

宜蘭縣政府訴願決定書

中華民國 112 年 1 月 13 日

府訴字第 1110139695 號

訴 願 人：林○○ 住宜蘭縣
訴願參加人：林○○ 住桃園市
原處分機關：宜蘭縣政府財 設宜蘭縣宜蘭市中山路 2 段 165 號
政稅務局

訴願人因房屋稅事件，不服原處分機關 111 年 7 月 14 日宜財稅法字第 11100094○○號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

- 一、關於原處分補徵○○001 號房屋稅籍之 106 年至 110 年及 111 年當期房屋稅稅額部分，訴願駁回。
- 二、關於原處分及復查決定維持○○020 號房屋稅籍部分，訴願駁回。
- 三、關於原處分核定設立○○003 號房屋稅籍部分，訴願不受理。

事 實

緣訴外人林○○（下稱林君）於民國（以下同）88 年 1 月 5 日檢具房屋設籍課稅申明書、承諾書等文件向原處分機關（改制前為宜蘭縣稅捐稽徵處、宜蘭縣政府地方稅務局）申報其共有坐落宜蘭縣○○鄉○○段○○地號土地（應有部分為 2 分之 1，下稱系爭土地）上未辦理保存登記、無申請建造執照或使用執照房屋之房屋稅籍，原處分機關爰以 88 年 1 月 21 日八八宜稅財字第 00281 號、第 00280 號、第 00282 號現值核定通知書分別核定林君為納稅義務人，系爭土地上房屋之房屋稅籍為○○020 號（宜蘭縣○○鄉○○路○○號邊，面積為 24.1 平方公尺，構造為鋼鐵，該房屋下稱○○020 號房屋）、○○021 號（宜蘭縣○○鄉○○路○○號左邊，面積為 72.7 平方公尺，構造為鋼鐵，該房屋下稱○○021 號房屋）、○○022 號（宜蘭縣○○鄉○○路○○號○○鄉農會右邊，面積為 292.6 平方公尺，構造為磚石造，該房屋下稱○○022 號房屋）。惟訴願人（即系爭土地共有人，應有部分為 2 分之 1）先後於 93 年、97 年及 99 年間向原處分機關主張其為○○021 號、○○022 號房屋之所有人，請求更正其為該等房屋之納稅義務人。原處

分機關為釐清爭議，先後於99年7月27日、99年8月30日函請訴願人及林君提供系爭土地上房屋之興建證據。嗣因訴願人及林君皆無法提出證據資料，原處分機關以100年3月8日宜稅財字第10000562○○號函復訴願人略以：本案房屋產權無法確定，將依財政部90年1月29日台財稅字第0900450294號函釋意旨，於旨揭房屋稅稅籍納稅義務人即臺端胞兄名義前加註管理人等語。然訴願人以110年10月19日陳情書再向原處分機關請求更正其為○○021號、○○022號房屋稅籍之納稅義務人，經原處分機關再次至現場勘查發現系爭土地上皆為鋼鐵造房屋，此與○○021號所載面積、○○022號房屋稅籍所載為磚石造等之構造、面積等資料不符。原處分機關函請林君限期陳述說明，林君均逾期未回覆，爰以110年11月26日宜財稅產字第11001167○○號函通知林君○○021號、○○022號房屋稅籍自98年10月起註銷，並先後於110年11月30日、110年12月2日函復訴願人陳請事項。

訴願人遂於110年12月20日檢具房屋新、增、改建現值、使用情形申報書及承諾書等文件，向原處分機關申報系爭土地上房屋之房屋稅籍。經系爭土地共有人林○○、訴願參加人（於92年2月12日因林君贈與其應有部分而登記為系爭土地共有人，應有部分各為4分之1）及林君對訴願人之申報房屋稅籍多次表示異議，林君亦於111年3月23日檢具房屋新、增、改建現值及使用情形申報書、承諾書等文件，向原處分機關申報系爭土地上房屋之房屋稅籍。案經原處分機關重新量測○○020號房屋之現況與房屋稅籍所載資料相當，原處分機關爰以111年3月17日宜財稅產字第11100045○○函通知林君續行課徵房屋稅。然因訴願人及林君均於系爭土地申報設立房屋稅籍，原處分機關乃重新核定設立系爭土地上房屋稅籍為○○001號（現況供○○餐廳部分、洗衣店使用，第1、2層鋼鐵造，面積為457.2平方公尺，納稅義務人為訴願人，該房屋下稱○○001號房屋）、○○002號（現況供中西式早點、○○餐廳部分使用，第1層鋼鐵造、磚石造，面積為302.7平方公尺，納稅義務人為林君，該房屋下稱○○002號房屋），並自98年10月起課並補徵房屋稅額；另原處分機關重新核定設立房屋稅籍為○○003號（現況供雞肉攤使用，第1層鋼鐵造，該房屋下稱○○003號房屋）部分，則因訴願人及林君皆申報主張權利，乃依上開財政部90年1月29日函釋意旨，核定以訴願人及林君為管

理人名義共同共有設立房屋稅籍。嗣後原處分機關以111年4月1日宜財稅產字第11000275○○號函及111年4月11日宜財稅產字第11101116○○號函（下合稱原處分）通知訴願人上開核定結果及檢送補稅繳款書，並說明○○020號房屋（現況供豬肉攤使用，第1層鋼鐵造，面積為30.2平方公尺）稅籍則續以林君為納稅義務人；同時以111年4月1日宜財稅產字第11100052○○號函及111年4月11日宜財稅產字第11101116○○號函通知林君上開核定結果及檢送補稅繳款書。但訴願人對原處分加計利息補徵之106年至110年及111年當期之房屋稅稅額合計新臺幣6萬2,311元不服，於111年5月17日提起復查。原處分機關重新審查後發現原處分誤寫訴願人及林君為管理人並共同共有設立○○003房屋稅籍部分，爰以111年7月14日宜財稅法字第11100094○○號復查決定（下稱復查決定）撤銷○○003房屋稅籍補徵之106年至110年及111年當期房屋稅（將另為適法之處分），並駁回其餘復查。訴願人仍不服，於111年8月15日提起訴願，並於111年10月18日補充訴願理由。茲因本件訴願決定因撤銷或變更原處分、復查決定，足以影響系爭土地共有人林○○、訴願參加人及林君之權益，本府訴願審議委員會乃依訴願法第28條第2項、第31條規定通知參加本件訴願程序，訴願參加人遂於111年10月6日提出訴願參加意見，並經原處分機關檢卷答辯到府。茲摘敘三方辯論意旨如下：

- 一、 訴願意旨略謂：○○021號、○○022號房屋係訴願人於84年間委託訴外人吳○○建造，且自88年設籍迄今均由訴願人繳納房屋稅；而原處分機關通知林君○○021號、○○022號房屋稅籍自98年10月起註銷，林君並未提出更正申請或行政救濟，可知訴願人應為實質納稅義務人，上開房屋稅籍經註銷後之溢繳稅款應退還予訴願人，並先抵繳原處分機關對訴願人核定補徵○○001號房屋稅籍之房屋稅。又原處分機關既認系爭土地現場已無○○021號、○○022號房屋，而○○020號房屋確實不在系爭土地上，原處分機關亦應秉持同一標準辦理併同註銷。但原處分機關迴避問題，未將○○020號房屋稅籍予以註銷，顯有違誤。況○○020號房屋稅籍紀錄表記載之營業商號名稱為「○○小吃部」，其實際位置應位於宜蘭縣○○鄉○○路○段○○號之○○鄉衛生所旁，絕非原處分機關認定現為豬肉

攤之○○020號房屋。另訴願人申報稅籍時已提出雞肉攤之租約為憑，可見訴願人確係○○003號房屋之所有人，擁有實際使用收益處分權。原處分機關僅以林君申報之面積重複，逕認該房屋產權尚存疑義，亦有違誤。故請求撤銷原處分及複查決定，另為適法之處分等語。

- 二、 訴願參加人提出意見略謂：訴願人片面更改共識，欲將系爭土地上房屋稅籍改為自己所有，以此有利其系爭土地分割訴訟。又訴願人因林君年事已高，無力處理本件事務，進而改變稅籍，諸多與事實不符。本件原處分機關核定設立房屋稅籍，跳過系爭土地所有人之意見，已嚴重影響其權益等語。
- 三、 原處分機關則答辯略以：查訴外人吳○○聲明書係證明其於84年期間於現址○○路及○○路交叉口受訴願人委託建造2層鋼構鐵皮屋，惟按原處分機關所載88年申報設籍之房屋稅籍資料，○○021號房屋為1層鋼鐵造，而○○022號房屋則為1層磚石造，且皆臨路作為營業使用。但該聲明書陳述受託建造為2層鋼構鐵皮屋，附圖說明僅匡列該區域內部突起建物部分，而未包含外部臨路之建物部分。則訴願人提供資料之「構造」、「層數」、「位置」及對建物等描述說明皆與原處分機關房屋稅籍所載資料相左且無其他佐證資料，尚難據以認可訴願人之主張。有關註銷系爭土地上房屋稅籍應辦理退稅部分，訴願人已另案申請退稅。惟因訴願人非該等房屋稅籍所載納稅義務人，為釐清相關爭議及辦理退稅申請，原處分機關已另以111年8月19日宜財稅產字第11101137○○號函及111年8月24日宜財稅產字第11101137○○號函通知納稅義務人林君於111年8月26日辦理會勘，並請其針對訴願人申請退稅一事表示意見。而林君於111年8月26日當日除明確表明不同意將稅款退還訴願人，將再檢附書面聲明外，並說明其曾針對現為雞肉攤之○○003號房屋遭占用聲請宜蘭縣○○鄉調解委員會調解未果。又為確認○○020號房屋現況及使用情形，原處分機關以111年3月4日宜財稅產字第11101110○○號函請林君陳述意見，嗣林君以111年3月14日異議聲明書表示該房屋為其財產且現仍存在。案經原處分機

關於現場再行測量，其房屋結構、面積與原處分機關房屋稅籍所載資料相當，原處分機關遂以111年3月17日宜財稅產字第11100045○○號函復林君○○020號房屋續行課徵房屋稅。至有關○○020號房屋之現場位置等資訊，原處分機關已檢卷送訴願機關參酌，對於訴願人申報○○020號房屋稅籍，亦已簡要說明該房屋為豬肉攤且已有他人設籍而予否准。然○○020號房屋並非於○○鄉衛生所旁作為「○○小吃部」營業之宜蘭縣○○鄉○○村○○路○段○○號房屋，而營業登記與實際營業場所不一致之情況所在多有，且該路段之「○○小吃部」、「○○小吃部」商家亦以○○020號房屋稅籍設立營業登記。則訴願人指摘原處分機關明知○○020號房屋之位置確實有誤卻不願承認錯誤、承擔責任等語，實與事實不符。況訴願人多次主張○○020號房屋稅籍係包含於○○022號房屋稅籍內，於調閱卷證資料後又稱○○020號房屋係位於○○鄉衛生所旁，其主張已前後矛盾，自無可採。另有關現為雞肉攤部分之○○003號房屋稅籍部分，林君除檢附○○企業社之施工證明書申報設籍外，亦檢據證明曾聲請與訴願人調解，並就訴願人申報房屋稅籍一事聲明異議，可知該房屋確具產權爭議。故訴願人主張林君未對註銷稅籍有異議或提起行政救濟，即係「自認」未具相關權利，系爭土地上房屋均為其所有，應以其為納稅義務人等主張，原處分機關基於客觀事證，洵無可採。本件訴願人雖檢具雞肉攤租約及「吳○○聲明書」，主張其係對該雞肉攤有實際收益、處分能力而具該房屋稅籍之權利。但訴願人所提之「吳○○聲明書」佐證資料，卻僅為匡列內部區域屋頂部分之航照圖，未包含外部臨路建物；反之林君提供資料則具體指明施作部分之鐵捲門、屋頂及鋼構柱體等資料。本件若不應採認林君提供之「○○企業社」施工證明書資料，則訴願人提供僅有匡列航照圖部分區域說明之「吳○○聲明書」資料將更難有採認理由。從而，原處分機關於審酌訴願人及林君所提供之資料後，以雙方為管理人名義，共同設立現為雞肉攤之○○003號房屋稅籍，並無違誤等語。

理 由

- 壹、關於訴願人不服原處分補徵○○001號房屋稅籍之106年至110年及111年當期房屋稅稅額部分：
- 一、房屋稅條例第1條規定：「房屋稅之徵收，依本條例之規定；本條例未規定者，依其他有關法律之規定。」第2條規定：「本條例用辭之定義如左：一、房屋，指固定於土地上之建築物，供營業、工作或住宅用者。二、增加該房屋使用價值之建築物，指附屬於應徵房屋稅房屋之其他建築物，因而增加該房屋之使用價值者。」第3條規定：「房屋稅，以附著於土地之各種房屋，及有關增加該房屋使用價值之建築物，為課徵對象。」第4條第1項、第4項規定：「房屋稅向房屋所有人徵收之。其設有典權者，向典權人徵收之。共有房屋向共有人徵收之，由共有人推定一人繳納，其不為推定者，由現住人或使用人代繳。」、「未辦建物所有權第一次登記且所有人不明之房屋，其房屋稅向使用執照所載起造人徵收之；無使用執照者，向建造執照所載起造人徵收之；無建造執照者，向現住人或管理人徵收之。」第7條規定：「納稅義務人應於房屋建造完成之日起30日內檢附有關文件，向當地主管稽徵機關申報房屋稅籍有關事項及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉、承典時，亦同。」第8條規定：「房屋遇有焚燬、坍塌、拆除至不堪居住程度者，應由納稅義務人申報當地主管稽徵機關查實後，在未重建完成期內，停止課稅。」
- 二、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，依下列規定：……二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及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48條之1第3項規定：「第1項補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。」
- 三、卷查原處分機關派員勘查發現系爭土地上皆為鋼鐵造房屋，此與○○021號所載面積、○○022號房屋稅籍所載為磚石造等之構造、面積等資料不符，爰以110年11月26日宜財稅產字第11001167○○號函註銷上開房屋稅籍，而該註銷稅籍處分嗣因管

理人林君、訴願人、訴願參加人及其他利害關係人未於法定期間內提起行政救濟而確定。次查原處分機關依上開規定及訴願人之申報文件，於勘查量測後以原處分重新核定設立○○001號房屋稅籍，並補徵該房屋稅籍之106年至110年及111年當期之房屋稅稅額，自屬有據。至訴願人主張其為○○021號、○○022號房屋稅籍之實質納稅義務人，上開房屋稅籍經註銷後之溢繳稅款應先抵繳原處分核定訴願人補徵○○001號房屋稅籍之房屋稅等語。按房屋稅之納稅義務人，並不以其所有權人為限，尚包括典權人、管理人、現住人等，房屋稅條例課納稅義務人有申報稅籍相關資料之義務，在於建立稅籍，以供稽徵機關為房屋稅之開徵；又房屋稅稅籍之設立，係由申報之納稅義務人提供資料建立，稽徵機關僅作形式審查，稅籍資料所登載之納稅人身分，並不因稽徵機關為稅籍登記，發生確定申報人與課徵對象房屋間權利關係之效力，亦不能作為房屋產權之證明（最高行政法院106年度判字第491號判決參照）。另納稅義務人是否為實際處分權人為私權之爭執，行政機關無權加以認定，應由司法機關定奪（最高行政法院96年度判字第228號判決參照）。本件○○021號、○○022號房屋稅籍之納稅義務人既未變更為訴願人，則上開房屋稅籍之納稅義務人仍為管理人林君。縱使原處分機關註銷上開房屋稅籍，註銷稅籍處分因林君未於法定期間內提起行政救濟而確定，訴願人仍非上開房屋稅籍之納稅義務人。況訴願人是否為○○021號、○○022號房屋實際處分權人乃私權之爭執，原處分機關無權加以認定，應由司法機關定奪；又本件相關證據既無法證明上開房屋之實際處分權人確為何人，且系爭土地原共有人林君及訴願人均向原處分機關表示異議及陳述意見，原處分機關自無從認定上開房屋之實際處分權人。準此，原處分對訴願人補徵○○001號房屋稅籍之106年至110年及111年當期房屋稅稅額部分，揆諸上開規定及判決意旨，洵屬有據，核無違誤。訴願主張，尚難憑採。換言之，本件訴願人是否為系爭土地上房屋實際處分權人之私權爭議，實與○○021號、○○022號房屋稅籍之納稅義務人認定，本屬二事，不應混淆。

貳、關於訴願人不服原處分及復查決定維持○○020號房屋稅籍部分：

- 一、 財政部 90 年 1 月 29 日台財稅字第 0900450294 號函釋略以：「依本部 69 年 10 月 29 日台財稅第 38975 號函釋，略以：為求課稅公平及健全稅籍起見，對任何地區違章建築房屋在未拆除前，均應依法設籍為宜。又針對未辦保存登記之舊有房屋申請設立稅籍，臺北市政府 66 年 9 月 19 日府財二字第 42500 號函曾作成會商結論，准由房屋所有權人出具切結書，敘明該房屋權利來源，如有不實或發生糾紛時，願負法律責任，及如遭受取締依法拆除時，絕不以任何理由主張法外權利等，以憑設籍。本案主旨所述未辦保存登記之房屋，在未拆除前，應有上揭 2 函之適用。惟如所有人歸屬無法證明，在該房屋產權未確定前，暫由管理人或現住人繳納房屋稅，房屋稅稅籍紀錄表及房屋稅繳款書亦宜加註管理人或現住人等文字。」
- 二、 卷查原處分機關於 88 年 1 月 5 日受理林君之申報，依上開財政部函釋意旨，准由林君以承諾書（即切結書）方式核定系爭土地上○○○○020 號房屋稅籍，自屬有據。次查原處分機關經派員重新量測○○○○020 號房屋之現況後，認與原房屋稅籍所載資料相當，爰以 111 年 3 月 17 日宜財稅產字第 11100045○○○函通知林君續行課徵房屋稅，並以原處分通知訴願人維持○○○○020 號房屋稅籍，亦非無據。至訴願人指摘原處分機關既認系爭土地現場已無○○○○021 號、○○○○022 號房屋，而○○○○020 號房屋確實不在系爭土地上，原處分機關亦應秉持同一標準辦理併同註銷。但原處分機關未將○○○○020 號房屋稅籍予以註銷，顯有違誤等語。按房屋稅之納稅義務人應為房屋所有人、典權人、或共有人，而納稅義務人之變更自應有其法定之原因，非依法不得變更之（最高行政法院 60 年度判字第 360 號判例參照）。又房屋稅之稽徵方式，係由稅捐稽徵機關依據納稅義務人所申報房屋稅籍有關事項而製作之稅籍底冊，核定發單通知納稅義務人繳納稅款，非如所得稅或營業稅等，必須由納稅義務人主動申報，經稅捐稽徵機關核定。是以，非稅籍底冊上所載房屋稅納稅義務人，主張對房屋有所有權或事實上處分權，向稅捐稽徵機關申請變更納稅義務人為自己之名義者，就其為房屋所有人或事實上處分權人一事，自應提出確實之證明，否則其申請即無從准許（最高行政法院 107 年度判字第 584 號判決參照）。本件訴願人雖提出訴外人吳○○聲明

書、系爭土地上房屋照片、房屋平面圖、航照圖及房屋租賃契約書等資料佐證，惟訴願人所提出各該資料並不足以確實證明其為○○020號房屋之所有人、事實上處分權人或管理人，亦無法確實證明林君非為○○020號房屋之管理人。又訴願人爭執○○020號房屋稅籍與「○○小吃部」等營業登記地點不同部分，實因原稅籍資料未登記門牌號碼，而係登記所在位置（即宜蘭縣○○鄉○○路○○號邊）所致。準此，訴願人既未提出確實之證明，原處分機關自無從將○○020號房屋稅籍予以註銷。從而，原處分及復查決定維持○○020號房屋稅籍部分，揆諸上開函釋及判例、判決意旨，亦無違誤。則訴願主張，當屬其主觀己見，不足採據。

- 參、關於訴願人不服原處分核定設立○○003號房屋稅籍部分：
- 一、訴願法第1條第1項前段規定：「人民對於中央或地方機關之行政處分，認為違法或不當，致損害其權利或利益者，得依本法提起訴願。」第77條第6款規定：「訴願事件有左列各款情形之一者，應為不受理之決定：……六、行政處分已不存在者。」
 - 二、行政程序法第118條前段規定：「違法行政處分經撤銷後，溯及既往失其效力。」又「提起訴願，為對於官署處分聲明不服之方法。若原處分已不復存在，則訴願之標的即已消失，自無許其提起訴願之餘地。」、「人民以處分違法請求救濟者，須其處分之效果仍存續中，若原處分已撤銷而不復存在，則訴願之標的即已消失，自無許其提起訴願之餘地。」改制前行政法院58年判字第397號、62年判字第467號等判例可資參照。由此可知，提起訴願以行政處分存在為前提，倘行政處分業經原處分機關或上級機關依職權撤銷而不復存在，則無許對之提起訴願之必要，訴願機關應依訴願法第77條第6款規定為不受理之決定（最高行政法院100年度裁字第1252號裁定參照）。
 - 三、卷查原處分機關依訴願人提起復查而重新審查後發現原處分誤寫訴願人及林君為管理人並共同共有設立○○003房屋稅籍部分，爰以復查決定撤銷原處分補徵○○003房屋稅籍之106年至110年及111年當期房屋稅部分，並將另為適法之處分在案。是原處分核定設立○○003房屋稅籍部分業經原處分機關以復查決定撤銷而不復存

在，自無許對之提起訴願之必要。從而，訴願人就原處分核定訴願人及林君為○○003房屋之管理人部分向本府提起訴願，揆諸上開規定及判例、裁定意旨，於法不合，應不受理。

- 四、然按房屋稅條例第24條規定：「房屋稅徵收細則，由各直轄市及縣（市）政府依本條例分別擬訂，報財政部備案。」宜蘭縣房屋稅徵收細則第1條規定：「本細則依房屋稅條例（以下簡稱本條例）第24條規定訂定之。」第2條規定：「本條例第4條第1項所稱之房屋所有人，指已辦登記之所有權人及未辦理所有權登記之實際房屋所有人。」又房屋稅條例第4條第1項所稱之房屋所有人包括已辦產權登記之所有權人，及未辦所有權登記之房屋實際享有收益，處分權之人（最高行政法院74年度判字第937號判決參照）。則關於房屋稅納稅義務人之認定，房屋稅條例第4條第1項、第3項、第4項雖定有明確之規範與順序，惟如符合第4條第1項規定之房屋所有人而成為第一順位之房屋稅納稅義務人，即無再依同條第3項、第4項認定房屋稅納稅義務人之必要（最高行政法院106年度判字第662號判決參照）。本件訴願人既主張其為○○003號房屋之實際享有收益，處分權之人，並提出雞肉攤之租賃契約為憑，則原處分機關另為核定設立○○003號房屋稅籍時，自應先認定訴願人是否符合房屋稅條例第4條第1項規定之房屋所有人（即第一順位之房屋稅納稅義務人），併予指明。另本件事證已明，訴願人之其餘主張，經審酌後均與判斷結果無涉，爰不一一敘明。
- 肆、綜上所述，本件訴願部分核無理由；部分不合法，爰依訴願法第79條第1項及第77條第6款規定，決定如主文。

訴願審議委員會	主任委員	林茂盛
	委員	呂莉莉
	委員	李東儒
	委員	林國漳
	委員	黃憲男
	委員	曾文杞

委員 程昱菁
委員 郭美春
委員 王清白

縣 長 林 姿 妙

中 華 民 國 112 年 1 月 13 日

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，並將副本抄送本府。