

臺北市政府 93.09.08. 府訴字第0九三一四一〇七二〇〇號訴願決定書

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，不服原處分機關九十三年四月三十日北市稽法甲字第0九三六〇六五二一〇〇號復查決定，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十二月十七日自配偶○○○受贈取得本市士林區○○段○○小段○○地號土地（面積：九〇一平方公尺，權利範圍：全部），復於九十二年十二月二十六日訂約出售上開土地予○○股份有限公司（以下簡稱○○公司），並於九十二年十二月二十九日向原處分機關士林分處申報土地移轉現值，經該分處核定應納土地增值稅額新臺幣（以下同）三九、三八三、〇二六元，訴願人於九十三年一月二十七日繳納完畢。嗣訴願人於九十三年二月三日向原處分機關士林分處申請更正減除其配偶○○○贈與前增繳之地價稅，經該分處依行為時土地稅法第二十八條之二規定及財政部九十三年一月三十日臺財稅字第0九三〇四五〇一三一號等令（函）釋，審認並無減除或抵繳其配偶增繳地價稅之適用，乃以九十三年二月六日北市稽士林甲字第0九三六〇一一八七〇〇號函否准所請。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十三年四月三十日北市稽法甲字第0九三六〇六五二一〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開復查決定書於九十三年五月四日送達，訴願人仍不服，於九十三年五月十七日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按行為時土地稅法第二十八條前段規定：「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。」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。」

九十三年一月十四日修正公布之土地稅法第二十八條之二第一項、第二項前段規定：「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。」「前項受贈土地，於再移轉計課土地增值稅時，贈與人或受贈人於其具有土地所有權之期間內，有支付第三十一條第一項第二款改良土地之改良費用或同條第三項增繳之地價稅者，準用該條之減除或抵繳規定。」

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：「二、本案經函准內政部八十六年十二月二日臺（八六）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。」

九十三年三月三十日臺財稅字第〇九三〇四五一九五五號函釋：「主旨：〇〇〇〇女士於九十二年三月出售配偶贈與之土地，為請求依土地稅法第三十一條第一項第二款及第三十九條第四項規定減除土地重劃費用及減徵土地增值稅，提起行政救濟，尚未確定之案件，有無九十三年一月十四日修正公布之同法第二十八條之二規定之適用一案，仍請依本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

函規定辦理。……」

九十三年四月二十七日臺財稅字第〇九三〇四五一九一〇號函釋：「配偶相互贈與，不課徵土地增值稅之土地，於再移轉第三人時，經依修正前（九十三年一月十五日）土地稅法第二十八條之二規定課徵土地增值稅，並不得扣除贈與配偶支付之土地改良費用、增繳地價稅及減徵百分之四十土地增值稅，因而提起行政救濟；或於核課確定後，依稅捐稽徵法第二十八條規定在繳納之日起五年內申請退還者，可否比照修正後土地稅法同條第二項規定辦理一案，仍請依其行為時相關法令規定辦理。……」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 原處分機關士林分處依據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，配偶相互贈與不課徵土地增值稅之土地後再移轉予第三人時，原贈與人支付之土地改良費用及增繳地價稅不得減除，亦不得適用重劃後減徵規定，並未將配偶增繳地價稅扣除，顯與土地稅法第三十一條規定相違。
- (二) 系爭土地雖係訴願人於九十二年十二月自配偶受贈取得，依當時土地稅法第二十八條之二規定，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。另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。是贈與時，既無需申報土地增值稅，則配偶持有土地期間，經重新規定地價，所增繳之地價稅，並無減徵。又因不課徵土地增值稅，土地之原地價依法亦無需異動。惟訴願人再行移轉時，仍以配偶贈與前之前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，卻不得享受土地稅法第三十一條稅負之減免規定，將其增繳之地價稅及已繳納之工程受益費，抵繳其應納之土地增值稅，實有失公平。
- (三) 土地稅法第二十八條之二規定並未否定其他法條所定既有減稅規定，是配偶相互贈與後之土地，再移轉時若有符合其他法條所定之減稅規定，應仍適用。又土地稅法第三十一條、第三十九條第四項、平均地權條例第三十六條及第四十二條第四項等規定之立法意旨，是將特定土地與一般土地在課徵上有所區別，以求租稅公平。而財

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認為配偶相互贈與後之土地，縱使是特定土地，於再移轉予第三人時亦不能給予土地增值稅之減免，顯然與對待一般土地毫無區別，有違上開土地稅法第三十一條等規定之立法意旨，且有失租稅公平。

- (四) 參照最高行政法院九十一年度判字第一五五四號判決之意旨，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。原處分機關未就立法意旨詳為研究，引用不合時宜之財政部函釋，影響訴願人權益，有違法之嫌。又九十三年一月十四日修正公布之土地稅法第二十八條之二明定，土地改良費及增繳之地價稅可以減除，且訴願人於上開修正規定生效後，限繳期間內申請更正，未獲變更，實感不服，請求撤銷原處分。

三、卷查訴願人於九十二年十二月十七日自配偶○○○受贈取得系爭土地，復於九十二年十二月二十六日訂約出售予○○公司，並於九十二年十二月二十九日向原處分機關士林分處申報土地移轉現值，經該分處核定應納土地增值稅額三九、三八三、〇二六元，此有原處分機關檢送土地增值稅（土地現值）申報書、系爭土地之都市土地卡及九十二年十二月三十一日列印之本市地籍地價地籍圖資料電傳資訊服務系統土地所有權部登記等影本資料附卷可稽。嗣訴願人於九十三年二月三日申請更正減除其配偶○○○贈與前增繳之地價稅，原處分機關士林分處乃以訴願人於首揭九十三年一月十四日修正公布之土地稅法第二十八條之二條文生效前即已申報土地移轉現值，爰依行為時土地稅法第二十八條之二規定及首揭財政部函釋予以否准，尚非無據。

四、惟查依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，配偶相互贈與之土地，於依行為時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，既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若不得減除或抵繳，則受贈之配偶其應計算之土地漲價總數額並未減少，因贈與當時未予減除或抵繳（因不需申報而未課徵），其前後應負擔之增值稅總額，反較一般人為高，復以

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，是否違反平等原則及偏離立法原意，而有斟酌之餘地？準此，首揭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、九十三年三月三十日臺財稅字第〇九三〇四五一九五五號函及九十三年四月二十七日臺財稅字第〇九三〇四五一九一〇號等函釋是否與行為時土地稅法第二十八條之二規定之立法意旨有違，容有再為研議及檢討之必要，則原處分機關士林分處逕依上開函釋予以否准，及原處分機關復查決定予以駁回，尚嫌率斷。從而，為求處分之正確並維護訴願人之權益，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。

五、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 劉靜嫻
委員 陳淑芳
委員 林世華
委員 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 三 年 九 月 八 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行