

新竹縣政府訴願決定書

案號：990707-6

訴願人：○○○
○○○
○○○
○○○
○○○
○○○
○○○
○○○
○○○
○○○
○○○
○○○

訴願人兼共同選定訴願代表人：○○○

訴願人兼共同選定訴願代表人：○○○

原行政處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

緣訴願人等因 98 年地價稅事件，不服原處分機關 99 年 2 月 9 日新縣稅法字第 0980083879 號復查決定書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

一、緣訴願人○○○等 13 人，因不服原處分機關核定渠等及○○○共同共有本轄竹北市○○段○○地號等 8 筆土地，98 年地價稅應納稅額新臺幣（以下同）92 萬 4,933 元，暨共同繼承○○○所遺竹東鎮○○段○○地號等 27 筆土地 98 年度地價稅應納稅額 77 萬 612 元，提起復查，未獲變更，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴辯意旨如次。

二、訴願意旨略謂：

- (一) 本件坐落竹北市○○段○○地號等 8 筆土地，訴外人○○○非法定○○○之遺產土地共同共有人，財政部台灣省北區國稅局辦理繼承登記錯誤，依繳款書所載「稅額計算公式」，本件地價 2,183 萬 3,429 元（訴願人誤植為 2,179 萬 8,002 元），適用「一般土地」第 6 級，應納稅額應為 63 萬 5,128

元，計算式應為 21,833,429 元 \times 55 \div 1000—565,710 元＝635,128 元，原核定核課應納稅額為 92 萬 4,933 元，本件稅額之課徵顯然依法不合。又系爭 8 筆土地之地價稅繳款書納稅義務人之一既載明○○○，訴願人等申請就其應負擔之地價稅，分單由其繳納，依法並無不合。

(二) 竹北市○○段○○地號土地，面積 396.01 平方公尺，依 98 年 11 月 11 日新竹市地政事務所核發之建物登記謄本所載，系爭土地上建號為竹北市○○段○○建號，其所有權人係○○○，依台灣新竹地方法院 97 年度訴字第 549 號民事判決意旨：「被告○○○並非系爭租約之當事人，不受系爭租約之拘束，另原告請求被告○○○移轉系爭房屋已屬給付不能，從而，原告請求被告將系爭房屋移轉登記予原告，並將土地返還原告，為無理由，應予駁回。」該判決業經確定，自非復查決定所稱有關資料未查明前，仍應向土地所有權人發單課徵之情形。…。法院之確定判決有執行力，應依財政部 82 年 9 月 9 日台財稅第 821496039 函釋規定，以他人之土地為基地建築房屋之事實，應認屬為土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款所稱之「占有人」，分單由○○○代繳地價稅。

(三) 竹東鎮○○段○○地號等 27 筆土地，地價稅納稅義務基準日依土地登記簿所載之所有權人為○○○。惟原處分機關將非○○○之遺產土地之共同共有人列為納稅義務人，與稅捐稽徵法第 12 條之規定不符，自為無效之行政處分，系爭等 27 筆土地之納稅義務人即所有權人，與前揭系爭 8 筆土地之納稅義務人即所有權人不同，自不得合併計算課稅地價總額，增加法律所無之納稅負擔，因○○○已為系爭 8 筆土地登記之所有權，在未更正登記前，不得謂「縱○○○非○○○之法定繼承人，系爭 8 筆土地課稅處分對○○○不生處分效力」，故系爭 8 筆土地不適用土地稅法第 40 條規定，與系爭 27 筆土地合併歸戶核課地價稅。又復查決定引用最高行政法院 94 年 8 月 11 日 94 年度判字第 01230 判決「…按土地稅法施行細則第 20 條規定…乃是採取『底冊稅』之精神，主管機關對『認定納稅義務人』審查義務僅到土地登記簿謄本之記載為止。」系爭 8 筆土地所載登記之所有權人並

非○○○，而原行政處分又將系爭 8 筆土地登記之所有權人與○○○之遺產土地系爭 27 筆土地之共同共有人，互相牽托，理由自相矛盾，此查 2 份繳款書之課稅標的及不同之土地登記簿所載之所有權人自明，又訴願人分別於 98 年 12 月 24 日及 98 年 12 月 29 日申請復查，原處分機關竟不法合併為一復查決定，與法不符。

- (四) ○○段○○地號等 9 筆土地，係原經核准課徵「田賦」之農業用地，並無變更為非農業用地使用，依法應課徵「田賦」而非「地價稅」。復查決定稱於 79 年改課之處分，因所有權人未提起行政救濟而告確定，惟所稱改課之行政處分並未合法送達，當無所稱確定之事，自應負舉證責任。又依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項定，原處分機關因適用法令錯誤溢繳之稅款，應依法退回，不受 5 年時效限制，自應另案依法辦理退回溢繳之稅款。
- (五) 竹北市○○段○○地號、竹北市○○段○○地號及○○段○○地號等 14 筆土地，經原處分機關實地勘查，係由占有人○○○、○○○等人所占有使用，並製有「○○○所遺土地占用情形表」，載明「占有人」、「占用面積」等，自有財政部 82 年 9 月 9 日台財稅第 821496039 號函釋規定之適用，認屬為土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款所稱之「占有人」，應分單由占有使用人代繳地價稅，又依稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定，依財政部函釋據以申請，發生效力，故此部分未積極行政作為，自有不當。
- (六) 有關竹東鎮○○段○○地號等 27 筆土地登載所有權人○○○之繼承人即共同共有人之爭議，依臺灣高等法院 99 年 4 月 20 日 97 年度上字第 466 號民事判決，○○號建物登記為○○○所有，○○○已於 81 年 7 月 18 日死亡，其繼承人尚未就○○○之遺產為分割協議，○○○所遺之○○號建物應由上訴人○○○等全體繼承人繼承而為共同共有。亦有臺灣高等法院 99 年 6 月 2 日院通民律 97 上 466 字第 0990007840 號臺灣高等法院民事判決確定證明書可稽。故與另案竹北市○○段○○地號等 8 筆土地所載登記簿土地所有權人不同。原處分機關竟認前開二者土地所有權人混淆，合併地價

總額，增加納稅義務，有違法律規定，顯課徵地價稅不合法等語。

三、答辯意旨略謂：

(一) 有關訴願人主張○○○非繼承人，繳款書納稅義務人記載錯誤暨課稅地價、稅率、稅額計算有誤部分

1. 按「繼承，因被繼承人死亡而開始。」及「繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為共同共有。」分別為民法第 1147 條及第 1151 條所明定。又「共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共有人各按其應有部份負納稅義務，其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人。」「繳納通知文書，應載明繳納義務人之姓名或名稱、地址、稅別、稅額、稅率、繳納期限等項，由稅捐稽徵機關填發。」「對共同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。」分別為稅捐稽徵法第 12 條、第 16 條、第 19 條第 3 項所明定。

2. 次按「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。…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。…」「地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵之。前項所稱地價總額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額。」「地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣（市）累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：一、超過累進起點地價未達五倍者，就其超過部分課徵千分之十五。二、超過累進起點地價 5 至 10 倍者，就其超過部分課徵千分之二十五。三、超過累進起點地價 10 至 15 倍者，就其超過部分課徵千分之三十五。四、超過累進起點地價 15 倍至 20 倍者，就其超過部分課徵千分之四十五。五、超過累進起點地價 20 倍以上者，就其超過部分課徵千分之五十五。前項所稱累進起點地價，以各該直轄市及縣（市）土地 7 公畝之平均地價為準。但不包括工廠用地、礦業用地、

農業用地及免稅土地在內。」「地價稅由直轄市或縣（市）主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，…」及「地價稅依本法第40條之規定，每年1次徵收者，以8月31日為納稅義務基準日；…各年（期）地價稅以納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人或典權人為納稅義務人。」分別為土地稅法第3條、第15條、第16條及第40條及同法施行細則第20條規定所明定。

再按「查共同共有土地未設管理人者，依稅捐稽徵法第12條後段規定，以全體共同共有人為納稅義務人，全體共同共有人係對應納稅捐負連帶責任，並經本部68台財稅第34348號函核釋有案。依民法第273條第1項之規定，自得向連帶債務人中之一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付。」「…說明：二、共同共有土地未設管理人者，依稅捐稽徵法第12條後段規定，以全體共同共有人為納稅義務人，全體共同共有人係對應納稅捐負連帶責任…其地價稅繳款書上納稅義務人之記載…應逐一系列納稅義務人姓名之規定辦理，惟如因實際困難，無法查明全部納稅義務人之姓名時，該已查得部分之納稅義務人姓名仍應逐一系列。…」則為財政部74年10月30日台財稅第24163號及92年9月10日台財稅字第0920453854號函釋有案。

未按台灣省48年1月17日府財六字第103294號令及財政部賦稅署96年8月2日台稅三發字第09604536120號函釋亦分別規定：「共同共有土地，應以共同共有戶歸戶向代表人徵收地價稅；惟此項共同共有土地與持分共有土地性質不同，不得與代表人個人所有之土地，合併為一戶，計徵地價稅。」及「有關被繼承人死亡所遺之35筆土地，其中8筆土地經代辦繼承登記，其餘土地仍未辦理繼承登記，其地價總額應如何計算乙案，如經查明該等土地均屬其繼承人所共同共有，仍應依臺灣省政府48年1月17日府財六字第103294號令釋規定，以共同共有戶歸戶徵收地價稅。」。

3. 查○○○所遺竹北市○○段○○地號等8筆土地，因繼承人迄不辦理繼承登記，經財政部臺灣省北區國稅局新竹市分局就查得之繼承人資料，代債務人即訴願人及○○○，向新竹

縣竹北地政事務所辦妥繼承登記在案，有新竹縣竹北地政事務所 95 年 6 月 23 日北地所登正字第 0950003689 號函及土地建物查詢資料畫面可稽，因納稅義務基準日 98 年 8 月 31 日土地登記簿記載之所有權人為訴願人及○○○，其權利範圍為「共同共有 1 分之 1」，原處分機關乃依土地稅法施行細則第 20 條規定，以「○○○等 14 人共同共有(詳如附表)」為納稅義務人填發繳款書，並將上述納稅義務人姓名逐一列舉附表，向訴願人及○○○徵收地價稅，洵屬有據。至竹東鎮○○段○○地號等 27 筆土地部分，因尚未辦理繼承登記，仍屬訴願人及○○○之其餘繼承人所共同共有，故原處分機關仍以「○○○之繼承人○○○等」全體共同共有人為納稅義務人填發繳款書，並依財政部 92 年 9 月 10 日台財稅字第 0920453854 號函規定，以上開竹北市○○段○○地號等 8 筆土地經代辦繼承登記後，土地登記簿記載之所有權人姓名，逐一列舉於附表，於法並無不合。且按最高行政法院 93 年 12 月 30 日 93 年度判字第 1710 號對○○○所遺土地 85 年及 86 年地價稅事件所作之判決：「…共同共有土地未設管理人者，依稅捐稽徵法第 12 條後段，以全體共同共有人為納稅義務人，全體共同共有人係對應納稅捐負連帶責任，依民法連帶債務規定，自得向連帶債務人中一人或數人或全體，同時或先後請求全部或一部之給付。本件地價稅之納稅義務人記載為○○○之繼承人○○○等，對於上訴人○○○自生法律上效力。…」及最高行政法院 94 年 8 月 11 日 94 年度判字第 01230 號對○○○所遺土地 89 年地價稅所作之判決：「…按土地稅法施行細則第 20 條規定…乃是採取『底冊稅』之精神，主管機關對『認定納稅義務人』審查義務僅到土地登記簿謄本之記載為止。何況繼承人辦理繼承登記係其公法上義務之履行，繼承人違反此項義務，致使主管機關無從確定全體繼承人，自屬可歸責於繼承人之事由…則稅捐稽徵機關在此情況下，就『實質上向全體繼承人所為之稅捐核課確認性處分』，憑已掌握之有限繼承人資料，而在處分書中載明『納稅義務人為被繼承人○○○之繼承人(已知姓名者)等人』，於法並無不合…原處分之處分相對

人亦應解為繼承人全體，而非已知之特定繼承人…」，最高行政法院對此部分亦持相同之見解。

4. 經查系爭竹北市○○段○○地號等 8 筆土地與系爭竹東鎮○○段○○地號等 27 筆土地，皆為○○○所遺之土地，系爭 8 筆土地雖經代辦繼承，然並未改變訴願人係因○○○之繼承人而取得此 8 筆土地之所有權，其取得之法律原因及事實關係與取得系爭 27 筆土地均相同，依土地稅法第 15 條及財政部賦稅署 96 年 8 月 2 日台稅三發字第 09604536120 號函釋，自應合併計算地價總額，此觀之內政部台 46 內政字第 122934 號函之意旨：「繼承人延不遵辦繼承登記無法制裁及欠稅移送法院，又以原所有權人業已死亡不予受理云云，是則繼承人自繼承業已取得財產，納稅又係履行義務而非處分財產，雖抗不登記，未始不可命其履行納稅義務。稅務機關如以繼承人為課徵對象，亦不發生不受理問題」甚明。查本縣 98 年累進起點地價為 103 萬 8,000 元，本案系爭土地 98 年課稅地價總額，包括代辦繼承 8 筆土地之課稅地價 2,183 萬 3,429 元、未辦繼承 27 筆土地中由訴願人負責繳納地價稅部分之土地課稅地價 1,815 萬 6,735 元，及由使用人代繳地價稅部分之土地課稅地價 477 萬 6,569 元，共計 4,476 萬 6,733 元，超過累進起點地價 43.13 倍，依前揭土地稅法第 16 條規定，按第 6 級稅率千分之五十五課徵地價稅，經核算後 98 年一般土地之應納地價稅即為 189 萬 6,460 元，加上按公共設施保留地稅率計徵之地價稅 1,435 元，故代辦繼承之 8 筆土地應納稅額為 92 萬 4,933 元，未辦繼承登記之 27 筆土地經核定應納地價稅為 77 萬 612 元（如附表一），並無違誤。則訴願人主張於 98 年 8 月 31 日納稅基準日，代辦繼承之竹北市○○段○○地號等 8 筆土地，與其餘○○○所遺未辦繼承登記之竹東鎮○○段○○地號等 27 筆土地，所登記之土地所有權人並不相同，應分為二個共同共有戶分別計算，並適用不同級距稅率課徵地價稅，而原處分將系爭土地課稅地價合併計算，並按同一級距稅率核課，於法不合乙節，尚非可採。
5. 訴願人主張其於 98 年 12 月 24 日及 12 月 29 日分別對竹北

市○○段○○地號等 8 筆土地及竹東鎮○○段○○地號等 27 筆土地申請復查，原處分機關不法合併審理為一復查決定乙節，查○○○所遺竹北市○○段○○地號已代辦繼承登記之 8 筆土地，未分割登記為持分共有，與竹東鎮○○段○○地號等未辦繼承登記之 27 筆土地，仍為○○○之繼承人等共同共有，按前揭法令函釋規定，系爭 35 筆土地即應合併計算地價稅課稅地價總額，訴願人既對核定稅額皆不服，則原處分機關合併審議，並無不法，對其權益亦無影響。訴願法第 78 條規定：「分別提起之數宗訴願係基於同一或同種類之事實上或法律上之原因者，受理訴願機關得合併審議，並得合併決定。」即為此理。訴願人所訴，顯係誤解。至訴願人主張○○○非○○○之法定繼承人，原處分機關將其列為納稅義務人之一，為無效之行政處分；又系爭 8 筆土地之地價稅繳款書既載明其為納稅義務人之一，訴願人依法申請應分單由其繳納並無不合乙節，倘訴願人認○○○並非○○○之繼承人，應依新竹縣竹北地政事務所於 98 年 4 月 24 日以北地所登煜字第 0980001948 號函（函復原處分機關及訴願人），檢附法院確認○○○（即為○○○）與○○○婚姻無效之判決書、判決確定證明書及○○○與○○○婚姻無效記事之戶籍謄本等相關證明文件向地政事務所辦理申請更正，在地政機關尚未更正前，原處分機關依土地稅法施行細則第 20 條規定，以 98 年 8 月 31 日土地登記簿所載之所有權人為納稅義務人，並無違誤。況縱○○○非○○○之法定繼承人，亦僅生系爭地價稅課稅處分對○○○不生處分效力，並不影響系爭處分對其餘繼承人（即訴願人）所生合法稽徵地價稅之效力，此有臺北高等行政法院 97 年度訴字第 2679 號對○○○所遺土地 96 年地價稅所作之判決可資參照，惟訴願人却屢次持此爭點於行政救濟各階段中爭執，並無實質意義。又有關納稅義務人之認定，身分證明應依戶籍資料所載為準，其主管機關為戶政機關，而土地繼承登記之主管機關為地政機關。故有關○○○是否為繼承人，因公法上法律關係成立與不成立，係依戶政機關及地政機關登記之資料認定。是以，原處分機關曾多次提醒訴願人應持相關文

件及判決確定證明書向權責主管機關辦理更正，惟訴願人仍怠於辦理。又遺產之繼承為私法上之權利，訴願人自應於民事爭訟確定後，先向地政機關辦理更正，再據以向原處分機關主張公法上之稅捐義務。按土地法第 43 條規定：「依本法所為之登記，有絕對的效力。」則在訴願人未辦理更正前，原處分機關仍應依據地政機關登記之所有權人發單課徵系爭土地之地價稅，並依財政部 74 年 10 月 30 日台財稅第 24163 號及 92 年 9 月 10 日台財稅字第 0920453854 號函釋，以全體共同共有人為納稅義務人，填發繳款書，故不論○○○是否為共同共有人之一，均不能分單由其繳納。本件訴願人既主張○○○非繼承人及共同共有人，卻又主張地價稅應分單由其繳納，前後說辭矛盾，顯不足採。

(二) 有關訴願人主張應由占有人代繳地價稅部分

1. 查「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。」「土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅或田賦：一、納稅義務人行蹤不明者。二、權屬不明者。三、無人管理者。四、土地所有權人申請由占有人代繳者。」為土地稅法第 3 條、第 4 條第 1 項所明定。另財政部 71 年 10 月 7 日台財稅第 37377 號函、83 年 6 月 29 日台財稅第 831599502 號函及 87 年 11 月 3 日台財稅第 871972311 號函亦分別核釋「土地所有權人依照土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，申請由占有人代繳地價稅案件，應由訴願人檢附占有人姓名、住址、土地坐落及占有面積等有關資料向稽徵機關提出申請始予辦理分單手續。但所有權人所提供之上項資料，占有人如有異議，應由所有權人或由稽徵機關協助查明更正，在有關資料未查明前，仍應向土地所有權人發單課徵。」「…又土地所有權人申請由占有人代繳地價稅時，依前揭規定主管稽徵機關『得』指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅，是以，本案依貴局來函所敘占有人對代繳稅款既有異議，是否仍指定由其代繳，應由○○市稅捐稽徵處審酌實情，本諸職權辦理。」「本部 71 年 10 月 7 日台

財稅第 37377 號函釋…係指土地所有權人申請由占有人代繳而占有人有異議時，稽徵機關得協助土地所有權人查明更正辦理，並非稽徵機關有協助查明更正之責任，如雙方當事人仍有爭議，在有關資料未能確定前，仍應向土地所有權人發單課徵。」。

2. 訴願人主張系爭○○○所遺竹北市○○段○○地號土地，既經法院判決確定，依 82 年 9 月 9 日台財稅第 821496039 函釋規定，應由占有人（即土地上建物所有權人）○○○代繳地價稅，並檢附臺灣新竹地方法院 97 年度訴字第 549 號民事判決影本乙節，按未設有典權，或非承領、承墾之土地，其地價稅之納稅義務人為土地所有權人，觀之土地稅法第 3 條第 1 項規定自明。又土地為他人占有者，如基於租賃、使用借貸、地上權等法律關係，為有權占有；如未基於任何權源，為無權占有，均不影響土地所有權人之地位，自不影響地價稅應向土地所有權人徵收之公法上關係。另土地稅法第 4 條第 1 項規定，得指定土地使用者負責代繳，係同法第 3 條第 1 項之補充規定，主管稽徵機關僅能基於便利地價稅之徵收，於實質上不致於變更納稅義務人主體之情形下，為適法之裁量。而該條第 1 項第 4 款所規定，依土地所有權人申請由占有人代繳者，土地使用人於代繳稅款後，並不能依同條第 3 項之規定，向納稅義務人求償。準此，主管稽徵機關依土地所有權人申請，指定由占有人代繳時，如占有人就系爭土地涉及民事權屬之糾葛而反對代繳稅款者，自不得逕行指定代繳，否則，無異僅因土地所有人與占有人間私法上之占有關係，使土地所有權人之單方面意思，致占有人負有公法上須代繳地價稅之義務，且占有人代繳稅款後無法依土地稅法第 4 條第 3 項規定向土地所有權人求償，實質上已發生變更納稅義務人主體之效果，不僅與土地稅法第 3 條第 1 項之規定不合，亦非同法第 4 條第 1 項之立法旨意所在。此有行政法院 66 年第 418 號判例及臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2396 號判決可資參照。經查訴願人所指台灣新竹地方法院 97 年度訴字第 549 號民事判決，係訴願人之一○○○與○○○及○○○因終止租賃契約事件之私法問題，○

○○並訴請被告○○○返還系爭土地，因原處分機關已於99年1月4日以新縣稅土字第0990066008號函詢○○○是否同意代繳，○○○於99年1月11日至原處分機關說明，該地號土地因房屋所有權人移轉登記事宜，訴願人已向臺灣新竹地方法院進行民事訴訟，並經97年度訴字第549號判決「原告之訴駁回」在案，故○○○並不同意代繳上開土地之地價稅，此有99年1月11日聲明書附卷可稽，依據財政部83年6月29日台財稅第831599502號及87年11月3日台財稅第871972311號函釋規定，○○○既有異議，則該筆土地之地價稅，原處分機關向土地所有權人即○○○之繼承人發單課徵，並無不合。故訴願人主張應依財政部82年9月9日台財稅第821496039函釋規定，由占有人（即土地上建物所有權人）○○○代繳地價稅，即不足採據。

3. 竹北市○○段○○地號、竹北市○○段○○地號，及竹北市○○段○○地號等共計14筆土地，應由○○○等占有人分單繳納地價稅乙節，查○○○原為竹北市○○段○○地號及○○地號土地持分共有人之一，惟其已於90年7月26日死亡，而○○○則為竹北市○○段○○地號土地持分共有人之一，並未同意代繳地價稅；又關於竹北市○○段○○地號及○○段○○地號土地，訴願人前曾申請應由○○○及○○○代繳，因○○○於95年3月17日提出聲明書表明未占用到訴願人之土地，不同意代繳，○○○則於訴願人申請代繳前即已死亡，前經原處分機關重新核定仍應由○○○之繼承人繳納地價稅，並補徵89年至93年地價稅，經提起行政救濟，訴經臺北高等行政法院95年度訴字第2808號及最高行政法院97年度裁字第76號裁定確定在案；又除上述竹北市○○段○○地號及○○段○○地號等2筆土地外之其餘12筆土地，均為持分共有土地，且共有人數眾多，各筆土地之持分共有人及持分比率不盡相同，且部分占有人亦為土地之持分共有人，占有情形複雜，占有人與所有權人各執己見，訴願人所共同共有之持分土地究係由何人占有使用，尚有爭議，故對同意代繳系爭土地之占有人，原處分機關業將稅額分單

由其代繳，其餘部分，則因占有人有異議，原處分機關雖已盡力協助清查，惟雙方當事人既仍有爭議，則依上揭財政部函釋規定，其地價稅仍應向土地所有權人發單課徵，洵屬有據。訴願人所訴，核不足採。

(三)有關訴願人主張竹東鎮○○段○○地號等9筆土地應課徵田賦，並請求依稅捐稽徵法第28條第2項規定退還溢繳稅款部分

1. 按「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。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。…本條修正施正前，因第2項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定…」
「第一項所稱確定，係指左列各種情形：一、經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者。二、經復查決定，納稅義務人未依法提起訴願者。三、經訴願決定，納稅義務人未依法提起再訴願者。四、經再訴願決定，納稅義務人未依法提起行政訴訟者。五、經行政訴訟判決者。」為稅捐稽徵法第28條及同法第34條第3項所明定。

次按「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」
「非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦。但都市土地合於左列規定者亦同：一、依都市計畫編為農業區及保護區，限作農業用地使用者。二、公共設施尚未完竣前，仍作農業用地使用者。三、依法限制建築，仍作農業用地使用者。四、依法不能建築，仍作農業用地使用者。五、依都市計畫編為公共設施保留地，仍作農業用地使用者。」
「本法第22條所稱非都市土地依法編定之農業用地，指依區域計畫法編定之農牧用地、林業用地、養殖用地、塩業用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及國家公園區內由國家公園管理機關會同有關機關認定合於上述規定之土地。」及「徵收田賦之土地，依下列規定辦理。…四、第22條及本法第22條第1項但書規定

之土地供與農業經營不可分離之使用者，由農業主管機關受理申請，會同有關機關勘查認定後，編造清冊，移送主管稽徵機關。」分別為土地稅法第 14 條、第 22 條第 1 項、同法施行細則第 21 條及第 24 條第 1 項第 4 款所明定。

2. 查○○段○○等 9 筆土地，為都市土地，地目為「建」，原處分機關竹東分局（更名前為竹東分處）於 79 年辦理「與農業經營不可分離土地」清查作業時，會同農業主管機關認定系爭土地已未供與農業經營不可分離使用，而予以改課地價稅，該改課處分並因原所有權人○○○（於 81 年 7 月 18 日死亡）未提起行政救濟而告確定在案，已具有形式上之確定力，應已無再行爭執之餘地。而地價稅為逐年開徵，訴願人等若認上開土地於嗣後已有符合與農業經營不可分離土地之要件，亦需依土地稅法施行細則第 24 條第 4 款規定向農業主管機關申請，惟訴願人等迄今未向農業主管機關重新申請，取得農經不可分離土地之證明，並據以向原處分機關申請○○段○○等 9 筆土地改課田賦，卻每年空言主張該等土地應課徵田賦，其主張顯無理由，則原處分機關對上開土地課徵地價稅，即無不合，○○○與訴願人並無溢繳稅款之情形，自無稅捐稽徵法第 28 條規定之適用。故訴願人主張 79 年改課處分並無確定，應依稅捐稽徵法第 28 條規定退還溢繳之稅款乙節，顯係飾詞。原處分機關原核定 98 年地價稅及復查決定，揆諸前揭法條及財政部函釋規定均無不合，其提起訴願即無理由，謹請駁回其訴願云云。

理 由

- 一、按「繼承，因被繼承人死亡而開始。」、「繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為共同共有。」、「繼承人對於被繼承人之債務，負連帶責任。」分別為民法第 1147 條、第 1151 條及第 1153 條第 1 項所明定。又「共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共有人各按其應有部份負納稅義務，其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人。」、「繳納通知文書，應載明繳納義務人之姓名或名稱、地址、稅別、稅額、稅率、繳納期限等項，由稅捐稽徵機關填發。」分別為稅捐稽徵法第 12 條、第 16 條所明定。另土地稅

法第 40 條規定：「地價稅由直轄市或縣（市）主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，…」及土地稅法施行細則第 20 條規定：「地價稅依本法第 40 條之規定，每年 1 次徵收者，以 8 月 31 日為納稅義務基準日；…各年（期）地價稅以納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人或典權人為納稅義務人。」。又財政部 74 年 10 月 30 日台財稅第 24163 號函及 92 年 9 月 10 日台財稅字第 0920453854 號函分別函釋：「查公司共有土地未設管理人者，依稅捐稽徵法第 12 條後段規定，以全體公司共有人為納稅義務人，全體公司共有人係對應納稅捐負連帶責任，並經本部 68 台財稅第 34348 號函核釋有案。依民法第 273 條第 1 項之規定，自得向連帶債務人中之一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付。」、「…說明：二、公司共有土地未設管理人者，依稅捐稽徵法第 12 條後段規定，以全體公司共有人為納稅義務人，全體公司共有人係對應納稅捐負連帶責任，…其地價稅繳款書上納稅義務人之記載…應逐一列舉納稅義務人姓名之規定辦理，惟如因實際困難，無法查明全部納稅義務人之姓名時，該已查得部分之納稅義務人姓名仍應逐一列舉。…」。

- 二、次按「地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵之。前項所稱地價總額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額。」及「地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣（市）累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：一、超過累進起點地價未達五倍者，就其超過部分加徵千分之十五。二、超過累進起點地價五倍至十倍者，就其超過部分課徵千分之二十五。三、超過累進起點地價十倍至十五倍者，就其超過部分課徵千分之三十五。四、超過累進起點地價十五倍至二十倍者，就其超過部分課徵千分之四十五。五、超過累進起點地價二十倍以上者，就其超過部分課徵千分之五十五。前項所稱累進起點地價，以各該直轄市及縣（市）土地七公畝之平均地價為準。但不包括工廠用地、礦業用

地、農業用地及免稅土地在內。」分別為土地稅法第 15 條及第 16 條所明定。又台灣省 48 年 1 月 17 日府財六字第 103294 號令及財政部賦稅署 96 年 8 月 2 日台稅三發字第 09604536120 號函分別釋示：「共同共有土地，應以共同共有戶歸戶向代表人徵收地價稅；惟此項共同共有土地與持分共有土地性質不同，不得與代表人個人所有之土地，合併為一戶，計徵地價稅。」及「有關被繼承人死亡所遺之…筆土地，其中 8 筆土地經代辦繼承登記，其餘土地仍未辦理繼承登記，其地價總額應如何計算乙案，如經查明該等土地均屬其繼承人所共同共有，仍應依臺灣省政府 48 年 1 月 17 日府財六字第 103294 號令釋規定，以共同共有戶歸戶徵收地價稅。」。

三、又按「地價稅或田賦之納稅義務人如左：1、土地所有權人。2、設有典權土地，為典權人。3、承領土地，為承領人。4、承墾土地，為耕作權人。前項第一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。」、「土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅或田賦：1、納稅義務人行蹤不明者。2、權屬不明者。3、無人管理者。4、土地所有權人申請由占有人代繳者。」為土地稅法第 3 條、第 4 條第 1 項所明定。又財政部 71 年 10 月 7 日台財稅第 37377 號函及 87 年 11 月 3 日台財稅第 871972311 號函意分別釋示：「土地所有權人依照土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，申請由占有人代繳地價稅案件，應由申請人檢附占有人姓名、住址、土地坐落及占有面積等有關資料向稽徵機關提出申請始予辦理分單手續。但所有權人所提供之上項資料，占有人如有異議，應由所有權人或由稽徵機關協助查明更正，在有關資料未查明前，仍應向土地所有權人發單課徵。」、「本部 71 年 10 月 7 日台財稅第 37377 號函釋．．．係指土地所有權人申請由占有人代繳而占有人有異議時，稽徵機關得協助土地所有權人查明更正辦理，並非稽徵機關有協助查明更正之責任，如雙方當事人仍有爭議，在有關資料未能確定前，仍

應向土地所有權人發單課徵。」。

- 四、未按「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。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。…本條修正施正前，因第2項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定…」為稅捐稽徵法第28條所明定。
- 五、卷查訴願人等主張竹北市○○段○○地號等8筆土地之地價稅繳款書既載明○○○為納稅義務人，依法申請分單由其繳納並無不合乙節。依財政部74年10月30日台財稅第24163號及92年9月10日台財稅字第0920453854號函釋意旨，係以全體共同共有人為納稅義務人，填發地價稅繳款書，均不能分單繳納，訴願人主張顯係誤解。
- 六、再查訴願人等主張本案系爭27筆土地，地價稅納稅義務基準日土地登記簿所載所有權人為○○○，原處分機關將非○○○遺產土地之共同共有人列為納稅義務人，與稅捐稽徵法第12條規定不符，自為無效之行政處分云云。縱○○○非○○○之法定繼承人，然此亦僅生系爭地價稅課稅處分對非○○○繼承人之○○○不生處分效力，而不影響系爭處分對其餘繼承人（即訴願人等）所生合法稽徵地價稅之效力，此有臺北高等行政法院97年度訴字第2679號判決附卷可稽。
- 七、另查訴願人主張依繳款書之課稅標的及不同之土地登記簿所載之所有權人，原行政處分為兩個不同之行政處分，分別申請復查，原處分機關竟不法合併地價總額為一復查處分，增加稅額，與依法行政不符云云。惟查本案已由財政部臺灣省北區國稅局新竹市分局代辦繼承登記竹北市○○段○○地號等8筆土地，未分割登記為持分共有，另竹東鎮○○段○○地號27筆土地迄未辦繼承登記，仍為○○○之繼承人共同共有，本案系爭土地皆為○○○所遺，參照前揭財政部賦稅署96年8月2日台稅三發字第09604536120號函釋規定意旨，該等土地如均屬其繼承人所共同共有，仍應以共同共有戶歸戶徵收地價

稅，是以原處分機關將本案系爭○○○所遺 35 筆土地合併計算地價稅課稅地價總額，並無違誤。又本案系爭土地既應合併計算地價稅課稅地價總額，原處分機關合併審議訴願人不服之稅額，並無不法，訴願人之主張尚非可採。

八、再查訴願人主張竹北市○○段○○地號土地，依建物登記謄本所載，其土地地上建物所有權人為○○○，該管領占有之事實，經臺灣新竹地方法院民事判決 97 年度訴字第 549 號判決確定在案，以及竹北市○○段○○地號、竹北市○○段○○地號，及竹北市○○段○○地號等共計 14 筆土地，經原處分機關派員實地勘查並製作占用情形表，載明各占有人姓名及占有面積，且各使用土地之地上建物並編有房屋稅籍，課徵房屋稅在案，原處分機關既已查明占有之事實無誤，應分單由占有使用人代繳地價稅乙節。經查原處分機關所附「○○○等 98 年地價稅課稅明細表」系爭土地或因占有人○○○、○○○等人表明不同意代繳在案，並有○○○99 年 1 月 11 日聲明書附卷可稽，或因占有人及占有事實有爭議，○○○等人提出聲明書向原處分機關表明異議，或因部分土地持分共有人及持分比率不盡相同，且部分占有人亦為土地之持分共有人，占有之情況複雜，占有人與所有權人各執己見，無法明確認定，（參照台北高等行政法院 97 年度訴字第 2679 號判決），是以原處分機關對於有異議之占有人，已盡力協助清查，惟雙方當事人既仍有爭議，參照前揭財政部 71 年 10 月 7 日台財稅第 37377 號函及 87 年 11 月 3 日台財稅第 871972311 號函釋意旨，原處分機關仍向土地所有權人發單課徵地價稅，尚無不合。

九、末查訴願人等主張竹東鎮○○段○○地號等 9 筆土地，係原經核准課徵「田賦」之農業用地，並無變更為非農業用地使用，依法應課徵「田賦」而非「地價稅」，並請求依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定退還因原處分機關適用法律錯誤溢繳之稅款等語。惟查○○段○○等 9 筆土地，為都市土地，地目為「建」，經原處分機關所屬竹東分局（更名前為竹東分處）於 79 年會同農業主管機關辦理「與農業經營不可分離」清查作業時，認定系爭土地已未供與農業經營不可分離使用，而予以改課地價稅，該改課處分並因原所有權人○○○未提起行政救濟而告確

定在案，有最高行政法院 95 年度判字第 1294 號判決附卷可稽。既原處分機關適用法律無誤，訴願人等主張自為無據，尚非可採。揆諸首揭法規及函釋意旨，原處分機關所為 99 年 2 月 9 日新縣稅法字第 0980083879 號復查決定書，並無不合，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，自無庸一一斟酌，併此敘明。

十、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。