

訴 願 人 ○○○律師（○○○遺產管理人）

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 112 年 6 月 14 日北市稽中正乙字第 11237034144 號函關於地價稅部分之處分，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

被繼承人○○○於民國（下同）111 年 9 月 8 日死亡，遺有本市中正區○○段○○小段○○地號土地（宗地面積 382 平方公尺，權利範圍 5,490/65,352；持分面積為 32.09 平方公尺，下稱系爭土地；其地上建物門牌為本市中正區○○○路○○段○○巷○○號○○樓，下稱系爭房屋），因其繼承人均已拋棄繼承等，致系爭土地迄未辦理繼承登記。原處分機關查得訴願人業經臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）以 111 年 11 月 16 日 111 年度司繼字第 2655 號民事裁定選任為被繼承人○○○之遺產管理人，另系爭土地原按自用住宅用地稅率課徵地價稅，惟自被繼承人○○○死亡時起，系爭土地無土地所有權人本人或其配偶、直系親屬辦竣戶籍登記，不符土地稅法第 9 條自用住宅用地之規定，乃依稅捐稽徵法第 14 條第 1 項及第 19 條第 1 項規定，以 112 年 6 月 14 日北市稽中正乙字第 11237034144 號函（下稱原處分）通知訴願人，系爭土地應自 112 年起恢復按一般用地稅率課徵地價稅，系爭房屋應自 111 年 9 月起按非自住家用稅率 2.4%課徵房屋稅及取消課徵房屋稅時折減房屋現值 50%，並依稅捐稽徵法第 21 條規定，補徵 112 年差額房屋稅。原處分於 112 年 6 月 16 日送達，訴願人不服原處分關於地價稅部分之處分，於 112 年 7 月 10 日向本府提起訴願，8 月 25 日補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯。

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 9 條規定：「本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」第 14 條規定：「已規定地價之土地，除依第二十二條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第 16 條第 1 項規定：

「地價稅基本稅率為千分之十。……。」第 17 條第 1 項規定：「合於左列規定之自用住宅用地，其地價稅按千分之二計徵……。」

稅捐稽徵法第 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 19 條第 1 項規定：「為稽徵稅捐所發之各種文書，得向納稅義務人之代理人、代表人、經理人或管理人以為送達……。」

民法第 6 條規定：「人之權利能力，始於出生，終於死亡。」第 1177 條規定：「繼承開始時，繼承人之有無不明者，由親屬會議於一個月內選定遺產管理人，並將繼承開始及選定遺產管理人之事由，向法院報明。」第 1178 條規定：「親屬會議依前條規定為報明後，法院應依公示催告程序，定六個月以上之期限，公告繼承人，命其於期限內承認繼承。無親屬會議或親屬會議未於前條所定期限內選定遺產管理人者，利害關係人或檢察官，得聲請法院選任遺產管理人，並由法院依前項規定為公示催告。」第 1179 條規定：「遺產管理人之職務如左：一、編製遺產清冊。二、為保存遺產必要之處置。三、聲請法院依公示催告程序，限定一年以上之期間，公告被繼承人之債權人及受遺贈人，命其於該期間內報明債權及為願受遺贈與否之聲明，被繼承人之債權人及受遺贈人為管理所已知者，應分別通知之。四、清償債權或交付遺贈物。五、有繼承人承認繼承或遺產歸屬國庫時，為遺產之移交。前項第一款所定之遺產清冊，管理人應於就職後三個月內編製之；第四款所定債權之清償，應先於遺贈物之交付，為清償債權或交付遺贈物之必要，管理人經親屬會議之同意，得變賣遺產。」第 1183 條規定：「遺產管理人得請求報酬，其數額由法院按其與被繼承人之關係、管理事務之繁簡及其他情形，就遺產酌定之，必要時，得命聲請人先為墊付。」第 1184 條規定：「第一千一百七十八條所定之期限內，有繼承人承認繼承時，遺產管理人在繼承人承認繼承前所為之職務上行為，視為繼承人之代理。」第 1185 條規定：「第一千一百七十八條所定之期限屆滿，無繼承人承認繼承時，其遺產於清償債權並交付遺贈物後，如有賸餘，歸屬國庫。」

財政部 80 年 5 月 25 日台財稅第 801247350 號函釋：「……依土地稅法第 17 條……規定，得適用特別稅率之用地，於適用特別稅率之原因、事實消滅時，應自其原因、事實消滅之次期起恢復按一般用地稅率課徵

地價稅……。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 被繼承人○○○已於 111 年 9 月 8 日死亡，依民法第 6 條規定，自其死亡之時起即失去負擔義務之法律上地位，又其無繼承人，從而系爭土地應無地價稅納稅義務人存在。
- (二) 依司法院釋字第 622 號解釋理由可知，被繼承人生前尚未繳納之稅捐義務，並未因其死亡而消滅，而係由其遺產管理人等居於代繳義務人之地位，於被繼承人遺有財產之範圍內，代為繳納。換言之，遺產管理人等僅就被繼承人遺有財產之範圍內，代被繼承人履行生前已成立之稅捐債務，至於其死亡後，無法發生義務與責任，則遺產管理人等亦無從居於代繳義務人之地位代為履行。被繼承人○○○已死亡，訴願人為其遺產管理人，對於原處分機關就被繼承人○○○死亡後所遺系爭土地之地價稅自 112 年起恢復按一般用地稅率課徵地價稅之處分，訴願人非該地價稅納稅義務人。
- (三) 被繼承人○○○所遺系爭土地，應列入遺產稅課稅範圍，並以訴願人為遺產稅納稅義務人據以課徵遺產稅，方為正辦。

三、查被繼承人○○○於 111 年 9 月 8 日死亡，遺有系爭土地，其繼承人均已拋棄繼承等，系爭土地迄未辦理繼承登記；訴願人經臺北地院民事裁定選任為被繼承人○○○之遺產管理人；系爭土地自被繼承人○○○於 111 年 9 月 8 日死亡時起，無土地所有權人本人或其配偶、直系親屬辦竣戶籍登記；有被繼承人○○○之全戶除戶資料、系爭土地及系爭房屋 112 年 7 月 19 日列印之標示部、所有權部頁面、原處分機關 111 年地價稅課稅明細表、臺北地院 111 年 11 月 16 日 111 年度司繼字第 2655 號民事裁定等影本附卷可稽，原處分自屬有據。

四、至訴願人主張被繼承人○○○死亡時起，失去負擔義務之法律上地位，又其無繼承人，系爭土地應無地價稅納稅義務人存在；依司法院釋字第 622 號解釋理由可知，遺產管理人僅就被繼承人遺有財產之範圍內，代被繼承人生前已成立之稅捐債務為履行，至於其死亡後無法發生義務與責任，遺產管理人亦無從居於代繳義務人之地位代為履行；訴願人非系爭土地自 112 年起恢復按一般用地稅率課徵地價稅之納稅義務人及應以訴願人為系爭土地遺產稅之納稅義務人課徵遺產稅云云。本件查：

- (一) 依民法第 1177 條、第 1178 條、第 1179 條第 1 項、第 1184 條、第 1185

條規定，繼承開始時，繼承人之有無不明者，得選定遺產管理人以為遺產之管理等相關事宜。是以，遺產管理人之制度，係對於繼承人有無不明之遺產所設，該管理人一方面進行繼承人之蒐尋，一方面進行遺產之管理，以避免遺產之滅失毀損。其最終之目的即為「有繼承人承認繼承或遺產歸屬國庫時，為遺產之移交。」據此，遺產未移交前，遺產之歸屬係屬未定，亦即與遺產有關之法律關係，並不因被繼承人死亡而歸於消滅，僅係負擔義務、承受權利之人尚未確定。故自繼承開始時，因繼承人有無不明致遺產歸屬未定之期間，相關被繼承人遺產權利義務之行使、負擔，應由得依民法第 1183 條規定請求報酬之遺產管理人本於善良管理人之注意義務，依民法第 1179 條之規定執行之。

(二) 次按地價稅係以土地為租稅客體，而經登記之土地所有權人死亡，於其繼承人有無不明時，為免遺產之散失，民法既設有遺產管理人制度以管理及清算遺產，至其將遺產移交繼承人或國庫為止，則稽徵機關對於土地所有權人死亡所遺土地，不因繼承人未明而失其課徵地價稅之基礎。又依稅捐稽徵法第 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，應由遺產管理人等依法繳清後，始得分割遺產或交付遺贈，此亦合於民法有關遺產管理人職務之規定。另系爭土地原按自用住宅用地稅率課徵地價稅，惟自被繼承人○○○死亡時起，系爭土地無土地所有權人本人或其配偶、直系親屬辦竣戶籍登記，不符土地稅法第 9 條自用住宅用地之規定。是原處分機關基於訴願人為被繼承人○○○之遺產管理人地位，通知訴願人系爭土地應自 112 年起恢復按一般用地稅率課徵地價稅，於法並無不合。

(三) 又司法院釋字第 622 號解釋理由，係就 62 年 2 月 6 日公布施行之遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項規定，被繼承人於死亡前 3 年內贈與特定身分者之財產，於被繼承人死亡時應視為遺產課徵遺產稅；惟就被繼承人死亡前所為贈與，如至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵贈與稅者，法無明文應以繼承人為納稅義務人，如以繼承人為贈與稅納稅義務人是否合憲所為之解釋；與本件被繼承人死亡後，所遺土地地價稅課徵之情節不同。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所為原處分關於地價稅部分之處分，並無不合，應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文

。

訴願審議委員會主任委員 連 堂 凱
委員 張 慕 貞
委員 王 曼 萍
委員 陳 愛 娥
委員 盛 子 龍
委員 洪 偉 勝
委員 范 秀 羽
委員 邱 駿 彥
委員 郭 介 恒
委員 宮 文 祥

中華民國 112 年 10 月 3 日
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。（臺北高等行政法院地址：臺北市士林區福國路 101 號）