

訴 願 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 103 年 4 月 7 日北市稽松山乙字第 10347724500 號函

，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

案外人○○宮所有之本市松山區○○段○○小段○○及○○地號（民國【下同】66 年 8 月 27 日逕為分割自 404 地號）土地（宗地面積分別為 272、11 平方公尺，下稱系爭土地），原經原處分機關所屬松山分處（下稱松山分處）核定屬無償供公共使用之私有土地，依修正前土地稅減免規則第 9 條規定，免徵地價稅在案。嗣經松山分處辦理稅籍清查時，查得系爭土地於 74 年 6 月 20 日係登記為○○宮與案外人○○○（61 年 7 月 15 日死亡）共同共有，復經原處分機

關於 99 年 7 月 15 日派員至現場勘查，查得系爭土地中 404 地號土地因作寺廟使用，已不符 99 年

5 月 7 日修正後之土地稅減免規則第 9 條規定，乃以 99 年 8 月 20 日北市稽松山甲字第 099363979

00 號函通知○○宮，如符合土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款減免地價稅規定，應另檢具寺廟登記等相關資料提出申請（系爭土地中○○地號土地因作道路使用，依土地稅減免規則第 9 條規定，免徵地價稅）。嗣○○宮於 100 年 2 月 9 日向松山分處申請減免地價稅，經該分處查

得系爭土地於 44 年 11 月 4 日原登記為案外人○○○、○○、○○○、○○○、○○○、○○○（59 年 8 月 26 日繼承登記為○○○所有）等 6 人共同共有，嗣經○○○、○○○、○○○、

○○○及○○之繼承人分別於 72 年 9 月 15 日、73 年 9 月 4 日、74 年 6 月 20 日將其等共同共有系爭

土地更名登記為○○宮所有，該分處乃依共同共有關係發生時點之共同共有人人數比例，以 100 年 3 月 1 日北市稽松山甲字第 10030134200 號函通知○○宮，核定系爭土地中 404 地號土地

部分面積 226.67 ($272 \times 5/6 = 226.67$) 平方公尺部分符合土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款規

定，准自 100 年起免徵地價稅，○○○共同共有潛在應有部分面積 45.33 ($272 \times 1/6 = 45.33$) 平方公尺部分，則仍按一般用地稅率課徵地價稅，並因查無○○○及其繼承人相關資料，乃向共同共有人之一○○宮送達系爭○○地號土地 100 年地價稅繳款書及公告。嗣查得○○○之繼承人資料後，復改以○○宮及○○○之繼承人○○○(102 年 12 月 30 日死亡)、○○○、○○○○、○○○、○○○為納稅義務人。嗣○○○之繼承人即訴願人主張○○○等○○○之繼承人並未收受地價稅開徵說明通知書致無法提出救濟為由，向原處分機關申請重新核課。經原處分機關以 103 年 4 月 7 日北市稽松山乙字第 10347724500 號函通知訴願人，稅籍清查時因查無○○○相關資料，未能及時通知○○○之繼承人，故僅將改課情形通知共同共有人○○宮，仍核定系爭土地中○○地號土地部分面積 45.33 平方公尺自 100 年起應按一般用地稅率課徵地價稅；其餘面積 226.67 平方公尺仍免徵地價稅，該函於 103 年 4 月 9 日送達。

訴

願人不服，於 103 年 5 月 2 日向本府提起訴願，6 月 9 日補正訴願程式，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。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 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。」

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。」

民法第 817 條規定：「數人按其應有部分，對於一物有所有權者，為共有人。各共有人之應有部分不明者，推定其為均等。」第 827 條規定：「依法律規定、習慣或法律行為，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。前項依法律

行為成立之共同關係，以有法律規定或習慣者為限。各共同共有人之權利，及於共同共有物之全部。」第 1148 條第 1 項前段規定：「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。」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。」

土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款規定：「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：... 九、有益於社會風俗教化之宗教團體，經辦妥財團法人或寺廟登記，其專供公開傳教佈道之教堂、經內政部核准設立之宗教教義研究機構、寺廟用地及紀念先賢先烈之館堂祠廟用地，全免。但用以收益之祀田或放租之基地，或其土地係以私人名義所有權登記者不適用之。」第 9 條規定：「無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免.....。」

財政部 66 年 10 月 4 日臺財稅字第 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、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.....。」

103 年 3 月 7 日臺財稅字第 10300000400 號函釋：「.....說明：.....二、按土地稅減免

規則第 8 條第 1 項第 9 款.....免徵地價稅規定，應以土地為辦妥財團法人或寺廟登記之宗教團體所有，且以有益於社會風俗教化之宗廟團體使用之土地為適用對象.....。」

二、本件訴願理由略以：

(一) 系爭土地共同共有人○○○於 61 年 7 月 15 日死亡，其繼承人等因不知情故遲未辦理繼承登記。○○○之繼承人皆未收受地價稅開徵說明通知書，致無法於期限內提出救濟。原處分機關僅通知○○宮即逕行開徵地價稅，送達程序顯有瑕疵，違反司法院釋字第 663 號解釋。

(二) 系爭土地於 44 年原登記為 6 人共同共有，惟自 72 年起除○○○外，其餘 5 名原共同共有

人已先後更名為○○宮。○○宮既有過半數權利，即當然為管理機關或管理人，依土地稅法第 3 條規定應為納稅義務人。又原處分機關於土地登記機關未完成土地分割登記前，即自任法官裁判分割並課徵地價稅，欠缺法源依據。請撤銷原處分並退還已繳納之稅金。

三、查系爭土地原於 44 年 11 月 4 日因買賣登記為案外人○○○、○○、○○○、○○○、○

○○、○○○等 6 人共同共有。嗣於 74 年 6 月 20 日除○○○之潛在應有部分 (1/6) 外

，
皆更名為○○宮所有，是系爭土地為○○宮及○○○共同共有。又系爭土地中○○地號土地係作道路使用，依土地稅減免規則第 9 條規定，得免徵地價稅；○○地號土地因作寺廟使用，且已辦妥寺廟登記，是松山分處乃依共同共有登記時點 (44 年 11 月 4 日) 之共同共有人人數比例，核定系爭土地中○○號地號土地部分面積 226.67 平方公尺 (即○○宮潛在應有部分比例 5/6) 符合土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款規定，准自 100 年

起

免徵地價稅，○○○共同共有潛在應有部分 (1/6) 面積 45.33 平方公尺部分，因係以私人名義所有權登記，依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款但書規定，應自 100 年起恢復

課

徵地價稅，並以○○宮及○○○之繼承人○○○ (102 年 12 月 30 日死亡)、○○○、○○○、○○○、○○○為納稅義務人。有地籍資料查詢土地標示部及所有權部、臺北市土地登記簿、臺北市都市土地卡、99 年 7 月 15 日土地稅減免表、現場勘查照片 8 幀及

臺

北市寺廟登記證等影本附卷可稽。原處分自屬有據。

四、至訴願人主張系爭土地於 44 年原登記為 6 人共同共有，惟自 72 年起除○○○外，其餘 5 名共同共有人已先後更名為○○宮。○○宮既有過半數權利，即當然為管理機關或管理人，依土地稅法第 3 條規定應為納稅義務人等語。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。」土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款規定：「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：……九、有益於社會風俗教化之宗教團體，經辦妥財團法人或寺廟登記，其專供公開傳教佈道之教堂、經內政部核准設立之宗教教義研究機構、寺廟用地及紀念先賢先烈之館堂祠廟用地，全免。但用以收益之祀田或放租之基地，或其土地係以私人名義所有權登記者不適用之。」經查系爭土地原於 44 年 11 月 4 日因買賣登記為案外人○○○、○○、○○○、○○○、○○○、○○○等 6 人共同共有。嗣除○○○外其餘 5 名共同共有人或其繼承人於 74 年 6 月 20 日前皆

已

將其等共同共有部分更名登記為○○宮所有，是系爭土地於 74 年 6 月 20 日係登記為○○宮及○○○共同共有，已如前述。復經原處分機關函請臺北市松山地政事務所提供更名登記相關資料，經該所以 103 年 5 月 8 日北市松地資字第 10330856800 號函復，相關資料

因

逾保存年限已銷毀。原處分機關乃依民法第 817 條規定，推定各共有人應有部分均等，並按公同共有關係發生時點之公同共有人數比例，核定系爭土地中○○號地號土地部分面積 226.67 平方公尺（即○○宮潛在應有部分比例 5/6）符合土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款規定，准自 100 年起免徵地價稅，楊皆再公同共有潛在應有部分（1/6）面積 45.33 平方公尺部分，因以私人名義所有權登記不符前開規定，應自 100 年起恢復課徵地價稅，並以○○宮及○○○之繼承人○○○（102 年 12 月 30 日死亡）、○○○、○○○○、○○○、○○○為納稅義務人，於法並無不合。

五、另訴願人主張原處分機關課徵地價稅之通知僅送達公同共有人○○宮，違反司法院釋字第 663 號解釋乙節。按修正前稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定：「對公同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。」

嗣因司法院釋字第 663 號解釋，上開條項於 100 年 5 月 11 日修正為：「納稅義務人為全體

公同共有人者，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公同共有人。但公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。」查系爭○○地號土地地價稅課徵時因公同共有人有無不明，經原處分機關依修正後稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定向公同共有人之一即○○宮送達繳款書並公告，已生送達效力；況○○○之繼承人○○○前於 101 年 12 月 10 日申請補發 100 年、101 年繳款書並於同日完納。訴

願

主張，顯係誤解，不足採據。從而，原處分揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、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
委員 王 曼 萍
委員 劉 宗 德
委員 紀 聰 吉
委員 柯 格 鐘
委員 葉 建 廷
委員 范 文 清
委員 傅 玲 靜
委員 吳 秦 雯

中華民國 103 年 8 月 6 日

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：臺北市士林區文林路 725 號）