

臺北市政府 94.12.22. 府訴字第 0 九四二 0 三 0 五 0 0 0 號訴願決定書

訴 願 人：○○○○

訴 願 代 理 人：○○○

訴 願 代 理 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 94 年 7 月 6 日北市稽法乙字第 09363300900 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、緣訴願人於 93 年 5 月 19 日訂約出售其所有本市內湖區○○段○○小段○○地號應有部分土地（移轉權利範圍為 104/1000，移轉土地面積為 69.05 平方公尺，地上房屋門牌號碼為本市內湖區○○街○○號○樓）予案外人○○○，並於同年月 21 日向原處分機關內湖分處申報土地增值稅（收件編號為 3193604514）。經該分處查得訴願人移轉之土地應有部分與其所有建物分配之土地應有部分相較於同地址○○樓及○○樓建物分配之土地應有部分顯不相當，乃以 93 年 6 月 3 日北市稽內湖增字第 09360451400 號函，核定系爭土地持分 51/1000 面積 33.86 平方公尺部分准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅；餘持分 53/1000 面積 35.19 平方公尺部分因非本次移轉房屋所屬之土地持分面積，乃按一般用地稅率課徵土地增值稅，稅額共計新臺幣（以下同）528,353 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 93 年 8 月 5 日北市稽法乙字第 09361735800 號復查決定：「復查駁回。」訴願人及案外人○○○均不服，提起訴願，經本府以 93 年 12 月 23 日府訴字第 09325544500 號訴願決定：「關於○○○部分，訴願不受理；關於○○○○部分，原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 90 日內另為處分。」

二、嗣經原處分機關以 94 年 7 月 6 日北市稽法乙字第 09363300900 號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人仍表不服，於 94 年 8 月 3 日向本府提起訴願，8 月 23 日補正訴願程序

，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按土地稅法第 9 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 33 條第 1 項規定：「土地增值稅之稅率，依左列規定……三、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核

計土地增值稅之現值數額在百分之二百以上者，除按前 2 款規定分別辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之六十。」第 34 條第 1 項規定：「土地所有權人出售其自用住宅用地者，都市土地面積未超過 3 公畝部分或非都市土地面積未超過 7 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。……」第 34 條之 1 第 1 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。」財政部 67 年 6 月 30 日臺財稅第 34248 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 1 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。……」

87 年 7 月 24 日臺財稅第 871956391 號函釋：「○○○君將所有土地與他人土地合併後出售，其合併後持分之土地面積增加，超出合併前房屋坐落基地面積，如經查明各共有人合併前後應有部分價值相等或相差在合併後當期公告土地現值 1 平方公尺單價以下者，准予以合併後持分土地之面積適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。」

88 年 1 月 28 日臺財稅第 881028514 號函釋：「有關○○○君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，如何適用優惠稅率課徵土地增值稅一案，如經查明其土地持分係依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。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 依原處分機關查證系爭土地地上房屋共有 20 戶，每一戶皆分配有持分土地且不相當，然據公寓大廈管理條例，其區分建物之應有持分土地多寡問題，依內政部 85 年 2 月 5 日臺內地字第 8578394 號函釋意旨，每一區分建物所應持分土地面積為非零或非全部即可，其如何分配並無明文強制規定，系爭土地訴願人持分為 104/1000，且僅有一地上建物，又持有土地長達 20 餘年，同法規定其持分土地須隨同全部移轉，故本案應依法全部以自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。
- (二) 訴願人之配偶○○○原持有系爭土地全部所有權，於 70 年 1 月間移轉土地持分 675/1000 予○○股份有限公司，該公司於 71 年 6 月 29 日再移轉予訴願人，係單純買賣交易。查 84 年 1 月 15 日前贈與稅每年每人 45 萬元內為免贈與稅，合上述移轉持分總現值未逾 45 萬元

，訴願人有何必要重複 3 次繳交巨額費用規避稅負移轉產權？自與財政部 88 年 1 月 28 日臺財稅第 881028514 號函釋無抵觸。

三、卷查本案前經本府以 93 年 12 月 23 日府訴字第 09325544500 號訴願決定：「關於○○○部

分，訴願不受理；關於○○○○部分，原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 90 日內另為處分。」其理由略以：「……貳、關於○○○○部分：……四、惟按前揭財政部 88 年 1 月 28 日臺財稅第 881028514 號函釋意旨，自用住宅用地之應有部分與其所有房屋依層數比例分配之土地應有部分不相當時，倘若經查明其土地應有部分係依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之情形，該土地應准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅；復按前揭財政部 87 年 7 月 24 日臺財稅第 871956391 號函釋意旨，土地所有人與他人土地合併後出售，其合併後應有部分之土地面積增加，超出合併前房屋坐落基地面積，倘若經查明各共有人合併前後應有部分價值相等或相差在合併後當期公告土地現值 1 平方公尺單價以下者，該土地准予以合併後應有部分土地之面積適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。準此，本件系爭土地之應有部分訴願人雖分兩次取得，致自用住宅用地之應有部分與其所有房屋依層數比例分配之土地應有部分不相當，惟是否有前述財政部 2 函釋適用仍有疑義，原處分機關未予查明，遽認訴願人第 2 次取得之應有部分土地應按一般用地稅率課徵土地增值稅，尚嫌率斷。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 90 日內另為處分。」

四、復查本案經原處分機關以 94 年 7 月 6 日北市稽法乙字第 09363300900 號重為復查決定：

「維持原核定。」其維持理由係因訴願人之配偶○○○就所有系爭土地（權利範圍：全部），於 69 年 8 月 26 日書立土地使用同意書予○○股份有限公司，由該公司興建本市○○街○○巷○○弄○○號○○至○○樓、○○街○○巷○○弄○○號○○至○○樓、○○街○○號○○至○○樓、○○街○○號○○至○○樓、及○○街○○號○○至○○樓等 20 戶房屋，訴願人之配偶○○○嗣於 70 年 1 月間移轉系爭土地持分 675/1000 予○○

股

份有限公司，此有土地登記簿及本府工務局核發之 69 建（內）字第 xxx 號建造執照及 69 使字第 xxxx 號使用執照等相關資料影本附卷可稽。嗣於 71 年 6 月 28 日訴願人之配偶

○○

○另出售系爭土地其餘之持分 53/1000 予○○○，惟查○○○並未持有上開使用執照之房屋，復於 73 年 3 月 10 日出售系爭土地持分 53/1000 予訴願人，此即訴願人第 2 次取

得

之土地持分，此有臺北市土地登記簿附卷可稽。是以，訴願人之配偶○○○本應將該持分 53/1000 部分分配予上開使用執照上之各該樓層房屋，始為正辦。豈料訴願人之配偶○○○竟將系爭土地持分 53/1000 出售予未持有上開使用執照房屋之○○○，嗣由○○

○再出售予訴願人，致系爭土地應有部分與所有建物分配之土地顯不相當，又原處分機關審認訴願人第 2 次取得之土地持分 53/1000，並非房屋所有權人之協議辦理登記，此為訴願人所不否認，且本件系爭土地亦無先合併後出售之情事，故無首揭財政部 87 年 7 月 24 日臺財稅第 871956391 號及 88 年 1 月 28 日臺財稅第 881028514 號等函釋之適用，

遂

將第 2 次所購買之同地號土地之應有部分 53/1000 部分（面積為 35.19 平方公尺）按一般用地稅率課徵土地增值稅，自屬有據。

五、至訴願人主張依公寓大廈管理條例規定，訴願人所有系爭土地持分為 104/1000，且僅有一地上建物，土地持分與建物須一併移轉，故依法全部應以自用住宅用地稅率課徵土地增值稅云云，經查公寓大廈管理條例第 4 條第 2 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。」僅係規範公寓大廈專有部分所有權移轉之限制，此與基地所有權之應有部分如何課稅無涉，訴願主張，尚難採據。又訴願人主張本案有首揭財政部 88 年 1 月 28 日臺財稅第 881028514 號函釋之適用乙節，經查本件系爭土地應有部分 53/1000 係訴願人配偶○○○出售予○○○，再由○○○出售予訴願人，且○○○並未持有系爭土地上房屋，已如前述，是訴願人主張系爭土地之應有部分係依房屋所有權人之協議辦理登記之事實，自難採據。從而，原處分機關內湖分處核定系爭土地面積 33.86 平方公尺部分准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅；餘 35.19 平方公尺部分按一般用地稅率課徵土地增值稅，稅額共計 528,353 元，及原處分機關重為復查決定續予維持，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，均應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

副主任委員 王曼萍

委員 陳 敏

委員 曾巨威

委員 陳淑芳

委員 林世華

委員 蕭偉松

委員 陳石獅

委員 陳立夫

委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 12 月 22 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 2 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 3 段 1 巷 1 號)