

臺北市政府 94.08.25. 府訴字第 0 九四一五二七一— 0 0 號訴願決定書

訴 願 人：○○○

訴 願 代 理 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因申請退還土地增值稅事件，不服原處分機關中正分處 94 年 4 月 19 日北市稽中正甲字第 09460532600 號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人於 93 年 6 月 9 日因買賣登記取得本市中山區○○段○○小段○○地號持分土地（地上房屋門牌為本市中山區○○路○○巷○○號○○樓），並於 94 年 3 月 28 日登記移轉原所有本市中正區○○段○○小段○○之○○地號持分土地（地上房屋門牌為本市中正區○○街○○巷○○號○○樓）。嗣訴願人於 94 年 4 月 6 日向原處分機關中正分處申請依土地稅法第 35 條規定就其已納土地增值稅內，退還不足支付新購土地地價之數額，經該分處以系爭出售地（本市中正區○○段○○小段○○之○○地號持分土地）之地上房屋於訴願人 93 年 6 月 9 日購買系爭本市中山區○○段○○小段○○地號持分土地時，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 35 條重購退稅規定，乃以 94 年 4 月 19 日北市稽中正甲字第

09460532600 號函否准所請。訴願人不服，於 94 年 5 月 4 日經由原處分機關向本府提起訴願，

5 月 10 日補充訴願理由，5 月 23 日補正訴願程式，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 9 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 34 條第 1 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 3 公畝部分或非都市土地面積未超過 7 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 35 條第 1 項第 1 款、第 2 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，2 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

請就其已納之土地增值稅額內，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 3 公畝部分或……，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 2 年內，始行出售土地或土地始被徵收者，準用之。」

財政部 77 年 12 月 1 日臺財稅第 770666023 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 2 年內另行購買自用住宅用地，得依同法第 35 條第 1 項第 1 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，經稽徵機關查符合同法第 34 條第 1 項（面積要件）及第 2 項（出售前 1 年內未曾供營業使用或出租要件）且合於同法第 9 條規定者，應准依同法第 35 條第 1 項第 1 款規定，退還其已納之土地增值稅。」

88 年 9 月 7 日臺財稅第 881941465 號函釋：「……說明……二、按土地稅法第 35 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 1 項第 1 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 2 項有關先購後售，既準用第 1 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 2 次取得土地後再出售第 2 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 35 條重購自用住宅用地退還已繳納土地增值稅規定之適用。……」

91 年 10 月 3 日臺財稅字第 0910452232 號函釋：「土地稅法第 35 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』，至於原有土地出售時是否按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，與重購自用住宅用地之申請退稅尚無必然關係。」

三、本件訴願及補充理由略以：

（一）財政部 91 年 10 月 3 日臺財稅第 0910452232 號及 88 年 9 月 7 日臺財稅字第 881941465 號函

釋皆主張「出售時有擁有自用住宅用地」為前提，因欲重購人也許僅申請 1 處符合自用要件土地，但有數間房屋土地一起待售亦有可能，亦即只要「重購人先購時有擁有自用住宅用地為要件，並於 2 年之內出售符合自用住宅用地要件之自用土地即符合要件」，並非「重購人先購時出售地應符合自用住宅用地要件」，原處分機關係扭曲擴大解釋。

(二) 人民依立法通過之土地稅法第 35 條之規定及原處分機關辦理重購土地退還土地增值稅作業要點規定申請退稅，原處分機關竟以行政解釋函背離母法曲解解釋否准退稅，已違背立法意旨，並侵犯人民財產權益，在此請求准許依土地稅法第 35 條規定及原處分機關辦理重購土地退還土地增值稅作業要點條件，退還訴願人已納土地增值稅額內，不足支付新購土地地價之數額土地增值稅全數。

(三) 依司法院釋字第 478 號解釋意旨，原處分機關以「重購日當時於該地設有戶籍」為申請退稅之要件，係增加土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款所無之限制，有違憲法第 19 條規定之租稅法律主義，應不予援用。

四、按重購土地而得適用土地稅法第 35 條規定申請退還已繳納之土地增值稅者，除須符合同法第 34 條第 1 項及第 2 項所規定之面積要件及出售前 1 年內未曾供營業使用或出租要件外

，因土地稅法 35 條第 1 項第 1 款規定係以自用住宅用地為限，是若欲適用該款規定，尚須合於同法第 9 條有關自用住宅用地之規定，即須土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，此乃法條之當然解釋，並業經財政部 77 年 12 月 1 日臺財稅第

7706660

23 號函釋在案。次按首揭財政部 88 年 9 月 7 日臺財稅第 001941465 號函釋，土地稅法第 35

條第 2 項有關先購後售之規定，既準用同條第 1 項之規定，仍應以土地所有權人於購買土地時，後售之土地係為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，後售之土地是否為土地稅法第 9 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準據。

五、卷查訴願人於 93 年 6 月 9 日新購本市中山區○○段○○小段○○地號持分土地時，原持有本市中正區○○段○○小段○○之○○地號持分土地（地上房屋門牌為本市中正區○○街○○巷○○號○○樓）並無訴願人本人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，遲至 94 年 3 月 3 日始由訴願人將戶籍遷入辦竣戶籍登記，此有原處分機關中正分處重購土地退還土地增值稅處理意見表、系爭房屋戶政連線除戶資料查詢及訴願人戶口名簿等資料附卷可稽，亦為訴願人所不爭執。至訴願人引用財政部 91 年 10 月 3 日臺財稅第 09104522

32 號等函釋主張只要重購人先購時有擁有自用住宅用地為要件，並於 2 年之內出售符合自用住宅用地要件之自用土地即符合要件，並非重購人先購時出售地應符合自用住宅用地要件乙節，經查首揭財政部 91 年 10 月 3 日臺財稅字第 0910452232 號函釋意旨，係說明

土地稅法第 35 條重購退稅之規定，旨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，即難謂其為「重購自用住宅用地」。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 9 條規定有關「自用住宅用地」之要件，自不得依同法第 35 條規定申請重購退稅。另查本件原處分機關係依土地稅法第 35 條規定否准訴願人重購退稅之申請，故並無訴願人所稱有增加土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款所無之限制而違反憲法第 19 條規定之租稅法律主義。訴願主張各節

，顯係誤解法令，不足採據。從而，原處分機關中正分處否准訴願人之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，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 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
副主任委員 王曼萍
委員 陳 敏
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 林世華
委員 蕭偉松
委員 陳石獅
委員 湯德宗
委員 陳立夫
委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 8 月 25 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 2 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 3 段 1 巷 1 號)

