

訴願人：○○○

原處分機關：新竹縣政府稅務局

代表人：彭惠珠

地址：新竹縣竹北市光明六路6號

訴願人因補徵地價稅事件，不服原處分機關111年1月3日新縣稅法字第1100200937號函，併附110年12月29日地價稅復查決定書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文
訴願駁回。

事 實

一、緣訴願人與其他土地共有人共同繼承被繼承人○○○之土地，原處分機關於107年7月23日以新縣稅土字第1070160276號函，就已分單屬未辦繼承登記土地部分核定補徵102年至106年地價稅額，分別為新臺幣(下同)29萬2,267元、29萬2,267元、29萬2,267元、28萬723元及28萬723元，訴願人於107年9月6日申請復查，案經原處分機關審查後發現計算有誤，補徵稅額應予變更，遂以110年1月5日新縣稅法字第1100200117號函併附109年12月23日復查決定書，重新核定補徵102年至106年地價稅額分別為25萬1,737元、25萬1,737元、22萬7,626元、24萬2,836元及24萬2,836元。另原處分機關針對已分單屬已辦繼承登記土地部分，依稅捐稽徵法第21條及土地稅法施行細則第20條規定，於110年補徵105年及106年地價稅額各為3萬642元，並於110年2月4日送達補徵地價稅繳款書與訴願人，訴願人於110年3月31日申請復查，嗣經原處分機關以111年1月3日新縣稅法字第1100200937號函，併附110年12月29日地價稅復查決定書駁回在案，訴願人對此表示不服，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) 原處分機關補徵 102 年至 106 年地價稅，經複查決定變更稅額為 25 萬 1,737 元、25 萬 1,737 元、22 萬 7,626 元、24 萬 2,836 元及 24 萬 2,836 元。應納稅額既經行政救濟確定在案，兩造自應受其拘束，依法不得再行爭執，原處分機關再行變更增加 105 年及 106 年應納稅額各 3 萬 642 元，於法未合，即有違誤。另參照最高行政法院 90 年度判字第 1793 號判決意旨，行政救濟的結果，不能使納稅人處於更不利的地位，主張原處分機關不得就原復查決定，核課更高稅額。
- (二) 被繼承人○○○所遺土地之法定共同共有人應為 12 人，繳款書所載之納稅義務人為「○○○等 14 人共同共有」，亦未載明全體納稅義務人之姓名、地址等，更無於開始繳納稅捐日期前將繳納文書合法送達全體共同共有人，核課處分不合法。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 原處分機關依稅捐稽徵法第 21 條規定於 107 年 7 月 23 日以新縣稅土字第 1070160276 號函，就「分單屬『未』辦繼承登記土地部分」核定補徵 5 年即 102 年至 106 年地價稅差額，訴願人不服申請復查，案經原處分機關 110 年 1 月 5 日以新縣稅法字第 1100200117 號復查決定更正減少 102 年至 106 年地價稅補徵差額各為 25 萬 1,737 元、25 萬 1,737 元、22 萬 7,626 元、24 萬 2,836 元及 24 萬 2,836 元在案。另原處分機關按已辦繼承登記土地之課稅總地價占全部一般用地課稅總地價之比例，重新計算 105 年至 106 年應納地價稅額各為 94 萬 6,435 元、94 萬 6,435 元，減除原開徵核定 105 年至 106 年應納稅額分別為 91 萬 5,793 元、91 萬 5,793 元，就「分單屬『已』辦繼承登記土地部分」補徵 105 年至 106 年地價稅差額應為 3 萬 642 元、3 萬 642 元，與不利益變更禁止原則係基於同一事實之適用無涉。
- (二) 被繼承人○○○所遺已辦繼承登記之土地，業經財政部北區國

稅局新竹市分局依法代債務人即○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等14名，向新竹縣竹北地政事務所辦妥繼承登記在案。又依據108年訴字第1418號臺北高等行政法院判決資料，共同共有人○○○死亡，配偶○○○、子女○○○、○○○及○○○等4位繼承人，自依法承受其遺產。原處分機關依土地稅法施行細則第20條及民法第1151條規定，以「○○○等17人共同共有」為納稅義務人填發繳款書，於法有據，尚無不合。

- (三) 原處分機關依稅捐稽徵法第19條第3項規定及財政部100年7月1日台財稅字第10004520550號函訂定之「稅捐稽徵機關辦理納稅義務人為全體共同共有人案件之繳款書與核定稅額通知書之送達及相關事項作業原則」，於繳納期間始日（110年2月19日）前將繳款書（連同核定稅額通知書）送達共同共有人中之一人即訴願人○○○君，經由○君本人於110年2月4日簽收在案，並向其他繼承人寄發核定稅額通知書，除○○○、○○○、○○○、○○○及○○○等6人，因拒收、未能送達等因素而遭美國郵局退回，經原處分機關於110年7月12日依行政程序法第78條、第80條及第81條規定以新縣稅土字第1100161915號辦理公告並於110年9月9日送達生效外，餘繼承人分別於110年2月4日至110年2月5日（國內）、110年4月5日及110年4月19日（境外）簽收並送達在案。本案各繼承人之行政救濟期間係以各該繼承人收受核定稅額通知書之日期分別計算之，並不因繳款書之送達日期而影響其行政救濟權益。

理 由

- 一、訴願人與其他土地共有人共同繼承○○○所遺未辦繼承登記之竹北市○○段 756、757 及 757-1 地號等 3 筆土地，依新竹縣竹北市公所 107 年 6 月 14 日竹市工字第 1075005618 號及 107 年 6 月 22 日竹市工字第 1075005836 號函，○○段 756 地號土地依 61 年 10 月 2 日發布實施「竹北鄉都市計畫案」劃定使用分區為

「第三種商業區」；○○段 757 地號及 757-1 地號等 2 筆土地依 94 年 8 月 4 日發布實施「變更竹北(斗崙地區)都市計畫(第三次通盤檢討)」都市計畫案，分別劃定使用分區為「第三種商業區」及「停車場用地」，復依 104 年 10 月 6 日發布實施「變更竹北(含斗崙地區)都市計畫(第四次通盤檢討)案(第一階段)」都市計畫案，均劃定使用分區為「機關用地」，又經原處分機關調閱航照圖資及 Google 街景圖，查得竹北市○○段 756、757 及 757-1 地號等 3 筆土地，於 98 年即供作停車場使用，已無相關免徵地價稅規定可資適用，以上有竹北市公所函文及相關照片數幅附卷可稽。是○○段 756 地號土地應自 99 年起改按一般用地稅率課徵地價稅；○○段 757 地號土地亦應自 99 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並自 104 年起改按公共設施保留地稅率千分之 6 課徵；另站○○757-1 地號土地則應自 99 年起改按公共設施保留地稅率千分之 6 課徵，合先敘明。

- 二、按「稅捐之核課期間，依下列規定：…二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。…在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」、「土地所有權人在同一直轄市、縣（市）內有兩筆以上土地，為不同之使用人所使用時，如土地所有權人之地價稅係按累進稅率計算，各土地使用人應就所使用土地之地價比例負代繳地價稅之義務。」、「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 10。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：…五、超過累進起點地價 20 倍以上者，就其超過部分課徵千分之 55。前項所稱累進起點地價，以各該直轄市及縣（

市)土地7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。」分別為稅捐稽徵法第21條第1項第2款及第2項、土地稅法第4條第2項、第15條、第16條所明定。次按財政部賦稅署96年8月2日台稅三發字第09604536120號函略為：「有關被繼承人死亡所遺之35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共同共有，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，以共同共有戶歸戶徵收地價稅。」及臺灣省政府48年1月17日府財六字第103294號令內容：「共同共有土地，應以共同共有戶歸戶向代表人徵收地價稅；惟此項共同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1戶，計徵地價稅。」

三、依土地稅法第15條及財政部賦稅署96年8月2日台稅三發字第09604536120號函釋規定，被繼承人○○○所遺已辦繼承登記之土地及未辦繼承登記之土地，其繼承人均係繼承○○○之遺產而為同一共同共有關係，被繼承人所遺土地中之一般用地應以共同共有戶歸戶合併計算地價總額課徵地價稅。次按土地稅法第4條第2項規定，因被繼承人○○○所遺土地之地價稅已按累進稅率計算，是各土地使用人應就其所使用土地之地價比例，負代繳地價稅之義務，在累進稅率基礎下，竹北市○○段756地號土地既經查明應自99年起改按一般用地稅率累進課徵地價稅，訴願人等共同繼承○○○所遺土地之一般用地地價總額經計算增加該筆地價後，一般用地應徵稅額亦隨之增加。遂查被繼承人○○○所遺105年至106年共同共有土地之一般用地課稅地價原為4,768萬1,301元、4,768萬1,301元，竹北市○○段756地號土地因供停車場使用經原處分機關改按一般用地稅率課徵地價稅，105年及106年課稅地價分別為498萬9,376元、498萬9,376元，併入一般用地課稅總地價後，總額分別更正為5,267萬677元、5,267萬677元，均已超過105年至106年各年度本

縣累進起點地價（105年125萬6,000元、106年125萬6,000元）20倍以上，依前揭土地稅法第16條規定，應累進課徵至第6級稅率千分之55計課地價稅，核定訴願人等共同共有土地，105年至106年按一般用地稅率計徵應納地價稅，分別更正為221萬2,367元、221萬2,367元。按土地稅法第4條第2項規定，各土地使用人應就其所使用土地之地價比例，負代繳地價稅之義務，原處分機關按已辦繼承登記土地之課稅總地價占全部一般用地課稅總地價之比例，重新計算105年至106年應納地價稅額分別為94萬6,435元、94萬6,435元，減除原開徵核定105年至106年應納稅額分別為91萬5,793元、91萬5,793元，就「分單屬『已』辦繼承登記土地部分」補徵105年至106年地價稅差額應各為3萬642元，於此原處分機關核算金額並無違誤。又本次訴願標的為105年至106年「分單屬『已』辦繼承登記土地」補徵地價稅事件，與訴願人於107年9月6日申請復查對象為102年至106年未辦繼承登記土地補徵地價稅事件，其範圍並不相同，該案經原處分機關審查後發現計算有誤，原補徵地價稅稅額應更正為已分單未辦繼承登記、已分單已辦繼承登記及使用人代繳等3部份分別補徵，故原補徵稅額應予變更，遂以110年1月5日新縣稅法字第1100200117號函併附109年12月23日復查決定書，重新核定補徵102年至106年「分單屬『未』辦繼承登記土地部分」地價稅額分別為25萬1,737元、25萬1,737元、22萬7,626元、24萬2,836元及24萬2,836元，惟前述重新核定之補徵地價稅額，與此次110年12月29日地價稅復查決定範圍並不相同，因而並無違反不利益變更禁止原則，故訴願人對此容有誤解。

- 四、再按「登記人員或利害關係人，於登記完畢後，發見登記錯誤或遺漏時，非以書面聲請該管上級機關查明核准後，不得更正。……」、「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共同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人；……」、「地價稅以每年8月

31日為納稅義務基準日，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，於十一月一日起一個月內一次徵收當年地價稅。」、「各年地價稅以本法第40條規定納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人或典權人為納稅義務人。」分別為土地法第69條、土地稅法第3條第1項第1款、第3條第2項前段、第40條、及土地稅法施行細則第20條所明定。經查財政部北區國稅局新竹分局依法代債務人即○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等14人，就新竹縣竹北市○○段104地號等8筆土地，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附卷可稽。次查臺北高等行政法院108年訴字第1418號判決略為：「(五)…惟查：1…另依據臺灣新竹地方法院103年度訴字第711號民事判決，…○○○之配偶為○○○，子女為○○○、○○○及○○○。是以，被告於遺產稅繳款書『納稅義務人欄位』填載…『○○○(歿)○○○○○○○○○○○○○○○○○○』以列示納稅義務人及其代繳義務人，並無錯誤記載之情事…」，則○○○之繼承人為配偶○○○、子女○○○、○○○及○○○等4人，自依法承受其遺產。至於○○○之繼承人部分，參照前述108年訴字第1418號判決內容，法院判斷其繼承人為○○○、○○○及○○○等3人，惟依據土地稅法第40條及土地稅法施行細則第20條規定意旨，地價稅以每年8月31日為納稅義務基準日，並以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，再依土地建物資料查詢得知竹北市○○段104地號等土地，所有權人仍為○○○，並非○○○等3人，故原處分機關依據上述法規、土地建物查詢資料及判決內容，判斷已辦繼承登記土地部分納稅義務人為前述地籍資料上的共同共有人共14人，其中○○○已死亡，後續增加○○○之繼承人○○○等4人，合計共為17人，與法並無不符。

五、續按「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，其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人。」、「納稅義務人為全體共同共有人者，繳款書得僅向其中一人送達；稅捐稽徵機關應另繕發核定稅額通知書並載明繳款書受送達者及繳納期間，於開始繳納稅捐日期前送達全體共同共有人。但共同共有有人有無不明者，得以公告代之，並自黏貼公告欄之翌日起發生效力。」分別為稅捐稽徵法第12條及第19條第3項所明定。末按「對於當事人之送達，有下列各款情形之一者，行政機關得依申請，准為公示送達：…三、於外國或境外為送達，不能依第八十六條之規定辦理或預知雖依該規定辦理而無效者。」、「公示送達應由行政機關保管送達之文書，而於行政機關公告欄黏貼公告，告知應受送達人得隨時領取；並得由行政機關將文書或其節本刊登政府公報或新聞紙。」及「公示送達自前條公告之日起，其刊登政府公報或新聞紙者，自最後刊登之日起，經二十日發生效力；於依第七十八條第一項第三款為公示送達者，經六十日發生效力。但第七十九條之公示送達，自黏貼公告欄翌日起發生效力。」分別為行政程序法第78條第1項第3款、第80條及第81條所明定。卷查有關補徵105年至106年地價稅繳款書送達情形，原處分機關依稅捐稽徵法第19條第3項規定，於繳納期間始日（110年2月19日）前將繳款書（連同核定稅額通知書）送達共同共有人中之一人即訴願人，經訴願人本人於110年2月4日簽收，原處分機關與此同時向其他繼承人寄發核定稅額通知書，其中○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等7人之核定稅額通知書，分別於110年2月4日至110年2月5日送達，另○○○、○○○、○○○等3人，由駐美國代表處以110年4月30日美領字第11050104600號函、110年5月6日美領字第11050104630號函及110年5月6日美領字第11050104640號函，分別檢送送達證書及美國郵局雙掛號回執，確認完成送達程序。末查○○○、○○○、○○○、○○○、○○○及○○○等6人，因拒收、未能送達等因素而遭美國郵局退回，此有駐美國代表處110年6月25日美領

字第11050106670號函、駐美國代表處110年4月16日美領字第11050104090號函及駐舊金山辦事處110年8月24日舊金字第11050830470號函附卷可稽，嗣經原處分機關於110年7月12日以新縣稅土字第1100161915號公告，已依行政程序法完成公示送達程序。揆諸前揭法條及財政部函釋規定，原處分機關以111年1月3日新縣稅法字第1100200937號函，併附110年12月29日地價稅復查決定書所為之處分，尚無違誤，應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無一一斟酌，併此敘明。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第79條第1項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員	陳季媛
委員	彭亭燕
委員	陳恩民
委員	黃敬唐
委員	戴愛芬
委員	唐琪瑤
委員	李家豪
委員	詹秀連
委員	梁淑惠

中 華 民 國 111 年 5 月 12 日

如對本決定不服者，得於決定書送達之次日起 2 個月內向臺灣新竹地方法院提起行政訴訟。【新竹地方法院地址：(30274)新竹縣竹北市興隆路二段 265 號】