

訴 願 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，不服原處分機關信義分處 96 年 9 月 5 日北市稽信義甲字第 09632249100 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 50 日內另為處分。

### 事 實

- 一、緣訴願人於 64 年 6 月 10 日向案外人○○○購買本市松山區○○段○○地號土地（重劃後地號：本市○○段○○小段○○，面積：1,070 平方公尺，權利範圍：六分之一），並於 64 年 6 月 27 日向原處分機關松山分處申報土地增值稅，惟未辦理土地所有權移轉登記。嗣因本府辦理松山區第 2 期市地重劃，系爭土地於 72 年 5 月 30 日經本府公告重劃確定，並於 73 年 2 月 13 日核發市地重劃負擔總費用證明書予○○○，訴願人並於 73 年 2 月 14 日完成系爭土地所有權移轉登記。
- 二、嗣訴願人因出售系爭土地，於 94 年 5 月 3 日向原處分機關信義分處申報土地移轉現值，經該分處核定按一般用地稅率課徵土地增值稅計新臺幣 2,670 萬 4,240 元，業經訴願人於 94 年 6 月 3 日繳納。惟訴願人於 94 年 10 月 4 日以系爭土地有土地稅法第 39 條第 4 項規定得減徵土地增值稅之事由，向原處分機關信義分處申請退還溢繳土地增值稅。案經原處分機關信義分處審認訴願人並未參與系爭土地市地重劃，不得減除重劃費用，乃以 94 年 10 月 26 日北市稽信義甲字第 09461221200 號函復否准其退稅之申請。訴願人不服，於 94 年 11 月 16 日第 1 次向本府提起訴願，經本府以 95 年 3 月 24 日府訴字第 09427616100 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。」
- 三、原處分機關信義分處乃以 95 年 4 月 11 日北市稽信義甲字第 09560280900 號函另為處分，惟仍否准所請。訴願人不服，於 95 年 5 月 11 日第 2 次向本府提起訴願，經本府以 95 年 7 月 5 日府訴字第 09584313800 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。」嗣經原處分機關信義分處重核後，仍以訴願人並非系爭土地重劃後第 1 次移轉之所有權人，並無土地稅法第 39 條第 4 項規定之適用，以 95 年 7 月 18 日北市稽信義甲字第 09560880500 號函通知訴願人否准其退稅之申請。訴願人仍不服，於 95 年 8 月 21 日第 3 次向本府提起訴願，經本府以 95 年 12 月 6 日府訴字第 09584914000 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 90 日內另為處分。」案經原處分機關信義分處重核後，仍以訴願人所有系爭土地無土地重劃後第 1 次移轉土地減徵土地增值稅之適用，乃以 96 年 9 月 5 日北市稽信義甲字第 09632249100 號函通知訴願人否准其退稅之申請，上開函於 96 年 9 月 7 日送達。訴願人仍有未服，再於 96 年 9 月 29 日第 4 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 條第 1 項第 1 款規定：「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。...」第 30 條第 1 項第 1 款規定：「土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依左列規定：一、申報人於訂定契約之日起 30 日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為準。」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。」平均地權條例第 35 條規定：「為實施漲價歸公，土地所有權人於申報地價稅後之土地自然漲價，應依第 36 條規定徵收土地增值稅。.....」第 42 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。」

內政部 93 年 3 月 24 日臺內地字第 0930060625 號令修正平均地權條例第 42 條第 4 項補充規定（原名稱：平均地權條例第 42 條第 3 項補充規定）第 1 點規定：「本法條第 4 項所稱重劃，包括市地重劃、農地重劃及農村社區土地重劃，所稱重劃土地包括政府機關辦理重劃

之土地及土地所有權人自辦重劃之土地。」第 2 點規定：「本法條第 4 項所稱重劃後第 1 次移轉，係指重劃土地分配結果公告確定日以後之第 1 次移轉。」第 3 點規定：「本法條第 4 項所稱重劃後第 1 次移轉之土地，包括土地整筆 1 次移轉或持分分次移轉者。」第 4 點規定：「經重劃之土地，不論有無負擔重劃費用，其於重劃後第 1 次移轉時，仍應有本法條第 4 項之適用。」第 5 點規定：「經重劃之土地，土地所有權人申請依本法條第 4 項減徵土地增值稅時，應檢附重劃負擔總費用證明書或主管機關核發足資證明該土地為重劃后土地之證明文件。」

### 三、本件訴願理由略謂：

土地重劃是為實際現狀，「退稅名單」是原處分機關信義分處為其公文作業之參考文件，現竟因其參考文件有誤，而將實際已重劃分割之土地視若無睹。又 94 年 11 月 14 日內政部致立委王○○辦公室函件，僅對一般土地「移轉」之文意解釋，對系爭土地之特別複雜情境完全不知，原處分機關信義分處用以認定作為拒退溢繳應退回之土地增值稅實為非常不妥。因系爭土地訴願人早於 64 年 6 月 10 日已實質取得，並因出賣人○○○夫婦 2 人均已往生，再因適逢系爭土地列入重劃禁建等多重因素，故即連不知本案情之內政部亦於致財政部函件中提及○、○兩君其中應有 1 人得申請退回 40% 之土地增值稅。

### 四、卷查本件前經本府以 95 年 12 月 6 日府訴字第 09584914000 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 90 日內另為處分。」撤銷理由略以：「……六、惟查首揭平均地權條例第 42 條第 4 項補充規定（原名稱：平均地權條例第 42 條第 3 項補充規定）係內政部以 77 年 12 月 15 日臺內地字第 661441 號函頒實施，嗣經該部分別以 85 年 12 月 21 日臺內地字第 8588990 函、93 年 3 月 24 日臺內地字第 09300606 25 號令發佈修正在案，此與首揭稅捐稽徵法第 1 之 1 條規定之『財政部依本法或稅法所發佈之解釋函令』，仍屬有別。本件訴願人於 64 年 6 月 10 日向案外人○○○訂約購買系爭土地，並於同年 6 月 27 日向原處分機關松山分處申報土地增值稅，惟並未辦理土地所有權移轉登記，經本府辦理松山區第 2 期市地重劃於 72 年 5 月 30 日公告確定，依卷附地籍資料查詢（土地所有權部）及土地所有權狀等影本，訴願人係於 73 年 2 月 14 日始辦理完成所有權移轉登記（當時上開平均地權條例第 4

2 條第 4 項補充規定尚未函頒實施)，嗣訴願人始於 94 年 5 月 3 日向原處分機關信義分處申報土地移轉現值。則本件是否為『重劃後第 1 次移轉』，應如何適用前揭平均地權條例第 42 條第 4 項補充規定？即有疑義。七、另查『土地所有權人以重劃前土地標示申報移轉現值，其土地所有權於重劃後始申請移轉登記者，仍應有本法條第 3 項規定之適用。此類案件，如原土地所有權人依本法條第 3 項規定辦理退稅時，為避免土地登記機關及稅捐稽徵機關因重劃前後土地標示、面積不同而無法重新核算該重劃后土地之【前次移轉現值】，應由申請人檢附重劃后土地移轉現值申報書辦退稅。』為內政部 85 年 12 月 21 日臺內地字第 8588990 號函修正平均地權條例第 42 條第 3 項補充規定第 6 點所增訂。本件原處分機關以訴願人以自己名義申請退還重劃減徵之土地增值稅，不符前開規定，應係認定原土地所有權人○○○得依前開規定檢附重劃后土地移轉現值申報書辦退稅；惟原處分機關仍以系爭土地重劃前之前次移轉現值即 64 年 6 月公告現值（每平方公尺 484 元）為原地價計算漲價總數額，並據以核算系爭土地增值稅，則系爭土地自 64 年 6 月起至 73 年 2 月之土地增值稅，既非由○○○繳納，應如何申辦退稅？且前開規定係內政部 85 年 12 月 21 日臺內地字第 8588990 號函修正平均地權條例第 42 條第 3 項補充規定第 6 點所增訂，得否溯及適用，亦有究明之必要。是以，本件宜由原處分機關再報請財政部就土地稅法第 39 條第 4 項規定之疑義核釋，以為準駁訴願人退還重劃減徵之土地增值稅申請之依據。……」嗣經原處分機關信義分處以 96 年 9 月 5 日北市稽信義甲字第 09632249100 號函仍維持原核定，其理由略以：「……三、本案經報奉財政部於 96 年 8 月 20 日以臺財稅字第 09604541550 號函復略以：『說明：二、本案可否溯及適用內政部 85 年 12 月 21 日臺內字第 8588990 號函修正平均地權條例第 42 條第 3 項補充規定第 6 點規定，及土地稅法第 39 條第 4 項規定所稱「重劃後第 1 次移轉」應如何認定等節，請依照內政部 96 年 4 月 18 日臺內地字第 0960053644 號函及 94 年 1 月 14 日臺內地字第 0940015300 號函辦理；至於本案前次轉移現值之認定，仍應以前次移轉時核計土地增值稅之現值為準。』四、查內政部 94 年 11 月 14 日臺內地字第 0940015300 號函略以：『說明：三、至本案得否適用土地重劃後第 1 次移轉，而有土地增值稅減免規定之適用疑義部分，按平均地權條例第 62 條規定「市地重劃後，重新分配與原土地所有權人之土地，自分配結果確定之日起，視為其原有土地

。.....」，又同條例第 42 條第 4 項補充規定第 6 點「土地所有權人以重劃前土地標示申報移轉現值，其土地所有權人於重劃後始申請移轉登記者，仍應有本法條第 4 項規定之適用.....」。據此，本案土地若於重劃分配結果確定日之前以重劃前土地標示申報移轉現值，並於分配結果確定之日之後，始申請移轉登記者，依上開補充規定，本案原土地所有權人（○君）仍應有本法條第 4 項規定之使用而得申辦退稅，惟○君再發生土地所有權移轉之部分，應無土地重劃後第 1 次移轉減徵土地增值稅之適用。」內政部 96 年 4 月 18 日臺內地字第 0960053644 號函略以：『.....說明：二、查平均地權條例第 42 條經重劃之土地減徵土地增值稅之立法意旨係將土地因參加重劃所產生之增值予以減徵，俾鼓勵土地所有權人參加重劃，.....如有參與重劃卻未能享受其重劃之優惠，將有違法令鼓勵土地所有權人參與重劃之意旨，亦不符稅賦公平合理原則，是以本案應視平均地權條例第 42 條修正施行日期，予以溯及適用上開補充規定第 6 點。』.....」尚非無據。

五、惟按土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，憲法第 143 條第 3 項定有明文；為實施漲價歸公，土地所有權人自行申報地價後之土地自然漲價，應徵收土地增值稅，亦為平均地權條例第 35 條所明定。是應徵收土地增值稅者，應為非因施以勞力資本而增加之自然漲價部分，故自然漲價之納稅義務人，應限於因自然漲價而獲得利益之人，若未獲得自然漲價之利益，或雖有自然漲價之事實，但其利益已為其後手獲得者，揆諸首開憲法及法律規定與課稅公平之原則，自不得向未獲自然漲價利益之人徵收土地增值稅，否則，後手獲得之自然漲價利益，而由未獲利益之前手繳納土地增值稅，不僅與徵收土地增值稅之本旨不符，尤違課稅公平之原則（行政法院 69 年度判字第 1 號判例理由可資參照）。又司法院釋字第 635 號解釋文肯認財政部 82 年 10 月 7 日臺財稅第 821498791 號函：「取得免徵土地增值稅之農業用地，如經查明係第三者利用農民名義購買，應按該宗土地原免徵之土地增值稅額補稅。」未逾越對人民正當合理課稅範圍。而財政部前開函就土地增值稅之課徵，即採實質認定，而非以登記簿上之所有權人為唯一標準，已臻明確。經查本件訴願人買賣關係，係於 73 年 2 月 14 日完成所有權移轉登記，其取得原因發生日期則為 64 年 6 月 10 日，且於 64 年 6 月 27 日向原處分機關松山分處申報土地增值稅。惟遍觀全卷，就系爭土地原所有權人○○○於土地重劃時是否仍在世？即究

竟係何人參與土地重劃？相關資料付之闕如，又若如訴願人主○○○  
○早已死亡，其自 64 年起已實際管領系爭土地，則訴願人於 73 年間如何辦理所有權登記？凡此疑義均涉及系爭土地 65 年至 73 年間之自然漲價利益，是否由訴願人獲得。是原處分機關就上開疑義，應再予詳查。

六、次按 66 年 2 月 2 日修正發佈之平均地權條例第 42 條第 3 項（現行法第 4 項）及 66 年 7 月 14 日制定公佈之土地稅法第 39 條第 2 項（現行法第 4 項），對重劃後第 1 次移轉之土地均有減徵土地增值稅之相同規定，而本件土地重劃公告確定為 72 年 5 月 30 日，是上開法律自有其適用。惟內政部曾以 77 年 12 月 13 日（77）臺內地字第 661441 號函發佈平均地權條例第 42 條第 3 項（即現行法第 4 項）補充規定，於該補充規定二載明：「本法條所稱『移轉』之日期，應以土地所有權移轉原因發生日期為準。」嗣於 85 年 12 月 21 日該部又以（85）臺內地字第 8588990 號函再次發佈該條項之補充規定，於該補充規定二載明：「本法條第 3 項所稱『重劃後』第 1 次移轉，係指『重劃土地分配結果公告確定日以後』之第 1 次移轉。」雖該補充規定發佈時間在系爭市地重劃公告確定後，然依司法院釋字第 287 號解釋意旨，行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之真意，應自法規生效之日有其適用。是內政部 77 年 12 月 13 日及 85 年 12 月 21 日所發佈之補充規定，自應溯至 66 年 2 月 2 日修正發佈平均地權條例第 42 條第 3 項時有其適用。其後內政部雖再以 93 年 3 月 24 日臺內地字第 0930060625 號令修正平均地權條例第 42 條第 4 項補充規定（原名稱：平均地權條例第 42 條第 3 項補充規定），其與 85 年 12 月 21 日（85）臺內地字第 8588990 號函內容相較，除將平均地權條例第 42 條第 3 項改為第 4 項及另增加「農村社區土地重劃」文字外，餘未有變動。綜上，平均地權條例第 42 條第 4 項所稱之「移轉」乃指土地所有權移轉原因發生日期；「重劃後」則指「重劃土地分配結果公告確定日以後」。然內政部 94 年 11 月 14 日臺內地字第 0940015300 號函略以：「說明：三、至本案得否適用土地重劃後第 1 次移轉，而有土地增值稅減免規定之適用疑義部分，……本案原土地所有權人（○君）仍應有本法條第 4 項規定之使用而得申辦退稅，惟○君再發生土地所有權移轉之部分，應無土地重劃後第 1 次移轉減徵土地增值稅之適用。」似與前揭函釋互有矛盾。是本件宜由原處分機關就內政部 77 年 12 月 13 日（77）臺內地字第 661441 號函、85 年 12 月 21 日

(85) 臺內地字第 8588990 號函、93 年 3 月 24 日臺內地字第 0930060625 號函及 94 年 11 月 14 日臺內地字第 0940015300 號函相關疑義部分再為查證，併查明本件相關事實疑義。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 50 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 陳淑芳  
委員 陳石獅  
委員 陳媛英  
委員 紀聰吉  
委員 程明修  
委員 林明昕  
委員 戴東麗  
委員 蘇嘉瑞  
委員 李元德

中 華 民 國 96 年 12 月 27 日

市長 郝龍斌

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行