

訴願人 ○○○

代理人 ○○○

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十月十八日北市稽法乙字第八九一〇四〇八九〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

事實

緣訴願人七十八年十月購買本市士林區○○段○○小段○○地號土地（應有部分為一萬分之四十五，地上建物為：本市○○○路○○段○○號地下層），八十八年十月二十日復立約購買本市中山區○○段○○小段○○地號土地（應有部分為一萬分之一九五，地上建物為：本市中山區○○路○○號○○樓之○○），嗣於八九年五月二十日經其配偶贈與取得本市士林區○○段○○小段○○地號土地（應有部分為一萬分之一六二；地上建物：本市士林區○○○路○○段○○之○○號○○樓），旋於八九年六月二十日訂約出售本市○○段○○小段○○地號土地（應有部分為一萬分之二〇七），並於八九年七月十八日向原處分機關士林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，惟經該分處查明其重購本市中山區○○段○○小段○○地號土地時，其所有供自用住宅使用土地之面積僅為六·七二平方公尺（即原所有○○段○○小段○○地號土地應有部分為一萬分之四十五部分），而嗣後自其配偶贈與取得同地號土地（應有部分一萬分之一六二）再出售，係二次取得土地後再出售第二次取得之土地，與土地稅法第三十五條立法意旨不合，並無該條規定之適用，乃以八九年七月二十九日北市稽士林丙字第八九〇一三七〇五〇〇號函復訴願人其土地應有部分一萬分之四十五部分准予退還土地增值稅計新臺幣（以下同）二二九、六一八元，另土地應有部分一萬分之一六二部分否准所請。訴願人對否准部分不服，申請復查，經原處分機關以八九年十月十八日北市稽法乙字第八九一〇四〇八九〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八九年十月二十四日送達，訴願人仍表不服，於八九年十一月十五日提起訴願，八九年十二月二十九日補充訴願理由，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、直系親屬於該地辦理戶籍登記，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。」

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、本件訴願及補充理由略謂：

(一) 訴願人於七十六年購買本市士林區○○○路○○段○○之○○號○○樓房屋居住，該房地均登記為配偶○○○琴所有，訴願人為居住上之方便，同時購得同一建物地下層公共部分之建物及土地部分所有權供停車之用，訴願人為使上開七十六年購買供居住之房地與其所述建物共有部分合而為一，俾利依法出售，即由配偶將登記其名義之房地以贈與移轉訴願人，實無不妥。

(二) 又查土地稅法第三十五條並未規定自用住宅土地以贈與取得者排除在重購退稅之外，職是，原處分機關未依法退還不足新購土地地價數額，顯有未洽。依土地稅法第九條規定：稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶，於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。查訴願人與配偶自七十六年八月即住居於臺北市○○○路○○段○○之○○號○○樓，迄八十九年六月二十一日購得新屋後，始予遷離，該由配偶為俾利與訴願人所有之共有部分不動產合一出售，而贈與之房屋依法既屬訴願人之自用住宅，訴願人取得後將其出售，並不違背土地稅法第三十五條規定。

(三) 經查原處分機關認定訴願人不符土地稅法第三十五條退還不足支付新購土地地價規定，係引用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，而財政部之函釋，應僅屬該部之看法，尚未達命令之位階，更遑論其有法律效力，故該片面之看法應不足影響土地稅法第三十五條之規定。且該函釋所指不符土地稅法第三十五條之規定者係因取得土地時並無自用住宅用地，本件訴願人先購的係作為自用住宅，後售的也作自用住宅，應無該函釋之適用。

三、卷查本件訴願人於七十八年十月購買本市士林區○○段○○小段○○地號土地（應有部分為一萬分之四十五，地上建物為：本市○○○路○○段○○號地下層），此為第一次取得之土地；又於八十八年十月二十日立約購買本市中山區○○段○○小段○○地號土地（應有部分為一萬分之一九五，地上建物為：本市中山區○○路○○號○○樓之一），此為第二次取得之土地；嗣於八十九年五月二十日經其配偶贈與取得本市士林區○○段○○小段○○地號土地（應有部分為一萬分之一六二；地上建物：本市士林區○○○路○○段○○之○○號○○樓），此為第三次取得之土地；旋於八十九年六月二十日訂約出售本市○○段○○小段○○地號土地（應有部分為一萬分之二〇七，第一次及第三次取得之土地），關於系爭○○地號土地訴願人應有部分一萬分之四十五之土地增值稅二二九、六一八元部分原處分機關已同意退還，訴辯雙方所爭執者為系爭○○地號土地訴願人應有部分一萬分之一六二之土地增值稅部分是否符合首揭土地稅法第三十五條之規定。

四、再查本案系爭○○地號土地訴願人應有部分一萬分之一六二部分（即訴願人第三次取得之土地），於出售前，訴願人已取得本市中山區○○段○○小段○○地號土地（其應有部分為一萬分之一九五，係第二次取得土地），係屬自用住宅用地，此為訴辯雙方所不爭執；原處分機關依首揭財政部函釋意旨，審認訴願人重購系爭○○地號土地時，其所供自用住宅使用土地之面積僅為六·七二平方公尺（即原所有○○段○○小段○○地號土地應有部分為一萬分之四十五），而嗣後自其配偶贈與取得同地號土地應有部分一萬分之一六二，同時出售系爭○○地號土地訴願人應有部分一萬分之二〇七，核該應有部分一萬分之一六二部分，係二次取得土地後，再出售第二次取得之土地，與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之立法意旨不符。

五、惟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，就其所出售之土地之要件係該土地必須是自用住宅用地，至於該出售之土地究竟是因買賣、贈與、繼承或互

易等原因關係取得所有權，土地稅法第三十五條並未有任何限制之規定。再按首揭土地稅法第三十五條第三項有關先購後售，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，此為首揭財政部函釋之真意。原處分機關士林分處以訴願人係三次取得土地後再出售第三次取得之土地，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系爭○○地號土地訴願人應有部分一萬分之一六二部分之土地增值稅之處分，即有商榷之餘地，蓋按上開函釋所述之事實係土地所有權人未持有供自用住宅使用之土地，二次取得土地所有權，出售第二次受贈取得之土地，而本件係三次取得土地所有權，出售第一次買賣取得及第三次受贈取得之土地，於出售前訴願人已持有第二次購買取得之土地（係作自用住宅用地使用），與上開函釋所謂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並無違背，尚難謂有何不符首揭土地稅法第三十五條第三項規定之處，準此，原處分機關審認本件訴願人申請退還其出售系爭○○地號土地訴願人應有部分一萬分之一六二部分之土地增值稅，不符首揭土地稅法第三十五條規定而予否准，尚嫌速斷。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關詳研並函請中央主管機關財政部釋示後於收受決定書之日起九十日內另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，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

中華民國九十一年三月二十八日市長 馬英九
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行