

臺北市政府 97.07.09. 府訴字第 09770127000 號訴願決定書

訴 願 人：○○○

訴 願 代 理 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關 97 年 2 月 25 日北市稽法甲字第 09632248000 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

緣訴願人之母○○○於 93 年 9 月 22 日死亡，遺有本市北投區○○段○○小段○○地號土地（權利範圍全部），原經原處分機關北投分處按道路用地免徵地價稅在案。嗣財政部臺北市國稅局以 96 年 10 月 8 日財北國稅法二字第 0960228385 號書函通知該分處略以，系爭土地依臺北市政府工務局資料顯示，係陽明山管理局 62 工使字第 xxx 號使用執照建築基地之法定空地，經該分處審認系爭土地不符土地稅減免規則第 9 條免徵地價稅之規定，乃以 96 年 10 月 29 日北市稽北投甲字第 09632121700 號函通知訴願人及案外人劉賴○○等 2 人（即林○○之繼承人），系爭土地應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 年地價稅。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 97 年 2 月 25 日北市稽法甲字第 09632248000 號復查決定：「復查駁回。」訴願人猶不服，於 97 年 3 月 21 日向本府提起訴願，4 月 28 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按稅捐稽徵法第 1 條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定，本法未規定者，依其他有關法律之規定。」第 14 條第 1 項規定：「納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈。」第 21 條第 1 項第 2 款、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。……」

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 14 條規定：「已規定地價之土地，除依第 22 條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第 16 條第 1 項規定：「地價稅基本稅率為千分之十。……」

稅捐稽徵法施行細則第 4 條第 1 項規定：「本法第 14 條第 1 項有關納稅義務人死亡遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，由左列之人負繳納義務。一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。二、無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。……」

土地稅減免規則第 9 條規定：「無償供公共使用之私有土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應保留之空地部分，不予免徵。」行為時第 22 條第 2 款及第 5 款規定：「依第 7 條至第 17 條規定申請減免地價稅或田賦者，公有土地應由管理機關，私有土地應由所有權人或典權人，造具清冊檢同有關證明文件向直轄市、縣（市）主管稽徵機關為之。但合於下列規定者，應由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽徵機關辦理，免由土地所有權人或典權人申請。……二、經地目變更為『道』之土地（應根據主管地政機關變更登記為『道』之地籍資料辦理）。……五、私有無償提供公共巷道或廣場用地（應由工務、建設主管機關或各鄉鎮市【區】公所建設單位，列冊送稽徵機關辦理）。」

二、本件訴願及補充理由略以：

（一）按土地稅減免規則第 22 條規定：「依第 7 條至第 17 條規定申請減免地價稅或田賦者……但合於下列規定者，應由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽徵機關辦理，免由土地所有權人或典權人申請：……二、經地目變更為『道』之土地（應根據主管地政機關變更登記為『道』之地籍資料辦理）。……」明確規定地價稅之核課以應稅土地標的當年之每年（期）為課稅客體，用途變更者，私有土地應由所有權人或典權人，造具清冊檢同相關證明文件，向直轄市、縣（市）主管稽徵機關為之，或合於法令規定者，免由土地所有權人或典權人申請，並非如復查決定書認定的以土地課稅客體從來之使用為核課依據。

（二）本案系爭土地前於 62 年建築使用，嗣經 66 年之地目變更為「道」，稅捐機關即應依土地稅減免規則第 22 條第 2 款規定，依通報資料逕行辦理或應根據主管地政機關變更登記為「道」之地籍資

料辦理免課徵地價稅，法律規定明確，並無所謂誤為免徵之情事。蓋人民所有地目為「建」之土地，地目一經變更為「道」，所有權人土地權利即被剝奪，尤其於屆滿 20 年後之如本案土地者，法律上更成立公用地役關係，雖名義上為私人土地，實質與公有道路用地無異，根本不能作為房屋建築或其他私人用途之使用，此有最高行政法院 92 年 8 月 28 日判字第 1124 號判決及司法院釋字第 400 號解釋可得明證。又土地稅減免規則第 10 條規定：「供公共通行之騎樓走廊地，無建築改良物者，應免徵地價稅，有建築改良物者，依左列規定減徵地價稅。……」可見地價稅之減免並非以土地是否作為建築房屋使用，而是在於人民的權利有無因為供公共使用成立公用地役關係而遭受剝奪，所以上揭土地稅減免規則第 10 條更明定即使作為建築使用計入法定空地，只要是無建築改良物者，仍應免徵地價稅。

(三) 又陽明山管理局 62 工使字第 xxx 號使用執照所示之建築基地地目為「建」，本案系爭土地地目為「道」，顯有不同，若本案系爭土地於 62 年時地目即為「道」，則必不會包含於前揭使用執照所示之建築基地，故必須系爭土地地目為「建」，原處分機關始得依土地稅減免規則第 9 條但書之規定不予免徵地價稅。

三、卷查系爭未辦繼承登記土地，係案外人○○○於 46 年 12 月 11 日因買賣取得，並於 56 年 7 月 18 日登記其為所有權人。而系爭土地重測前為臺北市北投區○○段○○地號，又臺北市北投區○○段○地號為陽明山管理局 62 工使字第 xxx 號【61 工營字第 xxx 號營造執照】建築物使用執照所示之建築基地，此有系爭土地地籍資料查詢、陽明山管理局都市土地卡及上開使用執照存根等影本附卷可稽。次查臺北市政府工務局 94 年 11 月 29 日北市工建字第 09755092200 號函記載略以：「主旨：有關函查本市北投區○○段○小段○地號等是否係法定空地乙案，……說明：……二、按建築法所稱建築基地，為供建築物本身所占之地面及其所應留設之法定空地，合先敘明。三、旨揭地號土地依……等檔案資料查對結果如下：係陽明山管理局 62 (工) 使字第 xxx 號使用執照 (61 工營字第 xxx 號營造執照) 建築基地之法定空地，為已建築使用之土地。……」職是，系爭土地應為 62 工使字第 xxx 號使用執照建築基地之法定空地，不符土地稅減免規則第 9 條應予免稅之規定事證明確，原處分機關北投分處通知訴願人及案外人○○○○等

2 人應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 年地價稅，自屬有據。

四、至訴願人主張系爭土地之地目為「道」，稅捐稽徵機關應依通報資料逕行辦理減免，並無所謂誤為免徵之情事，且人民所有之土地地目一經變更為「道」，所有權人權利即被剝奪。又依土地稅減免規則第 10 條規定，即使為法定空地，只要是無建築改良物者，仍應免徵地價稅。再者，系爭土地地目為「道」，並非「建」，原處分機關不得依土地稅減免規則第 9 條但書之規定不予免徵地價稅等節。查首揭土地稅減免規則第 22 條第 2 款規定，經地目變更為「道」之土地雖係由稅捐稽徵機關逕行依通報資料辦理減免地價稅，惟仍需以符合該減免規則第 7 條至第 17 條規定為前提。又查依首揭土地稅減免規則第 9 條規定，無償供公共使用之私有土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應保留之空地部分，不予免徵。本件系爭土地之地目雖為「道」，惟既經原處分機關查明為陽明山管理局核發之 62 工使字第 xxx 號使用執照建築基地之法定空地，業如前述，應屬前揭土地稅減免規則第 9 條但書規定之建造房屋應保留之空地，自無免徵地價稅規定之適用，且亦與土地稅減免規則第 10 條有關供公共通行之騎樓走廊地減免地價稅之規定無涉。再查系爭土地既為建造房屋應保留之空地，縱嗣後地目改編為「道」，惟其仍與系爭建物所在土地合併計算建蔽率及容積率，尚不因其地目變更而有所不同。是訴願人前述主張，尚難採據。從而，原處分機關北投分處所為處分，及原處分機關復查決定駁回復查申請，揆諸首揭規定，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 林明昕
委員 戴東麗
委員 蘇嘉瑞
委員 李元德

中 華 民 國 97 年 7 月 9 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)