

嘉義市政府訴願決定書

府行法字第 1095011130 號

訴願人：000

代表人：000

地址：00 市 00 區 00 路 0 段 00 號

代理人：000

聯絡地址：嘉義市 0000 村 00 號

原處分機關：嘉義市政府財政稅務局

住址：嘉義市中山路 154 號

法定代理人：林瑞彥

住址：同上

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 109 年 3 月 26 日嘉市財服字第 1097000931 號復查決定書所為之處分提起訴願一案，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回

事 實

緣訴願人於 108 年 00 月 00 日與訴外人陳 00 訂定土地所有權贈與移轉契約書，受贈本市 000 段 000-00 地號土地（下稱系爭土地）宗地面積 00000 平方公尺，所有持分為 00000 分之 0000，持分面積為 000 平方公尺，並於同年 00 月 00 日共同申報按土地稅法第 28 條之 1 規定免徵土地增值稅，原處分機關以該系爭土地之地上建物為地下層，建物門牌：嘉義市 00 路 000 號地下室（整編前為嘉義市 000000 之 00 號，下稱系爭建物）為地下 0 層屬供公眾使用之避難室，可兼做停車空間使用，不得供其他用途，而認為系爭土地顯無法供 0000 之目的事業使用，核與免徵土地增值稅規定不符，爰於 108 年 12 月 27 日核定其土地增值稅為 00 萬 0000 元（同年

00 月 00 日繳清，並完成贈與移轉登記），訴願人不服，依法申請復查未獲變更，遂提起訴願。

訴願意旨略謂：

- 一、按社會福利事業…受贈土地申請免徵土地增值稅案件，稅捐稽徵機關依法應依據下列相關法令規定循序辦理審查：（一）受贈移轉時依據土地稅法第二十八條之一規定：「私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，免徵土地增值稅。但以符合左列各款規定者為限：一、受贈人為財團法人。二、法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。三、捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。」準此，審查作業應注意下列事項：1. 申請免稅之要件如下：（1）. 應為私人捐贈土地（2）. 受贈人為社會福利事業或…（3）. 捐贈之土地係供興辦社會福利事業或…使用。（4）. 受贈人為財團法人（5）. 法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。（6）. 捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。2. 應檢附文件如下：（1）. 契約書影本。（2）. 社會福利事業主管機關許可設立或主管教育行政機關許可設立之證明文件。（3）. 捐贈文書。（4）. 法人登記證書或法人登記簿謄本。（5）. 法人章程。（6）. 當事人出具捐贈人未因捐贈土地以任何方式取得利益之文書。（二）社福事業受贈取得產權後，稅捐稽徵機關依法應依據土地稅法第五十五條之一規定：「依第二十八條之一受贈土地之財團法人，有左列情形之一者，除追補應納之土地增值稅外，並處應納土地增值稅額二倍之罰鍰：一、未按捐贈目的使用土地者。二、違反各該事業設立宗旨者。三、土地收益未全部用於各該事業者。四、經稽徵機關查獲或經人舉發查明捐贈人有以任何方式取得所捐贈土地之利益

者。」列管並定期檢查，作業程序如下：1. 經審核符合土地稅法第二十八條之一規定免徵土地增值稅之案件均指定專人保管，每年訂定清查計畫最少檢查或抽查 1 次。2. 由稽徵機關邀集當地社會福利事業主管機關、地政機關及…成立檢查小組，協商實地勘查日程、進度及作業程序。稽徵機關負責工作之策劃與推動；地政機關負責提供作業有關地籍藍曬圖及土地位置之認定；當地社會福利事業主管機關或…負責認定是否按捐贈目的使用及是否違反各該事業設立宗旨。對於顯無變更使用之虞之受贈土地，得免予每年均為查核對象。

二、如上所述，本 0000 核屬土地稅法施行細則第 43 條規定：「本法第二十八條之一所稱社會福利事業，指依法經社會福利事業主管機關許可設立，以興辦社會福利服務及社會救助為主要目的之事業。…」，亦完全符合土地稅法第 28 條之一所列各款免徵土地增值稅的要件，詎料原處分機關仍認定受贈之嘉義市 000 段 000-00 號土地屬依法限制使用土地，無法提供興辦社會福利事業使用而未予免稅。

三、惟查土地稅法第 28 條之 1 及土地稅法施行細則第 43 條僅就「受贈人身分」、「解散後賸餘財產歸屬」、「捐贈人不得取得捐贈土地利益」及「應檢附證明文件」有所規範，而土地稅法第 28 條之 1 第 1 項雖載明「私人捐贈供興辦社福事業或依法設立私立學校使用之土地…」，惟對土地捐贈時之「使用情形」及其「使用分區編定」是否符合相關規定及認定權責機關為何？皆未明文規範，稅務人員曾因此撰寫研究報告報請財政部修正相關法令，獲財政部函覆：「尚不宜採」，並核示「因應作業方式」（如附件一），原處分機關未遵照財政部九十九年九月編印土地增值稅稽徵作業手冊第八節 陸、五、申請案件之審查（四）辦理，逕自認定受贈之嘉義市 0000 段

000-00 號土地屬依法限制使用之土地，無法提供興辦社會福利事業使用而未予免稅，殊屬不當。

四、次查原處分機關以本案地下室為防空避難室（可兼作停車場）即認定屬依法限制使用土地，無法提供興辦社會福利事業使用，純屬主觀認知，實有不宜！社會福利服務十分多元，一旦有「防空避難」需求，本地下室也可做為社會救助，提供需避難民眾使用，未來依規定規劃停車場，低收入戶免費、中低收入戶及原大樓住戶優惠…等等，既符合社會福利目標，也符合原編定用途，更何況依內政部規定：防空地下室、半地下室，其裝置固定設備或放置無法隨時搬動之機器等物品，不得超過總面積四分之一；但通往地下室之樓梯、盥洗室、機械停車設備及未設門鎖之隔間，不視為固定設備（如附件二）皆可視同依法使用。至於引用臺南市政府社會局 109 年 3 月 4 日南市社助字第 1090293624 號函覆原處分機關函覆「…難以判斷是否符合興辦社會福利事業使用…。」原處分據此裁定非供興辦社會福利事業使用，更屬誤解，一是與臺南市政府函文意旨顯著違背（「難以判斷是否符合」與「不符合」含意顯然不同），二是顯然違反財政部頒布之「因應作業方式」。

五、本基金會受贈標的嘉義市 00 路 000 號（嘉義市 000 段 0000 建號）係屬公寓大廈管理條例規範的「專有部分」，基於憲法保障財產權規定，本案地下室座落之基地既已全然符合土地稅法第 28 條之 1 的全部要件，自應免徵增值稅，且本基金會自當依限制使用規定，合法使用本地下室，自無需另提規劃書，原處分機關逕自推論本地下室無法興辦社會福利事業使用，確屬主觀認知，顯已逾越依法行政範疇，認事用法尚有違誤。

答辯意旨略謂：

一、按土地稅法第 28 條規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。但因繼承

而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」據此可知，土地增值稅係依據漲價歸公之原則，就土地自然漲價所得利益課稅，除有不課徵或免稅之法定事由外，均應於土地所有權移轉時加以課徵。另為鼓勵私人創辦社會福利事業，同法第 28 條之 1 明定「私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地免徵土地增值稅。但以符合左列各款規定者為限：一、受贈人為財團法人。二、法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬地方政府所有。三、捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。」又為避免假捐贈之名而行逃漏之實，同法第 55 條之 1 規定：「依第 28 條之 1 受贈土地之財團法人，有左列情形之一者，除追補應納之土地增值稅外，並處應納土地增值稅額 2 倍之罰鍰：一、未按捐贈目的使用土地者。二、違反各該事業設立宗旨者。三、土地收益未全部用於各該事業者。四、經稽徵機關查獲或經人舉發查明捐贈人有以任何方式取得所捐贈土地之利益者。」同法施行細則第 43 條第 3 項亦規定「依本法第 28 條之 1 核定免徵土地增值稅之土地，主管稽徵機關應將核准文號註記有關稅冊，並列冊（或建卡）保管，定期會同有關機關檢查有無本法第 55 條之 1 規定之情形。」用以監督並防免流弊。是以，私人捐贈供依法社會福利事業使用之土地免徵土地增值稅者，必須符合土地稅法第 28 條之 1 所定免徵要件，且以該等要件持續履行為必要，俾符立法意旨。次按財政部 106 年 12 月頒訂土地增值稅稽徵作業手冊第 2 章第 8 節社會福利事業及私立學校受贈土地免稅案件陸、作業說明五、申請案件之審查（四）「查調受贈之土地其地上建物如已被占用、出租、無償供他人使用及依法令限制，於捐贈土地時顯然無法提供興辦社會福利事業或依法設立學校使用者，無免稅規定之適用」規定，準此，稽徵機關於審查是類土地增值稅案件時，

應依上揭規定本於職權逐一審認，查與訴願人所附研究報告「伍、結論及建議」，內容略以「經財政部 102 年 9 月 16 日台財稅字第 10200154240 號函復如下：一、按社會福利事業及私立學校受贈土地申請免徵土地增值稅案件，應依土地稅法第 28 條之 1、同法施行細則第 43 條及土地增值稅稽徵作業手冊規定辦理。至受贈土地於受贈移轉時，依據相關法令及現況是否得為受贈者之用地及供作該事業、學校使用，屬事實認定範疇，稽徵機關應本諸職權調查認定。」，並無二致，訴願人主張申報系爭土地增值稅時，僅需依土地稅法第 28 條之 1 規定檢附相關資料，即應准於免徵土地增值稅，俟社福事業辦竣受贈產權後，辦理清查時，始可依土地稅法第 55 條之 1 規定由該事業之主管機關認定是否按捐贈目的使用，顯有所誤，揆諸上揭規定，受理訴願人申報土地增值稅時，本局發現該系爭建物有按捐贈目的使用之障礙，即逐一審核是否符合土地稅法第 28 條之 1、第 55 條之 1 規定之適用要件，洵無違誤。

二、按系爭建物使用執照存根 00 嘉建局都執字 0000 號所載，地下層為避難室，依建築技術規則第 142 條規定，供防空避難設備使用之樓層地板面積達到二百平方公尺者，以兼作停車空間為限，其使用限制由直轄市、縣（市）政府定之。又按防空避難設備管理維護執行要點亦明訂供防空避難設備使用之樓層，樓地板面積達二百平方公尺者，以兼作停車空間為限，未達二百平方公尺者，得兼作他種用途使用。但不妨礙防空避難或違反分區使用規定、建築法令及相關法令。建築物附建防空避難設備兼作停車空間者，不准變更作他種用途使用。違反本要點有關規定者，依建築法、公寓大廈管理條例及有關法令處理。再按嘉義市政府 108 年 00 月 00 日府都建字第 100000000 號函復，內容略謂：本案建築物為地下 0 層地上 0 層之集合住宅，地下 0 層面積 00000 平方公尺，

屬供公眾使用之建築物，其地下 0 層避難室空間，可兼作停車空間使用，不得供其他用途使用。據此，本案系爭土地地上建物使用執照所載為「避難室」，主要供防空避難室用，案經本局實地勘察現況，系爭建物僅能經由公寓大廈正門左側樓梯或從後面鐵門樓梯方能進入，現況並無法供交通工具通行使用。是，系爭土地顯非屬可供興辦社會福利事業使用之土地，自無土地稅法第 28 條之 1 規定免徵土地增值稅之適用，另訴願人稱系爭建物為防空避難室（可兼做停車用），提供須避難民眾使用，未來規劃停車場，供低收入戶免費、中低收入戶及原大樓住戶優惠…。既符合社會福利目標，自當依限制使用規定乙節，依訴願人捐助章程第五條本基金會目的事業為：關於身心、老人、嬰幼兒、兒童、青少年、婦女福利服務事項…等，再依訴願人 000 年 0 月 00 日 000 字第 00000000 號函說明三所載，「該受贈地下室，已荒廢多年，捐贈人無法獨立整修、維護，恐影響住戶權益，特捐贈予本基金會，期能借重本基金會之力，讓該地下室得以發揮應有機能，並妥善維護。本基金會自當妥為規劃，以符捐贈人期待。」，查訴願人受贈目的係為維護該大樓之住戶權益及符捐贈人期待，其對象非訴願人社會福利服務及社會救助之弱勢團體，且系爭建物依法供避難室使用（兼作停車空間用），有違社會福利事業設置之宗旨，難謂有按捐贈目的使用，核與土地稅法第 28 條之 1、第 55 條之 1 免徵土地增值稅的規定不符。

三、按土地稅法第 28 條之 1 之立法理由為「為配合老人福利法、兒童福利法（現為兒童及少年福利與權益保障法）、殘障福利法（現為身心障礙者權益保障法）及社會救助法之施行，鼓勵私人創辦社會福利事業，明定私人捐贈供興辦社會福利事業使用之土地免徵土地增值稅。」而所謂社會福利事業係指依法經社會福利事業主管機關許可設立，以興辦社會福利

服務及社會救助為主要目的之事業；另受贈土地其地上建物如有被占用、出租、無償供他人使用及依法令限制，於捐贈土地時顯然無法提供興辦社會福利事業使用者，均不符合免徵土地增值稅規定用。本案系爭建物用途為避難室，可兼作停車空間使用，不得供其他用途使用，屬依法限制使用土地，為求事證明確，案經訴願人主管機關臺南市政府社會局109年0月0日南市社助字第1000000000號函復，內容略謂：「該會受贈土地經貴局查得使用執照所載建物（地下層）用途為避難室，屬依法限制使用土地，並經貴市都市發展處函復依建築技術規則僅可兼做停車空間使用，不得供其他用途使用，另經貴局現場實地勘查，該建物無法供車輛通行使用，惟該受贈土地係作何使用，該會未有明確說明，且未曾函報相關社福使用計畫，難以判斷是否符合興辦社會福利事業使用，爰本局尊重貴局專業審認。」，查台南市政府社會局難以判斷系爭土地是否符合興辦社會福利事業使用，肇因於訴願人未曾函報相關社福使用計畫，然，訴願人主張受贈建物係屬公寓大廈管理條例規範的「專有部分」，自當依限制使用規定，供避難民眾使用，未來規劃停車場，供低收入戶免費、中低收入戶及原大樓優惠…，自無須另提規劃書乙節，查因訴願人未提供規劃書致無法審認系爭土地是否按捐助目的使用，案經現場實地勘查該建物無法兼作停車使用，蓋訴願人所訴無需另提規劃書，要非可採，綜觀訴願人之受贈目的及服務對象與系爭建物之使用情形，均違反捐助章程及未按捐贈目使用，本局以一般用地稅率核定應納土地增值稅00萬0000元，於法有據。綜上所述，原處分並無不合，本件訴願顯無理由，敬請察核予以駁回，以維稅政

理 由

- 一、按「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅…」、「私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，免徵土地增值稅。但以符合左列各款規定者為限：一、受贈人為財團法人。二、法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。三、捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。」、「本法第 28 條之 1 所稱社會福利事業，指依法經社會福利事業主管機關許可設立，以興辦社會福利服務及社會救助為主要目的之事業。…」分別為土地稅法第 28 條、第 28 條之 1 及同法施行細則第 43 條第 1 項所明定。
- 二、次按「社會福利事業及私立學校受贈土地免稅案件之審查陸、作業說明：一、申請免稅之要件(一)應為私人捐贈土地。(二)受贈人為社會福利事業或依法設立私立學校。(三)捐贈之土地係供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用。(四)受贈人為財團法人。(五)法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。(六)捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。…五、申請案件之審查(一)…(四)查調受贈之土地其地上建物如已被占用、出租、無償供他人使用及依法令限制，於捐贈土地時顯然無法提供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用者，無免稅規定之適用。」為財政部 106 年 12 月頒訂土地增值稅稽徵作業手冊第 2 章第 8 節所明定。
- 三、又按「防空避難設備之附建標準依下列規定：一、非供公眾使用之建築物，其層數在六層以上者，按建築面積全部附建。」、「建築物有下列情形之一，經當地主管建築機關審查或勘查屬實者，依下列規定附建建築物防空避難設備：一、…六、供防空避難設備使用之樓層地板面積達到二百平方公尺者，以兼作停車空間為限；未達二百平方公尺者，得兼作他種用途使用，其使用限制由直轄市、縣（市）政府定之。」分別為建築技

術規則第 141 條第 1 項第 1 款及第 142 條第 1 項第 6 款所明定。

四、依上述法規可知，私人捐贈供依法社會福利事業使用之土地欲免徵土地增值稅者，必須符合該等法規所定免徵要件，且以該等要件持續履行為必要，本案系爭土地於受贈移轉時，現況是否得為受贈者之用地及供作該事業使用，核屬事實認定範疇，此部分原處分機關除本諸其職權至現場實地調查外，並佐以建築主管機關嘉義市政府都市發展處及台南市政府社會局之函文而認定系爭土地顯非屬可供興辦社會福利事業使用之土地，而無土地稅法第 28 條之 1 規定免徵土地增值稅之適用，其所為事實調查之程序堪稱詳盡，亦無違反經驗法則及論理法則之處，故其調查所得之內容應足以認定為真實，繼而依此事實適用前揭法規而得出系爭土地不符免徵土地增值稅之要件而為原處分，亦符合法規之規定而無違法不當之處，從而原處分應屬適法無誤。又訴願人於 109 年 0 月 00 日再提出訴願補充理由書指原處分機關未依法行政、未遵循程序正義原則及邏輯推演謬誤等，核與本件訴願結果無任何影響，不再論述，一併敘明。

五、綜上所述，本案原處分機關行政處分並無違誤，訴願人所提之訴願為無理由，爰依據訴願法第 79 條第 1 項規定駁回其訴願。

訴願審議委員會主任委員	陳永豐
委員	蕭文生
委員	洪千雅
委員	嚴庚辰
委員	陳偉仁
委員	涂美娟
委員	謝靜容

委員 陳冠吟

中 華 民 國 109 年 6 月 22 日

如不服本決定，得於決定書送達之次日起二個月內向高雄高等行政法院提起行政訴訟。

嘉義市政府訴願決定書

府行法字第 1095010439 號

訴願人：000

身分證字號：0000000000

住址：00 市 00 街 00 號

居所：00 縣 00 鎮 00 路 00 號

代理人：000

身分證字號：0000000000

住址：00 市 00 街 00 號

居所：00 縣 00 鎮 00 路 00 號

原處分機關：嘉義市政府財政稅務局

住址：嘉義市中山路 154 號

法定代理人：林瑞彥 住址：同上

上訴願人因地價稅事件，不服原處分機關 109 年 0 月 00 日嘉市財服字第 1090000000 號所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人所有持分全部之本市 00 段 00 地號土地（以下稱系爭土地）宗地面積 00 平方公尺，地上建物門牌：嘉義市 0 區 00 里 00 街 00 號（以下稱系爭建物），依本局 00 年 0 月 00 日土地卡所載，00 年 00 月 00 日以嘉市稅財字第 00000000 號函核准系爭土地面積 00 平方公尺自 00 年起按自用住宅用地稅率課徵地價稅在案。復依 00 縣稅務局 109 年 0 月 00 日 000 字第 1090000000 號函送之相關資料，查系爭建物自 00 年 0 月 00 日起已無土地所有權人即申請人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，核與土地稅法第 9 條自用住宅用地規定不符，遂於 109 月 00 日以嘉市財土字第 1090000000 號函核定，自 000 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第 21 條規定補徵核課期間內 000 年至 000 年短

收之地價稅差額，分別為 000 年地價稅新台幣(以下同)0000 元、000 年地價稅 0000 元、000 年地價稅 0000 元、000 年地價稅 0000 元、000 年地價稅 0000 元，訴願人不服，依法申請復查未獲變更，遂向鈞府提起訴願。

訴願意旨略謂：

訴願人與配偶(000)於本市分別持有系爭土地及 000 段 00000 地號(以下稱案外土地)等 2 筆土地，原皆可申請按自用住宅用地稅率課徵地價稅；然為辦理免徵使用牌照稅，其配偶(000)之戶籍由嘉義市 00 街 000 巷 00 號遷至嘉義市 00 街 00 號，依本局地價稅開徵繳款書背面及信封皆明示之宣導標語，顯見承辦人熟悉法令，惟申辦免徵使用牌照稅時，未告知戶籍遷出對系爭土地課稅之應注意事項，又公務機關以電腦連線，應知悉及審核該土地是否符合要件，是本事件非完全歸責於訴願人，請撤銷原核定補徵 000 年至 000 年地價稅差額 0000 元。

答辯意旨略謂：

一、查訴願人所有系爭土地面積00平方公尺原符合土地稅法第9條及第17條規定，並經本局(原為嘉義市稅捐稽徵處)於000年00月00日以嘉市稅財字第00000000號函核准自000年起按自用住宅用地稅率核課地價稅在案，復依00縣稅務局函送之相關資料，訴願人所有系爭建物自00年00月00日起查無土地所有權人即申請人或其配偶、直系親屬於該地設立戶籍，核與土地稅法第9條規定自用住宅用地適用要件不符，本局依前揭財政部80年5月25日台財稅第801247350號函釋規定，因系爭土地適用自用住宅用地稅率之事實已消滅，應於次期起恢復按一般用地稅率課徵地價稅，遂於109年00月00日以嘉市財土字第

1090000000號函核定系爭土地面積00平方公尺自00年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第21條及第22條規定5年核課期間內，補徵000年至000年差額之地價稅，於法有據，洵屬允當。

二、參司法院釋字第537號解釋理由書意旨：「…於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得可支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，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。觀諸土地稅法第41條、土地稅減免規則第24條相關土地稅減免優惠規定，亦均以納稅義務人之申請為必要，且未在期限前申請者，僅能於申請之次年適用特別稅率。此一納稅義務人之申報義務實為適用優惠稅率規定必要之稽徵程序。」

三、訴願人指摘，依本局郵寄開徵地價稅繳款書信封載有「注意：戶籍全遷出，地價稅差很大」等宣導標語，顯見本局承辦人熟悉法令，申辦減免使用牌照稅作業時，未告知戶籍遷出對系爭土地課稅之應注意事項，又公務機關以電腦連線，應知悉及審核該土地是否適用特別稅率之符合要件，非完全歸責於訴願人乙節，按土地稅法第41條之立法理由，自用住宅用地適用優惠稅率，為納稅義務人之權利，自宜由納稅義務人提出主張，故其在原因事實發生或消滅時，應行申請或申報。次按土地稅減免規則第24條規定，自用住宅用地申請減免

地價稅，應於每年開徵四十日前提出申請；逾期申請者，自申請之次年（期）起減免。減免原因消滅，自次年（期）恢復徵收。再按前揭司法院釋字第 537 號解釋理由意旨，有關課稅要件事實，係在訴願人所得可支配之範圍，相關的減免事項，納稅義務人知之最詳，乃課以訴願人申報之協力義務，俾使本局得據以正確核課地價稅；另本局每年郵寄開徵地價稅繳款書信封上之宣導標語，係為租稅宣導之一環，主要係曉示民眾戶籍全遷出，將影響地價稅額甚鉅，訴願人實不應將此宣導措施，作為未履行申報協力之卸責之詞，又訴願人及其配偶（000 即本案代理人）分別於 00 年向本局及 000 年 0 月 00 日向 00 縣稅務局申請土地按自用住宅用地稅率課徵地價稅，難謂不知其適用要件及應負申報協力義務，準此，揆諸前揭法令及函釋，訴願人未依土地稅法第 41 條規定，於每年（期）地價稅開徵前提出按自用住宅用地稅率課徵地價稅之申請，顯未盡申報協力義務，是以訴願人所主張之理由，實難採憑，本局依法補徵 000 年至 000 年地價稅差額 0000 元，於法洵屬有據並無違誤。

四、另訴願人主張案外土地（地上建物門牌：00市00街00號），有直系親屬長女000於000年0月0日年滿20歲，可不待申請即可適用自用住宅用地稅率課徵地價稅乙節，如前所述，仍應由土地所有權人依上開法令規定提出申請，又土地所有權人000君（訴願人之配偶即本案代理人）已於000年0月0日申請該案外土地適用自用住宅用地稅率課徵地價稅，本局已於當日（109年0月0日）以嘉市財土字第1090000000號函核准在案；另所稱「復查決定書理由一」引用之法條，未註明法律名稱，查該法律條文載於該段段末，併於說明。

五、綜上所述，原處分並無不合，本件訴願顯無理由，敬請察核予

以駁回，以維稅政。

理 由

- 一、按土地稅法第 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 17 條第 1 項規定：「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。二、非都市土地面積未超過七公畝部分。」第 41 條規定：「(第 1 項)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。(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。」稅捐稽徵法第 21 條規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：……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；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」財政部 80 年 5 月 25 日台財稅第 801247350 號函：「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率課徵地價稅。……」另按司法院大法官會議釋字第 537 號解釋理由書略以：「……惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第十

九條『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。……」合先敘明。

- 二、查自用住宅用地稅率課徵地價稅之土地，應以「自用」者為限，而「自用」之積極要件為土地所有權人或其配偶、直系親屬辦竣戶籍登記，其消極要件則為未出租或未供營業之用，故土地所有權人或其配偶、直系親屬是否於該土地辦竣戶籍登記及該地有無出租他人或供營業使用之情形，乃係認定該土地是否為自用住宅用地之要件。經查，依據戶政連線資料記載，訴願人及其直系血親卑親屬已於 000 年 00 月 00 日已辦理戶籍遷出，訴願人之配偶亦於 000 年 00 月 00 日已辦理戶籍遷出。從而，訴願人或其配偶、直系親屬自 000 年 00 月 00 日起即未設籍於系爭建物，依財政部 80 年 5 月 25 日台財稅第 801247350 號函之意旨，原處分機關即應於 00 年起恢復按一般用地稅率課徵地價稅，惟其核課期間則應受稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款五年之限制，故原處分機關於依稅捐稽徵法第 21 條規定向訴願人補徵 000 年至 000 年短收之地價稅差額，於法有據，尚無不合。
- 三、次查，土地經核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅後，納稅義務人或其配偶、直系親屬因故遷出戶籍，致適用特別稅率之原因、事實消滅，依前揭土地稅法第 41 條規定，納稅義務人即負有應向主管稅捐稽徵機關申報，俾使稅捐稽徵機關得據以正確核課系爭稅捐之協力義務，係貫徹公平及合法課稅所必要。本案訴願人及其配偶、直系血親卑親屬分別於 00 及 00 年間因故辦理戶籍遷出，訴願人自負有向原處分機關申報之義務，而訴願人未履行該義務，嗣後原處分機關知悉上開情形，爰依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款規定，向訴願人補徵 000 年至 000 年短收之地價稅差額，依法尚無不合，訴

願人稱原處分機關得以電腦連線，應知悉及審核該土地是否符合要件，故本事件非完全歸責於訴願人云云，應係誤解納稅義務人申報協力義務之意涵。

- 四、是故，訴願人所有系爭土地，原經核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅有案，嗣經原處分機關知悉訴願人或其配偶、直系親屬之戶籍於 00 年 00 月 00 日起即未設籍於系爭建物，而未符合土地稅法第 9 條自用住宅用地規定，應改按一般用地稅率課徵地價稅，原處分機關依稅捐稽徵法第 21 條規定，向訴願人補徵補徵 000 年至 000 年短收之地價稅差額，並無違誤，是訴願人遽提起訴願，揆諸首揭規定，自非法之所許。
- 五、訴辯雙方其餘主張對於訴願決定之審查不生影響不另一一陳明，併予敘明。
- 六、綜上論結，本案原處分機關行政處分依法並無違誤，訴願人所為訴願為無理由，爰依據訴願法第 79 條第 1 項規定駁回訴願。

訴願審議委員會主任委員	陳永豐
委員	蕭文生
委員	洪千雅
委員	陳偉仁
委員	嚴庚辰
委員	涂美娟
委員	謝靜容
委員	陳冠吟

中華民國 109 年 6 月 20 日
如不服本決定，得於決定書送達之次日起二個月內向臺灣嘉義地方法院提起行政訴訟。