

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，不服原處分機關民國 104 年 4 月 24 日北市稽法甲字第 10430285700 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主文

原處分及原復查決定均撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

事實

訴願人原所有本市大安區○○段○○小段○○地號土地（下稱系爭土地，宗地面積 880 平方公尺，權利範圍 239/10000；其所有之地上建物門牌為本市大安區○○路○○段○○巷○○弄○○號○○樓，權利範圍全部），嗣訴願人先後於民國（下同）99 年 4 月 15 日、100 年 12 月

30 日、101 年 12 月 28 日訂約贈與系爭土地部分權利範圍各 5/10000、84/10000、76/10000；地

上建物部分權利範圍各 90/100、2/100、2/100 予長女○○○（下稱○君），並分別向原處分機關所屬大安分處（下稱大安分處）申報土地移轉現值及契稅，均經原處分機關核定按一般用地稅率課徵土地增值稅及由訴願人完納在案。訴願人復於 103 年 12 月 31 日再次訂約出售系爭土地剩餘權利範圍 74/10000（下稱系爭持分土地）及地上建物剩餘權利範圍 6/100（下稱系爭持分建物）予○君，並於 104 年 1 月 5 日向大安分處申報土地移轉現值及契稅，申請依土地稅法第 34 條第 5 項規定，按「一生一屋」自用住宅用地 10%優惠稅率課徵土地增值稅。經原處分機關審認訴願人前曾於 72 年 10 月 12 日適用「一生一次」自用住宅用地優惠稅率，本次移轉系爭持分土地雖符合土地稅法第 34 條第 5 項各款規定之情形，惟其係分次移轉系爭土地及建物予其同一成年子女，依財政部 99 年 10 月 29 日臺財稅字第 09904088910 號函釋意旨，適

用土地稅法第 34 條第 5 項規定者，應以自用住宅房地同時一次訂約出售者為限，遂以 104 年 1 月 8 日北市稽大安增字第 10470002400 號函核定，本次移轉系爭持分土地，應按一般用地稅率核課土地增值稅，其土地漲價總數額為新臺幣（下同）220 萬 4,729 元，應納土地增值稅額為 61 萬 6,724 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 104 年 4 月 24 日北市稽法甲字第 1043

0285700 號復查決定：「復查駁回」。該復查決定書於 104 年 4 月 28 日送達。訴願人仍不服，

於 104 年 5 月 21 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、本件訴願人雖於訴願書記載對原處分機關 104 年 1 月 8 日北市稽大安增字第 10470002400 號

函及 104 年 4 月 24 日北市稽法甲字第 10430285701 號函均表示不服，惟查訴願人對於原處

分機關 104 年 1 月 8 日北市稽大安增字第 10470002400 號函核課系爭持分土地之土地增值稅，業已依稅捐稽徵法第 35 條申請復查，並經原處分機關以 104 年 4 月 24 日北市稽法甲

字第 10430285700 號復查決定：「復查駁回。」在案。而前開 104 年 4 月 24 日北市稽法甲

字第 10430285701 號函僅係檢送復查決定書予訴願人，揆諸其真意，應係對該復查決定不服，合先敘明。

二、按稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項、第 2 項、第 3 項、第 6 項規定：「涉及租稅事項之法律，

其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。」「稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第二項或第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。」

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。但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」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一百者，就其漲價總數額徵收增值稅百分之二十。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一百以上未達百分之二百者，除按前款規定辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之三十。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二百以上者，除按前二款規定分別辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之四十。」第 34 條第 1 項至第 5 項規定：「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三公畝部分或非都市土地面積未超過七公畝部分，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；超過三公畝或七公畝者，其超過部分之土地漲價總數額依前條規定之稅率徵收之。前項土地於出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用前項規定。第一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一年以上者不在此限。土地所有權人，依第一項規定稅率繳納土地增值稅者，以一次為限。土地所有權人適用前項規定後，再出售其自用住宅用地，符合下列各款規定者，不受前項一次之限制：一、出售都市土地面積未超過一·五公畝部分或非都市土地面積未超過三·五公畝部分。二、出售時土地所有權人與其配偶及未成年子女，無該自用住宅以外之房屋。三、出售前持有該土地六年以上。四、土地所有權人或其配偶、未成年子女於土地出售前，在該地設有戶籍且持有該自用住宅連續滿六年。五、出售前五年內，無供營業使用或出租。」

財政部 99 年 10 月 29 日臺財稅字第 09904088910 號函釋：「主旨：土地所有權人先後訂

約

分次出售持分土地予其同一成年子女，是否有土地稅法第 34 條第 5 項規定之適用乙案。... 說明：..... 二、..... 適用上開法條規定者，應以自用住宅房地同時一次訂約出售者為限。.....」

三、本件訴願理由略以：訴願人前 3 次贈與所繳納土地增值稅均按一般用地稅率核課，僅本次訂約「出售」，完全符合土地稅法第 34 條第 5 項規定。原處分機關卻以財政部 99 年 10 月 29 日臺財稅字第 09904088910 號函釋予以復查駁回，顯然以行政函釋擴大母法之規定，似已涉及行政命令違反法律者。前開函釋，顯然對有財力之人有利，但對財力薄弱者，僅能就少許持分採買賣方式，是租稅歧視行為，對財力薄弱者之懲罰。

四、查訴願人分別於 99 年 4 月 15 日、100 年 12 月 30 日、101 年 12 月 28 日分別訂約贈與系爭土地

及地上建物之部分權利範圍予○君，並向大安分處申報土地移轉現值及契稅，案經原處分機關核定按一般用地稅率課徵土地增值稅在案。訴願人復於 103 年 12 月 31 日訂約出售系爭持分土地及系爭持分建物予○君，並於 104 年 1 月 5 日向大安分處申報土地移轉現值，申請依土地稅法第 34 條第 5 項規定，按「一生一屋」自用住宅用地 10% 優惠稅率課徵土地增值稅。有土地、建築改良物所有權買賣移轉契約書、土地增值稅（土地現值）申報書、契稅申報書、土地所有權人出售自用住宅用地申請適用土地稅法第 34 條第 5 項規定申明書、臺北市政府地政局地政整合資料庫 - 土地所有權部及土地標示部、建物所有權部及建物標示部、全戶戶籍資料等影本附卷可稽。原處分機關審認訴願人所有自用住宅房地未同時一次訂約出售，依財政部 99 年 10 月 29 日臺財稅字第 09904088910 號函釋

意

旨，不適用土地稅法第 34 條第 5 項規定，乃核定本次移轉系爭持分土地按一般用地稅率課徵土地增值稅額為 61 萬 6,724 元。

五、惟按財政部 99 年 10 月 29 日臺財稅字第 09904088910 號函釋，係針對土地所有權人先後訂

約分次出售持分土地予其同一成年子女，有無土地稅法第 34 條第 5 項規定之適用所為之解釋。該函釋意旨明白指出適用土地稅法第 34 條第 5 項應以自用住宅房地同時一次訂約出售者為限。查本件訴願人分年訂約贈與系爭土地及地上建物部分權利範圍予其成年子女○君，並經原處分機關按一般用地稅率核課土地增值稅在案。嗣復訂約出售系爭持分土地及系爭持分建物予○君，是否屬此函釋所稱一次訂約出售，而有土地稅法第 34 條第 5 項規定之適用，不無疑義？實有進一步釐清之必要，宜由原處分機關報請中央主管機關財政部釋示。從而，應將原處分及原復查決定均撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，依訴願法第 81 條，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 楊 芳 玲
委員 王 曼 萍
委員 劉 宗 德
委員 紀 聰 吉
委員 葉 建 廷
委員 范 文 清
委員 王 韻 茹
委員 傅 玲 靜
委員 吳 秦 雯

中華民國 104 年 8 月 6 日

市長 柯文哲

法務局局長 楊芳玲 決行