

訴 願 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，不服原處分機關民國 99 年 1 月 5 日北市稽法甲字第 09832383900 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、訴願人於民國（下同）95 年 12 月 7 日與案外人○○股份有限公司（下稱○○公司）簽訂房屋合建契約書，約定由訴願人提供其所有本市士林區○○段○○小段○○地號土地，配合其他 9 筆土地，由○○公司提供資金，雙方共同合作興建大樓。嗣經○○公司向臺北市政府都市發展局（下稱都發局）申請建造執照，經該局於 96 年 2 月 2 日核發 96 建字第 xxxx 號建造執照在案。
- 二、訴願人與○○公司依上開合建契約第 4 條第 6 款規定，與案外人○○銀行股份有限公司（下稱○○銀行）簽訂不動產信託契約，嗣依該不動產信託契約書約定，將合建之土地所有權移轉予○○銀行，並變更上開建造執照之起造人為○○銀行，上開合建大樓於 98 年 7 月 20 日領得都發局核發之 98 使字第 xxxx 號使用執照。
- 三、訴願人之受託人○○銀行與購買訴願人持分土地之買受人○○○、○○共同委託案外人○○○於 98 年 8 月 19 日以網路申報方式（收件編號：2815098705377 號及 2815098705400 號），向原處分機關士林分處申報買賣土地之土地現值及土地增值稅（申報土地移轉之權利範圍分別為 350/10000、14/10000，移轉持分面積分別為 38.78 平方公尺、1.55 平方公尺，共計 40.33 平方公尺，下稱系爭土地），並記載系爭土地於 98 年 8 月 18 日訂立買賣契約，經該分處於 98 年 8 月 24 日核定○○銀行（委託人為訴願人）所有系爭土地應按一般用地稅率課徵土地增值稅共計新臺幣（下同）224 萬 7,019 元。
- 四、嗣訴願人於 98 年 8 月 31 日向原處分機關士林分處申請系爭土地改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，並於申請書上記載移轉日期為 98 年

8月18日。嗣經該申報案代理人○○於98年9月8日以網路申報方式（收件編號：2815098705606），向該分處申報系爭土地之土地現值及土地增值稅，並記載系爭土地於98年7月18日訂立買賣契約及系爭土地符合自用住宅用地條件，請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。次日該代理人○○○以前開98年8月19日2件土地增值稅申報案輸入資料有誤為由，傳真切結書向該分處申請撤回該等申報案，並經該分處以98年9月10日北市稽士林甲字第09831185100號函復訴願人同意撤回。

嗣該分處以98年9月15日北市稽士林甲字第09870560600號函復○○銀行及○○○、○○○○等2人，系爭土地上之新建建物，於98年7月20日領得98使字第XXXX號使用執照，嗣於98年9月8日申報系爭土地之土地現值及土地增值稅，為逾期申報案件，應核認係於核發使用執照後始移轉，且新建房屋之委託人與系爭土地之委託人不同，亦不符合土地稅法第9條適用自用住宅用地之規定，系爭土地（面積為40.33平方公尺），應按一般用地稅率課徵土地增值稅計224萬7,072元〔○○銀行（訴願人為委託人）於98年9月18日繳納在案〕。

五、訴願人不服，於98年9月24日向士林分處申請改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。經該分處以98年10月1日北市稽士林甲字第09831378900號函復訴願人仍維持原核定。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以99年1月5日北市稽法甲字第09832383900號復查決定：「復查駁回。」上開復查決定書於99年1月8日送達，訴願人猶表不服，於99年2月1日向本府提起訴願，2月4日補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按土地稅法第5條第1項第1款規定：「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。」第5條之2規定：「受託人就受託土地，於信託關係存續中，有償移轉所有權、設定典權或依信託法第三十五條第一項規定轉為其自有土地時，以受託人為納稅義務人，課徵土地增值稅.....。」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條第1項第2款規定：「土地所有權移轉或設定典權，其中

報移轉現值之審核標準，依左列規定：……二、申報人逾訂定契約之日起三十日始申報者，以受理申報機關收件日當期之公告土地現值為準。」第 49 條第 1 項前段：「土地所有權移轉或設定典權時，權利及義務人應於訂定契約之日起三十日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。」

土地稅法施行細則第 4 條規定：「本法第九條之自用住宅用地，以其土地上之建築改良物屬土地所有權人或其配偶、直系親屬所有者為限。」

財政部 72 年 4 月 13 日臺財稅第 32394 號函釋：「房屋拆除改建期間訂立契約出售土地，於新建房屋核發使用執照後始行申報土地移轉現值者，如未逾土地稅法第 49 條所訂申報期限，為保障納稅人權益，仍應認定係新建房屋尚在施工未領到使用執照前移轉；其屬逾期申報案件，為避免納稅人倒填日期取巧逃稅，除有確切證明者外，應認定係在核發使用執照後移轉。」

74 年 2 月 5 日臺財稅第 11501 號、74 年 5 月 31 日臺財稅第 16869 號函釋意旨：「查地上房屋拆除改建後出售土地，有關自用住宅用地之認定標準，各稽徵機關在執行上間有分歧。為求步調一致，茲統一規定如左：（一）房屋拆除改建後，在使用執照尚未核發前或在核發當日申報土地移轉現值者，應按拆除改建前房屋各層實際使用情形所占土地面積比例，分別適用自用住宅用地稅率及一般稅率計課土地增值稅。（二）在房屋拆除改建完成已核發使用執照後申報土地移轉現值者，不論建築完成核發使用執照至出售土地期間之長短，應按新建房屋各層、各戶實際使用情形所占土地面積比例，分別適用自用住宅用地稅率及一般稅率計課土地增值稅，至於拆除改建前之使用情形，免再調查。但出售土地時，使用執照所載起造人或已辦妥建物所有權登記之建物所有權人，倘非土地所有權人本人或其配偶或直系親屬者，應按一般稅率計課土地增值稅。（三）新建房屋已分層、分戶編訂門牌者，其各層、各戶實際使用情形，應以已辦竣戶籍登記之各層、各戶房屋所占土地面積比例予以認定。全棟房屋未分層編訂門牌者，應僅以其中一層所占土地面積比例予以認定。（四）房屋結構業已完成惟使用執照已否核發無法確認時，應由稽徵機關洽請建築管理機關查明辦理。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 土地稅法第 30 條第 1 項及第 34 條第 1 項僅規定，土地所有權人申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，逾期申報者，以受理申報機關收件日當期之公告土地現值為審核標準，並未賦予稅捐機關對於逾期申報案件，即予否准適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之權限。
- (二) 依財政部 72 年 4 月 13 日臺財稅第 32394 號函釋意旨，若有確切證明足以證明於新建房屋核發使用執照前已訂立契約者，仍應以證明為準，不可因有逾期申報之嫌，不問實際發生移轉之事實，而逕行認定係在核發使用執照後之移轉。又該函釋意旨認為在房屋拆除改建完成已核發使用執照後申報土地移轉現值者，其自用住宅用地認定標準應以新建房屋審查。對於移轉事實發生在前，僅逾期申報自用住宅用地稅率者，均予以排除，顯有逾越母法規定之嫌。
- (三) 本案地上物結構於 97 年 12 月 19 日完成，訴願人依 95 年 12 月 7 日與○○○公司簽訂之房屋合建契約書之約定，於 98 年 2 月 6 日即簽具授權書予○○○公司，授權○○○公司將系爭土地移轉予該公司指定之○○○、○○○2 人，嗣將土地移轉契約之日期訂為 98 年 7 月 18 日；且○○○公司亦本於上述契約約定，將應取得之土地持分，早於 96 年 6 月 17 日及 96 年 9 月 3 日分別與翁○○、○○○2 人簽訂房地買賣契約，更足以證明本案土地買賣契約早已成立。

三、查系爭土地上之新建建物係於 98 年 7 月 20 日領得都發局核發之 98 使字第 xxxx 號使用執照，訴願人之受託人○○○銀行與購買訴願人持分土地之買受人○○○、○○○共同委託○○○於 98 年 8 月 19 日以網路第 1 次申報系爭土地之土地現值及土地增值稅，並記載系爭土地於 98 年 8 月 18 日訂立買賣契約，嗣訴願人於 98 年 8 月 31 日向原處分機關士林分處申請系爭土地改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，並於申請書上亦記載移轉日期為 98 年 8 月 18 日。旋經該申報案代理人○○○於 98 年 9 月 8 日以網路第 2 次申報系爭土地之土地現值及土地增值稅，並記載系爭土地於 98 年 7 月 18 日訂立買賣契約，有都發局 98 年 7 月 20 日 98 使字第 xxxx 號使用執照、訴願人 98 年 8 月 31 日出售土地改按自用住宅用地稅率申請書、○○○銀行與○○○、○○○98 年 8 月 19 日及 98 年 9 月 8 日土地增值稅申報書等影本附卷可稽。原處分機關依土地稅法第 9 條、第 34 條、第 49 條第 1 項前段規定及財政部首揭函釋意旨，核定系爭土地按一般用地稅率課徵土地增值稅，自屬有據。

四、至訴願人主張土地稅法第 30 條第 1 項及第 34 條第 1 項並未賦予稅捐機關對於逾期申報案件，即予否准適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之權限；依財政部 72 年 4 月 13 日臺財稅第 32394 號函釋意旨，如有確切證明足以證明於新建房屋核發使用執照前已訂立契約者，仍應以證明為準；本案土地買賣契約早已成立云云。依財政部 72 年 4 月 13 日臺財稅第 32394 號函釋意旨，房屋拆除改建期間訂立契約出售土地，於新建房屋核發使用執照後始行申報土地移轉現值者，即屬逾期申報案件，為避免納稅人倒填日期取巧逃稅，除有確切證明者外，應認定係在核發使用執照後移轉。查本案系爭土地上之新建建物於 98 年 7 月 20 日領得都發局核發之 98 使字第 0268 號使用執照，而本件系爭土地現值及土地增值稅之申報日為 98 年 9 月 8 日，依前開函釋意旨，係屬逾期申報案件，除有確切證明外，應認定系爭土地係於核發使用執照後移轉。復查訴願人所檢附其與○○公司簽訂之合建契約書僅載明合建土地之坐落範圍，而○○公司與○○○、○○○○簽訂之不動產預定買賣契約書所載明移轉之土地為本市士林區○○段○○小段○○地號土地，惟查該筆地號土地係由訴願人所有 1 筆土地與其他地主所有之 10 筆地號土地所合併者，訴願人僅為合併後土地之分別共有人之一，上開不動產預定買賣契約書內並無記載購買土地之權利範圍為何，且該契約書之出賣人為○○公司，並非訴願人，再查上開合建大樓共計 37 戶，無法據此導出於該等不動產預定買賣契約書簽訂時，訴願人已有出售合併後之系爭土地予上開買受人之推論，訴願人又未檢附其他可資證明其出售系爭土地予上開買受人之相關證據供核，原處分機關已盡其職權調查義務，仍不可得其所述為真之確信。是訴願主張，尚難採據。

五、至訴願人主張財政部 72 年 4 月 13 日臺財稅第 32394 號函釋規定有逾越母法規定之嫌乙節。經查行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用，有司法院釋字第 287 號解釋意旨可參。準此，財政部 72 年 4 月 13 日臺財稅第 32394 號函釋僅係闡明土地稅法第 9 條及第 34 條規定之原意，原處分機關並非以該函釋作為否准訴願人申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之法律依據，而係依土地稅法第 9 條、第 34 條及第 49 條等規定作為否准處分之依據，故並無增加法律所無之限制之問題。是訴願主張，應屬誤解，亦不足採。從而，原處分機關士林分處所為核定及原處分機

關復查決定駁回復查之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

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

訴願審議委員會代理主任委員 王 曼 萍
委員 劉 宗 德
委員 陳 石 獅
委員 陳 媛 英
委員 紀 聰 吉
委員 戴 東 麗
委員 柯 格 鐘
委員 葉 建 廷
委員 范 文 清

中 華 民 國 99 年 4 月 29 日
市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 蔡立文 決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 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)