

彰化縣政府訴願決定書（案號 100—508）

府法訴字第 1000077524 號

訴 願 人：○○○

地址：○○市○○○路○段○號○樓

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關 99 年 11 月 26 日彰稅法字第 0999942471 號復查決定書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣被繼承人○○○○於民國○年○月○日死亡，遺有本縣○○市○○段○○小段○○、○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○地號暨○○○段○○○小段○○、○○、○○地號及本縣○○鎮○○段○、○地號等○筆土地（下稱系爭土地），因其繼承人均拋棄繼承，致系爭土地迄今仍未辦理繼承登記。原處分機關以訴願人業經臺灣臺中地方法院（下稱臺中地院）○年度○○○字第○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，檢送 97 年、98 年地價稅繳款書予訴願人，金額分別各為新臺幣○○○元及○○○元，合計○○○元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願及補充理由意旨略謂：

- （一）大法官釋字第 622 號解釋理由書意旨，訴願人擔任被繼承人○○○○之遺產管理人，僅係居於代繳義務人之地位，代被繼承人繳納其生前尚未繳納之稅捐義務，而非繼承被繼承人之納稅義務人地位，故系爭 97、98 年繳款書之繳款義務人一欄記載為「遺產管理人：○○○（被

繼承人○○○)」即顯然錯誤。

- (二) 本案被繼承人○○○於○年○月○日死亡，依民法第 6 條規定，其權利能力及行為能力均歸消滅，自無再為納稅義務之主體並負擔新債務之可能。系爭土地 98 年之地價稅並非被繼承人生前已成立而尚未繳納之稅捐義務，被繼承人並非納稅義務人，自不在遺產管理人代為繳納之範圍。
- (三) 有案情相同之訴訟案件，經臺北高等行政法院 98 年度簡字第 175 號判決撤銷原處分及訴願決定，足供參酌。另依民法第 1181 條規定，訴願人身為遺產管理人，非於公告期間屆滿後，不得對被繼承人之任何債權人（含稅捐債務人）償還債務。原處分機關應於 99 年 5 月 18 日至 100 年 5 月 17 日之期間內報明稅捐債權，俾於期間屆滿後依法受償，而不得要求訴願人於公告期間內償還遺產對其所欠之稅捐債權，原處分機關逕行核發原處分，而訴願人於原處分所定繳款期間內根本無法代為償還債務，迺原處分機關既已依法報明債權，範圍包括本件系爭 97、98 年度地價稅，請求於期滿後參與分配；即不應仍維持本件違法之原處分及復查決定，反而命訴願人於公告期間屆滿前代為償還稅捐債務；是其所為不僅前後矛盾，更已顯然違反前開民法第 1181 條之明文規定。
- (四) 依內政部民國 95 年 1 月 18 日中授內辦地字第 0940056889 號函釋內容指出：「遺產管理人之設置，係為管理、保存及清償被繼承人之遺產，期以保護可能出現之繼承人、繼承債權人及繼承財產最後歸屬者（國庫）。而被繼承人死亡後，其權利能力及行為能力均歸於消滅，應無負擔新債務之可能，遺產管理人亦無清償此類債務之必要…依民法第 1185 條規定，遺產於清償債權（如被繼承人生前所遺應繳稅款等），並交付遺贈物後，如有賸餘，應即歸屬國庫；但期限內如無合法繼承人承認繼承、報明債權、及聲明願受遺贈，其遺產即全部歸屬國庫，遺產管理人即應依民法 1179 條第 1 項第 5 款之

規定，為遺產之移交，自無保存遺產、變賣遺產以清償債務或交付遺贈之必要。本案須代繳之地價稅，依陳情人另附地價稅單為 89 年至 93 年期，顯非被繼承人生前所遺應繳稅款或遺產管理人任遺產管理人期間（指公示催告屆滿前、繼承人承認繼承前、或清償債權及交付遺贈物前之期間），因管理遺產所應支出之必要費用，故應由遺產繼承人（如有人承認繼承）或最後歸屬者（國庫）擔負之，自無須為保存遺產而變賣遺產。」，依上開函釋意旨，其生前所負擔稅捐債務之範圍，自以系爭土地 97 年度地價稅為限；而被繼承人死亡後，其權利能力及行為能力均歸於消滅，自無負擔系爭土地 98 年度地價稅債務之可能；依上開函釋意旨，系爭土地 98 年度地價稅非屬遺產管理人代繳範圍云云。

二、答辯及補充答辯意旨略謂：

- (一) 按納稅義務人死亡，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，此為稅捐稽徵法第 14 條第 1 項所明定，查訴願人為被繼承人陳沈慈治之遺產管理人，依前揭規定，對於被繼承人尚未繳納之稅捐，於被繼承人遺有財產之範圍內，須負代為繳納之義務。次按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，為稅捐稽徵法第 19 條第 1 項所明定，被繼承人所遺系爭 15 筆土地係屬應課徵地價稅之土地，是本局核定課徵系爭土地 97 年、98 年地價稅計 4 萬 5,264 元，且依財政部 97 年 5 月 15 日台稅三發字第 09704025060 號函釋，於前揭繳款書之繳款義務人一欄記載「遺產管理人：○○○（被繼承人○○○○）」，並以訴願人為代繳義務人，於法並無不合。至訴願人所稱本局係以其為納稅義務人送達系爭土地地價稅繳款書乙節，容有誤解。
- (二) 訴願人雖主張被繼承人○○○○於○年○月○日死亡，

依民法第 6 條規定，其權利能力及行為能力均歸消滅，自無再為納稅義務之主體並負擔新債務之可能云云，惟查遺產管理人之制度，無非對於繼承人有無不明之遺產所設，一方面進行繼承人之搜尋，一方面管理遺產，避免遺產之滅失毀損，而其最終之目的即為「有繼承人承認繼承或遺產歸屬國庫時，為遺產之移交」，則在遺產未移交前，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，僅是負擔義務、承受權利之人尚未確定而已。在此歸屬未定之期間，相關之權利義務之行使、負擔，即應由遺產管理人本於一定之注意義務，依前揭 1179 條之規定執行。又依稅捐稽徵法第 14 條第 1 項明文規定，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繳清後，始得分割遺產或交付遺贈，亦可呼應前開民法有關遺產管理人職務之規定。是以，本局基於訴願人為被繼承人之遺產管理人職務之地位，而向訴願人發單送達系爭 15 筆土地 97、98 年地價稅，並無違誤。

- (三) 至訴願人主張與本案案情相同之訴訟案件，經臺北高等行政法院 98 年度簡字第 175 號判決撤銷原處分及訴願決定，可資參酌乙節。經查前揭判決僅係對 96 年度地價稅個案所為之裁判，並非判例，無法律上之拘束力，且該案之 90 年至 94 年、95 年、97 年及 98 年地價稅行政訴訟案，分別經臺北高等行政法院以 96 年度簡字第 311 號、97 年度簡字第 249 號、98 年度簡字第 331 號及 99 年度簡字第 599 號判決駁回、99 年度裁字第 1000 號、98 年度裁字第 3357 號及 99 年度裁字第 3363 號裁定駁回，是訴願人主張該個案撤銷原處分及訴願決定之裁判，不足拘束本件 97 年、98 年度地價稅訴願案。另訴願人主張本局應於 99 年 5 月 18 日至 100 年 5 月 17 日之期間內報明稅捐債權，以利償還，非逕行對其核發稅單乙節，查有關申報稅捐債權部分，本局業以 100 年 1 月

11 日彰稅法字第 1009900471 號函送「欠稅參與分配清冊」參與分配在案，併予陳明。

- (四) 又本局向訴願人送達系爭 15 筆土地 98 年地價稅繳款書，係以訴願人基於○○○○之遺產管理人之地位，依民法第 1179 條第 1 項及稅捐稽徵法第 14 條第 1 項規定，在其得管理遺產之範圍內，有代繳地價稅之義務，並無以被繼承人○○○○或訴願人為系爭地價稅納稅義務人之意思。且土地稅法第 4 條第 1 項第 2 款有關「土地權屬不明時，主管稽徵機關得指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅」之規定，亦足以彰顯地價稅係依隨土地所發生公法上稅捐債務，即使土地所有權權屬不明，亦無礙此公法上稅捐債務之發生，此亦有最高行政法院 98 年 12 月 11 日 98 年度裁字第 3042 號裁定可茲參照云云。

理 由

- 一、按「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人…。」、「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。」、「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。」、「關於遺產管理、分割及執行遺囑之費用，由遺產中支付之。但因繼承人之過失而支付者，不在此限。」、「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。」、「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。」、

「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人所已知者，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…。」、「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。」於土地稅法第3條、第14條暨稅捐稽徵法第14條及民法第1150條、第1177條、第1178條、第1179條、第1185條分別定有明文。

二、卷查被繼承人○○○○於○年○月○日死亡，因生前積欠遺產稅新臺幣14萬5,373元，經財政部臺灣省中區國稅局臺中市分局以利害關係人之身分向臺中地院聲請選任遺產管理人，經該院○年度○○○字第○號裁定選任訴願人為遺產管理人，有卷附資料可稽。則遺產管理人之設，旨在管理保存及清算遺產，以免遺產散失，而依法取得管理保存遺產等權限，其依民法第1179條第1項第4款規定應清償之債權，並未限於生前債權，如為民法1150條等繼承費用，因具有共益費用之性質，當應由遺產支付之。故原處分機關依稅捐稽徵法第14條及第19條規定，課徵97年、98年地價稅共計4萬5,264元，依法尚無不合。

三、第查，訴願人指稱其僅係居於代繳義務人之地位，繳款義務人一欄記載為「遺產管理人：○○○（被繼承人○○○○）」即顯然錯誤；訴願人於原處分所定繳款期間內根本無法代為償還債務，反而命訴願人於公告期間屆滿前代為償還稅捐債務；被繼承人死亡後，其權利能力及行為能力均歸於消滅，自無負擔系爭土地98年度地價稅債務之可能云云。依土地稅法第3條第1項、第14條、第15條規定，地價稅係對課稅當時土地之價值（即公告地價）所課徵之租稅，租稅客體為土地；而租稅主體係擁有土地價值享受其利益者，依民法第

1148 條規定，土地所有權人死亡，其因土地所生之財產上權利義務，即由其繼承人繼承，不因繼承人為辦理繼承登記或無人繼承而有地價稅免徵之適用。依財政部賦稅署 97 年 5 月 15 日台稅三發字第 09704025060 號函：「有關被繼承人死亡，遺有土地，因繼承人均拋棄繼承，經指定○○○律師為遺產管理人，其地價稅繳款書納稅義務人欄位應載明為『遺產管理人：○○○律師（被繼承人○○○）』…。」，則依原處分機關檢送 97 年、98 年地價稅繳款書之記載方式，訴願人係基於被繼承人○○○○之遺產管理人地位，依民法第 1179 條第 1 項規定，在其得管理遺產之範圍內，有代繳地價稅之義務，原處分機關自無以訴願人為系爭地價稅納稅義務人之意思（最高行政法院 100 年度判字第 250 號判決參照）。又訴願人已於訴願書中敘明公示催告程序之期間於 99 年 5 月 18 日迄 100 年 5 月 17 日，原處分機關檢送之 97 年、98 年繳款書於公示催告期間屆滿前送達訴願人，原處分機關並於 100 年 1 月 11 日彰稅法字第 1009900471 號函報明債權，訴願人當依民法第 1179 條第 1 項、第 1181 條規定，於公示催告期間屆滿後償還之。且依稅捐稽徵法第 23 條、第 35 條規定，97 年、98 年地價稅繳款書所載之繳納期間，係據以判斷地價稅款之公法上請求權消滅時效期間及復查救濟期間，原處分機關嗣後已向訴願人報明債權並表明參與分配事宜，當無命訴願人違反民法第 1181 條規定之意。是以，訴願人所述，容有誤解。至訴辯雙方其餘爭辯，因與本件訴願決定結果不生影響，不再一一論述，併予敘明。

四、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。

訴願審議委員會 主任委員 張瑞濱（請假）

委員 呂宗麟

委員 邱文津

委員 陳廷墉

委員 溫豐文

委員 楊瑞美

委員 蔡和昌

委員 蕭文生

中 華 民 國 100 年 6 月 10 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內
向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

(臺中高等行政法院地址：台中市南區五權南路 99 號)