

訴 願 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市政府地政處

訴願人因土地合併改算地價事件，不服原處分機關 95 年 7 月 21 日北市地二字第 09531986600 號及 95 年 7 月 25 日北市地二字第 09532098000 號地價改算通知書，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、緣訴願人所有本市士林區○○段○○小段○○、○○、○○地號等 3 筆土地，前於 95 年 7 月 14 日向本市士林地政事務所申請土地合併登記，案經該所於同日辦竣合併登記為○○地號；另訴願人所有同段同小段○○及○○地號土地亦於 95 年 7 月 20 日向本市士林地政事務所申請土地合併登記，並經該所於 95 年 7 月 21 日辦竣合併登記為○○地號。嗣原處分機關依平均地權條例施行細則第 24 條及內政部 95 年 2 月 17 日修正訂頒「土地合併改算地價原則」之規定，改算其合併後土地之前次移轉現值，並分別以 95 年 7 月 21 日北市地二字第 09531986600 號及 95 年 7 月 25 日北市地二字第 09532098000 號地價改算通知書通知訴願人。
- 二、嗣訴願人以 95 年 7 月 24 日申請書向原處分機關申請依修正前之土地合併改算地價原則改算前揭土地合併後之前次移轉現值，案經原處分機關以 95 年 8 月 3 日北市地二字第 09532101800 號函報請內政部釋示，嗣經內政部以 95 年 8 月 30 日臺內地字第 0950130855 號函復，原處分機關爰以 95 年 9 月 4 日北市地二字第 09532381200 號函復訴願人略以：
「主旨：關於臺端函稱本處依內政部新修訂之『土地合併改算地價原則』不統一物價指數基期改算土地合併後之原地價（前次移轉現值）致增加土地增值稅負擔乙案.....說明.....二、本案業經內政部上開號函復，按土地合併係屬標示變更登記，其相關地價改算係依其變更前標示予以計算至變更後之標的，本案土地經依該部 95 年 2 月 17 日修正訂頒『土地合併改算地價原則』計算後，其合併前後稅負一致，符合稅負之公平合理，應無違誤之處，故本案仍應依『土地合併地價

改算（改算地價）原則』之規定辦理.....」訴願人不服，於95年10月5日向本府提起訴願，同年11月16日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、查訴願人雖於訴願書中載明係對原處分機關95年9月4日北市地二字第09532381200號函提起訴願，惟查該函僅係原處分機關就前揭土地合併後之前次移轉現值改算，究應適用何法規辦理所為之說明，尚非行政處分；然依訴願人於訴願書所述略以：「.....為此提起本訴願，請求原處分機關重新分算○○及○○地號之前次移轉現值，即予以統一物價指數基期.....」，揆諸訴願人真意，應係對原處分機關95年7月21日北市地二字第09531986600號及95年7月25日北市地二字第09532098000號地價改算通知書所為之核定處分不服。又本件訴願人提起訴願日期（95年10月5日）距原處分書發文日期（95年7月21日及25日）雖已逾30日，惟原處分機關未查告原處分書送達日期，訴願期間無從起算，尚無逾期問題，合先敘明。
- 二、按平均地權條例第40條規定：「土地增值稅之稅率，依下列規定：一、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額未達百分之一百者，就其漲價總數額徵收增值稅百分之二十。二、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之一百以上未達百分之二百者，除按前款規定辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之三十。三、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之二百以上者，除按前2款規定分別辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之四十。因修正前項稅率造成直轄市政府及縣（市）政府稅收之實質損失，於財政收支劃分法修正擴大中央統籌分配稅款規模之規定施行前，由中央政府補足之，並不受預算法第23條有關公債收入不得充經常支出之用之限制。前項實質損失之計算，由財政部與直轄市政府及縣（市）政府協商之。公告土地現值，不得低於一般正常交易價值之一定比例。前項一定比例，由中央主管機關會同財政部與直轄市、縣（市）政府會商後定之。但應逐年接近一般正常交易價格。持有土地年限超過20年以上者，就其土地增值稅超過第1項最低稅率部分減徵百分之二十。持有土地年限超過30年以上者，就其土地增值稅超過第1項最低稅率部分減徵百分之三十。持有土地年限超過40年以上者，就其土

地增值稅超過第 1 項最低稅率部分減徵百分之四十。」第 86 條規定：

「本條例施行細則，由行政院定之。」

92 年 10 月 15 日修正之平均地權條例施行細則第 24 條規定：「已規定地價之土地合併時，其合併後土地之原規定地價或前次移轉申報現值、最近一次申報地價及當期公告土地現值，應與合併前各宗土地地價總和相等。前項原規定地價或前次移轉申報現值，應統一物價指數基期。合併後土地之原規定地價或前次移轉申報現值、最近一次申報地價及當期公告土地現值，地政機關應通知稅捐稽徵機關及土地所有權人。」

平均地權條例施行細則第 1 條規定：「本細則依平均地權條例（以下簡稱本條例）第 86 條規定訂定之。」第 24 條規定：「已規定地價之土地合併時，其合併後土地之原規定地價或前次移轉申報現值、最近一次申報地價及當期公告土地現值，應與合併前各宗土地地價總和相等。合併後土地之原規定地價或前次移轉申報現值、最近一次申報地價及當期公告土地現值，地政機關應通知稅捐稽徵機關及土地所有權人。」

土地合併改算地價原則第 1 點規定：「為利於直轄市、縣（市）政府執行平均地權條例施行細則第 24 條第 1 項規定，辦理土地合併後各宗土地之當期公告土地現值、原地價（原規定地價、前次移轉現值）、最近一次申報地價改算，特訂定本原則。」第 4 點規定：「原規定地價或前次移轉現值：（一）合併後價值無增減者，其計算公式如附件 8。.....2. 數宗土地合併，同一所有權人及合併前各宗土地原地價年月相同，原地價不同者，其案例如附件 9。3. 數宗土地合併，所有權人、合併前各宗土地原地價年月及原地價均不相同者，其案例如附件 10。.....」第 5 點規定：「其他規定如下.....（三）因應不同租稅減免優惠條件土地合併後課稅問題，對不同土地或同土地其為歷次取得，其原地價年月雖相同者，仍不合併其原地價。.....」

三、本件訴願及補充理由略以：

- （一）內政部修正「土地合併改算地價原則」時，未定過渡期間，讓人民以資適應，今本案地價（即前次移轉現值）大部分高於公告現值，只有少部分低於公告現值，情況較為特殊，修法時漏未斟酌，又未依司法院釋字第 525 號解釋意旨採取合理補救措施，已違反人民公平合理納稅之本旨。

(二) 本案土地持有未超過 20 年，並不得享有租稅減免優惠，依修正「土地合併改算地價原則」第 5 點第 3 款之反面，應可合併原地價（即前次移轉現值）；因合併前後地價總合相等，與平均地權條例施行細則第 24 條第 1 項規定並不相悖。

(三) 本案地價（即前次移轉現值）大部分高於公告現值，只有少部分低於公告現值，若依修法前採加權平均法改算原地價，較依修正後之土地合併改算地價原則改算原地價為有利，原處分機關未對當事人有利及不利之情形，一律注意，即與行政程序法第 9 條規定不符。

四、卷查訴願人所有本市士林區○○段○○小段○○、○○、○○地號等 3 筆土地及同段同小段○○及○○地號等 2 筆土地，前分別於 95 年 7 月 14 日及 95 年 7 月 20 日向本市士林地政事務所申請土地合併登記在案，並經該所分別於 95 年 7 月 14 日及 95 年 7 月 21 日辦竣合併登記為○○地號及○○地號。此並有上開○○地號及○○地號土地登記第二類謄本影本附卷可稽。是原處分機關依平均地權條例施行細則第 24 條規定及內政部 95 年 2 月 17 日修正訂頒之「土地合併改算地價原則」，就持有土地其為歷次取得者不統一物價指數基期之規定，改算其合併後土地之前次移轉現值，並分別以 95 年 7 月 21 日北市地二字第 09531986600 號及 95 年 7 月 25 日北市地二字第 09532098000 號地價改算通知書通知訴願人，自屬有據。

五、至訴願人主張本案原處分機關應適用修正土地合併改算地價原則前之方法改算系爭土地合併後之前次移轉現值乙節。查前揭土地合併改算地價原則係經內政部於 95 年 2 月 17 日修正訂頒，而本案訴願人係分別於 95 年 7 月 14 日及 95 年 7 月 20 日始向本市士林地政事務所申請系爭土地之合併登記；則本案原處分機關適用訴願人申請合併當時之土地合併改算地價原則，據以改算系爭土地合併後之前次移轉現值，於法並無違誤；訴願人就此主張，容有誤解。

六、另訴願人主張本案前次移轉現值大部分高於公告現值，只有少部分低於公告現值，情況較為特殊，土地合併改算地價原則修法時漏未斟酌，又未依司法院釋字第 525 號解釋意旨採取合理補救措施，已違反人民公平合理納稅之本旨云云。案據內政部 95 年 8 月 30 日臺內地字第 0950130855 號函釋略以：「…… 說明…… 二、查 94 年 1 月 30 日修正公布之平均地權條例第 40 條規定長期持有得減徵土地

增值稅，不同時間取得之土地其減徵稅率亦不同，惟因原平均地權條例施行細則第 24 條第 2 項統一物價指數基期規定，使不同的土地原規定地價或前次移轉現值及其年月合併登載，經合併後難以分辨歷次取得持分及時點，造成該土地再移轉時核課土地增值稅之困擾，影響人民稅賦減免之權益。故行政院於 94 年 12 月 16 日以院臺建字第 0940045284 號函頒布修正平均地權條例施行細則第 24 條第 2 項將統一物價指數基期規定刪除。本部並修正『土地合併改算地價原則』以為配合，該修正除配合上述法規外，另就不同土地因合併基期之地價改算，造成相關土地稅負合併計算之不合理現象一併修正，本次修正係基於稅負公平及人民權益之考量。……足認上開「土地合併改算地價原則」除配合平均地權條例施行細則之修正外，並已考量稅負公平及人民權益；訴願人就此主張，容有誤會。又訴願人主張本案未依司法院釋字第 525 號解釋意旨採取合理補救措施乙節；查本案訴願人在系爭土地合併改算地價原則修正前既未有客觀上具體表現信賴之行為，自無主張信賴保護之餘地；訴願人就此主張，即難遽對其為有利之認定。從而，本案原處分機關就訴願人持有土地其為歷次取得者不統一物價指數基期，改算其合併後土地之前次移轉現值，並分別以 95 年 7 月 21 日北市地二字第 09531986600 號及 95 年 7 月 25 日北市地二字第 09532098000 號地價改算通知書通知訴願人，揆諸前揭規定，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 陳淑芳
委員 陳石獅
委員 陳媛英
委員 紀聰吉
委員 林明昕
委員 蘇嘉瑞
委員 李元德

中 華 民 國 96 年 3 月 30 日

市長 郝龍斌

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 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)