

訴 願 人：○○○○遺產管理人○○○律師

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 95 年 10 月 26 日北市稽法甲字第 09561470300 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

- 一、緣被繼承人○○○○於 75 年 4 月 3 日死亡，遺有本市士林區○○段○○小段○○地號及信義區○○段○○小段○○地號持分土地，因其繼承人均拋棄繼承，致上開土地迄今仍未辦理繼承登記。嗣原處分機關中正分處辦理 94 年度欠稅清查，發現訴願人業經臺灣臺北地方法院 85 年度管字第 60 號民事裁定指定為被繼承人○○○○之遺產管理人，乃依稅捐稽徵法第 14 條及第 19 條規定，以 94 年 12 月 5 日北市稽中正甲字第 09461 461800 號函檢送被繼承人○○○○欠繳 89 年至 94 年地價稅繳款書 6 份予訴願人，金額合計新臺幣（以下同） 591,974 元，並請訴願人依法繳納。訴願人於 95 年 1 月 2 日向原處分機關中正分處申請查對更正，經該分處查明後，以 95 年 1 月 11 日北市稽中正甲字第 095600038 00 號函重新檢送被繼承人○○○○90 年至 94 年地價稅繳款書 5 份予訴願人，金額合計 497,211 元，同時說明前揭 94 年 12 月 5 日北市稽中正甲字第 09461461800 號函應予作廢。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 95 年 5 月 16 日北市稽法甲字第 09560518500 號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍未甘服，於 95 年 6 月 16 日第 1 次向本府提起訴願，經本府以 95 年 8 月 10 日府訴字第 09584623200 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。」
- 二、嗣經原處分機關重為 95 年 10 月 26 日北市稽法甲字第 09561470300 號復查決定：「被繼承人○○○○90 年期地價稅稅額更正為新臺幣 166,097 元，其餘維持原處分。」上開復查決定書於 95 年 10 月 30 日送達。訴願人仍表不服，於 95 年 11 月 23 日第 2 次向本府提起訴願，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 項規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。……」第 14 條規定：「已規定地價之土地，除依第 22 條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」

稅捐稽徵法第 19 條規定：「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 1 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 6 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 1185 條規定：「第 1178 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。」

代管無人承認繼承遺產作業要點第 14 點規定：「遺產之收益及負擔：……（二）代管期間應負擔之稅費及其他必要費用在其遺產現金項下支出，無現金或現金不足以支付者，由國產局相關預算或機關專戶墊支。結案時，墊付費用應收回歸墊，如無法收回歸墊者，由國產局相關預算支應。……（四）代管期間墊付之稅費、雇人監管費用、律師暨訴訟費用及其他必要費用，於遺產處分時收回歸墊。但經法院執行拍賣者，應併同前項報酬聲請優先分配後歸墊。」第 17 點規定：「遺產有不足清償債權之虞者，代管遺產之地價稅、房屋稅，應俟公示催告期滿後併同其他債權一併處理，免予墊繳。」

二、本件訴願理由略以：

（一）系爭土地迄今仍被假扣押無法處分，本案被繼承人○○○○已於 75 年 4 月 3 日死亡，依民法第 6 條規定已非權利義務主體，自無成為系爭土地所有權人或地價稅繳納義務人之可能，而被繼承人○○○○既非系爭土地 90 年至 94 年地價稅之繳納義務人，訴願人自非原處分之應受送達人。原處分機關明知被繼承人已經死亡，竟仍主張被繼承人為本件納稅義務人，顯與民法第 6 條規定及貴府訴願決定意旨有違，依法應予撤銷。

（二）原處分機關稱原復查決定之作成，係考量稅捐稽徵法第 23 條公法請

求權時效，惟被繼承人○○○○既非納稅義務人，本件自始即無所謂公法請求權時效之問題。

三、卷查本件前經本府 95 年 8 月 10 日府訴字第 09584623200 號訴願決定：「

原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。」其撤銷理由略以：「……五、惟查，人之權利能力，始於出生，終於死亡，此為民法第 6 條所明定。被繼承人○○○○既於 75 年 4 月 3 日死亡，依前揭規定，被繼承人○○○○自死亡時起即非系爭土地之所有權人，自非系爭土地 90 年至 94 年地價稅之納稅義務人；又其繼承人均已拋棄繼承，原處分機關不察，遽以系爭土地 90 年至 94 年地價稅之納稅義務人為被繼承人○○○○，訴願人為被繼承人○○○○之遺產管理人為由，而依稅捐稽徵法第 19 條規定向訴願人檢送被繼承人○○○○90 年至 94 年地價稅繳款書，尚有可議之處。復查，稅捐稽徵法第 14 條所稱納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺產管理人負繳納義務乙節，係指被繼承人生前所欠繳之稅捐而言，此參諸該規定之立法理由甚明。職是，原處分機關率以前開規定課予訴願人系爭土地 90 年至 94 年地價稅之繳納義務，亦嫌無據。……」

四、本案經原處分機關重為復查決定，除本市士林區○○段○○小段○○地號土地，經原處分機關士林分處以 95 年 10 月 2 日北市稽士甲字第 09561309100 號函核定自 90 年起免徵地價稅，致原核定稅額有所更正外，其餘仍維持原處分，相關理由依復查決定書重為復查決定之理由記載：「……二、……本案土地所有權人死亡，且繼承人均拋棄繼承，依上開規定系爭土地所有權應於清償債權後歸屬國庫。惟查系爭 2 筆土地分別於 74 年 5 月 22 日及同年 5 月 29 日經法院囑託查封登記，此有土地登記第二類謄本之其他登記事項附案可稽，職是，系爭土地在未清償債權且塗銷查封登記前，尚無法變更其所有權人名義。又地價稅收入係地方政府重要財源之一，在考量稅捐稽徵法第 23 條規定：『稅捐之徵收期間為 5 年……』之限制，申請人既被選任遺產管理人，在債權未清償前仍不能免除其責。是以，本案無人繼承土地之遺產管理人仍為本案地價稅繳款書之應受送達人，其應納之地價稅稅款係遺產管理人管理該遺產之必要費用，且如依同法第 39 條規定：『納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿 30 日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。』辦理執行時係對系爭土地執行亦非對遺產管理人之個人財產執行。……」準此，原處分機關針對系爭土地核定課徵被繼承人○

○○○90 年至 94 年地價稅為 166,097 元，自屬有據。

五、至訴願人主張本案被繼承人○○○○已於 75 年 4 月 3 日死亡，依民法第 6 條規定已非權利義務主體，自無成為系爭土地所有權人或地價稅繳納義務人之可能，而被繼承人○○○○既非系爭土地 90 年至 94 年地價稅之繳納義務人，訴願人自非原處分之應受送達人等語。經查，依民法第 6 條規定，被繼承人○○○○固於 75 年 4 月 3 日死亡時即喪失權利能力，形式上非系爭土地之所有權人，亦非系爭土地 90 年至 94 年地價稅之納稅義務人。然被繼承人○○○○所遺留之系爭土地既有無人承認繼承之事實，且依民法第 1185 條之規定意旨，國庫又非最後順序之繼承人，此時若將系爭土地解為無主財產，不啻將造成地價稅稽徵之漏洞，而訴願人又將如何解釋其係本於何人之代理人身分為系爭土地之管理行為。況被繼承人之遺產（含系爭土地）既為被繼承人債務之總擔保，此時若僅因系爭土地形式上無土地所有權人，進而將系爭土地於遺產管理期間所生之地價稅排除於遺產總擔保之外，亦難認符合事理之平。復查，財政部國有財產局或所屬辦事處經法院裁定選任為遺產管理人而代管無人承認繼承之遺產時，對於代管遺產所生之稅費（包括地價稅、房屋稅等）應由遺產現金項下支出，或由相關預算墊支，或俟公示催告期滿後併同其他債權一併處理，此為代管無人承認繼承遺產作業要點第 14 點第 2 款及第 17 點所明定。依該等規定之意旨，該等規定之適用顯係基於無人承認繼承之不動產於遺產管理人管理該不動產期間，稅捐稽徵機關對該不動產仍得依法課徵地價稅或房屋稅為前提。據此，訴願人上開主張，不足採據。從而，原處分機關重為復查決定更正課徵被繼承人○○○○ 90 年至 94 年地價稅額為 166,097 元，揆諸首揭規定，並無不合，應予維持。

六、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 陳淑芳

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 戴東麗

委員 蘇嘉瑞

委員 李元德

中 華 民 國 96 年 2 月 15 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）