

新竹縣政府訴願決定書

案號：960621-1

訴願人：○○○○、○○○○、○○○○、○○○○、○○○○

原行政處分機關：新竹縣稅捐稽徵處

右訴願人等因 95 年地價稅事件，不服原處分機關 96 年 2 月 26 日新縣稅法字第 0950037487 號及第 0950037486 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○○○○所遺本轄竹北市○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○及○○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○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○及○○○等 14 人，向新竹縣竹北地政事務所辦妥繼承登記，經原處分機關以「○○○○等 14 人公同共有（詳如附表）」為納稅義務人，向渠等課徵 95 年度地價稅稅額新台幣（以下同）455,115 元，訴願人○○○○、○○○○、○○○○、○○○○、○○○○等 5 人與其他繼承人○○○○、○○○○、○○○○、○○○○、○○○○、○○○○、○○○○、○○○○等 13 人不服，以○○○○非○○○○合法之繼承人為由提起復查，經原處分機關 96 年 2 月 26 日新縣稅法字第 0950037487 號復查決定「復查駁回。」。

另○○○○所遺本轄竹東鎮○○、○○、○○...地號及竹北市○○、○○、○○...地號等 27 筆土地，因繼承人不辦理繼承登記，仍屬訴願人等及○○○○之其餘繼承人所公同共有，經原處分機關以「○○○○之繼承人○○○○等（詳如附表）」全體公同共有人為納稅義務人填發繳款書，並將所查得之繼承人姓名逐一系列附表，向渠等課徵 95 年度地價稅稅額 57 萬 7,069 元，訴願人等及其他繼承人○○○○、○○○○、○○○○、○○○○、○○○○、○○○○、○○○○、○○○○及○○○○等 13 人不

服，以○○○非○○○合法之繼承人，訴願人等於 95 年 8 月 31 日非土地登記簿所載之所有權人或典權人，竹東鎮○○○號等 9 筆土地依法應課徵「田賦」，及竹北市○○○地號等 14 筆土地應分單由占有使用人繳納地價稅等語為由，提起復查，經原處分機關 96 年 2 月 26 日新縣稅法字第 0950037486 號復查決定「復查駁回。」。訴願人對前揭 2 份復查決定，仍表不服，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) 原處分機關繳款書之附表以○○○等 14 人公司共有人為納稅義務人，惟依據最高法院 92 年度台上字第 2163 號裁定，○○○並非○○○之配偶，原處分以○○○為○○○之繼承人，與法院確定判決不符，亦與新竹市稅捐稽徵處 95 年地價稅繳款書附表所列○○○之繼承人不符。
- (二) 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。
- (三) 竹北市○○、○○、○○…地號等 14 筆土地，前經派員實地勘查係由○○○、○○○等人所占使用，依財政部 82 年 9 月 9 日台財稅第 821496039 號函釋規定，應分單由其代繳地價稅。是本件行政處分依法未合，自與「依法行政」原則背離，應無理由等語云云。

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。次按「地價稅或田賦之納稅義務人如左：1、土地所有權人。…前項第一款土地所有權屬於公有或公司共有者，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。

未按財政部 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○○○所遺土地，因繼承人尚未辦竣繼承登記，故系爭土地亦仍屬訴願人等及○○○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：「…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，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。則○○○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○○○、○○○、○○○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，故本處依納稅義務基準日 95 年 8 月 31 日土地登記簿之記載所有權人為訴願人等及其餘繼承人（如前述），其權利範圍為共同共有 1 分之 1，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，洵屬有據。至竹東鎮○○○地號等 27 筆土地部分，因尚未辦理繼承登記，故本處仍以「○○○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逐一系列附表，於法並無不合。

（三）又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，併予說明。

（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：1、依都市計畫編為農業區及保護區，限作農業用地使用者。2、公共設

施尚未完竣前，仍作農業用地使用者。3、依法限制建築，仍作農業用地使用者。4、依法不能建築，仍作農業用地使用者。5、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。…4、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。

- (五) 查○○○段○○○、○○○、○○○…等 9 筆土地，為都市土地，地目為「建」，且實際仍為房屋建築使用，惟該等房屋建築非土地所有權人所有，亦無土地所有權人之配偶或直系親屬設籍該地，其建築物或畜禽舍等農業設施之所有權人、使用人亦與土地所有權人間無承典、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，故本處竹東分處於 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，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，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。

(六) 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。」。

(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，且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，故系爭竹北市○○、○○、○○…地號等14筆土地雖未辦竣繼承登記，亦非屬納稅義務人行蹤不明、權屬不明、無人管理者，且系爭竹北市○○、○○、○○…地號等13

筆土地，均為持分共有土地，且共有人數眾多，故訴願人等所持分土地究係由何人占有使用，尚有爭議，本處就系爭土地之占有人同意代繳地價稅者，業將稅額分單由占有人代繳，其餘部分土地，則因占用人有異議，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，．．．」及行為時同法施行細則第 20 條規定：「地價稅依本法第 40 條之規定，每年 1 次徵收者，以 9 月 15 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舉。．．．」。

- 二、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：1、依都市計畫編為農業區及保護區，限作農業用地使用者。2、公共設施尚未完竣前，仍作農業用地使用者。3、依法限制建築，仍作農業用地使用者。4、依法不能建築，仍作農業用地使用者。5、依都市計畫編為公共設施保留地，仍作農業用地使用者。」為土地稅法第 14 條、第 22 條第 1 項所明定。又同法施行細則第 24 條第 4 款亦規定：「徵收田賦之土地，由直轄市或縣（市）政府依左列規定辦理。．．．4、第 21 條第 2 項第 2 款之土地，及第 22 條第 2 款之土地中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。」。
- 三、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。

- 四、又查訴願人等另主張竹北市○○、○○、○○…地號等14筆土地，前經原處分機關派員實地勘查係由○○○、○○○等人所占有使用，依財政部82年9月9日台財稅第821496039號函釋規定，應分單由其代繳地價稅。是本件行政處分依法未合，自與「依法行政」原則背離，應無理由乙節。惟按「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。」、「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「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。」分別為財政部 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 號函釋示在案。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，且訴願人等對系爭土地之地價稅額逐年均提起行政救濟，故系爭竹北市○○○地號等 14 筆土地土地雖未辦竣繼承登記，亦非屬納稅義務人行蹤不明、權屬不明、無人管理者；又系爭竹北市○○○、○○○、○○○…地號等 13 筆土地，均為持分共有土地，且共有人數眾多，故訴願人等所持分土地究係由何人占有使用，尚有爭議，原處分機關就系爭土地之占有人同意代繳地價稅者，業將稅額分單由占有人代繳，其餘部分土地，則因占用人有異議，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，就系爭地價稅向訴願人等即土地所有權人發單課徵，並無違誤。(參照台北高等行政法院高 95 年度訴字第 02032 號判決)

- 五、再查訴願人等主張原處分機關繳款書之附表以○○○等 14 人共同共有人為納稅義務人，惟依據最高法院 92 年度台上字第 2163 號裁定，○○○並非○○○之配偶，原處分以○○○為○○○之繼承人，與法院確定判決不符，亦與新竹市稅捐稽徵處 95 年地價稅繳款書附表所列○○○之繼承人不符云云。按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 95 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 號函影本及「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。揆諸首揭法規及函釋意旨，原處分機關所為 96 年 2 月 26 日新縣稅法字第 0950037487 號及第 0950037486 號之復查決定，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 96 年 6 月 21 日