

彰化縣政府訴願決定書（案號 108－505）

府法訴字第 1080163489 號

訴 願 人：○○○
共同訴願代理人：○○○

訴願人因變更房屋稅納稅義務人事件，不服本縣地方稅務局員林分局（下稱原處分機關）108 年 4 月 1 日彰稅員分二字第 1080205608 號函所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣原納稅義務人○○○（即被繼承人）於 89 年 3 月 16 日死亡，其遺有坐落本縣○○鎮○○里○○路○段○○巷○○、○○及○○○號舊有房屋及其增建部分（稅籍編號：00000000000、00000000000、00000000000，下稱系爭房屋）權利範圍全部。案外人○○○（被繼承人○○○之子）於 108 年 3 月 28 日向員林分局臨櫃申請系爭房屋因繼承變更納稅義務人名義，經員林分局以 108 年 4 月 1 日彰稅員分二字第 1080205608 號函核准以全體繼承人○○○等 9 人為系爭房屋之房屋稅納稅義務人，其中部分繼承人即訴願人等 5 人不服，遂提起本件訴願，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）訴願人代表人○○○因免系爭房屋之房屋稅繳納存有爭議，遂據房屋稅條例第 4 條第 1 項、第 3 項、第 4 項之規定，於 108 年 1 月 6 日向原處分機關陳情系爭房屋應由現住人辦理為納稅義務人並代繳稅款俾符法制云云，

惟原處分機關依據彰化地方法院 107 年 9 月 18 日 105 簡上字第 103 號判決文於 108 年 1 月 22 日彰稅員分二字第 1080200158 號駁回，復於 108 年 4 月 1 日彰稅員分二字第 1080205608 號函通知辦竣訴願人及共有人等 9 人為納稅義務人，訴願人認原處分機關認事用法不符上揭條例意旨，有提出訴願必要。

- (二)原處分機關執行公務之公信力無足信賴：(1)系爭房屋建物權屬之查察，除事實上處分權人得以確認為現住人外，其建物所有權則無從釐清為被繼承人○○○與案外人○○○、○○○真正所有，法院亦僅憑單一證人之說詞針對被繼承人○○○應所有之部分與繼承事實作成判決，並未針對案外人○○○、○○○可能共有或所有進行裁定，其涉及權利人如訴願人、案外人○○○與○○○之各繼承人均得因該證據力不足提起產權確認之訴。觀本案癥結起於原處分機關提供錯誤案卷致建物權屬無法認定，原處分機關於受理訴願人陳情後未依行政程序法第 101 條第 1 項之規定參照判決書附圖儘速更正稅籍資料，無從○○○稅籍登記釐正後之建物圖核算系爭房屋共同共有人數應達 14 人而非原處分書所寫之 9 人，部分建築物甚所有人不明，符合房屋稅條例第 4 條第 4 項規定之判斷，亦未就該判決主文，駁回原告之既定事實獨立審核，原處分書顯已失當，應予撤銷。再觀原處分機關對於辦理如變更各該納稅義務人業務時，攸關當事人全部之有利、不利證據含正確之案卷均未加援用，徒昧於法官心證以抱殘守缺，甚系爭房屋是否僅○○○及家屬居住之事實亦未查對，至發生涉嫌不法侵害訴願人居住安全事件，引人笑柄。(2)依據民法第 1151 條、稅捐稽徵法第 12 條、財政部 84 年 1 月 7 日台財稅字第 841601246 號等規定及釋函，原處分機關既認系爭房屋按前揭判決文屬訴願人等共同共有，應課之房屋稅須以

全體繼承人為原始納稅義務人，勿須全體繼承人同意得由原處分機關逕為依據上揭規定辦理，訴願人基於原處分機關如此守故且不合宜之作法無從置喙。惟請原處分機關仍應慮及訴願人係依據上揭條例已事先提出陳情，屬為合於徵收便利並予義務人易於承擔責任之目的，倘原處分機關認不符法定要件且不得採就地課稅方式，應於原處分書作全部說明。(3)據民法第 468 條「借用人應以善良管理人之注意，保管借用物。借用人違反前項義務，致借用物毀損、滅失者，負損害賠償責任…」之規定，案外人○○○縱非系爭房屋之建物共有人，乃為使用人及負有管理義務，於使用借貸關係契約效力未消滅前，除系爭房屋之「H」房間外，依前所述，仍得為其餘房間之納稅義務人，原處分機關應不至無此認知。

(三)本案他公同共有人未經訴願人同意以共同提出申請分單繳納房屋稅並以書面協議個別分擔比率或金額，亦未協議推定一人繳納，其不為分單或推定繳納者，原處分機關依據前揭條例，應准由現住人或使用人代繳。至系爭房屋之房屋稅是否達於起徵點則在所不問。再按上揭台財稅第 890450101 號函略以：「……同條第 3 項規定：『所有權人住址不明或非居住房屋所在地者，應由管理人或現住人繳納之。如屬出租，應由承租人負責代繳，抵扣房租。』準此，凡房屋所有權人住址不明或非居住房屋所在地，房屋稅之納稅義務人可改為管理人或現住人……」所示。原處分機關既已查證本案他公同共有均非居住系爭房屋所在地及系爭房屋非不適用該條例第 4 條第 4 項之規定。對於部分公同共有人亦為現住人者，得否準用該條例第 4 條第 3 項核予變更為納稅義務人！可據該判決書第 29 頁第六行略以：「……又公同共有物之處分及其他權利之行使，除法律另有規定外，應得公同共有人全體之同意，其所生之損害賠償責任，乃公同

共有債權，如由共同共有人即繼承人中之一人或數人就此項債權為訴訟上之請求時，自須得其他繼承人全體之同意，始能謂當事人適格無欠缺…」所寫暨土地法第 34 條之 1，視現住人或使用人仍不具處分、變更系爭房屋產權之權利，就該條例第 4 條第 3 項定義所有人居住事實之要件不備為由，採就地課稅方法變更為納稅義務人，其衍生者僅能為稅之權債關係，不生建物權屬侵害，原處分機關應可從寬辦理，以臻便民。揆諸上揭，依據房屋稅條例第 4 條諸項規定，系爭房屋辦理現住人為代繳人並無違法。至於系爭房屋建物所有權尚未正確釐清、事實上處分權之舉證非屬無據，原處分機關應從建物權屬不明之事實予便民措施之立場審定，並就房屋稅條例第 4 條或更有利人民繳稅意願之其他立法旨意權加落實以利稅收，准許現住人或使用人變更為納稅義務人等語。

二、答辯意旨略謂：

(一)按房屋稅向房屋所有人徵收之；共有財產其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人；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財產，分別為房屋稅條例第 4 條第 1 項、稅捐稽徵法第 12 條及民法第 1151 條所明定。是以，在分割遺產前，未辦理所有權登記之房屋，依前揭規定，應以全體繼承人為房屋稅納稅義務人。卷查舊有房屋(稅籍編號：0000000000)為被繼承人○○○所有，原課徵標的為客廳(G)、房間(H)、房間(I)、房間(J)，因該建物前於法院爭訟，員林分局為釐清產權歸屬，於 107 年 11 月 5 日以彰稅員分二字第 1076212033 號函詢彰化地院，第 103 號判決中 A 至 L 等建物(系爭房屋)是否業已判定產權歸屬，經該院 107 年 11 月 13 日以彰院曜民樂 105 簡上 103 字第 1079005647 號函復，系爭房屋均為被繼承人○○○

所有之遺產，為其全體繼承人共同共有。員林分局遂派員現場勘查，發現除舊有房屋（〇〇號）外，增建部分另有〇〇號、〇〇號門牌，其坐落位置與戶政電子門牌查詢圖示相符，員林分局依據第 103 號判決、田中地政複丈成果圖之標示及勘查現況，釐正舊有房屋稅籍資料，新增課徵標的即倉庫(D)、洗衣間(E)及廁所(K)之增建部分，其他增建部分新設房屋稅籍分別為〇〇號(稅籍編號：00000000000，即廚房(A))、〇〇號房屋(稅籍編號：00000000000，即神明廳(C)、房間(B))，嗣案外人〇〇〇(〇〇〇之子，繼承人之一)於 108 年 3 月 28 日檢具繼承系統表、遺產稅逾核課期間案件證明書、房屋稅籍證明書、繼承人資料等向員林分局申請因繼承變更納稅義務人，員林分局乃將系爭房屋（〇〇號、〇〇號、〇〇號）以繼承人〇〇〇等 9 人(含訴願人〇〇〇等 5 人)為房屋稅納稅義務人，洵屬有據。至訴願人主張共同共有人數應達 14 人一節，訴願人並未檢附相關佐證資料，且依前揭第 103 號判決內容、案外人〇〇〇108 年 3 月 28 日檢具之繼承人相關文件及本局查調國稅局遺產稅共繼人檔資料等，均顯示繼承人為 9 人。

(二)訴願人主張系爭房屋納稅義務人應依房屋稅條例第 4 條第 1 項、第 3 項及第 4 項規定變更納稅義務人為現住人一節，按房屋稅原則上以房屋所有人或典權人為納稅義務人，惟如房屋所有人不明致房屋所在地主管稽徵機關無法確認房屋所有人時，房屋稅應向查得之現住人徵收，此為房屋稅條例第 4 條第 4 項增訂理由所明定。系爭房屋業經彰化地院 107 年 11 月 13 日以彰院曜民樂 105 簡上 103 字第 1079005647 號函表示均為被繼承人〇〇〇所有之遺產，非屬所有人不明，已如前述，故依房屋稅條例第 4 條第 1 項及稅捐稽徵法第 12 條規定，系爭房屋為繼承人共同共有，應以全體共有人為房屋稅之納稅義

務人。另卷查系爭〇〇號、〇〇號、〇〇號房屋 108 年房屋現值分別為 6 萬 4,900 元、2 萬 900 元、3 萬 1,700 元，合於房屋稅條例第 15 條第 1 項第 9 款規定「住家房屋現值在新臺幣 10 萬元以下」，免徵房屋稅在案，尚毋須由現住人代為繳納；除非系爭房屋已達課稅規定，且經所有權人申請並主張未居住房屋所在地，才有由現住人代為繳納之情事。訴願人主張系爭房屋之納稅義務人應變更為現住人，顯然曲解法條文義。

(三)訴願人主張原處分機關不應徒昧於法官心證，未查對系爭房屋是否僅案外人〇〇〇(〇〇〇之媳即訴願人之母)及家屬居住一節，參照最高行政法院 102 年 5 月 17 日判字第 299 號判決意旨，如房屋權屬不明涉及私權糾紛者，其權利歸屬認定應由司法機關以裁判為之，員林分局循彰化地院第 103 號判決及該院 107 年 11 月 13 日以彰院曜民樂 105 簡上 103 字第 1079005647 號函以確定系爭房屋產權歸屬，此為解決紛爭之正途，尚無違誤等語。

理 由

一、按「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。」、「房屋稅，以附著於土地之各種房屋，及有關增加該房屋使用價值之建築物，為課徵對象。」、「房屋稅向房屋所有人徵收之。其設有典權者，向典權人徵收之。共有房屋向共有人徵收之，由共有人推定一人繳納，其不為推定者，由現住人或使用人代繳。前項代繳之房屋稅，在其應負擔部分以外之稅款，對於其他共有人有求償權。第一項所有權人或典權人住址不明，或非居住房屋所在地者，應由管理人或現住人繳納之。如屬出租，應由承租人負責代繳，抵扣房租。未辦建物所有權第一次登記且所有人不明之房屋，其房屋稅向使用執照所載起造人徵收之；無使用執照者，向建造執照所載起造人徵收之；無建造執照者，向現住人或管理人徵收之。房屋為信託財產者，於信託關係存續中，

以受託人為房屋稅之納稅義務人。受託人為二人以上者，準用第一項有關共有房屋之規定。」、「本條例第四條第一項所稱之房屋所有人，指已辦登記之所有權人及未辦理所有權登記之實際房屋所有人。」稅捐稽徵法第 12 條、房屋稅條例第 3 條、第 4 條及彰化縣房屋稅收細則第 2 條分別定有明文。

二、次按「遺產繼承人，除配偶外，依左列順序定之：一、直系血親卑親屬。二、父母。三、兄弟姊妹。四、祖父母。」、「第一千一百三十八條所定第一順序之繼承人，有於繼承開始前死亡或喪失繼承權者，由其直系血親卑親屬代位繼承其應繼分。」、「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。」民法第 1138 條、第 1140 條、第 1148 條、第 1151 條有明定。

三、再按「惟查房屋稅依首揭規定係對所有權人徵收。至其實際上有否實施管領占有及使用收益之行為，並非所問。次查系爭房屋雖因產權歸屬訴訟，然在法院民事判決確定前，尚不影響原告已取得之所有權，原告既自認為系爭房屋合法登記之所有權人無訛，則依首揭規定，即負有納稅之義務。再查房屋稅稅率之適用，係以房屋實際使用情形為計課標準，至其間是否訴及無權占有或處分，尚屬無干。…原告盧○○既係系爭共有房屋所有權人之一，且無住址不明之情事，則被告審酌情況後依房屋稅條例第四條第一項規定，就復查決定稅額併同加計之利息發單向其徵收房屋稅，應無不合。末查系爭房屋共有人並無居所不明情形，其中少數住所非在系爭房屋所在地，然大多數共有人住居房屋所在地，自不影響被告向各共有人發單課徵。原告等以未推定代表納稅人，且沈○○、陳○○、黃○○均非居住房屋所在地，依同條第一項及第三項規定，自應由現住人或使用人、管理人代繳始符規定，顯屬誤解法令所致…。」改制前行政法院 84 年度判字第 374 號判決參照。

四、末按「…惟按有關課稅要件事實，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。稅捐稽徵機關在核定稅額之過程中，需納稅義務人提供資料或協助之事項所在多有，納稅義務人應提供對己有利之相關資料，供稅捐稽徵機關憑以核定稅額（司法院釋字第 537 號意旨參照）；易言之，被告機關既提出相當事證，客觀已足能證明，原告事後予以否認，即應就其主張之有利事實負舉證責任。」臺北高等行政法院 101 年度訴字第 35 號判決參照。

- 五、卷查，依據臺灣彰化地方法院 107 年 9 月 18 日 105 年度簡上字第 103 號民事判決之事實及理由欄五、得心證之理由（一）（5）部分謂：「…本件系爭房屋既為○○○所有，且○○○亦未將系爭房屋贈與○○○或上訴人，遺產分割時並未就系爭房屋予以分割，則在○○○於 89 年 3 月 16 日過世後，系爭房屋之所有權即成為被繼承人○○○之遺產，而為繼承人○○○、○○○、○○○、○○○，以及○○○之代位繼承人○○○、○○○、○○○、○○○、○○○等人繼承而成為共同共有。」及臺灣彰化地方法院 107 年 11 月 13 日彰院曜民樂 105 簡上 103 字第 1079005647 號函可資佐證，系爭房屋係被繼承人○○○所有之遺產，為○○○之全體繼承人共同共有，依房屋稅條例第 4 條第 1 項及稅捐稽徵法第 12 條規定，系爭房屋為繼承人共同共有，應以全體共有人為房屋稅之納稅義務人，合先敘明。
- 六、再查，繼承因被繼承人死亡而開始，繼承人除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務，系爭房屋原納稅義務人○○○於 89 年 3 月 16 日死亡，其子○○○於 108 年 3 月 28 日申請繼承變更納稅義務人名義，原處分機關審核其所提出之文書及相關規定辦理變更全體繼承人○○○等 9 人為系爭房屋之房屋稅納稅義務人，依法有據，原處分並無違誤，應予維持。
- 七、至於訴願人主張系爭房屋納稅義務人應依房屋稅條例第 4 條第 1 項、第 3 項及第 4 項規定變更納稅義務人為現住人等語。查本案系爭房屋於○○○89 年 3 月 16 日過世後之所有權既

係由繼承人〇〇〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇〇，以及〇〇〇之代位繼承人〇〇〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇〇、〇〇〇等繼承人共同共有，原處分機關乃依法變更全體共有人為系爭房屋稅之納稅義務人，且房屋稅原則係對所有權人徵收，至於系爭房屋實際上占有使用之情形，係屬所有權人所得知悉範圍，當由全體所有權人提出具體事證以為主張。故本件訴願主張，尚難憑採。至訴願人所述其餘爭論，因於本件訴願決定結果不生影響，不再逐一論述，併此敘明。

八、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

主任委員 洪榮章（請假）

委員 溫豐文（代行主席職務）

委員 蕭文生

委員 張奕群

委員 呂宗麟

委員 林宇光

委員 常照倫

委員 葉玲秀

委員 陳坤榮

委員 廖蕙玟

委員 楊瑞美

委員 黃耀南

委員 陳麗梅

中 華 民 國 1 0 8 年 8 月 6 日

縣 長 王 惠 美

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：臺中市南區五權南路 99 號）