

訴 願 人 ○○○

訴 願 代 理 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 107 年 11 月 12 日北市稽文山甲字第 107527050

04 號、第 10752705005 號等函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

事 實

一、案外人即訴願人外祖父○○原所有之本市文山區○○段○○小段○○地號土地（宗地面積 299 平方公尺，下稱系爭土地，權利範圍 1/2），於民國（下同）77 年經公告徵收為市有土地。嗣系爭土地經內政部以 106 年 3 月 20 日台內地字第 1061303191 號函核准廢止徵收

在案。其間，案外人○○於 101 年 10 月 9 日死亡，○○之繼承人即訴願人之母○○○（下稱○君）等 3 人乃繳回原補償價款，於 106 年 11 月 27 日辦竣系爭土地繼承登記，訴願人之

母○君取得系爭土地權利範圍 1/6。

二、嗣○君於 106 年 12 月 2 日立約贈與系爭土地權利範圍 6970/100000 予配偶○○○（即訴願

人之父；下稱○君），經原處分機關所屬文山分處（下稱文山分處）依土地稅法第 28 條之 2 規定，核定不課徵土地增值稅，並辦竣所有權移轉登記。

三、嗣訴願人之父母○君及○君，於 106 年 12 月 29 日分別立約贈與系爭土地權利範圍各 3648/100000 予訴願人，經文山分處以 101 年 10 月訴願人之母○君繼承時之土地公告現值為前次移轉現值，核課訴願人應納土地增值稅各計新臺幣（下同）10 萬 94 元。經訴願人完納稅款，並辦竣所有權移轉登記。嗣訴願人未於法定期限內申請復查，該等核課處分業已確定。

四、訴願人之父母○君及○君，復於 107 年 2 月 1 日分別立約贈與系爭土地權利範圍 3322/100000、3672/100000 予訴願人，經文山分處以 101 年 10 月○君繼承時之土地公告現值為前次移轉現值，核課訴願人應納土地增值稅各計 8 萬 9,209 元及 9 萬 8,608 元。亦經訴願人完

納稅款，並辦竣所有權移轉登記。嗣訴願人未於法定期限內申請復查，該等核課處分業已確定。

五、嗣訴願人以內政部 107 年 7 月 24 日台內地字第 1070428143 號令釋（下稱內政部 107 年令釋

）略以，經廢止徵收發還之土地，其前次移轉現值以原核准徵收機關核准廢止徵收日之公告土地現值為準，原 103 年 10 月 17 日台內地字第 1030605835 號函釋（下稱內政部 103 年

函釋）停止適用為由，申請依稅捐稽徵法第 28 條規定退還溢繳之土地增值稅。經原處分機關以系爭土地廢止徵收登記發還於○○，前次移轉現值依內政部 103 年函釋以原依法領取之補償地價登載，再由○○繼承人即○君等 3 人辦竣繼承登記。故訴願人受贈○君繼承取得之土地，及○君夫妻贈與之土地，依土地稅法第 28 條之 2 及第 31 條第 2 項等規定

，均應以繼承開始時之公告現值為前次移轉現值，且原核課處分已告確定，乃以 107 年 11 月 12 日北市稽文山甲字第 10752705004 號及第 10752705005 號函否准所請。上開 2 函均

於 107 年 11 月 15 日送達。訴願人不服，於 107 年 12 月 11 日向本府提起訴願，108 年 1 月 16 日

補充訴願理由、3 月 15 日補充訴願資料，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 12 條規定：「本法所稱公告現值，指直轄市及縣（市）政府依平均地權條例公告之土地現值。」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 31 條第 1 項第 1 款、第 2 項規定：「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除下列各款後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。」「前項第一款所稱之原規定地價，依平均地權條例之規定；所稱前次移轉時核計土地增值稅之現值，於因繼承取得之土地再行移轉者，係指繼承開始時該土地之公

告現值.....。」

稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定：「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。」

司法院釋字第 287 號解釋文：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響.....。」理由書：「行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，性質上並非獨立之行政命令，固應自法規生效之日起有其適用。惟對同一法規條文，先後之釋示不一致時，非謂前釋示當然錯誤，於後釋示發布前，主管機關依前釋示所為之行政處分，其經行政訴訟判決而確定者，僅得於具有法定再審原因時依再審程序辦理；其未經訴訟程序而確定者，除前釋示確屬違法，致原處分損害人民權益，由主管機關予以變更外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響.....。」

內政部 103 年 10 月 17 日台內地字第 1030605835 號函釋：「.....關於已公告徵收土地

經

『廢止徵收』發還土地，其前次移轉現值以原依法領取之補償地價（土地徵收條例採市價補償制度前另含地價加成補償）登載，原因發生日期則以原核准徵收機關核准廢止徵收之日登載.....。」

107 年 7 月 24 日台內地字第 1070428143 號令釋：「一、經廢止徵收發還土地，其前次移

轉

現值以原核准徵收機關核准廢止徵收日之公告土地現值為準，原因發生日期則以原核准徵收機關核准廢止徵收日登載，自即日生效，本部 103 年 10 月 17 日台內地字第 1030605835 號函停止適用.....。」

二、本件訴願及補充理由略以：

- （一）文山分處依土地稅法第 31 條第 2 項規定核定訴願人應納土地增值稅。惟系爭土地原所有權人○○雖於 101 年死亡，但系爭土地於 106 年始經公告廢止徵收，○君如何能於 101 年時辦理繼承登記取得當時為臺北市政府所有之系爭土地？原處分機關適用法令顯有錯誤。
- （二）依內政部 103 年函釋意旨，等同要求土地所有權人負擔非其持有期間之土地增值稅。故該部嗣另發布 107 年令釋，說明經廢止徵收發還土地，其前次移轉現值以原核准徵收機關核准廢止徵收日之公告現值為準。是系爭土地 101 年至 106 年期間之土地增值稅應由當時所有權人臺北市政府負擔，以符合土地稅法第 5 條及內政部 107 年令釋意旨。

(三) 臺北市政府地政局於系爭土地廢止徵收後，辦理回復登記為原登記名義人○○所有，原係依據內政部 103 年函釋，以原領取之補償地價登載前次移轉現值。嗣該局於內政部 107 年令釋發布後，即將○君所有系爭土地剩餘持分之前次移轉現值變更為 106 年公告土地現值。足證內政部 103 年函釋確屬違法並已損害當事人權益甚鉅。依據司法院釋字第 287 號解釋及稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，請求更正系爭土地贈與移轉登記之前次移轉現值為廢止徵收日之公告土地現值，並加計利息退還溢繳之土地增值稅。

三、查系爭土地經廢止徵收，經繼承人○君等繳回補償價款後，辦理繼承登記，嗣將系爭土地部分權利範圍贈與配偶○君及訴願人。○君亦將系爭土地部分權利範圍贈與訴願人。經文山分處以 101 年 10 月訴願人之母○君繼承時之土地公告現值為前次移轉現值，核課訴願人應納之土地增值稅。該等核課處分均已確定。有內政部 106 年 3 月 20 日台內地字第 1061303191 號函、訴願人等填載之 106 年 12 月 4 日、107 年 1 月 4 日、2 月 5 日土地增值稅（

土地現值）申報書、土地增值稅繳款書、原處分機關繳款書查詢清單、系爭土地所有權相關部別列印及地籍資料查詢等資料影本在卷可稽。嗣訴願人申請退還已繳之土地增值稅，原處分機關以訴願人受贈○君繼承取得之土地，及○君夫妻贈與之土地，均應以○君繼承開始時之公告現值為前次移轉現值，且原核課處分已確定，乃否准訴願人退還土地增值稅之申請，固非無據。

四、惟查，系爭土地原所有權人○○於 101 年 10 月死亡，內政部於 106 年 3 月 20 日核准廢止徵

收系爭土地。因廢止徵收係使合法之徵收處分自廢止時嗣後失其效力，故繼承人○君於 101 年 10 月繼承時，系爭土地之所有權人仍為本府，並未發生所有權之移轉。是原處分機關依土地稅法第 31 條第 2 項規定，以○君繼承時之公告現值為前次移轉現值，核課訴願人土地增值稅，其法律適用即有違誤。

五、次按有關廢止徵收發還土地，涉及土地自公告徵收至廢止徵收發還原所有權人期間，於廢止徵收後，有關土地增值稅之課徵如何認定其前次移轉現值等問題，現行土地稅法並無明文。前內政部 103 年函釋略以，前次移轉現值應以領取徵收補償之登載時為基準。是本件原處分機關以系爭土地廢止徵收發還原所有權人○○，前次移轉現值以領取徵收補償之登載時為基準。嗣內政部另以 107 年令釋略以，廢止徵收發還土地，其前次移轉現值以原核准徵收機關核准廢止徵收日之公告土地現值為準。上開前後兩則解釋不一致，應如何適用？依司法院釋字第 287 號解釋理由意旨，行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟對同一法規條文，先後之釋示不一致時，非謂前釋示當然錯誤，於後釋示發布前，主管機關依前釋示所為之行政處分，其經行政訴訟判決而確定者，僅得於具有法定再審原因時依再審程

序辦理；其未經訴訟程序而確定者，除前釋示確屬違法，致原處分損害人民權益，由主管機關予以變更外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。準此，本件內政部 107 年令釋得否溯及適用於本件已確定之原核課處分，而有稅捐稽徵法第 28 條第 2 項，因稅捐稽徵機關適用法令錯誤致訴願人溢繳稅款之情形？內政部 103 年函釋是否合法，或僅係與 107 年令釋之法律見解不同？上開疑義涉及土地自公告徵收至廢止徵收發還原所有權人期間，土地漲價利益之歸屬，及土地再次移轉時，土地增值稅如何課徵等疑義，實有釐清之必要，宜由原處分機關報請中央主管機關核釋後憑辦。從而，為求原處分之正確適法及維護訴願人之權益，爰將原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，依訴願法第 81 條，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 陳 愛 娥

委員 洪 偉 勝

中華民國 108 年 6 月 11 日