高雄高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第二庭
114年度稅簡字第18號

原　　告　張啓倉

輔　佐　人　張瓊云

被　　告　高雄市稅捐稽徵處

代　表　人　黃淑貞

訴訟代理人　徐鍵文

上列當事人間因地價稅事件，原告不服中華民國114年9月4日高市府法訴字第11430682300號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

（一）原告所有之高雄市○○區○○段000000地號土地（下稱系爭土地）為非都市土地特定農業區之甲種建築用地。前於民國97年9月3日經改制前高雄縣美濃鎮公所（下稱美濃鎮公所）核認屬與農業經營不可分離之使用土地，自97年起課徵田賦。嗣經被告旗山分處（下稱旗山分處）於114年3月間查得坐落系爭土地上之高雄市○○區○○路○段000巷0號建物（下稱系爭建物）使用執照登載起造人為原告、用途為住宅，非屬「查編與農業經營不可分離土地作業要點」第2點適用範圍，而以114年3月25日高市稽旗地字第1148453012號函（下稱114年3月25日函）核定系爭土地改按一般稅率課徵地價稅，並補徵109年至113年地價

稅。

（二）原告於114年6月9日以系爭土地係自住用為由，向旗山分處申請按自用住宅用地稅率計徵地價稅，並改按自用住宅用地稅率補徵109年至113年度地價稅。因原告未於每年地價稅開徵40日前提出申請，經旗山分處以114年6月17日高市稽旗地字第1148456556號函（下稱114年6月17日函），核定系爭土地自114年起適用自用住宅用地稅率計徵地價稅，否准109年至113年地價稅改按自用住宅用地稅率補徵之申請。原告於114年6月30日再次向旗山分處申請系爭土地改以自用住宅用地稅率補徵109年至113年地價稅，因已逾土地稅法第41條第1項規定之申請期限，經旗山分處以114年7月4日高市稽旗地字第1148457174號函（下稱原處分）否准其申請。原告不服，於訴願後，提起本件行政訴訟。

二、原告主張及聲明：

（一）主張要旨：

系爭土地面積未逾3公畝，且設有住宅，原告家屬在此辦理戶籍登記並實際居住，符合土地稅法第9條規定之自用住宅用地要件。系爭建物業經原告於101年間提出戶籍文件申請核定用途為「住家用」，適用住家用稅率課徵房屋稅。依土地稅法第17條及相關子法，房屋與土地之使用用途應一致認定，且核定房屋用途之機關與核課地價稅之機關均為被告機關，對於同一筆不動產之認定應一致，以維行政一體性與稅捐公平原則。系爭建物使用情形至今並無變更，地價稅自109年起核課類別未持續適用自用住宅用地稅率課徵，明顯與實際使用情形與系爭建物既有核定事實不符。原告已善盡納稅義務人申報協力義務，而稅捐課徵以查核真實事實為基礎，被告未依職權調查，復未依行政程序法第117條規定職權更正明顯錯誤或違法之原處分，僅以稅捐稽徵機關所需處理案件多而繁雜，以程序期限推諉，侵害原告權益。

（二）聲明：

1.訴願決定及原處分均撤銷。

2.被告應依原告114年6月30日之申請，作成系爭土地於109年至113年應改按自用住宅用地稅率千分之2補徵地價稅之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

1.原告未於系爭建物101年7月31日建築完成時，依行為時房屋稅條例第7條規定於30日內申報設立房屋稅籍，而由旗山分處依據營繕通報資料逕行設立房屋稅籍，依行為時之高雄市房屋稅徵收自治條例第4條第1款規定核定系爭建物適用住家用稅率1.2%課徵房屋稅，並以101年9月24日旗稅分房字第1018425671號房屋現值核定通知書（下稱101年房屋現值核定通知書）通知原告，按1.2%稅率課徵房屋稅迄今，非如原告所述由其提出申請。

2.系爭土地自97年起課徵田賦，經旗山分處以114年3月25日函核定改課並按一般用地稅率補徵109年至113年地價，系爭建物並非使用情形至今並無變更。土地與建物為不同類型之不動產，有各自獨立之物權，依土地稅法及房屋稅條例規定，分屬兩種不同之課稅標的，地價稅之課徵標的為土地，房屋稅之課徵標的為附著於土地上之各種房屋，及增加該房屋使用價值之建築物，兩者之立法理由與所欲達成之政策目的不盡相同，是以立法者分別制定土地稅法與房屋稅條例予以規範。基於租稅法律主義，稅捐稽徵機關於課徵地價稅及房屋稅時，自當分別遵循土地稅法及房屋稅條例相關規定辦理，納稅義務人欲適用優惠稅率亦當依各該稅法規定要件及申請程序提出申請。依土地稅法第41條規定，即使系爭土地使用情形符合同法第9條、第17條第1項第2款規定之自用住宅用地要件，而得按千分之2課徵地價稅，仍須於每年地價稅開徵40日前提出申請，始能於當年適用，未經申請核准自不得適用。原告嗣後申請改

按自用住宅用地稅率補徵109年至113年地價稅，與土地稅法第41條規定之申請期限不符。

（二）聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

系爭土地是否應依原告114年6月30日之申請，於109年至113年改按自用住宅用地稅率千分之2補徵地價稅？

五、本院的判斷：

（一）前提事實：

事實概要欄所述之事實，除為兩造所不爭執（本院卷第89、90頁）外，並有系爭土地登記資料（原處分卷第27至28頁）、美濃鎮公所97年9月3日美鎮農字第0970010363號函（下稱美濃鎮公所97年9月3日函，原處分卷第13至14頁）、系爭建物使用執照（原處分卷第63頁）、系爭建物地籍圖資查詢系統資料（原處分卷第73至77頁）、系爭建物稅籍紀錄表（原處分卷第62頁）、101年房屋現值核定通知書（原處分卷第64頁）、非約定轉帳納稅資料查詢及異動（原處分卷第71頁）、系爭建物房屋稅主檔查詢資料（原處分卷第72頁）、國土規劃地理資訊資訊圖台資料（原處分卷第18至26頁）、旗山分處114年3月25日函（原處分卷第9至10頁）、高雄市政府農業局114年5月21日高市農務字第11431582200號函（原處分卷第36頁）、旗山分處114年5月29日高市稽旗地字第1148455862號函（原處分卷第37至39頁）、原告114年6月9日地價稅自用住宅用地申請書（原處分卷第40至43頁）、旗山分處114年6月17日函（原處分卷第45至46頁）、原告114年6月30日申請書（原處分卷第48頁）、原處分（本院卷第15至16頁）及訴願決定（本院卷第18至26頁）等證據可以證明。

（二）應適用之法令：

1.土地稅法：

⑴第9條：「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。」。

⑵第14條：「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」。

⑶第17條第1項第2款：「合於左列規定之自用住宅用地，其地價稅按千分之2計徵：二、非都市土地面積未超過七公畝部分。」。

⑷第22條第1項前段：「非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦。」。

⑸第41條：「（第1項）依第17條……規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年地價稅開徵40日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年開始適用。前已核定而用途未變更者，以後免再申請。（第2項）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。」。

⑹第54條第1項第1款：「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3倍以下之罰鍰。」。

2. 查編與農業經營不可分離土地作業要點第2點第1款：「本要點之適用範圍，為符合下列規定且實際供與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地：（一）非都市土地：符合平均地權條例施行細則第35條規定者。」。

3. 平均地權條例施行細則第35條第2款：「非都市土地編為前條以外之其他用地合於左列規定者，仍徵收田賦：二、合於非都市土地使用管制規定作農業用地使用者。」。

（三）經查：

1. 按依憲法第19條「人民有依法律納稅之義務」規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。次按改制前司法院大法官釋字第537號解釋明示：「租稅稽徵程序，

稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務」，依其意旨觀之，乃因有關稅捐稽徵事項多而繁雜，勢難強制稅捐稽徵機關鉅細靡遺介入課稅要件事實之調查，且課稅事實大部分與納稅義務人生活範圍事件相連結，其最瞭解其各種情況，也最接近課稅證據資料，故乃藉由法律課予納稅義務人一定之申報協力義務，俾使稅捐稽徵機關得據以正確核課稅捐，此觀土地稅法第41條亦訂有「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40日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年期開始適用」、「適用特別稅率之原因、事實消滅時，納稅義務人應即向主管稽徵機關申報」之協力義務益明。且依土地稅法第41條第1項規定可知已規定地價之土地是否符合適用地價稅特別稅率之實體要件，應以當年度申請期限截止日為審核基準日，如未遵期提出申請，逾審核基準日後，縱使符合適用地價稅特別稅率之實體要件，該課稅年度亦不得適用特別稅率，僅能自申請之次年期開始適用，無法追溯變更（最高行政法院108年度判字第51號判決參照）。

2. 復按依土地稅法第14條、第54條第1項第1款規定，可知已規定地價之土地，除課徵田賦者外，應課徵地價稅。納稅義務人適用田賦之原因、事實消滅時，應主動向主管稽徵機關申報，否則除追補應納部分外，尚應處罰鍰。又依土地稅法第17條第1項第2款、第41條第1項前段規定，可知非都市土地面積未超過7公畝之自用住宅用地，其地價稅按千分之2計徵，應由土地所有權人於每年地價稅開徵40日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年開始適用。而土地稅法第41條有關申報協力義務之規定，既係基於行政資源有限性之本質並行政效能目的之追求，自非以土地在當期之實際使用情形為唯一考量。故土地稅法第41條有關

40天申請期間之限制，並非訓示規定，除納稅義務人有不可歸責於己之事由（參行政程序法第50條規定）外，其逾期申報即應生失權效果，法律亦未規定得由納稅義務人事後舉證而准予適用優惠稅率。逾審核基準日後，縱使符合適用地價稅特別稅率之實體要件，該課稅年度亦不得適用特別稅率，僅能自申請之次年期開始適用，無法追溯變更，以免有違程序經濟之追求，更寓有敦促優惠稅率權利人儘早申報行使權利之意旨，而得兼顧法安定性之要求。

3.系爭土地為非都市土地特定農業區之甲種建築用地，原自97年起課徵田賦。因坐落於系爭土地上之系爭建物自100年間起開始興建，於101年7月31日建築完成，原告未依行為時房屋稅條例第7條規定於30日內申報設立房屋稅籍，而由旗山分處依據營繕通報資料逕行設立房屋稅籍，依行為時之高雄市房屋稅徵收自治條例第4條第1款規定核定系爭房屋適用住家用稅率1.2%課徵房屋稅，並以101年9月24日旗稅分房字第1018425671號房屋現值核定通知書（下稱101年房屋現值核定通知書）通知原告，按1.2%稅率課徵房屋稅迄今之事實，有美濃鎮公所97年9月3日函（原處分卷第13至14頁）、系爭建物使用執照（原處分卷第63頁）、系爭建物地籍圖資查詢系統資料（原處分卷第73至77頁）、系爭建物稅籍紀錄表（原處分卷第62頁）、101年房屋現值核定通知書（原處分卷第64頁）、非約定轉帳納稅資料查詢及異動（原處分卷第71頁）、系爭建物房屋稅主檔查詢資料（原處分卷第72頁）及國土規劃地理資訊資訊圖台資料（原處分卷第18至26頁）可以佐證，此部分事實自堪認定。原告雖稱系爭建物之稅籍及適用住家用稅率課徵房屋稅是由其主動檢附戶籍資料申辦等語，惟未能提出相關證據資料為佐，自不足採，且此亦與是否已盡申報地價稅之協力義務無涉。

4.又系爭建物不論是否為原告主動向主管稽徵機關申報設立房屋稅籍及適用住家用稅率課徵房屋稅，究與系爭土地為

不同之不動產，分屬房屋稅條例與土地稅法規範之兩種不同課稅標的，稅捐稽徵機關於課徵房屋稅及地價稅時，自當分別遵循房屋稅條例及土地稅法之相關規定辦理，納稅義務人欲適用優惠稅率亦當依各該稅法規定要件及申請程序提出申請。原告既知悉系爭建物之用途登記為住宅，且自非約定轉帳納稅資料查詢及異動（原處分卷第71頁）、系爭建物房屋稅主檔查詢資料（原處分卷第72頁）觀之，系爭建物自102年間起即因上情以住家用稅率課徵房屋稅，則原告至遲自該時起亦應知悉系爭土地已不符合平均地權條例施行細則第35條第2款、查編與農業經營不可分離土地作業要點第2點第1款規定之要件，不得再依土地稅法第22條第1項前段規定課徵田賦，原告即負有於適用田賦之原因、事實消滅時，主動向主管稽徵機關申報之義務。而若原告主張系爭土地為自用住宅用地，其地價稅符合土地稅法第17條第1項第2款規定，得適用按千分之2計徵之特別稅率，自亦得及時遵守土地稅法第41條第1項所規定申請期間之限制，向主管稽徵機關提出申請。然其捨此未為，於系爭土地適用田賦之原因、事實消滅時，未如實主動申報，直至旗山分處主動查核發現系爭土地與原核定情形有異，以114年3月25日函核定系爭土地改按一般稅率課徵地價稅，並補徵109年至113年地價稅後，再於114年6月9日以系爭土地係自住用為由，向旗山分處申請按自用住宅用地稅率計徵地價稅，自僅得自114年起始能適用自用住宅用地稅率計徵地價稅，另109年至113年之地價稅則應維持以一般稅率課徵地價稅。

5. 復參以原告於本院自陳：（問：原告於101年7月31日系爭建物建築完成後，至114年6月9日申請系爭土地按自用住宅用地稅率計徵地價稅前，就地價稅有無曾經「主動申請」適用自用住宅用地稅率？）系爭土地本來是課徵田賦，我不可能主動申請改按自用住宅用地稅率等語（本院卷第90頁），可見原告為圖小利，未於系爭土地適用田賦

之原因、事實消滅後，主動向主管稽徵機關申報改課地價稅，並申請適用土地稅法第17條第1項第2款規定之特別稅率，反苛責被告未依職權調查課稅事實、未主動適用自用住宅用地特別稅率補徵109年至113年地價稅、於114年3月25日函核定系爭土地改按一般稅率補徵109年至113年地價稅，使原告未能及時於該課稅年度依土地稅法第41條第1項規定之期限前申請適用自用住宅用地特別稅率等，均顯係倒果為因，不足為採。

6. 再按行政程序法第117條規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：一、撤銷對公益有重大危害者。二、受益人無第119條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。」；行政程序法第119條規定：「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者。」。系爭土地自97年起課徵田賦，然系爭建物自100年間起即開始興建，於101年7月31日建築完成，系爭土地已不符課徵田賦之規定。而原告能獲得繼續免徵地價稅之利益，係因其未如實主動申報系爭土地實際用途所致，依行政程序法第119條規定，自無信賴值得保護之情形。則旗山分處於114年間查得上情，發現系爭土地有少徵地價稅情事，而以114年3月25日函核定改按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵109年至113年應徵之地價稅，對公益並無重大危害，且符合土地稅法第54條第1項第1款規定及核課期間之限制。是縱使系爭土地於109年至113年符合適用自用住宅用地地價稅特別稅率之實體要件，然因原告未如實申報系爭土地實際用途，致逾越土地

稅法第41條第1項規定之申請適用自用住宅用地地價稅特別稅率期限，該課稅年度自不得因原告嗣後於114年6月30日申請時再追溯變更適用特別稅率。故被告以原處分否准系爭土地於109年至113年適用自用住宅用地稅率補徵地價稅之申請，於法無違。原處分既無明顯錯誤或違法之處，自無原告所指被告應依職權自行更正或撤銷之必要。是以，原告主張系爭土地於109年至113年應改按自用住宅用地稅率千分之2補徵地價稅，洵屬無據。

（四）綜上所述，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，並無不合。原告訴請判決如其聲明所示，均為無理由，應予駁回。

（五）本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述必要，一併說明。

六、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　1　　月　　22　　日

法　官　顏珮珊

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後20日內，向本院提出上訴狀，上訴狀並應記載上訴理由，表明關於原判決所違背之法令及其具體內容或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體事實，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（上訴狀及上訴理由書均須按他造人數附繕本）。如未按期補提上訴理由書，則逕以裁定駁回上訴。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　1　　月　　22　　日

書記官　洪儀珊