

訴 願 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因申請退還土地增值稅事件，不服原處分機關內湖分處 93 年 12 月 16 日北市稽內湖甲字第 09361413700 號函所為處分，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、緣訴願人之父○○○於 86 年 11 月因區段徵收而領回本市內湖區○○段○○地號抵價地（權利範圍：三分之一），復於 92 年 7 月 17 日，將上開地號土地（權利範圍：六分之一）贈與移轉予配偶○○○○（即訴願人之母）。○○○○及○○○○於 92 年 7 月 18 日，另贈與移轉同地號土地予訴願人（權利範圍：各為二〇〇〇〇分之一四六），並於 92 年 7 月 21 日申報移轉土地現值。案經原處分機關內湖分處核定訴願人應納土地增值稅計新臺幣（以下同）84,264 元（自○○○○受贈部分為 52,665 元，自○○○受贈部分為 31,599 元），訴願人業於 92 年 7 月 29 日繳納，並於同年 8 月 1 日完成移轉登記。
- 二、嗣訴願人於 93 年 12 月 10 日，以系爭土地中自○○○○受贈取得部分（權利範圍：二〇〇〇〇分之一四六），應依土地稅減免規則第 20 條規定減徵百分之四十土地增值稅為由，向原處分機關內湖分處申請退還溢繳土地增值稅款計 21,066 元，經該分處以上開案件係屬土地稅法 93 年 1 月 14 日修正公布前已確定案件，依財政部 86 年 12 月 26 日臺財稅第 8619

32850 號函釋並無減徵土地增值稅規定之適用，乃以 93 年 12 月 16 日北市稽內湖甲字第 09

361413700 號函否准所請。訴願人不服，於 94 年 1 月 12 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、按稅捐稽徵法第 28 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 5 年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」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。……所稱無償移轉，指遺贈

及贈與等方式之移轉。」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。……」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 39 條第 4 項規定：「經重劃之土地，於重劃後第 1 次移轉時，其土地增值稅減徵百分之四十。」第 39 條之 1 第 2 項規定：「區段徵收之土地依平均地權條例第 54 條第 1 項、第 2 項規定以抵價

地

補償其地價者，免徵土地增值稅。但領回抵價地後第 1 次移轉時，應以原土地所有權人實際領回抵價地之地價為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，準用前條第 3 項（現行法為第 4 項）之規定。」

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；其為經重劃之土地，準用第 39 條第 4 項之減徵規定。……」

土地稅減免規則第 20 條第 6 款規定：「土地增值稅之減免標準如左：……六、區段徵收之土地，以現金補償其地價者，及因領回抵價地不足最小建築單位面積而領取現金補償者，或以抵價地補償其地價者，全免。領回抵價地後第 1 次移轉時，減徵百分之四十。」

財政部 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 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。……」

三、本件訴願理由略謂：

（一）93年1月14日修正公布之土地稅法第28條之2第2項規定，其為經重劃之土地，準用第

39條第4項之減徵規定。顯見修法前之相關法條不清楚，承辦人亦無法可循，導致人民反映才修正之。

（二）上開修正土地稅法第28條之2第1項亦規定，配偶相互贈與之土地，得申請不課徵土地增值稅。93年1月16日以後配偶間贈與如申請課徵土地增值稅，土地重劃後第1次移轉當然可減徵百分之四十。而92年7月當時法令為夫妻贈與免申報土地增值稅，訴願人之母○○○○受贈之土地其前次移轉現值仍為41000元/m²，夫妻視為一體，土地增值稅先行記存，不應視為第1次移轉。財政部86年12月26日臺財稅第861932850號

函

釋並未論及減徵問題，不可引用該函釋。土地增值稅減徵本為政府之美意，鼓勵人民參與土地重劃，使都市景觀改善，進而開發興建。請求參酌土地稅減免規則第20條第6款規定，退還溢繳稅款。

四、卷查訴願人之父○○○於86年11月因區段徵收而領回本市內湖區○○段○○地號抵價地（權利範圍：三分之一），復於92年7月17日將上開土地（權利範圍：六分之一）贈與移轉予配偶○○○○。○○○○及○○○○於92年7月18日另贈與移轉予訴願人（權利範圍：各為二〇〇〇〇分之一四六），並於92年7月21日向原處分機關內湖分處申報移轉土地現值，經該分處核定訴願人應納土地增值稅計84,264元（自○○○○受贈部分為52,665元，自○○○受贈部分為31,599元），訴願人業於92年7月29日繳納。此有原

處

分機關檢送之土地登記謄本、土地贈與所有權移轉契約書、土地增值稅（土地現值）申報書、臺北市地籍地價地籍圖資料電傳資訊服務系統及土地增值稅繳款書等影本附卷可稽。復查訴願人於93年12月10日，以系爭土地中自○○○○子受贈取得部分（權利範圍：二〇〇〇〇分之一四六），應依土地稅減免規則第20條規定減徵百分之四十土地增值

稅為由，向原處分機關內湖分處申請退還溢繳土地增值稅款計 21,066 元，經該分處以訴願人於首揭 93 年 1 月 14 日修正公布之土地稅法第 28 條之 2 條文生效前即已申報土地移轉現值，係屬已確定案件，爰依前揭財政部 86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850 號函釋規定予以否准，尚非無據。

五、惟查依首揭土地稅法第 39 條第 4 項、第 39 條之 1 第 2 項規定，經重劃之土地，於重劃後第

1 次移轉時，其土地增值稅減徵百分之四十；因區段徵收而領回抵價地後第 1 次移轉時，應以原土地所有權人實際領回抵價地之地價為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，並準用前述經重劃土地之減徵規定。復查依首揭行為時土地稅法第 28 條之 2 規定僅規定，配偶相互贈與之土地，不課徵土地增值稅，其立法理由僅係比照 83 年修正「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。上開規定雖無受贈土地為經重劃之土地，或經區段徵收而領回抵價地後第 1 次移轉時，其土地增值稅得減徵百分之四十之明文規定，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 款土地改良費用或同條第 3 項增繳地價稅之減除或抵繳規定，及準用同法第

3

9 條第 4 項之土地增值稅減徵百分之四十規定。另查據臺北高等行政法院 92 年度簡字第 649 號判決，其理由指明：「…… 三、經查土地稅法第 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。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。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。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，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

稅
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

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（最高行政法院 91 年度判字第 1554 號判決參照）。是依上說明經重劃之土地，土地所有權人雖曾因贈與而將土地所有權移轉登記與其配偶，其後其配偶再出售該土地時，仍應認為係第 1 次移轉，而得享有減徵百分之四十之土地增值稅之優惠，財政部 86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850 號函釋意旨謂……云云，應不再適用，被告仍援引財政部上開解釋，作為駁回原告請求之依據，自非適法。四、……故土地稅法第 39 條第 4 項規定：『經重劃之土地，於重劃後第 1 次移轉時，其土地增值稅減徵百分之四十。』並未規定其減徵百分之四十之要件，須以原土地所有權人負擔土地增值稅為限。……」是參酌上開規定及判決意旨，於經重劃之土地之移轉且有增值稅課徵之情形，土地所有權人雖曾因贈與而將土地所有權移轉登記予其配偶，其後其配偶再出售該土地時，仍應認為係第 1 次移轉，而得享有減徵百分之四十之土地增值稅之優惠；且不以原土地所有權人負擔土地增值稅為限。本件訴願人之父○○○曾因贈與而將系爭因區段徵收而領回抵價地（權利範圍：六分之一）所有權移轉登記予其配偶○○○○，其後其配偶○○○○再贈與部分土地（權利範圍：二〇〇〇〇分之一四六）予訴願人時，若認為非屬「領回抵價地後第 1 次移轉」，而不得享有減徵百分之四十之土地增值稅之優惠，是否有違平等原則及偏離立法原意，即有斟酌之餘地？則前揭財政部 86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850 號函釋

是

否與首揭土地稅法第 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。本件原處分機關逕以上開案件係屬已確定案件，依前揭財政部 86 年 12 月 26 日臺財稅第

861932

850 號函釋予以否准，疏未究明上開適用疑義，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。

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 陳淑芳

委員 林世華

委員 蕭偉松
委員 陳石獅
委員 湯德宗
委員 陳立夫
委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 5 月 18 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行