

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 113 年 7 月 15 日北市稽法甲字第 1133000105 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、被繼承人○○○（訴願人之兄，下稱○君）於民國（下同）106 年 6 月 5 日死亡，遺有本市中山區○○段○○小段○○、○○地號、○○段○○小段○○、○○地號、○○段○○小段○○、○○、○○、○○地號、○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○地號等 14 筆土地，上開土地均未辦妥繼承登記，且未設有管理人。其中○○段○○小段○○地號土地（宗地面積為 277.98 平方公尺，權利範圍為 1/6，持分面積為 46.33 平方公尺，下稱系爭 A 土地），使用分區為住宅區（細部計畫尚未完成，尚未能准許依變更後計畫用途使用），屬依法不能建築之土地，前經原處分機關所屬中山分處（下稱中山分處）會同相關單位於 108 年 6 月 20 日現場會勘，認定宗地部分面積 175.42 平方公尺作農業使用、宗地面積 102.56 平方公尺部分不符合農用，換算持分面積 29.24 平方公尺作農業用地使用，依土地稅法第 22 條第 1 項第 4 款規定課徵田賦（目前停徵），其餘持分面積 17.09 平方公尺按一般用地稅率 10% 課徵地價稅；另○○段 2 小段 1006 地號、1007 地號、1030 地號等 3 筆土地（宗地面積分別為 1,806 平方公尺、543 平方公尺、2,756 平方公尺，權利範圍均為 1/6，持分面積分別為 301 平方公尺、90.5 平方公尺、459.33 平方公尺，下分別稱系爭 B、C、D 土地；與系爭土地合稱系爭 4 筆土地），使用分區均為機場用地（公共設施用地），除系爭 B、D 土地之持分面積 3 平方公尺及 23.5 平方公尺部分，屬依都市計畫編為公共設施保留地，經認定仍作農業用地使用者，依土地稅法第 22 條第 1 項第 5 款規定課徵田賦（目前停徵）外，系爭 B 土地持分面積 298 平方公尺部分、系爭 C 土地持分面積 90.5 平方公尺部分及系爭 D 土地持分面積 435.83 平方公尺部分，均係供建築物使用，依土地稅法第 19 條規定，公共設施保留地在保留期間仍為建築物使用者，按 6% 計徵地價稅，惟因上開 3 筆土地均屬「飛航管制區依航空站飛行場助航設備

四周禁止限制建築物及其他障礙物高度管理辦法」規定限制建築地區之土地，且實際使用確受限制，依土地稅減免規則第 11 條之 4 第 2 項規定，減徵地價稅 30%。

二、案經原處分機關依上述內容核定○君所遺系爭 4 筆土地及其餘 10 筆土地之 112 年地價稅計新臺幣（下同）31 萬 9,580 元，以訴願人、○○○、○○○、○○○、○○○等 5 名繼承人為全體公司共有人即為納稅義務人，將 112 年地價稅繳款書寄至納稅義務人之一○○○之戶籍地址，並繕發核定稅額通知書送達全體公司共有人，經○○○完納地價稅在案；另原處分機關審認本件有公司共有人有無不明之情形，乃依稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，以 112 年 10 月 20 日北市稽財甲字第 1123223138 號公告（下稱 112 年 10 月 20 日公告）112 地價稅未辦繼承或公司共有核定稅額通知書公告清冊等。訴願人不服系爭 4 筆土地之 112 年地價稅額（下稱原課稅處分）及納稅義務人名義（認為稅單漏列○君配偶○○○為繼承人），申請復查，經原處分機關以 113 年 7 月 15 日北市稽法甲字第 1133000105 號復查決定（下稱復查決定）：「復查駁回。」該復查決定書於 113 年 7 月 19 日送達，訴願人不服，於 113 年 8 月 19 日在本府法務局網站聲明訴願，9 月 18 日補具訴願書，9 月 27 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理 由

- 一、查本件訴願書之訴願請求欄雖記載：「請求撤銷臺北市政府稅捐稽徵處中華民國 113 年 7 月 15 日北市稽法甲字第 1113000105 號復查決定書……。」惟檢附復查決定影本，揆其真意，應係對復查決定不服，訴願書所載復查決定文號應係誤繕；另本件復查決定送達訴願人之日期為 113 年 7 月 19 日，訴願人提起訴願期間末日原為 113 年 8 月 18 日，惟因是日為星期日，依行政程序法第 48 條第 4 項規定，應以其次日即 113 年 8 月 19 日代之，是本件訴願人於 113 年 8 月 19 日提起訴願，並無訴願逾期之問題，合先敘明。
- 二、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，其為公司共有時，以全體公司共有人為納稅義務人。」第 14 條第 1 項規定：「納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由……繼承人……依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐……。」第 19 條第 3 項規定：「納稅義務人為全體公司共有人者，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司共有人。但公司共有人有無不明者，得以公告代之，並自黏貼公告欄之翌日起發生效力。」第 21 條第 1 項第 2

款規定：「稅捐之核課期間，依下列規定：……二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。」第 22 條第 4 款規定：「前條第一項核課期間之起算，依下列規定：……四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」

土地稅法第 3 條第 1 項規定：「地價稅……之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」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 19 條規定：「都市計畫公共設施保留地，在保留期間仍為建築使用者，除自用住宅用地依第十七條之規定外，統按千分之六計徵地價稅……。」第 22 條第 1 項規定：「非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦。但都市土地合於左列規定者亦同：一、依都市計畫編為農業區及保護區，限作農業用地使用者。二、公共設施尚未完竣前，仍作農業用地使用者。三、依法限制建築，仍作農業用地使用者。四、依法不能建築，仍作農業用地使用者。五、依都市計畫編為公共設施保留地，仍作農業用地使用者。」第 40 條規定：「地價稅以每年八月三十一日為納稅義務基準日，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，於十一月一日起一個月內一次徵收當年地價稅。」

民法第 273 條規定：「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。連帶債務未全部履行前，全體債務人仍負連帶責任。」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 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、兄弟姊妹。四、祖父母。」第 1147 條規定：「繼承，因被繼承人死亡而開始。」第 1148 條第 1 項本文規定：「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。」

土地稅法施行細則第 20 條規定：「各年地價稅以本法第四十條規定納稅義務基

準日土地登記簿所載之所有權人或典權人為納稅義務人。」

土地稅減免規則第 2 條規定：「本規則所稱土地稅，包括地價稅、田賦……。」

第 5 條規定：「同一地號之土地，因其使用之情形或因其地上建物之使用情形，認定僅部分合於本規則減免標準者，得依合於減免標準之使用面積比率計算減免其土地稅。」第 11 條之 4 規定：「飛航管制區依航空站飛行場助航設備四周禁止限制建築物及其他障礙物高度管理辦法規定禁止建築之土地，其地價稅或田賦減徵百分之五十。但因禁止建築致不能建築使用且無收益者，全免。依前項辦法規定限制建築地區之土地，因實際使用確受限制者，其地價稅或田賦得在百分之三十範圍內，由直轄市、縣（市）主管機關酌予減徵。」

行政院 76 年 8 月 20 日（76）台財字第 19365 號函釋（下稱 76 年 8 月 20 日函釋）：「主旨：所建議取消田賦，並自七十六年第二期起停徵一案，請照院會決議辦理。說明：一、本案經提出七十六年八月十三日本院第二〇四四次會議決議：自七十六年第二期起田賦停徵一節，准予照辦。」

財政部 68 年 6 月 24 日台財稅第 34348 號函釋（下稱 68 年 6 月 24 日函釋）：「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。……。」

80 年 11 月 28 日台財稅第 800421421 號函釋（下稱 80 年 11 月 28 日函釋）：「原屬符合土地稅法第 22 條規定課徵田賦之土地，部分變更為非農業用地使用，依法應改課地價稅者，應按其實際使用面積，分別課徵田賦及地價稅。」

92 年 9 月 10 日台財稅字第 0920453854 號函釋、97 年 7 月 14 日台財稅字第 09704065630 號函修正（下稱 97 年 7 月 14 日函釋）：「……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 日台財稅第 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 日台財稅字第 0920005948 號函，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。……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。」

三、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 被繼承人○君數十年來之稅務均由訴願人代為處理，原處分機關所屬北投分處（下稱北投分處）竟應繼承人之一之請求將地價稅繳款書改寄高雄市，並搶先繳納，顯有違誤。
- (二) 被繼承人○君有合法之配偶○○○為不爭之事實，且為現行法令認可互惠之國家公民，繼承人名冊於申報遺產稅時已經提出並切結沒有遺漏，並檢附○○○之護照影本，本案納稅義務人甚為明確，何以公告代替送達稅單？
- (三) 系爭 A 土地與本市中山區○○段○○小段○○地號土地迄今未擬定都市細部計畫，亦未開放使用，兩筆地號使用情況相同，不解為何系爭 A 土地僅有部分課徵田賦？究係何人違規使用？系爭 B、C、D 土地為松山機場保留地近 70 年，且為航空管制禁止建築區，依法根本不容許有任何建築物，復查決定稱其上有建築物，不能課徵田賦亦不能免徵地價稅，但未指明建築物所占面積？為何人所有？是否課有房屋稅？如未課稅原處分機關自可依職權依法通報拆除，而非對全體共有人課徵地價稅，請撤銷復查決定。

四、查被繼承人○君遺有事實欄所述 14 筆土地，均未辦妥繼承登記且未設有管理人，其中系爭 A 土地前經本府都市發展局以 108 年 4 月 17 日北市都規字第 1083031277 號函（下稱都發局 108 年 4 月 17 日函）復中山分處，係屬依法不能建築之土地，並經中山分處於 108 年 6 月 20 日派員會同本府相關單位至現場會勘，認定宗地面積 175.42 平方公尺部分作農業使用、102.56 平方公尺部分不符合農用，換算持分面積為 29.24 平方公尺作農業用地使用，依土地稅法第 22 條第 1 項第 4 款規定課徵田賦（目前停徵），其餘持分面積 17.09 平方公尺按一般用地稅率 10% 課徵地價稅；另系爭 B、C、D 土地均為都市計畫公共設施保留地，除系爭 B、D 土地之各別持分面積 3 平方公尺、23.5 平方公尺部分，經認定仍作農業用地使用而依土地稅法第 22 條第 1 項第 5 款規定課徵田賦（目前停徵）外，系爭 B 土地持分面積 298 平方公尺部分、系爭 C 土地持分面積 90.5 平方公尺部分及系爭 D 土地持分面積 435.83 平方公尺部分，均經認定供建築物使用，依土地稅法第 19 條規定，在保留期間仍為建築物使用者，按 6% 計徵地價稅，惟因上開 3 筆土地均屬「飛航管制區依航空站飛行場助航設備四周禁止限制建築物及其他障礙物高度管理辦法」規定限制建築地區之土地，且實際使用確受限制，依土地稅減免規則第 11 條之 4 第 2 項規定，減徵地價稅 30%；有○君所遺 14 筆土地之標示部及所有權部列印資料、系爭 4 筆土地之地籍套繪圖、都發局土地使用分區查詢畫面、臺北市都市土地卡、維護土地卡備註欄查詢畫面、112 年地價稅課稅明細表及 112 年地價稅查詢數字年檔、系爭 B、C、D 土地之臺北市歷史圖資展示系統 108

年、111 年及 112 年版航測影像、都發局 108 年 4 月 17 日函、中山分處 108 年 6 月 20 日地價稅會勘紀錄表及採證照片等影本附卷可稽，原課稅處分及復查決定均屬有據。

五、至訴願人主張系爭 A 土地為何僅有部分面積課徵田賦，系爭 B、C、D 土地為航空管制禁止建築區，不容許有任何建築物，復查決定稱其上有建築物但未指明占用面積、何人所有等；北投分處擅將繳款書改寄其他繼承人，顯有違誤；本案納稅義務人漏列○君配偶○○○，納稅義務人已明確不須公告云云。經查：

(一) 系爭 4 筆土地之 112 年地價稅核定稅額部分：

1. 按已規定地價之土地，除課徵田賦外，應課徵地價稅；都市土地依法不能建築或依都市計畫編為公共設施保留地，仍作農業用地使用者，徵收田賦；課徵田賦之土地，部分變更為非農業用地使用，應按其實際使用面積，分別課徵田賦及地價稅；地價稅基本稅率為 10%；都市計畫公共設施保留地，在保留期間仍為建築使用者，除自用住宅用地外，統按 6% 計徵地價稅；飛航管制區依航空站飛行場助航設備四周禁止限制建築物及其他障礙物高度管理辦法規定限制建築地區之土地，因實際使用確受限制者，其地價稅或田賦得在 30% 範圍內酌予減徵；田賦自 76 年第 2 期起停徵；揆諸土地稅法第 14 條、第 16 條第 1 項、第 19 條、第 22 條第 1 項第 4 款及第 5 款、土地稅減免規則第 11 條之 4 等規定、財政部 80 年 11 月 28 日函釋及行政院 76 年 8 月 20 日函釋意旨自明。
2. 查依卷附資料所示，系爭 A 土地前經都發局 108 年 4 月 17 日函復中山分處略以，該地屬因細部計畫尚未公告實施，尚未能准許依變更後計畫用途使用之依法不能建築土地，嗣經中山分處於 108 年 6 月 20 日派員會同本府相關單位至現場會勘，認定宗地面積 175.42 平方公尺部分作農業使用，惟 102.56 平方公尺部分不符合農用（設有雜物間、水泥地堆放雜物等），並有 108 年 6 月 20 日採證照片、113 年 6 月 27 日勘查紀錄表及採證照片等影本在卷可憑。是原處分機關審認系爭 A 土地面積 29.24 平方公尺部分作農業用地使用，依土地稅法第 22 條第 1 項第 4 款規定課徵田賦（目前停徵），其餘持分面積 17.09 平方公尺部分按一般用地稅率 10% 課徵地價稅，應屬有據。
3. 另依卷附資料所示，系爭 B、C、D 土地之使用分區均為機場用地，為都市計畫公共設施保留地，前經原處分機關依前本府地政處 84 年函及附件認定系爭 B、C、D 土地為本市松山機場禁限建範圍減免地價稅土地（3 筆土地之管制別為限建），除系爭 B、D 土地之各別持分面積 3 平方公尺、2

3.5 平方公尺部分，經認定仍作農業用地使用而依土地稅法第 22 條第 1 項第 5 款規定課徵田賦（目前停徵）外，系爭 B 土地持分面積 298 平方公尺部分、系爭 C 土地持分面積 90.5 平方公尺部分及系爭 D 土地持分面積 435.83 平方公尺部分，其地上有未辦保存登記之建物，並有系爭 B、C、D 土地之臺北市歷史圖資展示系統 108 年、111 年、112 年版航測影像、113 年 10 月 8 日會勘紀錄表及採證照片等影本在卷可憑。是原處分機關審認上開 3 筆土地部分面積經認定供建築物使用，依土地稅法第 19 條規定，在保留期間仍為建築物使用者，按 6% 計徵地價稅，惟因上開 3 筆土地均屬「飛航管制區依航空站飛行場助航設備四周禁止限制建築物及其他障礙物高度管理辦法」規定限制建築地區之土地，且實際使用確受限制，依土地稅減免規則第 11 條之 4 第 2 項規定，減徵地價稅 30%，亦屬有據。至於訴願人主張系爭 B、C、D 土地其上建物之所有人為何人、依職權通報拆除等節，不影響原處分機關依土地使用現況認定並核定稅額之結果，所訴尚難採憑。

（二）有關訴願人主張北投分處將繳款書改寄其他繼承人顯有違誤、納稅義務人遺漏○君配偶、本案納稅義務人已明確不須公告等節：

1. 按遺產繼承人包含配偶、直系血親卑親屬、父母、兄弟姊妹及祖父母；繼承因被繼承人死亡而開始；繼承人自繼承開始時，承受被繼承人財產上之一切權利、義務；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；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；納稅義務人為全體共同共有人者，繳款書得僅向其中 1 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；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，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；揆諸民法第 273 條、第 1138 條、第 1147 條、第 1148 條、第 1151 條、稅捐稽徵法第 12 條、第 14 條、第 19 條第 3 項等規定、財政部 68 年 6 月 24 日及 97 年 7 月 14 日函釋意旨自明。復觀諸稅捐稽徵法第 19 條第 3 項之立法理由，該項明定納稅義務人為全體共同共有人者，繳款書得僅向其中 1 人送達，係鑒於繳款書對全體共同共有人個別送達，恐影響稅款徵起、租稅安定性及行政效能，又考量共同共有人人數眾多，時有變動或成員不明，稅捐稽徵機關

掌握不易，如有稅捐稽徵機關縱已進行相當之調查程序，仍無法或顯難查得其他公司共有人之情形，為符正當法律程序，爰增訂第 3 項但書規定稅捐稽徵機關對於公司共有人有無不明者，得以公告取代個別送達核定稅額通知書，並自黏貼公告欄翌日起發生效力，該公告之內容與核定稅額通知書之內容相同；亦有財政部 97 年 7 月 14 日函釋意旨可資參照。

2. 查依卷附資料所示，○君於 106 年 6 月 5 日死亡，遺有事實欄所述 14 筆土地，依民法第 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。」○君之繼承人於 106 年 6 月 5 日即因繼承取得○君所遺土地之所有權（共同共有），不待物權登記，然○君所遺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、民法第 273 條規定及財政部 68 年 6 月 24 日、97 年 7 月 14 日函釋意旨，○君所遺土地應納稅捐之納稅義務人為全體共同共有人，且全體共同共有人負連帶責任。是以，原處分機關審酌訴願人 110 年所提遺產稅申報書所附繼承系統表、訴願人前就 111 年地價稅申請復查等內容，以訴願人、○○○、○○○、○○○、○○○等 5 名繼承人為全體共同共有人即納稅義務人，並依稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，將○君所遺 14 筆土地之 112 年地價稅繳款書寄至共同共有人之一○○○之戶籍地址，並無違誤。
3. 至訴願人主張○○○為○君配偶亦為繼承人一節。查原處分機關因查無○君於本國之戶籍登記有結婚登記或配偶資料，審認本案有共同共有人有無不明之情形，爰依稅捐稽徵法第 19 條第 3 項但書規定，以 112 年 10 月 20 日公告 112 地價稅未辦繼承或共同共有核定稅額通知書公告清冊；是參照該條項立法理由，原處分機關就本件 112 年地價稅除個別送達核定稅額通知書予訴願人在內之已知納稅義務人外，同時以公告取代對未知繼承人個別送達核定稅額通知書，應已符正當法律程序，於法並無不合。復據原處分機關 113 年 10 月 16 日北市稽法甲字第 1133204344 號函附訴願答辯書理由四、（二）及（六）所載略以，原處分機關依臺灣臺北地方法院 113 年 5 月 15 日函附之駐西雅圖台北經濟文化辦事處 111 年 10 月 7 日簽發之證明文件等資料，查得○○○確係○君之配偶，業將○君所遺 14 筆土地之納稅義務人更正為包含○○○；惟此屬原處分機關作成本件 112 年地價稅核課處分後始發生之情事，且原處分機關業依稅捐稽徵法第 19 條第 3 項但書規定進行公告，尚不影響核課處分之效力。訴願主張各節，均不足採。從而，原處分機關所為系爭 4 筆土地之原課稅處分，揆諸前揭規定，並

無違誤；復查決定遞予維持，亦無不合，均應予維持。

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 連 堂 凱（公出）
委員 張 慕 貞（代行）
委員 陳 愛 娥
委員 邱 駿 彥
委員 李 瑞 敏
委員 王 士 帆
委員 陳 衍 任
委員 周 宇 修
委員 陳 佩 慶
委員 邱 子 庭

中 華 民 國 113 年 12 月 24 日

本案依分層負責規定授權人員決行

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：臺北市士林區福國路 101 號）