

訴願人 〇〇〇

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，不服原處分機關八十九年一月二十九日北市稽法乙字第八八一八四二九五〇〇號復查決定，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、訴願人因重購自用住宅用地申請退還原出售土地已繳納之土地增值稅，經原處分機關所屬北投分處核准退稅有案。嗣經原處分機關所屬士林分處查獲訴願人重購之土地（本市士林區〇〇段〇〇小段〇〇地號持分土地）自完成移轉登記之日起（八十五年九月四日）起，五年內改作其他用途（八十八年三月一日起設有〇〇有限公司營業登記），自用住宅用地之事實原因已消滅，乃函請原處分機關北投分處以八十八年三月二十九日北市稽北投乙字第八八〇〇四三九四〇〇號書函通知訴願人應追繳原退還訴願人出售本市〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇地號持分土地之土地增值稅計新臺幣（以下同）二三〇、七一三元。

二、訴願人不服，乃以其重購土地仍作自用住宅之面積遠超過其原出售土地面積為由，向原處分機關北投分處申請依財政部八十四年一月十一日臺財稅第八四一六〇一〇二五號函釋意旨免追繳土地增值稅，經該分處以八十八年五月十二日北市稽北投乙字第八八〇七〇三五〇〇號書函復知否准。訴願人仍不服，提起訴願，經本府以八十八年八月二十五日府訴字第八八〇三七七九八〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」

三、嗣經原處分機關北投分處以八十八年十月十五日北市稽北投乙字第八八〇一五一六四〇〇號函重為處分，仍維持追繳其原退還訴願人之土地增值稅額計二三〇、七一三元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十九年一月二十九日北市稽法乙字第八八一八四二九五〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八九年二月九日送達，訴願人仍表不服，於八九年二月十五日向本府提起訴願，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、直系親屬於該地辦理戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」第三十五條第一項第一款及第三項規定：「土地所有權人於出售土地或土地被徵收後，自完成移轉登記或領取補償地價之日起，二年內重購土地合於左列規定之一，其新購土地地價超過原出售土地地價或補償地價，扣除繳納土地增值稅後之餘額者，得向主管稽徵機關申請就其已納土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額：一、自用住宅用地出售或被徵收後，另行購買都市土地未超過三公頃部分或非都市土地未超過七公頃部分，仍作自用住宅用地者。」「第一項第一款及第二項規定，於土地出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用之。」第三十七條規定：「土地所有權人因重購土地退還土地增值稅者，其重購之土地，自完成移轉登記之日起，五年內再行移轉時，除就該次移轉之漲價總數額課徵土地增值稅外，並應追繳原退還稅款；重購之土地，改作其他用途者亦同。」

財政部六十八年十一月二十二日臺財稅第三八二六七號函釋：「……說明：……二、查本部六十七臺財稅第三四二四八號函釋有關地上房屋為樓房時准按各層房屋實際使用情形所佔土地面積比例，分別按特別稅率及一般稅率計課乙節，乃因樓房地確係分層計算，故規定地上房屋如為樓房時，准以每一層樓所佔之土地面積比例計算課徵；至同一層樓中一戶房屋部分供營業使用，部分供住宅使用者，該房屋所佔土地面積仍應全部按一般稅率計課。依此原則，同一平房內如有部分供營業使用，雖有部分仍供住宅使用，其基地自應全部按一般稅率計課，以防取巧。」

八十四年一月十一日臺財稅第八四一六〇一〇二五號函釋：「土地所有權人重購自用住宅用地經核准退稅後，清查發現該重購土地地上建物部分樓層已變更使用，倘未變更仍作自用住宅使用樓層之持分土地地價，仍超過原出售土地地價扣除繳納土地增值稅後之餘額，且其超過之金額大於原退稅款者，准免依土地稅法第三十七條規定追繳其原退還之稅款。」

八十九年三月十四日臺財稅第〇八九〇四五〇七七〇號函釋：「主旨：檢送研商『同一樓層房屋部分供自用住宅、部分供非自用住宅使用，其座落基地如何依房屋實際使用情形之面積比例，分別按自用住宅用地、一般用地稅率課徵地價稅、土地增值稅』相關事宜會議紀錄一份，請依該會商結論辦理……說明：……二、本部六十八年十一月二十

二日臺財稅第三八二六七號函.....停止適用。.....附件：研商『同一樓層房屋部分供自用住宅、部分供非自用住宅使用，其座落基地如何依房屋實際使用情形之面積比例，分別按自用住宅用地、一般用地稅率課徵地價稅、土地增值稅』相關事宜會議紀錄..五、會商結論：（一）同一樓層房屋部分供自用住宅使用，其供自用住宅使用與非自用住宅使用部分能明確劃分者，該房屋座落基地得依房屋實際使用比例計算所占土地面積，分別按自用住宅用地及一般用地稅率課徵地價稅及土地增值稅.....（三）納稅義務人申請同一樓層房屋部分土地按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅者，其使用面積原則以房屋稅課徵資料為準.....（四）重購自用住宅用地申請依土地稅法第三十五條規定退還土地增值稅者，亦準用前（一）（二）（三）項規定.....」

二、本件訴願理由略謂：

本件前經臺北市政府訴願決定判定為訴願有理由，然原處分機關復查決定書之內容除重述其據以追繳系爭稅款之土地稅法第九條及第三十七條之規定外，對訴願人據以申請復查及提起訴願之主要依據（即士林分處八十八年三月十八日北市稽士林創字第九〇二七八二號書函核定系爭重購房屋變更使用後其實際使用情形、面積及財政部八十四年一月十一日臺財稅第八四一六〇一〇二五號函釋）則均隻字未提，訴願人實難以信服。

三、本案前經本府以八十八年八月二十五日府訴字第八八〇三七七九八〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「.....五、惟按首揭財政部八十四年一月十一日臺財稅第八四一六〇一〇二五號函釋意旨，土地所有權人重購自用住宅用地經核准退稅後，清查發現該重購土地地上建物部分樓層已變更使用，倘未變更仍作自用住宅使用樓層之持分土地地價，仍超過原出售土地地價扣除繳納土地增值稅後之餘額，且其超過之金額大於原退稅款者，准免依土地稅法第三十七條規定追繳其原退還之稅款。則系爭土地地上建物雖係部分變更使用，然與部分樓層變更使用之情形，其性質應屬同一，既然部分樓層變更使用者，符合首揭財政部函釋規定之條件，准免依土地稅法第三十七條規定追繳原退還之稅款，則本案若符合函釋意旨，實亦應准予免追繳。原處分機關既已派員實地勘查系爭土地實際使用情形，並確定其課稅面積一一〇・五平方公尺中，營業用及住家用之面積分別為一八・五平方公尺及九十二平方公尺，則本件訴願人重購土地地上建物未變更仍作自用住宅使用之持分土地地價，有無超過原出售土地地價扣除繳納土地增值稅後之餘額？即不難計算。原處分機關未加審究，逕否准訴願人之所請，原處分即有再酌之餘地。爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」

四、本件經原處分機關北投分處重為處分及原處分機關復查決定，續予維持原處分，理由為：依財政部六十八年十一月二十二日臺財稅第三八二六七號函釋意旨，有關地上房屋為樓房時准按各層房屋實際使用情形所佔土地面積比例，分別按特別稅率及一般稅率計課，乃因樓房地確係分層計算，故規定地上房屋如為樓房時，准以每一層樓所佔之土地面

積比例計算課徵；至同一層樓中一戶房屋部分供營業使用，部分供住宅使用者，該房屋所佔土地面積仍應全部按一般稅率計課；同一平房內如有部分供營業使用，雖有部分仍供住宅使用，其基地自應全部按一般稅率計課，以防取巧。系爭土地因有部分供營業使用，自與首揭土地稅法第九條自用住宅用地之規定不符，仍應予追繳訴願人原退還土地增值稅款。

五、惟系爭土地地上建物雖係部分變更使用，然與部分樓層變更使用之情形，其性質應屬同一，既然部分樓層變更使用者，於符合首揭財政部八十四年一月十一日臺財稅第八四一六〇一〇二五號函釋規定之條件，准免依土地稅法第三十七條規定追繳原退還之稅款，則本案若符合函釋意旨，即亦應准予免追繳，此法律見解既經本府前揭訴願決定所指明，依首揭訴願法第二十四條及司法院釋字第三六八號解釋意旨，原處分機關於重為處分時，自應受其拘束，惟本件原處分機關重為處分，並未見其斟酌前訴願決定撤銷意旨重核辦理，揆諸前揭規定及解釋意旨，自有未合。訴願人執此爭執，非無理由。爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

六、又原處分機關據以維持原處分之主要依據為財政部六十八年十一月二十二日臺財稅第三八二六七號函釋，惟該函釋業經前揭財政部八十九年三月十四日臺財稅第〇八九〇四五〇七七〇號函釋停止適用在案，且依財政部八十九年三月十四日臺財稅第〇八九〇四五〇七七〇號函附研商「同一樓層房屋部分供自用住宅、部分供非自用住宅使用，其座落基地如何依房屋實際使用情形之面積比例，分別按自用住宅用地、一般用地稅率課徵地價稅、土地增值稅」相關事宜會議紀錄之會商結論，「同一樓層房屋部分供自用住宅使用、部分供非自用住宅使用，其供自用住宅使用與非自用住宅使用部分能明確劃分者，該房屋座落基地得依房屋實際使用比例計算所占土地面積，分別按自用住宅用地及一般用地稅率課徵地價稅及土地增值稅」之原則業經確立，且重購自用住宅用地申請依土地稅法第三十五條規定退還土地增值稅者，亦有其適用。則本件原處分機關於重核時，當依財政部八十九年三月十四日臺財稅第〇八九〇四五〇七七〇號函釋意旨為之，並查明確認本件究否符合前開財政部八十四年一月十一日臺財稅第八四一六〇一〇二五號函釋意旨而得免予追繳系爭稅款，併予指明。

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 劉興源

中華民國 八十九年五月十一日
市長 馬英九
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行