

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 11 月 16 日北市稽法乙字第 09461979600 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

緣訴願人於 94 年 9 月 22 日訂約出售其所有本市大安區○○段○○小段○○及○○地號等 2 筆土地（移轉權利範圍分別為一一三分之一一〇及四分之三，移轉土地面積分別為 110 平方公尺及 3 平方公尺，地上房屋門牌為本市大安區○○○路○○段○○巷○○號○○樓）予案外人○○股份有限公司（以下簡稱○○大飯店），並於同年月 26 日向原處分機關大安分處申報土地增值稅。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顯不相當，乃核定關於系爭 80 地號土地面積 28.25 平方公尺部分准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅；其餘 81.75 平方公尺部分按一般用地稅率課徵土地增值稅，稅額共計新臺幣（以下同）4,022,453 元；關於系爭 80 之 1 地號土地部分，因該土地為公共設施保留地，在尚未徵收前之移轉，免徵其土地增值稅，遂核發土地增值稅免稅證明書。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 94 年 11 月 16 日北市稽法乙字第 09461979600 號復查決定：「復查駁回。

」上開決定書於 94 年 12 月 19 日送達，訴願人仍表不服，於 95 年 1 月 16 日向本府提起訴願，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。……」

二、本件訴願理由略以：

(一) 現行法律並未強制規定地上建物面積與其所有基地之比例，原處分機關所持移轉之土地持分與其所有建物分配之土地持分顯有不相當之說，全係主觀及違法之認定，並無法律依據。

(二) 財政部 67 年 6 月 30 日臺財稅第 34248 號函釋意旨，係指同一土地所有權人地上有多層房屋之情形，與本案第 2 至第 4 層房屋為第三人所有，第三人亦持有部分土地之情形不同，不能援引該函釋。新竹市稅捐稽徵處針對類似案件有將土地全部按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之案例，原處分機關應為相同處理。

三、卷查本件訴願人所有本市大安區○○○路○○段○○巷○○號○○至○○樓為 4 層樓房屋，其坐落土地為本市大安區○○段○○小段○○、○○地號等 2 筆土地（訴願人所有權利範圍均為全部持分），是以，上開房屋所占土地面積應按其上各層房屋面積比例計算，始為正辦。再按首揭土地稅法第 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。復查訴願人為適用自用住宅用地稅率，已於 94 年 1 月 24 日將其戶籍遷入上開房屋 1 樓（其餘 2 樓至 4 樓均無訴願人或其配偶、

直

系親屬於該地辦竣戶籍登記），準此，系爭房屋 1 樓至 4 樓中，只有 1 樓部分土地符合自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之規定。

四、旋訴願人於次日（即 94 年 1 月 25 日）訂約出售其所有系爭○○、○○之○○地號等 2 筆土地（移轉權利範圍均為全部）及地上房屋門牌為本市大安區○○○路○○段○○巷○○號○○至○○樓予案外人○○大飯店，雙方於同年月 31 日共同檢附土地及建築改良物買賣所有權移轉契約書等文件向原處分機關大安分處辦理契稅及土地增值稅（土地現值

)之申報。嗣訴願人與○○大飯店以合意解除買賣契約為由，於94年2月22日向原處分機關大安分處申請撤銷前開契稅及土地增值稅(土地現值)之申報，案經該分處審查屬實核准所請。

五、嗣於94年8月1日訴願人先將系爭房屋2樓至4樓(即未符合自用住宅用地規定部分)及系爭○○、○○之○○地號等2筆土地(移轉權利範圍分別為一一三分之三及四分之一)出售予案外人○○大飯店，並於同年月4日向原處分機關大安分處申報土地增值稅。導致訴願人所有系爭房屋1樓分配系爭2筆土地剩餘持分各為一一三分之一及四分之三。旋於94年9月22日訴願人又將系爭房屋1樓及系爭○○、○○之○○地號等2筆土地剩餘持分出售予○○大飯店，並於同年月26日向原處分機關大安分處申報土地增值稅。此有94年1月31日、8月4日、9月26日土地增值稅(土地現值)申報書、土地

及建築改

良物買賣所有權移轉契約書、94年2月22日撤回土地現值申報申請書、原處分機關大安分處94年2月22日簽、戶政連線戶籍及除戶資料、戶籍謄本、土地登記謄本及建物標示查詢畫面等影本附卷可稽。

六、再按首揭財政部67年6月30日臺財稅第34248號函釋意旨，關於自用住宅用地核課土地增值稅之認定，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。是原處分機關大安分處依該函釋意旨，以坐落系爭2筆土地上之房屋為4層，遂核定系爭1樓房屋所應占之土地面積比例為四分之一，對於系爭80地號土地部分(宗地面積為113平方公尺)，按系爭房屋1樓所占土地面積比例四分之一之面積28.25平方公尺部分($113 \times 1/4 = 28.25$)，准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，其餘81.75平方公尺部分【 $113 \times (110/113 - 1/4) = 81.75$ 】按一般用地稅率課徵土地增值稅，稅額共計4,022,453元，尚非無據。

七、至訴願主張現行法律並未強制規定地上建物面積與其所有基地之比例，原處分機關認定本件訴願人所移轉之土地持分與其所有建物分配之土地持分顯不相當，並無法律依據乙節，經查訴願人所有系爭1樓房屋所占相對之土地，雖得自行分配並辦理登記，惟是否確供自用住宅用地使用，應由稅捐稽徵機關依職權認定，尚非僅依地政機關之登記資料為準。是訴願人前述主張，應屬誤解法令，尚難採據。復查本件系爭80地號土地自用住宅用地稅率之面積係依該土地上各層房屋實際使用情形所占土地面積比例計算，訴願人主張首揭財政部67年6月30日臺財稅第34248號函釋意旨與本件案情不同，應屬誤解，尚不足採。

八、惟查系爭房屋1至3樓房屋面積均為75.37平方公尺，4樓房屋面積為44.28平方公尺

，系爭房屋 1 樓所占土地面積應按其上各層房屋與該房屋面積之比例計算，則系爭房屋 1 樓所占系爭 80 地號土地面積為 31.50 平方公尺【 $113 \times 75.37 / (75.37 \times 3 + 44.28) = 31.50$ 】，得按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，其餘 78.50 平方公尺部分【 $113 \times 110 / 113 - 31.50 = 78.50$ 】應按一般用地稅率課徵土地增值稅，原處分機關大安分處未審酌系爭房屋第 4 層面積與其他 3 層面積不同，逕以各樓層面積相等方式計算系爭房屋 1 樓所應占土地面積，即有違誤，原處分機關復查決定亦未察覺該項錯誤，逕予駁回訴願人復查之申請，則原處分機關大安分處土地增值稅繳款書及原處分機關復查決定，關於系爭 80 地號土地部分土地增值稅之核計顯有錯誤。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。

九、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 4 月 7 日市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行