

訴 願 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因申請退還地價稅事件，不服原處分機關民國 103 年 2 月 20 日北市稽北投甲字第 103583

40300 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

被繼承人○○○【訴願人之弟，民國（下同）92 年 9 月 11 日死亡】及○○○○（訴願人之母，94 年 8 月 23 日死亡）分別遺有本市北投區○○段○○小段○○地號及同段○○小段○○、○○、○○、○○地號等 5 筆持分土地（宗地面積分別為 176 平方公尺、1 平方公尺、1 平方公尺、276 平方公尺、961 平方公尺，權利範圍均為 14/7200，下稱系爭土地）。因其等繼承人遲未辦理繼承登記，經原處分機關所屬北投分處（下稱北投分處）查得訴願人為被繼承人○○○○之繼承人及○○○之再轉繼承人，乃以訴願人為納稅義務人，分別發單核課被繼承人○○○所遺系爭土地之 92 年至 101 年地價稅新臺幣（下同）共計 1 萬 2,877 元，及○○○○

所遺系爭土地之 94 年至 101 年地價稅共計 1 萬 469 元，納稅義務人欄位分別記載為「繼承人○

○○被繼承人○○○」及「繼承人○○○被繼承人○○○○」，上開地價稅自 94 年 9 月 12 日起陸續繳納完竣在案。嗣北投分處續對訴願人發單核課被繼承人○○○及○○○○所遺系爭土地之 102 年地價稅各為 1,387 元。訴願人不服，於 102 年 11 月 12 日申請更正納稅義務人為訴

願人及其姊○○○，並分別開立地價稅繳款書。經北投分處以 102 年 12 月 6 日北市稽北投甲字第 10256895500 號函通知訴願人，更正系爭土地地價稅納稅義務人為訴願人及○○○，另 102 年地價稅業已繳納完畢，核准自 103 年起分單課徵系爭土地之地價稅。訴願人於 102 年 12 月 17

日申請依稅捐稽徵法第 28 條規定，退還溢繳之被繼承人○○○所遺系爭土地 92 年至 101 年地價稅及○○○○所遺系爭土地 94 年至 101 年地價稅，經原處分機關以 103 年 2 月 20 日北市稽北

投甲字第 10358340300 號函復否准所請。訴願人不服，於 103 年 2 月 27 日向本府提起訴願，3 月

28 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

#### 理由

一、按稅捐稽徵法第 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.....。」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：「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.....。」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.....。」

修正前稅捐稽徵法第 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。」

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 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.....。」

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 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、兄弟姐妹。四、祖父母。」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 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.....。」  
97年7月14日臺財稅字第09704065630號函釋：「主旨：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09200

05948號函，應逐一一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一一列舉。三、前開地價稅經全體公司共有人共同提出申請分單繳納者，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，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1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：納稅義務人與應繳稅款等不得以他人名義為之，亦非可由當事人約定，變更其對於國家應履行之義務。參酌司法院釋字第330號解釋，被繼承人死亡遺有財產，納稅義務人即訴願人與○○○應於被繼承人○○○、○○○○死亡之日起6個月內向其戶籍所在地主管稅捐稽徵機關辦理遺產稅申報，系爭土地應俟判決確定次日起始可辦理移轉登記並為核課地價稅依據。又○○、○○、○○地號土地為畸零地，限制建築使用；○○、○○地號土地地目為「墓」使用，參酌都市計畫法第33條、都市更新條例第46條第1款及土地法施行法第48條規定，得自86年起由市府層報上級主管機

機

關核定免稅。

三、查被繼承人○○○及○○○○分別於92年9月11日及94年8月23日死亡，遺有系爭土地，

○○○及○○○○之繼承人未履行辦妥繼承登記之公法上義務，迄未辦理繼承登記，亦未設管理人，致使稅捐稽徵機關無從確定全體繼承人。嗣經北投分處查得訴願人為○○○○之繼承人及○○○之再轉繼承人，乃以訴願人為系爭土地之納稅義務人，向其發單課徵被繼承人○○○所遺系爭土地 92 年至 101 年地價稅及○○○○所遺系爭土地 94 年至 101 年地價稅，嗣查得訴願人之姊○○○亦為○○○○之繼承人及○○○之再轉繼承人，乃更正系爭土地地價稅納稅義務人為訴願人及○○○，有地價稅主檔查詢、地價稅課稅明細表、地籍資料查詢、戶籍資料、除戶資料、家庭成員（三等親）資料查詢清單及共繼人檔查詢等影本附卷可稽，是原處分機關審認訴願人無稅捐稽徵法第 28 條適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤應予退稅規定之適用，而否准訴願人申請退還溢繳稅款之申請，自屬有據。

四、至訴願人主張納稅義務人與應繳稅款等不得以他人名義為之，亦非可由當事人約定，變更其對於國家應履行之義務；又參酌司法院釋字第 330 號解釋，系爭土地應俟判決確定次日起始可辦理移轉登記及核課地價稅等語。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。土地所有權人死亡後，依前揭民法行為時第 1148 條及第 1151 條等規定，倘未設有管理人，應屬被繼承人之全體繼承人所共同共有。復依稅捐稽徵法第 12 條後段規定，共同共有財產，以全體共同共有人為納稅義務人。又依前揭財政部 97 年 7 月 14 日臺財稅字第 09704065630 號函釋意旨，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；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。經查，訴願人為被繼承人○○○○之繼承人及被繼承人○○○之再轉繼承人，其等所遺之系爭土地，迄未辦妥繼承登記，亦未設有管理人，依稅捐稽徵法第 12 條後段規定，系爭土地地價稅之納稅義務人即為被繼承人○○○○及○○○之全體繼承人。是北投分處原查得被繼承人○○○及○○○○之繼承人僅訴願人 1 人，乃依上開規定以○○○及○○○○之繼承人即訴願人為系爭土地之納稅義務人，並發單課徵被繼承人○○○所遺系爭土地 92 年至 101 年地價稅及○○○○所遺系爭土地 94 年至 101 年地價稅，嗣查得訴願人之姊○○○亦為○○○○之繼承人及○○○之再轉繼承人，乃更正系爭土地地價稅納稅義務人為訴願人及○○○。另本件訴願人及其姊○○○既為被繼承人○○○○之繼承人及被繼承人○○○之再轉繼承人，為系爭土地之共同共有人，依民法行為時第 1148 條及第 1151 條等規定，○○○○及○○○之全體繼承人自繼承開始時，承受被繼承人○○○○及○○○財產上一切權利、義務，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部共同共有。準此，系爭土地應繳納地價稅之稅捐債務，訴願人及其

姊○○○即負有連帶繳納之義務。本件系爭土地之納稅義務人為○○○及○○○○之全體繼承人，因該等繼承人未履行辦妥繼承登記之公法上義務，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。則在此情形下，原處分機關查詢戶籍、家庭成員（三等親）及共繼人檔等資料，依查詢結果，向所查得之繼承人即訴願人分別發單核課被繼承人○○○所遺系爭土地之 92 年至 101 年地價稅，及○○○○所遺系爭土地之 94 年至 101 年地價稅，並無違誤。訴願人遲至 102 年始以復查申請書向原處分機關陳報其姊○○○亦為○○○○之繼承人及○○○之再轉繼承人，對該等年度地價稅核課處分之合法性不生影響。本件並無可歸責於原處分機關之事由。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、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤而溢繳之情形。又司法院釋字第 330 號解釋意旨係就遺產及贈與稅法施行細則第 21 條被繼承人為受死亡之宣告者，其遺產稅申報期間起算日之規定是否違憲所為之解釋，與本案地價稅課徵無涉。訴願主張，不足採據。復訴願人主張系爭土地為畸零地及墓地，依規定得由本府層報上級主管機關核定免稅乙節。查系爭土地中除○○地號土地之使用分區為道路用地（公共設施用地），按土地稅減免規則第 9 條規定免徵地價稅外，其餘 4 筆地號土地使用分區分別為第 3 種商業區及第 3 種住宅區，應按一般用地稅率課徵地價稅。且○○○、○○地號土地因依持分比例計算後課稅面積為 0 平方公尺（計算至小數點後第 2 位），並未課徵地價稅。至其餘 3 筆地號土地為建築完成之土地，地上均有建物，並無建築法第 44 條、第 46 條及臺北市畸零地使用規則第 6 條規定須與鄰地合併補足或整理後始得建築之情形，且該等土地均非都市計畫法第 33 條規定所稱保留之農業地區或設置之保護區，亦非都市更新條例第 46 條規定所稱都市更新地區內之土地，並無限制建築使用或減免地價稅之適用。訴願主張，均不足採。從而，原處分機關駁回訴願人退還地價稅之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，原處分應予維持。

五、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 丁 庭 宇（公出）  
委員 王 曼 萍（代理）  
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 傅 玲 靜  
委員 吳 秦 雯

市長 郝龍斌

法務局局長 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，向臺灣臺北地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟。（臺灣臺北地方法院行政訴訟庭地址：新北市新店區中興路 1 段 248 號）