臺北市政府 95.09.20.　府訴字第 09584868200 號訴願決定書

訴　　願　　人：○○○○

送 達 代 收 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，不服原處分機關中北分處 95 年 7 月 13 日北市稽中北甲字第 09560478800 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，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。

事　　實

一、緣本府因辦理○○河○○段至○○段河道整治地區區段徵收，訴願人配偶○○○於 86 年 7 月領回本市中山區○○段○○地號土地（持分十萬分之五五五八0），89 年 10 月 19 日該地號土地與同段○○、○○地號土地合併，合併後訴願人配偶○○○取得本市中山區○○段○○地號土地持分十萬分之一六三六五。嗣訴願人配偶○○○於 90 年 3 月 16 日因夫妻贈與移轉系爭土地持分十萬分之六四八四部分予訴願人。訴願人於 92 年 11 月 17 日立約出售系爭土地持分十萬分之三二四二予案外人○○○，並於次日（92 年 11 月 18 日）向原處分機關中北分處申報土地移轉現值，案經該分處核定訴願人應納土地增值稅計新臺幣（以下同）324,011 元，業經訴願人於 92 年 11 月 21 日繳納在案。

二、嗣訴願人主張前開已繳納之土地增值稅，依土地稅法第 39 條規定應減徵百分之四十，遂於 95 年 7 月 6 日向原處分機關中北分處申請退還溢繳之土地增值稅稅款 129,604 元並加計利息。案經原處分機關中北分處審認土地稅法第 28 條之 2 有關配偶相互贈與之土地再行移轉時，準用同法第 39 條第 4 項之減徵規定，係於 93 年 1 月 14 日始修正公布，本件訴願人係於 92 年 11 月 18 日申報移轉系爭土地，無法適用，乃以 95 年 7 月 13 日北市稽中北甲字第 09560478800 號函復否准所請。訴願人不服，於 95 年 7 月 20 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。.....」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 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。.....」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。」

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。」

95 年 1 月 4 日臺財稅字第 09400659620 號函釋：「主旨：有關.....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。.....」

三、本件訴願理由略以：

若依原處分機關之法律見解，土地稅法第 39 條第 4 項僅限原所有權人始得享有，將產生都市重劃土地，於重劃後第 1 次無償移轉予配偶，致其依法原得享有之減徵優惠遭受剝奪之待遇，卻仍須依原土地所有權人取得時之公告現值，計算漲價總額，違背憲法平等原則。且查財政部 86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850 號函釋，業經最高行政法院 91 年度判字第 1554 號判決宣告不予採用，惟原處分機關仍依據該函釋否准訴願人之申請，顯然違法。

四、卷查本府因辦理○○河○○段至○○橋段河道整治地區區段徵收，由訴願人配偶○○○於 86 年 7 月領回本市中山區○○段○○地號土地（持分十萬分之五五五八０），89 年 10 月 19 日該地號土地與同段○○、○○地號土地合併，合併後訴願人配偶○○○取得本市中山區○○段○○地號土地持分十萬分之一六三六五，嗣訴願人配偶○○○於 90 年 3 月 16 日因夫妻贈與移轉系爭土地持分十萬分之六四八四部分予訴願人。訴願人嗣於 92 年 11 月 17 日立約出售系爭土地持分十萬分之三二四二予案外人○○○，並於次日（92 年 11 月 18 日）向原處分機關中北分處申報土地移轉現值，案經該分處核定訴願人應納土地增值稅計 324,011 元，並經訴願人於 92 年 11 月 21 日繳納在案。此有原處分機關檢送之○○河○○橋至○○橋段河道整治地區區段徵收抵價地囑託登記清冊（中山區○○段）、土地登記謄本、土地買賣所有權移轉契約書、土地增值稅（土地現值）申報書及土地增值稅繳款書等影本附卷可稽。則原處分機關中北分處審認土地稅法第 28 條之 2 有關配偶相互贈與之土地再行移轉時，準用同法第 39 條第 4 項之減徵規定，係於 93 年 1 月 14 日修正公布，本件訴願人係於 92 年 11 月 18 日申報移轉系爭土地，無法適用，乃否准訴願人退還溢繳土地增值稅並加計利息之申請，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 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 39 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 861

932850 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。

六、本件訴願人配偶○○○因夫妻贈與而將系爭因區段徵收而領回抵價地（本市中山區○○段○○地號土地持分十萬分之六四八四）所有權移轉登記予訴願人，其後訴願人再立約出售系爭土地持分十萬分之三二四二予案外人○○○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？則首揭財政部 86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850 號函釋

及維持相同法律見解之 95 年 1 月 4 日臺財稅字第 09400659620 號函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土地稅法第 28 條之 2 有關配偶相互贈與之土地再行移轉時，準用同法第 39 條第 4 項之減徵規定

，係於 93 年 1 月 14 日修正公布，本件訴願人係於 92 年 11 月 18 日申報移轉系爭土地，無前

開規定之適用，依財政部 86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850 號函釋及 95 年 1 月 4 日臺財稅

字第 09400659620 號函復否准訴願人之申請，疏未究明上開適用疑義，尚嫌率斷。從而，為求原處分之正確及維護訴願人之權益，應將原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。

七、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　陳立夫

委員　陳媛英

中　華　民　國　95　年　9　月　20　日市長　馬英九

訴願審議委員會主任委員　張明珠　決行