

訴 願 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因九十二年地價稅事件，不服原處分機關九十三年三月九日北市稽法甲字第0九二六四一七七-00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○○（九十一年十二月十一日死亡）之繼承人之一，被繼承人○○所有本市內湖區○○段○○小段○○地號等二十五筆土地，訴願人及其他繼承人等八人未於九十二年八月三十一日地價稅納稅義務基準日前辦妥繼承登記，經原處分機關內湖分處核定向被繼承人○○之繼承人即訴願人等八人（即訴願人、○○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○）按一般用地稅率發單課徵系爭土地九十二年地價稅，合計新臺幣五、二六八、一七三元，繼承人並於九十二年十一月三日繳納完竣。
- 二、嗣訴願人以原處分機關內湖分處就系爭土地九十二年地價稅核課所適用之累進稅率錯誤為由，於九十二年十一月六日以書面向該分處申請更正並退還溢繳之稅款，經原處分機關內湖分處以九十二年十一月十二日北市稽內湖甲字第0九二六一三五五四00號函復否准。嗣訴願人復以相同理由於九十二年十二月八日分別以書面向原處分機關及原處分機關內湖分處申請退還溢繳稅款，同函並檢附被繼承人○○之遺產稅申報書，該分處並以九十二年十二月九日北市稽內湖甲字第0九二六一四六九六00號函通知訴願人有關申請退還溢繳稅款部分仍依該分處前開九十二年十一月十二日北市稽內湖甲字第0九二六一三五五四00號函辦理，嗣該分處復以九十二年十二月十六日北市稽內湖甲字第0九二六一五四二七00號函通知訴願人等八人略以：「主旨：有關九十二年地價稅繳款書所載納稅義務人○○（繼承人○○○等八人共同共有詳如後附表）係指：○○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等八人；依檢具遺產稅申報書

影本○○○、○○○拋棄繼承，繼承人更正為○○○等六人。……  
」訴願人對原處分機關內湖分處就系爭土地九十二年地價稅之核課不服，向原處分機關申請復查，經原處分機關以九十三年三月九日北市稽法甲字第0九二六四一七七-00號復查決定：「復查駁回。」訴願人猶表不服，於九十三年三月十九日向本府提起訴願，四月五日、四月二十九日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

#### 理 由

- 一、按稅捐稽徵法第十二條規定：「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，其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人。」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。」第十五條規定：「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。」第十六條第一項第二款規定：「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……二、超過累進起點地價五倍至十倍者，就其超過部分課徵千分之二十五。」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。」同法施行細則第二十條第一項規定：「地價稅依本法第四十條之規定，每年一次徵收者，以八月三十一日為納稅義務基準日；每年分二期徵收者，上期以二月二十八日（閏年為二月二十九日），下期以八月三十一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。」第八百二十七條第二項規定：「各共同共有人之權利，及於共同共有物之全部。」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。」財政部六十八年六月二十四日臺財稅第三四三四八號函釋：「未設管理人之共同共有土地，其應納稅捐以全體共同共有人為納稅義務人，全體共同共有人係

對應納稅捐負連帶責任。 . . . . . 」七十四年十月三十日臺財稅第二四一六三號函釋：「查共同共有土地未設管理人者，依稅捐稽徵法第十二條後段規定，以全體共同共有人為納稅義務人，全體共同共有人係對應納稅捐負連帶責任，並經本部六八臺財稅第三四三四八號函核釋有案。依民法第二七三條第一項之規定，自得向連帶債務人中之一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付。」臺灣省政府四十八年一月十七日府財六字第一〇三二九四號令：「共同共有土地，應以共同共有戶歸戶向代表人徵收地價稅；惟此項共同共有土地與持分共有土地性質不同，不得與代表人個人所有之土地，合併為一戶，計徵地價稅。」最高法院七十年度臺上字第三三九五號判決：「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定有明文。而依同法第八百二十七條第二項規定，各共同共有人之權利，及於共同共有物之全部，故各共有人無所謂有其應有部分。又應繼分係各繼承人對於遺產上之一切權利義務，所得繼承之比例，並非對於個別遺產之權利比例。 . . . . . 」

二、本件訴願及補充理由略以： 依據民法第六條規定，人之權利能力，始於出生，終於死亡。即死亡者，其權利能力消滅，無負擔義務能力之資格，憲法第十九條規定人民有納稅之義務，所指的人民是法人及活生生的自然人，死亡之人並無納稅之義務，故土地稅法施行細則第二十條第二項規定：「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為納稅義務人。」該登記簿上之所有權人應指活人而言，豈料原處分機關故意割裂法律之適用，指八月三十一日前仍登載於登記簿上之死人亦屬納稅義務人，實有違法違憲之嫌。又繼承之土地為全體繼承人共同共有，依法並無代表人之設置，又各繼承人僅能就其法定應繼分主張遺產之經濟上利益，繼承為人類生活事務中之重大事項，法律對其權利義務均有詳細規定，稅捐稽徵機關依法就各繼承人應繼分與其等自有土地併為一戶課徵地價稅，並無困難，亦符合「衡酌納稅義務人經濟上權益及實質課稅公平原則」之精神，詎原處分機關不但曲解省府之行政命令，更無視繼承人之法定應繼分規定，為達其以累進稅率課徵人民重賦，不惜撕裂法律，違背租稅公平原則。且累進稅率係基於支付能力原則，向富人徵收較多的稅，本件訴願人對遺產之法定應繼分只有六分之一，亦即訴願人之財產只有被繼承人的六分之一，已被排在富人行列，原處分機關無視大法官的叮嚀

「衡酌納稅義務人經濟上權益及實質課稅公平原則」，以似是而非的法規解釋懲罰窮人重稅。

依憲法第一百七十二條規定，命令與憲法或法律抵觸者無效。又中央法規標準法第五條規定，關於人民之權利義務者，應以法律定之。查土地稅法施行細則第二十條第一項關於八月三十一日為納稅義務基準日之規定，依中央法規標準法第三條規定，各機關發布之命令，其位階低於法律，如其解釋抵觸法律自屬無效。

三、卷查案外人○○於九十一年○○月○○日死亡，遺有本市內湖區○○段○○小段○○地號等二十五筆土地，惟迨至九十二年八月三十一日地價稅納稅義務基準日時，未辦妥繼承登記，仍為包含訴願人在內等六名繼承人公同共有（系爭土地九十二年地價稅繳款書納稅義務人欄原載：○○【繼承人○○○等八人公同共有詳如後附表】，嗣經原處分機關內湖分處以九十二年十二月十六日北市稽內湖甲字第0九二六一五四二七00號函更正納稅義務人為○○【繼承人○○○等六人公同共有】），原處分機關內湖分處乃對被繼承人○○全體繼承人即系爭土地公同共有人訴願人等六人按一般用地稅率發單課徵系爭土地九十二年地價稅，並因系爭土地地價總額超過前揭土地稅法第十六條第一項所定之累進起點地價五倍至十倍，乃依該項第二款所定累進稅率核計系爭土地地價稅額，計新臺幣五、二六八、一七三元，此有系爭土地九十二年地價稅繳款書、原處分機關內湖分處九十二年十二月十六日北市稽內湖甲字第0九二六一五四二七00號函及九十二年十二月十二日列印之北市地籍地價地籍圖資料等影本附卷可稽。

四、復查依前揭稅捐稽徵法第十二條規定，公同共有之財產以全體公同共有人為納稅義務人。又依前揭土地稅法第三條第一項第一款及同法施行細則第二十條第一項規定，地價稅之納稅義務人為土地所有權人，並以八月三十一日為納稅義務基準日，而各年（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。本件系爭土地原所有權人○○於九十一年○○月○○日死亡，該等土地在完成分割與繼承登記前即屬○○之繼承人等公同共有，原處分機關內湖分處乃按當時土地登記簿所載之所有權人○○名義，於系爭土地九十二年地價稅繳款書之納稅義務人欄記載○○，並於納稅義務人欄○○名義後方加註（繼承人○○○等六人公同共有詳如後附表）等事項，足以表明系爭土地之納稅義務人即為○○之全體繼承人等公同共有人

，並無以死亡之人作為納稅義務人。是訴願主張原處分機關以死人作為納稅義務人乙節，應屬誤解，尚不足採。

五、至訴願人主張原處分機關內湖分處應以各繼承人應繼分得之土地計算地價稅額而不應就系爭土地之全部依累進稅率計算稅額而認本件稅額計算有誤乙節，依前揭民法第八百二十七條第二項及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，而共同共有人之權利及於共同共有物之全部。按共同共有係基於共同關係而共有一物，共同共有物之全部所有權屬於共有人全體，而非按其應有部分享有所有權，故對該共同共有物之全部，共有人並無應有部分之存在。次按前揭最高法院七十年度臺上字第三三九五號判決意旨，共同共有之各共有人無所謂有其應有部分，而應繼分係各繼承人對於遺產上之一切權利義務所得繼承之比例，並非對於個別遺產之權利比例。本件系爭土地九十二年地價稅在當年八月三十一日納稅義務基準日時既仍屬訴願人等全體共同共有所有，其等對系爭土地之權利與義務均及於系爭土地之全部，原處分機關內湖分處核定以全部繼承土地核計系爭土地之地價總額並進而適用累進稅率課徵地價稅之處分，自屬有據。

六、另訴願理由主張土地稅法施行細則第二十條第一項關於八月三十一日為納稅義務基準日之規定，依中央法規標準法第三條規定，各機關發布之命令，其位階低於法律，如其解釋抵觸法律自屬無效乙節，查土地稅法施行細則係基於土地稅法之授權而訂定，屬行政程序法第一百五十條所定之法規命令，而土地稅法施行細則第二十條規定，係就土地稅法第四十條規定對於地價稅之徵收，其納稅義務基準日所為之補充規定，納稅義務基準日之訂定係為避免地價稅徵收或繳納產生爭議，並便利稅捐稽徵機關就土地稅之徵收而制定，並無逾越或抵觸其母法土地稅法第四十條規定之授權範圍與立法意旨，亦無增加法律所無之限制。是訴願主張，顯係誤解法律，核不足採。從而，原處分機關內湖分處以本件處分核定系爭土地九十二年地價稅及原處分機關復查決定續予維持，揆諸前揭規定及函釋意旨，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 陳 敏

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 八 月 二 十 七 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)