

訴願人：○○○

原行政處分機關：新竹縣稅捐稽徵處

右訴願人因 93 年地價稅事件，不服原處分機關 94 年 11 月 25 日新縣稅法字第 0940025995 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 4 人及○○○之其餘繼承人等 8 人因不服原處分機關核定渠等共同繼承○○○所遺本縣○○鎮○○○段○地號等 35 筆土地 93 年度地價稅稅額新台幣（以下同）1,237,848 元。訴願人等不服，提起復查，未獲變更，訴願人○○○等 4 人不服該復查決定，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）訴願人等非土地稅法施行細則第 20 條規定之地價稅納稅義務人，不符憲法第 19 條規定，應依法撤銷。

（二）○○鎮○○○段○、○、○○、○○-○、○○-○、○○-○、○○○、○○、○○-○○地號等 9 筆土地，其地上建物係○○○與共有人所共有，供農業使用，並課徵「田賦」在案，原處分機關稱該等土地地上房屋建築非土地所有權人所有，應提出該建物之所有權登記證明，以證其實，又稱建物係由他人占有使用，卻未依法分單由占有使用人繳納地價稅，其理由自相矛盾。

（三）○○市○○段○○○地號、○○段○○、○○、○○、○○-○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○地號、○○段○○地號、○○段○○地號等 15 筆土地，前經鈞處派員實地勘查，分別由○○○、○○○．．．等人所占有使用，本件該等土地既屬「權屬不明」、「無人管理者」等情形，原處分機關依土地稅法第 4 條規定，應由占有使用人分單代繳地價稅云云。

三、答辯意旨略謂：

(一) 查○○○所遺系爭土地，因繼承人尚未辦竣繼承登記，故仍屬訴願人等及○○○之其餘繼承人所共同共有，本案地價稅雖發生在被繼承人○○○死亡後，惟仍屬被繼承人之債務，依前揭法條規定認繼承人對系爭稅款負連帶責任，適用法律並無違誤。又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○○○之繼承人（已知繼承人姓名）等人」，於法並無不合，且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。故本處以「○○○之繼承人○○○等」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 號函規定就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。

(二) 查○○○段○、○、○、○○、○○、○○、○○、○○、○○等 9 筆土地，為都市土地，地目為「建」，本處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，應已無再行爭執之餘地。而地價稅為逐年開徵，訴願人等若主張其地上建物係○○○與共有人所共有，供農業使用，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。次按土地法第 194 條明定：「因保留徵收或依法律限制不能使用之土地，概應免稅。但在保留徵收期內，仍能為原來之使用者，

不在此限。」上開土地地上原本即存在有建築物，並繼續使用中，換言之，並沒有因為法令限制以致使其土地之原來使用方式受限制，所以依上開土地法第 194 條但書之規定，仍不得免徵地價稅。

(三) 末按「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。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，且訴願人等及其他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○○市○○段○○地號、○○段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○地號及○○段○○地號等 14 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，其餘部分暨○○段○○地號部分，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，原處分並無違誤，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 0940025995 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「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．．．」。

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：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。」為土地稅法第 14 條、第 22 條第 1 項所明定。又行為時同法施行細則第 21 條第 2 項第 2 款、第 24 條第 1 項第 4 款亦規定：「本法第 22 條第 1 項但書規定都市土地農業區、保護區、公共設施尚未完竣地區，依法限制建築地區、依法不能建築地區及公共設施保留地限作或仍作農業用地使用者，指上開地區內之左列土地。．．．二、實際供與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水、漁用碼頭、水稻育苗用地、儲水池、農用溫室及其他農業使用之土地。」、「徵收田賦之土地，由直轄市或縣（市）政府依左列規定辦理。．．．四、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。」。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。

- 三、卷查本案訴願人主張其非土地稅法施行細則第 20 條規定之土地登記簿所載之土地所有權人，即非納稅義務人，自無負納稅之義務云云。惟查本件系爭土地原所有權人為○○○死亡後，因繼承人未辦妥繼承登記，按前揭民法第 1147 條及第 1151 條之規定及稅捐稽徵法第 12 條及第 19 條第 3 項規定，地價稅之納稅義務人在原土地所有權人死亡後即為其繼承人，即全體共同共有人，原處分機關就已查得部分之納稅人姓名、地址、身分證統一編號列表並以「○○○之繼承人○○○等」為系爭繼承土地之地價稅納稅義務人，於法並無不合。再查「按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 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』。依其規定乃是採取『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，致使主管機關無從定全體繼承人，自屬可歸責於繼承人之事由，而稅捐之核課復有法定核課期間之時間壓力（稅捐稽徵法第 21 條參照），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。」。亦為本案之訴願人前因 88 年、87 年及 89 年地價稅事件提起行政救濟，經台北高等行政法院作成之 90 年度訴字第 5944

號、91 年度訴字第 4739 號及 91 年度訴字第 4740 號判決闡釋在案。是以原處分機關依前揭法規將系爭土地之地價稅納稅義務人變更為○○○之繼承人，並在繳款書上註明為「○○○之繼承人○○○等」，並無不合。

四、次查○○鎮○○段○、○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○地號等 9 筆土地，其地上建物係○○○與共有人所共有，供農業使用，並課徵「田賦」在案，並無變更為非農業使用，依法自應課徵田賦云云。惟經原處分機關查明系爭○○段○○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，亦無可採。

五、再查訴願人主張○○市○○段○○地號、○○段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○地號、○○段○○地號、○○段○○地號等 15 筆土地，前經鈞處派員實地勘查，分別由○○○、○○○等地上建物所有人所占有使用，本件該等土地既屬「權屬不明」、「無人管理者」等情形，原處分機關依土地稅法第 4 條規定，應由占有使用人分單代繳地價稅云云。惟查有關○○市○○段○○地號、○○段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○地號、○○段○○地號等 14 筆土地，參照前揭台北高等行政法院作成之 90 年度訴字第 5944 號、91 年度訴字第 4739 號及 91 年度訴字第 4740 號判決略以「3．有關「上開如附表 1 所示之 9 筆土地是否應由土地使用人負擔地價稅」部分之爭執：a

在此首先必須指明，從稅基來分類，稅捐可分為以下三大類：所得稅、消費稅及財產稅。從「量能課稅」之角度言之，那些人民才有納稅能力，稅法分別從「有能力取得所得」「有能力在市場上消費」與「擁有財產」三個標準來決定，因此有了上開三種對應之稅捐。地價稅在稅捐之分類上則被歸入財產稅中，以有財產者為納稅義務人，而且不問其有無利用財產生利，一律以擁有財產而負擔稅負。b、而有財產者必須自己負責財產之維護與利用，即使被人不法占用，也可以循法律途徑尋求救濟，因此不能以自己無法利用財產而主張免除財產稅之繳納義務。c、在上開法理基礎下，對土地稅法第4條第1項第4款規定內容之正確理解，應為主管機關之職權，而且原則上要獲得土地使用人之同意才可以，其法理非常簡單，因為使用人並不屬法律本打算課徵稅負之對象，法律之所以許可其為納稅義務人，乃是因為其實際使用土地，並願意負擔稅負以減輕土地所有權人之累進稅負（土地稅法第15條參照）。如果不如此解釋，即無法維繫財產稅之基本法理。d、若主管機關願意自動為土地遭占用之土地所有權人「伸張正義」，馬上會面臨事實調查的困難，所以即使要採取「由財產利用人負擔稅負」之論點，也要將之解為主管機關之裁量權，而土地所有權人無權請求主管機關作成此等請求，不如此解釋，稅捐主體即會處於浮動之法律狀態下，有礙法安定性之要求。e、而財政部71年10月7日台財稅第37377號函釋與87年11月3日台財稅第871972311號函釋，均應建立在以上之法理基礎上，故本院認為原告對被告機關無權要求「改向實際占有人課徵地價稅」。B、如附表2示14筆土地之89年度地價稅額部分：原告就如附表2所示14筆土地無權要求被告機關「改向實際占有人課徵地價稅」，其理由如上所述。」；而○○段○○地號則因占用人有異議，是以原處分機關依財政部71年10月7日台財稅第37377號及87年11月3日台財稅第871972311號函釋規定，向土地所有權人發單

課徵地價稅，並無違誤。揆諸首揭法規及函釋意旨，原處分機關所為之復查決定，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 95 年 4 月 14 日