新竹縣政府訴願決定書　　案號：950414-6

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 年地價稅行政救濟利息事件，不服原處分機關 94 年 11 月 25 日新縣稅法字第 0940025996 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○○○所遺本縣○○市○○段○○地號等 14 筆土地 87 年地價稅計新台幣（以下同）498,425 元提起行政救濟案，業經最高行政法院 94 年 3 月 24 日 94 年度判字第 00432 號判決及 94 年 4 月 14 日 94 年度裁正字第 00003 號裁定駁回確定，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加計行政救濟利息計 87,003 元。訴願人等不服該加計利息之處分，申請復查，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） 原處分機關自承 87 年地價稅繳款書「本稅」並未依據行政程序法第 96 條、第 110 條第 1 項及稅捐稽徵法第 16 條規定載明訴願人為繳納義務人之姓名、住居所…等，即為不合法之通知。

（二） 本案「本稅」繳款書（原行政處分）僅載明納稅義務人為公同共有人○○○一人，且經判決確定後，原處分機關並無變更「本稅」原繳款書有關繳納義務人之記載，故訴願人等自非 87 年地價稅「本稅」及「利息」之繳納義務人。

（三） 另依行政程序法第 131 條:「公法上之請求權，因 5 年間不

行使而消滅…」，本稅請求權期間自 87 年 12 月 16 日至 92 年 12 月 15 日止，則原處分機關僅向○○○一人請求該筆稅款全部給付，縱向訴願人請求給付，已逾法定 5 年請求期間等語。

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公同共有。」分別為民法第 1147 條及第 1151 條所明定。次按「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、第 19 條第 3 項所明定。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：「查公同共有土地未設管理人者，依稅捐稽徵法第 12 條後段規定，以全體公同共有人為納稅義務人，全體公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、公同共有土地未設管理人者，依稅捐稽徵法第 12 條後段規定，以全體公同共有人為納稅義務人，全體公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。・・・」。

訴願人等因不服本處核定渠等共同繼承○○○所遺本轄○○市○○段○○地號等 14 筆土地 87 年地價稅 498,425 元，由○○○君申請復查經駁回，嗣於 88 年 5 月 6 日繳納半數稅款 249,213 元後，○○○、○○○及○○○等 3 人循序提起訴願、再訴願均遭駁回，復提起行政訴訟亦經台北高等行政法院 92 年 10 月 23 日 92 年度訴字第 4356 號判決「原告之訴駁回」，嗣後○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等 5 人不服提

起上訴，業經最高行政法院94年3月24日94年度判字第00432號判決及94年4月14日94年度裁正字第00003號裁定（上訴人○○○、○○○、○○○等3人）「上訴駁回」確定在案；至上訴人○○○、○○○等2人上訴部分則因渠等並非受台北高等行政法院92年10月23日92年度訴字第4356號判決之當事人，經最高行政法院94年3月24日94年度裁字第00491號裁定及94年4月14日94年度裁正字第00005號裁定「上訴駁回」。本處遂於94年4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（展延至88年2月10日）屆滿日即88年2月10日之郵政儲金匯業局之一年期存款利率5.50% ，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。

（二）另按最高行政法院94年3月24日94年度判字第00432號判決理由欄六：「．．．若數人在法律上各有獨立實施訴訟之權能，而其中一人起訴或一人被訴時，所受之本案判決依法律之規定對於他人亦有效力者，如該他人為共同訴訟人，則為類似必要共同訴訟之情形，即無須由行政法院依職權裁定命該他人參加訴訟。本件公同共有土地之地價稅債務，係由全體公同共有人負連帶責任，而各連帶債務人依民法第273條第1項及第275條之規範意旨本有獨立實施訴訟之權能，僅其判決非基於該債務人之個人關係者，為他債務人之利益，亦生效力，屬類似必要共同訴訟。故原審未命上訴人以外之其他繼承人即公同共有人參加訴訟，於法並無不合。．．．依民法第273條第1項之規定，被上訴人既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（連帶債務人對於債權人各負全部給付之責任），則其因系爭土地公同共有人未申請分單（按其應繼分）繳納地價稅，乃以被繼承人○○○之合法繼承人○○○為納稅義務人送達繳款書（徵繳全額地價稅），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，又稅捐之連帶債務並非必須合一確定之共同訴訟，系爭 87 年地價稅 498,425 元經○○○、○○○、○○○等 3 人提起上訴，並經最高行政法院判決「上訴駁回」而告確定，故前述 87 年地價稅 498,425 元即為確定案件，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○○○」全體公同共有人為納稅義務人，並依財政部 92 年 9 月 10 日台財稅字第 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。故訴願人等主張原處分機關未依規定程式辦理，為不合法通知及訴願人等非 87 年地價稅「本稅」及「利息」之繳納義務人云云，顯屬誤解法令，自無可採。

（三）經查本案 87 年地價稅繳款書繳納期間展延至 88 年 2 月 10 日止，訴願人於 88 年 2 月 22 日申請復查，經復查決定，並按復查決定應納稅額繳納半數後，提起訴願、再訴願及行政訴訟，嗣於 94 年 3 月 24 日經最高行政法院判決確定，本處乃於 94 年 4 月 28 日依稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定就尚未繳納稅款部分填發補繳稅款通知書，並加計行政救濟利息，繳納期限自 94 年 6 月 15 日至 94 年 7 月 14 日止。故依前揭規定，自訴願人依法申請復查之日（88 年 2 月 22 日）起至本處依最高行政法院確定判決填發補繳稅款通知書限繳日屆滿後 30 日（94 年 8 月 13 日）止，即為暫緩移送強制執行期間，故 87 年地價稅之徵收期間係自 88 年 2 月 11 日起算並扣除該暫緩移送強制執行期間（自 88 年 2 月 22 日至 94 年 8 月 13 日）後，目前尚在徵收期間內，至本案係對已確定之 87 年地價稅依稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定核算之行政救濟利息，訴願人亦已依法提起行政救濟，亦無逾 5 年請求期間之問題，訴願人所訴，顯有誤解。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、按訴願法第 78 條規定，分別提起之數宗訴願係基於同一或同種類之事實上或法律上之原因者，受理訴願機關得合併審議，並得合併決定

。是以本案訴願人○○○等 3 人與○○○雖分別提起訴願，惟皆係基於不服原處分機關 94 年 11 月 25 日新縣稅法字第 0940025996 號復查決定書之原因，本府爰將 2 案合併審理並為決定，在此合先敘明。

二、 按「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 38 條第 3 項、第 49 條及同法施行細則第 12 條所明定。

又「稅捐之徵收期間為 5 年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。但於徵收期間屆滿前，已移送法院強制執行，或已依強制執行法規定聲明參與分配，或已依破產法規定申報債權尚未結案者，不在此限。」、「依第 39 條暫緩移送法院強制執行或其他法律規定停止稅捐之執行者，第 1 項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間。」、「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿 30 日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行。但納稅義務人已依第 35 條規定申請復查者，暫緩移送法院強制執行。前項暫緩執行之案件，除有左列情形之一者外，稽徵機關應移送法院強制執行：一、納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願者。」分別為稅捐稽徵法第 23 條第 1 項及第 3 項、第 39 條第 1 項及第 2 項第 1 款所明定。

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，以全體公同共有人為納稅義務人，全體公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。」。

三、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系爭土地87年地價稅額，經提起復查、訴願、行政訴訟程序，其中訴願人○○○、○○○、○○○等3人經最高行政法院94年3月24日94年度判字第00432號判決「上訴駁回」確定在案；而訴願人○○○、○○○等2人經最高行政法院94年3月24日94年度裁字第00491號裁定及94年4月14日94年度裁正字第00005號裁定「上訴駁回」。原處分機關遂於94年4月28日依稅捐稽徵法第38條第3項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。

四、次查訴願人雖主張本案「本稅」繳款書（原行政處分）僅載明納稅義務人為公同共有人○○○一人，且經判決確定後，原處分機關並無變更「本稅」原繳款書有關繳納義務人之記載，故訴願人等自非87年地價稅「本稅」及「利息」之繳納義務人云云。惟查前揭台北高等行政法院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。以及參照最高行政法院94年3月24日94年度判字第00432號判決意旨：「依民法第273條第1項之規定，被上訴人既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（連帶債務人對於債權人各負全部給付之責任)，則其因系爭土地公同共有人未申請分單（按其應繼分）繳納地價稅，乃以被繼承人○○○之合法繼承人○○○為納稅義務人送達繳款書（徵繳全額地價稅)，於法並無不合」。有

上開2件判決影本附卷可稽。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，且訴願人本件87年地價稅提起行政救濟案業經最高行政法院號94年3月24日94年度判字第00432號判決及94年4月14日94年度裁正字第00003號裁定「上訴駁回」確定在案，原處分機關依稅捐稽徵法第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」全體公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列舉附表，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。

五、再查訴願人主張依行政程序法第131條:「公法上之請求權，5 年間不行使而消滅…」，本稅請求權期間自87年12月16日至92年12月15日止，則原處分機關僅向○○○1人請求該筆稅款全部給付，縱向訴願人請求給付，已逾法定5年請求期間云云。惟查據原處分機關答辯稱本案87年地價稅繳款書繳納期間展延至88年2月10日止，訴願人於88年2月22日申請復查，經復查決定，並按復查決定應納稅額繳納半數後，提起訴願及行政訴訟，並於94年3月24日經最高行政法院判決確定在案，是以本案係屬前揭稅捐稽徵法第39條第1項及第2項規定所謂之暫緩執行之案件，參照同法第23條第3項規定，稅捐之徵收期間應扣除暫緩執行之期間。是以原處分機關自訴願人依法申請復查之日(即88年2月22日起至依最高行政法院確定判決填發補繳稅款通知書限繳日屆滿後30日（即94年8月13日）止，即為暫緩移送強制執行期間(參照財政部91年3月25日台財稅字第0910451870號函)，故87年地價稅之徵收期間係自88年2月11日起算並扣除該暫緩移送強制執行期間（即自88年2月22日至94年8月13日）後，是以本案本稅部分仍符合前揭稅捐稽徵法第23條第1項5年徵收期限內之規定，訴願人之主張顯不足採。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。

六、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4　月14日