

臺北市政府 93.07.14. 府訴字第0九三一四四六三七00號訴願決定書

訴 願 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關北投分處九十三年三月十六日北市稽北投甲字第0九三六0二一八二00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

緣訴願人於九十二年四月八日自配偶○○○受贈移轉登記取得本市北投區○○段○○小段○○地號持分土地，嗣於九十二年十二月二十六日訂約出售予案外人○○○○，並於同日向原處分機關北投分處申報移轉上開土地現值，經原處分機關北投分處核定訴願人移轉土地面積八四·五八平方公尺按一般用地稅率核課，應納土地增值稅計新臺幣（以下同）二、六〇八、八八六元，並經訴願人於九十三年一月五日繳納。嗣訴願人以該分處核定土地增值稅未依法扣抵增繳之地價稅為由，乃於九十三年三月八日向原處分機關北投分處申請退還應扣抵之增繳地價稅，經該分處以九十三年三月十六日北市稽北投甲字第0九三六0二一八二00號函復否准所請。訴願人不服，於九十三年四月十三日向本府提起訴願，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、按平均地權條例第三十六條第三項規定：「土地所有權人辦理土地移轉繳納土地增值稅時，在其持有土地期間內，因重新規定地價增繳之地價稅，就其移轉土地部分，准予抵繳其應納之土地增值稅。但准予抵繳之總額，以不超過土地移轉時應繳增值稅總額百分之五為限。」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

。」第三十一條第三項規定：「土地所有權人辦理土地移轉繳納土地增值稅時，在其持有土地期間內，因重新規定地價增繳之地價稅，就其移轉土地部分，准予抵繳其應納之土地增值稅。但准予抵繳之總額，以不超過土地移轉時應繳增值稅總額百分之五為限。」

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：

- (一) 重新規定地價後，地價稅隨之增加，因此至原規定地價後至土地所有權移轉時，其間所增漲之土地自然增值，已有部分為重新規定地價後之地價稅徵收歸公，如以土地移轉時之現值減除原規定地價之餘額為增值稅之課稅標的，即有重複課稅之嫌。
- (二) 原處分機關引據之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為稅捐機關內部行政釋示，僅得作為業務參考，於抵觸法律或法規命令時，皆無對外行政效力。最高行政法院九十一年度判字第一五五四號判決要旨及九十三年一月十六日公布之土地稅法修正案，推翻了財政部長期欺壓納稅民眾權益之惡函解釋，實為遲來之正義。

四、卷查訴願人於九十二年四月八日自其配偶○○○受贈移轉登記取得本市北投區○○段○○小段○○地號持分土地，訴願人復於九十二年十

二月二十六日訂約出售系爭土地予案外人○○○○，於同日申報移轉現值，並經原處分機關北投分處按一般用地稅率核課土地增值稅二、六〇八、八八六元，此有原處分機關北投分處土地增值稅繳款書及九十二年十二月三十日列印之地籍地價圖資料電傳資訊服務系統土地所有權部登記等資料影本附卷可稽，原處分機關北投分處依首揭財政部函釋認訴願人非屬重新規定地價後第一次移轉，依法不得以增繳地價稅抵繳土地增值稅，乃否准退還土地增值稅，尚非無據。

- 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，亦使訴願人夫妻間之土地移轉因該函釋，無法依土地稅法第三十一條第三項規定，受有以增繳之地價稅抵繳土地增值稅之利益，是原處分機關北投分處依上開函釋否准訴願人申請退還溢繳之土地增值稅，難謂妥適。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 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 三 年 七 月 十 四 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行