

# 新竹縣政府訴願決定書

案號：961119-4

訴願人：○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○

原行政處分機關：新竹縣稅捐稽徵處

緣訴願人等因 92 年地價稅行政救濟利息事件，不服原處分機關 96 年 8 月 1 日新縣稅法字第 0960015960 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、緣訴願人等因不服原處分機關核定渠等共同繼承○○○所遺本轄土地 92 年地價稅提起行政救濟案，業經最高行政法院 96 年 2 月 9 日 96 年度判字第 00245 號判決「上訴駁回」確定，原處分機關乃依稅捐稽徵法第 38 條第 3 項後段規定就其應補繳稅款，填發補繳稅額繳款書並依法加計行政救濟利息計新台幣(以下同)1 萬 9,130 元。訴願人等不服該加計利息之處分，提起復查，經原處分機關復查決定駁回，訴願人等不服該復查決定，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)○○○所遺土地，92 年地價稅「本稅」繳款書所載納稅義務人為「○○○之繼承人○○○等」，未依稅捐稽徵法第 12 條及第 16 條規定，載明全體共同共有人之姓名、地址等資料，與法定公程式不符，依大法官會議釋字第 97 號解釋令為不合法之通知，雖送達蘇繼棟一人，尚未對全體共同共有人發生送達效力，自無稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定之適用。

(二)又依台灣新竹地方法院 96 年 4 月 17 日民事裁定，○○○並非○○○及○○○之繼承人，而繼承土地上未辦理繼承登記，顯原處分認定○○○為○○○之繼承人，與法院之判決裁定不符，自屬違法，應依法撤銷等語。

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。」、「經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後 10 日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納；並自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。」、「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。但第 6 條關於稅捐優先及第 38 條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。」及「納稅義務人未繳納稅款而申請復查，稅捐稽徵機關於復查決定通知納稅義務人時，應就復查決定之應納稅額，依本法第 38 條第 3 項後段規定加計利息填發繳款書，一併通知納稅義務人繳納。」分別為稅捐稽徵法第 12 條、第 16 條、第 19 條第 3 項、第 38 條第 3 項、第 49 條及同法施行細則第 12 條所明定。

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。」、「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 1 項、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。…」。

- (二) 訴願人○○○、○○○、○○○…暨○○○之其餘繼承人○○○、○○○、○○○…等 8 人，因不服本處以「○○○之繼承人○○○等（詳如附表）」全體共同共有人為納稅義務人，並就當時已查得部分之納稅義務人姓名逐一系列附表，核定渠等及○○○之其餘繼承人共同繼承○○○所遺本轄土地 92 年地價稅 116 萬 3,818 元，申請復查經駁回，於 93 年 5 月 21 日繳納復查決定之應納稅額半數 58 萬 1,909 元後，循序提起訴願亦遭駁回，而○○○、○○○、○○○…等 4 人復提起行政訴訟亦經台北高等行政法院 94 年 8 月 9 日 93 年度訴字第 3178 號判決「原告之訴駁回」，嗣提起上訴，業經最高行政法院 96 年 2 月 9 日 96 年度判字第 00245 號判決「上訴駁回」確定在案。本處遂於 96 年 3 月 28 日依稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定除就其尚未繳納稅款部分填發補繳稅款通知書外，並依原應繳納稅款期間（自 93 年 1 月 1 日至 93 年 1 月 31 日）屆滿日即 93 年 1 月 31 日之郵政儲金匯業局之一年期存款利率 1.00%，計算行政救濟利息並核發繳款書，並無不當。
- (三) 按最高行政法院 93 年 12 月 30 日 93 年度判字第 1710 號判決：「…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。…」。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乃是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（已知繼承人姓名）等人』，於法並無不合…原處分之處分相對人（或受處分效力規制之人）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，系爭土地原所有權人為○○○，於○○○死亡後，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，自屬可歸責於繼承人之事由，則本案繼承人不辦理繼承登記，系爭土地亦仍屬訴願人等及蘇木榮之其餘繼承人所共同共有，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。另查○○○所遺竹北市○○○地號等 8 筆土地，因繼承人不辦理繼承登記，經財政部臺灣省北區國稅局新竹市分局代訴願人及其餘繼承人○○○等計 14 人，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。是 92 年地價稅本稅 116 萬 3,818 元既經○○○、○○○、○○○…等 4 人提起上訴，經最高行政法院判決「上訴駁回」而告確定，本處依稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定核算 92 年地價稅之行政救濟利息，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，暨參照上開竹北市○○○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，而將已查得部分之納稅義務人姓名，即訴願人及○○○等 14 人逐一系列附表，並加計行政救濟利息填發繳款書，一併徵收，於法並無不合。

- （四）至○○○是否為○○○之繼承人乙節，按新竹縣竹北地政事務所於 95 年 10 月 20 日以忠地所登正字第 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。是訴願人等如認○○○君並非○○○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，本處尚非權責單位，另依 96 年 9 月 6 日土地建物查詢資料顯示，上開竹北市○○○地號土地仍為訴願人及○○○等 14 人所共同共有，併予陳明云云。

理 由

- 一、按「對共同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。」、「經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅

捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後 10 日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納；並自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。」

「經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後 10 日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納；並自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。」

「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」

「納稅義務人未繳納稅款而申請復查，稅捐稽徵機關於復查決定通知納稅義務人時，應就復查決定之應納稅額，依本法第 38 條第 3 項後段規定加計利息填發繳款書，一併通知納稅義務人繳納。」

分別為稅捐稽徵法第 16 條、第 19 條第 3 項、38 條第 3 項、第 49 條及同法施行細則第 12 條所明定。又按「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。

次按財政部 74 年 10 月 30 日台財稅第 24163 號函釋：「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。」以及財政部 92 年 9 月 10 日台財稅第 0920453854 號函釋：「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。」。

二、卷查按稅捐稽徵法第 38 條第 2、3 項規定，係就漏補徵納雙方因行政救濟程序而延緩徵收或退還本稅所生之損失所為之規定，納稅義務人未繳納稅款而依稅捐稽徵法第 35 條規定申請復查，稽徵

機關依同法第 39 條第 1 項規定暫緩移送法院強制執行其應納稅捐，是納稅義務人因申請復查亦享有延緩繳納稅款之期間利益(利息收益)，自應負擔緩繳稅款期間之利息。故基於公允原則，稅捐稽徵法第 38 條第 1、2 項乃規定凡經行政救濟確定後，其應退或應補之稅款均應加計利息。(參照 92 年度判字第 1657 號判決)。查本案訴願人等不服原處分機關核定 92 年地價稅部分，經最高行政法院 96 年 2 月 9 日 96 年度判字第 00245 號判決「上訴駁回」確定在案。原處分機關遂依稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定及第 49 條規定，除就訴願人尚未繳納稅款部分填發補繳稅款通知書外，並計算行政救濟利息並核發繳款書，揆諸前揭法規，原處分機關所為之處分並無不合，復查決定予以維持，亦無不當。

三、次查訴願人雖主張○○○所遺土地，92 年地價稅「本稅」繳款書所載納稅義務人為「○○○之繼承人○○○等」，未依稅捐稽徵法第 12 條及第 16 條規定，載明全體共同共有人之姓名、地址等資料，與法定公文程式不符，依大法官會議釋字第 97 號解釋令為不合法之通知，雖送達○○○一人，尚未對全體共同共有人發生送達效力，自無稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定之適用云云。惟查台北高等行政法院 92 年 4 月 16 日 90 年度訴字第 5944 號判決之意旨：「．．．繼承人辦理繼承登記乃是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（已知繼承人姓名）等人』，於法並無不合．．．原處分之處分相對人（或受處分效力規制之人）亦應解為繼承人全體，而非已知之特定繼承人。」業已闡明在案。是以本案原處分之處分相對人即為繼承人全體，而非已知之特定繼承人，原處分機關以「○○○之繼承人○○○等」全體共同共有人為納稅義務人，並依前揭財政部 92 年 9 月 10 日台財稅第 0920453854 號函規定就已查得部分之納稅義務人姓名逐一系列附表，填發行政救濟利息繳款書，並無違誤，訴願人之主張尚非可採。

另訴願人主張依台灣新竹地方法院 96 年 4 月 17 日民事裁定，○○○並非○○○及○○○之繼承人，而繼承土地上未辦理繼承登記，顯原處分認定○○○為○○○之繼承人，與法院之判決裁定不符，自屬違法，應依法撤銷乙節，經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「主旨：為台端就財政部臺灣區北區國稅局新竹市分局代○○○君等14人申請本所辦竣之竹北市○○○號等8筆土地繼承登記案……，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。」有上開函文影本附卷可稽。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。從而原處分機關以「○○○之繼承人○○○等（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行政救濟利息，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。揆諸首揭法規及函釋意旨，原處分機關所為96年8月1日新縣稅法字第0960015960號復查決定，並無不合，應予以維持。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項規定，決定如主文。

中 華 民 國 96 年 11 月 19 日