

訴 願 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因補徵八十一年至八十五年地價稅及課徵八十六年地價稅事件，不服原處分機關所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

緣被繼承人○○○原所有本市○○段○○小段○○、○○之○○及○○之○○地號等三筆土地，原按自用住宅用地稅率課徵地價稅，嗣經原處分機關大同分處查明○○○於八十年一月八日死亡，系爭土地尚未辦理繼承登記，其中○○地號土地地上建物（本市○○街○○號）未經全體公同共有人或其配偶、直系親屬辦竣戶籍登記，與自用住宅用地要件不符，應按一般用地稅率課徵地價稅；另○○之○○及○○之○○地號土地分別為道路公共設施保留地及市場公共設施保留地，惟經現場勘查，並未作道路或市場使用，應按公共設施保留地稅率課徵地價稅；乃重新核算稅額並向其繼承人○○○及訴願人發單補徵八十一年至八十五年按一般用地稅率及公共設施保留地稅率計算地價稅額與原課徵稅額之差額，並依此核定稅率課徵八十六年地價稅。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年四月三日北市稽法乙字第八七〇〇五七九〇〇〇號復查決定：「原核定關於○○段○○小段○○之○○地號土地，准變更為二分之一面積按公共設施保留地稅率課徵地價稅，二分之一面積免徵地價稅，同小段○○之○○地號土地亦准予免徵地價稅，其餘復查駁回。」上開決定書於八十七年四月九日送達，訴願人對○○地號土地仍以一般稅率課徵地價稅猶表不服，於八十七年五月一日向本府提起訴願，五月二十六日補具訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按民法第一千一百四十七條規定：「繼承，因被繼承人死亡而開始。」第一千一百五十一條規定：「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。」稅捐稽徵法第二十一條第一項第二款規定：「稅捐之核課期間，依左列規定……二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。」第二十二條第四款規定：「前條第一項核課期間之起算，依左列規定……四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」

土地稅法第九條規定：「本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬

於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」第十九條規定：「都市計畫公共設施保留地，在保留期間仍為建築使用者，除自用住宅用地依第十七條之規定外，統按千分之六計徵地價稅；其未作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵地價稅。」第四十一條規定：「依第十七條及第十八條規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年（期）地價稅開徵四十日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年期開始適用。前已核定而用途未變更者，以後免再申請。適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申報。」

財政部六十六年十月三日臺財稅第三六七一七號函釋：「都市計畫公共設施保留地，其屬分別共有者，其中共有人之一將持分土地出租供人堆置廢鐵，另一共有人持分土地仍作耕作使用，應按實際使用情形，分別課徵田賦及地價稅。」

八十年十二月二十三日臺財稅第八〇〇七六五五三六號函釋：「公司共有土地之所有權人申請依土地稅法第十七條規定適用自用住宅用地稅率計課地價稅，應以全體公司共有人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用者為準。……」

二、本件訴願理由略謂：

（一）本案土地目前係登記為訴願人先父〇〇〇所有，將來完成繼承登記則登記為各繼承人持分所有，並非登記為公司共有，而財政部八十年十二月二十三日臺財稅第八〇〇七六五五三六號函規定之「公司共有土地之所有權人」，係指土地登記簿上登記為「公司共有」之土地所有權人，並非指民法第一千一百五十一條所稱分割遺產前各繼承人對遺產屬公司共有之狀態而言。否則所有被繼承人死亡之後尚未辦妥繼承登記前，此段期間一律皆須改按一般稅率課徵地價稅，俟繼承登記完成後再由登記之所有權人申請按自用住宅稅率課稅。果真如此，請問全臺灣在國稅局審理期間或尚未向地政事務所辦妥繼承登記之案件，其原按自用住宅稅率課徵者，皆應一律改按一般稅率課稅，否則稅捐稽徵單位即有查核失職之嫌。

（二）系爭〇〇段〇〇小段〇〇地號上之建物（〇〇街〇〇號）自始即有土地所有權人〇〇〇及直系血親卑親屬〇〇〇（訴願人）等設籍居住迄今，原即符合自用住宅用地稅率，並依自用住宅用地稅率課稅在案。原處分機關於八十六年九月六日以全體繼承人（十五人）屬公司共有所有權人，並未全體設籍於該三十餘坪建物為由補徵地價稅，不只昧於該土地所有權人直系親屬自用之事實，更曲解法令將繼承人認定為土地登記簿上之公司共有之土地所有權人，請主持正義，恢復自用住宅用地稅率。

三、卷查本案系爭土地原按自用住宅用地稅率課徵地價稅，嗣經原處分機關大同分處查明原所有權人〇〇〇業於八十年一月八日死亡，而系爭土地迄未辦理繼承登記，依前揭民法規定，該系爭土地自被繼承人死亡日起為其繼承人公同共有，其中〇〇地號土地為本市〇〇街〇〇號建物之基地，並無其全體公同共有人或其配偶、直系親屬辦竣戶籍登記，

乃認與自用住宅用地要件不符，應按一般用地稅率課徵地價稅，遂重新按一般用地稅率核算稅額並向其繼承人○○○及訴願人發單補徵八十一至八十五年按一般用地稅率計算地價稅額與原課徵稅額之差額，並依一般稅率課徵八十六年度地價稅。此觀之前揭財政部八十年十二月二十三日臺財稅第八〇〇七六五五三六號函釋規定，原處分機關就此所作補稅及課稅處分，尚非無據。

四、惟據訴願人檢附之戶籍謄本影本所載，訴願人應係於七十五年十月九日即已於系爭建物設籍迄今，且訴願人亦訴稱系爭○○地號土地上之建物自始即有被繼承人○○○及訴願人（直系血親卑親屬）等設籍居住迄今，原即符合自用住宅用地稅率，並依自用住宅用地稅率課稅在案。倘其所稱屬實，且亦經查明符合無出租或供營業用等自用住宅用地之要件者，則系爭土地得否僅因不可抗力之繼承事實發生，而使原符合按自用住宅用地稅率課徵地價稅之情形變更，而必須改按一般用地稅率課徵地價稅？參諸土地稅法第九條及第十七條為減輕自用住宅用地地價稅之立法意旨，尚非全無斟酌之餘地。又訴願人指摘「尚未向地政事務所辦妥繼承登記之案件，其原按自用住宅稅率課徵者，皆應一律改按一般稅率課稅，否則稅捐稽徵單位即有查核失職之嫌」乙節，原處分機關並未予以論駁，致原處分機關就類此之案件是否一律改按一般稅率課稅？事實仍有未明，倘未如此處理，其理由為何？有無違反平等原則？再者，據訴願人訴稱，本案系爭土地之繼承人有十五人，而系爭建物為三十餘坪；則在本案繼承之情形，使十五名繼承人或其配偶、直系親屬設籍於三十餘坪之建物方得按自用住宅用地稅率課稅，是否合理？倘繼承人為數十人或更多時，又該當如何？是本案參諸上開說明，前揭財政部八十年十二月二十三日臺財稅第八〇〇七六五五三六號函釋所指公同共有者，是否包括分割遺產前公同共有之情形？不無疑義。為求處分之正確及維護訴願人應有之權益，爰將原處分撤銷，由原處分機關詳研後另為處分。

五、另關於○○段○○小段○○之○○及○○之○○地號等二筆土地部分，據原處分機關答辯陳明：「……查○○段○○小段○○之○○及○○之○○地號等二筆土地分別為道路公共設施保留地及市場公共設施保留地……惟本處大同分處復查時查明該○○之○○地號土地，約二分之一面積為○○府所占用，餘二分之一面積係空置，○○之○○地號土地，亦係空置，則依首揭土地稅法第十九條規定及財政部六十六年十月三日臺財稅第三六七一七號函釋規定意旨，該空置部分之土地（即○○之○○地號土地二分之一面積及○○之○○地號土地），應准予免徵地價稅，復查決定關於該空置部分之土地乃准其免徵地價稅，餘○○府所占用之土地仍維持按公共設施保留地稅率課徵地價稅，亦無違誤，訴願人對此部分之復查決定並無異議……」，併予敘明。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張富美

委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 十 月 十 四 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行