

訴 願 人：翁○○

訴 願 代 理 人：楊○○ 律師

訴 願 代 理 人：金○○

訴 願 代 理 人：翁○○

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 97 年 1 月 14 日北市稽信義甲字第 09731012800 號函，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 日向案外人莊○○購買本市松山區興雅段 461 之 2 地號土地（重劃後地號：本市信義段 5 小段 42 之 8，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莊○○，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。訴願人仍有未服，於 96 年 9 月 29 日第 4 次向本府提起訴願，經本府以 96 年 12 月 27 日府訴字第 09670254700 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 50 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 97 年 1 月 14 日北市稽信義甲字第 09731012800 號函通知訴願人否准其退稅之申請。上開函於 97 年 1 月 21 日送達，訴願人仍有未服，再於 97 年 2 月 12 日第 5 次向本府提起訴願，2 月 25 日補具訴願理由，3 月 17 日、4 月 14 日補充訴願理由，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後土地之證明文件。」

三、本件訴願及補充理由略以：

原處分機關信義分處於收到訴願決定書後數日，恣意妄為以相同理由拒絕退還土地增值稅。「繳稅人才有退稅之權益」，本件土地增值稅自始至終只有訴願人繳稅，故得申請退稅者僅訴願人。因訴願人早於 64 年 6 月 10 日已實質取得系爭土地，並因出賣人莊○○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，故連不知本案情之內政部，亦於致財政部函件中提及莊○○與訴願人其中應有 1 人得申請退回百分之四十之土地增值稅。

四、卷查本件前經本府以 96 年 12 月 27 日府訴字第 09670254700 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 50 日內另為處分。」撤銷理由略以：「.....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 82149879 1 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莊○○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，又若如訴願人主張莊○○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 日修正發布之平均地權條例第 42 條第 3 項（現行法第 4 項）及 66 年 7 月 14 日制定公布之土地稅法第 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 號函發布平均地權條例第 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 號函再次發布該條項之補充規定，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。』雖該補充規定發布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 日所發布之補充規定，自應溯至 66 年 2 月 2 日修正發布平均地權

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（莊君）仍應有本法條第 4 項規定之使用而得申辦退稅，惟翁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（台）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……。」

五、嗣經原處分機關信義分處以 97 年 1 月 14 日北市稽信義甲字第 09731012800 號函通知訴願人仍否准其退稅之申請，其理由略以：「……三、經查本案土地原所有權人莊○○係於 80 年 9 月 29 日死亡，系爭土地公告重劃確定日期為 72 年 5 月 30 日，臺北市政府於 73 年 2 月 13 日核發辦理松山區第 2 期市地重劃負擔總費用證明書土地所有權人姓名為莊○○，足見莊君為參加土地重劃之土地所有權人。四、有關土地重劃後第 1 次移轉之認定，依內政部 78 年 8 月 3 日（78）臺內地字第 726841 號函釋略以：『查本法所稱「移轉」之日期，應以土地所有權移轉原因發生日期為準……』復依內政部 85 年 12 月 21 日（85）臺內地字第 8588990 號函釋：『說明五、會商結論：本部 77 年 12 月 15 日臺內地字第 66144 1 號平均地權條例第 42 條第 3 項補（充）規定，修正如下：（一）修正第 2 點為本法第 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。」』… … 本案重劃土地分配結果公告確定日 72 年 5 月 30 日，依平均地權條例第 62 條規定，市地重劃後，重行分配與原土地所有權人之土地，自分配結果確定之日起，視為其原有之土地。是以系爭土地原所

有權人為莊○○，又「移轉」以土地所有權移轉原因發生日期為準，莊○○移轉予翁○○移轉原因發生日（訂約日）為 64 年 6 月 10 日，即為重劃後第 1 次移轉，依前開函釋規定，土地增值稅納稅義務人為莊○○君，莊君得依平均地權條例第 42 條第 4 項之規定，申辦土地增值稅減徵。……五、綜上，臺端於 94 年 5 月 3 日申報移轉系爭土地，並無土地重劃後第 1 次移轉減徵土地增值稅規定之適用，至本案前次移轉現值之認定，依財政部 96 年 8 月 20 日臺財稅字第 09604541550 號函釋，仍應以前次移轉時土地增值稅之現值為準… …。」尚非無據。

六、惟查內政部 96 年 4 月 18 日臺內地字第 0960053644 號函釋指出，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，以增進土地利用效益，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。而有關土地增值稅之課徵，依財政部 82 年 10 月 7 日臺財稅第 821498791 號函釋：「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。」乃採實質認定，且前開財政部函釋業經司法院釋字第 635 號解釋肯認未逾越對人民正當合理課稅範圍，是土地增值稅之課徵，財政部前開函釋意旨非以登記簿上之所有權人為唯一認定標準，已臻明確。查本件雖經原處分機關查得系爭土地經本府於 73 年 2 月 13 日核發辦理松山區第 2 期市地重劃負擔總費用證明書所載土地所有權人姓名為莊○○，惟按行政程序法第 9 條規定，行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利情形，一律注意，本件訴願人主張其於 64 年 6 月 10 日已實質取得系爭土地，且為實質繳納土地增值稅之人，原處分機關信義分處自應請訴願人提出其始為實際參加系爭土地重劃之所有權人之具體事證供核，以判斷其主張是否屬實後再為處分，然信義分處未審及此即遽為不利訴願人之認定，尚嫌率斷，此部分容有再予查證之必要。

七、復查原處分機關既依內政部 78 年 8 月 3 日（78）臺內地字第 726841 號、85 年 12 月 21 日（85）臺內地字第 8588990 號函釋意旨，認平均地權條例第 42 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，則原處分機關信義分處重為之 97 年 1 月 14 日北市稽信義甲字第 09731012800 號函以系爭重劃土地分配結果公告

確定日（72年5月30日）前之64年6月10日為「重劃後」第1次移轉，此適用前開函釋之結果，是否有再予斟酌之餘地？又原處分機關於訴願人提起本次訴願後，以97年4月7日北市稽法甲字第09730538501號函向內政部查詢77年12月13日（77）臺內地字第661441號函及78年8月3日（78）臺內地字第726841號函釋是否仍有適用，經該部以97年4月10日內授中辦地字第0970044343號函復略以：「……說明…….二、本部77年12月15日臺內地字第661441號函頒『平均地權條例第42條第3項補充規定』，曾於85年修正後，再於93年修正並更名為『平均地權條例第42條第4項補充規定』，目前仍然適用中，其內容可至本部地政司地政法規全球資訊網查詢。另78年8月3日臺內地字第726841號函內容，於本部81年修正『市地重劃實施辦法』時，業已將其參考納入新增之第36條條文內，嗣後本部並配合於整理地政法令彙編時將該函予以停止適用。」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（莊君）仍應有本法條第4項規定之使用而得申辦退稅，惟翁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。本府96年12月27日府訴字第09670254700號訴願決定撤銷意旨已指明此部分應由原處分機關予以查明，惟原處分機關信義分處重為本件處分，顯未依前揭本府訴願決定撤銷意旨，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，即遽予維持原處分，殊非妥適。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。

八、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。

訴願審議委員會代理主任委員 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 戴東麗
委員 蘇嘉瑞
委員 李元德

中 華 民 國 97 年 9 月 11 日

市長 郝龍斌

訴願審議委員會代理主任委員 王曼萍 決行