

臺北市政府 97.05.07. 府訴字第 09770100900 號訴願決定書

訴 願 人：陳○○

訴 願 人：陳○○

訴 願 人：陳○○

訴 願 人：陳○○

訴 願 人：陳○○

訴 願 人：陳林○○

訴 願 人：陳○○

訴願人兼上 7 人送達代收人：陳○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人等 8 人因補徵 91 年至 95 年差額地價稅事件，不服原處分機關 97 年 2 月 1 日北市稽法甲字第 09631987100 號複查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人等 8 人之被繼承人陳○○（89 年 3 月 5 日死亡）所有本市萬華區福星段 3 小段 551 地號土地（權利範圍為全部，面積為 72 平方公尺），地上建物為 4 層樓房屋（門牌為本市萬華區成都路○○號），因系爭房屋之 1、2 樓係供營業使用，系爭土地原經原處分機關萬華分處核定各 36 平方公尺分別按一般用地稅率及自用住宅用地稅率課徵地價稅在案。嗣萬華分處查認系爭房屋自被繼承人死亡後，並無全體共同共有人即訴願人等 8 人或其配偶、直系親屬設立戶籍，核與土地稅法第 9 條適用自用住宅用地特別稅率之規定不符，乃以 96 年 6 月 1 日北市稽萬華甲字第 09639170400 號函核定系爭土地原按自用住宅用地稅率課徵地價稅之 36 平方公尺部分，應自 90 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵該部分土地 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） 26 萬 3,454 元。訴願人等 8 人不服，申請複查，經該分處重新審查後，以 96 年 9 月 20 日北市稽萬華甲字第 09631353700 號函重新核定系爭房屋 3、4 樓所佔系爭土地 13.5 平方公尺、22.5 平方公尺部分，分別按自用住宅用地稅率及一般用地稅率課徵地價稅，另應補徵 91 年至 95 年之差額地價稅則變更為 16 萬 4,

659 元。訴願人等 8 人仍不服，再次申請複查，經原處分機關以 97 年 2 月 1 日北市稽法甲字第 09631987100 號複查決定：「複查駁回。」訴願人等 8 人猶不服，於 97 年 2 月 29 日經由原處分機關向本府提起訴願，3 月 3 日補正訴願程式，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、……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 條第 1 項第 1 款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」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。」第 17 條第 3 項規定：「土地所有權人與其配偶及未成年之受扶養親屬，適用第 1 項自用住宅用地稅率繳納地價稅者，以 1 處為限。」

民法第 1138 條第 1 款規定：「遺產繼承人，除配偶外，依左列順序定之：一、直系血親卑親屬。」第 1144 條第 1 款規定：「配偶有相互繼承遺產之權，其應繼分，依左列各款定之：一、與第 1138 條所定第 1 順序之繼承人同為繼承時，其應繼分與他繼承人平均。」第 1151 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。」

財政部 88 年 12 月 2 日臺財稅第 0880450614 號函釋：「主旨：有關共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、查民法第 827 條、（第）828 條及（第）829 條規定，共同共有係共有人基於共同關係而共有，各共同共有人之權利及於共同共有物之全部，並無應有部分可言；共同共有物之處分，及其他之權利行使，應得共同共有人全體之同意，且在共同共有關係存續中，各共同共有人不得請求分割其共有物；另土地稅法第 9 條規定，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。故本部 80 年 1 月 23 日臺財稅第 800765536 號函乃規定共同共有土地適用自用住宅用地稅率課徵地價稅，應以全體共同共有人或其配偶、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 83 年 3 月 15 日臺財稅第 831587377 號函釋，共同共有土地，如其共同共有關係所由規定之法律或契約定有共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 9 條及第 17 條規定，應准適用自用住宅用地稅率課徵地價稅。

89 年 3 月 14 日臺財稅第 0890450770 號函釋：「.... 會商結論：（一）同一樓層房屋部分供自用住宅使用，其供自用住宅使用與非自用住宅使用部分能明確劃分者，該房屋坐落基地得依房屋實際使用比例計算所佔土地面積，分別按自用住宅用地及一般用地稅率課徵地價稅及土地增值稅.... .」

二、本件訴願理由略以：

- （一）訴願人等簽具分管協定，載明系爭房屋 3 樓及 4 樓由訴願人陳○○居住使用，當符合財政部 88 年 12 月 2 日臺財稅第 0880450614 號函釋之「可分之權利範圍」，屬繼承人間對於共同共有物間劃分可分之權利範圍（即系爭建物第 3、4 層樓），且訴願人陳○○、陳○○、陳林○○亦設籍於該地，依上開財政部函釋意旨，系爭房屋第 3、4 層樓所佔系爭土地面積部分，當可適用自用住宅用地稅率。
- （二）財政部 88 年 12 月 2 日臺財稅第 0880450614 號函釋，僅以共同共有人對共有物因契約或法律約定而有可分之權利範圍，並經稽徵機關查明主張為實即可適用。分管協定並不需約定各共有人就共有物之使用、收益及管理範圍，僅需約定共有物全部由部分共有人使用、收益及管理即可，並非需就全數共有人可管理系爭共有物之範圍一一約定。是原處分機關以訴願人間之分管協定並未約定應以此作為將來辦理土地移轉登記之依據，此顯增加前開函釋所無之規定，而屬對法規函釋之誤解。

三、卷查訴願人等 8 人之被繼承人陳○○所有本市萬華區福星段 3 小段 551 地號土地，地上建物為 4 層樓房屋，因系爭房屋之 1、2 樓係供營業使用，系爭土地原經原處分機關萬華分處核定各 36 平方公尺按一般用地

稅率及自用住宅用地稅率課徵地價稅在案。嗣陳○○死亡後，其繼承人即訴願人等 8 人迄未辦理系爭土地所有權繼承登記，經原處分機關萬華分處查得系爭房屋有訴願人陳○○之子許○○、訴願人陳○○、陳○○及其未成年之女林○○分別於 83 年 9 月 14 日、86 年 1 月 15 日及 91 年 10 月 3 日辦竣戶籍登記，其中因訴願人陳○○所有臺北縣中和市保健段 61 地號土地，業經臺北縣政府稅捐稽徵處於 86 年間核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅在案，有地籍資料查詢、非自住房屋租賃查核—租賃所得資料查詢畫面、戶政連線戶籍資料、戶政連線除戶資料、全國地價稅自住用地查詢清單、遺產稅共繼人檔查詢、繼承系統表、房屋稅主檔查詢等影本附卷可稽，萬華分處乃依前揭土地稅法第 17 條第 3 項規定，核認訴願人陳○○就其於系爭土地之應繼分部分無自用住宅用地稅率之適用；至訴願人陳○○、陳○○及陳林○○（即陳○○、陳○○之母）等 3 人繼承系爭土地應繼分面積 13.5 平方公尺（即 $36 \times 3/8 = 13.5$ ）部分，因符合自用住宅用地規定，予以按自用住宅用地稅率課徵地價稅，其餘 22.5 平方公尺部分，則應按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵 91 年至 95 年差額地價稅 16 萬 4,659 元，洵屬有據。

四、至訴願人等 8 人主張渠等已簽具分管協定，且訴願人陳○○、陳○○、陳林○○亦設籍於系爭土地，系爭房屋 3、4 樓所佔系爭土地面積，符合財政部 88 年 12 月 2 日臺財稅第 0880450614 號函釋所稱可分之權利範圍，應適用自用住宅用地稅率云云。按民法第 1138 條第 1 款規定：「遺產繼承人，除配偶外，依左列順序定之：一、直系血親卑親屬。」第 1144 條第 1 款規定：「配偶有相互繼承遺產之權，其應繼分，依左列各款定之：一、與第 1138 條所定第 1 順序之繼承人同為繼承時，其應繼分與他繼承人平均。」系爭土地所有權人陳○○於 89 年 3 月 5 日死亡後，由其配偶及子女即訴願人等 8 人共同繼承該筆土地，依上開規定，訴願人等 8 人之應繼分各為 1/8。復按前揭財政部 88 年 12 月 2 日臺財稅第 0880450614 號函釋意旨，本案既係因繼承遺產所生之共同共有關係，則依上開民法第 1138 條及第 1144 條規定，應以訴願人等 8 人之應繼分為其個別之權利範圍，就其應有權利部分符合自用住宅用地規定者，准予適用自用住宅用地稅率課徵地價稅。基此，原處分機關萬華分處查認訴願人陳○○、陳○○、陳○○及陳○○等 4 人及其配偶或直系親屬未於系爭房屋設立戶籍，訴願人陳○○已另以所有之他

筆土地申請自用住宅用地並經核准在案，乃以系爭土地全體共同共有人即訴願人等 8 人或其配偶、直系親屬於該地設籍之人數所佔全體共同共有之比例即 3/8 部分面積准按自用住宅用地稅率課徵地價稅，自無違誤。雖訴願人等 8 人針對系爭土地上第 3、4 層樓房屋之使用情形已簽有分管協定，然該分管協定應僅係訴願人等 8 人間就被繼承人所遺系爭房屋之 3、4 樓應由何人使用之約定，原處分機關尚難據以為核課系爭土地地價稅之依據。訴願主張，應係法令誤解，核無足採。

又稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項規定，地價稅之核課期間為 5 年，在該核課期間內，經發現有應繳納之地價稅者，仍應依法補徵。職是，原處分機關萬華分處依前開規定補徵系爭土地 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，核屬適法。從而，原處分機關萬華分處所為處分，及原處分機關複查決定駁回複查申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，均無不合，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 林明昕
委員 戴東麗
委員 蘇嘉瑞
委員 李元德

中 華 民 國 97 年 5 月 7 日

市長 郝龍斌

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）

