

臺北市政府 99.03.19. 府訴字第 09970031800 號訴願決定書

訴 願 人 陳○○

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 12 月 16 日北市稽中正字第 09832403600 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）97 年 1 月 25 日因買賣登記取得本市中正區南海段○○小段○○、○○地號等 2 筆持分土地（其地上房屋門牌號碼為本市中正區羅斯福路○○段○○號○○樓），嗣於 98 年 6 月 27 日立約出售其原所有本市中正區南海段○○小段○○地號持分土地（其地上房屋門牌號碼為本市中正區寧波西街○○號○○樓）。嗣訴願人於 98 年 9 月 28 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額內，退還不足支付新購土地地價之數額，經該分處以○○出售地（本市中正區南海段○○小段○○地號持分土地）之地上房屋於訴願人 97 年 1 月 25 日登記取得本市中正區南海段○○小段○○、○○地號等 2 筆持分土地時，有出租予林○○律師及孫○○律師供○○法律事務所使用情形，不符土地稅法第 35 條第 2 項重購退稅規定，乃以 98 年 10 月 7 日北市稽中正甲字第 098 32112800 號函復訴願人否准所請。訴願人不服，於 98 年 10 月 27 日向該分處申請更正，經該分處以 98 年 11 月 9 日北市稽中正甲字第 09832223300 號函復訴願人仍維持原處分。訴願人仍表不服，於 98 年 12 月 8 日經由原處分機關第 1 次向本府提起訴願。嗣經原處分機關重新審查後，審認其所屬分處係內部單位，倘欲對外作成行政處分，應以原處分機關名義為之，乃以 98 年 12 月 16 日北市稽中正字第 09832403600 號函撤銷上開中正分處 98 年 11 月 9 日北市稽中正甲字第 09832223300 號函並重為處分仍維持原核定。嗣經本府以原處分已不存在為由，以 99 年 2 月 11 日府訴字第 09970018600 號訴願決定：「訴願不受理。」其間，訴願人對原處分機關 98 年 12 月 16 日北市稽中正字第 09832403600 號函仍表不服，於 99 年 1 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) 訴願人認為本案爭點在於認定後售之土地是否為「自用住宅用地」之「時間點」，究須以「新購買土地完成登記日」或後售土地「出售時」及「出售前1年內」為認定標準。而由土地稅法第35條第1項本文、第1項第1款、第3項規定觀之，認定後售之土地是否屬於土地稅法第9條所定「自用住宅用地」之「時間點」係以該後售土地「出售時」為基準，及受同法條第3項所定「出售前1年內」，不得供營業使用或出租限制外，並未以「新購買土地完成登記之日時」後售土地須符合「自用住宅用地」為要件。
- (二) 按限制人民權利，依憲法第23條規定，應以法律定之。依土地稅法第35條規定，退稅要件僅須後售土地於「出售時」及「於出售前1年內」係屬「自用住宅用地」者，即可退稅，並未明文規定「新購土地完成登記之日時」後售之土地，應符合「自用住宅用地」，原處分機關援引財政部88年9月7日臺財稅第8819414653函等3號行政函釋而否准退稅，顯係增加法律所無之限制，有違憲法第19條、第23條規定之租稅法律主義、法律保留原則。

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，且無出租或供營業用之自用住宅用地。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號函釋意旨，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自用住宅用地為認定準據，尚非僅以出售地前 1 年內有無符合自用住宅用地為認定標準。查訴願人於 97 年 1 月 25 日因買賣登記取得本市中正區南海段○○小段○○、○○地號等 2 筆持分土地（地上房屋門牌為本市中正區羅斯福路○○段○○號○○樓）時，其原持有本市中正區南海段○○小段段○○地號持分土地（地上房屋門牌為本市中正區寧波西街○○號○○樓），有出租予林○○律師及孫○○律師供○○法律事務所使用情形，有上開土地、建物所有權狀、房屋租賃契約書、○○法律事務所 98 年 7 月 8 日聲明書、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。

四、至訴願人主張認定後售之土地是否屬於土地稅法第 9 條所定「自用住宅用地」之「時間點」係以該後售土地「出售時」為基準等語。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○○小段○○、○○地號等 2 筆持分土地時，其原持有之本市中正區南海段○○小段○○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。

五、又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 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，即以訴願人新購土地時未於後售土地有出租○○法律事務所使用情形為由，否准退稅，有違憲法第 19 條、23 條租稅法律主義、法律保留原則等語。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，上開財政部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及法律保留等問題。是訴願主張，應屬誤解，尚難採憑。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。

六、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

副主任委員 王 曼 萍

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 99 年 3 月 19 日

市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會代理主任委員 王曼萍請假

主任秘書 陳韻琴代行

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)