

裁判字號：最高行政法院 103 年度判字第 440 號 行政判決

裁判日期：民國 103 年 08 月 15 日

案由摘要：土地增值稅事件

最高行政法院判決

103 年度判字第 440 號

上訴人 錦祥五金鑄造股份有限公司

(原審原告)

代表人 李和達

訴訟代理人 林伯祥 律師

上訴人 臺南市政府稅務局

(原審被告)

代表人 施栢齡

訴訟代理人 林佳億

張誠仁

上列當事人間土地增值稅事件，上訴人對於中華民國 103 年 4 月 29 日高雄高等行政法院 102 年度訴字第 234 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於撤銷訴願決定及原處分關於將錦祥五金鑄造股份有限公司所有坐落臺南市○○區○○段○○○○號土地之原地價調整為分割改算前之前次移轉現值：民國 67 年 10 月每平方公尺新臺幣 15 0 元、權利範圍 98901/100000 及該訴訟費用部分均廢棄，發回高雄高等行政法院。

上訴人錦祥五金鑄造股份有限公司之上訴駁回。

駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人錦祥五金鑄造股份有限公司負擔。

理 由

一、坐落臺南市○○區○○段○○○○號應稅土地（下稱系爭土地）原為訴外人曾里麗所有，曾里麗於民國 92 年 1 月間移轉登記系爭土地所有權應有部分 1/100 予訴外人陳森木，同年月陳森木將其所有坐落臺南市○○區○○段○○○○○○號應稅土地所有權應有部分 1/100 移轉予曾里麗，其 2 人就該 2 筆土地形成共有關係後，旋於同年 3 月 4 日辦理共有物分割

登記，由曾里麗取得○○○段 600-2 地號土地，並由陳森木取得系爭土地。陳森木復於 92 年 3 月間移轉系爭土地所有權應有部分 1/1000 予上訴人錦祥五金鑄造股份有限公司（下稱錦祥公司），並與錦祥公司共同取得坐落臺南市○○區○○段 1153、1204、1205 地號等 3 筆土地所有權（均為得申請不課徵土地增值稅之農業用地，錦祥公司之所有權應有部分各為 9968 /10000，陳森木之所有權應有部分各為 32/10000），其 2 人就該 4 筆土地形成共有關係後，即於同年月 27 日辦理共有物分割登記，由上訴人錦祥公司取得系爭土地，陳森木取得鹽東段 1153、1204、1205 地號等 3 筆土地。系爭土地經上述 2 次共有物分割後，其原地價由 67 年 10 月每平方公尺新臺幣（下同）150 元，墊高為 92 年 3 月每平方公尺 12,010.4 元。嗣經上訴人臺南市政府稅務局查獲上情，乃以 101 年 12 月 27 日南市稅新土字第 1012733170B 號函通知臺南市永康地政事務所（下稱永康地政），將系爭土地之前次移轉現值更正為 67 年 10 月每平方公尺 150 元、權利範圍 98901/100000，92 年 1 月每平方公尺 10,200 元、權利範圍 999/100000，92 年 3 月每平方公尺 10,200 元、權利範圍 100/100000，並以 101 年 12 月 27 日南市稅新土字第 1012733170C 號函（下稱原處分）通知錦祥公司。錦祥公司不服，提起訴願遭決定駁回，遂提起行政訴訟。

二、上訴人錦祥公司起訴主張：（一）客觀上，本案係以證人葉宏洲為主導核心，歷經二階段作業程序，由上訴人錦祥公司有償取得本件系爭土地，曾里麗取得○○○段 600-2 地號土地並取得一新廠房（有償），陳森木取得鹽東段之土地及價金（有償），而葉宏洲從中獲取仲介報酬甚至差價利益（有償）；主觀上，各實際買賣土地之當事人即證人陳森木、曾里麗與李江河皆素未謀面，並無串通取巧、詐欺之可能等情，可證本件以先後取得異地土地再分割移轉使各需用人取得其目標土地，上訴人錦祥公司之負責人李江河實不知情亦未參與，且若事先知情，亦必不願為之。又陳森木與葉宏洲間、葉宏洲與曾里麗間、葉宏洲與李江河間之土地分割實際上皆屬「有償」之交易，業經原審法院於準備程序中訊問上

訴人臺南市政府稅務局甚明。(二)上訴人錦祥公司已於92年3月25日取得系爭土地，其分割及移轉既然皆在財政部93年9月15日台財稅字0000000000號函釋(下稱財政部93年9月15日函)發布前，且當時未為違法認定，則原地政機關及稅務機關所為核定稅額之行政處分即已確定，並具備令上訴人錦祥公司信賴之「信賴外觀」，且上訴人錦祥公司無任何行政程序法第119條所列信賴不值得保護之情形，故上訴人錦祥公司之信賴應予保護。縱認上訴人錦祥公司需負稅法上責任，既上訴人錦祥公司對曾里麗與陳森木前階段土地移轉行為未參與也不知情，上訴人錦祥公司所負的責任應從92年3月起算，亦即應認為陳森木與曾里麗所為之土地移轉為有償移轉而將原地價更改為92年之公告現值作為其前次移轉地價。退步言，若認上訴人錦祥公司無信賴保護之適用，基於「相同事務應相同處理」原則，亦應就陳森木與曾里麗間之分割移轉行為作相同之認定，上訴人臺南市政府稅務局既認為上訴人錦祥公司與陳森木之間之分割行為屬規避行為，則關於曾里麗及陳森木之間移轉行為，乃屬為達成使上訴人錦祥公司取得系爭土地之目的之前階段行為，亦應屬規避行為，而不得事後再任意調整土地地價為67年間之原地價。(三)陳森木與曾里麗間以及陳森木與葉黃心慈及上訴人錦祥公司間，關於土地取得後再以分割之方式移轉之方法相同，就其結果觀之，最終目的皆為使上訴人錦祥公司取得系爭土地而使葉黃心慈(實際為葉宏洲)獲得買賣價金。依土地稅法第5條第1項第1款之規定，本件陳森木再以其得自曾里麗之系爭土地應有部分移轉予上訴人錦祥公司，若認為應繳納土地增值稅，亦應由曾里麗或陳森木負擔。惟上訴人臺南市政府稅務局一方面承認陳森木與曾里麗之共割行為屬等價分割，另一方面卻就該行為之後階段陳森木與上訴人錦祥公司間就相同之系爭土地分割行為認作非屬等價分割，顯有矛盾，致未對曾里麗及陳森木追徵土地增值稅，反而藉由將系爭土地地價改算為67年間之原地價方式，使上訴人錦祥公司日後出售土地時將無端負擔67年10月至92年之土地增值稅部分，亦造成實際獲得土地移轉利益之曾里麗實際上規避了67年間至

92年間土地漲價應繳增值稅之不法利益，違反實質課稅原則等情，聲明求為判決訴願決定及原處均撤銷。

- 三、上訴人臺南市政府稅務局則以：（一）財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令（下稱財政部 93 年 8 月 11 日令）暨財政部 93 年 9 月 15 日函，乃財政部就土地稅法規執行層面所為之解釋，旨在闡明法規之原意，具有普遍之運用性，復屬執行母法有關課稅之細節性事項，並在法律意旨之限度內所為之行政釋示，與租稅法律主義尚屬無違。（二）本案系爭土地於 92 年間先後經過 2 次共有物分割，係當事人間利用微小土地所有權應有部分移轉，取巧安排形成共有關係，其在持有土地之共有比率及面積極小，不但有違一般土地共有之常態，且亦不利於土地之利用與經濟融通，又上訴人錦祥公司與訴外人陳森木等人刻意藉共有土地分割改算地價之方式，墊高系爭土地之前次移轉現值，確屬不爭之事實，其行為顯為規避稅捐之目的，實已違反實質課稅及租稅公平原則，上訴人臺南市政府稅務局依財政部 93 年 8 月 11 日令及財政部 93 年 9 月 15 日函意旨，以系爭土地分割前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，核無不合。又依財政部 93 年 9 月 15 日函之意旨，納稅義務人如有利用應稅與免稅土地辦理共有物分割，再透過內政部頒訂之「共有土地（所有權）分割改算地價原則」（下稱分割改算地價原則），藉以墊高應稅土地之前次移轉現值者，稅捐稽徵機關仍應依實質課稅原則，本於職權將該前次移轉現值調整為正確之金額，並將更改之結果通知地政機關。另本案上訴人錦祥公司及訴外人陳森木等人為規避土地增值稅之課徵，不按一般常規移轉方式，而利用應稅土地及免稅土地以取巧、不正當方式安排形成共有關係，再透過辦理共有土地分割，藉由共有土地分割改算地價方式以提高應稅土地之原地價，而使地政機關為錯誤之處分，尚難謂上訴人錦祥公司無重大過失之情，自無信賴保護原則之適用等語，資為抗辯。
- 四、原判決將訴願決定及原處分關於將錦祥公司所有坐落臺南市○○區○○段 629 地號土地之原地價調整為分割改算前之前次移轉現值：民國 67 年 10 月每平方公尺新臺幣 150 元、權利

範圍 98901/100000 部分撤銷，並將錦祥公司其餘之訴駁回，係以：（一）土地增值稅制之說明：1、土地增值稅係配合全面實施平均地權政策，本於漲價歸公之精神而課徵之稅捐；至於共有物分割因是消滅共有狀態之方式，除共有物分割前後各土地所有人取得之土地價值不等，該取得土地價值減少者，就其減少部分，因實質上含有以買賣或贈與等原因為移轉外，共有土地之分割因非屬土地稅法第 28 條前段規定所稱之「土地所有權移轉」，故其並非應課徵土地增值稅之時點（本院 56 年判字第 144 號判例參照）。是以，地政機關因共有物之分割，縱依內政部頒訂之「分割改算地價原則」，改算共有分割土地前次移轉現值而登錄於土地登記簿，然其目的僅在處理各共有人分割取得之土地價值與其分割前應有部分價值是否相等，有無應就其差額價值課徵土地增值稅之問題。從而，共有土地分割後再為土地稅法第 28 條前段規定之所有權移轉時，如有尚未就土地自然漲價部分課徵土地增值稅之情形時，自應回歸土地增值稅之稅制規範設計，於土地自然漲價總數額具體實現時，由稅捐稽徵機關核實課徵土地增值稅。2、關於共有土地之分割，若分割後各人取得之土地價值與其分割前應有部分價值相等；及土地之合併，合併後各共有人應有部分價值與其合併前之土地價值相等者，依土地稅法施行細則第 42 條第 2 項、第 4 項規定（即平均地權條例施行細則第 65 條第 1 項、第 3 項），均免徵土地增值稅。考諸其原因，無非在於土地之自然漲價利益於各該共有人係尚未具體實現；故我國現行法制，就共有土地之分割或合併，係待該合併或分割後之土地移轉產生所有權之變動，且該土地自然漲價之利益具體實現時，方為土地增值稅之稅捐債務發生時。而此時核計土地增值稅漲價總數額之時點，因涵蓋土地分割或合併前，而可能發生據以計算漲價總數額期間之土地所有人（為其他共有人）非均為嗣後出售土地所有權人之外形，但此形式上之不一，乃前述法制運作下可能發生之情況，而基於前述共有土地分割及合併之特質，於此種情況下，因原則上就移轉土地所有權人實質上漲價總數額之評價即土地自然漲價之利益，並無影響。是於此種情形，稅捐

稽徵機關為正確計算土地自然漲價總數額，核實課徵土地增值稅，而將土地之原地價調整為該共有人土地分割或合併前之原地價，即與土地增值稅核課目的及租稅法定主義無違。

3、依司法院釋字第 180 號解釋之意旨，土地價值非因施以勞力資本而增加者，固應由國家徵收土地增值稅，然土地增值稅應按土地自然漲價總數額計算，向獲得其利益者徵收，始符合量能課稅原則而具有干預課稅之正當性基礎。因此，國家課以人民繳納土地增值稅之義務，自應依據土地稅法有關稅捐主體、稅捐客體、稅捐客體對稅捐主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等稅捐構成要件加以審酌，限於以土地所有權人於其持有土地期間（包括與土地合併或分割有關連性之持有土地期間）內，因土地所有權之移轉而獲得土地自然漲價之利益者，作為認定土地增值稅納稅義務人之判斷標準。從而，實質課稅原則之實踐，對於以移轉土地所有權之土地自然漲價利益為租稅客體之土地增值稅，仍應遵守若土地自然漲價所生之利益，並非原納稅義務人所獲得，就此差額計算應納之部分土地增值稅，應於有法定課徵土地增值稅原因時，另向獲得該項利益者徵收之；反之，若係由原納稅義務人所獲得之土地自然漲價之利益，亦不應向未獲得該項利益者徵收之基本原則。（二）上訴人錦祥公司敗訴部分：1、所謂之租稅規避行為，係指利用私法自治契約自由原則，對於私法上法形式選擇之可能性，從私經濟活動交易之正常觀點，欠缺合理之理由，而選擇通常所不使用之法形式，於結果上實現所意圖之經濟目的或經濟成果，但不具備對應於通常使用法形式之課稅要件，以減輕或排除稅捐負擔。因此納稅義務人不選擇稅法上所考量認為通常之法形式（交易形式），卻選擇與此不同之迂迴行為或多階段行為或其他異常的法形式，而同時卻能減輕或排除與通常法形式相連結之稅捐上負擔者，即應認屬租稅規避。本件參據證人許蔡瑞韻之證詞，上訴人錦祥公司所為核屬租稅規避行為，且不因財政部是否發布財政部 93 年 8 月 11 日及財政部 93 年 9 月 15 日之解釋函令而異其認定，要無疑義。2、土地稅法第 28 條所定之移轉，並不包括共有物分割在內，縱使共有土地在分

割前已有漲價，該漲價之利益對所有人而言，仍尚未實現，嗣因分割使各共有人就存在於共有物全部之應有部分互相移轉，其結果各共有人就其取得部分土地既存價值業已概括承受，自應對其所有之共有土地或嗣後因分割變動為單獨所有權之土地自然漲價利益，負擔土地增值稅之公法上義務。因此，系爭土地分割互相移轉之結果，上訴人錦祥公司既已取得系爭土地單獨所有權，除發生其成為系爭土地所有人所產生私法上權利義務之法律效果外，亦應承受其自成為共有人時起系爭土地之自然漲價利益。故上訴人錦祥公司因共有物分割而取得系爭土地所有權全部，若將來出售予第三人時，依土地稅法第 5 條及第 28 條規定，其既為系爭土地之合法所有權人，自應就其持有土地期間實際利得實現時，負擔繳納土地增值稅之義務。至於地政機關因共有物之分割，按分割改算地價原則改算共有分割土地前次移轉現值，係為計算各共有人分割取得之土地價值與其分割前應有部分價值是否相等，尚與稅捐稽徵機關基於權責依據土地稅法之相關規定計算土地漲價總額而核課之土地增值稅無直接必然關係。因之，上訴人錦祥公司主張地政機關依分割改算地價原則所為原地價之計算，應對上訴人臺南市政府稅務局發生構成要件效力之拘束力等語，不足憑採。

3、本件上訴人錦祥公司基於買賣應有部分 1/1000 之原因關係而成為系爭土地共有人時起，因共有土地分割而為改算地價後之前次移轉現值，係上訴人錦祥公司意圖規避稅捐之脫法行為所產生之結果，且其利用共有物合併分割增減數額在公告土地現值 1 平方公尺單價以下，准免由當事人提出共有物分割現值申報，而逕向地政機關辦理共有物分割登記，由上訴人錦祥公司取得系爭土地所有權全部，可見上訴人錦祥公司藉迂迴、多階段並違反正常私經濟活動之行為，以規避將來出售土地應負擔之土地增值稅，違反租稅公平原則，是其就地政機關分割改算之前次移轉現值處分，縱非明知，亦係因重大過失而不知，參諸行政程序法第 119 條第 2 款、第 3 款之規定，並無信賴保護原則之適用。至本件所發生應課徵之土地增值稅集中於分得應稅土地者，而分得不課徵土地增值稅土地之所有人雖再移轉，

亦無土地增值稅負擔之似為不公平情況，然觀諸將應稅土地及不課徵土地增值稅土地分別集中由上訴人錦祥公司取得，既屬上訴人錦祥公司與訴外人陳森木進行本件租稅規避之手段，上訴人臺南市政府稅務局為核實計算上訴人錦祥公司持有系爭土地期間自然漲價利益之總數額，所為調整系爭土地前次移轉現值之決定，當無違反信賴保護原則及平等原則可言。又系爭土地原所有權人曾里麗與陳森木間第1次共割之原地價應如何調整，應屬另一問題，尚與上訴人錦祥公司自成為系爭土地所有權人時起所應承受系爭土地漲價歸公之公法上負擔，應分別觀察評價，始符合實質課稅原則之精神。因此，上訴人錦祥公司爭執本件至多僅能將系爭土地之前次移轉現值調整為92年3月之公告土地現值，上訴人臺南市政府稅務局不應將他人間之交易負擔完全歸由上訴人錦祥公司承受等語，委非可採。

4、又有關訴外人曾里麗於92年1月21日出售系爭土地應有部分1/100予訴外人陳森木，及陳森木嗣於92年3月17日出售系爭土地應有部分1/1000予上訴人錦祥公司部分，土地原所有權人均已依法申報土地增值稅，核與土地稅法第5條第1項第1款及第28條前段規定相合。是上訴人臺南市政府稅務局認定系爭土地之前次移轉現值，有關應調整為92年1月每平方公尺10,200元、權利範圍999/100000（即以系爭土地第2次共割前應有部分999/1000×第1次共割前應有部分1/100，乃源自於訴外人曾里麗與陳森木於92年1月間基於買賣而實質移轉應有部分1/100部分），92年3月每平方公尺10,200元、權利範圍100/100000（乃陳森木與上訴人錦祥公司於92年3月間基於買賣而實質移轉系爭土地應有部分1/1000部分）部分，核其認定之前次移轉現值，即為92年移轉當時之公告土地現值，且經土地原所有權人申報繳納土地增值稅在案，此部分前次移轉現值之認定，核屬有據。

（三）上訴人臺南市政府稅務局敗訴部分：1、實質課稅原則既應著重於客觀事實上存在之實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有，且應以個人稅捐負擔能力（量能課稅原則）作為課徵基礎，是土地所有人是否獲得土地自然漲價之利益，而應課徵土地增值稅，自應衡酌具體個

案經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。準此，土地增值稅應依照土地自然漲價總數額計算，向獲得其利益者徵收，而能獲得土地自然漲價之利益者，揆之土地稅法第 5 條規定，自係指與該土地具有一定關連性之人。是上訴人臺南市政府稅務局依實質課稅原則，調整土地原地價之範圍及對象，自應以土地所有權人於其持有土地期間內，因土地所有權之移轉而獲得土地自然漲價之利益者為限，始符合漲價歸公之基本國策及租稅公平之原則。

2、衡酌司法院釋字第 180 號解釋已明文揭櫫土地增值稅應向「獲得土地自然漲價之利益者」課徵土地增值稅，則財政部 93 年 8 月 11 日令、財政部 93 年 9 月 15 日函等內容逾越司法院釋字第 180 號解釋意旨部分，應不予援用。至符合土地增值稅課徵本旨部分，乃主管機關為闡明土地稅法第 28 條、第 31 條規定之原意所為之釋示，自法規生效之日起即有其適用，要與法律溯及既往無涉，不生溯及既往之問題，且該函釋規定旨在貫徹實質課稅原則，為防止土地增值稅逃漏及維持課稅公平所必要，並未增加法律所定人民納稅義務，亦與憲法第 19 條無所牴觸，自可予以適用。

3、衡諸分割改算地價原則，係就共有土地分割時，其分割後土地之原規定地價或前次移轉現值、最近一次申報地價及當期公告土地現值，應如何分割改算及簡化為單一原地價所為之規定，是該單一原地價應得作為共有土地分割時土地價值之參考。本件上訴人錦祥公司買受取得系爭應稅土地之應有部分前，並非系爭土地所有權人，而與稅捐客體之歸屬無關，自不應將其與系爭土地毫無關連之非系爭土地所有人期間，有關係爭土地自然漲價利益之歸屬認定係由上訴人錦祥公司所享有。故上訴人臺南市政府稅務局以系爭土地 67 年 10 月每平方公尺 150 元作為上訴人錦祥公司所有系爭土地權利範圍 98901/100000 之前次移轉現值（即以系爭土地第 2 次共割前應有部分 $999/1000 \times$ 第 1 次共割前應有部分 $99/100$ ），作為將來上訴人錦祥公司移轉土地核計土地自然漲價總數額之依據，顯然有違司法院釋字第 180 號解釋應向「獲得土地自然漲價之利益者」課徵土地增值稅之意旨，尚有違誤。是此部分依司法院釋字第 180 號解釋及實質課稅原則，至

多應僅能調整至土地原所有權人陳森木取得系爭土地所有權全部當時之土地價值，即 92 年 1 月每平方公尺 380.5 元，依其取得土地既存價值概括承受土地自然漲價之利益，而為上訴人錦祥公司持有系爭應稅土地期間尚未具體實現之土地自然漲價利益之原地價（前次移轉現值）等語，為其論據。

五、本院按：（一）關於上訴人臺南市政府稅務局上訴部分：1、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。」「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。」「分別共有土地分割後，各人所取得之土地價值與其分割前應有部分價值相等者，免徵土地增值稅；其價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅。…。土地合併後，各共有人應有部分價值與其合併前之土地價值相等者，免徵土地增值稅。其價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅。前 3 項土地價值之計算，以共有土地分割或土地合併時之公告土地現值為準。」「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。」分別為土地稅法第 5 條、第 28 條前段、第 31 條第 1 項第 1 款、同法施行細則第 42 條第 2 項、第 4 項、第 5 項及第 47 條所明定。又「平均地權條例第 47 條第 2 項、土地稅法第 30 條第 1 項關於土地增值稅徵收及土地漲價總數額計算之規定，旨在使土地自然漲價之利益歸公，與憲法第 15 條、第 19 條及第 143 條並無抵觸。惟是項稅款，應向獲得土地自然漲價之利益者徵收，始合於租稅公平之原則。」業經司法院釋字第 180 號解釋在案。揆諸前揭規定可知，土地增值稅係配合

全面實施平均地權政策，本於漲價歸公之精神而課徵之稅捐；至於共有物分割因是消滅共有狀態之方式，亦即共有物分割結果，僅是將共有人之共有權變更為單獨所有，故除共有物分割前後各土地所有人取得之土地價值不等，該取得土地價值減少者，就其減少部分，因實質上含有以買賣或贈與等原因為移轉外，共有土地之分割因非屬前揭土地稅法第 28 條前段規定所稱之「土地所有權移轉」，故其並非應課徵土地增值稅之時點（本院 56 年判字第 144 號判例參照）。是地政機關因共有物之分割，縱依據內政部頒訂之「分割改算地價原則」，改算共有分割土地前次移轉現值而登錄於土地登記簿，然其目的並非在據以計算有關土地漲價總數額之前次移轉現值為若干，而僅係在處理各共有人分割取得之土地價值與其分割前應有部分價值是否相等，有無應就其差額價值課徵土地增值稅之問題，二者之規範計算基礎及目的既然明顯不同，自應個別觀察適用之要件事實，尚難比附援引。從而，共有土地分割後再為土地稅法第 28 條前段規定之所有權移轉時，如有尚未就土地自然漲價部分課徵土地增值稅之情形時，自應回歸土地增值稅之稅制規範設計，本於土地自然漲價利益應由全民共享之立法意旨，於土地自然漲價總數額具體實現時，由稅捐稽徵機關核實課徵土地增值稅甚明。而此時核計土地增值稅漲價總數額之時點，因涵蓋土地分割或合併前，而可能發生據以計算漲價總數額期間之土地所有人非均為嗣後出售土地所有權人之外形，但此形式上之不一，乃前述法制運作下可能發生之情況。是於此種情形，稅捐稽徵機關為正確計算土地自然漲價總數額核實課徵土地增值稅，而將土地之原地價調整為該共有人土地分割或合併前之原地價，即與土地增值稅核課目的及租稅法定主義無違。2、原判決以：從上訴人錦祥公司成為系爭土地所有權人之過程，足見錦祥公司係於 92 年 3 月 17 日基於買賣應有部分 1/1000 之原因關係而取得系爭土地共有人之地位，並於系爭土地第 2 次共割階段，明顯藉由創設應稅及不課徵土地增值稅土地共有，再予合併分割，利用地政機關按分割改算地價原則進行改算地價之過程，墊高系爭土地所登記之前次移轉現值，使

錦祥公司將來出售系爭土地時，得以減少土地自然漲價總數額之結果，達到規避土地出售時應課徵之土地增值稅之目的。則錦祥公司不選擇稅法上認為通常之買賣交易形式，卻選擇與此不同之迂迴、多階段之異常法律形式，環環相扣結果，足以達成錦祥公司將來出售系爭應稅土地予他人之相同經濟效果，但卻能隱藏其出售系爭土地時所獲得之自然漲價數額之部分事實，而據以排除其原應負擔部分之土地增值稅，是以錦祥公司前揭所為，核屬租稅規避行為等語，固非無見。

3、惟查本件上訴人錦祥公司係以系爭土地多次移轉後形成共有關係，再經過前後兩次之共有物分割，以達成其免繳土地增值稅而取得系爭土地之目的，原判決既已認定本件（系爭土地權利範圍 98901/100000）為租稅規避，故整個行為過程為一系列不合常規且迂迴之精心設計安排，每個階段行為都是構成逃避繳納土地增值稅之一部分，其行為無從加以切割。而自 92 年 1 月 21 日訴外人曾里麗移轉系爭土地 1/100 予訴外人陳森木開始，至同年 3 月 27 日錦祥公司取得系爭土地全部為止，乃為期約兩個月之緊密接連行為，其前後多次移轉及兩次分割之行為自應綜合加以觀察，始能判斷當事人前後行為之真意與目的。且依本院 56 年判字第 144 號判例之見解，共有土地之分割並非屬應課徵土地增值稅之時點。準此，認定系爭土地（權利範圍 98901/100000）之前次移轉現值，既不能以系爭土地第一次分割之時點（92 年 3 月 4 日）或第二次分割之時點（92 年 3 月 27 日）為準，自應追溯至系爭土地前次真正交易時之移轉現值，即曾里麗最初取得系爭土地時（67 年 10 月）之移轉現值作為前次移轉現值。原判決未見及此，卻以參酌司法院釋字第 180 號解釋已明文揭禁土地增值稅應向「獲得土地自然漲價之利益者」課徵土地增值稅，而能獲得土地自然漲價之利益者，揆之土地稅法第 5 條之規定，自係指與該土地具有一定關連性之人，是臺南市政府稅務局依實質課稅原則，調整土地原地價之範圍及對象，自應以土地所有權人於其持有土地期間內，因土地所有權之移轉而獲得土地自然漲價之利益者為限，始符漲價歸公及租稅公平之原則；本件錦祥公司買受取得系爭應稅土地之應有部分

前，並非系爭土地所有權人，而與稅捐客體之歸屬無關，自不應將其與系爭土地毫無關連之非系爭土地所有人期間，有關係爭土地自然漲價利益之歸屬認定係由錦祥公司所享有；故臺南市政府稅務局以系爭土地 67 年 10 月每平方公尺 150 元作為錦祥公司所有系爭土地權利範圍 98901/100000 之前次移轉現值，尚有違誤，至多應僅能調整至土地原所有權人陳森木取得系爭土地所有權全部當時之土地價值，即 92 年 1 月每平方公尺 380.5 元，作為前次移轉現值等語，顯將系爭土地原所有權人曾里麗與陳森木間第 1 次共有物分割，與陳森木與錦祥公司間第 2 次共有物分割之原地價應如何調整，加以切割，揆之以上說明，有違論理法則及實質課稅原則。又原判決既認應以錦祥公司持有系爭土地期間，作為認定系爭土地前次移轉現值之基準，則自應以錦祥公司取得系爭土地所有權全部當時（92 年 3 月 27 日）之土地價值作為前次移轉現值，惟原判決竟以其前手陳森木取得系爭土地所有權全部當時之土地價值作為前次移轉現值，其理由亦屬前後矛盾，上訴人臺南市政府稅務局上訴意旨執以指摘原判決違背法令，非屬無據。4、本件原處分係認系爭土地（權利範圍 98901/100000）之前次移轉現值應調整為 67 年 10 月每平方公尺 150 元，惟原判決則認系爭土地之前次移轉現值應調整為陳森木取得系爭土地所有權全部當時之土地價值，即 92 年 1 月每平方公尺 380.5 元。若錦祥公司再次移轉系爭土地，則因土地稅法第 33 條第 6、7、8 項按持有年限減徵土地增值稅之規定，原判決所認定之前次移轉現值之時點為 92 年 1 月，迄今未逾 20 年，並無土地稅法第 33 條第 6、7、8 項減徵土地增值稅之適用，惟原處分所認定之前次移轉現值時點為 67 年 10 月，迄今已逾 30 年，應有土地稅法第 33 條第 7 項減徵百分之三十之適用，則原判決所認定之前次移轉現值雖較原處分為高，但因無上開減徵規定之適用，反而更不利於錦祥公司。是上訴人臺南市政府稅務局主張：假設錦祥公司於 103 年 5 月間再移轉系爭土地，依原處分試算之結果，錦祥公司應繳納土地增值稅為 787 萬 378 元，惟依原判決試算之結果，錦祥公司應繳納土地增值稅為 915 萬 476 元，顯已違反行政訴訟法第 195

條第 2 項不利益變更禁止原則等語，經核並非無據，上訴意旨以此指摘原判決違背法令，非無理由。5、查本件上訴人錦祥公司所提起者為撤銷訴訟，並非課予義務訴訟，原判決如將訴願決定及原處分撤銷時，僅應諭知由原處分機關另為適法之處分即可，無庸指示原處分機關應為如何之處分。本件原判決將訴願決定及原處分關於將錦祥公司所有系爭土地之原地價調整為分割改算前之前次移轉現值（權利範圍 98901/100000）部分撤銷，並將錦祥公司其餘之訴駁回，主文固無違誤，惟於理由中另為「此部分前次移轉現值應調整為 92 年 1 月每平方公尺 380.5 元、權利範圍 98901/100000」之記載，致上訴人臺南市政府稅務局誤認應受原判決之拘束，而無法依職權行使裁量權另為適法之處分，亦有違撤銷訴訟之規定。（二）關於上訴人錦祥公司上訴部分：錦祥公司之上訴聲明為「原判決不利於上訴人部分廢棄，發回高雄高等行政法院。」亦即對於原判決主文第 2 項「原告其餘之訴駁回」部分上訴，惟於上訴理由卻隻字未提其不服原判決主文第 2 項對其不利部分之理由，反而全篇陳述對於原判決主文第 1 項對其有利部分不服之理由，甚且表明其可接受原判決未撤銷部分（即原告其餘之訴駁回部分）之每平方公尺 10,200 元作為前次移轉現值。則錦祥公司對於原判決對其不利部分上訴，未具理由或表明可以接受，對於原判決對其有利部分，本不得提起上訴，就該部分所具之理由，本院自無從加以審究，是錦祥公司之上訴為無理由。至其對於原判決訴訟費用部分之裁判不服，主張原判決未說明理由，即遽認錦祥公司應負擔訴訟費用 4 分之 3 等語。惟依行政訴訟法第 104 條準用民事訴訟法第 87 條規定，法院為終局判決時，應依職權為訴訟費用之裁判，是訴訟費用負擔之比例本應由法院依職權酌定，法無明文必須說明酌定之理由，是錦祥公司此部分之上訴亦無理由。（三）綜上所述，原判決既有如上之違誤，上訴人臺南市政府稅務局上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為有理由，且本件事實尚未臻明確，有由原審進一步調查審認之必要，爰將原判決此部分廢棄發回，由原審法院更為適法之裁判。至於上訴人錦祥公司上訴部分為無理由，

應予駁回。

六、據上論結，本件上訴人臺南市政府稅務局之上訴為有理由，
上訴人錦祥公司之上訴為無理由。依行政訴訟法第 256 條第 1
項、第 260 條第 1 項、第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判
決如主文。

中 華 民 國 103 年 8 月 15 日

最高行政法院第一庭

審判長法官 鍾 耀 光

法官 廖 宏 明

法官 黃 淑 玲

法官 鄭 小 康

法官 林 樹 埔

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 103 年 8 月 15 日

書記官 葛 雅 慎

資料來源：司法院最高行政法院裁判書彙編（103 年 1 月至 12 月）第 118-135 頁