

稅目	地價稅
條文	土地稅法第 3 條
案由概要	因被繼承人死亡，申請人與其他繼承人因未辦妥繼承登記，共同共有其所遺土地，申請人於該共同共有土地地價稅計算方式有疑義。
復查決定	臺南市政府財政稅務局復查決定書 申請人：○○○ 地址：○○○○ 申請人因不服本局核定 108 年地價稅事件，申請復查乙案，本局依法決定如下： 主文 復查駁回 事實 緣被繼承人○○○於民國(下同)106 年 12 月 22 日死亡，於本市遺有東區○○段○○地號等 45 筆土地，其中安平區○○段○○地號土地於 108 年 5 月間移轉予第三人。是以，108 年 8 月 31 日被繼承人○○○於本市尚有所遺臺南市東區○○段○○地號等 44 筆土地(下稱系爭土地)，除安平區○○段○○地號 1 筆土地，已辦竣繼承登記，惟仍登記為繼承人(○○○、○○○、○○○、○○○、○○○)共同共有外，其餘本市東區○○段○○地號等 43 筆土地均未辦妥繼承登記，故系爭土地計 44 筆應為繼承人等 5 人共同共有。本局臺南分局乃以全體繼承人為納稅義務人，對繼承人○○○發單課徵 108 年地價稅計新臺幣(下同)○○○○元(○○○○元+○○○○元)，並對所有繼承人送達核定稅額通知書，申請人不服，乃申請復查。 理由 一、法令規定： (一)按土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款、第 2 項規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」、「前項第 1 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；其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人；……。」

(二)土地稅法第 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。」

(三)土地稅法第 16 條第 1 項、第 2 項規定：「地價稅基本稅率為千分之 10。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣（市）累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：……。五、超過累進起點地價 20 倍以上者，就其超過部分課徵千分之 55。」、「前項所稱累進起點地價，以各該直轄市或縣（市）土地 7 公畝之平均地價為準。但不包括工業用地、礦業用地、農業用地及免稅土地在內。」

(四)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，其為公司共有時，以全體公司共有人為納稅義務人。」

(五)民法第 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共同共有。」

(六)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。」

(七)臺灣省政府 48 年 1 月 17 日府財六字第 103294 號令釋：「公司共有土地，應以公司共有戶歸戶向代表人徵收地價稅；惟此項公司共有土地與持分共有土地性質不同，不得與代表人個人所有之土地，合併為 1 戶，計徵地價稅。」

二、卷查，被繼承人○○○於民國 106 年 12 月 22 日死亡，108 年 8 月 31 日於本市尚有所遺系爭土地計 44 筆，除安平區○○段○○地號 1 筆土地，已辦竣繼承登記，惟仍登記為繼承人（○○○、○○○、○○○、○○○、○○○）公司共有外，其餘本市東區○○段○○地號等 43 筆土地因未辦妥繼承登記，故系爭土地為繼承人等 5 人公司共有。本局臺南分局乃依土地稅法第 3 條第 2

項及稅捐稽徵法第 12 條規定，以全體繼承人為納稅義務人，按申請人等所有公同共有土地，依累進起點地價計算應繳納之地價稅，並以全體公同共有人名義為納稅義務人，向申請人等核課 108 年度地價稅○○○○元，申請人不服，其主張略以：（一）地價稅係以納稅義務人於同一直轄市或縣（市）內所有之土地地價總額，按累進稅率課稅，系爭土地既已由被繼承人○○○1 人所有轉為申請人等 5 人公同共有，其地價稅應相差○○○○元，本局未予調降，有違憲法第 7 條及納保法第 5 條之量能課稅原則。（二）系爭土地「公同共有」較「分別共有」所計算之地價稅額高出○○○○元，有違憲法第 7 條及納保法第 5 條之量能課稅原則。（三）臺灣省政府 48 年 1 月 17 日函，將公同共有土地之地價稅，以公同共有戶歸戶為納稅主體向代表人徵收，有違憲法第 19 條租稅法律主義云云，資為爭議。

三、按民法第 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。」，該法條所稱「分割遺產」，就不動產而言，當係指辦妥繼承登記後所為之分割並辦妥登記後始發生分割之效力而言。又「……凡因繼承於登記前已取得不動產物權者，其取得雖受法律之保護，不以其未經繼承登記而否認其權利，但繼承人如欲分割其因繼承而取得公同共有之遺產，因屬於處分行為，依民法第 759 條規定，自非先經繼承登記，不得為之。」亦經最高法院 68 年度第 13 次民事庭會議決議（二）解釋在案。本案繼承人既尚未辦妥繼承登記及分割遺產，各繼承人對於遺產全部為公同共有，在未登記為分別共有前，各共有人並無應有部分可言，其地價稅自不得按應有部分分別課稅甚明，故本局以公同共有土地歸戶課徵地價稅，自屬有據，申請人稱應依其潛在應有部分，將系爭土地地價分為 5 份，再依各別地價計徵地價稅云云，顯係誤解法律，並不足採，亦與憲法第 7 條平等原則及納稅者權利保護法第 5 條之量能課稅原則無涉。

四、又查臺灣省政府 48 年 1 月 17 日府財六字第 103294 號令釋規定，關於公同共有土地應以公同共有戶歸戶徵收地價稅，乃係闡明土

地稅法第 3 條及稅捐稽徵法第 12 條之涵意，並未逾越該法規之意旨，且編入 108 年版「土地稅法令彙編」，自得援引適用。且該令釋以公同共有戶歸戶向納稅義務人課徵地價稅，該公同共有戶地價總額依土地稅法第 16 條規定之稅率予以核定課徵地價稅，而土地稅法第 16 條累進稅率之規定，已考量納稅義務人之實質負擔能力，尚與納稅者權利保護法第 5 條量能課稅原則之規定無違。是以，申請人指稱依據臺灣省政府前述命令作為課稅依據，有違憲法第 19 條租稅法律主義乙節，容有誤解。況依高雄高等行政法院 108 年訴字第 316 號判決意旨，縱上開解釋令所指公同共有土地，應向代表人徵收地價稅，與稅捐稽徵法第 12 條之規定並不相符(最高行政法院 96 年判字第 672 號判決意旨參照)，惟依土地稅法及稅捐稽徵法之規定，以全體公同共有人為納稅義務人並據以發單課徵，則無違誤，原處分誤用該解釋令作為課稅之依據，雖有未洽，惟不影響本件地價稅之核課。

五、未查，民法第 1151 條規定，其繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為公同共有，且因未設管理人，依稅捐稽徵法第 12 條後段規定，應以全體公同共有人為納稅義務人，全體公同共有人對應納稅捐負連帶責任，財政部 68 年 6 月 24 日台財稅字第 34348 號函釋，亦僅闡明土地稅法第 3 條及稅捐稽徵法第 12 條之涵意，未逾越該法規之意旨，於法洵無違誤；另依最高行政法院 108 年判字第 254 號判決略以：「依稅法規定意旨，若數人共同具備稅捐構成要件，對稅法上同一給付負有給付義務者，則對所發生之稅捐債務，應認該數人對該稅捐債務係負連帶責任。地價稅之納稅義務人，依土地稅法第 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。二設有典權土地，為典權人。三承領土地，為承領人。四承墾土地，為耕作權人。前項第 1 款土地所有權屬於公有或公同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人；……』參之稅捐稽徵法第 12 條：『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，其為公同共有時，以全體公同共有人為納稅義務人』

規定之意旨，可知，未設管理人之公同共有土地，其應納稅捐，係以全體公同共有人為納稅義務人，每一公同共有人對同一地價稅債務係各負全部之繳納義務，即成立連帶債務。」亦同此見解，申請人主張，核不足採。

六、綜上，系爭土地納稅義務人為申請人等 5 人公同共有，本局臺南分局依上開規定，以公同共有歸戶核算系爭土地 108 年一般用地地價總額計○○○○元(○○○○元+○○○○元)，據此核定 108 年期應納地價稅計○○○○元，依前揭法令規定，並無不合，自應予維持。

綜上結論，本案申請復查無理由，爰依稅捐稽徵法第 35 條之規定決定如主文。

局長 ○ ○ ○

中 華 民 國 ○○○ 年 ○○ 月 ○○ 日

一、申請人如有不服，應於收受本決定書次日起 30 日內，繕具訴願書正副本各乙份，連同本決定書（或影本），經由本局向臺南市政府提起訴願。

二、申請人依法提起訴願者，如已對復查決定之應納稅額繳納半數，暫緩移送強制執行。