

彰化縣政府訴願決定書（案號 98-410）

府法訴字第 0980065105 號

訴 願 人：○○○

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因原地價事件，不服原處分機關 98 年 2 月 5 日彰稅土字第 0981700317B 號函所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人之母○○○○原所有坐落本縣彰化市○○段 1099 地號土地（下稱：系爭土地），原地價為 59 年 8 月每平方公尺新臺幣（以下同）42.6 元，於 92 年 9 月 10 日以買賣方式移轉應有部分 9/19760 予訴願人，並按當期公告現值每平方公尺 2 萬 2,000 元核定土地增值稅。同日訴願人及其母○○○○再向案外人○○○、○○○購買本縣彰化市○○口段 366-3、366-21 地號土地，持分各為 5/5880、5875/5880，形成上開 3 筆地號土地由訴願人及其母○○○○共有之關係後，旋於 92 年 9 月 19 日辦理共有物分割，分割後系爭土地分別由○○○○及訴願人取得持分各為 5925/19760、13835/19760，同時藉由分割改算過程，其原地價分別墊高為每平方公尺 215 元及 2 萬 5,386.9 元。嗣訴願人復於 93 年 4 月 13 日將其分割取得系爭土地之 13835/19760 持分中之 125/19760 持分，分別申報贈與案外人○○○65/19760、○○○60/19760，再次形成系爭土地與位於保護區林地目之農地，即不課徵土地增值稅之臺北縣蘆竹鄉○○○段○○○小段 515-8 地號土地由訴願人、其母○○○○及○○○、○○○共有關係後，於 93 年 4 月 26 日辦理共有物分割，由訴願人取得系爭土地全部，且原地價調整為每平方公尺 2 萬 2,224.4 元。原處分機關因查上揭過程，顯係利用分割改算地價之規定，墊高系爭土地之前次移轉現值，乃依實質課稅原則，核定系爭土地原地價應維持共有物分割前之原規定地價或前次移轉現值，即系爭土地 19626/19760 持分應維持於

59年8月每平方公尺42.6元、9/19760持分土地應維持於92年9月每平方公尺2萬2,000元，125/19760持分土地應維持於93年4月每平方公尺2萬5,386.9元，並以98年2月5日彰稅土字第0981700317B號函通知本縣彰化地政事務所及副知訴願人。訴願人不服其中系爭土地19626/19760持分維持於59年8月每平方公尺42.6元所為之部分處分，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨及補充理由略謂：

- (一) 本件訴願人分割土地發生期間係在92年9月間，而原處分機關所引述之財政部函釋係為93年9月15日，其以發布時間在後之函釋，規範發生在前之課稅事實，顯然不當，有違人民信賴保護原則，亦有違稅捐法定主義之規定。
- (二) 前揭財政部93年9月15日台財稅字第09304544390號函釋顯然增加或改變原有法條規範要件，依中央法規標準法之規定，函釋與法律牴觸應認為無效，原處分機關以違法、無效之函釋作成行政處分，係為違法不當，應予撤銷。
- (三) 本件土地分割期日為92年9月間，原處分機關於98年2月5日方發函更改原地價時間及價額，距原因發生日及移轉登記日均已逾5年以上期間，原處分機關於此時方為變更處分，顯然破壞法之安定性，違反行政程序法關於時效完成不得再變更之規定云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 系爭土地係於92年9月10日以買賣移轉極少持分(9/19760)後，旋即於同年9月19日與本轄彰化市○○○段366-3、366-21地號土地辦理共有物分割，復於93年4月13日以贈與移轉系爭土地持分125/19760後，又於同年4月26日與臺北縣蘆竹鄉○○○段○○○小段515-8地號不課徵土地辦理共有物分割，分割後訴願人取得系爭應稅土地全部，而原地價由每平方公尺42.6元，遽為提高至2萬2,224.4元，顯利用土地分割改算地價

方式，墊高系爭應稅土地之前次移轉現值，綜觀前揭土地交易、共分過程，實為取巧規避土地增值稅之脫法行為，違反租稅法之立法意旨，自無信賴保護原則之適用，是本局按財政部函釋，依實質課稅原則及課稅公平原則，原地價以共有物分割前之原規定地價或前次移轉現值，並無違誤。

- (二) 財政部本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及課稅公平等重要事由，作充分具體之考量後，以 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號及 93 年 9 月 15 日台財稅字第 09304544390 號函釋重申實質課稅原則之意涵及是類案件之處理原則，並自法規生效之日起有其適用（司法院釋字第 287 號解釋參照），尚無違反法律不溯及既往原則。且該令釋規定旨在貫徹實質課稅原則，為防止土地增值稅逃漏及維持課稅公平所必要，並未增加法律所定人民納稅義務，與憲法第 19 條並無牴觸，自可適用，最高行政法院 97 年度判字第 1063 號判決參照。
- (三) 另本案僅係調整原地價，與稅捐稽徵法第 21 條規定之 5 或 7 年核課期間無涉，並無訴願人所稱於時效完成不得再變更之情事云云。

理 由

- 一、按土地稅法第 28 條前段規定：「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。」。

次按平均地權條例施行細則第 23 條規定：「已規定地價之土地分割時，其分割後各宗土地之原規定地價或前次移轉申報現值、最後一次申報地價及當期公告土地現值之總和，應與

該土地分割前之地價數額相等。分割後各宗土地之原規定地價或前次移轉申報現值、最近一次申報地價及當期公告土地現值，地政機關應通知稅捐稽徵機關及土地所有權人。」。

再按財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令釋：「原持有應稅土地之土地所有權人，利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之土地，取巧安排形成共有關係，經分割後再移轉應稅土地者，無論再移轉時之納稅義務人是否為原土地所有權人名義，依實質課稅原則及土地稅法第 28 條、第 31 條規定，該土地於分割後再移轉時，應以其分割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；本解釋令發布前類此上開經共有物分割且再移轉之案件，應依上述規定補徵其土地增值稅。」及 93 年 9 月 15 日台財稅字第 09304544390 號函釋：「有關納稅義務人利用應稅與免稅土地辦理共有物分割，墊高應稅土地前次移轉現值，嗣再申報移轉該應稅土地時，可否不以地政機關分割改算後之地價認定其前次移轉現值？並通知參與共有土地分割之農業用地所屬地政機關及稅捐稽徵機關更改該等土地之前次移轉現值一案，復請查照。…說明三、個案如依上開規定採實質課稅原則，以共有土地分割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，基於課稅公平原則，併同該應稅土地辦理共有物分割之其他土地之原地價，應予更改或通知該其他土地所屬稽徵機關更改為分割前之原規定地價或前次移轉現值，並將更改之結果通知地政機關。」。

- 二、查平均地權條例施行細則第 23 條規定是為計算已規定地價之土地分割時，其分割後各宗土地之原規定地價或前次移轉申報現值、最近一次申報地價及當期公告土地現值，而內政部頒訂「土地分割改算地價原則」，係俾利計算共有土地分割後之原地價（即原規定地價、前次移轉現值）。故在一般情形下，土地分割後移轉所有權時，稅捐稽徵機關以地政機關按前開土地分割改算地價原則規定分算之前次移轉現值，

與以分割前各筆土地之前次移轉現值，因二者核計之土地增值稅數額並無明顯差距，稅捐稽徵機關基於便宜計算，慣以前開地政機關分算之「前次移轉現值」數額核定土地增值稅；實則土地分割改算地價原則僅係對於土地分割時，其分割後土地之原規定地價（或前次移轉現值）、最近一次申報地價及當期公告土地現值如何分割改算所為之規定，其目的亦有將共有土地分割前多數前次移轉現值調和為單一數據方便登錄在分割後之各宗土地登記簿之用意；至土地所有權之移轉，其土地漲價總數額之計算，則應依土地稅法第 31 條之規定辦理，是有關分割改算乃為地政機關之權責，而課徵土地增值稅則屬稅捐稽徵機關之職責，故關於土地增值稅之計算，最終仍應依據土地稅法之相關規定為之。再查，土地增值稅係配合全面實施平均地權政策，本於漲價歸公之精神而課徵之稅捐；至於共有物分割因是消滅共有狀態之方式，亦即共有物分割結果，僅是將共有人之共有權變更為單獨所有，故除共有物分割前後各土地所有人取得之土地價值不等，該取得土地價值減少者，就其減少部分，因實質上含有以買賣或贈與等原因為移轉外，共有土地之分割因非屬土地稅法第 28 條前段規定所稱之「土地所有權移轉」，故其自非應課徵土地增值稅之時點。職是，於共有土地分割，各共有人取得土地之價值亦相等之情況，因其並非土地稅法第 31 條第 1 項第 1 款所稱曾經移轉之「移轉」行為，而於分割時亦未就其自然漲價部分課徵土地增值稅，故雖地政機關因共有物之分割，有依據內政部頒訂之「土地分割改算地價原則」改算前次移轉現值而登錄於土地登記簿，然其非得據以計算關於土地增值稅之土地漲價總數額之前次移轉現值。核此法律見解，觀諸台北高等行政法院 96 年度訴字第 3356 號判決及 97 年度訴字第 1142 號判決意旨揭載甚明，合先敘明。

三、卷查系爭土地係案外人○○○○於 92 年 9 月 10 日以買賣移轉極少持分土地 9/19760 予訴願人，同日二人再向案外人○○○、○○○共同購買本縣彰化市○○○段 366-3、366-21

地號土地，形成上開 3 筆地號土地由訴願人及案外人○○○○共有關係後，於同年 9 月 19 日辦理共有物分割，分割後系爭土地分別由案外人○○○○及訴願人取得持分各為 5925/19760、13835/19760，同時藉由分割改算過程，其原地價分別墊高為每平方公尺 215 元及 2 萬 5,386.9 元，且無土地增值稅之繳納。嗣訴願人復於 93 年 4 月 13 日將其分割取得系爭土地之 13835/19760 持分中之極少持分土地 125/19760，分別贈與案外人○○○○65/19760 及○○○○60/19760，形成系爭土地與不課徵土地增值稅之臺北縣蘆竹鄉○○○○段○○○○小段 515-8 地號土地由訴願人、案外人○○○○及○○○○、○○○○等 4 人共有關係後，於 93 年 4 月 26 日辦理共有物分割，由訴願人取得系爭土地全部，原地價調整為每平方公尺 2 萬 2,224.4 元，此有原處分機關所檢附之土地建物查詢資料、土地增值稅申報書、共有物分割明細表及桃園縣政府稅捐稽徵處 95 年 7 月 27 日桃稅土字第 0950095490 號函等資料在卷可稽，堪資認定為真實。核此土地交易、共分過程，顯然利用高價之免稅土地，以分割改算地價方式，將系爭應稅土地之原地價由每平方公尺 42.6 元，墊高至 2 萬 2,224.4 元，實為取巧、意欲規避土地增值稅之脫法行為，至為明確，當無信賴保護原則之適用。是原處分機關依據實質課稅原則，將系爭土地實際尚未移轉之 19626/19760 持分維持於 59 年 8 月每平方公尺 42.6 元，揆諸首揭法條規定、財政部函釋及說明，並無違誤。

- 四、至訴願人訴稱系爭土地分割期間為 92 年 9 月間，而原處分機關引述發布時間在後之 93 年 9 月 15 日財政部函釋，顯有不當，有違人民信賴保護原則，亦有違稅捐法定主義之規定，且上開財政部函釋並有增加或改變原有法條規範要件之情事云云，惟查土地稅法係於 66 年制定發布，按司法院大法官會議釋字第 287 號解釋：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用……。」，前開財政部函釋應自法規生效之日起有其適用，

原處分機關引據該函釋，並無不合，亦無信賴保護原則之違反。另該函釋旨係在貫徹實質課稅原則，並未增加法律所定之人民納稅義務，核無牴觸法律之情事，訴願人所辯，容對法令有所誤解，不足採據。

五、未查，內政部為計算已規定地價之土地分割時，其分割後各宗土地之原規定地價或前次移轉申報現值、最近一次申報地價及當期公告土地現值，而頒訂「土地分割改算地價原則」，俾利計算共有土地分割後之原地價（原規定地價、前次移轉現值），其目的亦有將共有土地分割前多數前次移轉現值調和為單一數據方便登錄在分割後之各宗土地登記簿之用意；至土地所有權之移轉，其土地漲價總數額之計算，則應依土地稅法第 31 條之規定辦理，才能真正反應土地漲價之實際情形，已如前述。故分割改算後之地價，僅係地政機關為計算土地分割後之原地價，依「土地分割改算地價原則」計算之結果，非為計算土地漲價數額而設，自無以引為計算土地漲價數額之依據，稅捐稽徵機關依據實質課稅原則調整原地價，當無時效完成之適用情事，訴願人辯稱原處分機關於 98 年 2 月 5 日方發函更改原地價時間及價額，距原因發生日及移轉登記日已逾 5 年以上期間，有違行政程序法關於時效完成不得再變更之規定云云，亦不足採。另有關訴願人其餘主張，因與本件訴願決定結果不生影響，不再一一論述，併予敘明。

六、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。

訴願審議委員會	主任委員	張瑞濱
	委員	林宇光
	委員	陳廷墉
	委員	陳基財
	委員	黃鴻隆

委員 張奕群

委員 溫豐文

委員 蔡和昌

中 華 民 國 98 年 5 月 7 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內
向臺中高等行政法院提起行政訴訟。