

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，不服原處分機關八十八年八月十九日北市稽法乙字第八八一三二五二一一〇〇號復查決定，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，並申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，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八七一六四八六三〇〇號復查決定：「申請人移轉所有坐落本市○○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，提起訴願，經本府以八十八年五月十九日府訴字第八八〇〇五〇五七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣原處分機關以八十八年八月十九日北市稽法乙字第八八一三二五二一〇〇號重為復查決定：「申請人移轉所有坐落本市○○段○○地號持分土地，其中面積四二·七平方公尺部分准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，於八十八年九月九日向本府提起訴願，嗣九月二十二日補具資料，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、直系親屬於該地辦理戶籍登記，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……」

八十八年一月二十八日臺財稅第八八一〇二八五一四號函釋：「有關……出售自用住宅用地之持分與其所有房屋依層數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決，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○○樓及○○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，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盡調查之情形。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、第一百零四條規定。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，已違憲法第二十一條規定。

(五)原處分機關僅重複說明○○○等六人移轉建物情形，其土地持分如何移轉並未說明，已有違前八十八年五月十九日府訴字第八八〇〇五〇五七〇一號訴願決定理由。查○○○等六人承購之標的非僅訴願人所有之系爭地下樓，另有主建物及由○○○○、○○○與訴願人移轉之土地持分。○君等嗣於移轉登記後持所購之土地、建物分向金融機構辦理抵押貸款，原處分機關誑稱基地持分未隨同建物移轉，復查決定理由實難令人信服。

三、查本案前經本府以八十八年五月十九日府訴字第八八〇〇五〇五七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略為：「……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（持分一萬分之四八〇），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十九·〇四平方公尺，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八七一九六九九三〇號函釋示，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。」

四、查本案前係引據財政部八十七年十月十九日臺財稅第八七一九六九九三〇號函釋，嗣因

該函釋未編入八十八年版「土地稅法令彙編」，而該函釋免列理由係因財政部另以八十八年一月二十八日臺財稅第八八一〇二八五一四號函釋取代。是本案應依據後函釋審理，先予敘明。

五、本案原處分機關重為復查，所持理由依原處分機關八十八年十月四日北市稽法乙字第八八一六四八七六〇〇號訴願答辯書載為：「……四、再查本處課稅資料顯示，訴願人原所有地上建物即〇〇街〇〇號〇〇樓（持分二分之一）、同址〇〇樓、〇〇樓之〇〇、〇〇號〇〇樓及〇〇號〇〇樓、〇〇號〇〇樓已於七十年起分別出售予〇〇〇等十人，惟該承買人中僅〇〇〇君等四人併同承受移轉持有系爭地下樓之土地持分，另有〇〇〇六人只移轉地下樓建築物所有權，而其基地持分並未隨同建物申報移轉，是以本案顯有將地上房屋先行登記他人名義核不符合自用住宅用地規定……。」而認原復查決定並無不合，續予維持。

六、案查本府前訴願決定係以本案系爭建物〇〇街〇〇號〇〇樓，是否亦不符財政部八十七年十月十九日臺財稅第八七一九六九九三〇號函釋准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之規定？又〇〇街〇〇號〇〇樓房屋縱有先行登記他人名義情事，詳情為何，可否遽謂當然有取巧規避稅負之情形？似應就其原因、事實探究是否符合上開函釋意旨。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？等疑點責請原處分機關究明。觀諸前開原處分機關訴願答辯書之理由，係以訴願人原所有建物一〇〇街〇〇號〇〇樓（持分二分之一）、同址〇〇樓、〇〇樓之〇〇、〇〇號〇〇樓及〇〇號〇〇樓、〇〇號〇〇樓自七十年起出售予〇〇〇等十人，然因買受人中僅四人併同承受移轉地下樓之土地持分，乃認定本案不符自用住宅用地規定。據上，原處分機關顯未就本案尚待敘明之疑點予以查明，原處分自難謂妥適。又訴願人稱承買人〇〇〇等六人承買之標的係包括建物及土地持分，並檢附土地登記簿為憑，是訴願人所言是否屬實，應一併查明。爰將原處分撤銷，由原處分機關究明後另為處分。

七、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 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王惠光
委員 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中華民國八十八年十二月二十四日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行