

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 105 年 6 月 17 日北市稽法乙字第 10532554900 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、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、84/10

000、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

1

0470002400 號函核定，該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。

號

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 10430285700

嗣

復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，於 104 年 5 月 21 日第 1 次向本府提起訴願，

撤

經本府以 104 年 8 月 6 日府訴一字第 10409103200 號訴願決定：「原處分及原復查決定均

銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。」

二、原處分機關依訴願決定撤銷意旨重新審查，並經由本府財政局函請財政部釋示。嗣財政部以 104 年 12 月 22 日臺財稅字第 10400162040 號函復略以，土地所有權人出售贈與後剩餘

之部分持分房地，倘房屋及土地係同時出售，如符合土地稅法第 34 條第 5 項各款規定，可依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅；惟其出售之房屋與其成年子女共有，其適用自用住宅用地稅率之面積，應按其房屋所有權持分比例計算。原處分機關爰以 105 年 1 月 6 日北市稽大安丙字第 10555003000 號函，核定系爭土地面積 1.26 平方公尺（宗地面積 880 平方公尺×權利範圍 239/10000×系爭持分建物權利範圍 6/100=1.26 平方公尺】部分，

按

自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，其餘面積 5.25 平方公尺部分仍按一般用地稅率課徵土地增值稅，並退還溢繳土地增值稅 7 萬 8,802 元。訴願人不服，申請更正，經原處分機關以 105 年 2 月 4 日北市稽大安丙字第 10553581700 號函否准所請。訴願人仍不服，申請

復

查，經原處分機關以 105 年 6 月 17 日北市稽法乙字第 10532554900 號復查決定：「復查

駁

回。」該復查決定書於 105 年 6 月 21 日送達，訴願人仍不服，於 105 年 7 月 15 日第 2 次

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亦不服原處分機關 105 年 2 月 4 日北市稽大安增（丙）字第 10553581700 號函，惟訴願人對該函業依稅捐稽徵法第 35 條規定申請復查，並經原處分機關作成 105 年 6 月 17 日北市稽法乙字第 10532554900 號復查決定在案；揆其真意，應係對

該復查決定不服，合先敘明。

二、按稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」

土地稅法第 5 條規定：「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。……前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」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。.....」

104 年 12 月 22 日臺財稅字第 10400162040 號函釋：「.....說明：.....二、土地所有

權

人出售土地申請適用土地稅法第 34 條第 5 項規定，按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅

，依該項第 2 款規定，須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。是符合該規定僅有 1 戶自用住宅者，如非同時 1 次全部出售，而係分次就該自用房屋及坐落土地之部分持分併同出售，其於各次出售後如尚有剩餘持分房屋，自與上開條款規定不符。須出售後已無剩餘持分房屋，該次之出售行為始符合該款規定。本案土地所有權人出售贈與後剩餘之部分持分房地，倘房屋及土地係同時出售，且出售後其與配偶及未成年子女已無其他房屋，該次出售之自用住宅用地符合前揭條項第 2 款規定，如經查明亦符合同條項其他各款規定，可依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。另其出售之房屋與其成年子女共有，其適用自用住宅用地稅率之面積，應按其房屋所有權持分比例計算。」

財政部賦稅署 105 年 6 月 1 日臺稅財產字第 10504008330 號函釋：「……說明：……

二

意

、按土地稅法第 34 條於 98 年 12 月 30 日增定第 5 項規定（以下簡稱本條項），按其立法旨，係為落實一生一屋之受惠原則，經參考國外有關自用住宅出售課稅優惠規定，且考量自用住宅一般係供家庭核心成員夫妻及其未成年子女居住使用，爰有限度放寬一生一次適用優惠稅率之限制，故再次出售自用住宅用地得適用優惠稅率之規定，應以土地所有權人與其配偶、未成年子女所居住之住所為適用範圍，始符合一生一屋之理念。又為兼顧防杜規避稅負並考量地方財政因素，明定必須同時符合本條項各款要件，始有其適用。三、土地稅法第 9 條及同法施行細則第 4 條係分別規定自用住宅用地定義及其地上建物之權屬，是出售土地適用自用住宅用地稅率時，除符合上開規定外，仍須符合本條項各款規定。依本條項第 2 款及第 4 款規定文義與體系解釋，適用本條項規定，其地上房屋權屬已限縮在『土地所有權人或其配偶、「未成年子女」』（不包括成年子女）所有或共有者為範圍，並以此等家庭核心成員僅擁有 1 屋為主要前提要件，非謂符合土地稅法第 9 條及同法施行細則第 4 條所定自用住宅用地者，即不再論究其地上房屋權屬是否為『土地所有權人或其配偶、「未成年子女」』所有或共有。爰土地所有權人出售土地，依本條項規定適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，其地上建物應以土地所有權人或其配偶、未成年子女所有為限甚明，倘該地上建物非屬上開規定所有權人所有，自無本條項之適用。四、依上，土地所有權人之地地上房屋，僅土地所有權人持分房屋比例計算之土地面積符合本條項規定，其成年子女持分房屋部分比例計算之土地面積，應無本條項之適用……。」

三、本件訴願理由略以：土地稅法第 9 條、第 34 條第 5 項及同法施行細則第 4 條規定，僅規定

享有優惠稅率之面積上限，而無適用面積之下限規定。財政部 104 年 12 月 22 日臺財稅字

第 10400162040 號函釋，違反行政程序法第 4 條、第 6 條及第 8 條誠實信用及信賴保護原則等基本精神。

四、查本件前經本府以 104 年 8 月 6 日府訴一字第 10409103200 號訴願決定：「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。」撤銷理由略以：「……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？……。」案經原處分機關依本府訴願決定撤銷意旨，轉請本府財政局函報財政部釋示，嗣經財政部以 104 年 12 月 22 日臺財稅字第

1

0400162040 號函釋略以，土地所有權人出售贈與後剩餘之部分持分房地，倘房屋及土地係同時出售，如符合土地稅法第 34 條第 5 項各款規定，可依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅；惟其出售之房屋與其成年子女共有，其適用自用住宅用地稅率之面積，應按其房屋所有權持分比例計算。原處分機關依財政部前揭函釋意旨，核定系爭土地按訴願人房屋所有權持分比例計算，面積 1.26 平方公尺按自用住宅用地稅率課徵，其餘面積 5.25 平方公尺仍按一般用地稅率課徵土地增值稅，並退還溢繳土地增值稅 7 萬 8,802 元，自屬有據。

五、至訴願人主張土地稅法第 9 條等規定，並無規定優惠稅率適用面積之下限；財政部 104 年 12 月 22 日臺財稅字第 10400162040 號函釋，違反行政程序法第 4 條等規定云云。按申請依

土地稅法第 34 條第 5 項規定按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅者，必須同時符合該條項各款規定，其中第 2 款業已明定出售自用住宅用地時，所有權人與其配偶及未成年子女無自用住宅以外房屋。另土地所有權人出售贈與後剩餘之部分持分房地，倘房屋及土地係同時出售，且符合土地稅法第 34 條第 5 項各款規定，可依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。惟如出售之房屋與其成年子女共有，其適用自用住宅用地稅率之面積，應按其房屋所有權持分比例計算；又依土地稅法第 34 條第 5 項規定適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，其地上建物應以土地所有權人或其配偶、未成年子女所有為限；亦分別

有財政部 104 年 12 月 22 日臺財稅字第 10400162040 號及財政部賦稅署 105 年 6 月 1 日臺稅財

產字第 10504008330 號函釋意旨可資參照。經查訴願人於 103 年 12 月 31 日訂約出售系爭持分土地時，其所有系爭持分建物之權利範圍僅 6/100，其餘 94/100 為其成年子女○君所有，並非其配偶或未成年子女所有，原處分機關依上開規定及函釋意旨，按房屋所有權持分比例計算，核定系爭土地得適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之面積為 1.26 平方公尺，其餘面積 5.25 平方公尺，仍按一般用地稅率課徵土地增值稅，並無違誤。復按行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用，有司法院釋字第 287 號解釋意旨可參。又依稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定，財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。準此，上開財政部函釋僅係闡明相關法規原意，原處分機關並非以上開函釋作為核課系爭土地土地增值稅之法源依據，而係依土地稅法第 34 條規定課徵土地增值稅。是訴願主張，亦不足採。從而，本件原處分機關復查決定駁回訴願人復查之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會代理主任委員 林 淑 華（請假）
委員 張 慕 貞（代理）
委員 劉 宗 德
委員 紀 聰 吉
委員 戴 東 麗
委員 柯 格 鐘
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 105 年 10 月 4 日

市長 柯文哲

法務局代理局長 林淑華決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。（臺北高等行政法院地址：臺北市士林區文林路 725 號）