

訴 願 人 〇〇〇

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因申請退還代繳土地增值稅事件，不服原處分機關士林分處九十年四月十七日北市稽士林丙字第九〇六〇六四六六〇〇號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、緣訴願人於七十六年間向〇〇〇購買取得本市士林區〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇地號等七筆農業用地，原經原處分機關士林分處核准免徵土地增值稅在案。嗣訴願人於八十年十二月五日以因職務及工作關係未能繼續自行耕作為由，向原處分機關申請願意放棄適用農業發展條例免稅規定，自願補繳原所有權人〇〇〇原免徵之土地增值稅計新臺幣（以下同）六〇、六五元及〇〇〇取得系爭土地時義務人（〇〇〇及〇〇〇）所免徵之土地增值稅計一七、六六〇、五三八元，並於八十一年三月三十一日由訴願人代繳。嗣八十二年三月二十二日本市松山區公所以訴願人不符合「自耕能力證明書之申請及核發注意事項」之規定，撤銷其自耕能力證明書。同年七月二日本市士林地政事務所乃據以塗銷訴願人之所有權移轉登記，將系爭土地所有權回復為〇〇〇所有。訴願人嗣後於八十九年八月八日向原處分機關士林分處申請退還其前開代繳稅款，經該分處於同年月十五日以北市稽士林丙字第八九〇一四七三八〇〇號函准予退還代繳〇〇〇部分之六〇、六五元，而否准訴願人退還代繳〇〇〇、〇〇〇〇部分土地增值稅之申請。

二、訴願人對否准部分不服，於八十九年九月十四日向本府提起訴願，本府以九十年一月二日府訴字第八九一〇七四三七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起三十日內另為處分。」嗣經原處分機關士林分處以九十年四月十七日北市稽士林丙字第九〇六〇六四六六〇〇號函再次否准訴願人退稅之申請。訴願人仍不服，於九十年五月十五日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯

到府。

理 由

一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，均應視為原處分機關所為之處分，合先敘明。

二、按稅捐稽徵法第二十八條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」

行為時（八十九年一月二十六日修正前）土地稅法第三十九條之二第一項規定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」第五十五條之二規定：「依第三十九條之二第一項取得之農業用地，取得者於完成移轉登記後，有左列不繼續耕作情形之一者，處以原免徵土地增值稅額二倍之罰鍰，其金額不得少於取得時申報移轉現值百分之二：一、再移轉與非自行耕作之農民。二、非依第二十二條之一規定之各項原因，閒置不用者。三、非依法令變更為非農業用地使用。前項應處罰鍰之土地，不繼續耕作面積未達每宗土地原免徵土地增值稅土地面積之五分之一，其罰鍰得按實際不繼續耕作面積比率計算，但以一次為限。」

行政法院五十六年度判字第二三一號判例：「……惟查原告係為辦理所有權移轉登記，而以原業主即原納稅義務人之名義，代完納該項稅款，縱於事後對原業主是否欠稅發生疑義，以原告係以原業主之名義繳納該項欠稅，亦無以其自己名義請求退稅之理，……關於原告墊款代繳該項欠稅，應依其是否受原業主之委任，分別依委任或無因管理之法則，向原業主請求償還，實無提起行政爭訟之餘地。」

五十八年度判字第五一七號判例：「原告為業主代繳之地價稅，係前業主積欠而未完納者，其納稅義務人顯係前業主而非原告。縱令事實上係由原告代繳，但並不能因此變更公法上納稅義務之主體。是對該項地價稅如為退稅之申請，僅能由繳稅之原業主為之，其代繳稅款之原告，自無以自己名義請求退稅之權利。被告官署拒絕原告之請求，於法尚無違誤。」

財政部七十年一月二十二日臺財稅第三〇五四九號函釋：「本案既經查明○○君所有○○地號土地三筆於六十三年十二月三十日申報土地移轉後，因○○君非自耕農而無法辦理產權移轉登記，乃經地政事務所XXX號函准予撤銷。類此因違反法律禁止規定，買賣自始無效，

而申請退還已繳之土地增值稅者，縱係在繳納後逾五年始申請退稅，仍應予以退還；至稅捐稽徵法第二十八條關於應在稅款繳納之日起五年內申請退還，逾期不退之規定，係對適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款而為規定，其對本案土地增值稅之退還，應不適用。」

七十四年六月十二日臺財稅第一七四五一號函釋：「已納之土地增值稅，倘發生退還情事，原則上應以繳款通知書上所載納稅義務人為退還之對象；惟如該應退稅款，係由權利人向稽徵機關申請代繳有案，或權利人能提出證明該項應退稅款，確係由權利人代為繳納並經稽徵機關查明屬實者，應准由代繳人辦理切結手續後，退還代繳人。」

七十九年十月二十九日臺財稅第七九〇三七二四三三號函釋：「依農業發展條例第二十七條規定取得免徵土地增值稅之農業用地，其有不繼續耕作情事者，在未經檢舉及稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之前，自行申請改按一般案件核課並補稅者，應依稅捐稽徵法第四十八條之一規定辦理，免依修正土地稅法第五十五條之二規定處罰。」

八十三年四月六日臺財稅第八三一五八八八九六號函釋：「主旨：○○○依法取得免徵土地增值稅之農業用地，因未繼續耕作，經依土地稅法第五十五條之二規定核處罰鍰後，縱○君與原出售人雙方和解辦竣塗銷所有權移轉登記，回復為原出售人名義，應不影響上述罰鍰之處分。說明：二、案經函准法務部八十二年三月十日法八三律決字第〇四九三〇號函略以：『按本案之罰鍰處分乃狹義行政秩序罰中之租稅秩序罰，係國家對以租稅義務人『過去』違反租稅法上義務之行為，所科處之公法上制裁，具有懲罰性作用，其屬於行為罰，於具備土地稅法第五十五條之二規定之行為時，即得處以原免徵土地增值稅額二倍之罰鍰。……』是本案如經查明○君依法取得免徵土地增值稅之農業用地後，有土地稅法第五十五條之二各款規定不繼續耕作情形之一者，即應處以罰鍰，該罰鍰處分並不因○君與原出售人雙方嗣後和解辦竣塗銷所有權移轉登記，回復為原出售人名義而受影響。」

三、本件訴願理由略謂：

原處分機關對於前次訴願決定之撤銷意旨均未釋明，其再次否准訴願人退還土地增值稅之申請，自有可議之處；又按財政部七十四年六月十二日臺財稅第一七四五一號函釋，訴願人既代替○○○、○○○繳納土地增值稅，自應准由代繳人即訴願人辦理切結手續後，退還代繳

人。

四、本件前經本府以九十年一月二日府訴字第八九一〇七四三七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起三十日內另為處分。」其理由略以：「……四……按本件系爭土地原所有權人○○○、○○○，其二人移轉系爭土地與○○○，既經免徵土地增值稅，即無納稅義務。而訴願人亦非自○○○、○○○取得系爭土地，依土地稅法第五條之一規定，訴願人即非法律規定得為代繳之人。其雖主動申請繳納系爭稅款，並不當然因而使○○○、○○○之移轉系爭土地之行為由原免徵土地增值稅而成為應課徵，原處分機關遽於八十一年二月八日檢送○○○、○○○之系爭土地增值稅繳款書由訴願人代繳之，其對○○○、○○○課徵系爭土地增值稅之法令依據為何？又其准許由訴願人代繳系爭土地增值稅之依據何在？原處分機關均未釋明，則其否准訴願人退還代繳系爭稅款之申請，自有可議之處。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起三十日內另為處分。」

五、嗣經原處分機關士林分處以九十年四月十七日北市稽士林丙字第九〇六〇六四六六〇〇號函再次否准訴願人退稅之申請，其所持理由依原處分機關九十年六月七日北市稽法丙字第九〇六二四五五五〇〇號答辯書略以：「……四、經查訴願人於七十四年至七十六年間以自耕農身分向○○○君購買取得上開七筆農業用地，申請適用行為時農業發展條例第二十七條免徵原土地所有權人土地增值稅之規定，案經本處士林分處核准免徵土地增值稅並辦理買賣產權移轉登記在案。嗣經本處於八十年五月十五日因辦理八十年度農業用地免徵土地增值稅複核案查得訴願人係○○股份有限公司之董事長，已非從事農業經營之農民。依照財政部七十四年六月十八日臺財稅第一七七三二號函釋規定……又系爭土地於訴願人購買前，抵押權人均為○○股份有限公司，移轉後之抵押權人除已清償者外，亦為○○股份有限公司。是以本案原土地所有權人應無免徵土地增值稅之適用。五、再按首揭行為時土地稅法第五十五條之二第一項第一款規定查核，○○○君係依同法第三十九條之二第一項取得農業用地，於完成移轉登記後，再移轉與非自行耕作農民（訴願人）之不繼續耕作情形，應處其以原免徵土地增值稅額二倍之罰鍰。惟於本處查調相關土地使用及買賣情形時，訴願人於八十年十二月五日因職務及工作關係未能繼續自力耕作為

由，向本處申請願意放棄適用農業發展條例免稅規定，自願補繳前業主（○○○君）原免徵之土地增值稅及○君取得系爭土地時義務人（○○○及○○○君即前前業主）所免徵之土地增值稅，並交由訴願人代繳。依財政部七十九年十月二十九日臺財稅第七九〇三七二四三三號函釋規定。……據此○○○、○○○君若主動繳納原免徵土地增值稅額，○○○君移轉與非自行耕作農民（訴願人）之行為方能免罰，○君等二人自非完全無納稅之義務，又於本處複核資料伊始，訴願人主動申請代繳其稅款，顯係為規避行為罰之作為，此亦為訴願人訴願書所自承。且當時本處因訴願人已承諾及代繳系爭土地增值稅額，並未對○君處以原免徵土地增值稅額二倍之罰鍰。六、參照財政部八十三年四月六日臺財稅第八三一五八八八九六號函釋規定。……本案○○○君移轉非自行耕作農民之違章行為既已發生，而訴願人以代繳補稅行為規避罰責，雖訴願人嗣遭塗銷所有權移轉登記，回復為原出售人名義，尚不影響其主動承諾補繳○○○君前業主增值稅之結果。七、參照行政法院五十六年判字第二三一號判例。……五十八年判字第五一七號判例。……本件訴願人代繳其前前業主○○○及○○○原免徵之土地增值稅，自無訴願人以自己名義請求退稅之權利。是以本處士林分處九十年四月十七日北市稽士林丙字第九〇六〇六四六六〇〇號函所為處分，揆諸首揭行政法院判例意旨、財政部函釋及法條規定，並無違誤。……」

六、按首揭財政部七十九年十月二十九日臺財稅第七九〇三七二四三三號函釋：「依農業發展條例第二十七條規定取得免徵土地增值稅之農業用地，其有不繼續耕作情事者，在未經檢舉及稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之前，自行申請改按一般案件核課並補稅者，應依稅捐稽徵法第四十八條之一規定辦理，免依修正土地稅法第五十五條之二規定處罰。」是於原處分機關調查人員進行調查之前，自行申請改按一般案件核課並補稅者，原處分機關自須予以受理，免依土地稅法第五十五條之二規定處罰。則訴願人於八十年十二月五日因職務及工作關係未能繼續自行耕作為由，向原處分機關申請願意放棄適用農業發展條例免稅規定，自願補繳原所有權人○○○原免徵之土地增值稅及○○○取得系爭土地時義務人（○○○及○○○所免徵之土地增值稅，原處分機關准許其申請並以原所有權人補發稅單由訴願人代繳，依上開函釋規定，應無不合。

七、再查本件訴願人是否得申請退還代繳之土地增值稅，應視其依法是否有得為退稅之事由。本件訴願人既非系爭土地增值稅之納稅義務人，其繳納系爭稅款亦無適用法令錯誤或計算錯誤之情事，且自訴願人八十一年三月三十一日繳納至八十九年八月八日申請退還已逾五年申請退還之期限，自不符合稅捐稽徵法第二十八條規定。又按首揭財政部七十年一月二十二日臺財稅第三〇五四九號函釋已規定因違反法律禁止規定買賣自始無效而申請退還已繳之土地增值稅者，係屬稅捐稽徵法第二十八條規定以外之特殊退稅類型。查本件訴願人因自耕能力遭撤銷，並經本市士林地政事務所據以塗銷其所有權移轉登記，將系爭土地所有權回復為○○○所有，然○○○與○○○、○○○間之買賣並不因訴願人之自耕能力遭撤銷產生影響，亦不發生無效之情形，故關於○○○及○○○移轉系爭土地予○○○之土地增值稅，自無財政部七十年一月二十二日臺財稅第三〇五四九號函釋之適用，是原處分機關士林分處否准訴願人退還此部分代繳土地增值稅之申請，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

八、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

委員 黃茂榮

委員 薛明玲

委員 楊松齡

委員 王惠光

委員 曾巨威

委員 劉興源

委員 黃旭田

中 華 民 國 九 十 年 九 月 二 十 八 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。