

臺北市政府 98.08.12. 府訴字第 09870099900 號訴願決定書

訴 願 人 林○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關民國 98 年 5 月 15 日北市稽文山字第 09832517200 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

訴願人於民國（下同）96 年 9 月 27 日因買賣登記取得本市中正區南海段 1 小段 499 地號持分

土地（地上房屋門牌為本市中正區金華街○○之○○號○○樓），嗣於 98 年 1 月 23 日出售登記移轉原所有本市文山區實踐段 2 小段 116 地號持分土地（地上房屋門牌為本市文山區忠順街○○段○○巷○○弄○○號○○樓）。嗣訴願人於 98 年 3 月 16 日向原處分機關文山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（本市文山區實踐段 2 小段 116 地號持分土地）之地上房屋於訴願人 96 年 9 月 27 日登記取得本市中正區南海段 499 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 條第 2 項重購退稅規定，乃以 98 年 3 月 20 日北市稽文山甲

字第 09832271200 號函復訴願人否准所請。訴願人不服，於 98 年 4 月 16 日向本府提起訴願，

嗣經原處分機關重新審查後，以 98 年 5 月 15 日北市稽文山字第 09832517200 號函撤銷上開文

山分處 98 年 3 月 20 日北市稽文山甲字第 09832271200 號函並重為處分仍否准所請。該函於 98

年 5 月 19 日送達，本府以原處分已不存在為由，以 98 年 6 月 29 日府訴字第 09870079100 號訴願

決定：「訴願不受理。」其間，訴願人對原處分機關 98 年 5 月 15 日北市稽文山字第 09832517200 號函仍表不服，於 98 年 6 月 8 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理 由

一、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 項前段、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 35 條第 1 項第 1 款、第 2 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非都市土地未超過七公畝部分，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 88 年 9 月 7 日臺財稅第 881941465 號函釋：「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，核其情形係二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。」

」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 土地稅法第 35 條於先購後售之情形，並未明文規定新購土地時，應於後售土地上辦竣戶籍登記，始得辦理退稅。原處分機關僅援引非屬法律或法律授權規定之財政部 91 年 8 月 30 日臺財稅字第 0910454052 號函釋，即以訴願人新購土地時未於後售土地上辦竣戶籍登記為由，否准退稅，有違憲法第 19 條租稅法律主義。
- (二) 原處分機關之制式「土地增值稅自用住宅用地重購退稅申請書」有關無租賃情形申明書部分，用於先購後售案件時，對於後售土地無出租情事之申明內容，其涵蓋之時點僅為出售前 1 年內，而無需申明新購土地時無出租情事，亦足以使人認定應辦竣戶籍登記之時點為出售時。且臺中市政府府法訴字第 0950049801 號訴願決定，亦以出售地前 1 年內有無設籍為認定標準。
- (三) 土地稅法第 35 條修正增列現行條文第 2 項時，依當時主管機關說明，其目的在於使先買後賣自用住宅用地、自營工廠用地及自耕農地者，亦得適用退還土地增值稅之規定，而前開第 2 項條文，並未明文規定先買土地時，應於後賣土地上辦竣戶籍登記，始得辦理退稅。

三、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，尚非僅以出售地前 1 年內有無設籍為認定標準。

四、查訴願人於 96 年 9 月 27 日登記取得本市中正區南海段 1 小段 499 地號持分土地（地上房屋

門牌為本市中正區金華街○○之○○號○○樓）時，其原持有本市文山區實踐段 2 小段 1

16 地號持分土地（地上房屋門牌為本市文山區忠順街○○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，有相關土地、建物所有權狀、戶口名簿、戶政連線戶籍（除戶）資料查詢、原處分機關文山分處重購土地退還土地增值稅處理意見表等影本附卷可稽，亦為訴願人所不爭執。原處分機關否准所請，自屬有據。

五、至訴願人主張原處分機關僅援引非屬法律或法律授權規定之財政部 91 年 8 月 30 日臺財稅字第 0910454052 號函釋，即以訴願人新購土地時未於後售土地上辦竣戶籍登記為由，否准退稅，有違憲法第 19 條租稅法律主義等語。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，有司法院釋字第 287 號解釋意旨可參。準此，財政部 91 年 8 月 30 日臺財稅字第 0910454052 號函釋僅係闡明土地

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，尚難採憑。

六、又訴願人主張土地稅法第 35 條第 2 項修正目的在於使先買後賣自用住宅用地、自營工廠用地及自耕農地者，亦得適用退還土地增值稅之規定，並未明文規定先買土地時，應於後賣土地上辦竣戶籍登記，始得辦理退稅等語。按土地稅法第 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本市中正區南海段 1 小段 499 地號持分土地時，其原持有之本市文山區實踐段 2 小段 116 地號持分土地並不

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。從而，原處分機關所為處分，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，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 陳 業 鑫（公假）

副主任委員 王 曼 萍（代理）

委員 劉 宗 德

委員 陳 石 獅

委員 陳 媛 英

委員 紀 聰 吉

委員 戴 東 麗
委員 林 勤 綱
委員 賴 芳 玉
委員 柯 格 鐘
委員 葉 建 廷
委員 范 文 清

中 華 民 國 98 年 8 月 12 日

市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 陳業鑫決行

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)