

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 95 年 9 月 18 日北市稽法乙字第 09561178300 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、緣訴願人分別於 93 年 9 月 8 日、94 年 8 月 2 日及 93 年 10 月 12 日，向財政部國有財產局、○○○、○○○及○○○訂約購買本市文山區○○段○○小段 ○○、○○及○○地號等 3 筆土地，復於 94 年 8 月 24 日與其原有同地段同小段○○、○○及○○地號等 3 筆土地辦理合併為○○地號土地。嗣訴願人於 94 年 8 月 25 日向本市古亭地政事務所申請鑑界，經該所函請本府地政處土地開發總隊查明後，於 94 年 11 月 17 日更正系爭土地面積為 1,232 平方公尺。
- 二、訴願人就系爭土地（權利範圍：全部），於 95 年 5 月 25 日訂約出售予○○股份有限公司，並於同年 5 月 29 日向原處分機關文山分處申報土地現值（收件號碼：2611095003664）。經該分處審認系爭土地合併前係訴願人分別於 53 年 7 月、93 年 9 月 8 日、93 年 10 月 12 日及 94 年 8 月 2 日取得，其後雖於 94 年 8 月 25 日合併為 1 筆地號，惟並無移轉所有權之情事，依土地稅法第 31 條第 1 項規定，應以合併改算前之原規定地價及前次移轉現值為原地價課徵土地增值稅，乃以系爭土地合併改算前之前次移轉現值即 53 年 7 月每平方公尺新臺幣（以下同）33 元（權利範圍：671588/1082692）、93 年 9 月每平方公尺 119,026 元（權利範圍：202008/1082692）、93 年 10 月每平方公尺 81,731 元（權利範圍：81512/1082692）及 94 年 8 月每平方公尺 111,264 元（權利範圍：127584/1082692）核算系爭土地漲價總數額，課徵土地增值稅合計 21,498,584 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 95 年 9 月 18 日北市稽法乙字第 09561178300 號復查決定：「復查駁回。」上開復查決定書於 95 年 9 月 20 日送達，訴願人仍不服，於 95 年 10 月 13 日向財政部提起訴

願，經該部以 95 年 10 月 18 日臺財稅字第 09513023380 號函移由本府受理，訴願人並於同年 11 月 30 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 5 條規定：「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。……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。……」第 28 條規定：「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、第 2 項規定：「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。……」第 33 條第 1 項、第 8 項規定：「土地增值稅之稅率，依下列規定：一、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額未達百分之一百者，就其漲價總數額徵收增值稅百分之二十。二、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之一百以上未達百分之二百者，除按前款規定辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之三十。三、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之二百以上者，除按前二款規定分別辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之四十。」「持有土地年限超過 40 年以上者，就其土地增值稅超過第 1 項最低稅率部分減徵百分之四十。」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。」第 37 條規定：「土地增值稅，以原土地所有權人為納稅義務人。但土地所有權無償移轉者，以取得所有權人為納稅義務人。」同條例施行細則第 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。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。」土地合併改算地價原則（內政部 95 年 2 月 17 日臺內地字第 0950026856 號令修正）第 4 點第 1 項第 3 款規定：「原規定地價或前次移轉現值：（一）合併後價值無增減者，其計算公式.....3. 數宗土地合併，所有權人、合併前各宗土地原地價年月及原地價均不相同者，其案例.....」第 5 點第 3 項規定：「因應不同租稅減免優惠條件土地合併後課稅問題，對不同土地或同土地其為歷次取得，其原地價年月雖相同者，仍不合併其原地價。」財政部 89 年 8 月 9 日臺財稅第 0890455166 號函釋：「主旨：有關土地移轉後經地政機關重測致面積有增減，於再行移轉時，其『前次移轉現值』應如何計算乙案，參照本部 71 年 2 月 18 日臺財稅第 31114 號函及 74 年 12 月 30 日臺財稅第 26903 號函釋規定，應以其前次移轉時所核定之土地移轉現值為其前次移轉現值。說明：二、查本部 71 年 2 月 18 日臺財稅第 31114 號函所稱『前次移轉核計土地增值稅之現值』係指以每一筆土地之每平方公尺單價為計算標準所核計之土地現值，即單價乘以面積之現值，是以，『前次移轉現值』依上開函釋應為一總值之概念，故因重測致面積有增減，於再行移轉時，其前次移轉現值，應以該筆土地前次移轉時所核定之土地移轉現值（即以重測前面積乘上每平方公尺單價）為準。.....」

二、本件訴願理由略謂：

- （一）系爭土地原係多筆畸零土地，經訴願人分別向國有財產局及毗連土地所有權人購買取得所有權後，並於 94 年 8 月 24 日辦理合併，並無故意利用合併、分割等手段墊高前次移轉現值，且地政機關為產權單純化而鼓勵合併，原處分機關應以地政機關按平均地權條例施行細則第 24 條規定分算之前次移轉現值為據核算土地增值稅，始為正辦。又合併前 677、677 之 2 地號等 2 筆土地原屬國有土地，其申購地價高出當年期公告現值甚多，且面積占總面積比例為 30.44%，其差額即屬非自然漲價之部分，此一法律利益，除經買賣雙方同意高報移轉現值而由買方承受外，應由土地所有權人享有，應自漲價總數額中扣除，始為公允。原處分機關對於該差額利益視而未見，而對於長期持有部分課以較高稅率之稅額，顯有圖利國庫之嫌。

(二) 系爭土地經合併改算地價後，其前次移轉現值應為「總值」之概念，地政機關既出具地價改算通知書，原處分機關即應依所載每平方公尺單價計算，始為正辦。系爭土地既有數個前次移轉現值，其「總值」除以全部面積即為前次移轉現值，此乃當然之結果。然原處分機關竟以 4 種原地價分別計算土地漲價總數額，並課徵土地增值稅，其邏輯之謬誤，至為明顯。

(三) 土地稅法第 33 條第 8 項規定之立法意旨，係為減輕長期持有土地者負擔而設，惟如以未改算前各筆土地之原地價分別計徵，縱以持有土地年限超過 40 年以上而予減徵，其結果反較合併改算後不予減徵高出甚多。如此減徵之優惠，反而成為土地所有權人之負擔，顯然不利，應允許當事人有選擇適用之權利。

三、卷查訴願人就系爭土地（權利範圍：全部），於 95 年 5 月 25 日訂約出售予○○股份有限公司，並於同年 5 月 29 日向原處分機關文山分處申報土地現值（收件號碼：2611095003664）。經該分處審認系爭土地於合併前係訴願人分別於 93 年 9 月 8 日、94 年 8 月 2 日及 93 年 10 月 12 日向財政部國有財產局、○○○、○○○及○○○訂約購買本市文山區○○段○○小段○○、○○及○○地號等 3 筆土地，復於 94 年 8 月 24 日與原有同地段同小段○○、○○及○○地號等 3 筆土地辦理合併為○○地號土地，其間並無移轉所有權之情事。此有系爭土地之土地增值稅（土地現值）申報書、本市土地登記簿、土地登記謄本、地籍圖及本府地政處地價改算通知書等影本附卷可稽。

四、次查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，且應依首揭內政部所頒訂之土地合併改算地價原則為之。因數宗土地之合併，其所有權人、合併前各宗土地原地價年月及原地價或有不同，為簡化合併後各宗土地前次移轉現值之登載，並作為稅捐稽徵機關計算合併後課徵土地增值稅之參考，故土地合併時，如原地價年月不同，應以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 24 條第 2 項規定通知稅捐機關。然上開土地合併調整後之前次移轉現值，與一般未經合併改算之土地移轉（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。

五、復查依土地稅法第 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合併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,與以合併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;惟地政機關依土地合併改算原則之規定所分算之「前次移轉現值」資料,僅係提供稅捐稽徵機關及土地所有權人參考,稅捐稽徵機關仍得依土地稅法之相關規定核計土地增值稅,蓋土地合併改算地價原則係就土地合併時,其合併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,其目的係將數宗土地合併前多次的前次移轉現值簡化為單一數據方便登錄在合併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 條規定辦理,是合併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。是原處分機關文山分處依系爭土地合併前之歷次原規定地價及前次移轉現值核算漲價總數額並課徵土地增值稅,洵屬有據。

六、至訴願人主張原處分機關以 4 種原地價分別計算土地漲價總數額,顯有謬誤,應依地政機關出具地價改算通知書所載前次移轉申報現值核算土地增值稅等節。查依首揭土地合併改算地價原則第 4 點第 1 項第 3 款規定,數宗土地合併,所有權人、合併前各宗土地原地價年月及原地價均不相同者,應依所有權人合併後各該原地價年月持分比例,分別設算。又依同原則第 5 點第 3 項規定,因應不同租稅減免優惠條件土地合併後課稅問題,對不同土地或同土地其為歷次取得,其原地價年月雖相同者,仍不合併其原地價。系爭土地於合併前係訴願人分別於 53 年 7 月、93 年 9 月 8 日、94 年 8 月 2 日及 93 年 10 月 12 日取得,嗣後雖於 94 年 8 月 25 日合併為一筆,惟並無移轉所有權之情事,業如前述,是本件所謂「前次移轉申報現值」,應係指合併改算前之歷次原規定地價及前次移轉現值,至為顯然,自應以為原地價課徵土地增值稅。訴

願人前述主張，顯屬誤解法令，尚難採據。

七、另訴願人主張原處分機關以合併前各筆土地之原地價分別計徵，其減徵結果反較改算後不予減徵之土地增值稅高出甚多乙節。查依卷附財政部 94 年 7 月 6 日臺財稅字第 09404547510 號函轉引內政部 94 年 5 月 24 日臺內地字第 0940007657 號函釋意旨，有關由數個原地價年月不同之前次移轉現值因合併共有物分割須調整物價指數至同一基期，致持有年限產生認定困難時，請地政機關檢送相關歷次異動資料（取得年月、前次移轉現值、權利範圍、登記原因），供稅捐機關作為課徵土地增值稅之參考，並核實認定。本件原處分機關文山分處依系爭土地合併前之歷次原規定地價及前次移轉現值，分別核算漲價總數額並課徵土地增值稅，且已就其持有土地年限超過 40 年以上之部分面積（即合併前之○○地號土地）予以減徵百分之四十稅額，並無減徵結果對訴願人更不利之情形。是前述主張，亦難憑採。從而，原處分機關文山分處核定課徵訴願人土地增值稅合計 21,498,584 元，及原處分機關復查決定駁回復查之申請，揆諸首揭規定及函釋意旨，均無不合，應予維持。

八、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 陳淑芳

委員 陳石獅

委員 陳媛英

委員 紀聰吉

委員 程明修

委員 林明昕

委員 蘇嘉瑞

委員 李元德

中 華 民 國 96 年 3 月 14 日

市長 郝龍斌

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）