

雙掛號

## 新竹市稅務局土地增值稅復查決定書

發文日期：中華民國○○○年○月○日

發文字號：新市稅法字第○○○○○○號

申請人：○○○

地址：新竹市○○路○○號○○樓

申請人因○○○年土地增值稅事件，不服本局核定稅額繳款書所為之處分（管理代號：○○○○○○○○○○），申請復查一案，本局依法決定如下：

主文：維持原核定

### 事實

緣申請人所有本市○○段○○地號土地（宗地面積○○平方公尺，持分全部，地上建物門牌：新竹市○○路○○段○○號，以下簡稱系爭土地），於○○○年○月○日經法務部行政執行署新竹分署（以下簡稱新竹分署）拍賣售出，新竹分署以○○○年○月○日竹執仁○○○年綜所執特專字第○○○號函請本局查報應課徵之土地增稅。本局依土地稅法第 28 條及第 30 條第 1 項第 5 款核算稅款為新臺幣（以下同）○○萬○○○元，並以○○○年○月○日新市稅機字第○○○號函請新竹分署代為扣繳，同時以該文輔導申請人及拍定人得於文到次日起 30 日內檢附相關證明文件申請適用優惠稅率課徵土地增值稅，該函分別於○○○年○月○日及同年○月○日送達，申請人於○○○年○月○日申請出售土地改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，經查系爭土地上之建物於○○○年○月○日現勘時，因拍定人更換門鎖無法入內察看使用情形，惟外觀窗戶多處破損，並依據○

○○○○公司及○○○○公司查復資料，該址分別於○○○年及○○○年辦理停用自來水及暫停全部用電，即於拍賣前○年無任何水電使用紀錄，未具備基本生活功能設施，無足維持日常住居生活作息所需，與土地稅法第 9 條規定自用住宅用地規定不符，本局於○○○年○月○日以新市稅機字第○○○○○○號函否准申請人之申請，且該址有○○○○○等公司設籍，亦與土地稅法第 34 條第 5 項出售前 5 年內無供營業使用或出租之規定不符，仍應維持原核定按一般用地稅率課徵土地增值稅○○萬○○○元。申請人不服，遂申請復查。

理由及法令依據：

一、申請人復查理由略謂：

- (一) 申請人在該建物中用於存放申請人所有之動產，並無在出售前 5 年內供營業使用或出租，符合土地稅法第 34 條第 5 項之所有規定。
- (二) 原處分對於土地稅法第 34 條第 5 項之規定，增加了法律所無之限制，窄化了該法條之適用範圍。
- (三) 原處分駁回之理由，亦有理由矛盾之違法行政處分。
- (四) 原處分機關已依自用住宅課徵申請人自用住宅用地稅率達 10 年以上，而土地增值稅及地價稅同樣載於土地稅法中，兩種稅其對「自用住宅」之認定也完全相同，此亦為其理由自相矛盾。
- (五) 原處分所引用之司法院釋字第 460 號理由書，也有違誤。

二、復查結果：

(一) 相關法令：

1. 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。」
2. 土地稅法第 34 條第 5 項規定：「土地所有權人適用前項規定

後，再出售其自用住宅用地，符合下列各款規定者，不受前項一次之限制：一、出售都市土地面積未超過 1.5 公畝部分或非都市土地面積未超過 3.5 公畝部分。二、出售時土地所有權人與其配偶及未成年子女，無該自用住宅以外之房屋。三、出售前持有該土地 6 年以上。四、土地所有權人或其配偶、未成年子女於土地出售前，在該地設有戶籍且持有該自用住宅連續滿 6 年。五、出售前 5 年內，無供營業使用或出租。」

3. 住宅法第 3 條規定：「本法用詞，定義如下：一、住宅：指供居住使用，並具備門牌之合法建築物。……」
4. 納稅者權利保護法第 7 條規定：「(第 1 項)涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。(第 2 項)稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。(第 3 項)納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。……」
5. 司法院釋字第 460 號解釋理由說略以，土地稅法第 9 條規定：「本法所稱自用住宅用地，……」雖未就「住宅」之定義有所界定，然法規之適用除須依法條之明文外，尚應受事物本質之內在限制。而依一般觀念，所謂住宅，係指供人日常住居生活作息之用，固定於土地上之建築物；外觀上具備基本生活功能設施，屬於居住者支配管理之空間，具有高度私密性。

(二) 按土地稅法第 34 條第 5 項規定，土地所有權人出售自用住宅用地，曾適用自用住宅優惠稅率課徵土地增值稅，再出售自用住宅用地時，若符合該項規定，則不受一生一次之限制，仍可按自用住宅優惠稅率課徵土地增值稅，惟其前提係出售之土地需為「自用住宅用地」。再按司法院釋字第 460 號解釋理由書略以，土地稅法第 9 條規定：「本法所稱自用住宅用地，……」雖未就「住宅」之定義有所界定，然法規之適用除須依法條之明文外，尚應受事物本質之內在限制。而依一般觀念，所謂住宅，係指供人日常住居生活作息之用，固定於土地上之建築物；外觀上具備基本生活功能設施，屬於居住者支配管理之空間，具有高度私密性。是以，住宅至少要有 3 個要件：供人日常住居生活作息，屬於居住者可支配管理之空間，具備基本生活功能設施及高度的私密性等，而土地上之建物為自住使用之住宅時，其坐落之基地始為「自用住宅用地」(最高行政法院 108 年度判字第 137 號判決意旨參照)。查系爭土地上之建物，依○○○○○公司○○○年○月○日台水三竹服室字第○○○○○○號函略以，說明三、該戶於○○○年○月○日至本所辦理停用，因逾二年未使用自來水，至○○○年○月○日由本公司轉為廢止，故無○○○年○月○日至○○○年○月○日之用水相關資料表。再依○○○○○公司○○○年○月○日新竹字第○○○○○○號函略以，說明二、查本公司現存用電查詢檔之記載，旨揭用電地址於○○○年○月○日已辦理暫停全部用電。準此，系爭土地上之建物，已分別於○○○及○○○年間辦理停用自來水及暫停全部用電，其基本生活功能已有不足，無法供居住者生活使用，且於本局○○○年○月○日現勘時，因拍定

人更換門鎖無法入內察看使用情形，惟觀其外觀窗戶已多處破損，亦無法有效遮擋強風大雨或防止蚊蟲侵入，該建物客觀上欠缺提供人日常住居生活作息之基本功能設施，亦無高度私密性可言，難以認定符合「住宅」之要件，又該建物既非屬「住宅」，則該建物所座落之土地即系爭土地即非供住宅使用，自非屬自用住宅用地，系爭土地移轉時，仍不得按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，先予敘明。

(三) 查土地稅法第 9 條之立法目的，乃在保障人民享有低稅率之基本生活所需之自用住宅用地，減輕專供自用住宅使用者之土地稅負而設，並無使非自用住宅用地亦得享受自用住宅優惠稅率之理由，以防止此項租稅優惠措施之濫用。又按住宅法第 3 條第 1 款規定：「住宅：指供居住使用，並具備門牌之合法建築物。」及最高行政法院 108 年度判字第 137 號判決意旨，建物之「居住」與「使用」，強度不同。必需確有「居住」事實，該建物才能定性為「住宅」。查本局現勘情形及水、電使用的調查結果可知，系爭土地上之建物如前項所述並無提供人日常作息之基本功能及高度私密性等，縱申請人陳述該建物用以存放申請人所擁有之動產，仍屬「使用」而非「居住」，仍應依納稅者權利保護法第 7 條規定，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則，以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據來認定課徵租稅之構成要件，申請人陳述原處分對於土地稅法第 34 條第 5 項之規定，增加了法律所無之限制，顯係對法令之誤解。

(四) 已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，除符合免徵或不課徵要件之情形外，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅，稅率採倍數累進的 20%、30%及 40%等三級稅率，長期持

有土地達 20 年以上者，另有減徵優惠，且為了減輕自住房屋者之負擔，對於出售自用住宅用地時，規定有一人一生一次及一生一屋可適用 10%優惠稅率。故土地增值稅之稅率分為自用住宅用地適用 10%優惠稅率，一般用地適用 20%至 40%累進稅率，並未對營業用土地另行劃分適用稅率。本局按前述說明認定系爭土地上之建物非屬自用住宅，乃核定系爭土地無法適用自用住宅用地優惠稅率，且該址有○○○○○等公司設籍，亦與土地稅法第 34 條第 5 項出售前 5 年內，無供營業使用或出租之規定不符，應按一般用地稅率課徵土地增值稅。申請人稱原處分認定「尚須要有水、電供應等生活作息之所需」，方能稱為「住宅」，並據以駁回申請人適用自用住宅用地稅率之申請，改為依營業用住宅或非自用住宅之稅率課徵土地增值稅，顯係申請人對土地增值稅適用稅率之誤解。

- (五) 按符合土地稅法第 9 條規定要件，得適用自用住宅用地稅率之土地，依土地稅法第 41 條規定，經申請核准適用自用住宅用地稅率後，用途未變更者，以後免再申請。但適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申報，自適用特別稅率原因消滅之次期起恢復按一般稅率課徵。查系爭土地原按一般用地稅率課徵地價稅，於○○○年經本局核定全部面積按自用住宅用地稅率課徵地價稅，因○○○年○月起部份面積供作營業使用，自○○○年起部份面積按一般用地稅率、部分面積按自用住宅用地稅率課徵，其核定情形至○○○年皆未變更。惟查系爭土地上建物經申請人於○○○年及○○○年分別辦理停用自來水及暫停全部用電，至遲於○○○年已有變更該建物用途，不再作為住宅使用之情形，再

參照 GOOGLE 街景圖資料，該建物自○○○年○月起，鐵門深鎖且外觀逐年破損未修繕，顯見該建物未作為住宅使用更臻明確，然申請人卻未依土地稅法第 41 條規定向本局申報變更，致系爭土地部分面積持續按自用住宅用地稅率課徵地價稅。是以，系爭土地地價稅按自用住宅用地稅率課徵而土地增值稅按一般用地稅率課徵，尚非因地價稅與土地增值稅對「自用住宅」之認定有所不同，而係申請人未盡納稅義務人協力義務，於使用情形變更時向本局申報變更地價稅適用稅率所致，並無申請人稱核定理由自相矛盾之情形。

(六) 查司法院釋字第 460 號解釋文，雖係就供神壇使用之建物非自用之函釋違憲作解釋，然「住宅」之定義性解釋已於解釋理由書中予以闡明，規範意旨極其明確，本局自得援引參照，尚無申請人稱原處分引用司法院釋字第 460 號理由書違誤之情事。

三、綜上，申請人所有本市○○段○○地號土地，於○○○年○月○日經新竹分署拍賣售出，新竹分署於○○○年○月○日函請本局查報應課徵之土地增稅。本局依土地稅法第 28 條及第 30 條第 1 項第 5 款核算稅款為○○萬○○○元，並於○○○年○月○日函請新竹分署代為扣繳，同時輔導申請人及拍定人得於文到次日起 30 日內檢附相關證明文件申請適用優惠稅率課徵土地增值稅，申請人於○○○年○月○日申請出售土地改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，經查系爭土地上之建物於○○○年○月○日現勘時，因拍定人更換門鎖無法入內察看使用情形，惟外觀窗戶多處破損，並依據○○○○○公司及○○○○○公司查復資料，該址分別於○○○年及○○○年辦理停用自來水及暫停全部用電，即於拍賣前○年無任何水電使用紀錄，未具備基本生活功能

設施，無足維持日常住居生活作息所需，與土地稅法第 9 條規定自用住宅用地規定不符，本局於○○○年○月○日以新市稅機字第○○○○○○號函否准申請人之申請，且該址有○○○○○等公司設籍，亦與土地稅法第 34 條第 5 項規定不符，仍應維持原核定按一般用地稅率課徵土地增值稅○○萬○○○元，揆諸前揭規定，並無不合，復查應予維持原核定。

中 華 民 國 ○ ○ ○ 年 ○ 月 ○ 日  
本案申請人如不服本決定，應於收受本決定書次日起 30 日內繕具訴願理由書正、副本經由本局（地址：新竹市中央路 112 號）向新竹市政府提出訴願，訴願書須載明事項如後：

- 1 訴願人之姓名、出生年月日、住、居所、身分證明文件字號。如係法人或其他設有管理人或代表人之團體，其名稱、事務所或營業所及管理人或代表人之姓名、出生年月日、住、居所。
- 2 有訴願代理人者，其姓名、出生年月日、住、居所、身分證明文件字號。
- 3 原行政處分機關。
- 4 訴願請求事項。
- 5 訴願之事實及理由。
- 6 收受或知悉行政處分之年、月、日。
- 7 受理訴願之機關。
- 8 證據。其為文書者，應添具繕本或影本。
- 9 年、月、日。



訴願申請書表  
下載區