

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，不服原處分機關信義分處八十九年七月二十四日北市稽信義丙字第八九〇一五六二六〇〇號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人於八十九年五月三十日向原處分機關信義分處申報移轉所有本市信義區○○段○○小段○○地號持分土地移轉現值，並申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，案經該分處核准在案。訴願人於八十九年六月十五日繳納系爭稅款新臺幣（以下同）二五八、〇二〇元，並於同年六月二十一日辦竣系爭土地所有權移轉登記後，復於八十九年七月十三日向原處分機關信義分處申請改按一般用地稅率重行核算土地增值稅額，嗣經該分處以八十九年七月二十四日北市稽信義丙字第八九〇一五六二六〇〇號函復否准。訴願人不服，於八九年八月二十四日經由原處分機關向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，仍應視為原處分機關所為之處分；又本件提起訴願日期距原處分書發文日期已逾三十日，惟原處分機關未查明送達日期，訴願期間無從起算，自無訴願逾期問題，合先敘明。

二、按土地稅法第三十四條之一第一項規定：「土地所有權人申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，應於土地現值申報書註明自用住宅字樣，並檢附戶口名簿影本及建築改良物證明文件；其未註明者，得於繳納期間屆滿前，向當地稽徵機關補行申請，逾期不得申請依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。」

稅捐稽徵法第三十四條第三項第一款規定：「第一項所稱確定，係指左列各種情形：一、經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者。」第三十五條第一項第一款規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依左列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算三十日內，申請復查。」

財政部六十八年八月十五日臺財稅第三五七〇一號函釋：「納稅義務人○君出售土地，既自行申請按自用住宅用地稅率課徵，並經查明已按自用住宅用地繳納土地增值稅確定在案，事後自不得准其申請改按一般稅率重行核算稅額。」

### 三、本件訴願理由略謂：

- (一) 土地稅法第三十四條之一第一項係規定申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之方式及按一般用地稅率核課後改按自用住宅用地稅率核課之申請期限，由自用住宅用地稅率改課一般用地稅率則未予規定，然申請改按不同稅率課稅，法律並無禁止，訴願人自應得行使此項權利。
- (二) 依憲法第二十二條及第二十三條規定，人民之其他自由及權利，不妨害社會秩序公共利益者，均受憲法保障，且除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之，是訴願人申請改課系爭土地增值稅之權利，如應受限制時，應以法律為之。再依司法院大法官釋字第三九〇號解釋，涉及人民權利限制之行政處分，依憲法第二十三條及中央法規標準法第五條第二款規定，應以法律定之；若法律授權以命令為補充規定者，授權之目的、內容及範圍應具體明確，始得據以發布命令，訴願人申請改按一般用地稅率課徵系爭土地增值稅之權利於土地稅法及其施行細則均無授權規定，原處分機關據財政部之函釋否准訴願人之申請，顯然違法。

四、卷查訴願人於八十九年五月三十日向原處分機關信義分處申報移轉系爭土地移轉現值，並申請按自用住宅用地稅率核課土地增值稅，案經該分處以八九年六月五日北市稽信義增字第三九七一號書函核准並核定系爭土地增值稅額為二五八、〇二〇元（繳款書之繳納期間為八九年六月十一日至八九年七月十日）在案。嗣訴願人於八九年七月十三日向原處分機關信義分處申請改按一般用地稅率重行核算土地增值稅額，經該分處依財政部六十八年八月十五日臺財稅第三五七〇一號函釋，以八九年七月二十四日北市稽信義丙字第八九〇一五六二六〇〇號函復否准，尚非無據。

五、惟按土地所有權人出售土地依土地稅法第三十四條之一規定申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，其性質核屬公法上選擇權之行使，本件訴願人於八九年五月三十日向原處分機關申報系爭土地移轉現值，並申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，且經原處分機關信義分處以八九年六月五日北市稽信義增字第三九七一號書函准按自用住宅用地稅率核課系爭稅額在案，即已行使該選擇權並生效力，而應受該效力之拘束，合先敘明。次按土地稅法第二十八條前段之規定，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，即土地增值稅係以土地所有權之移轉行為為課稅客體，而土地所有權之移轉，依民法第七百五十八條：「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。」之規定，既以登記為生效要件，為維護法秩序及法律關係之安定性，土地所有權人出售土地依土地稅法第三十四條之一之規定行使選擇權，申請按自用住宅用地稅率課徵系爭土地增值稅，自應以土地所有權之移轉登記為其確定之時點，亦即系爭土地如經辦竣所有權移轉登記，訴願人即不

得於事後再申請改按一般用地稅率重行核算稅額。經查本件訴願人係於八十九年六月十五日繳納系爭稅款，並於同年六月二十一日辦竣系爭土地所有權移轉登記後，復於同年七月十三日向原處分機關信義分處申請改按一般用地稅率重行核算土地增值稅額，就該申請時點而言，其行使之選擇權業因系爭土地所有權已辦竣移轉登記而告確定，訴願人自不得再申請改按一般用地稅率重新核計稅額。本件原處分機關信義分處以前揭財政部函釋為依據否准訴願人之申請，原處分機關並於八十九年九月十三日北市稽法丙字第8910269800號答辯書載以：「……理由……三……經查系爭土地增值稅繳款書，既經申請人自行申請按自用住宅用地稅率課徵，且於八十九年六月十五日繳納完竣，係屬確定案件……」其以系爭稅款是否繳納為認定依據，雖有不當，惟如前所述，訴願人申請改按一般用地稅率重新核計稅額之時點，既已逾系爭土地所有權移轉登記之時點，原處分機關亦應否准該申請，其結果與上開處分相同，依訴願法第七十九條第二項規定：「原行政處分所憑理由雖屬不當，但依其他理由認為正當者，應以訴願為無理由。」本件原處分仍應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項、第二項之規定，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 曾巨威  
委員 黃旭田  
委員 劉興源  
委員 曾忠己

中　　華　　民　　國　　九　　十　　年　　一　　月　　十二　　日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。