

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 94 年 9 月 16 日北市稽法甲字第 09460887800 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 90 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○○段○○之○○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 09360118700 號函否准所請。訴願人不服，申請復查，未獲變更，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 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。」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。」

二、訴願人不服，於 94 年 1 月 4 日經由原處分機關第 2 次向本府提起訴願，經本府以 94 年 5

月 5 日府訴字第 09411826900 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 94 年 9 月 16 日北市稽法甲字第

0946088

7800 號重為復查決定：「維持原核定。」上開復查決定書於 94 年 9 月 20 日送達，訴願人仍不服，於 94 年 9 月 29 日第 3 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 8608732 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 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 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，有違上開法律條文之立法意旨，且有失租稅公平。

(三) 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，於贈與時，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 94 年 5 月 5 日府訴字第 09411826900 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：「……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。.....」

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 10 月 18 日北市稽法甲字第 09461936900 號訴願答辯書訴願答辯理由載以：「.....二、訴願決定撤銷理由引據最高行政法院 91 年判字第 1554 號判決意旨，認本件原處分是否違反平等原則及偏離立法原意而有斟酌之餘地及財政部相關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。經查有關土地稅法第 28 條之 2 修正條文說明：『土地稅法第 28 條之 2 當年修正係根據 83 年修正【遺產及贈與稅法】之精神，意謂夫妻為生活之共同體，且在一般生活事務相互代理，對於夫妻間財產贈與予以免徵贈與稅，故對於夫妻間因贈與而移轉土地之土地增值稅應予以免徵。基於上開立法意旨精神，配偶相互贈與之土地，再移轉於第三人時，因漲價總數額之計算係以第 1 次贈與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，故其原不課徵之土地增值稅，實質上已予補徵，政府稅收並未減少，僅發生延遲課徵。因此，配偶相互贈與土地，於依該條文規定不課徵土地增值稅再移轉予第三人，核課土地增值時，如原贈與人支付之土地改良費用及增繳地價稅不能予以減除，排除土地稅法第 31 條規定之適用，似有違原立法意旨，並造成稅負之不合理。』，依該修正理由觀之，似行為時土地稅法第 28 條之 2 條文，原於當年修正時參考『遺產及贈與稅法』精神修正，而未將同法第 31 條規定一併考慮，故有嗣後 93 年 1 月 14 日該條文之修正。惟查按行政法規之適用原

則，除法律另有規定者外，基於法律不溯及既往及法安定性之原則，係採『實體從舊、程序從新』之原則，亦即規範人民權利義務得喪變更之實體法規，於行為後有所變更時，應適用行為時法律；而規範行政處理作業之程序規定，為期迅速妥適，則適用程序進行時之法規，故本案課稅之處分自應依行為時法律規定為依據。三、至於按最高行政法院 91 年度判字第 1554 號判決意旨，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 0930451955 號函釋.....及 93 年 4 月 27 日臺財稅字第 0930

451910 號函釋.....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乙節

，因該判決僅對個案形成拘束力，非屬判例，本處仍應就個案事實予以審查；另依稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定：『財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。……』財政部係土地稅法有權解釋機關，上開財政部所為之解釋是否與立法意旨有違，實非本處之職權所能審認。……從而，原處分揆諸前揭法條及函釋規定並無不合，復查決定予以駁回，亦無不當，請續予維持。……」尚非無據。

五、惟查依卷附 93 年 1 月 14 日修正公布之土地稅法第 28 條之 2 修正條文對照表之說明載以：

「○委員○○、○委員○○等提案……配偶相互贈與土地，於依該條文規定不課徵土地增值稅再移轉予第三人，核課土地增值稅時，如原贈與人支付之土地改良費用及增繳地價稅不能予以減除，排除土地稅法第 31 條規定之適用，似有違原立法意旨，並造成稅負之不合理……」是行為時土地稅法第 28 條之 2 規定雖僅夫妻間因贈與而移轉土地所產生土地增值稅予以免徵，並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，是否為立法原意之「排除」適用，顯有疑義？另查據最高行政法院 91 年度判字第 1554 號及 91 年度判字第 1743 號等判決之意旨，行為時土地稅法第 28 之 2 規定

夫

妻相互贈與之土地，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，則同法第 31 條第 1 項第 2 款所稱土地所有權人，於夫妻相互贈與之情形，自亦應解釋為包括於該增值範圍或期間內曾支付土地改良費用之贈與人即原所有權人在內，始符公平原則。否則夫妻間之贈與，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。財政部 86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850 號函釋，與土地稅法第 31 條第 1 項第 2 款、第 39 條第 4 項立法意旨有違，不予

採

用。是以，上開財政部所為之解釋既經最高行政法院指明與土地稅法第 31 條第 1 項第 2 款等規定之立法意旨有違，探求立法原意，並維護人民權益，本件宜仍由原處分機關再報請財政部就行為時土地稅法第 28 條之 2 規定之疑義核釋，以為准駁訴願人減除或抵繳其配偶增繳地價稅申請之依據。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 90 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 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 陳媛英

中 華 民 國 94 年 12 月 9 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行