

臺北市政府 100.06.29. 府訴字第 10009064600 號訴願決定書

訴 願 人 楊○○

訴 願 人 楊○○

訴 願 人 楊○○

訴 願 人 楊○○

兼訴願代表人

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關民國 100 年 3 月 2 日北市稽大安字第 10033124300 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、被繼承人楊○○【民國（下同） 47 年 1 月 14 日死亡】遺有之本市萬華區青年段 1 小段 634、634-1、634-2、634-3、636 地號等 5 筆持分土地（下稱系爭土地），其中除 634-3 地號土地因供道路使用，符合土地稅減免規則第 9 條規定，經原處分機關核定自 80 年起免徵地價稅外，其餘 4 筆土地按一般用地稅率課徵地價稅在案。其繼承人遲未辦理繼承登記，經原處分機關所屬大安分處（土地歸戶分處，下稱大安分處）於 93 年間查得被繼承人楊○○之繼承人為訴願人等 4 人，乃核課被繼承人楊○○之全體繼承人 88 年至 92 年地價稅，並續核課 93 年至 97 年地價稅，共計新臺幣（下同）14 萬 6,033 元，納稅

義務人欄位記載為楊○○繼承人楊○○、楊○○、楊○○、楊○○（即訴願人等 4 人）

。訴願人等 4 人於繳納期間屆滿後 30 日仍未繳納，經該分處將上開欠繳稅款移送法務部行政執行署臺北行政執行處（下稱臺北行政執行處）行政執行，於 99 年 2 月 9 日執行完畢。其間，適逢 98 年地價稅開徵，大安分處依訴願人提供之繼承系統表，核課被繼承人楊○○之全體繼承人即訴願人等 4 人、案外人吳○○、吳○○、吳○○、楊○○、楊○○、楊○○、楊○○、王○○、王○○、王○○、楊○○等共計 16 人 98 年地價稅。訴願人楊○○、楊○○及楊○○等 3 人不服，申請復查，經大安分處查認 98 年地價稅繳款書記載之納稅義務人漏列繼承人吳○○、吳○○、吳○○、王○○及王○○等 5

納

稅義務人欄。嗣納稅義務人欄記載之楊○○於 99 年 5 月 14 日向該分處檢送戶籍資料，

主張其非為被繼承人楊○○之繼承人，經該分處查得楊○○、楊○○、楊○○、楊○○及楊○○等 5 人並非被繼承人楊○○之繼承人，乃以 99 年 5 月 26 日北市稽大安甲字第 09930831001 號函更正 98 年地價稅繳款書之納稅義務人欄。

二、訴願人楊○○、楊○○等 2 人對 98 年地價稅不服，申請復查，經原處分機關以 99 年 7 月 2

3 日北市稽法甲字第 09931587900 號復查決定：「復查駁回。」其間，訴願人等 4 人於 99 年 6 月 11 日向大安分處申請依其應繼分（即 1/4）分單繳納 98 年地價稅，經該分處以 99 年

6 月 22 日北市稽大安甲字第 09930985600 號函核准其等 4 人自 98 年起分單繳納系爭土地之地價稅。嗣訴願人等 4 人於 99 年 8 月 11 日向原處分機關申請退還 88 年至 97 年繳納之地價稅

，經交由大安分處以 99 年 8 月 23 日北市稽大安甲字第 09932545200 號函復訴願人等 4 人

否准所請。訴願人等 4 人不服，於 99 年 9 月 17 日向本府提起訴願，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 99 年 10 月 7 日北市稽大安字第 09931730800 號函通知訴願人等 4 人，並副知本府

訴願審議委員會，撤銷上開大安分處 99 年 8 月 23 日北市稽大安甲字第 09932545200 號函及重為否准之處分。嗣經本府以原處分已不存在為由，以 99 年 11 月 18 日府訴字第 09970129900 號訴願決定：「訴願不受理。」其間，訴願人等 4 人仍不服原處分機關 99 年 10 月 7

日北市稽大安字第 09931730800 號函，於 99 年 10 月 26 日向本府提起訴願，經本府以 100 年

1 月 25 日府訴字第 10009009100 號訴願決定：「一、原處分關於 88 年至 93 年地價稅部分，

訴願駁回。二、原處分關於 94 年至 97 年地價稅部分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。」嗣經原處分機關依上開訴願決定撤銷意旨重新審查後，以 100 年 3 月 2 日北市稽大安字第 10033124300 號函復訴願人等 4 人否准退還 94 年至 97 年地價

稅之申請。訴願人等 4 人不服，於 100 年 3 月 30 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷

答辯。

理由

一、按稅捐稽徵法第 1 條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定，本法未規定者，依其他有關法律之規定。」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、繳納期限等事項，由稅捐稽徵機關填發。」第 17 條規定：「納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關，查對更正。」第 19 條第 3 項規定：「對共同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。」第 28 條規定：「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。……」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。」第 39 條規定：「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿三十日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行……。」

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。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。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；其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人；田賦以共有人所推舉之代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共有人各按其應有部分為納稅義務人。」

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 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。」行為時第 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。」

財政部 66 年 10 月 4 日臺財稅第 36740 號函釋：「主旨：繼承土地，在未辦妥分割及繼承登記

前，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。說明：……二、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。本案×××等 9 人繼承土地，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。」 68 年 6 月 24 日臺財稅第 34348 號函釋：「未設管理人之共同共有土地，其應納稅捐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……。」 92 年 9 月 10 日臺財稅字第 0920453854 號函釋：「主旨：有關共同共有

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，應否由全體共同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共同共有土地地價稅不服，應否由全體共同共有人共同申請復查一案……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，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，有關應逐一列舉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列舉。三、前開地價稅經全體共同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，准按各共同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，且其共同共有關係所由規定之法律或契約定有共同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，共同共有土地未設管理人者，全體共同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 1 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，以全體共同共有人為納稅義務人所核課之稅捐，如由共同共有者中之 1 人申請復查，稅捐稽徵機關應予受理。」

二、本件訴願理由略以：

(一) 依原處分機關所屬萬華分處 93 年 11 月 19 日函、大安分處 95 年 8 月 14 日函、法務部行政

執行署 96 年度署聲議字第 121 號聲明異議決定書等 3 件函文所載內容，有關訴願人等 4

人未申請查對更正或復查，並非事實。

(二) 依財稅資料中心 94 年 10 月 11 日資五字第 0940014512 號函復大安分處函詢楊○○三親等

內之親屬資料，對照楊○○之繼承體系表，楊○○之繼承人資料除訴願人等 4 人外，不只楊○○ 1 人；若只查得楊○○ 1 人，則顯然該資料有誤，此亦符合稅捐稽徵法第 28 條規定；若上開資料不只查得楊○○ 1 人，則 96、97 年度地價稅繳款書之納稅義務人仍屬漏列。

三、查本件前經本府以 100 年 1 月 25 日府訴字第 10009009100 號訴願決定：「……二、原處

分關於 94 年至 97 年地價稅部分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。」其撤銷理由略以：「……七、……查訴願人楊○○於 100 年 1 月 17 日至本府訴願審議委員會言詞辯論時，主張大安分處前已收受財政部財稅資料中心 94 年 10 月 11 日資五字第 0940014512 號函所檢送有關其等家庭成員三親等親屬資料，已知楊○○之繼承人除訴願人等 4 人外、尚有一人，卻未記載於地價稅繳款書云云。經查本件訴願人等 4 人父親楊○○（楊○○之三子，83 年 2 月 3 日死亡）為被繼承人楊○○之繼承人之一，前經大安分處函詢財政部財稅資料中心有關楊○○之三親等內之親屬資料，經該中心以 94 年 10 月 11 日資五字第 0940014512 號函檢送該家庭成員（三親等）資料查詢清單，

依

該清單記載楊○○之被繼承人除訴願人等 4 人外，其配偶楊○○（96 年 6 月 22 日死亡），依民法第 1138 條規

定，亦應為楊○○之繼承人，是楊○○死亡後，其就系爭土地所生之一切權利、義務關係，依法既由其配偶楊○○及訴願人等 4 人所繼承，惟查原處分機關核發之 94 年至 97 年地價稅繳款書上納稅義務人之記載，卻漏列繼承人楊○○，此與財政部前揭函釋意旨有違，則本件 94 年至 97 年地價稅繳款書未逐一記載稅捐稽徵機關查得之所有繼承人姓名，對該等年度地價稅核課處分之合法性是否有影響乙節，原處分機關並未進行審究，事涉本件訴願人申請退還 94 年至 97 年地價稅是否有理由……。」

四、本案經原處分機關依訴願決定撤銷意旨重為處分，仍維持否准訴願人等 4 人退還 94 年至 97 年地價稅之申請。其理由依 100 年 3 月 2 日北市稽大安字第 10033124300 號重為處分函記

載略以：「……說明：……三、……臺端等為楊○○君之繼承人，依民法相關規定，於遺產仍未分割前，臺端等為系爭土地之共同共有人，其所滯欠 94 年至 97 年地價稅，雖經本處大安分處憑所查得繼承人資料，核定臺端等為納稅義務人，惟依稅捐稽徵法第 12 條規定，該等年度地價稅之處分相對人應為繼承人全體即全體共同共有人，而非已

知之特定繼承人；經查 94、95、96、97 年度地價稅繳款書分別於 95 年 8 月 2 日.....、98 年 5 月 5 日向公同共有人中之一人即楊○○君送達，依稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，其效力即及於全體公同共有人，揆諸前揭規定，本處大安分處 94、95 年地價稅繳款書納稅義務人雖僅載『楊○○繼承人楊○○、楊○○、楊○○、楊○○』未依財政部 92 年 9 月 10 日臺財稅第 0920453854 號函釋逐一列舉查得納稅義務人姓名之規定，就財政部財稅資料中心.....查復資料增列繼承人楊○○君（96 年 6 月 22 日死亡），惟仍不影響其合法性；且該函釋，旨在釋明公同共有土地未設管理人者，其應納地價稅繳款書之記載方式，並不影響本案核課處分之合法性及臺端等履行繼承財產之納稅義務；而 96、97 年度地價稅繳款書之納稅義務人，則因楊○○君於 96 年 6 月 22 日死亡，已無漏列之情事。臺端等於收受上開地價稅繳款書後，並未依稅捐稽徵法第 17 條規定向本處申請更正，亦未依（第）35 條第 1 項規定，提出復查，該等年度地價稅稅額業已確定，本處大安分處依稅捐稽徵法第 39 條規定移送強制執行，並於 99 年 2 月 9 日？起前開滯欠稅款，該等年度地價稅款既因臺端等為楊○○君之繼承人，依上開規定即應有履行之義務，尚無稅捐稽徵法第 28 條自行適用法令錯誤或計算錯誤應予退稅之理由.....。」是原處分機關審認訴願人等 4 人無稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定之適用，而否准其等 94 年至 97 年地價稅之退稅申請，自屬有據。

五、至訴願人主張依楊○○三親等內之親屬資料，對照楊○○之繼承體系表，若只查得楊○○ 1 人，該資料有誤，符合稅捐稽徵法第 28 條規定；若不只查得楊○○ 1 人，則 96、97 年度地價稅繳款書之納稅義務人仍屬漏列等語。按土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定，地價稅之納稅義務人為土地所有權人。依首揭民法第 759 條、行為時第 1148 條、第 1151 條等規定，本件被繼承人楊○○所遺之系爭土地，應屬楊○○之全體繼承人所公同共有，訴願人等 4 人既為被繼承人楊○○之再轉繼承人，即為系爭土地之公同共有人。復依稅捐稽徵法第 12 條後段規定，公同共有財產，以全體公同共有人為納稅義務人，同法第 19 條第 3 項規定，對公同共有人中之 1 人為送達者，其效力及於全體。又依前揭財政部 92 年 9 月 10 日臺財稅字第 0920453854 號函釋意旨，公同共有土地未設管理人者，依稅捐稽徵法第 12 條後段規定，以全體公同共有人為納稅義務人，全體公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，應逐一列舉納稅義務人姓名，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列舉。經查，本件被繼承人楊○○於 47 年 1 月 14 日死亡，遺有系爭土地，迄未辦妥繼承登記，亦未設管理人。嗣大安分處依財政部財稅資料中心 94 年 10 月 11 日資五字第 0940014512 號函檢送之楊○○三親等內之親屬資料記載，查得楊○○之繼承人中之楊○○，其配偶為楊○○，子為楊○○、楊○○，女為楊○○、楊○○，該分處將已查得之納稅義務人姓名即訴願人等 4 人逐一列舉於系爭土地 94 年至 97 年地價稅繳款書

上，雖於 94 年、95 年地價稅繳款書納稅義務人欄漏列繼承人楊○○，惟因楊○○於 96 年 6 月 22 日死亡，楊○○之繼承人為訴願人等 4 人，則 96 年、97 年地價稅繳款書納稅

義務人欄中即無漏列已查得之繼承人姓名之情事。再查系爭土地之納稅義務人為楊○○之全體繼承人，因該等繼承人未履行辦妥繼承登記，致使稅捐稽徵機關無從確定全體繼承人，自屬可歸責於繼承人之事由，則原處分機關在此情況下所為 94 年至 97 年地價稅繳款書之處分相對人（受處分效力規制之人）應解為繼承人全體即全體共同共有人，而非已知之特定繼承人。復按首揭稅捐稽徵法第 19 條第 3 項對共同共有人之一為送達者，其效力及於全體之規定，本件 94 年至 97 年地價稅繳款書既已向全體共同共有人中之楊○○、楊○○為送達，其效力及於共同共有人全體，則本件地價稅繳款書雖未逐一系列載所有繼承人姓名，亦難謂對原處分之合法性有所影響，此有最高行政法院 99 年 9 月 30 日 99 年度判字第 1015 號判決意旨可資參照。復查訴願人等 4 人對於 94 年至 97 年地價稅，

並

未依稅捐稽徵法第 17 條規定申請原處

分機關查對更正，亦未依同法第 35 條第 1 項第 1 款規定申請復查，上開 94 年至 97 年地

價

稅稅額業已確定。且訴願人等 4 人於繳納期間屆滿後 30 日仍未繳納，經該分處將上開欠繳稅款移送臺北行政執行處行政執行，於 99 年 2 月 9 日執行完畢。該等年度地價稅應納稅款並無稅捐稽徵法第 28 條規定適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之情形。是訴願主張，不足採據。

六、又訴願人主張依萬華分處 93 年 11 月 19 日函、大安分處 95 年 8 月 14 日函、法務部行政執行

署 96 年度署聲議字第 121 號聲明異議決定書所載內容，原處分機關審認訴願人等 4 人未申請查對更正或復查，並非事實乙節。經查，萬華分處 93 年 11 月 19 日及大安分處 95 年

8

月 14 日函，係分別就訴願人楊○○或訴願人等 4 人主張系爭土地中有道路用地及自用住宅用地，以其等稅率不同為由，函詢該分處說明及釐清繼承人應繳之額度等情，經該等分處分別函復楊○○及其等 4 人系爭土地因未辦分割登記，請其等 4 人於辦理分割登記後，再就道路用地部分另案申請免徵地價稅，並說明如欲申請按應有部分分單繳納地價稅，請填具申請書載明承諾負連帶繳納責任，並檢附繼承系統表約定分擔比例，以憑辦理分單事宜。至訴願人等 4 人向臺北行政執行處聲明異議之事由，經查與上開主張雷同。

徵諸訴願人等 4 人對於系爭土地 90 年至 94 年地價稅不服，於 95 年 4 月 6 日向萬華分

處申

請復查文中明確表示「依稅捐稽徵法申請復查」，可知其等上開主張並無申請復查之意思表示。是訴願主張，尚不足採。從而，原處分機關駁回訴願人等 4 人退還 94 年至 97 年地價稅之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，原處分應予維持。

七、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 蔡立文（公出）

副主任委員 王曼萍（代理）

委員 陳石獅

委員 紀聰吉

委員 戴東麗

委員 柯格鐘

委員 葉建廷

委員 范文清

委員 王韻茹

中華民國 100 年 6 月 29 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，並抄副本送本府。

（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）