

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，不服原處分機關大安分處九十一年八月二十二日北市稽大安乙字第0九一六三四七八九00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三月三日訂約出售所有本市大安區○○段○○小段○○、○○之○○地號持分土地（持分面積八·一二平方公尺，地上建物門牌為○○○路○○段○○巷○○弄○○號○○樓之○○），同時向原處分機關大安分處申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，嗣經該分處查得系爭土地地上建物之地下室部分於出售前一年（八十八年三月三日至八十九年三月二日）供○○漫畫屋作營業使用，乃核定其中七·四平方公尺按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，餘0·七二平方公尺則按一般用地稅率課徵，並通知訴願人在案。訴願人不服，於八十九年十月二十四日向該分處申請系爭持分土地應全部改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，該分處以八十九年十一月三日北市稽大安甲字第八九九0八九三七00號函否准所請。訴願人仍不服，復於九十一年八月九日向該分處申請退還溢繳之土地增值稅，經該分處以九十一年八月二十二日北市稽大安乙字第0九一六三四七八九00號函復略以：「主旨……本分處核定土地增值稅適用法令並無錯誤，申請退還溢繳稅款未便照辦。……」該函於九十一年八月二十六日送達，訴願人仍不服，於九十一年九月二十三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，均應視為原處分機關之行政處分，合先敘明。
- 二、按稅捐稽徵法第二十八條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還。……」民法第六十八條規定：「非主物之成分，常助主物之效用，而屬同一人者，為從物。但交易上有特別習慣者，依其習慣。主物之處分，及於從物。」

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。」第三十四條第一項、第二項規定：「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.....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。.....」 「前項土地於出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用前項規定。；」

財政部六十七年六月三十日臺財稅第三四二四八號函釋：「....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。....」

八十年十一月七日臺財稅第八〇〇七五〇七三三號函釋：「主旨：××君出售自用住宅用地，於辦妥移轉登記後發現未記載於改良物所有權狀上之公共使用部分之地號土地漏報移轉，再行補報可否適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅一案，復如說明二。....說明：....二、本案如經查明該漏報土地上之建物屬公共使用部分應隨主建物一同移轉，且與已核准自用住宅用地之面積合計未超過規定者，准併同原出售土地適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。」

三、本件訴願理由略以：

- (一) 不動產物權依法律行為而取得者，非經登記不生效力，為民法第七百五十八條所明定。此項規定，不因不動產為未登記建物而有例外，本件系爭地下室部分之所有權並未列明於買賣標的範圍，而原處分機關所述「....設立稅籍時，地下室部分依當時起造人協議書之持分比例分攤於地上各戶：核計房屋現值在案」，難謂該地下室之所有權為訴願人所共有。僅憑原處分機關之稅籍資料為所有權移轉之依據，尚難謂合法。
- (二) 於建物區分所有之情形下，各區分所有權人，對其所有之區分所有建物各保有其所有權，依現行公寓大廈管理條例即為「專有部分」，自無原處分機關所稱「以附著於土地上之各種房屋，及有關增加該房屋使用價值之建築物....」，即得任意變更專有部分之所有權屬狀況，而賦予納稅之義務。原處分機關以「本案土地增值稅適用營業、自用面積，係依據房屋稅營業、住家面積之比例認定...乙節」，實已無視原課房屋稅即有違法課徵房屋稅情形，竟再以違法之事實認定為本案土地增值稅核課之依據，亦有違實質課稅原則。
- (三) 系爭地下室縱經原始起造人協議，亦為共有型態之獨立區分所有建物，非

為公共設施，其所有權為原始起造人所有，非經原所有權人踐行民法所定之方式，除法律另有規定外，並不能達其所有權移轉之可能。且建物所有權登記雖得由權利人單獨申請，但申請人非起造人者，尚需提出移轉契約書或其他證明文件，否則無法證明其為權利人，自不得僅憑房屋稅籍即遽認為權利人。

(四) ○○漫畫屋之營業設立，早係民國六十餘年間即已設立。新近地下室由管理委員會租與承租人營業使用，係就公寓大廈專有部分所為，尚非管理委員會之職權，原處分機關自無就與訴願人無干之他人行為課訴願人以納稅負擔之法理。

四、卷查訴願人於八十九年三月三日訂約出售所有本市大安區○○段○○小段○○、○○之○○地號持分土地（持分面積八·一二平方公尺，地上建物門牌為○○○路○○段○○巷○○弄○○號○○樓之○○），同時向原處分機關大安分處申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，惟經該分處查得系爭土地地上建物之地下室部分於出售前一年（八十八年三月三日至八十九年三月二日）均供○○漫畫屋作營業使用，該分處依系爭建物各層建物面積占土地之比例，分別適用自用住宅用地稅率及一般稅率，乃核定其中七·四平方公尺按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，其餘〇·七二平方公尺則按一般用地稅率課徵，洵屬有據；。

五、至訴願人主張系爭地下室並非公共設施，亦非訴願人所有等節，經查系爭建物地下室部分係屬未辦理所有權登記之建物，其地下一層建物用途為防空避難室，此有本市大安地政事務所八十八年十一月二十日北市大地三字第八八六一五一六六〇〇號書函、本府工務局建築管理處八十九年二月十四日北市工建使字第八八七一五三七一〇〇號函及本府工務局核發之六十五使字第XX號使用執照附卷可稽，故該地下室部分應屬公共設施。復依首揭民法第六十八條規定、財政部函釋意旨及實質課稅原則，系爭地下室部分公共設施，應隨主建物一同移轉，且應由地上建物各住戶共同分擔稅賦，是該地下室部分既供作頂好漫畫屋營業使用，有本府警察局大安分局八十八年十一月三日北市警安分防字第八八六三七一六四〇〇號函附卷可稽，原處分機關大安分處乃核定訴願人持分土地面積八·一二平方公尺其中，七·四平方公尺部分按自用住宅用地稅率，〇·七二平方公尺部分則按一般用地稅率課徵土地增值稅，自無適用法令錯誤或計算錯誤情事。是前述訴願人所訴，應屬誤解法令，核不足採。從而，原處分機關大安分處核定系爭持分土地中部分按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，部分則按一般用地稅率課徵及否准訴願人退

稅之處分，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，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之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 陳 敏
委員 薛明玲
委員 楊松齡
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 劉靜嫻
委員 陳淑芳
委員 林世華
委員 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 二 年 一 月 二 十 九 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。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路三段一巷一號）