

訴願人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關八十八年八月二十三日北市稽法乙字第八八一四三六四四〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

- 一、緣訴願人於八十五年十一月三十日立約出售所有本市內湖區〇〇段〇〇小段〇〇地號土地乙筆（地上建物門牌：本市〇〇街〇〇號〇〇樓），復於八十五年十二月九日重購本市內湖區〇〇段〇〇小段〇〇地號土地乙筆（地上建物門牌：本市〇〇路〇〇巷〇〇弄〇〇號〇〇樓），並經原處分機關內湖分處准予退還其原出售土地已繳納之土地增值稅計新臺幣九三一、八五〇元，嗣經該分處查獲訴願人將重購之土地於八十七年八月十一日贈與移轉登記予其配偶〇〇〇，乃以八十七年九月一日北市稽內湖創字第八七九〇四九五四〇〇號函向訴願人追繳原退還之土地增值稅。
- 二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，第一次提起訴願，經本府以八十八年一月二十一日府訴字第八七〇九二一一〇〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」經原處分機關以八十八年三月九日北市稽法乙字第八八一〇四七九一〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」訴願人猶不服，第二次提起訴願，經本府以八十八年六月三十日府訴字第八八〇三〇〇九九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣原處分機關以八十八年八月二十三日北市稽法乙字第八八一四三六四四〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」訴願人仍不服，於八十八年九月二十二日第三次向本府提起訴願，十一月二十六日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、查訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件有拘束各關係機關之效力。」司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得

維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。……」

土地稅法第五條規定：「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。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。……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。」第三十五條第一項第一款規定：「土地所有權人於出售土地……後，自完成移轉登記……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……，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、自用住宅用地出售後.. 另行購買都市土地未超過三公畝部分……仍作自用住宅用地者。」第三十七條規定：「土地所有權人因重購土地退還土地增值稅者，其重購之土地，自完成移轉登記之日起，五年內再行移轉時，除就該次移轉之漲價總數額課徵土地增值稅外，並應追繳原退還稅款；重購之土地，改作其他用途者亦同。」

財政部八十六年九月十八日臺財稅第八六〇五三四五六八號函釋：「民國七十四年六月五日民法親屬編修正公布生效前，以妻名義登記之自用住宅用地，於出售後二年內以夫名義重購土地，或先以夫名義重購後二年再出售，如該以妻名義登記之土地非屬妻之原有財產或特有財產，應可依土地稅法第三十五條規定退還土地增值稅。但以妻名義登記之土地，依修正民法親屬編施行法第六條之一規定適用中華民國七十四年民法親屬編修正後第一千零十七條規定者，不適用之。」

二、本件訴願及補充理由略謂：

- (一) 土地稅法乃基於租稅法定主義，本於租稅公平、正義原則，並達漲價歸公之目的而制定，該法第三十七條之立法理由，更是以防止土地所有權人逃漏土地增值稅，並從事土地投機而立法，反觀夫妻間之贈與，如重購之土地仍作自用住宅使用，並無逃漏土地增值稅，並從事土地投機之可能，顯未逾該條之立法理由及目的，更未違背土地稅法之立法精神。
- (二) 訴願人以屋易屋之目的，純係自住之用，並未轉作其他用途，因原處分機關對土地稅法第三十七條「再行移轉」擴張解釋包括「夫妻間贈與移轉登記」，致訴願人被課以重稅，嚴重損害訴願人之權益，且訴願人於辦理該房地之贈與移轉時，若能獲原處分機關再次提醒「五年內不得移轉之規定」，訴願人當立即停止該房地移轉，便不致遭此重大損失。
- (三) 按土地稅法第三十五條第二項既明定「土地所有權人」於出售二年內重購，則二年內重購之人自僅限於原土地所有權人，即出售及重購土地係同一人，從而若以夫名義登記之自用住宅，由夫出售後，二年內妻以其名義重購自用住宅用地，因原出售住宅之所有權

人（夫），與後重購土地之所有權人（妻），並非同一人，自應無土地稅法第三十五條第一項之適用。訴願人於出售自用住宅土地後，二年內仍由訴願人（而非其妻名義）重購自用住宅土地，並符合土地稅法第三十五條第一項第一款退還土地增值稅要件方申請退稅。

(四) 本件訴願人贈與房地予妻，純作自用住宅使用，並無土地投機及逃漏增值稅之情事，原處分關於調查後，於無新事實及新證據之情況下，仍執前詞，維持原追還土地增值稅之決定，顯有未當。請將原處分撤銷，並退還土地增值稅。

三、查本案前經本府以八十八年六月三十日府訴字第八八〇三〇〇九九〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略謂：「……五、查土地稅法第三十七條固明定，重購之土地自完成移轉登記之日起，五年內再行移轉時，即應追繳原退還稅款，惟觀諸該條文之立法理由，係避免土地所有權人於退稅後即將重購之土地出售，或轉作其他用途，以逃漏土地增值稅，並從事土地投機之故。是本案訴願人與其妻相互間之土地移轉，即便係於土地稅法第三十七條所限之『五年內』，然若未有土地投機及逃漏土地增值稅之情形發生，應無適用該條文追繳原退還土地增值稅之情事，業經本府八十八年一月二十一日府訴字第八七〇九二一一〇〇一號訴願決定所指明，訴願人所請是否有理由，應以訴願人實質上是否有從事土地投機及逃漏土地增值稅之情形為斷，詎原處分機關仍執前詞，以系爭重購土地既有移轉之事實，即應追繳原退還稅款。重為復查決定仍維持原核定，實難謂妥適，爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」

四、原處分機關重為復查決定，仍維持原核定，其理由依原處分機關八十八年十月七日北市稽法乙字第八八一六七三四七〇〇號訴願答辯書載為：「……三、……惟查依財政部八十六年九月十八日臺財稅第八六〇五三四五六八號函釋規定意旨，申請重購退稅之案件，出售以夫名義登記之自用住宅用地後，兩年內以妻名義重購自用住宅用地，應無土地稅法第三十五條規定之適用。又查夫妻間贈與，免徵贈與稅及土地增值稅。準此，若訴願人出售自用住宅用地，於辦妥移轉登記二年內以其配偶名義重購自用住宅用地，無法辦理重購退稅。然若先以夫名義重購自用住宅用地，再於重購並申請退還土地增值稅後透過贈與移轉登記予其配偶，是以訴願人於登記取得重購土地並退還土地增值稅後五年內再行贈與土地予配偶，顯有刻意規避上開財政部函釋規定之情事。另依土地稅法第三十七條規定，業已指明重購土地自完成移轉登記之日起，五年內再行移轉時，即應追繳原退還稅款，則本件系爭重購土地既有移轉之事實，自應依上開法條規定辦理。從而，本處內湖分處核定追繳申請人已退還之土地增值稅，……，應無不合……。」

五、據上，原處分機關重為復查決定仍維持原核定，所持理由有二：一係參照前揭財政部函釋認訴願人於法定期間二年內以其名義重購自用住宅用地並申請退還土地增值稅後，經由免徵贈與稅及土地增值稅之贈與方式再行移轉登記予其配偶，顯有刻意規避前揭財政

部函釋之情事；另依據土地稅法第三十七條規定重購土地自完成移轉登記之日起五年內再行移轉應追繳退還之土地增值稅稅款，則本案既符合上開土地稅法所稱之情事，自應追繳先前退還稅款。查前揭財政部函釋意旨與本案案情似不盡相同，可否適用於本案，不無疑義；又土地稅法第三十七條固明定，重購之土地自完成移轉登記之日起，五年內再行移轉時，即應追繳原退還稅款，惟觀諸該條文之立法理由，係避免土地所有權人於退稅後即將重購之土地出售，或轉作其他用途，以逃漏土地增值稅，並從事土地投機之故。另「配偶相互贈與之土地，不課土地增值稅。但於再移轉第三人時，以該土地第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」為土地稅法第二十八條之二所明定，則國家稅收並無損失。是本案訴願人與其妻相互間之土地移轉，即便係於土地稅法第三十七條所限之「五年內」，然若未有土地投機及逃漏土地增值稅之情形發生，應無適用該條文追繳原退還土地增值稅之情事，業經本府前二次訴願決定所指明，訴願人所請是否有理由，應以訴願人實質上是否有從事土地投機及逃漏土地增值稅之情形為斷。詎原處分機關仍執二次訴願決定不採理由，重為復查決定仍維持原核定，實難謂妥適，爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王惠光
委員 陳 敏
委員 黃旭田
委員 劉興源

中華民國 八十八年十二月二十九日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行