

彰化縣政府訴願決定書（案號 99-402）

府法訴字第 0990047776 號

訴 願 人：黃 00

訴 願 人：黃 00

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人等 2 人因土地增值稅事件，不服原處分機關 99 年 1 月 4 日彰稅法字第 0989948681 號復查決定書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣案外人黃 00 所有坐落本縣○○○000 段 527、527-1、527-11、527-7 地號等 4 筆土地（下稱系爭土地），原地價分別 59 年 8 月每平方公尺新臺幣（下同）36.3 元、69.5 元、69.5 元、36.3 元，其於 90 年 9 月 28 日訂立契約贈與移轉部分持分（分別為 1/133、1/715、1/68、1/96）予訴願人 2 人，形成共有關係後，向原處分機關申報繳納土地增值稅在案。嗣於 90 年 10 月 15 日再將本縣○○○000 段○○○小段 119-3 地號土地，以契約贈與部分持分（分別為 30,895/65,870、30,895/65,870）予訴願人 2 人，形成共有關係後，申請按土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及第 4 項規定，不課徵土地增值稅，同時調整原地價為 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時公告土地現值。上開 5 筆土地經形成共有關係後，訴願人旋於 90 年 12 月 14 日辦理共有物分割，分割後之系爭土地，由訴願人 2 人取得（持分各 1/2），原地價藉由分割改算過程，遽為提高至 90 年 12 月每平方公尺 2 萬 4,002.9 元；而本縣○○○000 段○○○小段 119-3 地號土地，則由案外人黃 00 取得全部持分。嗣案外人黃 00 於 92 年 5 月 6 日死亡，系爭土地併入遺產總額核課遺產稅，○○地政事務所將其前次移轉現值更正為 92 年 5 月每平方公尺 2 萬 3,000 元。訴願人等 2 人於 98 年 8 月 28 日訂立買賣契約，

將系爭 527、527-1、527-11 等 3 筆土地出售予案外人林 00、洪 00，並申報土地增值稅在案。案經原處分機關調查審認，認定系爭土地係於 90 年間取巧安排創設共有關係申報移轉，藉以墊高應稅土地前次移轉現值，乃依稅捐稽徵法第 21 條、土地稅法第 28 條、第 31 條等規定，以合併分割前 59 年 8 月原地價，分別為每平方公尺 36.3 元、69.5 元、69.5 元、36.3 元計算土地漲價總數額，核定訴願人等 2 人補徵土地增值稅合計 102 萬 7,094 元、580 萬 3,510 元、53 萬 7,210 元、72 萬 2,292 元。訴願人等 2 人不服，申請復查，未獲變更，訴願人等 2 人仍不服，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) 本人所有系爭 527-7 地號土地，已於 93 年 10 月 21 日抵繳贈與稅，而系爭 527、527-1、527-11 地號土地，則於 98 年 8 月 28 日出售予案外人林 00、洪 00。前述土地於 92 年 6 月 15 日被繼承人黃 00 亡故後，已併入遺產申報遺產稅，並已繳納完結等語。
- (二) 被繼承人黃 00 遺產稅事件是發生於 92 年 6 月 15 日，依土地稅法規定，所稱之前次移轉，應為被繼承人死亡時（92 年度）土地公告現值之數額為準，原處分機關就此殊未注意，為錯誤之核定，自應依法重行核定，並將溢繳稅款退還云云。

二、答辯意旨略謂：

系爭土地被繼承人黃 00 於 92 年 5 月 6 日死亡，訴願人 2 人於 90 年 12 月間共同取得之系爭土地，因係於被繼承人死亡前 2 年內贈與訴願人 2 人，故將系爭 4 筆土地併入遺產總額核課遺產稅，其前次移轉現值經地政機關更正為死亡日之公告現值 92 年 5 月每平方公尺 2 萬 3,000 元，其中系爭 527-7 地號土地已於 94 年 4 月 28 日因抵繳贈與稅款移轉所有權予財政部國有財產局。系爭土地係訴願人 2 人等經由受贈移轉極少持分，取巧安排形成共有關係，經由共有物分割，取得系爭土地所有

權（持分各 1/2）及墊高前次移轉現值。訴願人並非因「繼承」取得系爭土地所有權，核無土地稅法第 31 條第 2 項規定之適用。又系爭 4 筆土地雖經地政機關更正為死亡日公告現值 92 年 5 月每平方公尺 2 萬 3,000 元，惟稅捐稽徵機關認定依土地分割改算地價原則規定所分算之「前次移轉現值」核計土地增值稅，如有違實質課稅原則及租稅公平原則時，稅捐稽徵機關自仍得依土地稅法之相關規定核計土地增值稅等語。

理 由

- 一、按稅捐稽徵法第 35 條第 1 項第 1 款規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依左列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算三十日內，申請復查。」第 38 條第 1 項規定：「納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟。」本案訴願人等 2 人針對原處分機關核定稅額繳款書所為之處分，於 98 年 11 月 5 日提請復查，經原處分機關以 99 年 1 月 4 日彰稅法字第 0989948681 號復查決定書否准所求。故雖訴願人等 2 人與黃年卿、黃輝和等 4 人共同提起訴願，然因原處分機關課徵土地增值稅之事實及處分均不盡相同，而不服之復查決定書亦分為 3 件，故分別為訴願審議決定，尚無不合。
- 二、按稅捐稽徵法第 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 92 年 7 月 2 日台財稅字第 0920453519 號函說明略以：「、、、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 號等解釋闡示在案。』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不具備課稅要件，仍宜對其課稅、、、。」及 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令釋說明略以：「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分割且再移轉之案件，應依上述規定補徵其土地增值稅、、、。」

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 款與第 2 項前段規定：「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；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。」

土地稅法施行細則第 47 條規定：「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。」

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、最近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。」

三、按稅捐稽徵法第 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。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。此外，稅捐稽徵機關基於便宜計算，慣例上雖以地政機關分算之「前次移轉現值」數額核定土地增值稅，然而稅捐稽徵機關如認定依土地分割改算地價原則之規定所分算之「前次移轉現值」核計土地增值稅，有違實質課稅原則及租稅公平原則時，自仍得依土地稅法之相關規定核計土地增值稅。依據土地稅法第 31 條及土地稅法施行細則第 47 條所規定，足見「原規定地價或前次移轉現值」與「前次移轉時申報之現值」二者不同。依上開說明，顯見地政機關合併改算後之「原規定地價或前次移轉現值」係提供稽徵機關留供釐正稅籍資料，並非計算土地漲價總數額之依據，且該分割改算地價為地政機關之權責，課徵土地增值稅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，此由最高行政法院 94 年判字第 00909 號判決理由可證。

四、再者，參諸最高行政法院 97 年判字第 943 號判決理由略以：「、、、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。」及最高行政法院 96 年度判字第 00405 號判決理由略以：「、、、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、、、。」從而，本案系爭土地係訴願人等 2 人於 90 年 9 月至 12 月間經由受贈取得部分持分而與案外人黃 00 形成共有關係後，再經與本縣○○○000 段○○○小段 119-3 地號（農業用地）辦理共有物分割改算後，將系爭土地原地價或前次移轉現值由每平方公尺 36.3 元、69.5 元、69.5 元及 36.3 元分別提高至 90 年 12 月每平方公尺 2 萬 4,002.9 元，此有原處分機關所檢附之土地增值稅申報書、共有物分割

明細表及土地登記第二類謄本等資料在卷可稽，堪資認定。然因上開共有土地分割過程中，訴願人在系爭土地所持有比率及面積微小，共有時間甚短，且即辦理共有物分割等現象，均明顯有違土地共有常態，且不利於土地之經濟融通，參照上開論理說明得知，顯有利用法制上之不完美設計，進行稅捐規避之操作，而與實質課稅原則相違。故原處分機關對訴願人等 2 人於 98 年 8 月 28 日訂立買賣契約將系爭 527、527-1、527-11 地號土地出售案外人林 00、洪 00；及將系爭 527-7 地號土地辦理抵繳贈與稅款移轉所有權予財政部國有財產局之法律行為，認定應依實質課稅原則課徵土地增值稅，且將前次移轉現值調回到分割前原地價 59 年 8 月每平方公尺為 36.3 元、69.5 元、69.5 元、36.3 元，並依法補徵土地增值稅，復查決定續以維持，揆諸首揭法令規定與說明，尚無不合。

五、至於有關訴願人指稱系爭土地，係為 2 年內贈與之土地，於 92 年 6 月 15 日案外人黃 00 死亡時已併入遺產申報遺產稅，原處分機關未依稅法規定，以被繼承人死亡當年之公告現值為前次移轉現值，核課土地增值稅，顯有違誤部分。按土地稅法第 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。本案系爭土地雖列入為被繼承人之遺產範圍內申報遺產稅，然與系爭土地因法律行為移轉應課徵土地增值稅分屬不同稽徵機關與稅賦關係，且計算方式亦有所差異，此由原處分機關卷附土地增值稅申報書、國稅局遺產稅繳清證明書可稽。至於土地稅法第 31 條第 2 項規定，係對於因繼承取得之土地再行移轉者，得以繼承開始時土地公告現值作為日後移轉土地增值稅的計算基礎，然非謂本案系爭土地於繼承開始前利用共有物分割改算原則墊高地價部分，即得免除土地增值稅之繳納義務，是訴願人所述，顯有法令誤解之虞。綜上，原處分難謂有誤，復查決定續以維持，亦無不合。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。

六、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 | 呂宗麟 |
| | 委員 | 林宇光 |
| | 委員 | 陳廷墉 |
| | 委員 | 張奕群 |
| | 委員 | 溫豐文 |
| | 委員 | 蔡和昌 |
| | 委員 | 蕭文生 |

中 華 民 國 99 年 5 月 11 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)