

臺北市政府 95.06.08. 府訴字第 09574119700 號訴願決定書

訴 願 人：○○○○

訴 願 代 理 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 95 年 2 月 3 日北市稽法甲字第 09462437900 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

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 ○○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）39,383,0
26 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 09460887800 號重為復查
決定：「維持原核定。」

三、訴願人不服，於 94 年 9 月 29 日第 3 次向本府提起訴願，經本府以 94 年 12 月 9 日府訴字第

09423121500 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 90 日內另為處分。」嗣經原處分機關以 95 年 2 月 3 日北市稽法甲字第 09462437900 號重為復查決定：「維持原核定。」上開復查決定書於 95 年 2 月 7 日送達，訴願人仍不服，於 95 年 2 月 15 日第 4 次向本府提起訴願，3 月 1 日補充訴願資料，3 月 3 日補正訴願程序，

並

據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按土地稅法第 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。」

中央法規標準法第 13 條規定：「法規明定自公布或發布日施行者，自公布或發布之日起算至第 3 日起發生效力。」

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。」

90 年 5 月 21 日臺財稅字第 0900451860 號函釋：「土地稅法修正公布生效日之前訂約或法院判決確定移轉案件，於生效日之後始申報土地移轉現值，其屬一般合意移轉及形成判決以外之判決移轉者，原則上適用申報時之稅法規定，惟如於訂約或判決確定之日起 30 日內申報，而申報時之法律規定較為不利者，應准其適用較有利之舊法規定辦理。至法院判決屬形成判決者，應適用判決確定時之稅法規定。」

93 年 1 月 30 日臺財稅字第 0930450131 號令釋：「一、土地稅法第 28 條之 2 修正條文關於

配偶相互贈與土地得申請不課徵土地增值稅之規定，業於 93 年 1 月 14 日公布，並自同月 16 日起生效。上述條文修正生效前後之配偶相互贈與土地案件，應如何適用新舊法規之問題，參照本部 90 年 5 月 21 日臺財稅字第 090045186 號令規定，自生效日（1 月 16 日

起不論是否申請不課徵土地增值稅，均須申報土地移轉現值；但於生效日之前（不含生效當日）訂約，並於訂約之日起 30 日內向地政機關申請辦理移轉登記者，無須申報土地移轉現值。二、依上述條文規定申請不課徵土地增值稅者，於申報土地移轉現值時，應於土地現值申報書註明配偶相互贈與字樣提出申請。……」

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，有違上開法律條文之立法意旨，且有失租稅公平，應不予採用。

- (三) 凡屬課稅要件之事項，包括應課稅之行為、納稅義務人、課稅標準及稅率等，均應以法律為明確之規定，始與租稅法定主義之意旨相符。又類此案件，參照最高行政法院 91 年度判字第 1554 號判決之意旨，已認為財政部 86 年 12 月 26 日臺財稅字第

861

932850 號函釋與土地稅法第 31 條、第 39 條立法意旨有違，應不予採用，本案應可一體適用。且 93 年 1 月 14 日修正公布之土地稅法第 28 條之 2 規定，業已明定增繳之

地

價稅可以減除。本案原處分機關重為處分，並未依前次訴願決定撤銷意旨詳為審議，請求撤銷原處分。

- 三、卷查本件前經本府以 94 年 12 月 9 日府訴字第 09423121500 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 90 日內另為處分。」其理由略以：「……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。……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。……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。……」

四、嗣經原處分機關報經本府財政局以 94 年 12 月 27 日北市財稅字第 09431939300 號函請財政

部釋示，經該部以 95 年 1 月 4 日臺財稅字第 09400659620 號函復本府財政局，並副知原處分機關略以：「主旨：有關○○○年於 92 年 12 月 26 日訂約出售配偶贈與之土地，為請求依土地稅法第 31 條第 3 項規定減除增繳地價稅，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，基於『實體從舊，程序從新』之原則，仍請依行為時上述稅法及本部 86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850 號函規定

辦理。……」原處分機關重為復查決定，乃依上開函釋意旨仍維持原核定。

五、按行為時土地稅法第 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。查本件訴願人於 92 年 12 月 17 日自配偶○○○受贈取得系爭土地，復於 92 年 12 月 26 日訂約出售予○○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 39,383,026 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 92 年 12 月 31 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。是本次原處分機關依上開財政部函釋意旨，以訴願人於首揭 93 年 1 月 1 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，依行為時土地稅法第 28 條之 2 規定及首揭財政部 86 年 10 月 13 日臺財稅第 861919390 號、86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850 號

及 93 年 1 月 30 日臺財稅字第 0930450131 號等函（令）釋意旨否准訴願人申請減除地價稅

，自屬有據。

六、至訴願人主張土地稅法第 28 條之 2 規定並未否定其他法條所定既有減稅規定，配偶相互贈與後之土地，再移轉時如符合其他法條所定之減稅規定仍應適用，及財政部 86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850 號函釋，有違上開法律條文之立法意旨，且有失租稅公平等節。查依首揭中央法規標準法第 13 條規定及財政部 93 年 1 月 30 日臺財稅字第 0930450131 號

令釋，土地稅法第 28 條之 2 修正條文關於配偶相互贈與土地得申請不課徵土地增值稅之規定，業於 93 年 1 月 14 日公布，並自同月 16 日起生效。又查首揭行為時土地稅法第 28

條

之 2 僅規定，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；嗣 93 年 1 月 14 日修正公布之土地稅法第 28 條之 2 始增訂第 2 項規定，即贈與人
或

受贈人於其具有土地所有權之期間內，有支付同法第 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，得準用該條之減除或抵繳規定。而本件訴願人係於 92 年 12 月 26 日再行移轉系爭土地，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，是仍應適用行為時土地稅法第 28 條之 2 規定，尚無從適用上開修正規定。再查本案既經原處分機關經由本府財政局報請財政部以 95 年 1 月 4 日臺財稅字第 09400659620 號函釋在案，則依上開函釋意旨，仍應依行為時土地稅法第 28 條之 2 規定及財政部 86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850 號函釋意旨辦理，則訴願人所有系爭土地並無減除或抵繳其配偶增繳地價稅之適用。是訴願人前述主張，尚難採據。從而，原處分機關據以重為復查決定仍維持原核定，揆諸首揭規定及財政部函（令）釋意旨，並無不合，原處分應予維持。

七、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，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 陳立夫
委員 陳媛英

中 華 民 國 95 年 6 月 8 日市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號）

