

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，不服原處分機關八十八年一月十二日北市稽法乙字第八八〇〇〇七八三〇〇號復查決定，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○○○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。」訴願人對○○地號土地仍以一般用地稅率課徵地價稅猶表不服，提起訴願，經本府以八十七年十月十四日府訴字第八七〇三二六四五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣以八十八年一月十二日北市稽法乙字第八八〇〇〇七八三〇〇號重為復查決定：「關於○○段○○小段○○地號土地維持按一般用地稅率課徵地價稅。」上開決定書於八十八年一月十五日送達，訴願人仍表不服，於八十八年二月十日向本府提起訴願，三月二日補具訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」

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共同共有。」

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。」

六十六年十月四日臺財稅第三六七四〇號函釋：「主旨：繼承土地，在未辦妥分割及繼承登記前，可依土地稅法第三條第二項規定，向共同共有土地管理人發單課徵地價稅。說明：二、查因繼承而取得物權者，無須登記即發生取得效力……從而繼承人因繼承而取得之財產，雖未登記，亦應就該財產履行納稅義務……」

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：「共同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，應以全體共同共有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用者為準。……」

二、本件訴願理由略謂：

(一)查系爭土地中一部分（約十坪）曾於八十二年二月至八十五年一月十一日（並非至八十六年一月一日）設立○○有限公司，前依原處分機關大同分處八十六年五月十六日北市稽大同（乙）字第一〇七五一號書函檢具臺北市政府建設局八十五年七月六日建一字第八五三一二八七九號函，證明該公司已於八十五年一月十一日撤銷登記，訴願人仍願依法補繳該不及十坪土地於八十二年至八十五年一月十一日間之地價稅。

(二)又本案土地目前係登記為訴願人先父○○○所有，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稱之「共同共有土地之所有權人」，係指土地登記簿上登記為共同共有之土地所有權人，並非指民法一一五一條所稱分割遺產前各繼承人對遺產

屬公同共有之狀態而言。否則，所有被繼承人死亡後而尚未辦妥繼承登記前之情形，在該期間皆須改按一般用地稅率課徵地價稅，俟繼承登記完成後再由登記之所有權人申請按自用住宅用地稅率課稅。果如此，則臺北市，甚至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，其原按自用住宅用地稅率課徵者，皆應改按一般用地稅率課稅。否則，稅捐稽徵單位即有查核失職之嫌，而原處分機關對此並無提出任何說明。

(三) 系爭○○段○○小段○○地號上之建物(○○街○○號)自始即有原登記之土地所有權人○○○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之要件，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)屬公同共有所有權人，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同共有土地所有權人，請主持正義，恢復自用住宅用地稅率。

三、卷查本案前經本府以八十七年十月十四日府訴字第870326450一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……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○○○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○○地號土地為本市○○街○○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，乃認為自用住宅用地要件不符，應按一般用地稅率課徵地價稅，……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台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.... ..」。

四、本案經原處分機關重為復查結果，就系爭○○段○○小段○○地號土地部分，仍予維持按一般用地稅率課徵地價稅，理由為：「.....三、卷查本案系爭○○段○○小段○○、○○之○○及○○之○○地號等三筆土地.....其中○○地號土地，其地上建物：本市○○街○○號，並無其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，自應按一般用地稅率課徵地價稅。四、至本案訴願決定撤銷意旨所稱各節，茲分述如下：（一）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？依民法第一千一百四十七條、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；是以該函釋所指公同共有，應符合民法之規定，包括分割遺產前之公同共有。（二）又依民法第一千一百四十七（條）、第一千一百四十八條規定，繼承人於被繼承人死亡時，當然承受被繼承人財產上之一切權利義務。又依財政部六十六年十月四日臺財稅第三六七四〇號函釋規定：繼承人因繼承而取得之財產，雖未登記，亦應就該財產履行納稅義務。是以，未向地政事務所辦妥繼承登記之案件，如符合土地稅法第九條、第十七條規定繼承人得依同法第四十一條之規定，申請按自用稅率課徵地價稅。本案申請人（即訴願人）並未依規定申請，且系爭土地○○地號其地上建物：○○街○○號○○樓自八十二月一日他遷不明，從而系爭坐落○○段○○小段○○（地）號土地，原核定按一般用地稅率課徵地價稅....並無違誤，仍應予維持.....」。

五、是本案經原處分機關重核結果，仍依民法第一千一百四十七條及第一千一百五十一條規定，而認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應符合民法之規定，包括分割遺產前之公同共有。殊不知上開函釋並未明載所稱公同共有情形應包括分割遺產前之公同共有，就特殊之情形，財政部有否作特別考量之可能？不無疑義。是本府前次訴願決定指摘「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」及「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」等疑義，即是質疑上開函釋所稱公同共有情形是否涵蓋因單純繼承事實之發生而形成之公同共有，且係在繼承人為數眾多又自始即有繼承人之一設籍居住而原即按自用住宅用地稅率課稅之特殊情況下，遂責由原處分機關詳研後另為處分。惟原處分機關未探求前揭財政部函釋真意

或具體針對本府指摘之各疑點詳研，亦未敘明類此尚未向地政事務所辦妥繼承登記之案件是否一律改按一般稅率課稅等諸疑義，難謂已依本府前次訴願決定撤銷意旨重核。

六、又原處分機關以訴願人未依土地稅法第四十一條規定申請按自用住宅用地稅率課徵地價稅及系爭○○地號土地上建物自八十二年起設有○○有限公司等為由論駁，惟查上開土地稅法第四十一條第一項雖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，然該條項後段亦規定前已核定而用途未變更者，以後免再申請；是本案倘系爭土地上建物自始即有訴願人設籍居住且原按自用住宅用地稅率課稅，應否僅因繼承事實之發生，遂要當事人再次提出申請，且究應以全體公同共有人名義提出申請？抑或是繼承人之一提出即可？頗有爭議，原處分機關以此論駁，非無斟酌之餘地。另系爭○○地號土地上建物自八十二年起縱設有○○有限公司，惟訴願人辯稱其僅佔系爭土地約十坪，倘其所稱屬實，則原處分機關據此遽認系爭土地全部應按一般用地稅率課徵地價稅，亦有可議。蓋地價稅之課徵，土地稅法依土地之使用目的不同而有不同之稅率規定，實係就土地使用所生之經濟能效不同而予不同之課稅負擔；土地上之房屋如部分供出租或營業使用，部分供自用，則該土地之使用與其上房屋全部供同一目的使用所生之經濟能效自有所不同，故其稅率之適用，依實質課稅原則，自應依實際使用比例定之。是本案既仍有上述疑義，且原處分機關未依本府前次訴願決定撤銷意旨重核，揆諸前揭訴願法規定，自有未合。爰將原處分撤銷，由原處分機關究明後另為處分。

七、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 張明珠
委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王惠光
委員 陳敏
委員 曾巨威
委員 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中華民國八十八年七月二十日

市長 馬英九 出國
副市長 歐晉德 代行
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如認原處分違法或不當而對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起三十日內，向內政部提起再訴願，並抄副本送本府。