

裁判字號：高雄高等行政法院 104 年度訴字第 417 號 行政判決

裁判日期：民國 105 年 01 月 27 日

案由摘要：土地增值稅

高雄高等行政法院判決

104 年度訴字第 417 號

民國 105 年 1 月 13 日辯論終結

原 告 陳國勳

被 告 嘉義市政府稅務局

代 表 人 楊文榮

訴訟代理人 呂繡芬

劉碧玲

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服嘉義市政府中華民國 104 年 8 月 18 日府行法字第 1045025157 號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

本件被告代表人原為陳永豐，嗣於本件訴訟繫屬中變更為楊文榮，茲由其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：

緣原告於民國 102 年 5 月 7 日因買賣登記取得嘉義市○段○小段 91 地號土地（地上建物門牌號碼：嘉義市○區○○里○○路 422 號、中央第一商場 39 號，下稱系爭元段土地），並於 102 年 7 月 8 日立約出售其所有嘉義市○○段○小段 70-10 地號土地（地上建物門牌號碼：嘉義市○區○○里○○路 569 號，下稱系爭西門段土地）。嗣原告於 104 年 5 月 11 日向被告申請依行為時土地稅法第 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，經被告查得原告於 102 年 5 月 7 日登記取得系爭元段土地時，並無本人或配偶、直系親屬於系爭西門段土地辦竣戶籍登記，直至 102 年 6 月 24 日始辦竣戶籍遷入登記，核與行為時土地稅法第 9 條及第 35 條規

定不符，乃於 104 年 6 月 4 日以嘉市稅土字第 1047006800 號函否准所請。原告不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

（一）自用住宅用地之審查密度屬於低密度審查：

1. 按「本法所稱自用住宅，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。」土地稅法第 9 條定有明文。是所稱自用住宅用地要件有：(1)土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記；(2)無出租或供營業使用。從文義解釋無出租或供營業用之用地與辦竣戶籍登記並無明確規範需於完成法定期間性質，方謂自用住宅用地，從法之審查密度而言，屬於低密度審查。土地所有權人持有土地，指土地所有權人依法律行為而取得、設定、喪失、變更之不動產物權，物權效力有保持、存在、使用、受益、管理、處分之管領力及物上請求權等權能，持有土地供作自用住宅用地、工業用地、營業使用、出租行為、農業用地等種類用地之權益行使，視土地有權人依事實情況、未來需求及法規範而定。
2. 原告自 52 年起就持有系爭○○段土地，期間逾 50 年之久，從土地增值稅繳款書物價指數欄即足證之。關於土地增值稅之核課，其程序原則上係始於土地稅法第 49 條第 1 項所定之土地移轉現值申報，故申請適用同法第 34 條規定，以自用住宅用地稅率核課土地增值稅之土地移轉現值者，稽徵機關要事先審查地上建物有無供營業使用或有無出租或辦竣戶籍登記之情事，嗣後核定按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，內容實質上已適用土地稅法第 9 條規定之自用住宅用地。按行政程序法第 110 條第 1 項規定，書面之行政處分自送達相對人起，依送達、通知或使知悉之內容對其發生效力。
3. 原告於先購土地（即系爭○段土地）自完成移轉登記之日起 2 年內，後售土地（即系爭○○段土地）始行以自用住宅用地稅率申報，嗣後核定按自用住宅用地稅率課徵土地

增值稅，實質內容與自用住宅用地相符。故原處分未恪遵行政程序法第 9 條所定對當事人有利及不利情形一律注意義務。

(二) 行政規則之統一解釋基準具有拘束力，下級機關行使裁量權不得逾越之：

1. 按「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，依土地稅法第 35 條規定申請退還已納土地增值稅，其 2 年內重購土地日期之認定，准照土地移轉現值如期申報者，以訂立買賣契約日為準，逾期申報者以申報日為準。」「土地所有權人於購買土地後，自完成移轉登記之日起 2 年內出售土地，依土地稅法第 35 條第 2 項規定申請退還已納土地增值稅者，其出售土地日期之認定，准依照本部 75 年 5 月 14 日臺財稅第 7539129 號函規定辦理，請查照。」分別為財政部 75 年 5 月 14 日臺財稅字第 7539129 號函及 82 年 10 月 7 日臺財稅字第 820435761 號函所釋示。依上揭財政部函釋意旨，對先購後售及先售後購之土地，自完成移轉登記之日起 2 年內，均適用申請退還已納土地增值稅之規定，且上開財政部 75 年 5 月 14 日函亦已明確解釋申請退還已納土地增值稅日期之認定。
2. 次按「…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…。」「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。」亦分別財政部 88 年 9 月 7 日臺財稅字第 881941465 號函及 91 年 8 月 30 日臺財稅字第 0910454052 號令所釋示。上開財政部函令對先購後售土地亦已明確指出已持有供自用住宅使用之土地，應有土地稅法第 35 條第 2 項退還已繳納土地增值稅規定之適用。上揭財政部依法定職權所為技術性、細節性之解釋，從未解釋或規範先購土地與就已持有供自用住宅土地之後售土地，應同時辦竣戶籍登記為自用住宅用地，方得退

還土地增值稅。故被告依裁量權所為之行政處分，逾越上級機關技術性、細節性解釋，並逾越權限。

(三) 涉及租稅事項之法律應本租稅法律主義之精神：

1. 按「(第1項)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。…(第2項)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3項)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。」行為時土地稅法第35條定有明文。
2. 土地所有權人於出售土地後重購土地，或先購土地後始行出售土地，土地稅法規定兩種退稅要件：(1)自完成移轉登記之日起2年內，重購土地或始行出售土地；(2)重購土地或始行出售土地，應以自用住宅用地為適用範圍。又憲法第19條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。稅法之解釋，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(司法院釋字第496號解釋參照)。土地稅法第35條重購退稅規定，「自完成移轉登記之日起2年內」之文義解釋，係憲法賦予並衡酌納稅義務人於出售土地或先購買土地者，於買賣移轉土地登記者，未能預測未來對已持有土地選擇保留或基於事實情況、未來需要而出售土地，立法機關按租稅法律之立法精神，公布土地稅法第35條第1項第1款及第2項強制規定，自完成移轉登記之日起2年內，明確保障憲法賦予人民享有減免稅捐優惠權利之法定期間。被告審核重購退稅，須原告於先購買土地當時，應同時

將已持有後售土地形成自用住宅用地，即先購土地時，同時強制要求後售土地符合土地稅法第 9 條所稱自用住宅用地為要件，方准適用重購退稅之規定，不但已明確增加或創設法律所無之限制，而且剝奪法律保障自完成移轉登記之日起 2 年內，人民預見享有減免稅捐優惠行使期間之權利。綜上，被告之行政處分，已違憲法第 19 條租稅法律主義之精神。又司法院釋字第 478 號解釋略以：「…財政部中華民國 73 年 12 月 27 日臺財稅第 65634 號函謂：『土地所有權人出售自用住宅用地，於 2 年內重購土地者，除自完成移轉登記之日起，不得有出租或營業情事外，並須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅者，始准依土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款規定，退還已納土地增值稅』，其以『須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅』為申請退稅之要件部分，係增加土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款所無之限制，有違憲法第 19 條租稅法律主義，…。」等情。並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分及被告應依原告申請作成退還繳納土地增值稅之處分。

四、被告則以：

- （一）原告於 102 年 3 月 6 日立契購買系爭○段土地，並於同年月 7 日向被告申報土地移轉現值，經被告核定移轉現值總額為 10,525,600 元，並於同年 5 月 7 日經嘉義市地政事務所登記取得所有權。原告另於 102 年 7 月 8 日立約出售系爭○○段土地，土地面積為 350 平方公尺，同年月 15 日向被告申報土地移轉現值，並申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，經依自用住宅用地土地增值稅書面審查作業要點查核出售時點（102 年 7 月 8 日）核與土地稅法第 9 條及第 34 條有關自用住宅用地規定相符，准予 300 平方公尺按優惠稅率，50 平方公尺按一般用地稅率計課土地增值稅，核定移轉現值為 7,105,000 元，土地增值稅計 821,967 元，並於同年 8 月 6 日登記移轉。嗣原告於 102 年 10 月 25 日主張系爭○○段土地面積有誤，已重新複丈為 342 平方公尺，並檢附嘉義市地政事務所測量公文，向被告申請退還部分土地增值稅，被告乃依嘉義市地政事務所 102 年 9 月 16 日嘉地二字第

1025400459 號函內容：「…經實地測量範圍面積，發現 70-10 地號土地登記面積 0.0350 公頃不符，超出允許公差以上應予更正為 0.0342 公頃。」與土地登記謄本等相關資料重新審核，更正核算移轉現值面積為 300 平方公尺按優惠稅率，42 平方公尺按一般用地稅率計課土地增值稅，核定移轉現值總額為 6,942,600 元，應納土地增值稅為 777,335 元，並以 102 年 11 月 7 日嘉市稅土字第 1027017434 號函及同年 11 月 25 日嘉市稅土字第 1020652261 號函通知已退還溢繳土地增值稅 44,632 元至其指定帳戶。嗣原告又於 104 年 5 月 11 日向被告申請依行為時土地稅法第 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，案經被告查調戶政資料，查得原告於 102 年 5 月 7 日登記取得系爭元段土地時，系爭西門段土地上房屋並無原告或其配偶、直系親屬辦竣戶籍登記（直至同年 6 月 24 日始辦竣戶籍登記），有戶政事務所戶籍資料附卷可稽，亦為原告所不爭執。是本件經被告審認核與土地稅法第 9 條、第 35 條及財政部 88 年 9 月 7 日臺財稅字第 881941465 號函釋規定不符，乃以 104 年 6 月 4 日嘉市稅土字第 1047006800 號函否准退還已繳納之土地增值稅，洵屬有據，於法尚無不合。

- （二）次查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，依土地稅法 35 條第 1 項第 1 款規定所出售者及另行購買者，均以自用住宅用地為限；而同條第 2 項有關「先購後售」之規定，準用同條第 1 項「先售後購」之規定。是依前揭規定及說明，若欲適用同條第 1 項第 1 款規定，自須合於同法第 9 條有關自用住宅用地之規定，即重購時出售之土地，需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。亦即在「先購後售」之情形，仍應以土地所有權人於購買土地時，後售之土地屬於已持有供自用住宅使用之土地為限。準此，本件應否退還已繳納之土地增值稅，應以原告於新購土地時，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準。又依財政部 88 年 9 月 7 日臺財稅字第 881941465 號函釋及 91 年 8 月 30 日臺財稅字第 0910454052 號令釋意旨，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，是被告應否退還原告已繳納之土地增值稅，應以其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」，即原告或其配偶、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，尚非僅以出售土地前 1 年內有無符合自用住宅用地為認定標準。且財政部 91 年 10 月 3 日臺財稅字第 0910452232 號函亦明示：「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。」本件既經查明原告於 102 年 5 月 7 日購買系爭○段土地時，原有系爭○○段土地上房屋（門牌號碼：嘉義市○○路 56 9 號）並未有原告或其配偶、直系親屬設戶籍於該址，即非土地稅法第 9 條所稱自用住宅用地，亦即原告於新購土地時，該出售土地並非屬自用住宅用地，即無重購自用住宅用地之疑義，是以本件自無法適用行為時土地稅法第 35 條有關重購退稅之規定。據此，被告否准退還原告土地增值稅重購退稅申請，核無不妥。

- （三）至原告主張先購土地自完成移轉登記之日起 2 年內，後售土地始行以自用住宅用地稅率申報，嗣後核定按自用住宅

用地稅率課徵土地增值稅，實質內容符合自用住宅用地，故原處分未恪遵行政程序法第 9 條所定對當事人有利及不利情形一律注意義務乙節。惟按行為時土地稅法第 9 條、第 35 條規定及財政部 88 年 9 月 7 日臺財稅字第 881941465 號函釋、91 年 10 月 3 日臺財稅字第 0910452232 號函釋、91 年 8 月 30 日臺財稅字第 0910454052 號令釋意旨，本件系爭○○段土地完成移轉登記日時（即 102 年 5 月 7 日），系爭○○段土地並無原告或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，不符合土地稅法第 9 條：「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。」之規定，難謂為原告已持有供自用住宅使用之土地，自難認屬為「重購自用住宅用地」，自不適用行為時土地稅法第 35 條規定。又依稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項前段規定：「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。」再查土地稅法第 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。準此，上開財政部 88 年 9 月 7 日臺財稅字第 881941465 號函釋、91 年 10 月 3 日臺財稅字第 0910452232 號函釋及 91 年 8 月 30 日臺財稅字第 0910454052 號令釋，係闡明土地稅法第 35 條之法規原意，核與相關稅法規定之立法意旨相符，且被告並非以該函釋作為否准原告申請退還土地增值稅之法源依據，而係依行為時土地稅法第 9 條及第 35 條規定作為否准處分之依據，並未對人民依法律享有之權利增加限制之要件，亦無違背憲法，自得予以援用。故原告主張，顯係對法令有所誤解，核無足採等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

五、本件如事實概要欄所載之事實，業據兩造分別陳明在卷，並有系爭○○段土地所有權買賣移轉契約書、系爭○○段土地所有權買賣移轉契約書、原告 104 年 5 月 11 日土地增值稅自用住

宅用地重購退稅申請書、被告 104 年 6 月 4 日嘉市稅土字第 1047006800 號函及嘉義市政府 104 年 8 月 18 日府行法字第 1045025157 號訴願決定書等影本附原處分卷(一) (第 60、72、73、136、167 頁) 可稽，足堪認定。兩造之爭點為原告依行為時土地稅法第 35 條第 2 項準用同條第 1 項規定，請求被告就已納之土地增值稅額內退還不足支付新購土地地價之數額，是否有據？被告否准原告所請，是否適法？

- (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。」「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。」行為時土地稅法第 9 條及第 35 條第 1 項第 1 款、第 2 項分別定有明文。查土地稅法第 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，既在於避免原自用住宅用地所有權人出售原自用住宅用地，而重購自用住宅用地時，因課徵土地增值稅，降低其重購自用住宅用地之能力，故該條第 1 項第 1 款規定，所出售者以自用住宅用地為限。同條第 2 項規定有關先購後售自用住宅用地準用第 1 項之規定，自以原即屬自用住宅用地者，始有準用餘地。若原非自用住宅用地，於購入土地後，再將原非自用住宅用地變更為自用住宅用地後出售，即不符該條之立法目的（最高行政法院 94 年度判字第 2096 號判決意旨參照）。

- (二) 經查，本件原告於 102 年 3 月 6 日向訴外人陳國良購買系爭○段土地及其上建物（門牌號碼：嘉義市○區○○里○○路 422 號、中央第一商場 39 號），並於同年 5 月 7 日完成移

轉登記；嗣於 102 年 7 月 8 日出售原有系爭○○段土地及其上建物（門牌號碼：嘉義市○○區○○里○○路 569 號）予訴外人葉素秋，並於同年 8 月 6 日完成移轉登記，此有上開 2 筆土地之土地所有權買賣移轉契約書及建築改良物所有權買賣移轉契約書影本附原處分卷(一)（第 60、58、72、70 頁）為憑。次查，本件原告於 102 年 5 月 7 日因買賣登記取得系爭○○段土地（地上建物門牌號碼：嘉義市○○區○○里○○路 422 號、中央第一商場 39 號）時，係設籍於臺中市○○區○○里○○○街 8 號，直至 102 年 6 月 24 日始遷入嘉義市○○區○○里○○路 569 號，復於 102 年 9 月 16 日遷入嘉義市○○區○○里○○路 422 號；而原告之子陳瑞弦於 102 年 5 月 7 日則係設籍於臺北市○○區○○里○○路 1 段 113 號 10 樓，嗣於 104 年 5 月 4 日遷入嘉義市○○區○○里中央第一商場 39 號，此有原告及陳瑞弦之戶籍謄本、戶口名簿及全戶戶籍資料影本附原處分卷(一)（第 56、54、45、43 頁）可佐。是原告於購買系爭元段土地且完成移轉登記時，固然先購後售土地之時間相隔於 2 年內，惟其本人或配偶、直系親屬並未於原有系爭○○段土地暨其上建物即門牌號碼嘉義市○○里○○路 569 號房屋辦竣戶籍登記，則依土地稅法第 9 條規定，原告原有系爭西門段土地即不符合自用住宅用地之要件。是本件原告於買賣登記取得系爭元段土地時，其原有系爭西門段土地既不符合自用住宅用地之要件，則揆諸上揭土地稅法第 35 條立法意旨說明及最高行政法院 94 年度判字第 2096 號判決意旨，自不得依行為時土地稅法第 35 條第 2 項準用同條第 1 項規定申請重購退稅，從而被告否准原告申請就已納土地增值稅額內退還不足支付新購土地地價之數額，並無不合，且亦無違反租稅法律主義。原告主張被告於先購後售之情況下，強制要求原告須於購買土地當時，其原持有之後售土地應符合土地稅法第 9 條所稱自用住宅用地之要件，方准適用重購退稅之規定，不僅明確增加或創設法律所無之限制，而且剝奪法律保障自完成移轉登記之日起 2 年內，人民預見享有減免稅捐優惠行使期間之權利，是原處分違反憲法第 19 條租稅法律主義

之精神云云，並不足採。

- (三) 原告復主張其原有系爭○○段土地於出售時，被告係核定按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，足證後售之○○段土地確為自用住宅用地，自有行為時土地稅法第 35 條規定之適用，則原處分未恪遵行政程序法第 9 條所定對當事人有利及不利情形一律注意義務云云。然查，土地稅法第 35 條重購退稅之規定，既在避免因課徵土地增值稅而降低土地所有權人重購自用住宅用地之能力，其適用自應以原擁有之土地係符合自用住宅用地而嗣後重購之住宅土地亦屬自用住宅用地始足當之；若原擁有之土地不符自用住宅用地之要件，自無所謂重購自用住宅用地之可言，業如前述。至於原有土地於重購時是否按自用住宅用地稅率課徵地價稅及於出售時是否按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，因該項課稅與重購自用住宅用地申請退稅之目的不同，且兩者並無必然關係，自難相提並論。是原告上開所訴，亦無足取。
- (四) 又原告主張依財政部 75 年 5 月 14 日臺財稅字第 7539129 號、82 年 10 月 7 日臺財稅字第 820435761 號、88 年 9 月 7 日臺財稅字第 881941465 號及 91 年 8 月 30 日臺財稅字第 0910454052 號等函令之意旨，財政部從未解釋或規範先購土地與就已持有供自用住宅土地之後售土地，應同時辦竣戶籍登記為自用住宅用地，方得退還土地增值稅，故被告依裁量權所為之行政處分，逾越上級機關所為技術性、細節性解釋，並逾越權限云云。惟按「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，依土地稅法第 35 條規定申請退還已納土地增值稅，其 2 年內重購土地日期之認定，准照土地移轉現值如期申報者，以訂立買賣契約日為準，逾期申報者以申報日為準。」「土地所有權人於購買土地後，自完成移轉登記之日起 2 年內出售土地，依土地稅法第 35 條第 2 項規定申請退還已納土地增值稅者，其出售土地日期之認定，准依照本部 75 年 5 月 14 日臺財稅字第 7539129 號函規定辦理，請查照。」分別為財政部 75 年 5 月 14 日臺財稅字第 7539129 號函及 82 年 10 月 7 日臺財稅字第 82

0435761 號函所釋示。查上開二函釋僅係財政部針對 2 年內重購土地日期（先售後購）及出售土地日期（先購後售）之認定所為之解釋，核與行為時土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款「自用住宅用地」之認定無關。次按「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；…。」「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。」亦分別為財政部 88 年 9 月 7 日臺財稅字第 881941465 號函及 91 年 8 月 30 日臺財稅字第 0910454052 號令所釋示。查上開二函令雖未明文規定於「先購後售」之情形，仍應以土地所有權人於新購土地時，其本人或配偶、直系親屬業已於原有之後售土地辦竣戶籍登記，方得申請退還已繳納之土地增值稅，然因行為時土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款規定所出售者及另行購買者，均以自用住宅用地為限；而同條第 2 項有關「先購後售」之規定，準用同條第 1 項「先售後購」之規定，是依前揭規定及說明，若欲適用同條第 1 項第 1 款規定，自須合於同法第 9 條有關自用住宅用地之規定，即重購時出售之土地，需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，尚非增加法律所無之限制。是原告上開所訴，顯係對法令有所誤解，洵無可採。至原告所引之司法院釋字第 478 號解釋內容，主要在闡明行為時土地稅法第 35 條第 1

項第 1 款所定「自用住宅用地」，並未以須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅為認定標準，進而認定財政部 73 年 12 月 27 日臺財稅字第 65634 號函釋有違憲法第 19 條租稅法律主義，核與本件爭點為先購後售土地之退稅，以購地時已持有土地稅法第 9 條所定之自用住宅用地為前提無涉，自難據以為有利於原告之認定，附此敘明。

六、綜上所述，原告之主張既不可採，則被告否准原告申請就已納之土地增值稅額內退還不足支付新購土地地價之數額，並無違誤；訴願決定予以維持，亦無不合。原告起訴意旨求為撤銷訴願決定及原處分及被告應依原告申請作成退還繳納土地增值稅之處分，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，核與判決結果不生影響，爰不再逐一論述，附此敘明。

七、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 105 年 1 月 27 日

高雄高等行政法院第二庭

審判長法官 邱 政 強

法官 林 勇 奮

法官 李 協 明

以上正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後 20 日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後 20 日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第 241 條之 1 第 1 項前段）

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第 1 項但書、第 2 項）

得不委任律師為訴訟	所 需 要 件
代理人之情形	

(一) 符合右列情形 之一者，得不 委任律師為訴 訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二) 非律師具有右 列情形之一， 經最高行政法 院認為適當者 ，亦得為上訴 審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 105 年 1 月 27 日
 書記官 黃 玉 幸

資料來源：高雄高等行政法院裁判書彙編（105 年版）第 27-43 頁