臺北市政府 88.04.21. 府訴字第八八０一四九一三０一號訴願決定書

訴　願　人　○○○

原處分機關　臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因申請退還土地增值稅事件，不服原處分機關八十八年一月五日北市稽法乙字第八七一七七六九一００號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主　　文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事　　實

一、緣訴願人於八十五年六月二十八日預購本市內湖區○○段○○小段○○地號土地乙筆，且於八十五年十二月九日完成土地移轉登記，經原處分機關內湖分處以八十七年一月八日北市稽內乙字第八七０００五二００號函，核准自八十七年起適用自用住宅用地稅率課徵地價稅。嗣訴願人於八十七年一月十二日將所有之本市松山區○○段○○－○○、○○－○○地號等二筆自用住宅用地出售予其配偶○○○，並依法繳納土地增值稅各為新臺幣（以下同）一、三八九、五一三元及六００、０一八元，合計一、九八九、五三一元，乃於八十七年二月九日向原處分機關松山分處申請退還前開土地增值稅，惟經該分處以八十七年三月二日北市稽松山乙字第八七００五八四五００號函復否准所請。訴願人乃於八十七年三月十八日向該分處申請退還其八十七年二月九日申請重購退稅之全部資料。

二、訴願人復於八十七年四月一日以其於八十七年二月九日申請重購退稅時，因時間匆促，致舉證內容有誤為由，重新向該分處申請退還上開土地增值稅，案經該分處再以八十七年四月二十二日北市稽松山乙字第八七０一０八０五００號函復否准所請。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十七年十一月十七日府訴字第八七０六四六五九０一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣經原處分機關以八十八年一月五日北市稽法乙字第八七一七七六九一００號重為復查決定：「維持原處分。」，上開決定書於八十八年一月十五日送達，訴願人仍表不服，於八十八年二月三日復向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理　　由

一、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」

司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，

請求法院予以終局解決之規定。故行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。.....」

土地稅法第九條規定：「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。」第三十五條第一項第一款、第二項規定：「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。」

財政部八十六年六月十七日臺財稅第八六一九０二一四五號函釋：「有關親屬間買賣自用住宅用地，申請依土地稅法第三十五條規定退還土地增值稅，其執行疑義一案，說明.....三、至於親屬間買賣土地，申請核退土地增值稅，究採事實認定或形式審查一節，查為維護租稅公平，防杜規避稅負，並確保稅收起見，納稅人申請適用賦稅優惠案件，如經稽徵機關查明其真正之事實、實質或內涵與所申報之法律形式、名義或外觀不符，雖形式上符合稅法所定優惠要件，但仍應著重於事實上存在之實質，本『實質課稅原則』核實認定。」

二、本件訴願理由略以：

(一)系爭土地移轉為夫妻間買賣，並無違反法律規定之處。而事實只有一個，若為有償移轉則為買賣，若為無償移轉則屬贈與。不能於訴願人有應納稅款時認定該項移轉為「買賣行為」予以核稅，而當納稅人有稅款可退時，則改認定為「贈與行為」予以駁回。以基本常識判斷，應為原處分機關因業績掛帥之壓力，故置納稅人權益於不顧。

(二)再查證據問題及舉證責任，訴願人主張系爭土地移轉係為買賣，而原處分機關認定為贈與。惟訴願人於申報時已檢附經法院公證之契約書、土地登記謄本等資料，本案若擬否准，則舉證責任在原處分機關。本件原處分機關根本未善盡舉證責任，反就訴願人所提之證件再三挑剔。原處分機關未遵照前次訴願決定意旨，拒不退還訴願人已繳之土地增值稅，請撤銷原處分。

三、本件前經本府以八十七年十一月十七日府訴字第八七０六四六五九０一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「.....三、卷查原處分機關以訴

願人就本案前後兩次申請重購退稅，所檢附之買賣價款支付證明前後矛盾，但卻能明白舉出各階段付款日期及金額，且各能提出相關人等之存摺及支票等影本以實其說，難認訴願人與其配偶間確有買賣行為發生，為防杜規避稅負，維護租稅公平，本於實質課稅原則，而依前揭財政部函釋規定否准訴願人重購退稅之申請，尚非無據。四、惟按財政部八十六年六月十七日臺財稅第八六一九０二一四五號函釋規定，其目的在於維護租稅公平，防杜規避稅負，故有關親屬間買賣自用住宅用地，申請依土地稅法第三十五條規定退還土地增值稅，著重於事實上存在之實質，本『實質課稅原則』核實認定。次按遺產及贈與稅法第二十條第六款規定：『左列各款不計入贈與總額.....六、配偶相互贈與之財產。』查本件有關訴願人前後二次提供之買賣價款支付證明縱有矛盾之處，惟訴願人如欲享受租稅優惠或規避稅負，以夫妻間贈與之方式即足達成其目的，似無庸大費周章以買賣之方式，除簽訂不動產買賣契約書、繳納大筆土地增值稅外，另需再準備存款資金流向等文件以辦理重購退稅，是訴願人應非基於規避稅負之考量，又本件既具有買賣之外觀，應足認其為夫妻間買賣自用住宅用地之行為。從而本件原處分機關遽依前揭函釋規定否准退稅，不無違誤，爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。.....」

四、嗣經原處分機關重為復查決定：「維持原處分。」其理由略為：「.....四（五）、次查本案前後兩次送件申請重購退稅，支付買賣價款舉證方式前後迥異不同，申請人（訴願人）不但說出各階段付款金額，更提出存摺及支票等影本為證，且○○○所有臺新國際商業銀行南京東路分行帳戶竟可提供不同之支付說明，似有偽作之嫌。又查依土地稅法第二十八條之二規定：『配偶相互贈與之土地，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。』又同法第三十五條規定之重購自用住宅用地申請退還已繳納之土地增值稅，係指原有土地為出售或被徵收，如原自用住宅用地係以贈與原因移轉，則不符合重購自用住宅用地退稅之規定。是本件訴願人為達成重購退稅及提高土地前次移轉現值之目的，提供前後二次矛盾之買賣價款支付證明，雖形式上符合稅法所定之優惠要件，而依實質課稅原則，無法認定其有買賣之事實。從而，本處松山分處原處分否准其重購退稅之申請，揆諸首揭法條規定並無違誤，應予維持。」

五、查本件原處分機關以訴願人為達成重購退稅及提高土地前次移轉現值之目的，提供前後二次矛盾之買賣價款支付證明為據，認其雖形式上符合稅法所定之優惠要件，然依實質課稅原則，無法認定其有買賣之事實，而維持原否准退稅之處分。惟查本件之事實認定及法律見解，業經本府前開訴願決定指明「按遺產及贈與稅法第二十條第六款規定：『左列各款不計入贈與總額.....六、配偶相互贈與之財產。』查本件有關訴願人前後二次提供之買賣價款支付證明縱有矛盾之處，惟訴願人如欲享受租稅優惠或規避稅負，以夫妻間贈與之方式即足達成其目的，似無庸大費周章以買賣之方式，除簽訂不動產買賣

契約書、繳納大筆土地增值稅外，另需再準備存款資金流向等文件以辦理重購退稅，是訴願人應非基於規避稅負之考量，又本件既具有買賣之外觀，應足認其為夫妻間買賣自用住宅用地之行為。」合先說明；次查夫妻間本為不同之財產權主體，依民法之規定尚可採用不同之夫妻財產制。本件不論係訴願人主張之金錢借貸返還關係，或係基於因應將來家族不同成員間之財產權需求或係基於訴願人本身租稅運用之考量等，訴願人皆得自由決定處分其財產之方式，要不因其契約之相對人為其妻，而謂其間不能存有買賣關係。再者，本件訴願人與其妻買賣系爭土地及建築改良物，業依相關規定繳納契稅、監證費及印花稅等稅負及規費，土地部分並經原處分機關核認其非屬土地稅法第二十八條之二規定「配偶相互贈與之土地」之情形而予課徵土地增值稅；惟同一事實於訴願人依同法第三十五條申請退還已納土地增值稅時，原處分機關卻又認其係「以贈與原因移轉」，而否准其重購退稅之申請，其前後之認事用法竟有如此之差異？退步言之，若原處分機關認本件係「以贈與原因移轉」，則是否應依土地稅法第二十八條之二規定，退還訴願人已納之土地增值稅？綜上說明，本件原處分機關仍未斟酌本府前開訴願決定意旨，揆諸前揭規定及解釋意旨自有未合。從而本件原處分機關仍維持否准退稅之處分，不無違誤，爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員　張明珠

委員　黃茂榮

委員　楊松齡

委員　薛明玲

委員　王惠光

委員　陳　敏

委員　黃旭田

委員　劉興源

委員　曾忠己

中　華　民　國　八十八　年　四　月　二十一　日

市長　馬英九

訴願審議委員會主任委員　張明珠　決行