

彰化縣政府訴願決定書（案號 105－307）

府法訴字第 1050090312 號

訴 願 人：○○○

訴願代理人：周金城律師

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 105 年 2 月 2 日彰稅法字第 1040027621 號復查決定書所為之處分，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 104 年 7 月 10 日與案外人○○○訂立買賣契約，約定出售移轉原所有坐落本縣員林市○○段○○、□□地號土地 2 筆（面積分別為 341 平方公尺、82 平方公尺，權利範圍均為全部，下稱○○地號土地、□□地號土地）及地上建物（門牌：本縣員林市○○路○○號）所有權，並於同年月 13 日向原處分機關申報土地移轉現值及申請按自用住宅用地優惠稅率核課土地增值稅。嗣經原處分機關查認結果，其中○○地號土地，其地上建物使用面積為 14.75 平方公尺，按自用住宅用地稅率核課，其他 326.25 平方公尺部分則屬空地經劃設停車格，而於出售前一年內有供作收費停車場營業使用，不符合自用住宅用地條件，應按一般稅率核課，遂核定課徵系爭○○地號土地之土地增值稅額計新臺幣（下同）454 萬 3,638 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 105 年 2 月 2 日彰稅法字第 1040027621 號復查決定：「復查駁回」，訴願人仍不服，遂提起本件訴願，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) 原處分機關核定訴願人原所有○○地號土地增值稅時，該土地為遭第三人○○無權竊佔使用該土地營業牟利，故訴願人並未享有使用系爭土地營業牟利之自用住宅用地以外實質經濟利益，依土地稅法第 34 條第 1 項規定立法目的與衡酌經濟上之意義，訴願人仍得享有同樣土地增值稅優惠稅率，原處分機關剝奪訴願人權利，有違實質課稅之公平原則及事實調查義務。
- (二) 查訴願人雖於數年前曾將系爭土地出租與第三人○○，然訴願人已於 103 年 3 月 31 日經臺灣彰化地方法院 102 年重訴字第 108 號民事事件訴訟和解收回自用，嗣於 104 年 7 月出售土地現場鑑界時，始悉第三人○○不法竊佔○○地號土地，訴願人旋即委請律師發函制止，並於第三人○○撤離後並完成土地圍籬作業。則訴願人已於 103 年收回系爭○○地號土地自用，雖土地上有車輛停放之現象，然係第三人○○不法竊佔侵害訴願人合法權利之結果，訴願人並無改變○○地號土地屬自用性質之行為，原處分機關未予調查釐清，反將訴願人就○○地號土地未設圍籬與鄰地區隔以及排除第三人侵害之發律師函行為作不當連結，而認○○地號土地係供第三人○○營業使用，即有未依職權調查事實之違誤。又○○地號土地於 103 年 3 月 31 日後，於財產之法律秩序即確定回歸僅供訴願人作自用住宅用地使用，與財政部函釋承租人租約到期違約不遷而仍繼續營業之情況完全不同，原處分機關將本質不同之事實，為相同處理，亦違反平等原則。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 按土地法第 34 條第 2 項規定「曾供營業使用或出租」係事實問題，應依實際情形查核認定，且調查認定結果，若確認土地連同建築物亦供人日常住居生活作息使用，則屬土地稅法規定之「自用住宅」，得適用自用住宅優

惠稅率。查本案自用住宅建物分別坐落於○○及□□等 2 筆地號土地上，經原處分機關於 104 年 7 月 21 日實地勘查，因該自用住宅建物前門（位於□□地號土地上）未開啟無法進入，改由系爭○○地號土地後方○○街，經由收費停車場之入口且為唯一出入口進入，發現系爭○○地號土地除供自用住宅建物坐落外，其餘面積劃設有停車格並有車輛停放；嗣經原處分機關再於同年 28 日配合訴願人現勘，現場情狀仍為相同，則原處分機關以○○地號土地總面積 341 平方公尺，其中 14.75 平方公尺為地上建物基地坐落面積部分准按自用住宅稅率課徵，餘 326.25 平方公尺供停車場使用部分則按一般用地稅率課徵土地增值稅，於法並無不合。

- (二) 雖訴願人主張○○地號土地係被他人占用而未享有自用住宅以外之實質上經濟狀態，然本案○○地號土地部分供收費停車場使用之事實存在，不論訴願人是否享有實質經濟上利益，均非稅法所問。系爭土地移轉時確有土地漲價數額，依法即應對訴願人課徵土地增值稅，至於是否符合按自用住宅稅率課徵之要件，係屬租稅優惠，而與實質課稅原則無涉，亦無違平等原則。

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。」、同法第 34 條規定：「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 10 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。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。…」。
- 二、次按「土地稅法第 34 條第 2 項規定…『出售前一年內曾

供營業使用或出租者』一節，係指土地所有權人出售土地前一年期間內所持有之該項土地未供營業使用或出租者而言…。」、「查土地於出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，為土地稅法第 34 條第 2 項所明定。本案林xx君出售之xx地號土地，既經查明空地部分出租供停車場使用，該空地出租部分，自無優惠稅率之適用；惟其餘部分，如經查明符合自用住宅用地相關要件者，仍得按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。」，有財政部 69 年 2 月 12 日台財稅字第 31316 號、88 年 3 月 1 日台財稅字第 881902400 號函釋在案。

三、卷查訴願人於 104 年 7 月 10 日立約出售原所有坐落本縣員林市員林段○○、□□地號土地及地上建物，並於 104 年 7 月 13 日向原處分機關申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，經原處分機關分別於 104 年 7 月 21 日、7 月 28 日現場勘查結果，認系爭○○地號土地面積計 341 平方公尺，除地上建物基地坐落面積 14.75 平方公尺外，餘 326.25 平方公尺部分經劃設停車格供作收費停車場營業使用，有訴願人 104 年 7 月 13 日土地增值稅(土地現值)申報書、土地及地上建物之土地建物查詢資料、原處分機關自用住宅用地會查情形書面審查表、自用住宅實地勘查紀錄表暨現場照片 16 張等資料影本附卷可稽，依前揭土地稅規定與財政部函釋參照，系爭○○地號土地於出售前一年內部分面積供作收費停車場營業使用事實明確，原處分機關就地上建物坐落面積部分按自用住宅用地稅率課徵，餘供停車場營業使用面積 326.25 平方公尺部分則按一般用地稅率課徵土地增值稅，於法自屬有據，應予維持。

四、至訴願人以臺灣彰化地方法院 102 年度重訴字第 108 號返還土地等民事事件之和解筆錄、中天國際法律事務所 104 年 7 月 31 日函等影本，主張○○地號土地已於出售前一

年 103 年 3 月 31 日收回自用，係後來遭他人無權占有營業，其未曾將系爭○○地號土地供營業使用或出租而享有經濟利益，與財政部函釋承租人於租約到期違約不遷繼續營業之情狀不同等節。按財政部 71 年 1 月 15 日台稅三發字第 052 號函釋略以：「…至於曾供營業使用，究係出租營業或自己營業使用，以及承租人是否履行租賃契約，均非稅法所問。要以在出售前一年內，無曾供營業使用之事實為認定依據。承租人違約逾期不遷繼續營業，雖因而涉訟，但並不能否定該地有供營業使用之事實，自不得以之排除稅法之適用。」，查訴願人於 104 年 7 月 10 日立約出售之○○地號土地，經原處分機關於 104 年 7 月 21 日、28 日勘查發現土地部分面積有供作收費停車場營業使用之情事，而訴願人於 104 年 7 月 31 日方由律師發函制止該無權占有人行為，堪認○○地號土地部分面積於出售一年以內曾供營業使用，參照上開財政部函釋，本件核與適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之要件不符，從而，原處分機關根據查明之事實，分別按自用住宅用地稅率及一般稅率計課系爭○○地號土地之土地增值稅，復查決定遞予維持，均無違誤，亦無違反實質課稅原則或平等原則，訴願主張容有誤解，洵無可採。

五、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。

訴願審議委員會

主任委員 陳善報（請假）

委員 溫豐文（代理）

委員 張奕群

委員 呂宗麟

委員 林宇光

委員 葉玲秀

委員 陳坤榮
委員 蔡秀男
委員 黃耀南
委員 楊瑞美
委員 林浚煦

中 華 民 國 105 年 4 月 12 日

縣 長 魏 明 谷

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月
內向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

（臺中高等行政法院地址：臺中市南區五權南路 99 號）