

訴 願 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 1 月 22 日北市稽大安字第 09930086000 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

被繼承人○○○○【昭和 6 年（民國 20 年）3 月 22 日死亡】遺有本市大安區○○段○○小段○○、○○地號等 2 筆持分土地（宗地面積分別為 1,632 平方公尺、22 平方公尺，權利範圍各為 12/150，下稱系爭土地），因其繼承人遲未辦理繼承登記，前經原處分機關所屬大安分處核課被繼承人○○○○之全體繼承人民國（下同）88 年至 97 年地價稅在案，嗣因被繼承人○○○○之全體繼承人欠繳上開年度之地價稅，原處分機關所屬大安分處乃移送法務部行政執行署臺北行政執行處逕為行政執行，並經該行政執行處以 98 年 10 月 15 日北執丙 94 年地稅執字第 00052224 號執行命令，禁止義務人○○○○繼承人○○○○即訴願人於新臺幣（下同）28 萬 4,445 元範圍內收取對第三人○○銀行台北分行等 5 家銀行之債權或為其他處分，第三人亦不得對義務人清償。訴願人旋於 98 年 11 月 5 日、13 日及 18 日向法務部行政執行署臺北行政執行處聲明異議，同時請求撤銷原核定稅額之處分、申請停止執行及由占用人代繳地價稅。該行政執行處乃分別以 98 年 11 月 11 日、20 日及 23 日北執丙 94 年地稅執字第 00052224 號函請原處分機關所屬大安分處辦理。嗣經該分處以 98 年 12 月 4 日北市稽大安甲字第 09832115300 號函復訴願人否准所請在案。其間，訴願人委請○○法律事務所○○○律師及○○○律師，於 98 年 11 月 20 日向該分處請求撤銷原核定其為系爭土地納稅義務人之處分及申請系爭土地由占用人代繳地價稅，亦經原處分機關所屬大安分處以 98 年 12 月 16 日北市稽大安甲字第 09832171800 號函復該法律事務所否准所請。訴願人不服該函，於 99 年 1 月 13 日向本府提起訴願。嗣經原處分機關重新審查後，審認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 1 月 22 日北市稽大安字第 09930086000 號函撤銷上開大安分處 98 年 12 月 16 日北市稽大安甲字

第 09832171800 號函及重為處分仍維持原核定，該函於 99 年 3 月 15 日送達。嗣經本府以原處分已不存在為由，以 99 年 3 月 18 日府訴字第 09970028400 號訴願決定：「訴願不受理。」其間，訴願人對原處分機關 99 年 1 月 22 日北市稽大安字第 09930086000 號函仍表不服，於 99 年 4 月 14 日向本府提起訴願，4 月 20 日檢具相關資料，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、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：「對共同共有人中之一人為送達者，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。……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。……。」第 4 條第 1 項第 4 款規定：「土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使用者負責代繳其使用部分之地價稅或田賦：……四、土地所有權人申請由占有人代繳者。」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。」

稅捐稽徵法施行細則第 4 條第 1 項規定：「本法第十四條第一項有關納稅義務人死亡遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，由左列之人負繳納義務。一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。二、無遺囑執行人者，為繼承人。……。」

民法第 759 條規定：「因繼承、強制執行、徵收、法院之判決或其他非因法律行為，於登記前已取得不動產物權者，應經登記，始得處分其物權。」第 1138 條第 1 項第 1 款規定：「遺產繼承人，除配偶外，依左列順序定之：一、直系血親卑親屬。」第 1147 條規定：「繼承，因被繼承人死亡而開始。」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。繼承人對於被繼承人之債務，以因繼承所得遺產為限，負清償責任。」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公同共有。」
內政部臺 46 內政字第 122934 號函釋：「茲函准司法行政部 46 臺函民 49 54 號函節開：『按納稅為人民之義務，憲法第 19 條定有明文。再因繼承、強制執行、公用徵收、法院判決等取得物權，則因權利取得係原始取得不須登記即發生取得效力；惟因此等關係取得物權之人如欲處分其物權時，仍非於登記之後不得為之，此證之民法第 759 條之規定自明。茲准來函迭述，係指繼承人延不遵辦繼承登記無法制裁及欠稅移送法院，又以原所有權人業已死亡不予受理云云，是則繼承人自繼承業已取得財產，納稅又係履行義務而非處分財產，雖抗不登記，未始不可命其履行納稅義務。稅務機關如以繼承人為課徵對象，亦不發生不受理問題』……。」

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公同共有，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，向公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：「未設管理人之前公同共有土地，其應納稅捐以全體公同共有人為納稅義務人，全體公同共有人係對應納稅捐負連帶責任……。」

71 年 10 月 7 日臺財稅第 37377 號函釋：「土地所有權人依照土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，申請由占有人代繳地價稅案件，應由申請人檢附占有人姓名、住址、土地座落及占有面積等有關資料向稽徵機關提出申請始予辦理分單手續。但所有權人所提供之上項資料，占有人如有異議，應由所有權人或由稽徵機關協助查明更正，在有關資料未查明前，仍應向土地所有權人發單課徵……。」

87 年 11 月 3 日臺財稅第 871972311 號函釋：「本部 71 年 10 月 7 日臺財稅第 37377 號函釋規定：『土地所有權人依照土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，申請由占有人代繳地價稅案件，應由申請人檢附占有人姓名、住址、土地坐落及占有面積等有關資料向稽徵機關提出申請始予辦理分單手續。但所有權人所提供之上項資料，占有人如有異議，應由所有權人或由稽徵機關協助查明更正……』，係指土地所有權人申請占有人代繳而占有人有異議時，稽徵機關得協助土地所有權人查

明更正辦理，並非稽徵機關有協助查明更正之責任，如雙方當事人仍有爭議，在有關資料未能確定前，仍應向土地所有權人發單課徵。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 訴願人於 98 年 10 月 28 日收到執行命令，該執行命令之標的，現有地上○○棟○○層樓公寓，共 44 戶住戶免費居住其上多年，未曾繳交任何稅賦或地租，而欠繳之地價稅以使用者付費原則，實應向地上居住之占用人催討。
- (二) 訴願人母親○○○○在訴願人外公○○○逝世時，已拋棄繼承，此由外公所遺之板橋○○段○○、○○及○○地號土地辦竣繼承登記予○○○、○○○可證，又關於 97 年 11 月 27 日外公所遺同系爭土地地號之 8/150 持分，被登記為訴願人共同共有乙案，非訴願人同意之行為，此由申辦之文件內，均無訴願人之簽名、用印可證，此亦違反土地法第 73 條規定，前述共同共有登記，已明顯影響訴願人母親之拋棄繼承權之行使，又依繼承登記法令補充規定第 58 點規定及最高法院 88 年台上字第 1214 號判決意旨，可證訴願人母親○○○○理當非○○○○及○○○之繼承人，故訴願人實不應負擔 28 萬 4,445 元之稅額。

三、查被繼承人○○○○【昭和 6 年（民國 20 年）3 月 22 日死亡】遺有系爭土地，因其繼承人遲未辦理繼承登記，前經原處分機關所屬大安分處核課被繼承人○○○○之全體繼承人 88 年至 97 年地價稅在案，嗣因被繼承人○○○○之全體繼承人欠繳上開年度之地價稅，原處分機關所屬大安分處乃移送法務部行政執行署臺北行政執行處逕為行政執行，並經該行政執行處以 98 年 10 月 15 日北執丙 94 年地稅執字第 00052224 號執行命令，禁止義務人○○○○繼承人○○○即訴願人於 28 萬 4,445 元範圍內收取對第三人○○銀行台北分行等 5 家銀行之債權或為其他處分，第三人亦不得對義務人清償。訴願人遂委請○○法律事務所○○律師及○○○律師，於 98 年 11 月 20 日以訴願人母親○○○○（93 年 12 月 7 日死亡）業於 58 年間訴願人外公○○○逝世時為拋棄繼承，訴願人並非○○○○之繼承人，且系爭土地現分別為他人占有使用為由，向原處分機關所屬大安分處請求撤銷原核定其為系爭土地繳納義務人之處分及申請系爭土地由占用人代繳地價稅，嗣經原處分機關查得訴願人已於 97 年 11 月 27 日辦竣○○○本身遺有之系爭本市大安區土地（權利範圍均為 8/150）之共同共有繼承登記，且系爭土地上房屋

之所有權人對於占有土地仍有異議，仍應向土地所有權人課徵系爭土地之地價稅，有地籍資料查詢、繼承系統表、日據時期戶口調查簿、戶政連線戶籍資料、戶政連線除戶資料及線上查詢徵銷檔等影本附卷可稽。是原處分機關否准訴願人申請撤銷原核定其為系爭土地納稅義務人及申請系爭土地由占用人代繳地價稅之處分，自屬有據。

四、至訴願人主張其母親○○○○在其外公○○○逝世時，已拋棄繼承，由外公所遺板橋市○○段○○、○○及○○地號土地辦竣繼承登記予案外人○○○、○○○可證，又其外公所遺同系爭土地地號權利範圍8/15 0 登記為訴願人等公同共有乙案，並非訴願人同意之行為，訴願人母親○○○○並非○○○○及○○○之繼承人等語。按民法第 759 條及第 1151 條規定、首揭內政部臺 46 內政字第 122934 號及財政部 66 年 10 月 4 日臺財稅第 36740 號函釋意旨，因繼承而取得物權者，無須登記即發生取得效力，納稅又係履行義務而非處分財產，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公同共有，是在未辦妥分割及繼承登記前，稅捐稽徵機關自可依土地稅法第 3 條第 2 項規定，向公同共有土地管理人發單課徵地價稅。復按稅捐稽徵法第 12 條後段規定，公同共有財產，以全體公同共有人為納稅義務人，同法第 19 條第 3 項規定，對公同共有人中之 1 人為送達者，其效力及於全體，復依財政部 68 年 6 月 24 日臺財稅第 34 348 號函釋意旨，未設管理人之前公同共有土地，其應納稅捐以全體公同共有人為納稅義務人，全體公同共有人係對應納稅捐負連帶責任。經查，本件訴願人主張其母親○○○○於 58 年 6 月 8 日其外公○○○死亡時，已為拋棄繼承，其已非被繼承人○○○○之法定繼承人，依土地登記規則第 119 條第 1 項第 1 款第 1 目規定，繼承開始時在 74 年 6 月 4 日以前者，應檢附拋棄繼承權有關文件；其向其他繼承人表示拋棄者，拋棄人應親自到場在拋棄書內簽名。惟依卷附臺北縣板橋地政事務所 98 年 12 月 3 日北縣板地登字第 0980019831 號函略以，原為被繼承人蕭○○所有之臺北縣板橋市○○段○○、○○及○○地號等 3 筆土地係於 58 年 11 月 18 日辦理繼承登記予○○○及○○○等 2 人所有，然因原始資料已逾土地登記規則第 19 條所定 15 年保存期限，業依規定銷毀而無從提供；嗣原處分機關以 99 年 4 月 8 日北市稽法乙字第 0993 0519820 號函請○○○、○○○及○○○○等 3 人於 99 年 4 月 13 日攜帶 58 年間辦理被繼承人○○○繼承登記時之相關證明文件（含繼承系

統表、拋棄繼承同意書)到該處洽辦。嗣經○○○到場表示，○○○於58年間繼承當時，並未向其為拋棄繼承之表示，且於87年間臺北市大安區土地被政府徵收時，○○○亦有收到該徵收補償費；旋經原處分機關函請本府地政處提供本市大安區○○段○○小段○○地號土地徵收清冊及原所有權人○○○之繼承人具領徵收補償費資料。經該處以99年4月19日北市地用字第09931050300號函復原處分機關略以，本府興辦大安區○○○路○○段○○巷道路新築工程，前經該處公告徵收○○○所有上開○○地號土地，其徵收補償費因逾期未領，經該處以82年存字第3156號提存書提存於臺灣臺北地方法院提存所，嗣88年間○○○之繼承人○○○、○○○○等6人委託案外人○○○檢具繼承系統表等相關資料，申請領取該徵收補償費，並於88年9月28日具領在案該徵收補償費支票，亦經上開繼承人(含○○○○)簽章表明收到該款項，有○○○簽名之原處分機關談話筆錄、工程用地徵收補償地價清冊、臺灣臺北地方法院提存所提存書、收據及台北銀行支票暨簽收款項簽章等影本附卷可稽。是訴願主張，不足憑採。

- 五、另訴願人主張系爭土地上，現有地上11棟4層樓公寓，共44戶住戶免費居住其上多年，未曾繳交任何稅賦或地租，該欠繳之地價稅以使用者付費原則，實應向地上居住之占用人催討乙節。按地價稅之納稅義務人為土地所有權人，為土地稅法第3條第1項第1款所明定，至土地稅法第4條第1項規定所謂「得指定土地使用人負責代繳」，乃土地使用人負責代繳使用部分地價稅之規定，係同法第3條第1項之補充規定，其立法意旨在於地價稅之納稅義務人雖已明確規定，但事實上仍有納稅義務人行？不明，土地權屬不清，無人管理及被他人占有等情形，致使稅單無法送達，故訂定代繳辦法，以利稽徵，此觀之該條立法理由自明。其目的非由使用者終局負擔納稅義務，而係考量稅捐稽徵機關稽徵之便利性，是由土地所有權人申請由占有人代繳者，如無稅單無法送達之情事，或占有人聲明異議時，稅捐稽徵機關自得否准土地所有權人之申請。主管稽徵機關僅能基於便利地價稅之徵收，於實質上不致於變更納稅義務人主體之情形下，為適法之裁量。又依同法第1項第4款規定，土地使用人於代繳稅款後，不能依同法第4條第3項規定，向納稅義務人求償。準此，主管稽徵機關依土地所有權人申請指定由占有人代繳時，如占有人就系爭土地反對代繳稅款者，自不得逕行指定代繳。否則，無異僅因土地所有權人與占有人間私法上之

占有關係，使土地所有權人之單方面意思，致占有人負有公法上須代繳地價稅之義務，且占有人代繳稅款後無法依土地稅法第 4 條第 3 項規定向土地所有權人求償，實質上已發生變更納稅義務人主體之效果，不僅與土地稅法第 3 條第 1 項之規定不合，亦非同法第 4 條第 1 項之立法意旨所在，有最高行政法院 94 年 6 月 23 日 94 年度判字第 880 號判決可參；復按首揭財政部 71 年 10 月 7 日臺財稅第 37377 號及 87 年 11 月 3 日臺財稅第 871972311 號函釋意旨，占有人對代繳有異議時，稽徵機關得依職權協助土地所有權人查明，但非謂稽徵機關負有協助之責；又土地所有權人及占用人仍有爭議時，在有關資料未能確定前，仍應向土地所有權人發單課徵。經查，本件被繼承人○○○○繼承人中之○○○、○○○、○○○等 3 人前於 98 年 9 月 3 日、9 月 30 日及 10 月 7 日以系爭土地係由案外人○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○及○○○等 8 人占有使用為由，向原處分機關所屬大安分處申請上開占有人代繳各該占用部分之地價稅，經該分處以 98 年 10 月 6 日北市稽大安甲字第 09831579401 號函請上開 8 人於 98 年 11 月 10 日前以書面就占用之情形提出說明。嗣經○○○、○○○、○○○、○○○及○○○分別於 98 年 10 月 13 日、28 日、29 日及 11 月 6 日以書面提出異議，說明其等並無○○○、○○○、○○○等 3 人所指摘占用系爭土地之情事，案經原處分機關所屬大安分處審認系爭土地之占有事實無法確認，乃以 98 年 11 月 26 日北市稽大安甲字第 09833844700 號函復○○○、○○○、○○○等 3 人否准所請。是參照前揭說明，為避免僅因土地所有權人之單方面意思，致占有人須負擔公法上代繳地價稅之義務，發生實質上變更納稅義務人主體之效果，而違反土地稅法第 3 條第 1 項、第 4 條第 1 項立法意旨，原處分機關所屬大安分處為免陷於認定困難，以稽徵經濟計，乃核定土地登記簿所載之土地所有權人○○氏定之全體繼承人為系爭土地之納稅義務人，並無違誤。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所為處分，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、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 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 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 7 日

市長 郝龍斌公假

副市長 林建元代行

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）