

訴 願 人：○○○

送 達 代 收 人：○○○律師

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因申請退還溢繳土地增值稅事件，不服原處分機關內湖分處 96 年 4 月 17 日北市稽內湖甲字第 09631393700 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。

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、第 31 條第 1 項及第 39 條第 4 項規定，土地漲價總數額之計算，應於核定之申報移轉現值中減除土地重劃費用，土地增值稅亦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 日修正公佈前已確定案件，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 日第 1 次向本府提起訴願，經本府以 95 年 9 月 20 日府訴字第 09584634400 號訴願決定：「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。」嗣原處分機關內湖分處重為處分，以 95 年 10 月 17 日北

市稽內湖甲字第 09561237800 號函通知訴願人仍否准所請。訴願人不服，於 95 年 11 月 16 日第 2 次向本府提起訴願，經本府以 96 年 3 月 29 日府訴字第 09670002000 號訴願決定：「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。」嗣原處分機關內湖分處重為處分，以 96 年 4 月 17 日北市稽內湖甲字第 09631393700 號函通知訴願人仍否准所請。訴願人仍不服，於 96 年 5 月 15 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、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。」

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 31 條第 1 項規定：「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典

權時，經核定之申報移轉現值中減除左列各項後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。二、土地所有權人為改良土地已支付之全部費用，包括已繳納之工程受益費、土地重劃費用及因土地使用變更而無償捐贈一定比率土地作為公共設施用地者，其捐贈時捐贈土地之公告現值總額。」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 日平均地權條例公佈施行後移轉者為限：（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 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 日修正公佈之同法第 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，可否比照修正后土地稅法同條第 2 項規定辦理一案，仍請依其行為時相關法令規定辦理。……。」

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 日修正公佈之同法第 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：

(一) 訴願人之夫因系爭土地 85 年間臺北市政府辦理內湖區第 4 期土地重劃而負擔總費用分別為 46,828 元及 503,549 元。嗣訴願人之夫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。嗣訴願人於 91 年間再移轉於第三人，分別繳納土地增值稅 67,051 元及 737,445 元。惟訴願人之夫既將系爭土地贈與予訴願人，系爭土地得辦理減徵土地增值稅之權利，自應隨同土地轉讓登記移轉予訴願人。且訴願人本得依平均地權條例第 36 條第 2 項、同法施行細則第 54 條第 1 項、土地稅法第 31 條第 1 項及第 39 條第 4 項規定申請退還溢繳之稅款，93 年 1 月 14 日修正公佈土地稅法第 28 條之 2 規定，係將既有法理明文化而已。

(二) 本案前經臺北市政府以 95 年 9 月 20 日府訴字第 09584634400 號及 96 年 3 月 29 日府訴字第 09670002000 號訴願決定撤銷原處分，惟原處分機關內湖分處並未依訴願決定意旨重為處分，系爭處分顯有適用法令錯誤之情事。

四、卷查本件前經本府以 96 年 3 月 29 日府訴字第 09670002000 號訴願決定：

「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。」其理由略以：「……六、惟查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，或土地漲價總數額之計算，應於核定之申報移轉現值中減除土地重劃費用之明文規定，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 日修正公佈之土地稅法第 28 條之 2 業已增列準用同法第 31 條第 1 項第 2 款及第 39 條第 4 項之規定；另依最高行政法院 91 年度判字第 1554 號判決及臺北高等行政法院 92 年度簡字第 649 號判決之意旨，土地經重劃後贈與配偶，依行為時土地稅法第 28 條之 2 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，於移轉有土地增值稅之課徵，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。嗣最高法院 95 年度判字第 998 號判決亦採同一法律見解，認配偶相互贈與之土地，依行為時土地稅法第 28 條之 2 規定，既不課徵土地增值稅，自不生減徵土地增值稅問題，其相互間土地之移轉，自不包括在土地稅法第 39 條第 4 項規定所稱『第 1 次移轉』範圍。是原處分機關未就上開問題依職權詳予研議，而仍依財政部 86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850 號函、93 年 4 月 27 日臺財稅字第 09 30451910 號函釋及 95 年 1 月 4 日臺財稅字第 09400659620 號函釋否准訴願人所請，尚嫌率斷。訴願人執此指摘，非無理由。……」

- 五、嗣經原處分機關內湖分處重為處分仍否准訴願人之申請，其所持理由據原處分機關 96 年 5 月 30 日北市稽法甲字第 09633363200 號訴願答辯書理由載以：「……三、……本案訴願人……經核定應繳納土地增值稅於 91 年 4 月 29 日完納，查訴願人並未於 91 年 5 月 30 日繳納期限屆滿 30 日前申請複查……該核定土地增值稅之處分已屬確定案件，該處分即具有實質存續力，況系爭土地增值稅之核課，係本處內湖分處依行為時土地稅法第 28 條之 2 規定所為之處分，無稅捐稽徵法第 28 條適用法令錯誤或計算錯誤情事，自無依法退還溢繳土地增值稅之依據。四、訴願決定撤銷理由引據最高法院 91 年度判字第 1554 號判決、臺北高等行政法院 95 年度判字第 998 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。按行政法規之適用原則，係採『實體從舊、程序從新』之原則，亦即……實體法規，於行為後有所變更時，應適用行為時之法律……故本案課稅之處分自應依行為時法律規定為依據，又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乙節，因引據係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。另依租稅法定主義之原則，有關稅捐徵免事項，仍應以法規規定為必要，本件行為時土地稅法相關規定業如前述，是原處分並無欠缺法令依據或違反法令規定之情形。……」尚非無據。

六、惟查依臺北高等行政法院 95 年度訴字第 02564 號判決略謂：「……理由……五、……（二）行為時土地稅法第 28 條之 2：『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。』之規定，係於 86 年 5 月 21 日增訂，增訂理由乃緣於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不予課徵；但於受贈之一方再移轉第三人時，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；亦即土地雖因夫妻贈與，而變異（易）土地所有權人，但因此種土地所有權人之變動，僅是暫時不課徵土地增值稅，而將課徵土地增值稅之時點延至移轉於第三人時，並以當次移轉於第三人之土地所有權人為土地增值稅之納稅義務人；故而依行為時土地稅法第 28 條之 2 之規範意旨，其於配偶相互贈與土地之情況，關於土地增值稅之課徵，係將夫妻視為『一體』。（三）另觀諸首揭土地稅法第 31 條、第 39 條第 4 項、平均地權條例第 36 條與第 42 條第 4 項所訂減稅之規定，可以減免土地增值稅之土地，必須是重劃後之土地或有支付改良土地費用或已繳納工程受益費或有增繳地價稅等之特定土地，並未包括其它不符上述條件之土地；是上揭減稅規定之立法意旨，係在考量土地增值稅本質及課徵目的後，將該特定土地與一般土地在課徵土地增值稅上有所區別，以求租稅之公平。而行為時土地稅法第 28 條之 2 並未否定上揭土地稅法第 31 條、第 39 條第 4 項、平均地權條例第 36 條與第 42 條第 4 項所訂既有的減稅規定。故配偶相互贈與後之土地，再移轉時若有符合其他法條所訂既有的減稅規定者，自應仍予適用。尚不得以上揭行為時土地稅法第 28 條之 2 規定，於 93 年 1 月 14 日始修正增列第 2 項『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 項減徵之規定。……』，即謂該條文修正前夫妻相互贈與之土地，並無上揭土地稅法第 31 條、第 39 條第 4 項、平均地權條例第 36 條與第 42 條第 4 項所訂減稅規定之適用。（四）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。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，縱然是重劃後之土地或有支付改良土地費用或已繳納工程受益費或有增繳地價稅等之特定土地，於再移轉第三人時也不能予土地贈與稅之減免，顯然與對待一般土地毫無區別，有違上揭法律條文之立法目的，並有失租稅之公平，應不予採用（最高行政法院 91 年度判字第 1743 號、91 年度判字第 1554 號判決、95 年度判字第 1819 號判決均採相同見解）。

……」

- 七、是參酌上開判決意旨，於經重劃後之土地有移轉且課徵土地增值稅之情形，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，土地漲價總數額之計算，應於核定之申報移轉現值中減除土地重劃費用；其土地增值稅得減徵百分之四十。是本件訴願人之主張，非無理由。原處分機關逕以上開案件係屬已確定案件，仍依行為時土地稅法第 28 條之 2 規定、財政部 86 年 12 月 26 日臺財稅第 861932850 號函及 95 年 1 月 4 日臺財稅字第 09400659620 號函釋否准訴願人所請，尚嫌率斷，是原處分機關對於訴願人退還溢繳土地增值稅之申請，應作成准予退還之行政處分。從而，應將原處分撤銷。
- 八、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條第 1 項前段之規定，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 戴東麗

委員 蘇嘉瑞

委員 李元德

中 華 民 國 96 年 9 月 6 日

市長 郝龍斌公假

副市長 林崇一 代行

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行