最　高　行　政　法　院　判　決

112年度上字第658號

上　訴　人　吳明憲

訴訟代理人　黃映智　律師

被 上訴 人　新北市政府稅捐稽徵處

代　表　人　連文娟

訴訟代理人　吳沛瑀

上列當事人間土地增值稅事件，上訴人對於中華民國112年7月13日臺北高等行政法院111年度訴字第611號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、上訴人原所有○○市○○區中山段（下稱中山段）1055地號土地（面積441平方公尺，應有部分全部，下稱前1055號土地），與同段1068、1068-1、1069、1069-2地號等土地，於民國109年11月6日合併編為同段1055地號土地（面積1,346平方公尺，下稱新1055號土地），合併後上訴人應有部分為4,228/10,000（下稱系爭土地）。上訴人於110年4月7日訂約出售系爭土地，並於同年月29日申報土地移轉現值，及主張其原有○○市○○區民族路（下稱民族路）219巷20號未辦理保存登記建物（下稱系爭建物），係坐落於前1055號土地，其於106年9月30日前設籍於系爭建物，嗣於107年10月間拆除，在其上新建建物，並領有106板建字第416號建造執照（下稱106年建照），故系爭土地出售符合土地稅法第34條第1項所定出售自用住宅用地情形，申請按自用住宅稅率課徵土地增值稅。經被上訴人查認系爭建物未據提供建築改良物勘查結果通知書審認自用住宅坐落之基地號，與土地稅

法第34條第1項規定不符，乃以110年7月28日新北稅板四字第1105615142號函（下稱原處分），按一般用地稅率核課系爭土地之土地增值稅新臺幣（下同）計24,379,297元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，聲明：訴願決定、復查決定及原處分逾14,662,261元部分之土地增值稅額均撤銷。經臺北高等行政法院(下稱原審)以111年度訴字第611號判決(下稱原判決)駁回，上訴人不服，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記載。

三、原審斟酌全辯論意旨與調查證據之結果，以：㈠上訴人雖主張其設籍居住多年之系爭建物，於拆除前位於前1055號土地上，然查：1.其所提60使字第592號建築物使用執照（下稱60年使照）登載建物為2層樓，與系爭建物拆除前照片為3層樓者不符。又該使照發照日期為60年9月3日，所載基地為改制前○○縣○○市後埔段（下稱後埔段）137地號土地；惟前1055號土地於68年重測前地號為後埔段137-30地號，該土地早於60年2月23日即自後埔段137地號土地分割而出，且後埔段137地號土地於該日分割出同段137-30至137-42等地號土地後仍然存在，嗣並陸續分割出同段137-43、137-118至137-122等地號土地，迄68年8月10日重測後登記為中山段1069地號土地，是60年使照所載基地為後埔段137地號土地之建物，難認與前1055號土地有關。上訴人與訴外人李祝於60年9月7日共同申請編訂系爭建物與民族路219巷22號建物（下稱22號建物）之門牌時，亦檢附60年使照，表明該1棟2間建物係坐落於後埔段137地號土地上，依上說明，該門牌編訂情形亦無從證明系爭建物坐落基地包含前1055號土地。2.系爭建物之臺北縣房屋稅籍登記表，其附件房屋標示查丈記錄之標示部「建造年月日」記載60年9月3日，亦在前1055號土地自後埔段137地號土地分割出後，可知所登記稅籍之房屋，基地當不含前1055號土地；該登記表基地標示欄原登載「后埔段137地號」，雖經劃刪除線而以手寫改為「中山段1

055地號」，惟被上訴人業陳明該手寫刪改紀錄係何人、何時所為，因所留存資料之承辦人職章不明，無從查明，該刪改紀錄之正確性自值存疑，無從執為上訴人有利認定。3.106年建照固加註記載所興建建物曾申領106板拆字第54號拆除執照(下稱54號拆除執照)，惟該拆除執照係於106年間針對中山段1068地號土地上之22號建物拆除所核發，其時尚在前1055號土地於107年6月6日增列入106年建照基地範圍之前，顯見54號拆除執照核發範圍，應無包含前1055號土地上建物。4.依新北市政府城鄉發展局112年5月30日新北城測字第1120969419號函（下稱城鄉局函）檢附之現況計畫圖，在前1055號土地上之建物，係標明為3、4、1層樓且彼此相連，惟上訴人所提系爭建物拆除前照片僅見3層樓，難以辨識與該現況計畫圖之建物樣式相符。5.上訴人所提前1055號土地曾按自用住宅稅率核課地價稅之課稅明細表，無從憑認其上自用住宅即為系爭建物，其雖主張得比照「適用自用住宅稅率課徵地價稅認定原則」，出具房屋基地坐落申明書，作為系爭土地符合自用住宅用地之認定資料，惟亦未提出系爭建物之房屋基地坐落申明書為證。至系爭建物房屋稅繳納證明或水電費通知單，僅足說明其曾就系爭建物繳納該等稅費；另民族路219巷地籍圖與網路地籍圖套疊影像、數位航攝影像，無法辨認所稱建物即為系爭建物。㈡財政部93年4月2日台財稅字第0930451668號函（下稱財政部93年函）認為未辦所有權第一次登記之建物，可以建築改良物勘查結果通知書證明所坐落基地為何，並非法定唯一證據之性質，如有其他事證，仍應採酌認定。本件經綜合上訴人所陳及提出之各該事證後，均查無可認系爭建物確實坐落於前1055號土地上之證據，被上訴人否准上訴人本件按自用住宅優惠稅率核計土地增值稅之申請，即有依據等語，駁回上訴人在原審之訴。

四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

㈠按土地稅法第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。」第28條前段規定：「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33條第1項規定：「土地增值稅之稅率，依下列規定：一、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額未達百分之100者，就其漲價總數額徵收增值稅百分之20。二、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之100以上未達百分之200者，除按前款規定辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之30。三、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之200以上者，除按前2款規定分別辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之40。……」第34條規定 ：「（第1項）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……其土地增值稅統就該部分之土地漲價總數額按百分之10徵收之……。（第2項）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。……。」又同法施行細則第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。」土地稅法第9條既已明定自用住宅用地係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，得依同法第34條適用自用住宅用地優惠稅率課徵土地增值稅之土地，自應以土地上有符合自用住宅規定之住宅存在為要件。又關於租稅撤銷訴訟之客觀舉證責任，就課稅要件事實之存否及課稅標準，固應由稅捐機關負客觀舉證責任；惟租稅之免除、減輕等權利障礙要件事實及權利消滅要件事實，既為有利於人民之事實，自應由納稅義務人負客觀舉證責任。因此，土地所有權人主張其出售土地應適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，對於稽徵機關按一般用地稅率核課土地增值稅之處分不服，提起撤銷訴訟

時，就所出售土地符合自用住宅用地要件之事實，應負擔客觀舉證責任。

㈡次按「地上房屋拆除改建，如改建前合於自用住宅用地課稅規定，其在新建房屋尚在施工未核發使用執照前移轉時，無論地上新建房屋建造執照起造人名義為誰，仍得適用本部67臺財稅第34248號函說明三㈠規定，按特別稅率計課土地增值稅。」「土地稅法第34條第2項所稱『出售前1年內』之認定標準，對拆除改建中出售之土地，應以核准拆除日起往前推算之1年期間為準，前經本部77年12月14日台財稅第770428076號函釋有案。拆除改建中出售之土地適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，認定出售前1年內有無供營業使用及出租之標準，既以核准拆除日起往前推算，則認定有無於該地辦竣戶籍登記，亦應配合以核准拆除日為準。」固分別經財政部81年12月8日81年臺財稅第810515155號函、82年1月18日台財稅第821376097號函釋示在案。惟觀上述函釋內容，均係針對自用住宅用地之自用住宅拆除改建之情形，為得適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之釋示。土地增值稅係基於漲價歸公之理念，就土地於移轉時所發生增益課徵之稅捐；然鑑於自用住宅對人民生活具相當之重要性及安定性，乃就自用住宅用地移轉時之土地增值稅有土地稅法第34條之租稅優惠規定。又因設有自用住宅之自用住宅用地移轉，與將原自用住宅用地上之自用住宅拆除改建另一自用住宅再移轉，其屬移轉自用住宅用地之實質均相同，基於上述規範自用住宅用地優惠稅率之目的，乃就地上建物拆除改建之情形，從寬准予適用自用住宅用地稅率之租稅優惠。準此，上述財政部函釋之適用，自須「自用住宅用地之自用住宅有拆除改建」之事實者始屬之，否則即與上述土地稅法明文規定之要件有違。又財政部93年函：「未辦建物所有權第1次登記之建物坐落基地移轉，申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅案件，有關基地號之認定，准憑土地所有權人檢送地政機關所核發之『建築改良物勘查結果通知書』予以認

定。」係該部針對申請依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅案件，所移轉土地為未辦保存登記建物坐落之基地情形，為協助下屬稽徵機關認定是否符合自用住宅用地要件之事實，所頒布行政規則（行政程序法第159條第2項第2款參照），並非就未辦保存登記建物坐落土地之移轉，申請適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅時，所得提出之證據方法，加諸限制，核與土地稅法第9條、第34條第1項等規定無違，亦未增加法律所無之要件，得為稅捐稽徵機關所援用，上訴意旨主張財政部93年函增加土地稅法自用住宅定義所無限制，違反法律保留原則云云，並非可採。是依上說明，土地所有權人以所出售土地上原有未辦保存登記之自用住宅拆除改建為由，申請適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅者，雖非必定應提出地政機關實地勘查建物之書面證明，惟究須檢附足以認定該未辦保存登記建物於拆除前，確實坐落於其出售土地上之證據資料，始符合土地稅法第34條第1項「出售自用住宅用地」之要件。

㈢經查，上訴人原所有前1055號土地，於109年11月6日與中山段1068、1068-1、1069、1069-2等地號土地合併為新1055號土地，上訴人將其應有部分即系爭土地於110年4月7日訂約出售，嗣於同年月29日申報土地移轉現值，並主張原為其所有之系爭建物坐落於前1055號土地，其於106年9月30日前設籍於系爭建物，嗣於107年10月間拆除，其後新建建物，申請按自用住宅用地稅率核課土地增值稅。惟系爭建物未辦理建物所有權第1次登記，上訴人亦未提出系爭建物之拆除執照，或地政機關核發之建築改良物勘查結果通知書等情，為原審確定之事實，核與卷內證據相符。是系爭建物因未辦理保存登記，無所有權登記資料，上訴人亦未提出系爭建物經建築管理機關審查許可而發給之拆除執照，或地政機關於系爭建物拆除前至實地勘查測量之證明，則其拆除前坐落基地地號為何，乃至建物占地面積、構造、樓層數等事項，均無從查考。又上訴人於原審提出或聲請原審調查之系爭建物拆

除前照片、60年使照、系爭建物門牌編訂資料、臺北縣房屋稅籍登記表、新建建物領得之106年建照、54號拆除執照、城鄉局函檢附之現況計畫圖、前1055號土地前經按自用住宅稅率核課地價稅之課稅明細表、系爭建物房屋稅繳納證明、水電費通知單，及民族路219巷地籍圖與網路地籍圖套疊影像、數位航攝影像等證據，均無法證明系爭建物拆除前坐落之基地為前1055號土地等情，業據原判決依調查證據之辯論結果，詳述其認定之依據與得心證之理由於前揭理由三。觀諸60年使照（60年9月3日發照）、門牌編訂資料（上訴人於60年9月7日提出申請）、臺北縣房屋稅籍登記表（建造年月日記載60年9月3日）上記載之建物層數均為2層、坐落基地皆為後埔段137地號，與上訴人主張為系爭建物拆除前照片中之建物為3層樓房，及其宣稱系爭建物坐落之前1055號土地，重測前地號應為60年2月23日即自後埔段137地號土地分割出之137-30地號土地，並非後埔段137地號土地者，均有出入；現況計畫圖、網路地籍圖套疊影像、數位航攝影像雖顯示前1055號土地上存在地上物，惟無門牌號碼之記載，根本無從判斷是否為系爭建物；106年建照係針對新建建物核發，54號拆除執照之拆除標的為中山段1068地號土地上之建物，與系爭建物及前1055號土地全然無關；地價稅課稅明細表僅記載前1055號土地按自用住宅稅率核課地價稅，未標示其上自用住宅即為系爭建物；系爭建物之房屋稅繳納證明、水電費通知單僅能證明上訴人繳納稅費之事實，惟未記載建物坐落基地即為前1055號土地。從而，原判決認定以上事證均不足據為上訴人有利之認定，核無違背證據法則、經驗法則與論理法則。原判決因認上訴人出售系爭土地，與土地稅法第34條第1項規定不符，被上訴人按一般用地稅率核課土地增值稅，並無不合，將原處分、復查決定及訴願決定均予維持，駁回上訴人之訴，自無違誤。上訴意旨主張：原判決未綜合審酌前述對上訴人有利之事證，且既認60年使照記載之基地後埔段137地號土地，其上建物究竟是否坐落於重測

後前1055號土地，難以推論，卻未職權調查與前1055號土地重測前之後埔段137-30地號土地，同樣自後埔段137地號土地分割而出之後埔段137-32至137-42、137-43、137-118至137-122等地號土地前後變動資料，再比對坐落各該土地之建物，以資確認；復未審酌後埔段137地號土地重測後之中山段1069地號土地為巷道，並無建物存在，遽認系爭建物並非坐落於前1055號土地上，有未盡職權調查義務及認定事實不依證據之違法云云，無非就原判決已詳為論駁之事項，復執陳詞為爭議，及就原審取捨證據及認定事實之職權行使，指摘為不當，另執與本件爭點無關之前1055號土地以外其他土地地號變動情形或有無建物等事項，指摘原審未予調查為違法，要難因此而謂原判決有何違背法令情事。又依建築法第78條規定，該條但書所列各款以外之建築物，於拆除前均應先請領拆除執照，而未辦保存登記之建物非屬該條但書規定無須請領拆除執照之情形，則原判決關於上訴人未就系爭建物提出拆除執照，其所提54號拆除執照係針對中山段1068地號土地上之22號建物所核發，無法證明系爭建物拆除前係坐落前1055號土地上之論述，乃本於前揭建築法條文規定，就本件待證事實以邏輯分析方式進行合理之判斷與推理，上訴意旨主張系爭建物既未辦保存登記，自無法檢附建物登記謄本申請拆除執照，原判決僅因54號拆除執照未包含系爭建物，即為對上訴人不利認定，有悖論理法則云云，亦非可採。末查，財政部訂定之「適用自用住宅稅率課徵地價稅認定原則」（下稱認定原則），於本件課徵土地增值稅之個案並無適用，原判決對於前1055號土地適用自用住宅稅率課徵地價稅，是否係因系爭建物坐落其上之故，因上訴人未曾提出相符之房屋基地坐落申明書，並未予以肯認；而對於上訴人本件申請就系爭土地出售適用自用住宅稅率課徵土地增值稅，原判決則以查無證據足認系爭建物拆除前係坐落於前1055號土地上為由，認為不應准許，並非單純援引財政部93年函為其論據。是以，本件並不存在上訴人所稱：同為關於自

用住宅用地之認定，被上訴人就地價稅核課，依財政部訂定之認定原則，認為得以房屋基地坐落申明書代替建築改良物證明文件，惟針對土地增值稅核課，卻依財政部93年函要求土地所有權人提出建築改良物勘查結果通知書，有違法律適用一致性原則之情形，上訴意旨指摘原判決未就其上述與本案無涉之主張說明不足採取之理由，構成判決理由不備及不適用納稅者權利保護法第11條之違法云云，仍無足取。

五、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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

中　華　民　國　114　年　10　月　30　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　王　俊　雄

法官　陳　文　燦

法官　羅　月　君

法官　鍾　啟　煒

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　114　年　10　月　30　日

書記官　廖　仲　一