

彰化縣政府訴願決定書（案號 99-303）

府法訴字第 0990040436 號

訴 願 人：葉 00

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 98 年 12 月 14 日彰稅土字第 0981712272 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○○○000 段 84-93、84-95 地號土地（下稱系爭土地）屬公共設施保留地，原為案外人賴 00 所有。經原處分機關調查發現，（一）賴 00 於 92 年 11 月 21 日移轉系爭 84-93 地號土地應有部分 9999/10000 予案外人賴 00，形成共有關係後，於 92 年 12 月 1 日辦理第 1 次共有物分割，分割後由賴 00 取得全部應有部分。92 年 12 月 11 日賴 00 復移轉應有部分 138/10000 予案外人蕭 00，形成共有關係後，復於 92 年 12 月 22 日辦理第 2 次共有物分割，由案外人蕭 00 取得全部應有部分。93 年 1 月 2 日案外人蕭 00 以買賣方式再移轉予賴 00 所有。（二）賴 00 於 92 年 10 月 6 日移轉系爭 84-95 地號土地應有部分 9999/10000 予案外人吳 00，形成共有關係後，於 92 年 10 月 13 日辦理第 1 次共有物分割，分割後由賴 00 取得全部應有部分；92 年 11 月 7 日賴 00 復移轉應有部分 1/10000 予案外人李 00，形成共有關係後，復於 92 年 11 月 14 日辦理第 2 次共有物分割，由案外人李 00 取得全部應有部分。92 年 11 月 27 日案外人李 00 復以買賣方式移轉予賴 00 所有。嗣後賴 00 再於 93 年 1 月 15 日出售系爭 2 筆土地予案外人蔡 00，經案外人蔡 00 於 93 年 2 月 5 日移轉應有部分 1/10000 予案外人葉 00 後，再於 93 年 2 月 13 日辦理第 3 次共有物分割，分割後由案外人葉 00 取得系爭 2 筆土地全部應有部分。94 年 5 月 5 日案外人葉 00 再以買賣方

式移轉登記予案外人吳 00；經案外人吳 00 於 98 年 1 月 21 日信託移轉登記予訴願人。前述所有土地買賣移轉行為，依土地稅法第 39 條第 2 項規定，均得免徵土地增值稅。原處分機關認定，系爭 2 筆土地因多次密集以移轉極少持分予他人，形成共有關係後辦理共有物分割，分割後系爭土地之前次移轉現值由每平方公尺新台幣（下同）480 元，遽為提高至 3 萬 8,476.8 元，顯利用分割改算地價方式，墊高系爭土地之前次移轉現值，實為取巧規避土地增值稅之行為。原處分機關基於實質課稅原則及租稅公平原則，乃依土地稅法第 31 條及 39 條之 2 及財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令規定，以 98 年 12 月 14 日彰稅土字第 0981712272 號函重新核定系爭土地之前次移轉現值應維持共有物分割前之原規定地價或前次移轉現值（67 年 10 月每平方公尺 480 元），並副知本縣彰化地政事務所隨同調整。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）本件共有物分割之土地狀態為，○○○000 段 84-93、84-95 號、○○縣○○○00 段 687 號、○○縣○○○00 段 361、365、377、380 號等 7 筆土地。原處分機關依財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令規定，逕將本縣○○○系爭土地之前次移轉現值調整為 67 年 10 月，每平方公尺 480 元，而其餘 5 筆土地之前次移轉現值卻未聯繫相關單位隨同調整，處分是否合法云云。
- （二）按法治國原則為憲法之基本原則，首重人民權利之維護、法秩序之安定及信賴保護原則之遵守。因此，法律一旦發生變動，除法律有溯及適用之特別規定者外，原則上係自法律公布生效日起，向將來發生效力（司法院大法官解釋第 629 號參照）。本共有物分割案之前次移轉依當時之法令所規定之共有物分割後之原地價及最近一次申報地價之計算方式計算，洵屬正確，且當時之行政處分應已確定。財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令所為之法

令，除法律有溯及適用之特別規定者外，原則上係自法律公布生效日起向將來發生效力；係適用於該命令生效後所進行之程序，故違反法律不溯既往原則及信賴保護原則，對本案應屬無效等語。

- (三) 按『共有土地所有權分割改算地價原則』第二點及第四點，二種改算情形實皆屬相同土地權利之分割改算地價，乃屬有差別之待遇。本件原處分機關「改適用」95年2月17日內政部台內地字第0950022005號令修正之分割改算地價原則第四點辦理，逕將上開2筆土地之前次移轉現值調整為67年10月，每平方公尺480元，違反行政程序法第6條行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇；因可使他人之承買意願降低，對土地之處分權能確已造成損害，故有違憲法第15條關於人民財產權應予保障規定云云。
- (四) 本案土地登記予第三人葉00後，已買賣移轉登記予案外人吳00，再信託移轉登記予訴願人。土地登記有絕對效力，本案土地業經移轉數人，財政部93年8月11日台財稅字第09304539730號令，係屬依土地稅法第69條規定所為之錯誤更正之登記，但其已妨害原登記之同一性，非經司法機關審判或所有人之同意，不得變更登記，因前次移轉現值土地登記簿之記載附屬於所有權登記之一部分有公示之效力，故其確屬違反土地登記之絕對效力，及憲法所保障之財產權及信賴保護原則等語。
- (五) 依財政部93年9月15日台財稅字第09304544390號函規定，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。本件共有物分割登記後之土地，或縱屬上開規定範籌，原處分機關未依上開規定，將其他5筆土地之前次移轉現值更改為未共有物分割登記前之登記狀態，此為同時對待給付原則，否則即有違公平原則云云

二、答辯意旨略謂：

系爭土地，係利用極少土地持分之移轉，再藉與他筆土地辦理多次共有物分割，取得所有權（持分均為全），原地價或前次移轉現值由每平方公尺 480 元，遽為提高至 93 年 2 月每平方公尺為 3 萬 8,476.8 元，顯利用應稅土地，經由取巧安排與免稅土地形成共有關係，旋即辦理共有物分割，以規避土地增值稅納稅之義務，已違反實質課稅及租稅公平原則。依財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令「利用應稅與免稅土地辦理共有物分割取巧逃漏案件應依實質課稅原則課徵」說明，將系爭土地之前次移轉現值調回分割前原地價 67 年 10 月，每平方公尺 480 元，依法並無違誤等語。

理 由

- 一、按土地稅法第 5 條規定：「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。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。三、土地設定典權者，為出典人。前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉。所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」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 1 款所稱之原規定地價，依平均地權條例之規定；所稱前次移轉時核計土地增值稅之現值，於因繼承取得之土地再行移轉者，係指繼承開始時該土地之公告現值。、、、」第 39 條之 2 第 1 項、第 4 項規定：「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。、、、作農業使用之農業用地，於本法中華民國 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。」

土地稅法施行細則第 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。」

稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項規定：「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。」

財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令說明：「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分割且再移轉之案件，應依上述規定補徵其土地增值稅。」

- 二、按稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定，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。故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。
- 三、本案系爭土地，如前所述事實，係利用極少土地持分之移轉，再藉與他筆土地辦理多次共有物分割，取得所有權（持分均為全），原地價或前次移轉現值由每平方公尺 480 元，遽為提高

至 93 年 2 月每平方公尺為 3 萬 8,476.8 元，明顯有違論理與經驗法則，故原處分機關認定其係利用應稅土地，取巧安排與免稅土地形成共有關係，復即辦理共有物分割，以規避土地增值稅納稅義務，違反實質課稅及租稅公平原則，尚屬合理。故依首揭法令規定與函示說明意旨，將系爭土地之前次移轉現值調回分割前原地價 67 年 10 月每平方公尺 480 元，依法並無違誤，此有卷附共有物分割明細表、異動索引查詢資料、土地增值稅申報書等資料可稽。

- 四、有關訴願人指稱財政部函釋有違法律不溯及既往原則及信賴保護原則部分。按司法院釋字第 287 號解釋說明「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。」復財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令釋，係基於中央稅捐稽徵主管機關之職權，就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之情形者，仍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所為解釋，其係闡明土地稅法第 28 條、第 31 條規定原意，當自法規生效之日起即有其適用，而無違反法律不溯及既往原則之虞。
- 五、而行政程序法第 8 條所規定之信賴保護原則，須具備信賴基礎、信賴表現及其信賴值得保護要件。本案系爭土地自 92 年 10 月起，歷經多次共有物分割，藉以墊高系爭土地之前次移轉現值（93 年 2 月每平方公尺 3 萬 8,476.8 元），明顯有規避自 67 年 10 月每平方公尺 480 元間差額之應納稅額，即與誠實信用原則適用前提有違。
- 六、另就訴願人所稱原處分有違土地登記絕對效力、財產權保障原則及公平原則部分。參照臺中高等行政法院 95 年度訴字第 300 號判決理由，依平均地權條例第 47 條及第 47 條之 1 規定，土地增值稅及土地移轉現值之受理申報及核定機關均為稅捐稽徵機關，惟在土地分割之情形，為計算已規定地價之土地分割

後各宗土地之原規定地價或前次移轉申報現值，故內政部頒訂有「土地分割改算地價原則」，於一般通常土地移轉情形，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」數額為據，核定土地增值稅，因與分割前各筆土地之「前次移轉現值」數額核計之土地增值稅，二者數額並無明顯差距，故於一般稅捐稽徵作業上，均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。然此種分算「前次移轉現值」之登記，並非土地法所規定之登記事項，不生同法第 43 條規定之登記絕對效力。稅捐稽徵機關核計土地增值稅時並非絕對必受地政機關所分算登記之「前次移轉現值」拘束，故訴願人所述該分算「前次移轉現值」登記已生絕對效力，顯屬法令見解有誤，尚非可採。

- 七、再者，憲法之平等原則要求行政機關對於事物本質上相同之事件作相同處理，乃形成行政自我拘束，惟憲法之平等原則係指合法之平等，不包含違法之平等，為最高行政法院 93 年判字第 1392 號判例說明。本案系爭土地，係藉由一連串非常規不動產移轉行為，移轉小持分土地創造共有關係後，再利用共有物分割地政機關分算地價結果移轉土地，其目的乃藉由共有土地分割改算地價原則，以使免稅地墊高應稅地之前次移轉現值，進而無庸就土地自然增值部分繳納土地增值稅，既屬違法行為，當無憲法平等原則及財產權保障適用餘地，兼予說明。
- 八、而就訴願人指稱原處分機關未依規定聯繫就參與共有物分割之其他土地(嘉義縣梅山鄉 00 段 687 地號及台北縣土城市 00 段 361 號、365 號、377 號及 380 號等)由所屬稽徵機關隨同調整為分割前之原規定地價或前次移轉現值部分，業經原處分機關以 99 年 3 月 5 日彰稅土字第 991702241 號函報上開土地所屬稽徵機關，此有卷附函文影本可稽。準此，本件事證已臻明確，其餘論述尚不足影響審議結果，無庸逐一論述。
- 九、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 李仁森
委員 呂宗麟
委員 林宇光
委員 盛子龍
委員 陳廷墉
委員 黃鴻隆
委員 溫豐文
委員 楊瑞美
委員 蕭文生
委員 蔡和昌

中華民國 99 年 4 月 19 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。

（臺中高等行政法院地址：台中市南區五權南路 99 號）