

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 ○○○○

訴 願 人 ○○○

共同訴願代理人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人等 5 人因申請退還地價稅事件，不服原處分機關民國 113 年 12 月 18 日北市稽內湖甲字第 1135908455 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、訴願人等 5 人之外祖父○○○（下稱○君）於民國（下同）36 年 2 月 15 日死亡，遺有本市內湖區○○段○○小段○○地號土地（宗地面積 289 平方公尺，權利範圍 89 / 378，持分面積 68.04 平方公尺，下稱系爭土地），因○君之繼承人就該土地迄未向地政機關辦理繼承登記，前經前臺北市政府地政處（100 年 12 月 20 日起更名為臺北市政府地政局）依法指定自 97 年 7 月 1 日起列冊管理；其間，訴願人等 5 人之母○○○○於 91 年 4 月 10 日死亡，其繼承○君之系爭土地公同共有權利由訴願人等 5 人繼承取得（公同共有）。嗣原處分機關所屬內湖分處（下稱內湖分處）審認系爭土地所有權為○君全體繼承人公同共有，且該土地未設管理人，乃依稅捐稽徵法第 12 條後段及第 19 條第 3 項等規定，以包括訴願人等 5 人在內之全體公同共有人為系爭土地地價稅納稅義務人，向其中 1 人送達 100 年至 109 年地價稅繳款書，並向其他公同共有人送達核定稅額通知書；復因有逾繳納期限仍未繳納地價稅之情事，內湖分處乃依稅捐稽徵法第 39 條規定，移送法務部行政執行署士林分署（下稱士林分署）強制執行，並經該分署扣押訴願人等 5 人之存款在案。
- 二、嗣臺北市政府地政局（下稱地政局）以 112 年 11 月 14 日函將系爭土地移請財政部國有財產署辦理逾期未辦理繼承登記土地公開標售，於 113 年 7 月 11 日標脫，由第三人得標。訴願人等 5 人乃以 113 年 12 月 11 日重溢繳退稅申請書、申請及補充說明函（下合稱系爭申請書），向內湖分處請求系爭土地變

價後該分處應依逾期未辦繼承登記土地及建築改良物標售作業要點（下稱標售作業要點）第 18 點規定參與分配，並申請退還其等 5 人歷年遭不當執行所溢繳之地價稅。案經原處分機關審認訴願人等 5 人為系爭土地之公同共有人且系爭土地未指定管理人，依稅捐稽徵法第 12 條後段規定及財政部 74 年 10 月 30 日台財稅字第 24163 號函釋（下稱財政部 74 年 10 月 30 日函釋）意旨，全體公同共有人均為地價稅之納稅義務人，且對應納稅捐負連帶責任，乃以 113 年 12 月 18 日北市稽內湖甲字第 1135908455 號函（下稱原處分）通知訴願人等 5 人，並無溢繳地價稅得申請退稅之情形。訴願人等 5 人不服，於 114 年 1 月 17 日向本府提起訴願，3 月 6 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，其為公同共有時，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；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 20 條規定：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾三日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，移送強制執行。……。」第 28 條第 1 項規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起十年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起十五年間不行使而消滅。」第 39 條第 1 項規定：「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。……。前項第一款土地所有權屬於公有或公同共有者，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……。」

土地法 89 年 1 月 26 日修正公布行為時第 73 條之 1 第 1 項規定：「土地或建築改良物，自繼承開始之日起逾一年未辦理繼承登記者，……公告繼承人

於三個月內聲請登記；逾期仍未聲請者，得由地政機關予以列冊管理……。」第 73 條之 1 第 1 項、第 2 項規定：「土地或建築改良物，自繼承開始之日起逾一年未辦理繼承登記者，經該管直轄市或縣市地政機關查明後，應即公告繼承人於三個月內聲請登記，並以書面通知繼承人；逾期仍未聲請者，得由地政機關予以列冊管理。但有不可歸責於聲請人之事由，其期間應予扣除。」「前項列冊管理期間為十五年，逾期仍未聲請登記者，由地政機關書面通知繼承人及將該土地或建築改良物清冊移請財政部國有財產署公開標售。繼承人占有或第三人占有無合法使用權者，於標售後喪失其占有之權利；土地或建築改良物租賃期間超過五年者，於標售後以五年為限。」

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公同共有。」

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。」

繼承登記法令補充規定第 1 點規定：「繼承開始（即被繼承人死亡日期或經死亡宣告確定死亡日期）於臺灣光復以前者（民國三十四年十月二十四日以前），應依有關臺灣光復前繼承習慣辦理。繼承開始於臺灣光復後（民國三十四年十月二十五日以後）至七十四年六月四日以前者，依修正前之民法親屬、繼承兩編及其施行法規定辦理。繼承開始於民國七十四年六月五日以後者，應依現行民法親屬、繼承兩編暨其施行法規定辦理。」

逾期未辦繼承登記土地及建築改良物標售作業要點第 1 點規定：「為執行土地法第七十三條之一（以下簡稱本條）第二項至第五項規定之標售等作業，特訂定本要點。」第 18 點第 1 項規定：「標售所得之價款由執行機關按土地增值稅、地價稅、房屋稅、相關作業費用、規費及涉及該不動產之其他債權等優先次序扣除後，儲存於國庫設立之專戶。」

財政部 74 年 10 月 30 日台財稅字第 24163 號函釋：「查公同共有土地未設

管理人者，依稅捐稽徵法第十二條後段規定，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……依民法第二七三條第一項之規定，自得向連帶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。」

二、本件訴願理由略以：○君於臺灣光復前已死亡，繼承開始在日據時期，民法繼承編尚未施行於臺灣，依當時有效法例，有關遺產之繼承應適用臺灣習慣處理，而日據時期就繼承財產所成立之所謂共有係指分別共有而言，並不成立公司共有關係；準此，系爭土地所有權人之間對系爭土地應納地價稅債務並不成立連帶法律關係；且原處分機關針對系爭土地歷年所欠繳之地價稅，只針對○君繼承人 8 房中之 1 房即○○○○之繼承人自有財產為執行，亦欠公允。今系爭土地已由財政部國有財產署拍賣完成變價，系爭土地所生之稅賦本得按標售作業要點規定，自拍賣價款優先分配，請撤銷原處分並退還訴願人等 5 人所溢繳之地價稅。

三、查本件原處分機關審認訴願人等 5 人有事實欄所述為系爭土地之公司共有人，依稅捐稽徵法第 12 條後段規定及財政部 74 年 10 月 30 日函釋意旨，全體公司共有人均為地價稅之納稅義務人，且對應納稅捐負連帶責任，爰就訴願人等 5 人於系爭土地標售後申請退還其等歷年經移送執行所溢繳之地價稅案，通知訴願人等 5 人並無溢繳地價稅得申請退還之情形；有系爭土地標示部及所有權部列印資料、系爭土地 100 年至 109 年之地價稅課稅明細表、士林分署執行命令、訴願人等戶籍資料、家庭成員（一親等）資料、訴願人等 5 人之母○○○○免稅清查戶政資料查詢作業、○君戶籍資料、繼承系統表、系爭申請書、承辦及簽收執行命令支票、維護核定稅額通知書檔、查詢徵銷明細檔等影本附卷可稽，原處分自屬有據。

四、至訴願人等 5 人主張○君於臺灣光復前已死亡，有關遺產之繼承應適用臺灣習慣處理，而日據時期就繼承財產所成立之所謂共有係指分別共有而言，並不成立公司共有關係，故系爭土地所有權人之間對系爭土地應納地價稅債務並不成立連帶法律關係；且原處分機關只針對○君繼承人 8 房中之 1 房即○○○○之繼承人自有財產為執行，亦欠公允；又系爭土地已由財政部國有財產署拍賣完成變價，系爭土地所生之稅賦本得按標售作業要點相關規定，自拍賣價款優先分配，並請求退還訴願人等 5 人所溢繳之地價稅云云：

（一）按因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起 10 年內提出具體證明，申請退還；為稅捐稽徵法第 28 條第 1 項本文所明定。上開規定係指國家因上述事由致溢領稅款，就其受領之金錢給付，無租稅債權存在，屬無法律原因而受有利益，人民方得向稅捐稽徵

機關申請返還溢繳之稅款。次按繼承開始（即被繼承人死亡日期或經死亡宣告確定死亡日期）於臺灣光復以前者（34 年 10 月 24 日以前），應依有關臺灣光復前繼承習慣辦理；繼承開始於臺灣光復後（34 年 10 月 25 日以後）至 74 年 6 月 4 日以前者，依修正前之民法親屬、繼承兩編及其施行法規
定辦理；遺產繼承人包含直系血親卑親屬等；繼承因被繼承人死亡而開始；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 1138 條、第 1147 條、第 1151 條及繼承登記法令補充規定第 1 點亦定有明文。再按共有財產，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，其為公同共有時，以全體公同共有人為納稅義務人；依稅捐稽徵法第 12 條後段規定，全體公同共有人係對應納稅捐負連帶責任，依民法第 273 條第 1 項規定，自得向連帶債務人中之 1 人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付；亦有稅捐稽徵法第 12 條規定及財政部 74 年 10 月 30 日函釋意旨可資參照。

- （二）依卷附資料所示，系爭土地原所有權人○君於 36 年 2 月 15 日死亡，因繼承開始於臺灣光復後（34 年 10 月 25 日），依繼承登記法令補充規定第 1 點規定，應適用 74 年 6 月 3 日修正公布前民法繼承編規定，則○君之繼承人迄未向地政機關辦理繼承登記，依民法第 1151 條規定，系爭土地所有權為○君全體繼承人公同共有。嗣○君之繼承人之一○○○○（○君之女，即訴願人等 5 人之母）於 91 年 4 月 10 日死亡，依民法第 759 條、第 1138 條、第 1147 條及第 1151 條等規定，訴願人等 5 人於斯時起繼承取得（公同共有）其母就系爭土地之公同共有權利，其等 5 人即為系爭土地之公同共有人。案經內湖分處審認系爭土地為○君全體繼承人公同共有，且該土地未設管理人，乃依稅捐稽徵法第 12 條後段及第 19 條第 3 項等規定，以包括訴願人等 5 人在內之全體公同共有人為系爭土地地價稅納稅義務人，向其中 1 人送達 100 年至 109 年地價稅繳款書，並向其他公同共有人送達核定稅額通知書；復因有逾繳納期限仍未繳納地價稅之情事，該分處乃依稅捐稽徵法第 39 條規定，移送士林分署強制執行，並經該分署執行扣押訴願人等 5 人之存款並經清償在案，於法並無不合。復查，因○君之繼承人就系爭土地未向地政機關辦理繼承登記，前經前本府地政處依土地法行為時第 73 條之 1 規定，指定自 97 年 7 月 1 日起列冊管理；嗣地政局以 112 年 11 月 14 日函將系爭土地移請財政部國有財產署辦理逾期未辦理繼承登記土地公開標售，並於 113 年 7 月 11 日標脫，由第三人得標，有財政部國有財產署北區分署 114 年 2 月 20 日台財產北處字第 11400053510 號函影本在卷可憑。

是依原處分機關 114 年 3 月 17 日北市稽法甲字第 1143204165 號函附訴願人等 5 人執行命令支票明細表、承辦及簽收執行命令支票等影本所示，原處分機關於系爭土地標售程序完成前，已將系爭土地 100 年至 109 年欠繳地價稅案件移送士林分署強制執行，經該分署扣押訴願人等 5 人存款並經清償在案；則原處分機關就上開年度之稅捐債權既經清償，自無標售作業要點第 18 點所定標售所得價額按地價稅等債權優先次序扣除規定之適用，且訴願人等 5 人繳納之地價稅並無稅捐稽徵法第 28 條第 1 項所定溢繳稅款之情事，亦無從依訴願人等 5 人之申請退還已收取之地價稅款。是原處分機關否准訴願人等 5 人所請，並無違誤。

- (三) 另訴願人等 5 人主張○君於臺灣光復前已死亡，有關遺產之繼承應適用臺灣習慣處理，並不成立公司共有關係等語。經查○君係於臺灣光復後之 36 年 2 月 15 日死亡，已如前述，並有○君戶籍資料影本在卷可稽，依繼承登記法令補充規定第 1 點規定，自應適用修正前之民法親屬、繼承兩編及其施行法規定，並無日據時期臺灣繼承習慣之適用。訴願主張，應係誤解法令。又訴願人等 5 人主張原處分機關只針對○君繼承人 8 房中之 1 房即○○○○之繼承人自有財產為執行，亦欠公允一節。依稅捐稽徵法第 12 條規定並參照財政部 74 年 10 月 30 日函釋意旨，公司共有財產未設管理人者，以全體公司共有人為納稅義務人，且全體公司共有人係對應納稅捐負連帶責任，依民法第 273 條第 1 項規定，自得向連帶債務人中之 1 人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付；是原處分機關就系爭土地 100 年至 109 年欠繳地價稅案件，為保全稅捐之執行，依稅捐稽徵法第 39 條規定，將屬系爭土地公司共有人之訴願人等 5 人移送士林分署強制執行，自屬有據。訴願主張各節，均不足採。從而，原處分機關所為原處分，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 連 堂 凱（公出）

委員 張 慕 貞（代行）

委員 陳 愛 娥

委員 盛 子 龍

委員 邱 駿 彥

委員 李 瑞 敏

委員 王 士 帆

委員 陳 衍 任

委員 邱 子 庭

中 華 民 國 114 年 5 月 26 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）