

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，不服原處分機關中南分處九十一年一月七日北市稽中南乙字第九0六四二三四六00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

緣訴願人於八十八年十二月二日買賣登記取得本市內湖區○○段○○小段○○地號持分土地（地上建物門牌：○○路○○巷○○弄○○號），另於九十年十二月十四日出售本市中山區○○段○○小段○○地號持分土地（地上建物門牌：○○路○○巷○○號）；嗣於九十年十二月二十日向原處分機關中南分處申請退還不足支付新購土地地價之土地增值稅數額，經該分處查得訴願人於新購土地辦竣移轉登記日時，並未於原出售土地辦竣戶籍登記，與土地稅法第三十五條規定不符，乃以九十一年一月七日北市稽中南乙字第九0六四二三四六00號函否准所請。訴願人不服，於九十一年二月六日向本府提起訴願，二月二十七日、四月四日、四月十日、四月二十六日、四月三十日及五月二十七日分別補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，仍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。」第三十五條第一項第一款及第二項規定：「土地所有權人於出售土地或土地被徵收後，自完成移轉登記或領取補償地價之日起，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或補償地價，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、自用住宅用地出售或被徵收後，另行購買未超過三公畝之都市土地或未超過七公畝之非都市土地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台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。……」

九十年五月一日台財稅第0900四五八五八號函釋：「……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……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、本件訴願及補充理由略謂：

- (一) 依土地稅法第九條及第三十四條規定，自用住宅增值稅之實質審查，是否為自用、無出租或供營業，是往前查核一年之期間，而戶籍只要在出售之前設立完竣即符合自用住宅增值稅課稅之標準，亦為稅捐稽徵機關之作業準則。
- (二) 土地稅法第三十五條第二項之準用規定，意為先購後售時可與第一項先售後購具有相同享有退稅之權利，同條但書規定只排除供營業使用或出租者，對戶籍並無特別規定，只要出售當時設籍即合乎但書之規定，原處分機關引據財政部九十年五月一日臺財稅第0900四五八五八號函釋，實有違土地稅法第三十五條但書規定。
- (三) 訴願人後售之本市中山區○○段○○小段○○地號土地自取得後即作為自用住宅使用，於八十九年因購內湖○○段○○小段○○地號土地，因不明瞭一處之定義而放棄改按一般稅率課徵地價稅，且於出售訂約前即有戶籍設立，實質上為訴願人之母親所居住，並無出租或供營業使用屬實，應符合土地稅法第三十五條但書規定，原處分實屬不當，顯失法律之公平並損害訴願人之權益。
- (四) 土地稅法第九條、第十七條、第三十四條，及同法施行細則第四條、第八條及第十一條等規定，對自用住宅用地之辦竣戶籍登記之期日並無強制規定，因憲法保障人民居住遷徙之自由，土地稅法第三十五條自用住宅用地之認定自亦同之，其特別明定「出售前一年內曾供營業使用或出租者，不適用」，對辦竣戶籍登記時間的期限並無期限

限制，故符合重購退稅條件之規定，重點在於出售舊地前一年內，曾供營業使用或出租者不適用之，至自用住宅係強調自用性質，而對辦竣戶籍登記之時間，未予期限限制。

- (五) 上開財政部九十年五月一日臺財稅第0900四五八五八號函釋係針對單純購置土地，嗣後在購買或自配偶受贈他筆土地後，再出售之二次取得土地後再出售第二次取得之土地，與訴願人之情形不同。訴願人後出售之土地，於先前購地時即已供自用住宅之用，訴願人之母一直住於其內，直至出售時皆無營業或出租之情形。至於戶籍登記，因人民有遷徙之自由，於出售前又已辦竣戶籍登記，符合自用住宅之規定，原處分機關引用與本案情形不相符之函釋，而否准訴願人之申請，有不當且違法，請求撤銷原處分，並准予退還已繳之土地增值稅。

四、卷查訴願人係於八十八年十二月二日買賣登記取得本市內湖區○○段○○小段○○地號持分土地（地上建物門牌：○○路○○巷○○弄○○號），另於九十年十二月十四日出售本市中山區○○段○○小段○○地號持分土地（地上建物門牌：○○路○○巷○○號）。按前揭財政部八十八年九月七日台財稅第八八一四一四六五號及九十年五月一日台財稅第0900四五八五八號函釋，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。本件訴願人於八十八年十二月二日買賣登記取得本市內湖區○○段○○小段○○地號持分土地時，其本人或其配偶、直系親屬並未於原有土地（即本市中山區○○段○○小段○○地號持分土地，地上建物門牌：○○路○○巷○○號）辦竣戶籍登記，上開原有土地即非屬前揭土地稅法第九條規定之「自用住宅用地」，是訴願人於購買前揭本市內湖區○○段○○小段○○地號持分土地時，並未持有供自用住宅使用之土地。此有原處分機關檢送之系爭土地之土地及建物登記謄本、戶籍謄本、土地增值稅自用住宅重購退稅申請書、土地買賣所有權移轉契約書等影本資料附卷可稽。

五、至訴願人主張土地稅法第三十五條第二項規定只排除供營業使用或出租者，對戶籍並無特別規定，原處分機關引據財政部九十年五月一日臺財稅第0900四五八五八號函釋有違土地稅法第三十五條規定，及土地稅法第九條等規定對自用住宅用地之辦竣戶籍登記之期日並無強制規定等節。按土地稅法第九條規定自用住宅用地之積極要件為土地所有權人或其配偶、直系親屬辦竣戶籍登記，其消極要件則為無出租或供營業之用。故

土地所有權人或其配偶、直系親屬有否於該地辦竣戶籍登記，乃係認定該土地是否為自用住宅用地要件之一。經查本件系爭土地地上房屋自九十年十一月十四日始有訴願人之母親○○○○設立戶籍，是訴願人於八十八年十二月二日購買本市內湖區○○段○○小段○○地號持分土地時，並未持有供自用住宅使用之土地，已如前述，核與前揭土地稅法第九條及第三十五條第二項等規定不合，訴稱各節，應屬誤解法令，尚難採據。從而，原處分機關中南分處所為否准訴願人重購退稅之申請，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、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 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 月 二 十 四 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)