

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

代 理 人 ○○○律師、○○○律師

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因八十九年上期地價稅事件，不服原處分機關文山分處九十一年二月二十五日北市稽文山乙字第0九一六〇三〇〇-〇〇號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人所有本市松山區○○段○○之○○地號等一三二筆土地原係國有土地（管理機關：財政部國有財產局），嗣訴願人於八十九年間陸續取得系爭土地所有權，原處分機關文山分處按八十六年公告地價向訴願人課徵系爭土地八十九年度上期地價稅。訴願人不服，以九十年七月十九日信建三字第0B九〇〇一三七三號函向該分處申請按申報地價（公告地價百分之八十）計徵系爭土地八十九年上半年地價稅，並申請退還已逾收之地價稅。案經原處分機關文山分處以九十年七月二十七日北市稽文山乙字第0六一一七三二〇〇號函復略以：「.....說明：.....二、經查貴公司所有之土地係於八十六年七月三十日重新規定地價之後始完成移轉登記，原係財政部國有財產局所（管）有，依平均地權條例施行細則第二十一條規定略以：『公有土地.....以各該宗土地之公告地價為申報地價.....』故八十九年度上半年度地價稅按八十六年公告地價為申報地價計徵，並無錯誤。.....」。訴願人不服，於九十年八月二十九日經由原處分機關向本府提起訴願。經本府以九十一年一月二十四日府訴字第0九〇一七二四九二〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。」嗣經原處分機關文山分處重為審查，以九十一年二月二十五日北市稽文山乙字第0九一六〇三〇〇-〇〇號函知訴願人略以：「.....說明：.....二、依財政部九十年五月十四日臺財稅字第0九〇〇四五三〇五三號函釋規定略以：『....土地原為國有，於八十六年既已完成重新規定地價之法定程序，且按公告地價為申報地價課徵地價稅，雖八十九年六月所有權變更登記為臺灣土地銀行，在八十九年七月一日未辦理重新規定地價之前，其八十九年上半年地價稅仍應以八十六年之公告地價為申報地價計徵為宜。』貴公司所有本市松山區○○段○○之○○地號等一三二筆土地仍應按八十六年公告地價為申報地價課徵八十九年上半年地價稅。.....」訴願人仍表不服，於九十一年三月二十六日經由原處分機關向本府提起訴願，四月十日補送訴願資料，並據原處分機關檢卷答辯到

府。

理 由

一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，仍應視為原處分機關所為之行政處分，合先敘明。

二、按土地法第一百六十八條規定：「地價稅照法定地價按累進稅率徵收之。」第一百七十二條第一項前段規定：「地價稅向所有權人徵收之。」

土地稅法第十六條第一項規定：「地價稅基本稅率為千分之十。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、超過累進起點地價二十倍以上者，就其超過部分課徵千分之五十五。」第二十條規定：「公有土地按基本稅率徵收地價稅。……」

行為時土地稅法施行細則第二十條規定：「地價稅依本法第四十條之規定，每年一次徵收者，以九月十五日為納稅義務基準日；每年分二期徵收者，上期以三月十五日，下期以九月十五日為納稅義務基準日。各年（期）地價稅以納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人或典權人為納稅義務人。」

平均地權條例第十四條規定：「規定地價後，每三年重新規定地價一次。但必要時得延長之。重新規定地價者，亦同。」第十六條前段規定：「舉辦規定地價或重新規定地價時，土地所有權人未於公告期間申報地價者，以公告地價百分之八十為其申報地價。」第十七條規定：「已規定地價之土地，應按申報地價，依法徵收地價稅。」

平均地權條例施行細則第二十一條規定：「公有土地……，以各該宗土地之公告地價為申報地價，免予申報。」

內政部八十三年八月三十日臺內地字第8810740號函釋：「……說明：……二、查平均地權條例第十四條規定：『規定地價後，每三年重新規定地價一次。但必要時得延長之。重新規定地價者，亦同。』同條例第十五條規定：『直轄市或縣（市）主管機關辦理規定地價或重新規定地價之程序如左；……四、公告及申報地價，其期限為三十日。……』是以土地所有權人於規定地價或重新規定地價後，下次重新規定地價前，不論土地有無移轉，依據上開條例規定，並無得重新申報地價之規定。」

財政部九十年五月十四日臺財稅字第0900四五三0五三號函釋：「……說明：…二……土地原為國有，於八十六年既已完成重新規定地價之法定程序，且按公告地價為申報地價課徵地價稅，雖八十九年六月所有權變更登記為臺灣土地銀行，在八十九年七月一日未辦理重新規定地價之前，其八十九年上半年地價稅仍應以八十六年之公告地價為申報地價計徵為宜。……」

三、本件訴願理由略謂：

- (一) 按土地法第一百七十二條規定：「地價稅向所有權人徵收之。……」，而所謂「所有權人」認定標準，依八十年七月十七日發布修正之土地稅法施行細則第二十條規定：「地價稅依本法第四十條之規定，每年一次徵收者，以九月十五日為納稅義務基準日；每年分二期徵收者，上期以三月十五日，下期以九月十五日為納稅義務基準日。各年（期）地價稅以納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人或典權人為納稅義務人。」本件土地八十九年上半年地價稅之課徵，自應以八九年三月十五日土地登記簿所載之所有權人即訴願人為納稅義務人。
- (二) 納稅義務人既為私法人，所有之土地為私有土地，課徵地價稅時，自應依土地法第一百六十八條規定：「地價稅照法定地價按累進稅率徵收之。」辦理。故以本件私有土地而言，依平均地權條例第十六條及第十七條之規定，即應以公告地價百分之八十為法定地價。惟原處分機關文山分處課徵訴願人八十九年度上半年地價稅時，稅率按私有土地標準採累進稅率課徵，稅基卻依平均地權條例施行細則第二十一條規定，改按公有土地標準之公告地價課徵地價稅，造成同一地價稅計算之前提事實（公有土地或私有土地）矛盾不一之不合理情形。揆之司法院釋字第三八五號解釋意旨「……課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂。」原處分機關顯已不當割裂地價稅之計算方式，致訴願人權利義務之失衡，自屬違法不當。
- (三) 原處分機關雖援引財政部九十年五月十四日臺財稅字第0九〇〇四五三〇五三號函釋主張其處分並無違誤。惟查，該函釋援引平均地權條例第十四條前段規定「規定地價後，每三年重新規定地價一次」，充其量僅能推知八九年七月一日未辦理重新規定地價之前，八十九年上半年地價稅應以八十六年之公告地價作為計徵基礎而已，至於所有權人為私人或公法人，計徵地價稅時，其申報地價係按公告地價抑或公告地價之百分之八十為依據，自應視各該規定為據，已與平均地權條例第十四條無涉。原處分機關若欲援引財政部上開函釋認定八十九年上半年地價稅仍應以八十六年之公告地價為申報地價計徵為宜者，則於計算稅率時，亦應按地價總額之基本稅率千分之十課徵而非採累進課徵，方符法律適用之一體性。

四、卷查本件經本府以九十一年一月二十四日府訴字第0九〇一七二四九二〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。」撤銷理由略以：「……五、惟查憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，固係指人民有依據法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意，然課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用，此為司法院釋字第三八五號解釋意旨。又依土地稅法之規定，公有土地與私有土地課徵地價稅之稅率有間，前者僅

按地價總額之基本稅率千分之十課徵土地稅；後者則累進課徵。本件原處分機關文山分處以公有土地標準即以系爭各該土地之公告地價作為申報地價，卻以私有土地之累進稅率予以課徵系爭土地之地價稅，是否與前揭司法院釋字第三八五號解釋意旨有違，即有疑義。另私人取得公有土地後，是否仍以該土地之公告地價為申報地價？其是否得另行申報地價？應有再予考量之必要。準此，本件訴願人所有之土地原屬公有土地，雖已於八十六年七月一日公告地價，惟訴願人係於八十九年間始陸續取得系爭土地所有權，則原處分機關文山分處依上開內政部函釋，遽認本案仍應依平均地權條例施行細則第二十一條有關公有土地以各該宗土地之公告地價為申報地價之規定，以八十六年公告地價為申報地價計課系爭土地八十九年上半年地價稅，是否妥適，基於法律適用之整體性及權利義務之平衡，應由原處分機關專案報請財政部核釋後處理。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。」

五、嗣原處分機關文山分處以九十一年二月六日北市稽文山乙字第0九一六〇二二一八〇〇號函報請原處分機關核釋，經原處分機關以九十一年二月二十日北市稽財甲字第0九一六〇七六〇八〇〇號函略以，本案請參照財政部九十年五月十四日臺財稅字第0九〇〇四五三〇五三號函辦理，該分處乃以九十一年二月二十五日北市稽文山乙字第0九一六〇三〇〇一〇〇號函知訴願人略以：「……說明：……二、依財政部九十年五月十四日臺財稅字第0九〇〇四五三〇五三號函釋規定略以『……土地原為國有，於八十六年既已完成重新規定地價之法定程序，且按公告地價為申報地價課徵地價稅，雖八十九年六月所有權變更登記為臺灣土地銀行，在八十九年七月一日未辦理重新規定地價之前，其八十九年上半年地價稅仍應以八十六年之公告地價為申報地價計徵為宜。』，貴公司所有本市松山區〇〇段〇〇之〇〇地號等一三二筆土地仍應按八十六年公告地價為申報地價課徵八十九年上半年地價稅。……」

六、卷查訴願人所有本市松山區〇〇段〇〇之〇〇地號等一三二筆土地原係國有土地（管理機關：財政部國有財產局），嗣經訴願人於八十九年間陸續取得系爭土地所有權，原處分機關文山分處乃以八十六年之公告地價為申報地價向訴願人課徵系爭土地八十九年度上期地價稅。復查本件系爭土地已於八十六年七月一日重新規定地價，有本市都市土地卡附卷可稽，是原處分機關文山分處依平均地權條例第十七條規定，以八十六年公告地價為申報地價計課系爭土地八十九年上半年地價稅，洵屬有據。

七、至訴願人主張系爭土地八十九年上半年地價稅之課徵，應以八十九年三月十五日土地登記簿所載之所有權人即訴願人為納稅義務人及原處分機關文山分處課徵訴願人八十九年度上半年地價稅時，稅率按私有土地標準採累進稅率課徵，稅基卻依平均地權條例施行細則第二十一條規定，改按公有土地標準之公告地價課徵地價稅，造成同一地價稅計算之前提事實矛盾不一之不合理情形等節，經查財政部九十年五月十四日臺財稅字第0九

00四五三〇五三號函既已釋示：土地原為國有，於八十六年已完成重新規定地價之法定程序，且按公告地價為申報地價課徵地價稅，雖八十九年六月所有權已變更登記，然在八九年七月一日未辦理重新規定地價之前，其八十九年上半年地價稅仍應以八十六年之公告地價為申報地價計徵。是系爭土地亦應依該函釋意旨辦理。訴願人主張，自屬對法令見解之誤認，不足採據。從而，原處分機關文山分處審認仍應按八六年公告地價課徵訴願人所有系爭土地八九年上期地價稅，揆諸首揭規定及財政部函釋意旨，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 薛明玲
委員 王惠光
委員 陳敏
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 劉興源
委員 黃旭田

中華民國九一年八月二十八日市長 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。

(臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路三段一巷一號)