

訴 願 人 ○○○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○ 律師

訴 願 代 理 人 兼 送 達 代 收 人 ○○○ 律師

訴 願 代 理 人 ○○○ 律師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因房屋稅事件，不服原處分機關就臺北市大安區○○○路○○段○○號○○樓至○○樓、○○號○○樓至○○樓等○○戶房屋之民國 114 年期房屋稅核定稅額處分及 114 年 12 月 29 日北市稽法甲字第 1143001566A 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、案外人○○○○股份有限公司（下稱○○公司）為「臺北市大安區○○段○○小段○○地號等 6 筆土地都市更新事業計畫及變更權利變換計畫案」（下稱系爭都更案；按：即以下契約所載台北市○○○路○○大樓都市更新案，下同）之實施者，與訴願人於民國（下同）98 年 6 月 22 日、98 年 10 月 13 日、101 年 11 月 5 日、105 年 3 月 10 日分別簽訂系爭都更案之共同投資興建契約及相關增補協議（下合稱系爭 A 投資契約），雙方約定共同投資開發，○○公司為起造人及負責與基地住戶簽訂合建契約、權利變換等，訴願人負責提供開發資金等。嗣訴願人與○○公司因資金需求，邀請案外人○○○○股份有限公司（下稱○○公司）參與系爭都更案之房屋興建出售等相關事宜，三方於 105 年 10 月 13 日簽訂共同投資興建契約（下稱系爭 B 投資契約），約定三方同意共同銷售，依系爭都更案事業計畫核定之各自投入都更投資興建開發費用及重建費用比例分配新建住宅房屋及車位價值等。
- 二、嗣系爭都更案於 110 年 11 月 17 日興建完成，經本府都市發展局於 111 年 3 月 24 日核發 xxx 使字第 xxxx 號及第 xxxx 號使用執照（下合稱系爭使照），建築地點為本市大安區○○○路○○段○○號、○○號等。經訴願人、案外人○○公司、○○公司於 114 年 2 月 5 日簽訂分配說明切結之書面，其中訴願人依系爭 A、B 投資契約之約定獲分配本市大安區○○○路○○段○○號○○樓至

○○樓、○○號○○樓至○○樓等房屋。是訴願人取得該 8 戶房屋所有權（權利範圍分別為 3,236/10,000、1,719/10,000、199/10,000、427/10,000、4,082/10,000、323/10,000、216/10,000、1,293/10,000；下合稱系爭 8 戶房屋），並於 114 年 3 月 21 日辦竣系爭 8 戶房屋信託登記予案外人○○○○○股份有限公司（下稱○○銀行）在案。

三、嗣原處分機關依房屋稅條例第 5 條、臺北市房屋稅徵收自治條例（下稱房屋稅自治條例）第 4 條第 1 項等規定，核定訴願人所有之同路段○○號○○樓等 43 戶房屋（下合稱○○號 43 戶房屋）、同路段○○號○○樓、○○樓房屋（下合稱○○號 2 戶房屋）及系爭 8 戶房屋之 114 年期房屋稅稅額（課稅所屬期間 113 年 7 月至 114 年 6 月）。經訴願人以 114 年 6 月 23 日函向原處分機關所屬大安分處（下稱大安分處）申請○○號 43 戶房屋及○○號 2 戶房屋（計 45 戶房屋，下稱 45 戶房屋）更正房屋稅額及退還部分溢繳稅款。案經原處分機關以 114 年 8 月 20 日北市稽大安甲字第 1145409271 號函（下稱 114 年 8 月 20 日函）復訴願人，其取得上開更新後房屋係基於與實施者簽訂共同投資興建契約並依出資情形獲配，尚非屬以土地進行交換而分配之房屋，依內政部國土管理署（下稱國土署）114 年 8 月 11 日國署更字第 1141128558 號函釋（下稱 114 年 8 月 11 日函釋）意旨，無法准按都市更新條例第 67 條第 1 項第 3 款規定延長適用減半徵收房屋稅，又部分房屋已繳納之 114 年期房屋稅，亦無溢繳應退還房屋稅情事等；另同函檢附系爭 8 戶房屋（該 8 戶房屋均係部分面積按營業用稅率 3% 及部分面積按非住家非營業用稅率 2% 課徵房屋稅）另訂繳納期限之 114 年期房屋稅繳款書〔稅額分別為新臺幣（下同）189 萬 3,118 元、76 萬 4,407 元、9 萬 614 元、19 萬 7,604 元、74 萬 6,493 元、5 萬 4,926 元、3 萬 5,349 元、22 萬 4,701 元，合計 400 萬 7,212 元，下稱原處分〕，以及上開 45 戶房屋尚未繳納並另訂繳納期限之 114 年期房屋稅繳款書等予訴願人。訴願人不服原處分及 45 戶房屋核定稅額處分，申請復查。經原處分機關查認 114 年期房屋稅納稅義務基準日 114 年 2 月 28 日時，○○號 43 戶房屋登記之房屋所有人為案外人○○公司，爰以 114 年 11 月 5 日北市稽大安甲字第 1145412055A 號函撤銷訴願人為○○號 43 戶房屋 114 年期房屋稅納稅義務人之原核定；另○○號 2 戶房屋已於 114 年 2 月 8 日信託登記予案外人○○○○○○股份有限公司（下稱○○公司），訴願人非該 2 戶房屋 114 年期房屋稅之納稅義務人，且○○公司已另案申請復查；原處分機關爰就系爭 8 戶房屋部分以 114 年 12 月 29 日北市稽法甲字第 1143001566A 號復查決定（下稱復查決定）：「復查駁回。」該復

查決定書於 115 年 1 月 2 日送達，訴願人不服，於 115 年 1 月 29 日經由原處分機關向本府提起訴願，同年 3 月 25 日補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯。

理 由

一、查本件訴願書記載：「……訴願請求一、原處分撤銷。……事實……三、……系爭 8 戶房屋稅單（下稱原處分……）部分，對於訴願人所為『延長減半徵收期間』之申請，原處分機關……以 114 年 12 月 29 日北市稽法甲字第 1143001566A 號復查決定書，駁回訴願人之復查申請。復查決定……認事用法顯有違誤，訴願人難以甘服……提起本件訴願。……」揆其真意，訴願人對系爭 8 戶房屋之 114 年期房屋稅核定稅額處分及復查決定均有不服，合先敘明。

二、按房屋稅條例第 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 5 項規定：「房屋稅向房屋所有人徵收之……。」「房屋為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為房屋稅之納稅義務人。……。」第 5 條第 1 項第 2 款規定：「房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：……二、非住家用房屋：供營業、私人醫院、診所或自由職業事務所使用者，最低不得少於其房屋現值百分之三，最高不得超過百分之五；供人民團體等非營業使用者，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二點五。」第 6 條第 1 項規定：「直轄市及縣（市）政府在前條規定稅率範圍內訂定之房屋稅徵收率，應提經當地民意機關通過，報財政部備查。」第 6 條之 1 第 1 項規定：「房屋稅以每年二月之末日為納稅義務基準日，由當地主管稽徵機關按房屋稅籍資料核定，於每年五月一日起至五月三十一日止一次徵收，其課稅所屬期間為上一年七月一日起至當年六月三十日止。」第 24 條規定：「房屋稅徵收細則，由各直轄市及縣（市）政府依本條例分別訂定，報財政部備查。」第 25 條第 2 項規定：「本條例修正條文自公布日施行。但中華民國……一百一十二年十二月十九日修正之第四條至第七條……自一百一十三年七月一日施行。」

民法第 66 條第 1 項規定：「稱不動產者，謂土地及其定著物。」第 345 條第 1 項規定：「稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約。」第 398 條規定：「當事人雙方約定互相移轉金錢以外之財產權者，準用關於買賣之規定。」

都市更新條例第 3 條第 7 款規定：「本條例用語定義如下：……七、權利變換：指更新單元內重建區段之土地所有權人、合法建築物所有權人、他項權利人、實施者或與實施者協議出資之人，提供土地、建築物、他項權利或資金，參與或實施都市更新事業，於都市更新事業計畫實施完成後，按其更新前權利價值比率及提供資金額度，分配更新後土地、建築物或權利金。」第 67 條第 1 項第 2 款、第 3 款規定：「更新單元內之土地及建築物，依下列規定減免稅捐：……二、更新後地價稅及房屋稅減半徵收二年。三、重建區段範圍內更新前合法建築物所有權人取得更新後建築物，於前款房屋稅減半徵收二年期間內未移轉，且經直轄市、縣（市）主管機關視地區發展趨勢及財政狀況同意者，得延長其房屋稅減半徵收期間至喪失所有權止，但以十年為限。本條例中華民國一百零七年十二月二十八日修正之條文施行前，前款房屋稅減半徵收二年期間已屆滿者，不適用之。」

臺北市房屋稅徵收自治條例第 2 條規定：「臺北市（以下簡稱本市）房屋稅之稽徵，由臺北市稅捐稽徵處（以下簡稱稅捐處）辦理。」第 3 條第 1 項規定：「本條例第四條第一項所稱房屋所有人，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 2 款規定：「本市房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：……二、非住家用房屋：供營業、私人醫院、診所或自由職業事務所使用者，百分之三。供人民團體及其他性質可認定為非供營業用者，百分之二。」第 10 條規定：「本市房屋稅以每年二月之末日為納稅義務基準日，由稅捐處按房屋稅籍資料核定，於每年五月一日起至五月三十一日止一次徵收，其課稅所屬期間為上一年七月一日起至當年六月三十日止，並由稅捐處辦理公告。」第 12 條規定：「本自治條例自中華民國一百十三年七月一日施行。」

國土署 114 年 8 月 11 日函釋：「主旨：所詢都市更新條例（下稱本條例）第 67 條第 1 項第 3 款規定更新後建築物得延長房屋稅減半徵收期間之適用認定時點疑義……。說明：……二、按……本條例……第 67 條第 1 項第 3 款立法原意，係考量重建區段範圍內更新後房屋稅稅基大幅提高，致房屋稅負擔增加，恐影響民眾參與都市更新意願，爰增訂本款條文，規定重建區段範圍內更新前合法建築物所有權人取得更新後建築物，其房屋稅延長減半徵收期間至喪失所有權止，但以 10 年為限。是以，上開房屋稅減半徵收期間之適用規定，為更新前合法建築物所有權人依各級主管機關審議通過核定發布實施之權利變換計畫所載分配取得更新後建築物，或依實施者與合法建築物所有權人間達成合建協議並以土地進行交換而分配之建築物為限。三、另按本條例第 32 條、第 48 條及

本條例施行細則第 33 條規定，都市更新權利變換計畫由實施者擬訂，送由各級主管機關審議通過後核定發布實施，變更時亦同；更新單元內容之土地及建築物，依本條例第 67 條第 1 項規定減免稅捐時，應由實施者列冊，檢具計畫核定有關證明文件，向主管稅捐稽徵機關申請旨揭稅捐減免。……關於旨揭延長減半徵收房屋稅適用對象之範疇……應以經各級主管機關核定發布實施之計畫內容所載之更新前合法建築物所有權人為準……。」

三、本件訴願理由略以：

- (一) 訴願人為系爭都更案更新前土地所有權人及合法建物所有權人，透過購買 19 筆建物及土地，以更新前合建地主身分和○○公司約定共同投資興建契約，雙方是本於都更前有合法建築物與都更後系爭 8 戶房屋之互易。訴願人係以重建區段範圍內更新前合法建築物所有權人之身分取得更新後建築物，且在 2 年期間內未為移轉，符合都市更新條例第 67 條第 1 項第 3 款延長減半徵收房屋稅之規定。
- (二) 原處分機關僅憑訴願人與○○公司所簽訂共同投資興建契約，即否認訴願人確係以物（舊屋）作價抵充出資之實質。訴願人既已完成舊屋之交付與移轉，並據此換得新屋，係符合都市更新條例第 67 條第 1 項第 3 款規定，得以申請房屋稅減半徵收。
- (三) 復查決定援引國土署 114 年 8 月 11 日函釋維持課稅決定，惟該函釋並未對外公布，且未經法律授權，加諸以必須依實施者與合法建築物所有權人間達成合建協議並以土地進行交換而分配之建築物為限之限制，顯然增加都市更新條例第 67 條第 1 項第 3 款所無之要件，違背租稅法律主義，不得加以援用。請撤銷原處分及復查決定。

四、查原處分機關查認 114 年期房屋稅（課稅所屬期間 113 年 7 月至 114 年 6 月）納稅義務基準日 114 年 2 月 28 日時，系爭 8 戶房屋之所有權人為訴願人（114 年 3 月 21 日辦竣信託登記予案外人○○銀行），該 8 戶房屋均部分按營業用稅率 3%及非住家非營業用稅率 2%課徵房屋稅，乃核定訴願人就系爭 8 戶房屋之 114 年期房屋稅應納房屋稅額如事實欄所述稅額；訴願人不服，申請復查，主張系爭 8 戶房屋應有都市更新條例第 67 條第 1 項第 3 款延長減半徵收房屋稅規定之適用。經原處分機關審認系爭 8 戶房屋係訴願人因投資興建系爭都更案獲取可分配之權利，並以此權利與案外人○○公司之系爭 8 戶房屋所有權互易而取得，而非訴願人以系爭都更案之土地與○○公司互易取得，且訴願人亦非依系爭都更案之權利變換計畫分配取得系爭 8 戶房屋，依國土署 114 年 8 月 11 日函釋意旨，無上開延長減半徵收房屋稅規定之適用，

應按房屋稅條例第 5 條第 1 項第 2 款、房屋稅自治條例第 4 條第 1 項第 2 款等規定課徵房屋稅；有訴願人與案外人○○公司之 98 年 6 月 22 日共同投資興建契約、98 年 10 月 13 日共同投資興建契約增補協議、101 年 11 月 5 日增補協議（二）、105 年 3 月 10 日增補協議（三）、訴願人與○○公司及案外人○○公司之系爭 B 投資契約、114 年 2 月 5 日分配說明切結、系爭 8 戶房屋之建物標示部、所有權部、異動索引、114 年課稅明細表、房屋稅主檔查詢、減半徵收房屋稅清冊、復查決定所附系爭 8 戶房屋課稅情形表、利息計算明細表、系爭使照存根、原處分機關 114 年 8 月 20 日函及所附系爭 8 戶房屋 114 年期房屋稅繳款書、臺北市政府 113 年 2 月 29 日府都新字第 11360006383 號函核定系爭都更案之「變更（第三次）臺北市大安區○○段二小段 16 地號等 6 筆土地都市更新權利變換計畫案」（下稱權利變換計畫）等影本附卷可稽。是原處分及復查決定，均屬有據。

五、至訴願人主張其為系爭都更案更新前土地所有權人及合法建物所有權人，以更新前合建地主身分和○○公司約定共同投資興建契約，本於都更前有合法建築物與都更後系爭 8 戶房屋之互易，符合房屋稅減半徵收規定；復查決定援引國土署 114 年 8 月 11 日函釋維持課稅決定，違背租稅法律主義云云：

（一）按房屋稅向房屋所有人徵收之；本市房屋係供營業、私人醫院、診所或自由職業事務所使用者，房屋稅依房屋現值 3% 稅率課徵；本市房屋係供人民團體及其他性質可認定為非供營業用者，房屋稅依房屋現值 2% 稅率課徵；本市房屋稅以每年 2 月之末日為納稅義務基準日，由原處分機關按房屋稅籍資料核定，於每年 5 月 1 日起至 5 月 31 日止 1 次徵收，其課稅所屬期間為上 1 年 7 月 1 日起至當年 6 月 30 日止；為房屋稅條例第 4 條第 1 項、房屋稅自治條例第 4 條第 1 項第 2 款、第 10 條所明定。次按更新單元內之土地及建築物，更新後地價稅及房屋稅減半徵收 2 年；重建區段範圍內更新前合法建築物所有權人取得更新後建築物，於房屋稅減半徵收 2 年期間內未移轉，且經直轄市、縣（市）主管機關視地區發展趨勢及財政狀況同意者，得延長其房屋稅減半徵收期間至喪失所有權止，但以 10 年為限；揆諸都市更新條例第 67 條第 1 項第 2 款、第 3 款規定自明。又按都市更新條例第 67 條第 1 項第 3 款規定之立法原意，係考量重建區段範圍內更新後房屋稅稅基大幅提高，致房屋稅負擔增加，恐影響民眾參與都市更新意願，爰規定重建區段範圍內更新前合法建築物所有權人取得更新後建築物，其房屋稅延長減半徵收期間至喪失所有權止，但以 10 年為限；是上開房屋稅減半徵收期間之適用規定，為更新前合法建築物所有權人依各級主管機關審議通過核定發

布實施之權利變換計畫所載分配取得更新後建築物，或依實施者與合法建築物所有權人間達成合建協議並以土地進行交換而分配之建築物為限；並有國土署 114 年 8 月 11 日函釋意旨可資參照。

- (二) 查本件依卷附減半徵收房屋稅清冊及房屋稅主檔查詢等影本所示，系爭 8 戶房屋業自 111 年 4 月 1 日至 113 年 3 月 31 日減半徵收房屋稅 2 年。依都市更新條例第 67 條第 1 項第 3 款規定及國土署 114 年 8 月 11 日函釋意旨，該款所定延長房屋稅減半徵收期間之適用對象，以更新前合法建築物所有權人依各級主管機關審議通過核定發布實施之權利變換計畫所載分配取得更新後建築物，或依實施者與合法建築物所有權人間達成合建協議並以土地進行交換而分配之建築物為限；是訴願人須有以其「土地」與案外人○○公司互易取得系爭 8 戶房屋，或其係依系爭都更案之權利變換計畫分配取得系爭 8 戶房屋之情事之一，始得依上開規定延長減半徵收房屋稅。依系爭 A、B 投資契約等影本，內容分述如下：

1. 依訴願人與系爭都更案之實施者○○公司於 98 年 6 月 22 日簽訂之共同投資興建契約約定，○○公司同意案外人○○○○股份有限公司就系爭都更案之權利義務讓渡予訴願人概括承接，雙方約定共同投資開發，○○公司為起造人及負責與基地住戶簽訂合建契約、權利變換等，訴願人負責提供開發資金等；其中第 6 條約定：「……本大樓就建商分回部份，為確保乙方出資風險，甲乙雙方同意本案基地住戶取得本案基地後，依合建契約及信託契約移轉至甲方及受託人，甲方取得土地應先全數移轉至乙方後，一併移轉至受託人……為明確共同投資本案之關係，雙方同意甲方暫為全案房屋起造人，乙方暫為全案土地所有人……」、第 11 條約定：「乙方應辦事項 1. 籌措個階段本案興建成本如：提供開發資金、支付本案興建費用等，辦理結算……」
2. 另依系爭 A 投資契約影本所示，部分約款雖約定訴願人「暫為全案土地所有人」，惟依訴願人與實施者○○公司簽訂之 105 年 3 月 10 日共同投資興建契約增補協議（三）影本所載：「……五、原協議提及所保留一至四樓商場面積及商場保留停車位之房地不動產，乃依原協議之約定甲方（按：○○公司）取得 37.5%、乙方（按：訴願人）取得 62.5%。……」
3. 復依訴願人、案外人○○公司及○○公司三方簽訂之系爭 B 投資契約影本所示，其中第 3 條「合作興建方式、建物分配及產權持分」約定：「……二、房屋及車位分配：本都更案權利變換計劃核定之 A、B 區段建物面積，扣除權利變換者應分得產權……及協議合建地主應分得之產權……與甲（

按：○○公司）、乙（按：訴願人）雙方分得之 1 至 4 樓商場持分建物坪數後之○○樓以上住宅房屋面積及地下室住宅車位……」

4. 再依案外人○○公司領得系爭都更案之系爭使照後，其與訴願人及案外人○○公司於 114 年 2 月 5 日簽訂分配說明切結之書面影本所載：「……二、甲（按：○○公司）、乙（按：訴願人）雙方商場分配依 105 年 03 月 10 日共同投資興建契約增補協議（三）分配。……」並附有訴願人分配到系爭 8 戶房屋（商場）等房屋之表格可參。

（三）據上，依前開 105 年 3 月 10 日共同投資興建契約增補協議（三）及 114 年 2 月 5 日分配說明切結之約定等可知，訴願人係依其於系爭 A、B 投資契約投資興建系爭都更案獲取可分配之權利比例，分配到系爭 8 戶房屋，而非以其就系爭都更案之土地獲得分配；且觀諸系爭 A、B 投資契約內容，亦未有約定訴願人係以地主身分提供土地、由案外人○○公司出資興建，雙方按約定比例分配房屋之合建契約內容。另依卷附系爭都更案之權利變換計畫影本所示，訴願人並非係依權利變換計畫分配取得系爭 8 戶房屋，並有原處分機關訴願答辯書理由四、（四）內容可參。是原處分機關審認系爭 8 戶房屋係訴願人依投資契約投資興建系爭都更案獲取可分配之權利，並以此權利（非不動產）與案外人○○公司之系爭 8 戶房屋所有權互易取得，而非訴願人以系爭都更案之土地與○○公司互易取得，亦非依系爭都更案之權利變換計畫分配取得，與國土署 114 年 8 月 11 日函釋所定都市更新條例第 67 條第 1 項第 3 款延長房屋稅減半徵收期間之要件不符，而應按房屋稅條例第 5 條第 1 項第 2 款、房屋稅自治條例第 4 條第 1 項第 2 款等規定課徵房屋稅，爰核定訴願人就系爭 8 戶房屋之 114 年期房屋稅如事實欄所述稅額，應屬有據。故縱訴願人如其所陳於都更前為原土地所有權人及建物所有權人，均不影響其係依系爭 A、B 投資契約投資興建系爭都更案獲取可分配之權利，並以此權利（非不動產）互易取得系爭 8 戶房屋之認定。又訴願人就其符合都市更新條例第 67 條第 1 項第 3 款規定延長房屋稅減半徵收期間之要件，未能具體舉證以實其說，尚難遽對其為有利之認定。

（四）復按行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用（參照司法院大法官釋字第 287 號解釋意旨）。查國土署 114 年 8 月 11 日函釋，係該署本於職權，就其主管都市更新條例第 67 條第 1 項第 3 款所為之釋示，既屬現行有效之行政函釋，原處分機關自得援引適用。是如前所述，原處分機關審認訴願人係因投資興建系爭都更案獲取可分配之權利，以此權利與案外人○○公司互易取得系爭 8 戶房屋

，亦非依系爭都更案之權利變換計畫分配取得系爭 8 戶房屋，非屬都市更新條例第 67 條第 1 項第 3 款所定更新前合法建築物所有權人取得之更新後建築物，不得依該款規定延長房屋稅減半徵收期間，並無違誤，亦無違反租稅法律主義。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關核定訴願人就系爭 8 戶房屋之 114 年期房屋稅稅額之原處分，並無違誤，復查決定遞予維持，揆諸前揭規定及函釋意旨，亦無不合，均應予維持。

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 連 堂 凱（公出）

委員 張 慕 貞（代行）

委員 盛 子 龍

委員 邱 駿 彥

委員 李 瑞 敏

委員 陳 衍 任

委員 周 宇 修

委員 陳 佩 慶

委員 邱 子 庭

中 華 民 國 115 年 6 月 4 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）