

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，不服原處分機關八十九年二月十六日北市稽法乙字第八八一八六二五五〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人於八十五年六月二十六日立約購買本市文山區○○段○○小段○○地號土地（建物門牌號碼為本市○○○路○○段○○巷○○弄○○號○○樓），並於八十六年十二月八日完成所有權移轉登記。嗣於八十八年十月十四日受其配偶○○○贈與取得本市文山區○○段○○小段○○地號土地（建物門牌號碼為本市○○路○○巷○○號○○樓），旋於同年月十五日訂約出售系爭受贈土地，並於同年十一月八日辦竣所有權買賣移轉登記在案。訴願人遂於同年十一月十七日向原處分機關文山分處申請依土地稅法第三十五條規定退還已繳納土地增值稅計新臺幣一、一七〇、八八〇元，經該分處以八十八年十一月二十二日北市稽文山乙字第八八〇一七六四九〇〇號函復否准所請。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十九年二月十六日北市稽法乙字第八八一八六二五五〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十九年二月十九日送達，訴願人仍表不服，於八十九年三月十七日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、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。」第三十四條第一項規定：「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。……」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。」

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。……」

二、本件訴願理由略謂：

訴願人在八十八年出售由配偶贈與之土地，原處分機關依土地稅法第二十八條之二但書規定，認訴願人須負擔自配偶持有土地所有權起始日（六十七年）計算漲價總數額課徵土地增值稅，豈非明顯定位訴願人與配偶為一體，無所謂第二次取得，故受贈後出售之土地是否為婚姻關係存續間所共同取得，為判定是否符合重購退稅規定之關鍵，如為婚姻關係存續間取得，事後移轉第三人，增值稅計算並非按所謂第二次取得土地增值稅計徵，而應排除在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之外。故訴願人理當被視同自六十七年即持有該土地，從而訴願人八十六年重購土地，復於八十八年出售該受贈土地，申請重購退稅時，自應認受贈土地係訴願人第一次取得，符合重購退稅之條件。

三、按首揭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。經查本件訴願人於八十五年六月二十六日訂約購買本市文山區○○段○○小段○○地號土地，並於八十六年十二月八日完成移轉登記，惟訴願人於取得該土地時並無自用住宅用地，嗣雖於八十八年十月十四日由配偶○○○贈與取得本市文山區○○段○○小段○○地號土地，旋即於同年月十五日訂約出售，依首揭土地稅法第三十五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。原處分機關文山分處以訴願人係二次取得土地後再出售第二次取得之土地，並無土地稅法第三十五條重購土地退還原已繳納土地增值稅規定之適用，否准訴願人申請退還土地增值稅之處分，原處分機關於復查決定時續予維持，揆諸首揭規定及財政部函釋意旨，並無不合，原處分應予維持。

四、至有關訴願人主張土地稅法第二十八條之二將配偶間之贈與定位為一體，如為婚姻關係存續間受贈取得土地，事後移轉予第三人，該增值稅計算並非所謂第二次取得土地，應無前揭財政部函釋之適用乙節，按前揭土地稅法第二十八條之二規定之立法意旨，在於夫妻為「生活」之共同體（非法律上之共同體，蓋訴願人與其配偶在法律上具有個別獨立之人格而分別為兩個不同之主體），且互為日常生活之代理人，故夫妻間因贈與而移轉土地，比照遺產及贈與稅法之規定，予以免徵土地增值稅。由土地稅法第二十八條之二規定之文義及其立法意旨觀之，該規定顯與本案訴願人取得土地次數之認定無涉，訴願人之主張，恐係誤解法令所致，併予指明。

五、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 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 六 月 二 十 一 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行