

出售土地申請適用自用增值稅稅率，惟大部分土地遭第三人非法占用
作為收費停車場使用，稅局認定無出租營業為客觀要件，縱所有權人不知
，仍不得主張適用自用增值稅之要件

-以臺中高等行政法院 105 度訴字第 200 號判決為探討：

《中山聯合會計師事務所 黃竑傑》

壹、前言

土地稅法第九條規定：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。因此，土地所有權人享用自用地稅價稅或自用土地增值稅，皆須符合前開法條所規定之自用要件，惟稽徵機關在出租或供營業使用之事實認定上，易產生納稅義務人相左之認定。實務上土地所有人常因土地遭他人占有或他人設籍而無法符合自用之要件，而本文評析臺北高等行政法院105訴第200號判決，探討稅捐稽徵機關如何認定自用住宅無營業之要件。

貳、案例舉隅

一、事實概要：

(一)案例事實時序

- 1.民國(下同)102年11月29日：地主巫君(持有 A、B 兩筆土地，下稱系爭土地)與土地占有人成立訴訟上和解，占有人應於103年3月31日前拆除地上物並回復原狀。

2.103年3月31日：巫君收回系爭土地做為自用使用。

3.103年4月：楊地政士無權代理地主巫君，將未作建物使用之土地出租予

原占有人，租金每月新台幣(下同)16,000元 (租期103年4月至104年1月

，共計10個月)。

4.104年7月10日：地主巫君與買受人張君訂立房地買賣契約。

5.104年07月13日：巫君向地方稅務局申報自用土地增值稅，遭稅局認定一

部之土地不適用自用土地要件。

(二)事實概要說明

巫君於民國(下同)104年7月10日與訴外人張君訂立房地買賣契約，出售移轉其所有房屋及其坐落基地(A、B兩筆地號)土地之所有權，並於同年月13日向被告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。經稽徵機關查認結果，以其中B地號土地，其建物使用部分之面積為14.75平方公尺，按自用住宅用地稅率核課，而其他326.25平方公尺部分則屬空地，並經劃設停車格供作收費停車場營業使用，不符合自用住宅要件，惟巫君主張前開土地遭他人占用，又經他人無權代理出租土地，仍應按照自用稅率核定土地增值稅，地方稅務局不採，乃按一般稅率核課核課土地增值稅。原告不服，循序提起行政爭訟。

二、主要爭點：

◆出售前一年內，曾供營業使用或出租者其定義為何？

◆系爭B地號土地其中326.25平方公尺部分，是否有土地稅法第34條規定自

用住宅用地優惠稅率之適用？

三、判決理由：

(一)土地稅法第9條規定係針對自用住宅用地要件所做之立法，因此土地「無出租或供營業」乃係適用同法第34條自用住宅優惠稅率之前提條件，此項前提條件係屬土地使用之客觀狀態，核與土地所有權人之主觀意思無涉。蓋土地是否符合土地稅法第34條之自用住宅優惠稅率，並非行政處罰，自與土地所有人之故意或過失無涉

(二)系爭土地上劃有停車格，亦有車輛停放，且其出入口與○○經營收費之停車場為同一出入口，縱使巫君於103年3月31日收回系爭土地後，並未與光復停車場以圍籬隔開，任由他人供作停車場使用自明。又○○嗣後承租系爭土地供作迴轉車道使用，並支付租金給巫君之代理人○○○，是被上訴人以000-0地號土地面積341平方公尺，其中自用住宅建物所占基地面積14.75平方公尺，符合土地稅法第34條規定，准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，餘326.25平方公尺供停車場使用部分，按一般用地稅率核定課徵，並無違誤。

四、評析：

(一)按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。所稱「曾供營業使用或出租」包括自營或無償供他人經營及無償供他人非為住宅使用，如作

堆置場、棄置場等、出租即有償供他人使用均屬之。依上開事實觀之，其確有出租之事實，至於承租系爭 B 地號土地後作何用途，在所不問，自己符合有出租事實之要件。而後系爭 B 地號土地之使用狀態係作停車場使用，縱非土地所有權人之所願而產生糾紛，然其非為住宅使用已明。

(二)原告不知情楊地政士將土地出租予第三人，仍不影響其供出租使用之經濟事實：土地稅法第9、34條所稱「自用住宅」需「無出租或供營業用之住宅用地」，然而巫君主張於103年3月31日收回土地自用，其後土地提供停車場經營使用並不知情而無故意或過失等語，本文認為原告委託不動產經紀公司(楊地政士)協助處理拆除地上物及回復返還土地、銷售系爭地號等3筆土地及其上建物事宜，以上簽約處理事宜並未包含「土地租賃」，是故楊地政士將土地出租第三人 (103年4月至104年1月)並收取租金已符合表見代理之三要件:「有代理權之外觀」、「該外關係可歸責於本人所致」、「相對人正當信賴」等三要件而構成「表見代理」，所謂「表見代理」乃原無代理權，但表面上足令人信為有代理權，故法律規定使本人負一定之責任。小結上述，縱然原告不知情「土地租賃」相關事宜，然而因其構成「表見代理」故原告需對於第三應負授權人之責，由此推及，本件確實已符合「土地租賃」之客觀條件(代理人無代理土地租賃之權卻將土地租賃與第三人)而否准適用自用住宅優惠稅率。

(三)本件「系爭 B 地號土地其中326.25平方公尺部分並未適用自用住宅優惠稅

率」是否有違大法官釋字705號？本文認為本件被告並未違反大法官釋字705號，蓋因釋字705號財政部以行政函釋限制捐贈土地申報列舉扣除金額認定之空間，系爭行政函釋涉及稅基之計算標準，不得以行政函釋訂定而有違租稅法律主義，行政函釋應僅限於細節性技術性之規範。然而本件因被告派員實地調查其使用情形後核定其中326.25平方公尺部分為停車場並未適用自用住宅優惠稅率符合土地稅法第9、34條之立法意旨，其意旨為需「無出租」或「無營業」，本件原告之土地部分供停車場且每月由楊地政士收取16,000元租金，由已上事實可知已達「出租之經濟使用狀態」不可諱言，被告所作之判斷符合土地稅法第9條、34條之立法意旨、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，而與租稅法律主義無抵觸。本文認為行政函釋或行政處份應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，探究其租稅經濟意義，不可逾越法律解釋之範圍而增加法律所無之租稅義務。

參、結論

經由本案可發現，行政函釋或是行政處分不可只拘泥於表面上之法律形式，而應探究其經濟實質以達租稅公平，稅捐稽徵機關若本於法定職權就相關規定為行政函釋、行政處分，其解釋符合各該法律之立法意旨、租稅經濟意義及實質課稅之公平原則，自然無違租稅法律主義，惟租稅法律主義亦非納稅人之武器而濫訴不符合預期之行政函釋、行政處分，租稅法律主義應為納稅義務人與稅局間之天平以創造租稅公平環境。總結本案，縱使原告不知情土地已遭他人不法使用，然



中山聯合會計師事務所
Chung Sun Certified Public Accountants

中山聯合會計師事務所

專業、主動、積極、熱枕

而該土地係確實出租作停車場已達土地稅法所規範之租稅經濟意義而不符合自

用住宅定義，自當否准優惠稅率之適用，原告不服應當向代理人或第三人之侵權

行為提出民事或刑事告訴，而非濫用租稅法律主義試圖獲取租稅利益。