

訴 願 人 ○○○○

訴 願 代 理 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵差額地價稅事件，不服原處分機關民國 102 年 8 月 30 日北市稽法乙字第 1023232 8800 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、訴願人所有合併前本市信義區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○地號等 5 筆持分土地（權利範圍各 1/3），其中○○地號土地上之建物門牌號碼為本市信義區○○街○○巷○○號（下稱系爭房屋）、○○號、○○號及○○號等 4 戶未辦保存登記之房屋（建物面積分別為 42.8 平方公尺、61.3 平方公尺，○○號房屋所占該筆土地面積為 77.52 平方公尺，○○號房屋所占該筆土地面積為 16.32 平方公尺），上開 5 筆持分土地中，○○、○○地號等 2 筆持分土地（宗地面積分別為 182 平方公尺、679 平方公尺，持分面積分別為 60.66 平方公尺、226.33 平方公尺，合計 286.99 平方公尺，下稱系爭土地）原經原處分

機關所屬信義分處（下稱信義分處）核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅，其餘 3 筆持分土地按一般用地稅率課徵地價稅在案。嗣訴願人於民國（下同）99 年 11 月 26 日將上開 5 筆持分土地信託登記移轉予案外人○○股份有限公司，該分處乃核定系爭土地自 100 年起改按一般用地稅率課徵地價稅。上開 5 筆持分土地旋以訴願人為起造人之一取得本府都市發展局核發 100 年 6 月 13 日 100 建字第 xxxx 號建造執照（拆除執照併案辦理），

10

0 年 7 月 27 日申報開工拆除系爭房屋及前開○○號、○○號等 3 戶房屋改建，上開 5 筆持

分土地於 101 年 5 月 9 日合併登記為本市信義區○○段○○小段○○地號土地（宗地面積 1,248.5 平方公尺），101 年 10 月 18 日辦竣塗銷信託登記（訴願人權利範圍

33333/100000

，持分面積 416.16 平方公尺），101 年 11 月 1 日出售其所有合併後○○地號持分土地中面積 369.92 平方公尺部分予案外人○○○、○○○、○○○、○○○及○○股份有限公司。

一、訴願人二、嗣經信義分處查得上開系爭房屋等 4 戶房屋均為未辦保存登記房屋，截至 102 年 4 月 29 日查獲日止，系爭房屋（訴願人權利範圍為 8/9）之房屋稅納稅義務人為訴願人，其餘 3 戶之房屋稅納稅義務人為案外人○○、○○○、○○○、○○及○○○之繼承人等人，並非訴願人或其配偶、直系親屬，不符土地稅法第 9 條及同法施行細則第 4 條關於適用自用住宅用地特別稅率之規定，系爭房屋占系爭土地中○○地號土地上所有建物面積之比例計算其所占該地號土地面積為 130.5 平方公尺【 $67.9 \times (42.8 \times 8/9) / (42.8 + 61.3 + 77.5 + 16.3$

2) = 130.5】，該分處乃以 102 年 4 月 29 日北市稽信義甲字第 10240800500 號函通知訴願人，系爭土地 97 年至 99 年地價稅按自用住宅用地稅率課徵地價稅之面積為 130.5 平方公尺，其餘面積 156.49 平方公尺（ $286.99 - 130.5 = 156.49$ ）部分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 97 年至 99 年按自用住宅用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅分別為新臺幣（下同）2 萬 3,435 元、2 萬 3,435 元、2 萬 5,739 元。訴願人

不服，申請復查，經原處分機關查得訴願人係於 99 年 5 月 12 日立約出售系爭房屋持分 1/9 予案外人○○○，同日申報房屋契稅，持分變更為 8/9，系爭房屋 97 年及 98 年訴願人所有之權利範圍應為全部，前揭 97 年及 98 年補徵之差額地價稅以系爭房屋權利範圍 8/9 計算有誤，乃以 102 年 8 月 30 日北市稽法乙字第 10232328800 號復查決定：「更正補徵

97 年及 98 年差額地價稅各為新臺幣 2 萬 994 元，其餘復查駁回。」該復查決定書於 102 年

9 月 3 日送達，訴願人仍不服，於 102 年 9 月 30 日向本府提起訴願，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.....。」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 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 54 條第 1 項第 1 款規定：「納稅義務人藉變更、隱匿地目等則或於適用特別稅率、減免地價稅或田賦之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，依下列規定辦理：一、逃稅或減輕稅賦者，除追補應納部分外，處短匿稅額或賦額三倍以下之罰鍰。

」

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：...
...四、毗鄰房屋合併或打通使用時：兩棟平房或樓房相鄰，其所有權人同屬一人，為適應自用住宅之需要，而打通或合併使用時，准合併按自用住宅用地計課。」

75 年 1 月 25 日臺財稅字第 7520795 號函釋：「土地所有權人出售土地，其地上建物所有

權

已非土地所有權人本人或其配偶、直系親屬所有者，應無按自用住宅用地稅率計課土地增值稅之適用.....有關土地所有權人出售自用住宅用地時，其地上建物所有權人之認定，請依下列原則辦理：（一）土地移轉現值係如期申報者，應以訂立買賣契約日建物登記簿所載房屋之所有權人為準。未辦理建物所有權登記者，則以房屋稅籍資料登載之納稅義務人為準。（二）土地移轉現值係逾期申報者，為防止倒填立契日期，應以土地移轉現值申報日前項資料登載之所有權人或納稅義務人為準。」

83 年 5 月 4 日臺財稅第 831592877 號函釋：「○先生移轉土地部分屬自用，部分為另幢房屋占用，應准分別按自用住宅用地稅率及一般稅率計課土地增值稅。」

二、本件訴願理由略以：系爭土地按自用住宅用地稅率課徵地價稅已有數十年，系爭土地上建物為三合院形式，以中間空地打通使用，拆除改建前，訴願人家族世居該地，並於該址設籍，無出租或營業，符合土地稅法第 9 條規定。其家族為平均分攤水電費，將門牌號碼分戶為本市信義區○○街○○巷○○號、○○號、○○號，但未改變自用住宅使用之事實，應受信賴保護原則之保障。原處分機關在訴願人就土地增值稅事件提起行政救

濟時，更改過去課稅內容，違反行政法院 62 年度判字第 298 號判例，為更不利之決定，請撤銷原處分。

三、查訴願人所有系爭土地原經信義分處核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅，嗣訴願人於 99 年 11 月 26 日將系爭土地信託登記移轉予案外人○○股份有限公司，該分處乃核定系爭土地自 100 年起改按一般用地稅率課徵地價稅在案。嗣經信義分處查得系爭土地中○○地號土地上原有系爭房屋及門牌號碼為本市信義區○○街○○巷○○號、○○號及○○號等 4 戶未辦保存登記房屋，至 102 年 4 月 29 日查獲日止，系爭房屋之房屋稅納稅義務人

為訴願人，自 72 年 5 月 4 日起於該址設立戶籍迄今，其餘 3 戶房屋之房屋稅納稅義務人為

案外人○○、○○○、○○○、○○○及○○○之繼承人等人，並非訴願人或其配偶、直系親屬，有地籍資料查詢 - 土地標示部及所有權部、地籍異動索引查詢、房屋稅籍紀錄表、地價稅課稅明細表、臺北市松山地政事務所建物測量成果圖、臺北市地理資訊 e 點通查詢畫面、現場照片 3 幀、100 建字第 xxxx 號建造執照及戶政連線戶籍資料等影本附卷可稽。復查訴願人於 99 年 5 月 12 日立約出售系爭房屋持分 1/9 予案外人○○○，同日由

○

○○向信義分處申報買賣取得系爭房屋持分 1/9 之契稅，訴願人持分比例變更為 8/9，有契稅申報書及房屋稅籍資料查詢影本附卷可稽，是原處分機關審認系爭土地 97 年及 98 年按自用住宅用地稅率課徵地價稅之面積為 146.8 平方公尺【 $679 \times 42.8 / (42.8 + 61.3 + 77.5 + 16.32) = 146.8$ 】，其餘面積 140.19 平方公尺（ $286.99 - 146.8 = 140.19$ ）部分改按一般用地稅率課徵地價稅；99 年按自用住宅用地稅率課徵地價稅之面積為 130.5 平方公尺【 $679 \times (42.8 \times 8/9) / (42.8 + 61.3 + 77.5 + 16.32) = 130.5$ 】，其餘面積 156.49 平方公尺（ $286.99 - 130.5 = 156.49$ ）

6.49）部分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 97 年至 99 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、至訴願人主張其家族設籍並世居系爭土地，未出租或營業，符合自用住宅用地規定，系爭土地按自用住宅用地稅率課徵地價稅已有數十年，應受信賴保護原則之保障云云。按土地稅法第 9 條規定所稱「自用住宅用地」，係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。次按同法施行細則第 4 條規定，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。再按毗鄰房屋合併或打通使用，得合併按自用住宅用地稅率課徵地價稅者，係以兩棟平房或樓房相鄰，其所有權人同屬 1 人，為適應自用住宅之需要，而打通或合併使用為

要件，有財政部 67 年 6 月 30 日臺財稅第 34248 號函釋可資參照。復參酌財政部 75 年 1 月 25

日臺財稅字第 7520795 號函釋意旨，土地所有權人出售自用住宅用地時，關於地上建物為未辦理建物所有權登記之建物者，其所有權人之認定係以房屋稅籍資料登載之納稅義務人為準。經查系爭房屋係未辦保存登記之房屋，房屋稅納稅義務人為訴願人，其餘本市信義區○○街○○巷○○號、○○號及○○號房屋等 3 戶之房屋稅納稅義務人為案外人○○、○○○、○○○、○○及○○○之繼承人等人，並非訴願人或其配偶、直系親屬，且無其他事證足資認定訴願人為前開 3 戶房屋之所有權人，自不得適用自用住宅用地稅率課徵地價稅，且與上開財政部函釋意旨，毗鄰房屋得合併按自用住宅用地計課地價稅須以相鄰房屋之所有權人同屬 1 人之要件不符。復按土地稅法第 16 條第 1 項規定，地價稅基本稅率為千分之十，惟合於土地稅法第 17 條第 1 項規定之自用住宅用地，其地價稅按千分之二計徵，自用住宅用地稅率既屬稅捐稽徵法上之特別稅率，依土地稅法第 41 條第 2 項規定，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，核其目的在於課予納稅義務人相關事實申報之義務，俾使稅捐稽徵機關得據以正確核課地價稅。是系爭土地原適用特別稅率之原因事實消滅，訴願人即應主動向原處分機關申報。訴願人既怠於辦理申報，核屬其法定申報義務之違反，原處分機關本應依土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款規定，除補徵應納稅款外，並應處訴願人短匿稅額或賦額 3 倍以下

之

罰鍰，惟因訴願人 97 年及 98 年短匿之稅額（賦額）符合稅務違章案件減免處罰標準第 18 條第 1 項所定每案每年在 2 萬 5,000 元以下免予處罰之規定，乃未予處罰。訴願主張，不足採據。至訴願人 99 年短匿之稅額（賦額）為 2 萬 5,739 元，原處分機關並未依前該法條規定予以裁罰，於法雖有未合，然基於不利益變更禁止原則，復查決定仍應予以維持。

又按稅捐稽徵法第 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，逾 5 年則不得補徵。是原處分機關依法補徵 97 年至 99 年之差額地價稅，並無違誤。至訴願人主張原處分機關在訴願人因土地增值稅事件提起行政救濟時補徵差額地價稅，違反行政法院 62 年度判字第 298 號判例意旨關於申請復查之結果，不得為更不利之復查決定乙節。查訴願人因不服信義分處核定系爭土地之土地增值稅事件，另案申請復查，此與本案應依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項規定補徵系爭土地 97 年至 99 年按自用住宅用地稅率與一般用地稅率之差額地價稅，核屬二事，尚非上開判例所指為更不利復查決定之情形。訴願主張，顯有誤解，不足憑採。從而，本件原處分機關復查決定更正補徵 97 年及 98 年差額地價稅及駁回 99 年部分復查之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

五、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 丁 庭 宇（公假）

委員 蔡 立 文（代理）

委員 王 曼 萍

委員 紀 聰 吉

委員 柯 格 鐘

委員 葉 建 廷

委員 范 文 清

委員 王 韻 茹

委員 傅 玲 靜

委員 吳 秦 雯

中華民國 102 年 12 月 11

日市長 郝龍斌請假

副市長 陳雄文代行

法務局局長 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，向臺灣臺北地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟。（臺灣臺北地方法院行政訴訟庭地址：新北市新店區中興路 1 段 248 號）