

訴 願 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○ 律 師

原 處 分 機 關 臺 北 市 稅 捐 稽 徵 處

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關民國 114 年 7 月 15 日北市稽中正增字第 1148701755A 號函及 114 年 9 月 24 日北市稽法乙字第 1143001066 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

訴願人前於民國（下同）74 年 7 月 16 日立約出售其所有本市土地，業依土地稅法行為時第 34 條第 1 項規定，按一生一次之自用住宅用地稅率課徵土地增值稅在案。嗣訴願人於 114 年 6 月 27 日立約出售其所有本市中正區○○段○○小段○○地號土地（宗地面積 15,660 平方公尺，權利範圍 143/87,356，持分面積為 25.64 平方公尺，下稱系爭土地；地上建物門牌為本市中正區○○路○○巷○○號○○樓，訴願人權利範圍為全部，下稱系爭房屋；下合稱系爭房地），另於同日委由代理人○○○（下稱地政士○君）填具土地增值稅（土地現值）申報書（下稱 114 年 6 月 27 日申報書）向原處分機關所屬中正分處（下稱中正分處）申報系爭土地移轉現值，並檢附土地所有權人出售自用住宅用地申請適用土地稅法第 34 條第 5 項規定申明書（下稱申明書），申請系爭土地面積 21.24 平方公尺部分依土地稅法第 34 條第 5 項規定，按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，不受一生一次之限制，其餘面積 4.4 平方公尺部分按一般用地稅率課徵土地增值稅。經中正分處查得系爭房地於 114 年 6 月 27 日出售前 5 年內（109 年 6 月 28 日至 114 年 6 月 27 日），系爭房屋有供人民團體使用情事；案經原處分機關審認訴願人所有系爭房地於出售前 5 年內，系爭土地面積 21.24 平方公尺部分符合土地稅法第 9 條及第 34 條第 5 項第 5 款規定，另該地面積 4.4 平方公尺部分供人民團體等使用，非供自用住宅使用，不符土地稅法第 9 條及第 34 條規定，乃以 114 年 7 月 15 日北市稽中正增字第 1148701755A 號函（下稱原處分）通知訴願人，核定系爭土地面積 21.24 平方公尺部分按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅及應納土地增值稅額為新臺幣（下同）93 萬 5,546 元，其餘面積 4.4 平方公尺按一般用地稅率課徵土地增值稅及應納土地增值稅額為 60 萬 1,979 元，共計 153 萬 7,525 元

。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 114 年 9 月 24 日北市稽法乙字第 143001066 號復查決定（下稱復查決定）：「復查駁回。」該復查決定書於 114 年 9 月 26 日送達，訴願人不服，於 114 年 10 月 21 日在本府法務局網站聲明訴願，114 年 11 月 14 日補具訴願書，114 年 12 月 24 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理 由

一、按土地稅法第 5 條規定：「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。……前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉……。」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 28 條本文規定：「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。」第 31 條第 1 項第 1 款、第 3 項規定：「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除下列各款後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。」「土地所有權人辦理土地移轉繳納土地增值稅時，在其持有土地期間內，因重新規定地價增繳之地價稅，就其移轉土地部分，准予抵繳其應納之土地增值稅。但准予抵繳之總額，以不超過土地移轉時應繳增值稅總額百分之五為限。」第 32 條規定：「第三十一條之原規定地價及前次移轉時核計土地增值稅之現值，遇一般物價有變動時，應按政府發布之物價指數調整後，再計算其土地漲價總數額。」第 33 條第 1 項、第 7 項規定：「土地增值稅之稅率，依下列規定：一、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額未達百分之一百者，就其漲價總數額徵收增值稅百分之二十。二、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之一百以上未達百分之二百者，除按前款規定辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之三十。三、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之二百以上者，除按前二款規定分別辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之四十。」「持有土地年限超過三十年以上者，就其土地增值稅超過第一項最低稅率部分減徵百分之三十。」68 年 7 月 25 日修正公布之第 34 條第 1 項、第 3 項規定：「土地所有權人出售其自用住宅用地者，都市土地面積未超過三公畝部分或非都市土地面積未超過七公畝部分，其土地增值稅統就該部分之土地漲價總數額按百分之十徵收之……。」「土地所有權人，依第一項規定稅率繳納土地增值稅者，以一次為限。」第 34 條第 1 項、第 4 項、第 5 項規定：「土地

所有權人出售其自用住宅用地者，都市土地面積未超過三公畝部分……其土地增值稅統就該部分之土地漲價總數額按百分之十徵收之；超過三公畝……其超過部分之土地漲價總數額，依前條規定之稅率徵收之。」「土地所有權人，依第一項規定稅率繳納土地增值稅者，以一次為限。」「土地所有權人適用前項規定後，再出售其自用住宅用地，符合下列各款規定者，不受前項一次之限制：一、出售都市土地面積未超過一·五公畝部分或非都市土地面積未超過三·五公畝部分。

二、出售時土地所有權人與其配偶及未成年子女，無該自用住宅以外之房屋。三、出售前持有該土地六年以上。四、土地所有權人或其配偶、未成年子女於土地出售前，在該地設有戶籍且持有該自用住宅連續滿六年。五、出售前五年內，無供營業使用或出租。」

自用住宅用地土地增值稅書面審查作業要點第 2 點規定：「土地所有權人申請適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之案件，除有第十一點或第二十一點規定情形外，應依據戶政、地政及稽徵機關有關資料，以書面審查方式辦理，不再實地勘查。」第 11 點規定：「申請適用一生一次自用住宅用地稅率課徵土地增值稅案件，有下列情形之一者，經簽報核准後，得派員至現場實地勘查：（一）地上房屋合併打通使用。（二）拆除改建。（三）未檢附使用執照或建物所有權狀，以建物測量成果表（圖）或建築改良物勘查結果通知書代替。（四）其他經書面審查發現顯有疑問之重大特殊案件。」第 21 點規定：「申請適用一生一屋自用住宅用地稅率課徵土地增值稅案件，有第十一點各款情形之一者，依該點規定辦理。」

財政部 89 年 3 月 14 日台財稅第 0890450770 號函（下稱 89 年 3 月 14 日函）：「檢送研商『同一樓層房屋部分供自用住宅、部分供非自用住宅使用，其坐落基地如何依房屋實際使用情形之面積比例，分別按自用住宅用地、一般用地稅率課徵土地增值稅』相關事宜會議紀錄 1 份，請依該會商結論辦理。」

附件：研商「同一樓層房屋部分供自用住宅、部分供非自用住宅使用，其坐落基地如何依房屋實際使用情形之面積比例，分別按自用住宅用地、一般用地稅率課徵土地增值稅」相關事宜會議紀錄會商結論：（一）同一樓層房屋部分供自用住宅使用，其供自用住宅使用與非自用住宅使用部分能明確劃分者，該房屋坐落基地得依房屋實際使用比例計算所占土地面積，分別按自用住宅用地及一般用地稅率課徵土地增值稅。（二）依前項規定申請部分土地按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅時，應由納稅義務人填報供自用住宅及非自用住宅使用之面積。（三）納稅義務人申請同一樓層房屋部分土地按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅者，其使用面積原則以房屋稅課徵資料為準。但出售前 1 年內房屋使用面積有變更

者，以 1 年內供非自用住宅使用最大面積認定為非自用住宅面積；如納稅義務人主張其非自用住宅面積低於六分之一或有異議時，應依其實際使用情形參考最近 1 年申請房屋變更使用或地價稅按自用住宅用地稅率課徵情形，核實認定。……。」

109 年 5 月 8 日台財稅字第 10800117831 號令（下稱 109 年 5 月 8 日令）：「一、土地所有權人地上建物部分供自用住宅使用，部分供非自用住宅使用，其出售土地申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之面積，應依建物實際使用情形所占土地面積比例計算，分別適用自用住宅用地及一般用地稅率課徵土地增值稅。……。」

112 年 11 月 8 日台財稅字第 11204626540 號令（下稱 112 年 11 月 8 日令）：「一、土地稅法第 34 條第 2 項『出售前 1 年內』及同條第 5 項第 5 款『出售前 5 年內』，以下列基準日往前推算 1 年或 5 年之期間計算：
（一）出售土地於訂定契約之日起算 30 日內申報移轉現值者，以訂約日為準；
……。」

二、本件訴願及補充理由略以：

- （一）地政士○君係以網路申報系爭土地全部面積 25.64 平方公尺按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，嗣經中正分處承辦人多次通知應改用一生一屋之自用住宅用地稅率課徵土地增值稅、全部面積應更改成部分面積 21.24 平方公尺申請按自用住宅用地稅率課徵、其餘面積 4.4 平方公尺按一般用地稅率課徵土地增值稅，並非訴願人自始作此填報。
- （二）訴願人於 93 年 11 月、101 年分別將系爭房屋無償借予○○劇團（下稱劇團）設立團址及○○協會（下稱協會）設立會址，該 2 團體之負責人均為訴願人之女，劇團及協會均未實際使用系爭房屋。訴願人不知劇團、協會不在系爭房屋辦公可以申請使用面積變更。是否為住宅用地，並非以地價稅適用之稅率而定。109 年系爭房屋即已供訴願人日常住居生活作息之用，並無任何面積非作為住宅使用，訴願人並提供拍攝時間為 109 年 5 月 10 日及同年 10 月 2 日之室內照片，原處分機關對於該照片之審認情形應提出說明。本件訴願人確實居住於系爭房屋，如無論訴願人有無將土地上系爭房屋出租或營業，都課一般用地稅率，對訴願人顯失公平，亦違反行政程序法第 9 條規定。
- （三）若認列協會有使用系爭房屋，原處分機關可依 109 年房屋稅課稅明細表認列協會所占房屋面積為 3.52 平方公尺計算一般用地稅率，卻以 4.4 平方公尺按一般用地稅率課徵土地增值稅，有違實質課稅原則。原處分機關未實地勘查系爭房屋全部為訴願人住宅，逕予否准面積 4.4 平方公尺依自用住宅用地

稅率計課，自有未洽。

- (四) 若分類屬住家之公益出租適用自用稅率 1.2%，同為非營利組織，又無償設籍，何以不能適用自用稅率，反錯誤歸類更高稅率類別，顯不合理。請撤銷原處分及復查決定。

三、查訴願人前於 74 年 7 月 16 日立約出售其所有本市土地時，業適用土地稅法行為時第 34 條第 1 項所定之一生一次自用住宅用地稅率課徵土地增值稅在案。嗣訴願人於 114 年 6 月 27 日立約出售系爭土地，並於同日委由地政士○君申請系爭土地面積 21.24 平方公尺部分依土地稅法第 34 條第 5 項規定，按自用住宅用地稅率 10%課徵土地增值稅，其餘面積 4.4 平方公尺部分按一般用地稅率課徵土地增值稅。經原處分機關查得系爭房地於 114 年 6 月 27 日出售前 5 年內（109 年 6 月 28 日至 114 年 6 月 27 日），系爭房屋有供人民團體使用情事，亦即分別於 93 年 11 月、101 年起供劇團、協會設立團址、會址（劇團於 110 年 6 月 25 日遷出、協會於 110 年 7 月 16 日遷出），爰以系爭房屋按非住家非營業用稅率課徵房屋稅之課稅面積 18.16 平方公尺占系爭房屋全部課稅面積 105.8 平方公尺之比例，據以計算系爭土地非供自用住宅使用之面積為 4.4 平方公尺，不符土地稅法第 9 條及第 34 條規定，應按一般用地稅率課徵土地增值稅，其餘面積 21.24 平方公尺部分符合土地稅法第 9 條及第 34 條第 5 項第 5 款規定，按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，應納土地增值稅額共計 153 萬 7,525 元；有 114 年 6 月 27 日申報書、申明書、系爭房地之所有權相關部別列印畫面、訴願人之全戶戶籍資料、適用自用住宅用地稅率查詢案件回覆通知書、台北市房屋稅籍紀錄表、系爭房屋 102 年及 103 年房屋稅主檔查詢、訴願人之 94 年至 113 所有權人檔清單、109 年至 114 年房屋稅主檔查詢、臺北市政府文化局 110 年 6 月 29 日北市文化藝術字第 1103020798 號函、劇團及協會之扣繳單位歷史資料查詢、系爭房屋 109 年課稅明細表、劇團及協會營業稅籍主檔查詢等影本附卷可稽，原處分及復查決定自屬有據。

四、至訴願人主張其將系爭房屋無償借予劇團、協會設立團址、會址，該 2 團體均未實際使用系爭房屋；其不知劇團、協會未在系爭房屋辦公可以申請使用面積變更；訴願人提供 109 年 5 月 10 日及同年 10 月 2 日拍攝之室內照片，原處分機關未對於該照片之審認情形提出說明；訴願人確實居住於系爭房屋，系爭土地課一般用地稅率對訴願人顯失公平；可依 109 年房屋稅課稅明細表認列協會所占系爭房屋面積為 3.52 平方公尺計算一般用地稅率，卻以 4.4 平方公尺按一般用地稅率課徵土地增值稅，有違實質課稅原則；原處分機關未實地勘

查系爭房屋全部為訴願人住宅，逕予否准 4.4 平方公尺依自用住宅用地稅率計課；住家之公益出租適用自用稅率 1.2%，同為非營利組織，又無償設籍，不能適用自用稅率，顯不合理；地政士○君 114 年 6 月 27 日之申報面積係依中正分處人員指導填報云云：

- (一) 按土地稅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；次按土地所有權人出售其自用住宅用地者，都市土地面積未超過 3 公畝部分，其土地增值稅統就該部分之土地漲價總數額按百分之十徵收之；土地所有權人依該自用住宅用地稅率繳納土地增值稅者，以 1 次為限；另按土地所有權人適用該自用住宅用地稅率繳納土地增值稅後，再出售其自用住宅用地，符合土地稅法第 34 條第 5 項各款規定者，不受 1 次之限制；為土地稅法第 9 條、行為時第 34 條第 1 項、第 3 項及現行第 34 條第 1 項、第 4 項、第 5 項等明定。復按土地稅法第 34 條第 5 項第 5 款規定出售前 5 年內無供營業使用或出租之期間計算，出售土地於訂定契約之日起算 30 日內申報移轉現值者，則以訂約日為基準日往前推算；有財政部 112 年 11 月 8 日令釋意旨可資參照。又納稅義務人申請部分土地按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅時，應由納稅義務人填報供自用住宅及非自用住宅使用之面積；同一樓層房屋部分供自用住宅使用，其供自用住宅使用與非自用住宅使用部分能明確劃分者，該房屋坐落基地得依房屋實際使用比例計算所占土地面積，分別按自用住宅用地及一般用地稅率課徵土地增值稅；其使用面積原則以房屋稅課徵資料為準，但出售前 1 年內房屋使用面積有變更者，以 1 年內供非自用住宅使用最大面積認定為非自用住宅面積；如納稅義務人主張其非自用住宅面積低於 1/6 或有異議時，應依其實際使用情形參考最近 1 年申請房屋變更使用或地價稅按自用住宅用地稅率課徵情形，核實認定；揆諸財政部 89 年 3 月 14 日函釋意旨自明。
- (二) 查訴願人前於 74 年 7 月 16 日立約出售其所有本市土地時，業已適用土地稅法行為時第 34 條第 1 項所定之一生一次自用住宅用地稅率課徵土地增值稅在案。嗣訴願人於 114 年 6 月 27 日立約出售系爭土地，於同日委由地政士○君向中正分處申報系爭土地移轉現值，並申請系爭土地面積 21.24 平方公尺部分依土地稅法第 34 條第 5 項規定按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，其餘面積 4.4 平方公尺部分按一般用地稅率課徵土地增值稅；另依申明書影本所載，有手寫文字「部分面積非住家非營業：18.16 平方公尺自住面積：87.64 平方公尺」，該申明書並蓋有訴願人印章。復依卷附資料所示及訴願人於 114 年 11 月 14 日（收文日）訴願書自陳，系爭房屋分別於 93 年

11 月、101 年起供案外人劇團、協會設立團址、會址；據原處分機關於 114 年 12 月 4 日北市稽法乙字第 1143001676 號函附訴願答辯書理由四、（二）所陳，系爭房屋前經核定自 94 年起面積 17 平方公尺部分，按非住家非營業用稅率課徵房屋稅，系爭土地則依房屋實際使用情形所占土地面積比例認定，自 95 年起面積 4.28 平方公尺部分按一般用地稅率課徵地價稅；嗣案外人協會於 101 年 11 月 9 日設立登記於系爭房屋，中正分處乃依建物權狀釐正房屋稅課稅面積，重新核定系爭房屋面積 18.16 平方公尺部分，按非住家非營業用稅率課徵房屋稅，系爭土地則依房屋實際使用情形所占土地面積比例重新計算，自 101 年起面積 4.4 平方公尺部分改按一般用地稅率課徵地價稅，且歷年房屋稅及地價稅核課情形並無異動，訴願人未曾提出異議並已繳納完竣。經查，依卷附資料所示，案外人劇團及協會分別於 110 年 6 月 25 日及 110 年 7 月 16 日遷出系爭房屋，是原處分機關以系爭房屋按非住家非營業用稅率課徵房屋稅之課稅面積 18.16 平方公尺占系爭房屋全部課稅面積 105.8 平方公尺之比例，據以計算系爭土地非供自用住宅使用之面積為 4.4 平方公尺〔系爭土地 25.64 平方公尺 x (18.16 平方公尺 / 105.8 平方公尺) = 4.4 平方公尺〕，進而審認系爭土地於 114 年 6 月 27 日出售前 5 年內（109 年 6 月 28 日至 114 年 6 月 27 日），面積 4.4 平方公尺部分供案外人劇團、協會設立團址、會址使用，既非供自用住宅使用，則該 4.4 平方公尺面積部分縱無出租或供營業之用，仍在系爭房地出售前 5 年內有未作自用住宅使用情事，不符土地稅法第 9 條及第 34 條規定，乃核定系爭土地面積 21.24 平方公尺部分按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，其餘面積 4.4 平方公尺部分按一般用地稅率課徵土地增值稅，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無違誤。

- （三）另訴願人主張其不知劇團、協會不在系爭房地辦公可以申請使用面積變更一節。觀諸土地稅法第 34 條第 5 項規定之增訂理由，不限於 1 次適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，以落實一生一屋之受惠原則，又為防杜規避稅負等因素，雖放寬再次出售自用住宅用地適用優惠稅率之規定，仍以土地所有權人與其配偶、未成年子女所居住之住所為適用範圍，始符合一生一屋之理念。是系爭土地面積 4.4 平方公尺部分在出售前 5 年內，供案外人劇團、協會設立團址、會址使用，與上開立法理由不符，該部分面積既不符土地稅法第 9 條自用住宅用地規定，自無從按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，該部分面積按一般用地稅率課徵土地增值稅，尚無對訴願人顯失公平之情事，自無從依其此部分主張對其為有利之認定。

- (四) 又訴願人主張原處分機關應就其提供 109 年 5 月 10 日及同年 10 月 2 日之室內照片說明審認情形及應實地勘查系爭房屋等語。依原處分機關於 114 年 12 月 4 日北市稽法乙字第 1143001676 號函附訴願答辯書理由四、(三) 及 (四) 陳明，訴願人提供之系爭房屋室內配置照片及平面圖等資料，僅為系爭房屋之一隅，尚無法審認供劇團及協會實際使用面積；且本件並無自用住宅用地土地增值稅書面審查作業要點第 11 點及第 12 點所定需至現場實地勘查情形，是本件原處分機關以書面審查辦理，亦無違誤。況本件無論原處分機關是否派員實地勘查系爭房地之使用情狀，均不影響上述系爭房地在出售前 5 年內有供案外人劇團、協會使用之事實認定。
- (五) 至訴願人主張作公益出租適用之房屋稅稅率按自住用之住家用房屋稅率 1.2%，劇團、協會同為非營利組織，又無償設籍，不能適用優惠稅率，顯不合理等語。按行為時住家用房屋供自住及公益出租人出租使用認定標準第 3 條規定，房屋屬公益出租人出租使用，指經直轄市、縣(市)主管機關核發公益出租人核定函之公益出租人；另按行為時公益出租人資格認定作業要點第 2 點規定所稱公益出租人，指住宅所有權人將住宅出租予符合租金補貼申請資格，經直轄市、縣(市)主管機關認定者；上開規定並未定有訴願人所稱非營利組織且無償設籍得比照適用公益出租人優惠稅率之規定，則訴願人此部分主張，應係誤解法令，委難採憑。另依卷附系爭房屋之 109 年房屋稅課稅明細表及 109 年房屋稅主檔查詢影本所示，系爭房屋供自住面積部分為 87.64 平方公尺(74.6+13.04=87.64)、非住家非營業用等非自住面積部分為 18.16 平方公尺(12.46+2.18+3+0.52=18.16)，系爭房屋之課稅面積合計為 105.8 平方公尺(87.64+18.16=105.8)；則系爭房屋供案外人劇團及協會使用面積所占系爭土地面積為 4.4 平方公尺〔系爭土地面積 25.64 平方公尺 x (系爭房屋供案外人劇團、協會使用面積 18.16 平方公尺 / 系爭房屋課稅面積 105.8 平方公尺) = 4.4 平方公尺〕。是原處分機關審認系爭土地面積 4.4 平方公尺部分按一般用地稅率課徵土地增值稅，並無違誤，亦無違反實質課稅原則。訴願主張，不足採據。從而，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。

訴願審議委員會主任委員 連 堂 凱
委員 張 慕 貞
委員 陳 愛 娥

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 3 月 17 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）