

訴 願 人：劉○○

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，不服原處分機關信義分處 97 年 5 月 16 日北市稽信義甲字第 09731454900 號函，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 5 月 1 日因買賣登記取得本市信義區信義段 3 小段 36 地號持分土地（地上房屋門牌為本市信義區松德路○○巷○○號），並於 97 年 4 月 23 日因出售登記移轉原所有本市信義區信義段 1 小段 269-4 地號持分土地（地上房屋門牌為本市信義區忠孝東路○○段○○巷○○弄○○號○○樓）。嗣訴願人於 97 年 5 月 1 日向原處分機關信義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（本市信義區信義段 1 小段 269-4 地號持分土地）之地上房屋於訴願人 96 年 5 月 1 日登記取得買受之系爭本市信義區信義段 3 小段 36 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 5 月 16 日北市稽信義甲字第 09731454900 號函復訴願人否准所請。訴願人不服，於 97 年 6 月 9 日向本府提起訴願，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、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.....者，準用之。」

財政部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：「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、本件訴願理由略以：

(一) 訴願人於 95 年 8 月 29 日簽約購買本市信義區信義段 1 小段 26 9-4 地號土地，因建物尚需時間整修，且自用住宅用地稅率申請期限為 95 年 9 月 22 日，辦竣移轉登記已逾越上開期限，無迫切設籍之需要。嗣於 96 年 6 月 1 日與新購本市信義區信義段 3 小段 36 地號土地同時辦理設籍且申請按自用住宅用地稅率課徵地價稅獲准，新購土地於 96 年 5 月 1 日辦竣移轉登記，出售土地於 96 年 6 月 1 日設籍，兩者相差僅 1 個月，顯然出售地一直為自用住宅用地無庸置疑。

(二) 另原處分機關信義分處引據財政部 91 年 10 月 3 日臺財稅字第 0910452232 號函釋否准退還原繳納之土地增值稅，然土地稅法第 35 條第 2 項未見有出售土地必須在新購土地辦理移轉登記前辦妥戶籍登記，始符合土地稅法第 9 條自用住宅用地之規定，故前開財政部函釋係增加法律所無的限制，漠視憲法對人民權利之保障。

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。次按依前揭財政部 88 年 9 月 7 日臺財稅第 881941465 號、91 年 8 月 30 日臺財稅字第 0910454052 號及 91 年 10 月 3 日臺財稅字第 0910452232 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；且先購後售自用住宅用地，申請依上開規定退稅者，其是否已持有供自用住宅使用之土地，係以重購自用住宅用地完成移轉登記之日為認定基準。是本件原處分機關應否退還訴願人已繳納之土地增值稅，應以訴願人新購土地完成移轉登記之日，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 5 月 1 日新購登記取得本市信義區信義段 3 小段 36 地號持分土地（地上房屋門牌為本市信義區松德路○○巷○○號）時，原持有本市信義區信義段 1 小段 269-4 地號持分土地（地上房屋門牌為本市信義區忠孝東路○○段○○巷○○弄○○號○○樓）並無訴願人本人或其配偶、直系親屬辦竣戶籍登記，此有原處分機關信義分處重購土地退還土地增值稅處理意見表、系爭房屋戶政連線戶籍資料查詢等資料附卷可稽，亦為訴願人所不爭執。復查土地稅法第 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。原處分機關信義分處否准所請，自屬有據。

六、至訴願人主張財政部 91 年 10 月 3 日臺財稅字第 0910452232 號函釋係增加法律所無之限制，漠視憲法對人民權利之保障云云，經查行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用，此有司法院釋字第 287 號解釋意旨可參。準此，財政部 91 年 10 月 3 日臺財稅字第 0910452232 號函釋僅係闡明土地稅法相關法規原意，原處分機關並非以該函釋作為否准訴願人申請退還土地增值稅之法源依據，而係依土地稅法第 9 條及第 35 條等規定作為否准處分之依據，故並無增加法律所無之限制之問題。是訴願主張，應屬誤解，委難憑採。從而，原處分機關信義分處所為處分，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 戴東麗
委員 蘇嘉瑞
委員 李元德

中 華 民 國 97 年 8 月 20 日

市長 郝龍斌

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)