

訴願人 〇〇〇

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，不服原處分機關九十年八月三日北市稽法乙字第90六一五四九七〇〇號復查決定，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六十日內另為處分。

事 實

一、緣訴願人七十八年十月購買本市士林區〇〇段〇〇小段〇〇地號土地（應有部分為一萬分之四十五，地上建物為：本市〇〇〇路〇〇段〇〇號地下層），八十八年十月二十日復立約購買本市中山區〇〇段〇〇小段〇〇地號土地（應有部分為一萬分之一九五，地上建物為：本市中山區〇〇路〇〇號〇〇樓之〇〇），嗣於八十九年五月二十日經其配偶贈與取得本市士林區〇〇段〇〇小段〇〇地號土地（應有部分為一萬分之一六二；地上建物：本市士林區〇〇〇路〇〇段〇〇之〇〇號〇〇樓），旋於八十九年六月二十日訂約出售本市〇〇段〇〇小段〇〇地號土地（應有部分為一萬分之二〇七），並於八十九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〇〇段〇〇小段〇〇地號土地時，其所有供自用住宅使用土地之面積僅為六·七二平方公尺（即原所有〇〇段〇〇小段〇〇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，乃以八十九年七月二十九日北市稽士林丙字第890一三七〇五〇〇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，經原處分機關以八十九年十月十八日北市稽法乙字第891〇四〇八九〇〇號復查決定：「復查駁回。」

二、訴願人仍表不服，於八十九年十一月十五日提起訴願，經本府以九十年三月二十八日府訴字第八九一一三一九五〇一號訴願決定：「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。」嗣經原處分機關以九十年八月三日北市稽法乙字第90六一五四九七〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額。」上開決定書於九十年八月十日送達，訴願人仍表不服，於九十年八月二十八日提起訴願，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、本件訴願理由略以：

(一) 依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。本件系爭二二九地號持分土地自持有時即供自用住宅之用，八十九年五月二十日贈與訴願人仍係供自用住宅之用，且訴願人於取得上開土地亦持續供自用住宅之用，從未有供營業使用或出租。訴願人信賴上開規定，然因主管機關誤解法律，致對訴願人為不當之處分，原處分機關所為處分已違反信賴保護原則。

(二) 本件系爭地號土地主建物部分登記在妻子名下，附屬部分即停車位則登記在訴願人名下，民法規定夫妻於婚姻關係存續中所取得之財產為其聯合財產。原處分機關顯未遵

守行政程序法之規定注意對當事人有利之情形。

三、查本件前經本府九十年三月二十八日府訴字第八九一一三一九五〇一號訴願決定：「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。」其撤銷理由略謂：「.....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，即有商權之餘地，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（第二項）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次日起九十日內另為處分。」

四、嗣經原處分機關依上開訴願決定撤銷意旨，函請本府財政局報請財政部釋示，經財政部以九十年六月十二日臺財稅字第0九〇〇四五三〇九四號函釋復略以：「主旨：有關○○君購買貴市中山區○○段○○小段地號土地，嗣再取得其配偶贈與之貴市○○段○○小段地號土地後，旋即出售該受贈土地及原持分之土地，可否依土地稅法第三十五條規定退還土地增值稅一案，.....說明.....二、按土地稅法第三十五條第一項第一款有關先售後購自用住宅用地退還原已繳納土地增值稅之規定，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，前經本部八十八年九月七日臺財稅第八八一九四一四五號函釋在案。本案○○○君於七十八年十月購買貴市士林區○○段○○小段○○地號土地持分萬分之四十五，八十八年十月二十日購買北安段○○小段○○地號土地，嗣於八十九年五月二十日取得其配偶贈與之上開○○段土地持分萬分之一六二，旋於八十九年六月二十日出售該○○段土地持分萬分之二〇七，○君購買北安段土地時，僅持有上開○○段土地持分萬分之四十五之自用住宅用地，至同段土地持分萬分之一六二部分於重購北安段土地時，尚非其持有之自用住宅用地，嗣經受贈取得後於八十九年六月二十日再出售時，僅係單純受贈土地後再出售，依本部上開函釋，應無土地稅法第三十五條退還已納土地增值稅規定之適用。」原處分機關重為復查決定遂仍維持原核定補徵稅額。

五、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，此為首揭財政部函釋之真意。

六、經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北安段○○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○○），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），故本件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，係以土地所有權人於第二次購買土地時，其已經持有供自用住宅使用之土地為適用範圍，此際，有關土地稅法第三十五條第二項規定之先購後售標的，係訴願人第一次取得之本市士林區○○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）；並不包括訴願人尚未取得其配偶贈與之本市士林區○○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）。次查夫與妻為不同之自然人，係個別獨立之權利義務主體，因此，訴願人第二次取得本市中山區○○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○○）當時，系爭本市士林區○○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）既以訴願人之配偶○○之名義登記，即應認為係屬訴願人之配偶之財產，不得認係訴願人之財產，亦即，訴願人於第二次取得本市中山區○○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○○）當時，系爭本市士林區○○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○○○○樓），並非可供訴願人出售之自用住宅用地，自與土地稅法第三十五條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。

七、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），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），亦僅係訴願人第三次取得土地後再出售第三次取得之土地，尚與土地稅法第三十五條重購自用住宅用地退還原已繳納土地增值稅之規定情形有間。訴願人主張其取得或出售之土地均供自用住宅使用，其信賴土地稅法規定，應受保護云云，顯係誤解土地稅法第三十五條重購自用住宅用地退還原已繳納土地增值稅之規定。

八、惟查，本件係訴願人依土地稅法第三十五條規定向原處分機關申請退還已繳納土地增值稅，原處分機關士林分處以八十九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：「復查駁回。」訴願人仍表不服，提起訴願，經本府以九十年三月二十八日府訴字第八九一一三一九五〇一號訴願決定：「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。」從而，原處分機關報請財政部九十年六月十二日臺財稅字第〇九〇〇四五三〇九四號函釋重查後審認訴願人第三次取得土地後再出售第三次取得之土地，不能適用土地稅法第三十五條重購自用住宅用地退還原已繳納土地增值稅之規定，重為復查決定之主文應係維持原否准退還土地增值稅之處分，亦即本件訴願標的為否准退還土地增值稅之處分，然原處分機關以九十年八月三日北市稽法乙字第九〇六一五四九七〇〇號重為復查決定主文為：「維持原核定補徵稅額。」則原處分機關重

為復查決定時誤認為核定補徵土地增值稅額，於法顯有違誤。從而，應將原處分機關九十年八月三日北市稽法乙字第9061549700號復查決定撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

九、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 薛明玲
委員 楊松齡
委員 王惠光
委員 陳敏
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 劉興源
委員 黃旭田

中華民國九十一年十二月十二日市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

(臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東○○路三段一號)