

訴 願 人 王○○

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 100 年 3 月 1 日北市稽北投甲字第 10030165100 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、訴願人於民國（下同）97 年 4 月 16 日因立約購買原臺北縣淡水鎮關渡段 22 1 地號持分土地（下稱重購地，其地上房屋門牌號碼為原臺北縣淡水鎮自強街○○巷○○弄○○之○○號），並於 97 年 5 月 16 日完成所有權移轉登記。嗣於 99 年 4 月 27 日立約出售本市

北投區新民段 2 小段 279 地號持分土地（下稱系爭土地，地上房屋門牌號碼為本市北投區新民路○○巷○○之○○號○○樓）予其配偶黃○○，並於 99 年 5 月 6 日完成所有權移轉登記。旋訴願人於 99 年 11 月 3 日向原處分機關所屬北投分處申請依土地稅法第 35 條規定就其已納土地增值稅額內，退還不足支付新購土地地價之數額，經該分處以 99 年 11 月 19 日北市稽北投甲字第 09931987310 號函請臺北縣政府（99 年 12 月 25 日改制為新

北市政府）稅捐稽徵處淡水分處查詢訴願人對於重購地是否辦理過重購退稅及重購地自 97 年 5 月 16 日完成所有權移轉登記迄今，是否仍符合自用住宅用地之規定。經該分處以 99 年 11 月 30 日北稅淡一字第 0990034658 號函復北投分處略以，重購地上房屋自

5

97 年 5 月 16 日迄今，查無出租或營業情事，該房屋以住家用稅率課徵房屋稅，訴願人於 99 年 5 月 10 日已辦竣戶籍登記迄未遷出，且未辦理重購退稅。嗣北投分處為查明訴願人是否有出售土地之情事，乃以 99 年 12 月 10 日北市稽北投甲字第 09932192000 號函請訴願人於 99 年 12 月 20 日前提提供其出售系爭土地予其配偶黃○○之支付收受價款證明，逾期未補附前開資料，將否准其申請。嗣因訴願人未依限提出前開資料，該分處乃以 100 年 1 月 4 日北市稽北投甲字第 10030013900 號函復訴願人否准所請。訴願人不服，於 100 年 1 月 28 日第 1 次向本府提起訴願。

二、嗣經原處分機關重新審查後，以其所屬分處係內部單位，倘欲對外作成行政處分，應以原處分機關名義為之，乃以 100 年 3 月 1 日北市稽北投甲字第 10030165100 號函通知訴願

人，並副知本府訴願審議委員會，撤銷上開北投分處 100 年 1 月 4 日北市稽北投甲字第  
100

30013900 號函及重為否准所請之處分。該函於 100 年 3 月 4 日送達，本府以原處分已不存在為由，以 100 年 4 月 13 日府訴字第 10009036300 號訴願決定：「訴願不受理。」其間

，  
訴願人對原處分機關 100 年 3 月 1 日北市稽北投甲字第 10030165100 號函仍表不服，於  
100

年 3 月 29 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、按土地稅法第 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 34 條第 1 項前段、第 2 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。」「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 35 條第 1 項第 1 款、第 2 項規定：「土地所有權人於出售土地或土地被徵收後，自完成  
成

移轉登記或領取補償地價之日起，二年內重購土地合於左列規定之一，其新購土地地價超過原出售土地地價或補償地價，扣除繳納土地增值稅後之餘額者，得向主管稽徵機關申請就其已納土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額：一、自用住宅用地出售或被徵收後，另行購買都市土地未超過三公畝部分或非都市土地未超過七公畝部分，仍作自用住宅用地者。」「前項規定土地所有權人於先購買土地後，自完成移轉登記之日起二年內，始行出售土地或土地始被徵收者，準用之。」

財政部 76 年 12 月 4 日臺財稅字第 761122487 號函釋：「主旨：土地所有權人出售自用住宅  
宅

用地後，2 年內向配偶購買自用住宅用地，該用地如係其配偶於 74 年 6 月 5 日以後取得者，准依土地稅法第 35 條規定申退土地增值稅之規定辦理。」

88 年 9 月 7 日臺財稅第 881941465 號函釋：「按土地稅法第 35 條有關重購自用住宅用地退還原已繳納土地增值稅規定之立法意旨，在於考量土地所有權人因住所遷移等實際需要，必須出售原有自用住宅用地，而另於他處購買自用住宅用地，為避免因課徵土地增值稅，降低其重購土地之能力，乃准就其已納土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額。故該條第 1 項第 1 款規定，係以土地所有權人於出售原有自用住宅用地後，另行購買土地仍作自用住宅用地為要件；同條第 2 項有關先購後售，既準用第 1 項之規定，仍應以土地所有權人於購買土地時，已持有供自用住宅使用之

土地為適用範圍；如土地所有權人未持有供自用住宅使用之土地，僅係單純購買土地，嗣後再購買或自其配偶受贈他筆土地後再出售，核其情形係二次取得土地後再出售第 2 次取得之土地，與上開條文規定先售後購或先購後售，應以已持有自用住宅用地之立法意旨不合，應無土地稅法第 35 條重購自用住宅用地退還已繳納土地增值稅規定之適用。

」

89 年 6 月 3 日臺財稅第 0890453912 號函釋：「主旨：鍾○○取得配偶贈與之土地後，又

訂

約將該土地售予原配偶，再重購另一筆土地，可否依土地稅法第 35 條規定申請退還已納土地增值稅一案。說明：……二、依民法第 1017 條規定，聯合財產中夫或妻於結婚時所有之財產，及婚姻關係存續中取得之財產，為夫或妻之原有財產各保有其所有權。準此，受贈之配偶取得配偶贈與之土地後，其所有權應屬受贈配偶，從而受贈配偶又訂約將該土地售予原配偶，如其夫妻間確有買賣土地之事實者，該配偶再於 2 年內重購另一筆自用住宅用地，應准依土地稅法第 35 條規定核退土地增值稅。」

99 年 4 月 22 日臺財稅字第 09900076850 號函釋規定：「主旨：所報納稅人藉由親屬間土

地

持分移轉構成符合重購退稅要件，申請依土地稅法第 35 條退還已納土地增值稅，似有取巧安排重購退稅形式，……說明：二、是類案件如經稽徵機關查明有具體事證，顯示出售土地係屬虛偽安排，藉由提高重購地之土地地價，以達退還原出售土地土地增值稅之目的，自與原立法意旨有違，應無旨揭法條退還土地增值稅之適用。是以，有關申請重購退稅之案件，應查明是否確有買賣土地之事實據以准駁。……。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 按中央法規標準法第 5 條第 1 項第 2 款規定：「左列事項應以法律定之：… …二、關於人民之權利、義務者。」第 6 條規定：「應以法律規定之事項，不得以命令定之。」土地稅法施行細則第 55 條僅規定納稅義務人須提出原出售土地及重購土地向地政機關辦理登記時之契約文件影本即可，並未規定需舉證資金購買之證明。原處分機關未經法律規定擅自發布命令須提出支付價款證明始准退稅，顯與法律規定不符。按中央法規標準法第 11 條規定，法律不得抵觸憲法，命令不得抵觸憲法或法律，原處分機關所發布之命令並未有法律依據或法律授權，亦抵觸法律。
- (二) 民法第 153 條規定，當事人互相表示意思一致者，無論其為明示或默示，契約即為成立。依地政機關登記之文件契約影本所示，該不動產買賣契約事實已成立，又查行政院 36 年判字第 16 號判例：「當事人主張事實，須負舉證責任，倘其所提出之證據，不足為主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實。」若原處分機關認定該買賣不是事實，須負舉證責任，再依法訴請法院判決買賣無效確定，才可依據確定之判決

作為課稅之依據。

(三) 財政部 76 年 12 月 4 日臺財稅字第 761122487 號函釋，配偶之間土地買賣如符合土地稅法

第 35 條規定應准予退稅，另財政部 83 年 10 月 5 日臺財稅字第 831612762 號函釋，2 年內

出售與其妹之土地，雖因未能提出支付價款證明，經核定以「贈與論」課徵贈與稅，若經查明符合自用住宅用地要件，應准依土地稅法第 35 條規定，退還其已繳納之土地增值稅，顯見支付價款之證明並非必要條件。原處分機關在其關於土地稅法第 35 條規定之案件皆未要求提出支付價款證明，財政部亦曾解釋只要符合自用住宅用地即可退稅，只因訴願人土地之買賣屬配偶間之買賣，而要求訴願人提出支付價款證明，顯與憲法保障人民在法律上一律平等之規定不符。

三、按土地稅法第 35 條有關重購自用住宅用地退稅之立法意旨，在於考量土地所有權人因住所遷移等實際需要，必須出售原有自用住宅用地，而另於他處購買自用住宅用地，為避免因課徵土地增值稅降低其重購土地之能力，乃准就其已納土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地價額之數額，有財政部 88 年 9 月 7 日臺財稅第 881941465 號函釋意旨可資

參照。次按前揭財政部 89 年 6 月 3 日臺財稅第 0890453912 號及 99 年 4 月 22 日臺財稅字第 099

00076850 號函釋意旨，關於親屬間或配偶間土地持分之移轉，申請依土地稅法第 35 條退還已納土地增值稅重購退稅之案件，仍應查明是否確有買賣土地之事實據以准駁。是本件原處分機關應否退還訴願人已繳納之土地增值稅之主要待證事實應為訴願人與其配偶間是否確有買賣系爭土地之事實存在。

四、查訴願人於 97 年 5 月 16 日登記取得重購地（其地上房屋門牌號碼為原臺北縣淡水鎮自強街○○巷○○弄○○之○○號），嗣於 99 年 4 月 27 日立約出售系爭土地（地上房屋門牌號碼為本市北投區新民路○○巷○○之○○號○○樓），並於 99 年 5 月 6 日完成所有權移轉登記。旋訴願人於 99 年 11 月 3 日向原處分機關所屬北投分處申請依土地稅法第 35 條規定就其已納土地增值稅額內，退還不足支付新購土地地價之數額。嗣該分處為查明訴願人是否有出售土地之情事，乃以 99 年 12 月 10 日北市稽北投甲字第 0993219200 0 號

函

請訴願人於 99 年 12 月 20 日前提供其出售系爭土地予其配偶黃○○之支付收受價款證明，因訴願人未依限提出前開資料，原處分機關乃審認系爭土地尚難認定有買賣之事實。有相關土地登記謄本、建物登記謄本、土地增值稅申報書、土地、建築改良物所有權買賣移轉契約書、土地增值稅繳款書、徵銷明細檔查詢、原處分機關所屬北投分處重購土地

退還土地增值稅處理意見表等影本附卷可稽，是原處分機關依土地稅法第 35 條規定否准所請，自屬有據。

五、至訴願人主張原處分機關未經法律規定擅自發布命令須提出支付價款證明始准退稅，顯與法律規定不符；原處分機關所發布之命令並未有法律依據或法律授權，亦抵觸法律等語。經查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。準此，財政部 89 年 6 月 3 日臺財稅第 0890453912 號及 99 年 4 月 22 日臺財稅字第 09900076850 號函釋僅係闡明土地

稅法第 35 條規定之原意，原處分機關並非以該函釋作為否准訴願人申請退還土地增值稅之法源依據，而係依土地稅法第 35 條規定作為否准處分之依據，故並無增加法律所無之限制之問題。

六、又訴願人主張若原處分機關認定該買賣不是事實，須負舉證責任，復依財政部 76 年 12 月 4 日及 83 年 10 月 5 日函釋意旨，只要符合自用住宅用地即可退稅，本案僅因訴願人土地之

買賣屬配偶間之買賣，即要求當事人提出支付價款證明，顯與憲法第 7 條保障人民在法律上一律平等之規定不符云云。按土地稅法第 35 條重購退稅之規定，旨在避免因課徵土地增值稅，降低所有權人重購自用住宅用地之能力，其適用自應以有「出售」自用住宅用地，重購自用住宅用地之事實為前提，準此，原處分機關就訴願人所提供之資料，自應實質審核其是否有出售自用住宅用地之事實。次按司法院釋字第 537 號解釋：「……租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務……。」本件訴願人與其配偶間之買賣價金支付，係發生於其所得支配之範圍，原處分機關所屬北投分處依稅捐稽徵法第 30 條規定，請訴願人提供相關資料以憑查核，並無違誤。復查財政部 76 年 12 月 4 日臺財稅字第 7611224 87 號函釋意旨，係認為土地所有權人出售自用住宅用地後，其 2 年內向配偶「購買」自用住宅用地，該函釋意旨亦以配偶間土地之移轉應有「買賣」之事實，始得申請退土地增值稅。是訴願主張，應屬誤解法令，尚難採憑。從而，原處分機關所為處分，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

七、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 蔡 立 文  
委員 劉 宗 德  
委員 陳 石 獅  
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 覃 正 祥

中華民國 100 年 6 月 15 日市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 蔡立文決行

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，並抄副本送本府。

(臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號)