

訴願人 ○○○

代理人 ○○○

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，不服原處分機關九十年四月二十六日北市稽法丙字第8910299500號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

事 實

一、緣訴願人所有本市○○段○○小段○○、○○地號土地二筆，於八十六年三月七日訂約出售予○○股份有限公司（以下簡稱○○公司），並於當月十八日向原處分機關中正分處辦理土地移轉現值申報，申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，經該分處以系爭土地無地上建物而核定按一般用地稅率計課土地增值稅。

二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，乃於八十六年十一月三日第一次向本府提起訴願，經本府以八十七年四月一日府訴字第八六〇九一七二一〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「……五、惟查本件訴願人出售系爭素地，其原有地上建物固非因改建而拆除，然其原建物係因遭火災後而拆除，尚非訴願人所得抗力之事件，形式上亦經查明屬實，且據訴願所稱，訴願人於出售系爭土地時仍設籍於該地，究其原因及實際情形，駁以否准其比照財政部對於因改建而拆除情形得適用自用住宅用地稅率計課土地增值稅之函釋精神，實屬過苛。又訴願人援引財政部七十年十二月十九日臺財稅字第40494號函釋，該函釋固未編入八十四年版『土地稅法令彙編』，尚非不得由原處分機關循行政體系報請財政部審酌本件是否得適用該函釋意旨，准予適用自用住宅用地稅率。爰將原處分撤銷，由原處分機關究明後另為處分。……」

三、案經原處分機關依前揭訴願決定撤銷意旨報請財政部釋示後，嗣以八十七年八月四日北市稽法乙字第8701439200號重為復查決

定：「維持原核定。」訴願人仍表不服，於八十七年九月八日第二次向本府提起訴願，經本府以八十八年三月二十三日府訴字第八七〇九〇九三六〇一號訴願決定：「訴願駁回。」理由略以：「……五、是本案原處分機關既已依本府前次訴願決定撤銷意旨循行政體系報請財政部釋示，並經該部以前揭八十七年六月十六日臺財稅第八七一九四九一〇七號函釋示在案，原處分機關於重為復查時乃依上開函釋意旨維持原核定，自屬有據。雖訴願人質疑原處分機關之請示函內容有故意誤導財政部釋示之情形，惟此臆測之詞尚難採憑，且其所舉事例亦不足以作如是之認定；況查本府財政局依原處分機關之請示函以八十七年五月二十七日北市財二字第八七二一四〇八三〇〇號函報財政部略以：『……三、本案據臺北市稅捐稽徵處函報略以：（一）○〇〇君所有本市〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇地號土地……案經該處中正分處核准自八十四年八月起免徵房屋稅有案。另查……故〇〇、〇〇樓房屋火災前係分別按營業用、住家用稅率課徵房屋稅。……（三）〇君不服提起行政救濟，經臺北市政府訴願決定：『原處分撤銷，由原處分機關另為處分。』……四、……本局未敢擅專，謹報請鑒核……』，即關於系爭房屋〇〇樓在火災前係按住家用稅率課徵房屋稅之事實及本府前次訴願決定之撤銷理由均已提及，並無訴願人所稱有故意誤導財政部釋示之情形，所辯恐有誤解，應不可採。從而，本案原處分機關重為之復查決定，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。……」

四、訴願人仍不服，提起再訴願，經財政部以八十九年八月二十二日臺財訴第〇八九一三五七五五九號再訴願決定：「訴願決定及原處分均撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣原處分機關乃依前揭訴願決定撤銷意旨再報請財政部釋示後，復以九十年四月二十六日北市稽法丙字第八九一〇二九九五〇〇號重為復查決定：「維持原核定稅額。」上開決定書於九十年五月七日送達，訴願人仍表不服，於九十年五月三十日第三次向本府聲明訴願，六月二十二日補具訴願書，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理　　由

一、按稅捐稽徵法第一條之一前段規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。」

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頃部分……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。」財政部六十七年六月三十日臺財稅字第三四二四八號函釋：「關於自用住宅用地核課地價稅及土地增值稅，經本部邀請內政部等有關單位多次研商，獲得會商結論如下：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。……三、地上房屋拆除改建時：（一）改建前合於自用住宅用地，其在新建房屋尚在施工未領到（註：現改為核發）使用執照前移轉者，准按特別稅率計課土地增值稅。（二）上項土地如在新建房屋已核發使用執照移轉者，應按各層房屋實際使用情形所占土地面積比例，分別適用特別稅率及一般稅率計課土地增值稅。……」

八十二年四月十五日臺財稅第八二〇一一〇五二八號函釋：「○○○君所有之○○號土地，其地上房屋拆除後，據報並未申請改建，該土地於出售時，應無自用住宅用地稅率核課土地增值稅之適用。……」

八十五年十一月十九日臺財稅第八五一七〇九八七號函釋：「....查土地稅法所稱『自用住宅用地』，依同法第九條規定，係指....。本案房屋據 貴局查報因火災毀損，並經稽徵機關認定不堪使用必須修復始能使用，業已依房屋稅條例第十五條第一項第七款規定予以免徵房屋稅，土地所有權人雖於災後將戶籍遷入該地，惟房屋既已焚毀不堪使用，與上述法條自用住宅用地之要件不符，於出售時應不得按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。.....」

八十七年六月十六日臺財稅第八七一九四九一〇七號函釋：「主旨：○○○君所有貴市○○段○○小段○○地號等土地出售，其地上房屋遭火災焚毀並經核定免徵房屋稅，殘存部分亦經拆除且未申請改建，惟○君仍設籍該地，其基地出售時可否適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅一案，請參照本部八十五年十一月十九日臺財稅第八五一

七〇九八七號函……辦理……」

八十八年九月十七日臺財稅第八八一九四四九八七號函釋：「主旨：地上房屋因公共工程施工影響致成危屋，經施工單位辦理拆除後，並未申請改建，其於出售該土地時可否適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅一案，仍請依本部六十七年六月三十日臺財稅第三四二四八號函及八十二年四月十五日臺財稅第八二〇一一〇五二八號函釋規定辦理……」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 訴願人自始即力陳本案之焦點在於自用住宅房屋因受非可抗力之災害而毀損致不堪居住，又因公共安全顧慮而拆除，其自用住宅用地之性質是否立即消失？或經過多久時間後消失？或者並不消失？惟原處分機關逕以不符合拆除改建有關規定敷衍本案，扭曲焦點。
- (二) 本案曾分別經臺北市政府及財政部之訴願、再訴願決定責由原處分機關請示或研酌後重為處分，然原處分機關迭次所作出之重為處分，均未針對前述訴願決定及再訴願決定撤銷理由請示或研酌，其所憑理由甚至有文不對題之離譜誤謬，令人不服。
- (三) 原處分機關所引據財政部八十八年九月十七日臺財稅第八八一九四四九八七號函釋之個案類型與本案類型與精神不同，姑不論財政部函釋是否有違土地稅法第三十四條之精神，即已因失焦而無可比附援用。（按：公共工程施工影響致成危屋，係人為錯誤，並涉及賠償協議或對價交易問題，與系爭房屋因災變拆除之案情幾無雷同之處。）
- (四) 就法而言，本案課稅之法律依據為土地稅法第九條及第三十四條規定，從文字意義詮釋，本案均已符合各該法條所定要件，應准訴願人所請。固然稅捐稽徵法第一條之一前段規定：「財政部依本法或稅法所發布之函令，對於據以申請之案件發生效力。」惟若財政部所發布之解釋函令內容明顯的與據以申請之案件案情有落差，則其是否發生效力令人質疑。又原處分機關援引財政部八十八年九月十七日臺財稅第八八一九四四九八七號函釋中所提及之六十七年六月三十日臺財稅第三四二四八號及八十二年四月十五日臺財稅第八二〇一一〇五二八號函釋，均係拆除改建之情形，除本案不宜適用外，另有法律不溯及既往之錯誤引用。
- (五) 對照原處分機關及財政部就本案所為之處分及釋示，富人有意、主

動拆屋成素地，遷出成空屋，即仍可保有自用住宅用地稅率，此種不顧社會公益委身富人之做法，訴願人不服。對於不可抗力之災難引致屋拆人走之情況，土地登記代理人公會全國聯合會曾本於專業良心認為於法於理於情均宜准災民適用自用住宅用地稅率，並建請財政部修正，足見訴願人所請非為無見，且乃主流見解。

三、經查本案前經財政部以八十九年八月二十二日臺財訴第0八九一三五七五五九號再訴願決定：「訴願決定及原處分均撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「.....三.....經核系爭建物毗鄰同遭火災之原房屋門牌臺北市○○路○○、○○號等房屋均經臺北市政府工務局認定有影響公共安全之虞，為免肇致公共災害，函限於八十五年十一月二日之前拆除，否則該局將強制拆除，此有臺北市政府工務局八十五年十月十八日（八五）北市工建字第一0九七一0號函可稽，是再訴願人據以配合依限自行僱工拆除系爭同市○○路○○號○○、○○樓房屋，宜否依本部六十七年六月三十日臺財稅第三四二四八號函釋，認定未有土地增值稅優惠稅率之適用，尚待研酌，爰將本件訴願決定及原處分均撤銷，由原處分機關另為處分.....」

四、卷查本件系爭土地其地上原有拆除前建房屋本市○○路○○號○○、○○樓，於八十四年七月十九日遭火災焚毀，案經原處分機關核准自八十四年八月起免徵房屋稅。嗣訴願人於八十六年三月七日訂約出售系爭土地予○○公司，於當月十八日向原處分機關中正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，經該分處於八十六年四月一日現場實地勘查結果，系爭土地已無地上建物又查無申請拆除及改建資料，乃核定按一般用地稅率課徵土地增值稅。訴願人不服提起行政救濟，案經本府八十七年四月一日府訴字第八六0九一七二一0一號訴願決定，以本件訴願人出售系爭素地，其原有地上建物係因遭火災後而拆除，核非訴願人所得抗力之事件，且訴願人於出售系爭土地時仍設籍於該地，究其原因及實際情形，驟以否准其比照財政部對於因改建而拆除情形得適用自用住宅用地稅率計課土地增值稅之函釋精神，實屬過苛。爰將原處分撤銷，責由原處分機關循行政體系報請財政部審酌本件是否得依該部七十年十二月十九日臺財稅字第四0四九四號函釋意旨，准予適用自用住宅用地稅率。案經原處分機關依本府前揭訴願決定撤銷意旨報請釋示，嗣經財政部八十七年六月十六日臺財稅第八七一九四九一0七號函釋，本案請參照該部八

十五年十一月十九日臺財稅第八五一—七〇九八七號函釋規定辦理，原處分機關乃據以八十七年八月四日北市稽法乙字第8701439200號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人仍不服，復向本府提起訴願，經本府審認本案原處分機關既已依本府前次訴願決定撤銷意旨循行政體系報請財政部釋示，並經該部以前揭八十七年六月十六日臺財稅第八七一九四九一〇七號函釋示在案，原處分機關於重為復查決定時乃依上開函釋意旨維持原核定，自屬有據，乃以八十八年三月二十三日府訴字第八七〇九〇九三六〇一號訴願決定：「訴願駁回。」職是，本件原處分機關重為復查決定所據以否准訴願人適用自用住宅用地稅率計課系爭土地增值稅之理由，業依本府前揭訴願決定撤銷意旨報請財政部就本件系爭地上建物係因遭火災後而拆除，並非訴願人所得抗力之原因及實際情形，得否准其適用自用住宅用地稅率予以釋示後，依財政部八十七年六月十六日臺財稅第八七一九四九一〇七號函釋辦理，適用該部八十五年十一月十九日臺財稅第八五一—七〇九八七號函釋意旨之結果。而訴願人所主張原處分機關扭曲本案系爭房屋因受非可抗力之災害而毀損致不堪居住，又因公共安全顧慮而拆除，其得否適用自用住宅用地稅率之焦點；及原處分機關迭次所作出之重為處分，均未針對前述訴願決定及再訴願決定撤銷理由請示或研酌云云，亦不無誤解。

五、次查有關訴願人主張原處分機關援引財政部八十八年九月十七日臺財稅第八八一九四四九八七號函釋中所提及之六十七年六月三十日臺財稅第三四二四八號及八十二年四月十五日臺財稅第八二〇一一〇五二八號函釋，均係拆除改建之情形，除本案不宜適用外，另有法律不溯及既往之錯誤引用乙節。按財政部六十七年六月三十日臺財稅第三四二四八號函釋，係就地上房屋拆除後已申請改建，應如何適用特別稅率之釋示。故本案並無適用，而原處分機關亦未據以為本案之處分依據。至八十二年四月十五日臺財稅第八二〇一一〇五二八號函釋，則係就地上房屋拆除後，未申請改建之情形，得否適用自用住宅用地稅率之疑義所為之釋示，此徵諸該函釋之文義甚明，本件既經原處分機關審認系爭房屋拆除後，並未申請改建，乃適用該函釋，據為否准訴願人本件申請之依據，尚非無據。且財政部前揭解釋函令，係以闡釋法規之含義為主旨，其效力係附屬於法規，故應自法規生效時起予以適用，亦即原則上溯及法規生效之日起有其適用，此為實務上向來所

持之見解，並為司法院釋字第二八七號解釋所確認。是訴願人前揭訴願理由，顯有誤解，核無足採。

六、然本件原處分機關關於本案經財政部再訴願決定撤銷後，因財政部就本案先後表示不同之見解，為求審慎，乃再循行政體系報請財政部釋示，經財政部以九十年一月二十九日臺財稅第〇九〇〇四五〇二六七號函釋，請原處分機關依再訴願決定本於職權另為處分。原處分機關乃依財政部前揭再訴願決定撤銷意旨，就「系爭建物毗鄰同遭火災之房屋均經本府工務局認定有影響公共安全之虞，為免肇致公共災害，函限拆除，系爭房屋雖非在本府工務局函限拆除之列，惟如依訴願人所述，係配合自行僱工拆除系爭房屋，宜否認定未有土地增值稅優惠稅率之適用」乙節，再為研酌之結果，援引財政部八十八年九月十七日臺財稅第八八一九四四九八七號函釋為據，認依該函釋意旨，地上房屋縱因公共工程施工影響之不得抗力因素致成危屋，經施工單位辦理拆除後，若無申請改建，其於出售土地時亦無自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之適用。是本件訴願人雖主張基於公共安全，配合毗鄰同遭火災焚毀之建物依限拆除，惟系爭土地於移轉時已無地上建物且查無申請改建之情事，仍不符合前揭財政部函釋意旨，應無自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之適用，其重為復查決定乃據以維持原核定，尚非無據。

七、惟查本件系爭土地於其地上建物拆除後，未申請改建前，即行出售予○○公司，雖與前揭財政部六十七年六月三十日臺財稅字第三四二四八號、八十二年四月十五日臺財稅第八二〇一一〇五二八號、八十五年十一月十九日臺財稅第八五一一七〇九八七號、八十七年六月十六日臺財稅第八七一九四九一〇七號及八十八年九月十七日臺財稅第八八一九四四九八七號函等所釋示之「地上房屋拆除後，須已申請改建，而於核發使用執照前或後移轉，始有出售土地之全部或部分適用特別稅率之可能」之原則不相符合。然考究前揭財政部函釋之意旨，係在獎勵都市更新促進土地有效利用，以顧及土地所有權人之權益，本件系爭建物拆除之原因既係因遭火災焚毀，訴願人主張基於公共安全，始配合工務機關自行僱工拆除，是其係出於不可抗力之因素所致，且訴願人於出售系爭土地時仍設籍於該地，則雖訴願人未先申請改建，即先行出售系爭土地予○○公司，惟查訴願人出售系爭土地亦係意在供人改建，且該地亦確實已經申請改建，此實亦與前揭函釋之獎勵

改建及促進土地利用之意旨無違。則本件實不宜仍拘泥於上開函釋之要件，而恕置上開財政部函釋之精神，逕予否准訴願人之申請，以維訴願人之權益。又查卷附中正分處適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅處理意見表所載系爭土地地上建物使用情形，系爭土地地上房屋之○○樓於遭火災焚毀前曾供營業使用，從而，本件應將原處分撤銷，由原處分機關依首揭財政部六十七年六月三十日臺財稅字第三四二四八號函釋（會商結論一）之意旨，查明系爭土地地上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核計系爭土地增值稅，於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

八、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，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 薛明玲
委員 楊松齡
委員 王惠光
委員 曾巨威
委員 劉興源
委員 黃旭田

中華民國九十一年九月二十八日
市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行