

訴願人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

緣訴願人於八十三年五月十七日出售所有本市○○段○○小段○○地號土地（出售地價：新臺幣一、二五五、〇二〇元）及地上建物，復重購本市○○段○○小段○○地號土地（購買地價：新臺幣六、六九七、一六四元；地上建物本市○○路○○段○○巷○○弄○○號），並經原處分機關內湖分處於八十三年九月二十六日准退還訴願人已納土地增值稅計新臺幣（以下同）四五九、六二〇元。嗣該分處於辦理重購土地退還土地增值稅案件清查時，查獲訴願人重購土地地上建物部分自八十五年七月起設有○○電腦、英語安親班等，供營業使用，乃以八十五年九月二十三日北市稽內 字第一九六二〇號函追繳原退還訴願人之土地增值稅。訴願人不服，申請復查。經原處分機關以八十六年七月二十一日北市稽法乙字第一三七八二三號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十六年八月五日送達，訴願人仍表不服，於八十六年八月二十八日向本府提起訴願，八十七年五月二十八日、六月四日、十二月十日補具訴願文件，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按土地稅法第九條規定：「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。」第三十五條第一項第一款規定：「土地所有權人於出售土地……後，自完成移轉登記……之日起，二年內重購土地合於左列規定之一者，其新購土地地價超過原出售土地地價……，扣除繳納土地增值稅後之餘額者，得向主管稽徵機關申請就其已納之土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額：一、自用住宅用地出售或被徵收後，另行購買都市土地未超過三公頃部分……仍作自用住宅用地者。」第三十七條規定：「土地所有權人因重購土地退還土地增值稅者，其重購之土地，自完成移轉登記之日起，五年內再行移轉時，除就該次移轉之漲價總數額課徵土地增值稅外，並應追繳原退還稅款；重購之土地，改作其他用途者亦同。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一)本人、配偶及未成年子女設籍且實際居住於重購土地上建物，符合重購退稅之要件。
- (二)重購土地建物之一樓雖部分（約 %）供安親班使用，惟地下一樓及地下二樓仍全部為住宅使用，經推算自用住宅面積為五五・〇六平方公尺，仍大於原出售土地（〇〇段〇〇小段〇〇地號）面積之二〇・九一平方公尺，亦符合全額退稅之要件。
- (三)經查財政部函釋意旨地上房屋為樓房時，既准按各層樓房屋實際使用情形，所占土地面積比例，分別按特別及一般稅率計課，行政法院八十四年度判字第三四九號判決亦採相同見解。次查一樓雖部分出租他人使用，然其中一八・一〇平方公尺部分（約佔一樓面積百分之二十）供祭祀祖先之祠堂使用；次查地下二樓為防空避難室及停車場，乃係購買該建物必要之附屬物，且係訴願人自用，並非原處分機關所稱非全供住家使用，蓋以現今停車位一位難求，當為自家使用。

三、卷查訴願人於其重購土地完成移轉登記之日起五年內，將其所有重購土地地上建物一層及地下一層部分改作其他用途，於八十五年七月份起，供設補習班及語文安親班，有系爭建物變更使用執照申請書影本、系爭建物現場勘查照片等附卷可稽，且為訴願人所不否認，是原處分機關依前揭規定所為追繳原退還訴願人土地增值稅之處分，尚非無據。

四、惟查財政部六十七年六月三十日臺財稅第三四二四八號函釋略以：「……一、地上房屋為樓房時：房屋不分是否分層編訂門牌或分層登記，土地為一人所共有或持分共有，其地價稅及土地增值稅准按各層房屋實際使用情形所佔土地面積比例，分別按特別稅率及一般稅率計課。……」本件系爭土地上建物結構上共分地上一層、地下一層及地下二層，地上一層及地下一層同登記於北古字第〇〇六六三八號建物所有權狀上，地上一層面積為九〇・五一平方公尺，地下一層面積據訴願人訴稱為一四〇・五八平方公尺（權狀記載附屬建物：平臺一二・四二平方公尺、花臺〇・七平方公尺、倉庫一二七・四六平方公尺之總合）。觀諸前開變更使用執照申請書中建築物概要欄內亦載有地下一層高度三・一〇M，原核准用途：自用儲藏室；第一層高度三・三〇M，原核准用途：日常用品零售業。地下二層登記於83北古字第〇〇六六三九號建物所有權狀上，亦有各該建物所有權狀及系爭土地所有權狀影本附卷可稽，是其所言尚可採信。

準此，依前揭函釋意旨，重購土地地上房屋雖部分非供作自用住宅使用，惟如其仍供作自用住宅使用部分樓層所佔土地面積地價仍符土地稅法第三十五條第一項第一款之要件者，似仍應許其適用退稅之規定，茲分析各層使用情形如後：

- (一)地上一層部分：其大部分面積非供自用住宅使用，為訴辯雙方所不爭執，至訴願人主張其中約 20%部分擺設神桌供祭祀用，應認供作自用住宅使用一節，依卷附訴願人所提供之繪平面圖及現場勘查照片以觀，該神龕係裝置於牆上，其前通道固可認供祭祀用，然亦可供設置於通道兩旁之補習班課桌椅使用，尚難認可明確區分，是宜認該層全部非供作自用住宅使用。

(二) 地下一層部分：依卷附原處分機關文山分處內簽及答辯理由均承認，該層供放置安親班使用桌椅之面積可明確認定為二一・三平方公尺，其餘依現場勘查照片以觀，應為供作訴願人自用住宅使用。參酌財政部前揭函釋意旨，其地價稅及土地增值稅，既准按各層房屋實際使用情形所占土地面積比例，分別按特別稅率及一般稅率計課。同理，同一樓房之房屋，縱部分出租、部分自用，倘如供營業使用部分與供自用住宅使用部分確能具體劃分而能予證明時，亦應按實際使用情形所占土地面積比例，計課地價稅與土地增值稅，法理始係一貫，藉符實質課稅原則。再者，該函釋既已在土地稅法第九條規定之下，不拘泥法條用字，做成合於實質課稅原則之解釋，則原處分機關所採同一層房屋部分營業部分自用之情形，不符該法條所定自用住宅用地要件，致不能適用實質課稅原則之見解，即與該函釋意旨不符。本件系爭土地上建物地下一層既已經原處分機關查定其非供自用住宅使用之實際面積，顯證其供作自用住宅使用與非供作自用住宅使用部分，應可明確劃分。

(三) 地下二層部分：該層訴願人持有部分雖供作停車位使用，考以車輛之使用毋寧為現代都會家庭生活之常態，殊無將停車位所佔土地面積排除於自用住宅用地外之理，財政部八十一年五月二十日臺財稅第八一〇一五八六七〇號函釋意旨對地下停車位持分土地併同地號不同之主建物移轉之規定，尚且准予適用特別稅率，況本件該層訴願人持有供作停車位使用部分與主建物為同一地號。是如無出租或供營業等情形，應認該層訴願人持有部分供作自用住宅使用。

依前述說明，本件訴願理由主張依各層樓實際使用情形，認定系爭土地供作自用住宅使用面積及其地價，非無理由，爰將原處分撤銷，由原處分機關查明並核算系爭土地供作自用住宅使用面積之地價後，另為處分。

五、本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張富美
委員 林明山
委員 黃茂榮
委員 鄭傑夫
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王清峰
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中華民國八十七年十二月二十四日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 公假

執行秘書 王曼萍 代行