

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，不服原處分機關士林分處九十三年一月九日北市稽士林甲字第0九二六一六五九七00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

緣訴願人於九十年八月一日買賣登記取得彰化縣田中鎮外○○段○○地號土地，並於九十一年十一月十五日出售本市士林區○○段○○小段○○地號土地（地上房屋門牌：本市士林區○○路○○號○○樓之○○）。訴願人嗣於九十二年十二月十二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，經該分處查得訴願人於九十年八月一日因買賣登記取得新購彰化縣田中鎮外○○段○○地號土地時，其出售之本市士林區○○段○○小段○○地號土地之地上房屋（本市士林區○○路○○號○○樓之○○）並無訴願人或其配偶、直系親屬辦竣戶籍登記，不符土地稅法第三十五條規定，乃以九十三年一月九日北市稽士林甲字第0九二六一六五九七00號函否准所請。訴願人不服，於九十三年二月五日向本府提起訴願，三月二十六日補充訴願理由，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。……」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，另行購買都市土地未超過三公畝部分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。」

財政部七十七年十二月一日臺財稅第七七〇六六六〇二三號函釋：「……說明：一、……土地在出售前係按自用住宅用地稅率課徵地價稅者，得認為已有自用住宅用地之事證，其於兩年內另行購買自用住宅用地，得依同法第三十五條第一項第一款規定申請退還已納之土地增值稅。惟『按自用住宅用地稅率課徵地價稅』並非唯一認定要件，如出售前未按自用住宅用地稅率課徵地價稅，經稽徵機關查明符合同法第三十四條第一項（面積要件）及第二項（出售前一年內未曾供營業使用或出租要件）且合於同法第九條規定者，應准依同法第三十五條第一項第一款規定，退還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：「……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。……」九十年五月一日臺財稅字第〇九〇〇四五八五八號函釋：「……說明：……二、……本案〇〇〇君於八十八年四月八日先購入臺北市北投區〇〇段……等二筆土地部分持分，再於八十九年三月二十八日購入上開二筆土地部分持分，並於八十九年六月九日出售其原有貴縣三重市〇〇段……土地，惟〇君第一次購入北投區〇〇段二筆土地時，原有三重市〇〇段土地之地上房屋已拆除改建，其拆除改建前亦不符合自用住宅用地規定，而第二次購入上開土地時，原有三重市〇〇段土地之地上建物雖已建築完成，但〇君尚未取得其出售土地上之建物，故其二次購入自用住宅用地時，其原有三重市〇〇段土地均不符合土地稅法有關自用住宅用地之要件，參照本部上開八十八年九月七日臺財稅第八八一九四一四六五號函釋規定，應無土地稅法第三十五條退還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：「主旨：有關〇〇〇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及九十年五月一日臺財稅字第0九00四五二二三八號函辦理.....。」九十一年十月三日臺財稅字第0九一0四五二二三二號函釋：「土地稅法第三十五條重購退稅之規定，在避免因課徵土地增值稅，降低所有權人重購自用住宅用地之能力，其適用自應以有『重購自用住宅用地』之事實為前提，準此，新購自用住宅用地時，若擁有之土地非屬自用住宅用地，難謂其為『重購自用住宅用地』.....。」

三、本件訴願理由略謂：訴願人出售地自購置預售屋至出售該屋歷時十四年，該屋無論有無設籍，均係自用，從未曾租予他人使用，期間訴願人參選立法委員、國大代表及彰化縣長等多次選舉，因為選區在臺北縣、彰化縣及任職南投縣政府，以致無法長期定居於臺北市，但此次返回臺北市，必居住於該屋。嗣於南投縣政府職務告一段落後，決定返回彰化縣定居，故先行在彰化縣田中鎮購屋後，將戶籍遷回臺北市出售地址，始將臺北市之自用住宅出售。只因民選公職人員選區之規定，無法於臺北市設籍，且因與配偶分居，唯一之兒子又在美國讀書，情況特殊，原處分機關據以認定訴願人出售之土地非屬自用住宅用地，殊難令人信服。又訴願人於購買彰化縣之自用住宅用地二年內，出售符合土地稅法第九條規定之自用住宅用地，自符合申請退稅之要件。財政部九十一年十月三日臺財稅字第0九一0四五二二三二號函釋以購買自用住宅用地時，原所有之土地即須屬自用住宅用地作為申請退稅之部分要件，係增加土地稅法第三十五條第一項、第二項所無之限制，原處分機關據該違法函釋，作為處分之依據，實有未洽。

四、卷查訴願人於九十年八月一日買賣登記取得彰化縣田中鎮○○段○○地號土地，並於九十一年十一月十五日出售本市士林區○○段○○小段○○地號土地（地上房屋門牌：本市士林區○○路○○號○○樓之○○）。訴願人嗣於九十二年十二月十二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於新購彰化縣田中鎮外○○段○○地號土地時，原持有本市士林區○○段○○小段○○地號土地地上房屋因無訴願人本人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，不符合自用住宅用地規定，該分處乃以九十三年一月九日北市稽士林甲字第0九二六一六五九七00號函否准訴願人之申請。

五、按重購土地而得適用土地稅法第三十五條規定申請退還已繳納之土地增值稅者，除須符合合同法第三十四條第一項及第二項所規定之面積要件及出售前一年內未曾供營業使用或出租要件外，尚須合於同法第九條有關自用住宅用地須有土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記之規定，業經財政部七十七年十二月一日臺財稅第七七0六六六0二三號函釋在案。次按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，土地稅法第三十五條第二項有關先購後售之規定，既準用同條第一項之規定，

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。是本件原處分機關應否退還訴願人已繳納之土地增值稅，應以訴願人於新購土地時，是否已持有依土地稅法第九條規定所稱「自用住宅用地」，即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為認定標準。再按前揭財政部九十年十二月三日臺財稅字第0900四五七一九七號及九十一年十月三日臺財稅字第0910四五二二三二號函釋，乃針對先購後售，於購買自用住宅用地時，土地所有權人或其配偶、直系親屬並未設籍於後售土地上之房屋而於售地時已完成設籍之情形，仍應依前揭財政部八十八年九月七日臺財稅第八八一四一四六五號函釋意旨，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，始符合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。是訴願主張財政部九十一年十月三日臺財稅字第0910四五二二三二號函釋係增加土地稅法第三十五條第一項、第二項所無之限制等節，尚不可採。

六、復查訴願人於九十年八月一日新購彰化縣田中鎮○○段○○地號土地時，原持有本市士林區○○段○○小段○○地號持分土地地上房屋（本市士林區○○路○○號○○樓之○○）並無訴願人本人、配偶或直系親屬於該地辦竣戶籍登記，遲至九十一年九月十九日始有訴願人遷入辦竣戶籍登記，此有除戶資料查詢影本附卷可稽；且訴願人於訴願補充理由亦自承其係於九十一年九月十九日始將戶籍設於該房屋內。則雖訴願人主張其確實自承購該屋至出售前，均係自用，從未曾租予他人使用，並敘明因參選立法委員、國大代表及彰化縣長等多次選舉之選區在臺北縣、彰化縣及任職南投縣政府，以致無法長期定居於臺北市云云。惟依土地稅法第九條規定所稱「自用住宅用地」，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，業如前述，尚非僅以實際居住為認定標準；又「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畝部分或未超過七公畝之非都市土地，仍作自用住宅用地者」，始有重購土地申請退還已繳納之土地增值稅之適用；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，始行出售土地者，準用之，土地稅法第三十五條第一項第一款及第二項規定甚明，是本案訴願人於新購土地時，其原持有之系爭土地並不符合土地稅法第九條規定有關「自用住宅用地」之要件，自不得依同法第三十五條規定重購退稅，訴願人所陳應係誤解法令，不足採憑。從而，原處分機關士林分處否准訴願人之申請，揆諸前揭規定及財政部函釋意旨，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 薛明玲

委員 楊松齡
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 劉靜嫻
委員 陳淑芳
委員 林世華
委員 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 三 年 四 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)