

彰化縣政府訴願決定書（案號 99-1115）

府法訴字第 0990214745 號

訴 願 人：○○○

地址：○○縣○○市○○街○○○之○號

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 99 年 7 月 7 日彰稅土字第 0991706300A 號函所為之處分，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 2 個月內查明後，另為適法之處分。

事 實

緣訴願人原所有坐落○○市○○段○○○地號土地（下稱：系爭土地），於 98 年 10 月 29 日經臺灣彰化地方法院民事執行處（下稱：民事執行處）拍賣，並經該處 98 年 10 月 30 日彰院賢執育 98 年度司執字第 3927 號函請查報應課徵土地增值稅，案經原處分機關核定按一般用地稅率課徵土地增值稅為新臺幣（下同）235 萬 7,110 元，並以 98 年 11 月 10 日彰稅土字第 0989948397A 號函請民事執行處代為扣繳在案。嗣訴願人於 98 年 11 月 23 日向原處分機關申請改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，經原處分機關查得系爭土地地上建物第 1 層樓於拍定前 1 年有出租情形，依房屋實際使用情形占土地面積比例計算，系爭土地面積 62.84 平方公尺改按自用住宅用地稅率核課，餘面積 17.16 平方公尺仍依一般用地稅率課徵土地增值稅，經更正後應課土地增值稅額為 108 萬 2,893 元，其溢繳土地增值稅稅額 127 萬 4,217 元俟退稅手續辦竣後函請民事執行處重行分配，並以 99 年 7 月 7 日彰稅土字第 0991706300A 號函復訴願人。訴願人不服，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

- （一）訴願人居所 1 樓承租人為○○○先生，合約期限為 93 年 8 月 8 日起至 98 年 8 月 7 日止，內容訂定可轉租他人，

由○○○醫師處理，期間內有幾位承租人合約後幾天內解約，於 95 年度由○○藥局○○○先生承租至 96 年底，終止租約後再無任何出租他人使用。

- (二) 租約期限為 5 年內，只有○○藥局使用一年多，至 96 年底停業後，承租人有申請停業，可經由有關單位查證，調閱 1 樓獨立電錶有無電力使用狀況。
- (三) 97 年 2 月 21 日起辦理喪事期間，電力有所變動，完喪後無使用情形，請查閱比對 5 年來使用之情況，可訪查左鄰右舍或鄰長、里長應可證明云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 經查系爭土地地上建物（門牌：○○市○○路○段○○○號）共 5 層樓，惟第 1 層樓依房屋稅使用情形部分面積按營業用稅率課徵房屋稅；又依法院查封筆錄內容所載，該房屋 1 樓曾租給他人使用，訂有租賃契約書，期間為 94 年至 99 年底，未提轉租情形。且訴願人所提供其與○○○先生間簽訂之租賃契約，其承租期間為 93 年 8 月 8 日起算 5 年，租約內容提及承租人謝先生可將房屋轉租予他人，訴願人雖稱於拍定前 1 年內已無出租或供營業使用，惟其所提示之資料仍無法確切證明無出租之情形，原處分依財政部函釋規定，按房屋實際使用情形占土地面積比例計算土地增值稅，系爭土地面積 62.84 平方公尺改按自用住宅用地稅率核課，其餘面積 17.16 平方公尺仍按一般用地稅率課徵土地增值稅，更正後土地增值稅額為 108 萬 2,893 元，於法尚無不合。
- (二) 系爭土地 98 年 10 月 29 日拍定前一年內究否出租或供營業使用，為訴願人爭執之所在；訴願人 99 年 3 月 25 日於本局談話筆錄中稱該房屋是○○○轉租○○○，○○○再轉租○○○，但未出租那麼久，○○○先生及○○○先生是口頭說不租，○○藥局註銷營業，約 95 年底、96 年初那段期間已無出租，至於正確承租期間為何，因時間太久有點忘了，要詢問○○○，復又主張 97 至 98 年間沒有營業、出租，並同意至電力公司申請用電

證明及允諾於 99 年 4 月中旬前提供有利於己之相關資料，惟迄至本局 99 年 7 月 7 日作成前述行政處分之前，仍未提供。

- (三) 訴願人雖稱○○○先生及○○○先生是口頭說不租，又稱其與○先生訂有租賃契約，但無法提供與○先生所訂之租賃契約；又本局請○○○填列問卷紀錄表，陳先生亦表示並未與訴願人訂契約，該建物是○○○先生於 94 年 6、7 月間轉租給他，嗣於○○藥局開業時，亦即 94 年 8 月轉租予○○○先生，並未訂立契約，○○藥局歇業時（95 年 12 月 27 日）就沒有承租，惟依民法第 444 條第 1 項、第 450 條第 1 項及第 453 條規定，租賃定有期限者，其租賃關係於期限屆滿時消滅，如約定當事人之一方於期限屆滿前，得終止契約者，亦應依習慣先期通知，而承租人將租賃物轉租於他人者，其與出租人間之租賃關係，仍為繼續，本案系爭土地地上建物 1 樓由○○○先生轉租給○○○先生，○○○先生再轉租給○○○先生，即使○○○先生及○○○先生口頭終止契約，僅對○○○先生與○○○先生間及○○○先生與○○○先生間之租賃關係發生效力，其效力並不及於訴願人，且訴願人與○○○先生簽訂之契約亦無約定於期限屆滿前得終止，縱「○○藥局」註銷營業，訴願人與○○○先生之租賃關係依然存在，仍不影響本案房屋出租之事實，是原處分依土地稅法第 34 條規定核定系爭土地部分面積按一般用地稅率課徵土地增值稅，於法尚無不合。另訴願人檢附與○○○小姐簽訂之租賃契約，訴願人稱與○小姐訂租約後沒幾天就不租了，本局為查明該建物出租情形，亦函文請○小姐協助調查，惟○小姐接獲本函即來電稱與訴願人素不相識，亦未曾至○○市租屋，何以有此資料？該建物可由承租人轉租予他人，其租賃情形複雜，與訴願人所訴並不一致。
- (四) 訴願人要求本局查明系爭土地地上建物 1 樓電力使用等情形，本局於 99 年 8 月 25 日彰稅土字第 0991708519

號函詢臺灣電力股份有限公司彰化區營業處，依該處 99 年 9 月 1 日 D 彰化字第 09908004921 號函提供該建物 1 樓 93 年至 98 年用電資料，其於 98 年 10 月 29 日拍定前 1 年（約收費年/月 97 年 11 月至 98 年 11 月期間）用電度數分別為 15 度、71 度、116 度、129 度、152 度、148 度及 135 度，衡諸該建物 1 樓用電度數情形，可知於拍定前 1 年仍有使用電力，非如訴願人所言 97 年 2 月 21 日起辦理喪事期間電力有所變動，完喪後無使用之情形。

- (五) 另有關租賃所得資料雖經中區國稅局彰化分局 99 年 2 月 25 日中區國稅彰縣二字第 0990006426 號函復本局：訴願人 97 年度並無綜合所得稅申報資料，截至發文日止亦未核定其租賃所得，惟房屋出租情形，有賴當事人誠實申報，事實資料為當事人所支配，稽徵機關掌握亦困難，按司法院釋字第 537 號解釋理由書意旨，有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務」規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。訴願人稱其與○先生訂有租賃契約，但無法提供與○先生所訂之租賃契約，本局為查明訴願人與承租人○○○先生間究有無租賃關係？亦曾於 99 年 4 月 16 日通知曾君到局說明，因未獲會晤其本人亦無受領文書之同居人、受僱人，乃經郵務人員於同年 4 月 23 日寄存於彰化光復路郵局，此有郵務送達證書影本附卷，惟○○○先生並未依限配合辦理，且訴願人既知○○○先生對上述建物最為清楚，事關爭土地得否適用自用住宅稅率計徵土地增值稅權益甚鉅，惟俱未會同曾君至本局說明租賃情形，且訴願人於談話筆錄稱與○先生訂有租賃契約，惟亦未能提供其與○先生之租賃契約供本局查核。本局為查明系爭土地有無全

部適用自用住宅用地稅率計徵土地增值稅，業如前述，但訴願人自始至終均未就其主張積極配合提供有利於己之事證供核，僅一再指摘本局可予查證以資證明，實無足採云云。

理 由

- 一、按「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。」、「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三公畝部分或非都市土地面積未超過七公畝部分，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；超過三公畝或七公畝者，其超過部分之土地漲價總數額，依前條規定之稅率徵收之。前項土地於出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用前項規定。」分別為土地稅法第 9 條及第 34 條第 1 項、第 2 項所規定。

次按「全部建物（含地下室）及土地均為同一人所有，其地下室或部分樓層出租或供營業使用，應按各層房屋（含地下室）實際使用情形所占土地面積比例，分別按自用住宅用地稅率及一般稅率計課土地增值稅。」財政部 81 年 3 月 11 日台財稅字第 810757035 號函載有明釋。

再按「承租人非經出租人承諾，不得將租賃物轉租於他人。但租賃物為房屋者，除有反對之約定外，承租人得將其一部分轉租於他人。」、「承租人依前條之規定，將租賃物轉租於他人者，其與出租人間之租賃關係，仍為繼續。」、「租賃定有期限者，其租賃關係，於期限屆滿時消滅。」、「定有期限之租賃契約，如約定當事人之一方於期限屆滿前，得終止契約者，其終止契約，應依第四百五十條第三項之規定，先期通知。」民法第 443 條第 1 項、第 444 條第 1 項、第 450 條第 1 項及第 453 條分別定有明文。

- 二、卷查系爭土地於 98 年 10 月 29 日經民事執行處拍賣移轉所有權，原處分機關原按一般用地稅率課徵土地增值稅為 235 萬 7,110 元，並函復民事執行處代為扣繳土地增值稅款，同

時通知訴願人如合於自用住宅用地稅率要件者，應於接到本通知之次日起 30 日內檢附相關證明文件提出申請。訴願人乃於 98 年 11 月 23 日向原處分機關申請改按自用住宅用地稅率課徵，案經原處分機關查得系爭土地地上建物（門牌：○○市○○路○段○○○號）共 5 層樓，依法院查封筆錄內容所載，該房屋 1 樓曾租給他人使用，訂有租賃契約書，期間為 94 年至 99 年，且訴願人所提供其與○○○先生間簽訂之租賃契約，其承租期間為 93 年 8 月 8 日起算 5 年，租約內容提及承租人謝先生可將房屋轉租予他人，訴願人雖稱於拍定前 1 年內已無出租或供營業使用，惟其所提示之資料仍無法確切證明無出租之情形，原處分機關爰據此認定系爭土地上建物第 1 層樓於拍定前 1 年有出租之情事，不符合土地稅法第 9 條及第 34 條規定，其於 2 至 5 樓面積供住家使用，符合前開法條規定，並按房屋實際使用情形占土地面積比例計算土地增值稅，更正系爭土地之土地增值稅額為 108 萬 2,893 元，揆諸首揭規定及財政部函釋，固非無見。

- 三、然查，本案之爭點在於系爭土地於 98 年 10 月 29 日拍定前一年內是否有出租或供營業使用之情事？查本件原處分機關雖依「法院查封筆錄內容」及上述「訴願人所提供其與○○○先生間簽訂之租賃契約」認定系爭土地地上建物第 1 層樓於拍定前 1 年有出租情形，惟按行政程序法第 9 條規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」及台灣高等法院 87 年勞上字第 10 號判決意旨：「當事人互相意思表示一致者，無論其為明示或默示，契約即為成立，民法第一百五十三條定有明文，再參諸契約自由之原則，契約亦可因雙方互相表示意思一致而解除或終止……。」，上述法院查封筆錄內容所載部分，除原處分機關所指系爭房屋 1 樓曾租給他人使用，訂有租賃契約書，期間為 94 年至 99 年外，另載有「……曾租給他人使用開設藥局，但承租人於兩年前即不再租用，也未繳租金……」等語；且觀諸卷附原處分機關自用住宅用地地上建物租賃所得查復表

記載「商號名稱：有申請歇業……4○○藥局……歇業日期：95年12月27日」及原處分機關對案外人○○○之問卷紀錄表，有關原處分機關詢問「轉租是否有終止租約？」部分，案外人○○○答「……○○藥局搬走之後，房東貼了『吉屋出租』，但據本人了解，以後就沒有人再去租了。」等語，可知本案訴願人所提供其與○○○先生間簽訂之租賃契約，雙方當事人間是否另有合意終止原租約之效力，非無探究之餘地。然而，卷查本案資料，原處分機關並未就上開疑義詢問訴願人所提供租賃契約之承租人「○○○先生」，或本諸執掌調查相關事證，以釐清上述租約效力之相關事實，做為本件爭點認事用法之判斷基礎，核與行政程序法第9條規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」相違背。準此，原處分尚有可議，應予撤銷，由原處分機關於2個月內查明後，另為適法之處分，以昭折服。

四、據上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第81條規定，決定如主文。

訴願審議委員會 主任委員 張瑞濱（請假）

委員 李仁焱

委員 林宇光

委員 陳廷墉

委員 黃鴻隆

委員 溫豐文

委員 楊瑞美

委員 蔡和昌

委員 蕭文生

中 華 民 國 99 年 12 月 7 日

縣 長 卓 伯 源