

訴願人：○○○

訴願代理人：○○○

原行政處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

上訴願人因申請更正土地增值稅事件，不服新竹縣政府稅捐稽徵局 98 年 8 月 12 日新縣稅土字第 0980068769 號函、98 年 11 月 12 日新縣稅土字第 0980036672 號函之處分及對於訴願人於 98 年 9 月 17 日申請書逾 2 個月未處分，應作為而不作為，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

原處分機關 98 年 8 月 12 日新縣稅土字第 0980068769 號函及 98 年 11 月 12 日新縣稅土字第 0980036672 號函所為之處分，訴願不受理。其餘訴願駁回。

事 實

一、緣訴願人於 98 年 2 月 5 日持 79 年 1 月 8 日之新竹地方法院 70 年度訴字第 1234 號分割共有物和解筆錄，向原處分機關申報 255 人共有之本轄新豐鄉員山段○○○地號等 48 筆土地（經土地合併、分割後為 320 筆）移轉現值案件，經原處分機關於 98 年 8 月 12 日以新縣稅土字第 0980068769 號函核定土地增值稅額為新臺幣（以下同）496 萬 2,496 元（嗣後已更正應納土地增值稅為 459 萬 4364 元），訴願人於 98 年 10 月 26 日向原處分機關申請更正黃○○等人應免納土地增值稅，原處分機關以 98 年 11 月 12 日新縣稅土字第 0980036672 號函否准所請；又訴願人 98 年 9 月 17 日向原處分機關申請何○○等 56 人應納土地增值稅 263 萬 1179 元，應更正為免徵，而原處分機關逾 2 個月未為函覆，提起本件訴願。

二、訴願意旨及補充理由略謂：

（一）「土地交換，應分別向原土地所有權人徵收土地增值稅。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。公同共有土地分割，其土地增值稅之課徵，準用前項規定。…前三項土地價值之計算，以共有土地分割或土地合併時

之公告土地現值為準。」、「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。」「但因繼承而移轉之土地。…免徵土地增值稅。」分別為土地稅法施行細則第 42 條及土地稅法第 5 條、第 28 條後段明文規定。合先敘明。

- (二) 訴願人於 98 年 10 月 26 日向原處分機關申請(復查)更正黃○○等人免納土地增值稅及更正何○○等人應納土地增值稅，原處分機關均未查明事實，逕以土地稅法施行細則第 42 條規定不符駁回。經查本件共有物分割，各人取得土地價值與其分割前後應有部分價值不相等，分別「原物取得」及「價值減少、價值增加」不盡相同，原處分機關不依上列土地稅法第 5 條之規定，分別核課。未查明事實一律逕以上列土地稅法施行細則第 42 條規定，對其價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅，顯有違誤。惟查，原處分機關核定土地所有權人黃○○分割前持分總現值 518 萬 3311 元(原有持分土地面積 988 m²)，分割後總值 441 萬 5046 元(取得土地面積 988 m²即原物取回)，分割後較分割前現值，減少 76 萬 8265 元，核發應納土地增值稅額，24 萬 8539 元。然查土地所有權人黃○○於和解筆錄第 15 項內並未受任何人之土地補償費，而取得價值減少 76 萬 8265 元對其課徵土地增值顯失公平，顯有違反上列土地稅法第 5 條第 2 項之規定，所稱無償移轉者，贈與方式移轉。為取得所有權人，(為納稅義務人)。原處分機關審核本件一律以上開土地稅法施行細則第 42 條所定審核，對其價值減少者，就其減少部分科徵土地增值稅，顯然與上列土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款規定不合，而侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權問題。土地所有權人黃○○等人之核定課徵土地增值稅，足以證實不適用上列土地稅施行細則第 42 條之規定，應撤銷原處分，另為適法依上開第 5 條第 1 項第 2 款之規定核課。達成稽徵之公平原則，始屬適法。

(三) 次查土地所有權人何○○分割前持分總現值 158 萬 8 元 (原有持分土地面積 272 m²)，分割後總現值 171 萬 6988 元 (取得土地面積 272 m²即原物取回)，分割後較分割前現值，增加 13 萬 6980 元，經查土地所有權人何○○等人於和解筆錄第 15 項內未列有支付其補償予以他共有人之土地補償費，應依上列土地稅法第 5 條第 1 項「土地增值稅之納稅義務人如左：二、土地為無償移轉者，為取得所有權人」之規定，應對其分割後增加 136980 元即取得所有權人為納稅義務人課徵土地增值稅。原處分機關逕以土地稅法施行細則第 42 條之規定，其價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅，所致何○○ (等人) 分割後增加 136980 元免徵土地增值稅，依法不合。何○○分割後增加部分應徵土地增值稅，才符合土地稅法第 5 條第 1 項 2 款規定立法本意，且符合稽徵之公平原則。

(四) 依土地稅法第 28 條後段之規定「但因繼承而移轉之土地。…免徵土地增值稅」明文規定。然查處分機關核定何○○等 57 人應納土地增值稅 294 萬 2487 元，顯有違背上開土地稅法第 28 條之規定，訴願人對於核定稅捐之處分不服，於 98 年 9 月 17 日向原處分機關請求依財政部 68 年 5 月 14 日台財稅字第 33144 號函及 73 年 3 月 7 日台財稅字第 7533046 號函釋令「…因繼承而分割不動產時，不論分割之結果與應繼分是否相當，依照土地稅法第 28 條但書及契稅條例第 14 條第 1 項第 4 款之規定，均不課徵土地增值稅或契稅：繼承人先辦理公同共有登記嗣後再辦理分割登記者，亦同。」之規定辦理，不課徵土地增值稅。然查貴處遲誤至今二個月餘未書面函覆，訴願人依法申請之案件，於法定期限內應作為而不作為，有違稅捐稽徵法第 35 條第 4 項規定，應撤銷原處分。

三、答辯意旨略謂：

(一) 稅捐稽徵法第 35 條第 1 項第 1 款規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依左列規定，申請復查：(一) 依核定稅額通知書所載有應納稅

額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算 30 日內，申請復查。」。次按「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。」、「土地所有權移轉，其應納之土地增值稅，納稅義務人未於規定期限內繳納者，得由取得所有權之人代為繳納。依平均地權條例第 47 條規定由權利人單獨申報土地移轉現值者，其應納之土地增值稅，應由權利人代為繳納。」、「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。」、「公司共有土地分割，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。」分別為土地稅法第 5 條、第 5 條之 1 及同法施行細則第 42 條第 2 項、第 3 項及第 5 項所明定。又按訴願法第 2 條規定：「人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，於法定期間內應作為而不作為，認為損害其權利或利益者，亦得提起訴願。前項期間，法令未規定者，自機關受理申請之日起為 2 個月。」。末按「依規定得由權利人單獨申請登記者，權利人得單獨申報土地移轉現值，其應納之土地增值稅，應由權利人代為繳納，為修正後平均地權條例第 50 條所明定，部分共有人依土地登記規則第 81 條（編者註：現行規則第 100 條）單獨為全體共有人申請分割登記時，亦應依此規定辦理。」則為財政部 77 年 2 月 22 日台財稅第 770011132 號函釋在案。

(二)訴願人不服原處分機關 98 年 8 月 12 日核定之應納土地增值稅 496 萬 2,496 元，於 98 年 10 月 26 日向原處分機關申請更正黃○○等人免納土地增值稅及何○○等人應納土地增值稅，經原處分機關以 98 年 11 月 12 日新縣稅土字第 0980036672 號函否准而提起訴願案乙節，因訴願人另依土地稅法第 28 條但書規定，於 98 年

9月17日向原處分機關申請原核定之部分納稅義務人何○○君等56人土地增值稅應更正為免徵，目前刻正查審中；因上揭訴願人申報共有物分割之土地增值稅須以全案審定，尚無法單獨更正；且依財政部77年2月22日台財稅第770011132號函釋規定，全案土地增值稅亦應由訴願人代為繳納，故該共有物分割申報土地移轉現值案重審後之土地增值稅目前尚未確定。是以訴願人不服原處分機關原核定之土地增值稅，應俟原處分機關就訴願人之主張全部函復，並檢送最後核定之土地增值稅繳款書後（原繳款書之限繳日期已過期），再依稅捐稽徵法第35條規定，就其不服之部分，敘明理由申請復查。故訴願人對原處分機關核定黃○○、何○○等人之土地增值稅有異議，在訴願書提出不同之主張，原處分機關已將上揭正確及妥適之處理方式於98年12月24日以新縣稅法字第0980078356號函復訴願人在案。

- （三）至訴願人主張98年9月17日申請何○○等56人應納土地增值稅應更正免徵案，迄今已逾2個月而原處分機關不作為乙節，查該土地增值稅係原處分機關依據訴願人提供之79年1月8日新竹地方法院70年度訴字第1234號分割共有物和解筆錄而核定，惟迄申報日止，該和解筆錄所列之部分土地除所有權人已有變更外；部分土地亦僅係向地政機關辦理分算，為假分割之地號，實際上並無該地號之土地，故共有物分割情形甚為複雜，此亦為訴願人陸續提出不同主張向原處分機關申請更正之原因。因辦理分割繼承登記權責機關為地政機關，故本局以98年10月8日新縣稅土字第0980069190號函詢新竹縣新湖地政事務所，上揭共有物分割移轉現值申報案得否認定為分割繼承後再辦理共有土地分割，因該所久未函復，原處分機關再於98年11月25日新縣稅土字第0980069527號函請該所回復，該所於98年11月27日始以新湖地登字第0980004053號函復。因何○○等56人繼承何騰鳳所遺共有土地，是否應先行辦理分割繼承登記，再行申辦共有物分割登記，關係何○○等56人之土地增值稅可否免徵，原處分機關目前正積極研議審理中，審理完畢會儘速函復。原處分

機關對訴願人之主張及訴求，須逐項查核，對訴願人有利及不利之相關事證均需詳細審酌，務求核課正確，並無訴願人所訴應作為而不作為之情事。況前揭申報案經原處分機關於 98 年 8 月 12 日核定共有物分割移轉現值之土地增值稅後，訴願人就陸續於 98 年 8 月 6 日、98 年 9 月 17 日、98 年 9 月 22 日及 98 年 10 月 26 日，分別申請「以銀行存款單摺作為應納土地增值稅之擔保品」、「土地共有物分割案中權利人何騰鳳之繼承人何○○君等 56 人應納土地增值稅，依土地稅法第 28 條但書規定應更正為『免徵』」、「土地增值稅義務人黃○○等 16 人應更正為黃○○等人為納稅義務人」及「應更正黃○○等人土地增值稅之納稅義務人及渠等之土地增值稅應更正為免徵」（因訴願人從未表示要復查，本局先以更正案辦理並函復）。其中 98 年 8 月 6 日、9 月 22 日及 10 月 26 日申請案，業經原處分機關分別以 98 年 11 月 18 日新縣稅土字第 0980038370 號函、98 年 11 月 2 日新縣稅土字第 0980033248 號函及 98 年 11 月 12 日新縣稅土字第 0980036672 號函答覆訴願人在案。因共有物分割案之土地所有權人計有 255 人，共有物經合併再分割後之土地計有 320 筆，致土地增值稅之查核不易，原處分機關於核定共有物分割之土地增值稅後，對訴願人所提之更正申請，已盡力查核，並無延誤及懈怠之情事，亦無訴願人所稱在法定期間內應作為而不作為之情形。訴願人之主張，委不足採。

- (四) 據上論結，有關訴願人 98 年 9 月 17 日申請何○○等 56 人應納土地增值稅應更正免徵案，原處分機關並無訴願法第 2 條所規定之應作為而不作為之情事，且訴願人對原處分機關以其持共有物和解筆錄申報土地現值所核定之土地增值稅有不服，應俟原處分機關就上揭 98 年 9 月 17 日之申請書函復，並檢送最後核定之土地增值稅繳款書，再依稅捐稽徵法第 35 條規定申請復查。原處分機關業於 99 年 4 月 7 日以 99 年 4 月 7 日新縣稅土字第 0990066677 號函覆訴願人上開 98 年 9 月 17 日申請書，並重新核發土地增值稅免稅證明書及繳款書，訴願人如對本局重新核發之

土地增值稅繳款書之稅額及所載之納稅義務人仍有不服，應於重新核發之繳款書所載繳款期限屆滿翌日起算 30 日內向本局申請復查。

理由

- 一、按「人民對於中央或地方機關之行政處分，認為違法或不當，致損害其權利或利益者，得依本法提起訴願。」「訴願事件有左列各款情形之一者，應為不受理之決定：六、行政處分已不存在者。」訴願法第 1 條第 1 項、第 77 條第 6 款定有明文。「提起訴願，為對於官署處分聲明不服之方法。若原處分已不復存在，則訴願之標的即已消失，自無許其提起訴願之餘地。」行政法院 58 年度判字第 397 號判例可資參照。
- 二、次按「納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關，查對更正。」「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依左列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算 30 日內，申請復查。二、依核定稅額通知書所載無應納稅額或應補稅額者，應於核定稅額通知書送達後 30 日內，申請復查。」稅捐稽徵法第 17 條、第 35 條第 1 項定有明文。
- 三、卷查訴願人對於原處分機關 98 年 8 月 12 日新縣稅土字第 0980068769 號函所為之課稅核定不服，於 98 年 10 月 26 日申請書申請更正，原處分機關以 98 年 11 月 12 日新縣稅土字第 0980036672 號函覆訴願人，參酌稅捐稽徵法第 17 條、第 35 條之規定，經查對於繳納通知書有計算錯誤時，得於繳納期間內，要求稅捐稽徵機關更正；對於核定稅捐之處分不服，亦得檢具相關資料於繳納期間屆滿翌日起算 30 日內向原處分機關申請復查。對於本案應繳納之土地增值稅，經原處分機關重新審查後，以 99 年 4 月 7 日新縣稅土字第 0990066677 號函復訴願人上開 98 年 9 月 17 日申請書，並重新核發土地增值稅免稅證明書及繳款書，原處分機關 98 年 8 月 12 日新縣稅土字第 0980068769 號函及 98 年 11 月 12 日新縣稅土字

第 0980036672 號函之處分已不存在，訴願之標的已消失，揆諸前揭規定及判例意旨，自無許其提起訴願之餘地，應為訴願不受理。

- 四、次查訴願人於 98 年 9 月 17 日提出申請書於原處分機關，原處分機關遲誤 2 個月未為書面函復乙節，經查原處分機關就何○○等 57 人應納之土地增值稅額，以 98 年 10 月 8 日新縣稅土字第 0980069190 號函、98 年 11 月 25 日新縣稅土字第 0980069527 號函發函新竹縣新湖地政事務所函查，新竹縣新湖地政事務所亦於 98 年 11 月 27 日以新湖地登字第 0980004053 號函復原處分機關，均係對於訴願人系爭之申請案有所處理，並非無作為；又本案應繳納之土地增值稅，經原處分機關重新審查後，以 99 年 4 月 7 日新縣稅土字第 0990066677 號函復訴願人上開 98 年 9 月 17 日申請書，並重新核發土地增值稅免稅證明書及繳款書，有上開函文影本附卷可稽，訴願人所請核無理由，亦應予以駁回。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無一一審酌，併此敘明。
- 五、綜上結論，本件訴願部分不受理，部分無理由，爰依訴願法第 77 條第 1 項第 6 款、第 79 條第 1 項規定，決定如主文。