

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 109 年 9 月 16 日北市稽士林甲字第 1095508592 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）102 年 7 月 19 日立約出售其所有本市士林區○○段○○小段○○地號土地（宗地面積 2,030 平方公尺，權利範圍 159/10,000，持分面積 32.28 平方公尺，下稱系爭出售土地，地上建物門牌為本市士林區○○街○○巷○○號○○樓），並完納土地增值稅計新臺幣（下同）47 萬 3,345 元，於 102 年 8 月 16 日辦竣所有權移轉登記。嗣訴願人於 104 年 8 月 15 日立約購買本市大同區○○段○○小段○○地號土地（宗地面積 1,127 平方公尺，權利範圍 297/10,000，持分面積 33.47 平方公尺，下稱系爭重購土地，地上建物門牌為本市大同區○○路○○段○○巷○○號，下稱系爭重購房屋），於 104 年 9 月 25 日辦竣所有權移轉登記。
- 二、嗣訴願人以 109 年 8 月 28 日申請書向原處分機關所屬士林分處（下稱士林分處）申請依土地稅法第 35 條規定，就系爭出售土地其已納土地增值稅額內，退還不足支付系爭重購土地地價之數額。經士林分處查得：
 - （一）系爭出售土地係訴願人出售予其妹○○○，申報現值係按 102 年公告土地現值每平方公尺 17 萬 5,990 元，核算土地移轉現值計 568 萬 429 元。
 - （二）系爭重購土地係訴願人向其弟○○○購買取得，申報現值係自行申報按每平方公尺 20 萬 3,650 元（104 年公告土地現值每平方公尺 18 萬元），核算土地移轉現值計 681 萬 6,552 元，並按系爭重購房屋前經核定供自住使用部分所占系爭重購土地面積，核算屬自用住宅用地之移轉現值計 567 萬 3,689 元。
 - （三）系爭出售土地之移轉現值與系爭重購土地按自用住宅用地部分之土

地移轉現值，僅差 6,740 元（5,680,429 元-5,673,689 元=6,740 元）。

三、原處分機關審認系爭重購土地採墊高移轉現值方式，高報申報現值，為取巧安排使移轉行為符合重購退稅形式要件，與土地稅法第 35 條係為避免因課徵土地增值稅降低其重購土地能力之立法意旨有違，無該條重購退稅規定之適用，乃以 109 年 9 月 16 日北市稽士林甲字第 1095508592 號函否准其退稅之申請。該函於 109 年 9 月 18 日送達，訴願人不服，於 109 年 10 月 15 日在本府法務局網站聲明訴願，於 109 年 10 月 27 日補具訴願書，12 月 2 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 5 條第 1 項第 1 款、第 2 項規定：「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。」「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……。」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。」

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 日台財稅第 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。……。」

二、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 訴願人申請重購退稅，應以 20 萬 3,650 元乘土地面積 27.86 平方公尺，共 567 萬 3,689 元為移轉現值；較上次移轉現值 568 萬 429 元扣除已繳土地增值稅 47 萬 3,345 元之淨額 520 萬 7,084 元為大，差額為 46 萬 6,605 元。46 萬 6,605 元小於前次已繳納之土地增值稅 47 萬 3,345 元，應以 46 萬 6,605 元為重購退稅金額。
- (二) 訴願人因原居住地不便居住，有急迫換屋需求，故向弟弟購買公寓 1 樓房屋以方便進出，且自 104 年重購自用住宅用地迄今，皆未搬遷，並無特意創設自用住宅用地重購退稅之法律形式。
- (三) 查最高行政法院 108 年度判字第 318 號判決：「……上訴人已陳明確有換屋需求，完全符合土地稅法第 35 條立法意旨，且係依土地稅法第 30 條第 2 項規定以實際交易價額申報土地增值稅，業經被上訴人核課在案，被上訴人於上訴人申請退稅始以有墊高移轉現值情事而拒絕退稅，有違誠信原則……。」訴願人依土地稅法第 30 條第 2 項規定，以實際買賣交易價格申報土地增值稅，業經原處分機關核課在案，原處分機關於訴願人申請退稅始以用刻意安排於 2 親等間買賣土地、以創設外觀為出售、重購及重購土地地價超過原出售土地地價扣除繳納土地增值稅之餘額之法律形式等原因而拒絕退稅，與行政程序法第 8 條行政法上誠信原則相違背。請撤銷原處分。

三、查訴願人先於 102 年 7 月 19 日立約出售系爭出售土地（宗地面積 2,030 平方公尺，權利範圍 159/10,000，持分面積 32.28 平方公尺）予其妹

妹，並依當期之公告土地現值 17 萬 5,990 元/平方公尺，申報移轉現值為 568 萬 429 元（ $175,990 \text{ 元/平方公尺} \times 2,030 \text{ 平方公尺} \times 159/10,000 = 5,680,429 \text{ 元}$ ），經核定應納之土地增值稅為 47 萬 3,345 元。嗣訴願人於 104 年 8 月 15 日向其弟弟買入系爭重購土地（宗地面積 1,127 平方公尺，權利範圍 297/10,000，持分面積 33.47 平方公尺，其中供自住使用持分面積前經核定為 27.86 平方公尺），以 20 萬 3,650 元 /平方公尺（當期之公告土地現值 18 萬元 /平方公尺）申報移轉現值，重購土地供自住使用持分面積之移轉現值計 567 萬 3,689 元（ $203,650 \text{ 元/平方公尺} \times 27.86 \text{ 平方公尺} = 567 \text{ 萬 } 3,689 \text{ 元}$ ）。致系爭出售土地與系爭重購土地供自住使用部分之移轉現值差額僅 6,740 元（ $5,680,429 \text{ 元} - 5,673,689 \text{ 元} = 6,740 \text{ 元}$ ）。此有土地及建物所有權資料、102 年間訴願人與其妹之土地增值稅（土地現值）申報書、104 年 9 月 2 日訴願人與其弟之土地增值稅（土地現值）申報書等影本在卷可稽。原處分機關審認訴願人與其弟藉由墊高系爭重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。

四、至訴願人主張系爭重購土地申報移轉現值超過公告土地現值，應以其自行申報之移轉現值計算，原處分機關應予以退稅；訴願人因原居住地不便居住，購買 1 樓房屋以方便進出；其以實際買受交易價格申報移轉現值，業經原處分機關對其弟弟核課土地增值稅在案，原處分機關卻於訴願人申請退稅時，認定刻意安排創設符合重購退稅之法律形式而拒絕退稅，與行政程序法第 8 條行政法上誠信原則相違等語。本件查：

- （一）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 日台財稅第 881941465 號函釋意旨亦明。

(二) 本件訴願人於 102 年 7 月 19 日立約出售系爭出售土地予其妹，係以當期之公告土地現值 17 萬 5,990 元/平方公尺申報移轉現值，計 568 萬 4 29 元，核計應納土地增值稅額為 47 萬 3,345 元。嗣於 104 年 8 月 15 日向其弟買入系爭重購土地。

1. 本件系爭重購土地係以高於當期公告土地現值（18 萬元/平方公尺）之 20 萬 3,650 元/平方公尺，申報移轉現值，其中供自住使用部分之申報移轉現值，計 567 萬 3,689 元。此情形訴願人符合土地稅法第 35 條重購退稅要件，訴願人可獲退還稅款 46 萬 6,605 元【重購土地地價 5,673,689 元-（出售土地地價 5,680,429 元-已繳土地增值稅 473,345 元）=不足支付新購土地地價 466,605 元】。另訴願人嗣後移轉系爭重購土地，亦可減少漲價總數額，減少應納土地增值稅。
2. 倘系爭重購土地依通常之交易型態，以當期公告土地現值（18 萬元 /平方公尺）申報移轉現值，則系爭重購土地供自住使用部分之申報移轉現值計為 501 萬 4,800 元（180,000 元/平方公尺*27.86 平方公尺=5,014,800 元），則無不足支付重購土地地價，毋庸退稅【重購土地地價 5,014,800 元-（出售土地地價 5,680,429 元-已繳土地增值稅 473,345 元）=不足支付新購土地地價-192,284 元】。

(三) 是本件訴願人與其弟以高於當期公告土地現值（18 萬元 /平方公尺）之 20 萬 3,650 元/平方公尺為移轉現值單價，申報移轉現值，其中供自住使用部分之申報移轉現值計 567 萬 3,689 元，致訴願人符合土地稅法第 35 條重購退稅之要件，可獲退還稅款 46 萬 6,605 元與其已繳土地增值稅 47 萬 3,345 元，僅差 6,740 元，幾近全額退還已繳納之土地增值稅。且訴願人嗣後移轉系爭重購土地，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，對系爭重購土地以高於公告現值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，以墊高移轉現值方式，達成形式上符合

「出售土地」及「重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。另訴願人所引最高行政法院 108 年度判字第 318 號判決部分內容，係該案當事人之主張，且未為法院所採，亦與本案事實不同。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。

五、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 袁 秀 慧（公出）
委員 張 慕 貞（代行）
委員 王 韻 茹
委員 吳 秦 雯
委員 王 曼 萍
委員 洪 偉 勝
委員 范 秀 羽
委員 邱 駿 彥
委員 郭 介 恒

中華民國 110 年 2 月 20 日
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：臺北市士林區福國路 101 號）