臺北市政府 95.01.06.　府訴字第０九四二二六０六一００號訴願決定書

訴　　願　　人：○○○
訴　　願　　人：○○○
訴　　願　　人：○○○
訴　　願　　人：○○○
訴　　願　　人：○○○○
訴　　願　　人：○○○
訴　　願　　人：○○○
訴　　願　　人：○○○
訴　　願　　人：○○○○
訴　　願　　人：○○○
訴　　願　　人：○○○
訴　　願　　人：○○○
訴　　願　　人：○○○
訴　　願　　人：○○○
訴　　願　　人：○○○
訴　　願　　人：○○○○
訴　　願　　人：○○○
訴　　願　　人：○○○
訴　　願　　人：○○○
訴　　願　　人
兼 訴願代表 人：○○○
原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人等 20 人因 88 年至 92 年地價稅事件，不服原處分機關 94 年 7 月 6 日北市稽法甲字第
09460285300 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主　　文

訴願駁回。

事　　實

緣被繼承人○○○與○○○為父子，○○○（37 年○○月○○日死亡）遺有之本市南港區○○段○○小段○○、○○、○○等地號 3 筆土地，○○（61 年○○月○○日死亡）遺有

之本市南港區○○段○○小段○○、○○等地號，○○段○○小段○○地號，○○段○○小段○○地號，○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○等地號 17 筆土地，訴願人等 20 人遲未辦理繼承登記，前經原處分機關南港分處按一般用地稅率核課被繼承人○○○、○○○之繼承人 88 年至 93 年地價稅，訴願人等 20 人對於被繼承人○○○遺留之 17 筆土地 88 年至 92 年之地價稅部分不服，於 94 年 1 月 12
日向原處分機關陳情，經原處分機關南港分處以 94 年 1 月 21 日北市稽南港甲字第 09460017500 號函復訴願人等 20 人，訴願人等 20 人仍表不服，申請復查，經原處分機關以 94 年 7 月 6 日
北市稽法甲字第 09460285300 號復查決定：「關於○○○繼承人○○○等（除○○○君外）88 年至 91 年地價稅部分復查不予受理，其餘復查駁回。」上開決定書業於 94 年 8 月 15 日送達
，訴願人等 20 人對於被繼承人○○○遺留之 17 筆土地 88 年至 92 年之地價稅部分仍表不服，於
94 年 8 月 16 日經由原處分機關向本府提起訴願，同年 9 月 12 日補送訴願理由書，並據原處分
機關檢卷答辯到府。

理　　由

一、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，其為公同共有時，以全體公同共有人為納稅義務人。」第 14 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。」第 16 條規定：「繳納通知文書，應載明繳納義務人之姓名或名稱、地址、稅別、稅額、稅率、繳納期限等項，由稅捐稽徵機關填發。」第 19 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。對公同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。」第 34 條第 3 項第 1 款、第 2 款規定：「第 1 項所稱確定，係指左列各種情形：一、經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者。二、經復查決定，納稅義務人未依法提起訴願者。」第 35 條第 1 項第 1 款規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式敘明理由，連同證明文件，依左列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算 30 日內，申請復查。」

土地稅法第 3 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 1 款土地所有權屬於公有或公同共有者，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 22 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 條第 1 項規定：「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；.....。」第 40 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 1 次，必要時得分 2 期徵收；其開徵日期，由省（市）政府定之。」同法施行細則第 20 條規定：「地價稅依本法第 40 條之規定，每年 1 次徵收者，以 9 月 15 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 273 條第 1 項規定：「連帶債務人之債權人，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。」第 758 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 759 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 827 條規定：「依法律規定或依契約，成一公同關係之數人，基於其公同關係而共有一物者，為公同共有人。各公同共有人之權利，及於公同共有物之全部。」第 1148 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 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。」

財政部 66 年 10 月 4 日臺財稅第 36740 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 759 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公同共有，民法第 1151 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 3 條第 2 項規定，向公同共有土地管理人發單課徵地價稅。」

68 年 6 月 24 日臺財稅第 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。納稅義務人之一將其自行分攤應納部分之稅款，提存於法院，自不能視為應納稅款已繳納。惟稅捐機關於移送法院執行時，可先向提存法院提取該部分稅款後，由應納稅額中扣除，以其餘額移送執行；如不予提取該項提存之稅款者，則仍以全額欠稅移送執行。」

92 年 9 月 10 日臺財稅字第 0920453854 號函釋：「主旨：有關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、如申請分單繳納者，應否由全體公同共有人共同提出申請並以書面協議個別分擔比率或金額，及如對稅捐稽徵機關課徵之公同共有土地地價稅不服，應否由全體公同共有人共同申請復查一案。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，前經本部 68 年 6 月 24 日臺財稅第 34348 號函釋有案；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 日臺財稅字第 0920005948 號函，有關應逐一列舉納稅義務人姓名之規定辦理，惟如因實際困難，無法查明全部納稅義務人之姓名時，該已查得部分之納稅義務人姓名仍應逐一列舉。三、前開地價稅經全體公同共有人共同提出申請分單繳納，並書面承諾負連帶繳納責任者，准按各公同共有人約定之比例分單繳納。如僅由部分共有人申請分單，並承諾負連帶繳納責任，且其公同共有關係所由規定之法律或契約定有公同共有人可分之權利義務範圍，經稅捐稽徵機關查明屬實者，准就該申請人應有權利部分分單繳納，惟分單後之地價稅繳款書上納稅義務人之記載除應依上開說明二辦理外，並另載明『分單繳納人』字樣及其姓名。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一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付。準此，以全體公同共有人為納稅義務人所核課之稅捐，如由公同共有人中之一人申請復查，稅捐稽徵機關應予受理。」

二、本件訴願理由略以：

（一）原處分機關填發之○○○88 年至 92 年地價稅繳納通知書，將全體繼承人同列一張繳款書內，而納稅義務人名義僅填寫：○○○等 19 名，漏掉○○○ 1 名，其填寫有錯誤，上開地價稅繳納通知書不得以「被繼承人○○○」名義為納稅義務人，採高累進稅率課徵地價稅，明顯違法。原處分機關應以各繼承人名義，分別列為納稅義務人，並按其繼承持分繳納地價稅，故原處分機關之稅單送達不合法，原處分機關不應加計滯納金，其違法移送強制執行，損及人民權益。該地價稅繳款書既未對全體繼承人為送達，不生效力。致訴願人無從合理繳納稅款。原處分機關錯誤造成在先，訴願人獲悉上述情形，即提出行政救濟，縱有稅單限繳日期，當不受稅捐稽徵法第 35 條第 1 項第 1 款之限制。

（二）本案復查訴願人為○○○等 20 名，而復查決定書僅函復○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○○、○○○等 7 名。未通知全體訴願人，明顯不合法。

三、卷查被繼人○○○（37 年○○月○○日死亡）遺有之本市南港區○○段○○小段○○、○○、○○筆土地，被繼承人○○○（61 年○○月○○日死亡）遺有之本市南港區○○段○○小段○○、○○等地號，○○段○○小段○○地號，○○段○○小段○○地號，

○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○等地號 17 筆土地，訴願人等 20 人遲未辦理繼承登記，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。再查本件訴願人等 20 人僅對於被繼承人○○○遺留之 17 筆土地之 88 年至 92 年地價稅部分不服，關於被繼承人○○○遺留之 17 筆土地 93 年地價稅及被繼承人○○○遺留之 3 筆土地之地價稅部分，訴願人並未提起訴願，依首揭稅捐稽徵法第 34 條第 3 項第 2 款規定，該部分之地價稅業已確定，職是，本件訴願標的應為被繼承人○○○遺留之 17 筆土地之 88 年至 92 年地價稅部分，合先敘明。

四、按首揭土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定，地價稅之納稅義務人原則上為土地所有權人。查本件被繼承人○○○遺留之 17 筆土地，依地政機關地籍資料所載登記所有權人為○○○，而被繼承人○○○業於 61 年 4 月 3 日死亡，依首揭民法第 759 條、第 1148 條、第 1151 條等規定及前揭財政部 66 年 10 月 4 日臺財稅第 36740 號函釋意旨，系爭 17 筆土地應屬○○○之全體繼承人所公同共有，復查本件被繼承人○○○之繼承人為訴願人等 20 人，此為訴辯雙方所不爭執，亦有繼承系統表及臺灣臺北地方法院家事法庭 93 年 7 月 23 日北院錦家事 93 年度繼字第 544 號函等影本附卷可稽，洵堪認定。又查本件訴願人等 20 人所公同共有之 17 筆土地既未設有管理人，依首揭稅捐稽徵法第 12 條後段規定，系爭 17 筆土地地價稅之納稅義務人即為○○○之全體繼承人（即訴願人等 20 人），至為顯然。職是，原處分機關南港分處按一般用地稅率核課被繼承人○○○之繼承人 88 年至 92 年地價稅，自屬有據。

五、至訴願人等 20 人主張系爭 17 筆土地地價稅之納稅義務人為全體繼承人，原處分機關核發之地價稅繳納通知書漏列繼承人○○○ 1 人，其處分違法乙節，按首揭稅捐稽徵法第 16 條規定及財政部 92 年 9 月 10 日臺財稅字第 0920453854 號函釋意旨，關於地價稅繳款書上納稅義務人之記載，如因實際困難，無法查明全部納稅義務人之姓名時，就該已查得部分之納稅義務人姓名逐一列舉，是原處分機關依查得之資料，以「○○○（繼承人：○○○等）」為本件系爭 17 筆土地之納稅義務人，於法並無不合，訴願人等 20 人主張漏列繼承人姓名違法云云，尚難採據。

六、又訴願人等 20 人主張該地價稅繳納通知書未對全體繼承人送達，不生效力，原處分機關應以各繼承人名義，分別列為納稅義務人，並按其繼承持分繳納地價稅云云。經查訴願人等 20 人公同共有之系爭 17 筆土地，尚未辦理繼承登記，依首揭民法第 1148 條、第 1151

條等規定，訴願人等 20 人自繼承開始（61 年 4 月 3 日）時，承受被繼承人○○○財產上之一切權利、義務，在分割遺產前，各繼承人即訴願人等 20 人對於遺產全部為公同共有，準此，系爭 17 筆土地 88 年至 92 年應納地價稅之稅捐債務，訴願人等 20 人全體即負有連帶繳納之義務，系爭土地地價稅之納稅義務人既為○○○之全體繼承人，已如前述，訴願人主張以各繼承人名義分別列為納稅義務人，並按其繼承持分繳納地價稅云云，自不足採；再按首揭稅捐稽徵法第 19 條第 3 項對公同共有人之一為送達者，其效力及於全體之規定，本件系爭 17 筆土地之 88 年至 92 年地價稅捐債務，對全體繼承人（即訴願人等 20 人）之任何人為送達，對其餘繼承人亦發生效果，亦即已發生稅捐稽機關對其行使稅捐核課權之效果。即令稅捐稽徵機關所核發之繳款書漏載部分繼承人為納稅義務人，亦僅屬繳納通知文書上之記載錯誤，除納稅義務人得依稅捐稽徵法第 17 條規定要求稅捐稽徵機關查對更正外，稅捐稽徵機關亦得依職權更正。是系爭 88 年度至 92 年度之各繳款書分別於 89 年 9 月 11 日、90 年 2 月 3 日、91 年 2 月 26 日、91 年 10 月 25 日、92 年 10 月 24 日送達於訴願人○○○，其效力及於其餘訴願人，訴願人等 20 人主張上開繳款書未合法送達乙節，核不足採。

七、末查本件訴願人等 20 人係於 94 年 1 月 12 日向原處分機關陳情，並於 94 年 2 月 18 日對於系爭 17 筆土地之 88 年至 92 年地價稅申請復查，惟查上開年度之地價稅繳款書分別於 89 年 9 月 11 日（繳納期間屆滿日為 89 年 11 月 5 日）、90 年 2 月 3 日（繳納期間屆滿日為 90 年 3 月 16 日）、91 年 2 月 26 日（繳納期間屆滿日為 91 年 4 月 9 日）、91 年 10 月 25 日（繳納期間屆滿日為 91 年 11 月 30 日）、92 年 10 月 24 日（繳納期間屆滿日為 92 年 11 月 30 日）送達於訴願人○○○，此有掛號郵件收件回執影本 5 件附卷可稽。是系爭 17 筆土地之 88 年至 92 年地價稅額之復查申請均已逾繳納期限 30 日以上，依首揭稅捐稽徵法第 34 條第 3 項第 1 款規定，上開 88 年至 92 年地價稅稅額業已確定。訴願人等 20 人對系爭已確定之 88 年至 92 年地價稅稅額提出復查，原處分機關應以復查不受理為之，然原處分機關竟以 94 年 7 月 6 日北市稽法甲字第 09460285300 號復查決定：「關於○○○繼承人○○○等（除○○

○君外）88 年至 91 年地價稅部分復查不予受理，其餘復查駁回。」所憑理由雖有不當，惟其法律效果均屬相同。是依訴願法第 79 條第 2 項：「原行政處分所憑理由雖屬不當，但依其他理由認為正當者，應以訴願為無理由。」之規定，原復查決定仍應予維持。

八、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項及第 2 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員　張明珠

副主任委員　王曼萍

委員　陳　敏

委員　曾巨威

委員　陳淑芳

委員　林世華

委員　陳石獅

委員　陳立夫

委員　陳媛英

中　華　民　國　95　年　1　月　6　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 2 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 3 段 1 巷 1 號）