

訴 願 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因補徵八十六年至九十一年地價稅事件，不服原處分機關九十二年七月七日北市稽法乙字第0九二六一六三七000號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣案外人○○於八十年五月十四日死亡，其所有之本市大安區○○段○○小段○○地號、○○段○○小段○○、○○、○○之○○地號及北投區○○段○○小段○○地號等五筆土地，未辦理繼承登記，嗣許加之繼承人之一即訴願人與案外人○○○同向臺灣臺北地方法院聲請限定繼承，經該院以八十年七月十五日八十年度繼字第四0七號民事裁定依法公示催告。嗣原處分機關中正分處以訴願人為許加之繼承人，補徵系爭土地八十六年至九十年地價稅，訴願人於九十一年七月三十一日以其並非系爭五筆土地唯一之繼承人及被繼承人遺產尚未確定為由，向原處分機關中正分處申請暫緩發單課徵地價稅，經中正分處以九十一年八月二十九日北市稽中正乙字第0九一六二0九九00號函否准在案。訴願人復於九十一年十月十五日向原處分機關中正分處請求依民法第一千一百三十八條所定順序之繼承人，擇其戶籍於管區內者重新發單課徵，案經原處分機關中正分處依訴願人所提供之繼承系統表，查知系爭五筆土地之繼承人有訴願人及案外人○○○等共計十四位（○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○），乃以九十二年三月四日北市稽中正甲字第0九二六0一七四二00號函檢送加註所有繼承人名義之系爭五筆土地八十六年至九十一年地價稅繳款書予訴願人，並將繳納期限展延至九十二年四月二十三日。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十二年七月七日北市稽法乙字第0九二六一六三七000號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於九十二年十月九日送達，訴願人猶表不服，於九十二年十月二十九日經由原處分機關向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按稅捐稽徵法第十八條規定：「稅捐稽徵機關為稽徵稅捐所發之各種文書……應受送達人行蹤不明，致文書無從送達者，稅捐稽徵機關應先向戶籍機關查明；……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。」第十九條規定：「為稽徵稅捐所發之各種文書，得向納稅義務人之代理人、代表人、經理人或管理人

以為送達；……為稽徵土地稅或房屋稅所發之各種文書，得以使用人為應受送達人。對共同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。」第二十一條第一項第二款及第二項規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：二、依法……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。」「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第二十二條第四款規定：「前條第一項核課期間之起算，依左列規定……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。」

土地稅法第三條規定：「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共同共有者，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……。」

民法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。」第一千一百五十四條規定：「繼承人得限定以因繼承所得之遺產，償還被繼承人之債務。繼承人有數人，其中一人主張為前項限定之繼承時，其他繼承人視為同為限定之繼承。為限定之繼承者，其對於被繼承人之權利、義務，不因繼承而消滅。」

財政部六十六年七月三十日臺財稅第三五〇一〇號函釋：「財產稅（田賦、地價稅、房屋稅）於查定、送單、催繳、清理欠稅或移送法院執行時，發現納稅義務人已死亡，而繼承人未辦理繼承登記，准予將納稅義務人變更為民法第一一三八條所定順序之繼承人，擇其戶籍設於管區內者，重新向其發單課徵，並於稅單上註明『X X X之繼承人』。」

七十二年八月三十日臺財稅第三六四一九號函釋：「……本案遺產稅既已於核課期間內發單開徵，嗣後因更正稅額，於核課期間屆滿後，予以改訂繳納期間，應不發生稅捐稽徵法第二十一條規定有關核課期間之適用問題。」

內政部四十六年臺四六內政字第一二二九三四號函釋：「茲函准司法行政部四十六臺函民四九五四號函節開：『按納稅為人民之義務，憲法第十九條定有明文。再因繼承、強制執行、公用徵收、法院判決等取得物權，則因權利取得係原始取得不須登記即發生取得效力……是則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。稅務機關如以繼承人為課徵對象，亦不發生不受理問題……』」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 原處分機關在復查決定前多次送達之繳款書，其納稅義務人之記載錯誤，不符稅捐稽徵法第十七條規定，送達程序不合法，且依財政部六十六年七月三十日臺財稅第三五

0一號函釋，原處分機關擇其戶籍非設於管區內之訴願人填發稅單，自有未合，送達不合法更臻明確。又地價稅為地方稅，臺北市的稽徵機關向臺北縣民發單補徵，適當嗎？再者，訴願人並非唯一之繼承人，原處分機關歷經數度查對更正，仍未作正確適法之處置，直至本次復查決定重新發單之納稅義務人始為正確之記載，惟仍以訴願人為遞送對象，與前揭財政部函釋規定不合，仍非屬合法送達。

(二) 系爭八十六年度地價稅單於九十一年九月四日首次送達訴願人，更正後再展延繳款期限至九十二年四月二十三日，惟仍因前述原因送達不合法，揆諸稅捐稽徵法第十八條之規定，已逾核課期間，復查決定卻認無不合而予維持，如何令人信服？

(三) 依內政部四十六年臺四六內字第一二二九三四號函及民法第一千一百五十四條規定，訴願人絕非抗不登記，而係被繼承人對合作金庫之債務未結繫屬訴訟（和解階段）中，且內政部前揭函釋意旨應係針對民法第七百五十九條有關宣示登記之解釋，再者，在是否繼承尚未確定前，對於被繼承人之權利義務自亦不確定，以不確定之課稅客體作為課稅依據，不符租稅正義原則。

三、卷查訴願人為案外人許加之繼承人之一，許加遺有本市大安區○○段○○小段○○地號、○○段○○小段○○、○○、○○之○○地號及北投區○○段○○小段○○地號等五筆土地，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。是以，原處分機關中正分處依訴願人提供之繼承系統表及首揭稅捐稽徵法第十九條規定，審認訴願人及案外人○○○等共計十四人為許加之繼承人，並將系爭五筆土地八十六年至九十一年地價稅繳款書加註所有繼承人名義送達予訴願人，洵屬有據。

四、至訴願人主張原處分機關不應將繳款書送達予未設籍於本市之訴願人乙節，經查首揭土地稅法第三條規定，土地所有權人為地價稅之納稅義務人，系爭五筆土地未經分割，依民法第一千一百五十一條規定，應屬訴願人及案外人○○○等共計十四位繼承人公同共有，又依稅捐稽徵法第十九條規定，為稽徵稅捐所發之各種文書，對公同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體；另原處分機關中正分處曾函請訴願人提供繼承人之戶籍謄本等相關資料，惟訴願人以繼承人等散居國內外，戶籍謄本取具困難為由，未能提供，此有原處分機關中正分處九十一年八月二日北市稽中正乙字第0九一六一九0六六00號函及訴願人九十一年八月二十日申請書附卷可稽，準此，原處分機關向訴願人送達系爭五筆土地地價稅繳款書，自屬有據。另查依首揭土地稅法第三條規定，地價稅係以土地所有權人為納稅義務人，至該納稅義務人是否設籍於稽徵機關管區範圍內，並非條件，首揭財政部六十六年七月三十日臺財稅第三五0一號函釋，係為便利稽徵機關提升稽徵效率所為之解釋，並非法律強制規定，訴願人尚難據此主張原處分機關所為之送達不合法。

五、訴願人另主張系爭土地八十六年地價稅繳款書送達不合法，故已逾核課期間乙節，經查依首揭稅捐稽徵法第二十一條第一項第二款及第二項前段、第二十二條第四款規定，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核課期間為五年，應自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。又依首揭財政部七十一年八月三十日臺財稅第三六四一九號函釋意旨，稅捐稽徵機關已於核課期間內發單開徵，嗣後因更正事項，於核課期間屆滿後，予以改定繳納期間，應不發生稅捐稽徵法第二十一條規定有關核課期間之適用問題。復查本件系爭八十六年地價稅單經原處分機關中正分處依法展延繳納期間並於九十一年九月四日送達訴願人，嗣係因更正事項，該分處乃予以展延繳納期限至九十二年四月二十三日，依上開規定，並未逾越五年核課期間，是訴願主張尚不可採。

六、訴願人又主張其係因繼承之權利義務尚不確定，故未辦理繼承登記，原處分機關不得以不確定之課稅客體作為課稅依據，且原處分機關所引據之內政部函釋係針對民法第七百五十九條之解釋等節，經查首揭內政部四十六年臺四六內政字第一二二九三四號函釋，係指繼承人因繼承取得物權，不須登記即發生取得效力，繼承人自繼承時業已取得財產，納稅又係履行義務而非處分財產，雖未經登記仍可命其履行納稅義務，無民法第七百五十九條不得處分其物權之限制，是依上開函釋意旨，訴願人既為被繼承人許加之繼承人之一，並繼承系爭五筆土地，依民法第一千一百四十七條規定，關於繼承之權利及義務自被繼承人死亡即已開始，訴願人仍應依法繳納稅捐，尚難以不確定是否繼承而得主張緩繳，訴願主張並無理由。從而，原處分機關中正分處函送加註所有繼承人名義之地價稅繳款書予訴願人補徵系爭土地八十六年至九十一年地價稅，原處分機關復查決定予以駁回，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

七、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 薛明玲
委員 楊松齡
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 劉靜嫻
委員 陳淑芳
委員 林世華
委員 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 三 年 三 月 十 八 日 市 長 馬 英 九 請
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

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路三段一巷一號）