

99年2月2日送達，訴願人仍不服，於99年3月2日向本府提起訴願，5月27日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按稅捐稽徵法第1條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定，本法未規定者，依其他有關法律之規定。」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。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納義務。」第19條第3項規定：「對共同共有人中之1人為送達者，其效力及於全體。」

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。二、設有典權土地，為典權人。三、承領土地，為承領人。四、承墾土地，為耕作權人。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；其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人；田賦以共有人所推舉之代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共有人各按其應有部分為納稅義務人。」

民法第273條第1項規定：「連帶債務之債權人，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828條規定：「共同共有人之權利義務，依其共同關係所由成立之法律、法律行為或習慣定之。……共同共有物之處分及其他之權利行使，除法律另有規定外，應得共同共有人全體之同意。」行為時第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：「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。」

68 年 6 月 24 日臺財稅第 34348 號函釋：「未設管理人之共同共有土地，其應納稅捐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。納稅義務人之一將其自行分攤應納部分之稅款，提存於法院，自不能視為應納稅款已繳納。惟稅捐機關於移送法院執行時，可先向提存法院提取該部分稅款後，由應納稅額中扣除，以其餘額移送執行；如不予提取該項提存之稅款者，則仍以全額欠稅移送執行。」

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 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。」

二、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 訴願人的身分係系爭土地之納稅義務人，另一個係連帶債務人。因訴願人係被繼承人王林○○之繼承人，王林○○係被繼承人朱○○之繼承人，訴願人為系爭土地地價稅之納稅義務人。訴願人依法僅對被繼承人王林○○負連帶責任，系爭土地係被繼承人朱○○所遺，訴願人並無連帶責任，只是被繼承人王林○○對於被繼承人朱○○系爭土地地價稅負連帶責任，訴願人為再轉繼承人因而負連帶責任。所以，稅單上必須先有被繼承人朱○○之連帶債務人王林○○之連帶責任字樣，再來是記載連帶債務人王○○被繼承人王林○○，用以確定及證明訴願人得依民法第 273 條第 1 項規定，向其他連帶債務人請求給付。
 - (二) 依民法第 273 條第 1 項及第 272 條規定，原處分機關送達之地價稅繳款書僅是繼承人王○○，訴願人自始沒有接到以連帶債務人名義之地價稅繳款書，系爭土地地價稅繳款書自始並未生效。另按管理人之設置法律並未明定須由全體繼承人同意，地價稅繳款書應記載訴願人為系爭土地管理人身分或連帶債務人名義，訴願人才能繳納系爭土地地價稅之全部稅款。
- 三、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為土地所有權人；稅捐稽徵法第 12 條後段規定，共同共有財產，以全體共同共有人為納稅義務人，第 19 條第 3 項規定，對共同共有人中之 1 人為送達者，其效力及於全體。復依前揭財政部 92 年 9 月 10 日臺財稅字第 0920453854 號函釋意旨，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；其地價稅繳款書上納稅義務人之記載，應逐一列舉納稅義務人姓名，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。經查本件被繼承人朱○○於 52 年 2 月 8 日死亡，遺有系爭土地，迄未辦妥繼承登記，亦未設管理人，有地籍資料查詢影本附卷可稽，且為訴願人所不爭執。嗣經原處分機關所屬北投分處查得訴願人及案外人王○○等共計

副主任委員 王 曼 萍
委員 劉 宗 德
委員 陳 石 獅
委員 紀 聰 吉
委員 戴 東 麗
委員 林 勤 綱
委員 葉 建 廷
委員 范 文 清
委員 施 文 貞

中華民國 99 年 7 月 8 日
市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 蔡立文 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）