臺北市政府 98.12.31.　府訴字第 09870148800 號訴願決定書

訴　　願　　人　李○○
訴 願 代 理 人　林○○
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 98 年 10 月 12 日北市稽法乙字第 09831721800 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

訴願人於民國（下同）98 年 8 月 3 日立約出售本市○○區○○段○小段○○○地號持分土地（宗地面積為 1,644 平方公尺，權利範圍 9/36，持分面積為 411 平方公尺，下稱系爭土地）予案外人○○○，並於同日向原處分機關士林分處申報土地現值，經該分處核定系爭土地因屬長期持有土地移轉案件，依 94 年 1 月 30 日修正公布土地稅法第 33 條及財政部 94 年 3 月 17 日臺財稅字第 09404517050 號令規定，以系爭土地第 1 次規定地價日（59 年 7 月）至訴願人向士林分處申報土地移轉現值之申報日止為訴願人持有系爭土地起訖時點，核定系爭土地持有年限為 39 年，適用土地稅法第 33 條第 7 項規定，就其土地增值稅超過同法條第 1 項最低稅率部分減徵 30%，並按一般用地稅率核課系爭土地土地增值稅新臺幣（下同）210 萬 8,273 元。訴願人不服，於 98 年 8 月 13 日向該分處申請查對更正，經該分處以 98 年 8 月 17 日北市稽士林甲字第 09831091000 號函復訴願人否准所請。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 98 年 10 月 12 日北市稽法乙字第 09831721800 號訴願決定書復查決定：「復查駁回。」上開決定書於 98 年 10 月 14 日送達，訴願人仍表不服，於 98 年 10 月 20 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按土地稅法第 2 條第 1 項規定：「本法之主管機關：在中央為財政部；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。」第 3 條第 1 項第 1 款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」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 31 條第 1 項第 1 款、第 2 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。

」「前項第一款所稱之原規定地價，依平均地權條例之規定.... ..。」第 33 條第 1 項、第 7 項及第 8 項規定：「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，除按前二款規定分別辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之四十。」「持有土地年限超過三十年以上者，就其土地增值稅超過第一項最低稅率部分減徵百分之三十。」「持有土地年限超過四十年以上者，就其土地增值稅超過第一項最低稅率部分減徵百分之四十。」

財政部 89 年 8 月 9 日臺財稅第 0890455166 號函釋：「主旨：有關土地移轉後經地政機關重

測致面積有增減，於再行移轉時，其『前次移轉現值』應如何計算乙案，參照本部 71 年 2 月 18 日臺財稅第 31114 號函及 74 年 12 月 30 日臺財稅第 26903 號訴願決定書函釋規定，應以其前次移轉時所核定之土地移轉現值為其前次移轉現值。說明：二、查本部 71 年 2 月 18 日臺財稅第 31114 號訴願決定書函所稱『前次移轉核計土地增值稅之現值』係指以每一筆土地之每平方公尺單價為計算標準所核計之土地現值，即單價乘以面積之現值，是以，『前次移轉現值』依上開函釋應為一總值之概念，故因重測致面積有增減，於再行移轉時，其前次移轉現值，應以該筆土地前次移轉時所核定之土地移轉現值（即以重測前面積乘上每平方公尺單價）為準.....。」

94 年 3 月 17 日臺財稅字第 09404517050 號令釋：「土地稅法第 33 條修正條文增列關於長期

持有土地者予以減徵土地增值稅之規定，業於 94 年 1 月 30 日公布，並自 2 月 1 日生效。

上述條文修正生效後之長期持有

土地移轉案件，有關其持有年限起、迄之認定時點，應依下列規定辦理：一、土地持有期間之起算點：（一）依民法第 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。』，故於一般情形下，係以登記日為取得土地所有權之時點；另同法第 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。』，準此，則應以該繼承等原因事實或法律行為發生致產權實際變動時，為取得不動產物權之時點。據上，其持有期間之起算點分別為：1. 因一般合意移轉及形成判決以外之判決而取得者，為完成移轉登記之日。2. 因繼承而取得者，為繼承發生之日。3. 因執行機關拍賣而取得者，為

領得權利移轉證書之日。但稽徵機關就該日期之查證有困難者，得以權利移轉證書所載核發日期為準。4.因徵收而取得者，為補償費發給完竣之日。但稽徵機關就該日期之查證有困難者，得以徵收公告期滿第 15 日為準。5.因法院之形成判決而取得者，為判決確定之日。（二）惟為符合實質課稅原則及公平原則，凡於第 1 次規定地價（以下簡稱原規定地價）前取得土地所有權，而於原規定地價後第 1 次移轉應課徵土地增值稅案件，為原規定地價之日。（三）信託土

地、配偶相互贈與之土地、農業用地等不課徵或公共設施保留地免徵土地增值稅案件，於再移轉並應課徵土地增值稅時，其持有期間以第 1 次不課徵或免徵土地增值稅前取得土地所有權之時點為準；惟如其

取得所有權之時點在原規定地價之前者，以原規定地價之日起算.....。」

二、本件訴願理由略以：解釋令牴觸法律者，無效。訴願人於 57 年 11 月 21 日登記取得所有權至申報土地增值稅日止，已經持有 40 年餘。原處分機關依據財政部 94 年 3 月 17 日令釋認

定持有日是以原規定地價之日起算（原規定地價日為 59 年 7 月），故 59 年 7 月至申報土地

增值稅日止，僅有 39 年餘，然法律條文並無明文規定：「持有日是以原規定地價之日起算」。訴願人不解：為符合實質課稅原則及公平原則，即可棄法律而就解釋令嗎？後法優先於前法，特別法優先於普通法。為符合實質課稅原則及公平原則，為何不直接制定法律條文明確規定持有日以原規定地價之日起算，才能讓人信服。

三、查系爭土地於 71 年 9 月重測前為本市士林區溪洲底段浮洲子小段 97、97-1 地號等 2 筆土地，宗地面積分別為 475 平方公尺及 1,125 平方公尺，共計 1,600 平方公尺，訴願人於 57 年 11 月 21 日登記取得上開 2 筆土地，系爭土地重測後面積為 1,644 平方公尺。訴

願人於 98 年 8 月 3 日立約出售系爭土地，並於同日向原處分機關士林分處申報土地現值，該分處審認上開 2 筆重測前土地係於 59 年 7 月第 1 次規定地價，乃依土地稅法第 31 條第 1 項第 1 款規定，核算系爭土地之漲價總數額。又因系爭土地屬長期持有土地移轉案件，依 94 年 1 月 30 日修正公布土地稅法第 33 條及財政部 94 年 3 月 17 日臺財稅字第 0940451705 0 號令釋規定，以系爭土地第 1 次規定地價日（59 年 7 月）至訴願人向士林分處申報土地移轉現值之申報日止為訴願人持有系爭土地起訖時點，核定系爭土地持有年限為 39 年，適用土地稅法第 33 條第 7 項規定，就其土地增值稅超過同法條第 1 項最低稅率部分減徵 30%，並按一般用地稅率課徵土地增值稅計 210 萬 8, 273 元，有系爭土地之土地登記謄本、土地增值稅（土地現值）申報書、重測前土地公告現值及公告地價查詢畫面及重測前、後都市土地卡等影本附卷

可稽，原處分自屬有據。

四、至訴願人主張原處分機關依據財政部 94 年 3 月 17 日令釋認定持有日以原規定地價之日為 59 年 7 月，故僅有 39 年餘，但法律條文並無明文規定持有日以原規定地價之日起算等語。經查，行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用，有司法院釋字第 287 號解釋意旨可參

。準此，財政部 94 年 3 月 17 日臺財稅字第 09404517050 號訴願決定書令釋僅係闡明土地稅法相關法規原意，原處分機關並非以該令釋作為課徵訴願人所有系爭土地土地增值稅之法律依據，而係依土地稅法第 33 條等規定作為核課處分之依據，故並無增加法律所無之限制問題。次按 94 年 1 月 30 日修正公布上開土地稅法第 33 條第 6 項至第 8 項之立法目的，旨在降低土地增值稅倍數累進稅率對長期持有土地者，所產生之租稅不公平，對持有年限超過 20 年以上者，就其土地增值稅超過最低稅率部分減徵 20 %，持有年限超過 30 年以上者，就其土地增值稅超過最低稅率部分減徵 30%，持有年限超過 40 年以上者，就其土地增值稅超過最低稅率部分減徵 40%。另因土地增值稅之課徵，係以該土地已規定地價為要件，經規定地價後第 1 次移轉課徵土地增值稅時，其土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉時，經核定之申報移轉現值減除其原規定地價或前次移轉現值，為漲價總數額，再按其漲價倍數適用累進稅率，故在土地規定地價以前，土地所有權人即使因持有土地獲有漲價利益，亦因未規定地價而不予課徵土地增值稅，則既未就規定地價以前持有土地之漲價利益課徵土地增值稅，自亦無減徵土地增值稅之問題，亦無所謂持有期間愈長，適用累進稅率愈高之情形，此與上述修正增訂土地稅法第 33 條第 6 項至第 8 項所欲規範因持有土地期間愈長稅負愈重之情況顯不相同，因此，上開法條規定持有土地期間應不包括規定地價前之持有期間，而應自規定地價後起算其長期持有土地之期間，方符其立法意旨。故財政部本於中央主管機關協助下級機關行使職權，以 94 年 3 月 17 日臺財稅字第 09404517050 號令釋：「土地稅法第 33 條修正條文增列關於長期持有土地者予以減徵土地增值稅之規定 ..... 有關其持有年限起、迄之認定時點，應依下列規定辦理：.....（二）惟為符合實質課稅原則及公平原則，凡於第 1 次規定地價（以下簡稱原規定地價）前取得土地所有權，而於原規定地價後第 1 次移轉應課徵土地增值稅案件，為原規定地價之日.....。」經核與上述修正增訂土地稅法第 33 條第 6 項至第 8 項規定之立法意旨無違，並符合實質課稅及公平原則。有臺北高等行政法院 98 年 8 月 12 日 98 年度訴字第 827 號判決意旨可資參照。是

本件訴願人雖於 57 年 11 月 21 日取得系爭土地，然該土地當時尚未規定地價，系爭土地於 59 年 7 月始第 1 次規定地價，其於 59 年 7 月之前並無因持有土地而有漲價利益應課徵土地增值稅問題，即無所謂持有期間愈長，適用累進稅率越高之情形，是訴願

人所有系爭土地於未規定地價前之持有期間，既無漲價利益應課徵土地增值稅之情形，該持有期間即無減徵土地增值稅之問題，自不宜將該未規定地價之持有期間認定屬土地稅法第 33 條修正增列第 6 項至第 8 項規定所稱之持有期間，而准其適用長期持有減徵稅率之規定。原處分機關適用首揭財政部 94 年令釋規定，以訴願人持有系爭土地期間之起算點，自應以 59 年 7 月第 1 次規定地價之日起算，至 98 年 8 月 3 日申報之日止共計 39 年餘，依土地稅法第 33 條第 7 項規定，就其土地增值稅超過同法條第 1 項最低稅率部分減徵 30% 計算核課系爭土地土地增值稅，並無違誤。是訴願主張，不足採憑。從而，原處分機關士林分處核定課徵訴願人系爭土地土地增值稅 210 萬 8,273 元，及原處分機關復查決定駁回復查之申請，揆諸首揭規定及財政部函、令釋意旨，均無不合，應予維持。

五、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　12　月　31　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）