

彰化縣政府訴願決定書（案號 99－403）

府法訴字第 0990047772 號

訴 願 人：○○○

地址：

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 99 年 1 月 4 日彰稅法字第 0989948682 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

緣坐落本縣○○市○○○段 527-12、527-13、527-16 地號等 3 筆土地（下稱：系爭 3 筆土地），原為案外人○○○所有，原地價分別為 59 年 8 月每平方公尺 69.5 元、59.6 元、36.3 元，其於 90 年 7 月 26 日以贈與方式移轉部分持分（分別為 1/62、1/480、1/384）予訴願人，形成共有關係，二人再於同年 9 月 3 日共同購入坐落本縣○○市○○○段○○○小段 119-3 地號農地，於同年 12 月 12 日將前開 4 筆土地辦理共有物分割，分割後系爭 3 筆土地由訴願人取得全部持分，119-3 地號農地由○○○取得全部持分，系爭 3 筆土地原地價藉由分割改算過程，均墊高為每平方公尺 552.5 元。嗣○○○於 92 年 5 月 6 日死亡，系爭 3 筆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 23,000 元，訴願人於 98 年 8 月 28 日將系爭 3 筆土地出售予○○○、○○○，並於同年 10 月 31 日向原處分機關申報土地增值稅，原處分機關基於實質課稅及租稅公平原則，依土地稅法第 5 條、第 28 條、第 31 條規定及財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 0930453973 號令釋，以創設分割前之原地價 59 年 8 月，每平方公尺 69.5 元、59.6 元、36.3 元計算土地漲價總數額，向訴願人核課應納土地增值稅各 49 萬 6,514 元、391 萬 1,845 元、300 萬 2,877 元，合計 741 萬 1,236 元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，

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：

系爭 3 筆土地於被繼承人○○○死亡後，於計算被繼承人○○○之遺產稅時，業已併入遺產總額予以申報，並依法繳納遺產稅完結。又被繼承人○○○遺產稅事件係發生於 92 年 6 月 15 日，依土地稅法第 31 條及同法施行細則第 48 條規定，所稱之前次移轉現值，應為被繼承人死亡時（92 年度）公告土地現值之數額，原處分機關就此疏未注意，於訴願人 98 年 8 月 28 日出賣系爭土地予○○○、○○○等 2 人，申報土地增值稅時，原處分機關未依稅法之規定以被繼承人死亡當年之公告土地現值，認定為前次移轉現值，核課本次買賣移轉之土地增值稅，顯為錯誤之核定，自應依法重行核定，併將溢繳稅款退還訴願人云云。

二、答辯意旨略謂：

（一）卷查系爭 3 筆土地係○○○於 90 年 7 月 26 日以贈與方式移轉部分持分予訴願人，形成 2 人共有關係，再於同年 9 月 3 日共同購入農地，旋即於同年 12 月 12 日將該 4 筆土地辦理共有物分割，訴願人取得系爭 3 筆土地所有權全部，原地價由每平方公尺 69.5 元、59.6 元、36.3 元，均墊高每平方公尺 552.5 元，嗣因○○○死亡，其前次移轉現值更為 92 年 5 月每平方公尺 23,000 元。因經查明係屬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，以規避土地增值稅之脫法行為，違反租稅法之立法意旨，至臻明確。嗣於 98 年 8 月 28 日訂約申報買賣（買受人○○○、○○○）移轉系爭 3 筆土地，本局按土地稅法第 5 條、第 28 條前段、第 31 條、同法施行細則第 47 條及稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定與財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令釋「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」，將前次移轉現值調回分割前原地價 59

年 8 月每平方公尺 69.5 元、59.6 元、36.3 元，計算土地漲價總數額，核定土地增值稅計 741 萬 1,236 元，並無不合。

- (二) 查系爭 3 筆土地移轉過程係經由贈與申報繳納小額土地增值稅創設 2 人共有關係後，再利用共有物分割地政機關分算地價結果移轉土地，終至由訴願人單獨取得系爭 3 筆土地出售他人，核與土地稅法第 31 條規定因「繼承」取得之土地再行移轉者有別，其前次移轉現值自不得為被繼承人○○○死亡時（92 年度）之公告土地現值。又系爭 3 筆土地雖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 23,000 元，惟稅捐稽徵機關基於便宜計算，慣例上均以地政機關分算之「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，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，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，始符規定，此有最高行政法院 94 年判字第 909 號判決可資參照。本局依據上開財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號函釋意旨，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，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，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，核無違誤，訴願人所稱，容對法令有所誤解云云。

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。」及第 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。」本件訴願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 0989948682 號復查決定書駁回復查。嗣訴願人雖與○○○、○○○、○○○等共同提起訴願，然因原處分機關課徵土地增值稅之事實不盡相同，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、次按土地稅法第 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。……。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款後之餘額，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。……。」同法施行細則第 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。」及稅捐稽徵法第 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。」。

又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。」。

再按最高行政法院 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。」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……。」及財政部 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。」。

三、觀諸「稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之實質的經濟事實，而非其外觀之法律行為或形式上之登記事項，對實質上相同經濟活動所產生之相同經濟利益，應課以相同之租稅，始符合租稅法律主義所要求之公平及實質課稅原則。而實質課稅原則為租稅法律主義之內涵及當然歸趨，故有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，自亦應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，否則勢將造成鼓勵投機或規避稅法之適用，無以實現租稅公平之基本理念及要求。」改制前行政院 82 年度判字第 2410 號判決意旨揭載甚明。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，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，先予敘明。

四、經查系爭 3 筆土地係被繼承人○○○於 90 年 7 月 26 日以贈與方式移轉部分持分予訴願人，形成 2 人共有關係，再於同年 9 月 3 日共同購入坐落本縣○○市○○○段○○○小段 119-3 地號農地，於同年 12 月 12 日將前開 4 筆土地辦理共有物分割，訴願人取得系爭 3 筆土地所有權全部，原地價由每平方公尺 69.5 元、59.6 元、36.3 元，均墊高為每平方公尺 552.5

元，嗣因被繼承人○○○死亡，系爭 3 筆土地前次移轉現值經地政機關更正為 92 年 5 月每平方公尺 23,000 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，堪資認定為真實。核此透過土地之小部分贈與、共同購買農地及共分過程，顯然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，以分割改算地價方式，將系爭 3 筆地號土地之原地價由每平方公尺 69.5 元、59.6 元、36.3 元，均墊高至每平方公尺 552.5 元，實為取巧、意欲規避土地增值稅之脫法行為，至為明確。另地政機關因被繼承人○○○死亡，經由繼承人之申請將系爭 3 筆土地前次移轉現值更正為 92 年 5 月每平方公尺 23,000 元，惟查訴願人取得系爭 3 筆土地，係透過案外人○○○之小部分贈與，創設 2 人共有關係後，再共同購買免稅農地，利用共有物分割，由地政機關分算地價結果而移轉取得系爭 3 筆土地，非因「繼承取得」。是原處分機關以創設分割前之原地價 59 年 8 月，每平方公尺 69.5 元、59.6 元、36.3 元計算土地漲價總數額，向訴願人核課應納土地增值稅各 49 萬 6,514 元、391 萬 1,845 元、300 萬 2,877 元，合計 741 萬 1,236 元，揆諸首揭法條規定、最高行政法院判決意旨、財政部令釋及說明，並無不合，復查決定遞予維持，亦難謂有誤。

- 五、至訴願人訴稱系爭 3 筆土地已納入課徵遺產稅，原處分機關自應依據土地稅法第 31 條及同法施行細則第 48 條規定，以被繼承人死亡當年之公告土地現值為前次移轉現值，核課本次買賣移轉之土地增值稅乙節，經查系爭 3 筆土地移轉過程係經由贈與申報繳納小額土地增值稅創設 2 人共有關係後，再利用共有物分割，地政機關分算地價結果移轉土地，而由訴願人單獨取得系爭 3 筆土地出售他人，核與土地稅法第 31 條規定因「繼承」取得之土地再行移轉者有別，自不得以被繼承人○○○死亡時（92 年度）之公告土地現值為前次移轉現值，此觀諸系爭 3 筆土地登記謄本之登記原因登載「共有

物分割」，而非「繼承」，亦足佐證，訴願人所辯，容對法令有所誤解，不足採據。另有關訴辯雙方其餘攻擊防禦方法，因不影響本件訴願決定之結果，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	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 12 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）