

新竹縣政府訴願決定書

案號：980916-5

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：新竹縣稅捐稽徵處

訴願人等 13 人因 92 年至 95 年補徵地價稅差額事件，不服原處分機關 98 年 4 月 3 日新縣稅法字第 0980000480 號復查決定書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、緣訴願人等 13 人繼承○○○所遺竹東鎮○○○段 3 地號等 35 筆土地，因未辦繼承登記，經臺灣省北區國稅局新竹市分局於 95 年將竹北市○○○段 104 地號等 8 筆土地，代辦繼承登記為「○○○等 14 人共同共有」，本處遂依新竹縣竹北地政事務所之歸戶冊，將該 8 筆土地設一共同共有戶，因該等土地仍為○○○之繼承人共同共有，依財政部賦稅署 96 年 8 月 2 日台稅三發字第 09604536120 號函規定，○○○所遺本轄之 35 筆土地應歸為同一共同共有戶，據此，95 年地價稅應予更正並補徵差額地價稅「○○○之繼承人○○○等」新臺幣(以下同)17 萬 4,742 元、「○○○等 14 人共同共有」26 萬 4,534 元；另

○○○所遺竹北市○○○段 259 及 296 地號等 2 筆土地，原處分機關於 96 年發現其實際宗地面積分別為 513.01 及 396.01 平方公尺，而 94 年以前卻以 293.98 及 39.01 平方公尺誤植面積課徵地價稅，依稅捐稽徵法第 21 條規定應予補徵 92 年至 94 年短課之地價稅，92 年 18 萬 5,747 元、93 年 18 萬 6,760 元、94 年 18 萬 6,760 元，據上共補徵 92 年至 95 年地價稅差額 99 萬 8,543 元，訴願人不服，向原處分機關申請復查，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) 納稅主體部分：依新竹縣稅捐稽徵處 98 年 4 月 8 日新縣稅土字第 0980066875 號函所示之資料，○○○並非○○○遺產土地之共同共有人。於 97 年 7 月 8 日以新縣稅法字第 0970078163 號函撤回已移送執行之案件計 16 件，足證原處分機關已自新竹行政執行處查得資料，○○○並非○○○合法之配偶，並無合法之執行名義，自非本件○○○土地之共同共有人。依最高行政法院 88 年度判字第 3900 號判例（88 年 11 月 19 日）意旨：「本件原告因稅捐機關久未核定遺產稅，無法繳納並提出遺產稅繳納證明，致無法辦理遺產登記，被告未斟酌此項原因，遽命將原告應繼承之土地及建築物代管，顯然有違土地法第 73 條之 1 第一項規定之立法目的。」該判例意旨，亦經最高行政法院法官聯席會議決議在案。有關○○○及其繼承人○○○、○○○、○○○等遺產稅尚在行政救濟程序，尚未確定，無法繳納並提出遺產稅繳納證明書，致無法辦理繼承登記，此非歸責訴願人之事由，亦有新竹市地政事務所民國 98 年 3 月 31 日新地登字第 098002383 號函，同意暫緩列管。且歷年地價稅訴願人，均於行政救濟程序案中主張○○○之遺產土地之合法共同共有

人為訴願人等 13 人，其餘皆非合法之公司共有人在案。

- (二) 92、93、94、95 年度地價稅核課之「稅率」即應納稅額不服，業經行政救濟確定部分：訴願人對 92、93、94、95 年地價稅之應納稅額不服，已依法提出行政救濟確定在案，原處分機關，自不得就已確定之「稅率」為更不利訴願人之變更處分。原處分機關就已確定之「稅率」所計算出之 35 筆土地，每筆土地之「應納稅額」變更核定更不利之處分，自與行政救濟之原理不符。原處分亦未據論明，該 35 筆土地，每筆土地之差額各為多少，其補徵之法律依據何在？又既稱 92、93、94 年度，竹北市○○○段 259、296 地號等二筆土地非包括在行政救濟中之爭執範圍，為卻補徵 35 筆土地，難道 35 筆土地亦全部非包括在行政救濟範圍，其各筆已確定之「應納稅額」，既已在行政救濟中爭執確定，自無再行爭議，顯自相矛盾。又該 2 筆土地，92、93、94 年度地價稅，亦有核課「應納稅額」，訴願人等於行政救濟程序中，對該 35 筆土地所核課之總應納稅額均聲明不服，故該二筆土地所核課之「應納稅額」亦包括在其中，自屬行政救濟之爭執範圍。95 年度地價稅亦然。95 年度地價稅，原處分以○○○列為○○○之繼承人，本屬不法，又該 35 筆土地，亦無有未核課「應納稅額」之爭執，每筆土地之「應納稅額」業經確定在案。雖○○○並非○○○之繼承人，惟依該法律規定，其為竹北市○○○段 104 地號等 8 筆土地，納稅義務基準日，土地登記簿所載之所有權人，自應負納稅義務，另 27 筆土地，土地登記簿所載之所有權人為○○○，其非繼承人，自無負繳納地價稅之義務，至於應登記或不應登記所有權人，仍係私法之問題，與公法上課徵地價稅無涉等語。

三、答辯意旨略謂：

(一) 按「有配偶者，不得重婚。」「結婚，有左列情形之一者，無效：二、違反第 983 條或第 985 條之規定者。」、「遺產繼承人，除配偶外，依左列順序定之：一、直系血親卑親屬。二、父母。三、兄弟姊妹。四、祖父母。」「繼承，因被繼承人死亡而開始。」「繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。…」民法第 985 條第 1 項、第 988 條第 2 款、第 1138 條、第 1147 條及第 1148 條前段有明文規定。經查○○○死亡後，有關配偶及第一順位繼承人之認定問題迭有爭議，主要爭議之繼承人計有○○○、○○○、○○○及○○○等 4 人，歷年來於行政法及民事法上，訴願人、○○○、○○○、合作金庫商業銀行股份有限公司及稅捐機關皆互有爭訟，亦有經判決確定在案。近年來相關判決（詳如附表）如下：(一) 最高行政法院 96 年度裁字第 279 號判決（含臺北高等行政法院 94 年度簡字第 667 號判決），係因上訴人等與新竹市稅捐稽徵處，因土地被占有，請求分單代繳事宜，判決理由說明○○○、○○○、○○○等 3 人係○○○之繼承人。(二) 臺北高等行政法院 97 年度訴字第 1921 號判決，係因○○○之遺產稅繳款書財政部台灣省北區國稅局原對○○○送達改對○○○送達，上訴人不服，判決駁回並確認對○○○之行政處分有效。(三) 最高法院 92 年度台上字第 2163 號判決、臺灣高等法院 91 年度家上字第 360 號判決（含臺灣臺北地方法院 91 年度家訴字第 110 號判決），係因○○○為確認○○○與○○○婚姻無效事宜，判決確認○○○與○○○婚姻無效，○○○與○○○婚姻有效。(四) 臺灣新竹地方法院 96 年度家訴字第 23 號判決，係合作金庫商業銀行股份有限公司請

求確認○○○遺產之繼承權，判決確認○○○、○○○、○○○等 3 人有繼承權。(五) 臺灣新竹地方法院 89 年度重訴字第 126 號裁定，係因相對人與○○○共有物分割事宜，判決說明先前命○○○承受訴訟之裁定有誤，原裁定撤銷。(六) 臺灣高等法院 97 年度家上字第 162 號判決(含臺灣新竹地方法院 96 年度婚字第 372 號判決)，係因上訴人欲撤銷○○○與○○○於戶政機關之結婚登記，確認婚姻無效，惟判決因當事人適格有欠缺，請求確認○○○與○○○婚姻無效，非法所許。上開行政及民事相關判決，因法理認定之不同，行政法院及民事法院皆有不同之判決。而按最高行政法院 95 年 2 月份庭長法官聯席會議所決議「訴訟標的於確定終局判決中經裁判者，有確定力。行政訴訟法第 213 條定有明文。故訴訟標的於確定終局判決中經裁判，嗣後當事人即不得與該判決意旨相反之主張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷(本院 72 年度判字第 336 號判例參照)。」惟公法上行政處分，法律關係成立不成立，有關納稅義務人之認定，其身分證明應依戶籍資料所載為準，其專屬管轄主管機關為戶政機關，有關土地繼承登記，其專屬管轄主管機關為地政機關。故有關○○○、○○○、○○○、○○○是否為繼承人之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，本處於 98 年 4 月 8 日新縣稅土字第 0980066875 號函新竹縣竹北地政事務所並副知訴願人，係依據台灣新竹地方法院 97 年 9 月 2 日 96 年度家訴字第 23 號民事判決、臺北高等行政法院 98 年 2 月 26 日 97 年度訴字第 1921 號判決及臺北高等行政法院 98 年 3 月 5 日 97 年度訴字第 2679 號判決，確認○○○、○○○、○○○有○○○財產之繼承權，且本處僅係善盡行政機關協力義

務，協助訴願人向新竹縣竹北地政事務所辦理更正，惟據該所 98 年 4 月 24 日北地所登煜字第 0980001948 號函告本處及訴願人等，仍請依土地法第 69 條等有關法令之規定，檢附相關文件申請更正登記。另本處於 97 年 7 月 8 日以新縣稅法字第 0970078163 號函撤回已移送執行之房屋稅及地價稅案件計 16 件乙節，據最高法院 92 年 10 月 9 日 92 年度台上字第 2163 號裁定○○○非○○○之配偶，惟依戶政連線○○○戶籍（除戶）資料登載，○○○仍為○○○之配偶，故本處向法務部行政執行署新竹行政執行處，撤回○○○本人所遺本轄之未辦繼承登記土地與房屋之地價稅與房屋稅之執行案件，查證其納稅義務人資料記載是否有誤、送達是否合法。依最高行政法院 88 年度判字第 3900 號判例（88 年 11 月 19 日）意旨係說明土地法第 73 條之 1 第 1 項規定之立法目的，係在防止繼承人逾期怠不申請繼承登記。訴願人歷年來皆以○○○非○○○遺產之公同共有人之爭點指摘本處處分之通知文書不具備法定程序，為不合法之通知，本處亦多次提醒訴願人應向權責主管機關辦理更正，且按最高行政法院 94 年 8 月 11 日 94 年度判字第 01230 號判決：「…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』，之審查義務僅到土地登記謄本為止。…」誠如訴願人所言，尚有尚未確定之遺產稅在行政救濟程序，並非怠於辦理繼承登記，且歷年地價稅訴願人，均於行政救濟程序案中主張○○○之遺產土地之合法公同共有人為訴願人等 13 人，其餘皆非合法之公同共有人。故無論○○○遺產之繼承人係為何人，訴願人等自始未曾認同且迭有爭議。是以，遺產之繼承為私法上之權利，仍請訴願人等釐清相關民事爭訟且確定後，再據以向行政機關主張

公法上之稅捐義務，本處係依戶政機關及地政機關登記之資料認定，實非權責機關，惟訴願人等卻屢次持此爭點向本處爭議，實無實質意義。

- (二) 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公同共有。」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分負納稅義務，其為公同共有時，以全體公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。」、「對公同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。」及「稅捐之核課期間，依左列規定：二、…應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。…在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」分別為稅捐稽徵法第12條、第16條、第19條第3項、第21條第1項第2款及第2項所明定。

次按「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。…前項第一款土地所有權屬於公有或公同共有者，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。但不包括工業用地、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 條第 1 項所明定。

末按「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的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

務人姓名仍應逐一列舉。…」及「依司法院 25 年院字第 1461 號解釋：『再訴願決定有拘束原處分及該決定官署之效力者，係指已訴願之事實業經決定者而言，若另發生新事實，當然得由該管官署另為處分…』，… 稅捐事件之行政救濟係採爭點主義，即行政救濟僅就納稅義務人爭執範圍為審查，故行政救濟確定後，依訴願法第 95 條前段及行政訴訟法第 213 條規定，有拘束力及確定力者，以納稅義務人於行政救濟中爭執之範圍為限。據上，本案於核課期間內，另發現應徵之地價稅，如與原行政處分為同一事實關係，且為納稅義務人行政救濟之範圍，不得再予補徵；倘非同一事實關係或非納稅義務人行政救濟爭執之範圍，不在前揭拘束力及確定力之範圍，自得依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定補徵。」分別為財政部 74 年 10 月 30 日台財稅第 24163 號函、92 年 9 月 10 日台財稅字第 0920453854 號函及財政部 97 年 10 月 9 日台財稅字第 09700343260 號函釋有案。

- (三) 查○○○所遺本轄土地 92 年至 95 年地價稅，訴願人等雖依法提起行政救濟，並經確定在案，惟其行政救濟爭執範圍包括土地之繼承問題、占有使用及田賦改課三大爭點，92 年至 94 年地價稅行政救濟案，並未對竹北市○○○段 259 及 296 地號 2 筆土地面積不符有爭議，故竹北市○○○段 259 及 296 地號 2 筆土地，本處於 96 年發現其實際宗地面積分別為 513.01 及 396.01 平方公尺，而 94 年以前課稅面積卻以 293.98 及 39.01 平方公尺課徵，致短課徵 92 年 18 萬 5,747 元、93 年 18 萬 6,760 元及 94 年 18 萬 6,760 元地價稅，此節面積短課徵並非 92 年至 94 年行政救濟之爭點，本處依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項「核課期間內，經另發現應徵之稅捐，仍應依法補徵」規定，予以補徵，並無違誤。

- (四) 另訴願人等 95 年地價稅行政救濟案，並未對代辦繼

承登記之 8 筆公司共有土地及未辦繼承登記之 27 筆公司共有土地，分歸兩個公司共有戶，按不同級距稅率課徵地價稅有爭議。本處原分為兩個公司共有戶，按不同級距稅率課徵地價稅，依前揭土地稅法第 16 條規定，代辦繼承登記之 8 筆公司共有土地，按第 5 級稅率千分之四十五課徵地價稅，應納稅額為 45 萬 5,115 元，另未辦繼承登記之 27 筆公司共有土地按第 6 級稅率千分之五十五課徵地價稅，應納稅額為 57 萬 7,069 元在案。惟本案經財政部賦稅署 96 年 8 月 2 日台稅三發字第 09604536120 號函釋，應將系爭 35 筆土地以同一公司共有戶歸戶徵收地價稅，故 95 年地價稅以同一公司共有戶歸戶後，皆應按第 6 級稅率千分之五十五課徵地價稅，故代辦繼承登記之 8 筆土地更正後應納稅額為 71 萬 9,649 元，更正前應納稅額為 45 萬 5,115 元，計補徵差額 26 萬 4,534 元，未辦繼承登記之 27 筆土地更正後應納稅額為 75 萬 1,811 元，更正前應納稅額為 57 萬 7,069 元，計補徵差額 17 萬 4,742 元（詳如 95 年更正前及更正後地價稅額計算表），依法並無不合。

- （五）本件 92 年至 95 年地價稅行政救濟爭點，本處係依台灣省政府 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：「公司共有土地，應以公司共有戶歸戶向代表人徵收地價稅；惟此項公司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…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公司共有，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，以公司共有戶歸戶徵收地價稅。」規定，及 97 年 10 月 9 日台財稅字第 09700343260 號函釋「倘非同一事實關係或非納稅義務人行政救濟爭

執之範圍，不在前揭拘束力及確定力之範圍，自得依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定補徵。」規定，予以補徵 92 年至 95 年短課之地價稅。又依土地稅法第 16 條規定地價稅課徵係採累進稅率計算，故 92 年至 94 年訴願人等所有竹北市○○○段 259 及 296 地號等 2 筆土地，因面積短課所補徵之差額，在累進稅率採計下，因課稅面積增加而課稅地價總額亦隨之增加，所增加之應納稅額，再以每筆土地面積佔總面積比例算出每筆土地應納稅額(詳如 92 年至 94 年○○○所遺土地各筆補徵差額明細表)。故在累進稅率基礎下，35 筆土地應納稅額亦會同時增加，且竹北市○○○段 259 及 296 地號等 2 筆土地，92 年至 94 年皆已在行政救濟之爭執土地中，惟未對課稅面積有爭議。訴願人所訴「既稱 92、93、94 年度，竹北市○○○段 259、296 地號等 2 筆土地非包括在行政救濟中之爭執範圍，為卻補徵 35 筆土地，難道 35 筆土地亦全部非包括在行政救濟範圍，其各筆已確定之『應納稅額』，既已在行政救濟中爭執確定，自無再行爭議，顯自相矛盾。」顯對土地稅法令之相關規定有所誤解。

- (六) 又訴願人等 96 年地價稅行政救濟案，亦有對代辦繼承登記之 8 筆公司共有土地及未辦繼承登記之 27 筆公司共有土地，分歸兩個公司共有戶，按同一級距(第 6 級)稅率課徵地價稅及○○○列為 35 筆土地公司共有人之一有爭議，該案業經臺北高等行政法院 98 年 3 月 5 日 97 年度訴字第 2679 號判決原告之訴駁回在案，本處之核定，於法並無不合。另按土地法第 43 條規定：「依本法所為之登記，有絕對之效力。」○○○所遺土地之繼承人之一○○○已死亡，其繼承人雖有前揭若干之爭議，惟依地政機關現有土地登記簿所載○○○仍登記為公司共有人之一，本處以訴願人等 13 人及○○○14 人列為公司共有人，發單課徵地價稅，自屬有據。故不論○○○合法繼承人究為何

人，本處按土地登記簿所載將○○○列為公司共有人發單課徵地價稅，然此僅生系爭地價稅課稅處分對非○○○之繼承人（○○○）不生處分效力，並不影響系爭處分對其餘繼承人（訴願人等 13 人）所生合法稽徵地價稅之效力。訴願人指摘本處所載之○○○繼承人有誤云云，僅係徒增爭端，亦無足為其有利之認定，爰併此敘明。是以，訴願人等 92 年至 95 年地價稅雖經提起行政救濟，並經確定在案，惟其爭點與本件原處分非屬同一事實關係，且原處分亦非為該行政救濟爭執之範圍，故原處分不在前揭行政救濟確定拘束力及確定力之範圍，本處據以補徵 92 年至 95 年地價稅，於法有據，並無違誤，訴願人等所訴委不足採。本處復查決定遞予維持，亦無不當云云。

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。」「稅捐之核課期間，依左列規定：二、…應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。…在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」分別為稅捐稽徵法第 12 條、第 16 條、第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項所明定。
- 二、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。…」、「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。但不包括工業用地、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 條第 1 項所明定。

- 三、又按財政部 74 年 10 月 30 日台財稅第 24163 號函、92 年 9 月 10 日台財稅字第 0920453854 號函以及 97 年 10 月 9 日台財稅字第 09700343260 號函分別核釋：「查公同共有土地未設管理人者，依稅捐稽徵法第 12 條後段規定，以全體公同共有人為納稅義務人，全體公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、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．．．」以及「依司法院 25 年院字第 1461 號解釋：『再訴願決定有拘束原處分及該決定官署之效力者，係指已訴願之事實業經決定者而言，若另發生新事實，當然得由該管官署另為處分…』，…稅捐事件之行政救濟係採爭點主義，即行政救濟僅就納稅義務人爭執範圍為審查，故行政救濟確定後，依訴願法第 95 條前段及行政訴訟法第 213 條規定，有拘束力及確定力者，以納稅義務人於行政救濟中爭執之範圍為限。據上，本案於核課期間內，另發現應徵之地價稅，如與原行政處分為同一事實關係，且為納稅義務人行政救濟之範圍，不得再予補徵；倘非同一事實關係或非納稅義務人行政救濟爭執之範圍，不在前揭拘束力及確定力之範圍，自得依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定補徵。」。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：「公司共有土地，應以公司共有戶歸戶向代表人徵收地價稅；惟此項公司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公司共有，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，以公司共有戶歸戶徵收地價稅。」。

四、卷查訴願人等主張依新竹縣稅捐稽徵處 98 年 4 月 8 日新縣稅土字第 0980066875 號函所示之資料，○○○並非○○○遺產土地之公同共有人。於 97 年 7 月 8 日以新縣稅法字第 0970078163 號函撤回已移送執行之案件計 16 件，足證原處分機關已自新竹行政執行處查得資料，○○○並非○○○合法之配偶，並無合法之執行名義，自非本件○○○土地之公同共有人云云。惟參照臺北高等行政法院 97 年度訴字第 2679 號判決意旨，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（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。是以訴願人所執尚無足為其有利之認定。

五、再查訴願人主張 92、93、94、95 年度地價稅核課之「稅率」即應納稅額不服，業經行政救濟確定部分，訴願人對 92、93、94、95 年地價稅之應納稅額不服，已依法提出行政救濟確定在案，原處分機關，自不得就已確定之「稅率」為更不利訴願人之變更處分云云。經查原處分機關於本件復查決定書及訴願答辯書敘明「○○○所遺本轄土地 92 年至 95 年地價稅，訴願人等雖依法提起行政救濟，並經確定在案，惟其行政救濟爭執範圍包括土地之繼承問題、占有使用及田賦改課三大爭點，92 年至 94 年地價稅行政救濟案，並未對竹北市○○○段 259 及 296 地號 2 筆土地面積不符有爭議，故竹北市○○○段 259 及 296 地號 2 筆土地，本處於 96 年發現其實際宗地面積分別為 513.01 及 396.01 平方公尺，而 94 年以前課稅面積卻以 293.98 及 39.01 平方公尺課徵，致短課徵 92 年 18 萬 5,747 元、93 年 18 萬 6,760 元及 94 年 18 萬 6,760 元地價稅，此節面積短課徵並非 92 年至 94 年行政救濟之爭點，本處依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項『核課

期間內，經另發現應徵之稅捐，仍應依法補徵』規定，予以補徵」以及「訴願人等 95 年地價稅行政救濟案，並未對代辦繼承登記之 8 筆公司共有土地及未辦繼承登記之 27 筆公司共有土地，分歸兩個公司共有戶，按不同級距稅率課徵地價稅有爭議。本處原分為兩個公司共有戶，按不同級距稅率課徵地價稅..。惟本案經財政部賦稅署 96 年 8 月 2 日台稅三發字第 09604536120 號函釋，應將系爭 35 筆土地以同一公司共有戶歸戶徵收地價稅，故 95 年地價稅以同一公司共有戶歸戶後，皆應按第 6 級稅率千分之五十五課徵地價稅，…」在案，應可採信，本案參照前揭財政部 97 年 10 月 9 日台財稅字第 9700343260 號函釋意旨，原處分機關依土地稅法及稅捐稽徵法規定，於發現稅賦課徵錯誤時，非不得為變更或更正錯誤之稽徵處分，並於法定期間內依法補徵，是訴願人所述尚非可採。從而，原處分機關依據稅捐稽徵法第 21 條規定，對訴願人補徵 92 年至 95 年地價稅差額所為之 98 年 4 月 8 日新縣稅法字第 09800017902 號復查決定，揆諸首揭法規及函釋意旨，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。

六、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。

