

新竹縣政府訴願決定書

案號：1070425-7

訴願人：○○○

訴願人：○○○

代理人：○○○

原處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

地址：新竹縣竹北市光明六路6號

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關106年9月5日新縣稅土字第1060161438號函及106年11月21日新縣稅法字第1060028989號函之復查決定提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、緣訴願人○○○於103年9月16日將其所有新竹縣竹北市府前段○○○地號土地其中面積106.15平方公尺及○○○地號土地等2筆土地，贈與登記予訴願人（配偶）○○○，新竹縣竹北市府前段○○○地號等2筆土地（以下簡稱系爭土地）上於贈與前即建有鋼架構造建物1間。嗣訴願人等於106年7月28日與訴外人○○○簽訂買賣契約並檢附相關資料向原處分機關申報土地增值稅及申請系爭土地按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。經原處分機關現場勘查認系爭土地並非供住宅使用，非屬自用住宅用地，應按一般用地稅率核課土地增值稅，以106年9月5日新縣稅土字第1060161438號函核定訴願人○○○應納稅額為新臺幣（以下同）735萬3,842元，訴願人○○○應納稅額為505萬7元。訴願人等不服，申請復查，經原處分機關以106年11月21日新縣稅法字第1060028989號函：「復查駁回」，訴願人等仍表不服，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。

二、訴願意旨略謂：

（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。」、「是用地可稱為自用住宅者，其積極要件為辦竣戶籍登記，其消極要件則為並未出租或非供營業之用者。」、「出售土地祇須具備下列要件，即可按自

用住宅用地稅率課徵土地增值稅：(1) 土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記(2) 出售前1年無供營業用或出租(3) 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(4) 一生以享有一次為限。」、「所謂自用住宅用地，按優惠稅率課徵增值稅，以所有權狀記載基地為準，亦即以建築改良物所有權狀記載之基地地號為準。」、「自用住宅用地，係人民基本生活所必須，應自遷入自用住宅時起，即能享受優惠利率，故供為住宅之用之建築物所使用地之基地範圍所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，而無出租或供營業之用，且土地上建築改良物屬土地所有權人或其配偶、直系親屬所有者，即得依前揭規定於法定期限內檢附相關文件申請適用自用住宅用地特別稅率計徵地價稅。」最高行政法院及高等行政法院等就土地稅法第9條、第34條及土地稅法施行細則第4條規定「自用住宅」之解釋，未逾越各該法定要件另添加其他積極性或消極性要件之認定，此為踐行上開法文立法意旨及憲法第19條規定「租稅法定主義」所必要。

(二) 「民眾出售土地，以地上房屋裝修為樣品屋，如無租賃關係，可按自用住宅用地稅率計課土地增值稅。」、「…臨時裝設之樣品屋，自不得視為供營業使用，仍應按照本部上述函釋，按自用住宅用地稅率計課土地增值稅」、「如查明彼此間確無租賃關係，且符合土地稅法第9條及第34條規定要件者，自可按自用住宅用地稅率計課土地增值稅。」、「納稅義務人○○○遷往美國，其所有房地，由其母設籍該地，並無出租及營業使用，如經查明其出售該地於簽訂買賣契約之日其母仍設籍該址，且符合土地稅法第9條及第34條規定之要件者，可按自用住宅用地稅率計課土地增值稅。」財政部71臺財稅字第34350號、70臺財稅字第35521號及66臺財稅字第36068號函釋揭明，財政部亦未另於課予租稅之法定要件外，再以所謂「實質課稅」之抽象原則別以他解、逕為認定，致生違反租稅法定主義及損及人民權益之疑義。

(三) 「稅捐核課最重要之租稅法原則，即為租稅法定主義及量能課稅原則。前者之法源依據為憲法第19條，法律保留原則為租稅法上之具體實現，但就具體個案認定問題涉及裁量權者，為維護租稅公平及正義以實質之納稅能力所為之課稅處分，

若逾越租稅法定主義適用界限，即有違租稅法之安定性而引發行政爭訟。量能課稅原則則為租稅公平的具體化。至於稅捐稽徵機關習用的所謂『實質課稅』是否可稱為「原則」，其本身存有相當程度的不確定性，稅捐稽徵實務上常有濫用、誤用『實質課稅』之概念，是否違反租稅法定主義業已成為稽徵程序重要課題。」是本案原處分機關所援認定基礎（實質課稅原則），有無適用空間？就本案具體事實有無裁量權？所為裁認有無違反租稅法定主義（法律保留原則）之適用界限？有無誤用、濫用之嫌？

（四）本案訴願人等坐落系爭土地上建築改良物（門牌號碼：新竹縣竹北市中崙3鄰光明六路239巷13號），係早於89年7月21日竣工、同年8月3日領得建築使用執照、建物面積20平方公尺，主要用途載明為「住家用」使用迄今，此核建物權狀、建築使用執照甚明，訴願人○○○（即訴願人○○○之妻）亦早於89年8月9日即將戶籍遷入該建物門牌號碼迄今，近17年有餘，其間未有更改，亦未出租或營業。訴願人等雖移居南部，惟仍不定期返回老家住所，澆水種菜，享受農家耕作之樂，縱因節流故，未正式申請自來水及電錶設置（按月須繳納基本費），以發電機供用，日常用水汲取鄰近水源後儲置水桶備用，飲用水另至附近賣家購置，房屋室內方面常置電燈、瓦斯爐、鍋碗匙筷、床舖、櫥櫃、簡易馬桶、電動蓮蓬頭等日常用品，此核現場照片12幀、鄰長○○○之證明書、原處分機關前106.8.1及106.8.3現場勘查之紀錄可證。雖因出售土地之故，遷出部分用品，惟仍應無礙所證「供自用住宅用地」事項，足認本案土地確係符合土地稅法第9條、第34條及土地稅法施行細則第4條規定之自用住宅用地，依法應另為適用課稅處分。

（五）原處分機關雖以復查決定等各該理由駁回訴願人等之複查申請。惟諸多大法官解釋、最高行政法院判決要旨及行政機關函示，在在可徵：訴願人所有系爭房屋已符「住宅」要件，且符法定可用自用住宅用地稅率課稅認定標準之要件，業已據原處分機關自承在案，則原處分機關另以其無法律授權、逾越法定課稅要件之裁量判斷，自行認定不符法定要件云云，已違反法治國家基本之「依法行政原則」、「租稅法定原則」等，破壞國家基本體制與法治精神殊甚，實難輕採。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 查系爭○○○地號等2筆土地，面積合計達605.19平方公尺，惟其地上建物卻是面積僅有20平方公尺且房屋課稅現值僅1萬4,400元，為免徵房屋稅之簡陋鐵皮屋，訴願人將其搭建於系爭2筆土地中間，並取得新竹縣政府89年8月3日89工建字第529號建築使用執照，以彰顯該2筆土地均為系爭建物之坐落基地，並將訴願人之一○○○之戶籍遷入，實際上並無居住事實，僅為利用法律上之形式，製造土地稅法及其相關法規所規定之自用住宅外觀及形式，以期適用土地稅法第34條規定之自用住宅優惠稅率，規避高額之土地增值稅，實已違反實質課稅及租稅公平原則。訴願人○○○又於103年9月16日將○○○地號土地持分面積106.15平方公尺及○○○地號土地全部面積199.04平方公尺，以夫妻贈與不課徵土地增值稅方式移轉予訴願人○○○，使雙方所持有土地面積達適用自用住宅優惠稅率之最大化，即都市土地不超過300平方公尺，形式上系爭2筆土地總計600平方公尺以內面積均符合土地稅法第34條出售自用住宅之要件，訴願人等顯有以不正當法律形式規避稅捐之情事，以造成國家稅捐債權之損害，此明顯悖於土地稅法第34條自用住宅用地稅率之立法理由，原核定依實質課稅原則，按一般用地稅率課徵土地增值稅，核與前揭法令規定相符。
- (二) 次查系爭土地上之建物，係為一鐵皮建築，該建物之屋頂係以鐵皮波浪板覆蓋，波浪板及牆角縫隙與屋外相通，並未填縫，無法遮擋強風、大雨，且易有蚊蟲及爬蟲類侵入，加上周圍無排水設施，遇大雨則屋外泥水容易滲入屋內；屋內雖設置電動蓮蓬頭，惟未設排水孔，一經使用勢必造成屋內積水難去；另雖置放可移動式簡易馬桶，惟並未與日常作息空間隔離，若為長期使用，屋內勢必充斥異味，據上種種該建物顯有別於一般民眾認知供日常作息生活使用之住宅(此有原處分機關106年10月19日現場勘查照片附案可稽)。且水、電為民眾日常住居生活作息最基本之設施，訴願人均未申裝，主張其電力僅以發電機發電供用，而用水則汲取鄰近水源或購置加水站用水使用即已足，查訴願人取得合法建物使用執照卻不申裝水、電設施，在在顯示訴願人建造該建物之用途即非為供日常生活作息之用，與前揭大法官釋字第460號解

釋理由書所釋「住宅」不符，訴願人○○○雖已將戶籍遷入，惟僅徒具法律形式要件，即稱已符合土地稅法第9條所定自用住宅要件，此為濫用法律形式要件甚明，核屬稅捐稽徵法第12條之1所稱租稅規避。

- (三) 另有關訴願人主張，依財政部71臺財稅字第34350號、70臺財稅第35521號及61臺財稅字第36068號函釋內容，民眾出售土地，只要無租賃關係，且符合土地稅法第9條及第34條規定之要件，即可按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅云云。按「……，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。……。」為前揭司法院大法官460號解釋理由書所明釋。本案訴願人○○○戶籍雖於89年8月9日即已遷入竹北市光明六路○○○巷○○○號建物內，且無出租或供營業之用，惟如前所述，系爭土地上之建物顯非一般觀念所稱之「住宅」，與土地稅法第34條係為減輕民眾出售自用住宅用地之租稅負擔立法意旨有違，要難謂符合憲法第143條第3項土地漲價歸公之基本國策及租稅公平原則。是以本案土地之移轉，雖形式上符合法律上所訂定之要件，惟實際上並未符合自用住宅之實質要件，乃係取巧迴避系爭土地應按一般用地稅率課徵土地增值稅繳納稅款之義務，原處分機關本於實質課稅之公平原則，按一般用地稅率課徵土地增值稅，揆諸前揭法令及司法院大法官釋示，洵屬依法有據，原處分及復查決定並無違誤，敬請續予維持。
- (四) 結論：據上論結，本件訴願為無理由，謹請駁回其訴願，以維稅政。

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。」、「土地增值稅之稅率，依下列規定：…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，除按前二款規定分別辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之四十。」、「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。第一項規定於自用住宅之評定現值不及所占基地公告土地現值百分之十者，不適用之。但自用住宅建築工程完成滿一年以上者不在此限。」、「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。」分別為土地稅法第9條、第33條第1項、第34條第1項至第3項、同法施行細則第4條所明文。

二、次按「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。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。納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，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。前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。…」為稅捐稽徵法第12條之1明定。

三、又按司法院大法官460號解釋理由書：「人民有依法律納稅之義務，為憲法第19條所明定。所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。惟法律條文適用時發生疑義者，主管機關自得為符合立法意旨之闡釋，本院釋字第267號解釋敘述甚明。涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法定主義之精神，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，亦經本院釋字第420號解釋釋示在案。土地稅法第6條規定：「…。」又同法第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。」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，具有高度的私密性。…」

四、卷查訴願人○○○將所有新竹縣竹北市府前段○○○地號土地持分30000/40615（300平方公尺）及其他2筆土地、訴願人○○

○將所有新竹縣竹北市府前段○○○地號土地持分10615/40615（106.15平方公尺）及新竹縣竹北市府前段○○○地號土地出賣予訴外人○○○，系爭土地上並有訴願人○○○所有鋼架構造建物（門牌：竹北市光明六路○○○巷○○○號、主要用途：住家用、總面積：20平方公尺（約6.05坪）、使用執照日期字號：89年8月3日89工建字第529號、登記日期：102年5月31日）1間。訴願人等於106年7月28日檢附相關資料向原處分機關申報土地增值稅及申請系爭土地按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。經原處分機關審視相關資料並至系爭土地會勘後，發現建物坐落之系爭土地面積合計有605.19平方公尺，建物卻為面積僅有20平方公尺之簡陋鐵皮屋，且屋內未接水電，洗滌沐浴設施、馬桶與床舖間完全未區隔，洗滌沐浴設施無排水孔道及房屋周圍無排水溝，似與一般住宅情況顯著不同，此有原處分機關106年8月3日、10月19日會勘照片、系爭土地現況配置圖附卷可稽，是原處分機關認系爭土地未符前揭土地稅法第9條所稱自用住宅用地，無法適用前揭土地稅法第34條規定優惠稅率，而以土地稅法第33條規定一般稅率核課訴願人○○○土地增值稅應納稅額分別為735萬3,842元、505萬7元，尚非無據。

五、訴願人主張坐落系爭土地上建築改良物，早於89年7月1日竣工並領得建築使用執照，主要用途載明為「住家用」使用迄今，此核建物權狀、建築使用執照甚明，訴願人○○○（即訴願人○○○之妻）亦早於89年8月9日即將戶籍遷入該建物門牌號碼迄今，亦未出租或營業。訴願人等不定期返回老家住所，澆水種菜，享受農家耕作之樂，縱未正式申請自來水及電錶設置，核現場照片12幀、鄰長○○○之證明書、原處分機關前106.8.1及106.8.3現場勘查之紀錄，應無礙所證「供自用住宅用地」事項，足認本案土地確係符合土地稅法第9條、第34條及土地稅法施行細則第4條規定之自用住宅用地，依法應另為適用課稅處分云云。惟查系爭土地上建物位於系爭2筆土地中間，為面積僅有20平方公尺且房屋課稅現值僅1萬4,400元之免徵房屋稅之簡陋鐵皮屋，用以彰顯該2筆土地均為系爭建物之坐落基地，然該建物之屋頂與牆壁鐵皮交接及地面牆角有明顯縫隙，有滲水漏風之虞，且易有蚊蟲類侵入，建物周圍無排水設施，遇大雨泥水容易滲入屋內；屋內有設置電動蓮蓬頭，卻未設排水孔道，一

經使用容易造成屋內積水，即使由牆角縫隙排出屋外，卻會因無排水設施而積水在房屋周圍；另屋內無設置馬桶，僅放置可移動式簡易馬桶，也未與日常作息空間隔離，屋內易充斥異味，而水、電為民眾日常住居生活作息最基本之設施，該建物合法取得使用執照以來自始即未申裝水、電設施，實不易居住，且訴願人等自述係不定期返回該建物作農家耕作，可見訴願人等興建該建物非作為經常性居住處所，似為休閒農業使用，未將其當成供日常生活作息之用，該建物顯有別於一般觀念認知供人日常住居生活作息之用，而與前揭大法官釋字第460號解釋理由書所釋「住宅」未符，是訴願人等主張系爭土地為自用住宅用地應另為適用課稅處分，容有誤解。

六、另訴願人主張諸多大法官解釋、最高行政法院判決要旨及行政機關函示，訴願人所有系爭房屋已符「住宅」要件，且符法定可用自用住宅用地稅率課稅認定標準之要件，業已據原處分機關自承在案，則原處分機關另以其無法律授權、逾越法定課稅要件之裁量判斷，自行認定不符法定要件云云，已違反法治國家基本之「依法行政原則」、「租稅法定原則」等，破壞國家基本體制與法治精神殊甚乙節。按稅捐稽徵法第12條之1規定，稅捐稽徵機關於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，參照最高行政法院97年1155號判決意旨：「『實質課稅原則』乃依憲法平等原則及稅捐正義之法理，稅捐機關應本於『量能課稅』之精神，於解釋及適用稅法規定時，亦應考察經濟上之事實關係及因此所產生之實際經濟利益，而為此等原則之運用，而非僅依照事實外觀為形式上之判斷」、「…，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。…」亦為前揭司法院大法官460號解釋理由書所明釋。原處分機關於審認訴願人○○○所有房屋是否為「住宅」時，應以其實質經濟事實關係而非僅依照事實外觀為形式上之判斷。訴願人○○○戶籍雖於89年8月9日即已遷入新竹縣竹北市光明六路○○○巷○○○號建物內，且無出租或供營業之用，惟該建物顯非一般觀念所稱之「住宅」已如前述，是系爭土地之移轉，雖形式上符合法律上所訂定之要件，惟實際上並未符合自用住宅之實質要件，原處分機關本於實質課稅之公平原則，依法按一般用地稅率課徵土地增值稅，尚未逾越法律授權課稅要件，訴願人等

主張原處分機關違反依法行政原則、租稅法定原則，恐有違誤。是以，揆諸首揭規定及大法官解釋原處分機關之處分尚無違誤，應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無一一斟酌，併此敘明。

七、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。