

訴願人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因課徵土地增值稅事件，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、訴願人所有原北投區○○段○○號土地（面積三九七五平方公尺）於六十一年六月二十八日分割出同段○○至○○地號等土地，原○○地號分割後面積為一四三平方公尺。其中○○地號土地嗣於六十一年九月九日與同段○○至○○地號等土地合併，嗣於六十一年九月十九日再分割出同段○○至○○地號等土地。

二、六十二年十二月十四日○○段○○地號（面積一四三平方公尺）與同段○○地號（面積五四平方公尺）、○○地號（面積二四平方公尺）等土地合併為同段○○地號土地（面積二二一平方公尺），嗣於七十年五月五日因重測與同段○○地號土地合併為○○段○○小段○○地號土地（面積二五六平方公尺）。

三、嗣訴願人於八十六年五月七日訂約出售所有本市北投區○○段○○小段○○、○○、○○、○○地號等四筆土地（地上建物門牌分別為：○○街○○段○○巷○○弄○○號、○○號、○○號、○○號），並申請按自用住宅用地稅率核課土地增值稅，經原處分機關北投分處以○○段○○小段○○地號土地地上建物僅係坐落原○○段○○地號土地，乃按比例核准五一·三九平方公尺部分按自用住宅用地稅率核課土地增值稅，其餘部分及同地段○○、○○、○○地號均按一般稅率核課土地增值稅。訴願人不服，於八十六年六月二十日向原處分機關北投分處申請更正適用自用住宅用地稅率面積，經原處分機關北投分處以八十六年六月二十五日北市稽北投乙字第一一三六八號函更正○○段○○小段○○地號適用自用住宅用地稅率面積為一四三平方公尺，訴願人對○○段○○小段○○地號之核課部分仍表不服，申請復查，經原處分機關以八十六年十一月六日北市稽法乙字第一四二三四二號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十六年十一月十四日送達，訴願人猶表不服，於八十六年十二月二日向本府提起訴願，八十七年五月一日、五月七日補充訴願理由，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。」第三十四條第一項、第二項規定：「土地所有權人出售其自用住宅用地時，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……」「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。」

財政部七十九年十月十三日臺財稅第七九〇二九二八九八號函釋：「〇〇〇、〇〇〇將〇〇地號等七筆土地合併後出售，其中部分土地如經查明在合併前不屬房屋座落基地，依本部臺財稅第三〇九三四號函規定，應無一併按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之適用。」

## 二、本件訴願及補充理由略謂：

- (一)查訴願人出售之〇〇地號土地全部面積二五六平方公尺，其地上建有加強磚造二層住家房屋乙棟（門牌號碼係臺北市北投區〇〇路〇〇段〇〇巷〇〇弄〇〇號）供自用，而上開房屋基地由〇〇之〇〇地號變更為〇〇地號，係政府實施地籍圖重測所致，並未超過三公畝，自應將〇〇地號全部二五六平方公尺依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。
- (二)依財政部七十一年二月十二日臺財稅第三〇九三四號函規定，土地所有權人出售其持分共有多筆自用住宅用地，申請適用特別稅率課徵土地增值稅，原則上以該自用住宅坐落之基地為要件，亦即以建築改良物所有權狀上記載之基地地號為準。訴願人前開房屋其基地即係上開〇〇地號乙筆，其土地全部二五六平方公尺按上開函釋亦應適用自用住宅用地稅率，原處分未將其餘一一三平方公尺（僅一四三平方公尺准用特別稅率）適用自用住宅用地稅率，顯有違誤。
- (三)查系爭土地面積二五六平方公尺係訴願人以住宅之機能全部供自用住宅用地使用，至於是否預留法定空地，應無影響自用住宅用地稅率之適用。又系爭土地係於民國七十年十二月十二日（五月五日）因地籍圖重測而變更，並非因出售而合併，應無財政部七九年十月三日臺財稅第七九〇二九二八八九號函及七一臺財稅第三〇九三四號函不能按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之適用。
- (四)附系爭土地及建物四棟於交屋前二天（即八十六年六月十三日）錄影帶，以證明八十六年六月十五日前訴願人仍居住該處。

三、原處分機關答辯略謂：查本案訴願人於八十六年五月七日同時出售本市北投區〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇、〇〇地號等四筆土地，其中〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇地號地上建物〇〇街〇〇段〇〇巷〇〇弄〇〇號、〇〇號、〇〇號均供「〇〇幼稚園」使用，僅〇〇街〇〇段〇〇巷〇〇弄〇〇號符合土地稅法第九條及第三十四條自用住宅用地稅率之要件，依財政部六十七年六月三十日臺財稅第三四二四八號函釋：「....一、地上房屋為樓房時：房屋不分是否分層編訂門牌或分層登記，土地為一人所有或持

分共有，其地價稅及土地增值稅，准按各層房屋實際使用情形所占土地面積比例，分別按特別稅率及一般稅率計課。……」，則本案系爭土地應按：訴願人符合自住要件建物之面積（77.5）基地總面積（ $256+52+54+56$ ） $\times 105.80$  地上建物總面積（77.5+75.6+77.5+75.6）公式計算於三〇〇平方公尺之範圍內准依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。是本案應按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之面積為一〇五・八平方公尺（原核定誤准其適用自用住宅用地稅率面積一四三平方公尺，已對訴願人有利），惟依行政法院六十二年判字第二九八號判例：「依行政救濟之法理，除原處分適用法律錯誤外，申請復查之結果，不得為更不利於行政救濟人之決定。」故本案仍維持原核定就一四三平方公尺部分准按自用住宅稅率核課土地增值稅。至訴願人訴稱系爭房屋基地即上開三七二地號土地（面積二五六平方公尺），訴願人全部供自用住宅用地使用，應全部適用自用住宅用地稅率核課土地增值稅乙節，查依建築改良物所有權狀所載，該房屋坐落基地為〇〇段〇〇地號（面積五十四平方公尺），嗣與〇〇段〇〇、〇〇、〇〇地號陸續合併為重測後之〇〇段〇〇小段〇〇地號，如認房屋坐落基地可因與其他土地合併而全部適用自用住宅用地稅率，則顯不合理，且與自用住宅優惠稅率之立法原意有違。再查上開房屋各層面積僅三八點七五平方公尺，依地籍圖所示，系爭〇〇地號土地除合併後重測前之〇〇段〇〇地號之一小部分係屬建物坐落基地外，其餘部分均為空地，所訴全部土地供自用住宅使用乙節，亦與事實不符。

四、卷查依卷附六十二年四月六日核發之62北投字第00一八〇九號系爭土地地上建物建築改良物所有權狀影本以觀，其基地坐落確載為〇〇段〇〇號，而其地面層面積載為三八・七五平方公尺，其建築完成日期載為六十一年十一月十六日，足證該建物係於原〇〇段〇〇號土地尚未與同段〇〇地號、〇〇地號、〇〇地號等土地合併前所興建，是原處分機關認〇〇段〇〇地號土地（面積五四平方公尺）為其供自用住宅使用建物坐落之基地乙節，尚無不合。

惟原處分機關雖認所屬北投分處八十六年六月二十五日北市稽北投乙字第11368號函誤許系爭土地以六十二年十二月十四日（依卷附〇〇地號及〇〇地號陽明山管理局都市土地卡合併日期則載為六十二年十二月十七日）合併前之同段〇〇地號面積（面積一四三平方公尺）適用自用住宅用地稅率為不當，然依其答辯理由所引計算公式以觀，原處分機關亦認系爭土地扣除原〇〇段〇〇地號土地面積外之剩餘面積中，亦許系爭建物依比例增加供自用住宅使用面積。換言之，縱令建物建築完成後，始與原建物坐落基地合併之土地，仍得以實際使用情形而為供自用住宅使用之認定，殊無疑義。

五、基上說明，自用住宅用地面積之限制，現行法令既僅有最大面積（三公畝或七公畝）之規定，則供自用住宅使用建物周圍土地是否屬自用住宅用地，自應依其實際上是否供自用住宅使用而為認定。本件系爭土地之最近一次合併係於七十年五月五日因重測合併，

而訴願人出售系爭土地則係於八十六年五月七日，二者相隔約十六年，可否謂其為「合併後出售」，而適用前揭財政部七十九年十月十三日臺財稅第七九〇二九二八九八號函釋而認其「應無一併按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之適用」？非無疑義。再者，訴願人舉證主張其於八十四年底即函請承租人返還系爭土地與建物，較諸其出售系爭土地之日期，顯見係為避免土地稅法第三十四條第二項出售前一年曾供營業使用或出租者不得適用之排除規定，至少可推定訴願人有供自用住宅使用之規劃。

再徵諸訴願人曾於八十五年八月申請系爭土地按自用住宅用地稅率課徵地價稅，原處分機關所屬北投分處人員於八十五年九月三日至現場實地勘查後，經核符合規定，乃以八十五年十月一日北市稽北投創字第九〇六七四四號函准系爭土地自八十五年度按自用住宅用地稅率課徵地價稅，系建建物自八十五年九月起改按家用稅率課徵房屋稅，有該函及自用住宅用地課徵地價稅處理意見表等影本附卷可稽。

從而，原處分機關以系爭土地原屬所屬〇〇段〇〇地號部分（面積五四平方公尺）與〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇地號等土地面積加總，再按各自面積所佔比例計算各該土地使用系爭土地扣除原〇〇段〇〇地號部分後剩餘部分之面積，該計算公式未能慮及系爭土地出售前之實際使用情形，似嫌率斷，爰將原處分撤銷，由原處分機關詳研後另為處分。

六、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 林明山  
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 陳明進  
委員 王惠光

中華民國八十七年十二月二十四日

市長 陳水扁  
訴願審議委員會主任委員 張富美 公假  
執行秘書 王曼萍 代行