

訴 願 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 105 年 3 月 10 日北市稽中北甲字第 105405474 00 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）103 年 7 月 2 日立約購入其長兄○○○所有（下稱○君）本市中山區○○段○○小段○○地號之自用住宅用地（面積 162 平方公尺，權利範圍 1/5，持分面積 32.4 平方公尺；下稱新購土地）。同日訴願人復與○君立約，出售其所有本市中山區○○段○○小段○○地號之自用住宅用地（面積 794 平方公尺，權利範圍 1350/100000，持分面積 10.72 平方公尺；下稱出售土地 A），並於 103 年 7 月 4 日向原處分機關所屬中北

分處（下稱中北分處）申報新購土地移轉現值為新臺幣（下同）955 萬 8,000 元，申報出售土地 A 移轉現值為 603 萬 4,689 元。經原處分機關核定訴願人應納出售土地 A 之土地增值

稅為 90 萬 4,024 元。嗣新購土地及出售土地 A 均於 103 年 8 月 21 日辦竣所有權移轉登記。

二、嗣訴願人於 104 年 11 月 30 日與其配偶○○○（下稱○君）立約，出售其所有本市中山區○○段○○小段○○地號之自用住宅用地（面積 794 平方公尺，權利範圍 704/100000，移轉持分面積 5.59 平方公尺；下稱出售土地 B）予○君，於 104 年 12 月 2 日向中北分處申

報出售土地 B 移轉現值為 352 萬 1,184 元，亦經原處分機關核定訴願人應納出售土地 B 之土地增值稅為 54 萬 1,368 元。嗣出售土地 B 於 104 年 12 月 24 日辦竣所有權移轉登記。

三、嗣訴願人於 105 年 2 月 2 日檢具相關資料申請依土地稅法第 35 條規定就其已納之土地增值

稅額內，退還不足支付新購土地地價之稅額。經中北分處查認涉有贈與情事，乃函詢財政部臺北國稅局，經該局以 105 年 3 月 14 日財北國稅審二字第 1050009251 號書函回復略以，訴願人與○君於 103 年 7 月 2 日立約買賣新購土地及出售土地 A，買賣雙方收付價金

完

竣，無涉及贈與情事。原處分機關爰審認，訴願人出售土地 A 部分，符合土地稅法第 9 條及第 35 條重購退稅規定；至出售土地 B 部分，因訴願人於 104 年 11 月 30 日立約出售土地

B 及地上建物予其配偶○君，總價款為 2,500 萬元，惟立約後○君僅於 104 年 12 月 4 日匯款

100 萬元至訴願人○○銀行敦化分行（下稱○○銀行）帳戶，與土地稅法第 35 條之立法意旨不符，原處分機關爰依稅捐稽徵法第 12 條之 1 實質課稅原則規定，及財政部 88 年 9 月 7 日臺財稅第 881941465 號等函釋意旨，以 105 年 3 月 10 日北市稽中北甲字第 105405474

00 號函，准予退還出售土地 A 已納之土地增值稅額 90 萬 4,024 元；並否准退還出售土地 B

已納土地增值稅額 54 萬 1,368 元。該函於 105 年 3 月 15 日送達，訴願人就該函否准退還土

地增值稅額 54 萬 1,368 元部分不服，於 105 年 3 月 31 日在本府法務局網站聲明訴願，4 月 29

日補具訴願書、6 月 23 日補充訴願資料，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項至第 5 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。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，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。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。」

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 35 條規定：「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。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。」第 36 條規定：「前條第一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……。」

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

92 年 12 月 4 日臺財稅字第 0920456721 號函釋：「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 日臺財稅第 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。」

94 年 8 月 26 日臺財稅字第 09404558650 號函釋：「配偶間相互買賣土地，企圖於土地移轉

申報時調高其移轉現值後，申請依土地稅法第 35 條規定退還其已納之土地增值稅，可否准予退稅一案，請參照上開函釋。（編者註：92 年 12 月 4 日臺財稅字第 0920456721 號函）辦理。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 訴願人無法同意原處分機關以「此與社會常情認知之不動產買賣交易模式不符」作為否准退還稅款之理由，此顯然違反土地稅法第 35 條規定，並增加稅法所無之限制，亦違反憲法第 19 條租稅法律主義。
- (二) 系爭出售土地 B 訴願人均以公告現值申報移轉現值，並未冀圖墊高土地前次移轉現值，以減少再次移轉之漲價數額，此有買賣資金流程證明；訴願人仍擔任出售土地 A、B 建物大樓之主任委員，且於該土地上之建物仍有持分，故戶籍未因出售移轉而發生變化；請撤銷原處分，准予退還已納之土地增值稅 54 萬 1,368 元。

三、查本件訴願人於 103 年 7 月 2 日立約購入其長兄○君所有之新購土地；同日訴願人復立約出售其所有之出售土地 A 予○君，並申報新購土地移轉現值為 955 萬 8,000 元，出售土

地 A 之移轉現值為 603 萬 4,689 元。嗣訴願人完納出售土地 A 之土地增值稅 90 萬 4,024 元，並辦竣所有權移轉登記。嗣訴願人復於 104 年 11 月 30 日立約出售其所有之出售土地 B 予其配偶○君，申報出售土地 B 之移轉現值為 352 萬 1,184 元，嗣訴願人亦完納土地增值稅 54 萬 1,368 元，並辦竣該地之所有權移轉登記。訴願人於 105 年 2 月 2 日檢具相關資料申請依土地稅法第 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。經原處分機關審認，訴願人出售土地 A 部分，符合土地稅法第 9 條及第 35 條規定，乃准予退還訴願人所繳納出售土地 A 之土地增值稅額 90 萬 4,024 元；至出售土地 B 部分，查得訴願人於 104 年 11 月 30 日立約出售土地 B 及地上建物予其配偶○君，總價款為 2,500 萬元，惟立約後○君僅於 104 年 12 月 4 日匯款 100 萬元至訴願人○○銀行帳戶，此均有訴願人與○君於 103 年 7 月 2 日所簽訂新購土地、出售土地 A 之土地所有權買賣移轉契約書、訴願人 105 年 2 月 2 日填具之土地增值稅自用住宅用地重購退稅申請書、○君填具之 104 年 12 月 4 日○○銀行匯出匯款憑證、○君○○銀行存摺等資料影本附卷可稽。原處分機關審認訴願人出售土地 B 部分與土地稅法第 35 條之立法意旨不符，依稅捐稽徵法第 12 條之 1 實質課稅原則，核定訴願人已納出售土地 B 之土地增值稅額 54 萬 1,368 元部分，不予退還，原處分自屬有據。

四、按自用住宅用地，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；土地所有權人出售其原有自用住宅用地，2 年內新購買土地作自用住宅用地，其新購土地地價超過出售土地地價，扣除繳納土地增值稅後之餘額者，得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；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；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；配偶間相互買賣土地，申請依土地稅法第 35 條規定退還其已納之土地增值稅，亦適用民法第 87 條規定，如經查有積極而直接之證據，顯示該買賣土地確屬虛偽，應

無該條文退還土地增值稅規定之適用；揆諸土地稅法第 9 條、第 35 條第 1 項第 1 款及第 2 項

、稅捐稽徵法第 12 條之 1 等規定及財政部 92 年 12 月 4 日臺財稅字第 0920456721 號、94 年 8

月 26 日臺財稅字第 09404558650 號函釋意旨自明。

五、至訴願人主張原處分機關以「此與社會常情認知之不動產買賣交易模式不符」作為否准理由，有違租稅法律主義；系爭出售土地均以公告現值申報移轉現值，並未冀圖墊高土地前次移轉現值，以減少再次移轉之漲價數額云云。查訴願人於 104 年 11 月 30 日與其配偶○君簽訂買賣出售土地 B 及地上建物之契約，其中第 2 條、第 3 條約定，買賣總價款 2,500 萬元，契約成立時○君應交付訴願人 2,400 萬元（含於 103 年 9 月 30 日○君已交付訂金

2,400 萬元）。經查，訴願人於 103 年 9 月 30 日自其○○銀行（下稱○○銀行）帳戶，轉帳 2,400 萬元至同銀行○君帳戶；○君旋於同日將該筆 2,400 萬元，匯款至訴願人○○銀行帳戶，作為其交付 1 年 2 個月後即 104 年 11 月 30 日始簽訂之買賣契約訂金，且訂金之

金額高達買賣總價金之百分之九十六，與通常不動產買賣交易之行為模式相違。是依上開出售土地 B 之資金流向，尚難據以認定訴願人與其配偶○君間確有買賣出售土地 B 之事實。是訴願人係為獲得租稅利益，於 104 年 11 月 30 日與其配偶○君通謀簽訂買賣契約，迂迴採取通常交易並無使用之行為模式，達成形式上符合「出售土地」及「新購土地地價超過出售土地地價」之重購退稅要件，藉以規避其移轉土地應納之土地增值稅，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。原處分機關審認與土地稅法第 35 條重購退稅之立法目的及實質課稅公平原則相違背，而否准退還訴願人已納之出售土地 B 土地增值稅額 54 萬 1,368 元，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。

六、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 劉 宗 德
委員 紀 聰 吉
委員 戴 東 麗
委員 柯 格 鐘
委員 葉 建 廷

委員 范 文 清

委員 王 韻 茹

委員 吳 秦 雯

中華民國 105 年 9 月

21 日

市長 柯文哲

法務局局長 楊芳玲請假

副局長 林淑華代行

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）