

訴 願 人：陳○○

訴 願 代 理 人：陳○○

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，不服原處分機關大安分處 97 年 3 月 7 日北市稽大安丙字第 09730286900 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 96 年 11 月 14 日因買賣登記取得本市中正區河堤段○○小段 191 地號持分土地（地上房屋門牌為本市中正區晉江街○○之○○號○○樓），並於 97 年 1 月 21 日因出售登記移轉原所有本市大安區龍泉段 3 小段 412 地號持分土地（地上房屋門牌為本市大安區羅斯福路○○段○○巷○○號○○樓）。嗣訴願人於 97 年 3 月 4 日向原處分機關大安分處申請依土地稅法第 35 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，經該分處以系爭出售地（本市大安區龍泉段 3 小段 412 地號持分土地）之地上房屋於訴願人 96 年 11 月 14 日登記取得系爭本市中正區河堤段 3 小段 191 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 97 年 3 月 7 日北市稽大安丙字第 09730286900 號函復否准所請。訴願人不服，於 97 年 4 月 7 日向本府提起訴願，6 月 16 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所為之處分；又本件提起訴願日期距原處分函發文日期已逾 30 日，惟原處分機關未查明處分函送達日期，訴願期間無從起算，自無訴願逾期問題，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、第 2 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；.....」 「前項土地於出售前 1 年內，曾供營業使用或出租者，不適用前項規定。」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，經稽徵機關查明符合同法第 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 8 月 30 日臺財稅字第 0910454052 號函釋：「主旨：土地所有權人先購後售自用住宅用地，申請依土地稅法第 35 條第 2 項規定退還原已繳納之土地增值稅，如經查明其於重購自用住宅用地完成移轉登記之日，已持有供自用住宅使用之土地，應有該條文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) 訴願人自 92 年至 95 年均設籍於系爭出售土地（本市大安區龍泉段○○小段○○地號持分土地）之地上房屋（門牌為本市大安區羅斯福路○○段○○巷○○號○○樓），只於 95 年至 96 年因小孩就學原因遷至泰順街，嗣於 96 年 12 月 17 日遷回，惟訴願人事實上仍居住於上揭房屋，故系爭出售之土地一直為自用住宅用地，原處分機關僅以 96 年 11 月 14 日當日無設籍為由否准訴願人之申請，而不參酌近 5 年設籍情形，係忽略事實。
- (二) 根據財政部 73 年 6 月 7 日臺財稅第 54106 號、89 年 9 月 25 日臺財稅第 0890456335 號、79 年 11 月 10 日臺財稅第 7907106 57 號及 83 年 6 月 9 日臺財稅第 831596661 號等函釋，均強調設籍與否並非重購退稅之重點，應視有無出租或營業情事，以認定是否為自用住宅用地，此乃實質審查之基本精神。又訴願人於新購土地簽約時（94 年 11 月 22 日）於原有土地地上房屋有設籍，移轉登記時（96 年 11 月 14 日）雖無設籍（事實自用），惟出售原有土地時（97 年 1 月 18 日），也有戶籍在該地（羅斯福路○○段），為何審查本案僅以登記時，而不以簽約（購買）與出售時之戶籍來認定？

- 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，因土地稅法第 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，並經財政部 77 年 12 月 1 日臺財稅第 770666023 號函釋在案。次按依前揭財政部 88 年 9 月 7 日臺財稅第 881941465 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 96 年 11 月 14 日新購登記取得本市中正區河堤段○○小段 191 地號持分土地時，原持有本市大安區龍泉段○○小段 412 地號持分土地（地上房屋門牌為本市大安區羅斯福路○○段○○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，此有原處分機關大安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、戶籍謄本等資料附卷可稽，亦為訴願人所不爭執。依前揭財政部 91 年 10 月 3 日臺財稅字第 0910452232 號函釋意旨，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。原處分機關大安分處否准所請，自屬有據。
- 六、至於訴願人主張其於 92 年至 95 年均設籍於系爭後售土地之地上房屋，嗣因小孩就學原因而將戶籍遷出，惟事實上仍居住於該屋，且於 96 年 12 月 17 日將戶籍遷回系爭房屋乙節。經查土地稅法第 9 條業明確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，是辦竣戶籍登記係屬

自用住宅用地之法定要件，尚難因訴願人主張之情事而免除該要件規定；況依財政部 83 年 6 月 9 日臺財稅第 831596661 號函釋，雖有就子女就學等特殊因素致未能設籍者為特別認定，惟該函釋僅在放寬土地稅法第 37 條有關追繳原退還土地增值稅款規定之限制，並未及於土地稅法第 35 條規定，是訴願主張，委難憑採。又訴願人主張財政部多號函釋均認定重購退稅不需以設籍為要件乙節。經查財政部 73 年 6 月 7 日臺財稅第 54106 號函釋，係說明重購自用住宅用地，雖延後設籍，如符合要件，亦得申請退還增值稅；79 年 11 月 10 日臺財稅第 790710657 號及 89 年 9 月 25 日臺財稅第 890456335 號函釋係說明先購後售土地時，若原有戶籍已遷至新購地址者，仍有退稅之適用；83 年 6 月 9 日臺財稅第 8315 96661 號函釋則如前所述，僅在放寬土地稅法第 37 條有關追繳原退還土地增值稅款規定之限制，並未及於土地稅法第 35 條規定，是該等函釋均與本案之事實有別，尚難採為有利於訴願人之認定。是訴願主張，顯有誤解，不足採據。又訴願人主張應以先購土地簽約之時為認定後售土地是否為自用住宅之時點，而不應以土地移轉登記之時為認定之時點乙節。經查土地所有權人先購後售自用住宅用地，於重購自用住宅用地完成移轉登記之日，已持有供自用住宅使用之土地者，始可依土地稅法第 35 條第 2 項規定退還原已繳納之土地增值稅，業經財政部 91 年 10 月 3 日臺財稅字第 0910452232 號函釋在案，且土地所有權因買賣而移轉，應經登記始生效力，僅簽訂契約尚難發生所有權移轉之效力。是訴願主張，不足採據。從而，原處分機關大安分處否准訴願人重購退稅之申請，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 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 陳淑芳
委員 陳石獅
委員 陳媛英
委員 紀聰吉
委員 程明修

委員 林明昕

委員 戴東麗

委員 蘇嘉瑞

中 華 民 國 97 年 6 月 25 日

市長 郝龍斌 公假

副市長 吳清基 代行

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 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)