

# 彰化縣政府訴願決定書（案號 103-602）

府法訴字第 1030125497 號

訴 願 人：○○○

地址：○○○

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因 99 年至 101 年地價稅事件，不服原處分機關 103 年 2 月 19 日彰稅法字第 1030158480 號復查決定書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

## 主 文

原處分撤銷，由原處分機關於 2 個月內查明後另為適法之處分。

## 事 實

緣本縣田中鎮○○段○○○○地號土地（下稱系爭土地）面積 69 平方公尺，所有權人為○○○，使用分區為田中都市計畫住宅區，應按一般用地稅率課徵地價稅。所有權人○○○於 91 年 6 月 20 日死亡後，因未辦理繼承登記，依規定應以○○○之繼承人為納稅義務人課徵地價稅，原處分機關員林分局（下稱員林分局）依查得資料向繼承人之一即訴願人於 101 年 10 月間送達 99 年至 101 年地價稅繳款書及核定稅額通知書，嗣訴願人於 101 年 11 月 15 日主張系爭土地係供道路使用，應免予課徵地價稅，案經員林分局依本府 102 年 2 月 6 日府建管字第 1020030685 號函查得系爭土地屬建造房屋應保留之法定空地，核與土地稅減免規則第 9 條規定不符，否准所請，訴願人不服提起復查，原處分機關依本府 102 年 6 月 20 日府建管字第 1020188032 號函，以系爭土地除作為法定空地使用面積 3.8 平方公尺外，餘 65.2 平方公尺為供公眾通行之道路使用符合土地稅減免規則第 9 條規定，因訴願人於 101 年 11 月 15 日始提出免徵地價稅之申請，依土地稅減免規則

第 24 條規定，自申請之次年起即 102 年起減免，故原處分按一般用地稅率課徵系爭土地 99 年至 101 年地價稅，而駁回訴願人之復查申請，訴願人不服，提起訴願，經本府 102 年 12 月 19 日府法訴字第 1020332240 號訴願決定「原處分撤銷，由原處分機關於 2 個月內查明後，另為適法之處分」，原處分機關重為復查仍維持原處分，訴願人不服，遂提起本件訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

- (一) 按土地法第 167 條規定地價稅係照每年法定地價逐年徵收，並於課徵日前應製發地價稅繳款通知書送達納稅義務人憑予繳納稅款，然訴願人於 101 年 10 月以前從未接到系爭土地地價稅繳款書或公同共有人繕發核定稅額通知書，以致無從憑予繳納，依法責任應不及於訴願人。
- (二) 地價稅為底冊稅，係以納稅基準日（每年 8 月 31 日）土地登記簿所載之所有權人認定為納稅義務人，目前地政機關土地登記簿並無記載系爭土地所有權人有訴願人名義，所以稅務機關向訴願人課徵系爭土地地價稅並不符合底冊稅之要件。又系爭土地另一繼承人○○○移居國外多年，聯繫不易，無從與之商議辦理繼承登記事宜，並非訴願人消極不辦理繼承登記。
- (三) 系爭土地地價稅於 99 年、100 年兩年度皆未合法送達地價稅繳款書予公同共有人○○○，相對其法定效力當然不及於系爭土地另一公同共有人即訴願人應負繳款責任。員林分局在 99 年期間即能查出納稅義務人之一○○○而寄出系爭土地地價稅繳款書，為何當時並未查出同為系爭土地繼承人另一公同共有人即訴願人進行稽徵稅款，同為被繼承人子嗣，向戶政機關隨時一查即可明瞭全部戶籍資料，而可同時寄出稅單使訴願人憑予按時繳納稅款，或另提出減免地價稅之申請，訴願人於 101 年 10 月間接到系爭土地地價稅 99

年至 101 年繳款書每年應繳稅額各為 2,633 元後，隨即提出減免地價稅申請，經審核後於 102 年系爭土地地價稅僅需繳納 145 元稅款，足證訴願人有接到稅單後即能提出辦理減免之申請，其前後應繳稅款差額甚大，當初無法對系爭土地地價稅提出辦理減免，此實因員林分局未能依法切實稽查所造成，從而損及並剝奪訴願人權益，有違程序及實質正義，自不待言

- (四) 依 100 年 5 月 11 日公布修正之稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，員林分局並未依照規定於 100 年度土地稅開徵期間寄出系爭土地地價稅繳款書及繕發核定稅額通知書與訴願人，直至 101 年 10 月間訴願人始突然收到 99 年至 101 年共三年地價稅繳款書及核定稅額通知書，自與法未合云云。

## 二、答辯意旨略謂：

- (一) 系爭土地使用分區為田中都市計畫住宅區，非屬都市計畫道路用地，依土地稅減免規則第 9 條、第 24 條及財政部 71 年 4 月 6 日台財稅第 32305 號函釋，尚無土地稅減免規則第 22 條但書免由土地所有權人申請即得免徵地價稅之適用，訴願人於 101 年 11 月 15 日申請免徵地價稅，員林分局自申請之次年起即 102 年起辦理減免，99 年至 101 年地價稅仍按一般用地稅率課徵系爭土地，並無違誤。
- (二) 被繼承人○○○於 91 年 6 月 20 日死亡，依臺灣彰化地方法院家事法庭 101 年 10 月 26 日函復，被繼承人○○○之繼承人○○○等 9 人已聲請拋棄繼承並經該院備查在案，繼承人○○○、○○○（訴願人）因未向法院聲請拋棄繼承，而為系爭土地之共同共有人，即為地價稅之納稅義務人，而負連帶繳納責任，縱未辦理繼承登記，自 91 年 6 月 20 日繼承開始時，渠 2 人即承受○○○財產上之一切權利義務，本局以訴願人及○○○為納稅義務人課徵地價稅，於法並無不合。

(三) 員林分局於 99 年、100 年開徵系爭土地地價稅時，先郵寄繳款書送達予○○，惟無法合法送達，嗣於 101 年 10 月查得繼承人○○○(訴願人)等 8 人，即另訂繳納日期並依修正後稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，又向訴願人送達 99 年及 100 年地價稅繳款書及核定稅額通知書，另繕發核定稅額通知書送達予○○○等 7 位繼承人，同時適逢 101 年地價稅開徵，於同年 10 月向訴願人送達 101 年地價稅繳款書，嗣因部分繼承人表示已拋棄繼承，查得繼承人○○○、○○○(訴願人)則未向法院聲請拋棄繼承，本局乃於 101 年 11 月重新訂定繳納日期，向訴願人送達 99 年及 100 年地價稅繳款書及核定稅額通知書，另繕發核定稅額通知書予繼承人○○○，再者，租稅之課徵應依法律之規定，本局依土地稅法及稅捐稽徵法規定，於核課期間內向訴願人送達 99 年至 101 年地價稅繳款書及核定稅額通知書，係屬依法令之行為，自無違法或不當。訴願人稱本局未於規定期日依 100 年 5 月 11 日公布修正之稅捐稽徵法第 19 條第 3 項之規定，寄出系爭土地地價稅繳款書及繕發核定稅額通知書予訴願人，容有誤解。

(四) 按「再土地稅減免規則第 22 條規定土地稅之減免，原則上應由土地所有權人為申請，其立法目的乃鑑於相關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課以納稅義務人申報義務，俾使稅捐稽徵機關得據以正確核課地價稅，是原告縱因系爭土地前未經稽徵地價稅，致未及時向被告依上開規定為免稅之申請，仍無礙被告無法於 93 年至 98 年間即時查明系爭土地是否符合免稅要件之認定。」此有臺北高等行政法院 99 年度簡字第 879 號判決意旨參照，又地價稅為底冊稅，係以納稅義務基準日(每年 8 月 31 日)

土地登記簿所載之所有權人認定為納稅義務人，而土地所有權人死亡，繼承人辦理繼承登記乃是履行公法上之義務，本案訴願人消極不履行此項義務，應屬可歸責於繼承人之事由，尚不得以本局未即時調查其他共同共有人資料，並對查得之其他共同共有人送達 99 年、100 年地價稅繳款書及 100 年核定稅額通知書，致未能即時提出減免地價稅之申請為由，請求免徵地價稅，準此，本案訴願人未依規定辦理繼承登記，並依土地稅減免規則第 24 條規定於每年（期）開徵 40 日前（即 9 月 22 日前）提出申請減免地價稅，而於 101 年 11 月 15 日方提出申請，本局否准所請免徵 99 年至 101 年地價稅，依法有據云云。

#### 理 由

- 一、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。」、「土地稅之減免，除依第 22 條但書規定免由土地所有權人或典權人申請者外，以其土地使用合於本規則所定減免標準，並依本規則規定程序申請核定者為限。」、「無償供公共使用之私有土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵。」、「依第 7 條至第 17 條規定申請減免地價稅或田賦者，…，私有土地應由所有權人或典權人，造具清冊檢同有關證明文件，向直轄市、縣（市）主管稽徵機關為之。但合於下列規定者，應由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽徵機關辦理，免由土地所有權人或典權人申請：……五、私有無償提供公共巷道或廣場用地。（應由工務、建設主管機關或各鄉《鎮、市、區》公所建設單位，列冊送稽徵機關辦理）。」、「合於第 7 條至第 17 條規定申請減免地價稅或田賦者，應於每年（期）開徵 40 日前提出申請；逾期申請者，自申請之次年（期）起減免。減免原因消滅，自次年（期）恢復徵收。」、「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。」、「稅捐之核課期間，依左列規定：…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。」、「前條第一項核課期間之起算，依左列規定：…四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」分別為土地稅法第 14 條、土地稅減免規則第 6 條、第 9 條、第 22 條第 5 款、第 24 條第 1 項及稅捐稽徵法第 12 條、第 21 條第 1 項第 2 款、第 22 條第 4 款定有明文。

二、次按「繼承，因被繼承人死亡而開始。」、「繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。但權利、義務專屬於被繼承人本身者，不在此限。」、「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、第 1148 條第 1 項及第 1151 條定有明文。

三、再按財政部 71 年 4 月 6 日台財稅第 32305 號函釋略以：「…3. 私有無償提供之巷道用地，其屬完成都市計畫法定程序者，以供公共通行之事實為依據，列冊送稽徵機關逕行辦理減免。至於私設巷道如未經土地所有權人表示願無償提供使用，則因無資料可稽，故無從列冊送稽徵機關，仍應由土地所有權人申請核定再憑減免。…」

四、卷查系爭土地登記之所有權人○○○於 91 年 6 月 20 日死亡，其繼承人為訴願人及○○○等共 11 人，其中 9 人已向法院聲請拋棄繼承，訴願人及○○○則未向法院聲請拋棄繼承，系爭土地雖未辦理繼承登記，惟依前揭民法之規定，訴願人及○○○自被繼承人○○○死亡開始即承受被繼承人○○○財產上之一切權利、義務，而為系爭土地之共同共有人，並依稅捐稽徵法第 12 條規定為

納稅義務人負有繳納系爭土地地價稅之義務，原處分機關以員林分局於101年10月間向訴願人送達99年及100年地價稅繳款書及核定稅額通知書，而訴願人於101年11月15日始向員林分局申請系爭土地免徵地價稅，非於每年（期）地價稅開徵40日前提出申請，依土地稅減免規則第24條規定，應自申請之次年（期）即102年起減徵地價稅，系爭土地99年至101年地價稅仍按一般用地稅率向訴願人課徵，固非無據。惟查99年、100年開徵地價稅時，系爭土地之地價稅繳款書無法合法送達於另一共同共有人○○○之事實為原處分機關所自承，依稅捐稽徵法第30條第1項規定「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，…」、又100年5月11日修正公布之稅捐稽徵法自100年7月1日施行，其第19條第3項規定「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。」其立法理由為：「為落實司法院釋字第663號解釋意旨及鑒於繳款書對全體共同共有人個別送達，恐影響稅款徵起、租稅安定性及行政效能，爰修正第三項定明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；復為避免繳款書對共同共有人之一送達，其他未受送達之共同共有人未能知悉稅捐處分之內容，另規定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，使其知悉稅捐處分，該核定稅額通知書亦屬核定稅捐之處分。受送達繳款書之共同共有人倘無繳納稅捐意願，有繳納稅捐意願之其他共同共有人，可持核定稅額通知書逕向稅捐稽徵機關申請補發繳款書繳

納或逕洽收受繳款書之公司共有人協議繳納稅捐，以保障其權益，並符正當法律程序，另上開作法未來將於核定稅額通知書一併載明。二、考量公司共有人人數眾多，時有變動或成員不明，稅捐稽徵機關掌握不易，如有稅捐稽徵機關縱已進行相當之調查程序，仍無法或顯難查得其他公司共有人之情形，為符正當法律程序，爰增訂第三項但書規定稅捐稽徵機關對於公司共有人有無不明者，得以公告取代個別送達核定稅額通知書，並自黏貼公告欄翌日起發生效力，該公告之內容與核定稅額通知書之內容相同。」

- 五、依上開規定及立法意旨，原處分機關於 99 年開徵地價稅期間，系爭土地之地價稅繳款書無法合法送達系爭土地公司共有人○○○時，理應依法調查其他公司共有人資料並將地價稅繳款書對查得之其他公司共有人送達，以促其履行繳納稅捐之義務並行使其稅捐上之權利，又於 100 年地價稅開徵時，依 100 年 5 月 11 日修正公布之稅捐稽徵法(自 100 年 7 月 1 日施行)第 19 條第 3 項規定，除將系爭土地 100 年之地價稅繳款書向公司共有人之○○○送達外，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送達訴願人，惟依卷附資料，原處分機關於系爭土地 99 年之地價稅繳款書無法合法送達系爭土地公司共有人○○○時，並未調查其他公司共有人資料，遲至 101 年 10 月 18 日始向臺灣彰化地方法院查詢○○○之繼承人拋棄繼承情形，而查得訴願人及○○○未辦理拋棄繼承為系爭土地之公司共有人，又於 100 年地價稅開徵時未依當時已施行之稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，繕發 100 年之地價稅核定稅額通知書予訴願人，實有法定程序之違誤，再觀訴願人於 101 年 10 月間接到系爭土地 99 年至 101 年地價稅繳款書後，隨即於 101 年 11 月 15 日提出減免地價稅申請，益證訴願人若即時受有系爭土地應納地價稅之通知，即有更早提出減

免申請之可能，故訴願人主張員林分局於 99 年期間未查出同為系爭土地繼承人之訴願人進行稽徵稅款，且未依照 100 年 5 月 11 日公布修正之稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定寄出系爭土地地價稅繳款書及繕發核定稅額通知書予訴願人，致訴願人無法及時提出辦理減免，有損及並剝奪訴願人權益一節，即非無理由。

六、據上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條規定，決定如主文。

訴願審議委員會

主任委員 林田富（請假）

委員 蕭文生（代理）

委員 呂宗麟

委員 林宇光

委員 張奕群

委員 李玲瑩

委員 白文謙

委員 楊瑞美

委員 簡金晃

中 華 民 國 103 年 7 月 9 日

縣 長 卓 伯 源