

臺北市政府 94.09.23. 府訴字第 0 九四一五三七六六 0 0 號訴願決定書

訴 願 人：○○○

訴 願 代 理 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 94 年 5 月 2 日北市稽法乙字第 09363237600 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

#### 主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分。

#### 事 實

緣訴願人於 93 年 4 月 22 日就其所有本市內湖區○○段○○小段○○地號土地申報抵繳遺產稅移轉該土地所有權予財政部國有財產局（以下簡稱國有財產局），因系爭土地曾於 92 年 12 月 26 日與臺中縣烏日鄉○○段○○地號土地等 8 筆土地辦理共有物分割，其共有物分割改算後之土地現值為每平方公尺新臺幣（以下同）62,600 元，原處分機關內湖分處乃以此土地現值作為前次移轉現值，因同 1 年度移轉所有權並無漲價數額，乃核發土地增值稅免稅證明書予訴願人。嗣臺中縣稅捐稽徵處大屯分處以 93 年 10 月 27 日中縣稅屯分土字第 0930018852 號

函通知原處分機關內湖分處系爭土地移轉案件，恐涉嫌逃漏稅捐，經該分處查核後遂以 93 年 11 月 5 日北市稽內湖甲字第 09361217600 號函通知訴願人，依財政部 93 年 8 月 11 日臺財稅字

第 09304539730 號令釋意旨，訴願人係利用免徵或不課徵土地增值稅之土地，與應稅土地形成共有關係再辦理分割，而墊高地政機關分割改算之前次移轉現值，取巧規避土地增值稅，故重新以系爭土地分割改算前之前次移轉現值每平方公尺 1,319 元核算漲價總數額後，查定補徵稅額為 2,760,733 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 94 年 5 月 2 日北市稽法乙字第 09363237600 號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，於 94 年 6 月 2 日向本府提起訴願，6 月 15 日補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯到府。

#### 理 由

- 一、本件提起訴願日期（94 年 6 月 2 日），距原復查決定書發文日期（94 年 5 月 2 日）已逾 30 日，惟原處分機關未查明送達日期，訴願期間無從起算，自無訴願逾期問題，合先敘明。
- 二、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 28 條之 2 規定：「配偶相互贈與之土地，得申請不課

徵土地增值稅。但於再移轉第三人時，以該土地第 1 次贈與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。前項受贈土地，於再移轉計課土地增值稅時，贈與人或受贈人於其具有土地所有權之期間內，有支付第 31 條第 1 項第 2 款改良土地之改良費用或同條第 3 項增繳之地價稅者，準用該條之減除或抵繳規定；其為經重劃之土地，準用第 39 條第 4 項之減徵規定。該項再移轉土地，於申請適用第 34 條規定稅率課徵土地增值稅時，其出售前 1 年內未曾供營業使用或出租之期間，應合併計算。」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。.... ..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 32 條規定：「前條之原規定地價及前次移轉時核計土地增值稅之現值，遇一般物價有變動時，應按政府發布之物價指數調整後，再計算其土地漲價總數額。」

土地稅法施行細則第 42 條規定：「土地交換，應分別向原土地所有權人徵收土地增值稅。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。共同共有土地分割，其土地增值稅之課徵，準用前項規定。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。」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。」

民法第 824 條規定：「共有物之分割，依共有人協議之方法行之。」

土地登記規則第 106 條規定：「數宗共有土地併同辦理共有物分割者，不以同一地段、同一登記機關為限。」

平均地權條例第 35 條規定：「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。」第 35 條之 2 規定：「配偶相互贈與之土地，不課徵土地增值稅。但於再移轉第 3 人時，以該土地第 1 次贈與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。」第 36 條第 1 項規定：「土地增值稅之徵收，應依照土地漲價總數額計算，於土地所有權移轉或設定典權時行之。但因繼承而移轉者，不徵土地增值稅。」

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。」

共有土地（所有權）分割改算地價原則：「共有土地所有權之分割，一般稱之為共有物分割，其分割後之原地價（原規定地價，前次移轉現值），最近 1 次申報地價之計算原則如下：壹、多筆土地參加共有物分割，共有人各取得其中 1 筆土地時，其共有物分割後之原地價及最近 1 次申報地價之計算方式如下：一、共有物分割前後各土地所有權人取得之土地價值均相等者，視同未移轉，其原地價及最近 1 次申報地價如下：計算公式：（一）共有物分割後各所有權人原地價之單位地價 =  $\Sigma$  【共有物分割前該所有權人各單宗土地原地價之總額 X（該宗土地原地價年月之物價指數 / 共有物分割前該所有權人各單宗土地中最後 1 次原地價年月之物價指數）】 / 共有物分割後該所有權人取得土地之總面積。……」

財政部 81 年 7 月 6 日臺財稅第 810238739 號函釋：「共有土地分割，共有人所取得之土地，其價值減少數額在分割後公告土地現值 1 平方公尺單價以下者，准免由當事人提出共有物分割現值申報。」

93 年 8 月 11 日臺財稅第 09304539730 號令釋：「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。」

### 三、本件訴願理由略以：

訴願人與○○○買賣系爭土地，該土地增值稅原本應歸予賣方繳納，因○○○之代書利用共有物分割的時間差，導致土地移轉時並無繳納土地增值稅款，訴願人當初買賣此筆土地時前次移轉以 93 年的公告現值為準，故此筆土地抵繳遺產稅予國有財產局時並無增值之空間，基本上買賣土地增值稅應以第 1 筆交易為準，請改向出賣人核課系爭土地增值稅。

### 四、卷查訴願人前將其所有之桃園縣龜山鄉○○段○○地號（地目：田）、臺中縣烏日鄉○○段○○（地目：原）、○○（地目：旱）、○○（地目：田）、○○（地目：旱）

地號、屏東縣新埤鄉○○段○○（地目：旱）、○○（地目：旱）、○○（地目：旱）地號等 8 筆土地，出售部分持分予案外人○○，○○持分分別為 9/1000、28/10000、1839/10000、49/10000、28/10000、292/10000、762/10000、497/10000，訴願人尚有賸餘持分。○○○並將其所有本市內湖區○○段○○小段○○地號土地（地目：建），於 92 年 11 月間出售 1/2000 持分予訴願人，該次經核定之土地移轉現值為每平方公尺 62,600 元，並經原處分機關內湖分處核定該土地移轉之土地增值稅為 1,311 元。

五、復查訴願人與○○○，以出售彼此所有土地之持分予對方之方式，肇致訴願人與○○○分別共有前開 9 筆土地之狀態，並依民法第 824 條及土地登記規則第 106 條等規定，逕向地政單位辦理共有物分割登記，復依首揭平均地權條例施行細則第 23 條規定分配各共有人取得土地之持分，訴願人藉此共有土地分割方式取得本市內湖區○○段○○小段○○地號土地之全部持分，而另一共有人對該筆土地之持分為 0 的方式，藉由地政主管機關按首揭共有土地（所有權）分割改算地價原則所列之計算公式，重新改算共有物分割後訴願人分配取得之上開土地之單位地價（前次移轉現值），將訴願人於共有物分割後所取得該筆土地之單位地價（前次移轉現值），從原本的每平方公尺 1,319 元，墊高為訴願人 92 年 11 月間購買持分 1/2000 之每平方公尺 62,600 元之單位地價（前次移轉現

值

），又為同時符合土地稅法施行細則第 42 條第 2 項前段規定：「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」，刻意安排○○○取得前開桃園縣、臺中縣及屏東縣等 8 筆免徵或不課徵土地增值稅之土地，使訴願人及○○○遂因共有土地分割前後所得土地之公告現值相等而免徵土地增值稅，同時墊高上開 9 筆土地之單位地價（前次移轉現值），此有系爭土地增值稅（土地現值）申報書、臺北市都市土地卡、土地登記簿謄本、臺北市政府地政處地價改算通知書等影本資料附卷可稽，並為訴願人所不否認，上開事證明確，洵堪認定。

六、再按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 1 次申報地價及當期公告土地現值之計算方法，係依首揭內政部所頒訂之共有土地（所有權）分割改算地價原則為之。因共有物分割常涉及多筆共有土地，而每筆土地各共有人應有部分之前次移轉現值或有不同，為簡化分割後各宗土地各共有人應有部分之前次移轉現值之登載，並作為稅捐稽徵機關計算分割後課徵土地增值稅之參考，故土地分割時，如原地價年月不同，應以物價指數調整為同一基期，再以該調整後之數額作為前次移轉現值登載於土地登記簿，並依平均地權條例施行細則第 23 條第 2 項規定通知稅捐機關。然上開土地分割調整後之前次移轉現值，與一般未經分割改算之土地移轉（如買賣、互易、贈與等）時重新登載之前次移轉現值，係以移轉當時之年月及納稅義務人

向稅捐機關申報之土地現值即移轉現值（依規定只能大於或等於土地公告現值，不得小於土地公告現值）為準，並不相同；上開共有土地（所有權）分割改算地價原則中對於土地分割後調整之前次移轉現值之年月與其物價指數基期之調整有關，但與分割之日期並無關聯，又其數額係按物價指數調整，亦與公告現值無關。

- 七、復按土地稅法第 28 條、第 31 條第 1 項第 1 款之規定，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原規定地價或前次移轉現值為漲價總數額。於一般正常情形下，稅捐稽徵機關以地政機關按前開土地分割改算地價原則規定分算之前次移轉現值數額為據，而核定之土地增值稅，與以分割前各筆土地之前次移轉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，於慣例上均以前開地政機關分算之「前次移轉現值」數額核定土地增值稅；惟稅捐稽徵機關若認依土地分割改算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，蓋土地分割改算地價原則係就土地分割時，其分割後土地之原規定地價（或前次移轉現值）、最近 1 次申報地價及當期公告土地現值如何分割改算所為之規定，其目的係將共有土地分割前多數前次移轉現值簡化為單一數據方便登錄在分割後之各宗土地登記簿；至於土地所有權之移轉，其土地漲價總額之計算，則應依土地稅法第 31 條之規定辦理，是分割改算地價為地政機關，而課徵土地增值稅屬稅捐稽徵機關之權責，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，始為正辦。
- 八、再查本件訴願人藉由共有土地分割增減數額係在公告土地現值 1 平方公尺單價以下，依首揭財政部 81 年 7 月 6 日臺財稅第 810238739 號函釋，准免由當事人提出共有物分割現值申報之作業程序，訴願人於 93 年 4 月 22 日申報系爭土地抵繳遺產稅移轉予國有財產局時，向原處分機關內湖分處申報前次移轉現值為地政機關分割改算後登記之單位地價（前次移轉現值）每平方公尺 62,600 元，惟經原處分機關查得本件訴願人係利用免徵或不課徵土地增值稅之土地，與應稅土地形成共有關係再辦理分割，而墊高地政機關分割改算之前次移轉現值，取巧規避土地增值稅，遂按首揭財政部 93 年 8 月 11 日臺財稅字第 09304539730 號令釋意旨，以系爭土地分割改算前（65 年 7 月）之移轉現值每平方公尺 1,319 元為本次買賣土地之前次移轉現值，予以計算系爭土地漲價總數額，並核定其因土地漲價利益所生之土地增值稅為 2,760,733 元，尚非無據。
- 九、惟查訴願人與○○○為形成渠等所有前開 9 筆土地之共有關係，曾於 92 年 11 月由○○○出售系爭本市內湖區○○段○○小段○○地號土地 1 /2000 持分予訴願人，該次經核定之土地移轉現值為每平方公尺 62,600 元，並經原處分機關內湖分處核定該部分土地移轉之土地增值稅為 1,311 元在案，業如前述，則本件系爭土地 1 /2000 部分，業經計算 65 年 7 月至 92 年 11 月之漲價總數額，並核計及繳納土地增值稅在案。則原處分機關於補

徵本件土地增值稅時，自應將前開已計算及繳納之部分扣除。卷查原處分機關於計算本件土地增值稅稅額時，仍以系爭土地之全部持分為計算範圍，漏未扣除系爭土地 1/2000 業已繳納土地增值稅之部分，原處分機關復查決定亦未察覺該項錯誤，逕予駁回訴願人復查之申請，則原處分機關內湖分處土地稅繳款書及原處分機關復查決定，關於系爭土地 1/2000 部分土地增值稅之核計顯係重複課徵。從而，為求原處分之正確並維護訴願人之權益，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分。

十、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠  
副主任委員 王曼萍  
委員 陳 敏  
委員 曾巨威  
委員 曾忠己  
委員 陳淑芳  
委員 林世華  
委員 蕭偉松  
委員 陳石獅  
委員 陳立夫  
委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 9 月 22 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行