

司法院釋字第四七八號解釋

中華民國 88 年 3 月 19 日

院台大二字第 06698 號

解 釋 文

土地稅法第三十五條第一項第一款所定「自用住宅用地」，依同法第九條規定，係指「為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」，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之標準。財政部中華民國七十三年十二月二十七日台財稅第六五六三四號函謂：「土地所有權人出售自用住宅用地，於二年內重購土地者，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，始准依土地稅法第三十五條第一項第一款規定，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，係增加土地稅法第三十五條第一項第一款所無之限制，有違憲法第十九條租稅法律主義，應不予援用。

解釋理由書

依土地稅法第三十五條第一項第一款規定，土地所有權人於其自用住宅用地出售或被徵收後，自完成移轉登記或領取補償地價之日起，二年內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，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，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。又同條第二項規定：「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。」第三項規定：「第一項第一款及第二項規定，於土地出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用之。」明定納稅義務人於符合上述法定要件下，得依法申請退還土地增值稅。

財政部七十三年十二月二十七日台財稅第六五六三四號函謂：「土地所有權人出售自用住宅用地，於二年內重購自用住宅用地，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，始准依土地稅法第三十五條第一項第一款規定，退還其已納之土地增值稅。」將土地所有權人重購之土地，是否業經核准依自用住宅用地稅率課徵地價稅，作為准否退還土地增值稅要件之一。惟按土地稅法第三十五條第一項第一款所稱「自用住宅用地」，依同法第九條規定，係指「為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」而言。土地所有權人就重購土地是否依法申請按自用住宅用地優惠稅率繳納地價稅，乃土地所有權人可得行使之權利，土地所有權人重購自用住宅用地，已經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅，固可於土地所有權人申請退還土地增值稅時，作為稽徵機關審核是否屬於自用住宅用地之參考依據。對於應否退稅發生疑義時，稽徵機關仍應查明實際有無出租或營業情形，土地所有權人亦得證明該土地確供自用住宅之用，尚不能因未依法申請核准按自用住宅用地優惠稅率繳納地價稅，遽認該土地有出租或供營業使用之情事。是上開財政部函，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，增加土地稅法第三十五條第一項第一款所無之限制，有違憲法第十九條租稅法律主義，其與上開解釋意旨不符部分，應不予援用。至本件據以聲請之案件，是否符合退稅要件，有關機關仍應斟酌全部相關資料及調查證據之結果，予以判斷，併此指明。

大法官會議 主 席 翁岳生

大法官	劉鐵錚	吳 庚	王和雄	林永謀
	施文森	孫森焱	陳計男	曾華松
	董翔飛	楊慧英	戴東雄	蘇俊雄
	黃越欽	賴英照	謝在全	

抄蔡O仁聲請書

茲依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第八條第一項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如下。

聲請解釋憲法之目的

土地稅法第三十五條舊地出售另購新地退還土地增值稅規定公布後，財政部七十三年十二月二十七日台財稅第六五六三四號函，有抵觸憲法第十條及第二十三條之疑義，請求解釋。

疑義或爭議之性質與經過及涉及之憲法條文

- 一、人民依土地稅法第三十五條規定（附件九）申請退稅，財政部七十三年十二月二十七日台財稅第六五六三四號函（附件四），以須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅者，方准退還土地增值稅，抵觸憲法第十條。
- 二、人民依土地稅法第三十五條申請退稅，財政部七十三年十二月二十七日台財稅第六五六三四號函，創設辦竣戶籍登記期日限制，抵觸憲法第二十三條。
- 三、聲請人申請退稅經行政救濟程序，遞遭駁回。
- 四、行政爭訟終局判決，以聲請人八十二年六月九日取得土地重購後，並未即時遷入該址，遲至八十三年九月七日始遷入，八十二年、八十三年亦未申請按自用住宅用地稅率核課地價稅，遲至八十四年五月四日始向原處分機關申請，經原處分機關核准自八十四年起按自用住宅用地稅率課徵地價稅，其先購後售自用住宅用地，核與土地稅法第三十五條規定不符，判決駁回。

聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

- 一、民法第二十條第二項，「一人不得同時有兩住所」，及土地稅法第十七條第三項（附件八）與土地稅法施行細則第八條（附件十）均明定土地所有權人與其配偶及未成年之受扶養親屬，適用自用住宅用地稅率繳納地價稅者，以「一處為限」，聲請人持有土地兩筆建物兩棟，為履行夫婦同居義務，選擇舊地辦竣戶籍登記繳納地價稅迄至出售舊地遷入新地經稅捐稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅，在法律規範內辦理戶籍遷徙登記，係人民自主權利之行使。行政法

院判決理由則謂，原告於八十二年購買系爭重購土地，惟其未即時將戶籍遷入該址，其八十二年、八十三年亦未申請按自用住宅用地稅率核課地價稅，而遲至售屋後之八十四年五月四日始向被告申請按……退稅規定之適用（附件七第六頁末行起）。人民依法選擇一處自用住宅用地繳納地價稅，於售舊地購新地依法申請退稅，方遷徙新址，核按自用住宅用地稅率課徵地價稅，竟判決強迫應「即時」遷入新址方准退稅，與憲法第十條人民居住遷徙自由係出於當事人之自願牴觸。

- 二、土地稅法第三十五條售舊地購新地退土地增值稅時，應符合面積、移轉（附件九）二種限制與性質、時間（二年內重購或先購後售）、使用三種要件則准退稅。土地稅法第九條、第十七條、第三十四條，土地稅法施行細則第四條、第八條、第十一條等規定，對自用住宅用地之辦竣戶籍登記之期日並無強制規定，因憲法保障人民有居住遷徙自由。蓋納稅係國家以公權力行使，直接給予人民負擔處分，自應受嚴格之法律拘束，則人民權益或自由才有保障。立法機關授權行政機關訂定法規命令應受法律明確授權及規範，方與法律保留原則相符。故法律授權之目的、範圍及內容須符合具體明確之要件。聲請人依土地稅法第三十五條申請退稅，行政機關以財政部七十三年十二月二十七日台財稅第六五六三四號函，創設戶籍限制，與憲法第二十三條保障基本人權法律保留意旨不符。
- 三、土地稅法第三十五條明定，自完成移轉登記之日起二年內先購後售或先售後購均得退稅，聲請人復查申請書、再訴願、行政訴訟中，均主張財政部七十三年六月七日台財稅第五四一〇六號函（附件十一）重購自用住宅延後設籍，如符合要件亦得申請退還土地增值稅，於行政救濟程序未蒙採納。由財政部兩號函知悉行政機關在行政處分適用法令規定裁量時，竟採對人民不利行為之處分，改易依法行政原則，使人民財產遭受公權力不當侵害，莫此為甚。土地稅法第三十七條

重購退稅追繳規定，對違反義務者，強制制裁，行政機關之行政，以興利於前，防弊於後，善用法律保障人民權益，對於非法者，主動以法律加以制裁，執行公權力之威信，保障人民財產權。

此 致

司 法 院

所附關係文件之名稱及件數

- 一、買賣所有權移轉契約書。
- 二、戶口名簿。
- 三、嘉義市稅捐稽徵處函。
- 四、財政部七十三年十二月二十七日台財稅第六五六三四號函。
- 五、復查申請書及答覆書。
- 六、再訴願書及其決定書。
- 七、行政訴訟起訴狀及判決正本。
- 八、土地稅法第十七條。
- 九、土地稅法第三十五條及第三十七條。
- 十、土地稅法施行細則第八條及第九條。
- 十一、財政部七十三年六月七日台財稅第五四一〇六號函。

聲 請 人：蔡〇仁

中 華 民 國 八 十 五 年 八 月 九 日

(附件七之(二))

行政法院判決

八十五年度判字第一〇八六號

原 告 蔡 〇 仁

(住略)

指定送達代收人 黃〇珠 (住略)

被 告 嘉義縣稅捐稽徵處

上列當事人間因土地增值稅事件，原告不服財政部中華民國八十五年二月三日台財訴第八四〇六七〇二四四號再訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告於民國八十二年六月九日先行購買嘉義市〇〇段〇〇小段〇〇〇號土地，復於八十四年三月二十八日出售嘉義市〇〇段〇〇段〇〇〇小段〇〇〇號土地，嗣於八十四年六月十三日向被告申請退還已繳之土地增值稅一八四、四五五元，案經被告審核，以其不符土地稅法第三十五條規定，乃否准所請。原告不服，提起訴願、再訴願，均遭駁回，遂提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨於次：

原告起訴意旨略謂：一、(一)土地所有權人重購自用住宅用地，經核准依土地稅法第三十五條規定退還已繳納土地增值稅後，戶籍因故遷出或未設籍於該地，如經查明仍作自用住宅使用並未改作其他用途者得免依同法第三十七條規定追繳原退稅款（財政部 83.10.12 台財稅第八三一六一四九七八號函）。(二)土地所有權人在出售符合土地稅法第九條及第三十四條規定之自用住宅用地前，因必須遷居而遷出戶籍，致在簽訂買賣契約書，其戶籍已不在該自用住宅用地者，原不得繼續認定供自用住宅用地使用；惟為顧及納稅義務人之實際困難，凡在遷出戶籍期間，該自用住宅用地無出租或供營業使用，其遷出期間距其出售期間未滿一年者，仍准依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅（財政部 72.8.17.台財稅第三五七九七號函）。(三)土地所有權人出售自用住宅用地，其戶籍經註記為空白者，如符合自用住宅用地有關要件，仍准按自用住宅用地稅率計課土地增值稅（財政部 82.11.8 台財稅第八二〇四七七一六二號函）。從(一)(二)(三)號函知悉，稅捐稽徵機關，對土地所有權人申請按自用住宅用地稅率課徵繳納、退還已納、追繳退還之土地增值稅，核准與否均依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，且其土地出售前一年內有無供營業使用或出租，及土地稅法第三十七條與施行細則第五十五條規定為審核依據。二、出售符合土地稅法第九條、第三十四條規定之自用住宅用地，出售前未按自用住宅用地稅率課徵地價稅，出售時亦未申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，仍有同法第三十五條第一項第一款申請退還已繳土地增值稅之適

用。從其說明內容知悉，出售土地前及出售土地時，「按自用住宅用地稅率課徵地價稅」並非唯一認定要件，如出售前未按自用住宅用地稅率課徵地價稅，經稽徵機關查明符合土地稅法第三十四條第一項（面積要件）第二項（出售前一年內未曾供營業使用或出租要件）且合於第九條規定者，應准依同法第三十五條第一項第一款規定退還已繳納土地增值稅（財政部 77.12.1 台財稅第七七〇六六六二三號函）。原告出售土地時未申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，重購新地出售舊地之都市土地面積未超過三公畝且出售土地前一年內未曾供營業或出租情事者，已符合土地稅法第九條、第三十四條及本號函，故原告依同法第三十五條規定向被告申請退還以一般用地已繳納土地增值稅，為法所明定。三、「本案林君於七十一年九月九日出售自用住宅用地，復於七十一年十月二十六日另行購買××地號土地，於七十一年十一月三十日完成土地移轉登記，雖林君延至七十二年八月十三日始設籍該址；惟其出售土地倘經查明自移轉登記之日起並無出租或營業情事，且經核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅者，應依土地稅法第三十五條第一項第一款規定，退還其已納之土地增值稅。」財政部 73.6.7 台財稅第五四一〇六號函釋有案。原告自六十七年十一月三十日起設籍嘉義縣〇〇鄉〇〇村〇〇鄰〇〇〇之〇號，至八十三年九月七日設籍新購土地嘉義市〇〇里〇鄰〇〇街〇〇〇號（原告未設籍前屬空戶），在十五年九個月期間從原告所附之戶口名簿與身分證影本證明申請人設籍資料無遷移記載。況且承購新地自移轉登記至今天未曾有出租或營業情事者，應符合退還已納之增值稅要件。尤其臺灣目前建商建造售屋之商場交易習慣，於建物結構體工程完成，即可申請使用執照，取得使用執照後再申請水電裝配，在水電裝配進行中併同辦理所有權移轉登記，等建商將房屋全部工程完成將鑰匙交付承買人則有段時間，當承買人點交建物後再按屋內狀況、生活空間、設計裝潢按圖施工，尤其八十二年間建築業顛峰期工人難求是很正常情事，新建物從訂購簽約到裝潢完成遷入，其遲延日期之長，可謂臺灣交屋之習慣，在習慣使然下，交屋是購屋人揮之不去的夢魘。如

民法第一條規定，民事，法律所未規定者，依習慣；無習慣者，依法理。本案原告係在習慣之下尚設籍舊有土地，而遲延設籍絕非故意。但最重要符合退稅要件係自新購土地到今未曾有出租或營業情事發生，設籍非要件。四、(一)土地稅法第九條：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，且無出租或供營業行為者。(二)土地稅法第十七條：適用自用住宅用地之稅率課徵地價稅者，應按同法施行細則第十一條，土地所有權人，申請適用本法第十七條第一項自用住宅用地特別稅率計徵地價稅時，應填具申請書並檢附戶口名簿影本及建築改良物證明文件，向主管稽徵機關申請核定。(三)土地稅法第三十四條：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；超過三公畝或七公畝者，其超過部分之土地漲價總數額，依前條規定之稅率徵收之。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。(四)土地稅法第三十五條：售舊地購新地之退稅規定。第一項省略。第二項（核係第一項之誤）第一款：於土地出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用之。(五)土地稅法第三十七條：土地所有權人因重購土地退還土地增值稅者，其重購之土地，自完成移轉登記之日起，五年內再行移轉時，除就該次移轉之漲價總數額課徵土地增值稅外，並應追繳原退還稅款；重購之土地，改作其他用途者亦同。原告從相關法令中知悉享用自用住宅用地稅率課徵地價稅者，其土地所有權人應依(二)款規定自動申請檢附相關證件，其戶口名簿影本係證明土地所有權人辦竣戶籍登記，呈請稽徵機關經審查未曾出租或營業情事者，始核准適用地價稅之優惠稅率，未申請者按一般稅率計徵地價稅。故課徵地價稅稅率與繳納、退還之增值稅無關。被告以財政部73.12.27台財稅第六五六三四號函駁回之依據：土地所有權人出售自用住宅用地，於二年內重購自用住宅用地，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，始准依土地稅法第三十五條

第一項第一款規定，退還其已納之土地增值稅。「並須經」稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅者，始得退還稅款，其核准係證明土地所有權人之重購土地自移轉登記之日起至申請退還稅款日，持有土地期間之使用證明屬於自用住宅、營業行為、出租情事之土地。土地稅法第三十五條唯有第二項限制要件規定，對土地所有權人之設籍期日非限制要件，持有人願以一般用地繳納地價稅與稽徵機關毫無扞格。故財政部 73.6.7 台財稅第五四一〇六號函，重購自用住宅用地延後設籍如符「要件」亦得申請退還土地增值稅。更何況財政部 84.1.11 台財稅第八四一六〇一〇二五號函，重購退稅後部分樓層變更使用，其自用住宅用地使用樓層之持分土地地價，仍超過原出售土地之地價扣除土地增值稅後餘額，且其超過之金額大於原退稅款者，免追繳原退還之稅款。原告已於八四嘉市稅財字第八四七一九五八二號函核准新購土地按自用住宅用地稅率課徵地價稅，及檢附退稅證明文件中證明設籍前係空戶至申請退稅日無出租或營業情事，應准予退稅，被告否准所請，顯欠合理。五、土地稅法第三十五條立法原意，在社會環境快速改變中，因職業變動、子女就學……等原因而遷居乃事所必然，為使納稅義務人不致因出售舊有自用住宅土地課徵土地增值稅緣故，而不能有足夠資金購買自用住宅用地，訂定本退稅條款。又為避免當事人於退稅後即將另購之土地出售或轉作他用途，以逃漏土地增值稅，並從事土地投機，故明定土地稅法第三十七條重購退稅之追繳條文。原告以一般用地繳納土地增值稅之申請全然符土地稅法第三十五條退稅規定。被告對重購退稅者，亦有土地稅法第三十七條及同法施行細則第五十五條列冊註明追蹤重購土地在五年內移轉或改作其他用途之定期清查管制，當違反禁止規定追繳法條，予行政機關公權力，對投機者以公權力嚇阻，以維持立法之意旨。六、憲法為國家法規之基本法源，對人民權利義務保障之母法，其第十條規定，人民有居住及遷徙之自由。非依法律不得限制之。憲法位階最高，是國家之根本大法，人民權利義務須以法律明定之，命令牴觸法律者無效。行政機關行使職權應依法有據並受其規範，原告符合未曾出租或營

業情事之法律規定並核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅之作為義務，完全符合退稅規定，被告竟以財政部之命令為行政處分，不但牴觸法律更超越憲法保障人民權利義務所明定條文，自為法所不許。綜上所述，原處分、訴願決定、再訴願決定顯有違誤，令人難以甘服，懇請鈞院詳予審核，將原處分、訴願決定、再訴願決定均撤銷等語。

被告答辯意旨略謂：一、按「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。第一項第一款及第二項規定，於土地出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用之。」「土地所有權人因重購土地退還土地增值稅者，其重購之土地，自完成移轉登記之日起，五年內再行移轉時，除就該次移轉之漲價總數額課徵土地增值稅外，並應追繳原退還稅款；重購之土地改作其他用途者亦同。」為行為時土地稅法第三十五條及第三十七條所明定。復按「土地所有權人出售自用住宅用地，於二年內重購自用住宅用地，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，始准依土地稅法第三十五條第一項第一款規定，退還其已納之土地增值稅。」亦為財政部七十三年十二月二十七日台財稅第六五六三四號函釋有案。查本案原告於八十二年五月十一日先行購買座落嘉義市〇〇段〇〇小段〇〇〇號土地，面積六八平方公尺（地上建物門牌為嘉義市〇〇里〇〇街〇〇號），並於同年六月九日完成所有權移轉登記，後於八十四年三月二十八日出售座落嘉義縣〇〇鄉〇〇段〇〇小段〇〇號土地，面積一五二平方公尺（地上建物門牌為嘉義縣〇〇鄉〇

0村00號)，嗣於八十四年六月十三日向本處申請退還已繳土地增值稅一八四、四五五元，案經本處查獲原告於八十二年六月九日取得系爭重購土地後，並未即時將戶籍遷入該址，遲至八十三年九月七日始遷入。八十二、八十三年亦未申請按自用住宅用地稅率核課地價稅，遲至八十四年五月二十五日始向本處申請，經以八十四年五月三十日八四嘉市稅財字第八四七一九五八二號函准自八十四年起至原因消滅時止按自用住宅用地稅率核課地價稅。是其申請退還已納土地增值稅核與前揭稅法規定及財政部函釋意旨不符，本處以八十四年六月十五日八四嘉縣稅財字第八四二一八六三〇號函否准所請，並無不合。二、查土地稅法第三十五條售舊地購新地之退稅規定，揆其立法目的，乃在因應社會環境急遽變遷，個人因職業變動、子女就學……等原因而遷居，乃常有之事，為使納稅義務人不致因出售舊有自用住宅用地被核課土地增值稅緣故，以致無足夠資金重購自用住宅，以應實際需要，惟為避免當事人於退稅後即將另購之土地出售，或轉作其他用途，以逃漏增值稅，並從事土地投機，遂有土地稅法第三十七條重購退稅之追繳明文規定以限制之；次查自用住宅用地依土地稅法第九條規定係指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業使用之住宅用地而言。又依首揭財政部七十三年十二月二十七日台財稅第六五六三四號函釋意旨，先購後售自用住宅用地須符合自完成移轉登記之日起無出租或供營業使用，並經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅者，始有土地稅法第三十五條售舊地購新地退稅規定之適用。本案原告於八十二年購買系爭重購土地既為自住，惟其未即時將戶籍遷入該址，其八十二、八十三年亦未申請按自用住宅用地稅率核課地價稅，此復為原告所不爭執，是其先購後售自用住宅用地並不符合上開財政部函釋退稅要件，核無土地稅法第三十五條售舊地購新地退稅規定之適用。至於原告援引財政部七十二年八月十九日台財稅第三五七九七號及八十二年十一月八日台財稅第八二〇四七七一六二號等函釋主張退還其已繳土地增值稅乙節，惟查該函釋全係針對土地稅法第三十四條出售自用住宅用地土地增值

稅之課徵所為之解釋，其與本案原告先購後售自用住宅用地申請退還已繳土地增值稅之情形，明顯不同，不容混為一談，原告砌詞辯解，核無足採。三、查「行政主管機關就行政法規所為之解釋，應以法條固有之效力為其範圍，自法律生效之日有其適用。」為行政院六十一年六月二十六日台財第六二八二號令所明定，而財政部七十三年十二月二十七日台財稅第六五六三四號函釋即是針對土地稅法第三十五條所為之解釋，依上開行政院令規定意旨，應自六十六年七月十四日土地稅法第三十五條公布生效日起有其適用，應毋庸置疑。本案原告於八十二年六月九日取得系爭重購土地後，並未即時將戶籍遷入該址，八十二、八十三年亦未申請按自用住宅用地稅率核課地價稅，如前詳述，其無土地稅法第三十五條規定之適用，已臻明確，是本處以八十四年六月十五日八四嘉縣稅財字第八四二一八六三〇號函否准所請，認事用法，洵無違誤，訴訟理由，無一足採。四、請駁回原告之訴等語。

理 由

按「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。第一項第一款及第二項規定，於土地出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用之。」為土地稅法第三十五條所明定。又「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。」土地稅法第九條亦有明文規定。復按「土地所有權人出售自用住宅用地，於二年內重購自用住宅用地，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

地稅法第三十五條第一項第一款規定，退還其已納之土地增值稅。」亦經財政部七十三年十二月二十七日台財稅第六五六三四號函釋有案。上揭函釋，係財政部就土地稅法第九條及第三十五條所為解釋，核與土地稅法規定並無牴觸，亦無違背憲法，自應援用。本件原告於八十二年六月九日先行購買嘉義市〇〇段〇〇小段〇〇〇號土地，復於八十四年三月二十八日出售嘉義市〇〇段〇〇段〇〇小段〇〇〇號土地，嗣於八十四年六月十三日向被告申請退還已繳之土地增值稅一八四、四五五元，案經被告查得原告於八十二年六月九日取得系爭重購土地後，並未即時將戶籍遷入該址，遲至八十三年九月七日始遷入，八十二年、八十三年亦未申請按自用住宅用地核課地價稅，遲至八十四年五月四日始向被告申請，經被告准自八十四年起按自用住宅用地稅率核課地價稅，其先購後售自用住宅用地，核與土地稅法第三十五條規定不符，被告乃否准所請，揆諸首揭規定，並無不合，訴願、再訴願決定，遞予維持，亦無違誤。原告訴稱：原告先購及後售之土地均符合都市土地面積未超過三公畝之規定，且舊地出售前一年並無供營業或出租之情事，符合土地稅法第九條、第三十四條及財政部七十七年十二月一日台財稅第七七〇六六六二三號函釋意旨云云。查自用住宅用地依土地稅法第九條規定係指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業使用之住宅用地而言。又依首揭財政部七十三年十二月二十七日台財稅第六五六三四號函釋意旨，先購後售自用住宅用地須符合自完成移轉登記之日起無出租或供營業使用，並經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅者，始有土地稅法第三十五條售舊地購新地退稅規定之適用。本案原告於八十二年購買系爭重購土地，惟其未即時將戶籍遷入該址，其八十二、八十三年亦未申請按自用住宅用地稅率核課地價稅，而遲至售屋後之八十四年五月四日始向被告申請按自用住宅用地稅率核課地價稅，為原告所不爭執。是其先購後售自用住宅用地並不符合前揭財政部函釋退稅要件，自無土地稅法第三十五條售舊地購新地退稅規定之適用。又原告所引前揭事實欄所載財政部函釋，核與本案情形不同，自

不得援用。至原告訴稱：原告符合未曾出租或營業情事之法律規定並經核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅，完全符合退稅規定，被告竟以財政部之命令為行政處分，不但牴觸法律更超越憲法保障人民權利義務之規定，為法所不許一節。查財政部七十三年十二月二十七日台財稅第六五六三四號函釋，係中央財政主管機關，基於其職權，就土地稅法第九條及第三十五條之規定，闡釋其涵義，核與法律之規定，並無不合，自不生牴觸法律或違背憲法問題。原告主張上開財政部函釋，牴觸法律更超越憲法云云，不無誤會。原告起訴論旨，核無理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中 華 民 國 八 十 五 年 五 月 十 日
(本件聲請書其餘附件略)