

訴 願 人 〇〇〇

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，不服原處分機關中北分處八十八年十一月一日北市稽中北乙字第八八〇二五三四七〇〇號函，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人於八十七年一月二十三日買受取得本市中山區〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇及〇〇地號等四筆持分土地，八十七年五月二十六日由配偶贈與取得本市〇〇段〇〇小段〇〇地號持分土地後，嗣於八十八年九月三日立約出售上開贈與取得之土地，並於八十八年九月二十三日完成移轉登記。二、嗣訴願人以出售本市〇〇段〇〇小段〇〇地號持分土地，重購本市中山區〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇及〇〇地號等四筆持分土地為由，於八十八年十月二十一日向原處分機關中北分處申請依土地稅法第三十五條規定退還已繳納之土地增值稅新臺幣一、〇八五、三五七元，經該分處以八十八年十一月一日北市稽中北乙字第八八〇二五三四七〇〇號函復否准其申請。訴願人不服，於八十八年十二月三日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，均應視為原處分機關之行政處分；又本件提起訴願日期距原處分書發文日期已逾三十日，惟原處分機關未查明原處分書送達日期，訴願期間無從起算，自無逾期問題，合先敘明。

二、按司法院釋字第二八七號解釋：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。……」

土地稅法第九條規定：「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。」第三十四條第一項規定：「土地所有權人出售其自用住宅用地時，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。……」第三十五條第一項第一款、第二項規定：「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之土地增值稅額內，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或.....，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。」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。」

財政部八十八年九月七日臺財稅第八八一九四一四六五號函釋：「.....說明.....二、按土地稅法第三十五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。故該條第一項第一款規定，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；同條第二項有關先購後售，既準用第一項之規定，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二次取得之土地，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，應無土地稅法第三十五條重購自用住宅用地退還已繳納土地增值稅規定之適用。.....」

三、本件訴願理由略以：

- (一) 訴願人於八十七年二月十二日買受取得本市中山區○○段○○小段○○、○○、○○及○○地號土地。另八十七年五月二十六日由配偶贈與取得本市中山區○○段○○小段○○地號土地，並於八十八年九月三日出售於○○○，悉符合土地稅法第三十五條之規定。
- (二) 原處分機關中北分處駁回本件申請退稅案，無非依財政部八十八年九月七日臺財稅第八八一九四一四六五號函而為之處分，惟該函作成之日係八十八年九月七日，而訴願人於二年內先買後賣之行為均在該函解釋日前，退一萬步而言，姑不論前揭函釋是否逾越母法而無效，縱屬合法而有效，第屬違反法令不溯既往之原則。
- (三) 本件申請案，事前訴願人即前往諮詢此舉是否合乎規定，獲得肯定之答案後始行提出申請，申辦中亦依其指示補正甚多資料及文件，承辦人亦甚明確告知訴願人數日後款項即會撥付至訴願人帳戶內，詎數日後卻得到駁回之處分，實有違行政法中信賴原則之違誤也。

四、卷查本件訴願人於八十七年一月二十三日買受取得本市中山區○○段○○小段○○、○○、○○及○○地號等四筆持分土地之前，並未持有已供自用住宅使用之土地，嗣於八

十七年五月二十六日由配偶贈與取得本市○○段○○小段○○地號持分土地後，至八十八年九月三日立約出售上開贈與取得之土地，並於八十八年九月二十三日完成移轉登記，應係二次取得土地再出售第二次取得之土地，按土地稅法第三十五條有關重購自用住宅土地退還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，必須出售原自有自用住宅用地，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。本件訴願人八十七年一月二十三日第一次取得土地前，並未持有已供自用住宅使用之土地，已如前述，且為訴辯雙方所不否認，與先購買土地再出售原有自用住宅用地之立法意旨不合，自無首揭土地稅法第三十五條規定之適用，原處分機關否准退還已繳納之土地增值稅，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

五、次查訴願人所指財政部函釋逾越母法而無效、違反法令不溯既往之原則、先獲得肯定之答案後始行提出申請及有違行政法信賴原則等節，按財政部前揭函釋係在闡明土地稅法第三十五條規定之原意，且就上開函釋內容以觀，亦無逾越土地稅法第三十五條之規定，訴願人稱本件申請時，事前即前往諮詢此舉是否合乎規定，其係向何人詢問？又詢問之內容是否與本件申請內容完全一致，依卷附資料並無從查明，訴願人主張恐係誤解。

六、據上論結，本件訴願為無理由，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

委員 曾忠己

中 華 民 國 八 十 九 年 一 月 五 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如認原處分違法或不當而對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起三十日內，向財政部提起再訴願，並抄副本送本府。

（財政部地址：臺北市愛國西路二號）