

臺北市政府 96.06.14. 府訴字第 09670068100 號訴願決定書

訴 願 人：○○○

訴 願 人：○○○

訴 願 人：○○○

訴 願 代 理 人：○○○會計師

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人等 3 人因 94 年地價稅事件，不服原處分機關 96 年 1 月 16 日北市稽法乙字第 09530233200 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○○○原所有本市士林區○○段○○小段○○、○○地號、○○段○○小段○○地號、○○段○○小段○○地號、○○段○○小段○○地號、○○段○○小段○○地號、○○段○○小段○○地號、○○段○○小段○○地號等 8 筆土地，○○○於 93 年 8 月 25 日死亡後，經原處分機關士林分處查得○○○之繼承人係訴願人等 3 人及案外人○○○共 4 人，該分處乃核定○○○之繼承人即訴願人等 3 人及案外人○○○應繳納系爭 8 筆土地 94 年地價稅計新臺幣 88,686 元。訴願人等 3 人嗣以案外人○○○業拋棄繼承及訴願人等 3 人業聲請限定繼承為由，向原處分機關士林分處申請更正納稅義務人名義，經該分處以 95 年 9 月 1 日北市稽士林甲字第 09561038800 號函更正以「○○○繼承人○○○ ○○○ ○○○」為系爭 8 筆土地納稅義務人課徵 94 年地價稅。訴願人等 3 人不服，申請複查，經原處分機關以 96 年 1 月 16 日北市稽法乙字第 09530233200 號復查決定：「複查駁回。」訴願人等 3 人仍不服，於 96 年 2 月 14 日經由原處分機關向本府聲明訴願，3 月 9 日補具訴願理由書，4 月 10 日補充訴願理由，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。」

稅捐稽徵法第 6 條規定：「稅捐之徵收，優先於普通債權。土地增值稅、地價稅、房屋稅之徵收，優先於一切債權及抵押權。經法院或行政執行署執行拍賣或交債權人承受之土地，執行法院或行政執行署應於拍定或承受 5 日內，將拍定或承受價額通知當地主管機關，依法核課土地增值稅、地價稅、房屋稅，並由執行法院或行政執行署代為扣繳。」

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。」第 1154 條規定：「繼承人得限定以因繼承所得之遺產，償還被繼承人之債務。繼承人有數人，其中一人主張為前項限定之繼承時，其他繼承人視為同為限定之繼承。為限定之繼承者，其對於被繼承人之權利、義務，不因繼承而消滅。」

司法院 96 年 1 月 23 日院臺廳民二字第 0960001964 號函：「.....說明：.....二、該修正條文雖增訂有地價稅、房屋稅之徵收應優先於一切債權及抵押權之規定，然該修正條文既未明定其有溯及適用之明文，則本諸法律不溯既往原則，本次修正所增訂有關地價稅、房屋稅之徵收應優先於一切債權及抵押權之規定，應僅就該拍賣標的物於 96 年 1 月 12 日修正規定生效後所發生之地價稅、房屋稅始有其適用。....」

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 49 54 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。」

## 二、本件訴願及補充理由略以：

按民法第 1154 條第 1 項、第 1156 條第 1 項、第 1157 條第 1 項及第 1159 條所明定限定繼承之法律效力及遺產之清算程序，訴願人等 3 人為限定繼承後，僅以因繼承所得之遺產，負償還被繼承人債務之責任即可，不必以自己之「固有財產」清償，訴願人等 3 人僅負以遺產為限度之物的「有限」責任。本件限定繼承遺產土地之地價稅捐，需依法定遺產清算程序，於被繼承人生前之債務受償後，訴願人等 3 人始得繼承剩餘之遺產標的，並就實際繼承之土地遺產擔負後續地價稅捐之繳納義務。且系爭土地於被繼承人生前即由法院查封拍賣中，限定繼承有無剩餘財產未臻明確，目前訴願人等 3 人仍未繼承取得被繼承人所遺系爭土地，且原處分機關就系爭地價稅捐既已向法院為債權登記參與分配，自應暫緩向訴願人等 3 人發單，否則將致生訴願人等 3 人以自己之財產償還系爭地價稅捐，與民法所規定限定繼承僅負以遺產為限度之物的「有限」責任不符。按 96 年 1 月 10 日修正後稅捐稽徵法第 6 條規定，系爭地價稅捐已受確切保障，當足以受償。如經法院之查封拍賣或遺產清算程序已無剩餘財產可供繼承，則訴願人自無須就系爭地價稅負繳納義務，如經法院之遺產清算程序後，尚有賸餘財產可供繼承，系爭地價稅依稅捐稽徵法第 6 條規定當以為受償，亦無應納未納之地價稅捐。原處分機關對系爭地價稅捐債權受有完整之保障下，應由系爭土地強制執行受償分配，並暫緩向訴願人等 3 人發單。

## 三、卷查本市士林區○○段○○小段○○、○○地號、○○段○○小段○○地號、○○段○○小段○○地號、○○段○○小段○○地號、○○

段○○小段○○地號、○○段○○小段○○地號、○○段○○小段○○地號等 8 筆土地原為○○○所有，○○○於 93 年 8 月 25 日死亡後，其繼承人迄未辦理系爭 8 筆土地所有權繼承登記，嗣原處分機關士林分處查得○○○之繼承人為訴願人等 3 人及案外人○○○，惟○○○業拋棄繼承及訴願人等 3 人業聲請限定繼承，此有系爭 8 筆土地土地所有權部查詢畫面、○○○遺產清冊、臺灣士林地方法院家事法庭 93 年 11 月 1 日士院儀家親 93 年度繼字第 639 號函及臺灣士林地方法院 93 年 11 月 29 日 93 年度繼字第 715 號民事裁定等影本附卷可稽，亦為訴願人等 3 人所不爭執。經查訴願人等 3 人經聲明限定繼承後，雖未辦理系爭 8 筆土地之繼承登記，惟按首揭民法第 759 條、第 1148 條、第 1151 條及第 1154 條等規定訴願人等 3 人業以共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訴願人等 3 人為納稅義務人，課徵系爭 8 筆土地 94 年地價稅，自屬有據。

四、至於訴願人等 3 人主張本件限定繼承遺產土地之地價稅捐，需依法定遺產清算程序，於被繼承人生前之債務受償後，訴願人等 3 人始得繼承剩餘之遺產標的，並就實際繼承之土地遺產擔負後續地價稅捐之繳納義務，目前訴願人等 3 人仍未繼承取得被繼承人所遺系爭土地等節。經查訴願人等 3 人業依民法第 1156 條規定開具遺產清冊呈報臺灣士林地方法院，聲請限定繼承，依民法第 1154 條第 1 項規定所謂限定繼承，乃繼承人限定以因繼承所得之遺產，償還被繼承人之債務，亦即限定繼承之繼承人仍繼承被繼承人之全部權利義務，惟僅以繼承所得之遺產為限，償還被繼承人之債務。故訴願人等 3 人於被繼承人○○○死亡時，即依民法第 759 條、第 1148 條、第 1151 條及第 1154 條等規定以共同共有之關係取得系爭 8 筆土地之所有權，並依土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定為系爭 8 筆土地 94 年地價稅之納稅義務人，亦即系爭土地 94 年地價稅之納稅義務人即為訴願人等 3 人，是以既非如訴願人等 3 人所稱仍未繼承取得系爭 8 筆土地，亦非係以渠等之固有財產清償被繼承人生前之公法稅捐債務，訴願主張，顯係誤解法令，委難憑採。另關於訴願人等 3 人主張依 96 年 1 月 10 日修正之稅捐稽徵法第 6 條規定，系爭地價稅捐已受確切保障，當足以受償，原處分機關應暫緩向訴願人等 3 人發單課徵乙節。經查 96 年 1 月 10 日修正之稅捐稽徵法第 6 條第 2 項雖規定土地增值稅、地價稅、房屋稅之徵收，優先於一切債權

及抵押權。惟依首揭司法院 96 年 1 月 23 日院臺廳民二字第 0960001964 號函業明釋，前開規定僅就該拍賣標的物於 96 年 1 月 12 日修正規定生效後所發生之地價稅、房屋稅始有其適用，是系爭 8 筆土地之 94 年地價稅雖經原處分機關士林分處於 95 年 7 月 12 日申報參與分配，惟尚不及於適用前開新修正之稅捐稽徵法第 6 條第 2 項規定，是系爭稅款可否獲得分配，仍未確定，並非如訴願人等 3 人主張系爭稅捐業受確切保障當足清償，訴願主張，恐有誤解，不足採據。從而，原處分機關士林分處向訴願人等 3 人課徵系爭 8 筆土地 94 年地價稅，原處分機關複查決定駁回複查之申請，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

五、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 陳淑芳  
委員 陳石獅  
委員 陳媛英  
委員 紀聰吉  
委員 林明昕  
委員 戴東麗  
委員 蘇嘉瑞  
委員 李元德

中 華 民 國 96 年 6 月 14 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）