

臺北市政府 100.12.28. 府訴字第 10009169400 號訴願決定書

訴 願 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因申請退還 88 年地價稅事件，不服原處分機關民國 100 年 8 月 8 日北市稽南港字第 10033296800 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

被繼承人○○○【民國（下同）61 年 4 月 3 日死亡】遺有之本市南港區○○段○○小段○○、○○地號，○○段○○小段○○地號，○○段○○小段○○地號，○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○地號等 17 筆土地（下稱系爭土地），訴願人與案外人○○○等 19 人遲未辦理繼承登記，前經原處分機關所屬南港分處（下稱南港分處）按一般用地稅率核課被繼承人○○○之繼承人 88 年至 93 年地價稅在案。嗣訴願人於 100 年 6 月 2 日以原處分機關重複課徵 88 年地價稅為由，向南港分處申請

退還 88 年地價稅計新臺幣（下同）9 萬 1,027 元，經該分處以 100 年 6 月 15 日北市稽南港甲字第

10030391700 號函復訴願人，88 年地價稅核課處分業經最高行政法院 97 年度裁字第 1937 號裁定，抗告駁回，判決確定應予繳納。旋訴願人於 100 年 6 月 27 日以原處分機關重複課徵 88 年地

價稅為由，依行政程序法第 128 條規定申請重開行政程序，並退還溢繳之 88 年地價稅，經該分處以 100 年 7 月 11 日北市稽南港甲字第 10030452000 號函復訴願人，其申請退還被繼承人 ○

○○按應繼分單繳納 88 年地價稅稅額 9 萬 1,027 元（含利息及滯納金）一案，訴願人於 95 年

5 月 30 日迭次陳情，且提起行政救濟，業經最高行政法院 97 年度裁字第 1937 號裁定抗告駁回，判決確定，仍應予繳納，而否准其申請。訴願人仍不服，於 100 年 7 月 20 日經由原處分機關向本府提起訴願。嗣經原處分機關重新審查後，以其所屬分處係內部單位，倘欲對外作成行政處分，應以原處分機關名義為之，乃以 100 年 8 月 8 日北市稽南港字第 10033296800 號函通知

訴願人，並副知本府訴願審議委員會，撤銷上開南港分處 100 年 7 月 11 日北市稽南港甲字第 10

030452000 號函，並以其申請已逾法定救濟期間經過後 3 個月及無新事由足以變更原行政處分等為由，乃重為否准所請之處分。嗣經本府以原處分已不存在為由，以 100 年 9 月 29 日府訴字第 10009114400 號訴願決定：「訴願不受理。」其間，訴願人仍不服原處分機關 100 年 8 月 8 日

北市稽南港字第 10033296800 號函，於 100 年 8 月 17 日向本府提起訴願，9 月 6 日補充訴願理由

及補正訴願程式，10 月 4 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按行為時稅捐稽徵法第 12 條規定：「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。」第 14 條規定：「納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納義務。」第 16 條規定：「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。」第 19 條規定：「為稽徵稅捐所發之各種文書，得向納稅義務人之代理人、代表人、經理人或管理人以為送達，……為稽徵土地稅或房屋稅所發之各種文書，得以使用人為應受送達人。對共同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。」第 34 條第 3 項第 1 款、第 2 款規定：「第一項所稱確定，係指左列各種情形：一、經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者。二、經復查決定，納稅義務人未依法提起訴願者。」第 35 條第 1 項第 1 款規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式敘明理由，連同證明文件，依左列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算三十日內，申請復查。」

行為時土地稅法第 3 條規定：「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。……。」第 14 條規定：「已規定地價之土地，除依第二十二條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第 15 條規定：「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。」第 16 條第 1 項規定：「地價稅基本稅率為千分之十。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.....。」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，每年徵收一次，必要時得分二期徵收；其開徵日期，由省（市）政府定之。」

行為時民法第 273 條第 1 項規定：「連帶債務之債權人，得對於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。」第 758 條規定：「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更

者，非經登記，不生效力。」第 759 條規定：「因繼承、強制執行、公用徵收或法院之判決，於登記前已取得不動產物權者，非經登記，不得處分其物權。」第 827 條規定：

「依法律規定或依契約，成一共同關係之數人，基於其共同關係而共有一物者，為共同共有人。各共同共有人之權利，及於共同共有物之全部。」第 1148 條規定：「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。」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。」

行政程序法第 128 條規定：「行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限：一、具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。二、發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者。前項申請，應自法定救濟期間經過後三個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾五年者，不得申請。」第 129 條規定：「行政機關認前條之申請為有理由者，應撤銷、廢止或變更原處分；認申請為無理由或雖有重新開始程序之原因，如認為原處分為正當者，應駁回之。」

行為時土地稅法施行細則第 20 條規定：「地價稅依本法第四十條之規定，每年一次徵收者，以九月十五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。」

財政部 66 年 10 月 4 日臺財稅第 36740 號函釋：「.....查因繼承而取得物權者，無須登

記

即發生取得效力，已為民法第 759 條所規定。從而繼承人因繼承而取得之財產，雖未登記，亦應就該財產履行納稅義務。又繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為共同共有，民法第 1151 條亦定有明文。.....在未辦妥分割及繼承登記前，自可依土地稅法第 3 條第 2 項規定，向共同共有土地管理人發單課徵地價稅。」

體

68年6月24日臺財稅第34348號函釋：「未設管理人之公司共有土地，其應納稅捐以全

體
公司共有人為納稅義務人，全體公司共有人係對應納稅捐負連帶責任。納稅義務人之一將其自行分攤應納部分之稅款，提存於法院，自不能視為應納稅款已繳納。惟稅捐機關於移送法院執行時，可先向提存法院提取該部分稅款後，由應納稅額中扣除，以其餘額移送執行；如不予提取該項提存之稅款者，則仍以全額欠稅移送執行。」

91年3月26日臺財稅字第0910451701號函釋：「……說明：二、按行政程序法第一百二十八條第一項規定：『行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之：（一）具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。（二）發現新事實或新證據者，但以如經斟酌可受較有利之處分者為限。（三）其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者。』第二項復規定：『前項申請應自法定救濟期間經過後三個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾五年者，不得申請。』……本件於申請復查之法定救濟期間經過後，原處分已發生形式確定力，上開所定『法定救濟期間經過後三個月內』之申請期限，即應自該時起算，但『其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算』……。」

92年9月10日臺財稅字第0920453854號函釋：「主旨：有關公司共有土地未設管理人者，其應納之地價稅繳款書上納稅義務人應如何記載、如申請分單繳納者，應否由全體公司共有人共同提出申請並以書面協議個別分擔比率或金額，及如對稅捐稽徵機關課徵之公司共有土地地價稅不服，應否由全體公司共有人共同申請復查一案。說明：二、公司共有土地未設管理人者，依稅捐稽徵法第12條後段規定，以全體公司共有人為納稅義務人，全體公司共有人係對應納稅捐負連帶責任，前經本部68年6月24日臺財稅第34348號函釋有案；其地價稅繳款書上納稅義務人之記載，請參照本部92年2月10日臺財稅字第0920005948號函，有關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。三、前開地價稅經全體公司共有人共同提出申請分單繳納，並書面承諾負連帶繳納責任者，准按各公司共有人約定之比例分單繳納。如僅由部分共有人申請分單，並承諾負連帶繳納責任，且其公司共有關係所由規定之法律或契約定有公司共有人可分之權利義務範圍，經稅捐稽徵機關查明屬實者，准就該申請人應有權利部分分單繳納，惟分單後之地價稅繳款書上納稅義務人之記載除應依上開說明二辦理外，並另載明『分單繳納人』字樣及其姓名。四、依前開本部68年函釋，公司共有土地未設管理人者，全體公司共有人係對應納稅捐負連帶責任，而連帶債務之債權人，依民法第273條

規定得對於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。準此，以全體公司共有人為納稅義務人所核課之稅捐，如由公司共有人中之一人申請復查，稅捐稽徵機關應予受理。」

二、本件訴願及補充理由略以：

(一) 被繼承人○○○88年地價稅業經移送執行，最後以○○○戶頭存款金額扣抵完稅，事後各公司共有人(含訴願人)即還清○○○代扣稅款。是該88年地價稅全體公司共有人(包括訴願人)皆已完稅。嗣原處分機關依高等行政法院判決(即95年度訴字第844號)認為訴願人之繳款書未合法送達為由，擅自將訴願人應分擔部分之稅款退稅予○○○，然此退稅行為並未通知訴願人，對訴願人而言，實際上並未退稅，訴願人仍然完稅。原處分機關不察，復於逾5年核課期間後，竟將88年地價稅繳款書訴願人部分逕行分單為1/48，原處分機關向訴願人重複課徵該88年地價稅，該繳款書之繳納期間原為93年12月14日至94年1月12日止，嗣因該繳款書未合法送達，原處分機關

乃

處分
延展其自94年8月1日至94年8月30日止(訴願人已於99年6月25日繳納)，原

機關將稅款退還給扣款人○○○，卻未退稅給納稅義務人之訴願人，違反稅捐稽徵法第29條規定。

(二) 原處分機關雖稱係訴願人自行申請分單繳納88年地價稅，然訴願人提出申請係以全體公司共有人申請更正重新核發88年地價稅單，並非個人身分，原處分機關未准照辦，致全體公司共有人提起行政訴訟。原處分機關向訴願人重複課徵88年地價稅，經訴願人於99年6月25日繳納後，才發現重複課稅之情形，訴願人知悉重複課稅時，尚未逾5年，請依行政程序法第128條規定重新審理。

三、查被繼承人○○○(61年4月3日死亡)遺有之系爭土地，訴願人與案外人○○○等19人遲未辦理繼承登記，前經南港分處按一般用地稅率核課被繼承人○○○之繼承人88年至93年地價稅，因該等年度稅款逾繳納期間屆滿30日後仍未繳納，經該分處依稅捐稽徵法第39條第1項規定移送法務部行政執行署臺北行政執行處行政執行，上開稅款(含滯納金及利息)業經該處於92年8月19日自系爭土地公司共有人之一○○○於○○銀行○○○分行之存款執行完全獲償。嗣訴願人於93年10月22日向南港分處陳情上開88年至

91

年地價稅繳款書未合法送達，請求依法釐正稅籍後，重新發單送達各繼承人，該分處乃以93年10月27日北市稽南港甲字第09360589700號函復訴願人，訴願人申請被繼承人

○

○○○88年至91年地價稅應依繼承人之應繼分分單乙案，其餘繼承人皆合法送達且繳納完

竣，並無重新發單送達之情事，隨文檢送依訴願人應繼分計算之 88 年至 91 年地價稅繳款書予訴願人（繳納期限改自 93 年 11 月 11 日至 93 年 12 月 10 日止），請訴願人依限期繳納。

嗣○○○於 93 年 11 月 19 日向該分處申請退還被繼承人○○○88 年至 91 年地價稅及滯納金，經該分處以 93 年 11 月 30 日北市稽南港甲字第 09360650000 號函通知○○○，其代繳訴願人之應繼分（1/48）部分 88 年至 91 年地價稅稅款及滯納金計 37 萬 3,873 元將以支票給付方式辦理退稅（93 年 12 月 10 日兌領退稅支票）。

四、其間，訴願人於 93 年 11 月 25 日向南港分處陳情，主張系爭土地 88 年至 91 年及 92 年、93 年

地價稅核課錯誤，請求重新發單，經該分處以 93 年 12 月 1 日北市稽南港甲字第 093606600

00 號函復訴願人，關於 93 年 10 月 27 日北市稽南港甲字第 09360589700 號函所附之 4 份地價

稅繳款書，係依訴願人之應繼分（1/48）辦理分單繳納後之稅額，並無錯誤，其餘繼承人皆已合法送達且繳納完竣，並無重新發單情事，乃檢還訴願人 88 年至 91 年及 93 年分單後之地價稅繳款書，並延展繳納期限自 93 年 12 月 14 日至 94 年 1 月 12 日止。嗣訴願人與案

外人○○○等 19 人以系爭土地 88 年至 92 年地價稅之核課內容錯誤及稅單送達未合法為由，於 94 年 1 月 12 日向南港分處陳情，經該分處以 94 年 1 月 21 日北市稽南港甲字第 09460

017500 號函復訴願人與案外人○○○等 19 人，88 年至 91 年地價稅繳款書除訴願人外，其餘訴願人均已合法送達且繳納完竣，並無須重新發單情事。訴願人與案外人○○○等 19 人不服，申請復查，經原處分機關以 94 年 7 月 6 日北市稽法甲字第 09460285300 號復查決定：「關於○○○繼承人○○○等（除○○○君外）88 年至 91 年地價稅部分復查不予受理，其餘復查駁回。」南港分處乃就訴願人欠繳之 88 年至 91 年地價稅補發繳款書，並展延繳納期限自 94 年 8 月 1 日至 94 年 8 月 30 日止，該繳款書於 94 年 7 月 20 日送達

訴願人，訴願人於 94 年 9 月 5 日繳納 89 年至 91 年分單後之地價稅。

五、嗣訴願人於 95 年 6 月 7 日向南港分處提出陳情，主張系爭土地 88 年地價稅繳款書未合法送

達，其行政執行應撤銷，經該分處以 95 年 6 月 13 日北市稽南港甲字第 09560318500 號函復訴願人，88 年至 91 年地價稅繳款書係於 94 年 7 月 20 日由○○管理委員會（及管理人）

書

簽收，89 年至 91 年地價稅既經訴願人於 94 年 8 月 31 日全數繳納完竣，88 年地價稅繳款

已合法送達。訴願人不服該函復，提起訴願，經本府審認該函復僅屬單純的事實敘述及理由之說明，並非對訴願人所為之行政處分，乃以 95 年 9 月 6 日府訴字第 09584857700 號訴願決定：「訴願不受理。」訴願人不服，提起行政訴訟，經臺北高等行政法院以 96 年 5 月 18 日 95 年度簡字第 781 號裁定駁回原告之訴。訴願人猶仍不服，提出抗告，經最高行政法院以 97 年 3 月 20 日 97 年度裁字第 1937 號裁定駁回其抗告確定在案。

六、嗣訴願人於 100 年 6 月 2 日以原處分機關重複課徵 88 年地價稅為由，向南港分處申請退還

88 年地價稅，經該分處以 100 年 6 月 15 日北市稽南港甲字第 10030391700 號函復訴願人

，

88 年地價稅核課處分業經最高行政法院 97 年度裁字第 1937 號裁定，抗告駁回，判決確定應予繳納。訴願人旋於 100 年 6 月 27 日以原處分機關重複課徵 88 年地價稅為由，依行政

程

序法第 128 條規定申請重開行政程序，並退還溢繳之 88 年地價稅，經原處分機關以訴願人申請退還被繼承人○○○按應繼分分單繳納 88 年地價稅稅額 9 萬 1,027 元（含利息及滯納金）一案，訴願人於 95 年 5 月 30 日迭次陳情，且提起行政救濟，業經最高行政法院 97 年度裁字第 1937 號裁定抗告駁回，判決確定，仍應予繳納，另其申請依行政程序法第 128 條規定重開行政程序辦理退稅，已逾法定救濟期間經過後 3 個月，且無新事由足以變更原行政處分等為由，乃否准其程序重開之申請。

七、按依行政程序法第 128 條第 1 項規定申請行政程序重新進行者，依同條第 2 項規定，應自法定救濟期間經過後 3 個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾 5 年者，不得申請。上開所稱「法定救濟期間經過後」，係指行政處分因法定救濟期間經過後，不能再以通常之救濟途徑，加以撤銷或變更，而發生形式確定力者而言。非經實體判決確定之行政處分，符合上開規定者，當然得依上開規定申請重新進行行政程序，若經行政法院實體確定判決予以維持之行政處分，關係人可依再審程序謀求救濟，故不在重新進行行政程序之列。惟如無從依再審程序救濟者，解釋上，亦當容許其申請重新進行行政程序，以求周延。有最高行政法院 99 年 9 月 30 日 99 年度判字第 1016 號判決及法務部 97 年 2 月 4 日法律字第 09600 43161 號函釋

可參

。經查，本件訴願人於 100 年 6 月 27 日申請程序重開之標的為南港分處 93 年 10 月 27 日
北

市稽南港甲字第 09360589700 號函補發地價稅 88 年 1 期稅額繳款書（繳納期限自 88 年
11

月 16 日至 88 年 12 月 5 日，因申請分單訂自 93 年 11 月 11 日至 93 年 12 月 10 日，嗣經
2 次延展

為自 94 年 8 月 1 日至 94 年 8 月 30 日止），該延展後之繳款書於 94 年 7 月 20 日送達
，有

雙掛號郵件收件回執影本附卷可稽。則訴願人對於上開繳款書所核定稅捐之處分如有不
服，依稅捐稽徵法第 35 條規定，應於繳納期限 94 年 8 月 30 日屆滿之翌日（即 94 年 8
月 31

日）起算 30 日內申請復查，其期間之末日為 94 年 9 月 29 日（星期四），惟查訴願人對
於該繳款書並未申請復查，該繳款書所核定之 88 年地價稅業於 94 年 9 月 30 日確定在案
。是訴願人本件申請重開行政程序之核定稅捐處分，已於 94 年 9 月 30 日因法定救濟期
間經過，而不能以通常之救濟途徑，加以撤銷或變更，而發生形式確定力。是訴願人遲
至 100 年 6 月 27 日始提出重開行政程序之申請，依上開說明，其申請已逾行政程序法第
128 條第 2 項規定之 5 年期間，至為顯然。準此，訴願人自不得再依行政程序法第 128
條規定請求重開行政程序，故不論其是否具有行政程序法第 128 條第 1 項各款規定之要件，
或何時知悉重開行政程序之事由，原處分機關均無從依其申請，重開行政程序，更
不得進而就訴願人所主張之重複課稅之實體事項為審查。惟因原處分機關誤以訴願人申
請重開行政程序之標的業經最高行政法院 97 年度裁字第 1937 號裁定駁回抗告確定（蓋按
其訴訟標的為南港分處 95 年 6 月 13 日北市稽南港甲字第 0956031850 0 號函，該裁判確

認

其非行政處分，故該函對於訴願人主張重複課徵 88 年地價稅部分雖有說明，然非屬該
確定裁判之範圍），乃以其申請不符合行政程序法第 128 條第 2 項所定法定救濟期間經
過後 3 個月之規定及無新事由足以變更原行政處分為由否准其申請，所憑理由雖屬不當
，惟與依上開理由應否准訴願人申請之結果並無二致。從而，依訴願法第 79 條第 2 項
：「原行政處分所憑理由雖屬不當，但依其他理由認為正當者，應以訴願無理由。」之
規定，原處分仍應予維持。

八、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項及第 2 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 蔡立文（公出）

副主任委員 王曼萍（代理）

委員 劉宗德

委員 陳石獅
委員 紀聰吉
委員 戴東麗
委員 柯格鐘
委員 范文清
委員 王韻茹
委員 覃正祥

中華民國 100 年 12 月 28 日

市長 郝龍斌

訴願審議委員會主任委員 蔡立文 決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號）