

新竹縣政府訴願決定書

案號：980916-4

訴願人：○○○

○○○

○○○

○○○

○○○

○○○

○○○

○○○

○○○

○○○

○○○

○○○

○○○

訴願人兼共同選定訴願代表人：○○○

出生：43.6.5 身分證字號：J100569414

地址：新竹市○○街○○號

訴願人兼共同選定訴願代表人：○○○

出生：40.8.13 身分證字號：J100327354

地址：新竹市○○路○○巷○號

原行政處分機關：新竹縣稅捐稽徵處

右訴願人等 13 人因 97 年地價稅事件，不服原處分機關 98 年 4 月 8 日新縣稅法字第 0980001799 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及○○共同繼承○○○所遺本轄竹北市○○段 104、169、223、259、296、340、395 及 407 地號等 8 筆土地，97 年地價稅應納稅額新臺幣（以下同）92 萬 4,933 元，暨竹東鎮○○○段 3 地號等 27 筆土地 97 年度地價稅應納稅額 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) 依土地稅法第 40 條之規定，以每年 8 月 31 日為納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人為納稅義務人。本件竹北市○○○段 104 地號等 8 筆土地，依土地登記簿所載之所有權人即○○○等 14 人為納稅義務人，符合該法律規定。雖依原處分機關 98 年 4 月 8 日新縣稅土字第 0980066875 號函自承○○○並非○○○之繼承人，惟依法不得免除○○○對該 8 筆土地負擔 97 年地價稅之義務。而依繳款書所載「稅額計算公式」，本件地價總額 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，計算式應為 $21,833,429 \text{ 元} \times 55 \div 1000 - 565,710 \text{ 元} = 635,128 \text{ 元}$ ，原核定核課應納稅額為 92 萬 4,933 元，依法不合。
- (二) 另於納稅義務基準日依土地登記簿所載竹東鎮○○○段 3 地號等 27 筆土地，所載所有權人為○○○，惟○○○死亡，故繳款書納稅義務人為「○○○之繼承人○○○等（詳如附表）」。明知○○○並非○○○之繼承人，仍以○○○為納稅義務人列在附表中，自依法相違，○○○對該 27 筆土地依法並無負納稅義務。依法務部行政執行署 97 年 8 月 8 日 97 年度署聲議字第 176 號及 219 號聲明異議決定書所載：「新竹縣稅捐稽徵處以○○○之繼承人○○○（即○○○）為義務人，移送新竹行政執行處，執行滯納 92、93、94、95、96 年度地價稅及 92、93、94、95、96 年度房屋稅之執行案件，移送機關於 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。」等文件，足證原處分機關當

時從新竹行政執行處已知○○○並非○○○及○○○之繼承人，該行政執行處依法並無執行名義。又繳款書所載本件地價1,815萬6,735元，適用「一般土地」第5級，應納稅額應為46萬9,323元，計算式應為18,156,735元 $\times$ 45 $\div$ 1000－347,730元＝469,323元，原處分核課應納稅額為77萬612元，顯增加法律所無之納稅負擔。

(三) 本件2張地價稅繳款書（行政處分），依法應負擔97年度地價稅義務之義務人不同，如前所陳，原處分將2件行政處分之地價總額合併計算後，再分單為2個行政處分，致增加與法律規定不符之租稅負擔，自與租稅法律主義本旨相違背。

(四) 查財政部83年6月29日台財稅第831599502號函釋規定：「依土地稅法第4條第1項第4款規定，土地所有權人申請由占有人代繳者，…上開所稱『占有人』，依民法第940條規定：『對於物有事實上管領之力者，為占有人』，準此，本案張xx、張○○2人占有使用○○號房屋之基地，對該基地有事實上管領力，應認屬土地稅法第4條第1項第4款規定之『占有人』，不因其占用該基地有無法律上原因而受影響。…」竹北市○○○段296地號土地，面積396.01平方公尺，由○○○所占有使用並建有房屋，其門牌號碼為新竹縣○○○街○號，該管領占有之事實，經臺灣高等法院民事判決97年12月23日97年度上易字第743號判決確定在案。法院對占有之事實認定，既經認定確定在案，即應適用財政部83年6月29日台財稅第831599502號函釋規定，認屬「占有人」。原處分復查決定，引用財政部71年10月7日台財稅第37377號函釋謂：

「…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。…（訴願人誤述本函內容為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）」故法院對該爭議既經確定，原處分顯適用法規有誤，依法該筆土地應分單由占有使用人代繳地價稅。

（五）竹北市○○段 672、798、798-1 地號等 3 筆土地及竹東鎮○○○段 28、28-10 地號 2 筆土地及竹北市○○段 893 地號土地 1 筆及竹北市○○段 515-6、501、512、724、725、729、733、734、739、755、764 地號土地等 12 筆，共計 18 筆土地，經原處分機關協助查明，實地勘查並製作占用情形表，記載有各占有人姓名及占有面積，原處分機關亦查得占有使用人之房屋於該等土地為基地之事實及各占有使用人建物占有該等土地之房屋稅籍資料在案，亦為原處分機關所不否認。而原處分機關既已掌握有關占有事實資料確定，惟不依法更正辦理。本件自有財政部 83 年 6 月 29 日台財稅第 831599502 號函釋規定，應認屬「占有人」，不因其占用該基地有無法律上原因而受影響。故對占有人占有使用部分，應有行政作為，分單由占有使用人代繳，否則法律規定之立法意旨未合，徒有法律條文形同具文。

（六）○○○段 3、5、11、11-1、27-1、28、28-10、338-1、343 地號等 9 筆土地（訴願人於復查申請時並未提出 28 及 28-10 地號，故復查決定書僅 7 筆土地），係經由農業主管機關核准農業用地使用之農經不可分離之農業用地，並無供非農業使用，依法應課徵「田賦」而非「地

價稅」，又復查決定書稱該 9 筆土地因所有權人未設籍該地，於 79 年清查作業時，稱已未供與農業經營不可分離使用。惟查法律並無明定，顯適用法規有誤。又有關原處分機關適用法律錯誤之溢繳稅款，依 98 年 1 月 21 日修正之稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，原處分機關應自知有錯誤原因之日起 2 年內查明退還，其退稅款不以 5 年內溢繳者為限。本條修正施行前因第 2 項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。前項情形稅捐稽徵機關於本條例施行前已知有錯誤之原因者，2 年之退還期間，自本條例修正施行之日起算。本件已依土地稅法施行細則第 24 條第 1 項第 4 款規定，向農業主管機關申請核准在案。至今並無供非農業使用之事實，依法自無需再行重覆申請。此項錯誤可歸責於政府機關之錯誤事由，故該 9 筆土地，之前各年度因原處分機關及其他政府機關適用法令之錯誤，溢繳之各年度稅款，自應依法退回，及應依法更正 97 年度該 9 筆土地為課徵「田賦」而非地價稅。原處分依法不合，皆違反租稅法律主義之本旨及「依法行政」之原則，請求撤銷原處分等語。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 有關訴願人就○○○段 3、5、11、11-1、27-1、28、28-10、338-1、343 地號等 9 筆土地部分，稱係經農業主管機關核准農業用地使用之農經不可分離之農業用地，依法應課徵「田賦」而非地價稅，因係原處分機關適用法律錯誤，以前各年度之溢繳稅款，依 98 年 1 月 21 日修正之稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，應於 2 年內退還溢繳稅款之爭點，並未於 98 年 1 月 16 日申請復查時提出，為新的爭點，依據行政程序法第 103 條第 7 款規定，未經踐行復查程序之爭點，不能作為訴願之標的。訴願人對之

提起訴願是否適法？請 鈞府審卓。

(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。」、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

包括工廠用地、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 條規定所明定。

又按「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。…」則為財政部 74 年 10 月 30 日台財稅第 24163 號及財政部 92 年 9 月 10 日台財稅字第 0920453854 號函釋有案。

- (三)末按台灣省政府 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 號函釋亦分別規定：「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。」

- (四) 經查○○○所遺本轄 35 筆土地，因繼承人迄不辦理繼承登記，其中竹北市○○○段 104 地號等 8 筆土地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，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』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（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…」，且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。則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，自屬可責於繼承人之事由，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。故系爭竹北市○○段 104 地號等 8 筆土地，原處分機關依納稅義務基準日 97 年 8 月 31 日土地登記簿之記載所有權人為訴願人等及○○○，其權利範圍為公同共有 1 分之 1，以「○○○等 14 人公同共有（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系列附表，向訴願人等及其餘繼承人徵收地價稅，洵屬有據。而○○○所遺系爭竹東鎮○○○段 3 地號等 27 筆土地部分，因尚未辦理繼承登記，故原處分機關仍以「○○○之繼承人○○○等」全體公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○○段 104 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。本案已代辦繼承登記之 8 筆土地，未分割登記為持分共有，與未辦繼承登記之 27 筆土地，仍為○○○之繼承人公同共有，按財政部賦稅署 96 年 8 月 2 日台稅三發字第 09604536120 號函釋規定，系爭○○○所遺 35 筆土地應合併計算地價稅課稅地價總額，而本縣 97 年累進起點地價為 103 萬 8,000 元，系爭土地 97 年課稅地價總額，包括代辦繼承 8 筆土地之課稅地價 2,183 萬 3,429 元、未辦繼承 27 筆土地中申請人負擔之課稅地價 1,815 萬 6,735 元及使用人代繳地價稅部分土地之課稅地價 477 萬 6,569.4 元，共計應為 4,476 萬 6,733 元，超過累進起點地價 43.13 倍，依前揭土地稅法第 16 條規定，按第 6 級稅率千分之五十五課徵地價稅，經核算後 97 年一般土地之應納地價稅即為 189 萬 6,460.337 元，加上按公共施保留地

稅率計徵之地價稅 1,435 元，故代辦繼承之 8 筆土地應納稅額為 92 萬 4,933 元，未辦繼承登記之 27 筆土地經核定應納地價稅為 77 萬 612 元（如附表），並無違誤。訴願人主張代辦繼承之竹北市○○段 104 地號等 8 筆土地與其餘○○○所遺未辦繼承登記之竹東鎮○○○3 地號等 27 筆按土地稅法第 40 條規定，納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人並不同，應分為二個公同共有戶，分別計算並適用不同級距稅率課徵地價稅，顯係誤解。

- （五）訴願人主張原處分機關 98 年 4 月 8 日新縣稅土字第 0980066875 號函自承○○○並非○○○之繼承人，明知○○○並非○○○之繼承人，而○○○所遺系爭○○○3 地號等 27 筆土地，仍以○○○為納稅義務人，依法相違乙節，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，除本法令有規定外，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，原處分機關於 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，係因台灣新竹地方法院 97 年 9 月 2 日 96 年度家訴字第 23 號民事判決已確認○○○、○○○、○○○有○○○財產之繼承權，原處分機關僅係善盡行政機關協力義務，函請新竹縣竹北地政事務所可否依該判決辦理更正，惟據該所 98 年 4 月 24 日北地所登煜字第 0980001948 號函告原處分機關及訴願人等，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。原處分機關亦多次提醒訴願人應持相關文件及確定判決向權責主管機關辦理更正，惟訴願人等仍怠於辦理。惟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，據以向地政機關辦理更正，再據以向原處分機關主張公法上之稅捐義務。且按土地法第 43 條規定：「依本法所為之登記，有絕對的效力。」在訴願人未辦理更正前，原處分機關仍應依據地政機關登記之所有權人發單課徵系爭土地之地價稅。惟縱○○○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 號判決可資參照，惟訴願人等却屢次持此爭點向原處分機關爭議，實無實質意義。另原處分機關於 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，故原處分機關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。又土地所有權係以「登記」為主已如前述，雖訴願人按最高法院 92 年度台上字第 2163 號裁定○○○與○○○之婚姻因重婚而無效，認○○○非○○○之配偶，自應持該裁定向戶政機關及地政機關辦理更正登記，以為原處分機關課稅之依據，原處分機關亦多次提示申請人應向主管機關辦理更正登記，而訴願人等仍怠於向權責機關辦理更正，卻屢次持此論點向原處分機關爭議，實不足採。

- (六) 又查「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、83 年 6 月 29 日台財稅第 831599502 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。」、「…又土地所有權人申請由占有人代繳地價稅時，依前揭規定主管稽徵機關『得』指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅，是以，本案依貴局來函所敘占有人對代繳稅款既有異議，是否仍指定由其代繳，應由○○市稅捐稽徵處審酌實情，本諸職權辦理。」、「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。」乃財政部基於其主管權責，就執行上述土地稅法所為之釋示，核與土地稅法及施行細則規定無違，原處分機關自得援用。訴願人就系爭○○○所遺竹北市○○○段 296 地號土地及竹北市○○○段 672 號等 18 筆土地，主張由占有人代繳地價稅乙節，原處分機關就占有人同意代繳地價稅之系爭竹北市○○○段 798、672、798-1、501、512 地號土地部分，分單改由該等占有人代繳，其餘竹北市○○○段 672、798、798-1 等 3 筆土地、竹東鎮○○○段 28-10、28 地號等 2 筆土地、竹北市○○○段 893 地號 1 筆土地及竹北市○○○段 515-6、501、503、512、724、725、729、733、734、739、755、764 等 12 筆土地，共計 18 筆土地，或因占有人李文乾等人早已表明不同意代繳在案；或因占有人及占有事實有爭議，經○○○等人以書函向原處分機關表明異議，暨其中竹北市○○○段 893 地號等多筆持分共有土地，共有人數眾多，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，占有情形複雜，占有人與所有權人各執己見，無法明確認定，原處分機關向訴願人等土地所有權人發單課徵，核與上揭函釋意旨尚無不符，並無違誤。另竹北市○○○段 296 地號雖係經臺灣高等法院 97 年 12 月 23 日民事判決確定不得上訴，惟臺灣高等法院 97 年度上易字第 743 號判決係屬「請求給付租金事件」私法之問題，訴願人等得持該判決向○○○請求執行給付租金，與占有之情事尚屬不同，且○○○君並不同意分擔代繳上開土地之地價稅，並有 96 年 11 月 19 日聲明書附卷可稽，原處分機關向訴願人等土地所有權人發單課徵，亦無違誤。

(七) 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。查○○○段 3、5、11、11-1、27-1、28、28-10、338-1、343 等 9 筆土地，為都市土地，地目為「建」，原處分機關所屬竹東分處於 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，則原處分機關對上開土地課徵地價稅，自無不合。原核定 97 年地價稅，揆諸相關條文及財政部函釋規定並無違誤，且 95 年以前各年度地價稅均經行政救濟確定（訴願人敗訴）在案，96 年地價稅亦經臺北高等行政法院判決原告之訴駁

回，故非屬適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於原處分機關之錯誤，無修正後之稅捐稽徵法第 28 條第 2、3、4 項規定之適用。故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。」分別為稅捐稽徵法第 12 條、第 16 條所明定。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，．．．」及土地稅法施行細則第 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、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：「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。」。

三、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；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。」

四、卷查訴願人等主張於納稅義務基準日依土地登記簿所載竹東鎮○○○段 3 地號等 27 筆土地，所載所

有權人為○○○，惟○○○死亡，故繳款書納稅義務人為「○○○之繼承人○○○等（詳如附表）」。
明知○○○並非○○○之繼承人，仍以○○○為納稅義務人列在附表中，自依法相違，○○○對該 27 筆土地依法並無負納稅義務云云。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。

五、再查訴願人主張本件兩張地價稅繳款書（行政處分），依法應負擔 97 年度地價稅義務之義務人不同，如前所陳，原處分將 2 件行政處分之地價總額合併計算後，再分單為 2 個行政處分，致增加與法律規定不符之租稅負擔，自與租稅法律主義本旨相違背云云，惟查本案已由財政部臺灣省北區國稅局新竹市分局代辦繼承登記之 8 筆土地，未分割登記為持分共有，與未辦繼承登記之 27 筆土地，仍為○○○之繼承人公同共有，參照前揭財政部賦稅署 96 年 8 月 2 日台稅三發字第 09604536120 號函釋規定「如經查明該等土地均屬其繼承人所公同共有，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，以公同共有戶歸戶徵收地價稅」，是以原處分機關將本案系爭○○○所遺 35 筆土地合併計算地價稅課稅地價總額，並無違誤，訴願人之主張尚非可採。

六、又查訴願人主張竹北市○○○段 296 地號土地，由○○○所占有使用並建有房屋，其門牌號碼為新竹縣○○○街○○○號，該管領占有之事實，經臺灣高等法院民事判決 97 年 12 月 23 日 97 年度上易字第 743 號判決確定在案，以及竹北市○○○段 672 等 18 筆土地，經原處分機關協助查明，實地勘查

並製作占用情形表，記載有占有人姓名及占有面積，原處分機關亦查得占有使用人之房屋於該等土地為基地之事實及各占有使用人建物占有該等土地之房屋稅籍資料在案，亦為原處分機關所不否認。而原處分機關既已掌握有關占有事實資料確定，應分單由占有使用人代繳地價稅乙節。經查原處分機關查明系爭土地或因占有人○○○、○○○等人表明不同意代繳在案，並有○○○君 96 年 11 月 19 日聲明書附卷可稽，或因占有人及占有事實有爭議，經○○○等人以書函向原處分機關表明異議，或因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，（參照台北高等行政法院 97 年度訴字第 2679 號判決），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。

- 七、另查訴願人等主張竹東鎮○○○段 3、5、11、11-1、27-1、28、28-10、338-1、343 地號等 9 筆土地，係經由農業主管機關核准農業用地使用之農經不可分離之農業用地，並無供非農業使用，依法應課徵「田賦」而非「地價稅」等語。惟查○○○段 3、5、11、11-1、27-1、28、28-10、338-1、343 等 9 筆土地，為都市土地，地目為「建」，經原處分機關所屬竹東分處於 79 年辦理「系爭原處分機關竹東分處會同農業主管機關」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，有台北高等行政法院 93 年訴字第 755 號及最高行政法院 95 年度判字第 1294 號判決附卷

可稽。是以訴願人所執，尚非可採。末查，訴願人主張原處分機關適用法律錯誤之溢繳稅款，依 98 年 1 月 21 日修正之稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，原處分機關應自知有錯誤原因之日起 2 年內查明退還，其退稅款不以 5 年內溢繳者為限，故該 9 筆土地之前各年度因原處分機關及其他政府機關適用法令之錯誤溢繳之各年度稅款，自應依法退回乙節，因訴願人對該主張並未先踐行復查程序，逕提訴願，程序尚非合法。揆諸首揭法規及函釋意旨，原處分機關所為 98 年 4 月 8 日新縣稅法字第 09800017902 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。

八、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。

