

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 114 年 5 月 26 日北市稽萬華增字第 11487013781 號函及 114 年 7 月 11 日北市稽法甲字第 1143000776 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

#### 主文

訴願駁回。

#### 事實

訴願人前於民國（下同）92 年 5 月 30 日立約出售其所有新北市（按：斯時為臺北縣）○○區土地（下稱新北市土地），業依土地稅法行為時第 34 條第 1 項規定，按一生一次之自用住宅用地稅率課徵土地增值稅在案。嗣訴願人於 114 年 4 月 18 日立約出售其所有本市○○區○○段○○段○○地號土地（宗地面積 40,501 平方公尺，權利範圍 50/90,000，持分面積為 22.5 平方公尺，下稱系爭土地；地上建物門牌為本市○○區○○路○○巷○○號○○樓之○○，下稱系爭房屋；下合稱系爭房地），另於 114 年 5 月 14 日委由代理人○○○填具土地增值稅（土地現值）申報書向原處分機關所屬萬華分處（下稱萬華分處）申報系爭土地移轉現值，並檢附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（下稱申明書），申請系爭土地依土地稅法第 34 條第 5 項規定按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，不受一生一次之限制。經萬華分處查得系爭房地於 114 年 4 月 18 日出售前 6 年內（108 年 4 月 19 日至 114 年 4 月 18 日），訴願人之戶籍於 111 年 1 月 14 日至同年 10 月 11 日期間遷出系爭房屋，至 111 年 10 月 12 日始恢復設籍系爭房屋；案經原處分機關審認訴願人或其配偶、未成年子女未於系爭土地出售前在該地設有戶籍連續滿 6 年，不符土地稅法第 34 條第 5 項第 4 款規定，乃以 114 年 5 月 26 日北市稽萬華增字第 11487013781 號函（下稱原處分）通知訴願人，核定系爭土地按一般用地稅率課徵土地增值稅及應納土地增值稅額為新臺幣（下同）106 萬 3,660 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 114 年 7 月 11 日北市稽法甲字第 1143000776 號復查決定（下稱復查決定）：「復查駁回。」該復查決定書於 114 年 7 月 15 日送達，訴願人不服原處分及復查決定，於 114 年 7 月 15 日經由原處分機關向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答

辯。

## 理由

一、按土地稅法第 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……。」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、直系親屬於該地辦理戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」第 28 條本文規定：「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、第 7 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。」「持有土地年限超過三十年以上者，就其土地增值稅超過第一項最低稅率部分減徵百分之三十。」78 年 10 月 30 日修正公布之第 34 條第 1 項、第 4 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……。」「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。」第 34 條第 1 項、第 4 項、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……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……其超過部分之土地漲價總數額，依前條規定之稅率徵收之。」「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。」

戶籍法第 4 條規定：「戶籍登記，指下列登記：……三、遷徙登記：（一）遷出登記。（二）遷入登記。（三）住址變更登記。……」第 16 條第 3 項規定：「出境二年以上，應為遷出登記。但有下列情形之一者，不適用之：一、因公

派駐境外之人員及其眷屬。二、隨我國籍遠洋漁船出海作業。」

土地稅法施行細則第 4 條規定：「本法第九條之自用住宅用地，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。」

自用住宅用地土地增值稅書面審查作業要點第 14 點第 1 款、第 2 款規定：「申請適用土地稅法第三十四條第五項規定（以下簡稱一生一屋）按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅案件，應依下列規定辦理：（一）利用戶政資訊運用系統查詢該址出售前有無土地所有權人或其配偶、未成年子女在該地設立戶籍連續滿六年及出售前五年內有無他人設立戶籍，必要時得函詢自用住宅用地所在地戶政事務所調查戶籍有關資料。（二）利用線上查詢曾否享用自用住宅用地稅率系統查詢土地所有權人是否曾經適用一生一次自用住宅用地稅率繳納土地增值稅。」財政部 66 年 8 月 30 日台財稅第 35773 號函釋（下稱 66 年 8 月 30 日函釋）：「土地所有權人出售土地申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，經會商決定：……（三）土地所有權人出售其自用住宅用地，於申請移轉登記之日起，雖已遷離該址，惟經查明簽訂買賣契約之日確曾設籍該址者，仍准按自用住宅用地稅率計課土地增值稅。……」

112 年 10 月 16 日台財稅字第 11204659830 號令（下稱 112 年 10 月 16 日令）：「一、本部及各權責機關在 112 年 9 月 12 日以前發布之土地稅釋示函令，凡未編入 112 年版『土地稅法令彙編』者，除屬當然或個案核示、解釋者外，自 113 年 1 月 1 日起，非經本部重行核定，一律不再援引適用。二、凡經收錄於上開 112 年版彙編而屬臺灣省政府及前臺灣省政府財政廳發布之釋示函令，可繼續援引適用。三、上開 112 年版彙編所收錄之釋示函令均經本部於 112 年重新研審保留適用。」

## 二、本件訴願理由略以：

（一）系爭房地未曾作為營業用途或出租，歷年房屋稅與地價稅均註記為「自用」、「自住」，可佐證系爭土地使用性質，符合土地稅法第 34 條第 1 項所稱之「自用住宅用地」要件。

（二）訴願人於 111 年間因 COVID-19 疫情嚴峻，長期滯留海外，戶政機關依規定將訴願人戶籍遷出系爭房屋，屬不可抗力；訴願人於 111 年 10 月返台後居家隔離第 1 天即緊急送醫住院，致無法及時辦理戶籍遷回，此健康障礙，不可歸責於訴願人。依據財政部 111 年 4 月 12 日台財稅字第 11104541300 號函（下稱財政部 111 年函），因疫情或不可抗力因素致戶籍中斷者，稅捐稽徵機關應從寬認定自用住宅用地要件。原處分機關未依該函釋精神考量本案特殊情形，僅形式上認定戶籍中斷即喪失優惠稅率資格，違反比例原則、平等

原則及誠信原則，亦構成行政裁量怠惰。

(三) 訴願人雖於 92 年曾出售他筆土地並適用自用住宅用地 10% 優惠稅率，惟該限制條款係自 103 年正式施行，原處分所據優惠稅率僅能適用 1 次之理由，並無正當法律依據，且未考量財政部 111 年函，與中央執法標準不一致，侵害訴願人信賴利益。

三、查訴願人前於 92 年 5 月 30 日立約出售新北市土地時，業適用土地稅法行為時第 34 條第 1 項所定之一生一次自用住宅用地稅率課徵土地增值稅在案。嗣訴願人於 114 年 4 月 18 日立約出售系爭土地，申請依土地稅法第 34 條第 5 項規定，按自用住宅用地稅率 10% 課徵土地增值稅。經原處分機關查得訴願人有事實欄所述自 111 年 1 月 14 日至 111 年 10 月 11 日止未設籍於系爭房屋，有訴願人或其配偶、未成年子女未於系爭土地出售前在該地設立戶籍連續滿 6 年之情形，不符土地稅法第 34 條第 5 項第 4 款規定之要件；有系爭土地 114 年 4 月 18 日土地所有權買賣移轉契約書、114 年 5 月 14 日土地增值稅（土地現值）申報書、申明書、系爭土地之土地所有權相關部別列印及系爭房屋之建物所有權相關部別列印畫面、訴願人之個人戶籍資料、其與次子即訴願代理人○○○（下稱○君）之全戶除戶資料、家庭成員（一親等）資料查詢清單、房屋稅籍主檔查詢全國財產稅總歸戶財產查詢清單、自用住宅用地優惠稅率查詢資料等影本附卷可稽，原處分及復查決定自屬有據。

四、至訴願人主張系爭土地符合自用住宅用地要件；訴願人於 111 年間因疫情或不可抗力因素致戶籍中斷，原處分機關應依財政部 111 年函從寬認定自用住宅用地要件；土地稅法第 34 條限制條款係 103 年正式施行，原處分違反比例原則、平等原則、誠信原則，侵害信賴利益、裁量怠惰云云：

(一) 按土地稅法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦理戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地；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；另按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十徵收之；土地所有權人依該自用住宅用地稅率繳納土地增值稅者，以 1 次為限；復按土地所有權人適用該自用住宅用地稅率繳納土地增值稅後，再出售其自用住宅用地，符合土地稅法第 34 條第 5 項各款規定者，不受 1 次之限制；揆諸土地稅法第 9 條、行為時第 34 條第 1 項、第 4 項及現行第 34 條第 1 項、第 4 項、第 5 項、土地稅法施行細則第 4 條等規定自明。

(二) 查訴願人前於 92 年 5 月 30 日立約出售新北市土地時，業已適用土地稅法

行為時第 34 條第 1 項所定之一生一次自用住宅用地稅率課徵土地增值稅在案。嗣訴願人於 114 年 4 月 18 日立約出售系爭土地，於 114 年 5 月 14 日向萬華分處申報系爭土地移轉現值，並申請依土地稅法第 34 條第 5 項規定按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅；依卷附資料所示，訴願人及其次子○君於上開系爭土地出售日設籍於系爭房屋，且該地無出租或供營業用之情，則系爭土地屬土地稅法第 9 條所定自用住宅用地。是訴願人須符合土地稅法第 34 條第 5 項各款規定，始不受同條第 4 項所定一生一次自用住宅用地稅率之限制。經查，據原處分機關於 114 年 7 月 25 日北市稽法甲字第 1143000984 號函附訴願答辯書理由四、（二）所陳，依財政部 66 年 8 月 30 日函釋意旨，土地所有權人於立約出售日應在該地設有戶籍，始屬出售自用住宅用地，是土地稅法第 34 條第 5 項第 4 款所定「出售前」之 6 年期間，應以立約出售日為基準日，往前連續計算 6 年；則本件系爭土地之立約出售日為 114 年 4 月 18 日，故訴願人或其配偶、未成年子女應於 108 年 4 月 19 日至 114 年 4 月 18 日期間，在系爭土地其上系爭房屋連續設有戶籍且持有系爭房屋。然依卷附訴願人之個人戶籍資料及全戶除戶資料等影本所示，訴願人於 102 年 8 月 26 日戶籍遷入系爭房屋，嗣於 108 年 12 月 25 日出境，經戶政機關於 111 年 1 月 14 日逕為戶籍遷出登記，訴願人雖於 111 年 10 月 12 日辦竣戶籍登記於系爭房屋，惟其自 111 年 1 月 14 日至 111 年 10 月 11 日期間未於系爭房屋設有戶籍；又依卷附資料所示，訴願人於 71 年間離婚無配偶，長子未設籍系爭房屋，而其次子○君於上述訴願人未設籍系爭房屋期間雖設籍於系爭房屋，然斯時○君已成年，亦不符土地稅法第 34 條第 5 項第 4 款所定「未成年子女」。是原處分機關審認訴願人或其配偶、未成年子女於系爭土地出售前 6 年（108 年 4 月 19 日至 114 年 4 月 18 日），未在該地設有戶籍連續滿 6 年，不符土地稅法第 34 條第 5 項第 4 款規定，乃核定系爭土地按一般用地稅率課徵土地增值稅及應納稅額為 106 萬 3,660 元，並無違誤。

- (三) 另按財政部 112 年 10 月 16 日令訂定之適用原則，該部及各權責機關在 12 年 9 月 12 日以前發布之土地稅釋示函令，凡未編入 112 年版「土地稅法令彙編」者，除屬當然或個案核示、解釋者外，自 113 年 1 月 1 日起，非經該部重行核定，一律不再援引適用；查本件訴願人引用之財政部 111 年函，業經原處分機關於訴願答辯書理由四、（二）陳明 112 年版「土地稅法令彙編」查無該函；訴願書亦僅記載文號，而未檢附該函供核；又依卷附財政部 111 年 7 月 26 日台財稅第 11104610910 號函內容，疫情期間戶籍

遭遷出者，應依土地稅法第 41 條申請「地價稅」自用住宅用地稅率千分之二，亦與本案土地增值稅不同，無從比附援引。復查訴願人於 92 年出售新北市土地適用之 78 年 10 月 30 日修正公布土地稅法第 34 條第 4 項，業規定土地增值稅按自用住宅用地稅率課徵以 1 次為限，與現行土地稅法第 34 條第 4 項規定相同，訴願人主張該限制規定係 103 年施行，容有誤解，委難採憑。又財政部為規範土地增值稅審查，訂有自用住宅用地土地增值稅書面審查作業要點，按該要點第 14 點規定，原處分機關受理申請適用土地稅法第 34 條第 5 項規定規定案件，應利用戶政資訊運用系統查詢該址出售前有無土地所有權人或其配偶、未成年子女在該地設立戶籍連續滿 6 年及出售前 5 年內有無他人設立戶籍，必要時得函詢自用住宅用地所在地戶政事務所查調戶籍有關資料，及利用線上查詢曾否享用自用住宅用地稅率系統查詢土地所有權人是否曾經適用一生一次自用住宅用地稅率繳納土地增值稅；是原處分機關依職權調查證據並作成原處分，並無違反比例原則、平等原則及誠信原則或侵害信賴利益、裁量怠惰等情。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所為原處分，並無違誤，復查決定遞予維持，揆諸前揭規定，亦無不合，均應予維持。

五、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。

訴願審議委員會主任委員 連 堂 凱（請假）  
委員 張 慕 貞（代行）  
委員 陳 愛 娥  
委員 盛 子 龍  
委員 邱 駿 彥  
委員 陳 衍 任  
委員 陳 佩 慶  
委員 邱 子 庭

中 華 民 國 114 年 9 月 17 日

本案依分層負責規定授權人員決行

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：臺北市士林區福國路 101 號）