臺北市政府 95.09.20.　府訴字第 09584634400 號訴願決定書

訴　　願　　人：○○○

送 達 代 收 人：○○○律師

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關內湖分處 95 年 5 月 15 日北市稽內湖甲字第 09560418600 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、緣訴願人之配偶○○○因本府辦理內湖區第 4 期市地重劃，分別於 85 年 8 月 31 日及同年 9 月 29 日取得本市內湖區○○段○○小段○○及○○地號等 2 筆土地，復於 87 年 12 月 17 日贈與移轉予訴願人（權利範圍分別為一萬分之八七及一萬分之九八六）。嗣訴願人於 91 年 3 月 18 日立約出售上開 2 筆土地予案外人○○股份有限公司，並於同日向原處分機關內湖分處申報移轉土地現值，經該分處以 91 年 3 月 21 日北市稽內湖增字第 09160165500 號及第 09160165600 號函核定訴願人應繳納土地增值稅共計新臺幣（以下同）804,496 元，並經訴願人於 91 年 4 月 29 日完納在案。

二、嗣訴願人於 95 年 5 月 2 日以其配偶○○○就系爭 2 筆土地因 85 年間本府辦理內湖區第 4 期市地重劃而分別負擔費用 46,828 元及 503,549 元，依土地稅法第 28 條之 2 第 2 項及第 3 9 條第 4 項規定，土地增值稅應減徵百分之四十為由，向原處分機關內湖分處申請退還溢繳之土地增值稅。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 861932850 號函釋無減徵土地增值稅規定之適用，乃以 95 年 5 月 15 日北市稽內湖甲字第 09560418600 號函復否准所請。訴願人不服，於 95 年 6 月 15 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；又本件訴願人提起訴願日期（95 年 6 月 15 日）距原處分書發文日期（95 年 5 月 15 日
）已逾 30 日，惟原處分機關未查明送達日期，致訴願期間無從起算，尚無訴願逾期問題，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 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。」

土地稅減免規則第 20 條第 7 款規定：「土地增值稅之減免標準如左：..... 七、經重劃之土地，於重劃後第 1 次移轉時，減徵百分之四十。但以下列土地，於中華民國 66 年 2 月 2 日平均地權條例公布施行後移轉者為限：（一）在中華民國 53 年舉辦規定地價或重新規定地價之地區，於該次規定地價或重新規定地價以後辦理重劃之土地。（二）在中華民國 53 年以前已依土地法規定辦理規定地價及在中華民國 53 年以後始舉辦規定地價之地區，於其第 1 次規定地價以後辦理重劃之土地。」

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、本件訴願理由略以：

訴願人因移轉所有之本市內湖區○○段○○小段○○、○○地號等 2 筆土地，於 91 年 4 月 29 日分別繳納土地增值稅在案，經查當時之平均地權條例第 36 條第 2 項、同法施行細則第 54 條第 1 項及土地稅法第 31 條第 1 項已有規定。次查，平均地權條例第 42 條第 4 項及土地稅法第 39 條第 4 項亦為相同之規定。

上開土地原係訴願人之配偶所有， 85 年間因臺北市政府辦理內湖區第 4 期市地重劃而負擔總費用分別為 46,828 元及 503,549 元。嗣訴願人之配偶將系爭土地贈與訴願人，因屬夫妻贈與而未核課土地增值稅，故無從辦理減徵土地增值稅。惟訴願人之配偶原有就系爭土地之私法上及公法上得請求之利益，包括依法得辦理減徵土地增值稅之權利，本應隨同土地移轉予訴願人， 93 年 1 月 14 日修正公布土地稅法第 28 條之 2 規定，係將既有法理明文化而已。

四、卷查訴願人之配偶○○○因本府辦理內湖區第 4 期市地重劃，分別於 85 年 8 月 31 日及同年月 29 日取得本市內湖區○○段○○小段○○及○○地號等 2 筆土地，復於 87 年 12 月 17 日贈與移轉予訴願人（權利範圍分別為一萬分之八七及一萬分之九八六）。嗣訴願人於 91 年 3 月 18 日立約出售上開 2 筆土地予案外人○○股份有限公司，並於同日向原處分機關內湖分處申報移轉土地現值，經該分處以 91 年 3 月 21 日北市稽內湖增字第 0916016550

0 號及第 09160165600 號函核定訴願人應繳納土地增值稅共計 804,496 元，並經訴願人於 91 年 4 月 29 日完納在案。此有土地登記簿資料、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。復查訴願人於 95 年 5 月 2 日以其配偶○○○就系爭 2 筆土地因 85 年間臺北市政府辦理內湖區第 4 期市地重劃而分別負擔費用 46,828 元及 503,549 元，依土地稅法第 28 條之 2 第 2 項及第 39 條第 4 項規定，土地增值稅應減徵百分之四十為由，向原處分機關內湖分處申請退還溢繳之土地增值稅，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。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 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 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。

六、本件訴願人之配偶○○○因贈與而將系爭 2 筆因土地重劃而取得之土地（權利範圍分別為一萬分之八七及一萬分之九八六）所有權移轉登記予訴願人，其後訴願人再移轉系爭 2 筆土地於第三人時，若認為非屬「重劃後第 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 861932850 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