

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第三庭

113年度稅簡字第50號

113年12月12日辯論終結

原告 林美滿
輔佐人 李正雄
被告 臺北市稅捐稽徵處

代表人 倪永祖
訴訟代理人 魏雅慧
劉怡昕（兼送達代收人）

上列當事人間地價稅事件，原告不服臺北市政府中華民國113年5月3日府訴一字第11360808782號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。
訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序部分：

一、按行政訴訟法第111條第1項、第3項第2款規定：「（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。（第3項）有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」

二、經查，原告起訴時狀載訴之聲明原為「1. 訴願決定、復查決定均撤銷。2. 訴訟費用由原告負擔。」嗣於本院審理中追加原處分為訴訟標的，變更聲明為：「1. 訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。2. 訴訟費用由原告負擔。」並特定「原處分」為被告民國112年11月22日北市稽中正乙字第1123708209B號函（下稱被告112年11月22日函）以及所附

110及111年地價稅繳款書、113年1月22日北市稽法甲字第1123002430號函（下稱被告113年1月22日函）所附112年地價稅繳款書（本院卷第96至97頁）。審酌原告追加上開原處分為訴訟標的，請求之基礎始終為：「因其所有之永昌段土地恢復一般用地稅率計算地價稅，與原按自用住宅用地稅率計算所生差額，而遭補徵之110年、111年、112年地價稅稅捐債務」，並未改變，亦均經復查及訴願程序。又其中追加之被告113年1月22日函所附112年地價稅繳款書（下稱減額後之112年地價稅繳款書，訴願審議卷第75頁），雖係被告作成復查決定時，始撤銷112年11月22日函所附更正後之112年地價稅繳款書（訴願審議卷第41至42頁）所重為之「減低稅額變更處分」（僅扣除原告已繳納之原112年地價稅，與補徵部分無涉），惟此變更處分亦未動搖請求基礎即112年應補徵之地價稅稅捐債務。是基於訴訟紛爭一次解決之目的，兩造亦均無表示反對意見，應認原告本件追加合於上揭規定，應予准許。

貳、實體部分：

一、事實概要：

(一)原告為臺北市○○區○○段0○段00地號土地（宗地面積147平方公尺，權利範圍全，下稱永昌段土地；地上建物門牌為臺北市○○區○○街00巷00號及同號2樓至5樓，下稱A房屋）、臺北市○○區○○段0○段000地號土地（宗地面積82平方公尺，權利範圍全，下稱中正段土地。地上建物門牌為臺北市○○區○○路0段000巷00號及同號2至5樓，下稱B房屋）之所有權人，二處土地原均按自用住宅用地稅率2%課徵地價稅。嗣被告查得A房屋僅有原告設籍，而B房屋自109年2月11日起亦僅有原告之配偶李正雄（下稱李君）設籍，已違反土地稅法第17條第3項自用住宅用地稅率「以一處為限」之規定，遂依土地稅法施行細則第8條第1項前段規定，請原告擇定其中一處土地適用自用住宅用地稅率課徵地價稅，經原告擇定中正段土地適用之。被告爰以112年11月22

日函，核定永昌段土地應自110年起恢復按一般用地稅率10‰課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第21條規定，補徵110年至111年按一般用地稅率與自用住宅用地稅率計算之差額地價稅各新臺幣（下同）52,496元及55,225元，重行核定112年地價稅85,824元。

(二)原告不服，申請復查未獲變更，而因被告查得原告已繳納原核定之112年地價稅30,599元，故以113年1月22日函送達復查決定書時，併作成減額後之112年地價稅繳款書，僅向原告補徵差額地稅55,225元（計算式：85,824－30,599＝55,225），再加計利息33元，共55,258元。嗣原告不服復查決定，提起訴願經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張：

(一)原告於112年11月22日所為更正後112年地價稅處分命原告繳納85,824元，漏未扣除原告已繳納之稅額30,599元，內容不明確，已違反行政程序法第5條規定。又原告僅在A房屋設籍而原告之配偶則在B房屋設籍，符合土地稅法第9條規定，並未違反同法第17條第3項規定，永昌段土地及中正段土地得分別適用自用住宅用地稅率，原處分就永昌段土地適用一般土地稅率計算地價稅，誤用上開規定而違法。且原告既已繳清110年至112年之地價稅，被告基於信賴保護原則不得任意另行或重行核定該等年度之地價稅等語。

(二)並聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

三、被告則以：

(一)原告所有之永昌段土地、中正段土地，原均按自用住宅用地稅率課徵地價稅，然經被告查得坐落於永昌段土地上之A房屋自96年3月27日起僅有原告設籍，中正段土地上之B房屋自109年2月11日起亦僅有原告之配偶李君設籍，是上開二處土地適用自用住宅用地稅率，不符合土地稅法第17條第3項規定。而後原告依土地稅法施行細則第8條規定，擇定中正段土地按自用住宅用地稅率，被告遂依稅捐稽徵法第21條規定，向原告補徵永昌段土地110年至111年按一般用地與自用

住宅用地稅率之差額地價稅，以及重行核定112年地價稅按一般用地稅率課徵，於法並無不合。原告雖於112年11月27日繳納112年度地價稅30,599元，仍有55,225元尚未繳納，並非如原告主張重行核定112年度地價稅額未扣除已繳納稅額之情形。又稅捐課徵之性質為負擔處分，並無適用信賴保護之餘地，何況依稅捐稽徵法第21條，稅捐機關在核課期間內若另發現有應徵之稅捐時，本得依法補行課徵稅額，故原處分合法等語。

(二)並聲明：原告之訴駁回。

四、本件爭點：

(一)原告主張其設籍在永昌段土地，其配偶李君設籍在中正段土地，並未違反土地稅法第17條第3項規定，兩地均應以自用住宅用地稅率課徵地價稅，有無理由？

(二)原告主張基於信賴保護原則，被告不得向其補徵110至112年地價稅，有無理由？

五、本院之判斷：

(一)應適用之法令：

1. 土地稅法

(1)第3條第1項第1款：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：
一、土地所有權人。」

(2)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。」

(3)第16條第1項前段：「地價稅基本稅率為10‰。……」

(4)第17條第1項及第3項：「（第1項）合於左列規定之自用住宅用地，其地價稅按2‰計徵：……（第3項）土地所有權人與其配偶及未成年之受扶養親屬，適用第1項自用住宅用地稅率繳納地價稅者，以一處為限。」

(5)第41條：「（第1項）依第17條……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。」

2. 稅捐稽徵法

(1)第21條第1項第2款、第2項：「（第1項）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。……（第2項）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。」

(2)第22條第4款：「前條第1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。」

3. 土地稅法施行細則第8條第1項前段：「土地所有權人在本法施行區域內申請超過一處之自用住宅用地時，依本法第17條第3項認定一處適用自用住宅用地稅率，以土地所有權人擇定之戶籍所在地為準；……。」

4. 適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則（下稱自用住宅用地認定原則）

(1)第1條：「為利稅捐稽徵機關受理申請適用自用住宅用地稅率課徵地價稅案件之審理，特訂定本原則。」

(2)第4條：「自用住宅用地面積及處數限制補充規定……

（二）自用住宅面積及處數限制……6. 一處之認定（1）土地所有權人同址設籍之配偶或未成年之受扶養親屬，另有土地供其已成年之直系親屬設籍居住，申請適用自用住宅用地稅率課徵地價稅者，並無一處之限制。亦即每一所有權人之土地，在不超過土地稅法第17條之面積限制內，如符合其他相關規定，均得申請適用自用住宅用地稅率。……」

5. 財政部80年5月25日台財稅字第801247350號函（下稱財政部80年5月25日函釋）：「（一）依土地稅法第17條及第18條規定，得適用特別稅率之用地，於適用特別稅率之原因、事實消滅時，應自其原因、事實消滅之次期起恢復按一般用地稅

01 率課徵地價稅。(二)土地所有權人與配偶及未成年之受扶養
02 親屬申報之自用住宅用地，因第(一)項原因致超過一處時，
03 應依土地稅法施行細則第8條規定之順序，認定一處適用自
04 用住宅用地稅率。」

05 (二)前提事實：

06 如事實概要欄所載之事實，除上開爭點欄所載外，為兩造所
07 不爭執，並有訴願決定（訴願審議卷第3至8頁）、復查決定
08 書（訴願審議卷第65至72頁）、被告112年11月22日函（訴
09 願審議卷第38至40頁）、被告110年地價稅繳款書（訴願審
10 議卷第44頁）、111年地價稅繳款書（訴願審議卷第43
11 頁）、原112年地價稅繳款書（訴願審議卷第101頁）、更正
12 後之112年地價稅繳款書（訴願審議卷第41至42頁）、減額
13 後之112年地價稅繳款書（訴願審議卷第75頁）、利息計算
14 明細表（訴願審議卷第76頁）、110至112年地價稅課稅明細
15 表（答辯卷第36至40頁）、建物及土地登記查詢資料（訴願
16 審議卷第46至55頁）、房屋使用情形變更申報書（訴願審議
17 卷第56頁）、地價稅依土地稅法第17條第3項規定適用自用
18 住宅用地申明書（訴願審議卷第57頁）、A房屋戶籍資料
19 （答辯卷第19至21頁）、B房屋戶籍資料（答辯卷第22至32
20 頁）、原告戶政資料（答辯卷第33頁）各1份在卷可稽，堪
21 以認定。

22 (三)109年2月11日起，原告就永昌段土地、中正段土地僅能擇一
23 適用自用住宅地價稅稅率，其主張兩處均得適用，並無理
24 由：

- 25 1. 按土地稅法第17條第1項及第3項：「（第1項）合於左列規
26 定之自用住宅用地，其地價稅按2‰計徵：……（第3項）土
27 地所有權人與其配偶及未成年之受扶養親屬，適用第1項自
28 用住宅用地稅率繳納地價稅者，以一處為限。」審酌該條之
29 立法意旨，係考量自用住宅用地為人民基本生活所必需，故
30 為減輕人民對於自用住宅用地之地價稅負擔，所特別訂定之
31 優惠稅率，然立法者為防杜人民濫用此優惠稅率，同時明文

限制要件，其中同條第3項即屬之。參酌第3項之立法理由為：「土地所有權人之配偶及未成年受扶養親屬依理僅應有一處自用住宅，故明文限制，以期公平，並防止取巧。」可知立法者認為土地所有權人及其配偶、未成年受扶養親屬共同生活在一處乃符合社會生活常情，是以，為避免擁有複數土地之所有權人逸脫實際共居之事實，變相以配偶、未成年受扶養親屬分別設籍在土地上建物地址之方式，讓各該土地均取得較一般地價稅更為優惠之自用住宅用地稅率，違背立法本旨，故將土地所有權人及其配偶、未成年受扶養親屬在適用此優惠稅率時擬制為一體。換言之，縱使該等人分別設籍在土地所有權人不同土地上之建物地址，亦僅能擇定一處土地適用土地稅法第17條之優惠稅率。

2. 查原告所有之永昌段土地於110至112年期間僅有原告設籍在坐落該土地上之A房屋；而原告所有之中正段土地自原告之成年直系卑親屬李宇千109年2月11日遭遷出戶籍起，至今僅餘原告之配偶李君設籍在坐落該土地上之B房屋等情，已於(二)認定，亦為兩造所不爭執（本院卷第100至101頁）。可見自109年2月11日起，中正段土地上B房屋已無得獨自適用自用住宅用地稅率之成年直系卑親屬李宇千設籍該處，僅有依土地稅法第17條第3項規定，須與原告視為一體適用優惠稅率之配偶李君設籍，揆諸上開說明，原告所有之永昌段土地、中正段土地自109年2月11日起，即違反土地稅法第17條第3項之要求，被告依土地稅法施行細則第8條第1項前段要求原告擇定一處適用優惠稅率，並就原告之擇定結果，依財政部80年5月25日函釋自適用特別稅率事實消滅之次期即110年起，對永昌段土地恢復按一般用地稅率對原告補徵110年至112年之地價稅，當屬合法，原告主張其永昌段土地、中正段土地得各自適用優惠稅率，於法無據。

(四)原告不得主張信賴保護原則：

1. 按信賴保護原則之要件與內涵，必須係行政機關之行政處分或其他行政行為，足以引起人民信賴（即信賴基礎），以及

01 人民因信賴該行政行為，而有客觀上具體表現信賴之行為
02 （即信賴表現）。嗣後該信賴基礎經行政機關撤銷或廢止、
03 變更而不復存在，使人民遭受不能預見之損失時，人民之信
04 賴必須值得保護，不得有信賴不值得保護之情形（即信賴利
05 益值得保護），且人民之信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之
06 公益，始能主張信賴保護原則。

07 2. 查原告110年至112年之地價稅，依稅捐稽徵法第21條第1項
08 第1款規定，仍在稅捐核課期間，先予敘明。復依同法第2項
09 規定：「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應
10 依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得
11 再補稅處罰。」準此，稅捐機關在核課期間內若另發現有應
12 徵之稅捐時，本得補行課徵，此乃立法者基於課稅公平原則
13 之明文。換言之，縱使原核課處分因經過法定期間而有形式
14 上之確定力，人民就稅捐核課期間內被告可能依上開法規為
15 變更、重為處分之課稅行政行為一事有所預見，難認人民得
16 將原核課處分作為信賴之基礎，是原告以110至112年原地價
17 稅核定作為被告不得補稅之信賴基礎，尚難憑採。

18 3. 再者，原告並未舉證其有何信賴表現，且被告短徵地價稅，
19 係肇因於原告於109年2月11日中正段土地適用自用住宅用地
20 優惠稅率之事實消滅後，誤解土地稅法第17條第3項之適
21 用，過失未依同法第41條第2項向被告申報，進而使被告於
22 110至112年間仍以自用住宅用地優惠稅率對其課稅。換言
23 之，被告錯誤認定課稅事實而短徵110至112年之地價稅，應
24 歸責於原告未盡其申報義務，對重要事項提供不正確資料及
25 不完全之說明所致，難認原告有信賴值得保護之情形。

26 4. 據上，原告並無信賴基礎、信賴表現，亦無信賴值得保護之
27 情形，原告主張信賴保護原則，難認可採。

28 (五)從而，被告自110年起恢復按一般用地稅率課徵永昌段土地
29 之地價稅，並向原告補徵110年至112年之地價稅差額（兩造
30 對於以此結論計算之稅額、計算式均不爭執，本院卷第101
31 頁），應屬合法。

01 六、綜上所述，原處分並無違法，復查決定、訴願決定予以維
02 持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

03 七、本件為判決基礎之事證已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及
04 所提訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一
05 一論述之必要。至原告於言詞辯論終結後，具狀聲請再開辯
06 論（本院卷第107至109頁），惟核其欲追加訴訟標的之請求
07 基礎，即被告對其補徵永昌段土地所生110年至112年地價稅
08 稅捐債務，以及基此所生之相關爭點，均已於本院言詞辯論
09 程序中充分攻防，故本院認無再開辯論之必要，併予指明。

10 八、結論：原告之訴為無理由。

11 中 華 民 國 114 年 1 月 9 日
12 法 官 楊甯仔

13 一、上為正本係照原本作成。

14 二、如不服本判決，應於送達後20日內，以原判決違背法令為理
15 由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原
16 判決所違背之法令及其具體內容，以及依訴訟資料合於該違
17 背法令之具體事實），其未表明上訴理由者，應於提出上訴
18 後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起
19 上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他
20 造人數附繕本）。

21 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
22 逕以裁定駁回。

23 中 華 民 國 114 年 1 月 9 日
24 書記官 呂宣慈