

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人等 5 人因地價稅事件，不服原處分機關就被繼承人○○○所遺臺北市大安區○○段○○小段○○及○○地號等 2 筆土地權利範圍之民國 111 年至 113 年地價稅核定稅額處分、114 年 12 月 8 日北市稽法乙字第 1143001277A 號及第 1143001277B 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、案外人○○○〔為訴願人等 5 人及案外人○○○計 6 人之母（下稱○母）〕、訴願人等 5 人及案外人○○○計 7 人於民國（下同）89 年 8 月 1 日辦竣本市大安區○○段○○小段○○及○○地號等 2 筆土地（宗地面積分別為 6 平方公尺、48 平方公尺，權利範圍均為全部，下合稱系爭土地）公司共有繼承登記。嗣○母所有之系爭土地公司共有權利，經○母之債權人向臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）聲請強制執行，經臺北地院公開拍賣由案外人○○○於 101 年 8 月 24 日得標買受並繳足全部價金後，臺北地院核發 101 年 9 月 6 日北院木 100 司執妙字第 78302 號拍定證明書（下稱 101 年 9 月 6 日拍定證明書）予案外人○○○；該拍定證明書記載略以，買受人自領得該證書之日起，取得該公司共有權利之所有權。嗣臺北市大安地政事務所（下稱大安地所）依案外人○○○之申請，於 101 年 9 月 27 日辦竣上開○母所有系爭土地公司共有權利之所有權登記予案外人○○○；惟經訴願人○○○提起異議，案經大安地所函請臺北地院民事執行處確認上開拍賣案件並無不動產權利移轉證書，乃撤銷上開所有權移轉登記並回復為○母所有在案。
- 二、嗣○母於 111 年 8 月 23 日死亡，原處分機關所屬大安分處（下稱大安分處）為釐清○母所遺系爭土地公司共有權利（潛在應有部分 1 / 7）之產權歸屬，以確定地價稅之納稅義務人，乃函詢大安地所，經大安地所函復略以，依臺北地

院民事執行處函復內容，倘大安地所認案外人○○○僅取得拍定證明書而非權利移轉證書，無從將○母部分移轉登記予案外人○○○，則拍定註記不得塗銷，且不得由○母之繼承人取得○母公同共有 1 /7 部分，另○母之公同共有權利已由案外人○○○拍定取得，實質上已非○母所有，故○母之繼承人不得辦理該公同共有繼承登記等語。原處分機關爰依大安地所函復內容，審認案外人○○○係○母所遺系爭土地公同共有權利範圍之實質所有人，應負該部分地價稅繳納義務，乃以 112 年 4 月 13 日北市稽大安甲字第 11254032772 號函核定案外人○○○負繳納○母所遺系爭土地公同共有權利範圍 111 年地價稅繳納義務，並隨函檢送 111 年地價稅繳款書，嗣另寄送○母所遺系爭土地公同共有權利範圍之 112 年地價稅繳款書；惟案外人○○○未依限繳納。

三、系爭土地嗣經大安地所於 113 年 7 月 16 日辦竣○母、訴願人等 5 人及案外人○○○計 7 人就系爭土地之權利範圍各 1/7，登記原因為判決共有物分割，其中案外人○○○及○母之系爭土地權利範圍均登記為 1 /7 [持分面積均分別為 0.86 平方公尺、6.86 平方公尺，登記案外人○○○所有土地權利部分下稱系爭持分 A 地；登記為○母所有土地權利部分，與前述○母之系爭土地公同共有權利（分割前），皆下稱系爭持分 B 地，並於其他登記事項記載拍定人為案外人○○○]。嗣案外人○○○以 113 年 8 月 21 日地價稅使用代繳申請書，主張系爭持分 A 地及系爭持分 B 地長期由訴願人○○○之房屋（門牌本市大安區○○○路○○段○○號未辦保存登記房屋，下稱系爭房屋）占用為由，向大安分處申請由使用人即訴願人○○○代繳地價稅。經原處分機關以 113 年 8 月 26 日北市稽大安甲字第 1135408474A 號及第 1135408474B 號函分別通知訴願人○○○於 113 年 9 月 2 日前回復是否同意代繳等，及通知案外人○○○於 113 年 9 月 2 日前提提供遭占有人使用土地面積等；惟訴願人○○○逾期未為回復。案經原處分機關審認訴願人○○○迄未出具代繳地價稅同意書及占有資料尚未確定，爰依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定、財政部 71 年 10 月 7 日台財稅第 37377 號及 87 年 11 月 3 日台財稅第 871972311 號函釋等，以 113 年 9 月 3 日北市稽大安甲字第 1135306294 號函（下稱 113 年 9 月 3 日函）通知案外人○○○，系爭持分 A 地及 B 地仍向案外人○○○發單課徵地價稅。案外人○○○不服 113 年 9 月 3 日函及上開○母所遺系爭土地公同共有權利範圍 111 年、112 年地價稅課稅處分，經原處分機關以 113 年 12 月 24 日北市稽法乙字第 1133106760 號復查決定（下稱 113 年 12 月 24 日復查決定）：「復查駁回。」案外人○○○不服原處分機關上開 111 年、112 年地價稅課稅處分、113 年 9 月 3 日函及 113

年 12 月 24 日復查決定，向本府提起訴願。經本府審認案外人○○○取得臺北地院 101 年 9 月 6 日拍定證明書，則○母所有之系爭土地公同共有權利是否已生權利移轉予案外人○○○之物權效力而為地價稅納稅義務人？另系爭土地其上既經訴願人○○○所有之系爭房屋占有，則本案是否有最高行政法院 107 年 1 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議意旨所指由土地所有權人繳納地價稅顯失公平而由占有人代繳其使用部分土地之地價稅符合公平正義之情形？均有未明，因涉及稅捐法令之正確適用，應由原處分機關報請中央主管機關核釋後憑辦，乃以 114 年 4 月 14 日府訴一字第 11460805312 號訴願決定（下稱 114 年 4 月 14 日訴願決定）：「關於○○○公同共有臺北市大安區○○段○○小段○○及○○地號等 2 筆土地權利範圍之 111 年、112 年地價稅課稅處分、113 年 9 月 3 日北市稽大安甲字第 1135306294 號函及 113 年 12 月 24 日北市稽法乙字第 1133106760 號復查決定均撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。」在案。

- 四、案經原處分機關依本府前開訴願決定意旨，函詢臺北地院民事執行處，經該執行處以 114 年 6 月 12 日北院信 100 司執妙 78302 字第 1144156897 號函（下稱 114 年 6 月 12 日函）復略以，臺北地院核發之拍定證明書係證明拍定人透過法院拍賣程序拍得「公同共有權利」，與取得物權權利移轉之效力並不相同。原處分機關乃分別以 114 年 7 月 2 日北市稽大安甲字第 1145306171A 號、第 1145306171B 號、第 1145306171C 號函通知案外人○○○、訴願人○○○、訴願人○○○、○○○、○○○及○○○等 4 人，依稅捐稽徵法、土地稅法及民法等規定，更正○母所遺系爭持分 B 地自 111 年起地價稅納稅義務人為繼承人即案外人○○○及訴願人等 5 人共 6 人，又因系爭土地為訴願人○○○之系爭房屋坐落基地，爰更正系爭持分 B 地 111 年至 113 年地價稅繳款書〔稅額分別為新臺幣（下同）1 萬 1,178 元、1 萬 1,178 元、1 萬 1,610 元，合計 3 萬 3,966 元，下合稱原處分〕向訴願人○○○送達，並依稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，另繕發核定稅額通知書送達其餘 5 人；嗣因上開函所附地價稅繳款書及核定稅額通知書之納稅義務人及應納稅額欄位記載有誤植，業經原處分機關另分別以 114 年 7 月 25 日北市稽大安甲字第 1145408168A 號、第 1145408168B 號、第 1145408168C 號函更正，並檢附 111 年至 113 年地價稅繳款書（納稅義務人均記載：○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○被繼承人○○○）向訴願人○○○送達，另繕發核定稅額通知書送達其餘 5 人。訴願人○○○及○○○等 2 人不服原處分，分別申請復查，經原處分機關以 114 年 12 月 8 日北市稽法乙字第 1143001277A 號及第 1143001277B 號復

查決定（下合稱系爭復查決定）：「復查駁回。」該等復查決定書均於 114 年 12 月 11 日送達，訴願人等 5 人不服，於 114 年 12 月 24 日向本府提起訴願，115 年 3 月 3 日及 3 月 10 日補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯。

理 由

一、查本件訴願書雖記載不服原處分機關 114 年 12 月 8 日北市稽法乙字第 1143001277A 號及第 1143001277B 號函及系爭復查決定，然該 2 函僅係分別檢送系爭復查決定予訴願人○○○、○○○，應認訴願人等 5 人係對系爭復查決定不服；復觀諸訴願理由訴願人等 5 人係不服○母所遺系爭持分 B 地之地價稅，揆其真意，應亦對原處分不服；另原處分所載之納稅義務人均為訴願人等 5 人及案外人○○○，則訴願人等 5 人均為處分相對人，又系爭復查決定雖係分別就訴願人○○○、○○○不服原處分申請復查所為之決定，然○母所遺系爭持分 B 地為訴願人等 5 人及案外人○○○公司共有，訴願人○○○、○○○及○○○等 3 人亦為原處分所載納稅義務人，就本件地價稅應納稅額負連帶責任，則其等 3 人不服系爭復查決定提起訴願部分，應有法律上利害關係而無當事人不適格問題；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 18 條規定：「繳納稅捐之文書，稅捐稽徵機關應於該文書所載開始繳納稅捐日期前送達。」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。……。」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司共有人者，稅捐稽徵機關應於公司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司共有者，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 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。……。」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 1147 條規定：「繼承，因被繼承人死亡而開始。」第 1148 條第 1 項規定：「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公同共有。」

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。」

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 號函釋、97 年 7 月 14 日台財稅字第 09704065630 號函釋修正（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……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……；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，應逐一系列納稅義務人姓名之規定辦理……。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。……。」

三、本件訴願理由略以：系爭復查決定認定○母所遺系爭持分 B 地未分割前為 6 人公同共有繼承，對 6 人課徵地價稅，但訴願人○○○於 111 年 9 月 23 日向大安地所申請繼承時，被該所以 111 年 11 月 29 日補正通知書告知已被拍定，不能由其繼承人繼承取得。大安地所既已認定不能繼承，原處分機關為什麼認定有繼承？若訴願人等 5 人仍有系爭持分 B 地繼承權，就諭知大安地所允許訴願人等繼承，這樣訴願人等繳地價稅就理所當然。

四、查本件如事實欄所述，有關案外人○○○不服○母公同共有系爭土地權利範圍之 111 年、112 年地價稅課稅處分由其繳納及該部分之復查決定提起訴願部分，前

經本府 114 年 4 月 14 日訴願決定：「關於○○○公司共有臺北市大安區○○段○○小段○○及○○地號等 2 筆土地權利範圍之 111 年、112 年地價稅課稅處分……及 113 年 12 月 24 日北市稽法乙字第 1133106760 號復查決定均撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。」其撤銷理由略以：「……貳、有關○母所遺系爭土地公司共有權利範圍之 111 年及 112 年地價稅課稅處分及此部分復查決定部分：……四……（二）……本件訴願人取得之臺北地院 101 年 9 月 6 日拍定證明書，並非權利移轉證書，亦尚未取得權利移轉證書，則訴願人既未依強制執行法第 98 條第 1 項規定取得○母所有系爭土地公司共有權利範圍之所有權，即無民法第 759 條所定強制執行不待登記取得所有權之情形，似無從依財政部 49 年 8 月 2 日令釋內容對訴願人課徵地價稅。……（四）……臺北地院 101 年 9 月 6 日拍定證明書所載『買受人並自領得本證書之日起，取得該公司共有權利之所有權』內容，是否發生權利移轉之物權效力……○母所有之系爭土地公司共有權利是否已生權利移轉予訴願人之物權效力？仍有未明，故應再向臺北地院民事執行處確認後憑辦。……」

五、嗣經原處分機關依本府前開訴願決定意旨，函詢臺北地院民事執行處，經該執行處以 114 年 6 月 12 日函復略以，臺北地院核發之拍定證明書係證明拍定人透過法院拍賣程序拍得「公司共有權利」，與取得物權權利移轉之效力並不相同。原處分機關爰審認訴願人等 5 人及案外人○○○為○母之繼承人，○母所遺系爭持分 B 地為其 6 人公司共有，且未設管理人，乃核定其 6 人為納稅義務人並核課系爭持分 B 地之 111 年至 113 年地價稅，分別為 1 萬 1,178 元、1 萬 1,178 元、1 萬 1,610 元，計 3 萬 3,966 元；有系爭土地列印日期 112 年 8 月 2 日、113 年 11 月 11 日、114 年 8 月 18 日之土地標示部、土地所有權部、111 年至 113 年地價稅課稅明細表、臺北地院 101 年 9 月 6 日拍定證明書、臺北地院民事執行處 114 年 6 月 12 日函、○母之家庭成員（一親等）資料查詢清單、本府 114 年 4 月 14 日訴願決定書等影本附卷可稽，原處分及系爭復查決定自屬有據。

六、至訴願人等 5 人主張於 111 年 9 月 23 日向大安地所申請繼承時，經該所以補正通知書告知已被拍定，不能由繼承人繼承取得；大安地所既已認定不能繼承，原處分機關為什麼認定有繼承；若訴願人等 5 人有系爭持分 B 地繼承權，就諭知大安地所允許訴願人等繼承云云：

（一）按地價稅之納稅義務人為土地所有權人；土地所有權屬於公司共有者，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；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。另按繼承，因被繼承人死亡而開始；繼承人自繼承開始時，除民法另有規定外，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公同共有；揆諸民法第 1147 條、第 1148 條第 1 項、第 1151 條等規定自明。

- (二) 依卷附○母之家庭成員（一親等）資料查詢清單影本記載，訴願人等 5 人及案外人○○○為○母之子女，則○母於 111 年 8 月 23 日死亡時起，○母所遺財產上之一切權利與義務，係由其繼承人即訴願人等 5 人及案外人○○○等 6 人繼承；又○母之遺產分割前，○母之各繼承人即訴願人等 5 人及案外人○○○對於遺產全部為公同共有。查本件依卷附資料所示及事實欄所述，○母、訴願人等 5 人及案外人○○○計 7 人於 89 年 8 月 1 日辦竣系爭土地之公同共有繼承登記，嗣○母所有之系爭土地公同共有權利（潛在應有部分 1／7），經○母之債權人向臺北地院聲請強制執行，經臺北地院公開拍賣由案外人○○○於 101 年 8 月 24 日拍定並取得臺北地院核發之 101 年 9 月 6 日拍定證明書，惟依大安地所 112 年 3 月 31 日北市大地登字第 1127003848 號函復大安分處略以，經大安地所函詢臺北地院民事執行處確認上開拍賣案件並無不動產權利移轉證書，該所未將○母上開公同共有權利登記予案外人○○○；嗣○母於 111 年 8 月 23 日死亡，系爭土地經大安地所於 113 年 7 月 16 日以判決共有物分割為由辦竣○母、訴願人等 5 人及案外人○○○計 7 人就系爭土地之權利範圍各 1／7。是以，案外人○○○雖取得臺北地院核發之 101 年 9 月 6 日拍定證明書，然依上開大安地所 112 年 3 月 31 日函及 112 年 4 月 12 日北市大地登字第 1127004340 號函內容，大安地所認定○○○並未檢附強制執行法第 98 條第 1 項所定執行法院發給之權利移轉證書，仍登記○母為系爭土地之公同共有人；並有臺北地院民事執行處 114 年 6 月 12 日函所載臺北地院核發之拍定證明書係證明拍定人透過法院拍賣程序拍得「公同共有權利」，與取得物權權利移轉之效力並不相同之內容可稽。則原處分機關依土地法第 43 條規定：「依本法所為之登記，有絕對效力。」審認依據系爭持分 B 地所有權部登記資料，○母所遺系爭持分 B 地於 111 年 8 月 31 日、112 年 8 月 31 日、113 年 8 月 31 日之 111 年、112 年、113 年地價稅納稅義務基準日時，登記為○母所有，進而認定訴願人等 5 人及案外人○○○為系爭持分 B 地公同共有人，對該土地 111 年至 113 年地價稅均為納稅義務人，且對該地價稅均

負連帶責任，乃核定系爭持分 B 地之納稅義務人為訴願人等 5 人及案外人○○○，以及 111 年至 113 年地價稅核定稅額處分，均屬有據。至訴願人等 5 人主張大安地所告知系爭持分 B 地不能辦理繼承登記一節，然縱系爭持分 B 地迄未辦竣公同共有繼承登記，尚不影響本件原處分機關依據上開土地登記資料所為訴願人等 5 人及案外人○○○為系爭持分 B 地 111 年至 113 年地價稅納稅義務人之判斷。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所為原處分，揆諸前揭規定，並無不合，系爭復查決定遞予維持，亦無不合，均應予維持。

七、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 陳 衍 任

委員 周 宇 修

委員 陳 佩 慶

委員 陳 陽 升

中 華 民 國 115 年 5 月 25 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）