

彰化縣政府訴願決定書（案號 98—1206）

府法訴字第 0980252272 號

訴 願 人：○○○

地址：○○○

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因土地前次移轉現值事件，不服原處分機關北斗分局 98 年 8 月 26 日彰稅北分一字第 0983025496 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

緣坐落本縣○○鄉○○段○○及○○地號等 3 筆應稅土地（下稱：系爭 3 筆土地）原為案外人○○所有，原地價為 66 年 10 月每平方公尺新臺幣（下同）35 元。○○於 92 年 7 月 21 日以買賣方式各移轉 1/1700 持分予訴願人，並申准按當期公告現值每平方公尺 1,700 元計課土地增值稅，系爭 3 筆土地乃形成訴願人及○○共有之狀態。二人旋於同年 8 月 20 日將前開土地與渠等另外持分共有之坐落○○縣○○鎮○○段○○地號、○○鄉○○段○○及○○地號等 3 筆免稅土地（農業用地）辦理共有物分割，因共有土地分割後其價值增減數額為 0，依財政部 81 年 7 月 6 日台財稅第 810238739 號函釋規定，准免由當事人提出共有物分割現值申報，爰逕向地政機關辦理共有物分割登記後，由○○及訴願人分別取得系爭 3 筆土地各 1/2 持分。系爭 3 筆土地（訴願人持分 849/1700）之原地價藉由共有物分割改算過程，由原來 66 年 10 月每平方公尺 35 元調高為 92 年 8 月每平方公尺 1,700 元。嗣經原處分機關北斗分局查獲訴願人顯係利用分割改算地價之規定，墊高系爭 3 筆土地（訴願人持分 849/1700）之前次移轉現值，乃依實質課稅原則，

核定系爭 3 筆土地訴願人持分 849/1700 部分之前次移轉現值應維持 66 年 10 月每平方公尺 35 元，並以 98 年 8 月 26 日彰稅北分一字第 0983025496 號函通知本縣二林地政事務所及訴願人，訴願人不服，遂提起本訴願，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：

訴願人於 92 年 7 月購得土地，取得後移轉現值為每平方公尺 1,700 元，移轉過程為代書、地政單位、稅務局人員核准，如今光憑稅務局 1 張函文即否認 6 年前核准的文件，置稅務機關的尊嚴何在，置納稅人權益何在，如今代書無從連絡，訴願人為無辜受害者，卻受此待遇，實難接受云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 按土地稅法第 28 條、第 31 條第 1 項第 1 款及土地稅法施行細則第 47 條之規定，於規定地價後，曾經移轉之土地再經所有權移轉或設定典權而須申繳土地增值稅時，該土地增值稅之核計，稅捐稽徵機關應以經核定之申報移轉現值中減除其前次移轉現值為漲價總數額。查以往地政機關就共有土地分割案件完畢時，依土地分割改算地價原則之規定，係將共有土地分割前多數前次移轉現值，經由物價指數調整改算至同一年期，方便登錄在分割後之各宗土地登記簿。然 94 年 1 月 30 日土地稅法第 33 條修訂土地增值稅的稅率，並增加土地長期持有減徵之規定，上揭地政機關統一基期作法，造成稅捐機關無法判定所有人主張長期持有減徵之情形。為因應此種情況，內政部於 94 年 12 月 16 日修正平均地權條例施行細則第 24 條，將地價改算應統一基期之規定刪除，並於 95 年 2 月 17 日修訂「共有土地所有權分割改算地價原則」，往後類此案件之前次移轉現值不予合併計算，而依取得時間分次列出，除土地所有權人將更能了解各筆前次移轉現值變動的情形，於土地移轉時，亦利於稅捐機關核定土地增值稅

額。

- (二) 訴願人於 92 年 7 月 21 日以買賣取得系爭 3 筆土地持分 (1/1700) 形成共有關係後，旋即與案外免稅土地辦理共有物分割，分割後系爭 3 筆土地由案外人○○及訴願人分別各取得持分 1/2，除上開買賣移轉持分 1/1700 申報繳納土地增值稅外，其餘取得持分 849/1700，因共有物分割之土地分割增減數額在公告現值 1 平方公尺單價以下，免由當事人提出共有物分割現值申報 (即無須核課土地增值稅)，同時藉由分割改算過程，原地價調整為每平方公尺 1,700 元。故如前段所述，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，不應引為計算土地漲價數額之依據，訴願人因分割取得之系爭 3 筆土地持分 849/1700，在分割時既未繳納土地增值稅，則其前次移轉現值，依土地稅法第 28 條前段、第 31 條第 1 項第 1 款、同法施行細則第 47 條及前揭財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號等函釋之規定，原地價自應回復為共有物分割前之原規定地價或前次移轉現值云云。

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。」同稅法施行細則第 47 條規定：「本法第 31 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。」。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 81 年 7 月 6 日台財稅第 810238739 號函略以：「共有土地分割，共有人所取得之土地，其價值減少數額在分割後公告土地現值 1 平方公尺單價以下者，准免由當事人提出共有物分割現值申報。」93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令略以：「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。」。

二、另按司法院第 420 號解釋略以：「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。」；又「核課土地增值稅之土地漲價總數額計算，係依據土地稅法第 31 條第 1 項之規定，而平均地權條例施行細則第 23 條係為土地分割與申報地價之規定，自有不同，平均地權條例施行細則第 23 條並非作為計算土地漲價總數額課徵土地增值稅之依據甚明。因課稅對象的經濟活動複雜，難以法律加以完整規定，故為實現衡量個人之租稅負擔能力而課徵租稅之公平主義，並防止規避租稅而確保租稅之徵收，在租稅法之解釋及課稅構成要件之認定上，如發生法律形式、名義或外觀與真實之事實、實態或經濟負擔有所不同時，則租稅之課徵基礎，應著重於事實上存在之實質，此為租稅法學所通稱之實質課稅原則之意涵。」最高

行政法院 96 年度判字第 00405 號判決亦足資參照；又「倘若
在經濟面上實質上已具備課徵土地增值稅之納稅義務人，竟違
反法律實質及公平課稅之立法意旨，不當的利用法律上之形式
或法律行為，蓄意製造外觀上或形式上存在之法律關係或法律
狀態，規避或免除其應納之土地增值稅，為確保租稅公平，仍
應以事實上存在之實質，就具體個案判斷其應課徵之土地增值
稅。易言之，按租稅法『實質課稅原則』，並衡酌禁止為達成
某種經濟目的而濫用租稅法律上方式，以規避納稅義務之『禁
止租稅規避行為原則』。倘若在經濟面上實質上已具備課稅構
成要件之納稅義務人，竟違反租稅法之立法意旨，不當的利用法
律上之形式或法律行為蓄意製造外觀上或形式上存在之法律
關係或法律狀態，使之不具備課稅構成要件，以減輕或免除其
應納之租稅，為實現租稅公平，防止規避租稅而確保租稅之徵
收，在法律關係之外觀真實之事實或經濟負擔狀態有所不同
時，仍應以事實上存在之實質，就具體個案從事個別之判斷，
藉以決定應否課徵租稅及其課徵範圍。否則對於選擇正當行為
而符合課稅構成要件之納稅義務人而言，將產生不公平之現象。」最高行政法院 94 年判字第 00909 號判決亦著有明文。
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不具備課稅要件，仍宜對其課稅。又查
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、查本件系爭 3 筆土地於 92 年 7 月 21 日由○○以買賣方式移轉 1/1700 持分予訴願人，並申准按當期公告現值每平方公尺 1,700 元計課土地增值稅，形成系爭 3 筆土地由訴願人及○○共有之關係後，旋即於同年 8 月 20 日與訴願人持分共有之坐

落○○縣○○鎮○○段○○地號、○○鄉○○段○○及○○地號等3筆免稅土地（農業用地）辦理共有物分割，由○○及訴願人分別取得系爭3筆土地各1/2持分，同時訴願人所有系爭3筆土地持分849/1700之原地價藉由共有物分割改算過程，由66年10月每平方公尺35元調高為92年7月每平方公尺1,700元，以上事實業據原處分機關陳明在卷，復有系爭3筆土地土地登記謄本、地價改算表及土地增值稅申報書等影本附卷可稽，洵堪認定。參諸最高法院97年判字第943號判決理由略以：「此土地分割或合併後，各土地所有權人對其取得之土地或土地持分之『原地價』（在該土地以前未有移轉事實者，指『原規定地價』，在該土地以前有移轉事實者，為『前次移轉申報現值』），原則上應反應其等在分割合併以前，取得該等土地或持分之原始地價。但現行地價改算規則（由地政主管機關制定，分別為『土地合併改算地價原則』、『土地分割改算地價原則』及『共有土地（所有權）分割改算地價原則』等法規範），對此並無精準之規劃，以致土地分割合併後，依平均地權條例施行細則第23條及第24條計算出來之原地價，會有『墊高』之情形發生。」訴願人在系爭3筆土地所共有之比率及面積均極微小，不但有違一般土地共有之常態，且亦不利於土地之利用及經濟融通，又於保持共有30日後，隨即辦理共有物分割，由訴願人取得提高地價之應稅土地1/2持分，由上開土地共有、分割之情形觀之，訴願人顯係利用法制上之不完美設計，進行稅捐規避之操作，其操作手法簡言之即是，訴願人先買入欲購土地（應稅地）之微小持分，在經計算確認其與○○共有之免稅土地從事分割或合併前後價值相等（或相近），不須繳納土地增值稅，爰將兩人共有之免稅土地與系爭3筆應稅土地辦理共有物分割，由訴願人取得應稅地1/2持分，同時墊高其該土地之原地價，使其在後來移轉該土地時，因原地價墊高而得縮小土地增值稅稅基。就本件法律行為之形式及外觀，系爭3筆土地（訴願人持分849/1700）之地價原為66年10月每平方公尺35元，因訴願人等申請共有物分割，經地政

機關依平均地權條例施行細則第 23 條之規定分割改算為 92 年 7 月每平方公尺 1,700 元，此一地價之提高乃地政機關依規定分割改算地價之結果，並非基於土地自然漲價之原因，揆諸首揭規定及前開大法官會議有關實質課稅及租稅公平原則所為之解釋，原處分機關北斗分局查獲訴願人利用分割改算地價之規定，墊高系爭 3 筆土地（訴願人持分 849/1700）之前次移轉現值，乃依實質課稅原則，核定系爭 3 筆土地（訴願人持分 849/1700）前次移轉現值應維持 66 年 10 月每平方公尺 35 元，自屬合法適當，訴願人所訴，洵無可採，應予駁回。

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

訴願審議委員會主任委員 張瑞濱
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 99 年 1 月 8 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如對本決定不服，得於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。