

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十一月二十八日北市稽法丙字第八九〇九八一五〇〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

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。
- 二、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。」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；另八十六年原核定地價稅額更正為五三、六七四元。」訴願人仍不服，第三次提起訴願，經本府以八十九年八

月二日府訴字第八九〇三八六〇〇〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關復以八十九年十一月二十八日北市稽法丙字第八九〇九八一五〇〇〇號重為復查決定：「維持原核定。」上開決定書於八十九年十二月六日送達，訴願人猶表不服，於九十年一月二日第四次向本府聲明訴願，一月二十九日補具訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、本件訴願人於訴願理由中除系爭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外，尚提及〇〇段〇〇小段〇〇地號土地；而課稅年度除原系爭之八十一至八十六年度外，尚敘及八十七至八十九年度，經本府訴願審議委員會九十年二月十九日以電話向訴願人確認其訴願標的之結果，其表示本件之訴願標的係原處分機關八十九年十一月二十八日北市稽法丙字第八九〇九八一五〇〇〇號復查決定，上開〇〇段〇〇小段〇〇地號土地及系爭土地八十七至八十九年度之地價稅，已另案行政救濟中，此有該會之公務電話紀錄附卷可稽，是本案之訴願標的為原處分機關八十九年十一月二十八日北市稽法丙字第八九〇九八一五〇〇〇號復查決定，〇〇段〇〇小段〇〇地號土地及系爭土地八十七至八十九年度之地價稅，則非本案之審理範圍，合先敘明。

二、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。」

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，向公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：「公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。.....」

八十一年四月二日臺財稅第八一〇七七三四〇五號函釋：「主旨：原經核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅之土地，於所有權移轉後，仍應依土地稅法第四十一條規定辦理。說明：二、查土地所有權人所有自用住宅用地得適用特別稅率課徵地價稅者，除在客體方面，其房地之用途須為自用，且無出租或供營業用之情形外，另在主體方面，尚須所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記。

依土地稅法第四十一條第一項後段規定『前已核定而用途未變更者，以後免再申請』，係指同一土地所有權人而言，如其土地所有權有移轉時，縱其用途未變更，但此特別稅率對移轉後承受該房地之所有權人，並非當然均可適用，尚須視其是否具備前述主體方面之條件而定，行政法院七十四年判字第五二二號著有判決。是以原經核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅之土地，於土地所有權移轉後，縱其用途未變更，仍應由新所有權人依土地稅法第四十一條規定重新提出申請。三、前述移轉後符合自用住宅用地之案件，為免影響納稅人之權益及便民起見，請轉知所屬稽徵機關，應加強輔導並主動通知新所有權人於規定期限前提出申請，以減少爭議。」

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：「○○○君所有之土地，地上房屋為本人與其兄弟等人公同共有，如其公同共有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，如符合土地稅法第九條之規定，准以○君應有權利部分，適用自用住宅用地稅率課徵地價稅。」

八十五年二月九日臺財稅第八五〇〇一一二六五號函釋：「主旨：○○○君所有○○地號土地，因繼承移轉，在未辦妥繼承登記前，可否由繼承人申請按自用住宅用地稅率課徵地價稅一案。說明：二、依民法第一一四七條、第一一四八條之規定，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，前經本部六十六年十月四日臺財稅第三六七四〇號函核釋有案。準此，本案未辦妥繼承登記前之土地，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，申請按自用住宅用地稅率課徵地價稅。」

八十八年十二月二日臺財稅第0八八0四五0六一四號函釋：「主旨：有關公司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八00七六五五三六號函乃規定公司共有土地適用自用住宅用地稅率課徵地價稅，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。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，公司共有土地，如其公司共有關係所由規定之法律或契約定有公司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。」行政法院七十四年判字第五二二號判決：「查土地所有權人自用住宅用地之地價稅，得適用特別優惠稅率課徵者，除在客體方面，其房地之用途，須為自用，且無出租或供營業用之情形外，另在主體方面，尚須所有權人或其配偶或直系親屬於該地辦竣戶籍登記並以一處為限。故同一房地，經核定依自用住宅用地之特別優惠稅率課徵後，依土地稅法第四十一條第一項後段規定『前已核定用途未變更，以後免再申請』者，係指同一土地所有權人而言。如其土地所有權有移轉時，縱其用途未經變更，但此特別優惠稅率，對移轉後承受該房地之所有權人，並非當然均可適用，尚須視其是否具備前述主體方面之條件而定。」

三、本件訴願理由略謂：

- (一) 查土地所有權人係指土地登記簿上所載之所有權人，○○○迄今仍為土地登記簿上之所有權人，訴願人及其他繼承人尚非土地之所有權人，對系爭土地依法屬公司共有之狀態，將來完成繼承登記則為「持分」土地所有權人，並非「公司共有」土地之所有權人，原處分機關援引財政部有關「公司共有」土地所有權人函釋為復查決定之依據，顯有失當。若依原處分機關此見解，則全國土地所有權人死亡後，其所有土地均應改按一般稅率課徵地價稅，否則稅捐單位即屬失職。
- (二) 系爭○○地號土地之地上房屋自○○○生前即為訴願人及其兄嫂○○○○、姪○○○兩戶所自住，並獲准依自用住宅用地稅率課稅，迄今自用狀態未變，並無出租，原處分機關卻硬將自用住宅用地稅率改為一般用地稅率，甚至要求其他十二戶繼承人戶籍遷入該三十餘坪房屋，顯然違背土地稅法第十七條規定之立法意旨。

四、卷查本案前經本府八十九年八月二日府訴字第八九0三八六000一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「.....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。……」

五、嗣經原處分機關依前揭訴願決定撤銷意旨重為復查結果，仍維持原核定，其理由依其九十年二月二十二日北市稽法丙字第九〇六〇五〇一〇〇〇號訴願答辯書所載略以：「……四、訴願人主張本案〇〇地號之地上房屋僅三十餘坪，自先父生前即為申請人〇〇〇及兄嫂〇〇〇〇暨姪〇〇〇兩戶所自住，並獲准依自住住宅稅率課稅，迄今自用狀態未變乙節及本件前經鈞府訴願決定撤銷理由略謂：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，是否合理乙節，查土地稅法第十七條規定自用住宅用地稅率之立法意旨，在於減輕對自用住宅土地之地價稅，並明確限定使用面積，以期公平。（即都市土地面積未超過三公畝部份、非都市土地未超過七公畝部份，且土地所有權人與其配偶及未成年之受扶養親屬以一處為限等規定。）系爭建物為十五名繼承人公同共有土地所有權，依民法第八百二十七條規定公同共有基於公同關係而共有，本件係因繼承事實之發生，自應由全體公同共有人提出申請，若僅由一人設籍及申請，並無全體公同共有人或其配偶直系親屬辦竣戶籍登記，即全部准按自用住宅用地稅率課徵地價稅，恐影響其他共有人適用自用住宅用地面積及處所之權益。又為兼顧實情本處已依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就申請人應有權利部分，符合土地稅法第九條及第十七條規定者，准按自用住宅用地稅率課徵地價稅。另訴願決定撤銷意旨指明依土地稅法第四十一條第一項之規定：『……得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每（期）地價開徵四十日前提出申請……前已核定而用途未變更者，以後免再申請』本案應否僅因繼承事實之發生，遂要當事人再次提出申請乙節，惟查財政部八十一年四月二日臺財稅第八一〇七七三四〇五號函釋規定略以：『……依土地稅法第四十一條第一項後段規定『前已核定而用途未變更者，以後免再申請』，係指同一土地所有權人而言，如其土地所有權移轉時，縱其用途未變更，但此特別稅率對移轉後承受該房地之所有權人，並非當然均可適用，尚須視其是否具備前述主體方面之條件而定，行政法院七十四年判字第五二二號著有判決。是以原經核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅之土地，於土地所有權移轉後，縱其用途未變更，仍應由新所有權人依土地稅法第四十一條規定重新提出申請。』次依財政部八十五

年二月九日臺財稅第八五〇〇一一二六五號函釋規定略以：『……未辦妥繼承登記前之土地，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，申請按自用住宅用地稅率課徵地價稅。』是以本案土地繼承事實既已發生，土地所有權即已移轉與繼承人，自無土地稅法第四十一條後段規定免再申請之適用。從而，本處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重為之復查決定，將原核定補徵八十一年至八十五年地價稅額更正為一八四、〇八五元及八十六年原核定地價稅更正為五三、六七四元，揆諸首揭法條及財政部函釋規定並無違誤……」

六、按「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。」、「如公司共有關係所由規定之法律或契約定有公司共有人可分之權利義務範圍，並經稽徵機關查明屬實者，如符合土地稅法第九條之規定，准以應有權利部分，適用自用住宅用地稅率課徵地價稅。」及「公司共有土地，如其公司共有關係所由規定之法律或契約定有公司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。」迭經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、八十三年三月十五日臺財稅第八三一五八七三七七號及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等釋明在案。卷查本件系爭〇〇〇地號土地自〇〇〇八十年一月八日死亡後，其法定繼承人等（含訴願人）迄未辦竣繼承登記，依民法第一千一百四十七條及一千一百五十一條之規定，系爭土地目前為〇〇〇之全體繼承人（含訴願人）所公司共有；而該土地地上建物即本市〇〇街〇〇號，經原處分機關查得於十五位繼承人中，僅訴願人於該房屋設有戶籍，乃以其與前揭財政部函所釋示，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者，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為要件者不符，認定本案應按一般用地稅率課徵該土地之地價稅，並向訴願人等補徵系爭土地八十一至八十五年按一般用地稅率與自用住宅用地稅率課徵之地價稅差額，並據以課徵八十六年地價稅。嗣經由本府財政局報請財政部函釋後，復依該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意旨，以訴願人於系爭建物設有戶籍並未出租或供營業之事實，就系爭土地公司共有基礎之法律關係（即共同繼承之關係），按訴願人就系爭公司共有土地之應有權利部分（即應繼分十五分之一）及地上房屋實際使用情形所佔土地面積比例計算，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，揆諸前述土地稅法及財政部函釋意旨，難謂其與法有違。至訴願人所訴，因〇〇〇迄今仍為土地登記簿上之所有權人，是訴願人及其他繼承人尚非土地之所有權人乙節，應係誤解民法第七百五十八條、第七百五十九條、第一千一百四十七條及一千一百五十一條之規定，不

足採據。

七、另關於本府前次訴願決定所指摘原處分機關就本案系爭土地繼承之情形，使十五名繼承人或其配偶、直系親屬設籍於該建物方得按自用住宅用地稅率課稅，是否合理乙節未予論駁，此業經原處分機關於前揭訴願答辯書理由四敘明：「……查土地稅法第十七條規定自用住宅用地稅率之立法意旨，在於減輕對自用住宅土地之地價稅，並明確限定使用面積，以期公平。（即都市土地面積未超過三公畝部份、非都市土地未超過七公畝部份，且土地所有權人與其配偶及未成年之受扶養親屬以一處為限等規定。）系爭建物為十五名繼承人共同共有土地所有權，依民法第八百二十七條規定共同共有基於公同關係而共有，本件係因繼承事實之發生，自應由全體公同共有人提出申請，若僅由一人設籍及申請，並無全體公同共有人或其配偶直系親屬辦竣戶籍登記，即全部准按自用住宅用地稅率課徵地價稅，恐影響其他共有人適用自用住宅用地面積及處所之權益。」在案。又關於「土地稅法第四十一條第一項後段規定前已核定適用特別稅率而用途未變更者，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」之疑義，經查行政院七十四年判字第五二二號判決要旨，同一房地，經核定依自用住宅用地之特別優惠稅率課徵後，依土地稅法第四十一條第一項後段規定「前已核定用途未變更，以後免再申請」者，係指同一土地所有權人而言。如其土地所有權有移轉時，縱其用途未經變更，但此特別優惠稅率，對移轉後承受該房屋地之所有權人，並非當然均可適用，尚須視其是否具備相關法律要件而定。再按前揭財政部八十一年四月二日臺財稅第八一〇七七三四〇五號及八十五年二月九日臺財稅第八五〇〇一一二六五號函釋意旨，本案系爭土地未辦妥繼承登記，如符合土地稅法第九條、第十七條規定，繼承人自應依同法第四十一條之規定，向原處分機關申請按自用住宅用地稅率課徵地價稅。從而，本件原處分機關依前揭土地稅法及財政部函釋意旨，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佔土地面積比例計算，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，於重為復查決定時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為新臺幣一八四、〇八五元及五三、六七四元，並無不合，應予維持。

八、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項之規定，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 九 十 年 六 月 五 日市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。