

訴 願 人 ○○○

代 理 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關信義分處九十二年八月十八日北市稽信義甲字第0九二六0八二六一00號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

事 實

緣訴願人於八十九年六月三十日自配偶張○○贈移轉取得本市信義區○○段○○小段○○地號持分土地，復於八十九年八月一日移轉，經訴願人向原處分機關信義分處繳納核定應納土地增值稅新臺幣（以下同）五、八三六、二〇一元。嗣訴願人以該地為重劃土地，雖係於八十九年六月三十日受贈自其配偶，惟認本件移轉登記應為重劃後第一次移轉，有土地稅法第三十九條第四項減徵土地增值稅百分之四十規定之適用，乃於九十一年十一月十二日向原處分機關信義分處請求依稅捐稽徵法第二十八條規定，退還溢繳稅款二、七八三、六〇〇元。嗣原處分機關信義分處以九十一年十一月二十五日北市稽信義丙字第0九一六二五八二〇〇〇號書函復知否准。訴願人不服，於九十一年十二月二十五日第一次向本府提起訴願，經本府以九十二年七月十六日府訴字第0九二〇八六六一六〇〇號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」嗣原處分機關信義分處以九十二年八月十八日北市稽信義甲字第0九二六〇八二六一〇〇號函通知訴願人略以：「主旨：臺端出售本市信義區○○段○○小段○○地號土地，申請扣除重劃費用並退還已繳納土地增值稅額，經重核仍與規定不符，未便照准。……說明：……二、查該出售之土地係於八十九年六月三十日由配偶張款贈與取得，按財政部八十六年十二月二十六日臺財稅第八六一九三二八五〇號函釋規定略以……土地於重劃後贈與配偶再移轉第三人，原贈與人支付之土地改良費用不得扣除。……」上開函於九十二年九月十九日送達，訴願人仍表不服，於九十二年十月十七日第二次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，均應視為原處分機關之行政處分，合先敘明。
- 二、按訴願法第九十六條規定：「原行政處分經撤銷後，原行政處分機關須重為處分者，應依訴願決定意旨為之，並將處理情形以書面告知受理訴願機關。」

稅捐稽徵法第二十八條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」行為時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。」第三十九條第四項規定：「經重劃之土地，於重劃後第一次移轉時，其土地增值稅減徵百分之四十。」

財政部八十六年十二月二十六日臺財稅字第八六一九三二八五〇號函釋：「二、本案經函准內政部八十六年十二月二日臺內地字第八六一〇一〇三號函，略以：『本案臺北市政府財政局建議：配偶相互贈與之土地，於依土地稅法第二十八條之二規定不課徵土地增值稅後再移轉予第三人時，『視為』原贈與人之第一次移轉，於受贈人申報移轉現值，核計土地增值稅時，原贈與人支付之土地改良費用及增繳地價稅依土地稅法第三十一條規定減除；如係重劃後贈與配偶後再移轉第三人，可依同法第三十九條第四項規定減徵乙節，按現行法律對於前開臺北市政府財政局建議土地增值稅負減免既無明文規定，依『租稅法定主義』之原則，以及所稱『視為』需有某一事實存在，依一般情事，可認為有另一事實存在，且均須法規規定為必要之法理觀之，似非妥適』。本部同意上開內政部見解。三、土地所有權人於申請適用土地稅法第二十八條之二規定，不課徵土地增值稅，如移轉土地係重劃後第一次移轉或有土地改良費用及增繳地價稅得抵扣時，請轉知所屬稽徵機關應加強宣導上開規定，促使納稅義務人審慎考慮，避免事後滋生爭議。」

三、本件訴願理由略謂：

系爭土地是臺北市政府於七十二年辦理松山區第二期市地重劃之土地，於八十九年六月三十日由訴願人配偶張款贈與移轉訴願人，所以訴願人於八十九年八月一日出售土地移轉給第三人時，是屬於重劃後第一次移轉之土地，適用土地稅法第三十九條第四項減徵土地增值稅之規定。又參照最高行政法院九十一年度判字第一五五四號判決，其判決意旨指財政部八十六年十二月二十六日臺財稅第八六一九三二八五〇號函釋與土地稅法第三十九條之意旨有違。

四、卷查本案前經本府以九十二年七月十六日府訴字第〇九二〇八六六一六〇〇號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」理由載明：「……五、惟參照最高行政法院九十一年度判字第一五五四號判決，其理由指明：『……惟查土地稅法第三十九條第四項規定之立法理由係以：【經重劃之土地，於重劃後第一次移轉時，政府進行重劃時間均相當長，故其土地增值稅應減徵百分之四十，以保障土地所有權人之權益。】足見其目的係在對於重劃後第一次移轉之增值稅予以減徵，以減輕納稅義務人之負擔。而夫妻間相互贈與之土地，因不課徵土地增值稅，該贈

與土地之移轉現值依法亦無需異動，依財政部八十六年十月十三日臺財稅第八六一九一九三九〇號函釋，基於簡政便民之考量，配偶相互贈與土地之案件，無需向主管稽徵機關申報土地移轉現值。但於受贈之一方再移轉第三人時，則須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。是贈與時，既無增值稅之申報，無減徵可言，則於受贈後再移轉之情形，如不認屬土地稅法第三十九條第四項之移轉，則在夫妻相互贈與土地之情形，勢將無法享受減徵之利益，當非立法之目的。再者，土地稅法第二十八條之二係於八十六年五月二十一日增訂，其立法意旨係以夫妻為生活之共同體，於一般生活事務互為代理人，故對於夫妻間因贈與而移轉土地所產生土地增值稅予以免徵。如受贈人非屬夫妻，而為一般人，依土地稅法第五條第一項第二款規定，土地為無償移轉者，其土地增值稅之納稅義務人為取得所有權人，受贈人雖應繳納土地增值稅，但依上開土地稅法第三十九條第四項規定，重劃後第一次移轉，得減徵土地增值稅百分之四十；如受贈人取得土地後再移轉，其增值稅之計算係以贈與時之公告現值為前次移轉現值，作為計算土地漲價總數額之基礎。反之，土地經重劃後贈與配偶，依上開土地稅法規定，不課徵土地增值稅，而於再移轉第三人時，則須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，以符土地漲價歸公之原則。亦即受贈之配偶其應計算之土地漲價總數額並未減少，惟因贈與當時未予減徵（因不需申報亦未課徵），其前後應負擔之增值稅總額，反較一般人為高，顯然違反平等原則。則夫妻間之贈與，因土地稅法以其為生活共同體，不課徵土地增值稅，而於日後移轉課徵土地增值稅時，反受不利益之結果，當非立法原意。故土地稅法第三十九條第四項，於移轉有增值稅之課徵，且係重劃後第一次以該土地重劃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，課徵土地增值稅時，即得認係重劃後第一次之移轉。財政部八十六年十二月二十六日臺財稅第八六一九三二八五〇號函釋，與土地稅法第三十九條第四項立法意旨有違，應不予採用。『……』是參酌上開判決意旨，首揭財政部函釋與土地稅法第三十九條第四項規定之立法意旨有違，則原處分機關依上開函釋認系爭土地移轉非重劃後第一次移轉，難謂妥適。……」本案經原處分機關信義分處重為處分，仍維持予以否准之處分，其理由依原處分書說明記載：「……二、查該出售之土地係於八十九年六月三十日由配偶張款贈與取得，按財政部八十六年十二月二十六日臺財稅第八六一九三二八五〇號函釋規定略以……土地於重劃後贈與配偶再移轉第三人，原贈與人支付之土地改良費用不得扣除。……。」

五、經查本次原處分機關信義分處重為處分，仍依財政部八十六年十二月二十六日臺財稅第八六一九三二八五〇號函釋，審認訴願人之申請核與土地稅法第三十九條第四項規定之要件未符；然本府前揭訴願決定業已指明，依最高行政法院九十一年度判字第一五五四

號判決意旨，首揭財政部函釋與土地稅法第三十九條第四項規定之立法意旨有違，則原處分機關信義分處仍依上開函釋予以否准，自難謂已依本府前揭訴願決定意旨重為處分。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 陳 敏
委員 薛明玲
委員 楊松齡
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 陳淑芳
委員 林世華
委員 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 三 年 三 月 三 日 市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路三段一巷一號）