

彰化縣政府訴願決定書（案號 101—706）

府法訴字第 1010142307 號

訴 願 人：○○○

地址：○○縣○○鎮○○里○街○號

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 101 年 4 月 6 日彰稅法字第○○○○○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○○鎮○○段○號土地（下稱系爭○號土地）為○○都市計畫土地，使用分區為住宅區，原為案外人○○○所有，原地價為 59 年 8 月每平方公尺新臺幣（下同）43.6 元，於 92 年 12 月 16 日以買賣方式移轉 10/3730 持分予案外人○○○，經依一般買賣課徵土地增值稅 6,186 元在案。另坐落於○○鎮○○○段○號土地（下稱系爭○號土地），為山坡地保育區農牧用地，屬○○○所有，前次移轉現值為 88 年 11 月每平方公尺 1,300 元，於 92 年 12 月 30 日以買賣方式移轉 3667/913000 持分予○○○，並於 93 年 1 月 6 日向原處分機關申報依一般買賣課徵土地增值稅，因申報現值為每平方公尺 1,300 元與前次移轉現值同，經原處分機關核定應納稅額為 0 元。上開 2 筆地號土地形成共有關係後，於 93 年 2 月 5 日辦理共有物分割，分割後系爭○號土地由案外人○○○取得全部所有權，同時藉由分割改算過程，其地價由每平方公尺 43.6 元墊高為每平方公尺 3 萬 1,751.6 元；另系爭○號土地由○○○取得全部所有權，其地價由每平方公尺 1,300 元調降為每平方公尺 13.5 元。上開 2 筆土地於同月 25 日辦理交換，系爭○號土地由創設共有前之原所有權人即○○○取回所有權，該地經原處分機關核定應納土地增值稅為 0 元；另系爭○號土地由創

設共有前之原所有權人即○○○取回所有權，且該地經申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅。嗣後，○○○於 93 年 4 月 6 日辦理系爭○號土地分割，增加○-○至○-○地號等 5 筆土地（下稱系爭○-○至○-○地號土地），○○○分別於 93 年 12 月 24 日贈與移轉系爭○-○地號土地予訴願人及 93 年 12 月至 94 年 8 月間以買賣或贈與方式移轉其餘土地予案外人○○○等 12 人。原處分機關因查上揭過程，顯係利用分割改算地價之規定，墊高前揭土地之前次移轉現值，爰依實質課稅原則，按稅捐稽徵法第 21 條、土地稅法第 5 條、第 28 條、第 31 條規定，以合併分割前之原地價即 59 年 8 月每平方公尺 43.6 元及前次移轉現值 92 年 12 月每平方公尺 2 萬 2,000 元計算土地漲價總數額，向系爭○-○地號土地贈與移轉之受贈人（即訴願人）陳惠萱核定補徵土地增值稅 68 萬 7,599 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：

（一）財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號所示，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是否為原土地所有權人名義，依實質課稅原則…，該土地於分割後再移轉時，…。本案共有物分割後之「再移轉」係於民國 93 年 2 月 24 日辦理「交換」所有權時，而非彰化縣地方稅務局所列之時間，依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定，本案已過 7 年之稅捐核課期間，依規定在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。而彰化縣地方稅務局於民國 100 年 11 月 29 日以彰稅員分三字第 1002063082A 號函向申請人等課徵土地增值稅係無理由。且納稅義務人應為○○○。

（二）○○鎮○○段○號土地，經建設公司分割共 20 筆，案經彰化縣地方稅務局○○分局查補稅其中 6 筆土地增值稅，此係建設公司與○○○之行為，訴願人與○○○並不

認識，且無故意以詐欺方法逃漏稅。經詢建設公司，其稱當時係以合法辦理共有物分割，無不正方法逃漏稅，且當時有繳土地增值稅，一切合法云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) ○○○原所有之系爭○號土地，蓄意安排與系爭○號土地創設共有事實，再辦理共有物分割，藉地政機關之改算前次移轉現值，使其土地登記簿登載之前次移轉現值因此墊高，再藉由辦理交換，由○○○取回系爭○號土地所有權，以達系爭○號土地再移轉時減輕鉅額土地增值稅之目的，其利用形式上合法之私法契約規避公法上納稅義務，已使漲價歸公徒具形式，違反憲法第 143 條及平均地權條例第 35 條規定之精神，亦與實質課稅及租稅公平原則相背。本局以○○○於 93 年 12 月贈與移轉系爭○-○地號土地予訴願人時為「再移轉」之時點，以系爭○-○地號土地分割前（即 59 年 8 月）每平方公尺 43.6 元之原地價及前次移轉現值（即 92 年 12 月創設共有時）每平方公尺 2 萬 2,000 元，計算土地漲價總數額，依土地稅法第 5 條規定，以受贈人即訴願人為土地增值稅之納稅義務人，補徵土地增值稅計 68 萬 7,599 元，於法並無不合。
- (二) 本案系爭○號土地分割後再「交換」僅係○○○取巧墊高系爭○號土地前次移轉現值之過程，雖造成形式外觀之「再移轉」，惟本案系爭○號土地自移轉極少持分創設共有關係，再藉由共有物分割改算過程墊高前次移轉現值，嗣後再經由交換最終由○○○再次取得所有權，其違反實質及公平課稅之立法意旨，不當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，並非實質移轉，是以，系爭○-○地號土地實質申報贈與移轉時點即 93 年 12 月 24 日始產生實質的經濟活動，依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款及地 22 條第 1 款規定，土地增值稅之核課期間應以○○○訂定贈與契約，實質移轉系爭○-○地號土地予訴願人後，向本局申報土地增值稅之申報日即

93年12月24日為核課期間起算時點，從而，本局按土地稅法第28條、第31條第1項第1款規定即實質課稅原則，於100年11月29日補徵土地增值稅計68萬7,599元，未逾稅捐稽徵法第22條第1款規定7年核課期間。訴願人稱本局前揭函已逾核課期間及納稅義務人應為○○○○等語，容有誤解云云。

理 由

- 一、按稅捐稽徵法第21條規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：…三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰…。」、土地稅法第5條規定：「土地增值稅之納稅義務人如左：…二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。前項…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。」及同法施行細則第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。」。
- 二、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、再按「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。」司法院大法官釋字第 420 號解釋可資參照；另「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。」改制前行政法院 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○號土地原為案外人○○○所有，原地價為 59 年 8 月每平方公尺 43.6 元，嗣案外人○○○於 92 年 12 月 16 日以買賣移轉系爭土地持分 10/3730 予案外人○○○，經依一般買賣課徵土地增值稅 6,186 元後，旋即於同年月 30 日以買賣方式自案外人○○○所有之系爭○號土地取得極少持分 3667/913000，並於 93 年 1 月 6 日向原處分機關申報依一般買賣課徵土地增值稅，經原處分機關核定，因該地申報現值為每平方公尺 1,300 元，與前次移轉現值同，故應納稅額為 0 元。上開 2 筆土地形成 2 人共有關係後，於 93 年 2 月 5 日辦

理共有物分割，由案外人○○○及○○○分別取得系爭○號土地及系爭○號土地全部所有權，同時藉由分割改算過程，系爭○號土地之前次移轉現值由原先之每平方公尺 43.6 元墊高為每平方公尺 3 萬 1,751.6 元，系爭○號土地之前次移轉現值則由每平方公尺 1,300 元調降為每平方公尺 13.5 元。嗣上開 2 筆土地於 93 年 2 月 25 日辦理交換，系爭○號土地經核定應納土地增值稅為 0 元，並由創設共有前原所有人即○○○取回全部所有權，另系爭○號土地經申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，並由原所有權人○○○取回該地所有權。嗣後○○○於 93 年 4 月 6 日辦理系爭○號土地分割，增加○-○至○-○地號土地後，於 93 年 12 月 24 日將系爭○-○地號土地贈與訴願人，因申報現值與墊高後之前次移轉現值相同，致贈與移轉之土地增值稅額為 0 元，此有原處分機關所檢附之土地登記謄本及歷次土地增值稅申報書等資料在卷可稽，堪資認定為真實。核此土地共有、分割及交換之過程，顯然利用分割改算地價，將系爭應稅土地之原地價由每平方公尺 43.6 元，墊高至 3 萬 1,751.6 元，實為取巧，其意欲規避土地增值稅課徵之脫法行為，至為明確。既案外人○○○與○○○間之共有物分割交換系為墊高移轉現值之手段，是原處分機關以創設分割前之原地價每平方公尺 43.6 元及前次移轉現值（即 92 年 12 月創設共有時）每平方公尺 2 萬 2,000 元，計算土地漲價總數額，向系爭土地贈與移轉之受贈人（即訴願人）○○○補徵土地增值稅 68 萬 7,599 元，揆諸首揭法條規定、財政部令釋及說明，並無不合，復查決定予以維持，亦難謂於法有誤。

五、至訴願人訴稱依據財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號函釋，本案共有物分割後之「再移轉」係於 93 年 2 月 24 日辦理「交換所有權」時，已過 7 年之稅捐核課期間。稅捐稽徵法第 21 條所定之「核課期間」係指課稅事實（如繼承、贈與等）在一定期間內，稅捐稽徵機關得依法發單徵收或補徵稅捐之期間，若超過此期間，稅捐機關即不得再行核課。查系爭○號及○號土地經○○○及○○○92 年創

設共有及 93 年完成交換，藉共有物分割改算墊高地價之事實已如前述，於茲不贅。該脫法行為之流程可簡略為先共有再分割後交換，是以系爭○號土地於 93 年 2 月 25 日辦理「交換」並非具經濟意義之「再移轉」，而是渠等墊高前次移轉現值之過程之一環，形式上雖具有所有權移轉之外觀，實際上卻是取巧利用形式上合法之共有物分割後交換之方式，隱藏出售土地時之土地自然漲價，從而規避應負擔之土地增值稅至明。依前開所揭槩之租稅公平及實質課稅原則，原處分機關以實質上經濟關係及所產生之經濟利益，就具體個案判斷應徵土地增值稅之時點為案外人○○○將系爭○-○地號土地贈與訴願人○○○，換言之，案外人○○○與○○○藉由共有物分割改算過程墊高前次移轉現值，嗣後再以交換方式使其各自取回所有權，其違反公平及實質課稅原則，藉由形式上合法之脫法行為，蓄意規避土地增值稅之課徵，是以，93 年 2 月間之交換非實質移轉，僅係其墊高前次移轉現值之過程，於 93 年 12 月間將系爭○-○地號土地贈與訴願人○○○時，始產生實質之經濟活動，原處分機關以 93 年 12 月 24 日申報贈與移轉予訴願人為「再移轉」之時點起算核課期間，揆諸前開法令及說明，核未牴觸稅捐稽徵法第 21 條之核課期間之規定。訴願人所辯，容對法令有所誤解，不足採據，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	楊 仲
	委員	呂宗麟
	委員	李玲瑩
	委員	林宇光

委員 黃鴻隆
委員 陳廷墉
委員 溫豐文
委員 蔡和昌
委員 簡金晃
委員 蕭文生

中 華 民 國 101 年 8 月 8 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)