

臺北市政府 99.05.27. 府訴字第 09970058900 號訴願決定書

訴 願 人 李○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關民國 99 年 1 月 27 日北市稽法乙字第 09930025100 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

訴願人所有本市中山區榮星段 5 小段 303 地號持分土地（權利範圍為 846/1000，持分面積為 25.04 平方公尺，下稱系爭土地，其地上房屋為其配偶王○○所有，門牌號碼為本市中山區○○街○○號○○樓，下稱系爭房屋），原經原處分機關中北分處核定按自用住宅用地稅率課徵地價稅在案。嗣原處分機關中北分處查得訴願人於民國（下同）92 年 5 月 29 日與其配偶王○○離婚，系爭房屋在 93 年至 97 年地價稅課徵期間，並非當時土地所有權人即訴願人或其配偶、直系親屬所有，系爭土地已不符土地稅法第 9 條及同法施行細則第 4 條自用住宅用地要件之規定，該分處乃以 98 年 8 月 11 日北市稽中北甲字第 09830367700 號函通知訴願人，系爭土地應自 93 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 93 年至 97 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（下同）5 萬 4,192 元。適逢 98 年地價稅開徵，該分處乃按一般用地稅率課徵 98 年地價稅 1 萬 4,448 元。復經原處分機關中南分處（土地歸戶分處）查得原補徵 93 年差額地價稅部分已逾稅捐稽徵法第 21 條所定之 5 年核課期間，乃於 98 年 12 月 15 日註銷 93 年地價稅計 1 萬 358 元（訴願人於 98 年 12 月 9 日繳納）。嗣訴願人於 98 年 12 月 9 日又與王○○結婚，並於 98 年 12 月 11 日將系爭土地贈與其配偶王○○，同日向原處分機關申報系爭土地之土地現值，經該分處查得訴願人欠繳系爭土地 94 年至 97 年之差額地價稅，經該分處補發地價稅繳款書，訴願人已於 98 年 12 月 18 日繳納。訴願人對於補徵 94 年至 97 年差額地價稅及課徵 98 年地價稅不服，申請復查，經原處分機關以 99 年 1 月 27 日北市稽法乙字第 09930025100 號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於 99 年 1 月 29 日送達，訴願人仍不服，於 99 年 3 月 1 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理由

一、本件提起訴願之期間末日原為 99 年 2 月 28 日，因是日為星期日，應以次日（99 年 3 月 1 日）代之，故訴願人於 99 年 3 月 1 日提起訴願，並未逾期，合先敘明。

二、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。」第 23 條第 1 項前段規定：「稅捐之徵收期間為五年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。」

土地稅法第 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 項前段規定：「地價稅基本稅率為千分之十。」第 17 條第 1 項第 1 款規定：「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。」第 40 條規定：「地價稅由直轄市或縣（市）主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，每年徵收一次，必要時得分二期徵收；其開徵日期，由省（市）政府定之。」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。」第 58 條規定：「本法施行細則，由行政院定之。」

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。」第 15 條規定：「適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人應於三十日內向主管稽徵機關申報，未於限期內申報者，依本法第五十四條第一項第一款之規定辦理。」

財政部 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 1 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用地稅率課徵地價稅.....。』」

三、本件訴願理由略謂：

- （一）土地稅法第 9 條之立法目的在於「自用住宅用地」未供出租或營業使用，其負擔能力較低，故重點應在於「是否設有戶籍」與「是否確實未供出租或營業使用」，與土地上建築改良物是否為土地所有人或其配偶、直系親屬「所有」無涉。
- （二）原處分機關以土地稅法施行細則第 4 條規定，認為訴願人與配偶王○○於 92 年離婚，該地上建築物為案外人王○○所有，非訴願人自己、配偶或直系親屬所有，不符土地稅法施行細則規定，顯見原處分機關認為「土地上建築改良物之所有權」誰屬，亦為「自用住宅」之「構成要件。」，此舉與租稅法律主義及量能原則相違。
- （三）依憲法第 23 條、第 19 條及司法院釋字第 640 號解釋意旨，可知租稅法律主義為憲法上之要求，其內涵包括租稅主體、客體、稅基、稅率、納稅方法等租稅構成要件及租稅稽徵程序，應以法律定之。另租稅構成要件屬「國會保留」事項，應以法律為之，不得授權由行政機關為之。且土地稅法施行細則依土地稅法第 58 條概括授權訂定，其內容與範圍並未明確授權，該細則第 4 條規定，不僅違背土地稅法第 9 條之意旨，亦逾越法律之授權，增加法律所無之限制，與稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定之稅捐法律主義有違。

四、查訴願人所有系爭土地，原經原處分機關中北分處核定按自用住宅用地稅率課徵地價稅在案。嗣該分處查得訴願人於 92 年 5 月 29 日與其配偶王○○離婚，系爭房屋在 93 年至 97 年地價稅課徵期間，並非當時土地所有權人即訴願人或其配偶、直系親屬所有，系爭土地已不符土地稅法第 9 條及同法施行細則第 4 條自用住宅用地要件之規定，有戶政連線戶籍資料及地籍資料查詢影本附卷可稽。是原處分機關中北分處核定訴願人所有系爭土地自 93 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵 94 年至 97 年按自用住宅用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅，並由該分處按一般用地稅率核課系爭土地 98 年地價稅，自屬有據。

五、至訴願人主張土地稅法施行細則第 4 條規定違背土地稅法第 9 條意旨，逾越法律授權，與稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定有違等語。按土地稅法第 9 條規定，係法律對自用住宅用地所為之文義解釋，至於自用住宅用地上之建築改良物應為何人所有，始符合自用住宅之意義，則未明文規定，於執行上未免產生疑義，行政院基於土地稅法第 58 條之授權，考量自用住宅用地優惠稅率之立法意旨及賦稅公平性，乃於土地稅法施行細則第 4 條規定，自用住宅用地以土地上之建築物屬土地所有權人或其配偶、直系親屬所有為限，係屬行政機關對法律之細節性事項所為之規定，有明確之法律授權，並未增加法律所無之限制，有最高行政法院 94 年度判字第 188 號判決要旨可參。是訴願主張，應係誤解法令，不足採據。另訴願人主張婚姻關係雖於 92 年間因離婚而消滅，但並不得謂王○○仍居住於該地上建築改良物中，即得推定為有出租或供營業使用乙節，按土地稅法第 9 條及同法施行細則第 4 條規定意旨，所謂「自用住宅用地」法定之要件係指（一）坐落該土地上之房屋之所有權屬土地所有權人或其配偶、直系親屬所有；（二）該土地所有權人或其配偶、直系親屬於該房屋辦竣戶籍登記；（三）該房屋並無出租或供營業使用之情事；三者均具備之土地始得按自用住宅用地稅率核課地價稅。經查訴願人於 92 年 5 月 29 日與王○○離婚，復於 98 年 12 月 9 日與王○○結婚，其等 2 人自 92 年 5 月 29 日至 98 年 12 月 8 日期間並無婚姻關係存在，系爭房屋在 93 年至 98 年地價稅課徵期間，並非當時土地所有權人即訴願人或其配偶、直系親屬所有，則不論訴願人或其家人是否仍實際居住該地，或有無出租或供營業使用之情事，系爭土地已不符土地稅法第 9 條及同法施行細則第 4 條所定之自用住宅用地要件，自不得適用自用住宅用地稅率課徵地價稅。又查土地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，為土地稅法第 41 條第 2 項所明定，其目的在於課予納稅義務人相關事實申報之協力義務，俾使稅捐稽徵機關得據以正確核課地價稅，則本件系爭土地上之房屋自 92 年 5 月 29 日起至 98 年 12 月 8 日止，並非訴願人或其配偶、直系親屬所有，已如前述，訴願人於適用特別稅率之原因、事實消滅時起 30 日內即應主動向原處分機關申報，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，是訴願人既怠於辦理申報，核屬其申報協力義務之違反，原處分機關補徵系爭土地 94 年至 97 年按自用

住宅用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅及課徵 98 年地價稅，並無違誤。是訴願主張，應係誤解法令，不足採據。從而，原處分機關所為核定及復查決定駁回復查之申請，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、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 蔡 立 文（公假）  
副主任委員 王 曼 萍（代理）  
委員 劉 宗 德  
委員 陳 石 獅  
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 99 年 5 月 27 日

市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 蔡立文決行

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）