

# 彰化縣政府訴願決定書（案號 102－1004）

府法訴字第 1020332240 號

訴 願 人：○○○

地址：○○○

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因 99 年至 101 年地價稅事件，不服原處分機關 102 年 7 月 24 日彰稅法字第 1020010108 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

原處分撤銷，由原處分機關於 2 個月內查明後，另為適法之處分。

## 事 實

緣本縣○○○地號土地（下稱系爭土地）面積 69 平方公尺，所有權人為○○○，使用分區為田中都市計畫住宅區，應按一般用地稅率課徵地價稅。○○○於 91 年 6 月 20 日死亡後，因未辦理繼承登記，依規定應以○○○之繼承人為納稅義務人課徵地價稅，原處分機關員林分局（下稱員林分局）依查得資料向繼承人之一即訴願人於 101 年 10 月間送達 99 年至 101 年地價稅繳款書及核定稅額通知書，嗣訴願人於 101 年 11 月 15 日、102 年 1 月 14 日主張系爭土地係供道路使用，應免予課徵地價稅，案經員林分局依本府 102 年 2 月 6 日府建管字第 1020030685 號函查得系爭土地屬建造房屋應保留之法定空地，核與土地稅減免規則第 9 條規定不符，否准所請，訴願人不服提起復查，原處分機關以訴願人於 101 年 11 月 15 日始提出免徵地價稅之申請，依土地稅減免規則第 24 條規定，無往前追溯免徵地價稅，故原處分按一般用地稅率課徵系爭土地 99 年至 101 年地價稅並無違誤，而駁回訴願人之復查申請，訴願人不服，遂提起本訴願，並據原處分機關檢卷

答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

- (一) 依民法第 1148 條第 2 項規定「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。」、最高法院 22 年上字第 799 號判例意旨「繼承人自繼承開始時，始承受被繼承人財產上之一切權利義務，在繼承開始前對於被繼承人財產上之權利，不過有因繼承開始而取得之期待權，並無所謂既得權，對於被繼承人財產上之義務，亦屬無須負擔。」訴願人至今尚未取得被繼承人遺產之財產權，何須要負被繼承人財產上之義務，亦即不必負擔系爭土地之地價稅，員林分局以民法第 1148 條第 1 項規定，向訴願人核課系爭土地之地價稅，實有偏頗誤解，於法未合至為明顯。
- (二) 查稅捐稽徵法第 14 條第 1 項規定，係針對繼承人對於辦理遺產移轉登記時，有關賦稅應繳納之規範，並非指繼承人尚未辦理遺產移轉登記之前，就必須負擔所發生之稅捐，又土地法第 73 條之 1 已就未依照期限辦理繼承遺產登記者，明定其處理方式，各主管機關應遵循辦理。
- (三) 訴願人移居台北已有數十年，平時甚少返回家鄉，並不熟知被繼承人遺有系爭土地，於 101 年 10 月接到員林分局寄來 99 年至 101 年共三期地價稅繳款書，甚感訝異，為何在 99 年到 101 年課徵地價稅之前並無接獲地政、稅務主管機關通知被繼承人遺有系爭土地必須辦理繼承登記或稅務機關將予課稅之訊息，且依稅捐稽徵法第 19 條第 3 項之規定，訴願人為系爭土地之共同共有人之一，惟並未於 97 年至 100 年員林分局向共同共有人之一○○○送達地價稅繳款書時，接獲員林分局另繕發之核定稅額通知書，原處分機關以訴願人在 101 年 11 月 15 日始提出免徵地價稅，故無往前追溯免徵地價稅乙事，實於法無據，所有相關法律規章

並無此稅務機關可以延遲寄發過期年度之地價稅繳款書，而要溯及既往課稅之規定，因而稅捐機關延遲寄發繳稅通知致使訴願人無法如期繳納或適時依法提出申訴，此有剝奪並損及訴願人之權益。

- (四) 員林分局自承未合法送達 99 年、100 年地價稅繳款書予公同共有人○○○，其效力當然亦不及於系爭土地公同共有人即訴願人應負繳稅責任，另依台北市稅捐稽徵處寄發 102 年地價稅繳款書信封內附有說明箋紙末項記載「因繼承、法院拍賣、法院判決，於 8 月 31 日登記前已取得不動產者，於取得時即負責繳納全年地價稅」，訴願人至今尚未完成系爭土地繼承登記，依法尚未取得不動產所有權，既尚無財產權，自不須負責繳納系爭土地全年地價稅甚明云云。

## 二、答辯意旨略謂：

- (一) 系爭土地使用分區為田中都市計畫住宅區，非屬都市計畫道路用地，依土地稅減免規則第 9 條、第 24 條及財政部 71 年 4 月 6 日台財稅第 32305 號函釋，尚無土地稅減免規則第 22 條但書免由土地所有權人申請即得免徵地價稅之適用，訴願人於 101 年 11 月 15 日始向員林分局申請系爭土地免徵地價稅，因未依土地稅減免規則第 24 條規定於每年（期）地價稅開徵 40 日前提出申請，自無往前追溯免徵地價稅，本局按一般用地稅率課徵系爭土地 99 年至 101 年地價稅，應無違誤。
- (二) 依臺灣彰化地方法院家事法庭 101 年 10 月 26 日函復，被繼承人○○○之繼承人陳志銘等 9 人已聲請拋棄繼承並經該院備查在案，繼承人○○○、○○○未查得向法院聲請拋棄繼承資料，則依稅捐稽徵法第 12 條後段及民法 759 條、第 1147 條、第 1148 條、第 1151 條、第 1174 條規定，渠等 2 人為地價稅之納稅義務人，而負連帶繳納責任，訴願人主張依民法第 1148 條後段

及最高法院 22 年上字第 799 號判例意旨，無須負擔系爭土地之地價稅，顯有誤解。

(三) 系爭土地 97 年、98 年地價稅繳款書，員林分局皆向公司共有人其中一人○○○合法送達，99 年、100 年地價稅繳款書因無法合法送達○○○，嗣於 101 年 10 月查得繼承人○○○等 8 人，即另訂繳納日期並依修正後稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，向訴願人送達 99 年及 100 年地價稅繳款書及核定稅額通知書，另繕發核定稅額通知書送達予○○○等 7 位繼承人，又適逢 101 年地價稅開徵，另於同年 10 月向訴願人送達 101 年地價稅繳款書，嗣因部分繼承人表示已拋棄繼承，經向臺灣彰化地方法院查得繼承人○○○、○○○未向法院聲請拋棄繼承，本局乃於 101 年 11 月重新另訂繳納日期，向訴願人送達 99 年及 100 年地價稅繳款書及核定稅額通知書，另繕發核定稅額通知書予繼承人○○○，後訴願人於 101 年 11 月 15 日及 102 年 1 月 14 日申請系爭土地供道路使用，依法應免課徵地價稅，經員林分局於 102 年 3 月 22 日函復訴願人系爭土地屬建造房屋應保留之法定空地，不予免徵地價稅，並隨函檢送 99 年至 101 年地價稅繳款書及核定稅額通知書，另繕發核定稅額通知書予繼承人○○○，是以訴願人稱員林分局遲至 101 年 10 月才一併寄發 99 年至 101 年共三期繳款書，容有誤解。

(四) 依司法院大法官會議釋字第 537 號解釋，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，訴願人未依規定辦理繼承登記，並依土地稅減免規則第 24 條規定於每年（期）開徵 40 日前（即 9 月 22 日前）提出申請減免地價稅，本局否准其所請免徵 99 年至 101 年地價稅，於法並無不合。

(五) 查 100 年 5 月 11 日修正公布前之稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，納稅義務人為全體共同共有人者，對共同共有人之一人為送達者，其效力及於全體，是以系爭土地 97、98 年地價稅繳款書員林分局於 98 年 12 月 17 日依行為時稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，就已查得繼承人之一○○○送達，其送達效力即及於全體共有人，尚無須另繕發核定稅額通知書送達全體共同共有人云云。

### 理 由

一、按「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。」、「土地稅之減免，除依第 22 條但書規定免由土地所有權人或典權人申請者外，以其土地使用合於本規則所定減免標準，並依本規則規定程序申請核定者為限。」、「無償供公共使用之私有土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵。」、「依第 7 條至第 17 條規定申請減免地價稅或田賦者，…，私有土地應由所有權人或典權人，造具清冊檢同有關證明文件，向直轄市、縣（市）主管稽徵機關為之。但合於下列規定者，應由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽徵機關辦理，免由土地所有權人或典權人申請：……五、私有無償提供公共巷道或廣場用地。（應由工務、建設主管機關或各鄉《鎮、市、區》公所建設單位，列冊送稽徵機關辦理）。」、「合於第 7 條至第 17 條規定申請減免地價稅或田賦者，應於每年（期）開徵 40 日前提出申請；逾期申請者，自申請之次年（期）起減免。減免原因消滅，自次年（期）恢復徵收。」、「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。」分別為土地稅法第 14 條、土地稅減免規則第 6 條、第 9 條、第 22 條第 5 款、第 24

條第 1 項及稅捐稽徵法第 12 條定有明文。

- 二、次按「繼承，因被繼承人死亡而開始。」、「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。」、「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。」分別為民法第 1147 條、第 1148 條第 1 項、第 1151 條及第 759 條定有明文。
- 三、再按財政部 71 年 4 月 6 日台財稅第 32305 號函釋略以「… 3. 私有無償提供之巷道用地，其屬完成都市計畫法定程序者，以供公共通行之事實為依據，列冊送稽徵機關逕行辦理減免。至於私設巷道如未經土地所有權人表示願無償提供使用，則因無資料可稽，故無從列冊送稽徵機關，仍應由土地所有權人申請核定再憑減免。…」
- 四、卷查系爭土地登記之所有權人○○○於 91 年 6 月 20 日死亡，訴願人為其繼承人之一，雖未辦理繼承登記，惟依前揭民法之規定，自被繼承人○○○死亡開始即承受被繼承人○○○財產上之一切權利、義務，而為系爭土地之共同共有人，並依稅捐稽徵法第 12 條規定為納稅義務人，訴願人於 101 年 11 月 15 日及 102 年 1 月 14 日以系爭土地早在數十年前即闢為道路供眾人行走，向員林分局申請免徵地價稅，原處分機關以系爭土地使用分區為田中都市計畫住宅區，非屬都市計畫道路用地，依土地稅減免規則第 9 條、第 24 條及財政部 71 年 4 月 6 日台財稅第 32305 號函釋，尚無土地稅減免規則第 22 條但書免由土地所有權人申請即得免徵地價稅之適用，訴願人於 101 年 11 月 15 日始向員林分局申請系爭土地免徵地價稅，而未依土地稅減免規則第 24 條規定於每年(期)地價稅開徵 40 日前提出申請，無往前追溯免徵地價稅，

而按一般用地稅率向訴願人課徵系爭土地 99 年至 101 年地價稅，固非無據，惟訴願人主張於 99 年及 100 年地價稅繳納日期前並未收到地價稅繳款書及應另繕發之地價稅核定稅額通知書，致損害其適時提出減免地價稅之機會一節，經查 99 年、100 年開徵地價稅時，系爭土地之地價稅繳款書無法合法送達於另一共同共有人○○○之事實為原處分機關所自承，依稅捐稽徵法第 30 條第 1 項規定「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，…」、又 100 年 5 月 11 日修正公布之稅捐稽徵法自 100 年 7 月 1 日施行，其第 19 條第 3 項規定「納稅義務人為全體共同共有人者，繳款書得僅向其中一人送達；稅捐稽徵機關應另繕發核定稅額通知書並載明繳款書受送達者及繳納期間，於開始繳納稅捐日期前送達全體共同共有人。…」，原處分機關於 99 年開徵地價稅期間，系爭土地之地價稅繳款書無法合法送達系爭土地共同共有人○○○時，理應依法調查其他共同共有人資料並將地價稅繳款書對查得之其他共同共有人送達，以促其履行繳納稅捐之義務並行使其稅捐上之權利，於 100 年地價稅開徵時，除將系爭土地 100 年之地價稅繳款書向共同共有人之○○○送達外，應另繕發核定稅額通知書並載明繳款書受送達者及繳納期間送達訴願人，惟依卷附資料，原處分機關遲至 101 年 10 月 18 日始向臺灣彰化地方法院查詢○○○之繼承人拋棄繼承情形，查知訴願人及○○○未辦理拋棄繼承而為系爭土地之共同共有人，且未於 100 年地價稅開徵時繕發 100 年之地價稅核定稅額通知書予訴願人，因而致訴願人未能即時提出減免地價稅之申請，依法自有違誤。

五、據上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條規定，決定如主文。

訴願審議委員會

委員 呂宗麟

委員 李玲瑩

委員 白文謙

委員 林宇光

委員 楊瑞美

委員 簡金晃

中 華 民 國 102 年 12 月 19 日

縣 長 卓 伯 源