臺北市政府 95.01.20.　府訴字第０九四二二八０四四００號訴願決定書

訴　　願　　人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關 94 年 8 月 12 日北市稽法乙字第 09461333100 號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主　　文

訴願駁回。

事　　實

緣訴願人為○○○（84 年○○月○○日死亡）之繼承人之一，因被繼承人○○○所有本市士林區○○段○○小段○○、○○等地號 2 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為訴願人及案外人○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等 11 人，應繳納系爭土地 93 年地價稅。訴願人不服，向原處分機關申請復查，經原處分機關以 94 年 8 月 12 日北市稽法乙字第 09461333100 號復查決定：「復查駁回。」上開復查決定書於 94 年 8 月 16 日送達，訴願人仍表不服，於 94 年 9 月 13 日經由原處分機關向本府提起訴願， 9 月 29 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 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 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。」

土地稅法施行細則第 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 281 條規定：「連帶債務人中之 1 人，因清償、代物清償、提存、抵銷或混同，致他債務人同免責任者，得向他債務人請求償還各自分擔之部分，並自免責時起之利息。前項情形，求償權人於求償範圍內，承受債權人之權利。但不得有害於債權人之利益。」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 日臺財稅字第 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。」

74 年 10 月 30 日臺財稅字第 24163 號函釋：「查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，並經本部 68 臺財稅第 34348 號函核釋有案。依民法第 273 條第 1 項之規定，自得向連帶債務人中之 1 人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付。」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 68/06/24 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 92/02/10 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 1 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 1 人申請復查，稅捐稽徵機關應予受理。」

二、本件訴願及補充理由略以：

（一）依臺灣臺北地方法院士林分院（現為臺灣士林地方法院）84 年 4 月 21 日 82 年度重訴字第 193 號確定判決，本件系爭土地所有權應移轉於案外人○○○，雖尚未辦理移轉登記，惟訴願人對系爭土地已無使用收益權，地價稅應由案外人○○○繳納。

（二）縱認案外人○○○非系爭土地地價稅之納稅義務人，惟訴願人既非系爭土地之管理人，亦非被繼承人○○○之遺產管理人，依土地稅法第 3 條第 2 項規定，訴願人即非系爭土地地價稅之納稅義務人。且地價稅並非不可分之債務，依民法第 271 條規定，應平均分擔，原處分機關認訴願人應繳納全部地價稅於法無據。

（三）原處分機關未查明被繼承人○○○是否尚有次女及三女或其代位繼承人，則被繼承人○○○之所有繼承人尚屬不明，如何能逕發課稅單？

（四）法律未規定公同共有人對應納稅捐應負連帶責任，原處分機關以毫無法律依據之財政部函釋為依據，認公同共有人對應納稅捐負連帶責任，顯然違反中央法規標準法第 5 條第 2 款有關關於人民權利、義務應以法律定之之規定。

三、卷查訴願人為○○○（84 年○○月○○日死亡）之繼承人之一，○○○遺有本市士林區○○段○○小段○○、○○地號等 2 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 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，復按民法第 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。本件系爭土地依地政機關地籍資料所載登記所有權人既係○○○，系爭土地應屬○○○之全體繼承人公同共有，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○○○之繼承人為何，原處分機關北投分處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 11 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 53 年 1 月 18 日抄錄之陽投永戶字第 163 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 6 人為○○○之繼承人。另○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等 5 人，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○○○町○○○丁目○○○番地○○○全戶戶籍謄本所載，其戶內人口○○○○（父為○○○、母為○○○○，出生日期為大正 14 年○○月○○日）之事由欄載明「臺北州 ○○郡○○街○○岸○○○長女昭和 18 年 1 月 2 日婚姻入籍」，此與本市北投戶政事務所以 91 年 11 月 4 日北市投戶字第 0916129

4800 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○○街○○岸○○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 5 人，此亦有原處分機關北投分處 92 年 9 月 8 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 5 人亦為○○○之繼承人而為本件地價稅之納稅義務人。是以，原處分機關北投分處以上開 11 人為系爭土地之納稅義務人，並向渠等徵收 93 年地價稅，自屬有據。

五、至於訴願人主張本件系爭土地所有權依臺灣臺北地方法院士林分院（現為臺灣士林地方法院）84 年 4 月 21 日 82 年度重訴字第 193 號確定判決，應移轉於案外人○○○，故地價

稅應由案外人○○○繳納乙節。經查，該判決為一給付判決，僅具有確認請求權之效果

，並未發生系爭土地所有權移轉之效果，故揆諸前揭規定及函釋意旨，系爭土地原則上仍應屬○○○之全體繼承人公同共有，納稅義務人即為○○○之繼承人，故訴願人之主張自不可採。另訴願人主張依土地稅法第 3 條第 2 項規定，訴願人非系爭土地地價稅之納稅義務人，且法律亦未規定公同共有人對應納稅捐應負連帶責任，原處分機關不應僅以財政部函釋作為認定系爭土地之公同共有人對應納稅捐負連帶債務責任之依據，亦不應認訴願人應繳納全部地價稅等節。經查系爭土地為被繼承人○○○之所有繼承人公同共有，依民法第 827 條第 2 項規定，各公同共有人之權利既及於公同共有物之全部，則公同共有人對公同共有土地所應負擔之地價稅，亦應為相同之解釋，首揭財政部 68 年 6 月 24 日臺財稅第 34348 號函、74 年 10 月 30 日臺財稅第 24163 號函及 92 年 9 月 10 日臺財稅

字第 0920453854 號函釋，乃財政部基於稅捐主管機關之立場，就土地稅法第 3 條所為之釋示，並未增加土地稅法所無之限制。次查，依首揭財政部 92 年 9 月 10 日臺財稅字第 0920453854 號函釋，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，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，本件原處分機關既已查明訴願人及案外人○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等 11 人，確為被繼承人○○○之繼承人，系爭土地地價稅稅額繳款書自可列舉已查得之納稅義務人，並向其中之 1 人或數人，或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付，故訴願人之主張尚難採據。從而，原處分機關北投分處核定向訴願人等 11 人課徵 93 年地價稅及原處分機關復查決定駁回復查之申請，揆諸首揭規定及函釋意旨，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 79 條第 1 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　20　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）