

臺北市政府 94.05.05. 府訴字第 0 九四一一八二六九 0 0 號訴願決定書

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 93 年 12 月 8 日北市稽法甲字第 09362564300 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分。

事 實

一、緣訴願人於 92 年 12 月 17 日自配偶○○○受贈取得本市士林區○○段○○小段○○地號土地（面積：901 平方公尺，權利範圍：全部），復於 92 年 12 月 26 日訂約出售上開土地予○○股份有限公司（以下簡稱○○公司），並於 92 年 12 月 29 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）39,383,026 元，訴願人於 93 年 1 月 27 日繳納完畢。嗣訴願人於 93 年 2 月 3 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 28 條之 2 規定及財政部 93 年 1 月 30 日臺財稅字第 0930450131 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 93 年 2 月 6 日北市稽士林甲字第 09360118 700 號函否准所請。

訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 93 年 4 月 30 日北市稽法甲字第 09360652100 號復查決定：「復查駁回。」

二、訴願人不服，於 93 年 5 月 17 日第 1 次向本府提起訴願，經本府以 93 年 9 月 8 日府訴字第 093

14107200 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 60 日內另為處分。」嗣經原處分機關以 93 年 12 月 8 日北市稽法甲字第 09362564300 號重為復查決定：

「維持原核定。」上開復查決定書於 93 年 12 月 10 日送達，訴願人仍不服，於 94 年 1 月 4

日經由原處分機關第 2 次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按訴願法第 95 條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力……

」第 96 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。」

土地稅法第 28 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。」行為時第 28 條之 2 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 1 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 3 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。」

93 年 1 月 14 日修正公布之土地稅法第 28 條之 2 第 1 項、第 2 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 1 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 31 條第 1 項第 2 款改良土地之改良費用或同條第 3 項增繳之地價稅者，準用該條

之

減除或抵繳規定。」

財政部 86 年 10 月 13 日臺財稅第 861919390 號函釋：「主旨：有關土地稅法第 28 條之 2 條

文增訂後，配偶相互贈與土地之案件，是否需向主管稽徵機關申報土地移轉現值及如何查欠作業乙案……說明：……二、案經函准內政部 86 年 9 月 18 日臺（86）內地字第

86087

32 號函略以：『查新增訂後之土地稅法第 28 條之 2，有關配偶間相互贈與之土地，【不課徵】土地增值稅之規定，與平均地權條例第 40 條之 2（土地稅法第 30 條之 1）所定【免徵】土地增值稅之土地，應核定其移轉現值並發給免稅證明，以憑辦理土地所有權移轉登記之性質有別，且該贈與土地之移轉現值依法無需異動；基於簡政便民之考量，本案配偶間相互贈與土地之案件，似無需向主管稽徵機關申報土地移轉現值。……另此類配偶相互贈與案件，因無需申報現值，故應由地政機關於土地登記完畢後，依本部 80 年 9 月 13 日臺（80）內地字第 8075309 號函頒【地籍異動通知書】格式，通報稅捐機關釐正稅籍資料。』本部同意上開內政部意見。……」

86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850 號函釋：「二、本案經函准內政部 86 年 12 月 2 日臺（

八六）內地字第 8610103 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 28 條之 2 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 31 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 39 條第 4 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 28 條之 2 規定，不課徵土地增值稅，如移轉土地係重劃後第 1 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。」

93 年 3 月 30 日臺財稅字第 0930451955 號函釋：「主旨：○○○○女士於 92 年 3 月出售

配

偶贈與之土地，為請求依土地稅法第 31 條第 1 項第 2 款及第 39 條第 4 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 93 年 1 月 14 日修正公布之同法第 28 條之 2 規定之適用一案，仍請依本部 86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850

號函

規定辦理。……」

93 年 4 月 27 日臺財稅字第 0930451910 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（93 年 1 月 15 日）土地稅法第 28 條之 2 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 28 條規定在繳納之日起 5 年內申請退還者，可否比照修正後土地稅法同條第 2 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）系爭土地雖係訴願人於 92 年 12 月自配偶受贈取得，依當時土地稅法第 28 條之 2 規定

，

不課徵土地增值稅，但於再移轉第三人時，以該土地第 1 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 86 年 10 月 13 日臺財稅第 861919390 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 31 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。

(二) 土地稅法第 28 條之 2 規定並未否定其他法條所定既有減稅規定，所以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。又依土地稅法第 31 條、第 39 條第 4 項、平均地權條例第 36 條及第 42 條第 4 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 86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850 號函釋認為配偶相互贈與後之土地，縱然是特定土地，於再移轉予第三人時也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 4 個法律條文之立法意旨，且有失租稅公平。

(三) 對照本案，上開 4 個法律條文對特定土地的土地增值稅都有減免之規定，而行為時法律並沒有規定經配偶相互贈與後之土地，不可適用上述既有的土地增值稅減免規定，而且土地稅法第 31 條與第 28 條之 2 相互間也沒有排除條款。又參照最高行政法院 91 年

度判字第 1554 號判決之意旨，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 86 年 10 月 13 日臺財稅第 861919390 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 1 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 39 條第 4 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 1 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。

三、卷查本件前經本府以 93 年 9 月 8 日府訴字第 09314107200 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 60 日內另為處分。」其理由略以：「……四、惟查依最高行政法院 91 年度判字第 1554 號判決，其理由指明：『……惟查土地稅法第 39 條第 4

項規定之立法理由係以：【經重劃之土地，於重劃後第 1 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 1 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 86 年 10 月 13 日臺財稅第 861919390 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 1 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 39 條第 4 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 28 條之 2 係於 86 年 5 月 21 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 5 條第 1 項第 2 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 39 條第 4 項規定，重劃後第 1 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 1 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 39 條第 4 項，於移轉有增值稅之課徵，且係重劃後第 1 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 1 次之移轉。財政部 86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850 號函釋

，與土地稅法第 39 條第 4 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 28 條之 2 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 1 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 31 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 86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850 號函、93 年 3 月 30 日臺財稅字第

0930451955

號函及 93 年 4 月 27 日臺財稅字第 0930451910 號等函釋是否與行為時土地稅法第 28 條之

2

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 60 日內另為處分。……」

四、嗣經原處分機關重核後仍維持原核定，其所持理由據原處分機關 94 年 2 月 25 日北市稽法甲字第 09460046500 號訴願答辯書載以：「……二、有關訴願理由主張前揭 86 年財政部函釋有違土地稅法立法意旨、有失租稅公平，並引據最高行政法院 91 年判字第 1554 號判決意旨，認前揭函釋無對外行政效力。按『實體從舊』為行政法之基本法理，課稅之處分自當依行為時法律規定為依據。土地稅法第 28 條之 2 雖於 93 年 1 月 14 日修正公布，惟

依

財政部 86 年 12 月 26 日臺財稅字第 861932850 號函釋……93 年 3 月 30 日臺財稅字第

0930451

955 號函釋……93 年 4 月 27 日臺財稅字第 0930451910 號函釋……之規定，按租稅法定主義

義

之原則，有關稅捐之徵免事項，仍應以法規規定為必要，本件行為時土地稅法相關規定業如前述，是原處分並無違反法令規定之情形。三、次查，最高行政法院 91 年度判字第 1554 號判決，並未核定作為判例，僅屬他案之法律見解，本案仍應就個案事實予以審查。系爭土地之地上建物（門牌編號：本市○○路○○段○○號）原經營○○幼稚園，至 92 年 11 月 25 日始經由鈞府教育局准予註銷立案。依土地稅法第 34 條第 1、2 項……之規定

定

，訴願人自配偶受贈系爭土地後再行移轉予第三人，移轉土地之所有權人已非原贈與人，查核期間僅溯自 92 年 12 月 17 日受贈移轉登記日起至出售日 92 年 12 月 26 日止，即上

述期

間內符合自用住宅用地規定，即可享受自用住宅用地優惠稅率核課土地增值稅。本件贈與人規避其原應適用之一般稅率，訴願人亦受有查核期間縮短之利益而享有優惠稅率，是以，納稅義務人既選擇以租稅規避方式達成其經濟上之效果，自不得事後主張排除該

法律形式所附隨之不利益。且行為時土地稅法第 28 條之 2 規定之立法意旨，僅係闡明夫妻贈與免稅之原由，惟在法律上夫妻仍屬不同之權利義務主體，基於法治國家之租稅法定主義及租稅公平原則以觀，本件依行為時法條及相關函令釋規定原贈與人所支付之土地改良費用及增繳地價稅自無法扣除。從而，原處分揆諸前揭法條及財政部函釋規定並無不合，復查決定維持原核定，亦無不當，請予以維持。……」尚非無據。

五、惟查依前揭行為時土地稅法第 28 條之 2 規定之立法理由，僅係比照 83 年修正施行之「遺產及贈與稅法」之規定，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。上開規定雖無原贈與人支付土地改良費用及增繳地價稅得予減除或抵繳之明文規定，惟究屬立法原意之「排除」，或係立法疏漏，不無疑義？又查 93 年 1 月 14 日修正公布之土地稅法第 28 條之 2 業已增列準用同法第 31 條第 1 項第 2 款或同條第 3 項之減除或抵繳規定；另

依卷附最高行政法院 91 年度判字第 1554 號判決之意旨，依行為時土地稅法第 28 條之 2 規

定，原贈與人支付土地改良費用及增繳地價稅若不得減除或抵繳，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，自有斟酌之餘地。是原處分機關仍應就本府前次訴願決定所質疑待查明事項，即財政部 86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850 號函、93 年

3

月 30 日臺財稅字第 0930451955 號函及 93 年 4 月 27 日臺財稅字第 0930451910 號等函釋是否

與行為時土地稅法第 28 條之 2 規定之立法意旨有違，本於職權詳予研議及檢討。訴願人執此指摘，非無理由。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 60 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 81 條之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

副主任委員 王曼萍

委員 陳 敏

委員 曾巨威

委員 曾忠己

委員 林世華

委員 蕭偉松

委員 陳立夫

委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 5 月 5 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行