

新竹縣政府訴願決定書

案號：970827-2

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 0970003982 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○○○等 13 人因不服原處分機關核定渠等及○○○共同繼承○○○所遺本縣竹北市○○○、○○○、○○○…地號等 8 筆土地 96 年地價稅稅額新臺幣(以下同) 92 萬 4,933 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) 本件系爭竹北市○○○地號等 8 筆土地，於地價稅納稅義務基準日，土地登記簿謄本所載之所有權人為訴願人○○○等 13 人及○○○，依法為本件系爭 8 筆土地之納稅義務人，其課稅地價為 2,183 萬 3,429 元，適用「一般土地」第 6 級，應納稅額應為 63 萬 5,128 元，而原處分誤算為 92 萬 4,933 元，顯然增加法律所無規定之納稅義務。又查○○○原為○○○繼承人之一，於 91 年 8 月 6 日死亡，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，確認被告(○○○)與○○○之婚姻無效，故○○○並非原處分機關另案核課○○○所遺 27 筆土地之繼承人，即非為該 27 筆土地之所有權人；又依財政部臺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，被繼承人○○○有第一順位繼承人○○○及○○○，渠等 2 人即為

○○○之法定繼承人，亦即為○○○所遺 27 筆土地之所有權人及納稅義務人，而渠等 2 人未登記為本件系爭 8 筆土地之所有權人，即非本件系爭 8 筆土地之納稅義務人。故○○○所遺 27 筆土地與本件系爭 8 筆土地之所有權人不同，即納稅義務人不同，本件系爭 8 筆土地依法自不能與○○○所遺 27 筆土地合併計算課徵地價稅。

- (二) 占有人○○○於系爭竹北市○○○地號土地，建有竹北市○○○號房屋，並登記為所有權人，原處分機關既已查明○君使用該房屋基地之事實，應依財政部 82 年 9 月 9 日台財稅第 821496039 號及 83 年 6 月 29 日台財稅第 831599502 號函釋規定，認屬土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款所稱之占有人，分單由占有人代繳地價稅，而本件仍向土地所有權人發單課徵，顯適用法規有誤，請求撤銷原行政處分云云。

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份負納稅義務，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。」及「對公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 1 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。」及「…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) 經查○○○所遺竹北市○○○、○○○、○○○…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，代債務人即訴願人等 13 人及○○○，向新竹縣竹北地政事務所辦妥繼承登記，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。本處依納稅義務基準日 96 年 8 月 31 日土地登記簿之記載所有權人為訴願人等 13 人及案外人○○○，其權利範圍為公司共有 1 分之 1，按上揭法條及財政部函釋規定，以「○○○等 14 人公司共有（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，向訴願人等及○○○徵收地價稅，洵屬有據。

(三) 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 5 倍至 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 倍至 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。

(四) 次按台灣省 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 號函分別明釋：「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…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。」。

(五) 查○○○君死亡後遺有本轄土地，因繼承人迄不履行辦妥繼承登記之公法上義務，亦不提供完整繼承系統表與相關資料，故除本案系爭 8 筆土地係由財政部

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，該等土地為○○○之繼承人所公司共有之事實，並不受影響。訴願人等若認代辦繼承登記之所有權人有誤，自應檢具相關資料向地政機關辦理變更，俾為稅課之依據。惟訴願人迄不辦理更正，卻以○○○之繼承人中有與代辦繼承登記土地之繼承人不符者為由，向本處主張系爭代辦繼承登記土地與其他尚未辦理繼承登記土地之地價稅納稅義務人不盡相同，故應分開計算地價稅，其主張顯非可採。故本件 8 筆土地及未代辦繼承登記而仍向繼承人○○○等全體公司共有人發單課徵之 27 筆土地，與其餘由使用人分單代繳地價稅之土地，既均屬○○○之繼承人所公司共有，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，應以公司共有戶歸戶徵收地價稅。是○○○所遺本轄公司共有土地中，一般土地之地價總額，應包含系爭 8 筆土地課稅地價 2,183 萬 3,429 元、未辦繼承登記向繼承人○○○等全體公司共有人發單課徵 27 筆土地課稅地價 1,815 萬 6,735 元及由使用人分單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 8 筆土地之課稅地價占全部地價總額之比例計算（如附表），本案系爭 8 筆土地核定應納稅額為 92 萬 4,933 元，並無違誤。

- （六）依土地稅法第 3 條及第 4 條第 1 項規定「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。」、「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。」。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。」及「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。」。

- (七) 依前開土地稅法第 4 條規定，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，然該條之立法意旨無非是利於稅捐徵起，故為稽徵機關得本於職權裁量之範圍，本件訴願人等雖主張應由占有人○○○君分單代繳系爭竹北市○○○地號土地 96 年地價稅，惟○君已於 96 年 11 月 19 日表示不同意代繳○○○等人公司共有○○○地號土地之地價稅在案，則雙方當事人既仍有爭議，依上揭財政部函釋規定，本件仍向土地所有權人發單課徵，自無不合。訴願人等所訴委不足採，原核定揆諸前揭法條及財政部函釋規定，並無不合，本處復查決定遞予維持，亦無不當，敬請 續予維持云云。

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

為公司共有。」、「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，其為公司共有時，以全體公司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。」、「對公司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．．．」。

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 5 倍者，就其超過部分加徵千分之十五。二、超過累進起點地價 5 倍至 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 倍至 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○○○原為○○○繼承人之一，於 91 年 8 月 6 日死亡，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，確認被告（○○○）與○○○之婚姻無效，故○○○並非原處分機關另案核課○○○所遺 27 筆土地之繼承人，即非為該 27 筆土地之所有權人且依財政部臺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，被繼承人○○○有第一順位繼承人○○○及○○○，渠等 2 人即為○○○之法定繼承人，亦即為○○○所遺 27 筆土地之所有權人及納稅義務人，而渠等 2 人未登記為本件系爭 8 筆土地之所有權人，即非本件系爭 8 筆土地之納稅義務人，故○○○所遺 27 筆土地與本件系爭 8 筆土地之所有權人不同，即納稅義務人不同，本件系爭 8 筆土地依法自不能與○○○所遺 27 筆土地合併計算課徵地價稅云云，惟經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○○○之繼承人所公同共有，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，應以公同共有戶歸戶徵收地價稅。是以原處分機關核計○○○所遺本縣公同共有土地中，一般土地之地價總額，係包含竹北市○○○、○○○、○○○…地號等 8 筆土地課稅地價 2,183 萬 3,429 元、未辦繼承登記向繼承人○○○等全體公同共有人發單課徵 27 筆土地課稅地價 1,815 萬 6,735 元及由使用人分單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，並按系爭 8 筆土地之課稅地價占全部地價總額之比例計算，核定本案系爭 8 筆土地應納稅額為 92 萬 4,933 元，並無違誤，訴願人所執，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號函亦分別釋示：「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占有人○○○於系爭竹北市○○○地號土地，建有竹北市○○○號房屋，並登記為所有權人，應屬土地稅法第4條第1項第4款所稱之占有人，分單由占有人代繳地價稅，而本件仍向土地所有權人發單課徵，顯適用法規有誤，請求撤銷原

行政處分乙節，惟查第三人○○○已向原處分機關表示不同意分擔代繳○○○等人公同共有系爭竹北市○○○地號土地之地價稅，有第三人○○○於96年11月19日之聲明書影本附卷可稽。是以系爭土地所有權人與占有人仍有爭議，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。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0970003982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。

五、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