

訴 願 人：○○○

訴 願 代 理 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 95 年 11 月 28 日北市稽法乙字第 09561621600 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

原處分撤銷，改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。

事 實

- 一、緣訴願人於 93 年 9 月 9 日向原處分機關內湖分處申報出售本市內湖區○○段○○小段○○地號土地，面積計 93 平方公尺，並申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，經該分處審認系爭土地不符土地稅法第 34 條第 3 項規定，乃以 93 年 10 月 1 日北市稽內湖增字第 09360760600 號函核定按一般用地稅率課徵土地增值稅，金額計新臺幣 1,591,041 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 94 年 1 月 14 日北市稽法乙字第 09362935900 號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，於 94 年 2 月 5 日第 1 次向本府提起訴願，經本府以 94 年 8 月 12 日府訴字第 09413991600 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分。」
- 二、嗣原處分機關以 94 年 11 月 4 日北市稽法乙字第 09461570600 號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人猶不服，於 94 年 12 月 2 日第 2 次向本府提起訴願，經本府以 95 年 4 月 7 日府訴字第 09427766600 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分。」
- 三、嗣原處分機關以 95 年 6 月 9 日北市稽法乙字第 09560658300 號重為復查決定：「維持原核定。」該復查決定書於 95 年 6 月 13 日送達，訴願人猶不服，於 95 年 7 月 10 日第 3 次向本府提起訴願，經本府以 95 年 9 月 6 日府訴字第 09584856300 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。」
- 四、嗣原處分機關以 95 年 11 月 28 日北市稽法乙字第 09561621600 號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人猶不服，於 95 年 12 月 25 日第 4 次向

本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

## 理 由

一、按土地稅法第 28 條規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。……」第 34 條規定：「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 3 公畝部分或非都市土地面積未超過 7 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；超過 3 公畝或 7 公畝者，其超過部分之土地漲價總數額依前條規定之稅率徵收之。前項土地於出售前 1 年內，曾供營業使用或出租者，不適用前項規定。第 1 項規定於自用住宅之評定現值不及所占基地公告土地現值百分之十者，不適用之。但自用住宅建築工程完成滿 1 年以上者不在此限。土地所有權人，依第 1 項規定稅率繳納土地增值稅者，以 1 次為限。」

同法施行細則第 54 條規定：「本法第 34 條第 3 項所稱自用住宅之評定現值，以不動產評價委員會所評定之房屋標準價格為準。所稱自用住宅建築工程完成，以建築主管機關核發使用執照之日為準，或其他可確切證明建築完成可供使用之文件認定之。」

財政部 67 年 7 月 3 日臺財稅第 34260 號函釋：「土地所有權人自用住宅用地，如部分被政府徵收或協議收購，已按自用住宅用地稅率計課土地增值稅，嗣後再出售該被徵收或收購後之剩餘部分土地時，准仍按自用住宅用地優惠稅率課徵土地增值稅；惟其出售之前土地面積應與被徵收或收購之土地面積合計計算，都市土地以未超過 3 公畝，非都市土地以未超過 7 公畝者為限。」

85 年 4 月 24 日臺財稅第 851085998 號函釋：「房屋因道路拓寬部分拆除後，賸餘部分就地整建，於適用土地稅法第 34 條第 3 項但書規定有關建築工程完成日期之認定，以原有房屋建築完成日期為準；至原有房屋已全部拆除重建者，仍應以新建房屋之建築工程完成日期認定。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 系爭土地確屬重測前本市內湖區○○段○○小段○○地號土地徵收後剩餘之土地，此有地政機關之相關函文可證，並經前次訴願決定審認在案，應得適用財政部 67 年 7 月 3 日臺財稅第 34260 號函釋，准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。
- (二) 系爭土地第 3 次徵收後，地上確仍留有殘破房屋並未徵收拆除，

嗣於 92 年經訴願人就前開殘破房屋就地整建，依財政部 85 年 4 月 24 日臺財稅第 851085998 號函釋規定，系爭房屋乃為原址就地整建，符合前開函釋前段說明，故應以原有房屋建築完成之日期（51 年）為準。再查整建工程乃於 92 年 1 月間開始進行，整建前系爭土地僅剩餘徵收後才殘餘之狹小房屋，亦與所謂 91 年空照圖未見系爭新屋之資料相符，顯見訴願人所述為真。

(三) 縱認原處分機關認定系爭房屋屬新建為真，然該房屋乃訴願人於 92 年 1 月間即行整建而成，而訴願人乃於 93 年 9 月 9 日申報土地增值稅，相距 1 年有餘，依土地稅法第 34 條第 3 項但書規定，即得適用優惠稅率。

三、卷查本件前經本府 95 年 9 月 6 日府訴字第 09584856300 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。」其撤銷理由略以：「……五、卷查原處分機關於本次重為復查決定審認系爭 139 地號土地無法適用財政部 67 年 7 月 3 日臺財稅第 34260 號函釋，故仍維持原核定稅額所憑之新事證係本府地政處土地開發總隊 95 年 5 月 5 日北市地發三字第 09530483800 號函，惟查該函係明確說明訴願人原所有重測前本市內湖區○○段○○小段○○地號土地，因部分屬都市計畫道路，故於 75 年間辦理地籍圖重測時併同辦理土地逕為分割，重測後標示改編為本市內湖區○○段○○小段○○及○○地號土地，其中○○地號土地於 84 年 8 月間辦理內湖○○路以東高速公路北側道路新築工程用地取得案時，逕為分割出○○地號土地，再經查閱土地登記資料，該○○及○○地號土地分別於 86 年 7 月 18 日及 85 年 3 月 16 日辦理徵收登記完竣。則由上開敘述應可認定訴願人原有重測前本市內湖區○○段○○小段○○地號土地，並以之為基地建造原房屋門牌本市內湖區○○路○○段○○巷○○號房屋，因前開○○地號土地部分屬都市計畫道路（即重測後之○○地號土地部分），地政機關乃於辦理地籍圖重測時辦理土地逕為分割。是若○○地號土地於其部分都市計畫道路用地辦理徵收前，未歷經地籍圖重測逕為分割之程序，則系爭○○地號土地即當然屬於○○地號土地徵收之剩餘部分，今僅以○○地號部分土地於徵收前先遭逕為分割，即認系爭○○地號土地非○○地號土地徵收之剩餘部分，對訴願人之權益保障而言顯係過苛，亦難認符合財政部 67 年 7 月 3 日臺財稅第 34260 號函釋意旨。況上開本府地政處土地開發總隊 95 年 5 月 5 日北市地發三字第

09530483800 號函說明三中亦敘明，系爭 ○○地號土地與系爭徵收案有何關聯，因非屬該總隊職掌，故無從查明。則原處分機關依該函逕予認定系爭○○地號土地非徵收剩餘土地，自有再予斟酌之餘地。

……」

- 四、本案經原處分機關重為處分，仍維持原核定稅額，其理由據原處分機關 96 年 1 月 5 日北市稽法乙字第 09630012600 號訴願答辯書答辯理由略以：「……三、本次訴願決定以本處依鈞府地政處土地開發總隊 95 年 5 月 5 日函即審認系爭○○地號土地非徵收剩餘土地無法適用財政部 67 年 7 月 3 日臺財稅第 34260 號函釋規定應再予斟酌為由，責由本處另為處分，按前開函釋規定……查本處前就重測前原為○○地號土地，嗣後登記及分割為上開 3 筆地號土地，是否係為實行徵收計畫所致函詢鈞府工務局養護工程處，經該處函請鈞府地政處土地開發總隊於 95 年 5 月 5 日以北市地發三字第 09530483800 號函查復：……又本處再依本次訴願決定撤銷意旨詢經鈞府地政處土地開發總隊於 95 年 10 月 5 日以北市地發四字第 09531167000 號函查復以：『說明：二、經查重測前本市內湖區○○段○○小段○○地號土地重測後改編為○○段○○小段○○、○○地號土地，依重測地籍調查表記載○○地號土地係重測時併同依都市計畫樁位逕為分割出之土地。重測後 82 年間前本府工務局養護工程處函囑前本府地政處測量大隊辦理【本市 83 年度內湖區○○路以東高速公路北側道路新築工程案】，案經該大隊將○○地號土地逕為分割為○○、○○地號土地，分割後○○地號土地為道路用地。……』鈞府財政局 95 年 10 月 17 日北市財管字第 09533041800 號函復以：『……說明：二、查旨揭市有土地（○○地號土地）係本府為辦理內湖區○○路以東高速公路北側道路新築工程用地，一併徵收取得，原管理機關為本府工務局養護工程處，87 年 2 月間因都市計畫使用分區為高速公路用地，方交由本局接管……』及鈞府工務局新建工程處於 95 年 10 月 23 日以北市工新配字第 09563671700 號函查復以：『說明：二、查旨揭地號土地因地籍圖重測後改編為同區○○段○○小段○○、○○地號土地，嗣後○○地號土地於 84 年 8 月 30 日逕為分割出○○、○○地號土地，其中○○地號土地為本市【83 年度內湖○○路以東高速公路北側道路工程】道路用地，於 84 年徵收為本市所有，又○○地號土地係屬分割後產生之畸零地，經原土地所有權人向本府地政處申請一併徵收核准在

案。』系爭土地尚難直接認定係屬徵收剩餘土地。四、第查上開財政部 67 年 7 月 3 日臺財稅第 34260 號函釋係就自用住宅用地土地被政府徵收或協議收購時，已按自用住宅用地稅率計課土地增值稅，其被徵收或收購後之剩餘部分土地，為考量土地所有權人原有已符合租稅優惠之狀態，應以繼續給予租稅優惠之適用，是該函釋意旨，應以徵收當時剩餘土地上仍有自用住宅用地及該地於徵收當時有適用自用住宅用地稅率核課為前提要件。惟本件系爭○○、○○地號土地於 84 年及 86 年經政府徵收，依當時土地稅法第 34 條第 1 項規定，係屬免徵土地增值稅，且其被徵收當時，系爭地上建物依前揭鈞府工務局養護工程處 93 年 11 月 16 日北市工養權字第 09366529100 號函查復以，訴願人已申請地上建物全拆補償，是以系爭土地於○○、○○地號土地經徵收後，其上已無建物，足堪認定，該等土地當時已不符合自用住宅用地規定，是以，系爭○○地號土地縱使如訴願決定審認原○○地號土地係因都市計畫部分土地劃為道路用地經政府於 75 年間逕為分割○○、○○地號土地，嗣後○○地號土地再分割為○○、○○地號土地，再就○○、○○地號土地辦理徵收，核認係屬徵收剩餘之土地，亦無上開財政部函釋規定之適用。……」尚非無據。

五、惟查依據前開本府地政處土地開發總隊 95 年 5 月 5 日北市地發三字第 09530483800 號函、95 年 10 月 5 日北市地發四字第 0953116700 號函及本府工務局新建工程處 95 年 10 月 23 日北市工新配字第 09563671700 號函，訴願人原所有本市內湖區○○段○○小段○○地號土地（地上建物門牌：本市內湖區○○路○○段○○巷○○號，後改編為本市內湖區○○路○○巷○○號），因該筆土地部分屬都市計畫道路用地，於 75 年間地政機關辦理地籍圖重測時，併同依都市計畫樁位逕為分割為本市內湖區○○段○○小段○○、○○地號土地，嗣後○○地號土地於辦理內湖○○路以東高速公路北側道路新築工程用地取得案時，於 84 年 8 月 30 日逕為分割為○○、○○地號土地，其中○○地號土地為道路用地，於 85 年 3 月 16 日辦理徵收登記完竣為本市所有，又○○地號土地係屬分割後產生之畸零地，經土地所有權人即訴願人向本府地政處申請一併徵收核准在案，並於 86 年 7 月 18 日辦理徵收登記完竣。是從前開本市內湖區○○段○○小段○○地號土地重測、逕為分割及徵收之歷程觀之，本案系爭○○地號土地，應得認定係屬○○地號土地徵收之剩餘部分。

六、又查原處分機關前揭訴願答辯書理由四中業自陳財政部 67 年 7 月 3 日臺財稅第 34260 號函釋基本精神係考量土地所有權人原有已符合租稅優惠之狀態，應以繼續給予租稅優惠之適用。經查本件訴願人所有土地於 84 至 86 年間遭徵收時，依土地稅法第 39 條第 1 項規定係屬免徵土地增值稅，則訴願人自無申報土地增值稅之可能，另依據本件系爭土地徵收前原拆遷補償建物之原處分機關房屋稅籍紀錄表所為附記，「77 年起地價稅自住」、「87 年 11 月 10 日戶籍已全遷出，改一般地價稅」，應可得知該房屋之原坐落地號土地原應屬自用住宅用地，且原處分機關 94 年 10 月 18 日簽亦敘明系爭○○、○○、○○等 3 筆地號土地 84 年地價稅均係按自用住宅用地稅率課徵，則前開土地於徵收當時實質上確屬自用住宅用地，原處分機關未審究政府徵收土地免徵土地增值稅之法令變革，狹隘認定財政部 67 年 7 月 3 日臺財稅第 34260 號函釋所稱已符合租稅優惠之狀態，須已按自用住宅用地稅率計課土地增值稅為必要，對實質上業符合租稅優惠狀態之訴願人而言，實屬不公。且重測前本市內湖區○○段○○小段○○地號土地之地上建物：本市內湖區○○路○○巷○○號房屋（門牌整編前為本市內湖區○○路○○段○○巷○○號），係因位於內湖○○路以東高速公路北側道路新築工程範圍內，配合工程範圍內之土地徵收補償，予以全拆補償在案。該○○地號土地是否符合自用住宅用地規定，自應以土地徵收及地上建物拆除前之狀態認定，業如前述，而徵收剩餘部分之系爭○○地號土地，則應依財政部 67 年 7 月 3 日臺財稅第 34260 號函釋延續已符合租稅優惠之狀態，准仍按自用住宅用地優惠稅率課徵土地增值稅。原處分機關歷次重為復查決定未考量訴願人被動歷經所有土地遭重測、逕為分割、徵收之歷程，猶執前詞認定系爭○○地號土地非屬徵收剩餘土地，不適用財政部 67 年 7 月 3 日臺財稅第 34260 號函釋，對訴願人之權益保障顯有不足。從而，應將原處分撤銷，改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。

七、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

副主任委員 王曼萍

委員 陳敏

委員 陳淑芳

委員 陳石獅

委員 陳媛英

委員 紀聰吉

委員 蘇嘉瑞

委員 李元德

中 華 民 國 96 年 3 月 14 日

市長 郝龍斌

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行