

新竹縣政府訴願決定書

案號：950626-7

訴願人：○○○

訴願人：○○○、○○○、○○○、○○○

原行政處分機關：新竹縣稅捐稽徵處

緣訴願人等因 87 年、89 年地價稅行政救濟利息及 88 年地價稅加計利息之行政救濟利息事件，不服原處分機關 95 年 3 月 15 日新縣稅法字第 0940036732 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○○○所遺如附表一所示 9 筆土地 87 年度地價稅新台幣（以下同）53,096 元，附表一及附表二共 23 筆土地 89 年度地價稅 571,348 元，提起行政救濟案，業經最高行政法院 94 年 8 月 11 日 94 年度判字第 01230 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，填發補繳稅款繳款書並依法就 87 年地價稅部分加計行政救濟利息 11,979 元、89 年地價稅部分則加計行政救濟利息 138,217 元；另訴願人等不服附表一及附表二共 23 筆土地 88 年度地價稅 561,035 元提起行政救濟，經最高行政法院 91 年 11 月 28 日 91 年度判字第 2122 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 45,686 元，訴願人等復對該加計之利息不服，提起行政救濟，亦經最高行政法院 94 年 9 月 22 日 94 年度判字第 01448 號判決上訴駁回確定，原處分機關遂依稅捐稽徵法第 49 條準用同法第 38 條第 3 項後段規定，就該項經行政救濟確定應補徵之利息按日加計利息計 1,728 元。訴願人等不服該等加計利息之處分，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：本件 87、88 年、89 年地價稅「本稅」繳款書載明之納稅義務人僅○○○一人，其餘皆非繳納義務人，案經行政救濟確定，並無變更繳納義務人，原處分機關卻變更納稅義務人為○○○等 12 人，與原處分「本稅」不符，其餘人自非本稅及加計

利息之繳納義務人，該處分顯有違司法院大法官會議釋字第 97 號解釋等語。

三、答辯意旨略謂：

(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。」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。」、「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 條前段及同法施行細則第 12 條所明定。

(二) 次按土地稅法第 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。」。又財政部 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．．．」。

(三) 訴願人等因不服本處核定渠等共同繼承○○○所遺如附表一所示 9 筆土地 87 年度地價稅 53,096 元，附表一及附表二共 23 筆土地 89 年度地價稅 571,348 元，經最高行政法院 94 年 8 月 11 日 94 年度判字第 01230 號判決「上訴駁回」確定在案；及不服附表一及附表二共 23 筆土地 88 年度地價稅 561,035 元提起行政救濟，經最高行政法院判決上訴駁回確定後，復對補繳稅款所應加計之利息不服提起行政救濟，亦經最高行政法院 94 年 9 月 22 日 94 年度判字第 01448 號判決駁回確定，本處遂分別於 94 年 10 月 17 日、94 年 10 月 11 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（87 年地價稅展延至 90 年 3 月 10 日、89 年地價稅為自 89 年 11 月 16 日至 89 年 12 月 15 日止、88 年地價稅加計行政救濟利息部分則為自 91 年 12 月 29 日至 92 年 1 月 27 日止）屆滿日即 90 年 3 月 10 日、89 年 12 月 15 日、92 年 1 月 27 日之郵政儲金匯業局之一年定期存款利率 4.90%、5.00%、1.40%，分別計算行政救濟利息並核發繳款書（計算式詳如附表），並無不當。

(四) 另按最高行政法院 93 年 12 月 30 日 93 年度判字第 1710 號判決及 93 年度判字第 1275 號判決：「．．．又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．．．」、「．．．系爭土地共同共有人未申請分單繳納地價稅，被上訴人以被繼承人○○○之合法繼承人○○○等為納稅義務人送達繳款書，於法並無不合．．．」。又參臺北高等行政法院 92 年 4 月 16 日 90 年度訴字第 5944 號判決：「．．．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。· · · 」。故本案繼承人違反辦理繼承登記之公法上義務，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，是系爭 87 年地價稅 53,096 元、89 年地價稅 571,348 元及 88 年地價稅加計行政救濟利息 45,686 元既經○○○等提起上訴，並經最高行政法院判決「上訴駁回」而告確定，則本處依稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定核算原處分之行政救濟利息，以「○○○之繼承人○○○等」全體共同共有人為納稅義務人，並依財政部 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列舉附表，填發行政救濟利息繳款書，一併徵收，並無違誤。故訴願人等主張○○○以外之其他共同共有人非納稅義務人，且本處變更納稅義務人為○○○等 12 人，依法未合乙節，核無可採。原核定揆諸前揭法條及財政部函釋規定，並無不合云云。

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，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。

次按財政部 92 年 9 月 10 日台財稅第 0920453854 號函釋：「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、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如附表 1 所示 9 筆土地 87 年地價稅部分、附表 1 及附表 2 共 23 筆土地 89 年地價稅部分，經最高行政法院 94 年 8 月 11 日 94 年度判字第 01230 號判決「上訴駁回」確定在案；以及附表 1 及附表 2 共 23 筆土地 88 年度地價稅行政救濟確定應補徵之利息稅額亦經最高行政法院 94 年 9 月 22 日 94 年度判字第 01448 號判決上訴駁回確定。原處分機關遂分別依稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定及第 49 條準用同法第 38 條第 3 項後段規定，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、次查訴願人雖主張本件 87、88 年、89 年地價稅「本稅」繳款書載明之納稅義務人僅○○○一人，其餘皆非繳納義務人，案經行政救濟確定，並無變更繳納義務人，原處分機關卻變更納稅義務人為○○○等 12 人，與原處分「本稅」不符，其餘人自非本稅及加計利息之繳納義務人，該處分顯有違司法院大法官會議釋字第 97 號解釋云云。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，有上開判決影本附卷可稽。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。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。

四、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 95 年 6 月 26 日

