

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，不服原處分機關八十八年四月十三日北市稽法乙字第八七一八六九二五〇〇號復查決定，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、緣訴願人所有原北投區○○段○○地號土地（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）及○○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地籍圖重測，而與同段○○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○○、○○、○○及○○地號等四筆土地（地上建物門牌分別為：本市北投區○○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於原○○段○○地號土地，乃按比例核准○○地號土地五一・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○○、○○及○○地號等土地均按一般稅率核課土地增值稅。訴願人不服，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，未獲變更，提起訴願，經本府以八十七年十二月二十四日府訴字第八六〇九四六三五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣經原處分機關以八十八年四月十三日北市稽法乙字第八七一八六九二五〇〇號重為復查決定：「維持原核定稅額。」訴願人仍表不服，於八十八年五月十七日第二次向本府提起訴願，八十八年七月十四日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、本件訴願人提起訴願日期（八十八年五月十七日）距原處分機關八十八年四月十三日北市稽法乙字第八七一八六九二五〇〇號復查決定之發文日已逾三十日，惟原處分機關未查明處分書送達日期，訴願期間無從起算，自無訴願逾期問題，合先敘明。

二、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」

司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。……」

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：「○○○、○○○將○○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。」

三、本件訴願及補充理由略以：

- (一)查訴願人出售之系爭○○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（門牌號碼為臺北市北投區○○路○○段○○巷○○弄○○號）而供自用，此有土地登記謄本及建物登記謄本可稽。又上開房屋基地由○○地號變更為○○地號，係政府於七十年間實施地籍圖重測所致，自應將○○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釋規定，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。查訴願人前開房屋之基地即係○○地號土地，其全部二五六平方公尺依上開函釋亦應適用自用住宅用地

稅率，又該基地並無合併前不屬房屋坐落基地之問題，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將建物周圍土地全部供自用住宅用地使用，蓋建築物尚須通路、庭院方能使用。又系爭土地係因地籍圖重測而變更，並非因出售而合併，應無財政部七十九年十月三日臺財稅第七九〇二九二八八九號及七十一年二月十二日臺財稅第三〇九三四號函釋，不能按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之適用。

(四) 自用住宅用地面積之限制，現行法令既僅有最大面積之規定（三公畝或七公畝），又訴願人曾於八十五年八月申請系爭土地全部按自用住宅用地稅率課徵地價稅，經原處分機關北投分處實地勘查後核准自八十五年度按自用住宅用地稅率課徵地價稅，系爭建物亦自八十五年九月起改按住家用稅率課徵房屋稅，請撤銷原處分。

四、查本件前經本府八十七年十二月二十四日府訴字第八六〇九四六三五〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由略以：「……四、卷查依卷附六十二年四月六日核發之北投字第〇〇一八〇九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（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日北市稽北投乙字第一一三六八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90六七四四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，系爭建物自八十五年九月起改按住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○○段○○地號部分（面積五四平方公尺）與○○段○○小段○○、○○、○○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○○段○○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。……」

五、嗣經原處分機關重為復查決定，理由載以：「……四、依前開訴願決定撤銷意旨，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，而申請人（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七九0二九二八九八號函釋而認其『應無一併按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之適用』非無疑義乙節，經查系爭○○段○○小段第○○地號土地地上建物依陽明山管理局（六一）工使字第xxx號建築物使用執照所載，建築地址為北投區○○段○○、○○地號等二筆土地，其中○○段○○地號土地於六十一年六月二十八日分割出○○段○○至○○地號，原○○地號僅餘一四三平方公尺，嗣於六十二年十二月十七日與○○段○○、○○地號土地合併，復於七十年五月五日重測時與○○段○○地號合併為重測後○○段○○小段○○地號。……依財政部七十一年二月十二日臺財稅第三0九三四號函規定：『……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座落之基地為要件，亦即以建築改良物所有權狀上記載之基地地號為準，倘建築改良物所有權狀上未將全部基地地號記載時，稽徵機關應憑土地所有權人檢送之左列資料予以認定：（一）以土地所有權人檢送之建築管理機關所核發之房屋建築執照或使用執照資料上所記載之基地地號為準。……』本案系爭建物六十二年四月六日建築改良物所有權狀上所載基地係○○段○○地號，故本處北投分處原即以此地號面積（五十四平方公尺）核准按自用住宅用地稅率核課土地增值稅，嗣依財政部上開函釋意旨，改按建築物使用執照所載基地○○段○○地號合併前面積一四三平方公尺准按自用住宅用地稅率核課土地增值稅。本件系爭土地最近一次合併至申請人（訴願人）出售，二者雖相隔約十六年，而依前揭財政部七十九年十月十三日臺財稅第七九0二九二八九八號及七十一年二月十二日臺財稅第三0九三四號函釋規定，其中部分土地如經查明在合併前不屬房屋座落基地，是無一併按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之適用。故本案依前開財政部二函釋之規

定，予以核定申請人（訴願人）土地增值稅額，並無違誤。五、另前開訴願決定撤銷意旨所指本處以系爭土地原屬所屬○○段○○地號部分（面積五四平方公尺）與○○段○○小段○○、○○、○○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○○段○○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，似嫌率斷乙節，惟查本案並無上開財政部函釋所稱『建築改良物所有權狀上未將全部基地地號記載』之情形，自無上開函釋規定以建築物使用執照所載基地為準之適用，而再依地籍圖所載，本案○○段○○地號土地於六十一年分割後所餘一四三平方公尺，顯已非○○街○○段○○巷○○弄○○號房屋坐落基地，是原核定核准其一四三平方公尺適用自用住宅用地稅率已有未洽。本處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規定按：

訴願人符合自住要件建物之面積（77.5）

$$\frac{\text{基地總面積}}{(256+52+54+56)} \times \frac{\text{地上建物總面積}}{(77.5 + 75.6 + 77.5 + 75.6)} = 105.80$$

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，則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，已對申請人（訴願人）有利〕，惟依行政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。』本處確已審慎衡酌前揭財政部函釋規定及系爭土地出售前之實際使用情形。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用地稅率核課土地增值稅並無不合。……」

六、按系爭土地地上建物（本市北投區○○街○○段○○巷○○弄○○號）之基地原為○○段○○地號，且該建物係於原○○段○○地號土地尚未與同段○○地號、○○地號及○○地號等土地合併前所興建之事實，業經本府前開訴願決定所審認在案。原處分機關以此事實為基礎，並引據財政部七十一年二月十二日臺財稅第三〇九三四號及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，維持原核定稅額之處分，尚非無據。

七、惟查本府前開訴願決定撤銷意旨，業已就「原處分機關亦認系爭土地扣除原○○段○○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」、「系爭土地與建物可推定訴願人有供自用住宅使用之規劃」及「原處分機關所屬北投分處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，系爭建物自八十五年九月起改按住家用稅率課徵房屋稅」等事實認定在案，進而指出「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』之疑義，最後表明「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」之法律見解，要求原處分機關應查明系爭土地出售前之實際使用情形另為處分，原處分機關自應受該訴願決定效力之拘束。然原處分機關仍未斟酌前開本府訴願決定撤銷意旨所表明之法律見解，並就訴願決定要求查明之事實查證辦理，僅一再重申系爭建物基地原為〇〇段〇〇地號土地及係未與同段〇〇地號、〇〇地號及〇〇地號等土地合併前所興建之事實，揆諸首揭規定及解釋意旨，自有未合。爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

八、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 張明珠

委員 黃茂榮

委員 楊松齡

委員 薛明玲

委員 王惠光

委員 陳 敏

委員 曾巨威

委員 黃旭田

委員 劉興源

委員 曾忠己

中 華 民 國 八 十 八 年 十 月 六 日

市 長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如認原處分違法或不當而對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起三十日內，向內政部提起再訴願，並抄副本送本府。