

訴 願 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因申請退還房屋稅及地價稅事件，不服原處分機關大同分處 95 年 12 月 29 日北市稽大同甲字第 09530226700 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

- 一、緣案外人○○○於 70 年 12 月 7 日死亡後，其繼承人就其原所有本市大同區○○段○○小段○○地號等 25 筆土地（持分皆為 2/156）及本市大同區○○○路○○段○○號地下○○樓房屋（持分 341/1000），迄未辦理所有權繼承登記。嗣原處分機關大同分處於 84 年辦理地價稅清理欠稅時，發現○○○已死亡，乃以 84 年 8 月 3 日北市稽同（乙）字第 18015 號及 18015-1 號函以訴願人為繼承人，補發最近 5 年度之地價稅及房屋稅稅單，並請本市建成地政事務所依行為時土地法第 73 條之 1 規定予以代管系爭土地及房屋。本市建成地政事務所乃以 85 年 3 月 28 日北市建地一字第 4729 號公告請○○○之繼承人依限辦理繼承登記，因逾期限仍無人辦理，遂由地政機關依行為時土地法第 73 條之 1 規定予以代管。
- 二、嗣原處分機關大同分處陸續向訴願人及○○○之其他繼承人發單課徵系爭土地及房屋各年度之地價稅及房屋稅，惟渠等均未繳納，原處分機關大同分處遂將渠等所欠繳之系爭 25 筆土地 79 年至 93 年（不含 85 年地價稅，該年度稅款因原處分機關大同分處未於核課期間送達業已註銷）地價稅及系爭房屋 80 年至 94 年房屋稅依規定移送法院（自 95 年 1 月 1 日起管轄機關改為法務部行政執行署士林行政執行處）強制執行，嗣經法務部行政執行署士林行政執行處扣押○○○繼承人之一案外人○○○於臺灣銀行營業部之存款，並於 95 年 7 月 24 日解繳入庫。訴願人不服，於 95 年 8 月起陸續向法務部行政執行署士林行政執行處、監察院、原處分機關大同分處等機關陳情，復於 95 年 12 月 27 日向原處分機關大同分處請求退還所扣稅款，該分處乃以 95 年 12 月 29 日北市稽

大同甲字第 09530226700 號函復否准所請。訴願人仍不服，於 96 年 1 月 15 日向本府提起訴願，5 月 8 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，均應視為原處分機關之處分，合先敘明。
- 二、按稅捐稽徵法第 28 條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」房屋稅條例第 3 條規定：「房屋稅，以附著於土地之各種房屋，及有關增加該房屋使用價值之建築物，為課徵對象。」第 4 條第 1 項規定：「房屋稅向房屋所有人徵收之。其設有典權者，向典權人徵收之。共有房屋向共有人徵收之，由共有人推定 1 人繳納，其不為推定者，由現住人或使用人代繳。」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。」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共同共有。」土地法行為時第 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，經該管市縣地政機關查明後，應即公告繼承人於 3 個月內聲請登記；逾期仍未聲請者，得由地政機關予以代管。前項代管期間為 9 年，逾期仍未聲請登記者，逕為國有登記。市、縣地政機關對於第 1 項代管之土地或建築改良物，得為使用、收益或管理上之必要處分。代管所得收益扣除代管費用及代繳各項稅款後，如有剩餘，應予提存。」土地法第 73 之 1 條第 1 項、第 2 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。」「前項列冊管理期間為 15 年，逾期仍未聲請登記者，由地政機關將該土地

或建築改良物清冊移請國有財產局公開標售。……」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，向共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共同共有，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，向共同共有土地管理人發單課徵地價稅。」89 年 5 月 9 日臺財稅第 0890453056 號函釋：「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。」

三、本件訴願及補充理由略以：

(一) 訴願人母親生前在○○市場做生意，與他人同購系爭等 25 筆土地，後因興建大廈，與建商協議地下○○樓供訴願人母親等 68 人做生意使用，惟因發生糾紛，故該地一直閒置不用。訴願人母親於 70 年 12 月 7 日過世，依當時內政部所頒訂之「未辦繼承登記土地及建築改良物處理要點」第 2 點第 1 項第 1 款規定：「戶政事務所將死亡戶籍資料，按旬彙送市、縣（市）稅捐稽徵機關，由稅捐稽徵機關先行彙集後列管，至逾繼承原因發生日 1 年，而仍未辦理繼承登記時，將死者歸戶卡，有關土地建物部分影印乙份，於每年 2 月底以前填單送建物所在地地政事務所。」原處分機關大同分處應於 72 年 2 月 28 日填單送本市建成地政事務所，由該所依土地法第 73 條之 1 規定於 72 年 4 月公告，則系爭土地及房屋於 81 年已登記為國有，以後即無稅捐問題。然原處分機關未依此辦理，遲至 84 年 8 月 3 日才函請建成地政事務所依土地法第 73 條之 1 規定辦理代管，造成訴願人之損害。

(二) 訴願人於 89 年 8 月收到臺灣士林地方法院財務執行通知書，表示訴願人等滯納 84 年至 88 年房屋稅及地價稅，嗣訴願人及訴願人之 2 名弟弟亦分別接獲法務部行政執行署臺北或士林行政執行處之通知，惟前往相關單位陳述後均無下文，至 95 年 8 月 27 日訴願人哥哥發現其於臺灣銀行帳戶內之存款被扣新臺幣（以下同）418,175 元，餘額變為負 363,435 元，未事先通知即予扣款，令人不服。系爭房屋為 68 人共有，經過 25 年，該等共有人之繼承人可能已有上千人，且訴願人從未擁有系爭土地及房屋，卻要繳稅，實屬不公，請將系爭土地及房屋逕登記為國有，並退還不當扣款。

四、卷查本市大同區○○段○○小段○○地號等 25 筆土地（持分皆為 2/156）及本市大同區○○○路○○段○○號地下○○樓房屋（持分 341/1000）原為被繼承人○○○所有，○○○於 70 年 12 月 7 日死亡後，惟其繼承人迄未辦理所有權繼承登記，渠等欠繳之 79 年至 93 年（不含 85 年）地價稅及 80 年至 94 年房屋稅，原處分機關大同分處遂分別改訂繳納期間後向訴願人及○○○之其他繼承人送達，惟渠等於繳納期間屆滿 30 日後仍未繳納，原處分機關大同分處乃依規定移送法院（自 95 年 1 月 1 日起管轄機關改為法務部行政執行署士林行政執行處）強制執行，並經法務部行政執行署士林行政執行處扣押○○○繼承人之一案外人○○○於臺灣銀行營業部之存款，於 95 年 7 月 24 日解繳入庫。此有

臺北市建物登記謄本、85年3月28日北市建地一字第4729號函、徵銷明細檔查詢畫面及原處分機關代收移送行政執行處滯納房屋稅及地價稅稅款及財務罰鍰繳款書等影本附卷可稽。是原處分機關大同分處以上開處理程序並無違誤為由否准訴願人退還已繳納稅款之申請，自屬有據。

五、至於訴願人主張原處分機關大同分處若依當時內政部所頒訂之「未辦繼承登記土地及建築改良物處理要點」第2點第1項第1款規定於72年2月28日填單送本市建成地政事務所，由該所依土地法第73條之1規定於72年4月公告，則系爭土地及房屋於81年已登記為國有，以後則無稅捐問題云云。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，土地法第73條雖已明定聲請登記之期限及逾期聲請得科處登記費罰鍰，但對於繼承人逾期仍怠不聲請繼承登記者，迄無有效之解決辦法，以致未辦繼承登記之土地建物，與年俱增，導致地籍失實；為力謀防止，乃於64年7月24日增訂土地法第73條之1規定，該次增訂之條文雖係規定逾期未聲請繼承登記者，「得」由地政機關予以代管，代管期間為屆滿後仍未聲請登記者，逕為國有登記。惟前開規定僅係法律授與代管機關之權限事項，亦難謂代管期間屆滿即變更土地稅法及房屋稅條例所定之納稅義務人名義，況為避免侵害人民之財產權，該條規定業於89年1月26日將逕為國有登記之相關規定予以刪除，修正為請國有財產局公開標售。則原處分機關依土地稅法第3條第1項第1款及房屋稅條例第4條第1項規定，以系爭土地、房屋所有權人之繼承人即訴願人等為納稅義務人，課徵系爭土地79年至93年（不含85年）地價稅及80年至94年房屋稅，自無違誤。又訴願人主張將系爭土地及房屋逕為登記為國有乙節，尚非本件訴願審理範疇，併予敘明。從而，原處分機關大同分處否准訴願人之申請，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（公出）

副主任委員 王曼萍（代理）

委員 陳 敏

委員 陳淑芳

委員 陳石獅

委員 陳媛英

委員 紀聰吉

委員 蘇嘉瑞

委員 李元德

中 華 民 國 96 年 5 月 17 日

市長 郝龍斌

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 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)