

訴 願 人 楊○○

訴 願 人 楊○○

訴 願 人 楊○○

訴 願 人 楊○○

兼訴願代表人

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關民國 99 年 10 月 7 日北市稽大安字第 09931730800 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

- 一、原處分關於 88 年至 93 年地價稅部分，訴願駁回。
- 二、原處分關於 94 年至 97 年地價稅部分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。

事 實

- 一、被繼承人楊○○【民國（下同） 47 年 1 月 14 日死亡】遺有之本市萬華區青年段 1 小段 634、634-1、634-2、634-3、636 地號等 5 筆持分土地（下稱系爭土地），其中除 634-3 地號土地因供道路使用，符合土地稅減免規則第 9 條規定，經原處分機關核定自 80 年起免徵地價稅外，其餘 4 筆土地按一般用地稅率課徵地價稅在案。其繼承人遲未辦理繼承登記，經原處分機關所屬大安分處（土地歸戶分處，下稱大安分處）於 93 年間查得被繼承人楊○○之繼承人為訴願人等 4 人，乃核課被繼承人楊○○之全體繼承人 88 年至 92 年地價稅，並續核課 93 年至 97 年地價稅，共計新臺幣（下同）14 萬 6,033 元，納稅

義務人欄位記載為楊業繼承人楊○○、楊○○、楊○○、楊○○（即訴願人等 4 人）。

訴願人等 4 人於繳納期間屆滿後 30 日仍未繳納，經該分處將

上開欠繳稅款移送法務部行政執行署臺北行政執行處（下稱臺北行政執行處）行政執行，於 99 年 2 月 9 日執行完畢。其間，適逢 98 年地價稅開徵，大安分處依訴願人提供之繼承系統表，核課被繼承人楊○○之全體繼承人即訴願人等 4 人、案外人吳○○、吳○○、吳○○、楊○○、楊○○、楊○○、楊○○、楊○○、楊○○、王○○、王○○、王○○、楊○○等共計 16 人 98 年地價稅。訴願人楊○○、楊○○及楊○○等 3 人不服，申請復查，經大安分處查認 98 年地價稅繳款書記載之納稅

義務人漏列繼承人吳○○、吳○○、吳○○、王○○及王○○等 5 人，乃以 99 年 5 月 10

日北市稽大安甲字第 09930698000 號函更正 98 年地價稅繳款書之納稅義務人欄。嗣納稅義務人欄記載之楊○○於 99 年 5 月 14 日向該分處檢送戶籍資料，主張其非為被繼承人楊○○之繼承

人，經該分處查得楊○○、楊○○、楊○○、楊○○及楊○○等 5 人並非被繼承人楊○○之繼承人，乃以 99 年 5 月 26 日北市稽大安甲字第 09930831001 號函更正 98 年地價稅

繳

款書之納稅義務人欄。

二、訴願人楊○○、楊○○等 2 人對 98 年地價稅不服，申請復查，經原處分機關以 99 年 7 月 2

3 日北市稽法甲字第 09931587900 號復查決定：「復查駁回。」其間，訴願人等 4 人於 99 年 6 月 11 日向大安分處申請依其應繼分（即 1/4）分單繳納 98 年地價稅，經該分處以 99

年

6 月 22 日北市稽大安甲字第 09930985600 號函核准其等 4 人自 98 年起分單繳納系爭土地之

地

地價稅。嗣訴願人等 4 人於 99 年 8 月 11 日向原處分機關申請退還 88 年至 97 年繳納之地價稅

價稅

，經交由大安分處以 99 年 8 月 23 日北市稽大安甲字第 09932545200 號函復訴願人等 4

人

否准所請。訴願人等 4 人不服，於 99 年 9 月 17 日向本府提起訴願，嗣經原處分機關重新審查後，以其所屬分處係內部單位，倘欲對外作成行政處分，應以原處分機關名義為之

，乃以 99 年 10 月 7 日北市稽大安字第 09931730800 號函通知訴願人等 4 人，並副知本府

訴

願審議委員會，撤銷上開大安分處 99 年 8 月 23 日北市稽大安甲字第 09932545200 號函及重為否准之處分。嗣經本府以原處分已不存在為由，以 99 年 11 月 18 日府訴字第 09970129900 號訴願決定：「訴願不受理。」其間，訴願人仍不服原處分機關 99 年 10 月 7 日北市稽大安字第 09931730800 號函，於 99 年 10 月 26 日於本府訴願審議委員會網站聲明訴願

,

同年 11 月 1 日補具訴願書，11 月 9 日補充訴願理由，100 年 1 月 17 日補具訴願資料，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 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 17 條規定：「納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關，查對更正。」第 19 條第 3 項規定：「對共同共有者中之一人為送達者，其效力及於全體。」第 35 條第 1 項第 1 款規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式敘明理由，連同證明文件，依左列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算三十日內，申請復查。」第 39 條規定：「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿三十日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行.....。」

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。」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，全體公司共有人係對應納稅捐負連帶責任.....。」92年9月10日臺財稅字第0920453854號函釋：「主旨：有關公司共有

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，應否由全體公司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公司共有土地地價稅不服，應否由全體公司共有人共同申請復查一案.....說明：.....二、公司共有土地未設管理人者，依稅捐稽徵法第12條後段規定，以全體公司共有人為納稅義務人，全體公司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、前開地價稅經全體公司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，准按各公司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，且其公司共有關係所由規定之法律或契約定有公司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，公司共有土地未設管理人者，全體公司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，以全體公司共有人為納稅義務人所核課之稅捐，如由公司共有人中之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) 本案88年至97年地價稅繳款書納稅義務人只列訴願等4人，未將全體公司共有人列為納稅義務人，對於訴願人等4人以外之公司共有人不生送達之效力，對訴願人等共計16名公司共有人之執行名義尚未成立。本案既經原處分機關確認繼承人為16人，則88年至97年地價稅繳款書之義務人記載嚴重錯誤，至為明確。
- (二) 大安分處以99年6月22日北市稽大安甲字第09930985600號函同意訴願人等4人自98年起分單繳納地價稅，其稅額為3,761元。而臺北行政執行處以99年1月14日北執辰94年地稅執字第00021956號執行命令收取訴願人等4人共16萬8,104元，一次收取45年的稅額，訴願人等4人於本案受到極不公平的待遇。
- (三) 原處分機關於系爭處分函引用司法院釋字第537解釋，賦予納稅義務人協力申報義務

。惟查該號解釋係指涉房屋稅條例適用優惠稅率時課納稅義務人協力義務。故臺北市政府 94 年 5 月 5 日府訴字第 0941283050 0 號訴願決定書理由六明言，地價稅係由主管稅

捐稽徵機關依照地政機關編送之地價稅歸戶冊及地籍異動通知資料核定，納稅義務人就該核課事實之提供並無協力義務。況依萬華分處 94 年 10 月 24 日函、法務部行政執行署 96 年度署聲議字第 121 號聲明異議決定書、臺北行政執行處 98 年 11 月 5 日及 98 年 11

月 26 日函等 4 件函文，可證明訴願人等 4 人自 94 年 9 月起至少 4 次提供協助。

(四) 原處分機關說明大安分處於 98 年 11 月 18 日知悉被繼承人楊○○之繼承系統表，該分處在明知有其他繼承人情形下，不對錯誤之 88 年至 97 年地價稅執行案進行更正、補救，反要求臺北行政執行處繼續執行，對訴願人等 4 人作不公平之待遇，損及訴願人等 4 人之權益。

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。土地所有權人死亡後，依首揭民法第 759 條、行為時第 1148 條、第 1151 條等規定及財政部 66 年 10 月

4 日臺財稅第 36740 號函釋意旨，倘未設有管理人，應屬被繼承人之全體繼承人所共同共有。復依稅捐稽徵法第 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，同法第 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。又依前揭財政部 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。

四、查被繼承人楊○○於 47 年 1 月 14 日死亡，遺有系爭土地，其中除 634-3 地號土地自 80 年起免徵地價稅外，其餘 4 筆土地係按一般用地稅率課徵地價稅在案。因被繼承人楊○○之繼承人遲未辦理繼承登記，亦未設管理人，嗣經大安分處查得楊○○之繼承人為訴願人等 4 人，有地籍資料查詢、戶籍資料查詢等影本附卷可稽，大安分處乃以被繼承人楊○○之全體繼承人即訴願人等 4 人為系爭土地之納稅義務人，向其等發單課徵系爭土地 88 年至 97 年地價稅，並向訴願人楊○○及楊○○送達上開年度之地價稅繳款書，訴願人等 4 人於繳納期間屆滿後 30 日仍未繳納，經該分處將上開欠繳稅款移送臺北行政執行處行政執行，於 99 年 2 月 9 日執行完畢。

五、復依司法院釋字第 537 號解釋意旨：「……因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權

調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務.....。」業已闡明納稅義務人應負申報協力義務。是有關係爭土地之繼承人為何人之事實，訴願人等 4 人應有較原處分機關更高之掌握及支配可能性，合先敘明。

六、關於訴願人申請退還 88 年至 93 年地價稅部分：

經查本件被繼承人楊○○於 47 年 1 月 14 日死亡，遺有系爭土地，迄未辦妥繼承登記，亦未設管理人，楊○○之繼承人未履行辦妥繼承登記之公法上義務，致使稅捐稽徵機關無從確定全體繼承人，自屬可歸責於繼承人之事由。大安分處查得訴願人等 4 人為楊○○之繼承人，乃依稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，將 88 年至 93 年地價稅繳款書向共同共有

人中之楊○○送達，其效力及於共同共有人全體。再查訴願人楊○○於收受上開地價稅繳款書後，訴願人等 4 人並未依稅捐稽徵法第 17 條規定向原處分機關申請查對更正，亦未依同法第 35 條第 1 項第 1 款規定申請復查，上開地價稅稅額業已確定。原處分機關否准其等 4 人退還 88 年至 93 年地價稅之申請，並無違誤，從而，此部分原處分應予維持。

七、關於訴願人申請退還 94 年至 97 年地價稅部分：

查訴願人楊○○於 100 年 1 月 17 日至本府訴願審議委員會言詞辯論時，主張大安分處前已收受財政部財稅資料中心 94 年 10 月 11 日資五字第 0940014512 號函所檢送有關其等家庭成

員三親等親屬資料，已知楊○○之繼承人除訴願人等 4 人外、尚有其他入，卻未記載於地價稅繳款書云云。經查本件訴願人等 4 人父親楊○○（楊○○之三子，83 年 2 月 3 日死亡）為被繼承人楊○○之繼承人之一，前經大安分處函詢財政部財稅資料中心有關楊○○之三親等內之親屬資料，經該中心以 94 年 10 月 11 日資五字第 0940014512 號函檢送該家庭成員（三親等）資料查詢清單，依該清單記載楊○○之被繼承人除訴願人等 4 人外，其配偶楊○○（96 年 6 月 22 日死亡），依民法第 1138 條規定，亦應為楊○○之繼承人，是楊○○死亡後，其就系爭土地所生之一切權利、義務關係，依法既由其配偶楊○○及訴願人等 4 人所繼承，惟查原處分機關核發之 94 年至 97 年地價稅繳款書上納稅義務人之記載，卻漏列繼承人楊○○，此與財政部前揭函釋意旨有違，則本件 94 年至 97 年地價稅繳款書未逐一記載稅捐稽徵機關查得之所有繼承人姓名，對該等年度地價稅核課處分之合法性是否有影響乙節，原處分機關並未進行審究，事涉本件訴願人申請退還 94 年至 97 年地價稅是否有理由。從而，此部分原處分應予撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。

八、綜上論結，本件訴願為部分無理由，部分有理由，依訴願法第 79 條第 1 項及第 81 條，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 蔡 立 文  
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 柯 格 鐘  
委員 葉 建 廷  
委員 范 文 清

中華民國 100 年 1 月 25 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）