

彰化縣政府訴願決定書（案號 98—1010）

府法訴字第 0980129973 號

訴 願 人：○○○

住址：

通訊地址：

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 98 年 3 月 11 日彰稅北分字第 0983006829 號函所為之處分，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 7 月 30 日訂約出售所有坐落本縣北斗鎮○○段 630 地號（持分 1/1）、639 地號（持分 406/1000）自用住宅土地予○○○（兄嫂），土地地價合計新臺幣（以下同）181 萬 2,334 元，經原處分機關核課土地增值稅合計 56 萬 7,283 元，訴願人於 96 年 9 月 4 日繳納完竣；復於同年 11 月 27 日訂約出售所有坐落北斗鎮○○段 170-6 地號自用住宅土地（持分 5878/11100）予○○○（侄兒），土地地價為 317 萬 4,120 元，經原處分機關核課土地增值稅 101 萬 1,224 元，訴願人於 97 年 1 月 9 日繳納完竣；又於 96 年 12 月 14 日向配偶○○○購買台北市松山區○○段 141-12 地號土地（持分 2/12），土地地價為 498 萬 6,667 元；嗣於 96 年 12 月 17 日將所有北斗鎮○○段 170-6 地號土地剩餘持分 5222/11100 贈與配偶○○○，土地地價為 281 萬 9,880 元，經申請核准不課徵土地增值稅。訴願人於 97 年 1 月 28 日申請依土地稅法第 35 條規定，2 年內重購自用住宅用地，退還已納不足支付新購土地地價土地增值稅，經原處分機關參照財政部 97 年 7 月 16 日台財稅字第 09700312930 號函示，以訴願人重購坐落臺北市○○段 141-12 地號土地原屬訴願人法定之自用住宅用地，該土地持分及建物均屬訴願人夫妻所有，於申請重購退稅前後事實均未改變，並非「另行購買」他處自用住宅；重購自用住宅用地係以移轉之「處」論斷，訴願人先後出售之北斗

鎮○○段及○○段 2 處自用住宅用地總移轉地價為 780 萬 6,334 元，大於重購土地地價 498 萬 6,667 元，與土地稅法第 35 條重購退稅之規定不合；訴願人侄兒買受○○段 170-6 地號土地持分 5878/11100 之資金中有 200 萬元係受贈於訴願人夫妻，形式登記為買賣，實為贈與，不符重購退稅「出售」土地之規定等由，否准所請。訴願人不服，提起訴願，案經本府 97 年 12 月 10 日府法訴字 0970215541 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關查明後於 2 個月內另為適法之處分。」。原處分機關依訴願撤銷意旨開會討論決議，仍維持原處分，並以 98 年 3 月 11 日彰稅北分字第 0983006829 號函否准所請。訴願人不服，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨及補充理由略謂：

(一) 自行延長處分期間，違反訴願法第 81 條第 2 項、第 95 條及第 96 條規定

貴府 97 年 12 月 10 日府法訴字第 0970215541 號訴願決定書，已決定將原處分機關違法行政處分撤銷，並命其在 2 個月內另為適法之處分。原處分機關本應依據訴願決定意旨，於 2 個月內另為適法處分，惟其卻拖延超過期限，於 98 年 3 月 11 日才作出處分，明顯違反訴願法第 81 條第 2 項、第 95 條及第 96 條規定。北斗分局雖於 98 年 2 月 16 日以彰稅北分一字第 0983039937 號函，引據行政程序法第 51 條規定通知延長辦理。惟查訴願法第 1 條並無一般普通法「本法未規定者，適用其他法律之規定」之立法體例，故訴願法第 81 條第 2 項規定：「前項訴願決定撤銷原行政處分，發回原行政處分機關另為處分時，應指定相當期間命其為之。」之後於第 95 條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」於第 96 條規定：「原行政處分經撤銷後，原行政處分機關須重為處分者，應依訴願決定意旨為之，並將處理情形以書面告知受理訴願機關。」顯然立法者並未給予原處分機關有延長處理期間之機制，否則，因延長期間涉及人民權利甚巨，訴願法當會明文規定。訴願法對於訴願決定，既無原處分機關得

予延長處理期間之規定，原處分機關自應依訴願法第 81 條第 2 項訴願決定機關所規定之期間處理，超過期間即已違反訴願法規定。至於北斗分局引據行政程序法第 51 條規定自行延長處理期間，純屬不諳法理，胡亂引用法條，殊不知訴願法並無「本法未規定者，適用其他法律之規定」條文，而行政程序法乃一般行政處理之程序，一旦進入訴願程序，即必須依訴願法之規定辦理。試問，如原處分機關有權自行延長處分期間，那上級訴願決定機關之「處理期間」效力，豈不蕩然無存？且訴願法第 81 條第 2 項、第 95 條及第 96 條，豈不形同具文？人民之權利又如何受到訴願法之明確保障？顯然，原處分機關及北斗分局相關人員自行延長處理期限，已涉違法，請依訴願法第 100 條規定一併查明懲處，以儆效尤。

(二) 原處分機關 98 年 3 月 11 日彰稅北分字第 0983006829 號函重作之否准處分，所提否准理由計有 4 項，諸多與第一次違法處分理由重複，且仍均違反憲法、土地稅法及財政部相關函釋規定，分陳如下：

1、關於訴願人原已持分 1/12，重購妻持分 2/12 自用住宅用地，非屬「另行購買」，及本案只買「地」未買「屋」，屋由妻贈與，不符合退稅一節

(1) 關於自用住宅土地買賣共有「持分」，得否重購退稅一節，除訴願人於土地買賣前已事先詢問北斗分局承辦人，其肯定回答，只出售及重購部分土地持分，亦符合重購退稅規定外，查土地稅法第 35 條之規定，對於重購自用住宅土地部分「持分」，並無不得重購退稅之限制條款如本案「重購其原已共有土地持分後，仍維持與其他樓層住戶共有土地關係」，不得依土地稅法第 35 條重購退稅，則所有居住公寓及大樓之土地所有權人都不能適用重購退稅規定，這顯然因不合公平原則而違反憲法保障之平等權，故土地稅法第 35 條對重購及出售自用住宅土地「持分」並無不得退稅之限制。財政部為期

適用明確，曾於 85 年 9 月 11 日以台財稅第 850555230 號函解釋，對於重購自用住宅土地「持分」，亦認為有土地稅法第 35 條重購退稅規定之適用。故原處分機關自行認定本案重購妻自用住宅土地 2/12「持分」，不符合重購退稅規定，因增加土地稅法第 35 條所無之限制，已明顯違反土地稅法第 35 條規定、憲法第 19 條租稅法律主義及上述財政部 85 年函釋意旨。

- (2) 為釐清訴願決定書文末所提：「訴願人重購其原已共有土地持分後，仍維持共有關係，是否符合土地稅法第 35 條重購退稅規定」之疑義，訴願人特於 98 年 2 月 16 日先以電子信箱函詢 5 個都會區稅捐稽徵機關，無一認為不符合重購退稅者，且提供之重購退稅要件，從無出售或購買土地「持分」不得退稅之限制；台北市稅捐稽徵處甚至明確告知：「與重購土地是否與他人共有無關」。顯然原處分機關以此項作為否准理由，完全違反法令，純屬故意刁難。
- (3) 土地稅法第 35 條之重購退稅要件，均以出售及重購自用住宅之「土地」為標的，與自用住宅之「房屋」無關。換言之，只要出售及重購自用住宅之「土地」，即已符合土地稅法第 35 條重購退稅之規定，根本不需要同時出售「房屋」。訴願人查遍財政部函釋，尚未見到有必須同時出售自用住宅「土地」及「房屋」，才符合重購退稅規定之函釋。原處分機關所舉財政部 85 年 9 月 11 日台財稅第 850555230 號函釋，表示該案係向共有人同時購買共有房地，認為本案訴願人僅向妻買「地」，未買「屋」，屋由妻贈與，與財政部上述函釋有別，據以認定不得援引退稅。殊不知，財政部上開函釋主要關鍵仍在於重購共有自用住宅之「土地」持分，即符合土地稅法第 35 條重購退稅之規定，至於是

否有同時購買自用住宅之「房屋」，並非所問。再者，本退稅案是否必須同時出售及購買自用住宅之「房屋」問題，訴願人於未進行土地買賣前，早已電話詢問過北斗分局承辦人，其亦甚為肯定答覆，重購退稅僅指出售及重購自用住宅之「土地」而言，與「房屋」無關，房屋無須一併移轉。另查原處分機關網站所提供之「土地增值稅自用住宅用地重購退稅申請書」，其檢附證件：1、原出售及重購土地向地政機關辦理登記時之契約文件影本，亦無需檢附出售及重購「房屋」之契約文件影本，顯然，重購退稅案與是否出售及重購「房屋」根本無關。

2、關於訴願人先贈與部分資金給侄子購買，及同一地號土地部分持分出售給侄子，其餘部分持分贈與給配偶，均不符重購退稅規定一節

(1) 關於訴願人先贈與部分資金給姪子來購買，不符重購退稅規定部分，訴願人於第 1 次訴願書中亦已詳加駁斥，要旨有：(1) 土地稅法第 35 條對於重購退稅出售自用住宅土地，只限制「於土地出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用之」，對於購買者資金來源是「自有」、「贈與」或「借貸」等並無任何限制；(2) 財政部 83 年 10 月 5 日台財稅第 831612762 號函釋，只要出售土地符合「自用住宅用地要件」，即便未能提出支付價款證明，以「贈與論」被課徵贈與稅，仍符合土地稅法第 35 條重購退稅之規定；(3) 本項問題，訴願人於辦理土地買賣前，已事先詢問北斗分局承辦人，承辦人亦肯定回答：「只要符合自用住宅要件，有買賣事實，資金由贈與而來並無限制」。故本項否准理由，除不符財政部上述 83 年函釋意旨外，因增加土地稅法第 35 條所無之限制，亦違反憲法第 19 條之租稅法律主義。本案訴願人夫妻在年度內合法贈與部分資金 200 萬元給侄子，其

餘款項由其自籌，來向訴願人購買土地，資金合法取得且均有明細資金流程，訴願人出售土地後，並未將資金回流給購買者，土地買賣均誠實交易，原處分機關豈可因購買者部分資金由訴願人夫妻贈與，受贈人「次日再以贈與款支付購地價款」，即獨斷認定非「買賣」行為。又貴府 97 年 12 月 10 日訴願決定書理由三，對北斗分局此項否准理由亦加以批駁，而本次否准處分，再度以訴願人先贈與部分資金給侄子來購買，作為否准理由，重複提出，顯然是有意違法刁難到底，除不符貴府訴願決定之意旨外，亦違反訴願法第 96 條規定。

- (2) 關於同一地號土地部分持分出售給侄子，其餘部分持分贈與給配偶，不符重購退稅規定部分，查「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障」乃憲法第 15 條所明定。北斗○○段 170-6 地號土地，原為訴願人所有，訴願人要如何處分，本為訴願人受憲法保障之財產權，任何人都無權過問，此應無任何爭議。更何況出售自用住宅土地部分「持分」，本為土地稅法第 35 條所允許，土地稅法第 35 條及財政部函釋，並無重購價與出售價，必須差距多少，以及必須出售多少「持分」，才符合重購退稅之規定。原處分機關以此作為否准理由，顯然違反土地稅法第 35 條規定，並因增加稅法所無之限制，亦違反憲法第 19 條租稅法律主義。

- 3、關於訴願人出售地以部分「出售」他人，部分「贈與」妻，又重購處「地」與「屋」亦分別以買賣、贈與移轉，與重購退稅實質要件不符一節

本退稅案，訴願人於土地買賣之前，已先多次電話詢問北斗分局承辦人，待其明確答覆符合退稅規定，才開始辦理；所進行之土地買賣，例如出售地部分持分「出售」他

人，重購處之「地」採「購買」方式，也都誠實交易，符合土地稅法第 35 條所規定之重購退稅要件。其餘與重購退稅要件無關者，例如出售地剩餘部分土地「贈與」妻，及重購處「屋」採「贈與」方式移轉，這些本是土地稅法第 35 條所不問，也是個人財產可自由處分之權利，任何人都無權干涉。原處分機關自行認定：「該出售地以部分『出售』他人，部分『贈與』妻，又重購處『地』與『屋』亦分別以買賣、贈與移轉，核與重購退稅實質要件不符」，究竟土地稅法第 35 條之「重購退稅實質要件」為何？究竟出售地及重購處，與重購退稅不相干部分採不同方式處理，不符那一款實質要件？彰化縣地方稅務局都指不出來，毫無法令依據。

4、關於無論就重購地或出售地交易情形，均不符土地稅法第 35 條「遷移」之立法意旨一節

- (1) 財政部 88 年函釋，乃針對「先購後售土地之退稅，以購地時已持有自用住宅用地為前提」所作之解釋，其購地時並未持有自用住宅用地，與本案是先售後購之案情並不相同，北斗分局引據失當；財政部 88 年函釋關於土地稅法第 35 條重購退稅之立法意旨，係在於「考量土地所有權人因住所遷移等實際需要」，其在「遷移」之後特別加上「等」字，即表示「遷移」之實際需要是考量因素之一，但還有其他實際需要，也可重購退稅，並非僅有「遷移」一個因素，才符合退稅，北斗分局顯然故意曲解法令；另以重購地已是自用住宅為理由，來否認重購地非屬「另行購買」，與財政部 76 年 12 月 4 日以台財稅 761122487 號函釋及 85 年 9 月 11 日以台財稅第 850555230 號函釋之意旨不符，因該二函釋均無「重購地已是自用住宅」不得退稅之限制，且土地稅法第 35 條重購退稅規定，對於重購處過去是否為自用住宅用地，亦並無限制。又實務上各稅捐稽徵機關都無此要件限制，訴願人於 90 年向妻之姊重購

台北市民生段同處自用住宅土地 1/12 持分時，當時重購處房屋早已是訴願人之自用住宅，並無「遷移」情況，台北縣稅捐處認定符合退稅規定，顯然北斗分局認知偏頗。

(2) 貴府 97 年 12 月 10 日訴願決定書理由三，對北斗分局此項否准理由亦加以批駁，原處分機關本次處分，再度以財政部上開 88 年函釋之「遷移等」要件，作為否准理由，重複提出，觀念顯然嚴重偏差，除不符貴府訴願決定之意旨，亦違反訴願法第 96 條規定。

(三) 按土地稅法第 35 條乃規定「節稅」之要件，凡符合一定條件者，即享有法定退稅權利，但享受此種權利，尚必須盡一定之義務，即土地稅法第 37 條，亦即，此一享受重購退稅之土地，在 5 年內已被綁架只能作為自用住宅土地使用，不能移轉（包括出售、贈與等）及變更改用途（包括出租、營業等），否則就要被追繳退稅款，這就是土地稅法第 35 條重購退稅之對價關係。如超過 5 年，該土地復歸於自由，當然可以再享受重購退稅之權利，財政部 72 年 11 月 11 日台財稅第 38045 號函對此亦有解釋。可見，土地稅法重購退稅之精神，係在鼓勵土地長期持有供作自用住宅使用，避免一再移轉炒作，故設計一套節稅規範（要件），給予節稅之獎勵，而非僅針對「遷移」一種需要。此種節稅獎勵措施當然適用於全體納稅義務人，才符合憲法之平等原則。原處分機關豈可將都會區住戶出售自用住宅土地持分之重購退稅權利，視為「取巧」、「設算」，還認為：「重購退稅各次申請出售處及重購處皆不得重複，方屬適法」，似乎認為 1 層樓或 1 戶自用住宅，只要其中有部分持分土地屬自用住宅用地，其他持分都不可再享有退稅權利。這種偏狹觀念幾與社會變遷脫節，除增加土地稅法第 35 條所無之限制，違反憲法第 15 條租稅法律主義外，亦與財政部 85 年 9 月 11 日之函釋不符。

(四) 財政部 97 年 7 月 16 日針對原處分機關法令適用疑義，以

台財稅字第 09700312930 號函明確函示：「係屬個案事實認定，請本諸職權辦理。」並於說明二詳加解釋：「參照本部 92 年 12 月 4 日台財稅字第 0920456721 號函規定，個案若查有積極而直接之證據，顯示該等購買及出售土地確有虛偽交易之情事，應無該條文退還土地增值稅規定之適用，惟此部分係屬個案事實認定之範圍，仍請本諸職權辦理。」顯然財政部並未認為本退稅案有法令適用之疑義，而認為係屬實質認定問題，故指示原處分機關本於職權查核本案土地買賣有無虛偽交易之積極而直接證據，如有，即不符合退稅規定，函釋文字如此清楚明確，原處分機關豈會認為財政部「未就本案作相關函釋」？可見，原處分機關見解偏差。

- (五) 關於出售地地價以「處」計算乙節，原處分機關答辯書再度引據財政部 96 年 2 月 26 日台財稅字第 09604513640 號函釋，認為重購自用住宅用地退稅係以移轉之「處」計算。查本項否准理由，北斗分局第 1 次否准處分時已提出，業經貴府訴願決定予以撤銷，顯然無視貴府訴願決定之拘束力，並公然違反訴願法第 96 條規定。
- (六) 本退稅案，北斗分局雖同意依據行政程序法第 102 條規定，於 97 年 8 月 20 日假彰化地方稅務局辦理協談，但於協談通知函中並未依據上述行政程序法第 104 條第 1 項規定，將最重要之第 2 款：「將為限制或剝奪自由或權利行政處分之原因事實及法規依據。」以書面記載通知訴願人，俾訴願人能預先針對其剝奪訴願人退稅之行政處分所提事實及法規依據陳述意見，顯然違反「剝奪權利行政處分應預先告知」之規定。另北斗分局於辦理過程中取得 2 件對訴願人不利之錯誤資料，第一件為購買人曾泓智（侄子）之說謊筆錄；第二件為重購自用住宅土地訴願人原持有之 1/12，係於 7 年前向「妻」購買已退過稅之錯誤文書。然後故意以此二件不實文書，誣陷訴願人「故意安排計算」規避稅賦，來函徵八大稅捐稽徵機關意見，並函報財政部解釋法令疑義，企圖藉由各稅捐機關之反對意見，影響財

政部之法令解釋，以達其否准退稅之目的。此種不正當行政行為除已違反前述行政程序法之「誠實信用」規定及刑法第 213 條「公文書不實登載罪」外，因北斗分局完全不理會訴願人所提釐清與說明意見，亦違反行政程序法第 9 條：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意」之規定。爰請撤銷本件違法處分外，並依據訴願法第 81 條第 1 項規定，逕為准予退稅之決定云云。

二、答辯意旨及補充答辯略謂：

- (一) 有關重購地非屬「另行購買」他處自用住宅用地乙節，「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。」為財政部 88 年 9 月 7 日台財稅第 881941465 號函所明示，該函釋所揭重購自用住宅用地之立法意旨，不論係就土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款有關先售後購之規定，或同條第 2 項有關先購後售之規定，均有其適用。又財政部 85 年 9 月 11 日台財稅第 850555230 號函釋「兩人持分共有房地 1 人購買他方持分並售予另一房地者可適用退稅規定」，就重購地而言，本案重購處台北市松山區民生段 141-12 地號土地，係訴願人於 90 年 7 月 6 日間向配偶姊姊購買持分 1/12，並向臺北縣政府稅捐稽徵處中和分處申請核准重購自用住宅用地退稅經管制有案；本次再向配偶購買其原與配偶共有同處持分 2/12 土地，經核係重購「訴願人之自用住宅用地」，不符前揭函釋「另行購買」非訴願人之自用住宅用地，不符重購退稅「另行購買」之成立要件。倘如訴願人所言，並無重購地已是自用住宅用地不得退稅之限制，則位處都會型之高地價自用住宅用地，縱使地上建物僅數層中之 1 戶（層），取巧者只要設算重購土地地價大於出售土地地價，即可將自用住宅用地分次移轉持分，而達到多

次重購退稅之目的，則重購自用住宅用地退稅，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，降低其重購土地能力之立法美意，已蕩然無存。是重購退稅各次申請出售處及重購處皆不得重複，方屬適法。另訴願人函詢 5 個稅捐稽徵機關（台北縣、台北市、新竹市、桃園縣、台南市），重購本人原已共有土地之持分後，仍維持與他人共有土地關係，是否符合土地稅法第 35 條重購退稅之規定？結果無一認為不符合重購退稅之限制乙節，經查與本局就本案相關法令適用疑義等徵詢臺北市等 8 處地方稅捐稽徵機關結果未盡相同，況財政部亦未就本案作相關函釋，訴願人所稱各節，核不足採。

- (二) 有關出售北斗鎮○○段 170-6 地號土地予侄子○○○之自用住宅土地持分，不符重購退稅「出售」土地之規定乙節，按土地買賣交易，由立契、付款至登記，係由數個法律行為連貫建構同一法律事實，即所有權移轉。形式登記之所有權移轉原因，自得藉由土地交易資金流程等還原真正之法律關係。本案訴願人將其所有北斗鎮○○段 170-6 地號土地，先以持分 5878/11100 售予侄子○○○；再將其餘持分 5222/11100 贈與配偶○○○，形成不合常理之共有關係。案經本局報請財政部核示，並據財政部 97 年 7 月 16 日台財稅字第 09700312930 號函復：「……，個案若查有積極而直接之證據，顯示該等購買及出售土地確有虛偽交易之情事，應無該條文退還土地增值稅規定之適用，惟此部分係屬個案事實認定之範圍，仍請本諸職權辦理。」。本局北斗分局基於職權調查，據曾泓智 97 年 4 月 8 日至本局北斗分局談話筆錄表示：目前打零工，購置北斗鎮○○段 170-6 地號土地 318 萬 5,700 元，資金來源包括訴願人夫妻贈與 200 萬元、父親匯款 20 萬及向阿姨借款 100 萬等情，其資金來源及贈與實情為訴願人所不爭。準此，○○○購地資金其中 200 萬元出自訴願人夫妻之贈與，其形式上雖申報登記為「買賣」，實質為土地「贈與」，

不符重購退稅「出售」土地之要件。

- (三) 有關出售地地價以「處」計算乙節，按財政部 96 年 2 月 26 日台財稅字第 09604513640 號函釋：「…分次持分出售同一處自用住宅用地予同一承買人，…，其原出售土地地價之計算應以該出售同一處之自用住宅用地總地價為準。」，可知重購自用住宅用地退稅係以移轉之「處」計算。本案訴願人出售地北斗鎮○○段 170-6 地號土地，移轉當時全部持分之土地地價 475 萬 2,627 元，倘依上揭規定，按分次持分出售同一處自用住宅之總地價加上其餘出售地北斗○○段 630、639 地號土地地價 181 萬 2,334 元，則出售地地價總計達 599 萬 4,000 元，已大於重購地移轉計徵土地增值稅地價 498 萬 6,667 元，則無土地稅法第 35 條重購退稅規定之適用；訴願人意圖符合重購退稅之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餘額之規定，乃巧妙安排於 96 年 11 月 27 日先移轉部分持分 5878/11100 予侄○○○，剩餘持分 5222/11100 再於同年 12 月 17 日以贈與方式移轉予配偶○○○，致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不足支付新購土地地價之數額，僅超過已繳納土地增值稅額 213 元，以達到全數退還出售地原繳納土地增值稅，其規避稅捐之居心，可見一斑。
- (四) 查本案於作成前次行政處分前，為審慎計，已就諸多疑義，於徵詢他縣市地方稅稽徵機關意見後，報請財政部核示，並就訴願人之訴求，經本局相關單位組成品管圈充分討論，及依訴願人之申請，於 97 年 8 月 20 日辦理協談供陳述意見，並無違反行政程序法「誠實信用」、「信賴保護」及正當法律程序之規定云云。

理 由

- 一、按土地稅法第 35 條規定：「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，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

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 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，始行出售土地或土地始被徵收者，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。」及第 36 條規定：「前條第 1 項所稱原出售土地地價，以該次移轉計徵土地增值稅之地價為準。所稱新購土地地價，以該次移轉計徵土地增值稅之地價為準；……。」。

次按財政部 98 年 10 月 22 日台財稅字第 09804087640 號函釋：「說明：二、查土地稅法第 35 條自用住宅用地重購退稅規定之立法意旨……準此，重購退稅規定主要係為維護自用住宅用地所有權人之利益，避免因換屋而失去自用住宅用地。……四、至於分次取得之同一房地，若前次取得持分已經核准重購退稅在案，本次再購入其他持分土地時，是否仍可認定為『重購地』而准予適用重購退稅乙節，查此類向親屬購買之交易，如准適用該規定而退還出售地已納之土地增值稅，納稅義務人將可一再利用分次購買高價位之房地持分，達成形式上符合『新購土地地價超過原出售土地地價』之重購退稅要件，逐次將其原持有房地出售之應納土地增值稅，透過重購退稅免除負擔，與該法條在減輕民眾負擔並鼓勵民眾換置較大自用住宅用地之立法意旨有違；另土地所有權人亦可藉此墊高重購土地之前次移轉現值，於再移轉時減輕其土地增值稅，其情事與本部 92 年 12 月 4 日台財稅字第 0920456721 號函釋類似，故是類取巧租稅規劃應無重購退稅規定之適用。……。五、至於買受人之部分資金係屬出售者之贈與，是否符合重購退稅規定之『出售』自用住宅用地規定乙節，依據實質課稅原則及參照本部 92 年 12 月 4 日台財稅字第 0920456721 號函釋，稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，貴局倘查有事證，顯示該土地出

- 售確屬虛偽安排，以符合租稅減免之形式上要件者，應否准退稅，以避免納稅義務人取巧安排，套取退稅利益。」。
- 二、有關本件事實欄所陳述之事實，有卷附土地增值稅（土地現值）申報書及繳款書影本等資料在卷可稽，並為訴、辯雙方所不爭執，堪認為真實，先予敘明。
- 三、次查，本府 97 年 12 月 10 日府法訴字 0970215541 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關查明後於 2 個月內另為適法之處分。」所載之 2 個月期間係為訓示規定，故原處分機關所為之本件行政處分雖然逾越前開 2 個月期間，並不影響其效力，倘訴願人認為原處分機關有逾越期限作成行政處分，致損害其權利或利益之情事，訴願人可依訴願法第 2 條規定：「人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，於法定期間內應作為而不作為，認為損害其權利或利益者，亦得提起訴願。」提起訴願，以為救濟。又本府訴願決定送達後，訴願程序即已終結，原處分機關依據訴願決定意旨另為處分時，應係回到一般行政程序階段，原處分機關依據行政程序法第 51 條規定辦理延長，於法難謂不合。
- 四、復查，本件訴願人能否依據土地稅法第 35 條規定申請自用住宅用地重購退稅，爭點有二，其一、訴願人於 90 年 7 月 6 日間向配偶姊姊購買台北市松山區○○段 141-12 地號土地，持分 1/12，前向臺北縣政府地方稅務局中和分局申請核准重購自用住宅用地退稅經管制有案，本次再向配偶購買其原與配偶共有同處持分 2/12 土地，是否為土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款重購退稅之「另行購買」。其二、本件重購退稅有無違反實質課稅原則。
- 五、觀諸土地稅法第 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目的，無非係在考量土地所有權人因住所遷移等之實際需要，必須出售其原有自用住宅用地，而另於「他處」購買自用住宅用地，為避免因課徵土地增值稅，導致降低其重購土地之能力而失其自用住宅用地，特立法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。至於該條自用住宅用地重購退稅之構成要件，主要有三，一為「出售」

自用住宅用地，二為「另行購買」自用住宅用地，三須重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。今查本件重購處台北市松山區○○段 141-12 地號土地，其上建物為台北市○○區○○路 4 段 56 巷 1 弄 17 號，訴願人早於 90 年 7 月 6 日間即向配偶姊姊購買持分 1/12，並向臺北縣政府稅捐稽徵處中和分處申請核准重購自用住宅用地退稅經管制有案；本次再向配偶購買「同處」持分 2/12 土地（同一建物），變成持分 3/12，應僅為該處自用住宅用地持分之增加，難謂訴願人有「重購他處」自用住宅用地之事實，自不符合土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款所規定之「另行購買」。

- 六、又按「法律保留原則於租稅法上之意義，係指課稅須有法律明文依據，是以，憲法第 19 條明文規定，人民僅依法律規定始負納稅義務，即所謂租稅法律主義；又其範圍，依司法院大法官會議釋字第 217 號解釋：『係指人民依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務』，故人民之行為如確已符合法律之課稅構成要件，本應依法課稅。惟因課稅對象經濟活動複雜，難以法律加以完整規定，故為實現衡量個人之租稅負擔能力而課徵租稅公平正義，並防止規避租稅而確保租稅之徵收，在租稅法之解釋及課稅構成要件之認定上，如發生法律形式、名義或外觀與真實之事實、實態或經濟負擔有所不同時，則租稅之課徵基楚，應著重於事實上存在之實質，此為租稅法學所通稱之實質課稅之意涵……爰此，對於在經濟實質上已具備課稅構成要件，仍宜對其課稅。」此為財政部 92 年 7 月 2 日台財稅字第 0920453519 號函所明釋；另參照 98 年 5 月 13 日新增訂公布之稅捐稽徵法第 12-1 條第 1 項規定：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」。進而，觀諸本件訴願人雖以出售名義出售北斗鎮○○段 170-6 地號土地部分持分予侄子○○○，惟查○○○97 年 4 月 8 日至原處分機關北斗分局談話筆錄內容：目前打零工，購置北斗鎮○○段 170-6 地號土地 318 萬 5,700 元（私契），資金來源包括訴願人贈與 100 萬元，訴願人之妻贈

與 100 萬元、父親匯款 20 萬及向阿姨借款 100 萬等情，可知○○○○購地資金其中 200 萬元出自訴願人夫妻之贈與。核此贈與實情為訴願人所不爭執，且有○○○○談話筆錄在卷足憑。職是，前開自用住宅用地雖其形式上符合土地稅法第 35 條自用住宅用地重購退稅之「出售」土地要件，然實質上卻係出售者（即本件訴願人）以贈與資金之迂迴方式規避土地增值稅之核課，並藉此墊高前開自用住宅用地之移轉現值。此種規避稅捐之脫法行為，自不得列入土地稅法第 35 條自用住宅用地重購退稅之範圍。

- 七、再查，本件自用住宅用地重購退稅之全部交易過程，有關訴願人所主張之重購土地台北市松山區○○段 141-12 地號土地，原為其岳父與其他共有人共有，持分各 1/4，地上僅一棟 4 樓分層編訂門牌建物，各共有人分別所有一層樓，訴願人岳父所有建物門牌號碼為台北市松山區○○○路 4 段 56 巷 1 弄 17 號。嗣其岳父將其土地移轉其女 3 人，持分各為 1/12（包括訴願人之配偶康巨慧），訴願人於 90 年 7 月向其配偶姊姊 1 人購買持分 1/12，其配偶○○○同時亦向另 1 人購買 1/12 持分（連同原持分合計為 2/12），訴願人於 2 年內出售台北縣土地，申請重購退稅核准在案。現訴願人於 96 年 7 月間出售所有坐落本縣北斗鎮○○段 630 地號（持分 1/1）、639 地號（持分 406/1000）自用住宅土地予其兄嫂○○○，土地地價合計 181 萬 2,334 元，核課土地增值稅計為 56 萬 7,283 元，復於同年 11 月間訂約出售所有坐落北斗鎮○○段 170-6 地號自用住宅土地（持分 5878/11100）予其侄兒○○○，土地地價為 317 萬 4,120 元，土地增值稅計課 101 萬 1,224 元，訴願人再於 96 年 12 月 14 日向配偶康巨慧以「買賣」方式取得台北市松山區○○段 141-12 地號土地持分 2/12，土地地價為 498 萬 6,667 元，嗣於 96 年 12 月 17 日將所有北斗鎮○○段 170-6 地號土地剩餘持分 5222/11100 贈與其配偶。核此親屬間之土地移轉方式及交易過程，顯見訴願人係經由取巧、安排、創設外觀為「出售」、「重購」及「重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」之法律形式，達其規避土地增值稅及墊高原地價

之目的，實與重購退稅之立法目的及實質課稅之公平原則相違背，自無重購退稅之適用。

- 八、至於訴願人訴稱原處分機關認定本案重購妻自用住宅土地 2/12「持分」，不符合重購退稅「另行購買」之規定，係增加土地稅法第 35 條所無之限制，明顯違反該條規定、憲法第 19 條租稅法律主義及財政部 76 年 12 月 4 日台財稅 761122487 號與 85 年 9 月 11 日台財稅第 850555230 號函釋乙節，經查本件重購處台北市松山區○○段 141-12 地號土地，其上建物為台北市松山區○○○路 4 段 56 巷 1 弄 17 號，訴願人早於 90 年 7 月 6 日間即向配偶姊姊購買持分 1/12，並向臺北縣政府稅捐稽徵處中和分處申請核准重購自用住宅用地退稅有案，是該處建物所在地已是訴願人之自用住宅用地，本次訴願人再向配偶購買同處持分 2/12 土地，持分增為 3/12，擁有該處建物之全部土地持分，應僅為該處自用住宅用地持分之增加而已，難謂訴願人重購他處自用住宅用地，自不符合土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款所規定之「另行購買」，已如前述；否則倘如訴願人所言，並無重購地已是重購退稅之自用住宅用地之同處限制，則位處都會型之高地價自用住宅用地，縱使地上建物僅數層中之 1 戶或 1 層，只要設算重購土地地價大於出售土地地價，即可一再利用分次購買同處之自用住宅用地持分，達到多次重購退稅之目的，此非土地稅法第 35 條重購自用住宅用地退還原已繳納土地增值稅規定之立法本意，亦有違實質課稅之公平原則，業經財政部 98 年 10 月 22 日台財稅字第 09804087640 號函釋有案。另查財政部 76 年 12 月 4 日台財稅 761122487 號及 85 年 9 月 11 日台財稅第 850555230 號函釋，核其案情與本件不同，良因前開函釋並無重購地已是重購退稅之自用住宅用地，且為同處之情事，是訴願人所辯，不足採據。另訴願人指稱其於 90 年向配偶姊姊重購台北市○○段同處自用住宅土地 1/12 持分時，當時重購處房屋早已是訴願人之自用住宅，並無「遷移」情況，台北縣稅捐處認定符合退稅規定，顯然北斗分局認知偏頗云云，惟查「自用住宅」與「自用住宅用地」並不相同，且訴願人 90 年

間購買當時，尚非該屋所在之土地所有權人，並無本案重購地已是重購退稅之自用住宅用地之情事，自難比附援引。

- 九、末查，訴願人援引財政部 83 年 10 月 5 日台財稅第 831612762 號函釋，只要出售土地符合「自用住宅用地要件」，即便未能提出支付價款證明，以「贈與論」被課徵贈與稅，仍符合土地稅法第 35 條重購退稅之規定，以及其於辦理土地買賣前，已事先詢問北斗分局承辦人員，獲得承辦人肯定之回答等語，惟查有關訴願人以出售名義出售北斗鎮○○段 170-6 地號土地部分持分予姪子○○○，形式上符合土地稅法第 35 條自用住宅用地重購退稅之「出售」土地要件，並與財政部 83 年 10 月 5 日台財稅第 831612762 號函釋相合，惟實質上卻係以贈與資金之迂迴方式規避土地增值稅之核課，有違實質課稅原則，自不得依據土地稅法第 35 條規定，請求重購退稅，已如前述；至於訴願人事前電詢相關問題，承辦人所為之答復，應係僅供參考之性質，並不得以此拘束本件重購退稅應為如何辦理。又有關個案之審查，仍應以送件申請之全部案情及資料，作通盤之審酌，訴願人所辯，洵不足採。另關於訴辯雙方之其餘攻擊防禦方法，因與本件訴願決定結果不生影響，不再一一論述，併予敘明。
- 十、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。

訴願審議委員會 主任委員 張瑞濱

委員 呂宗麟

委員 林宇光

委員 陳廷墉

委員 陳基財

委員 黃鴻隆

委員 蕭文生

中 華 民 國 98 年 11 月 10 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內向臺中高等行政法院提起行政訴訟。