

訴 願 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關南港分處九十二年九月二十三日北市稽南港甲字第0九二六0五七一200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

緣訴願人於九十二年五月十四日訂約出售本市南港區○○段○○小段○○及○○之○○○○地號持分土地（地上房屋門牌：本市南港區○○路○○巷○○號○○樓）；嗣於九十二年七月二十八日訂約購買本市大安區○○段○○小段○○地號持分土地（地上房屋門牌：本市大安區○○路○○段○○巷○○弄○○號○○樓），並於九十二年八月十一日完成移轉登記。訴願人於九十二年八月二十九日向原處分機關南港分處申請依土地稅法第三十五條規定就其已納土地增值稅額內，退還不足支付新購土地地價之數額。經該分處按訴願人持有上開出售土地之地上建物所有權持分比例，計算其適用自用住宅用地稅率之面積，乃以九十二年九月二十三日北市稽南港甲字第0九二六0五七一200號函復訴願人，核定退還土地增值稅新臺幣（以下同）六0二、四四0元。訴願人不服，於九十二年十月二十日經由原處分機關向本府提起訴願，同年十二月一日補充訴願理由，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。」第三十四條第一項、第二項規定：「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。……」前項土地於出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用前項規定。」第三十五條第一項第一款：「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畝部分或.....，仍作自用住宅用地者。」

財政部七十四年四月八日臺財稅第一四〇三一號函釋：「土地所有權人出售之土地，其地上房屋為平房，如該房屋所有權屬其本人或其配偶、直系親屬與他人共有時，其適用自用住宅用地稅率之面積，應按房屋所有權持分比例計算。」

八十三年十二月二日臺財稅第八三一六二三九八五號函釋：「：○○○君出售與他人共有之同一層樓房地，如經查明該層樓房實際係由建商磚牆分隔各歸所屬，其持分所有供自用住宅使用部分所占土地面積，准依本部（ ）臺財稅第三一七五一號函規定辦理。」

司法院釋字第二八七號解釋：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。.....」

三、本件訴願及補充理由略以：

(一) 依土地稅法第三十五條及同法施行細則第九條規定觀之，土地所有權人於該地辦竣戶籍登記之住宅用地即符合自用住宅用地之定義，怎可擴大解釋房屋為共同持有，就只能核定退一半。且該出售住宅土地移轉現值總額為四、四〇三、二六二元，房屋僅值二三七、五〇〇元，差距懸殊，以房屋持分為由，來影響土地增值稅達六〇三、四四〇元，於理來說，豈為合理。

(二) 原處分機關答辯書援引財政部八十三年及七十四年函釋作認證依據，按該等函釋係針對特定個案作出解釋，與本案土地重購退稅並無必然之關聯性，且財政部非立法機關，亦非法令解釋機關，該函釋並不具法令解釋效力，如何能據此作出裁定？

四、卷查訴願人於九十二年五月十四日訂約出售本市南港區○○段○○小段○○及○○之○○地號持分土地（地上房屋門牌：本市南港區○○路○○巷○○號○○樓），並於九十二年八月十一日完成登記購買本市大安區○○段○○小段○○地號持分土地（地上房屋門牌：本市大安區○○路○○段○○巷○○弄○○號○○樓）。嗣訴願人於九十二年八月二十九日以書面向原處分機關南港分處申請依土地稅法第三十五條規定就其已納土地增值稅額內，退還不足支付新購土地地價之數額，經該分處查認訴願人與案外人○○○共同持有訴願人出售土地之地上房屋，訴願人之持分比例為二分之一，乃據以計算該出售土地適用自用住宅用地之面積為訴願人持分面積之二分之一，並以九十二年九月二十三日北市稽南港甲字第〇九二六〇五七一二〇〇號函復訴願人，核定退還土地增值稅六〇二、四四〇元。

五、按前揭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，是土地稅法有關重購自用住宅用地退還原已繳納土地增值稅之規定，係以當事人出售且購入之土地均為自用住宅用地為前提，而所謂自用住宅用地，按前揭土地稅法第九條規定，係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。本件訴願人於九十一年五月七日即設籍於其出售土地（即本市南港區○○段○○小段○○及○○之○○地號持分土地）上房屋（即本市南港區○○路○○巷○○號○○樓），惟訴願人之持分僅二分之一，是本件訴願人雖已於出售土地上房屋辦竣戶籍登記，但就該房屋而言，僅訴願人持分部分可視為「自用」住宅，就相對應於房屋基地之土地而言，亦僅二分之一可視為「自用」住宅用地，故有關自用住宅用地之認定係以房屋是否為自用住宅為斷，與房屋及土地價值為何無關，此觀前揭財政部七十四年四月八日臺財稅第一四〇三一號及八十三年十二月二日臺財稅第八三一六二三九八五號函釋意旨即明。是原處分機關南港分處認訴願人出售土地二分之一部分為自用住宅用地，並以該部分土地面積比例核計退還訴願人已繳納土地增值稅六〇二、四四〇元，自屬有據。

六、至訴願理由主張原處分機關答辯書援引財政部八十三年及七十四年函釋作認證依據，按該等函釋係針對特定個案作出解釋，與本案土地重購退稅並無必然之關聯性，且財政部非立法機關，亦非法令解釋機關，該函釋並不具法令解釋效力云云。按自用住宅用地始有前揭土地稅法第三十五條第一項第一款規定即重購自用住宅用地退還原已繳納土地增值稅之適用，查財政部前揭函釋，即係闡明有關共有房屋之情形自用住宅用地面積如何計算之疑義，且該等函釋係以闡釋法規之原意為主旨，其效力係附屬於法規，故應自法規生效之日起有其適用，亦即原則上溯及法規生效之日起有其適用，並為前揭司法院釋字第二八七號解釋所確認。是訴願理由主張，顯有誤解，不足採據。從而，原處分機關南港分處以本件處分核定退還訴願人已繳納土地增值稅六〇二、四四〇元，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

七、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 陳 敏

委員 楊松齡

委員 曾巨威

委員 曾忠己

委員 陳淑芳

委員 林世華

中 華 民 國 九 十 三 年 四 月 一 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）