

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 111 年 6 月 10 日北市稽南港乙字第 1114901503 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） 111 年 4 月 6 日立約購買本市南港區○○段○○小段○○地號土地（宗地面積 1,986 平方公尺，權利範圍 122/10,000，持分面積 24.23 平方公尺，下稱系爭重購土地；地上建物門牌為本市南港區○○街○○巷○○弄○○號○○樓之○○），於 111 年 5 月 9 日辦竣所有權移轉登記。其間，訴願人於 111 年 4 月 26 日立約出售本市南港區○○段○○小段○○地號土地（宗地面積 2,749 平方公尺，權利範圍 104/20,000，持分面積 14.29 平方公尺，下稱系爭出售土地；地上建物門牌為本市南港區○○路○○號○○樓，權利範圍 1/2）予案外人○○○（即訴願人之姊，下稱○君），於 111 年 4 月 27 日向原處分機關所屬南港分處（下稱南港分處）申報土地移轉現值並繳納土地增值稅新臺幣（下同）5 萬 2,151 元，於 111 年 5 月 18 日辦竣所有權移轉登記。
- 二、嗣訴願人於 111 年 5 月 30 日向南港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系爭重購土地地價之數額。經原處分機關查得訴願人與○君簽訂之不動產買賣契約書、存摺、匯款申請書代收入傳票及財政部臺北國稅局（下稱國稅局）核發之非屬贈與財產同意移轉證明書（下稱非贈與證明書）所載，系爭出售土地及其上房屋之交易總金額 364 萬元，經訴願人無償免除債務 244 萬元。原處分機關審認該免除部分價金部分，非屬出售行為，不符土地稅法第 35 條規定，乃按○君實際支付價款（364 萬元-244 萬元=120 萬元）占該買賣總價款（364 萬元）比例計算，以 111 年 6 月 10 日北市稽南港乙字第 1114901503 號函（下稱原處分）通知訴願人，准予退還土地增值稅 1 萬 7,193 元（52,151 元 x 120 萬元 / 364 萬元）。原處分於 111 年 6 月 14 日

送達，訴願人不服，於 111 年 7 月 8 日經由原處分機關向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

- 一、按納稅者權利保護法第 7 條第 1 項、第 2 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。」

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。」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……。」

遺產及贈與稅法第 5 條規定：「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：一、在請求權時效內無償免除或承擔債務者，其免除或承擔之債務。……六、二親等以內親屬間財產之買賣。但能提出已支付價款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得者，不在此限。」

財政部 71 年 1 月 6 日台財稅第 30040 號函釋（下稱 71 年 1 月 6 日函釋）：

「『贈與』移轉並非『出售』，不適用土地稅法第 34 條（按：現行第 35 條）規定，按自用住宅用地特別稅率課徵土地增值稅……。」

83 年 10 月 5 日台財稅第 831612762 號函釋（下稱 83 年 10 月 5 日函釋）：

「○君購買自用住宅用地後，2 年內出售與其妹之土地，雖因未能提出支付價款證明，經核定以『贈與論』課徵贈與稅，惟既經查明符合自用住宅用地要件，應准依土地稅法第 35 條規定，退還其已納之土地增值稅。……。」

88 年 9 月 7 日臺財稅第 881941465 號函釋（下稱 88 年 9 月 7 日函釋）：「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……前經本部 71 年 1 月 6 日台財稅第 30040 號函核示有案……。」

103 年 11 月 27 日台財稅字第 10301031752 號函釋（下稱 103 年 11 月 27 日函釋）：「主旨：為避免民眾對本部 71 年 1 月 6 日台財稅第 30040 號函規定誤解，對二親等親屬間土地移轉之土地增值稅申報案件，請加強宣導。……說明：……三、本部 71 年 1 月 6 日台財稅第 30040 號函規定，係……闡明『贈與』移轉並非『出售』，不適用土地稅法第 34 條（按：現行第 35 條）規定……。四、邇來發現民眾誤解上開函釋，將『贈與』移轉土地案件以『買賣』移轉申報，並申請依土地稅法第 34 條規定按自用住宅稅率課徵土地增值稅，為避免爭議，針對二親等親屬間之土地移轉案件，請……當事人確實依交易事實勾選申報，以維課稅公平。」

110 年 11 月 24 日台財稅字第 11004670210 號公告：「主旨：公告 111 年發生之繼承或贈與案件，應適用遺產及贈與稅法第 12 條之 1 第 1 項各款所列之金額。……公告事項：……二、贈與稅（一）免稅額：每年 244 萬元。……。」

二、本件訴願理由略以：

- （一）訴願人出售自用住宅房地予親姊，雖屬二親等間之買賣，但本次產權移轉確為真實之買賣，資金支付方式為雙方合法行使之權利，並無不實或規避稅務之行為，此觀訴願人取得國稅局核發之非贈與證明書自明，且系爭出售土地符合自用住宅用地要件，應有土地稅法第 35 條退稅之適用。
- （二）依財政部 83 年 10 月 5 日函釋，二親等買賣縱經核以贈與論課稅，如符合自用住宅用地要件仍准予退稅，本案應可援引適用。原處分機關應退還訴願人全額繳納之土地增值稅，卻以價金支付方式認定部分非屬出售行為，並以支付價金之比例逕行拆分退稅金額，並無法律明定此按比例退稅之規定，似有違租稅公平原則。
- （三）訴願人貸款新購土地地價超過原出售土地地價，並如實繳納土地增

值稅 5 萬餘元，原處分機關僅按比例退稅 1 萬餘元，降低訴願人重購自用住宅土地之能力，請撤銷原處分。

三、查訴願人於 111 年 4 月 6 日立約購買系爭重購土地，並於 111 年 5 月 9 日辦竣所有權移轉登記。其間，訴願人於 111 年 4 月 26 日立約出售系爭出售土地，並繳納土地增值稅 5 萬 2,151 元，於 111 年 5 月 18 日辦竣所有權移轉登記。嗣訴願人於 111 年 5 月 30 日向南港分處申請依土地稅法第 35 條規定，就其已納系爭出售土地之土地增值稅額內退還不足支付系爭重購土地地價之數額。經原處分機關查得訴願人免除○君系爭出售土地部分價款，審認不符土地稅法第 35 條規定出售自用住宅用地之要件，乃按○君實際支付價款佔該買賣總價款比例（120 萬/364 萬）計算，准予退還土地增值稅 1 萬 7,193 元，有系爭重購土地、出售土地之土地所有權相關部別列印畫面、土地所有權買賣移轉契約書、土地增值稅（土地現值）申報書、土地增值稅繳款書、不動產買賣契約書（下稱私契）、訴願人及○君存摺交易明細、匯款申請書代收入傳票及國稅局非贈與證明書、○君全戶戶籍資料、訴願人之一親等資料線上查詢頁面等資料影本附卷可稽，原處分自屬有據。

四、至訴願人主張其出售系爭出售土地雖係二親等間買賣，但資金支付方式係雙方合法行使權利，並無不實或規避稅務行為，且系爭出售土地符合自用住宅用地要件，依財政部 83 年 10 月 5 日函釋意旨，應有土地稅法第 35 條規定退稅之適用；法律並無得按比例退稅之規定，違反租稅公平原則；其已繳納土地增值稅 5 萬餘元，原處分機關僅退 1 萬餘元，降低其重購自用住宅土地之能力云云。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，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；土地所有權人出售其原有自用住宅用地，2 年內重購都市土地未超過 3 公畝部分土地作自用住宅用地，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；所稱自用住宅用地，係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；為納稅者權利保護法第

7 條第 1 項、第 2 項及土地稅法第 9 條、第 35 條第 1 項第 1 款、第 2 項所
明定。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，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；亦有財
政部 88 年 9 月 7 日函釋可資參照。另無償免除債務者，以贈與論；為
遺產及贈與稅法第 5 條第 1 款所明定。

(二) 查本件訴願人於 111 年 4 月 6 日立約購買系爭重購土地，並於 111 年 5
月 9 日辦竣所有權移轉登記。其間，訴願人於 111 年 4 月 26 日立約出
售系爭出售土地予○君，並繳納土地增值稅 5 萬 2,151 元，於 111 年 5
月 18 日辦竣所有權移轉登記。惟依卷附系爭出售土地及出售其上房
屋之私契影本所載，系爭出售土地及其上房屋之總交易金額為 364
萬元，惟經訴願人同意於 111 年度免稅額內免除○君 244 萬元之買賣
價款債務。是訴願人形式上雖係出售全部系爭土地（總價款 364 萬
元），但買受人實質上僅必須給付部分價款（120 萬元），依實質
課稅原則，其相當於部分土地出售、部分土地贈與。原處分機關以
該贈與部分之性質實質上非屬出售行為，不全然符合土地稅法第 35
條規定，乃按買賣總價扣除贈與後所占買賣總價之比例計算，准予
退還土地增值稅 1 萬 7,193 元，於法自無違誤。

(三) 又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，故土地所有權人出售自用住宅
用地時，始有適用；既為出售，則土地所有權人應收受全部價款之
給付；倘土地所有權人出售土地，未取得全部價金，而係部分贈與
者，足可顯示土地所有權人出售土地尚無欠缺重購土地之經濟能力
，則與納稅者權利保護法第 7 條第 1 項、第 2 項、土地稅法第 35 條規
定及財政部 88 年 9 月 7 日函釋意旨不符。復查財政部 71 年 1 月 6 日、83
年 10 月 5 日及 103 年 11 月 27 日函釋意旨，均係闡明「贈與」移轉並非
「出售」，不適用土地稅法第 35 條規定之情形；本件訴願人出售系
爭出售土地予○君，形式上創設符合土地稅法第 35 條重購退稅之出

售自用住宅用地要件之外觀，惟針對訴願人部分贈與部分，非屬「買賣」之移轉，該部分自不得列入土地稅法第 35 條自用住宅用地重購退稅之範圍，否則即與該條之立法目的及實質課稅公平原則有違。是本件訴願人既有部分贈與○君之情事，依上開實質課稅之公平原則，即應按○君實際支付價款占該買賣總價款比例計算土地增值稅之退稅金額。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所為原處分，揆諸前揭規定，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
委員	張	慕	貞
委員	王	韻	茹
委員	吳	秦	雯
委員	王	曼	萍
委員	盛	子	龍
委員	洪	偉	勝
委員	邱	駿	彥
委員	郭	介	恒

中華民國 111 年 10 月 7 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，向臺灣臺北地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟。（臺灣臺北地方法院行政訴訟庭地址：新北市新店區中興路 1 段 248 號）