

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 10 月 18 日北市稽法乙字第 09461688000 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分。

事 實

- 一、緣訴願人於 66 年間登記取得本市大安區○○段○○小段○○及○○地號持分土地（地上房屋門牌包括本市大安區○○路○○段○○號○○樓之○○），嗣訴願人多次移轉其所有房屋（包括地下層其中 11 個停車位），惟並未按相當比例移轉其持分土地。
- 二、嗣訴願人於 94 年 5 月 3 日出售其前揭系爭○○及○○地號持分土地予案外人○○○，並向原處分機關大安分處申報土地移轉現值，同時申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。經該分處審核後，核定訴願人前揭系爭○○地號土地准予免徵土地增值稅、○○地號持分土地，其地上房屋及地下層 1 個停車位所占土地面積計 27.37 平方公尺按自用住宅用地稅率課徵，其餘 57.88 平方公尺按一般用地稅率課徵土地增值稅。訴願人不服，檢附相關資料向原處分機關申請更正系爭○○地號土地全部按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，經原處分機關重新審查後，核定訴願人前揭地上房屋及地下 3 個停車位所占土地面積計 36.66 平方公尺按自用住宅用地稅率課徵，其餘 48.59 平方公尺按一般用地稅率課徵土地增值稅。訴願人仍不服，又多次申請更正，均未獲變更，復於 94 年 8 月 31 日申請復查，原處分機關乃以 94 年 10 月 18 日北市稽法乙字第 09461688000 號復查決定：

「復查駁回。」訴願人仍未甘服，於 94 年 11 月 9 日向本府提起訴願，同年月 15 日補充訴

願理由，並據原處分機關

檢卷答辯到府。

理 由

- 一、本件訴願人雖於訴願書中表示其不服之處分為原處分機關 94 年 10 月 18 日北市稽法乙字第 09461688000 號復查決定書及原處分機關大安分處 94 年 5 月 11 日北市稽大安增字第 09460560000 號、94 年 7 月 8 日北市稽大安增字第 09461049700 號、94 年 8 月 2 日北市稽大

安丙字第 09461235200 號及 94 年 8 月 23 日北市稽大安丙字第 09461524100 號函。惟稽其

真意，應係對原處分機關 94 年 10 月 18 日北市稽法乙字第 09461688000 號復查決定書不服

，合先敘明。

二、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。……」第 30 條規定：「土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依左列規定：一、申報人於訂定契約之日起 30 日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為準。二、申報人逾訂定契約之日起 30 日始申報者，以受理申報機關收件日當期之公告土地現值為準。……」第 31 條規定：「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除左列各項後之餘額，為漲價總數額：一、……規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。……土地所有權人辦理土地移轉繳納土地增值稅時，在其持有土地期間內，因重新規定地價增繳之地價稅，就其移轉土地部分，准予抵繳其應納之土地增值稅。但准予抵繳之總額，以不超過土地移轉時應繳增值稅總額百分之五為限。……」第 32 條規定：「前條之原規定地價及前次移轉時核計土地增值稅之現值，遇一般物價有變動時，應按政府發布之物價指數調整後，再計算其土地漲價總數額。」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 3 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。……」

88 年 1 月 28 日臺財稅字第 881028514 號函釋：「有關○○○君出售自用住宅用地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。」

三、本件訴願及補充理由略以：

(一) 原處分所引之「土地持分不相當」乙節，實係訴願人前出售 11 個停車位時，未同時出售該等停車位之土地持分所致，惟此乃買賣雙方合意成交，並為行為時相關法規所准許，訴願人據以辦妥產權登記，絕非為取巧規避稅賦。該等 11 個停車位之持分土地，既未出售他人，且併與訴願人其餘所有持分土地，供作訴願人所有之地上房屋 1 戶及地下層 3 個停車位之使用，是應依財政部 67 年 6 月 30 日臺財稅第 34248 號函釋，全

部

面積按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。

(二) 依財政部 88 年 1 月 28 日臺財稅第 881028514 號函釋意旨，可知「土地持分是否相當」應非准駁適用自用住宅用地優惠稅率之要件，仍應依房屋之實際使用情形認定；而土地增值稅之相關法令之釋示亦無類如本件得依「房地比例」逕行核課者。本件土地持分既係依「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巧取規避稅賦」情事，自仍應准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。

(三) 本件房地持分縱有不相當，亦不致影響其屬自用住宅用地之事實。原處分機關以法律所未規定之「土地持分應相當」為准駁要件，乃任意擴張土地稅法規定，顯違背憲法第 19 條租稅法律主義，亦違背行政程序法第 4 條及第 10 條之規定。

四、卷查訴願人於 94 年 5 月 3 日出售其所有本市大安區○○段○○小段○○○及○○地號持分土地（持分：8478／90000；地上房屋門牌：本市大安區○○路○○段○○號○○樓之○○及地下層）予案外人○○○，並向原處分機關大安分處申報土地現值及申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。經該分處審查後，核定訴願人系爭○○地號土地免徵土地增值稅，另系爭○○地號持分土地，訴願人所有地上房屋及地下層 3 個停車位符合自用，乃依各層房屋實際使用情形所占土地面積比例核定訴願人系爭土地面積計 36.66 平方公尺按自用住宅用地稅率課徵，其餘則按一般用地稅率課徵土地增值稅。

五、復按訴願人主張應依首揭財政部之函釋意旨，認定系爭等 11 個停車位之持分土地係併與訴願人其餘所有持分土地同為自用住宅用地使用，全部持分土地面積皆應按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅云云。經查按前揭財政部 67 年 6 月 30 日臺財稅第 34248 號函釋意旨，土地增值稅之課徵，應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。本件訴願人就系爭土地上房屋實際使用之情形，乃大安區○○路○○段○○號○○樓之○○及地下層 3 個停車位為自用，則系爭土地土地增值稅之課徵，即應依上述房屋實際使用情形計算所占土地面積應按自用住宅用地課徵土地增值稅之比例。又依財政部 88 年 1 月 28 日臺財稅第 881028514 號函釋，關於售地持分與房屋依層數比例持分不相當者，得適用優惠稅率之條件有二，其一係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，其二為未有將地上房屋先行登記他人名義以巧取規避稅負者。本件訴願人既係於取得系爭土地後始陸續將該等 11 停車位出讓他人，難認符合該函釋之要件。是訴願主張，顯係誤解法令，自不足採。

六、惟查訴願人所有本市大安區○○段○○小段○○地號土地面積為 905 平方公尺，訴願人持分為 8478 / 90000，面積為 85.25 平方公尺；其地上房屋 12 層總面積為 8384.9 平方公尺，訴願人於該土地上所有之房屋僅有○○號○○樓之○○部分，面積為 210.7 平方公尺及地下室 3 個停車位實際面積為 159.92 平方公尺（ $859.8 \times 186 / 1000 = 159.92$ ），依前揭財政部 67 年 6 月 30 日臺財稅第 34248 號函釋意旨，本件系爭土地自用住宅用地稅率之面積應依上開系爭土地上各層房屋實際使用情形所占土地面積比例計算，然原處分機關於課徵本件土地增值稅時，僅將訴願人前揭地上房屋地下層 3 個停車位持分平均依  $150 / 1000 [ (706 / 1000) / 14 \times 3 = 150 / 1000 ]$  計算，未依實際使用情形所占面積比例計算，即有可議之處。從而，為求原處分之正確並維護訴願人之權益，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分。

七、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條之規定，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 曾忠己

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 95 年 3 月 24 日市長 馬英九 公  
假

副市長 葉金川 代行

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行