

彰化縣政府訴願決定書（案號 99－404）

府法訴字第 0990047774 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 26 日彰稅法字第 0989948684 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○○○於 90 年 7 月 18 日訂立贈與契約，將所有坐落彰化市○○○段○○地號等 3 筆土地（以下稱系爭土地）移轉應有部分各 480/1846 予妻黃○○○，復於同年 11 月 27 日訂立買賣契約移轉應有部分各 3/1846 予訴願人，嗣 3 人再以買賣方式共同取得同地段○○地號公共設施保留地。前揭 4 筆土地形成 3 人共有關係後，旋於 90 年 12 月 13 日辦理共有物分割，由訴願人取得應稅土地○○、○○地號全部及○○地號應有部分 3435/5350。期間○○○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，彰化地政事務所將前次移轉現值更正為 92 年 5 月每平方公尺 2 萬 3,000 元。嗣訴願人於 98 年 8 月 28 日將系爭 3 筆土地出售予第三人(○○○)，並分別於同年 8 月 31 日及 9 月 2 日申報土地增值稅。案經原處分機關審認系爭土地於 90 年間取巧安排創設共有關係申報移轉，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，爰依稅捐稽徵法第 21 條、土地稅法第 28 條、第 31 條及財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號函釋規定，以合併分割前之原地價，59 年 8 月每平方公尺 66.3 元、36.3

元、36.3 元，計算土地漲價總數額，核定應納土地增值稅計新臺幣（以下同）583 萬 5,364 元、407 萬 8,214 元、268 萬 6,357 元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂提起本件訴願，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：

92 年 6 月 15 日被繼承人○○○亡故計算遺產稅時，訴願人所有系爭土地，業已併入遺產總額中計算，並依法繳納遺產稅完結。訴願人於 98 年 8 月 28 日出賣系爭 3 筆土地予○○○等 2 人，於 98 年 8 月 31 日向彰化縣地方稅務局申報土地增值稅。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 條規定，所稱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為準。惟原處分機關以被繼承人○○○原始取得土地時之土地價額為該等土地之前次移轉現值，進而核課高額之土地增值稅，核定顯有違誤，請依法重核並加計利息退還溢繳稅款云云。

二、答辯意旨略謂：

（一）系爭 3 筆土地係訴願人於 90 年 11 月間因買賣取得極少持分，與黃○○○及原所有權人○○○形成共有關係後，藉與同地段○○○地號（公共設施保留地）辦理共有物分割，取得所有權（持分分別為全、全、3435/5350），原地價或前次移轉現值由每平方公尺 36.3 元、36.3 元、36.3 元，遽為提高至 90 年 11 月每平方公尺均為 1 萬 3,864.6 元。訴願人利用應稅土地，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，以規避土地自然增值部分應納土地增值稅之義務，實已違反實質課稅及租稅公平原則，至臻明確。嗣於 98 年 8 月 28 日訂立買賣契約，將系爭 3 筆土地出售予第三人，按前揭法令規定與財政部 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」函釋規定，應將前次移轉現值調回分割前原地價 59 年 8 月每平方公尺為 36.3 元、36.3 元、36.3 元，計算漲價總數額課徵土地增值稅，核定課徵土地增值稅應分別為 589 萬 4,233 元、407 萬 8,214 元、268 萬 6,357 元。經查其中 527-5 地號土地，分割前之正確原地價應為每平方公尺 36.3 元，經重新核定後該筆土地應補徵稅額為 589 萬 4,233 元。惟本局誤以原地價每平方公尺 66.3 元計算，致稅額為 583 萬 5,364 元，短計 5 萬 8,869 元，依行政法院判例 62 判 298 號「行政救濟除原處分適用法律錯誤者外不得為更不利之決定」規定，仍予維持。

- (二) 系爭 3 筆土地經財政部台灣省中區國稅局○○分局查得，原所有權人○○○於 92 年 5 月 6 日死亡，訴願人於 90 年 11 月間取得之系爭 3 筆應稅土地，因係於被繼承人死亡前 2 年內贈與訴願人，故將系爭 3 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 23,000 元。惟訴願人並非因「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 3 筆土地固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，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。」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。」查訴願人不服原處分機關核定稅額所為之處分，於 98 年 11 月 5 日提請復查，經原處分機關復查決定駁回，嗣訴願人與○○○、○○○、○○○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，且分別為復查決定，故應分別審議，並分別為訴願決定，先予敘明。
- 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。……。」、第 39 條第 2 項規定：「依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未徵收前之移轉，……，免徵土地增值稅。」。

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。」。

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。」。

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。」。

次按財政部 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、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。」、最高行政法院 96 年度判字第 405 號判決略以：「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。」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，此觀諸最高行政法院 94 年判字第 00909 號判決意旨甚明。

四、經查系爭 3 筆土地係被繼承人○○○於 90 年 7 月 18 日以贈與方式移轉部分持分予其妻黃○○○，復於同年 11 月 27 日以買賣方式移轉部分持分予訴願人，形成 3 人共有關係，再共同購入同段○○○地號之免稅土地，復旋於同年 12 月 13 日將前開 4 筆土地辦理共有物分割，由訴願人取得系爭 3 筆土地中○○地號土地所有權全部，527-18 地號應有部分 3435/5350。此際，系爭土地原地價由 59 年 8 月每平方公尺 36.3 元、36.3 元、36.3 元，遽為提高至 90 年 11 月每平方公尺均為 1 萬 3,864.6 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，洵堪認定。惟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。核訴願人所為顯係利用法制上之不完備設計，藉由買賣小部分土地、購買免稅土地，取巧安排應稅土地與免徵土地增值稅土地形成共有關係，以分割改算地價方式，提高土地前次移轉現值，進行稅捐規避之操作，至為明確。揆諸首揭法條規定、財政部令釋及說明，原處分機關以創設共有物分割前之原地價 59 年 8 月每平方公尺各 66.3 元、36.3、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 583 萬 5,364 元、407 萬 8,214 元及 268 萬 6,357 元，復查決定遞予維持，均無違誤。次查，系爭土地中 527-5 地號土地，分割前之正確原地價應為每平方公尺 36.3 元，應課徵稅額為 589 萬 4,233 元。惟原處分機關誤以原地價每平方公尺 66.3 元計算，致核定稅額為 583 萬 5,364 元，短計 5 萬 8,869 元。然原處分機關依行政院 62 年判第 298 號判例，仍維持原核定稅額，未為更不利之變更，核無不合，併此敘明。

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，經查地政機關固因被繼承人○○○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 2 萬 3,000 元，惟如前所述，訴願人係藉由買賣及共有物分割取得系爭土地，並非「繼承取得」，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」即明，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。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 14 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。

(臺中高等行政法院地址：台中市南區五權南路 99 號)