

訴 願 人 ○○○○

代 理 人 ○○○會計師

○○○會計師

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七月六日北市稽法乙字第八八—〇六二九二〇〇號復查決定，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、本案本市○○段○○小段○○地號土地宗地面積為八〇八平方公尺，其上除建有具所有權狀門牌號碼為○○○路○○段○○號面積為二〇五・〇九平方公尺之建物外（該土地及該建物原為訴願人、○○○○、○○○及○○○等四人各持有四分之一，嗣曾招治所有土地及建物持分於七十七年及七十八年間遭法院拍賣，後由其他三共有人聲明承買），另建有未具建物權狀、亦無房屋稅籍設籍資料之其他建物面積三一八平方公尺，即系爭土地地上建物總面積為五二三・〇九平方公尺。
- 二、本件訴願人出賣其所有系爭土地三分之一持分，並於八十三年十一月十七日向原處分機關中南分處申報土地移轉現值，並申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，經該分處核定一〇五・六平方公尺按自用住宅用地稅率，其餘一六三・七平方公尺按一般用地稅率課徵土地增值稅。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，案經本府以八十五年二月十四日府訴字第八五〇〇四六五九號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為適法之處分。」
- 三、嗣原處分機關依訴願決定意旨重核後，以八十五年六月十三日北市稽法（乙）字第一二八〇四號重為復查決定：「原核定申請人出售本市○○段○○小段○○地號土地二〇二・九一平方公尺部分准予改按自用住宅用地稅率，其餘六六・四二平方公尺按一般用地稅率計課土地增值稅。」訴願人仍不服，第二次提起訴願及再訴願，皆未獲變更，遂提起行政訴訟，經行政法院八十七年四月二日八十七年度判字第五五八號判決：「再訴願決定、訴願決定及原處分均撤銷。」
- 四、原處分機關依判決意旨以八十七年六月十日北市稽法乙字第八七〇一〇三四六〇〇號重為復查決定：「申請人出售所有坐落本市○○段○○小段○○地號土地二〇二・九一平

方公尺部分按自用住宅用地稅率，其餘六六·四二平方公尺按一般用地稅率計課土地增值稅。」訴願人仍不服，第三次提起訴願，經本府以八十八年一月二十七日府訴字第八七〇五四七四九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」

- 五、原處分機關以八十八年七月六日北市稽法乙字第八八一〇六二九二〇〇號重為復查決定：「維持原核定按申請人出售所有本市〇〇段〇〇小段〇〇地號土地二〇二·九一平方公尺部分按自用住宅用地稅率，其餘六六·四二平方公尺按一般用地稅率計課土地增值稅。」上開決定書業於八十八年七月十六日送達，訴願人仍不服，於八十八年八月十三日第四次向本府聲明訴願，八十八年九月七日補具訴願理由書，十月二十九日補充理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、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。」第三十四條第一項規定：「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。……」

同法施行細則第四條規定：「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。」

財政部六十八年四月二十七日臺財稅第三二七一二號函釋：「……同一筆土地分建二棟房屋……似此情形……准比照本部六十七年九月三十日臺財稅第三四二四八號函釋說明第一項有關樓房例，按各棟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土地增值稅。」

七十四年四月八日臺財稅第一四〇三一號函釋：「……土地所有權人出售之土地，其地上房屋為平房，如該房屋所有權屬其本人或其配偶、直系親屬與他人共有時，其適用自用住宅用地稅率之面積，應按房屋所有權持分比率計算。……」

七十四年八月一日臺財稅第一九七七六號函釋：「……其地上房屋係建築法頒布前已存在之舊式建物，且相鄰之空地係供作庭院種植蔬菜及通路使用，如其他要件並無不合……持分土地在未超過三公畝部分，准予按自用住宅用地稅率核課地價稅。」

二、本件訴願及補充理由略謂：

- (一) 與本案簡陋建物及鐵皮屋有關之起造人○○○已過世二十餘年，其配偶○○○早已於民國七十六年七月十二日遷居國外，其持分之土地及房屋在七十七、七十八年間由法院拍賣，由其餘土地共有人承購，又○○○對該違建物出具聲明書拋棄及讓與全部所有權予訴願人……等等，在在證明本案簡陋建物及鐵皮屋均非由○○○或○○○所有及使用，本案全部土地及建物均由訴願人等所有及使用，產權清楚，向無糾紛。訴願人出售土地得享有自用住宅用地優惠稅率規定。
- (二) 訴願人提示○○○於八十五年十二月二十日所出具之拋棄違章建物所有權之聲明書，確為○○○所為意思表示無訛，本案系爭土地由訴願人等所有及使用，訴願人出售土地依法得享用自用住宅用地優惠稅率規定。
- (三) 縱使○○○未拋棄該違建物所有權，依照財政部七十九年七月二日臺財稅第七九〇一七八九八一號函釋意旨，地上建物與權狀不符時，其增建部分既因違建而依法不予辦理勘測，致無法取得建物勘測成果表，自應以權狀為準，並按權狀所載訴願人土地及房屋持分比例（均為三分之一）及房屋實際使用情形（均未供出租或營業使用），全部適用優惠稅率課土地增值稅。

- 三、本件前經本府八十八年一月二十七日府訴字第八七〇五四七四九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」並於撤銷理由載明：「……四、嗣再訴願決定、訴願決定及原處分均經行政法院撤銷，撤銷理由略為：『……惟查建築物相鄰之空地係供作庭院通路使用者，准按自用住宅用地稅率課稅，前經財政部以七十四年八月一日臺財稅第一九七七六號函示指明。本件系爭土地面積八〇八平方公尺，除房屋用地二〇五・〇九平方公尺，及未具建物權狀之房屋用地三一八平方公尺外，尚有通路、庭院、空地二八五平方公尺，為原處分及決定所認定之事實。則此通路、庭院、空地倘為原告房屋所使用，即應與房屋用地合併計算自用住宅用地面積，始符上開函示意旨，乃原處分僅以系爭土地上部分房屋為他人所有，而將原告所有之房屋用地計算其自用住宅用地之面積，核課本件土地增值稅，摒除系爭土地上通路、庭院、空地不予計入，復未說明該庭院、通路、空地是否為他人房屋所使用，不無率斷。該系爭土地上通路、庭院、空地為何人房屋所使用，與本件自用住宅用地面積之計算，及土地增值稅之稅額多少至有關係，原處分未予查明遽為處分，自有可議。……』就行政法院撤銷意旨認應查明系爭土地上通路、庭院、空地是否為他人房屋所使用乙節，經查卷附之相片及訴願人之代理人○○○八十五年三月八日出具之說明書載明：『……該筆土地之地形方正完整

，四周建有圍牆，僅設一出入口與外界隔離。所有建物僅設一門牌號碼，門牌釘於出入口處，屬舊式院落平房……』，是原處分機關認系爭土地上通路、庭院、空地應有為○○○、○○○未具所有權狀建物所使用，重為復查決定仍維持原認定之訴願人房屋所有權持分比例，依財政部七十四年四月八日臺財稅第一四〇三一號函釋計算自用住宅用地稅率面積。惟訴願人提示○○○於八十五年十二月二十日所出具之拋棄違章建物所有權之聲明書影本，該確認拋棄所有權之聲明書是否屬實？影響本件適用自用住宅用地稅率面積之核算，則原處分機關並未查明，遽予作成該處分，即嫌率斷。爰將原處分撤銷，由原處分機關查明後另為處分。」

四、本件原處分機關重為復查決定，續予維持原處分八十五年六月十三日北市稽法乙字第一二八〇四號及八十七年六月十日北市稽法乙字第八七〇一〇三四六〇〇號復查決定之核定，理由為：○○○所出具之聲明書，其「拋棄讓與」之聲明，實屬贈與之法律行為。惟○君未依民法關於贈與之規定為贈與行為，難謂系爭其本人原始持分共有未辦保存登記之鐵皮屋及繼承其先夫○○○分管後搭蓋之簡陋建物之全部所有權已由訴願人及其他共有人承受。若○君確欲將上述系爭建物贈與他人，亦應向該處中南分處辦妥未辦保存登記房屋之房屋稅籍登記後，再申報贈與契稅，該系爭違章建物所有權始移轉予受贈人。況系爭違章建物於八十四年一月全部拆除（訴願人自稱），客觀上自無從為贈與之可能。

五、經查本件訴願人所提示○○○於八十五年十二月二十日所出具之拋棄違章建物所有權之聲明書影本，該確認拋棄所有權之聲明書是否屬實？為本府前八十八年一月二十七日府訴字第八七〇五四七四九〇一號訴願決定所指明之待查事項，原處分機關中南分處雖於八十八年五月六日以北市稽中南乙字第八八〇一〇四四四〇〇號函內政部警政署入出境管理局查明○○○之入出境紀錄，嗣經該署以八十八年五月十一日境信雲字第二六二四三號函復該分處，至八十八年五月十一日止曾招治最近一次入出境紀錄自七十四年九月二十一日出境迄今（八十八年五月）皆未入境，故無法確認該拋棄聲明書之真偽為由，即逕行排除其真實性，實難謂其已盡調查之能事。且其上開重為復查決定書並先以「○○○所出具之聲明書，其『拋棄讓與之聲明』，實屬贈與之法律行為」。又以「○君未依民法關於贈與之規定為贈與行為，難謂系爭其本人原始持分共有未辦保存登記之鐵皮屋及繼承其先夫○○○分管後搭蓋之簡陋建物之全部所有權已由訴願人及其他共有人承受。若○君確欲將上述系爭建物贈與他人，亦應向本處中南分處辦妥未辦保存登記房屋之房屋稅籍登記後，再申報贈與契稅，該系爭違章建物所有權始移轉予受贈人。況系爭違章建物殆於八十四年一月全部拆除（訴願人自稱），客觀上自無從為贈與之可能。」復認定其無贈與之行為存在，似不無前後矛盾之處？又縱令如原處分機關所認定訴願人與○○○間無有效之贈與行為，則有關○○○是否拋棄系爭違章建物所有權之部分亦待

確認，蓋如其確已拋棄系爭違章建物之所有權，即應排除原處分機關所認定系爭土地上通路、庭院、空地為○○○所使用之可能。原處分機關就此點未予究明，即作成維持原核定之重為復查決定，不無率斷。

六、又查依上開行政法院八十七年四月二日八十七年度判字第五五八號判決之撤銷意旨，本件系爭土地面積八〇八平方公尺，除房屋用地二〇五・〇九平方公尺，及未具建物權狀之房屋用地三一八平方公尺外，尚有通路、庭院、空地二八五平方公尺。該系爭土地上通路、庭院、空地為何人房屋所使用，與本件自用住宅用地面積之計算，及土地增值稅之稅額多少至有關係。則此通路、庭院、空地是否為訴願人房屋所使用？該系爭土地上通路、庭院、空地為何人房屋所使用？認定依據為何？本件是否符上開財政部七十四年八月一日臺財稅第一九七七六號函釋意旨？均待原處分機關再為路查釐清。爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

七、綜上論結，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 曾忠己

中 華 民 國 八 十 九 年 二 月 十 六 日 市 長 馬 英 九 出 國

副市長 歐晉德 代行
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行