

新竹縣政府訴願決定書

案號：970827-3

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

原行政處分機關：新竹縣稅捐稽徵處

右訴願人等因 96 年地價稅事件，不服原處分機關 97 年 4 月 22 日新縣稅法字第 0970004928 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 人因不服原處分機關核定渠等共同繼承○○○所遺本轄竹東鎮○○○地號等 27 筆土地 96 年度地價稅稅額新臺幣（以下同）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）本件核課竹東鎮○○○地號等 27 筆土地，於納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人係○○○，故訴願人等既非法定之納稅義務人，依法自無負納稅義務。原處分將○○○載於○○○之繼承人附表，稱其為○○○之法定繼承人，惟依台灣新竹地方法院 97 年 4 月 3 日 96 年度婚字第 372 號民事判決主文：「確認被告（即○○○）與○○○之婚姻無效」，故○○○並非蘇木榮之法定繼承人。復依財政部台灣省北區國稅局新竹縣分局 92 年 1 月 6 日北區國稅竹縣二字第 0911016778 號函，有關申報被繼承人○○○之遺產稅，函文：「經查被繼承人有第一順位繼承人（○○○及○○○）。」故○○○及○○○等 2 人亦為○○○之法定繼承人，原處分謂○○○死亡時，並無第一順位繼承人，自依法無據。
  - （二）又本件繳款書所載該 27 筆土地，扣除使用人代繳部分，應納稅額（一般土地）應為 49 萬 3,270 元，故

原處分計算本件○○○所有 27 筆土地之稅額依法未合，自非 76 萬 9,176 元。復查決定稱本件稅額計算應併入○○○地號等 8 筆土地，惟查納稅基準日，該 8 筆土地土地登記簿所載之所有權人既非○○○，又非○○○之法定繼承人，依法自不能併入○○○之共同共有戶計算。

(三) 土地座落竹北市○○○、○○○、○○○等 3 筆土地及竹東鎮○○○、○○○地號等 2 筆土地及竹北市○○○地號 1 筆土地及竹北市○○○、○○○、○○○…等 12 筆土地共計 18 筆土地遭占有使用，並經原處分機關實地勘查屬實，並作成占用情形表，應分單由占有使用人代繳地價稅。

(四) 竹東鎮○○○、○○○、○○○…地號等 9 筆土地，係經農業主管單位核准課徵「田賦」之農業用地，並無變更非農業使用，原處分核課「地價稅」自依法未合云云。

### 三、答辯意旨略謂：

(一) 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 條及第 19 條第 3 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 40 條及同法施行細則第 20 條規定所明定。

末按財政部 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 號函分別明釋：「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。…」。

經查，○○○所遺系爭 27 筆土地，因繼承人尚未辦竣繼承登記，故系爭土地仍屬訴願人等及○○○之其餘繼承人所共同共有，按最高行政法院 93 年 12 月 30 日 93 年度判字第 1710 號判決：「…公司共有土地未設管理人者，依稅捐稽徵法第 12 條後段，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，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。…」。次按最高行政法院 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…」。故依土地稅法施行細則第 20 條規定，地價稅納稅義務人之認定，應以納稅義務基準日土地登記簿之記載為準，倘納稅義務人死亡，繼承人未履行辦妥繼承登記之公法上義務，致使主管機關無從確定全體繼承人，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，是訴願人主張訴願人等並非土地登記簿所載之所有權人，即非法定之納稅義務人，依法自無負擔納稅義務乙節，即於法不合。次查，關於○○○所遺○○○地號等 8 筆土地，因繼承人遲不辦理繼承登記，前經財政部臺灣省北區國稅局新竹市分局代訴願人及○○○等 14 人辦竣該 8 筆土地繼承登記後，訴願人○○○、○○○、○○○…等主張○○○並非最高法院 92 年度台上字第 2163 號裁定認定之○○○之配偶，故非○○○之繼承人，並向新竹縣竹北地政事務所申請登記名義人更正登記，經該所於 95 年 10 月 20 日以北地所登正字第 0950005694 號函復略以，主張○○○君非該案繼承人，申請登記名義人更正登記乙案，請補附法院判決書及判決確定證明文件，俾憑辦理，惟迄今訴願

人仍未向該所申請登記名義人更正登記。至訴願人依據台灣新竹地方法院 97 年 4 月 3 日 96 年度婚字第 372 號民事判決主文認為○○○並非○○○之法定繼承人，暨依財政部台灣省北區國稅局新竹縣分局 92 年 1 月 6 日北區國稅竹縣二字第 0911016778 號函，主張○○○及○○○等 2 人為○○○之法定繼承人，惟依 97 年 3 月 20 日列印產出之土地建物查詢資料顯示，該 8 筆土地在納稅義務基準日 96 年 8 月 31 日土地登記簿記載之所有權人仍為訴願人等 13 人及○○○，是訴願人等如認○○○並非○○○之繼承人，或認○○○及○○○為○○○之法定繼承人，自應檢附證明文件向該所申請登記名義人更正登記，俾憑稅捐核課之依據。

本件系爭土地原所有權人為○○○，於○○○死亡後，繼承人迄不履行辦妥繼承登記之公法上義務，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，原核定地價稅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。故本處以「○○○之繼承人○○○等（詳如附表）」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，暨參照財政部臺灣省北區國稅局新竹市分局代○○○之繼承人向新竹縣竹北地政事務所辦妥○○○所遺竹北市○○○、○○○、○○○…地號等 8 筆土地繼承登記，於 96 年 8 月 31 日土地登記簿記載之所有權人，即訴願人等 13 人及○○○為查得之部分繼承人，並將上述納稅義務人之姓名逐一系列附表，於法並無不合。

- (二) 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。」、「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。

次按臺灣省 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…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。」。關於訴願人主系爭 27 筆土地中一般土地與使用人分單代繳部分之地價總額為 2,293 萬 3,304 元，適用千分之 55 稅率，稅額應為 69 萬 5,621 元，扣除使用人代繳部分 20 萬 2,351 元，本件一般土地之應納稅額應為 49 萬 3,270 元，而非繳款書所載之 76 萬 9,176 元部分，查○○○君死亡後遺有

本轄土地，因繼承人迄未履行辦妥繼承登記之公法上之義務，亦不提供完整繼承系統表與相關資料，故除○○○地號等8筆土地經財政部臺灣省北區國稅局新竹市分局代辦繼承登記外，其餘土地仍未辦理繼承登記，但不論有無代辦繼承登記，該8筆土地及未辦繼承登記仍向繼承人○○○等全體共同共有人發單課徵之27筆土地，與其餘由使用人分單代繳地價稅之土地，均屬○○○之繼承人所共同共有，依土地稅法第3條第2項及台灣省48年1月17日府財六字第103294號令暨財政部賦稅署96年8月2日台稅三發字第09604536120號函釋規定，應以共同共有戶歸戶徵收地價稅。是○○○所遺本轄共同共有土地中，一般土地之地價總額，應包含系爭土地課稅地價1,815萬6,735元、○○○地號等8筆土地之課稅地價2,183萬3,429元及使用人代繳地價稅土地之課稅地價477萬6,569元，合計為4,476萬6,733元，依前揭土地稅法第16條規定核算96年地價稅，一般土地部分之應納稅額為189萬6,460元，再按系爭27筆土地之課稅地價占全部地價總額之比例計算，本案系爭土地中一般土地之應納稅額為76萬9,176元，經加計系爭土地內屬公設保留地部分之應納稅額1,435元，本件96年地價稅合計為77萬612元，並無違誤（如附表）。

（三）又「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。」。

依前開土地稅法及財政部函釋規定，土地納稅義務人行蹤不明、權屬不明、無人管理、或經土地所有權人申請由占有人代繳者，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，該條之立法意旨無非是利於稅捐徵起，故稽徵機關得本於職權裁量是否指定土地使用人代繳地價稅，本案訴願人等繼承人對系爭土地之地價稅額逐年均提起行政救濟，且系爭土地之納稅義務人非屬行蹤不明、土地亦非屬權屬不明、無人管理者，又竹北市○○○、○○○、○○○等 3 筆土地及竹東鎮○○○、○○○地號等 2 筆土地及竹北市○○○地號 1 筆土地及竹北市○○○、○○○、○○○…等 12 筆土地共計 18 筆土地，其中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，故對同意代繳該等土地地價稅之部分占有人，本處業將稅額分單由其代繳，其餘有異議之占有人，

本處雖已盡力協助清查，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。訴願人所訴委不足採，原處分並無不合。

- (四) 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。經查○○○、○○○、○○○…等 9 筆土地，為都市土地，地目為「建」，本處竹東分處於 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○○○未提起行政救濟而告確定在案，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，自可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，訴願人等迄未向農業主管機關重新申請為與農業經營不可分離土地，則本處對上開土地課徵地價稅，自無不合云云。

#### 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。」、「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 條及第 19 條第 3 項所明定。又土地稅法第 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，．．．」及同法施行細則第 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。」。另財政部 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 號函分別核釋：「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、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。．．．」。

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、卷查訴願人等主張本件核課竹東鎮○○○地號等 27 筆土地，於納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人係○○○，故訴願人等既非法定之納稅義務人，依法自無負納稅義務。原處分將○○○載於○○○之繼承人附表，稱其為○○○之法定繼承人，惟依台灣新竹地方法院 97 年 4 月 3 日 96 年度婚字第 372 號民事判決主文：「確認被告（即○○○）與○○○之婚姻無效」，故○○○並非○○○之法定繼承人。復依財政部台灣省北區國稅局新竹縣分局 92 年 1 月 6 日北區國稅竹縣二字第 0911016778 號函，有關申報被繼承人○○○之遺產稅，函文：「經查被繼承人有第一順位繼承人（○○○及○○○）。」故○○○及○○○等 2 人亦為○○○之法定繼承人，原處分謂○○○死亡時，並無第一順位繼承人，自依法無據云云，惟查新竹縣竹北地政事務所於 95 年 10 月 20 日以北地所登正字第 0950005694 號函復訴願人等略以「……，主張○○○君非該案繼承人，申請登記名義人更正登記乙案，請補附法院判決書及判決確定證明文件，俾憑辦理。」惟據原處分機關查知訴願人迄今尚未向竹北地政事務所申請登記名義人更正登記。是以訴願人等如認○○○並非○○○之繼承人，不應登記為土地所有權人，自應依前開函示辦理申請更正。從而原處分機關依據前揭土地稅法施行細則第 20 條規定，以納稅義務基準日 96 年 8 月 31 日土地登記簿之記載所有權人為訴願人等及其他繼承人○○○、○○○、○○○等共 14 人，其權利範圍為共同共有 1 分之 1，有 97 年 3 月 20 日之土地建物查詢資料影本附卷可稽。原處分機關並以「○○○等 14 人共同共有（詳如附表）」為納稅義務人填發繳款書，向訴願

人等及其餘繼承人徵收地價稅，依前揭財政部 92 年 9 月 10 日台財稅字第 0920453854 號函釋，尚無不合。再查原處分機關查明本件系爭竹北市○○○、○○○、○○○…地號等 8 筆土地及未經財政部臺灣省北區國稅局新竹市分局代辦繼承登記之 27 筆土地，與其餘訴願人主張由使用人分單代繳地價稅之土地，均屬○○○之繼承人所共同共有，原處分機關遂依前揭土地稅法第 3 條第 2 項及台灣省 48 年 1 月 17 日府財六字第 103294 號令暨財政部賦稅署 96 年 8 月 2 日台稅三發字第 09604536120 號函釋規定，以共同共有戶歸戶徵收地價稅，並無違誤。訴願人主張原處分機關將系爭竹北市○○○等 8 筆併入○○○之共同共有戶計算係屬逾越法律規定乙節尚非可採。

- 四、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。」。經查訴願人等雖主張○○○、○○○、○○○等3筆土地及竹東鎮○○○、○○○地號等2筆土地及竹北市○○○地號1筆土地及竹北市○○○、○○○、○○○…等12筆土地共計18筆土地遭占有使用，並經原處分機關實地勘查屬實，並作成占用情形表，應分單由占有使用人代繳地價稅乙節，惟經原處分機關查明系爭土地中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，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。

五、卷查訴願人等主張竹東鎮○○○、○○○、○○○…地號等9筆土地，地上建築物係○○○起造為原所有人，原經核准課徵田賦，並無變更為非農業用地使用，依法應課徵「田賦」而非地價稅云云。惟經原處分機關查明系爭○○○地號等9筆土地，為都市土地，地目為「建」，系爭土地實際仍為房屋建築等使用，該等房屋建築非訴願人所有，亦無訴願人之配偶或直系親屬設籍該地，其建物或畜禽舍等農業設施之所有權人、使用人亦與訴願人間無承典、承領、承耕或租賃關係，上開土地實際已未供與農業經營不可分離使用，且原處分機關竹東分處

會同農業主管機關於 79 年辦理「與農業經營不可分離土地」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，是以訴願人所執，尚非可採。揆諸首揭法規及函釋意旨，原處分機關所為 97 年 4 月 22 日新縣稅法字第 0970004928 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，核與本件訴願決果不生影響，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。

中 華 民 國 97 年 8 月 27 日

