

裁判字號：最高行政法院 94 年判字第 188 號判決

裁判日期：民國 94 年 02 月 03 日

裁判案由：土地增值稅

最 高 行 政 法 院 判 決

94年度判字第00188號

上 訴 人 甲○○

被 上 訴 人 臺中縣稅捐稽徵處

代 表 人 乙○○

上列當事人間因土地增值稅事件，上訴人對於中華民國92年8月28日臺中高等行政法院92年度訴字第45號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、本件上訴人原所有坐落臺中縣○○鄉○○段○○○○號土地（下稱系爭土地）業由臺灣臺中地方法院民事執行處85年7月17日84年度執三字第4979號拍賣，並經被上訴人所屬大屯分處按一般稅率課徵土地增值稅在案。嗣後上訴人於85年8月6日申請依土地稅法第34條規定按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，經被上訴人查得系爭土地之地上建物（門牌號碼：臺中縣○○鄉○○路○○號）拍定當時建物所有權人為訴外人林翠華，非屬土地所有權人或其配偶、直系親屬所有，故被上訴人所屬大屯分處乃以85年8月23日稅屯二字第85506953號函否准所請。上訴人復於91年8月5日第2次申請改依自用住宅優惠稅率核課土地增值稅，復經被上訴人所屬大屯分處以91年8月8日中縣稅屯分土字第09102701500號函再次否准所請，上訴人不服，循序提起行政訴訟。
- 二、上訴人起訴主張：（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。」土地稅法第9條定有明文。是符合該法條者，除另有法律明文限制外，依土地稅法第34條第1項前段「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額數按10%徵收之。」規定，統按10%徵收之。而就不適用自用住宅用地10%優惠稅率之情形，土地稅法第34條第1項後段及2、3、4項已分別明文限制規定「土地所有權人出售其自用住宅用地者，．．．超過3公畝或7公畝者，其超過部分之土地漲價總額依前條規定之稅率徵收之。」、「前項土地於出售前一年內

，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10%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，以一次為限。」是倘移轉符合土地稅法第9條，但有第34條第1項後段及2、3、4項所定之情形者，固不得適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。惟本件上訴人於系爭土地拍定移轉之時，全家均設籍於其上，不僅符合土地稅法第9條之規定，且面積部分亦符合第34條第1項前段，復無前揭土地稅法第34條第1項後段及2、3、4項明文所定限制情形，上訴人自得適用10%之自用住宅用地優惠稅率。(二)土地稅法施行細則第4條並非立法院通過，總統公布之法律，是該法並非所謂「法律明文之限制」。被上訴人自無由以該法條為限制上訴人適用優惠稅率之餘地。況法律既准不動產之房屋、土地所有權得分別所有，本於財產權自由處分原則及經濟上之理由，所有權人將其所有權分別轉讓他人所恆有，施行細則就此並未明確規定必須於「移轉拍定當時」辦竣戶籍為適用優惠稅率要件。被上訴人不查，竟謂以「拍定當時」為認定基準，其認定已逾法規所給予的裁量權。(三)系爭土地上房屋於拍定「前」為上訴人之配偶所有，為被上訴人所不爭。至財政部75年1月25日台財稅第0000000號函釋示（下稱75年函）：「土地所有權人出售土地，其地上建物所有權已非土地所有權人本人或其配偶、直系親屬所有者，應無按自用住宅用地稅率計課土地增值稅之適用」，觀其內容係對人民權利之行使作實質限制。惟土地稅法第34條並無該函所定內容，是財政部75年函已逾母法所定範圍，與前揭租稅法律主義不合，應屬無效。況依稅捐稽徵法第1條之1前段規定，財政部之解釋函，僅對於據以申請之案件發生效力，而財政部75年函並非對本件拍賣案件所作之函釋，而係就買賣移轉之案件所為釋示，是對本案言，自不發生效力。又財政部77年12月14日台財稅第000000000號函釋（下稱77年函）係就「有」「無」營業之日期起算為釋示，本件並無營業的事實，被上訴人自無適用之餘地。(四)依行政程序法第102條規定：「行政機關作成限制或剝奪人民自由或權利之行政處分前，除已依第39條規定，通知處分相對人陳述意見，或決定舉行聽證者外，應給予該處分相對人陳述意見之機會。」本件被上訴人限制上訴人選用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之權利，依行政程序法第102條之規定，應給予上訴人陳述意見之機會竟不給予，是原處分之作成未遵行應有程序。為此求為判決撤銷原處分及訴願決定，並命就上訴人所有被拍賣系爭土地准依土地稅法第34條第1項規定按自用住宅用地稅率計課土地增值稅等語。

被上訴人則以：(一)「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10%徵收」、「前項土地於出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用前項規定。」、「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。」分別為土地稅法第9條、第34條第1項前段、第2項及同法施行細則第4條所明定，且依土地稅法第34條第1項前段即知土地於出售時必須符合自用住宅用地，始可適用優惠稅率課徵土地增值稅。另「土地所有權人出售土地，其地上建物所有權已非土地所有權人本人或其配偶、直系親屬所有者，應無按自用住宅用地稅率計課土地增值稅之適用。」、「土地稅法第34條第2項所稱「出售前一年內」之認定標準．．．說明：□被徵收土地、法院拍賣土地及拆除改建中出售之土地，應分別以公告徵收日、法院拍定日及核准拆除日起往前推算之1年期間為準。」為財政部75年函及77年函釋示有案。(二)經查系爭土地於85年7月17日拍定移轉（拍定日即為出售日）當時，其地上建物○○鄉○○路○○號）所有權人為林翠華，已非屬土地所有權人或其配偶、直系親屬所有，顯非自用住宅，自無法依土地稅法第34條規定之自用住宅用地優惠稅率核課土地增值稅，此亦經首揭財政部75年函釋有案。(三)土地稅法施行細則係依土地稅法第58條授權行政院為補充母法之不足所訂，並無違法。至稅捐稽徵法第1條之1立法理由，係為解決解釋函令生效日適用之問題；且財政部75年函係為闡明土地稅法第34條規定所作之解釋，並非新規定，被上訴人自得援引。上訴人主張解釋函非對其案件所作，對其不生效力，顯係誤解。(四)至上訴人主張被上訴人未依行政程序法第102條規定，給予陳述意見機會乙節，經查本案經被上訴人所屬大屯分處審查結果不符合土地稅法第34條自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之法律要件，依行政程序法第103條第5款規定，行政處分所根據之事實客觀明確，得不給予陳述意見之機會，被上訴人並未違法，況上訴人亦未申請到被上訴人處陳述意見，被上訴人亦無應給予上訴人陳述意見機會而不給予之情等語，資為抗辯。

- 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，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。」、「前項土地於出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用前項規定。」、「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。」分別為土地稅法第9條、第34條第2項及同法施行細則第4條所明定。另「土地所有權人出售土地，其地上建物所有權已非土地所有權人本人或其配偶、直系親屬所有者，應

無按自用住宅用地稅率計課土地增值稅之適用。」、「土地稅法第34條第2項所稱「出售前一年內」之認定標準，....

。說明：□被徵收土地、法院拍賣土地及拆除改建中出售之土地，應分別以公告徵收日、法院拍定日及核准拆除日起往前推算之1年期間為準。」亦分別經財政部75年函及77年函釋示有案，上開函釋為主管機關就其執掌公務所為職務上解釋，既與上揭土地稅法暨其施行細則不相牴觸，自可採用。

(二)本件上訴人原所有系爭土地其地上建物（門牌號碼：臺中縣○○鄉○○路○○號），拍定當時建物所有權人為林翠華，非屬土地所有權人或其配偶、直系親屬所有，為上訴人所不爭執，被上訴人所屬大屯分處分別以85年8月23日稅屯二字第85506953號函及91年8月8日中縣稅屯二字第09102701500號函否准所請，依首揭規定及函釋，原處分並無違誤。(三)又查：1.土地稅法第34條明定「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10%徵收。」依該法條即可知土地於出售時必須符合自用住宅用地始可適用優惠稅率課徵土地增值稅；而所稱自用住宅用地，於土地稅法第9條及同法施行細則第4條亦分別明定「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。」「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」，系爭土地於85年7月17日拍定移轉，拍定日即為出售日，依建築改良物登記簿所載雖原建物所有權人為陳李麗雲（上訴人配偶），惟該建物已於83年4月7日出售為林翠華所有，即本案拍定後權利移轉證書取得時其地上建物已非屬土地所有權人或其配偶、直系親屬所有，顯非自用住宅，上訴人雖有被拍賣土地之事實，惟出售之土地已非屬土地稅法中所定之自用住宅用地，自無法依據土地稅法第34條規定適用自用住宅用地稅率核課土地增值稅，而財政部75年函釋有案，上訴人主張不得以拍定日認定為出售日，顯係誤解法令。2.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。」係法律對自用住宅用地所為之文義解釋，至於自用住宅土地上之建築改良物應為何人所有則未規定，於執行上未免生疑義，行政院基於土地稅法第58條之授權，於訂定施行細則時，考量自用住宅土地減徵土地增值稅之立法意旨及賦稅之公平性，乃於土地稅法施行細則第4條規定「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。」係屬行政機關對法律之細節性事項所為之規定，並未增加法律所無之限制，符合釋字第443號解釋之意旨。被上訴人依該土地稅法施行細則第4條規定辦理，並無不當。3.至稅捐稽徵法第1條之1立法理由，係為解決解釋函令生效日適用之問題；

且財政部75年函係為闡明土地稅法第34條規定所作之解釋，且於土地、建物未同時申報移轉情形，主管機關財政部於租稅公平原則下，為求稽徵步調一致，就土地移轉現值係逾期申報者，於認定其地上建物所有權人時，以前開函釋為防止倒填立契日期，應以土地移轉現值申報日前項資料登載之所有權人或納稅義務人為準，要係本於主管機關之職權，就財稅法律適用所為釋示，應屬有權解釋，未逾越法律所定範圍（最高行政法院89年度判字第1228號判決參照），被上訴人自得援引適用，上訴人主張解釋函非對其案件所作，對其不生效力，亦係誤解法令。4.至上訴人主張被上訴人未依行政程序法第102條規定，給予陳述意見機會乙節，被上訴人經審查結果上訴人申請案不符合土地稅法第34條自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之法律要件，且依行政程序法第103條第5款規定行政處分所根據之事實客觀明確，得不給予陳述意見之機會；況上訴人亦未申請到被上訴人處陳述意見，被上訴人亦無應給予上訴人陳述意見機會而不給予之情形，自難認被上訴人違反行政程序法第102條之規定，亦無違反行政程序法第4條及第10條之情事等由，駁回上訴人原審之訴。

- 四、上訴意旨復執前詞，並主張：(一)本件行政訴訟因何得適用民事訴訟法上一造辯論之規定，原判決未詳敘法律上依據，不合行政訴訟法第209條第3項之規定，自屬行政訴訟法第242條第2項第6款之「判決不備理由」，當然違背法令。(二)按遲誤言詞辯論期日，與遲誤準備程序期日，在訴訟程序上發生不同之效果，故民事訴訟法第191條規定之言詞辯論期日，非當然包括準備程序期日在內，始符「立法明信」之旨，為最高法院92年2月23日民刑庭總決議所持之見解。則於準備程序期日，當事人一造不到場，對到場之一造行準備程序，而未將筆錄送達於未到場人，即不得於準備程序後，遽行言詞辯論（同法第275條參照），此觀同法第273條第1項之規定而自明，此項民事訴訟法上之規定，於行政訴訟程序，依行政訴訟法第132條之規定準用之。是原審一造辯論之判決，係於上訴人遲誤準備程序而未將準備程序筆錄送達上訴人之情形下，遽行言詞辯論，其就訴訟程序之遵行，與法律規定不合而違背法令。(三)倘程序不當，縱實體正當，亦無其「正義」可言，業經司法院釋字第520號解釋有案。按得依被上訴人之聲請，由其一造辯論而判決者，係以未到場之當事人「有」、「無」於相當期間受合法之通知為斷，此觀行政訴訟法第176條，準用民事訴訟法第385條第1項及第386條第1款益明。本件上訴人未於原審言詞辯論期日到場，係因自始未收到原審言詞辯論之期日通知，有民事訴訟法第386條第1款所定之原因，原審不得準用民事訴訟法第385條第1項之規定，依被上訴人聲請由其一造辯論而判決。本件原審就訴訟程序之遵守言，有法律上之瑕疵。(四)按「憲法第19條

規定，人民有依法律納稅之義務．．．，主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法所定納稅義務及其要件有關之事項予以規範，不得另為增減，否則即屬違反租稅法律主義；又有關人民自由權利之限制，應以法律定之．．．，如立法機關授權行政機關發布命令為補充規定者，行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，亦得就執法律有關之細節性、技術性事項以施行細則定之，惟其內容不得牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制，迭經本院釋字第313號、第367號、第385號、第413號、第415號、第458號等解釋闡釋甚明。是租稅法律主義之目的，亦在於防止行政機關恣意以行政命令逾越母法之規定，變更納稅義務，致侵害人民權益。」財政部函釋「除該條例所作之定義性規定外，雖亦應與土地稅法等相關法律規定為整體性闡釋，以定其具體適用範圍。惟若逾此範圍，任意擴張、縮減法律所定租稅義務或減免之要件，即非憲法第19條租稅法律主義所許。」司法院釋字第566號解釋著有明文。本件原判決以土地稅法施行細則第4條以及財政部75年函釋作為依據，惟該等施行細則以及財政部函釋，皆係增加母法土地稅法第9條、第34條規定所無之限制，已如起訴意旨詳述。且財政部77年函係就土地稅法第34條第2項關於「出售前一年內，曾供營業或出租」情形如何作事實之認定所為釋示，其與本件毫無關涉，原審自無作為判決基礎之餘地等語，指摘原判決與租稅法律主義不合，且有適用法規不當之違法云云。

- 五、本院按：(一)言詞辯論期日，當事人之一造不到場者，得依到場當事人之聲請，由其一造辯論而為判決，行政訴訟法第176條準用民事訴訟法第385條第1項前段規定甚明。經查，本件上訴人係於92年6月23日收受原審訂於同年八月二十一日上午9時30分行言詞辯論之言詞辯論期日通知書，此有送達證書附於原審卷可稽（見原審卷第55頁），上訴人主張其未收受原審言詞辯論之期日通知云云，不足採。又「當事人對於訴訟程序規定之違背，得提出異議。但已表示無異議或無異議而就該訴訟有所聲明或陳述者，不在此限」，民事訴訟法第197條第1項定有明文，此規定又為行政訴訟法第132條所準用，本件原審於上訴人未到場之情形下，對到場之被上訴人行準備程序，依原審之卷証固未見有將準備程序筆錄送達於未到場之上訴人，但上訴人於收受言詞辯論期日通知書後之同年8月7日復提出準備書狀於原審，此亦有該準備書狀附於原審卷為憑（見原審卷第59頁），觀之該準備書狀內容，上訴人並未提及原審未送達準備程序筆錄，不得行言詞辯論等情，足見上訴人就該訴訟程序並無異議而為實體上陳述，依上開規定，上訴人即喪失責問權，原審就本事件行言詞辯論程序，於法並無不合，上訴人主張原審行言詞辯論之程序違背法令，尚非有據。(二)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。」係法律對自用住宅用地所為之文義解釋，至於自用住宅土地上之建築改良物應為何人所有，始符合自用住宅之意義，則未明文規定，於執行上未免生疑義，行政院基於土地稅法第58條之授權，於訂定施行細則時，考量自用住宅土地減徵土地增值稅之立法意旨及賦稅之公平性，乃於土地稅法施行細則第4條規定：「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。」係屬行政機關對法律之細節性事項所為之規定，並未增加法律所無之限制，上訴人主張該施行細則之上述規定增加母法所無之限制云云，仍非可採。(三)又財政部75年1月25日台財稅第0000000號函釋示：「土地所有權人出售土地，其地上建物所有權已非土地所有權人本人或其配偶、直系親屬所有者，應無按自用住宅用地稅率計課土地增值稅之適用。惟查土地、建物之出售，或有未同時申報移轉，為求稽徵步調一致，有關土地所有權人出售自用住宅用地時，其地上建築物所有權人之認定，請依下列原則辦理：1.土地移轉現值係如期申報者，應以訂立買賣契約日建物登記簿所載房屋之所有權人為準。未辦理建物所有權登記者，則以房屋稅籍資料登載之納稅義務人為準。2.土地移轉現值係逾期申報者，為防止倒填立契日期，應以土地移轉現值申報日前項資料登載之所有權人或納稅義務人為準。」此係財政部本於主管機關之職權，就財稅法律適用關於出售土地其地上建物所有權人之認定所為釋示，應屬有權解釋，並未逾越法律所定範圍，被上訴人自得援引適用。系爭土地於85年7月17日拍定移轉，拍定日即為出售日，依建築改良物登記簿所載雖原建物所有權人為陳李麗雲（即上訴人配偶），惟該建物已於83年4月7日出售為林翠華所有，即本案拍定後權利移轉證書取得時，系爭土地之地上建物已非屬土地所有權人或其配偶、直系親屬所有，則上訴人因被拍賣而出售之土地，顯非屬土地稅法所定之自用住宅用地，自無法依據土地稅法第34條規定適用自用住宅用地稅率核課土地增值稅。至於財政部77年12月14日台財稅第000000000號函釋：「土地稅法第34條第2項所稱「出售前一年內」之認定標準，....。說明：三、被徵收土地、法院拍賣土地及拆除改建中出售之土地，應分別以公告徵收日、法院拍定日及核准拆除日起往前推算之1年期間為準。」係主管機關就土地稅法第34條第2項之土地，於出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用該條第1項之規定，於被徵收土地、法院拍賣土地及拆除改建中出售之土地應如何認定「一年內」所為之釋示，與上揭土地稅法暨其施行細則不相牴觸，且事實上，原審並未以上訴人有於系爭土地營業，而依據該釋示駁回上訴人之訴，上訴人認原審以該釋示作為判決基礎云云，尚有誤會。(四)綜上所述，上訴

論旨均無足採，被上訴人否准上訴人之請求，核無違誤。上訴人仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第255條第1項、第98條第3項前段，判決如主文。

中 華 民 國 94 年 2 月 3 日

第五庭審判長法官 趙 永 康

法官 鄭 淑 貞

法官 黃 淑 玲

法官 侯 東 昇

法官 林 文 舟

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 94 年 2 月 4 日

書記官 王 福 瀛

資料來源：司法院法學資料檢索系統