

臺北市政府 96.07.20. 府訴字第 09670161500 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 95 年地價稅事件，不服原處分機關 96 年 4 月 27 日北市稽法乙字第 09630373700 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

緣訴願人之被繼承人○○○原所有本市大安區○○段○○小段○○地號、○○段○○小段○○地號等 2 筆土地，○○○於 90 年 8 月 16 日死亡後，經原處分機關大安分處查得○○○之繼承人係訴願人及案外人○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○共 11 人，該分處乃核定○○○之繼承人即訴願人等 11 人應繳納系爭 2 筆土地 95 年地價稅計新臺幣 20,770 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 96 年 4 月 27 日北市稽法乙字第 09630373700 號復查決定：「復查駁回。」上開復查決定書於 96 年 5 月 2 日送達，訴願人仍不服，於 96 年 5 月 25 日向本府提起訴願，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。」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 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，其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人。」

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。」

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。」

92 年 9 月 10 日臺財稅字第 0920453854 號函釋：「主旨：有關共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，應否由全體共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共同共有土地地價稅不服，應否由全體共同共有人共同申請復查一案。說明：二、共同共有土地未設管理人者，依稅捐稽徵法第 12 條後段規定，以全體共同共有人為納稅義務人，全體共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、前開地價稅經全體共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，准按各共同共有人約定之比例分單繳納。如僅由部分共同共有人申請分單，並承諾負連帶繳納責任，且其共同共有關係所由規定之法律或契約定有共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，共同共有土地未設管理人者，全體共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，以全體共同共有人為納稅義務人所核課之稅捐，如由共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：

訴願人先父生前之行蹤及財務全然被訴願人之弟○○○控制，先父辭世後訴願人雖經限定繼承，惟○○○完全無視訴願人之存在，於遺產稅申報書自行任意申報，既然○○○已自願充當選定當事人，早年收取租金及設計逃漏稅者亦同屬○○○，為權責分明，積欠稅捐或現期稅捐理應向○○○追繳，不宜向業聲請限定繼承之訴願人催繳。請原處分機關體念民艱，於所需繳交地價稅之系爭土地在現階段未能登記訴願人名下，該稅款應暫由政府核可之遺產稅納稅選定代理人○○○先行墊繳後向各繼承人收回歸墊，或直接由其發通知，分別攤款向各繼承人收齊後繳交，如有人抗稅不繳納，乾脆於查明後由政府拍賣遺產繳交，不失為實現限定繼承立法旨意及實施平均地權之理想境界。

三、卷查本市大安區○○段○○小段○○地號、○○段○○小段○○地號等 2 筆土地原為○○○所有，○○○於 90 年 8 月 16 日死亡後，其繼承人迄未辦理系爭 2 筆土地所有權繼承登記，嗣原處分機關大安分處查得○○○之繼承人為訴願人及案外人○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○共 11 人，其

中訴願人業聲請限定繼承，此有○○○財產查詢清單、○○○繼承系統表、臺灣臺北地方法院 90 年 8 月 31 日 90 年度繼字第 559 號民事裁定等影本附卷可稽，亦為訴願人所不爭執。經查訴願人經聲請限定繼承後，與○○○之其他繼承人雖未辦理系爭 2 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 條等規定訴願人及○○○之其他繼承人共 11 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共 11 人為納稅義務人，課徵系爭 2 筆土地 95 年地價稅，自屬有據。

四、至於訴願人主張系爭 2 筆土地之地價稅，應向早年收取租金及設計逃漏稅之○○○追繳，不宜向業聲請限定繼承之訴願人催繳。或得拍賣遺產繳交，以實現限定繼承之立法意旨及平均地權之理想境界等節。經查訴願人業依民法第 1156 條規定開具遺產清冊呈報臺灣臺北地方法院，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 條等規定與○○○之其他繼承人共 11 人以共同共有之關係取得系爭 2 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 2 筆土地 95 年地價稅之納稅義務人；又訴願人與○○○之其他繼承人共 11 人既係以共同共有之關係取得系爭 2 筆土地，依首揭稅捐稽徵法第 12 條規定及財政部 92 年 9 月 10 日臺財稅字第 0920453854 號函釋意旨，自應以全體共同共有人為納稅義務人，原處分機關依法並無法指定僅由某特定繼承人為納稅義務人或召開選定遺產管理人會議。另依行政執行法之規定，公法上金錢給付義務逾期不履行者，移送法務部行政執行署所屬行政執行處，就義務人之財產執行之，故原處分機關亦無強制拍賣系爭 2 筆土地以繳交系爭地價稅之權限，是訴願主張各節，委難憑採。從而，原處分機關大安分處向訴願人及案外人等共 11 人課徵系爭 2 筆土地 95 年地價稅，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。

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 陳石獅
委員 陳媛英
委員 紀聰吉
委員 程明修
委員 林明昕
委員 蘇嘉瑞
委員 李元德

中 華 民 國 96 年 7 月 20 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)