臺北市政府 94.12.21.　府訴字第０九四二三０五八二００號訴願決定書

訴　　願　　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 8 月 3 日北市稽法甲字第 09460757400 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

緣訴願人於 94 年 1 月 30 日訂約出售所有本市大安區○○段○○小段○○、○○之○○地號等 2 筆土地，並於 94 年 2 月 25 日向原處分機關大安分處申報移轉系爭土地，及申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。案經原處分機關大安分處查得系爭土地為空地，且至立約移轉日止並未獲本府工務局核發建築執照，乃核定系爭土地應按一般用地稅率課徵土地增值稅合計新臺幣 6,348,634 元。訴願人復於 94 年 3 月 23 日申請依拆除改建期間土地所有權移轉案件，請求准予系爭土地按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，經原處分機關大安分處以 94 年 3 月 30 日北市稽大安丙字第 09460529200 號函否准所請，並檢還系爭土地增值稅繳款書予訴願人。訴願人對該稅額不服，申請復查，經原處分機關以 94 年 8 月 3 日北市稽法甲字第 09460757400 號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於 94 年 8 月 9 日送達，訴願人仍不服，於 94 年 9 月 8 日向本府提起訴願，12 月 19 日補充訴願理由，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 28 條規定：「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。但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」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之；超過 3 公畝或 7 公畝者，其超過部分之土地漲價總數額依前條規定之稅率徵收之。」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。二、土地所有權人與其配偶及未成年之受扶養親屬共有自用住宅用地面積之認定：（一）經依平均地權條例施行細則第 5 條認定之 1 處自用住宅用地，如為所有權人與其配偶及未成年受扶養親屬共有，於課徵地價稅時，以其共同持有土地面積合計不超過土地稅法第 17 條規定之面積為限。（二）上項土地移轉時，其各共有人依土地稅法第 34 條之規定，仍可分別按特別稅率課徵土地增值稅，但均以 1 次為限。三、地上房屋拆除改建時：（一）改建前合於自用住宅用地，其在新建房屋尚在施工未領到使用執照前移轉者，准按特別稅率計課土地增值稅。（二）上項土地如在新建房屋已核發使用執照移轉者，應按各層房屋實際使用情形所占土地面積比例，分別適用特別稅率及一般稅率計課土地增值稅。四、毗鄰房屋合併或打通使用時：兩棟平房或樓房相鄰，其所有權人同屬 1 人，為適應自用住宅之需要，而打通或合併使用時，准合併按自用住宅用地計課。」

81 年 12 月 8 日臺財稅第 810515155 號函釋：「地上房屋拆除改建，如改建前合於自用住宅用地課稅規定，其在新建房屋尚在施工未核發使用執照前移轉時，無論地上新建房屋建造執照起造人名義為誰，仍得適用本部 67 臺財稅第 34248 號函說明三（一）規定，按特別稅率計課土地增值稅。」

82 年 4 月 15 日臺財稅第 820110528 號函釋：「主旨：○○○君所有之○○號土地，其地上房屋拆除後，據報並未申請改建，該土地於出售時，應無自用住宅用地稅率核課土地增值稅之適用。說明：二、本部 67 臺財稅第 34248 號函有關拆屋改建後出售土地適用自用住宅用地稅率計稅之函釋，係以『拆屋改建』之土地為前提要件。本案○○○君所出售○○地號土地，係由原共有之自用住宅用地分割而來，共有土地既經辦理共有物分割登記，土地已分屬各人所有，其地上房屋拆除後，部分原共有人所取得之土地雖已申請建築，但鄭君前揭土地，據報並未申請改建，出售時為空地，並不符合拆屋改建之要件，應無前揭函釋自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之適用。」

二、本件訴願及補充理由略以：

(一)依原處分機關之見解，所謂拆除改建之定義，係以建築執照是否申領為依據，亦即本案之立約日於建築執照核發後者，始可認定為拆除改建。其與建築法之規定似有出入，且無異變相要求訴願人先行撤銷原現值申報，俟建造執照核發後，再另行申報土地移轉始為適法之謬誤之嫌。

(二)經查財政部 82 年 4 月 15 日臺財稅第 820110528 號函釋所稱「並未申請改建」之文意，應指當事人尚未申請建造執照而言，似與本案有別。蓋訴願人已依規定向臺北市政府工務

局申請建造執照在案，且該土地增值稅之申報日期，係在申請建造執照之後，當仍應認屬拆除改建之期間，且與上開函釋不得申辦之情事有別。

(三)另依財政部 81 年 12 月 8 日臺財稅第 81015155 號函釋亦明示不論地上新建房屋之起造人為何人，只要係屬使用執照申領前所移轉者，均屬適法。此亦與訴願人依照合建契約移轉土地予建商之關係，均屬有利訴願人之理由，此依行政程序法第 9 條規定，應視為有利於訴願人之情事。

三、按土地稅法第 28 條規定，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。若係土地所有權人出售其自用住宅用地者，依同法第 34 條第 1 項規定，得按自用住宅用地之特別稅率，課徵該土地增值稅。又同法第 9 條規定，所稱自用住宅用地，係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。是於土地所有權移轉時得按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅者，須限於土地所有權人出售其本人或配偶、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。卷查訴願人於 94 年 1 月 30 日訂約出售所有本市大安區○○段○○小段○○、○○之○○地號等 2 筆土地，並於 94 年 2 月 25 日向原處分機關大安分處申報移轉系爭土地，及申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。案經原處分機關大安分處於 94 年 3 月 8 日派員至系爭土地實地勘查，系爭土地係屬空地，且系爭土地雖經案外人○○股份有限公司於 93 年 11 月 12 日向本府工務局申請建造執照及變更設計，惟業於 93 年 11 月 26 日因該申請書填寫不全及書圖檢附不全，於 93 年 11 月 26 日遭本府工務局核退，此有現場照片 5 幀及本府工務局申請案件申請作業查詢畫面等資料影本附卷可稽。是系爭土地既屬空地，客觀上自無供作自用住宅用地之可能，自非住宅用地；且系爭土地亦未經核准建造執照，尚不符首揭財政部有關拆除改建土地得例外按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之函釋規定，則原處分機關否准訴願人系爭土地按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之申請，自屬有據。

四、至於訴願人主張原處分機關對於拆除改建之定義，違反建築法，且系爭土地業符合財政部關於拆除改建案件之認定等節。經查本件訴願人出售系爭土地，並申報土地增值稅時，系爭土地係屬空地，業如前述，是其非屬住宅用地自明；又按首揭財政部 67 年 6 月 30 日臺財稅第 34248 號、81 年 12 月 8 日臺財稅第 810515155 號、82 年 4 月 15 日臺財稅第 820110528 號等函釋雖就拆除改建土地申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅者有例外之認定，惟由各該函釋內容觀之，其認定時點雖不限於新建房屋業核發使用執照，惟仍

須移轉時該新建房屋業已建造、施工中，是本件系爭土地，並非前開函釋所指之案例狀況。又前開函釋及原處分機關對本案之認定，係從稅捐稽徵實務觀點所為課徵客體是否符合法律要件之事實認定，尚與訴願人所指稱之建築法規範無涉，訴願主張各節，顯係誤解，委難憑採。從而，原處分機關大安分處否准訴願人系爭土地按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之申請，及原處分機關駁回復查之申請，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

五、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　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　21　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）