

訴願人：○○○

原處分機關：新竹縣政府稅務局

代表人：彭惠珠

地址：新竹縣竹北市光明六路6號

訴願人因退還土地增值稅事件，不服原處分機關110年9月7日新縣稅土字第1100016851號函，提起訴願案，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、緣訴願人於108年8月2日購入新竹縣竹北市○○○地號土地，後於110年6月4日出售新竹縣竹北市○○○地號土地，同年7月28日辦竣產權移轉登記並於110年8月18日申請依土地稅法第35條規定重購自用住宅用地，就其已納土地增值稅額內，向原處分機關申請退還其不足支付新購土地地價之數額，經原處分機關以110年9月7日新縣稅土字第1100016851號函，否准退還系爭土地已納土地增值稅71萬4,530元。訴願人不服，遂向原處分機關提起本件訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴辯意旨如次。

二、訴願意旨略謂：

- (一) 本案相關法規無「重購地自完成移轉登記之日起逾2年應將戶籍遷入」之規定，原處分機關駁回申請係無法規依據，處分無理由。
- (二) 原處分機關援引財政部93年7月14日台財稅字第09304535100號函釋做為否准理由，惟查該函釋非屬行政程序法159條第2項第2款所訂行政規則，無間接對外效力，原處分機關援引該函釋之處分係違法且無理由。
- (三) 訴願人戶籍雖於110年8月16日遷入重購地坐落之新竹縣竹北市○○○房屋，惟108年8月2日購買該屋起，即已搬入該

屋，生活重心以該屋為主，有以該址為住所之意，業已符合土地稅法第9條所定「土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記」之法定要件云云。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 按「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。」、「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」、「土地所有權人於出售土地後，自完成移轉登記之日起，2年內重購土地合於下列規定之一，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公畝部分或非都市土地未超過7公畝部分仍作自用住宅用地者。二、自營工廠用地出售後，另於其他都市計畫工業區或政府編定之工業用地內購地設廠者。三、自耕之農業用地出售後，另行購買仍供自耕之農業用地者。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。第1項第1款及第2項規定，於土地出售前1年內，曾供營業使用或出租者，不適用之。」分別為土地稅法第9條、第28條前段、第35條所明定。

再按「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自用住宅用地後，另行購買土地仍做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，……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。」○君先購買房地並於 90 年 5 月 20 日完成移轉登記，復於 91 年 6 月 3 日出售原有自用住宅用地，其重購地自完成移轉登記之日起逾 2 年後（92 年 9 月 9 日），始將戶籍遷入，核與土地稅法第 9 條及第 35 條規定不合，不得退還已納之土地增值稅。」分別為財政部 88 年 9 月 7 日台財稅第 881941465 號及財政部 93 年 7 月 14 日台財稅字第 09304535100 號函釋所明釋。

- (二) 本案訴願人於 108 年 7 月 16 日立約購買本縣竹北市○○○地號土地(宗地面積為 3,253.59 平方公尺，權利範圍為 1457/100000，持分面積為 47.4 平方公尺，以下稱系爭重購土地)，地上建物門牌：新竹縣竹北市○○○(以下稱系爭建物)，經核定土地移轉現值為 559 萬 5,378 元，並於 108 年 8 月 2 日完成所有權移轉登記，嗣於 110 年 6 月 4 日立約出售本縣竹北市○○○地號土地(宗地面積為 3,657.19 平方公尺，權利範圍為 804/100000，持分面積為 29.4 平方公尺)，地上建物門牌：新竹縣竹北市○○○，經原處分機關核定土地移轉現值為 284 萬 6,288 元，土地增值稅為 71 萬 4,530 元，於 110 年 7 月 28 日完成所有權移轉登記。訴願人於 110 年 8 月 18 日申請依土地稅法第 35 條重購自用住宅用地規定，就其已納土地增值稅額內，向原處分機關申請退還其不足支付新購土地地價之數額。訴願人雖在系爭重購土地移轉登記日(108 年 8 月 2 日)起 2 年內(110 年 6 月 4 日)訂約出售原持有房地，惟訴願人自完成移轉登記之日起逾 2 年後之 110 年 8 月 16 日，始將戶籍自出售地遷入重購地，是以，重購地自完成土地移轉登記之日起至 2 年內之末日 110 年 8 月 1 日止，並不符合土地稅法第 9 條規定之自用住宅用地要件，非同法第 35 條規定所稱 2 年內另行重購土地仍作自用住宅用地之情形，依財政部 93 年 7 月

14 日台財稅字第 09304535100 號函釋，重購地自完成移轉登記之日起逾 2 年後始將戶籍遷入，核與土地稅法第 9 條及第 35 條規定不合，不得退還已納之土地增值稅，原處分機關遂於 110 年 9 月 7 日以新縣稅土字第 1100016851 號函否准退還已納土地增值稅 71 萬 4,530 元，依法洵屬有據。

(三) 按已規定地價之土地，於所有權移轉時，原應就土地自然漲價利益徵收土地增值稅。土地稅法第 35 條之所以另訂重購自用住宅用地退還原已繳納土地增值稅之優惠，旨在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。是重購自用住宅用地，向稽徵機關申請退還已繳納之土地增值稅額，自以所售出之土地係自用住宅用地為要件，至所謂「自用住宅用地」，同法第 9 條既揭明除須為無出租、無營業之住宅用地外，尚應符合土地所有權人或配偶、直系親屬至少 1 人設籍之要件，一旦人員設籍不符前開規定，縱未出租、營業，仍非屬土地稅法第 9 條規定之自用住宅用地，自不應允其續享退還原繳納土地增值稅之優惠。又財政部 93 年 7 月 14 日台財稅字第 09304535100 號函釋規定，其重購地自完成移轉登記之日起逾 2 年後，始將戶籍遷入，核與同法第 9 條及第 35 條規定不合，不得退還已納之土地增值稅。查系爭重購土地移轉登記日為 108 年 8 月 2 日，訴願人於 110 年 8 月 16 日始將戶籍遷入系爭重購土地坐落之房屋，距重購土地移轉登記日已逾 2 年，依前揭法令及函釋規定自不得退還已納之土地增值稅，訴願人稱本案相關法規無「重購地自完成移轉登記之日起逾 2 年應將戶籍遷入」之規定一節，顯有誤解。

(四) 再按「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。……」¹「一、本部及各權責機關在 108 年 11

月 4 日以前發布之土地稅釋示函令，凡未編入 108 年版「土地稅法令彙編」者，除屬當然或個案核示、解釋者外，自 109 年 1 月 1 日起，非經本部重行核定，一律不再援引適用。二、凡經收錄於上開 108 年版彙編而屬前臺灣省政府財政廳及前臺灣省稅務局發布之釋示函令，可繼續援引適用。」分別為稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項規定及財政部 108 年 11 月 20 日台財稅字第 10804662580 號令釋示，本案援引財政部 93 年 7 月 14 日台財稅第 09304535100 號函釋規定，經查 108 年 12 月編訂之法令彙編業已將該函釋內容核定收錄，自得援引適用，並對申請之案件發生效力，原處分機關依該函釋就訴願人在重購地完成移轉登記之日起逾 2 年後始將戶籍遷入，認定系爭重購地在 110 年 8 月 1 日因未設立戶籍，核與土地稅法第 9 條及第 35 條規定不合，不得退還已納之土地增值稅所為之處分，並無違誤，訴願人主張原處分機關援引該函釋之處分係違法且無理由一節，顯非事實。

- (五) 訴願人主張 108 年 8 月 2 日購買該屋起，即已搬入該屋，生活重心以該屋為主，有以該址為住所之意，已符合土地稅法第 9 條所定「土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記」之法定要件一節，所謂「辦竣戶籍登記」，乃指積極的有設定戶籍於該地，並消極的未遷離戶籍登記於該地而言，亦即必須符合戶籍登記之要件事實，始足當之至明(此有最高行政法院 90 年判字第 1105 號判決意旨參照)。易言之，非僅以實際居住為認定標準，若戶籍未遷入即難謂已辦竣戶籍登記，不符合自用住宅用地之法定要件，縱有居住事實，亦同。系爭建物自 110 年 8 月 16 日始有訴願人設籍，已如前述，揆諸上揭說明，訴願人縱再稱確實居住於系爭建物、有以該址為住所之意，亦不符合土地稅法第 9 條「自用住宅用地」之規定，即與同法第 35 條重購自用住宅用地退稅規定要件不符，故無法退還出售土地所繳納之土地增值稅。

理 由

一、按「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。」、「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」、「土地所有權人於出售土地後，自完成移轉登記之日起，2 年內重購土地合於下列規定之一，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 公畝部分或非都市土地未超過 7 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 2 年內，始行出售土地者，準用之。」分別為土地稅法第 9 條、第 28 條前段、第 35 條第 1 項第 1 款及第 2 項所明定。

再按「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自用住宅用地後，另行購買土地仍做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，……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。」、「○君先購買房地並於 90 年 5 月 20 日完成移轉登記，復於 91 年 6 月 3 日出售原有自用住宅用地，其重購地自完成移轉登記之日起逾 2 年後（92 年 9 月 9 日），始將戶籍遷入，核與土地稅法第 9 條及第 35 條規定不合，不得退還已納之土地增值稅。」分別

為財政部 88 年 9 月 7 日台財稅第 881941465 號及財政部 93 年 7 月 14 日台財稅字第 09304535100 號函釋所明釋。

二、緣查訴願人主張其重購土地並於 110 年 7 月 28 日完成產權移轉，雖於 110 年 8 月 16 日始遷入戶籍，惟自購買該屋起，即已搬入該屋，生活重心以該屋為主，有以該址為住所之意，業已符合土地稅法第 9 條所定之法定要件等語。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。故對於「自用住宅用地」，已有明確規定，非如訴願人所言有居住事實即可認為自用住宅用地，訴願人顯係對於法令有所誤解。

三、又查土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款及第 2 項關於重購自用住宅用地退還原已繳納土地增值稅規定，無論先售後購或先購後售，均應以已持有自用住宅用地為要件；關其立法意旨，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自用住宅用地後，另行購買土地仍做自用住宅用地為要件。本件訴願人於 108 年 8 月 2 日購入新竹縣竹北市○○○地號土地，後於 110 年 6 月 4 日出售新竹縣竹北市○○○地號土地，同年 7 月 28 日辦竣產權移轉登記，至遲應於 110 年 8 月 2 日前重購自用住宅用地，始符合規定。惟訴願人遲至 110 年 8 月 16 日辦妥戶籍登記（完成土地稅法第 9 條所稱自用住宅用地要件），其未於法定不變期間內重購自用住宅用地，即與土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款及第 2 項規定要件不合，原處分機關以 110 年 9 月 7 日新縣稅土字第 1100016851 號函駁回其申請，認事用法洵屬有據，原處分應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無一一斟酌之必要，併此敘明。

四、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	陳季媛
委員	彭亭燕
委員	陳恩民
委員	戴愛芬
委員	唐琪瑤
委員	李家豪
委員	詹秀連
委員	梁淑惠

中 華 民 國 1 1 1 年 1 月 1 3 日

如對本決定不服者，得於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。（臺北高等行政法院地址：臺北市士林區（111）福國路 101 號）