

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，不服原處分機關中南分處九十一年三月四日北市稽中南乙字第0九一六〇五一〇一〇〇號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、緣訴願人於八十八年二月八日購買本市士林區○○段○○小段○○地號持分土地，八十九年三月八日、四月二十六日出售所有本市中山區○○段○○小段○○地號（地上建物門牌為○○街○○號○○樓之○○）、本市內湖區○○段○○小段○○地號（地上建物門牌為○○路○○段○○巷○○弄○○號○○樓）持分土地，並向原處分機關中南分處及內湖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，案經中南分處及內湖分處分別核准退還已納土地增值稅計新臺幣（以下同）三三〇、一六八元及一、四八二、九四五元共計一、八一三、一一三元。
- 二、訴願人復於九十年二月七日出售本市中山區○○段○○小段○○地號（地上建物門牌為○○街○○號○○樓之○○）及本市中山區○○段○○小段○○地號（地上建物門牌為○○街○○號○○樓之○○）持分土地，並於九十年六月十三日向原處分機關中南分處申請就○○段○○小段○○地號持分土地，依土地稅法第三十五條規定退還已納土地增值稅，經該分處以九十年八月二十二日北市稽中南乙字第9〇六二六五四二〇〇號書函核定退還已納土地增值稅三二、二三九元。訴願人認中南分處應退還已納土地增值稅三二八、四〇七元，向本府提起訴願，經本府以九十一年一月九日府訴字第0九〇一六九一三四〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」
- 三、嗣原處分機關中南分處依本府上開訴願決定重新審查，發現訴願人八十八年二月八日購買本市士林區○○段○○小段○○地號持分土地時，並無訴願人或其配偶、直系親屬設籍於該地，應無土地稅法第三十五條規定之適用，認核退訴願人土地增值稅三二、二三九元有誤應予追繳，乃以九十一年三月四日北市稽中南乙字第0九一六〇五一〇一〇〇號函知訴願人。訴願人不服，於九十一年四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之行政處分，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二年內重購土地合於左列規定之一，其新購土地地價並超過原出售土地地價……退還不足支付新購土地地價之數額……一、自用住宅用地出售或被徵收後，另行購買都市土地未超過三公頃部分或非都市土地未超過七公頃部分，仍作自用住宅用地者。」「前項規定土地所有權人於先購置土地後，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。」

財政部八十二年六月二十二日臺財稅第八二〇二四一八九四號函釋：「土地所有權人於二年內分別出售與重購多處土地，該出售與重購之土地如經查明均符合自用住宅用地有關規定者，應准併計依土地稅法第三十五條規定，核退其已納之土地增值稅。」

八十八年九月七日臺財稅第八八一九四一四六五號函釋：「主旨：○○○君於八十六年四月購買貴市北投區○○段○○小段○○地號土地，並於同年五月二十一日完成移轉登記，嗣於八十八年五月十七日取得其配偶贈與之他筆土地後，旋即於同年月十九日訂約出售，同年六月五日完成移轉登記，可否依土地稅法第三十五條規定辦理退稅乙案....。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。」

九十年十二月三日臺財稅字第〇九〇〇四五七一九七號函釋規定：「有關○○○君購買自用住宅用地，再出售原有土地，因購買土地時，原有土地未辦竣戶籍登記，不符自用住宅用地規定，惟該原有土地於出售日已辦竣戶籍登記，且符合自用住宅用地要件，可否依土地稅法第三十五條規定退還土地增值稅一案，請依本部八十八年九月七日臺財稅第八八一九四一四六五號函及九十年五月一日臺財稅字第〇九〇〇四五一八五八號函辦

理，請查照。」

三、本件訴願理由略謂：

原處分機關中南分處依據財政部九十年十二月三日臺財稅字第0900四五七一九七號函釋認為訴願人不符規定，應追繳稅款三二、二三九元。訴願人認為原處分有誤，因買賣是於九十年四月十八日完成，提出申請重購退稅時間亦是於九十年五月間，其日期都是在九十年十二月三日前完成。其後訴願人提起訴願時，原處分機關均未提出訴願人戶籍之設籍時間不符規定，由此可知中南分處係以事後法令來處分法令規定前已完成之事實，此舉很難讓訴願人心服。

四、本案前經本府以九十一年一月九日府訴字第0901691340一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」其理由略謂：「.....四、查訴願人於八十八年二月八日購買本市士林區○○段○○小段○○地號持分土地，總地價為五、四二三、九七三元，二年內向原處分機關中南分處及內湖分處申請依土地稅法第三十五條規定，退還出售之○○段○○小段○○地號及內湖區○○段○○小段○○地號持分土地已納土地增值稅，案經分別核退已納土地增值稅三三〇、一六八元及一、四八二、九四五元。嗣訴願人於九十年二月七日同時出售臺北市中山區○○段○○小段○○地號及○○段○○小段○○地號持分土地兩筆，並以○○段○○小段○○地號土地向中南分處申請重購退稅，案經該分處查核因上開二筆土地均符合自用住宅用地有關規定，乃依首揭財政部八十二年六月二十二日臺財稅第八二〇二四一八九四號函釋意旨，將該二筆土地併同計算出售土地地價，乃核准退還訴願人已納土地增值稅三二、二三九元，尚非無據。

五、惟查財政部八十二年六月二十二日臺財稅第八二〇二四一八九四號函釋意旨，固指出土地所有權人於二年內分別出售與重購多處土地，該出售與重購之土地如經查明均符合自用住宅用地有關規定者，應准併計依土地稅法第三十五條規定，核退已納之土地增值稅。本案訴願人九十年二月七日雖同時出售臺北市中山區○○段○○小段○○地號及○○段○○小段○○地號自用住宅用地，但訴願人僅就其中一筆○○段○○小段○○地號土地申請重購退稅，則參照前揭財政部函釋意旨，原處分機關實應尊重訴願人之意願，僅就其所申請之○○段○○小段○○地號土地併入先前八九年出售之二筆土地計算其出售土地地價有無超過原先購買土地之地價，以為退還土地增值稅之依據，方符前揭條文規定及財政部函釋意旨。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」

五、本件經原處分機關重核後仍維持原處分，其理由依其訴願答辯書所載略以：「三、....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）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；而本件訴願人於八十八年二月八日購買坐落本市士林區○○段○○小段○○地號持分土地前，

其所有本市中山區○○段○○小段○○地號（地上建物門牌：○○街○○號○○樓之○○）持分土地並無訴願人或其配偶、直系親屬設籍於該地，是系爭中山區○○段○○小段○○地號持分土地並非首揭土地稅法第九條規定之自用住宅用地甚明；是本處中南分處重新審理後否准申請人退稅之申請（另案追繳已退還稅款三二、二三九元……）」

六、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，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其適用範圍。如土地所有權人未持有供自用住宅使用之土地，則與前開土地稅法第三十五條規定應以已持有自用住宅用地為其要件之立法意旨不合，此為首揭財政部八十八年九月七日函釋之真意。

七、經查本件訴願人於八十八年二月八日購買本市士林區○○段○○小段○○地號持分土地時，其原所有本市中山區○○段○○小段○○地號持分土地（地上建物門牌：○○街○○號○○樓之○○）地上建物，並無訴願人本人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，至九十年二月二日始由直系親屬辦竣戶籍登記，有戶籍資料連線查詢及戶口名簿影本附卷可稽。故依首揭土地稅法第三十五條第二項有關先購後售，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，訴願人第二次取得本市士林區○○段○○小段○○地號持分土地當時，系爭本市中山區○○段○○小段○○地號持分土地（地上建物門牌：○○街○○號○○樓之○○），並未有訴願人本人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，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。是訴願人主張其取得或出售之土地均供自用住宅使用，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。又主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，自法規生效之日起有其適用，司法院釋字第二八七號解釋理由書釋明在案，是訴願人稱原處分機關以後函釋（財政部九十年十二月三日臺財稅字第0九〇〇四五七

一九七號函釋)來處分前事實，顯有誤解。從而，原處分機關中南分處否准訴願人退還原已繳納土地增值稅，揆諸首揭規定及財政部函釋意旨，並無不合，應予維持。

八、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項之規定，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 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 八 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

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巷一號)