

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，不服原處分機關就附表一至三土地之民國 113 年地價稅核課處分及 114 年 6 月 24 日北市稽法甲字第 1133001883 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○○○（即訴願人祖父）於民國（下同）36 年○○月○○日死亡，遺有本市內湖區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○及○○地號等 11 筆土地（下稱系爭 A 等 11 筆土地，持分面積合計 2,313.66 平方公尺，如附表一），業於 102 年 4 月 9 日辦竣公同共有繼承登記予訴願人及案外人○○○等人。訴願人前向原處分機關所屬內湖分處申請並經核准分單繳納地價稅，原處分機關乃依訴願人公同共有之潛在應有部分（1/28）計算之課稅面積計 82.64 平方公尺（其中面積 6.53 平方公尺屬飛航管制區限制建築地區土地，依土地稅減免規則第 11 條之 4 第 2 項規定，減徵地價稅 10 %），核定訴願人按一般用地累進稅率 15% 分單繳納 113 年地價稅額計新臺幣（下同）3 萬 693 元。

二、被繼承人○○○（即訴願人祖母）於 52 年○○月○○日死亡，遺有本市大同區○○段○○小段○○、○○地號及同區段○○小段○○、○○、○○、○○地號等 6 筆土地，前於 105 年 9 月 21 日辦竣公同共有繼承登記予訴願人及案外人○○○等人，嗣於 113 年 5 月 7 日辦竣共有型態變更（即分別共有），訴願人權利範圍各為 1/49、1/49、1/98、1/98、1/98、1/98（下稱系爭 B 等 6 筆土地，持分面積合計 6.76 平方公尺，如附表二）。訴願人上開大同區○○段○○小段○○地號持分土地之使用分區為道路用地（公共設施用地），原處分機關爰依土地稅法第 19 條前段規定，按公共設施保留地 6% 課徵地價稅，另訴願人上開其餘 5 筆土地則按一般用地稅率 10% 課徵地價稅。是系爭 B 等 6 筆土地 113 年地價稅計為 3,727 元，並自 113 年起與訴願人所有其他本市土地合併歸戶課徵 113 年地價稅總計 17 萬 7,872 元。

三、被繼承人○○○（即訴願人父親）於 86 年○○月○○日死亡，遺有本市大同區

○○段○○小段○○地號、同區段○○小段○○、○○、○○、○○地號、內湖區○○段○○小段○○、○○、○○及內湖區○○段○○地號等 9 筆土地（下稱系爭 C 等 9 筆土地，持分面積合計 566.38 平方公尺，如附表三），業於 97 年 1 月 25 日、1 月 31 日及 98 年 1 月 6 日分別辦竣公同共有繼承登記予訴願人及案外人○○○等人。訴願人前向原處分機關所屬大同分處申請並經核准分單繳納地價稅，原處分機關乃依訴願人公同共有之潛在應有部分（1/）計算之課稅面積計 80.91 平方公尺（其中面積 0.53 平方公尺屬飛航管制區限制建築地區土地，依土地稅減免規則第 11 條之 4 第 2 項規定，減徵地價稅 10 %），核定訴願人按一般用地稅率 10‰ 分單繳納 113 年地價稅額計 3 萬 1,327 元。

四、訴願人不服原處分機關就系爭 A 等 11 筆土地、系爭 B 等 6 筆土地及系爭 C 等 9 筆土地之 113 年地價稅核課處分（下合稱原處分），申請復查，經原處分機關以 114 年 6 月 24 日北市稽法甲字第 1133001883 號復查決定（下稱復查決定）：「復查駁回。」該復查決定書於 114 年 6 月 26 日送達，訴願人不服，於 114 年 7 月 17 日向本府提起訴願，9 月 9 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 35 條第 4 項規定：「稅捐稽徵機關對有關復查之申請，應於接到申請書之翌日起二個月內復查決定，並作成決定書，通知納稅義務人；納稅義務人為全體公同共有人者，稅捐稽徵機關應於公同共有人最後得申請復查之期間屆滿之翌日起二個月內，就分別申請之數宗復查合併決定。」

土地稅法第 3 條規定：「地價稅……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；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……。」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；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：一、超過累進起點地價未達五倍者，就其超過部分課徵千分之十五。……前項所稱累進起點地價，以各該直轄市或縣（市）土地七公畝之平均地價為準。但不包括工業用地、礦業用地、農業用地及免稅土地在內。」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；其未作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵地價稅。」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 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 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。」第 1152 條規定：「前條共同共有之遺產，得由繼承人中互推一人管理之。」

土地法第 43 條規定：「依本法所為之登記，有絕對效力。」

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 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。」

土地登記規則第 3 條第 1 項規定：「土地登記，由土地所在地之直轄市、縣（市）地政機關辦理之。……。」第 32 條規定：「共同共有之土地，共同共有人中之一人或數人，為全體共同共有人之利益，得就共同共有土地之全部，申請為共同共有之登記。登記機關關於登記完畢後，應將登記結果通知他共同共有人。」

第 120 條規定：「繼承人為二人以上，部分繼承人因故不能會同其他繼承人共同申請繼承登記時，得由其中一人或數人為全體繼承人之利益，就被繼承人之土地，申請為共同共有之登記。其經繼承人全體同意者，得申請為分別共有之登記。登記機關關於登記完畢後，應將登記結果通知他繼承人。」

財政部 68 年 6 月 24 日台財稅第 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。……。」

92 年 9 月 10 日台財稅字第 0920453854 號函、97 年 7 月 14 日台財稅字第 09704065630 號函修正（下稱 97 年修正函釋）：「主旨：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……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……。三、前開地價稅……如僅由部分共有人申請分單，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。……。」

## 二、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 被繼承人○○○所遺系爭 A 等 11 筆土地中之內湖區○○段○○小段○○、○○、○○地號土地及被繼承人○○○所遺系爭 B 等 6 筆土地中之大同區○○段○○小段○○、○○、○○、○○地號土地，共 7 筆土地與被繼承人○○○所遺系爭 C 等 9 筆土地部分重複。○○○為○○○及○○○之直系血親卑親屬，應由○○○繼承其 2 人遺產後，再由訴願人繼承○○○之遺產。前開重複土地應僅出現 1 段因繼承而來之公同共有權利範圍，不應出現兩段分開、互不隸屬之公同共有權利關係，本件竟形成訴願人同時有對祖父母及父親遺產之公同共有權利，土地登記有重大瑕疵，原處分以瑕疵登記作課稅基礎，自有違誤。
- (二) 系爭 A 等 11 筆土地前經案外人○○○於 102 年 3 月 22 日代理其他繼承人申請繼承登記，經臺北市中山地政事務所為全體繼承人公同共有登記，經臺北高等行政法院判決確認在案。上開授權關係足證案外人○○○為系爭 A 等 11 筆土地之實際管理人，應以其為該土地納稅義務人，原處分以全體繼承人為納稅義務人即有違誤。
- (三) 原處分機關答辯內容可知，其已知悉作為原處分課稅基礎之系爭 A 等 11 筆土地、系爭 B 等 6 筆土地、系爭 C 等 9 筆土地相互重疊部分，為訴願人父親生前未辦竣其父母遺產之繼承登記所造成之結果，原處分機關應依職權調查釐清若其生前辦竣繼承登記，訴願人現今就系爭 A 等 11 筆土地之潛在應有部分及系爭 B 等 6 筆土地之應有部分。攸關本件課徵地價稅基礎之正確性，影響訴願人循序再轉繼承後就各該土地之權利範圍。請撤銷原處分及復

查決定。

三、查原處分機關審認系爭 A 等 11 筆土地為訴願人及案外人○○○等 35 人公同共有，且未設管理人，前經核准訴願人分單繳納地價稅，乃核定訴願人分單繳納 113 年地價稅額計 3 萬 693 元；系爭 B 等 6 筆土地原登記為訴願人與案外人○○○等人公同共有，嗣於 113 年 5 月 7 日辦竣共有型態變更登記，訴願人分別共有該 6 筆土地，乃核定課徵訴願人該 6 筆土地 113 年地價稅額計 3,727 元；系爭 C 等 9 筆土地為訴願人及案外人○○○等 7 人公同共有，且未設管理人，前經核准訴願人分單繳納地價稅，乃核定訴願人分單繳納 113 年地價稅額計 3 萬 1,327 元；有系爭 A 等 11 筆土地、系爭 B 等 6 筆土地、系爭 C 等 9 筆土地之土地標示部及所有權部查詢、地籍資料查詢頁面、○○○繼承系統表、○○○繼承系統表、○○○繼承系統表、訴願人之系爭 A 等 11 筆土地、系爭 B 等 6 筆土地、系爭 C 等 9 筆土地之 113 年地價稅繳納證明書及 113 年地價稅課稅明細表等影本附卷可稽，原處分及復查決定自屬有據。

四、至訴願人主張應由○○○繼承○○○及○○○遺產後，再由訴願人繼承○○○之遺產，本件竟形成訴願人同時有對祖父母（○○○及○○○）及對於父親（○○○）遺產之公同共有權利，原處分以瑕疪登記作課稅基礎；案外人○○○於 102 年 3 月 22 日代理其他繼承人申請並辦竣全體繼承人公同共有系爭 A 等 11 筆土地登記，案外人○○○為該土地之實際管理人，應以其為地價稅之納稅義務人；原處分機關已知悉系爭 A、B、C 等土地相互重疊部分，為訴願人父親生前未辦竣繼承登記之結果，原處分機關應依職權調查釐清若其生前辦竣繼承登記，訴願人現今就系爭 A 等 11 筆土地之潛在應有部分及系爭 B 等 6 筆土地之應有部分云云：

(一) 按地價稅之納稅義務人為土地所有權人；土地所有權屬於公同共有者，以管理人為納稅義務人，未設管理人者，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；地價稅經部分共有人申請分單，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；揆諸稅捐稽徵法第 12 條、土地稅法第 3 條規定及財政部 97 年修正函釋意旨自明。又地價稅以每年 8 月 31 日納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人為納稅義務人；復為土地稅法第 40 條及同法施行細則第 20 條所明定。

(二) 依卷附土地所有權部及地籍資料查詢頁面影本記載，系爭 A 等 11 筆土地係於 102 年 4 月 9 日辦竣公同共有繼承登記予訴願人及案外人○○○等人

；系爭 B 等 6 筆土地係於 105 年 9 月 21 日辦竣公同共有繼承登記予訴願人及案外人○○○等人，嗣於 113 年 5 月 7 日登記共有型態變更，訴願人分別共有該 6 筆土地；系爭 C 等 9 筆土地係於 97 年 1 月 25 日、1 月 31 日及 98 年 1 月 6 日分別辦竣公同共有繼承登記予訴願人及案外人○○○等人。是上開系爭 A 等 11 筆土地及系爭 C 等 9 筆土地於 113 年 8 月 31 日地價稅納稅義務基準日時，仍分別登記訴願人與案外人○○○、○○○等人公同共有，訴願人及其他公同共有人對上開土地 113 年地價稅均為納稅義務人，且對該地價稅總額均負連帶責任；又訴願人及其他公同共有人前向原處分機關申請分單繳納地價稅，業經准予分單繳納在案。本件原處分機關乃核定系爭 A 等 11 筆土地及系爭 C 等 9 筆土地，訴願人各分單繳納 113 年地價稅額各計 3 萬 693 元及 3 萬 1,327 元。另上開系爭 B 等 6 筆土地於 113 年 8 月 31 日地價稅納稅義務基準日前之 113 年 5 月 7 日辦竣為訴願人分別共有，訴願人即為該等土地之納稅義務人，原處分機關乃向訴願人課徵 113 年地價稅額計 3,727 元。是上開系爭 A 等 11 筆土地、系爭 B 等 6 筆土地及系爭 C 等 9 筆土地之 113 年地價稅核課處分，並無違誤。

(三) 次依卷附繼承系統表及土地所有權部影本所示，訴願人父親○○○於 86 年 2 月 2 日死亡，惟系爭 A 等 11 筆土地及系爭 B 等 6 筆土地係分別於 102 年 4 月 9 日、105 年 9 月 21 日辦竣公同共有登記予訴願人及案外人等人，足見訴願人父親生前並未辦竣繼承其父母（即訴願人祖父○○○、祖母○○○）遺產之繼承登記，訴願人係再轉繼承。另如前所述，訴願人祖母○○○遺產之系爭 B 等 6 筆土地原由訴願人及案外人等人於 105 年 9 月 21 日辦竣公同共有登記，嗣於 113 年 5 月 7 日辦竣共有型態變更登記由訴願人分別共有。是依土地法第 43 條規定，依該法所為之登記有絕對效力，則原處分機關依據上開土地所有權部記載訴願人繼承其祖父、父親所遺之系爭 A 等 11 筆土地、系爭 C 等 9 筆土地之公同共有持分權利範圍，及訴願人分別共有之系爭 B 等 6 筆土地持分權利範圍，分別發單課徵訴願人 113 年地價稅，自屬有據；況訴願人就其主張上開土地登記有重大瑕疵一節，未提供具體事證以實其說，委難採憑。至訴願人主張原處分機關應依職權調查釐清訴願人父親生前若辦竣繼承登記，訴願人就系爭 A 等 11 筆土地之潛在應有部分及系爭 B 等 6 筆土地之應有部分等語；惟查系爭 A 等 11 筆土地既於 102 年 4 月 9 日辦竣公同共有繼承登記予訴願人及案外人○○○等人，訴願人並向原處分機關所屬內湖分處申請並經核准分單繳納地價稅，原

處分機關業已依訴願人公同共有之潛在應有部分（1/28）計算之課稅面積課徵 113 年地價稅；另系爭 B 等 6 筆土地前於 105 年 9 月 21 日辦竣公同共有繼承登記予訴願人及案外人○○○等人，嗣於 113 年 5 月 7 日辦竣訴願人分別共有登記，原處分機關乃依其土地登記持分計徵 113 年地價稅，已如前述，並無訴願人指摘原處分機關未調查釐清逕予課稅之情事。

(四) 至訴願人主張案外人○○○為系爭 A 等 11 筆土地之實際管理人，應以其為地價稅納稅義務人一節；查依訴願書所附改制前臺北高等行政法院 108 年度訴字第 640 號行政判決理由所示，○○○僅係依土地登記規則第 120 條第 1 項規定，為全體公同共有人之利益就被繼承人之土地申請該 11 筆土地為公同共有之登記；則尚無從以其為公同共有登記之申請人逕認其為遺產管理人；且依卷附土地所有權部影本所載，系爭 A 等 11 筆土地並無土地管理者之記載，原處分機關亦無從逕認案外人○○○為系爭 A 等 11 筆土地管理者。況訴願人就此部分主張未能具體舉證以實其說，尚難遽對其為有利之認定。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，並無不合，復查決定遞予維持，亦無不合，均應予維持。

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。

附表一：本市內湖區○○段○○小段

附表一：本市內湖區○○段 5 小段

編號	地號	宗地面積 (平方公尺)	權利範圍 (公同共有)	公同共有持分面積(平 方公尺)
1.	○○	442.89	60/96	276.81
2.	○○	247.01	60/96	154.38
3.	○○	19.95	60/96	12.47
4.	○○-○○	318.69	60/96	199.18
5.	○○	134.79	1/1	134.79
6.	○○-○○	409.26	1/1	409.26
7.	○○	162.62	60/96	101.64
8.	○○-○○	206.41	60/96	129.01
9.	○○	376.88	60/96	235.55
10.	○○-○○	212.21	60/96	132.63
11.	○○	527.94	1/1	527.94
持分面積合計				2,313.66

附表二：本市大同區○○段

編號	小段	地號	宗地面積 (平方公尺)	權利範圍	持分面積 (平方公尺)

1.	○○	○○	194	1/49	3.96
2.	○○	○○-○○	2	1/49	0.04
3.	○○	○○	84	1/98	0.86
4.	○○	○○	141	1/98	1.44
5.	○○	○○-○○	32	1/98	0.33
6.	○○	○○	13	1/98	0.13
持分面積合計					6.76

附表三：本市大同區及內湖區

編號	段	小段	地號	宗地面積(平方公尺)	權利範圍 (公同共有)	公同共有持分面積(平方公尺)
1.	大同區○○段	○○	○○	347	1/4	86.75
2.	同上	○○	○○	84	1/8	10.50
3.	同上	○○	○○	141	1/8	17.63
4.	同上	○○	○○-○○	32	1/8	4.00
5.	同上	○○	○○	13	1/8	1.63
6.	內湖區○○段	○○	○○	442.89	561/10,000	24.85
7.	同上	○○	○○	376.88	561/10,000	21.14
8.	同上	○○	○○-○○	212.21	561/10,000	11.90
9.	內湖區○○段		○○-○○	551.48	70,354/100,000	387.99
持分面積合計						566.38

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 彦

委員 李 瑞 敏

委員 陳 衍 任

委員 陳 佩 慶

委員 邱 子 庭

中 華 民 國 114 年 10 月 31 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）