

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十一月十四日北市稽法甲字第0九二六二八六四五00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

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，第一次提起訴願，經本府認本案納稅義務人誰屬，仍有未明，乃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。」原處分機關北投分處為查明系爭土地之繼承人為何，分別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函復並檢送○○○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○○○（已死亡）與○○○之親屬關係，以釐清○○○等五人是否得代位繼承○○○之遺產，復函請本市北投區戶政事務所查復，經該所函復並檢送○○○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○○○（已死亡）之繼承人，乃再函請本市北投區戶政事務所提供○○○之配偶及子女之戶籍資料，經該所函復並檢送○○○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，第二次提起訴願。

二、案經本府以九十二年八月二十七日府訴字第0九二一一0四四六00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：「……四……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】○○月○○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。……」原處分機關北投分處為查明本府前開訴願決定所指明之上開疑義，乃以九十二年九月十五日北市稽北投甲字第0九二六0九九一八00號函本市大同區戶政事務所略以：「主旨：茲因業務需要，請惠予提供有關○氏○○與○○○於卜昭和拾八年壹月貳日結婚遷入臺北市○町○丁目○番地日據時期之戶籍資料……。」經本市大同區戶政事務所以九十二年九月十八日北市大戶二字第0九二三一一三九八00號函檢附○○○日據時期戶籍謄本予該分處。原處分機關乃依上開日據時期戶籍謄本認定○○○即是本件被繼承人○○○之長女○○○，且依戶籍資料連線查詢結果，○○○之子女確為○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等五人，乃以九十二年十一月十四日北市稽法甲字第0九二六二八六四五00號復查決定：「原核定稅額及原復查決定：『八十六年至九十年地價稅納稅義務人名義更正為【○○○繼承人○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、何政緯、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等十一人】』，仍應予維持。」訴願人猶表不服，於九十二年十二月十日經由原處分機關第三次向本府提起訴願，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）訴願人為法定繼承人雖無誤，但系爭土地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，對系爭土地可能已收款完畢，僅尚未辦理登記，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，僅因係法定繼承人，就必須負擔地價稅，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，尚不得而知。若無繼承之標的，又何來稅金？
- （二）訴願人對於被繼承人之遺產，曾至法院辦理限定繼承之法定程序，亦即對於遺產之繼承，其權利義務有所限制，在無法取得系爭土地之繼承權情況下，應無繳納地價稅之義務。

三、卷查訴願人為○○○之繼承人之一，○○○遺有本市士林區○○段○○小段○○、○○地號二筆土地，迄今尚未辦理所有權繼承登記，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，復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○○○，○○○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、第一千一百五十一條規定及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，系爭土地原則上應屬○○○之全體繼承人共同共有，系爭土地地價稅之納稅義務人即為○○○之繼承人。

四、次查，為查明本件○○○之繼承人為何，原處分機關北投分處，乃數次函請本市北投區戶政事務所及財政部臺北市國稅局提供○○○及其子女相關之日據時期戶籍謄本、除戶謄本及○○○遺產稅案繼承人資料表等文件，原處分機關並據此認定○○○之繼承人為訴願人、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等十一人，其中訴願人（長子）、○○○（四女）、○○○（六女）、○○○（五女）均為○○○之子女；○○○、○○○則為○○○次子○○○之直系血親卑親屬得代位繼承，此有五十二年一月十八日抄錄之○○字第○○號○○○全戶戶籍登記簿及○○○全戶戶籍登記簿附卷可稽，是訴願人、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等六人為○○○之繼承人，尚無疑義。惟○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等五人，原處分機關原認定係○○○之子女，而○○○即係○○○之長女○○○，故亦將○○○等五人列為○○○之繼承人而為本件之納稅義務人，然原處分機關並未提出相關證明資料可資依憑，本府前開九十二年八月二十七日府訴字第〇九二一一〇四四六〇〇號訴願決定乃據此撤銷原處分機關九十二年三月十二日北市稽法甲字第〇九一六五三五〇二〇〇號復查決定，並令原處分機關查明相關疑義後另為處分。嗣經原處分機關北投分處函請本市大同區戶政事務所查復，該所乃提供○○○長女○○○日據時期戶籍謄本予該分處。依上開日據時期臺北州臺北市○○丁目○○番地○○○全戶戶籍謄本所載，其戶內人口〇氏〇〇（父為○○○、母為〇〇氏〇，出生日期為大正十四年〇〇月〇〇日）之事由欄載明「臺北州○○郡○○街○○番地○○○長女昭和十八年一月二日婚姻入籍」，此與本市北投戶政事務所以九十一年十一月四日北市投戶字第〇九一六一二九四八〇〇號函所檢附之本件被繼承人○○○日據時期戶籍資料記載「臺北州○○郡○○二番地.....戶主○○○.....」等事項相符，原處分機關據此認定○○○即是本件被繼承人○○○之長女○○○，且依戶籍資料連線查詢結果，○○○之子女確為○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等五人，此亦有原處分機關北投分處九十二年九月八日查詢之戶籍資料連線查詢清單在卷可憑。原處分機關乃審認○○○等五人亦為○○○之繼承人而為本件地價稅之納稅義務人，自屬有據。

五、至訴願理由表示訴願人對於被繼承人之遺產，曾至法院辦理限定繼承之法定程序，亦即對於遺產之繼承，其權利義務有所限制，在無法取得系爭土地之繼承權情況下，應無繳納地價稅之義務云云。按民法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。經查本件被繼承人○○○於八十四年七月二十六日即已死亡，其後包含訴願人在內等十一人即基於繼承人之地位成為系爭土地之所有權人，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，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，是系爭土地八十六年至九十年之地價稅，並非被繼承人○○○之債務，而係訴願人等十一名繼承人基於土地所有權人地位應繳納之稅捐，縱訴願人所稱已辦理限定繼承屬實，亦不影響其應履行之納稅義務，訴願主張，顯有誤解，不足採據。從而，原處分機關業已釐清系爭土地地價稅之納稅義務人等疑義，本件復查決定仍維持原核定，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、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 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 三 年 四 月 十 四 日 市 長 馬 英 九

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)