



5月5日送達，訴願人仍不服，於103年6月3日經由原處分機關向本府提起訴願，7月21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。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281條第1項規定：「連帶債務人中之一人，因清償、代物清償、提存、抵銷或混同，致他債務人同免責任者，得向他債務人請求償還各自分擔之部分，並自免責時起之利息。」第759條規定：「因繼承、強制執行、徵收、法院之判決或其他非因法律行為，於登記前已取得不動產物權者，應經登記，始得處分其物權。」第828條規定：「共同共有人之權利義務，依其共同關係所由成立之法律、法律行為或習慣定之。第八百二十條、第八百二十一條及第八百二十六條之一規定，於共同共有準用之。共同共有物之處分及其他之權利行使，除法律另有規定外，應得共同共有人全體之同意。」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。」行為時第1153條規定：「繼承人對於被繼承人之債務，負連帶責任。繼承人相互間對於被繼承人之債務，除另有約定外，按其應繼分比例負擔之。」

登

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，向公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公同共有，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，向公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：「未設管理人之公同共有土地，其應納稅捐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。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。」

92 年 9 月 10 日臺財稅字第 0920453854 號函釋：「主旨：有關公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，應否由全體公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公同共有土地地價稅不服，應否由全體公同共有人共同申請復查一案.....說明：二、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，前經本部 68 年 6 月 24 日臺財稅第

343

48 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，准按各公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，且其公同共有關係所由規定之法律或契約定有公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，公同共有土地未設管理人者，全體公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，以全體公同共有人為納稅義務人所核課之稅捐，如由公同共有人中之 1 人申請復查，稅捐稽徵機關應予受

理。」

99年10月6日臺財稅字第09904516350號函釋：「主旨：納稅義務人不服核定應納稅捐之處分，卻一再申請查對更正而未依法申請復查之案件，請依說明二辦理。說明：二、...

.....對於納稅義務人不服核定應納稅捐之處分，卻一再申請查對更正而未依法申請復查之案件，請依法函復納稅義務人否准更正之法令依據，並將是類案件逕依復查程序辦理.....」

- 二、本件訴願及補充理由略以：因繼承人眾多，訴願人擬以繼承人之連帶債務人身分繳納，請於繳款通知書上納稅義務人欄位載明「連帶債務人○○○」，以利訴願人證明及確保權利，並據以向公同共有物（即遺產）追討，且法律上並沒有不能加註之規定。
- 三、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；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，第19條第3項規定，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。復依前揭財政部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，應逐一系列納稅義務人姓名，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系列。經查本件被繼承人○○於52年2月8日死亡，遺有系爭土地，迄未辦妥繼承登記，亦未設管理人，有地籍資料查詢影本附卷可稽，且為訴願人所不爭執。嗣經原處分機關所屬北投分處查得訴願人及案外人○○○等共計32人為○○之繼承人，其等32人為系爭土地之公同共有人，乃依上開規定及財政部66年10月4日臺財稅第36740號、92年9月

10日臺財稅字第0920453854號函釋意旨，以訴願人為受送達人，向訴願人等32人發單課徵系爭土地102年地價稅計13萬5,983元（繳款書納稅義務人欄位記載為「繼承人○○○ ○○○○○○○○○等32人被繼承人○○」），有繼承系統表、戶籍資料、102年地價稅繳款書及地價稅核定稅額通知書等影本在卷可憑，是原處分自屬有據。

- 四、至訴願人主張地價稅繳款書應加註「連帶債務人○○○」，以利訴願人證明及確保權利云云。經查，訴願人為被繼承人○○之再轉繼承人，被繼承人○○所遺有之系爭土地，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○○之全體繼承人，是原處分機關依上開規定以○○之全體繼承人即訴願人及案外人○○○等共計32人為系爭土地之納稅義務人並課徵地價稅之處分，並無違誤。另本件訴願人既為被繼承人○○之再轉繼承人，為系爭土地之公同共有人，依民法行為時第1148條、第1151條、行為時第1153條等規定，○○之全體繼承人自

繼承開始時，承受被繼承人○○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，且對於被繼承人之債務，負連帶責任。準此，系爭土地 102 年應繳納地價稅之稅捐債務，訴願人及其他繼承人即負有連帶繳納之義務，訴願人如清償公法上之連帶債務，自得依民法第 281 條規定，向其他債務人請求償還各自分擔之部分，尚非以原處分機關須於系爭地價稅繳款書上加註「連帶債務人」字樣，其法律關係始生效，故訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所屬北投分處所為核定及原處分機關復查決定駁回復查之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，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  
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）