

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第七庭

114年度訴字第685號

115年5月7日辯論終結

原告 蘇繼棟（兼選定人蘇○婷、蘇○灼之被選定人）

被告 新竹市稅務局

代表人 蘇蔚芳（局長）

訴訟代理人 潘芬芳

林秀芬（兼送達代收人）

上列當事人間地價稅事件，原告不服新竹市政府中華民國114年5月19日114年訴字第10號、第15號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

按行政訴訟法第29條第1項、第3項：「多數有共同利益之人得由其中選定1人至5人為全體起訴或被訴。」「訴訟繫屬後經選定或指定當事人者，其他當事人脫離訴訟。」本件原告及選定人蘇○婷、蘇○灼（下合稱選定人）主張渠等係多數有共同利益之人，選定人選定原告為全體起訴，有選定當事人選定書在卷可稽（本院卷第63頁），符合上開選定當事人之規定，自屬適法。

二、事實概要：

(一)緣○○市○○段00、00及000地號、中山段三小段000、000及000-0地號、福林段A、000、000-0、000-0地號土地(下合稱系爭土地)，原為被繼承人蘇木榮所有，其於民國81年7月18日死亡後，繼承人等均未辦理繼承登記。其中○○市○○

01 段00、00及000地號(下合稱系爭風空段土地，重測前為金山
02 面段000、000及000地號)等3筆土地，土地使用分區為都市
03 土地之保護區，原經農業主管機關核為與農業經營不可分離
04 土地課徵田賦，經被告清查發現原有房屋已破舊不堪，無法
05 居住，不符合與農業經營不可分離土地課徵田賦之要件，自
06 79年起改按一般用地稅率課徵地價稅；中山段三小段000、0
07 00及000-0地號（下合稱系爭中山段土地）等3筆土地，使用
08 分區為都市土地之第二種商業區，福林段A、000、000-0、0
09 00-0地號土地等4筆土地（下合稱系爭福林段土地），土地
10 使用分區為都市土地之第一種住宅區，皆非屬農業用地，無
11 土地法第22條規定課徵田賦之適用，除福林段A地號土地部
12 分面積蓋有廟宇，自111年起21.4平方公尺免徵地價稅，其
13 餘土地應按一般用地稅率課徵。被告以112年地價稅繳款書
14 （下稱原處分1）核定原告112年地價稅計新臺幣（下同）4,
15 870,727元。

16 (二)另被繼承人蘇木榮所有新竹市民富段0000地號土地(宗地面
17 積2,185平方公尺、權利範圍全部，下稱系爭民富段土地)，
18 土地使用分區為都市土地之第二種住宅區。系爭民富段土地
19 原經被告核准1,125平方公尺課徵田賦，1,060平方公尺按一
20 般用地稅率課徵地價稅，嗣被告113年辦理地價稅稅籍清查
21 作業時，查得系爭民富段土地至遲自107年起即鋪設柏油供
22 停車場使用，與土地稅法第22條「作農業用地使用」之規定
23 不符，無課徵田賦之適用，被告遂依土地稅法第14條、稅捐
24 稽徵法第21條及財政部79年6月18日台財稅第790135202號函
25 釋（下稱財政部79年6月18日函）規定，在核課期間5年內，
26 於113年5月31日以新市稅地字第1136281052A號函（下稱原
27 處分2；與原處分1合稱原處分）核定系爭民富段土地原課徵
28 田賦（1,125平方公尺）部分，自108年起改按一般用地稅率
29 課徵地價稅，並補徵108年至112年差額地價稅計共3,430,04
30 6元（108年695,453元、109年至110年各為694,503元、111
31 年697,377元、112年648,210元）。

01 (三)原告對原處分均不服，申請復查，經被告分別以113年12月2
02 3日新市稅法字第1120023260號復查決定書、114年1月21日
03 新市稅法字第1130013407號復查決定書（下合稱復查決定）
04 維持原核定。原告仍不服，提起訴願仍遭新竹市政府分別以
05 114年5月19日114年訴字第10號訴願決定、114年訴字第15號
06 訴願決定駁回（下合稱訴願決定）駁回，遂提起本件行政訴
07 訟。

08 三、本件原告主張：

09 (一)被繼承人蘇木榮之全體法定繼承人業經臺灣高等法院（下稱
10 臺高院）97年度台上字第446號民事判決確定。又依戶籍謄
11 本之記載，蘇繼宗於99年12月27日死亡，無配偶之記載，亦
12 查無子女之年籍資料，臺灣新竹地方法院（下稱新竹地院）
13 112年度訴字第35號民事裁定未列其等為當事人。故本件地
14 價稅全體公司共有人應為蘇○詵、蘇○貞、蘇○婷、蘇○
15 灼、蘇○鴻、蘇○德（更名為蘇○凱）、蘇○怡、林○明、
16 林○君、林○志、林○村、蘇繼棟等12人（下稱蘇繼棟12
17 人）。又本件地價稅繳款書臚列之納稅義務人，非法定之公
18 同共有人全體，被告恣意增加法律所無規定之納稅義務，牴
19 觸憲法第19條及稅捐稽徵法第12條，核課處分於法未合。況
20 法務部行政執行署新竹分署113年3月8日竹執仁113年地稅執
21 特專字第4952號執行命令所列被繼承人蘇木榮之繼承人亦與
22 本件被告繳款書所列之納稅義務人不符。

23 (二)系爭中山段土地及系爭福林段土地除A地號土地免徵地價稅
24 外，餘均遭他人占有使用，惟被告否准由占有人代繳地價
25 稅，不適用財政部83年6月29日台財稅第832599502號函釋，
26 違反稅捐稽徵法第1條之1第1項規定。

27 (三)系爭風空段土地都市計畫使用分區為保護區，原課徵田賦之
28 農業經營不可分離之農業用地，且亦未變更為非農業使用之
29 事實，被告恣意以主觀認定系爭土地上房屋因已老舊為由，
30 改課地價稅，而非以系爭土地供營業使用，增加法律所無之
31 納稅義務負擔，違反憲法第19條。

01 (四)系爭民富段土地依被告108年至112年各年度地價稅核課明細
02 表所載，其中面積1,060平方公尺為一般用地，課徵地價
03 稅；另面積1,125平方公尺課徵田賦，並非課稅標的漏未核
04 課情形。且原告就被告108年至112年各年度之核課處分，並
05 未不服而告確定，有確定力，兩造即不得再為相反之主張，
06 核課更高之稅額，即與行政救濟不利益禁止原則悖離，自非
07 法所許。另系爭民富段土地田賦改課地價稅之核課期間起算
08 應適用稅捐稽徵法第22條第1項第6款規定，與被告所稱系爭
09 民富段土地於45年劃入都市計畫住宅區無涉。又縱系爭民富
10 段土地原1,125平方公尺因未作農業用地使用，改課一般用
11 地課徵地價稅之核課期間起算，依稅捐稽徵法第1條之1第1
12 項規定，應適用財政部90年6月12日台財稅字第0900453118
13 號函令（下稱財政部90年6月12日函）規定，指被告裁定命
14 當事人恢復農業使用之限期最後之日未恢復農業使用之次日
15 起算，故被告既未限期令當事人恢復農業使用，依法尚未成
16 立核課權等語，並聲明求為判決：①訴願決定暨原處分（含
17 復查決定）均撤銷。②訴訟費用由被告負擔。

18 四、被告則以：

19 (一)被繼承人蘇木榮81年7月18日死亡後，其繼承人(即原告)等
20 未提供全體繼承人名單，致歷年地價稅開徵，即以遺產稅管
21 轄機關財政部臺灣省北區國稅局新竹市分局（現為財政部北
22 區國稅局新竹分局）所提供被繼承人蘇木榮之繼承人資料作
23 為納稅義務人，其中蘇繼棟、蘇繼宗、蘇繼鋒、蘇○貞、蘇
24 ○婷、蘇○鴻、蘇○詵、蘇○灼、蘇○怡、蘇○凱（原姓名
25 蘇○德）為被繼承人蘇木榮之直系血親卑親屬，而林○明為
26 被繼承人蘇木榮之繼承人蘇昭昭（被繼承人蘇木榮之女，86
27 年間逝世）之配偶，林○志、林○村、林○君為蘇昭昭之直
28 系血親卑親屬，另因蘇繼鋒於91年8月6日死亡，其繼承人迄
29 今尚未辦理繼承登記，依財政部臺灣省北區國稅局新竹縣分
30 局（現為財政部北區國稅局竹北分局，下稱竹北分局）93年
31 6月23日北區國稅竹縣一字第0931010091號函查告其繼承人

01 有配偶羅○妍及其子女蘇○妍、蘇○琦等3人，爰系爭土地9
02 5年以前之地價稅皆依財政部92年9月10日台財稅字第092045
03 3854號函釋規定，就查得資料作為本案納稅義務人，於法有
04 據。惟被告嗣後查調遺產稅共繼人檔資料顯示蘇繼鋒繼承人
05 並未包含該3人，為求慎重，經竹北分局於96年2月2日北區
06 國稅竹縣一字第09610001925號函查復略以，依據最高法院9
07 2年度台上字第2163號裁定，吳○美為蘇繼鋒死亡時之合法
08 配偶。嗣後又因蘇繼鋒97年地價稅國賠事件，查得合作金庫
09 商業銀行股份有限公司（下稱合作金庫）為使債權得以求
10 償，遂向新竹地院提出確認吳○美、蘇○妍及蘇○琦（下稱
11 吳○美3人）對蘇繼鋒有無遺產繼承權存在之訴，經該院於9
12 6年度家訴字第23號判決確認有繼承權存在。嗣後，原告與
13 其他人對吳○美3人提起確認繼承權不存在訴訟，業經新竹
14 地院97年度家訴字第45號判決駁回其訴，復經上訴，臺高院
15 99年度家上字第3號判決上訴駁回，益證吳○美3人為蘇繼鋒
16 之繼承人無誤。另被告於101年11月6日以新市稅法字第1010
17 205321號函請外交部領事事務局提供蘇繼宗死亡證明書，經
18 其於101年11月23日領三字第1015151540號函檢送駐美代表
19 處受理驗證蘇繼宗死亡證明書暨中譯本之檔存資料，死亡證
20 明書上記載蘇李○如為其妻子，另據新竹地院103年度訴字
21 第711號判決「貳、實體方面：三、本院之判斷（二）；4
22 (2)蘇繼宗配偶子女資料部分」略以，依蘇繼宗母親蘇陳素
23 鑫之訃聞記載，蘇繼宗之配偶確為被告蘇李○如、子女則為
24 被告蘇○德、蘇○德及蘇○慧，……」準此，被告核定112
25 年地價稅及補徵108年至112年差額地價稅繳款書所列載原告
26 等19人，於法有據。

27 (二)臺高院97年度上字第446號民事判決係針對建物火災損害賠
28 償所為之判決與確認繼承權存在與否無涉，自難以此作為本
29 案納稅義務人之依據。另原告援引新竹地院112年度訴字第3
30 5號民事裁定為土地合併分割之民事爭議案件，非屬納稅義
31 務人之認定，亦難援引適用。另法務部行政執行署新竹分署

113年3月8日竹執仁113年地稅執特專字第4952號執行命令係新竹縣政府辦理「高鐵橋下聯絡道延伸至竹科新闢工程（中興路至力行路段）用地徵收案」對被繼承人蘇木榮之繼承人林○明、林○君、林○志、林○村、羅○妍、蘇李○如、蘇○灼、蘇○德、蘇○貞、蘇○慧、蘇○德、蘇○婷、蘇○詵、蘇繼棟、蘇○鴻、蘇○怡、蘇○德（更名為蘇○凱）等17人補償金之地價稅執行事件，依原告申請復查時所援引新竹地院111年度稅簡字第4號行政訴訟，係繼承人（即原告）蘇繼棟對新竹縣政府稅務局地價稅事件案關被繼承人蘇木榮之繼承人提出疑義，依上揭判決意旨，是以原告發見地政機關登載錯誤或遺漏時，自可以書面向該機關申請更正。

(三)按財政部71年10月7日台財稅第37377號函釋（下稱財政部71年10月7日函）規定及參最高法院94年度判字第880號判決，原告未依規定提出申請由指定代繳人代繳地價稅，被告自不得逕行指定代繳，否則無異僅因土地所有權人與占有人間私法上之占有關係，使土地所有權人之單方面意思，致占有人負有公法上須代繳地價稅之義務，且占有人代繳稅款後無法依土地稅法第4條第3項規定向土地所有權人求償，實質上已發生變更納稅義務人主體之效果，不僅與土地稅法第3條第1項之規定不合，亦非同法第4條第1項之立法意旨所在，是以在占有人有關資料未能確定前，或如雙方當事人仍有爭議，被告自得按財政部71年10月7日函及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，並無違誤。

(四)系爭風空段土地，使用分區為都市土地之「保護區」，據地政事務所土地登記簿記載其地目為「建」，建有房屋，原經農業主管機關核定為與農業經營不可分離土地，並經被告按土地稅法第22條規定課徵田賦（目前停徵），但被告辦理與農業經營不可分離土地清查時，發現該房屋已破舊不堪，無法居住，不符合與農業經營不可分離土地要件，遂改按一般

01 用地稅率課徵地價稅，揆諸土地稅法第14條及第22條規定，
02 並無不合。

03 (五)系爭民富段1613地號原經被告核准1,125平方公尺課徵田
04 賦，1,060平方公尺按一般用地稅率課徵地價稅，嗣被告辦
05 理稅籍清查作業時，查得系爭民富段土地至遲自107年起即
06 鋪設柏油供停車場使用，核與土地稅法第22條規定不符，無
07 課徵田賦之適用，遂依土地稅法第14條、稅捐稽徵法第21條
08 及財政部79年6月18日函規定，在核課期間5年內，核定系爭
09 民富段土地原課徵田賦1,125平方公尺改按一般用地稅率課
10 徵地價稅，並補徵108年至112年差額地價稅共計3,430,046
11 元，應屬適法。另依新竹市政府都市發展處113年11月11日
12 府都計字第1130182127號函，系爭土地於45年劃入「新竹縣
13 新竹市都市計劃」住宅區迄今，已非屬農業用地，自無財政
14 部90年6月12日函限期改正之適用，且本案調閱空照圖資、G
15 oogle街景圖及被告於113年10月14日現場勘查，系爭土地至
16 遲自107年起即供作停車場等使用，未作農業用地使用之事
17 證明確，按稅捐稽徵法第21條第1項第2款規定及同條第2項
18 規定，被告於核課期間5年內，經另發現系爭土地供作停車
19 場等使用，依法補徵108年至112年地價稅，於法有據等語，
20 資為抗辯。並聲明求為判決：①駁回原告之訴。②訴訟費用
21 由原告負擔。

22 五、本件如事實概要欄所載，有系爭土地之土地建物查詢資料
23 （原處分卷第45頁至第47頁、第55頁至第60頁、第71頁至第
24 74頁）、系爭民富段土地之土地建物查詢資料（原處分卷第
25 89頁）、原處分（原處分卷第87頁、第93頁至第103頁）、
26 復查決定（原處分卷第105頁至第125頁）、訴願決定（本院
27 卷第41頁至59頁）等附卷可稽，兩造就此部分事實且無爭
28 執，應可採為裁判基礎。故本件應予審究者乃本件納稅義務
29 人為何？系爭中山段與福林段土地是否應由占有人繳地價稅
30 ？系爭風空段土地改按一般用地稅率課徵是否合法？系爭民

01 富段土地其中1125平方公尺可否改依一般用地稅率核課？又
02 核課期間起算從何起算？

03 六、本院之判斷：

04 (一)應適用的法令：

05 1.稅捐稽徵法第12條規定：「共有財產，由管理人負納稅義
06 務；未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務，
07 其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人。」第
08 19條第3項規定：「納稅義務人為全體共同共有人者，繳
09 款書得僅向其中一人送達；稅捐稽徵機關應另繕發核定稅
10 額通知書並載明繳款書受送達者及繳納期間，於開始繳納
11 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
12 者，得以公告代之，並自黏貼公告欄之翌日起發生效力。」第21條第1項及第2項規定：「（第1項）稅捐之核
13 課期間，依下列規定：二、依法應由納稅義務人實貼之
14 印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定
15 課徵之稅捐，其核課期間為5年。……（第2項）在前項核
16 課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予
17 處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處
18 罰。」第22條第1項第6款規定：「前條第1項核課期間之
19 起算，依下列規定：……六、稅捐減免所依據處分、事實
20 事後發生變更、不存在或所負擔義務事後未履行，致應補
21 徵或追繳稅款、或其他無法依前5款規定起算核課期間
22 者，自核課權可行使之日起算。」

24 2.土地稅法第3條第1項第1款規定：「地價稅或田賦之納稅
25 義務人如左：一、土地所有權人。」第4條規定：「（第1
26 項）土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使
27 用人負責代繳其使用部分之地價稅或田賦：……四、土
28 地所有權人申請由占有人代繳者。……（第3項）第1項第
29 1款至第3款代繳義務人代繳之地價稅或田賦，得抵付使用
30 期間應付之地租或向納稅義務人求償。」第14條規定：
31 「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。」第22條第1項規定：「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、依都市計劃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。」

3. 民法第1138條規定：「遺產繼承人，除配偶外，依左列順序定之：一、直系血親卑親屬。二、父母。三、兄弟姊妹。四、祖父母。」第1151條規定：「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。」

(二) 被告於原處分所列納稅義務人並無錯誤：

1. 查被告於原處分係附表方式臚列原告、蘇○婷、蘇○灼、蘇李○如、蘇○德、蘇○德、蘇○慧（以上4人為蘇繼宗繼承人，下稱蘇李○如4人）、吳○美3人、蘇○詵、林○明、林○君、林○志、林○村（以上4人為蘇昭昭繼承人）、蘇○鴻、蘇○凱（原名蘇○德）、蘇○貞、蘇○怡等19人為納稅義務人，此有該附表卷內可稽（原處分卷第87頁）。原告主張系爭土地地價稅之納稅義務人應僅有蘇繼棟12人，否認上述蘇李○如4人及吳○美3人分別為蘇繼宗與蘇繼鋒之繼承人。

2. 本件系爭土地原為被繼承人蘇木榮所有，其於81年7月18日死亡後為法定繼承人（包括被繼承人蘇木榮配偶蘇陳素鑫，子女即原告、蘇繼宗、蘇○貞、蘇○婷、蘇○鴻、蘇○詵、蘇○灼、蘇昭昭、蘇繼鋒，代位繼承之孫子女蘇○怡、蘇○凱等人）繼承，嗣蘇昭昭於86年間、蘇陳素鑫於88年間、蘇繼鋒於91年間、蘇繼宗於99年間先後死亡，此有被繼承人蘇木榮繼承系統表在卷可參（原處分卷第205頁）。

(1) 關於原告所爭執之蘇繼鋒繼承人，被告係以96年間改制前財政部臺灣省北區國稅局新竹縣分局（改制後竹北分

局)查復,依據最高法院92年度台上字第2163號裁定認定吳○美為蘇繼鋒死亡時合法配偶,另合作金庫為確保其債權,亦曾向新竹地院提起確認吳○美3人對蘇繼鋒遺產繼承權存在之訴,經新竹地院97年9月2日96年度家訴字第23號判決確認吳○美3人對蘇繼鋒遺產繼承權存在,嗣於97年12月8日確定,有該判決書影本、新竹地院函復被告前開案件確定日期之98年2月17日新院雲家事98年度96家訴23字第001300號函可稽(原處分卷第127頁至第145頁);又原告及蘇繼宗、蘇○貞、蘇○鴻、蘇○詵、蘇○灼、蘇○婷亦曾提起民事訴訟請求確認吳○美3人對蘇繼鋒之遺產繼承權不存在,經新竹地院以97年度家訴字第45號判決駁回,臺高院99年度家上字第3號判決維持新竹地院原判決後未經上訴而確定,此亦有該2判決書影本存卷可參(原處分卷第147頁至第168頁),被告認定吳○美3人為蘇繼鋒繼承人,應屬有據。

(2)關於蘇繼宗之繼承人方面,被告係於101年間函請外交部領事事務局提供蘇繼宗死亡證明書,經該局以101年1月23日領三字第1015151540號函檢送經我國駐美代表處驗證之蘇繼宗死亡證明書暨中譯本及其護照影本(原處分卷第169頁至第179頁),再依該死亡證明書所載認定蘇繼宗死亡時之配偶為蘇李○如,經核亦非無稽。

3.原告雖援引臺高院97年度上字第446號民事確定判決,主張該判決已認定被繼承人蘇木榮之繼承人為蘇繼宗及蘇繼棟12人;另援引新竹地院112年度訴字第35號民事裁定未列蘇繼宗之配偶、子女(指蘇李○如4人)為當事人,主張蘇李○如4人非被繼承人蘇木榮繼承人,本件地價稅之納稅義務人即全體公同共有人係為蘇繼棟12人。本院查:

(1)經依職權查閱前述高本院97年度上字第446號判決及新竹地院112年度訴字第35號裁定,其中臺高院97年度上字第446號損害賠償事件(原審係新竹地院95年度訴字

第864號)係蘇繼棟12人與當時仍在世之蘇繼宗主張其等公同共有、門牌號碼新竹市○○街000號建物遭該案被告共有之鄰屋(前址000號)失火延燒毀損,而對該案被告提起的損害賠償之訴,該案既由蘇繼棟12人與蘇繼宗起訴,被告就原告適格與否且未有爭執,則縱新竹地院、臺高院上揭判決均依該案原告主張而逕以蘇繼棟12人及蘇繼宗為損害賠償權利人,仍不能據以認為臺高院業於該97年度上字第446號確定判決中,實體審認蘇繼棟12人及蘇繼宗為被繼承人蘇木榮之全體繼承人。至於新竹地院112年度訴字第35號分割共有物事件,該院14年1月2日、115年4月17日裁定(均為停止訴訟程序之裁定)中,於當事人欄雖僅列蘇繼棟12人與吳○美為被繼承人蘇木榮繼承人,然該案既未終結,前述2裁定亦僅為訴訟程序進行之裁定,本不能因此認為該院已實體認定被繼承人蘇木榮繼承人僅有蘇繼棟12人與吳○美;況原告於本件係主張吳○美並非被繼承人蘇木榮繼承人,其援引新竹地院上開裁定爭執,與禁反言原則亦有扞格。

(2)另一方面,本院依職權搜尋蘇繼棟12人與蘇李○如、吳○美同為當事人之民事裁判前例,查得其等至少因坐落新竹市、新竹縣竹北市土地而涉訟5起分割共有物事件(如附表),而臺高院在前述各分割共有物事件中,針對原告所爭執之蘇李○如4人、吳○美3人是否為繼承人問題,均認定蘇李○如4人、吳○美3人係為被繼承人蘇木榮繼承人,其判決(包括111年度重上更二字第161號、108年度上字第43號、107年度上易字第1297號、112年度上字第810號、108年度上字第1404號)且均已確定。原告為前揭案件之當事人,各該案繫屬法院既已就該案重要爭點,即蘇李○如4人、吳○美3人是否為被繼承人蘇木榮繼承人而公同共有各該案系爭土地並為適格當事人乙節,本於辯論結果而為判斷,則基於爭點效法

01 理，本院就蘇李○如4人、吳○美3人為被繼承人蘇木榮
02 繼承人此一爭點，亦難為相異之認定，原告以蘇李○如
03 4人、吳○美3人非系爭土地地價稅之納稅義務人而爭執
04 原處分違誤，自非可採。

05 (三)原告主張應由占有人繳納系爭中山段、福林段土地地價稅，
06 要屬無據：

07 1.按土地稅法第3條第1項第1款規定：「地價稅或田賦之納
08 稅義務人如左：一、土地所有權人。……」、第4條第1
09 項第4款、第3項規定：「（第1項）土地有左列情形之一
10 者，主管稽徵機關得指定土地使用人負責代繳其使用部分
11 之地價稅或田賦：……四、土地所有權人申請由占有人代
12 繳者。……（第3項）第1項第1款至第3款代繳義務人代繳
13 之地價稅或田賦，得抵付使用期間應付之地租或向納稅義
14 務人求償。」財政部71年10月7日函另釋示「土地所有權
15 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
16 繳地價稅案件，應由申請人檢附占有人姓名、住址、土地
17 座落及占有面積等有關資料向稽徵機關提出申請始予辦理
18 分單手續。但所有權人所提供之上項資料，占有人如有異
19 議，應由所有權人或由稽徵機關協助查明更正，在有關資
20 料未查明前，仍應向土地所有權人發單課徵。」

21 2.依前揭土地稅法第3條規定，地價稅之納稅義務人為土地
22 所有權人，土地為他人占有者，無論有權占有或無權占
23 有，均不影響土地所有權人之地位。土地稅法第4條第1項
24 規定所謂「得指定土地使用人負責代繳」，乃土地使用人
25 負責代繳使用部分地價稅之規定，係同法第3條第1項之補
26 充規定，其目的非由使用人終局負擔納稅義務，而係考量
27 稅捐稽徵機關稽徵之便利性。是主管稽徵機關僅能基於便
28 利地價稅之徵收，於實質上不致於變更納稅義務人主體之
29 情形下，為適法之裁量。又土地使用人於代繳地價稅後，
30 尚須依民法之相關規定向土地所有權人請求返還或主張抵
31 銷，如有爭議且須循民事訴訟程序解決。主管稽徵機關依

01 土地所有權人申請指定由占有人代繳時，如占有人反對代
02 繳，自不得逕行指定代繳，否則僅因土地所有權人之單方
03 面意思表示，即令占有人負有公法上須代繳地價稅之義
04 務，且占有人代繳稅款後無法依土地稅法第4條第3項規定
05 向土地所有權人求償，實質上已發生變更納稅義務人主體
06 之效果，與土地稅法第3條第1項、第4條第1項規定之立法
07 意旨顯然有違。

08 3.關於原告是否依據前揭土地稅法第4條第1項第4款規定，
09 申請由占有人代繳，原告乃稱曾經向被告申請分單由占有
10 人代繳等語。經查，

11 (1)系爭福林段土地部分：被繼承人蘇木榮繼承人之一即原
12 告之母蘇陳素鑫前於86年4月7日（以送件日期為準）向
13 被告申請略以：系爭福林段土地遭新竹市○○街00巷00
14 號住戶所違建占有使用，請依土地稅法第4條規定，分
15 單由占有使用人繳納上開占有使用部分之地價稅，此有
16 該申請書在卷可稽（本院卷第135頁、第137頁），系爭
17 福林段土地曾有申請分單由占有人代繳地價稅之申請，
18 要屬事實。而被告收到該申請後，係於86年6月23日以
19 新市稅財字第86013732號函答覆請依財政部71年10月7
20 日函，檢附占有人姓名、住址、土地座落及占有面積等
21 有關資料，在有關資料未查明前仍應向土地所有權人開
22 單開徵，亦有該函文在卷為憑（本院卷第143頁、第145
23 頁）。詢諸原告雖爭執前開函意旨有違誤，惟亦稱
24 「……占有人沒有回復，所以尚未辦理分單繳稅……」
25 等語（本院卷第158頁），此外原告並未提出其他積極
26 事證，說明就系爭福林段土地曾申請由占有人代繳地價
27 稅並獲被告准許，則被告發單向原告核課系爭福林段土
28 地112年度地價稅，於法並無不合。

29 (2)系爭中山段土地部分：本院依職權查閱本件兩造相關前
30 案時，查得被繼承人蘇木榮繼承人之一蘇陳素鑫及蘇○
31 婷曾於82年12月15日主張系爭中山段土地為其上建物與

01 土地共有人盧○書占用而向被告申請分單由占有人代繳
02 地價稅（參本院96年度訴字第2561號判決），詢諸兩造
03 意見，被告乃稱前述82年12月15日申請書已逾檔案保存
04 年限而無法提供，此有被告115年3月5日新市稅法字第1
05 156205032號函可參（本院卷第129頁、第130頁）；原
06 告則稱「中山段的土地，已經有分單繳稅好幾年了，是
07 被告突然說占有人不願繳納，然後要求我們繳納，每次
08 都這樣。」等語（本院卷第157頁），對照本院前開判
09 決理由詳細論述「……經被告實地勘查結果，遂按土地
10 稅法第4條第1項第4款之規定，辦理分單指定由占有人
11 為代繳義務人，並逐年以占有人為代繳義務人向其開徵
12 地價稅。惟占有人盧○書於收到92年地價稅繳款書時，
13 向被告提出復查之申請，主張已未占有系爭土地，被告
14 乃於93年1月7日及93年1月30日會同系爭持分土地所有
15 權人被繼承人蘇木榮之繼承人即原告蘇繼棟共同至新竹
16 市○○路00號實地勘查結果為：經會同系爭持分土地所
17 有權人被繼承人蘇木榮之繼承人即原告蘇繼棟共同至新
18 竹市○○路00號實地勘查，該址有建號375、410號兩棟
19 房屋，僅建號375號設有大門，門口設有門鈴及對講
20 機，其鐵捲門拉下並未上鎖，按其門鈴，無人應門，在
21 蘇繼棟同意下拉起鐵捲門進入建號375號屋內查看結
22 果，其內空無一物，電燈亦已拆除；盧○書及其配偶設
23 籍居住於共用大門內之另1棟建號410號房屋，該410建
24 號出入門口，亦設有門鈴及1盞日光燈的小黃燈可使用
25 等情。依此勘查結果，尚難證明盧○書92年仍占用系爭
26 土地；被告就系爭土地92年地價稅，乃依土地稅法第3
27 條規定，改向土地所有權人即原告開徵。嗣原告接獲9
28 3、94年地價稅繳款書，仍執前詞申請復查；被告復於9
29 3年12月30日、94年3月11日、94年12月27日及95年8月1
30 日數度至現場勘查，勘查結果與93年1月7日及1月30日
31 情形，並無不同。依財政部87年11月3日台財稅第87197

01 31號函釋意旨，如雙方當事人仍有爭議，在有關資料未
02 能確定前，仍應向土地所有權人發單課徵……」等情，
03 可知被告雖曾分單指定占有人盧○書繳納系爭中山段土
04 地92年地價稅，惟旋因盧○書爭執並未實際占有系爭中
05 山段土地，且經被告會同原告實地勘查查證屬實，故自
06 93年地價稅起又向土地所有權人即被繼承人蘇木榮繼承
07 人發單課徵。而本院96年度訴字第2561號判決後，原告
08 並未上訴再予爭執而確定，則依前述爭點效法理，原告
09 應不得再為不同之事實主張；此外，原告復未舉證說明
10 本件系爭112年地價稅核課前，曾依土地稅法第4條第1
11 項第4款與財政部71年10月7日函意旨，提出有關資料申
12 請分單由占有人代繳系爭中山段土地地價稅，是被告發
13 單向土地所有權人核課系爭中山段土地112年地價稅，
14 亦無違誤。

15 (四)被告按一般用地稅率課徵系爭風空段土地地價稅，乃屬有
16 據：

17 1.按土地稅法第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22
18 條規定課徵田賦外，應課徵地價稅。」第22條第1項規
19 定：「非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，
20 徵收田賦。但都市土地合於左列規定者亦同：一、依都市
21 計畫邊為農業區及保護區，限作農業用地使用者。二、公
22 共設施尚未完竣前，仍作農業用地使用者。三、依法限制
23 建築，仍作農業用地使用者。四、依法不能建築，仍作農
24 業用地使用者。五、依都市計畫為公共設施保留地，仍作
25 農業用地使用者。」

26 2.查系爭風空段土地，其地目登記為「建」，有土地建物查
27 詢資料可稽（原處分卷第45頁至第47頁），該土地原經農
28 業主管機關核為與農業經營不可分離土地課徵田賦（目前
29 停繳）並建有房屋。嗣被告於79年辦理清查時發現屋舍已
30 破舊，不堪居住使用，遂於同年（79年）發函當時土地所
31 有權人即被繼承人蘇木榮，改按一般用地稅率課徵地價

01 稅，被繼承人蘇木榮就此未有爭執，81年被繼承人蘇木榮
02 死亡後，且仍續繳至84年，則系爭風空段土地改按一般用
03 地稅率課徵地價稅，應屬確定。原告既未提出何積極事證
04 以說明曾向被告申請改課，其空言主張系爭風空段土地應
05 課田賦，難謂有理。

06 3.再查90年起至96年間，原告與部分被繼承人蘇木榮繼承人
07 曾針對系爭風空段土地應課徵田賦而非地價稅反覆提起爭
08 訟，均未獲有利裁判，此有本院前案查詢表可稽（相關部
09 分見本院卷第7頁、第8頁），本院且依職權查閱本院各該
10 裁判無訛（相關判決為90年度訴字第5945號、91年度訴字
11 第406號、第3348號、92年度訴字第3568號、第192號、第
12 2679號、93年度訴字第3177號、94年度訴字第2356號、95
13 年度訴字第2356號、96年度訴字第2561號），本項爭點早
14 經行政法院多次判決確定，原告又提起本件行政訴訟爭
15 執，委無可取。

16 (五)系爭民富段土地原課田賦之1,125平方公尺自108年起改按一
17 般用地稅率課徵地價稅，並無不合：

18 1.按稅捐稽徵法第21條第1項、第2項規定：「（第1項）稅
19 捐之核課期間，依下列規定：……二、依法應由納稅義務
20 人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊獲查得
21 資料核定課徵之稅捐，其核課期間為5年。……（第2項）
22 在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補
23 徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補
24 稅處罰。」第22條第1項規定：「非都市土地依法編定之
25 農業用地或未規定地價者，徵收田賦。但都市土地合於左
26 列規定者亦同：一、依都市計畫邊為農業區及保護區，限
27 作農業用地使用者。二、公共設施尚未完竣前，仍作農業
28 用地使用者。三、依法限制建築，仍作農業用地使用者。
29 四、依法不能建築，仍作農業用地使用者。五、依都市計
30 畫為公共設施保留地，仍作農業用地使用者。」又「課徵
31 田賦之農業用地，在依法辦理變更用地編定或使用分區

前，變更為非農業使用者，應自實際變更使用之次年期起改課地價稅。」財政部79年6月18日函亦有釋示。

2. 查系爭民富段土地（宗地面積2,185平方公尺），土地使用分區自45年劃入新竹縣新竹市都市計畫住宅區迄今，有土地之土地建物查詢資料、新竹市政府113年11月11日府都計字第1130182127號函卷內可參（原處分卷第89頁、第91頁）。該土地原經被告核准其中1,125平方公尺課徵田賦，所餘1,060平方公尺則按一般用地稅率課徵地價稅。惟被告辦理稅籍清查作業時，依新竹市政府都市計畫網站（幸福宜居網）查詢，得知系爭民富段土地至遲自107年起即鋪設柏油供停車場使用，此從該網站空拍圖103-105（年）、106-108、109-111（原處分卷第273頁至第277頁）顯示該土地呈現與周邊道路相同的灰黑色，並可見劃設停車格且有汽車停放；再經被告依Google街景查詢，另於113年10月14日現場勘查，確認系爭民富段土地現況為停車場供停車使用，有Google街景圖與勘查照片為憑（原處分卷第279頁至第295頁），被告認定系爭民富段土地並未作為農業用地使用，自屬有據。又該土地既未作農業用地使用，被告依土地稅法第14條、稅捐稽徵法第21條第1項第2款規定，回溯5年自108年起改按一般用地稅率，對原課田賦之1,125平方公尺部分補徵至112年地價稅差額，於法並無違誤。

3. 原告雖主張就系爭民富段土地108年至112年地價稅核課處分已經確定，有確定力，被告不得為相反之主張並核課更高稅額，且與行政救濟不利益禁止原則悖離；又縱系爭民富段土地未作農業用地使用，仍應依稅捐稽徵法第1條之1第1項規定，適用財政部90年6月12日台財稅第0900453118號函，於命當事人恢復農業使用之限期最後之日仍未恢復農業使用之次日起算，被告既未限期令原告恢復農業使用，自未成立核課權云云。然：

01 (1)稅捐稽徵法第21條第1項第2款規定：「稅捐之核課期
02 間，依左列規定：……二、依法應由納稅義務人實貼之
03 印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核
04 定課徵之稅捐，其核課期間為5年。……」第22條第4
05 款規定：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：
06 ……四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵
07 收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。……」
08 稅捐稽徵法施行細則第7條規定：「本法第21條第1項第
09 2款所稱應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定
10 課徵之稅捐，指地價稅、田賦、房屋稅、使用牌照稅及
11 查定課徵之營業稅、娛樂稅。」可知，地價稅的核課期
12 間為5年。又稅捐稽徵法第21條第2項規定：「在前項核
13 課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並
14 予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處
15 罰。」而最高行政法院58年判字第31號判例意旨：「納
16 稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經該管稅捐稽
17 徵機關調查核定之案件，如經過法定期間而納稅義務人
18 未申請復查或行政爭訟，其查定處分，固具有形式上之
19 確定力，惟稽徵機關如發見原處分確有錯誤短徵，為維
20 持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行
21 變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額。」最高行政法
22 院92年5月份庭長法官聯席會議復決議：「稅捐稽徵法
23 第21條第2項所謂另發現應徵之稅捐，只須其事實不在
24 行政救濟裁量範圍內者均屬之，……」。

25 (2)本件系爭民富段土地事實上自103年至105年間，已是非
26 供作農業使用，此觀前揭都市計畫圖-空拍圖103-105
27 （原處分卷第277頁）甚明，被告認為系爭民富段土地
28 未作農業用地使用，108年至112年就其中面積1,125平
29 方公尺部分課徵田賦有誤，遂於法定核課期間內，對原
30 告補徵系爭民富段土地108年至112年之地價稅，依前開

規定意旨，於法有據。原告執前詞主張被告之補徵地價稅決定違法，依前開意旨，亦不足取。

七、綜上，原告所訴各節，均無可採。被告認為系爭土地應課徵地價稅，以原處分1核定系爭風空段、中山段、福林段土地112年地價稅，另以原處分2核定系爭民富段土地自108年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵108年至112年差額地價稅，均無違誤，復查決定、訴願決定遞予維持，亦無不合。原告訴請判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。

八、本案事證已明確，原告聲請調查吳○美、蘇李○如具備民法第982條法定結婚要件之證明，及蘇○慧、蘇○德、蘇○德、蘇○妍、蘇○綺等人具備繼承登記法令補充規定第95點及內政部86年7月22日台內地字第8606834號函釋規定之證明文件，均仍在爭執其等為被繼承人蘇木榮繼承人資格，就此本院業已論述認定理由，遂認為無調查必要；至兩造其餘攻擊及防禦方法，亦均與本件判決結果不生影響，爰不一一論駁，併予敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 115 年 6 月 18 日

審判長法 官 林家賢

法 官 郭淑珍

法 官 吳坤芳

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 115 年 6 月 18 日
書記官 何閣梅