

訴 願 人 潘○○

送 達 代 收 人 曾○○

原 處 分 機 關 臺 北 市 稅 捐 稽 徵 處

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關南港分處民國 97 年 8 月 26 日北市稽南港甲字第 09730546000 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

事 實

- 一、被繼承人潘○○【民國（下同）55 年 3 月 2 日死亡】遺有本市南港區玉成段 3 小段 139、141 地號等 2 筆土地（權利範圍全，面積分別為 22 平方公尺、600 平方公尺），因其繼承人遲未辦理繼承登記，前經原處分機關南港分處核課被繼承人潘○○之合法繼承人潘○○83 年至 87 年地價稅在案，嗣因被繼承人潘○○之合法繼承人潘○○欠繳 83 年至 85 年及 87 年地價稅，原處分機關南港分處分別於 84 年 7 月 31 日、86 年 9 月 11 日、86 年 9 月 11 日及 88 年 3 月 10 日以「潘○○之合法繼承人：潘○○」為相對人，向臺灣士林地方法院聲請強制執行。嗣經被繼承人潘○○之另一繼承人即案外人李○○送於 88 年 12 月 4 日檢送繼承系統明細表向原處分機關南港分處申請按應繼分比例分單繳納系爭土地之地價稅，經該分處以 89 年 3 月 29 日北市稽南港乙字第 8900260400 號函復被繼承人潘○○之繼承人李○○、訴願人及潘○○等共 20 人，關於 83 年至 87 年地價稅部分，請向臺灣士林地方法院申請分單繳納；關於 88 年地價稅部分，核准其等分單繳納地價稅。旋經原處分機關審認被繼承人潘○○之繼承人中，除訴願人、潘○○、潘○○等 3 人尚欠地價稅外，其餘繼承人李○○等 17 人已按其應繼分分單繳納 88 年地價稅，被繼承人潘○○之繼承人全體共 20 人乃於 89 年 7 月 7 日就系爭土地辦妥公同共有之繼承登記。
- 二、嗣原處分機關南港分處辦理查詢欠稅作業時，發現訴願人及潘○○仍欠繳按其應繼分分單之 83 年至 85 年及 87 年度地價稅，乃於 97 年 3 月 10 日檢送上開年度之地價稅繳款書予訴願人及潘○○，訴願人同日並繳納上開地價稅共計新臺幣（下同）6 萬 4,435 元。

三、旋訴願人於 97 年 8 月 13 日以上開年度之地價稅繳款書未經合法送達予訴願人，且上開年度之地價稅法定徵收期間已過，原處分機關南港分處未於法定期間徵起，訴願人之親友誤繳該筆稅款為由，向南港分處申請退還溢繳稅款 6 萬 4,435 元。案經原處分機關南港分處審認上開年度之地價稅於法定期間移送強制執行及徵收期間尚未屆滿，乃以 97 年 8 月 26 日北市稽南港甲字第 09730546000 號函復訴願人否准所請。訴願人不服，於 97 年 9 月 24 日經由原處分機關向本府提起訴願，98 年 1 月 10 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

- 一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為對外之決定，視為原處分機關之處分，合先敘明。
- 二、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，其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人。」第 14 條第 1 項規定：「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。」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、繳納期限等事項，由稅捐稽徵機關填發。」第 18 條規定：「繳納稅捐之文書，稅捐稽徵機關，應於該文書所載開始繳納稅捐日期前送達。」第 19 條第 3 項規定：「對共同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。」第 21 條第 1 項第 2 款、第 2 項規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：...
.... 二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。」「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」

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。..... 前項第一款土地所有權屬於公有或共同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人。.....。」

民法第 273 條第 1 項規定：「連帶債務人之債權人，得對於債務人中之一人或數人，或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付。」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，成一共同關係之數人，基於其共同關係而共有一物者，為共同共有人。各共同共有人之權利，及於共同共有物之全部。」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共同共有。」

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共同共有，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，向共同共有土地管理人發單課徵地價稅。」

75 年 3 月 28 日臺財稅第 7533353 號函釋：「稅捐稽徵機關依稅法規定核課稅捐，乃屬行政行為，該行政行為除法律有規定外（如公示送達）應以到達相對人始生效力。本部 72 年 1 月 10 日臺財稅第 30138 號函釋：『……在核課期間將屆滿始發現應徵之稅捐者，自應儘速於核課期間內發單，以免逾越核課期間無法據以補稅送罰。』已有規定，其中所謂應於核課期間內發單，自係指應於核課期間內將稅單合法送達者而言。」

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定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，准就該訴願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 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 1 人申請復查，稅捐稽徵機關應予受理。」

三、本件訴願及補充理由略以：稅捐之徵收期間為 5 年，訴願人前開誤繳之地價稅為 83 年至 85 年及 87 年度之地價稅，該等地價稅繳款書所載繳納期間，自屆滿之翌日起算至原處分機關南港分處 97 年 3 月 10 日補發稅單時，該等地價稅徵收期間已逾 5 年，依法不得再行徵收。訴願人分單應繳納之地價稅部分，於分單當時（即 89 年間）即已繳納完畢，原處分機關南港分處再行開單補徵之處分已屬錯誤。又訴願人繳納單據因淹水滅失，無法提出，原處分機關理應有所記載，無奈原處分機關不自行查明，反一再要求訴願人提出繳納之收據證明，顯不合理，該分處以稅捐稽徵法第 23 條第 1 項規定為由駁回訴願人退稅之請求，不無率斷。

四、查被繼承人潘張伴遺有本市南港區玉成段 3 小段 139、141 地號等 2 筆土地，因其繼承人遲未辦理繼承登記，前經原處分機關南港分處核課被繼承人潘○○之合法繼承人潘○○83 年至 87 年地價稅在案，嗣因被繼承人潘○○之合法繼承人潘○○欠繳 83 年至 85 年及 87 年地價稅，原處分機關南港分處分別於 84 年 7 月 31 日、86 年 9 月 11 日、86 年 9 月 11 日及 88 年 3 月 10 日以「潘○○之合法繼承人：潘○○」為相對人，向臺灣士林地方法院聲請強制執行。嗣經被繼承人潘○○之另一繼承人即案外人李○○於 88 年 12 月 4 日檢送繼承系統明細表向原處分機關南港分處申請按應繼分比例分單繳納上開土地之地價稅，該分處以 89 年 3 月 29 日北市稽南港乙字第 8900260400 號函復被繼承人潘○○之繼承人李

○○、訴願人及潘○○等共 20 人，關於 83 年至 87 年地價稅部分，請向臺灣士林地方法院申請分單繳納，關於 88 年地價稅部分，核准其等分單繳納地價稅，並檢送分單後之 88 年地價稅繳款書。旋經原處分機關審認被繼承人潘○○之繼承人中，除訴願人、潘○○、潘○○等 3 人尚欠地價稅外，其餘繼承人李○○等 17 人已按其應繼分分單繳納 88 年地價稅，被繼承人潘○○之繼承人全體共 20 人乃於 89 年 7 月 7 日就系爭土地辦妥共同共有之繼承登記。嗣原處分機關南港分處辦理查詢欠稅作業時，發現訴願人及潘○○仍欠繳按其應繼分分單之 83 年至 85 年及 87 年度地價稅，乃於 97 年 3 月 10 日檢送上開年度之地價稅繳款書予訴願人及潘○○，訴願人同日並繳納上開地價稅。此有臺北市稅捐稽徵處南港分處滯納案件債務清冊（83 年）、臺北市稅捐稽徵處滯納案件移送書（84 年、85 年、87 年）、被繼承人潘○○欠繳 83 至 87 年地價稅分攤明細表、民事執行聲請狀（稿）首頁、臺北市稅捐稽徵處繳付財務執行案件執行費用明細表、原處分機關南港分處 89 年 3 月 29 日北市稽南港乙字第 8900260400 號函及稅單影像檔列印 97 年 3 月 10 日繳款書 4 份等影本附卷可稽。

五、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，本件被繼承人潘○○所遺之系爭 2 筆土地，依首揭民法第 759 條、第 1148 條、第 1151 條等規定及前揭財政部 66 年 10 月 4 日臺財稅第 36740 號函釋意旨，應屬潘○○之全體繼承人所共同共有。又查本件訴願人等 20 人所共同共有之系爭土地既未設有管理人，依首揭稅捐稽徵法第 12 條後段規定，該 2 筆土地地價稅之納稅義務人即為潘張伴之全體繼承人，至為顯然。

六、惟按共同共有財產未設管理人者，以其全體共同共有人為納稅名義人，稅捐稽徵法第 12 條定有明文。又按稅捐稽徵法第 16 條規定及財政部 92 年 9 月 10 日臺財稅字第 0920453854 號函釋意旨，關於地價稅繳款書上納稅義務人之記載，如因實際困難，無法查明全部納稅義務人之姓名時，就該已查得部分之納稅義務人姓名仍應逐一列舉。經查原處分機關南港分處核發之地價稅 83 年統一補發繳款書本稅為 18 萬 1,583 元、84 年稅額繳款書本稅為 21 萬 1,438 元、85 年稅額繳款書本稅為 21 萬 1,438 元、87 年地價稅繳款書應納稅額為 23 萬 6,030 元，納稅義務人均載為「潘○○之合法繼承人：潘○○」，而非潘○○之全體繼承人，尚難謂上開地價稅繳款書之納稅義務人為系爭 2 筆土地之共同共有人

全體，原處分機關南港分處於 97 年 3 月 10 日始向訴願人開單補徵按其應繼分分單之上開年度地價稅，依稅捐稽徵法第 21 條規定及前揭財政部 75 年 3 月 28 日臺財稅第 7533353 號函釋意旨，顯已逾 5 年核課期間，原處分機關本應依法不得再予補稅。訴願人於 97 年 3 月 10 日繳納上開稅款，嗣於 97 年 8 月 13 日申請退還上開稅款，原處分機關南港分處以上開稅款已移送強制執行及徵收期間尚未屆滿而否准訴願人退稅之申請，尚嫌率斷。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

七、綜上論結，本件訴願為有理由，依訴願法第 81 條，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 陳 業 鑫

副主任委員 王 曼 萍

委員 劉 宗 德

委員 陳 石 獅

委員 陳 媛 英

委員 紀 聰 吉

委員 戴 東 麗

委員 林 勤 綱

委員 柯 格 鐘

委員 葉 建 廷

委員 范 文 清

中 華 民 國 98 年 2 月 12 日

市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 陳業鑫 決行