臺北市政府 89.01.11. 府訴字第八八０八０四０八０一號訴願決定書

訴　願　人　○○○

原處分機關　臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因申請退還土地增值稅事件，不服原處分機關大安分處八十八年九月二十七日北市稽大安乙字第八八０三二二九五００號函所為否准之處分，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十一月二十七日購買本市○○段○○小段○○地號及○○段○○小段○○地號持分土地（地上建物門牌號碼為本市文山區○○路○○巷○○號○○樓），嗣於八十八年三月十五日取得其配偶贈與之本市○○段○○小段○○地號持分土地（地上建物門牌號碼為本市○○路○○段○○號○○樓），旋於八十八年六月二十九日訂約出售上開贈與取得之土地，並於八十八年七月二十三日向原處分機關大安分處申請依土地稅法第三十五條之規定退還已納之土地增值稅新臺幣八五、九０五元。案經該分處以八十八年九月二十七日北市稽大安乙字第八八０三二二九五００號函復否准所請。訴願人不服，於八十八年十月十二日向本府提起訴願，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處分，合先敘明。

二、按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。」「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.....者，準用之。」

財政部八十六年六月十七日臺財稅第八六一九０二一四五號函釋：「.....說明.....二、依土地稅法第三十五條規定，土地所有權人出售及另行購買自用住宅用地始有上開法條退稅規定之適用，如係『贈與』移轉，則無該退稅規定之適用.....三、至於親屬

間買賣土地，申請核退土地增值稅.....如經稽徵機關查明其真正之事實、實質或內涵與所申報之法律形式、名義或外觀不符，雖形式上符合稅法所定優惠要件，但仍應.....本『實質課稅原則』核實認定。」

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.....」

三、本件訴願理由略謂：

（一）依土地法第四十三條及民法第七百五十八條規定，訴願人於八十八年七月十三日出售土地時，轄區大安地政事務所土地登記簿登記所有權人為訴願人，此與土地稅法第三十五條所稱土地所有權人並無不合。訴願人出售之土地，自購入時起均為自用，且無出租或供營業用，亦符合土地稅法第三十五條自用住宅用地之規定。

（二）觀諸土地稅法第三十五條內容，並無財政部所云「已持有供自用住宅使用之土地為適用範圍」之規定，且依時序先後而言，訴願人於八十八年七月二十三日申請重購退稅，原處分機關大安分處於八十八年九月二十七日援用財政部八十八年九月七日函釋駁回訴願人之申請，無疑是強制以延後發布之解釋函令追溯對納稅義務人申請尚未課稅確定之案件以不利之處分，與稅捐稽徵法第一條之一立法意旨違背。又訴願人與配偶並未以契約訂定夫妻財產制，故依民法第一千零五條、第一千零十六條、第一千零十七條第二項規定，不論以妻或以夫名義登記，均視為夫妻共同持有之財產，均供夫妻共同使用且無出租或供營業用，應有持有供自用住宅使用土地之推定。

（三）依土地稅法第二十八條之二規定，夫妻間贈與土地移轉所有權時，實務上不必向轄區主管稅捐機關申報土地增值稅，即可直接向轄區地政事務所申請所有權移轉登記，其登記原因為夫妻贈與，而配偶受贈後（此時財政部函釋稱二次取得），若符合自用住宅用地設籍且無出租或供營業用之規定，再移轉出售予第三人時（此時財政部函釋稱出售二次取得土地），仍有土地稅法第三十四條第一項土地增值稅優惠稅率百分之十之適用，所以夫妻贈與後再出售土地屬自用住宅用地者，仍有其原始取得即視為自用

住宅用地之認定，享有優惠待遇，是有關土地增值稅優惠適用之規定，應有相同標準一體適用，不應有差別待遇。況且財政部就土地稅法第三十五條條文之函釋所謂立法意旨「應以已持有自用住宅用地」之內涵限制訴願人法律無規定之內容而駁回所請，是否適當？是否符合實質課稅之公平原則？是否限縮解釋？不無疑義。

四、卷查訴願人於八十七年十一月二十七日購買本市○○段○○小段○○地號及○○段○○小段○○地號持分土地，並於八十八年一月二十二日完成移轉登記，嗣於八十八年三月十五日取得其配偶贈與之本市○○段○○小段○○地號持分土地後，旋即於八十八年六月二十九日訂約出售該筆贈與取得之土地，同年七月十三日完成移轉登記，並於八十八年七月二十三日向原處分機關大安分處申請退還已納之土地增值稅，該分處審認訴願人取得重購土地當時，並未持有供自用住宅使用之土地，而僅係單純購買土地，嗣後受其配偶贈與取得他筆土地後，再予出售，核其情形，係二次取得土地再出售第二次取得之土地，與土地稅法第三十五條規定不符，乃否准所請，揆之首揭規定及函釋意旨，並無不合。

五、雖訴願人主張土地稅法第三十五條並無規定購買土地時，須已持有供自用住宅使用之土地，以及不論以訴願人或其夫名義登記之財產，均屬共同持有，而夫妻贈與後再出售之土地屬自用住宅用地者，仍享有優惠待遇云云。惟查，依前揭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規定，土地稅法第三十五條第一項第一款規定（同條第二項規定有關先購後售之情形，準用之），既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，自應以土地所有權人於購買土地當時，已持有供自用住宅使用之土地，始得適用，若土地所有權人原本並未持有供自用住宅使用之土地，僅係單純購買土地，嗣後再購買另筆土地再予出售，核其情形，顯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。況且本件訴願人嗣後所取得之土地係受其配偶贈與取得，並非買賣取得，亦與土地稅法第三十五條重購之規定要件不符。是本件訴願人既係二次取得土地後再出售其第二次受贈與取得之土地，自無首揭土地稅法第三十五條重購退稅規定之適用，訴願人主張，不足採據。從而，原處分機關大安分處否准其退稅之申請，並無不合，應予維持。

六、綜上論結，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　曾巨威

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　　十一　　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）