

臺北市政府 94.08.11. 府訴字第 0 九四一一八九二一 0 0 號訴願決定書

訴 願 人：○○○

訴 願 人：○○○○

訴 願 人：○○○

訴 願 人：○○○

送 達 代 收 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人等 4 人因土地增值稅事件，不服原處分機關 94 年 1 月 7 日北市稽法乙字第 09362 690600 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、緣訴願人等 4 人於 76 年 4 月登記取得本市中山區○○段○○小段○○地號土地（面積：88 平方公尺，權利範圍各為四分之一），嗣分別於 93 年 4 月 17 日、6 月 5 日訂約出售系爭土地

地之部分面積（權利範圍各為萬分之一）予案外人○○○；嗣○○○於 93 年 6 月以共有物分割方式，將系爭土地之部分面積（權利範圍各為萬分之一），再移轉予原土地所有權人即訴願人等 4 人。

二、訴願人等 4 人另於 93 年 7 月 12 日訂約出售系爭土地予案外人○○○，並向原處分機關中南

分處申報土地增值稅移轉現值。經該分處查認基於實質課稅原則及租稅公平原則，仍應以系爭土地分割改算前之前次（即 76 年 4 月）移轉現值每平方公尺新臺幣（以下同）112,700 元計算系爭土地漲價總數額，乃核定課徵訴願人等 4 人土地增值稅各為 1,261,119 元。訴願人等 4 人不服，申請復查，經原處分機關以 94 年 1 月 7 日北市稽法乙字第 093626

90600 號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於 94 年 1 月 11 日送達。訴願人仍不服，於

94 年 1 月 28 日向本府提起訴願，3 月 24 日、7 月 20 日補正訴願程序，並據原處分機關檢卷

答辯到府。

理 由

一、按土地稅法第 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。」

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。」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、最後 1 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 1 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。」第 24 條規定：「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 1 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。前項原規定地價或前次移轉申報現值，應統一物價指數基期。合併後土地之原規定地價或前次移轉申報現值、最近 1 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。」

財政部 93 年 8 月 11 日臺財稅第 0930453973 號函釋：「主旨：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分割且再移轉之案件，應依上述規定補徵其土地增值稅。各稽徵機關並應加強宣導，提醒納稅義務人勿取巧逃漏。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 依土地稅法第 28 條前段、第 31 條第 1 項等規定，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。系爭土地於移轉時之土地謄本上已載明前次移轉現值為 93 年 6 月每平方公尺 438,927 元，而 93 年公告現值每平方公尺為 437,325 元。但原處分機關疏漏未查，卻引用 76 年 4 月之前次移轉現值每平方公尺 112,700 元，進而計算出土地增值稅各為 1,261,119 元，顯有錯誤。
- (二) 按法律保留原則於租稅法之意義，係指課稅須有法律之明文規定；又依契約自由原則，私人間土地移轉過程，並無法律之禁止或限制規定。原處分機關援引租稅法學所稱

之實質課稅原則所為處分，有違法律保留原則及信賴保護原則，又復查決定書引用財政部 93 年 8 月 11 日臺財稅字第 09304539730 號函釋，其事實與上開函釋內容顯有不同

，
自無適用之餘地。是原處分機關行使裁量權逾越法定範圍，亦不符合法規授權之目的，實難令訴願人折服，請求撤銷原處分。

三、卷查訴願人等 4 人於 76 年 4 月登記取得系爭土地（面積：88 平方公尺，權利範圍各為四分

之一），嗣分別於 93 年 4 月 17 日、6 月 5 日訂約出售系爭土地之部分面積（權利範圍各為

萬分之一）予案外人○○○，並依當期公告土地現值為每平方公尺 437,325 元，核算並繳納土地增值稅分別為 511 元、506 元、506 元及 506 元。嗣訴願人等 4 人與○○○於 93 年

6 月 30 日，向本府地政處申請辦理系爭土地與高雄市三民區○○段○○地號土地之共有物分割，經分割改算後之土地現值為每平方公尺 438,927 元，此有原處分機關檢送系爭土地之都市土地卡、土地登記謄本、土地增值稅（土地現值）申報書、土地買賣所有權移轉契約書、土地增值稅繳款書及本府地政處地價改算通知書等影本資料附卷可稽。復查訴願人等 4 人另於 93 年 7 月 12 日訂約出售系爭土地予案外人許○○，並向原處分機關中

南分處申報土地增值稅移轉現值，此亦有土地增值稅（土地現值）申報書、土地買賣所有權移轉契約書等影本資料附卷可稽。是原處分機關中南分處審認基於實質課稅原則及租稅公平原則，仍應以系爭土地分割改算前之前次（即 76 年 4 月）移轉現值每平方公尺 112,700 元計算系爭土地漲價總數額，課徵訴願人等 4 人土地增值稅各為 1,261,119 元，自屬有據。

四、至訴願人主張系爭土地於移轉時之土地謄本，已載明 93 年 6 月之前次移轉現值每平方公尺 438,927 元，原處分機關疏漏未查，卻引用 76 年 4 月之前次移轉現值每平方公尺 112,70

0 元核算土地增值稅各為 1,261,119 元，顯有錯誤乙節。查依首揭土地稅法第 28 條前段、第 31 條第 1 項第 1 款及同法施行細則第 47 條等規定，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，經主管稅捐稽徵機關核定之申報移轉現值中減除相關費用後之餘額，為漲價總數額；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。又查依原處分機關 94 年 3 月 2 日北市稽法乙字第 09460224000 號訴願答辯書之答辯理由二略以：「……惟課徵

土地增值稅屬稅捐稽徵機關之職權……至地政機關依平均地權條例施行細則規定所分算之『其前次移轉現值』，係就土地分割或合併時，其分割或合併後土地之原規定地價（或前次移轉申報現值）、最近 1 次申報地價及當期公告土地現值如何改算所為之規定，與土地增值稅之核課應依土地稅法規定辦理，自屬有別。……」是有關「前次移轉現值」之認定，仍應以主管稅捐稽徵機關核定之前次移轉時申報現值之數額為準。是前述主張，顯屬誤解。

五、另訴願人主張原處分機關援引實質課稅原則及財政部 93 年 8 月 11 日臺財稅字第 0930453 9730 號函釋，有違法律保留原則、信賴保護原則及行使裁量權逾越法定範圍等節。經查本件訴願人等 4 人於 93 年 4 月 17 日、6 月 5 日，僅將系爭土地之極小部分面積（權利範圍各

為萬分之一）分別出售予案外人○○○，以創設新共有關係，嗣並於 93 年 6 月以共有物分割方式，再由○○○移轉回訴願人等 4 人，應屬取巧安排形成之共有關係，顯與一般土地買賣移轉之情形有別。另查據高雄高等行政法院 91 年度訴字第 11137 號判決，其理由指明：「……四、經按，依前揭土地稅法第 28 條、第 31 條第 1 項第 1 款及土地稅法施行

細

則第 47 條之規定，於規定地價後，曾經移轉之土地再經所有權移轉或設定典權而須申繳土地增值稅時，該土地增值稅之核計，稅捐稽徵機關應以經核定之申報移轉現值中減除『其前次【移轉】現值』為漲價總數額。惟於一般正常之情形下，稅捐稽徵機關『以地政機關按前開平均地權條例施行細則第 24 條規定分算之【前次移轉申報現值】數額為據而核定之土地增值稅』與『以合併前各筆土地之【前次移轉申報現值】數額核計之土地增值稅』，二者數額並無明顯差距，故於一般稅捐稽徵作業上，稅捐稽徵機關基於便宜計算，乃於慣例上均以前開地政機關分算之『前次移轉申報現值』數額核定土地增值稅，……惟稅捐稽徵機關若認依平均地權條例施行細則第 24 條之規定所分算之『其前次移轉現值』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，蓋平均地權條例施行細則第 24 條係就土地合併時，其合併後土地之原規定地價（或前次移轉申報現值）、最近 1 次申報地價及當期公告土地現值如何合併改算所為之規定，至土地所有權之移轉，其土地漲價總數額之計算，則應依土地稅法第 31 條之規定辦理，且該合併改算地價為地政機關之權責，惟課徵土地增值稅屬稅捐稽徵機關之職責，自應依據土地稅法之相關規定為之，始為正辦。五、……按『為實施漲價歸公，土地所有權人於申報地價後之土地自然漲價，應依第 36 條規定徵收土地增值稅。……』為平均地權條例第 35 條所明定，該土地現值並非土地自然漲價，而係由原告刻意墊高，藉由地政合併改算地價規定，欲藉以逃漏其他 8 筆土地之土地自然漲價數額，原告上述所為顯屬脫法行為，且違反租稅公平原則甚明。……」是參

酌前揭判決之意旨，本件訴願人等 4 人以安排形成之共有關係，經分割後再行移轉應稅土地，刻意墊高前次移轉現值之數額，藉由地政合併改算地價規定，欲逃漏系爭土地之土地自然漲價數額，自屬脫法行為，有違租稅公平原則，自應依前揭財政部 93 年 8 月 11 日臺財稅第 0930453973 號函釋，依實質課稅原則及土地稅法第 28 條、第 31 條等規定，以系爭土地分割改算前之前次（即 76 年 4 月）移轉現值每平方公尺 112,700 元計算系爭土地漲價總數額課徵土地增值稅。是訴願人前述主張，不足採據。從而，原處分機關中南分處核定課徵訴願人等 4 人土地增值稅各為 1,261,119 元，及原處分機關復查決定駁回復查申請，揆諸首揭規定及財政部函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠（公假）

副主任委員 王曼萍（代理）

委員 陳 敏

委員 曾巨威

委員 曾忠己

委員 林世華

委員 蕭偉松

委員 陳石獅

委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 8 月 11 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 公假

副主任委員 王曼萍 代行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號）