臺北市政府 88.05.19. 府訴字第八八００五０五七０一號訴願決定書

訴　願　人　○○○
代　理　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，不服原處分機關八十七年十二月二十四日北市稽法乙字第八七一六四八六三○○號復查決定，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

緣訴願人於八十七年八月七日向原處分機關松山分處申報移轉所有本市○○段○○地號持分土地（建物門牌：本市○○街○○號○○樓及○○樓）之移轉現值，經該分處核定部分土地面積四二･二平方公尺准按自用住宅用地稅率核課土地增值稅，其餘土地面積三八･五平方公尺按一般用地稅率核課土地增值稅。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年十二月二十四日北市稽法乙字第八七一六四八六三００號復查決定：「申請人移轉所有坐落本市民生段○○地號持分土地面積更正為四二･七平方公尺按自用住宅用地稅率核課土地增值稅，其餘面積按一般用地稅率核課。」訴願人仍表不服，於八十八年一月十二日向本府提起訴願，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。」第三十四條規定：「土地所有權人出售其自用住宅用地時，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.....」

財政部六十七年六月三十日臺財稅第三四二四八號函釋：「關於自用住宅用地核課地價稅及土地增值稅，應如何認定乙案，經本部邀請內政部等有關單位多次研商，獲得會商結論如下：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占土地面積比例，分別按特別稅率及一般稅率計課.....」

八十七年十月十九日臺財稅第八七一九六九九三０號函釋：「.....因出售土地持分與其所有地上房屋依層數或面積比例分配之土地持分不相當，如經查明其土地持分係依地上房屋所有權人之協議辦理登記，且未有將地上房屋先行登記他人名義以取巧規避稅負

者，應准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅.....」

內政部八十五年二月五日臺內地字第八五七八三九四號函釋：「.....有關『公寓大廈管理條例』第四條第二項規定登記機關如何配合執行乙案，請依左列原則為之：一、已登記之區分所有建物與其基地之所有權或地上權之權利人非屬同一人者，不受本條項之限制。二、區分所有建物共用部分.....三、公寓大廈專有部分之移轉.....其有數專有部分者，或同一專有部分，於部分移轉時，其移轉應有部分之多寡，由當事人自行約定，惟不得約定為零或全部....」

二、本件訴願理由略謂：

(一)參照行政法院五十八年度判字第三四七號判例，其判決意旨略謂：區分建物所有人應如何分擔基地的權利，乃當事人間的契約行為，對於契約之爭執，行政機關不得干涉。據此契約自由原則，土地稅法於區分所有建物應分擔基地持分之計算標準，未予規定。財政部六十七年六月三十日臺財稅第三四二四八號函釋已超越母法解釋，並侵害所有人之自由權利，應不得適用。況上開函釋係針對各層房屋分別供自住及營業使用時如何分別適用特別稅率及一般稅率計課之解釋，非訂定計算區分所有建物應占基地持分之標準。訴願人所有○○街○○號、○○號地下樓，均為自用住宅，應無該函釋之適用。

(二)原處分機關認定訴願人三八·五平方公尺之持分面積，超越其應分配之自用住宅用地面積，則此超出之面積，究應屬何區分所有建物所有權人所有？又現今建築式樣多元化，不同之建築型態、用途、內容、強度、樓層別，強行單以面積核計區分所有建物之土地持分面積，有失偏頗，易滋生糾紛。

(三)訴願人移轉土地持分一萬分之一三八九，已全部移轉，無留殘餘持分，原處分機關於事實有未竟調查之情形。次查公寓大廈管理條例第四條第二項規定：「專有部分不得與其所屬建築物共用部分之應有部分及其基地所有權或地上權之應有部分分離而為移轉或設定負擔。」依本項規定，訴願人如已將區分所有建物全部移轉予他人，獨留土地持分，顯已有違法律規定，無法辦理登記，履行契約。此基地與建物權利一元化原則，尚可見諸土地法第三十四條之一、第一０四條規定。訴願人持有之土地、建物，屬同一人所有，移轉時自應受限制移轉予同一人，殆無疑義。

(四)區分所有建物應分擔之土地持分面積係由當事人自行約定，本此私法自治，公寓大廈管理條例及其施行細則乃未予規定其計算方式、標準。內政部嗣於八十五年二月五日以臺內地字第八五七八三九四號函再予釋明：有數專有部分者，或同一專有部分，於部分移轉時，其移轉基地所有權或地上權應有部分之多寡由當事人自行約定，惟不得約定為零或全部。是故，區分所有建物，如分配之土地持分面積不為零或全部時，即非法所不許；行政機關無權核定，否則便侵犯人民自由權利。原處分機關未察，逕予核定，此逕以行政命令限制人民權利，已違憲法第二十三條規定。

三、卷查本件訴願人於八十七年八月七日向原處分機關松山分處申報系爭土地移轉現值，地上建物為○○街○○號（持分全部）及○○街○○號○○樓（持分一萬分之四八０），經該分處以本案部分之基地土地持分並未隨同主建物移轉，致所申請按自用住宅用地稅率核課之面積與移轉房屋所占土地面積顯不相當，乃認訴願人移轉非屬其實際使用房屋所占土地面積部分不符土地稅法第九條及第三十四條規定；又因上開建物與基地之所有權登記係在公寓大廈管理條例公布施行之前，而認其無該條例之適用。嗣原處分機關另以○○街○○號○○樓持分面積為二一·四平方公尺，而原核定面積誤計算為十九·０四平方公尺，遂於復查決定時本於職權予以更正，固非無據。

四、惟依前揭財政部八十七年十月十九日臺財稅第八七一九六九九三０號函釋示，因出售土地持分與其所有地上房屋依層數或面積比例分配之土地持分不相當，如經查明其土地持分係依地上房屋所有權人之協議辦理登記，且未有將地上房屋先行登記他人名義以取巧規避稅負者，應准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。而本案雖經原處分機關松山分處於再查報告書中指出系爭○○街○○號○○樓房屋有先行登記他人名義（○○○等六人）之情事，而謂與上開規定不符；然本案系爭建物尚有○○街○○號○○樓，其是否亦不符上開函釋有關准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之規定？事實仍有未明。況系爭○○街○○號○○樓房屋縱有先行登記他人名義情事，惟其詳情為何？可否遽即謂其當然有取巧規避稅負之情形？不無疑義；似應就其原因、事實探究是否符合上開函釋意旨，以維訴願人權益及處分之正確。另關於系爭土地准按有關用地稅率核課土地增值稅之面積及更正後之面積究係如何計算認定，原處分機關敘事仍未詳盡，致生疑義。爰將原處分撤銷，由原處分機關究明上開疑義後另為處分。

五、綜上論結，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　張明珠

委員　黃茂榮

委員　楊松齡

委員　薛明玲

委員　王惠光

委員　陳　敏

委員　劉興源

委員　曾忠己

中　華　民　國　八十八　年　五　月　十九　日

市長　馬英九

訴願審議委員會主任委員　張明珠　決行