

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 5 月 5 日北市稽大安丙字第 10553792200

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 12 月 10 日立約購買新北市汐止區○○段○○地號土地（宗地面積 674.44 平方公尺，權利範圍全部，下稱新購土地，地上建物門牌為新北市汐止區○○街○○巷○○號，權利範圍全部），於 104 年 1 月 12 日辦竣土地所有權移轉登記。嗣訴願人於 104 年 12 月 30 日與其配偶○○○（下稱○君）立約，就其所有本市大安區○○段○○小段○○地號持分土地（宗地面積為 341 平方公尺，權利範圍為 1/7，下稱系爭持分土地），贈與 125/7000、出售 875/7000 予其配偶○君，並向原處分機關所屬大安分處（下稱大安分處）申報土地移轉現值及申請依土地稅法第 28 條之 2 第 1 項前段規定不課徵土地增值稅。經大安分處核定系爭持分土地贈與部分之移轉現值為新臺幣（下同）304 萬 4,642 元，原應納土地增值稅 34 萬 6,242 元，因配偶贈與符合土地稅法第 28 條之 2 規

定

，乃核發土地增值稅不課徵證明書予○君；並核定系爭持分土地出售部分之移轉現值為 2,131 萬 2,500 元，訴願人應納土地增值稅 230 萬 2,508 元。經訴願人完繳，並於 105 年

2 月

16 日辦竣系爭持分土地之所有權移轉登記。

二、訴願人於 105 年 3 月 1 日向大安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。經大安分處以書面通知訴願人補正系爭持分土地出售部分之資金流向資料，惟訴願人迄未補正。經原處分機關查認：

（一）新購土地之移轉現值為 2,131 萬 2,304 元；系爭持分土地贈與部分及出售部分之移轉現值各為 304 萬 4,642 元、2,131 萬 2,500 元，應課之土地增值稅分別為 34 萬 6,242 元、

230

萬 2,508 元，系爭持分土地移轉現值總計為 2,435 萬 7,142 元。

(二) 如訴願人將系爭持分土地全部出售予其配偶○君，因該土地之移轉現值總計為 2,435 萬 7,142 元，扣除應納之土地增值稅 264 萬 8,750 元 (34 萬 6,242 元+230 萬 2,508 元) 後

之餘額為 2,170 萬 8,392 元，仍高於新購土地之移轉現值。此種方式不符土地稅法第 35 條重購退稅之要件。

原處分機關爰審認訴願人為達退還已納土地增值稅之目的，取巧安排以不合常理之部分出售、部分贈與系爭持分土地方式，以降低出售土地之移轉現值，以達成形式上符合土地稅法第 35 條規定之退稅條件，與稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定之實質課稅之公平原則有違，乃否准所請。

三、嗣訴願人於 105 年 4 月 15 日檢附其與配偶○君訂立之不動產買賣契約書及資金流向資料，再次向大安分處申請依土地稅法第 35 條規定重購退稅。原處分機關仍審認訴願人有取巧安排、創設形式上符合重購退稅要件，以達成退還已納土地增值稅之目的，並墊高系爭持分土地出售部分之土地移轉現值，與稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定實質課稅之公平原則有違，爰以 105 年 5 月 5 日北市稽大安丙字第 10553792200 號函否准所請。該函於 105 年 5

月 9 日送達，訴願人不服，於 105 年 5 月 30 日向本府提起訴願，7 月 29 日補充訴願理由，並

據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按土地稅法第 5 條規定：「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人.....。前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」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 28 條規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」第 28 條之 2 第 1 項規定：「配偶相互贈與之土地，得申請不課徵土地增值稅。但於再移轉第三人時，以該土地第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」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。」

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.....。」

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。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.....。」

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、本件訴願及補充理由略以：訴願人此生只買過 1 次房地，因健康因素才換房買地。早年

購買系爭持分土地時，因資金不足，由配偶出資 12.5%，故現以系爭持分土地 12.5%贈與配偶。訴願人新購土地上之房屋經整修後，已搬入並設籍實際居住，每月需繳納水電、瓦斯與網路費用，足證訴願人有實際居住事實，並非投資之用。訴願人符合土地稅法第 35 條重購退稅之規定，請撤銷原處分。

三、查訴願人先於 103 年 12 月 10 日立約購入新購土地，移轉現值為 2,131 萬 2,304 元，並於 104

年 1 月 12 日完成所有權移轉登記。嗣於 104 年 12 月 30 日與其配偶立約贈與系爭持分土地 12

5/7000、出售 825/7000 予其配偶○君，移轉現值分別為 304 萬 4,642 元、2,131 萬 2,500 元

，移轉現值總額為 2,435 萬 7,142 元。經原處分機關審認，訴願人原應納贈與部分之土地增值稅 34 萬 6,242 元，但因配偶間贈予不課徵；至出售部分應課土地增值稅 230 萬 2,508 元，業經訴願人於 105 年 2 月 4 日完繳土地增值稅、2 月 16 日辦竣系爭持分土地之所有權

移轉登記。有土地所有權買賣移轉契約書、建築改良物所有權買賣移轉契約書、全戶戶籍資料、全戶除戶資料、遷徙紀錄資料、土地標示部、所有權部、建物標示部、所有權部、不動產買賣契約書及資金流向資料等影本附卷可稽。原處分機關爰審認訴願人為達退還已納土地增值稅之目的，取巧安排以不合常理之部分出售、部分贈與系爭持分土地方式，以降低出售土地之移轉現值，取巧安排達成形式上符合土地稅法第 35 條規定之退稅條件，與稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定之實質課稅之公平原則有違，乃否准其重購退稅之申請，自屬有據。

四、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；稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項、第 3 項定有明文。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。

五、雖訴願人主張原購買系爭持分土地時其配偶出資 12.5%（即 125/7000），故以 12.5%贈與其配偶，並無以非常理之方式安排退稅云云。經查本件訴願人於 103 年 12 月 10 日立約

購入新購土地，移轉現值為 2,131 萬 2,304 元；另於 104 年 12 月 30 日立約贈與系爭持分土地 125/7000，移轉現值為 304 萬 4,642 元；出售 825/7000，移轉現值為 2,131 萬 2,500 元，是系爭持分土地之移轉現值總額為 2,435 萬 7,142 元（304 萬 4,642 元+2,131 萬 2,500 元）

。又贈與部分原應納土地增值稅為 34 萬 6,242 元、出售部分土地增值稅 230 萬 2,508 元。

（一）如訴願人將系爭持分土地全部出售予其配偶○君，因該土地之移轉現值總計為 2,435 萬 7,142 元，扣除應納之土地增值稅 264 萬 8,750 元（34 萬 6,242 元+230 萬 2,508 元）後

之餘額為 2,170 萬 8,392 元，高於新購土地之移轉現值，訴願人無應退稅額。

（二）依訴願人安排之系爭持分土地部分贈與、部分出售情形，新購土地移轉現值為 2,131 萬 2,304 元，超過原出售土地地價扣除土地增值稅之餘額 1,900 萬 9,992 元（2,131 萬 2,500 元-230 萬 2,508 元），訴願人已符合土地稅法第 35 條重購退稅要件，可獲退還稅款 230 萬 2,312 元（新購土地地價 2,131 萬 2,304 元-1,900 萬 9,992 元）。另該出售部

分

持分土地，亦可墊高移轉現值，減少再次移轉漲價總數額。

是本件訴願人以部分贈與、部分出售系爭持分土地方式，以符合土地稅法第 35 條重購退稅之要件，訴願人可獲退還稅款 230 萬 2,312 元，幾近全額退還稅款，且可墊高該出售部分持分土地之移轉現值，減少再次移轉之漲價總數額。是訴願人為達退還已納土地增值稅之目的，取巧安排以不合常理之部分出售、部分贈與系爭持分土地方式，以達成形式上符合土地稅法第 35 條規定之退稅條件，實質上達到幾全部退還已納土地增值稅之租稅利益，與稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定之實質課稅之公平原則有違。原處分機關審認訴願人所為與土地稅法第 35 條重購退稅之立法目的及實質課稅之公平原則相違背，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。

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。

訴願審議委員會代理主任委員 林 淑 華（請假）
委員 張 慕 貞（代理）
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 傅 玲 靜
委員 吳 秦 雯

中華民國 105 年 10 月 4 日

市長 柯文哲

法務局代理局長 林淑華 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）