

# 彰化縣政府訴願決定書（案號 100—904）

府法訴字第 1000273596 號

訴 願 人：○○○

地址：○○市○○區○○路○號○樓之○

訴願代理人：○○○

地址：同上

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 100 年○月○日彰稅北分一字第○○○○號函所為之處分，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 2 個月內查明後，另為適法之處分。

## 事 實

緣訴願人原所有坐落本縣○○鄉○○段○、○、○、○、○及○地號等 6 筆土地（下稱系爭土地），均為一般農業區之養殖用地，系爭土地於 92 年間陸續經取巧安排創設多人共有關係申報移轉，並利用應稅土地與免稅土地辦理共有物分割，墊高應稅土地前次移轉現值，訴願人再於 92 年 12 月 31 日輾轉取得系爭土地之全部所有權，案因涉及共有物分割，地價分算取巧逃漏土地增值稅，經原處分機關查核列管在案。嗣案外人○○公司（下稱○○公司）96 年 8 月 14 日經由臺灣彰化地方法院民事執行處（下稱彰化民事執行處）拍定取得訴願人所有系爭土地，經原處分機關北斗分局依彰化民事執行處 96 年○月○日彰院賢執莊○年度執字第○○號函，依土地稅法第 30 條第 1 項第 5 款規定，以拍定金額計算漲價總數額，按一般用地稅率分別核課土地增值稅新臺幣○萬○○元、○萬○○元、○○萬○○元、○萬○元、○元、○萬○元，共計○萬○元，並由彰化民事執行處代為扣繳後，於 96 年○月 3○日繳納完畢解庫在案。嗣訴願人於 99 年○月 30 日再申請依土

地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，以土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效當期之公告土地現值為原地價重新核課土地增值稅，經原處分機關北斗分局 99 年○月○日彰稅北分一字第○○○○號函否准所請，訴願人又於同年 8 月 27 日（原處分機關收文日）申請更正，亦遭駁回。訴願人仍表不服，提起訴願，嗣經原處分機關北斗分局查得參與共有物分割之他轄應稅土地業依實質課稅調回至分割前之地價，且捐贈政府機關之土地亦依土地稅法第 28 條規定核定免徵土地增值稅在案，遂依財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號、93 年 9 月 15 日台財稅字第 09304544390 號函釋，以 100 年 1 月 31 日彰稅北分一字第 1003003406 號函將系爭土地之前次移轉現值或原規定地價調回至分割前 92 年每平方公尺○元，經重核土地增值稅更正為 0 元，並退還溢繳之土地增值稅○萬○元予彰化民事執行處辦理重行分配。訴願人復於 100 年 5 月 17 日申請本案溢繳之土地增值稅應加計利息後一併退還，經原處分機關 100 年○月○日彰稅北分一字第○○○○號函否准所請。訴願人不服，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、訴願意旨略謂：

（一）財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號、93 年 9 月 15 日台財稅字第 09304544390 號函令皆從實質課稅原則出發，但上開兩函令並無限制應稅土地或免稅土地不能再行移轉之規定，系爭土地屬於免稅土地仍適用於土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定核課土地增值稅，並無疑義。綜觀上開兩函令亦無應稅土地尚未補繳土地增值稅前，免稅土地之納稅義務人必須代為繳納應稅土地土地增值稅之規定，訴願人於民國 96 年拍賣時，卻被原處分機關扣繳土地增值稅○萬○元，無視於土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，違法扣繳免稅地之土地增值稅，因此，原處分機關自行認定應稅地為實質課稅前免稅地必須課徵土地增值稅，不單增加法律所無之限制，違反法律保留原則，違法代扣訴願人之土地增值稅。

（二）原處分機關 100 年○月○日彰稅北分一字第○○○○號

函亦已自承以實質課稅原則而言，免稅地本不應課徵土地增值稅，故原處分機關之前確為違法扣繳，依稅捐稽徵法第 28 條第 2、3 項規定，難謂稅捐稽徵機關無適用法令錯誤之情。

- (三) 雖財政部 93 年 12 月 17 日台財稅字第 09304560970 號函於 99 年 6 月 28 日經廢止，但本案係於民國 96 年時原處分機關違法扣繳土地增值稅，自應適用上述行為時之有效函令，原處分機關屬適用法令錯誤自應加計利息一併退還云云。

## 二、答辯意旨略謂：

- (一) 卷查系爭 6 筆土地原為訴願人所有，均為一般農業區之養殖用地，於 92 年 7 月間除其中○地號土地外之其餘 5 筆土地陸續經取巧安排創設多人形成共有關係，於第 1 次（92 年 7 月）共有物分割後，系爭 6 筆土地嗣於 92 年 8 月、9 月間因移轉申請依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定以 89 年 1 月 6 日修正施行日當期之公告現值每平方公尺○元為原地價（移轉當時公告現值為每平方公尺○元）課徵土地增值稅，經本局將前次移轉現值均調高為 92 年（7 月或 8 月或 9 月）每平方公尺○元，並核定土地增值稅 0 元在案。嗣後系爭土地再併同他轄應稅土地（○○縣○○鄉○○段○地號、○○縣○○鎮○○段○、○、○地號、○○市○○段○○段○地號等應稅土地）與其他農地及公共設施保留地等土地，於 92 年 9 月、10 月逕向地政機關辦理價差公告現值 1 平方公尺以下之第 2 次（○地號土地為第 1 次分割）共有物分割。共有物分割後系爭土地經地政機關改算每平方公尺之公告現值分別為：○地號 363.5 元、○地號 4 元、○地號 4 元、○地號 4 元、○地號 110.4 元、○地號 4 元。訴願人復於 92 年 12 月 31 日再經申報移轉系爭土地並申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，由訴願人再取得全部所有權。系爭土地嗣於 96 年 8 月 14 日經彰化民事執行處拍賣移轉於○○公司時，經本局

本斗分局以 96 年○月○日彰稅北分一字第○○○○號函通知訴願人，如系爭土地符合自用住宅用地或農業用地移轉不課徵土地增值稅要件，請於文到次日起 30 日內檢附有關證明文件向本局提出申請，逾期申請者，不予受理。該函業於 96 年 10 月 15 日送達，惟訴願人未依限提出申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，故系爭土地仍應依法課徵土地增值稅。是以系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行後第一次移轉時（即 92 年 8 月、9 月間）既申請以 89 年修正施行當期之公告現值為原地價，並經本局核定土地增值稅 0 元在案，則嗣後 96 年 8 月 14 日因拍賣系爭土地再行移轉時，因非「第一次移轉」且為「曾經課徵土地增值稅之農業用地」，要無土地稅法第 39 條第 4 項調高原地價之適用。

- (二) 本案系爭土地與他轄應稅土地（即○○縣○○鄉○○段○○地號、○○縣○○鎮○○段○○、○○、○○地號、○○區○○段○○段○○地號、○○市○○段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○地號土地、○○市○○段○○地號）、其他農地及公共設施保留地（即○○縣○○鎮○○段○○地號、○○市○○段○○地號）等土地藉由共有物分割，以蓄意迂迴、多階段、並違反正常私經濟活動之行為（持有免稅土地之所有權人經安排與持有高價應稅土地之所有權人先辦理共有手續，使該等完全不同稅賦之土地因形成共有關係再辦理分割，而分割方式是讓應稅土地與免稅土地之所有權人互換持有土地，並由分割土地之前次移轉現值隨土地所有權人之特性，免稅地之所有權即可將公告現值較高土地移轉現值灌入應稅土地，達到抬高應稅土地前次移轉現值的目的。），促成應稅土地前次移轉現值提高，農地前次移轉現值降低，以規避應稅土地自然增值部分應納土地增值稅之義務。依前揭財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令、93 年 9 月 15 日台財稅字第 09304544390 號函規定，應採實質課稅原則，

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。惟因應稅土地中○○縣○○鄉○○段○地號、○○縣○○鎮○○段○、○、○地號等 4 筆土地所屬○○縣政府地方稅務局及所轄○○分局分別以 99 年○月○日宜稅法字第○○○○號函及 97 年○月○日宜稅羅字第○○○○號函回復藉共有物分割墊高前次移轉現值致補徵土地增值稅案已告確定在案；○○市○○段○○小段○地號土地之前次移轉現值亦經臺北縣政府稅捐稽徵處新店分處 98 年○月○日北稅新創一字第○○○○號函調回至共有物分割前之前次移轉現值。準此，課稅事實嗣因變更，及參與共有物分割之他轄應稅土地業依實質課稅原則補稅確定、更改為共有物分割前之原規定地價或前次移轉現值，本局北斗分局查得上情後，遂以 100 年○月○日彰稅北分一字第○○○○號函將系爭土地前次移轉現值依序調回至共有物分割前之地價，經重核土地增值稅更正為 0 元。本案並非適用法令錯誤或計算錯誤之情形，亦非可歸責於政府機關之錯誤，尚無稅捐稽徵法第 28 條第 1、2 項規定之適用云云。

## 理 由

- 一、按「涉及租稅事項之法律，其解釋應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實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據…。」、「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。前二項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。本條修正施行前，因第二項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。前項情形，稅捐稽徵機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者，二年之退還期間，自本條修正施行之日起算。」、「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：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。」、「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。前項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間內，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事時，於再移轉時應課徵土地增值稅。前項所定土地承受人有未作農業使用之情事，於配偶間相互贈與之情形，應合併計算。作農業使用之農業用地，於本法中華民國八十九年一月六日修正施行後第一次移轉，或依第一項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。本法中華民國八十九年一月六日修正施行後，曾經課徵土地增值稅之農業用地再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該土地最近一次課徵土地增值稅時核定之申報移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，不適用前項規定。」、「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。」於稅捐稽徵法第 12 條之

1、第 28 條暨土地稅法第 30 條第 1 項第 5 款、第 39 條之 2 及土地稅法施行細則第 47 條分別定有明文。

次按「依司法院大法官會議釋字第 506 號解釋理由書『有關稅法之規定，主管機關得本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌租稅經濟上之功能及實現課稅之公平原則，為必要之釋示，迭經本院釋字第 420 號及第 438 號等解釋闡釋在案』爰此，對於在經濟實質上已具備課稅構成要件者，雖行為人蓄意使外在之外觀或形式上不具備課稅要件，仍宜對其課稅。」、「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二十八條、第三十一條規定，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分割且再移轉之案件，應依上述規定補徵其土地增值稅。各稽徵機關並應加強宣導，提醒納稅義務人勿取巧逃漏。」、「主旨：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。說明：三、如依上開規定（編者註：本部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令）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。」、「主旨：有關○○公司依土地稅法第 28 條規定申報移轉○○地號等 41

筆土地，嗣依同法第 39 條之 2 第 4 項規定申請調高原地價，並退還溢繳土地增值稅，是否應加計利息一併退還一案。說明：二、依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，作農業使用之農業用地，於 89 年 1 月 6 日修正施行後第 1 次移轉，或依第 1 項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。次依本部 89 年 9 月 6 日台財稅第 0890056498 號函規定，前開土地移轉時，稽徵機關應本於職權依據上揭規定認定原地價，據以核課土地增值稅。準此，如稽徵機關未按前開規定認定原地價，而仍依同法第 31 條第 1 項第 1 款計徵土地增值稅者，係屬稅捐稽徵法第 28 條適用法令錯誤之情形，應有本部 89 年 6 月 3 日台財稅第 0890453334 號函規定，加計利息一併退還之適用。」亦為財政部 92 年 7 月 2 日台財稅字第 0920453519 號令、93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號函、93 年 9 月 15 日台財稅字第 09304544390 號函及已廢止 93 年 12 月 17 日台財稅字第 09304560970 號函所明示。

- 二、稅捐稽徵法第 28 條係以欠缺稅法上原因而溢繳稅款作為申請退稅之要件，具有稅法上或公法上不當得利返還請求權之性質，98 年 1 月 6 日修正理由略為：「…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，致溢繳之稅款者，如僅退還五年稅款，對納稅義務人權益保障恐未盡周全，爰參照行政程序法第一百十七條及第一百二十一條規定，增訂第二項，定明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。增訂第三項，明定『前二項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。』…。」。本條所謂「適用法令錯誤」，包括



稅捐法規解釋錯誤、依據確定之事實引用錯誤之稅法規定課稅的情形等（淺談稅捐稽徵法第 28 條之適用範圍，陳○○著，法令月刊第 58 卷第 10 期參照），消極未適用應適用之法規，亦屬適用法律錯誤之一種型態（最高行政法院 92 年判字第 1340 號判決參照），合先敘明。

- 三、卷查訴願人所有系爭土地於 92 年間陸續經取巧安排創設多人共有關係申報移轉，並利用應稅土地與免稅土地辦理共有物分割，墊高應稅土地前次移轉現值，再於 92 年 12 月 31 日輾轉取得系爭土地之全部所有權，涉及共有物分割，地價分算取巧逃漏土地增值稅。嗣案外人○○公司 96 年○月○日經由彰化民事執行處拍定取得訴願人所有系爭土地，經原處分機關依土地稅法第 30 條第 1 項第 5 款規定，按一般用地稅率核課土地增值稅共計○萬○元，並由彰化民事執行處代為扣繳後，於 96 年○月○日繳納完畢解庫在案，嗣後訴願人於 99 年間申請依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定重新核課土地增值稅，經原處分機關否准所請，訴願人不服，提起訴願，經原處分機關查得參與共有物分割之他轄應稅土地業依實質課稅調回至分割前之地價，且捐贈政府機關之土地亦依土地稅法第 28 條規定核定免徵土地增值稅在案，遂依財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號、93 年 9 月 15 日台財稅字第 09304544390 號函釋，以 100 年○月○日彰稅北分一字第○○○○號函將系爭土地之前次移轉現值或原規定地價調回至分割前 92 年每平方公尺○元，經重核土地增值稅更正為 0 元，並退還溢繳之土地增值稅○萬○元予彰化民事執行處辦理重行分配。訴願人主張另應按稅捐稽徵法第 28 條規定及已廢止之財政部 93 年○月○日台財稅字第○○○○號函釋退還應加計之利息，原處分機關以系爭土地非「第一次移轉」且為「曾經課徵土地增值稅之農業用地」而無土地稅法第 39 條第 4 項調高原地價之適用、課稅事實嗣因變更而無稅捐稽徵法第 28 條第 1、2 項規定之適用為由，拒絕退還按

日加計之利息，固非無見。

- 四、惟查，依據財政部 93 年 9 月 15 日台財稅字第 09304544390 號函釋，93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令採實質課稅原則，應稅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，基於課稅公平原則，併同其他應稅土地辦理共有物分割之系爭土地原地價，應更改為分割前之原規定地價或前次移轉現值。則該函釋適用範圍，是否僅限於俟其他應稅土地補徵土地增值稅確定並通知原處分機關後，原處分機關始應依職權將系爭土地原地價更改為分割前原規定地價或前次移轉現值？抑或基於實質課稅原則，系爭土地縱為免稅土地，原處分機關亦應依該函釋意旨更改原地價，並通知其他土地所屬稅捐機關更改為分割前之原規定地價或前次移轉現值？不無疑義；況依行政程序法第 96 條第 1 項第 2 款規定：「行政處分以書面為之者，應記載下列事項；二、主旨、事實、理由及其法令依據。」，原處分機關以 100 年○月○日彰稅北分一字第○○○○號函將系爭土地之土地增值稅更正為 0 元並退還溢繳之土地增值稅○萬○元予彰化民事執行處辦理重行分配，惟自卷附○○縣政府地方稅務局○○分局 97 年○月○日宜稅羅字第○○○○號函、改制前○○縣政府稅捐稽徵處○○分處 98 年○月○日北稅新創一字第○○○○號函觀之，原處分機關於 97 年、98 年間即已獲悉其他應稅土地所屬稽徵機關通知更正原地價之事實，何以認當時未依前開函釋更改系爭土地原地價並無適用法令錯誤等可歸責事由，亦未見說明，而有處分理由不備之瑕疵。是原處分應予撤銷，並由原處分機關查明後另為適法之處分，始為正辦。
- 三、據上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條規定，決定如主文。

訴願審議委員會 主任委員 楊 仲  
委員 呂宗麟  
委員 林宇光  
委員 陳廷墉  
委員 張富慶  
委員 溫豐文  
委員 蔡和昌  
委員 簡金晃  
委員 蕭文生

中 華 民 國 100 年 10 月 14 日

縣 長 卓 伯 源