

裁判字號：臺中高等行政法院 105 年度訴字第 200 號 行政判決

裁判日期：民國 105 年 09 月 01 日

案由摘要：土地增值稅事件

臺中高等行政法院判決

105 年度訴字第 200 號

105 年 8 月 18 日辯論終結

原 告 巫本添

訴訟代理人 周金城 律師

被 告 彰化縣地方稅務局

代 表 人 邱森輝

訴訟代理人 洪紹倫

林千惠

王彰祺

上列當事人間因土地增值稅事件，原告不服彰化縣政府中華民國 105 年 4 月 12 日府法訴字第 1050090312 號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：緣原告於民國 104 年 7 月 10 日與訴外人張月娥訂立買賣契約，約定出售移轉原所有坐落彰化縣員林市○○段 005-1、006-1 地號土地 2 筆（面積分別為 341 平方公尺、82 平方公尺，權利範圍均為全部，下稱 005-1 地號、006-1 地號土地）及地上建物（門牌：彰化縣員林市○○路 000 號）所有權，並於同年月 13 日向被告申報土地移轉現值及申請按自用住宅用地優惠稅率核課土地增值稅。嗣經被告查認結果，其中 005-1 地號土地，其地上建物使用面積為 14.75 平方公尺，按自用住宅用地稅率核課，其他 326.25 平方公尺部分則屬空地經劃設停車格，而於出售前 1 年內有供作收費停車場營業使用，不符合自用住宅用地條件，應按一般稅率核課，遂核定課徵系爭 005-1 地號土地之土地增值稅額計新臺幣（下同）4,543,638 元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，

遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

(一) 被告未依職權調查系爭 005-1 地號土地遭他人無權不法

使用，原告確係於出售前 1 年供作自用住宅用地使用：

1. 稽徵機關於調查證據時，自應就有利及不利納稅義務人之事證，一律注意，不得僅採不利事證而捨有利事證於不顧。土地稅法第 34 條第 1 項所定自用住宅用地土地增值稅優惠稅率之適用，旨在保障土地所有權人自行使用土地，以達平均地權之目的，故以土地所有權人確屬實際自行使用土地為前提。最高行政法院 97 年度判字第 776 號、76 年度判字第 377 號判決參照。
2. 原告數年前雖曾將系爭 005-1 地號土地出租與第三人張福，租期至 102 年 5 月 30 日，原告先後於 101 年 11 月及 12 月以存證信函向張福表示租期屆至不再續租，102 年 5 月 15 日原告至現場瞭解狀況，竟遭張福及不名人士圍堵限制自由，原告乃於 102 年 5 月 27 日委請律師發函，除譴責張福不理性舉措外，再次通知屆期應搬遷回復原狀後返還。期限屆至張福拒絕返還，原告乃起訴請求返還，並經臺灣彰化地方法院以 102 年度重訴字第 108 號案審理，嗣於法官協調下，於 102 年 11 月 29 日成立訴訟上和解，條件為張福應於 103 年 3 月 31 日前拆除地上物並回復原狀後返還土地予原告，且無條件同意原告設置圍籬，否則應給付原告懲罰性違約金 100 萬元，此有土地租賃契約書、歷次存證信函三份、和解筆錄等佐證。原告為加速處理該土地，於 102 年 10 月 2 日與和旺不動產經紀公司簽訂委託銷售契約書，委託銷售 005-1、005-2、006-1 地號等 3 筆土地及其上建物，該公司則由楊睿淵代書負責。從而原告與張福達成和解後，一併由楊睿淵協助處理拆除地上物及回復返還土地事宜。爾後，楊睿淵表示張福業已自行拆遷返還，但設圍籬乙事則屢加阻撓，而未施作。因其一直未能順利覓得買主，原告於 104 年 1 月 19 日委請律師發函終止銷售之委託。直至同年 6 月 25 日原告始與住商不動產簽訂委託銷售契約書，順利於 7 月 3 日簽訂正式買賣契約書。原告為履行契約約定之鑑定義務，委請住商不動產黃泳瑄協助處理。黃泳瑄於 7

月 28 日到現場處理施作圍籬、鑑界及協助地政、稅捐機關人員勘查過程中，張福夥同不明人士，惡言辱罵及恐嚇，並向稅捐機關人員表示有權租用，甚至地政人員完成鑑界程序後，更限制黃泳瑄行動，其為避免衝突而未施作圍籬。原告經黃泳瑄轉述後，始悉張福將上揭土地返還原告後，竟趁機不法使用該筆土地。為此，原告旋於 104 年 7 月 31 日委請律師發函制止，張福始撤離，原告則完成圍籬作業，以杜絕後患。是該土地於 103 年 3 月 31 日後業已供原告自用住宅用地之經濟使用狀態，且未有再供營業使用或出租之事實，不因張福前述不法使用而有異。

3. 不論張福係出於何心態竊占，已侵害原告權利，若稅捐稽徵機關無庸詳查其原因而徒以客觀狀態（假象）認定非屬自用，將造成原告二次損害。是被告應審慎詳查確實課稅，以免流於為不法人士侵害合法權利之工具。被告於復查決定僅因 005-1 地號土地部分劃有停車格且有車輛停放，即認該筆土地係原告提供與第三人停車場使用，實則該停車格係張福前所遺留未塗去之地上標線。原處分顯有違行政程序法第 36 條規定及前揭判決意旨，且剝奪原告依法享有優惠稅率權利。
4. 復查決定另以原告於 103 年 4 月 1 日收回 005-1 地號土地後並未施作圍籬，將該筆土地與其他供收費停車場土地區隔，且於 104 年 7 月始發函制止張福占用等情，認定該土地出售前 1 年內供營利使用云云，惟稅法並未規定適用優惠稅率之自用土地以與鄰地設有圍籬得以區隔為限。且該土地上除原有建物外並無其他地上物，若如被告所稱係提供作停車場使用，則原告大可事先預作安排禁止車輛停放，故被告於現場看到停放車輛之事實，係遭張福不法使用所致，原告已發函排除侵害，益見原告自 103 年 3 月收回上揭土地後確實未為出租或營業。
5. 聲請調查證據：通知證人楊睿淵、黃泳瑄到庭，證明上開事實。

(二) 被告核定 005-1 地號土地僅就建物坐落位置 14.75 平方公尺適用優惠稅率，而非 218 平方公尺，依復查決定意旨，係依據財政部賦稅署 71 年 1 月 15 日台稅三發第

52 號函釋（下稱賦稅署 71 年 1 月 15 日函釋）。然該函釋意旨作成之基礎事實，乃係承租人租約到期違約不遷繼續營業之狀態，土地所有人尚未確定於供營業使用之事實上經濟狀態中脫離。惟本件上揭土地於 103 年 3 月 31 日後，財產上法律秩序即確定回歸供原告自用，與上揭函釋所欲規範之經濟狀態不同。是本件與上揭函釋情況不同，應無該函釋之適用，被告適用法令顯有違誤，更將不同事物為相同處理，與平等原則相悖。

（三）賦稅署 71 年 1 月 15 日函釋並無法律授權，卻限制土地稅法第 34 條第 1 項規定之適用，有違司法院釋字第 705 號解釋意旨：

1. 按「憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範（本院釋字第 650 號、第 657 號解釋參照）。」司法院釋字第 705 號解釋理由書可參。
2. 賦稅署 71 年 1 月 15 日函釋內容並未依土地稅法第 34 條第 1 項規定之鼓勵土地所有權人自行使用土地立法意旨作成，而係縱土地所有權人確係自行使用土地，只要有遭他人不法作營業之用，即一概剝奪適用該條優惠稅率之權利，此結果對土地遭不法使用之受害人民增添不利，形同懲罰渠等土地所有人，甚至鼓勵本為自用之土地所有人營業或出租，以填補無法適用優惠稅率之損害，與該條立法意旨追求平均地權理念悖離。是該函釋在無法源依據下為此解釋，與前揭司法院解釋所揭禁之租稅法律原則相悖。

（四）按土地稅法第 34 條規定，所有權人於出售都市自用住宅用地時，未超過 300 平方公尺部分，其增值稅按自用住宅用地稅率課徵。系爭 005-1 地號土地面積 341 平方公尺，扣除適用優惠稅率之 006-1 地號土地面積 82 平方公尺後，尚有 218 平方公尺得適用優惠稅率。本件請求

被告核准原告適用土地稅法第 34 條第 1 項前段優惠稅率規定之申請，爰依行政訴訟法第 5 條第 2 項、稅捐稽徵法第 38 條第 1 項規定提起本件課予義務之訴等情，並聲明求為判決(1)撤銷訴願決定及原處分（復查決定）。(2)被告應核准系爭 005-1 地號土地於 218 平方公尺部分，適用土地稅法第 34 條第 1 項規定以 10% 之自用住宅優惠稅率核算土地增值稅（原請求退還溢課稅款部分，已於 105 年 8 月 10 日具狀撤回）。

三、被告則以：

- (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。」「土地所有權人出售其自用住宅用地時，都市土地面積未超過 3 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；……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。」土地稅法第 9 條、第 34 條定有明文。次按財政部賦稅署 71 年 1 月 15 日台稅三發第 052 號函：「土地稅法第 34 條第 2 項規定曾供營業使用，究係出租營業或自己營業使用，以及承租人是否履行租賃契約，均非稅法所問。要以在出售前 1 年內，無曾供營業使用之事實為認定依據。承租人違約逾期不遷繼續營業，雖因而涉訟，但並不能否定該地有供營業使用之事實，自不得以之排除稅法之適用。」、財政部 80 年 7 月 16 日台財稅第 800709156 號函：「土地稅法第 34 條第 2 項所稱『出售前 1 年內』之期間計算，以出售日之前 1 日起往前推算 1 年」、81 年 2 月 11 日台財稅第 801815758 號函：「有關土地稅法第 34 條第 2 項所稱『曾供營業使用』日期之認定原則如下：……（三）已辦理遷出或註銷登記，或已核准暫停營業，而仍繼續營業，以及未依法辦理營業登記而擅自營業者，以稽徵機關查得營業停止日為準。」及 88 年 3 月 1 日台財稅第 881902400 號函：「林○所有土地出售，其地上建物所占土地部分符合自用住宅用地規定，空地部分出租供停車場使用，該空地出租部

分，自無優惠稅率之適用；惟其餘部分，如經查明符合自用住宅用地相關要件者，仍得按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅」。

- (二) 又「依土地稅法第 9 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。』，雖未就『住宅』之定義有所界定，然法規之適用除須依法條之明文外，尚應受事物本質之內在限制。而依一般觀念，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，具有高度的私密性。」司法院釋字第 460 號解釋理由書闡述在案。可知，適用自用住宅優惠稅率課徵土地增值稅，除須具備土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且於出售前 1 年內無出租或供營業用之要件外，尚須該土地之地上物係供人日常住居生活作息使用之住宅用途，始屬之。次依土地稅法第 34 條第 2 項規定所謂「曾供營業使用或出租」，係事實問題，土地稅法及其施行細則，對此事實應憑何證據認定，既無明文規定，自應依據實際情形是否符合法定要件查核認定之，若確認該土地確連同建築物，係供人日常住居生活作息使用，則自屬土地稅法之「自用住宅」，亦得適用自用住宅優惠稅率課徵土地增值稅。

- (三) 原告於 104 年 7 月 10 日立約出售系爭 005-1、006-1（宗地面積分別為 341 平方公尺、82 平方公尺，權利範圍均為全部）地號等 2 筆土地，並於同年月 13 日向被告所屬員林分局申報土地移轉現值，同時申請適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，惟據卷附建物登記謄本、彰化縣員林地政事務所建築改良物勘查結果通知書及建物測量成果圖，本案自用住宅建物門牌：彰化縣員林市惠來里○○路 000 號，建築總面積 29.5 平方公尺，坐落於 005-1、006-1 地號等 2 筆土地。經被告所屬員林分局於 104 年 7 月 21 日派員實地調查其使用情形，系爭建物前門未開啟（臨員林市○○路，坐落於 006-1 地號土地

），遂改由系爭土地後方員林市○○街進入，惟須經過收費停車場入口（且為唯一出入口），方可進入系爭建物後門，該後門亦無開啟，無法勘查房屋內使用情形，並發現系爭土地除系爭建物坐落外，其餘土地面積劃有停車格，並有車輛停放，係供收費停車場使用。為審慎計，復於同年月 28 日配合原告再次現勘，系爭土地除自用住宅建物坐落外之其餘面積仍供停車場使用；另 006-1 地號土地除自用住宅建物坐落外，其餘面積為空地，此有土地位置圖、空照圖及自用住宅勘查紀錄表等資料可稽。準此，006-1 地號土地，核與土地稅法第 34 條規定相符，全部面積 82 平方公尺准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅；另 005-1 地號土地面積 341 平方公尺，其中自用住宅建物所占基地面積 14.75 平方公尺，符合土地稅法第 34 條規定，准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，餘 326.25 平方公尺供停車場使用部分，按一般用地稅率課徵土地增值稅，於法並無不合。

（四）至原告主張被告未依職權調查系爭土地遭他人無權不法使用，出賣前 1 年係供自用住宅用地等事實，稽徵機關於調查證據時，應就有利及不利納稅義務人之事證，一律注意乙節，查所謂「曾供營業使用或出租」，係事實問題，土地稅法及其施行細則，對此事實應憑何證據認定，既無明文規定，自應依據實際情形是否符合法定要件查核認定之。員林分局於 104 年 7 月 21、28 日 2 次派員實際勘查，現場除建物坐落外，土地部分面積有供作收費停車場營業使用之情事，而原告主張於 103 年 3 月 31 日即收回自用，惟遲至 104 年 7 月 31 日方由律師發函制止該無權占有人行為，堪認系爭土地部分面積於出售 1 年以內曾供營業使用，故按一般用地稅率課徵土地增值稅，於法並無不合，被告已善盡職權調查之責任。至原告因訴外人張福之無權不法使用系爭土地，造成經濟上受有不利之損失，自當依民法相關規定向其主張侵權行為損害賠償。

（五）原告主張 005-1 地號使用情形與賦稅署 71 年 1 月 15

日函釋情況完全不同，當無該函釋之適用，且該函釋無法律授權卻限制土地稅法第 34 條第 1 項規定之適用乙節，按憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無牴觸（司法院釋字第 420 號、第 460 號、第 496 號、第 519 號、第 597 號、第 625 號、第 700 號解釋意旨參照）。次按行政主管機關就行政法規所為之解釋，應以法條固有之效力為其範圍，並自法律生效之日有其適用，為行政院 61 年 6 月 26 日台財第 6282 號令、財政部 61 年 8 月 2 日台財稅第 36510 號令所明釋，故上開賦稅署 71 年 1 月 15 日函釋，係財政部本於財稅最高主管機關之職權，而訂頒之解釋性規定，其係在闡明租稅公平原則及法規之原意，使條文得為正確之適用，其解釋本身並無創設或變更法律之效力，核與土地稅法相關法規原意相符。本案系爭土地供收費停車場使用之事實既已存在，核與適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之要件不符，依賦稅署前揭函釋，按一般用地稅率課徵土地增值稅，於法並無不合，且與該函釋所適用之課稅原則並無二致，亦與司法院釋字第 705 號解釋理由書無違，原告顯有誤解法令等語，資為抗辯，並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點：系爭 005-1 地號土地其中 326.25 平方公尺部分，是否有土地稅法第 34 條規定自用住宅用地優惠稅率之適用？

五、經查：

（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。」「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。」土地稅法第 9 條、第 34 條定有明文。次按「查土地於出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，為土地稅法第 34 條第 2 項所明定。本案林××君出售之××地號土地，既經查明空地部分出租供停車場使用，該空地出租部分，自無優惠稅率之適用；惟其餘部分，如經查明符合自用住宅用地相關要件者，仍得按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。」財政部 88 年 3 月 1 日台財稅字第 881902400 號函釋在案，核屬主管機關基於權責，就法令執行所為之解釋，與立法本旨並無違背，本院自得援用。

- (二) 本件原告於 104 年 7 月 10 日立約出售系爭 005-1、006-1（宗地面積分別為 341 平方公尺、82 平方公尺，權利範圍均為全部）地號等 2 筆土地，並於同年月 13 日向被告所屬員林分局申報土地移轉現值，同時申請適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，經被告分別於 104 年 7 月 21 日、7 月 28 日現場勘查結果，認系爭 005-1 地號土地面積計 341 平方公尺，除地上建物基地坐落面積 14.75 平方公尺外，餘 326.25 平方公尺部分經劃設停車格供作收費停車場營業使用。另 006-1 地號土地除自用住宅建物坐落外，其餘面積為空地。被告乃以 006-1 地號土地，核與土地稅法第 34 條規定相符，全部面積 82 平方公尺准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅；另 005-1 地號土地面積 341 平方公尺，其中自用住宅建物所占基地面積 14.75 平方公尺，符合土地稅法第 34 條規定，准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，餘 326.25 平方公尺供停車場使用部分，按一般用地稅率核定課徵系爭 005-1 地號土地之土地增值稅 4,543,638 元

。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回。此有原告 104 年 7 月 13 日土地增值稅（土地現值）申報書、土地及地上建物之土地建物查詢資料、被告自用住宅用地會查情形書面審查表、自用住宅實地勘查紀錄表暨現場照片 16 張、土地位置圖、空照圖及自用住宅勘查紀錄表等資料影本附卷可稽（訴願卷第 91-117、88-89、134-1 44 頁），堪信為真實。揆諸土地稅法第 34 條規定，原處分並無違誤。

（三）原告雖主張曾將系爭 005-1 地號土地出租與第三人張福，租期至 102 年 5 月 30 日止，原告先後委請律師發函通知屆期應搬遷回復原狀後返還。期限屆至張福拒絕返還，原告起訴請求返還，並經臺灣彰化地方法院以 102 年度重訴字第 108 號案 102 年 11 月 29 日成立訴訟和解，該土地上之停車格係原告於 103 年 3 月 31 日收回土地自用前張福所劃設遺留，並提出土地租賃契約書、歷次存證信函三份、和解筆錄等佐證云云，惟查：

1. 被告所屬員林分局於 104 年 7 月 21 日派員實地調查其使用情形，系爭建物前門未開啟（臨員林市○○路，坐落於 006-1 地號土地），遂改由系爭土地後方員林市○○街進入，惟須經過收費停車場入口（且為唯一出入口），方可進入系爭建物後門，該後門亦無開啟，無法勘查房屋內使用情形，並發現系爭 005-1 地號除系爭建物（14.75 平方公尺）坐落外，其餘土地面積劃有停車格，並有車輛停放，係供收費停車場使用。被告復於同年月 28 日配合原告再次現勘，系爭 005-1 地號土地除自用住宅建物坐落外之其餘面積仍供停車場使用，此有土地位置圖、二次勘查紀錄表及照片、○○街 Google 照片地圖等附卷可稽（本院卷第 78-86 頁、訴願卷第 180 頁），足認系爭 005-1 號土地確供營業使用，並無疑義。
2. 原告所為主張，無非基於其就系爭 005-1 號土地提供停車場經營使用並不知情，自無故意或過失等語。然查土地稅法第 9 條已就自用住宅用地立法界定為「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。」，因此土地「無出租

或供營業」乃係適用同法第 34 條自用住宅優惠稅率之前提條件，此項前提條件係屬土地使用之客觀狀態，核與土地所有權人之主觀意思無涉。蓋土地是否符合土地稅法第 34 條之自用住宅優惠稅率，並非行政處罰，自與土地所有人之故意或過失無涉。

3. 退步言之，依原告於書狀載明：「其於 102 年 10 月 2 日與和旺不動產經紀公司簽訂委託銷售契約書，委託銷售 005-1、005-2、006-1 地號等 3 筆土地及其上建物，由楊睿淵代書負責。從而原告與張福達成和解後，一併由楊睿淵協助處理拆除地上物及回復返還土地事宜。爾後，楊睿淵表示張福業已自行拆遷返還，但設圍籬一事則屢加阻撓，而未施作。因其一直未能順利覓得買主，原告於 104 年 1 月 19 日委請律師發函終止銷售之委託。」等語（本院卷第 157 頁），顯見原告就系爭土地銷售及返還土地事宜均一併委託由楊睿淵處理，亦有銷售契約可佐（本院卷第 167 頁）。復據楊睿淵於本院證稱：「因為原告人在外國，雖然委託是原告本人委託，但要聯絡都只能跟周律師聯絡」、「問：（提示本院卷附照片），是停車場內的土地，005-1 地號土地當停車場在使用？答：我當初看的時候沒有這些設備。問：你接受委任時的情形是否如照片所示？答：不是。102 年去看時，尚有承租人張福的鐵皮屋在上面，後來張福把鐵皮屋遷走」、「問：張福是否依和解筆錄履行拆除建物？答：有。問和解筆錄第 3 項設置圍籬部分有無設置？答：沒有鋪設圍籬。問：（原處分卷第 82 頁 104 年 7 月 31 日律師函指證）（起訴狀原證二）張福每個月支付 16,000 元租金給楊代書？答：我確實有收張福這筆錢，收 10 個月，是張福說要做迴轉車道，我就同意，這筆錢，我有還給張福，還 16 萬元。」、「問：楊代書同意讓張福使用，且每月收 16,000 元，原告或其他代理人是否知情？答：原告與其他代理人均不知情。問：原地主發現你擅自收租金有無向你求償或提出告訴？答：沒有。」另張福於本院證稱：「問：103 年 3 月 31 日已經依和解筆錄拆除，何以之後又付錢給楊代書每月 16,000 元？張：我已經拆掉鐵皮屋，但因停車場確實有迴轉車道的使用必要，所以向楊代書表明繼續使

用繼續支付租金或費用，一旦地主出賣，就會返還，103 年和解之前地主有回國，我也告訴他，他也說要賣。」綜合上述楊睿淵、張福之證詞及其提出收取張福之租金之收據所載「茲收到代理巫本添月租員林鎮○○段 005-1 地號……租賃費」等語（本院卷第 194 頁）。可知，原告除委託楊睿淵銷售系爭土地外，亦委託其處理收回土地相關事宜，張福雖已依約於 103 年 3 月 31 日前拆除土地上之鐵皮屋後返還，惟楊睿淵並未依和解筆錄第 3 項設置圍籬，以區隔張福所經營之停車場，此為原告所明知。嗣後張福為使其經營之停車場有迴車空間，而與原告代理人楊睿淵租賃系爭土地，租金每月 16,000 元，並約定於原告出售土地後即返還，核其情形已有表見代理之情事，楊睿淵亦收取租金長達 10 個月（103 年 4 月至 104 年 1 月，本院卷第 194 頁）。原告雖稱並未授權楊睿淵收取租金，惟其知悉上揭租賃情事後，並未向楊睿淵及張福求償或提出刑事告訴，是為原告所不否認，則原告主張並未授權楊睿淵出租，張福係屬無權竊佔等情，核與社會常情及經驗法則不符，尚難採信。

4. 綜上，被告二次勘查時，系爭 005-1 地號土地上劃有停車格，亦有車輛停放，且其出入口與張福經營收費之停車場為同一出入口，縱使原告於 103 年 3 月 31 日收回系爭土地後，並未與光復停車場以圍籬隔開，任由他人供作停車場使用自明。又張福嗣後承租系爭土地供作迴轉車道使用，並支付租金給原告之代理人楊睿淵，已如前述，是被告以 005-1 地號土地面積 341 平方公尺，其中自用住宅建物所占基地面積 14.75 平方公尺，符合土地稅法第 34 條規定，准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，餘 326.25 平方公尺供停車場使用部分，按一般用地稅率核定課徵系爭 005-1 地號土地之土地增值稅 4,543,638 元，核無違誤。至於楊睿淵嗣後雖於 104 年 8 月返還張福所收取之 10 個月租金（見本院卷第 189 頁筆錄），已於本件買賣土地之後，並不影響其不符土地稅法第 34 條所規定自用住宅優惠稅率，須土地於出售前 1 年內，未曾供營業使用或出租者要件之認定。

（四）原告復主張本件情形與賦稅署 71 年 1 月 15 日函相異

，被告不得適用該函，且該函亦違反法律租稅原則云云：按財政部 71 年 1 月 15 日台稅三發字第 052 號函釋略以：「至於曾供營業使用，究係出租營業或自己營業使用，以及承租人是否履行租賃契約，均非稅法所問。要以在出售前一年內，無曾供營業使用之事實為認定依據。承租人違約逾期不遷繼續營業，雖因而涉訟，但並不能否定該地有供營業使用之事實，自不得以之排除稅法之適用。」查本件系爭土地係原告於收回系爭土地，復經出租予張福供作停車場迴轉之用，與前揭函釋案情並不相同，被告不得援引該函釋適用。惟本件事實並不符合得適用優惠稅率之要件，是被告以一般用地稅率核定本件土地增值稅，並無違法。

- (五) 末按「關於土地增值稅之核課，其程序原則上始於土地稅法第 49 條第 1 項規定之土地移轉現值申報，至土地移轉現值申報中併為適用同法第 34 條所規定自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之主張者，因所關係者仍係土地增值稅額，且依同法第 49 條第 2 項所明定主管稽徵機關應於申報土地移轉現值收件之日起一定日期內，核定應納土地增值稅，並填發稅單，送達納稅義務人。足知，對申請適用土地稅法第 34 條所規定自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之土地移轉現值申報，稽徵機關嗣核定按一般用地稅率課徵土地增值稅而填發送達之稅單，雖其內容實質上含有「否准適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅」之意旨，然因其係以核發稅單即作成核課稅捐處分之方式為之，是納稅義務人對之如有不服，自應循稅捐稽徵法第 35 條及第 38 條所規定復查、訴願及行政訴訟之程序提起行政救濟，並所提之訴訟類型應為行政訴訟法第 4 條規定之撤銷訴訟，尚非同法第 5 條規定之課予義務訴訟。」最高行政法院 104 年度判字第 174 號判決意旨參照。本件原告除聲明第 1 項提起撤銷訴訟外，於第 2 項聲明並提起課予義務訴訟，請求被告應核准系爭 575-1 地號土地於 218 平方公尺部分，適用土地稅法第 34 條第 1 項規定以 10% 之自用住宅優惠稅率核算土地增值稅，參照

上揭判決意旨原告於訴之聲明第 2 項部分核屬贅列，併予說明。

(六) 綜上所述，原告所述均無足採。被告所為原核定處分核無違誤。復查決定及訴願決定予以維持，亦無不合。原告聲明求為撤銷，為無理由。兩造其餘訴辯事由，與判決結果無影響，爰不逐一審論，併予敘明。

六、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 105 年 9 月 1 日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官 林 秋 華

法 官 莊 金 昌

法 官 張 升 星

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後 20 日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後 20 日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後 20 日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一) 符合右列情形	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。
	2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。
	3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專

利代理人者。

- (二) 非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人
1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。
 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。
 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。

是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

中華民國 105 年 9 月 1 日

書記官 林 昱 奴

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編(105年版)第43-63頁