

臺北市政府 98.04.16. 府訴字第 09870040600 號訴願決定書

訴 願 人 蘇○○

訴 願 人 蘇○○

訴 願 人 蘇○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵 92 年至 96 年差額地價稅事件，不服原處分機關民國 97 年 11 月 7 日北市稽法乙字

第 09731887500 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：主文

訴願駁回。

#### 事實

訴願人等 3 人分別共有本市中正區中正段 2 小段 569 地號持分土地（地上房屋門牌：本市中正區杭州南路○○段○○巷○○弄○○號○○樓、○○樓），原經原處分機關中正分處核定按自用住宅用地稅率課徵地價稅在案。嗣經該分處辦理 97 年度地價稅清查作業時，查得系爭土地之地上建物自民國（下同）65 年 12 月 9 日起至 97 年 9 月 4 日止均為訴願人等 3 人之兄蘇○○所

有（嗣於 97 年 9 月 5 日始由訴願人蘇○○取得上開地址 3 樓房屋所有權，而 4 樓房屋所有權人則

有訴願人蘇○○、蘇○○等 2 人分別共有），非訴願人等 3 人或其等配偶、直系親屬所有，不符土地稅法第 9 條及同法施行細則第 4 條自用住宅用地要件之規定，乃分別以 97 年 7 月 29 日

北市稽中正甲字第 09730241900 號、第 09730242000 號及第 09730242100 號函通知訴願人等 3 人

系爭持分土地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 92 年至 96 年按自用住宅用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅各計新臺幣（下同）3 萬 912 元（訴願人等 3 人於 97 年 9 月 16 日業已繳納）。訴願人等 3 人不服，申請復查，經原處分機關以 97 年 11 月 7 日

北市稽法乙字第 097

31887500 號復查決定：「復查駁回。」訴願人等 3 人仍不服，於 97 年 12 月 2 日向本府提起訴

願，97 年 12 月 15 日、23 日、24 日及 98 年 1 月 10 日、2 月 2 日、2 月 13 日、3 月 3 日、3 月 9 日補充

訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。理由

一、按稅捐稽徵法第 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、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，其核課期間為五年。」「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 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 16 條第 1 項規定：「地價稅基本稅率為千分之十.....。」第 17 條第 1 項規定：「合於左列規定之自用住宅用地，其地價稅按千分之二計徵：一、都市土地面積未超過三公畝部分。二、非都市土地面積未超過七公畝部分。」第 41 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。」民法第 758 條第 1 項規定：「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。」

土地稅法施行細則第 4 條規定：「本法第九條之自用住宅用地，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。」

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.....。」

80 年 5 月 25 日臺財稅第 801247350 號函釋：「主旨：依土地稅法第 17 條及第 18 條規定

，得適用特別稅率之用地，於適用特別稅率之原因、事實消滅時，應如何恢復一般稅率課徵地價稅一案，請依說明二會商結論辦理。說明：二、本案經邀集有關機關會商獲致結論如下：『（一）依土地稅法第 17 條及第 18 條規定，得適用特別稅率之用地，於適用特別稅率之原因、事實消滅時，應自其原因、事實消滅之次期起恢復按一般地稅率課徵地價稅。..... 』」

二、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 系爭土地及房屋，均得自訴願人等 3 人父親之遺產，當時因訴願人等 3 人年幼，遂公推長兄蘇○○為房屋管理人及所有權人，並約定兄弟姊妹 4 人（即訴願人等 3 人及兄蘇○○）各占房屋所有權四分之一持分，此與土地稅法施行細則第 4 條規定，以其土地上之建築改良物屬土地所有權人或其配偶、直系親屬者為限，實質上並非完全相悖。民法第 758 條雖規定不動產以登記為準，惟原處分機關應本於發現事實真相而認本件房屋為繼承遺產，含有共同共有之產權成分存在，遠比登記更加優先。復查決定認為「申請人等本次取得房屋所有權登記之原因為買賣，尚非分割，難認申請人為系爭房屋之共有人」，此顯係本末倒置，應認本件訴願人等 3 人為該房屋之共有人。
- (二) 原處分機關中正分處依「臺北市稅捐稽徵處 97 年度地價稅籍及使用情形清查作業計畫」辦理，惟並未明示該稅籍及使用情形之確鑿事證，況既為作業計畫，應僅具內部拘束，非正式法律條文，豈足為據藉資辦理？原處分機關無自用住宅與一般住宅地價稅得徵差額稅款之「法條明定及母法依據」為開徵憑據，是為不法。
- (三) 訴願人等 3 人從房屋落成至今，皆居住、使用、生活於此，前後長達 30 餘年之久！即自 65 年就已共同持有原處分機關中正分處課徵之土地並均設籍於此房屋；土地稅法於 68 年修正，基於法律不溯既往之大則，且無法條明定需補繳 5 年稅率之差額地價稅，況原處分機關中正分處於 96 年以前，一向認定訴願人等 3 人房屋及土地按住宅用及自用住宅用地稅率課徵稅賦，今竟遽行改認應係依一般用地稅率課徵，原處分機關未善盡前揭法規修訂之「告知責任」，造成誤核定系爭土地原應按一般用地稅率為自用住宅用地稅率，致錯徵稅款之責，悉在核稅機關之一方，故應以先預告變更稅率，待 97 年起始改按一般用地稅率課徵，況且系爭房屋所有權分割告竣，目前已符合土地稅法施行細則第 4 條之規定。
- (四) 系爭土地適用何種稅率，最終係由稅捐稽徵機關審核底定，非由人民申報決定，此乃稅法明定，尤有復查決定書明載「原經本處中正分處核定按自用住宅用地稅率課徵地價稅」字樣，足證本件誤採稅率，短徵稅款之責任，係在稅捐稽徵機關，非在訴願人，自應由原處分機關自行吸收誤徵責任。訴願人等 3 人已暫行補繳差額，無論依法、量理、衡情皆應退還。

三、查訴願人等 3 人分別共有本市中正區中正段 2 小段 569 地號持分土地（地上房屋門牌：本市中正區杭州南路○○段○○巷○○弄○○號○○樓、○○樓），原經原處分機關中正分處核定按自用住宅用地稅率課徵地價稅在案。嗣經該分處辦理 97 年度地價稅清查作業時，查得系爭土地之地上建物自 65 年 12 月 9 日起至 97 年 9 月 4 日止均為其等之兄蘇○○所

有，非訴願人等 3 人或其等配偶、直系親屬所有，核與土地稅法第 9 條及同法施行細則

第 4 條適用自用住宅用地特別稅率之規定不符，有地籍資料查詢土地所有權部、建物綜合資料、戶政連線戶籍資料等附卷可稽，是原處分機關中正分處核定系爭持分土地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 92 年至 96 年按自用住宅用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅，自屬有據。

四、至訴願人主張系爭土地及房屋均源自訴願人等 3 人父親之遺產，當時因訴願人等 3 人年幼，遂公推長兄蘇○○為房屋管理人及所有權人，並約定訴願人等 3 人及長兄蘇○○各占房屋所有權四分之一持分，此與土地稅法施行細則第 4 條規定，實質上並非完全相悖。訴願人等 3 人自 65 年就已共同持有系爭持分土地並均設籍於該土地之地上房屋，民法第 758 條雖規定不動產以登記為準，惟原處分機關應本於發現事實真相而認本件房屋為繼承遺產，含有共同共有之產權成分存在，遠比登記更加優先等語。按不動產物權之取得，依民法第 758 條規定，係採登記生效要件主義，意即不動產物權之移轉行為，除當事人間之合意外，仍須經登記始生效力，與訴願人等 3 人實際居住於該址房屋多少年無涉；且訴願人等 3 人與長兄蘇○○間縱有約定，亦僅於其等當事人間發生效力，訴願人等 3 人仍非法律上取得該等建物所有權之人，訴願主張與土地稅法施行細則第 4 條規定不符，自難採據。

五、復查訴願人主張原處分機關中正分處依「臺北市稅捐稽徵處 97 年度地價稅籍及使用情形清查作業計畫」辦理，惟並未明示該稅籍及使用情形之確鑿事證，況既為作業計畫，應僅具內部拘束，原處分機關無自用住宅與一般住宅地價稅得徵差額稅款之「法條明定及母法依據」為開徵憑據，是為不法云云。經查，原處分機關中正分處所據「臺北市稅捐稽徵處 97 年度地價稅籍及使用情形清查作業計畫」，僅係辦理年度清查地價稅籍及使用情形之行政措施時所依據之機關內部規範，尚非本件原處分作成之依據。又現行土地稅法施行細則第 4 條規定，為行政院 79 年 10 月 12 日臺 79 台財字第 29496 號令修正發布，

於

該施行細則修正前稅捐機關核定是否屬自用住宅用地係依土地稅法第 9 條規定。準此，於 79 年之前系爭土地僅須訴願人或其配偶、直系親屬於系爭土地辦竣戶籍登記，且系爭土地未有出租或供營業用即得申請按自用住宅用地稅率課徵地價稅，而於該施行細則修正施行後，該施行細則第 4 條規定則就土地稅法第 9 條所稱之自用住宅用地作出解釋性定義，即所謂自用住宅用地，尚須以土地上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。是以，自土地稅法施行細則 79 年 10 月 12 日修正施行後，因系爭土地地上建物屬訴願人之兄蘇○○所有，致系爭持分土地適用自用住宅用地稅率之原因、事實消滅，原處分機關中正分處乃依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項規定，補徵系爭

持

分土地 92 年至 96 年按自用住宅用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅，並無違誤。訴願

主張，應屬誤解，不足採據。

六、又訴願人主張原處分機關中正分處於 96 年以前，一向認定訴願人等 3 人房屋及土地按住宅用及自用住宅稅率課徵稅賦，今竟遽行改認應係依一般用地稅率，原處分機關未善盡前揭法規修訂之「告知責任」，造成誤採一般用地稅率為自用住宅用地稅率，致錯徵稅款之責，悉在核稅機關之一方，自應由原處分機關自行吸收誤徵責任云云。

按「自用住宅用地」之要件，除需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，尚須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，此為首揭土地稅法第 9 條及同法施行細則第 4 條所明定。經查訴願人等 3 人於 79 年 10 月 12 日土地稅法施行細則修正施行後至 97 年 9 月 4 日尚未取得該等建物所有權前，依土地稅法第 9 條及同法施行細則第 4 條規定，其等分別共有之系爭持分土地自不符合按自用住宅用地稅率課徵地價稅之要件，訴願人等 3 人尚難以其等不知法令而冀邀免責。再按稅捐稽徵法第 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，在核課期間內，經另發現應徵之稅捐者仍應依法補徵。原處分機關中正分處據以補徵系爭持分土地 92 年至 96 年按自用住宅用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅，並無違誤。訴願主張，不足採憑。另訴願主張臺北市政府應依職權主動並依訴願程序相關措施，送請各機關依法處置等節，尚非本件訴願審究範圍，併予敘明。從而，原處分機關中正分處所為處分，原處分機關復查決定駁回復查之申請，揆諸首揭規定及函釋意旨，均無不合，應予維持。

七、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員	陳	業	鑫
副主任委員	王	曼	萍
委員	劉	宗	德
委員	陳	石	獅
委員	陳	媛	英
委員	紀	聰	吉
委員	戴	東	麗
委員	林	勤	綱
委員	柯	格	鐘
委員	葉	建	廷
委員	范	文	清

中 華 民 國 98 年 4 月 16 日

市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 陳業鑫 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）