

彰化縣政府訴願決定書（案號 110－906）

府法訴字第 1100295987 號

訴 願 人：○○○

訴願人因地價稅事件，不服本縣地方稅務局（下稱原處分機關）所屬員林分局 110 年 7 月 7 日彰稅員分一字第 1100210080 號函所為之處分（下稱原處分），提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣本縣○○市○○段○○○、○○○、○○○、○○○地號（○○○地號於 102 年 8 月 6 日重劃前為○○○、○○○、○○○、○○○地號）等土地（下稱系爭土地），其所有人原分別登記為「業主○○○，管理人：○○、○○、○○○」、「業主：○○○，管理人：○○、○○、○○○」及「○○○，管理人：○○、○○、○○○」（下統稱業主○○○）。訴願人主張其曾以業主○○○管理人○○○之繼承人身分，繳納 98 年 104 年之地價稅款，惟嗣後業主○○○經臺灣彰化地方法院○○○年度訴字第○○○號民事判決確認非屬祭祀公業，故原處分機關對「業主○○○管理人○○、○○、○○○」為地價稅課稅處分，係對非納稅義務人為課稅處分，爰向原處分機關申請撤銷自 98 年 104 年間以「業主○○○管理人○○、○○、○○○」為系爭土地納稅義務人之地價稅課稅處分，並申請返還由訴願人繳納之稅款共計新臺幣（下同）78 萬 1,461 元。經原處分機關所屬員林分局以 110 年 6 月 15 日彰稅員分一字第 1100208816 號函請訴願人提供地價稅繳款書正本、繳納地價稅之扣款帳戶明細等相關資料俾利辦理。訴願人復於 110 年 6 月 28 日向原處分機關所屬員林分局表示因其不慎遺失繳款書正本，故暫時提出繳款書影本供查驗，且願提出切結書以為擔保。

原處分機關所屬員林分局爰以原處分函復略以：「……因臺端非本案納稅義務人，切結書非實際繳納稅款之證明文件，仍請提供繳納地價稅款之具體證明，避免後續退稅爭議……」。訴願人不服，遂提起本件訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

(一)查本案○○鎮(市)○○段等土地之地價稅納稅義務人為「業主○○○管理人○○○○○○○○」，並非訴願人，而訴願人之所以於103年至104年間陸續替本案納稅義務人補繳98年至102年、及代為繳納103年與104年○○鎮(市)○○段等土地之地價稅之緣由，訴願人業已於110年5月28日申請函中予以說明。原處分機關確實同意訴願人之申請，補發○○鎮(市)○○段等土地地價稅繳款書予訴願人，訴願人才得以繳納本案地價稅。訴願人於103年前往原處分機關繳納地價稅時，承辦人員更表示往前回溯五年內之地價稅欠款也要一併追徵，故發給訴願人有補發字樣之「彰化縣地方稅務局地價稅098年01期(月)繳款書(補)」等5份繳款書，訴願人才會於103年5月8日當天一次繳納98年至102年之地價稅稅款。嗣後於103年11月、104年11月開徵地價稅時，訴願人也同樣以向原處分機關申請補開繳款單之方式繳納地價稅稅款，亦有「彰化縣地方稅務局104年地價稅繳款書(補)」影本為憑(103年之繳款書則未留存影本)。

(二)按稅捐稽徵法第33條第1項之規定，稅捐稽徵人員對於納稅義務人之財產、所得、納稅等資料，對納稅義務人本人或其繼承人以外之人，原則上負有絕對保密之義務。既然訴願人並非納稅義務人，卻獲得原處分機關之同意，

補發取得本案地價稅繳款書，以代納稅義務人繳納地價稅稅款，必然是經過原處分機關稅捐稽徵人員肯認與本案納稅義務人間具有實質利害關係，才會同意訴願人代為繳納稅款。否則的話，是否意味著只要任何非納稅義務人向稅捐機關表示願繳納稅款，稅捐稽徵機關就直接提供（補繳）繳狀書給該人繳納？如此稅捐稽徵機關豈非無視上開保密規定？事實上，訴願人於 103 年至原處分機關表示欲繳納地價稅稅款時，是以「業主○○○」管理人○○○之孫身分提出申請，原處分機關才同意補發繳款通知書給訴願人。

(三)原處分機關否准訴願人之退稅申請，無非是認為訴願人無法提出地價稅繳款書正本，無法證明確實是由訴願人代繳云云。然而，訴願人於 103 年、104 年繳納稅款迄今已 6、7 年，當時無從預料「業主○○○」嗣後竟遭法院認定非祭祀公業，有臺灣彰化地方法院○○○年度訴字第○○○號判決可參，更沒想到會有退稅的需求，因此未保存各年度繳款書正本，並無悖於常情。依據財政部 74 年 6 月 12 日台財稅字第 17451 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；惟如該應納稅款係由權利人向稽徵機關申請代繳有案，或權利人能提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。」之意旨，以及原處分機關受理申請補發地價稅之作業方式圖表，原處分機關當已實質審核本件 98 年至 104 年地價稅補發申請，始核發訴願人繳款書，此由本件繳款書上均為補發即知，是本件原處分機關徒以訴願人未能提出繳款書正本即否准訴願人退稅申請，實有不公。

(四)訴願人向原處分機關表示願代為繳納本案地價稅稅款，

原處分機關當時確有相關紀錄留存，雖訴願人目前只能提出原處分機關補發之地價稅繳款書影本，但只要原處分機關調閱資料，即可輕易查知；況且人民要補稅時，稅捐稽徵機關應會要求人民填具補稅申請書，種種證據資料都偏在原處分機關一方，應有舉證責任轉換法理之適用，因此就訴願人有無繳納本案地價稅稅款一事，原處分機關不應課予訴願人過度之舉證責任，要求訴願人必須提出繳款書正本，始足以證明訴願人確實有繳納地價稅稅款之事實。今訴願人已提出地價稅繳款書影本主張確有代繳地價稅稅款一事，則依上開財政部函釋之說明，稽徵機關即應對此查明是否屬實，而非逕行否准訴願人退稅之申請。

(五)再者，在 103 年至 105 年間以祭祀公業「業主○○○」名義之法律事務均由訴願人處理，包含臺灣彰化地方法院○○○年度訴字第○○○號確認派下權不存在事件民事訴訟，以及彰化縣員林都市計畫整體開發單元 1-10 市地重劃範圍內○○段○○○地號土地重劃後應繳納差額地價一事，此有臺灣彰化地方法院○○○年度訴字第○○○號判決當事人欄記載及彰化縣政府 104 年 7 月 16 日府地價字第 1040238108 號函可證，顯見訴願人在 103 年至 105 年之間，確實為了祭祀公業「業主○○○」名義之法律事務四處奔走、聯繫各機關，從訴願人與祭祀公業「業主○○○」管理人○○○之身分關係、與親自參與法律事務處理等種種事實，都足以證明訴願人繳納本案地價稅稅款一事與常情相符，應可信為真實。

(六)退步言之，若原處分機關無法提出係何人向其申請補發繳款書之相關資料，依上開情形，仍應可確認是由訴願人申請補發地價稅繳款書並繳稅完畢，訴願人願意出具切結書，供原處分機關憑辦。

(七)末以，訴願人因一時無法提出 103 年繳款書影本，故先請求原處分機關返還○○鎮(市)○○段等土地 98 年至 102 年及 104 年之地價稅稅款 78 萬 1,461 元。然而如原處分機關之內部資料可查明 103 年之地價稅稅款亦確由訴願人繳納，則本於同一事實上及法律上原因，亦請求原處分機關一併返還訴願人所繳納之 103 年地價稅稅款。

(八)綜上所述，原處分機關所為之否准處分顯已違法侵害訴願人之權益，懇請予以撤銷原處分機關之原處分，並依訴願人之申請，對訴願人為納稅義務人「業主○○○管理人○○、○○、○○○」代為繳納之 98 年至 104 年地價稅稅款，作成准予退稅之行政處分，以維權益，實成德澤等語。

二、答辯意旨略謂：

(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。但法律另有規定者，從其規定。」為訴願法第 1 條第 1 項所明定。

(二)次按「所謂行政處分，係指中央或地方官署基於公法上之權力，就特定事件所為積極或消極之意思決定而發生一定之效果者而言；官署所為告知經辦事件進度或緩辦原因之通知，既不生法律上之效果，自非行政處分，不得以之為行政訴訟標的」，參照行政院 60 年裁字第 88 號判決。本案訴願人收到員林分局 110 年 7 月 7 日彰稅員分一字第 1100210080 號函係屬通知說明性質，於 110 年 7 月 30 日(本局收文日)提起訴願，程序是否符合，請審究。

(三)按土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。二、設有典權土

地，為典權人。三、承領土地，為承領人。四、承墾土地，為耕作權人。前項第 1 款土地所有權屬於公有或共同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人；其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人；田賦以共有人所推舉之代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共有人各按其應有部分為納稅義務人。」

(四) 訴願人因「業主○○○」遭法院認定非祭祀公業，於 110 年 5 月 28 日申請撤銷 98 年至 104 年間以「業主○○○ 管理人○○、○○、○○○」為納稅義務人之地價稅課稅處分，並返還已繳納之稅款 78 萬 1,461 元（因 103 年繳款書遺失，此金額不含 103 年度之稅款），經員林分局 110 年 6 月 15 日彰稅員分一字第 1100208816 號函請提供地價稅繳款書正本共 6 份、繳納地價稅之扣款帳戶明細等相關資料及直撥退稅之金融機構存摺封面影本。惟訴願人未提供上述證明文件，復於 110 年 6 月 28 日申請准許以切結書代替地價稅繳納書正本及扣款帳戶明細等資料，請求退還地價稅款等情，經員林分局 110 年 7 月 7 日彰稅員分一字第 1100210080 號函復，因訴願人非本案納稅義務人，切結書非實際繳納之證明文件，仍請提供繳納地價稅款之具體證明，避免後續退稅爭議，俾利退稅作業程序進行，合先陳明。

(五) 該函文係屬通知說明性質，並非對人民之請求有所准駁，亦不因此而生任何法律效果，自非訴願法第 1 條第 1 項規定所稱之「行政處分」，且依前行政法院判決亦不得據以為訴訟標的，訴願人對此提起訴願，應有未合。且訴願人除檢附 98 年至 102 年及 104 年地價稅稅單繳納影本（104 年地價稅稅單繳納影本無繳納戳章）外，並無其他足以證明為實際出資繳納之具體證明文件（如：繳納該筆稅款之銀行帳戶繳款紀錄……等）以供查核，迄今

仍未提供相關繳納地價稅之證明文件，亦難據以辦理相關退稅事宜等語。

理 由

- 一、按「(第 1 項)地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。二、設有典權土地，為典權人。三、承領土地，為承領人。四、承墾土地，為耕作權人。(第 2 項)前項第 1 款土地所有權屬於公有或共同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人；其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人；田賦以共有人所推舉之代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共有人各按其應有部分為納稅義務人。」土地稅法第 3 條定有明文。
- 二、次按稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定：「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起 2 年內查明退還，其退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限。」
- 三、復按財政部 74 年 6 月 12 日台財稅第 17451 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，或權利人能提示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。」
- 四、查原處分機關所屬員林分局 110 年 7 月 7 日彰稅員分一字第 1100210080 號函記載略以：「主旨：……因臺端非本案納稅義務人，切結書非實際繳納稅款之證明文件，仍請提供繳納地價稅款之具體證明，避免後續退稅爭議……」依該函之內容觀之，其實質上已等同駁回訴願人退還地價稅稅款之申請，對訴願人之權利義務已發生規制效力，應屬行政處分，訴願人自得對之提起訴願，先予敘明。

- 五、按稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，係以「因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者」，作為退還稅款之要件。查系爭土地雖經民事確定判決認定系爭土地登記簿上所載之「業主○○○」並非一祭祀公業，而係為○○○個人之私有財產，故訴願人據此向原處分機關申請退還稅款。惟查，本件縱令符合稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所定退還稅款之要件，然訴願人是否為應退還稅款之對象，容有疑義，而為本件之重要爭點。
- 六、第查，原已繳納之稅款，如有發生退還情事，原則上應以繳款通知書上所載納稅義務人為退還之對象，惟若符合(1)權利人申請代繳有案或(2)權利人雖未申請代繳，但權利人能證明該稅款係由其繳納者，並經稽徵機關查明屬實後，由代繳人辦理切結手續等情形時，縱申請退還人非納稅義務人，稅捐稽徵機關亦可將稅款退還於經證明係實際出資繳納之人，有財政部 74 年 6 月 12 日台財稅第 17451 號函釋意旨可資參照。又「行政程序中，原則上亦有『實質舉證責任』，對於決定之作成有重要性之狀況如不能闡明，因欠缺要件而不能作成決定時，在負擔行政處分，其舉證責任在行政機關，在授益行政處分，其舉證責任在申請人。」臺北高等行政法院 104 年度訴字第 66 號判決意旨足資參照。查本件訴願人申請退還稅款，係請求原處分機關作成授益行政處分，自應由訴願人負舉證責任，提出相關證據證明該稅款係由其繳納，並經原處分機關查證屬實後，原處分機關方得將稅款退還於訴願人，亦即仍應由本件訴願人提出可使原處分機關達到一定確信之相關證據後，此時原處分機關才負有查證之協力義務。
- 七、本件訴願人雖提出繳款書影本以資佐證，並主張當初繳納必然是經過原處分機關查明利害關係後，才會同意訴願人代為繳納稅款云云。惟查，持有繳款書影本者不代表即是實際繳納之人，訴願人亦未提出匯款紀錄或其他足資證明之資料，

尚難使原處分機關形成訴願人確實為實際繳納人之相當確信。且訴願人於 110 年 6 月 28 日之申請函亦載明其當時係受業主○○○之後代共同推舉，代表出面處理補繳地價稅等語，故訴願人縱有繳納稅款之事實，其所繳稅款是否全係由訴願人所出資，尚非無疑，此時原處分機關若同意退還稅款，恐致爭議，自難准予訴願人逕以切結書代替之。準此，茲以本件訴願人並未提出足夠之證據以證明其為實際繳納稅款之人，故原處分機關否准訴願人退稅之申請，於法並無不合，原處分應予維持。

八、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。

訴願審議委員會	主任委員	洪榮章（請假）
	委員	溫豐文（代行主席職務）
	委員	常照倫
	委員	張奕群
	委員	呂宗麟
	委員	林宇光
	委員	陳坤榮
	委員	周兆昱
	委員	王育琦
	委員	黃耀南
	委員	黃美玲

中 華 民 國 1 1 0 年 1 0 月 2 5 日

縣 長 王 惠 美

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

(臺中高等行政法院地址:臺中市南區五權南路 99 號)