

# 新竹縣政府訴願決定書

案號：1040604-4

訴願人：○○○

原行政處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

訴願人因土地增值稅及申請提供資訊事件，不服原處分機關 103 年 2 月 19 日新縣稅土字第 1030001193 號函、103 年 11 月 6 日新縣稅土字第 1030023465 號函及 103 年 11 月 25 日新縣稅土字第 1030027022 號函所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

## 主 文

- 一、關於 103 年 2 月 19 日新縣稅土字第 1030001193 號函及 103 年 11 月 6 日新縣稅土字第 1030023465 號函回復部分，訴願不受理。
- 二、關於 103 年 11 月 25 日新縣稅土字第 1030027022 號函所為之處分，訴願駁回。

## 事 實

緣○○○祭祀公業（以下簡稱系爭祭祀公業）代理人○○○於 102 年 6 月 3 日以新竹縣新豐鄉大埔段○○○等 25 筆土地（以下簡稱系爭土地）因共有地分割為由，向原處分機關申報土地增值稅。原處分機關經更正核定土地增值稅後，退還訴願人溢繳稅款 5,922 元。訴願人認退稅款顯然不足，分別於 103 年 1 月 16 日以惠示退稅款核算明細及差額原由、103 年 10 月 22 日請求對土地增值稅核退對象釋疑及 103 年 11 月 17 日申請獲發退稅款人的姓名及退稅款等明細資料等事由向原處分機關提出申請書及陳情書，經原處分機關分別以 103 年 2 月 19 日新縣稅土字第 1030001193 號函、103 年 11 月 6 日新縣稅土字第 1030023465 號函回復及 103 年 11 月 25 日新縣稅土字第 1030027022 號函復否准在案。訴願人不服，遂分別於 103 年 12 月 8 日、103 年 12 月 18 日、104 年 1 月 13 日、104 年 2 月 9 日、104 年 3 月 6 日、104 年 3 月 17 日、104 年 3 月 24 日、104 年 4 月 2 日、104 年 4 月 13 日及 104 年 5 月 6 日向本府提起訴願及訴願補充理由，並據原處分機關檢卷答辯，茲摘敘訴辯意旨如次。

一、訴願及訴願補充理由意旨略謂：

- （一）貴局核發土地增值稅繳款書明列訴願人為納稅義務人，退稅受領權益源自於訴願人完納該項稅款所生，原納稅義務人是

唯一受領人。本案公司共有人 155 人，100 年 11 月 26 日已協議立約無償將土地還給訴願人，貴局依法對訴願人以取得人地位課稅時，其餘 154 位原公司共有人，已非納稅義務人，自無受領訴願人所納稅款之退稅權益。假使訴願人在貴局核課時，同時申辦獲准免徵，則無稅負可言，否則，同一免徵事由，豈非因申辦之時間先後，發生不同稅負結果。

- (二) 貴局 103 年 2 月 19 日函所附核退明細，未說明算式法律規依據，核算結果僅退 5,922 元，不符本案權義約定的關係基礎，違背他人不具退稅分配權的理由，且免稅後所減少的土地增值稅額，反而多於實繳額(487,383 元 > 157,604 × 3 位各 1/3 持分)，計算式的妥適性存疑，且增值稅單未分別列 427 地號及 428 地號土地個別原課稅額，僅列合計稅額 16 萬 2,460 元，請貴局計算 427 地號原稅額，扣除已領 5,922 元，補退不足餘額等語。

## 二、答辯及補充答辯意旨略謂：

- (一) 查○○○祭祀公業於 102 年 6 月 3 日向原處分機關申報新豐鄉大埔段○○○等 25 筆共有土地移轉現值案件，該祭祀公業有派下人員 155 名，原處分機關審核其檢附之 98 年 11 月 7 日派下人員大會決議紀錄、土地分管協議書及土地登記申請書等資料，本案共有人無互負價金補償義務，屬無償移轉案件，共有物分割後價值增加者有 34 人，價值減少者有 121 人，核定本件共有物分割案件價值增加者 34 人為納稅義務人，應納土地增值稅計 1,297 萬 219 元，係依法有據。而各別納稅義務人應分攤之土地增值稅，則按共有物分割後每人增加價值占 34 人增加總價值之比例乘以總稅額計算得出。本案訴願人於共有物分割後取得大埔段○○○等 2 筆土地各三分之一所有權，所取得之土地價值與分割前比較增加 59 萬 7806 元，合計 34 人增加總價值為 4,919 萬 6949 元，則訴願人應分攤繳納之稅額為 15 萬 7,604 元 (597,806/49,196,949 × 12,970,219)。嗣因訴願人與第三人○○○等檢附新豐鄉公所核發之大埔段○○○土地之農業用地作農業使用證明書，申請不課徵土地增值稅，經原處分機關重新核算土地增值稅為 1,248 萬 2,836 元，訴願人取得之土地價值與更正前相同，故訴願人應分攤之稅額更正為 15 萬 1,682 元 (597,806/49,196,949 × 12,482,836)，原處分機關退還其溢

繳稅款 5,922 元，洵屬依法有據。

- (二) 經查，非財團法人祭祀公業之財產在法律上屬派下全體公司共有，各公司共有人之權利，即及於公司共有物之全部，此有財政部 83 年 12 月 27 日台財稅第 831627603 號函釋及內政部 83 年 12 月 2 日台內地字第 8314293 號函可資參照。本案○○○祭祀公業原有大埔段○○○等 25 筆土地，在辦理共有物分割前，其財產在法律上屬派下子孫 155 人公司共有，在公司關係存續中，各公司共有人之權利，自及於公司共有物之全部，雖因訴願人與第三人○○○等申請不課徵土地增值稅，致土地增值稅較原稅額減少 48 萬 7,383 元，惟依上開規定，其效力係及於全體派下子孫，意即申請不課徵土地增值稅所產生之效益應歸屬於全體共有人。基此，渠等申請不課徵土地增值稅，無論是在申報時提出，抑或在原處分機關核定後始提出，對於課徵土地增值稅之納稅主體及稅額並無二致，各別納稅義務人應分攤之土地增值稅亦不因申請時點之不同而有所改變。縱使訴願人在申請不課徵土地增值稅前已繳清土地增值稅，其餘公司共有人在法律上所賦予之權利與義務不受影響，是原處分機關依上述方式重核全案土地增值稅後，退還訴願人溢繳稅款 5,922 元，即屬有據。
- (三) 查○○○祭祀公業於 102 年 6 月 3 日向原處分機關申報新豐鄉大埔段○○○等 25 筆共有土地移轉現值案件，經原處分機關核定本案應納土地增值稅為新臺幣（以下同）1,297 萬 219 元，納稅義務人計 34 人，訴願人應納稅額為 15 萬 7,604 元。嗣因訴願人與案外人○○○等 3 人於 102 年 10 月 22 日檢附新豐鄉大埔段○○○土地之農業用地作農業使用證明書，申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，經重新核算後更正土地增值稅為 1,248 萬 2,836 元，原處分機關遂以 102 年 12 月 24 日新縣稅土字第 1020057127 號函復訴願人等 3 人略以：「……說明二、本案退稅人數計台端等 34 人，退稅金額共計 48 萬 7,383 元（詳如附表 1）；台端等申報時原核定土地增值稅稅額各為 15 萬 7,604 元，更正後稅額為 15 萬 1,682 元，每人計退 5,922 元，退稅款俟辦竣退稅手續後通知本案申報代理人○○○統一領取退稅支票。三、副本抄送申報代理人○○○，檢送應退稅額明細表暨更正後無償土地共有分割不改算明細表（一）及表（二）供參。」

並於103年1月3日以新縣稅土字第1030159126號函將退稅公庫支票33紙等送交代理人○○○（有○○○之私人印章可按）。是原處分機關已將所有應退稅款計48萬7,383元全數退還予原納稅義務人即訴願人等34人，並無應退而未退還稅款之情形。訴願人於103年1月16日陳情主張：「…一、…以本人為受款人之退稅支票一張，金額NT\$5,922…二、…退稅額顯然不足。請貴局惠示退稅之核算明細，及差額緣由。三、…其他無關土地的分管人，都同獲退稅款。其理由為何，敬請貴局一併解釋為盼。」是原處分機關以103年2月19日新縣稅土字第1030001193號函復訴願人，乃係說明整筆退稅款48萬7,383元，及退還訴願人5,922元之法令依據及計算方式，並檢送「原25筆土地共有物分割案與其中新豐鄉大埔段427地號土地申請改按農地案土地增值稅稅額計算情形表」供參，該函僅係針對該退稅款之計算方式說明，而非一般行政處分。

- (四) 訴願人分別於102年7月31日、102年8月5日、102年8月7日、102年8月16日、102年8月19日、102年8月20日、102年9月5日及102年9月13日提出陳情書（其中2次為案外派下員提出），原處分機關業以102年9月16日新縣稅土字第1020019283號函覆有案，嗣因訴願人一再就相同事由提出陳情，原處分機關乃以103年7月21日新縣稅土字第1030064890號函答覆訴願人，並提示教示條款，如對行政處分仍有異議，請依訴願法第14條及第58條規定，於收到函次日起30日內提起訴願，惟訴願人未於規定期限內對該共有物分割移轉土地現值案提起訴願，是依原始規約申請退稅部分已告確定。（訴願人於103年8月14日提出申請時，已敘明上開函文之日期及文號，可證訴願人已收到該函文）。
- (五) 訴願人對於退稅額持有疑義，再於103年11月14日陳請原處分機關告知實際獲發退稅款人的姓名及退稅等明細資料，原處分機關於103年11月25日以新縣稅土字第1030027022號函復訴願人略以：「主旨：有關台端對徐國和祭祀公業所有新豐鄉大埔段52地號等25筆土地辦理共有物分割移轉土地現值申報案，申請提供因大埔段427地號土地改申請農業用地不課徵土地增值稅後之其他受退稅人之姓名及退稅額明細乙節，與稅捐稽徵法第33條規定不符，未便同意，……。」

」按稅捐稽徵法第 33 條第 1 項第 1 款、第 2 款規定，稅捐稽徵人員對於納稅義務人之財產、所得、營業、納稅等資料，除對納稅義務人本人或其繼承人、納稅義務人授權代理人或辯護人外，應絕對保守秘密。原處分機關所提供之應退稅額明細表，內容包括其餘受退稅人姓名、原核定稅額、更正後稅額、應退稅額等資料，無償土地共有分割不改算明細表（一）及表（二）則包含土地地號、共有土地所有權人姓名、身分證統一編號、應納稅額等資料，均含有其他納稅義務人之財產及納稅資料，囿於稅捐稽徵法第 33 條第 1 項規定，原處分機關僅對納稅義務人本人或納稅義務人授權代理人提供，洵屬依法有據。是訴願人陳請提供其他受退稅人之姓名及退稅額明細，顯無理由。

（六）基上論結，本件訴願人之訴願為無理由，敬請察核予以駁回，以維稅政。

#### 理 由

一、按訴願之提起，以有行政處分存在為前提，所稱行政處分，係指中央或地方機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為而言，審諸訴願法第 1 條第 1 項前段及第 3 條第 1 項規定，其義甚明。若僅行政機關行政處分前內部前置作業，尚未對外直接發生法律效果或單純的事實敘述或理由說明，並非對人民之請求有所准駁，非訴願法上之行政處分，自不得對之提起訴願，改制前行政法院 62 年度裁字第 41 號判例可資參照。對於非行政處分或其他依法不屬訴願救濟範圍內之事項提起訴願者，依訴願法第 77 條第 8 款規定，應為不受理之決定。

次按政府資訊公開法第 2 條規定：「政府資訊之公開，依本法之規定。但其他法律另有規定者，依其規定。」同法第 18 條第 1 項第 1 款規定：「政府資訊屬於下列各款情形之一者，應限制公開或不予提供之：一、經依法核定為國家機密或其他法律、法規命令規定應秘密事項或限制、禁止公開者。」及稅捐稽徵法第 33 條規定：「稅捐稽徵人員對於納稅義務人之財產、所得、營業、納稅等資料，除對下列人員及機關外，應絕對保守秘密：一、納稅義務人本人或其繼承人。二、納稅義務人授權代理人或辯護人。三、稅捐稽徵機關。四、監察機關。五、受理

有關稅務訴願、訴訟機關。六、依法從事調查稅務案件之機關。七、經財政部核定之機關與人員。八、債權人已取得民事確定判決或其他執行名義者。」

再按土地稅法第 5 條規定：「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。三、土地設定典權者，為出典人。前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」同法第 39 條之 2 第 1 項規定：「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」同法施行細則第 42 條規定：「…分別共有土地分割後，各人所取得之土地價值與其分割前應有部分價值相等者，免徵土地增值稅；其價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅。共同共有土地分割，其土地增值稅之課徵，準用前項規定。…前 3 項土地價值之計算，以共有土地分割或土地合併時之公告土地現值為準。」

末按財政部 68 年 8 月 25 日台財稅字第 35920 號函釋：「祭祀公業解散，由其派下員取得祀產土地，宜否課徵土地增值稅一案，依下列原則處理：（一）非財團法人祭祀公業之土地，原為其派下子孫所共同共有。該祭祀公業於解散時，將其土地變更名義為派下子孫所共同共有，應屬名義變更，如將其土地權利均分與派下子孫，由子孫按平均分得之持分登記為分別共有，應屬共有型態之變更，如將其土地平均分由子孫按平均分得之土地登記為個別所有，亦屬共同共有物之分割，均不發生課徵土地增值稅及遺產稅問題；惟未依平均分配原則而登記為分別共有或分割為個別所有時，應向取得土地價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅，如取得土地價值減少者，係無償減少，則應由取得土地價值較多者繳納土地增值稅，取得土地價值較少者，應依遺產及贈與稅法規定繳納贈與稅。…。」

二、關於 103 年 2 月 19 日新縣稅土字第 1030001193 號函及 103 年 11 月 6 日新縣稅土字第 1030023465 號函部分：

（一）卷查系爭祭祀公業代理人○○○於 102 年 6 月 3 日以系爭土地因共有地分割為由，向新竹縣政府稅捐稽徵局申報土地增值稅，經該局審認，共有 34 人於分割後土地價值增加，應納土地增值稅計 1,297 萬 219 元，訴願人應分攤繳納之稅額為 15 萬 7,604 元。嗣後訴願人與案外人○○○等人以新竹縣新

豐鄉公所核發之新竹縣新豐鄉大埔段○○○土地之農業用地作農業使用證明書，申請重新核算土地增值稅，該局認符合土地稅法第39條之2第1項規定，重新核算後更正土地增值稅為1,248萬2,836元，訴願人應分攤繳納稅額更正為15萬1,682元，退稅金額為5,922元，並已由該局於102年12月7日開立支票退還溢繳稅款經兌領在案，訴願人如有不服未依法提出救濟，故上開核定已確定。嗣後訴願人對該局所核課土地增值稅有所疑義，陸續於103年1月16日申請退稅款核算明細及差額原由、103年6月24日申請退稅及103年10月22日請求對土地增值稅核退對象釋疑，該局分別以103年2月19日新縣稅土字第1030001193號函回復（附103年11月6日新縣稅土字第1030023465號函再次送達）、103年7月21日新縣稅土字第1030064890號函復否准及103年11月6日新縣稅土字第1030023465號函回復，訴願人僅就103年2月19日新縣稅土字第1030001193號函及103年11月6日新縣稅土字第1030023465號函提出訴願。

(二) 經查前開103年2月19日新縣稅土字第1030001193號函及103年11月6日新縣稅土字第1030023465號函係該局就訴願人請求事項所為事實敘述及理由說明之觀念通知，並非對訴願人所為之行政處分，訴願人對之提起訴願，揆諸首揭規定及判例意旨，自非法之所許，應為訴願不受理。

三、關於訴願人主張不服原處分機關103年11月25日新縣稅土字第1030027022號函部分：

按政府資訊公開法第18條第1項第1款規定，政府資訊如有法律規定應秘密事項或限制、禁止公開者，應限制公開或不予提供。又稅捐稽徵法第33條第1項就稅捐稽徵機關對納稅義務人之課稅資料應予保密，定有明文，是本件訴願人得否向稅捐稽徵機關申請系爭土地增值稅之其他受退稅人之稅籍資料，應依稅捐稽徵法第33條第1項規定加以判斷。經查，稅捐稽徵法第33條第1項規定，稅捐稽徵人員對於納稅義務人提供之財產、所得、營業及納稅等資料，除對納稅義務人本人或其繼承人、納稅義務人授權代理人或辯護人、稅捐稽徵機關、監察機關、受理有關稅務訴願、訴訟機關、依法從事調查稅務案件之機關、經財政部核定之機關與人員、債權人已取得民事確定判決或其他執行名義者、及扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依

該法負繳納稅捐義務之人外，應絕對保守秘密。本件訴願人非系爭土地增值稅其他納稅義務人本人，亦非屬前開規定之其他人員，故原處分機關自不得對訴願人提供系爭土地增值稅之其他受退稅人之稅籍資料。從而，原處分機關否准訴願人所請，並無不合，原處分應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無一一斟酌，併此敘明。

四、綜上論結，本件訴願為部分不受理，部分無理由，爰依訴願法第 77 條第 8 款及第 79 條第 1 項規定，決定如主文。