

訴 願 人：○○○

訴 願 代 理 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵土地增值稅事件，不服原處分機關 95 年 5 月 5 日北市稽法乙字第 09560419100 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○○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，因同一年度移轉所有權並無漲價數額，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，查定應補徵土地增值稅 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 日第 1 次向本府提起訴願，經本府以 94 年 9 月 22 日府訴字第 09415376600 號訴願決定：「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。」

二、嗣原處分機關重為處分，以 94 年 11 月 18 日北市稽法乙字第 09461856700 號復查決定：「

原核定土地增值稅更正為新臺幣 2,759,422 元。」訴願人猶不服，於 94 年 12 月 19 日第

次向本府提起訴願，經本府以 95 年 3 月 8 日府訴字第 09570027300 號訴願決定：「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。」

三、嗣原處分機關重為處分，以 95 年 5 月 5 日北市稽法乙字第 09560419100 號復查決定：「原核定補徵土地增值稅額更正為新臺幣 2,759,352 元。」

訴願人猶不服，於 95 年 6 月 5 日第 3 次向本府提起訴願，6 月 21 日補正訴願程序，並據

原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、本件提起訴願日期（95 年 6 月 5 日）距復查決定書發文日期（95 年 5 月 5 日）已逾 30 日

，惟原處分機關未查告復查決定書送達日期，致訴願期間無從起算，自無訴願逾期問題，合先敘明。

二、按稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款、第 2 項規定：「稅捐之核課期間依左列規定：……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。」「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。」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 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。」行為時共有土地（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 × (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，故以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、卷查本案前經本府以 95 年 3 月 8 日府訴字第 09570027300 號訴願決定：「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。」其理由略以：「……五……
.. 惟查原處分機關本次重為復查決定時，關於系爭應補徵土地增值稅稅額之計算，係以系爭土地之全部持分為計算範圍，僅於全部持分計算完畢後再扣除 92 年 11 月由○○○出售系爭土地 1/2000 持分予訴願人，該次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 1,311 元，此一計算方式與前述應區分系爭土地 1999/2000 與 1/2000 二部分，再分別計算各該部分依其不同之前次移轉現值，重新計算漲價總數額，據以補徵系爭土地增值稅之計算基準不同，所核定之稅額亦有差距，是原處分機關於重為本件復查決定時，未以正確之核計方式計算應補徵之稅額，其更正之土地增值稅稅額，自有違誤之處。……」

五、復查訴願人前將其所有之桃園縣○○鄉○○段 ○○地號（地目：田）、臺中縣○○鄉○○段 ○○（地目：原）、○○（地目：旱）、○○（地目：田）、○○（地目：旱）地號、屏東縣○○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。訴願人與○○○以出售彼此所有土地之持分予對方之方式，筆致訴願人與○○○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，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資料影本附卷可稽。

六、再查，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、又依土地稅法第 28 條、第 31 條第 1 項第 1 款規定,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次的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、本件原處分機關重為處分以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,於本件訴願人申報抵繳遺產稅移轉該土地所有權予國有財產局時,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,惟經原處分機關內湖分處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 65 年 7 月每平方公尺 1,319 元(持分 1999/2000)及 92 年 11 月每平方公尺

62,600 元(持分 1/2000),重新計算系爭土地持分漲價總數額,並依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項規定補徵訴願人土地增值稅計 2,759,352 元,自屬有據。

九、至訴願人主張系爭土地應以共有物分割改算後之土地移轉現值作為本件課徵土地增值稅之前次移轉現值,且本件土地增值稅應由系爭土地之前手林再和繳納等節,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 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，此亦為高雄高等行政法院 91 年度訴字第 1137 號及最高行政法院 94 年度判字第 909 號等判決意旨所採納。

。

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（持分 1999/2000）從 65 年 7 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。且本件土地增值稅之徵收係因訴願人以系爭土地申報抵繳遺產稅等移轉該土地所有權予國有財產局所生，訴願人為該次土地移轉之原所有權人，依土地稅法第 5 條第 1 項第 1 款規定，自屬系爭土地增值稅之納稅義務人，是訴願主張，尚難採據。從而，原處分機關復查決定更正補徵訴願人土地增值稅額為 2,759,352 元，揆諸首揭規定及財政部函（令）釋意旨，均無不合，應予維持。

十、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 陳石獅

委員 陳立夫

委員 陳媛英

中 華 民 國 95 年 7 月 19 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，得於本決定書送達之次日起 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)