

臺北市政府 97.02.20. 府訴字第 09670248400 號訴願決定書

訴 願 人：高○○

訴 願 代 理 人：黃○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵 91 年至 95 年地價稅事件，不服原處分機關 96 年 8 月 21 日北市稽法甲字第 09631210800 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人之被繼承人黃○○所有本市松山區延吉段 1 小段 670 地號土地（面積：103 平方公尺；權利範圍：全部；地上建物門牌號碼：臺北市松山區八德路○○段○○巷○○號○○樓），原經原處分機關松山分處核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅。嗣該分處查得被繼承人黃○○於 95 年 3 月 18 日死亡，且系爭土地之地上建物自 84 年起無土地所有權人或其配偶、直系親屬設立戶籍；又同棟建物 1 樓、3 樓及 4 樓非土地所有權人或其配偶、直系親屬所有，不符合土地稅法第 9 條及同法施行細則第 4 條規定，該分處乃以 96 年 4 月 14 日北市稽松山甲字第 09636137800 號函通知訴願人，系爭土地面積 103 平方公尺應自 96 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第 21 條規定補徵 91 年至 95 年按自用住宅用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅計新臺幣（以下同）19 萬 246 元。訴願人不服，於 96 年 5 月 18 日向原處分機關松山分處申請更正，經該分處審認系爭土地地上房屋 2 樓與訴願人所有之另一同段同小段 669 地號持分土地上房屋同路段○○號○○樓打通合併使用，乃以 96 年 5 月 21 日北市稽松山甲字第 09630563000 號函重新核定系爭土地 25.75 平方公尺按自用住宅用地稅率課徵地價稅，其餘 77.25 平方公尺仍按一般用地稅率課徵地價稅，並更正 91 年至 95 年補徵地價稅金額為 14 萬 2,686 元。訴願人仍不服，復於 96 年 6 月 7 日申請更正，經該分處以 96 年 6 月 8 日北市稽松山甲字第 09630651100 號函仍維持原核定。訴願人猶不服，申請復查，經原處分機關以 96 年 8 月 21 日北市稽法甲字第 09631210800 號復查決定：「復查駁回。」上開復查決定書於 96 年 8 月 30 日送達，訴願人仍不服，於 96 年 9 月

27 日向本府聲明訴願，同年 10 月 23 日補具訴願書，12 月 25 日補充訴願資料，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：……二、依法……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 5 年。」「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第 22 條第 4 款規定：「前條第 1 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 3 條規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。……前項第 1 款土地所有權屬於公有或共同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人……」第 9 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。」

土地稅法施行細則第 4 條規定：「本法第 9 條之自用住宅用地，以其土地上之建築改良物屬土地所有權人或其配偶、直系親屬所有者為限」

民法第 759 條規定：「因繼承、強制執行、公用徵收或法院之判決，於登記前已取得不動產物權者，非經登記，不得處分其物權。」第 1148 條規定：「繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。但權利、義務專屬於被繼承人本身者，不在此限。」

財政部 67 年 6 月 30 日臺財稅第 34248 號函釋：「關於自用住宅用地核課地價稅及土地增值稅，應如何認定乙案，經本部邀請內政部等有關單位多次研商，獲得會商結論如下：一、地上房屋為樓房時：房屋不分是否分層編訂門牌或分層登記，土地為 1 人所有或持分共有，其地價稅及土地增值稅，准按各層房屋實際使用情形所占土地面積比例，分別按特別稅率及一般稅率計課。……」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 限制人民財產權須遵守法律保留原則及租稅法定主義，而原處分機關據以駁回復查之財政部 67 年 6 月 30 日臺財稅第 34248 號函釋是否超越法律授權或與其他法律相衝突，不無疑問。

- (二) 系爭土地、地上建物臺北市松山區八德路○○段○○巷○○號○○樓及坐落於相鄰之同段同小段 669 地號土地之 92 號 2 樓房屋，皆為訴願人先夫黃○○所有，且合併使用，已符合適用自用住宅用地稅率之要件。又土地稅法施行細則並無規定或限制相對應於自用住宅建物之用地面積大小或持分，且系爭土地適用自用住宅用地稅率之面積亦合乎土地稅法第 7 條第 1 項規定，自用住宅用地於都市土地面積未超過 3 公畝部分。
- (三) 系爭土地地上建物臺北市松山區八德路○○段○○巷○○號○○、○○、○○樓房屋之所有權人雖為訴願人先夫之兄弟，然其所有權之範圍僅止於建物，並未有任何土地之持分，而訴願人先夫擁有土地全部所有權，又援引民法第 773 條及司法院（最高法院）48 臺上字第 1457 號判例：「土地與房屋為各別之不動產，各得單獨為交易之標的……等」，已明確可知無排除他人所有建物存在之現況，然原處分機關以土地與他人共有之假設，逕以區分單筆完整土地而為部分核准自用住宅用地稅率，顯然已損害所有權之完整。

三、卷查訴願人之被繼承人黃○○（95 年 3 月 18 日死亡）遺有本市松山區延吉段 1 小段 670 地號土地，原經原處分機關松山分處核定按自用住宅用地稅率課徵地價稅在案。嗣經該分處查得被繼承人黃○○僅擁有系爭土地地上房屋臺北市松山區八德路○○段○○巷○○號○○樓之所有權，同址 1 樓、3 樓及 4 樓房屋之所有權人並非被繼承人黃○○或其配偶、直系親屬，不符合土地稅法施行細則第 4 條規定，乃核定系爭土地面積 77.25 平方公尺改按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵 91 年至 95 年按自用住宅用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅，此有戶政連線戶籍資料、地籍資料查詢—土地標示部、建物所有權部、建物標示部等影本附卷可稽，是原處分自屬有據。

四、至於訴願人主張被繼承人黃○○雖僅原有系爭土地地上建物 2 樓部分，但就系爭土地之權利範圍為全部，應予全部面積按自用住宅用地稅率課徵地價稅，原處分機關引據財政部 67 年 6 月 30 日臺財稅第 34248 號函釋是否超越法律授權，不無疑問，且已損害所有權之完整云云。按首揭土地稅法施行細則第 4 條規定：「本法第 9 條之自用住宅用地，以其土地上之建築改良物屬土地所有權人或其配偶、直系親屬所有者為限。」復按財政部 67 年 6 月 30 日臺財稅第 34248 號函釋：「關於自用住

宅用地核課地價稅.....應如何認定.....結論如下：一、地上房屋為樓房時：房屋不分是否分層編訂門牌或分層登記，土地為 1 人所有或持分共有，其地價稅.....准按各層房屋實際使用情形所占土地面積比例，分別按特別稅率及一般稅率計課。.....」經查本件坐落系爭土地上之建物（地址：臺北市松山區八德路○○段○○巷○○號）○○樓、○○樓及○○樓部分，在 91 年至 95 年地價稅課徵期間並非當時土地所有權人即本案被繼承人黃○○或其配偶、直系親屬所有，依上開規定，系爭土地四分之三部分即無自用住宅用地稅率之適用，是原處分機關補徵該部分 91 年至 95 年按自用住宅用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅之處分，自無違誤，與系爭 2 樓房屋是否與相鄰房屋合併使用無涉。又查行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用，此有司法院釋字第 287 號解釋意旨可參。準此，上開函釋僅係闡明相關法規原意，原處分機關並非以上開函釋作為核課系爭土地地價稅之法源依據，而係依土地稅法第 9 條及同法施行細則第 4 條等規定分別按一般用地稅率及自用住宅用地稅率課徵地價稅，尚無違反法律保留原則或侵害所有權完整之問題。是訴願人前述主張，亦難憑採。從而，原處分機關松山分處核定系爭土地 25.75 平方公尺按自用住宅用地稅率課徵地價稅，其餘 77.25 平方公尺按一般用地稅率課徵地價稅，及原處分機關復查決定駁回其復查申請，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
副主任委員 王曼萍
委員 陳 敏
委員 陳淑芳
委員 陳石獅
委員 陳媛英
委員 紀聰吉
委員 程明修
委員 戴東麗
委員 蘇嘉瑞

委員 李元德

中 華 民 國 97 年 2 月 20 日

市長 郝龍斌

副市長 林崇一 代行

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 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 3 段 1 巷 1 號）