

彰化縣政府訴願決定書（案號 106－302）

府法訴字第 1060036338 號

訴 願 人：○○○

訴願代理人：○○○

訴願人因土地增值稅事件，不服本縣地方稅務局（下稱原處分機關）105 年 12 月 14 日彰稅法字第 1050022997 號函附復查決定書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

原處分關於買賣移轉之土地增值稅部分，訴願駁回；關於贈與移轉之土地增值稅部分，訴願不受理。

事 實

緣坐落本縣○○鎮○○段 159、160 地號 2 筆土地，面積分別為 159、2,560 平方公尺，原由訴願人於 91 年 8 月 30 日因分割繼承登記取得持分所有權，前次移轉現值分別為 91 年 1 月每平方公尺 3,800 元、2,300 元，權利範圍均為 1/108；嗣因該 2 筆土地經臺灣（下同）彰化地方法院 104 年度訴字第 304 號民事判決裁判共有物分割，於 105 年 6 月 3 日確定，訴願人等 21 位共有人於 105 年 8 月 10 日共同向原處分機關申報共有土地移轉現值，並於 105 年 8 月 24 日辦竣共有物分割登記在案，分割後，訴願人取得坐落同段 159-1、159-8 地號土地（面積分別為 169.8、95.27 平方公尺）持分所有權，權利範圍分別為 214/22000、1/3（下稱系爭土地）；嗣訴願人於 105 年 9 月 9 日與案外人○○○訂立系爭土地所有權贈與移轉契約書、買賣移轉契約書，並於同日以網路辦理土地增值稅（土地現值）申報，系爭土地移轉情形及地政機關登記之前次移轉現值如下：

土地 地號	移轉情形		前次移轉現值 (元/m ²)		歷次取得 權利範圍
			日期	現值	
159-1	買賣 贈與	1612/220000 528/220000	91年1月	1592.1	225/220000
			91年1月	2300.3	196/220000
			91年1月	2300.4	1322/220000
			104年3月	3100	397/220000
159-8	買賣 贈與	75359/300000 24641/300000	91年1月	1592.1	10523/300000
			91年1月	2300.3	9161/300000
			91年1月	2300.4	61787/300000
			104年3月	3100	18529/300000

本件經原處分機關審認，訴願人係分次取得並分次移轉系爭土地權利範圍，其申報移轉持分與歷次取得之權利範圍不合，原處分機關遂依土地稅法第5條、第28條前段、第30條第1項、第31條及財政部78年3月31日台財稅第780024585號函釋，以系爭土地各次取得之比例認定原地價，就買賣移轉部分，以訴願人為納稅義務人，就系爭土地分別核定課徵土地增值稅如下：系爭159-1地號土地為0元（土地增值稅免稅證明書4張）、系爭159-8地號土地為668元、217元、1,463元、0元（土地增值稅繳款書3張及免稅證明書1張）；另贈與移轉部分，則以案外人○○○為納稅義務人，就系爭土地分別核定課徵土地增值稅如下：系爭159-1地號土地為0元（土地增值稅免稅證明書4張）、系爭159-8地號土地為218元、0元、478元、0元（土地增值稅繳款書2張及免稅證明書2張）；訴願人不服，申請復查，經原處分機關以105年12月14日彰稅法字第1050022997號復查決定駁回，未獲變更，訴願人仍不服，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：

- (一) 訴願人原有自被繼承人○○○繼承取得○○鎮○○段 159 及 160 地號土地 (○○段 159 地號持分 1/108、持分面積 1.47 m²、前次年月 91/01；○○段 160 地號持分 1/108、持分面積 23.70 m²、前次年月 91/1，計 25.17 m²)，於 105 年 7 月 19 日訂立買賣契約予○○○，並申報土地增值稅，嗣因判決共有物分割事件，故撤回土地增值稅申報。俟完成判決共有物分割事件之所有權登記後，訴願人即於 105 年 9 月 9 日訂立買賣及贈與契約予○○○並申報土地增值稅在案。
- (二) 其中買賣案件 (○○段 159-1 地號移轉範圍 1612/220000、持分面積 1.24 m²；○○段 159-8 地號移轉範圍 75359/300000、持分面積 23.93 m²) 為訴願人自被繼承人○○○繼承取得之持分面積 25.17 m²、前次年月 91 年 1 月。另贈與案件 (○○段 159-1 地號移轉範圍 528/220000、持分面積 0.41 m²；○○段 159-8 地號移轉範圍 24641/300000、持分面積 7.82 m²) 為訴願人自彰化地方法院 104 年度訴字第 304 號判決共有物分割事件判決取得之持分面積 8.23 m²、前次年月 104 年 3 月。然原處分機關採用加權平均各個持分面積，前次日期之移轉持分來核定本次土地增值稅共計 16 份稅單。
- (三) 本案復查決定書所載：「…共有物分割後之土地其原地價之認定，原則上係以地政機關改算後的前次移轉申報現值為準。…」，惟土地登記簿登載之前次移轉現值或原規定地價，僅為方便稅捐機關核課稅捐之參考資料，並無土地法第 43 條所為之登記，因此仍應以稅捐機關核算為準。況且上述判決共有物分割事件，價差達 1 平方公尺亦有向原處分機關申報土地增值稅，其前次移轉現值或原規定地價應經原處分機關分算及維護便是。

- (四) 又復查決定書指稱「申請人贈與系爭土地部分，納稅義務人為○○○，申請人雖為贈與人，非納稅義務人，非適格之當事人，核與稅捐稽徵法 35 第 1 項第 1 款規定不合…」，惟訴願人係針對系爭土地之前次年月、權利範圍、持分面積，並非針對稅額。
- (五) 另復查決定書：「…查申請人分次取得系爭土地後再分次移轉，其申報移轉持分與各次取得之持分不合，本局依財政部 78 年 3 月 31 日台財稅第 780024585 號函釋，按土地謄本登載各次取得之比例核算土地增值稅，於法並無違誤。…」，訴願人已再三告知買賣係移轉原繼承取得之部分，買賣係移轉判決取得之部分，原處分機關應適用該函釋之前段「同一土地所有權人就同一宗土地分次取得後再分次移轉，如經『查明確認其移轉之持分係在何時取得及取得時之移轉現值』，以移轉各該持分之原地價認定」。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 卷查訴願人原持分所有坐落○○鎮○○段 159 及 160 地號等 2 筆土地，經案外人○○○於 104 年 3 月 25 日起訴共有物分割，並經彰化地方法院 104 年度訴字第 304 號判決共有物分割為 159 及 159-1 至 159-12 地號等 13 筆土地，分割後訴願人取得 159-1 及 159-8 地號土地持分，權利範圍分別為 22000 分之 214 及 3 分之 1。訴願人於 105 年 8 月 10 日會同其他共有人等申報土地增值稅，並於 105 年 8 月 24 日辦理共有物分割登記，其前次移轉現值亦經鹿港地政事務所改算並登載於土地謄本。本案訴願人與案外人○○○分別於 105 年 9 月 9 日訂立土地所有權買賣移轉契約書及土地所有權贈與移轉契約書計 4 份，系爭土地均以買賣及贈與方式分次移轉部分持分予○○○，並於同日共同向本局申報土地移轉現值（收文號碼

5502105701117-5502105701120 共 4 份申報書)。其中就訴願人贈與系爭土地部分，納稅義務人為○○○，訴願人雖為贈與人，非納稅義務人，查稅捐稽徵法第 35 條第 1 項規定，「納稅義務人」對於「核定稅捐」之處分如有不服，應依規定格式申請復查。復查之內容係不服核定稅捐之處分即繳款書，惟訴願人並非本案贈與系爭土地部分所核定繳款書之納稅義務人，本局依「程序不合，實體不究」之行政救濟原則，將復查予以駁回，並無違誤。

(二) 至本件買賣移轉系爭土地部分予以答辯如下：

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。又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原規定地價或前次移轉現值及土地所有權人為改良土地已支付之全部費用；而原規定地價之認定標準，應依平均地權條例之規定，為同法第 31 條第 1 項、第 2 項所明定。又平均地權條例施行細則第 23 條明定，多筆土地參加共有物分割之案件，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；且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。另為利於直轄市、縣(市)政府執行平均地權條例施行細則第 23 條第 1 項、第 65 條(原規定地價、前次移轉現值)、最近一次申報地價改算，內政部特為訂頒「共有土地所有權分割改算地價原則」。又財政部 99 年 9 月訂頒「土地增值稅稽徵作業手冊」第一章第二節陸、一、(一)6. 規定：「經共有物分割後之土地其前次移轉現值原則上係以地政機關改算後之前次移轉現值為核稅依據，惟如係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。」是以，共有土地分割後，除取巧安排形成共有關係再移轉土地，依實質課徵原則，課徵土地增值稅外，其前次移轉現值原則上依前揭財政部台財稅第 31191 號函核定(71 年 5 月 26 日台財稅第 33843 號函修正)、台財稅第 800056901 號、台財稅第 860617072 號、台財稅字第 0920454259 號函釋，均以地政機關改算後的前次移轉現值為核稅依據，先予陳明。

- (三) 查訴願人主張以歷次取得面積比例為前次移轉現值核算土地增值稅，惟本案原有之 159、160 地號土地於 104 年訴請共有物分割時，其公告土地現值兩者並不相同，分別為每平方公尺 7,400 元、3,100 元，經土地合併、分割及共有土地分割後，訴願人取得系爭 159-1 及 159-8 地號土地之公告現值均為 3,100 元，經鹿港地政事務所依「起訴日當期公告土地現值」為基礎，予以分算各筆土地之原地價，經改算後，系爭 2 筆土地之原地價已變更：系爭 159-1 地號 91 年 1 月 1,592.1 元/m²、2,300.3 元/m²、2300.4 元/m² (歷次取得權利範圍分別為 225/220000、196/220000、1322/220000)、104 年 3 月 3100 元 (歷次取得權利範圍 397/220000)；159-8 地號土地 91 年 1 月 1592.1 元/m²、2300.3 元/m²、2300.4 元/m² (歷次取得權利範圍分別為 10523/300000、9161/300000、61787/300000)、104 年 3 月 3100 元 (歷次取得權利範圍 18529/300000)。如前所述，共有物分割後之土地其原地價之認定，除取巧形成共有關係，規避應課徵土地增值稅之情形，依實質課稅原則，始不依「共有土地所有權分割改算地價原則」改算之前次移轉現值課徵土地增值稅外，原則上仍以地政機關改算後的

前次移轉現值為準。且依內政部特訂頒之「共有土地所有權分割改算地價原則」及財政部 99 年 9 月編印之「土地增值稅稽徵作業手冊第一章第三節：土地合併、共有土地（所有權）分割案件稅額之計算」中有關原地價及前次移轉現值之計算方式，皆係以分割或合併前後之土地現值比例為計算基礎，訴願人主張買賣案件以 91 年 1 月繼承取得之面積比例及贈與案件以 104 年 3 月共有物分割取得之面積比例為原地價，核課土地增值稅，實屬法令誤解，核無可採。

- (四) 又訴願人於 105 年 9 月 9 日辦理系爭土地現值申報，如前述分別為 159-1 地號土地買賣移轉持分 220000 分之 1612、贈與移轉持分 220000 分之 528；159-8 地號土地買賣移轉持分 300000 分之 75359、贈與移轉持分 300000 分之 24641，訴願人分次取得系爭土地後再分次移轉，其申報移轉持分與各次取得之持分不合，本局依財政部 78 年 3 月 31 日台財稅第 780024585 號函釋，按土地謄本登載各次取得之比例核算土地增值稅，於法並無違誤。

理 由

一、關於買賣移轉之土地增值稅部分：

- (一) 按「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。」、「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下列各款後之餘額，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。…」、「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。」、「已規定地價之土地合併時，其合併後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，應與合併前各宗土地地價總和相等。合併後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。」土地稅法第 28 條前段、第 31 條第 1 項第 1 款及平均地權條例施行細則第 23 條、第 24 條定有明文。

- (二) 次按財政部 71 年 2 月 22 日台財稅第 31191 號函核定(71 年 5 月 26 日台財稅第 33843 號函修正):「…3. 地政機關對於土地分割、合併之案件，除應依平均地權條例施行細則第 24 條、第 25 條(編者註：現行細則第 23 條、第 24 條)規定辦理分算地價外，並應分算申報當期之公告土地現值。4. 地政事務所應於土地所有權或設定典權申報現值作業要點第 13 點規定期限 10 日內，將分割或合併結果編造對照清冊送稅捐機關憑以核計土地增值稅；如地政機關未依限送稽徵機關者，稽徵機關應函請儘速辦理。」、78 年 3 月 31 日台財稅第 780024585 號函釋：「分次取得土地所有權，1 次或分次移轉時，核算土地增值稅應依左列規定辦理：…(二) 同一土地所有權人就同一宗土地，分次取得後再分次移轉，如經查明確認其移轉之持分係在何時取得及取得時之移轉現值，應以移轉各該持分之原地價認定。至分別確認移轉持分之原地價有困難時，應按各次取得之比例認定之。」、86 年 10 月 14 日台財稅第 860617072 號函：「○君等人所有土地，經法院判決共有物分割，准由稅捐稽徵機關函知地政機關，依照法院判決分割圖示，追溯改算起訴日當期公告土地現值，以作為申報移轉現值之審核依據。」、92 年 7 月 17 日台財稅字第 0920454259

號函釋：「主旨：○君所有土地分割後出售其中 1 筆，再買回與分割後之另一筆土地合併後再出售，其前次移轉現值之認定，以地政機關合併改算地價後之前次移轉現值為準。…」。

- (三) 查訴願人經彰化地方法院 104 年度訴字第 304 號判決分割取得系爭 2 筆土地持分所有權，並於 105 年 6 月 3 日確定，105 年 8 月 24 日完成共有物分割登記，系爭 2 筆土地前次移轉現值經由鹿港地政事務所依共有土地所有權分割改算地價原則第 3 點規定辦理共有物合併分割改算，原地價變更為○○鎮○○段 159-1 地號 91 年 1 月 1592.1 元/m²、2300.3 元/m²、2300.4 元/m²(歷次取得權利範圍分別為 225/220000、196/220000、1322/220000)、104 年 3 月 3100 元(歷次取得權利範圍 397/220000); 159-8 地號土地 91 年 1 月 1592.1 元/m²、2300.3 元/m²、2300.4 元/m²(歷次取得權利範圍分別為 10523/300000、9161/300000、61787/300000)、104 年 3 月 3100 元(歷次取得權利範圍 18529/300000)，以上事實業據原處分機關陳明在卷，復有系爭 2 筆土地之土地登記謄本、鹿港地政事務所地價改算表等影本附卷可稽，洵堪認定。原處分機關審查系爭 2 筆土地買賣移轉持分之土地增值稅(土地現值)申報，認定系爭 2 筆土地之分割情形並非屬取巧安排形成共有關係再移轉土地而應依實質課徵原則課徵土地增值稅之類型，爰以鹿港地政事務所改算後之前次移轉現值為核稅依據，以訴願人申報移轉之持分計算核定課徵土地增值稅分別為：159-1 地號土地買賣移轉持分 1612/220000，稅額為 0 元(土地增值稅免稅證明書 4 張)；159-8 地號土地買賣移轉持分 75359/300000，稅額為 668 元、217 元、1,463 元、0 元(土地增值稅繳款書 3 張及免稅證明書 1 張)，按諸前揭財政部函釋意旨，自屬有據。

(四) 至訴願人主張原處分機關應適用財政部 78 年 3 月 31 日台財稅第 780024585 號函釋前段以移轉各該持分之原地價認定一節。查本件依鹿港地政事務所土地複丈結果通知書可知○○鎮○○段 160 地號土地合併於同段 159 地號土地，並經裁判分割 159 地號土地，由訴願人取得系爭 2 筆土地持分所有權，此有系爭 2 筆土地之土地登記謄本影本附卷可稽。按平均地權條例施行細則第 23 條、第 24 條規定，本案由鹿港地政事務所辦理合併分割改算使系爭 2 筆土地各有多次之前次移轉現值，俾符合前揭土地合併分割前後，土地之地價總和應相等之規定。原處分機關依據訴願人申報系爭 2 筆土地移轉之持分，按其改算後之移轉現值及歷次取得權利範圍核計徵收土地增值稅，自無違誤。訴願主張，尚難憑採。從而，原處分機關所為之復查決定，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

二、關於贈與移轉之土地增值稅部分：

(一) 按「人民對於中央或地方機關之行政處分，認為違法或不當，致損害其權利或利益者，得依本法提起訴願。」、「自然人、法人、非法人之團體或其他受行政處分之相對人及利害關係人得提起訴願。」、「訴願事件有左列各款情形之一者，應為不受理之決定：…三、訴願人不符合第 18 條之規定者。」訴願法第 1 條第 1 項前段、第 18 條及第 77 條第 3 款定有明文。

(二) 次按「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。」、「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。…」土地稅法第 5 條及稅捐稽徵法第 35 條第 1 項第 1 款定有明文。

(三) 再按「…按『不服中央或地方機關之行政處分而循訴願或行政訴訟程序謀求救濟之人，依現有之解釋判例，固包括利害關係人而非專以受處分人為限，所謂利害關係乃指法律上之利害關係而言，不包括事實上之利害關係在內。』，為行政法院 75 年判字第 362 號判例所明揭。是所謂法律上之利害關係人係指『對現在已存在之權利或合法利益有影響關係者』而言，如僅為經濟、情感上或其他之關係，則不包括在內。…」臺北高等行政法院 101 年訴字第 1680 號判決意旨可資參照。

(四) 卷查訴願人與案外人○○○訂立系爭 2 筆土地贈與契約，經原處分機關核發一般贈與土地增值稅免稅證明書及繳款書共 8 份，核定之納稅義務人係○○○，非為訴願人，訴願人並非該贈與移轉土地增值稅之處分相對人，且參照前揭判決意旨，亦難認其與上開處分有何法律上利害關係致影響訴願人現在已存在之權利或合法利益。其遽向本府提起訴願，揆諸前揭規定，應屬當事人不適格，依訴願法第 77 條第 3 款規定，應不受理。

三、據上論結，本件訴願為部分無理由，部分不合法，爰依訴願法第 79 條第 1 項、第 77 條第 3 款規定，決定如主文。

訴願審議委員會

主任委員 陳善報（請假）

委員 溫豐文（代理）

委員 蕭文生

委員 呂宗麟

委員 林宇光

委員 常照倫

委員 陳坤榮

委員 魏平政

委員 黃耀南

中 華 民 國 1 0 6 年 4 月 1 2 日

縣 長 魏 明 谷

依據 103 年 6 月 18 日修正公布、104 年 2 月 5 日施行之行政訴訟法第 229 條第 1 項、第 2 項規定：「適用簡易訴訟程序之事件，以地方法院行政訴訟庭為第一審管轄法院。下列各款行政訴訟事件，除本法別有規定外，適用本章所定之簡易程序：一、關於稅捐課徵事件涉訟，所核課之稅額在新臺幣 40 萬元以下者。二、因不服行政機關所為新臺幣 40 萬元以下罰鍰處分而涉訟者。三、其他關於公法上財產關係之訴訟，其標的之金額或價額在新臺幣 40 萬元以下者。四、因不服行政機關所為告誡、警告、記點、記次、講習、輔導教育或其他相類之輕微處分而涉訟者。五、關於內政部入出國及移民署之行政收容事件涉訟，或合併請求損害賠償或其他財產上給付者。六、依法律之規定應適用簡易訴訟程序者。」，本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內向臺灣彰化地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟。

（臺灣彰化地方法院地址：彰化縣員林市中山路二段 240 號）