

訴 願 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 115 年 2 月 25 日北市稽大安增字第 11587009971 號函及 115 年 4 月 27 日北市稽法甲字第 1153000402 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（宗地面積 123 平方公尺，權利範圍 25,212/123,000，持分面積 25 平方公尺；下稱原所有○○土地）及地上房屋（門牌號碼：本市大安區○○街○○巷○○號及○○號○○樓，下合稱原有房屋），前依都市危險及老舊建築物加速重建條例規定（下稱危老條例）申請重建，起造人○○○○○○股份有限公司（下稱○○公司）於民國（下同）108 年 12 月 25 日領有本府都市發展局（下稱都發局）xxx 建字第 xxxx 號建造執照（下稱系爭建照）；嗣原有房屋拆除，經訴願人於 112 年 9 月 4 日立約出售其原所有○○土地予案外人○○公司，並依土地稅法第 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。案外人○○公司就上開危老重建案，新建 1 幢 1 棟地上 7 層、地下 2 層共 19 戶建築物，領有都發局 xxx 年使字第 xxxx 號使用執照（下稱系爭使照）；案經訴願人取得本市大安區○○段○○小段○○地號土地（宗地面積 280 平方公尺，權利範圍 325/10,000，持分面積為 9.1 平方公尺，下稱系爭土地；地上建物門牌為本市大安區○○街○○巷○○號○○樓，權利範圍 1/2，下稱系爭房屋；下合稱系爭房地），分別於 113 年 1 月 18 日、113 年 2 月 22 日辦竣系爭土地、系爭房屋之所有權移轉登記。

二、嗣訴願人於 115 年 1 月 30 日立約出售其所有系爭房地，並於同日委由代理人○○○填具土地增值稅（土地現值）申報書（下稱申報書）向原處分機關所屬大安分處（下稱大安分處）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。經大安分處查得訴願人於 113 年 2 月 22 日取得

系爭房屋所有權，並於 113 年 7 月 8 日遷入戶籍迄今；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且持有該自用住宅連續滿 6 年，不符土地稅法第 34 條第 5 項第 4 款規定，乃以 115 年 2 月 25 日北市稽大安增字第 11587009971 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）111 萬 613 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 115 年 4 月 27 日北市稽法甲字第 1153000402 號復查決定（下稱復查決定）：「復查駁回。」該復查決定書於 115 年 4 月 30 日送達，訴願人不服原處分及復查決定，於 115 年 5 月 11 日向本府提起訴願，同年 6 月 2 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理 由

- 一、查本件依訴願書記載：「……訴願請求一、撤銷原處分及復查決定。……」及補充狀所載：「……復查決定書文號：北市稽法甲字第 1153000402 號……」揆其真意，訴願人應係對原處分及復查決定均有不服而提起本件訴願，合先敘明。
- 二、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、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，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。」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。」

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查調戶籍有關資料。（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 74 年 2 月 5 日台財稅第 11501 號及 74 年 5 月 31 日台財稅第 16869 號函釋（下稱 74 年 2 月 5 日及 74 年 5 月 31 日函釋）：「地上房屋拆除改建後出售土地，自用住宅用地之認定標準：（一）房屋拆除改建後，在使用執照尚未核發前或在核發當日申報土地移轉現值者，應按拆除改建前房屋各層實際使用情形所占土地面積比例，分別適用自用住宅用地稅率及一般稅率計課土地增值稅。（二）在房屋拆除改建完成已核發使用執照後申報土地移轉現值者，不論建築完成核發使用執照至出售土地期間之長短，應按新建房屋各層、各戶實際使用情形所占土地面積比例，分別適用自用住宅用地稅率及一般稅率計課土地增值稅，至於拆除改建前之使用情形，免再調查。但出售土地時，使用執照所載起造人或已辦妥建物所有權登記之建物所有權人，倘非土地所有權人本人或其配偶或直系親屬者，應按一般稅率計課土地增值稅。」

三、本件訴願及補充理由略以：訴願人係因配合政府危老重建政策而拆除重建，施工期間無法居住於原址，並暫時遷出戶籍，屬客觀上無法繼續設籍與居住之非自願中斷。訴願人原即為系爭房地所有權人，長期持有並自住逾 50 年，危老重建後取得之房屋，實質上係原有權利之延續與轉換，而非全新投資取得之房屋。原處分機關僅以登記原因為買賣，即否定訴願人長期自住之實質經濟關係，已違反納稅者權利保護法第 7 條第 2 項、實質課稅原則、租稅公平原則、平等原則、信賴保護原則及比例原則。請撤銷原處分及復查決定，並准予訴願人適用土地稅法第 34 條第 5 項優惠稅率。

四、查訴願人如事實欄所述，前於 112 年 9 月 4 日立約出售其原所有○○土地時，業適用土地稅法第 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 115 年 1 月 30 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於 113 年 2 月 22 日取得系爭房屋所有權，並於 113 年 7 月 8 日遷入戶籍迄今，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且持有系爭房屋連續滿 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 115 年 1 月 30 日土地所有權買賣移轉契約書、系爭房屋 115 年 1 月 30 日建築改良物所有權買賣移轉契約書、115 年 1 月 30 日申報書、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、全戶戶籍資料、一親等資料線上查詢畫面列印、房屋稅主檔查詢、全國財產稅總歸戶財產查詢清單、系爭房屋之異動索引內容、112 年 9 月 4 日土地增值稅（土地現值）申報書、原所有○○土地 112 年 9 月 4 日土地所有權買賣移轉契約書、適用自用住宅用地稅率查詢案件回覆通知書、系爭土地移轉（取得及出售）情形表格、課徵土地增值稅處理意見表、系爭建照存根、系爭使照存根、113 年 1 月 11 日契稅申報書、訴願人之戶籍謄本（除戶全部）等影本附卷可稽，原處分及復查決定自屬有據。

五、至訴願人主張其係配合危老重建政策而拆除重建，並暫時遷出戶籍，其無法繼續設籍及居住為非自願，訴願人實已持有系爭房屋及自住逾 50 年；危老重建後取得之房屋，係原有權利之延續與轉換，而非新取得之房屋，原處分機關僅以登記原因為買賣即否定訴願人長期自住之事實，違反實質課稅原則、租稅公平原則、平等原則、信賴保護原則及比例原則云云：

（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、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，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、第 34 條第 1 項、第 4 項、第 5 項及土地稅法施行細則第 4 條等規定自明。又按在房屋拆除改建完成已核發使用執照後申報土地移轉現值者，不論建築完成

核發使用執照至出售土地期間之長短，應按新建房屋各層、各戶實際使用情形所占土地面積比例，分別適用自用住宅用地稅率及一般稅率計課土地增值稅，並有財政部 74 年 2 月 5 日及 74 年 5 月 31 日函釋意旨可資參照。

- (二) 查本件依卷附資料所示，訴願人原所有○○土地及地上原有房屋，前依危老條例申請重建，大安分處於 109 年 7 月 22 日派員現勘查核原有房屋已拆除，經訴願人於 112 年 9 月 4 日立約出售其原所有○○土地予案外人○○公司，業已適用土地稅法第 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。其後，上開危老重建案領有系爭使照，訴願人取得系爭房地並分別於 113 年 1 月 18 日及同年 2 月 22 日辦竣系爭土地及系爭房屋之所有權移轉登記。嗣訴願人於 115 年 1 月 30 日立約出售系爭房地，於同日向大安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，訴願人及其子○○○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，系爭房屋於 112 年 11 月 1 日經都發局核發系爭使照，訴願人於 113 年 2 月 22 日取得系爭房屋所有權，並於同年 7 月 8 日遷入戶籍，另其子○○○（83 年生，103 年已成年）於 113 年 4 月 1 日遷入戶籍，嗣訴願人於 115 年 1 月 30 日立約出售系爭房地，並於 115 年 3 月 16 日辦竣系爭房屋所有權移轉登記；並有系爭使照存根、系爭房屋異動索引內容、訴願人全戶戶籍資料等影本附卷可稽。是參照財政部 74 年 2 月 5 日及 74 年 5 月 31 日函釋意旨，系爭房屋既經核發使用執照，即應按新建房屋各層、各戶實際使用情形所占土地面積比例，分別適用自用住宅用地稅率及一般稅率計課土地增值稅，至於拆除改建前之情形，免再調查；則原處分機關審認訴願人於 113 年 2 月 22 日登記取得系爭房屋所有權，雖自 113 年 7 月 8 日辦竣戶籍登記於系爭房屋，惟迄至其 115 年 1 月 30 日立約出售系爭房地為止，訴願人未在系爭土地設有戶籍連續滿 6 年（按：訴願人配偶戶籍未設於系爭房屋，另訴願人之子○○○雖設籍但已成年）且未持有系爭房屋連續滿 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 111 萬 613 元，並無違誤。

- (三) 另觀諸土地稅法 98 年 12 月 30 日增訂第 34 條第 5 項之立法理由，為落實一生一屋之受惠原則，宜適度放寬原適用優惠稅率之次數限制，爰增訂第 5

項，對於土地所有權人於適用第 4 項規定後，再次出售其自用住宅用地，符合一定條件者，可再依第 1 項規定之優惠稅率繳納土地增值稅，不受第 4 項規定 1 次之限制；復依第 34 條第 5 項第 4 款規定，土地所有權人或其配偶、未成年子女於土地出售前，須在該地設有戶籍且持有該自用住宅連續滿 6 年；依第 4 款文義觀之，係指須在所售土地上之自用住宅設有戶籍且持有該自用住宅均連續滿 6 年。本件如前所述，訴願人之原有房屋已於 109 年 7 月 22 日經現勘已拆除，原有房屋坐落之原所有○○土地亦於 112 年 9 月 4 日立約出售，並適用一生一次自用住宅用地稅率課徵土地增值稅在案；是本件訴願人就其 115 年 1 月 30 日立約出售系爭房地並申請系爭土地適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，不受一生一次之限制，須檢視系爭土地上之系爭房屋是否符合土地稅法第 34 條第 5 項第 4 款所定有訴願人、其配偶或未成年子女設有戶籍且訴願人持有系爭房屋均連續滿 6 年之要件，而與已拆除之原有房屋無關。復觀諸危老條例規定，未如同都市更新條例第 56 條規定：「權利變換後，原土地所有權人應分配之土地及建築物，自分配結果確定之日起，視為原有。」定有危老重建後取得之房屋視為原有之明文，土地稅法亦未定有該法第 34 條第 5 項第 4 款之自用住宅，如屬危老重建後取得之房屋，其持有年限得與拆除前之原有房屋持有年限併同計算之明文；是訴願人主張危老重建後取得之房屋係原有權利之延續與轉換，非新取得之房屋，原處分機關否定訴願人長期自住之事實等語，應係誤解法令，尚難採憑。據上，本件原處分機關審認訴願人於 113 年 2 月 22 日登記取得系爭房屋所有權、113 年 7 月 8 日遷入戶籍，迄至 115 年 1 月 30 日立約出售系爭房地為止，在該地設有戶籍及持有系爭房屋之時間均未連續滿 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，於法有據，亦與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性質，並無不合，原處分尚無訴願人所稱違反實質課稅原則、租稅公平原則、平等原則、信賴保護原則、比例原則之情事。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。

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。

訴願審議委員會主任委員 連 堂 凱（請假）

委員 張 慕 貞（代行）

委員 盛 子 龍

委員 邱 駿 彥
委員 李 瑞 敏
委員 陳 衍 任
委員 周 宇 修
委員 陳 佩 慶
委員 邱 子 庭
委員 陳 陽 升

中 華 民 國 115 年 8 月 7 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）