

訴願人 〇〇〇

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，不服原處分機關八十九年三月一日北市稽法丙字第八九〇〇三九二一〇〇號復查決定，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

一、緣〇〇〇原所有本市〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇之〇〇及〇〇之〇〇地號等三筆土地，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〇〇〇於八十年一月八日死亡，系爭土地尚未辦理繼承登記，其中〇〇地號土地地上建物（本市〇〇街〇〇號）未經全體共同共有人或其配偶、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；另〇〇之〇〇及〇〇之〇〇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〇〇〇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：「原核定關於〇〇段〇〇小段〇〇之〇〇地號土地，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，同小段〇〇之〇〇地號土地亦准予免徵地價稅，其餘復查駁回。」訴願人對〇〇地號土地仍以一般用地稅率課徵地價稅猶表不服，第一次提起訴願，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。」

二、嗣原處分機關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：「關於〇〇段〇〇小段〇〇地號土地維持按一般用地稅率課徵地價稅。」訴願人仍不服，第二次提起訴願，經本府以八十八年七月二十日府訴字第八八〇二二四八七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關嗣以八九年三月一日北市稽法丙字第八九〇〇三九二一〇〇號重為復查決定：「原核定補徵八十一年至八十五年地價稅額更正為新臺幣（以下同）一八四、〇八五元；另八六年原核定地價稅額更正為五三、六七四元。」上開決定書於八九年三月七日送達，訴願人仍表不

服，於八十九年三月三十日第三次向本府提起訴願，四月十日補具訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理　　由

一、按訴願法第九十六條規定：「原行政處分經撤銷後，原行政處分機關須重為處分者，應依訴願決定意旨為之，並將處理情形以書面告知受理訴願機關。」

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。」第一千五百十一條規定：「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，應以全體共同所有人或其配偶、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) 本案之土地所有權人先父○○○早已依土地稅法規定申請並獲准依自用住宅用地稅率繳交地價稅數十年在案，又依土地稅法第四十一條規定，本案土地迄今仍為土地所有

權人之直系卑親屬○○○及○○○之遺眷○○○○及○○○所居住，一直保持自用住宅之用途，並無任何變更，原處分機關要求非所有權人重新提出申請，實於法未合。

(二) 又本案土地在未完成繼承登記前，各繼承人尚非土地登記簿之土地所有權人，將來完成繼承登記土地則各為繼承人持分所有，各繼承人將為「持分土地」之所有權人，而非「共同共有」之土地所有權人。按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「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」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，各繼承人對遺產共同共有之狀態。原處分機關不只昧於該土地所有權人之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「共同共有」土地之所有權人，無理要求十五名繼承人須全部設籍於該三十餘坪房屋，實已背離自用住宅用地稅率之立法係為減輕「真正自用」住宅者之課稅負擔之宗旨。

三、卷查本案前經本府以八十八年七月二十日府訴字第八八〇二二四八七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……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共同共有應符合民法之規定，包括分割遺產前之共同共有。殊不知上開函釋並未明載所稱共同共有情形應包括分割遺產前之共同共有，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共同共有情形是否涵蓋因單純繼承事實之發生而形成之共同共有，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〇〇地號土地上建物自八十二年起設有〇〇企業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○○企業有限公司，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……」

四、本案經原處分機關重為復查結果，更正系爭土地原核定補徵稅額，理由為：「……三、……惟查系爭土地地上建物：○○街○○號（課稅面積二一〇·七平方公尺），僅有十五位繼承人之一○○○設有戶籍，依前揭財政部八十八年十二月二日臺財稅第〇八八〇四五〇六一四號函釋規定，系爭土地持分十五分之一部分（○○地號：一五四平方公尺／一五等於一〇·二六平方公尺，○○地號：七〇平方公尺／一五等於四·六六平方公尺），八十一年及八十二年仍符合自用住宅用地，免予補徵地價稅。次按訴願決定撤銷意旨：『系爭○○地號土地上建物自八十二年起縱設有○○企業有限公司，惟訴願人辯稱其僅佔系爭土地約十坪……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，依實質課稅之原則，自應依實際使用比例定之。』更正系爭八十三年至八十六年地價稅，准依地上房屋實際使用情形所占土地面積（○○地號：《一七四／二一〇·七》×一五四／一五等於八·五一平方公尺；○○地號：《一七四／二一〇·七》×七〇／一五等於三·八六平方公尺），按自用住宅用地稅率課徵地價稅。另查系爭土地自八十四年起因屬飛航管制區，依本處八十四年八月七日 84 北市稽財（甲）字第 82443 號函送臺北市松山機場禁限建範圍減免地價稅明細資料，得予減徵地價稅百分之十；從而，原核定補徵八十一年至八十五年地價稅額爰本諸職權更正為一八四、〇八五元，原核定八十六年地價稅額更正為五三、六七四元……」

五、本件經本府財政局報奉財政部以八十八年十二月二日臺財稅第〇八八〇四五〇六一四號函釋略以：「主旨：有關公同共有土地如何適用自用住宅用地稅率課徵地價稅一案……說明：……二、……本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乃規定公同共有土地適用自用住宅用地稅率課徵地價稅，應以全體公同共有人或其配偶、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。茲為兼顧實情，並參

照本部八十三年三月十五日臺財稅第八三一五八七三七七號函釋，公同共有土地，如其公同共有的關係所由規定之法律或契約定有公同共有人可分之權利義務範圍，並經稽徵機關查明屬實者，其應有權利部分如符合土地稅法第九條及第十七條規定，應准適用自用住宅用地稅率課徵地價稅。」原處分機關乃以十五位繼承人中僅訴願人一人設有戶籍，而就系爭土地持分十五分之一部分，按地上房屋實際使用情形所占土地面積比例計算，按自用住宅用地稅率課徵地價稅，復因系爭土地自八十四年起屬飛航管制區應減徵地價稅百分之十，重為復查決定乃據以更正原核定補徵八十一年至八十五年及八十六年地價稅額，尚非無據。

六、惟關於本府前次訴願決定指摘「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？」及「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。」等疑義，既未為論駁，實難謂已依本府前次訴願決定撤銷意旨重核，揆諸首揭訴願法規定，自有未合。爰將原處分撤銷，由原處分機關究明後於收受決定書之日起六十日內另為處分。

七、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，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 曾巨威
委員 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中華民國八十九年八月二日

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

