

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，不服原處分機關松山分處九十年十二月十八日北市稽松山乙字第〇六三九七二二〇〇號函所為處分，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

緣訴願人於九十年三月二十八日由其配偶〇〇〇立約贈與移轉本市松山區〇〇一〇〇地號持分土地（地上建物門牌：本市松山區〇〇〇路〇〇段〇〇號〇〇樓之〇〇），並於九十年四月二十五日完成所有權移轉登記，取得上開受贈土地。另於九十年四月三日立約購買本市松山區〇〇段〇〇一〇〇地號持分土地（地上建物門牌：本市松山區〇〇路〇〇號〇〇樓之〇〇），於九十年四月三十日完成所有權移轉登記。嗣訴願人於同年十月三十一日訂約出售系爭受贈土地，並於同年十一月三十日辦竣所有權買賣移轉登記在案。訴願人遂於同年十二月十三日向原處分機關松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一八三、五九六元，經該分處以九十年十二月十八日以北市稽松山乙字第〇六三九七二二〇〇號函復否准所請。訴願人不服，於九十一年一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所為之處分，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頃部分或非都市土地面積未超過七公頃部分，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頃部分或.....，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。」

財政部七十五年五月十四日臺財稅第七五三九一二九號函釋：「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，依土地稅法第三十五條規定申請退還已納土地增值稅，其二年內重購土地日期之認定，准照土地移轉現值如期申報者，以訂立買賣契約日為準，逾期申報者以申報日為準。」

八十二年十月七日臺財稅字第八二〇四三五七六一號函釋：「土地所有權人於購買土地後，自完成移轉登記之日起二年內出售土地，依土地稅法第三十五條第二項規定申請退還已納土地增值稅者，其出售土地日期之認定，准依照本部七十五年五月十四日臺財稅第七五三九一二九號函規定辦理。」

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、本件訴願理由略謂：

查土地稅法第三十五條第二項有關先購後售，係「準用」同條第一項之規定，而非「適用」，自不以具備第一項之全部要件為必要，如已符合法律規範之目的，即可比附援引其法律效果。準此，同條第二項之規範不僅包括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之情形，若已就供「自用住宅使用之土地」締結債權契約，此本得據以請求移轉上開土地，應亦包括在內，始足貫徹保障土地所有權人遷移等實際需要。又查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，其以「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」為申請退稅要件之部分，係增加土地稅法三十五條第二項所無之限制，有違憲法第十九條租稅法律主義，應不予援用。

四、卷查訴願人於九十年三月二十八日由其配偶○○○立約贈與本市松山區○○段○○一○○地號持分土地（地上建物門牌：本市松山區○○○路○○段○○號○○樓之○○），

並於九十年四月二十五日完成所有權移轉登記，取得上開受贈土地。另於九十年四月三日立約購買本市松山區○○段○○一○○地號持分土地（地上建物門牌：本市松山區○○路○○號○○樓之○○），於九十年四月三十日完成所有權移轉登記。嗣訴願人於同年十月三十一日訂約出售系爭受贈土地，並於同年十一月三十日辦竣所有權買賣移轉登記在案，有系爭二筆土地之土地所有權狀、相關契約書及契稅繳款書等資料附卷可稽，前開二筆土地亦經原處分機關查證均為自用住宅用地。原處分機關否准訴願人重購退稅之申請，係因審認訴願人於九十年四月三日立約購買本市松山區○○段○○一○○地號持分土地時（完成所有權移轉登記之時點為九十年四月三十日），並未持有自用住宅用地，嗣雖於九十年四月二十五日由配偶○○○贈與完成登記取得本市松山區○○段○○一○○地號持分土地，旋即於同年十月三十一日訂約出售，依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，尚非無據。

五、惟查本件訴願人於九十年四月三日訂立買賣契約時，雖未持有自用住宅土地，然其於九十年四月三十日完成所有權移轉登記購買取得本市松山區○○段○○一○○地號持分土地時，確已持有本市松山區○○段○○一○○地號持分土地（九十年四月二十五日完成所有權移轉登記），若以此二者之時間關係而論，難謂其與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未合，且本件訴願人亦非原處分機關所稱二次取得土地後再出售第二次取得之土地，其係出售「第一次取得」（九十年四月二十五日完成移轉登記）之土地。則上開函釋「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」中所稱「購買土地時」究係指債權行為（訂立買賣契約）或物權行為（移轉登記取得所有權）成立之時點，即非無疑問，由土地稅法第三十五條規定及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均無具體說明。又前揭財政部七十五年五月十四日臺財稅第七五三九一二九號函釋對於土地稅法第三十五條第一項先售後購之情形，就其重購土地日期之認定雖係採「准照土地移轉現值如期申報者，以訂立買賣契約日為準」，惟於八十二年十月七日臺財稅第八二〇四三五七六一號函釋對於先購後售之類型，其關於先購之二年起算日期則認定係「土地所有權人於購買土地後，自完成移轉登記之日起二年內」，是其就先購後售之購買，就法律規定二年期間之起算係採認已完成移轉登記之時點，則若對於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中就土地稅法第三十五條第二項之解釋所稱「購買土地時」，如係採認訂立買賣契約時，是否產

生認定不一致之情形？是否亦應採取完成移轉登記取得所有權之時點為宜？且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。是將購買土地時解釋為完成移轉登記取得所有權之時，亦無違背其立法意旨，則在無明確函釋解釋下，原處分機關松山分處未究明上開爭議，逕以訴願人立約購買時未持有自用住宅用地否准訴願人重購退稅之申請，自不無斟酌之餘地。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。

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 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

中華民國九十一年五月一日市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行