

訴願人 ○○股份有限公司

代表人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關所為處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事實

- 一、訴願人與○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）經經濟部八十四年七月八日經商八四二〇三〇二六號函核准專案合併，以訴願人為存續公司，並與○○公司於八十四年八月十四日會同向原處分機關申報移轉原屬○○公司所有之本市○○段○○小段○○地號（重測前為○○段○○地號，地上建物門牌號碼：本市○○街○○巷○○號）、同段○○小段○○地號（重測前為○○段○○地號，地上建物門牌號碼：本市○○路○○巷○○號）、同段○○小段○○地號（重測前為○○段○○地號，地上建物門牌號碼：本市○○路○○段○○號、○○號、○○號及○○○路○○段○○巷○○號、○○號、○○號、○○號、○○號、○○號、○○號）等三筆土地予訴願人，申請依促進產業升級條例第十三條第一項第二款規定，其應繳納之土地增值稅准予記存，案經原處分機關中北分處查明系爭三筆土地未供該事業直接使用，核與上開條例規定不符，否准所請。
- 二、訴願人不服，申請復查、提起訴願，均未獲變更，訴願人復提起再訴願，案經財政部八十六年十月二十日臺財訴第八六二二三六三九四號再訴願決定：「訴願決定及原處分均撤銷，由原處分機關另為處分。」理由欄並載明：「……三、惟查 1. 系爭臺北市○○段○○小段○○地號土地，係宿舍用地為原處分機關所不爭執，故縱該宿舍現住人為退休員工之遺眷，然其為宿舍之本質仍未改變，……則原處分以現住人非退休員工而否准認其為供事業直接使用之土地，核欠妥適。2. 系爭臺北市○○段○○小段○○地號及同地段○○小段○○地號土地，再訴願人一再主張該地上建物拆除前係宿舍用地，是否屬實，並未據原處分機關查明論敘。次查再訴願人……合併前一年使用情形，依原處分機關卷附土地增值稅處理意見表載明自八十三年七月八日至八十四年七月七日及八十二年一月十九日至八十四年八月十四日無營業登記資料及無擅自營業資料，應已符合首揭本部八十五年三月十三日臺財稅第八五〇一二二八四九號函釋規定，則原處分機關僅以合併後八十四年九月十九日實地勘查拍照地上劃有停車線之資料，而並未實際查得合

併前確有收取租金之具體事證，即據以認定系爭土地出租他人供作收費停車場使用，除與意見表記載不符外，亦係以事後現況推斷，可否作為認定事實之依據，即待商榷，.. ..」

三、經原處分機關依上開撤銷理由意旨，以八十七年三月二十五日北市稽法乙字第八六一七〇三八二〇〇號重為復查決定：「關於申請人所有坐落本市〇〇段〇〇小段〇〇地號土地應徵收土地增值稅准予記存，其餘地號土地維持原核定。」惟訴願人對於〇〇段〇〇小段〇〇地號及同地段〇〇小段〇〇地號土地部分仍表不服，於八十七年四月二十四日向本府提起訴願，五月二十二日補具理由、十一月十七日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按土地稅法第二十八條前段規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」

促進產業升級條例第十三條第一項第二款規定：「公司為促進合理經營，經經濟部專案核准合併者，依左列各款規定辦理.....二、原供該事業直接使用之用地隨同一併移轉時，經依法審核確定其現值後，即予辦理土地所有權移轉登記，其應繳納之土地增值稅，准予記存。....」

又財政部八十二年二月十七日臺財稅第八二〇〇四一二三二號函釋：「有關促進產業升級條例第十三條第一項第二款『原供該事業直接使用之用地』之認定，凡屬服務業者，宜以同時符合下列三項條件為認定之參據：（一）土地所有權登記為該公司所有者。（二）土地所在地為該公司之公司執照或營利事業登記證所載地址者，或雖非在上述執照所載地址，但有其他證據足以證明事實上確係原供該事業直接使用者。（三）非出租或供他人使用者。」

八十五年二月十六日臺財稅第八五〇〇七七〇五三號函釋：「....『按〇〇公司函稱，〇〇公司現有宿舍房地，現住人皆已屆齡退休，依行政院七十四年五月十八日臺七十四人政肆字第一四九二七號函規定，准予續住至宿舍處理時為止，故其原有退休員工現住宿舍用地，得否認屬『原供該事業直接使用之用地』案，似宜比照....六十六年三月十五日臺財稅第三一七五五號函釋『員工宿舍用地，如一併隨同移轉時，可適用獎勵投資條例第三十三條....規定，對其移轉時繳納土地增值稅予以記存』之規定辦理』本部同意上揭....意見。....」

二、本件訴願及補充理由略謂：

（一）系爭標的符合財政部臺財稅第八五〇一二二八四九號函「原供該事業直接使用之用地」法定要件：系爭標的〇〇地號土地雖係八十三年九月拆遷宿舍，於八十四年四月底始拆除完竣，然而截至拆除前，其用途係屬供員工使用之宿舍，依財政部八十五年三

月十三日臺財稅第八五〇一二二八四九號函之說明二第三款：「土地於經濟部核准專案合併前一年內，非出租或非供他人使用者」規定，及財政部八十五年二月十六日臺財稅第八五〇〇七七〇五三號函說明二：「……員工宿舍用地宜一併移轉時，比照六十六年三月十五日臺財稅第三一七五五號函釋，對其移轉時繳納土地增值稅予以記存釋示觀之，系爭標的符合上揭條例土地增值稅准予記存之法定要件。

- (二) 系爭標的改建大樓之計畫是訴願人重大營運計畫，其經濟實質符合促進產業升級條例獎勵企業合併之本旨：1. ○〇段〇〇小段〇〇地號土地，雖於該合併核准案前即已拆除，不作員工宿舍之用，然考其拆除之因，係用作合併後訴願人辦公大樓之用，即是因應訴願人擴大營運之需而改建，屬訴願人重大營運之資本支出計畫。2. 系爭標的無論是員工宿舍或辦公大樓，均與訴願人之營運有關，只是兩者使用目的不同，惟仍不失「供企業直接使用之本旨」。3. 宿舍拆除之初，曾遭鄰人亂倒垃圾於該地，訴願人為避免類似事件再發生，先於該地鋪設柏油，並劃以白色停車格線，以防杜鄰人亂倒垃圾於該地。4. 按「出租他人供作收費停車場之用」係一法律行為，除有權利義務之主體外，尚須有原因事實，並產生一定之法律效果。本案原因事實之認定，涉及納稅人權利甚重，原處分機關如認定系爭標的確有「出租他人供作收費停車場之用」之情事，即應於現場實地勘查拍攝完竣後，即刻就停放於系爭土地上有關之車主，進一步查證是否係出於出租關係？租金收入若干？或是其他之事由等，進行查證及蒐證之工作，豈可草率僅以「感官認知」，出於臆測，即定奪本案是出租車位。「強行侵占使用」不等於「出租供他人使用」，兩者係截然不同之法律關係。原處分機關未經調查程序，僅以拍攝之幾張照片，代替應行之查證程序，論斷系爭標的有「出租他人供作收費停車場之用」，其核定除與證據法則不符外，亦與行政法院七十五年度判字第三〇九號判例相悖，原處分機關核定之率斷，難期納稅人信服。
- (三) 合併前一年土地收回自用者仍有土地增值稅記存之適用：「依『法律之解釋有利於行為人者，適用最有利於行為人者』之法理，且法律之適用，除另有特別規定者外，均採從新從優原則。準此行政機關之函釋亦應為相同之處理」，財政部八十五年六月二十四日臺財稅第八五〇三〇二四二一號函說明二闡釋甚明。準此，基於系爭標的（無論是〇〇或〇〇地號土地）自始至終均為訴願人所有，且未曾出租供他人使用，雖由員工宿舍拆除擬興建為商業大樓，仍不失與訴願人營運無關，依財政部八十五年八八五〇一二二八四九函釋規定三要件，逐一檢視，系爭標的均符合促進產業升級條例第十三條規定要件，自有該條土地增值稅准予記存之適用。
- (四) 系爭〇〇地號土地拆除前係員工宿舍使用，拆除目的為改建商業大樓，拆除前因毗鄰祭祀公業土地，受限畸零地及法令規定，無法單獨使用，乃積極協商規劃中。該土地從無出租供他人使用。

三、卷查本件系爭○○段○○小段○○地號及同地段○○小段○○地號土地，依財政部前開再訴願決定理由意旨，原處分機關應就（一）系爭土地拆除前是否為宿舍用地？（二）系爭土地有無出租供人營業使用？等未明事項再為查明，以確認系爭土地是否符合前揭促進產業升級條例第十三條第一項第二款「原供該事業直接使用之用地」要件。且訴願人主張○○地號土地於拆除前，連同鄰地部分（向祭祠公業租借）作為員工宿舍，拆除後因係畸零地，無法單獨使用，正積極與鄰地所有權人協商如何共同開發改建商業大樓，另○○地號土地，雖於合併前拆除，但係為合併後興建辦公大樓所需，且於該地鋪設柏油並劃白色停車格線，係為防杜鄰人亂倒垃圾而非營業等節，是否屬實，亦有一併查明之必要。

四、然依原處分機關答辯稱：「系爭○○段○○小段○○地號（建物門牌：○○街○○巷○○號）：地上已無建物，現場為空地，且任意供他人當作車庫停車使用，訴願人主張係畸零地無法單獨建築，其既係空地非供員工宿舍使用，與本處中北分處現場勘查，該地未發現任何建物且無房屋稅籍紀錄之結果吻合，難以認定該地號有供員工宿舍使用之跡象。自與屬該事業直接使用之用地之要件不符，應無記存之適用。又系爭○○段○○小段○○地號土地（地上建物：○○○路○○段○○號、○○號、○○號及○○○路○○段○○巷○○號、○○號、○○號、○○號、○○號、○○號）：地上建物均已拆除，空地地面上鋪設柏油，並劃上一格一格編有號碼之白線停車格；且訴願人亦自承係於八十三年九月即拆遷宿舍，至八十四年四月完成拆除工程，顯見招商局於合併前系爭土地已非供員工宿舍用地使用，自難認定係屬供該事業直接使用之土地，……」上開內容與再訴願決定前所持理由仍然相同，對於系爭二筆土地於合併前是否確供員工宿舍用地使用，及原處分機關認定系爭二筆土地供營業使用之證據何在，前開答辯理由仍付之闕如。則原處分機關就上開疑點未盡查證之能事，即逕予核定系爭二筆土地為非屬供訴願人事業直接使用之土地，否准予以記存之處分，顯屬率斷。原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。

五、據上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張富美
委員 黃茂榮
委員 鄭傑夫
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王清峰
委員 黃昭元
委員 王惠光

中 華 民 國 八十七 年 十二 月 一 日

市 長 陳水扁 請假
副市長 林嘉誠 代行
訴願審議委員會主任委員 張富美 決行