

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 110 年 1 月 11 日北市稽法乙字第 1093002926 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

訴願人於民國（下同）109 年 9 月 27 日立約出售因參與都市更新權利變換取得之本市士林區○○段○○小段○○、○○地號土地（宗地面積分別為 450 平方公尺、1,086.96 平方公尺，權利範圍均為 101/10,000，持分面積分別為 4.55 平方公尺、10.98 平方公尺，合計 15.53 平方公尺，下稱系爭 2 筆土地；地上建物門牌為本市士林區○○○路○○段○○號○○樓，權利範圍為全部，下稱系爭房屋），嗣於 109 年 10 月 21 日向原處分機關所屬士林分處（下稱士林分處）申報系爭 2 筆土地之移轉現值及申請依土地稅法第 34 條第 5 項規定，按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。經原處分機關查得訴願人持有系爭房屋及於系爭 2 筆土地設立戶籍均未滿 6 年，不符土地稅法第 34 條第 5 項第 4 款規定，審認系爭 2 筆土地應按一般用地稅率課徵土地增值稅，又系爭 2 筆土地部分面積（3.27 平方公尺、7.89 平方公尺，計 11.16 平方公尺；係都市更新後應分配部分，下稱應分配部分）係屬更新後第 1 次移轉，符合都市更新條例第 67 條第 1 項第 4 款規定，另減徵土地增值稅 40%，其餘面積（1.28 平方公尺、3.09 平方公尺，計 4.37 平方公尺；係訴願人於都市更新增買部分，下稱增買部分）則無減徵規定之適用。原處分機關乃以 109 年 11 月 4 日北市稽士林增字第 1098705005 號函核定訴願人應納土地增值稅計新臺幣（下同）68 萬 828 元（應分配部分各為 15 萬 4,338 元、51 萬 8,163 元，計 67 萬 2,501 元；增買部分各為 6,054 元、2,273 元，計 8,327 元）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 110 年 1 月 11 日北市稽法乙字第 1093002926 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於 110 年 1 月 13 日送達，訴願人仍不服，於 110 年 1 月 18 日經由原處分機關向本府

提起訴願，3月22日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

- 一、按土地稅法第5條第1項第1款、第2項規定：「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、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；.....。」「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。」
- 都市更新條例第3條第7款規定：「本條例用詞，定義如下：.....七、權利變換：指更新單元內重建區段之土地所有權人、合法建築物所有權人、他項權利人、實施者或與實施者協議出資之人，提供土地、建築物、他項權利或資金，參與或實施都市更新事業，於都市更新事業計畫實施完成後，按其更新前權利價值比率及提供資金 額度，

分配更新後土地、建築物或權利金。」第 52 條第 1 項、第 2 項規定：「權利變換後之土地及建築物扣除前條規定折價抵付共同負擔後，其餘土地及建築物依各宗土地權利變換前之權利價值比率，分配與原土地所有權人。……。」「依前項規定分配結果，實際分配之土地及建築物面積多於應分配之面積者，應繳納差額價金；實際分配之土地及建築物少於應分配之面積者，應發給差額價金。」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。」第 67 條第 1 項第 4 款規定：「更新單元內之土地及建築物，依下列規定減免稅捐：……四、依權利變換取得之土地及建築物，於更新後第一次移轉時，減徵土地增值稅及契稅百分之四十。」

二、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 訴願人自 99 年 4 月 12 日起設籍並居住於本市士林區○○路○○號○○樓，嗣參與都市更新權利變換後，回獲配宅自住屬實，自始至終並無放棄自用。
- (二) 都市更新條例第 56 條規定，權利變換後原所有權人應分配之土地及建築物，自分配結果之日起，視為原有，即自始未為移轉，亦即視為新配得的不動產，是權利變換前原不動產所有權的延長，非原始取得或繼受取得。且權利變換非處分行為，是法律規定的效果，並非所有權人以自己之意思使權利發生變更的處分行為（司法院釋字第 232 號解釋理由書參照）。據此，所保護之法益為都市更新前權利狀態之全部，租稅法律地位亦應在保護範圍（非處分行為）。都市更新條例立法保護者為權利整體狀態，當然包含都市更新前符合「一生一屋」之租稅權利地位。
- (三) 都市更新條例「視為原有」即轉換成的新屋權利源自舊宅且非原始取得或繼受取得，縱新屋之構造、面積、樓層、門牌有所不同，其實體所攜付之權利皆與舊宅無異，無減分毫。又其非處分行為參與都市更新期間補貼租屋居住，並不構成放棄住居之意思表示，原處分機關恣意限縮司法院釋字第 232 號解釋理由，謂訴願人所有新自用住宅之持有及設立戶籍年限是否連續滿 6 年，將訴願人參與都市更新前已連續居住滿 6 年之事實，居住法效射程中斷，難以苟同。
- (四) 都市更新條例自 87 年公布實施在前，第 67 條迄無修訂（立法之初尚無「一生一屋」之土地稅立法）。土地稅法於 99 年增訂第 34 條第 5

項規定在後，另無明文排除。訴願人請求依後法核定自用住宅稅率，允之租稅選擇權實無不當。都市更新前既已符合土地稅法第 34 條第 5 項「一生一屋」之規定，若於都市更新後不加延續，顯違都市更新條例獎助之法意，更不符民眾對都市更新利益之認知與期待。請撤銷復查決定。

三、查訴願人前曾於 86 年間已向原處分機關申請並經核准依土地稅法第 34 條第 1 項、第 4 項規定按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅在案；次查本件訴願人原所有土地位於本市士林區○○段○○小段○○地號等 19 筆土地之都市更新權利變換計畫案範圍內，更新後訴願人取得系爭 2 筆土地。依臺北市政府地政局地價改算通知書之土地權利變換地價改算表影本記載，訴願人所有之系爭 2 筆土地其中部分前次移轉年月均為 79 年 5 月之權利範圍均為 7,260,127/1,000,000,000，其面積各為 3.27 平方公尺、7.89 平方公尺屬於應分配之土地，視為原有；其餘前次移轉年月均為 105 年 5 月之權利範圍均為 2,839,873/1,000,000,000，其面積各為 1.28 平方公尺、3.09 平方公尺之面積，係訴願人增買。是訴願人實際分配之土地面積多於應分配之面積。嗣系爭房屋等 68 戶房屋新建完成，領有 108 年 7 月 30 日 108 使字第 xxxx 號使用執照。訴願人獲配取得系爭房屋，其於 108 年 11 月 14 日辦竣建物所有權登記，旋於 108 年 12 月 27 日於系爭 2 筆土地設立戶籍。嗣訴願人於 109 年 9 月 27 日立約出售系爭 2 筆土地。原處分機關審認系爭 2 筆土地於 109 年 9 月 27 日立約日出售前，訴願人或其配偶、未成年子女持有自用住宅之系爭房屋及於系爭 2 筆土地設立戶籍，均未連續滿 6 年，不符土地稅法第 34 條第 5 項第 4 款適用自用住宅用地優惠稅率之規定，有土地所有權買賣移轉契約書、臺北市政府 108 年 6 月 18 日府都新字第 10830038101 號公告、臺北市政府都市發展局使用執照存根、土地標示部、建物標示部、臺北市政府地政局地價改算通知書、「變更臺北市士林區○○段○○小段○○地號等 19 筆土地都市更新權利變換計畫案【核定版】及原核定版、變更版、臺北市士林地政事務所異動索引表、全戶戶籍資料、全戶除戶資料、適用自用住宅用地稅率查詢案件回覆通知書等影本附卷可稽。是原處分機關以系爭 2 筆土地應按一般用地稅率課徵土地增值稅，且訴願人因都市更新權利變換結果取得之系爭 2 筆土地之應分配部分，視為原有，本次移轉，係屬更新後第 1 次移轉，依都市更新條例第 67 條第 1 項第 4 款規定，另減徵土地增值稅百分之四十，乃核

定系爭2筆土地應課徵土地增值稅共計68萬828元。

四、惟按都市更新條例第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。」訴願人權利變換後應分配之土地及建築物實際上雖是新的權利，但法律擬制為仍屬原有土地及建築物。因此土地稅法第34條第5項第4款規定所謂持有該自用住宅連續滿6年之計算，在符合都市更新條例第56條規定之法律文義及法規目的下，得否解釋為將更新前後視為一體合併計算，而非在權利變換後重新起算？尚待釐清。另按土地稅法第34條第5項規定目的，在保障納稅人不至於因土地增值稅之過度負擔而減損其更換自用住宅之經濟能力，與都市更新條例第67條第1項第4款規定減徵土地增值稅及契稅百分之四十以獎勵都市更新之目的，二者並不相同，得否以訴願人可享有減徵土地增值稅及契稅百分之四十之權利，即否定訴願人依土地稅法第34條第5項規定可享有之租稅減免權利？並非無疑。再者，都市更新實施後之土地權利變換，未定性為土地所有權之移轉，故並未就權利變換課徵土地增值稅，亦即在土地增值稅法體系上仍將其視為訴願人持有的是原有土地。則本案有關土地稅法第34條第5項第4款規定之土地增值稅減免規定持有時間之計算上，原處分機關似係審認訴願人持有的是全新土地，有關持有該自用住宅連續滿6年之計算應重新起算，在法律評價上是否體系一貫？亦有疑義。是訴願人在都市更新計畫實施完成，將權利變換後應分配之土地出售予他人，可否適用土地稅法第34條第5項規定按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅？不無疑義，此涉及中央法律之解釋，應由原處分機關報請中央主管機關釋明後再據以處分。從而，為求原處分之正確適法，爰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。

五、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 袁 秀 慧

委員 張 慕 貞

委員 王 韻 茹

委員 吳 秦 雯

委員 王 曼 萍

委員 盛 子 龍

委員 洪 偉 勝

委員 范 秀 羽
委員 邱 駿 彥
委員 郭 介 恒
11 日

中華民國 110 年 6 月