

訴 願 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○

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 104 年 9 月 16 日北市稽文山甲字第 10451626100 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、訴願人於民國（下同）104 年 4 月 27 日與其長子○○○（下稱○君）立約，出售其所有本市文山區○○段○○小段○○地號之自用住宅用地（宗地面積為 951 平方公尺，權利範圍 4/100，移轉持分面積 38.04 平方公尺，下稱出售土地；其所有地上建物門牌為本市文山區○○街○○段○○號），並於同年 4 月 29 日向原處分機關所屬文山分處（下稱文山分處）申報土地移轉現值為新臺幣（下同）898 萬 1,205 元。文山分處核定訴願人應納土地增值稅 253 萬 8,502 元，經訴願人繳納完畢，並於同年 6 月 17 日辦竣所有權移轉登記。

其間，訴願人復於 104 年 5 月 26 日與其長子○君立約，購入○君所有之新北市新店區○○段○○地號土地（宗地面積 5,794.17 平方公尺，權利範圍 52/10000，持分面積 30.13 平方公尺，下稱新購土地；其所有地上建物門牌為新北市新店區○○路○○巷○○號○○樓），於 104 年 6 月 3 日向新北市政府稅捐稽徵處新店分處（下稱新北市新店分處）申報該新購土地移轉現值為 898 萬 1,116 元。新北市新店分處核定○君應納土地增值稅 256 萬

1

,532 元，亦經○君完繳，並於 104 年 7 月 7 日完成新購土地所有權移轉登記在案。

二、訴願人於 104 年 8 月 19 日向文山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。經文山分處查得新購土地係訴願人於同年 5 月 26 日向其長子○君購買取得。○君前向新北市政府稅捐稽徵處新店分處（下稱新北市新店分處）申請依土地稅法第 35 條規定退還土地增值稅，原經新北市新店分處核准退稅在案。嗣經新北市新店分處查認，○君與訴願人間之土地買賣係採墊高移轉現值方式，使移轉行為構成符合重購退稅要件，取巧安排重購退稅至為明顯，復以 104 年 9 月 11 日新北稅店四字第 1043533768 號函撤銷原核准○君重購退稅之處分。原處分機關審認訴願人申

請依土地稅法第 35 條規定重購退稅，與該條規定係為避免因課徵土地增值稅，致降低其重購自用住宅用地能力之立法意旨有違，爰以 104 年 9 月 16 日北市稽文山甲字第 10451626100 號函否准所請。該函於 104 年 9 月 18 日送達，訴願人不服，於 104 年 10 月 2 日向本府提

起訴願，10 月 14 日補正訴願程式，11 月 10 日補充訴願理由，105 年 1 月 12 日補充訴願資料

，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 30 條第 1 項第 1 款、第 2 款、第 2 項規定：「土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依左列規定：一、申報人於訂定契約之日起三十日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為準。二、申報人逾訂定契約之日起三十日始申報者，以受理申報機關收件日當期之公告土地現值為準。」「前項第一款至第四款申報人申報之移轉現值，經審核低於公告土地現值者，得由主管機關照其自行申報之移轉現值收買或照公告土地現值徵收土地增值稅。前項第一款至第三款之申報移轉現值，經審核超過公告土地現值者，應以其自行申報之移轉現值為準，徵收土地增值稅。」第 35 條第 1 項第 1 款、第 2 項規定：「土地所有權

人於出售土地後，自完成移轉登記之日起，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，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，始行出售土地者，準用之。」

稅捐稽徵法第 12 條之 1 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。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。納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其適時有舉證之責任。納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除……。」

財政部 88 年 9 月 7 日臺財稅第 881941465 號函釋：「……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。.....。」

92 年 12 月 4 日臺財稅字第 0920456721 號函釋：「.....說明：.....二、按交換土地可依土地稅法第 35 條規定辦理退稅，前經本部 88 年 9 月 29 日台財稅第 881945916 號函釋

有

案。惟查民法第 87 條規定：『表意人與相對人通謀而為虛偽意思表示者，其意思表示無效。但不得以其無效對抗善意第三人。』亦適用於稅法。是以，本案如經查有積極而直接之證據，顯示該交換土地確屬虛偽，冀圖墊高土地之前次移轉現值，以減少再次移轉之漲價總數額，應無該條文退還土地增值稅規定之適用。」

二、本件訴願理由略以：訴願人已提供資金來源、支付價款證明和申報實際買賣交易價格移轉現值及實價登錄，且訴願人係依買賣價格支付價金，並經國稅局核定為買賣及核發不動產買賣之證明，並無原處分機關所稱墊高土地移轉現值情事。且原處分機關未依稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項規定，提出任何證據證明訴願人墊高移轉現值或虛偽買賣，顯見原處分機關所述並非真實。又土地稅法第 30 條第 2 項後段規定，申報移轉現值得高於土地公告現值。另財政部 83 年 12 月 27 日臺財稅第 831627646 號函亦明示，申報移轉現值

經

審核超過公告土地現值者，應以其自行申報之移轉現值為準，且既經核課土地增值稅在案，自得依法申請退還已納之土地增值稅。請撤銷原處分。

三、查訴願人先於 104 年 4 月 27 日立約出售其原所有之出售土地（持分面積 38.04 平方公尺）

予其長子○君，並依當期之公告土地現值 23 萬 6,099 元/平方公尺，申報移轉現值為 898 萬 1,205 元（236,099 元/平方公尺*38.04 平方公尺=8,981,205 元），經文山分處核定應納之土地增值稅為 253 萬 8,502 元。嗣訴願人於 104 年 5 月 26 日向其長子○君買入新購

土

地（持分面積 30.13 平方公尺），於同年 6 月 4 日以 29 萬 8,082 元/平方公尺（當期之公

告

土地現值 14 萬元/平方公尺）申報移轉現值，計為 898 萬 1,116 元（298,082 元/平方公尺*30.13 平方公尺=8,981,116 元），經新北市新店分處核定○君應納之土地增值稅為 25 6 萬 1,532 元。案經訴願人及○君於 104 年 8 月 19 日，分別向文山分處及新北市新店分處

申

請依土地稅法第 35 條規定，退還其不足支付新購土地地價之數額。

四、○君向新北市新店分處申請重購退稅部分，原經新北市稅捐稽徵處以 104 年 9 月 7 日新北稅店四字第 1043530400 號函，准予退還已納之土地增值稅 256 萬 1,532 元。嗣經新北市稅捐稽徵處查得，○君係以高達 29 萬 8,082 元/平方公尺為單價（104 年公告土地現值為 14 萬 /平方公尺）申報移轉現值，顯有以墊高移轉現值方式，虛偽達成重購退稅要件，乃以 104 年 9 月 11 日新北稅店四字第 1043533768 號函撤銷前函，並核定其不符土地稅法第

35

條重購退稅之規定。至訴願人向文山分處申請重購退稅部分，經原處分機關以訴願人於 104 年 4 月 27 日立約出售土地與○君，係以當期之公告土地現值 23 萬 6,099 元/平方公尺

申

報移轉現值，計為 898 萬 1,205 元。嗣於同年 5 月 26 日向其長子○君買入新購土地，係

以

高達當期公告土地現值（14 萬元/平方公尺）2 倍以上之單價 29 萬 8,082 元/平方公尺，申報移轉現值計為 898 萬 1,116 元，致出售土地與新購土地之移轉現值差額僅 89 元。此均有土地登記簿謄本、104 年 4 月 30 日訴願人與○君向文山分處申報之土地增值稅繳款書、104 年 6 月 4 日訴願人與○君向新北市新店分處申報之土地增值稅申報書等影本在卷可稽。原處分機關審認訴願人與○君藉由墊高新購土地移轉現值方式，達成符合重購退稅形式要件，與土地稅法第 35 條重購退稅規定之立法意旨有違，乃否准所請，自屬有據。

五、按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。納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。土地所有權移轉時，申報人於訂定契約之日起 30 日內申報移轉現值者，以訂約日當期之公告土地現值為準，經主管機關審核低於公告土地現值者，得由主管機關照公告土地現值徵收土地增值稅；經審核超過公告土地現值者，應以其自行申報之移轉現值為準，徵收土地增值稅。稅捐稽徵法第 12 條之 1、土地稅法第 30 條第 1 項

第 2 項分別定有明文。又土地稅法第 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，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。揆諸前揭財政部 88 年 9 月 7 日臺財稅第 881941465 號函釋意旨亦明。

六、至訴願人主張其已提供資金來源、支付價款證明和申報實際買賣交易價格移轉現值及實價登錄，土地稅法第 30 條第 2 項並未限制申報之土地移轉現值不得高於公告土地現值，

且訴願人按實價申報，並未虛偽及墊高申報土地移轉現值云云。經查本件訴願人於 104 年 4 月 27 日立約出售土地與○君，係以當期之公告土地現值 23 萬 6,099 元/平方公尺申報

移轉現值，計為 898 萬 1,205 元，核計應納稅額為 253 萬 8,502 元。嗣於同年 5 月 26 日向其

長子○君買入新購土地：

(一) 本件新購土地係以高達當期公告土地現值 (14 萬元/平方公尺) 2 倍以上之 29 萬 8,082 元 /平方公尺，申報移轉現值計為 898 萬 1,116 元，核計○君應納稅額為 256 萬 1,532 元

。此種情形訴願人及○君均符合土地稅法第 35 條重購退稅要件，訴願人可獲全額退還稅款 253 萬 8,502 元，○君亦可獲退 256 萬 1,532 元。另訴願人嗣後移轉新購土地，亦可

減少漲價總數額，減少應納土地增值稅。

(二) 倘新購土地依通常之交易型態，以當期公告土地現值 (14 萬元/平方公尺) 申報移轉現值，則新購土地之移轉現值總計為 421 萬 8,200 元 (140,000 元/平方公尺*30.13 平方公尺=4,218,200 元)，經試算○君應納稅額為 79 萬 1,607 元。此種情形，因○君購入之土地移轉現值較高，○君可獲全額退還稅額 75 萬 1,607 元。惟訴願人則因新購土地地價未超過原出售土地地價，無法退還任何稅額。

爰本件訴願人與○君以高達當期公告土地現值 (14 萬元/平方公尺) 2 倍以上之 29 萬 8,082 元/平方公尺為移轉現值單價，申報移轉現值計為 898 萬 1,116 元，致訴願人與其長子○君均符合土地稅法第 35 條重購退稅之要件，分別可獲全額退還稅款 253 萬 8,502 元、256 萬 1,532 元，且訴願人嗣後移轉新購土地，亦可降低漲價總數額，減少應納之土地增值稅。是訴願人係為獲得租稅利益，於 104 年 4 月 27 日及 5 月 26 日之短暫 2 個月期間，與其長

子互為買受人及出賣人，作成 2 次交易行為，並對出售土地以公告現值申報土地移轉現值，而對新購土地則以高達公告現值 2 倍餘之單價申報土地移轉現值，迂迴採取通常交易不會使用之行為模式 (最高行政法院 104 年度判字第 583 號判決意旨參照)，以墊高移轉現值方式，達成形式上符合「出售土地」及「新購土地地價超過原出售土地地價」之重購退稅要件，藉以規避其移轉土地應納之土地增值稅，故訴願人所為自屬租稅規避，而非合法之節稅行為，自與重購退稅之立法目的及實質課稅之公平原則相違背。原處分機關依訴願人所為租稅規避行為，認與土地稅法第 35 條重購退稅之立法目的及實質課稅公平原則相違背，而否准訴願人退還出售地已納土地增值稅，並無違誤。訴願主張，不足採據。從而，本件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。

七、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 楊 芳 玲
委員 張 慕 貞
委員 紀 聰 吉
委員 柯 格 鐘
委員 葉 建 廷
委員 范 文 清
委員 傅 玲 靜
委員 吳 秦 雯

中華民國 105 年 2 月 17 日

市長 柯文哲

法務局局長 楊芳玲 決行

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。（臺北高等行政法院地址：臺北市士林區文林路 725 號）