

訴 願 人 ○○○○股份有限公司

代 表 人 ○○○○

訴 願 代 理 人 ○○○會計師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因房屋稅事件，不服原處分機關民國 113 年 4 月 25 日北市稽大安乙字第 1135403718 號函有關補徵附表 11 戶房屋之 112 年差額房屋稅及 113 年房屋稅及 113 年 8 月 16 日北市稽法乙字第 1133001146 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、訴願人所有本市大安區○○路○○段○○號○○樓等○○戶房屋（如附表，下合稱系爭 11 戶房屋），領有本府都市發展局民國（下同）110 年 11 月 24 日核發之 xxx 使字第 xxxx 號使用執照（下稱系爭使照），訴願人為該使照之起造人之一，前於 111 年 4 月 19 日向原處分機關所屬大安分處申報房屋新建設籍（建築完成日期：110 年 11 月 24 日），並申請含系爭 11 戶房屋在內之房屋按起造人空置待銷售稅率課徵房屋稅；案經原處分機關依行為時臺北市房屋稅徵收自治條例（下稱行為時房屋稅自治條例）第 4 條第 3 項規定，以 111 年 4 月 22 日北市稽大安乙字第 11153028961 號函（下稱 111 年 4 月 22 日函）核定系爭 11 戶房屋自 110 年 12 月起按起造人空置待銷售稅率 2% 課徵房屋稅在案。
- 二、嗣原處分機關審認系爭 11 戶房屋之起造人待銷售期限至 112 年 5 月屆滿，訴願人屬持有本市非自住之其他供住家用房屋 3 戶以上之情形，乃以 113 年 4 月 25 日北市稽大安乙字第 1135403718 號函核定系爭 11 戶房屋自 112 年 6 月起改按非自住之其他住家用稅率 3.6% 課徵房屋稅，並依稅捐稽徵法第 21 條規定，補徵系爭 11 戶房屋 112 年 6 月改按非自住之其他住家用房屋稅率 3.6% 與起造人持有待銷售住家用房屋稅率 2% 之 112 年差額房屋稅共計新臺幣（下同）48 萬 7,440 元，及按非自住之其他住家用房屋稅率 3.6% 課徵 113 年房屋稅共計 1,445 萬 117 元（如附表，下稱原處分；訴願人主張 113 年房屋稅較適用稅率 2% 課徵房屋稅增加 642 萬 2,277 元）。訴願人不服，申請復

查，經原處分機關以 113 年 8 月 16 日北市稽法乙字第 1133001146 號復查決定（下稱復查決定）：「復查駁回。」該復查決定書於 113 年 8 月 20 日送達，訴願人不服原處分及復查決定，於 113 年 9 月 12 日向本府提起訴願，10 月 7 日補正訴願程式，12 月 16 日及 20 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，依下列規定：……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，依下列規定：……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。」

房屋稅條例第 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。」行為時第 4 條第 1 項前段規定：「房屋稅向房屋所有人徵收之。」行為時第 5 條第 1 項第 1 款規定：「房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：一、住家用房屋：供自住或公益出租人出租使用者，為其房屋現值百分之一點二；其他供住家用者，最低不得少於其房屋現值百分之一點五，最高不得超過百分之三點六。各地方政府得視所有權人持有房屋戶數訂定差別稅率。」行為時第 6 條規定：「直轄市及縣（市）政府得視地方實際情形，在前條規定稅率範圍內，分別規定房屋稅徵收率，提經當地民意機關通過，報請或層轉財政部備案。」行為時第 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。」

土地法第 79 條之 1 第 1 項及第 2 項規定：「聲請保全左列請求權之預告登記，應由請求權人檢附登記名義人之同意書為之：一、關於土地權利移轉或使其消滅之請求權。……前項預告登記未塗銷前，登記名義人就其土地所為之處分，對於所登記之請求權有妨礙者無效。」

土地登記規則第 136 條規定：「土地法第七十八條第八款所稱限制登記，謂限制登記名義人處分其土地權利所為之登記。前項限制登記，包括預告登記、查封、假扣押、假處分或破產登記，及其他依法律所為禁止處分之登記。」

行為時臺北市房屋稅徵收自治條例第 1 條規定：「本自治條例依房屋稅條例第六條及第二十四條規定制定之。」第 2 條規定：「本市房屋稅之徵收，除法規另有規定外，依本自治條例之規定辦理。」第 3 條規定：「房屋稅條例第四條第一項所稱之房屋所有人，指已辦竣房屋所有權登記之所有權人及未辦理所有權

登記之實際房屋所有人。」第 4 條第 1 項第 1 款、第 3 項規定：「本市房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：一、住家用房屋：……（二）持有本市非自住之其他供住家用房屋在二戶以下者，每戶均為百分之二點四；持有三戶以上者，每戶均為百分之三點六。」「房屋空置不為使用者，應按其現值依據使用執照所載用途或都市計畫分區使用範圍認定，分別以非自住之其他住家用房屋或非住家用房屋稅率課徵。但起造人持有待銷售之住家用房屋，於起課房屋稅一年六個月內未出售者，按其現值百分之二課徵。」

二、本件訴願及補充理由略以：

- （一）建商持有經聲明保全不動產權利移轉之請求權而辦理預告登記之興建房屋，由於其處分房屋之行為受到法律禁止規定之限制而無實現處分之可能性，則其不能在規定之一定年限內出售房屋，既非屬法律上能為而不為之情形，自不適用行為時房屋稅自治條例第 4 條第 1 項第 1 款第 2 目按持有房屋戶數適用差別稅率之規定，而應適用同條第 3 項但書之規定。訴願人持有超過所訂定一定年限以上之待銷售房屋，將回歸依持有房屋戶數適用差別稅率之「囤房稅」課徵，而囤房稅課徵之判準，依前段所論述，為是否具有「囤房動機」，並為所擁有之房屋處分權利所由產生；如房屋處分權利受到法律上限制，既不存在囤房動機產生之原因，即應排除於依持有房屋戶數適用差別稅率之課徵範圍。訴願人持有系爭 11 戶房屋，自 112 年 6 月起持有待銷售期限超過 1 年 6 個月，係因與○○○○○○○○局（下稱○○局）及部分聯合開發案地主間有權益分配爭議事項未了之契約責任，乃依 110 年 12 月 3 日協調會議結論，於總登記時登記於訴願人名下，並由臺北市政府作限制處分權利之預告登記，而無處分之可能性。是系爭 11 戶房屋適用之稅率應為行為時房屋稅自治條例第 4 條第 3 項但書規定之 2%，並非同條第 1 項第 1 款第 2 目最高之差別稅率 3.6%，始為法規之正確適用。
- （二）本件所爭執者，在於原處分認定系爭 11 戶房屋為持有超過 1 年 6 個月之待銷售房屋，而按稅率差距課徵稅率差額之房屋稅，並非爭執訴願人不是所有權人而不應課徵房屋稅。復查決定違反租稅法律主義、實質課稅原則及司法院釋字第 385 號解釋之意旨。
- （三）臺北市政府怠於履行義務，經訴願人多次發函請求本可以作為卻不作為，導致訴願人與○、○2 位私地主權益分配事項迄今仍未確定，訴願人無法使用收益及處分系爭 11 戶房屋。

三、查本件訴願人所有系爭 11 戶房屋，前經原處分機關以 111 年 4 月 22 日函核定自 110 年 12 月起按起造人持有待銷售住家用房屋稅率 2%課徵房屋稅。

嗣經原處分機關審認系爭 11 戶房屋之起造人待銷售期限至 112 年 5 月屆滿，訴願人持有本市非自住之其他住家用房屋 3 戶以上，乃核定系爭 11 戶房屋自 112 年 6 月起改按非自住之其他住家用稅率 3.6% 課徵房屋稅，並補徵該 11 戶房屋 112 年之差額房屋稅共計 48 萬 7,440 元，及按非自住之其他住家用稅率 3.6% 課徵 113 年房屋稅共計 1,445 萬 117 元；有系爭 11 戶房屋建物標示部及所有權部資料、系爭使照、訴願人 111 年 4 月 19 日房屋新、增、改建設籍及使用情形申報書、原處分機關 111 年 4 月 22 日函、原處分及 113 年 5 月 21 日北市稽大安乙字第 1135303754 號函、系爭 11 戶房屋補徵 112 年差額房屋稅繳款書及 113 年房屋稅繳款書、112 年及 113 年房屋稅主檔查詢資料等影本附卷可稽，原處分及復查決定自屬有據。

四、至訴願人主張持有系爭 11 戶房屋超過 1 年 6 個月，係因與○○局及部分聯合開發案地主間有權益分配爭議事項未了之契約責任，乃依協調會議結論於總登記時登記於訴願人名下並為限制處分權利之預告登記，訴願人無實現處分系爭 11 戶房屋之可能性，應適用行為時房屋稅自治條例第 4 條第 3 項但書稅率；復查決定違反租稅法律主義、實質課稅原則及釋字第 385 號解釋意旨云云。本件查：

- (一) 按房屋稅為稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，核課期間為 5 年；於核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵，稅捐稽徵法第 21 條定有明文。次按房屋稅係依房屋現值，並按自住用、非自住之其他供住家用等實際使用情形，以不同稅率課徵之；各地方政府得視實際情形，分別就所有權人持有房屋戶數訂定差別稅率，提經當地民意機關通過，報請財政部備案；為房屋稅條例行為時第 5 條第 1 項第 1 款、行為時第 6 條及行為時第 24 條所明定。另按行為時房屋稅自治條例第 4 條第 1 項第 1 款第 2 目及第 3 項規定，持有本市非自住之其他供住家用房屋 3 戶以上者，其房屋稅率每戶均為 3.6%；房屋空置不為使用者，應按其現值依據使用執照所載用途或都市計畫分區使用範圍認定，分別以非自住之其他住家用房屋或非住家用房屋稅率課徵，但起造人持有待銷售之住家用房屋，於起課房屋稅 1 年 6 個月內未出售者，按其現值 2% 課徵。
- (二) 查依卷附資料所示，本件系爭 11 戶房屋於 110 年 11 月 24 日建築完成領有系爭使照，訴願人為系爭使照之起造人之一，於 111 年 4 月 19 日辦竣建物所有權第一次登記，前經原處分機關依行為時房屋稅自治條例第 4 條第 3 項但書規定，以 111 年 4 月 22 日函核定系爭 11 戶房屋自 110 年 12 月起按起造人持有待銷售住家用房屋稅率 2% 課徵房屋稅在案。嗣經原處分機

關審認系爭 11 戶房屋之起造人之 1 年 6 個月待銷售期間自 110 年 12 月起至 112 年 5 月屆滿，且訴願人持有本市非自住之其他住家用房屋 3 戶以上，乃依行為時房屋稅自治條例第 4 條第 1 項第 1 款第 2 目規定，以原處分核定系爭 11 戶房屋自 112 年 6 月起改按非自住之其他住家用稅率 3.6% 課徵房屋稅，並依稅捐稽徵法第 21 條規定，補徵 112 年 6 月按非自住之其他住家用稅率 3.6% 與起造人持有待銷售之住家用房屋稅率 2% 之差額房屋稅，及按非自住之其他住家用房屋稅率 3.6% 課徵 113 年房屋稅，揆諸前揭規定，並無違誤。

(三) 另訴願人主張其與○○局及聯開案地主有權益分配爭議，乃將系爭 11 戶房屋為限制處分之預告登記，其無法處分系爭 11 戶房屋致持有超過 1 年 6 個月、不存在囤房動機等節：

1. 查行為時房屋稅自治條例第 4 條規定，係依據房屋稅條例行為時第 5 條及第 6 條等規定之授權，並經本市議會三讀審議通過，由本府公布施行；該條第 3 項針對房屋空置不為使用，如屬起造人持有待銷售之住家用房屋而於起課房屋稅 1 年 6 個月內未出售者，按其房屋現值 2% 課徵房屋稅，其餘應按其現值依據使用執照所載用途或都市計畫分區使用範圍認定，分別以非自住之其他住家用房屋或非住家用房屋稅率課徵，另該條第 1 項第 1 款係按房屋所有權人持有房屋戶數，於房屋稅條例所規定之稅率範圍內訂定差別稅率，以符量能課稅原則及公平課稅原則，尚無違反租稅法律主義，且未逾越授權範圍。復據原處分機關 113 年 12 月 20 日函附訴願補充答辯書二、(二) 所載略以，依行為時房屋稅自治條例第 4 條第 3 項但書規定之立法過程及立法資料以觀，該但書規定係考量起造人興建房屋，主要目的為銷售，難認屬囤房性質，為使其與非自住之其他住家用房屋有所區別，故明定於合理銷售期間內給予不同稅率，然該但書規定並未區分自願性及非自願性因素。況房屋稅為持有稅，行為時房屋稅自治條例並未定有依房屋所有人持有原因為自願性或非自願性因素而適用不同稅率之規定，亦未定有起造人超過法定待銷售期間後得繼續適用 2% 稅率之事由，且行為時房屋稅自治條例第 4 條第 3 項本文明定，房屋空置不為使用者，應按其現值依據使用執照所載用途或都市計畫分區使用範圍認定，分別以非自住之其他住家用房屋或非住家用房屋稅率課徵。基於租稅法定原則，訴願人尚難以其無囤房動機為由，延長適用該項但書稅率規定。

2. 據此，本案系爭 11 戶房屋之預告登記，依土地法等相關規定固生禁止訴願人處分之效力，然行為時房屋稅自治條例第 4 條第 3 項但書所定 2% 房

屋稅率，係以待銷售之住家用房屋起課房屋稅 1 年 6 個月內未出售者為要件，並未規定經預告登記之房屋得延長適用該項但書稅率規定，且所有權人持有房屋超過 1 年 6 個月之原因亦在所不問；則原處分機關於訴願人就系爭 11 戶房屋之 1 年 6 個月待銷售期間屆滿後，依行為時房屋稅自治條例第 4 條第 1 項第 1 款第 2 目規定稅率補徵 112 年房屋稅及課徵 113 年房屋稅，於法有據，並無違反實質課稅原則及釋字第 385 號解釋所指法律割裂適用情事；是訴願人以其因聯開案權益爭議所為預告登記致持有房屋超過 1 年 6 個月為由，主張適用 2% 房屋稅率，應屬誤解法令。訴願主張，不足採據。從而，本件原處分機關所為原處分，並無違誤，復查決定遞予維持，揆諸前揭規定，亦無不合，均應予維持。

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。

附表

單位：新臺幣元

編號	門牌號碼: 臺北市大安區○○路 ○○段	原核定稅率/ 期 間	變更後稅率/ 改課月	112 年補徵 房屋稅	113 年房屋稅
1	○○號○○樓	2% (起造人持有待 銷售之住家用房屋 稅率)/ 自 110 年 12 月至 112 年 5 月止	3.6% (持有 3 戶 以上本市非自住 之其他供住家用 房屋稅率)/ 自 112 年 6 月起	40,147	1,190,155
2	○○號○○樓			40,147	1,190,155
3	○○號○○樓			36,614	1,085,424
4	○○號○○樓			38,381	1,137,808
5	○○號○○樓			40,147	1,190,155
6	○○號○○樓			38,381	1,137,808
7	○○號○○樓			41,914	1,242,539
8	○○號○○樓			53,811	1,595,192
9	○○號○○樓			55,577	1,647,576
10	○○號○○樓			50,277	1,490,461
11	○○號○○樓			52,044	1,542,844
合計				487,440	14,450,117

訴願審議委員會主任委員 連 堂 凱 (公出)
 委員 張 慕 貞 (代行)
 委員 陳 愛 娥
 委員 邱 駿 彥
 委員 李 瑞 敏
 委員 王 士 帆

委員 陳 衍 任
委員 周 宇 修
委員 陳 佩 慶
委員 邱 子 庭

中 華 民 國 113 年 12 月 31 日

本案依分層負責規定授權人員決行

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。（臺北高等行政法院地址：臺北市士林區福國路 101 號）