

訴 願 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因地價稅事件，不服原處分機關九十二年三月十二日北市稽法甲字第0九一六五三五0二00號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

事 實

- 一、緣訴願人為○○○（八十四年七月二十六日死亡）之繼承人之一，被繼承人○○○所有本市士林區○○段○○小段○○、○○地號二筆土地，迄今尚未辦理所有權繼承登記，經原處分機關北投分處核定繼承人即訴願人及○○○、○○○、○○○應繳納系爭土地八十六年至九十年期地價稅。訴願人不服，提起訴願，經改依復查程序辦理，原處分機關以九十一年四月四日北市稽法丙字第0九一六0二八五五00號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍表不服，第一次向本府提起訴願，經本府以九十一年九月十一日府訴字第0九一一四七0六九0一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」其撤銷理由略以：「……理由……五、惟查依卷附○○○繼承系統表，本件繼承人應有十一人，又訴願人因未依規定申報遺產稅，前遭財政部臺北市國稅局補稅及處罰鍰，訴願人申請復查，未獲變更，遂向財政部提起訴願，經該部以八十九年七月十一日臺財訴第0八九一三五五九六九號訴願決定：『原處分撤銷，由原處分機關另為處分。』……本案繼承人究竟誰屬？人數為何？即本案究竟納稅義務人為何，均有未明。然原處分機關未查明上開待證事實，遽以認定訴願人、○○○、○○○、○○○為合法繼承人，○○○等四人應繳納八十六年至九十年期地價稅，尚嫌速斷。……」
- 二、原處分機關北投分處為查明系爭土地之繼承人為何，分別以九十一年九月二十七日北市稽北投乙字第0九一六一五六0二00號函、九十一年九月二十七日北市稽北投乙字第0九一六一五六0二0一號函請訴願人及財政部臺北市國稅局查復本案系爭土地被繼承人○○○之合法繼承人，經財政部臺北市國稅局以九十一年十月十八日財北國稅審二字第0九一0二四0八一五號書函檢附○○○遺產稅案之繼承人資料（包括訴願人、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等十人）予原處分機關北投分處。該分處為查明○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等五人之母○○○（已歿）與○○○之親屬關係，以釐清○○○等五人是否得代位繼承○○○

之遺產，復以九十一年十月三十一日北市稽北投乙字第0九一六一七六七-00號函請本市北投區戶政事務所查復，該所乃以九十一年十一月四日北市投戶字第0九一六一二九四八00號函檢附○○○及其子女之日據時期調查、除戶資料予原處分機關北投分處。嗣該分處為查明○○○之次子○○○（已歿）之繼承人，乃以九十一年十一月二十二日北市稽北投乙字第0九一九0三一二九00號函再請本市北投區戶政事務所提供○○○之配偶及子女之戶籍資料，該所復以九十一年十一月二十七日北市投戶字第0九一六一三八四七00號函檢附○○○之配偶及子女之除戶資料予原處分機關北投分處。原處分機關乃依前開財政部臺北市國稅局及本市北投區戶政事務所提供之資料查核，認定本案○○○之合法繼承人為訴願人、○○○、○○○、○○○、○○○（○○○之長女）、○○○（○○○之長子）、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等十一人，並以九十二年三月十二日北市稽法甲字第0九一六五三五0二00號重為復查決定：「一、維持原核定稅額。二、原核定八十六年至九十年地價稅納稅義務人名義更正為『○○○繼承人○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等十一人』。」訴願人不服，於九十二年四月二日第二次向本府提起訴願，四月九日補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、按稅捐稽徵法第十四條規定：「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。」

土地稅法第三條第一項第一款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」第十四條規定：「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。」第四十條規定：「地價稅由直轄市或縣（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，每年徵收一次，必要時得分二期徵收；其開徵日期，由省（市）政府定之。」

行為時同法施行細則第二十條規定：「地價稅依本法第四十條之規定，每年一次徵收者，以九月十五日為納稅義務基準日……各年（期）地價稅以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。」

民法第七百五十八條規定：「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。」第七百五十九條規定：「因繼承、強制執行、公用徵收或法院之判決，於登記前已取得不動產物權者，非經登記，不得處分其物權。」第一千一百四十八條規定：「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。」第一千一百五十一條

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。」

內政部臺四六內政字第一二二九三四號函釋：「……繼承人自繼承業已取得財產，納稅又係履行義務而非處分財產，雖抗不登記，未始不可命其履行納稅義務。……」

財政部六十六年十月四日臺財稅第三六七四〇號函釋：「……查因繼承而取得物權者，無須登記即發生取得效力，已為民法第七百五十九條所規定。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共同共有，民法第一千一百五十一條亦定有明文。……在未辦妥分割及繼承登記前，自可依土地稅法第三條第二項規定，向共同共有土地管理人發單課徵地價稅。」

二、本件訴願理由略以：

(一) 本案臺北市政府九十一年九月十一日府訴字第〇九一一四七〇六九〇一號訴願決定書理由五以：「經該部以八十九年七月十一日台財訴第〇八九一三五五九六九號訴願決定：『原處分撤銷，由原處分機關另為處分。』在案，訴願決定書理由載以：『：四、於本約簽定時，甲方（即受讓人〇〇〇、〇〇〇）應給付乙方（即出賣人〇〇〇等七人）價金八、四〇〇、〇〇〇元整……則本件系爭房地買賣之第一期款……賣方是否已有收款之事實？……又是否僅第二期款尚未給付？及對本案被繼承人遺產之核課有無衍生應收債權及未償債務之情事？均有未明』等由撤銷原處分機關九十一年四月四日北市稽法丙字第〇九一六〇二八五五〇〇號復查決定在案。

(二) 查本案被繼承人於六十八年即將土地所有權讓與他人，此為不爭之事實，其自行處理之所有事務，是否有收款之事實，或對該土地有未償之債務，繼承人無法得知。且受讓人於土地上蓋大樓分別出售，二十多年來由他人占有使用，繼承人可否繼承及有無土地可繼承，均有未明，僅因為係法定繼承人，就必需負擔地價稅，顯有不公。且本案被繼承人生前與受讓人訴訟多年，目前全案尚在最高法院審理中，土地之所有權究原應屬受讓人所有或被繼承人所有，尚不得知。若無繼承之標的，又何來稅金？

三、卷查訴願人為〇〇〇之繼承人之一，〇〇〇遺有本市士林區〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇地號二筆土地，迄今尚未辦理所有權繼承登記，此有地政資訊網地政查詢資料電腦畫面附卷可稽，且為訴願人所不否認。按首揭土地稅法第三條第一項第一款規定，地價稅之納稅義務人原則上為土地所有權人，訴願人迭以系爭土地處於訴訟糾紛當中所有權誰屬仍有爭議為由，主張免繳地價稅部分，按民法第七百五十八條規定，不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。亦即縱使系爭土地存有買賣糾紛，因尚未完成所有權移轉之登記，系爭土地之所有權仍為登記名義人所有。本件系爭土地依地政機關地籍資料所載登記所有權人係〇〇〇，〇〇〇既已於八十四年七月二十六日死亡，依民法第七百五十九條、第一千一百四十八條及第一千一百五十一條規

定，系爭土地原則上應屬○○○全體繼承人共同共有，依前揭財政部六十六年十月四日臺財稅第三六七四〇號函釋意旨，系爭土地地價稅之納稅義務人即為○○○之繼承人。復查本府前開九十一年九月十一日府訴字第〇九一一四七〇六九〇一號訴願決定對原處分機關認定系爭土地地價稅之納稅義務人為○○○之繼承人部分並無疑義，其撤銷原處分機關九十一年四月四日北市稽法丙字第〇九一六〇二八五五〇〇號復查決定之理由係因原處分機關認定系爭土地地價稅之納稅義務人係訴願人、○○○、○○○、○○○等四人，然○○○之繼承人為何？是否僅止於該四人？仍有疑義，乃以前開訴願決定撤銷原處分，令原處分機關再為查證後另為處分。

四、原處分機關北投分處為查明本件繼承人數究為誰屬及納稅義務人為何等節，乃重行向財政部臺北市國稅局及本市北投區戶政事務所查詢，依財政部臺北市國稅局及本市北投區戶政事務所提供之○○○遺產稅相關資料及戶政資料等查察，認定被繼承人○○○之繼承人為訴願人（○○○之長子）、○○○（○○○之六女）、○○○（○○○之四女）、○○○（○○○之養女）、○○○（○○○次子○○○之長女，代位繼承）、○○○（○○○次子○○○之長子，代位繼承）、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○（○○○等五人均為○○○之子女，代位繼承）等十一人。惟查原處分機關依財政部臺北市國稅局提供之○○○遺產稅案繼承人資料表及本市北投區戶政事務所提供之○○○日據時期戶籍資料，認定○○○為○○○之長女，因○○○已死亡，其子女○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等五人因代位繼承而列為納稅義務人，然依前開○○○日據時期戶籍資料所載，○○○之長女為○○○（大正十四年【即民國十四年】十月十三日生），而依五十三年一月十八日抄錄之陽投永戶字第一六三號○○○全戶戶籍登記簿所載，○○○全戶中並無○○○或○○○之資料，而遍查全卷亦無○○○之戶籍資料可供比對，則○○○是否為○○○？○○○是否確為○○○之長女？又○○○之子女是否即為○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等人？均有未明。上開待證事實攸關本案納稅義務人誰屬，然原處分機關仍未查明即遽以認定訴願人、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等十一人為合法繼承人，審認渠等應繳納系爭土地八十六年至九十年期地價稅，仍嫌速斷。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

五、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 陳 敏
委員 楊松齡
委員 曾巨威
委員 劉靜嫻

委員 林世華

委員 蕭偉松

中華民國九十二年八月二十七日市長 馬英九 公

假

副市長 歐晉德 代行

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行