臺北市政府 94.11.09.　府訴字第０九四二二九五七六００號訴願決定書

訴　　願　　人：○○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵土地增值稅事件，不服原處分機關 94 年 8 月 11 日北市稽法甲字第 09460913600 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

緣訴願人於 92 年 11 月 19 日出售其所有本市萬華區○○段○○小段○○地號土地（以下簡稱系爭土地）持分比例 1260/1757 予案外人○○○、○○○、○○○及○○○等 4 人持分各為 315/1757，因系爭土地曾於 92 年 11 月 4 日與其他土地辦理共有物分割，經共有物分割改算後之土地現值，每平方公尺計新臺幣（以下同） 523,202 元，原處分機關萬華分處以同一年度移轉，無漲價數額，乃核定核發免稅證明書。嗣經原處分機關萬華分處查得訴願人先取得案外人○○○所有系爭土地持分比例 1/1757，再由案外人○○○、○○○、○○○、○○○、○○○及○○○等 6 人，分別取得訴願人所有士林區○○段○○小段○○地號、樹林市○○段○○地號、三重市○○段○○地號及蘆洲市○○段○○地號等 4 筆土地持分，前 3 筆土地持分比例各為 1/10000，後 1 筆土地持分比例各為 200/10000，訴願人及上述案外人等 6 人藉此形成共有關係，訴願人復於 92 年 11 月 4 日以共有物分割方式取得系爭土地持分比例 1260/1757，再於 92 年 11 月 19 日出售予案外人○○○等 4 人持分比例各為 315/1751。上開情形

係利用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，故該分處以 94 年 2 月 21 日北市稽萬華甲字第 09490033600 號函通知訴願人，重新以系爭土地分割改算前之前次移轉現值，分別為 53 年 7 月每平方公尺 7,182 元（持分：1079/1757）、87 年 2 月每平方公尺 456,000 元（持分：180/1757）及 92 年 9　月每平方公尺 520,000 元（持分：1/1757），核算漲價總數額後，應補徵土地增值稅為 6,841,591 元。訴願人不服，於 94 年 5 月 10 日申請復查，經原處分機關以 94 年 8 月 11 日北市稽法甲字第 094609136

00 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於 94 年 8 月 15 日送達，訴願人仍不服，於 94 年

9 月 9 日經由原 處分機關向本府提起訴願，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 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。公同共有土地分割，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。」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。」

稅捐稽徵法第 21 條規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 5 年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為 5 年。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，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」

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：　共有物分割後各所有權人原地價之單位地價＝Σ【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。」

二、本件訴願理由略以：

(一)系爭土地以共有物分割改算後之土地現值作為原地價，原處分機關卻恣意以財政部函釋規定改依分割改算前之前次移轉現值作為原地價，予以要求補稅，顯有違信賴保護原則及不當聯結原則。

(二)本件土地既經原處分機關認定為利用共有物分割之土地增值稅縱有差額應向原土地所有權人補徵。

三、卷查訴願人先取得案外人○○○所有系爭土地持分比例 1/1757 ，再由案外人○○○、○○○、○○○、○○○、○○○及○○○等 6 人，分別取得訴願人所有士林區○○段○○小段○○地號、樹林市○○段○○地號、三重市○○段○○地號及蘆洲市○○段○○地號等 4 筆土地持分，前 3 筆土地持分比例各為 1/10000，後 1 筆土地持分比例各為 200/10000，訴願人及上述案外人等 6 人藉此形成共有關係，訴願人復於 92 年 11 月 4 日以共有物分割方式取得系爭土地持分比例 1260/17 57，再於 92 年 11 月 19 日出售予案外人○○○等 4 人，此有系爭土地增值稅（土地現值）申報書、臺北市都市土地卡、臺北市政府地政處地價改算通知書及共有物分割明細表等影本資料附卷可稽。

四、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。

五、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。

六、再查本件系爭土地出售予案外人○○○等 4 人時，向原處分機關萬華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 523,202 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，仍應以系爭土地分割改算前之前次移轉現值，分別為 53 年 7 月每平方公尺 7,182 元（持分： 1079/1757）、87 年 2 月每平方公尺 456,000 元（持分： 180/1757）及 92 年 9 月每平方公尺 520,000 元（持分： 1/1757），核算漲價總數額後，應補徵土地增值稅為 6,841,591 元，自屬有據。

惟查系爭土地 53 年 7 月之持分應為 10791/17570、87 年 2 月之持分應為 1799/17570，據此核算漲價總額後顯然較原處分更為不利訴願人，自應適用訴願法第 81 條第 1 項但書不利益變更禁止之規定，仍維持原核定補徵稅額，併此敘明。

七、至訴願主張系爭土地以共有物分割改算後之土地現值作為原地價，乃為法所許，原處分機關卻恣意以分割改算前之前次移轉現值作為原地價，予以要求補稅乙節。按司法院釋字第 420 號解釋：「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。」及土地稅法第 28 條前段、第 28 條之 2、第 31 條第 1 項第 1 款、土地稅法施行細則第 47 條等規定之意旨，可知租稅法所重視者，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，此為行政法院 82 年度判

字第 2410 號判決意旨所明示。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，規避或免除其應納之土地增值稅，為確保租稅公平，仍應以事實上存在之實質，就具體個案判斷其應課徵之土地增值稅，復有高雄高等行政法院 91 年度訴字第 1137 號及最高行政法院 94 年度判字第 909 號等判決意旨所明示。本件訴願人藉由共有土地分割改算地價相關規定，墊高系爭土地所登記之移轉現值，致系爭土地再次移轉時，稅捐稽徵機關得逕依地政機關分割改算後登記之移轉現值計算漲價總數額結果，逃漏系爭土地分別從 53 年 7 月、87 年 2 月、92 年 9 月起至 92 年 11 月共有物分割時其間之自然漲價數額，顯屬脫法行為，且違租稅公平原則。是以，本件所謂之「前次移轉時申報之現值」，應係指共有物分割改算前之移轉現值，至為顯然。是訴願人主張，尚難採據。

八、另訴願主張違反信賴保護原則等節。經查稅捐在核課期間內，經另發現應徵之稅捐者仍應依法補徵，稅捐稽徵法第 21 條第 2 項定有明文；另依行政法院 58 年度判字第 31 號判例意旨：「.....，如經過法定期間而納稅義務人未申請復查或行政爭訟，其查定處分，固具有形式上之確定力，惟稽徵機關如發現原處分確有短徵，為維持課稅公平原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額。」本案既經原處分機關於核課期間內發現系爭應徵之土地增值稅，原處分機關即應依法補徵。況且本件訴願人與案外人○○○等 6 人以買賣方式就系爭土地及前開 4 筆土地形成共有關係，訴願人就系爭土地持分比例及面積均極微小，不僅有違一般土地共有之常態，復且又隨即辦理共有物分割，並將其所取得之系爭土地出售予案外人○○○等 4 人，則由上開土地在短期間內為共有、分割及出售等情觀之，訴願人顯係利用先創設應稅及免稅土地共有，再予分割時藉由改算地價之方式，墊高系爭應稅地所登記之前次移轉現值，致系爭土地至出售時無自然漲價數額，以規避該土地出售時應課徵之土地增值稅，實已違反實質課稅原則及租稅公平原則，依前開論述，原處分機關本於權責，依土地稅法相關規定，以系爭土地分割前之前次移轉現值，計算本次買賣系爭土地之土地漲價總數額，並向訴願人補徵土地增值稅，並無不合。是訴願人前述主張，不足採據。從而，原處分機關萬華分處核定補徵訴願人土地增值稅 6,841,591 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（令）釋意旨，並無不合，應予維持。

九、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

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　11　月　9　日

市長　馬英九

訴願審議委員會主任委員　張明珠決行

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）