

訴 願 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，不服原處分機關民國 97 年 10 月 30 日北市稽信義甲字第 0973035190

0 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、訴願人於民國（下同）64 年 6 月 10 日立約向案外人莊○○購買本市松山區興雅段 461-2 地號土地（重劃後地號：本市信義段 5 小段 42-8 地號，面積：1,070 平方公尺，權利範圍：六分之一，下稱系爭土地），雖於 64 年 6 月 27 日向原處分機關松山分處申報土地現值及土地增值稅，惟訴願人遲未辦理系爭土地之所有權移轉登記，經過 6 年多後，嗣逢臺北市政府辦理松山區第 2 期市地重劃，依行為時平均地權條例第 59 條規定，以 71 年 6 月 24 日府地重字第 25462 號公告系爭土地所在之市地重劃區內之土地自 71 年 7 月 1 日至

72

年 12 月 31 日止，計 1 年 6 個月，禁止土地移轉、分割、採取土石及變更地形，旋臺北市政

府於 72 年 5 月 30 日辦理重劃分配決定（並自是日發生確定之效力），嗣於 73 年 2 月 13 日核

發市地重劃負擔總費用證明書予莊○○，以利土地所有權人於重劃後第 1 次移轉土地所有權時，向稅捐稽徵機關申請減徵土地增值稅在案。

二、嗣訴願人於 73 年 2 月 14 日始向地政機關辦理系爭土地之所有權移轉登記完竣，訴願人於 94 年 5 月 2 日立約出售系爭土地，並於 94 年 5 月 3 日向原處分機關信義分處申報土地現值，

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，並辦理所有權移轉登記完竣。

三、訴願人嗣於 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，經原處分機關信義分處審認訴願人並未參與系爭土地之市地重劃，依法不得減徵重劃費用，乃以 94 年 10 月 26 日北市稽

信義甲字第 09461221200 號函復訴願人否准其退稅之申請。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。」

四、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，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，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，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，訴願人仍表未服，於 97 年 2 月 12

日

第 5 次向本府提起訴願，經本府以 97 年 9 月 11 日府訴字第 09770151400 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，審認參與系爭土地重劃之土地所有權人為莊○○，並非訴願人，訴願人於 94 年 5 月 2 日立約出售系爭土地，並無土地稅法第 39 條第 4 項規定，關於重劃後土

地

甲

第 1 次移轉時，其土地增值稅減徵百分之四十之適用，乃以 97 年 10 月 30 日北市稽信義

字第 09730351900 號函通知訴願人否准其退稅之申請。訴願人猶表不服，於 97 年 12 月 1 日第 6 次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

- 一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其對外所為之決定，視為原處分機關之處分，合先敘明。
- 二、按稅捐稽徵法第 28 條第 1 項、第 2 項規定：「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。」「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。」

行為時稅捐稽徵法第 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，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，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三十日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為準。二、申報人逾訂定契約之日起三十日始申報者，以受理申報機關收件日當期之公告土地現值為準。三、遺贈之土地，以遺贈人死亡日當期之公告土地現值為準。四、依法院判決移轉登記者，以申報人向法院起訴日當期之公告土地現值為準。五、經法院拍賣之土地，以拍定日當期之公告土地現值為準。但拍定價額低於公告土地現值者，以拍定價額為準；拍定價額如已先將設定抵押金額及其他債務予以扣除者，應以併同計算之金額為準。六、經政府核定照價收買或協議購買之土地，以政府收買日或購買日當期之公告土地現值為準。但政府給付之地價低於收買日或購買日當期之公告土地現值者，以政府給付之地價為準。」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、申報人逾訂定契約之日起三十日始申報者，以受理申報機關收件日當期之公告土地現值為準。三、遺贈之土地，以遺贈人死亡日當期之公告土地現值為準。四、依法院判決移轉登記者，以申報人向法院起訴日當期之公告土地現值為準。五、經法院拍賣之土

地，以拍定日當期之公告土地現值為準。但拍定價額低於公告土地現值者，以拍定價額為準；拍定價額如已先將設定抵押金額及其他債務予以扣除者，應以併同計算之金額為準。六、經政府核定照價收買或協議購買之土地，以政府收買日或購買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，於重劃後第一次移轉時，其土地增值稅減徵百分之四十。」第 49 條第 2 項前段規定：「權利人及義務人應於繳納土地增值稅後，共同向主管地政機關申請土地所有權移轉或設定典權登記。」

土地稅法施行細則第 47 條規定：「本法第三十一條所稱土地漲價總數額，在原規定地價後曾經移轉之土地，於所有權移轉或設定典權時，以其申報移轉現值超過前次移轉時申報之現值之數額為準。」

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，應依第三十六條規定徵收土地增值稅.....。」第 42 條第 4 項規定：「經重劃之土地，於重劃後第一次移轉時，其土地增值稅減徵百分之四十。」

69 年 1 月 25 日修正之平均地權條例第 59 條規定：「重劃地區選定後，直轄市或縣（市）政府得報經上級政府核定後公告禁止該地區之土地移轉、分割設定負擔、新建、增建及採取土石或變更地形。但禁止期間不得超過一年六個月。」

61 年 11 月 11 日修正之實施都市平均地權條例第 40 條第 1 項規定：「都市土地所有權移轉或設定典權時，權利人及義務人應使用公定契紙，於訂定契約之日起三十日內，檢同契約及有關文件共同申請土地權利變更，或設定典權登記並同時申報其土地現值，無義務人時，由權利人申報之。」第 44 條規定：「土地因買賣而移轉，買受人逾期不申請登記，經查明令其申請者，其應徵收之土地增值稅，應由買受人代為繳納。」

民法第 758 條規定：「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。」第 759 條規定：「因繼承、強制執行、公用徵收或法院之判決，於登記前已取得不動產物權者，非經登記，不得處分其物權。」

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：「本法條第四項所稱重劃，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：「本法條第四項所稱重劃後第一次移轉，係指重劃土地分配結果公告確定日以後之第一次移轉。」第 3 點規定：「本法條第四項所稱重劃後第一次移轉之土地，包括土地整筆一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，其於重劃後第一次移轉時，仍應有本法條第四項之適用。」第 5 點規定：「經重劃之土地，土地所有權人

申請依本法條第四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。」第 6 點規定：「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，仍應有本法條第四項規定之適用。此類案件，如原土地所有權人依本法條第四項規定辦理退稅時，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後土地之前次移轉現值，應由申請人檢附重劃後土地移轉現值申報書辦退稅。」

三、本件訴願理由略以：

(一) 本件應探究者，應在於「重劃後第 1 次移轉」所指「移轉」究何所指及訴願人是否為實質參與重劃之人？土地重劃乃政府機關發動之行政措施，是否參與土地重劃並非土地所有權人所能自行決定。本件莊○○當時為掛名之所有權人，未參與重劃，訴願人始為實際參與重劃之人。訴願人所購買土地因重劃結果，面積由 85.254 坪變為 53.946 坪，僅約原土地面積的 63%，減少高達 31.308 坪，土地面積減少之不利益係由訴願人承擔，益可證訴願人為實際參與市地重劃之人。

(二) 依原處分機關認定「前次移轉之原地價」既為民國 64 年之地價，顯見系爭土地於 64 年已移轉予訴願人，故自 64 年起之漲價歸公部分，應由訴願人於再次移轉時繳納土地增值稅，而 64 年迄至 94 年間訴願人未再申報任何移轉，則訴願人於 94 年 5 月之申報移轉

，為何非屬民國 72 年重劃後第 1 次移轉？

(三) 原處分機關既以 64 年申報之地價據以計算至 94 年間之土地漲價幅度，作為課徵土地增值稅之基準，惟另一方面於是否適用重劃後第 1 次移轉以增減土地增值稅時，復不論其計算土地增值稅之起始點，而徒以重劃土地前後土地分配對照清冊記載，無訴願人之名義，即認訴願人不符減徵條件，其認定不無矛盾。

(四) 又原處分機關認定重劃後第 1 次移轉之事實發生於 73 年 2 月 14 日，即莊○○移轉所有權

登記於訴願人之日期，並認定莊君為退稅之人，惟莊君並無繳交任何土地增值稅，既未繳稅，何來退稅？原處分機關一面認定莊君始為適用退稅之人，但就如何計算、基準為何等問題，迴避不談，亦可證其理屈。

(五) 本件訴願人於 64 年即買受系爭土地，並繳納土地增值稅，至 94 年間出售該土地，應符合土地稅法、平均地權條例所指重劃後第 1 次移轉，原處分機關未予減徵，其適用法令顯有錯誤。

四、查本件前經本府以 97 年 9 月 11 日府訴字第 09770151400 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：「……六、惟查

內政部 96 年 4 月 18 日臺內地字第 09600 53644 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

地 中辦地字第 0970044343 號函復略以：『……說明……二、本部 77 年 12 月 15 日臺內

9 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

3 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
於 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，

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
85889

90 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
09400153

00 號函相關疑義部分再為查證，即遽予維持原處分，殊非妥適。……。」

五、嗣經原處分機關信義分重為處分仍否准訴願人退稅之申請，其理由為：（一）訴願人於
64 年 6 月 10 日與莊○○君訂定系爭土地買賣契約，雖生債權債務之效力，然因未辦理土
地所有權移轉登記，依民法 758 條規定，訴願人於 64 年 6 月 10 日至 73 年 2 月 14 日辦理
所有

權移轉登記前，並未取得系爭土地之所有權。本件系爭土地係於 72 年 5 月 30 日由臺北市
政府為重劃分配確定，是參與系爭土地重劃之土地所有權人為莊○○，並非訴願人。（
二）本案莊○○於重劃分配確定之日（即 72 年 5 月 30 日）後，始將系爭土地於 73 年 2
月 14

日辦理所有權移轉登記予訴願人，依內政部 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 項補充規定第 6 點規定，該次所有權移轉登記發生在重劃後，
故有土地稅法第 39 條第 4 項規定關於重劃後第 1 次移轉減徵土地增值稅之適用，嗣訴願人

於 94 年 5 月 3 日再行申報移轉系爭土地，乃屬重劃後第 2 次移轉，而與前揭土地稅法減徵

土地增值稅之規定不合。(三) 本案前次移轉現值之認定，因訴願人與莊○○於 64 年 6 月 10 日訂約，於 64 年 6 月 27 日申報系爭土地之土地現值及土地增值稅，嗣訴願人於 94 年

5 月 3 日申報移轉系爭土地之土地現值及土地增值稅，依財政部 88 年 8 月 3 日臺財稅第 8819

32091 號、96 年 8 月 20 日臺財稅字第 09604541550 號函釋意旨，應以前次移轉時核計土地

增值稅之現值，即 64 年 6 月作為前次移轉現值。原處分機關重為處分時，乃依行為時稅捐稽徵法第 28 條規定，核認本案訴願人並無溢繳土地增值稅之情事，遂否准訴願人退還土地增值稅之申請，自屬有據。

六、至訴願人主張系爭土地所有權移轉登記之移轉原因發生日期為 64 年 6 月 10 日，且原處分機關亦以 64 年之地價為前次移轉之原地價，是訴願人於該日已實際取得系爭土地之所有權，系爭土地於 64 年買入後至 94 年間出售前，未曾有所有權移轉，94 年之出售應符合土地稅法、平均地權條例所指重劃後第 1 次移轉，原處分機關未予減徵，適用法令顯有錯誤等語。按民法第 758 條規定，不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。經查本件訴願人因買賣於 73 年 2 月 14 日始完成系爭土地所有權之移轉登記，故其於 73 年 2 月 14 日始取得系爭土地之所有權，至為顯然；又雖訴願人取得系爭土地所有權移轉登記之移轉原因發生日期雖為 64 年 6 月 10 日，然依行為時實施都市平均地權條例第 40 條規定，訴願人及莊○○應使用公定契紙，於訂定契約之日起 30 日內，檢同契約及有關文件共同申請土地權利變更登記並同時申報土地現值，惟訴願人與莊○○於 64 年 6 月 27 日申報土地現值，然並未依前開規定之期間內辦理所有權移轉登記，訴願人主張其於 64 年 6 月 10 日已取得系爭土地之所有權，不足採據；另系爭土地為本市松山區第 2 期（信義計畫）市地重劃之土地，經臺北市政府於 72 年 5 月 30 日公告重

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○○，訴願人並未就其為實際參加系爭土地重劃之所有權人提出具體事證供核。又訴願人於 73 年 2 月 14 日始取得系爭土地之所有權，並於 94 年 5 月間因買賣為所有權移轉登記，已非 72 年 5 月 30 日公告重

重

劃確定後第 1 次移轉，故無土地稅法第 39 條第 4 項規定減徵土地增值稅之適用。至原處分機關信義分處依土地稅法第 30 條第 1 項第 1 款規定，以 64 年 6 月 10 日訂約當期之公告

土地

現值為其申報移轉現值，並以該申報移轉現值為其 94 年 5 月 3 日申報土地移轉現值之前次移轉現值，計算其應繳納之土地增值稅，並無違誤。從而，原處分機關信義分處否准訴願人申請退還其溢繳之土地增值稅之處分，揆諸首揭規定，並無不合，應予維持。

七、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 陳 業 鑫
副主任委員 王 曼 萍
委員 劉 宗 德
委員 陳 石 獅
委員 陳 媛 英
委員 紀 聰 吉
委員 戴 東 麗
委員 林 勤 綱
委員 柯 格 鐘
委員 葉 建 廷
委員 范 文 清

中 華 民 國 98 年 4 月 16 日

市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 陳業鑫決行

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)