臺北市政府 95.06.21.　府訴字第 09577975300 號訴願決定書

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

訴願人等 3 人因地價稅事件，不服原處分機關 95 年 2 月 20 日北市稽法乙字第 09560006000 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

一、緣○○（即訴願人等 3 人之祖父）係本市南港區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○地號等 5 筆土地（權利範圍：全部）之登記所有權人，因○○於 74 年 7 月 9 日死亡，原處分機關南港分處乃以○○之繼承人○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等 6 人為系爭土地之納稅義務人，向其課徵系爭 5 筆土地之地價稅。嗣○○之繼承人中，○○○、○○○、○○○、○○○等 4 人於 91 年 11 月 12 日向原處分機關南港分處申請分單繳納系爭土地之地價稅，該分處乃以 91 年 11 月 15 日北市稽南港乙字第 09161203900 號書函准予所請，依○○之繼承人每人持分各六分之一分單開立 91 年地價稅繳款書。

二、嗣原處分機關南港分處查得○○之繼承人之一○○○（即訴願人等 3 人之父）業於 86 年 4 月 29 日死亡，該分處乃就其所有系爭土地之持分六分之一部分，向其繼承人（即訴願人等 3 人）課徵 93 年地價稅計新臺幣（以下同）48,505 元，訴願人等 3 人不服，申請復查。經該分處查明○○之繼承人之一○○○亦已於 91 年 9 月 13 日死亡，○○○之繼承人為○○等 8 人，且○○所有系爭 5 筆土地迄未辦理繼承登記，乃以 94 年 11 月 15 日北市稽南港甲字第 0946937600 號函更正 93 年地價稅繳款書之納稅義務人記載為○○繼承（人）：○○○ ○○○ ○○○等 15 人（分單）。訴願人等 3 人仍不服，再次申請復查，經原處分機關以 95 年 2 月 20 日北市稽法乙字第 09560006000 號復查決定：「復查駁回。」上開復查決定書分別於 95 年 2 月 22 日送達訴願人○○○、95 年 2 月 23 日送達訴願人○○

○、95 年 4 月 4 日送達訴願人○○○。訴願人等 3 人猶不服，於 95 年 3 月 20 日聲明訴願

，4 月 11 日補具訴願書，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理　　由

一、按土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定：「地價稅.....之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」第 15 條第 1 項規定：「地價稅按每 1 土地所有權人在每 1 直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵之。」第 16 條第 1 項前段規定：「地價稅基本稅率為千分之十。」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.....其開徵日期，由省（市）政府定之。」同法施行細則第 20 條第 1 項規定：「地價稅依本法第 40 條之規定，每年 1 次徵收者，以 8 月 31 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 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 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。」土地法第 73 之 1 條第 1 項規定：「土地或建築改良物，自繼承開始之日起逾 1 年未辦理繼承登記者，經該管直轄市或縣市地政機關查明後，應即公告繼承人於 3 個月內聲請登記；逾期仍未聲請者，得由地政機關予以列冊管理。但有不可歸責於聲請人之事由，其期間應予扣除。」

內政部臺 46 內政字第 122934 號函釋：「茲函准司法行政部 46 臺函民 4954 號函節開：『按

納稅為人民之義務，憲法第 19 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；惟因此等關係取得物權之人如欲處分其物權時，仍非於登記之後不得為之，此證之民法第 759 條之規定自明。茲准來函迭述，係指繼承人延不遵辦繼承登記無法制裁及欠稅移送法院，又以原所有權人業已死亡不予受理云云，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』解釋到部。」

財政部 66 年 10 月 4 日臺財稅第 36740 號函釋：「主旨：繼承土地，在未辦妥分割及繼承登記前，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。說明：二、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。本案○○○等 9 人繼承土地，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 1 日臺財稅第 33588 號函釋：「主旨：經法院判決確定或拍賣取得物權之土地，在未辦理產權移轉登記前，其地價稅應向何人課徵乙案，復如說明。說明.....二、查地價稅課徵基準日，原則上應依照土地稅法施行細則第 14 條（現行細則第 20 條）之規定辦理。惟經法院拍賣取得土地物權，在未辦理所有權移轉登記前其應納之地價稅，依本部 49 年 8 月 2 日臺財稅發第 05701 號令釋.....之規定，如該日係在土地稅法施行細則第 14 條規定之上期基準日，亦即 6 月 30 日以前（包括 6 月 30 日）者，上期地價稅，即應向拍定人徵收；如該日係在同條規定之下期基準日，亦即 12 月 31 日以前（包括 12 月 31 日）者，下期地價稅即應向拍定人徵收。（現行細則第 20 條規定，每年 1 次徵收者，以 8 月 31 日為納稅義務基準日；每年分 2 期徵收者，上期以 2 月 28 日【閏年為 2 月 29 日】，下期以 8 月 31 日為納稅義務基準日。）.....」89 年 5 月 9 日臺財稅第 0890453056 號函：「主旨：逾期未辦繼承登記之土地或建物，於地政機關列冊管理期間之地價稅及房屋稅，應由繼承人履行納稅義務。說明：二、土地法於 89 年 1 月 26 日修正公布施行，其中第 73 條之 1 有關逾期未辦繼承登記之土地或建物，由地政機關『代管』修正為『列冊管理』，合先敘明。又原『未辦繼承登記土地處理要點』內政部於 88 年 5 月 14 日修正為『未辦繼承登記土地及建築改良物處理要點』，其第 18 點並未就代管（列冊管理）之土地建物於代管（列冊管理）期間無收益者之賦稅處理予以明定。又本部 66 年 10 月 4 日臺財稅第 36740 號函釋，略以：『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.....』。是以，未辦繼承登記之土地或建物，於地政機關列冊管理期間無收益者，既已無暫緩繳納賦稅之法令依據，參照上開函釋規定，應由繼承人履行納稅義務。」

二、本件訴願理由略以：

系爭○○、○○、○○地號等 3 筆土地經最高法院 94 年 12 月 8 日 94 年度臺上字第 2253 號民事判決確定應移轉部分持分予○○○等人，是○○遺產中系爭○○地號土地持分應更正為六十分之九、系爭○○地號土地（本筆免徵地價稅）持分應更正為三萬六千分之二千八百二十七、系爭○○地號土地則應整筆剔除。○○之遺產即系爭土地因訴願人等 3

人之父執輩拒不辦理繼承登記，可能會因無人承認繼承而於代管 15 年後收歸國有，原處分機關如何認定訴願人等必能取得系爭土地？況訴願人父親○○○於 86 年間死亡時，訴願人等 3 人即向法院聲請限定繼承。又倘原處分機關有課徵訴願人等 3 人系爭地價稅之合法依據，請逕於遺產稅辦理抵繳時扣除欠繳之地價稅。

三、卷查本市南港區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○地號等 5 筆土地原為被繼承人○○所有，○○於 74 年 7 月 9 日死亡後，其繼承人迄未辦理所有權繼承登記，經原處分機關南港分處查得○○之繼承人為○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等 6 人，乃以該 6 人納稅義務人，並依其申請分單（各持分六分之一）課徵系爭 5 筆土地之地價稅。嗣原處分機關南港分處得知○○○業於 86 年 4 月 29 日死亡，並查得○○○之繼承人為訴願人等 3 人，上開事實有地政－土地所有權查詢畫面、戶籍謄本、被繼承人○○及○○○之繼承系統表等資料影本附卷可稽，亦為訴願人所不爭執。經查○○之繼承人即訴願人之父○○○等 6 人，及○○○之繼承人即訴願人等 3 人雖未辦理前開系爭土地之繼承登記，惟按首揭民法第 759 條、第 1148 條及第 1151 條等規定，該等繼承人業以公同共有之關係取得系爭土地之所有權，則原處分機關依土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定，以系爭土地之所有權人即○○之繼承人訴願人等 15 人（○○之第 1 順位繼承人 4 人，第 2 順位繼承人 11 人【即○○○之繼承人 3 人，○○○之繼承人 8 人】，共計 15 人）為納稅義務人，並以○○之第 1 順位繼承人持分六分之一之分單方式課徵訴願人等 3 人 93 年地價稅計 48,505 元，自屬有據。

四、至於訴願人等 3 人主張系爭○○、○○、○○地號土地因所有權移轉登記等事件，經臺灣高等法院 94 年 6 月 14 日 91 年度重上字第 421 號民事判決及最高法院 94 年 12 月 8 日 94 年

度臺上字第 2253 號民事判決確定，應由○○之繼承人就系爭土地辦理繼承，並應移轉登記其應移轉持分予案外人○○○等人。是○○所有系爭土地之持分應予更正，訴願人等 3 人所繼承者亦有不同，且系爭土地亦可能因無人承認繼承，而於代管 15 年後收歸國有等節。經查前開臺灣高等法院 94 年 6 月 14 日 91 年度重上字第 421 號民事判決主文為：

「

原判決主文第 1 項部分，及訴訟費用（確定部分除外）之裁判均廢棄。被上訴人先位之訴駁回。上訴人.....○○○、○○○、○○○應就○○所有坐落臺北市南港區○○段○○小段○○地號、○○地號及○○地號土地（重測前為臺北市南港區○○段○○地號）辦理繼承登記，並應移轉登記.....『應移轉持分』予被上訴人○○○.....等 9 人及原審共同被告.....等人.....『取得應有部分』。.....」則該判決關於上訴人（含訴願人等 3 人）應移轉持分予被上訴人（○○○等人）部分，係屬一給付判決，經最

高法院 94 年 12 月 8 日 94 年度臺上字第 2253 號民事判決：「上訴駁回。.....」後，該給

付判決確定，原告（即被上訴人）得持此項判決為執行名義，聲請強制執行機關對被告（含訴願人等 3 人）債務人為強制執行。

前開判決並未直接創設、變更或撤銷特定法律關係，則在受判決之人持該確定判決申請變更土地登記之前，○○仍係該 3 筆土地之登記所有權人。

五、又按民法第 759 條規定，物權因繼承而取得者，不以登記為生效要件。

復查 64 年 7 月 15 日增訂土地法第 73 條之 1 規定，該次增訂之條文係規定逾期未聲請繼承

登記者，得由地政機關予以代管，惟該規定僅係法律授與代管機關之權限事項，並非課予代管機關該作為義務，亦難謂基此即變更土地稅法上之納稅義務人名義，此觀諸首揭內政部臺 46 內政字第 122934 號函釋及財政部 66 年 10 月 4 日臺財稅第 36740 號函釋自明。

況該條規定業於 89 年 1 月 6 日修正為列冊管理，並刪除原有之代管規定。則原處分機關依土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定，以系爭土地之被繼承人即訴願人等 15 人為納稅義務人，分單課徵訴願人等 3 人系爭土地持分六分之一 93 年地價稅，自無違誤。另訴願人等 3 人主張已向法院聲請限定繼承乙節，經查本件地價稅並非訴願人等 3 人因被繼承人死亡所繼承之債務，自與訴願人等 3 人於被繼承人○○○死亡後聲請限定繼承無涉；又訴願人主張業向財政部臺灣省北區國稅局申請以系爭土地抵繳○○○之遺產稅及罰鍰，請原處分機關逕於遺產稅辦理抵繳時扣除該欠繳之地價稅乙節，核與本案無涉，尚非本件訴願所得審究之範圍。訴願主張各節，恐係誤解，委難憑採。從而，原處分機關南港分處發單訴願人等 3 人課徵系爭土地持分六分之一 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　林世華

委員　陳石獅

委員　陳立夫

委員　陳媛英

中　華　民　國　95　年　6　月　21　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）