

臺中市政府地方稅務局 復查決定書

申請人因土地增值稅事件，不服本局所為處分，訴經臺中市政府 110 年○月○日府授法訴字第○號函請依復查程序處理，本局決定如下：

主文

維持原處分。

事實

申請人於 109 年○月○日出售原有本市○區○段○及○-1 地號等 2 筆土地(分別持分四分之一、全部)，宗地面積分別為 88 及 87 平方公尺(以下用 m²)，其地上建物門牌號碼為本市○區○路○巷 1 號，原按一般用地稅率課徵土地增值稅分別為新臺幣(以下同)3 萬 280 元及 39 萬 8,555 元。嗣申經核准面積 22 及 54.38 m²改按自用住宅用地稅率課徵，其餘維持原核定，並退還溢繳稅款分別為 1 萬 5,140 元及 17 萬 97 元。其不服提起訴願，訴經臺中市政府訴願決定撤銷原處分並由本局另為適法處分。復經本局依訴願決定意旨，查無該址用水與用電紀錄，及現場地上雜草叢生，建物藤蔓攀附，難謂符合自用住宅要件，爰依法重核並補徵前開核退稅額。

理由

一、按「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。」、「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……」、「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 10%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。」及「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。」分別為土地稅法第 9 條、第 28 條、第 34 條第 1 項及第 2 項所明定。次按「訴願有理由者，受理訴願機關應以決定撤銷原行政處分之全部或一部，並得視事件之情節，逕為變更之決定或發回原行政處分機關另為處分。但於訴願人表示不服之範圍內，不得為更不利益之變更或處分。」及「原行政處分經撤銷後，原行政處分機關須重為處分者，應依訴願決定意旨為之，並將處理情形以書面告知受理訴願機關。」分別為訴願法第 81 條第 1 項及第 96 條所明定。再按「本法第 9 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。」為土地稅法施行細則第 4 條所明定。

- 二、申請人出售原有系爭 2 筆土地，原按一般用地稅率課徵土地增值稅，嗣申准改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅並退還其溢繳稅款。其不服，訴經臺中市政府訴願決定略謂，系爭房屋庭院雜草叢生，正門口藤蔓攀附，人員難從此出入，進而是否符合自用住宅之認定，非無疑義；依司法院釋字第 460 號解釋及最高行政法院 108 年判字第 137 號判決意旨，建物能否被定性為住宅(或自用住宅)，須從實質觀點以為決定。而所謂住宅，係指供人日常住居生活作息之用，固定於

土地上之建築物；外觀上具備基本生活功能設施，屬於居住者支配管理之空間，具有高度私密性，從而原處分機關究應依一般用地或自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，即有查明之必要；又該屋是否符合分管使用，亦未見說明等由撤銷原處分並另為適法處分。嗣經本局依前開決定意旨，查無該址用水與用電紀錄，及現場地上雜草叢生，建物藤蔓攀附，難謂符合自用住宅要件，爰依法重核並補徵原退稅額。

三、申請人復查主張略以，本局依臺中市政府訴願決定意旨，重核補徵原退稅額，違反訴願法第 81 條第 1 項但書「不得為更不利益之變更或處分」規定；再者，土地出售符合自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之要件，為地上房屋所有權人係土地所有權人本人、配偶或直系親屬所有，前開人員於該址辦竣戶籍登記，出售前 1 年內不得有出租或營業……等，惟本局竟以實際居住使用為要件，認系爭土地不符合自用住宅用地，重核按一般用地稅率補徵原退稅額，顯屬違法處分云云。

四、按最高行政法院 105 年 8 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議意旨，訴願法第 81 條第 1 項：「訴願有理由者，受理訴願機關應以決定撤銷原行政處分之全部或一部，並得視事件之情節，逕為變更之決定或發回原行政處分機關另為處分。但於訴願人表示不服之範圍內，不得為更不利益之變更或處分。」此項本文規定係規範受理訴願機關於訴願有理由時，應為如何之決定。其但書明文規定「於訴願人表示不服之範圍內」，顯係限制依本文所作成之訴願決定，不得為更不利益之變更或處分，自是以受理訴願機關為規範對象，不及於原處分機

關。在法無明文時，尚不得以本項規定立法理由所載文字(受理訴願機關逕為變更之決定或原行政處分機關重為處分時，均不得於訴願人表示不服範圍內，為更不利益之變更或處分)，限制原行政處分機關於行政處分經撤銷發回後重為處分時，於正確認事用法後，作成較原行政處分不利於處分相對人之行政處分，否則不符依法行政原則。因此，原行政處分經訴願決定撤銷，原行政處分機關重為更不利處分，並不違反訴願法第 81 條第 1 項但書規定。經查，原處分經訴願決定認事實認定及法律適用有再釐清必要而撤銷，另為適法之處分，嗣經原處分機關於正確認事用法後而為處分，依前開決議意旨，應無訴願法第 81 條第 1 項但書所謂不利益變更禁止原則之適用，有臺中高等行政法院 109 年度訴更一字第 5 號判決、109 年度訴字第 77 號判決及第 109 年度訴字第 165 號判決意旨可資參照。次按所謂住宅，係指供人日常住居生活作息之用，固定於土地上之建築物；外觀上具備基本生活功能設施，屬於居住者支配管理之空間，具有高度私密性，有司法院大法官議決釋字第 460 號解釋理由書意旨甚明。考量該解釋之規範意旨，建物能否被定性為住宅(或自用住宅)，須從實質觀點以為決定。且建物之使用或居住，其強度不同；必須有居住事實，始可能被定性為住宅，而居住事實不得空言主張，需由原所有權人對該待證事實負擔舉證責任，有最高行政法院 108 年度判字第 137 號判決意旨可資參照。卷查申請人原持有系爭○地號土地面積 22 m²(即 88x1/4=22)及系爭○-1 地號土地面積 87 m²，其地上有未辦保存登記平房建物 1 間，門牌號碼為「臺中市○區○路○巷

1 號」，由申請人、王○君、徐○君及江○君等 4 人共同持有，申請人持分 62500/100000，有土地登記第一類謄本、財政資訊中心線上清查隨課補徵作業查詢資料及本局 109 年房屋稅課稅明細表附卷可稽。經本局於 109 年 11 月 5 日現場勘查結果，系爭房屋為單一出入口，大門、部分牆簷及屋頂攀爬藤蔓，庭院雜草叢生，信箱裝滿郵件，顯見久未管理，有現場勘查所攝照片附卷可憑。並對照 107 年 3 月所攝 Google 街景圖，亦呈現大門內雜草叢生景象。為求慎確，經詢據台灣自來水股份有限公司第四區管理處大雅營運所 110 年 3 月 5 日台水四雅室字第○號函及台灣電力股份有限公司台中區營業處 110 年 2 月 23 日台中字第○號函復略以，該址於 108 年 1 月至 110 年 1 月期間未有登錄用水資料及用電紀錄均為每月底度(以 20 度計算)。足證系爭房屋於出售前即無人實際居住，依前開司法院大法官議決釋字第 460 號解釋及最高行政法院判決意旨，即不符合自用住宅之定義，從而系爭土地出售即無法適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，本局依法重為核定並補徵原誤退還稅額，並無不合。至申請人主張本局依訴願決定意旨，重核補徵原退稅額，違反訴願法第 81 條第 1 項但書不得為更不利益之變更或處分乙節，惟經查明詳如前述，系爭房屋未符合土地稅法所稱自用住宅，本局按正確事實適用法律後，認系爭土地出售應按一般用地稅率課徵土地增值稅，依前開最高行政法院庭長法官聯席會議決議及臺中高等行政法院判決意旨，尚無訴願法第 81 條第 1 項但書不利益變更禁止原則之適用，其所爭執，顯有誤解法令。準此，原處分依法並無不合，應予維持。

基以上論結，本件申請復查為無理由，爰依稅捐稽徵法第 35 條規定決定如主文。

中 華 民 國 110 年 5 月 25 日

附註：

- 一、本件申請人如有不服，應於收受本決定書次日起 30 日內，檢附訴願書（請加附繕本 1 份）依訴願法第 58 條第 1 項規定經由本局向臺中市政府提起訴願。
- 二、本件係未繳納稅款而申請復查，對於復查決定後應納之稅額，如於繳納期間屆滿 30 日後仍未繳納者，依法移送強制執行；但不服復查決定，按繳款書所載稅額繳納半數並依法提起訴願者，暫緩執行；繳納半數稅額確有困難，經本局核准提供相當擔保者，亦同。