

臺北市政府 98.03.24. 府訴字第 09870031600 號訴願決定書

訴 願 人 劉○○

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關士林分處民國 97 年 11 月 3 日北市稽士林甲字第 09732647700 號函，提起訴願，本府決定如下：

主文

原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 30 日內另為處分。

事實

訴願人、案外人蔡○○等 2 人與案外人王○○於民國（下同）92 年 7 月 15 日因買賣而共有本市

士林區富安段 1 小段 90-2 及 90-3 地號等土地（訴願人及蔡○○等 2 人持分各為 1/10000，王○○

為 9998/10000，該土地之土地使用分區均為遊樂區）。訴願人及蔡○○、王○○等 3 人於 92 年 8 月 12 日向案外人李○○購買本市士林區三玉段 2 小段 542-1 地號土地（由訴願人及蔡○○

、王○○等 3 人分別共有，其等持分分別為 45329/100000、45213/100000、9458/100000，該土地之土地使用分區為道路用地）。嗣訴願人及蔡○○、王○○於 92 年 8 月 20 日辦理上開

筆共有土地分割，分割後訴願人取得本市士林區富安段 1 小段 90-3 地號土地持分全部，蔡○○取得本市士林區富安段 1 小段 90-2 地號土地持分全部，王○○取得本市士林區三玉段 2 小段 542-1 地號土地持分全部。原處分機關士林分處於 97 年度辦理利用共有物

分割逃漏土地增值稅案件清查作業時，查得訴願人係利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之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。該分處乃以 97 年 11 月 3 日北市稽士林甲字第 09732647700 號函通知臺北市政府地政處，並副知訴願人，依

財政部 93 年 9 月 15 日臺財稅字第 09304544390 號函釋規定，更改訴願人及蔡○○所有上開土地之原地價為共有物分割前之原規定地價或前次移轉現值，並將此更改之結果通知地政機關。上開函於 97 年 11 月 7 日送達，訴願人不服，於 97 年 12 月 3 日向本府提起訴願，同年 12 月 25

日補具訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、查原處分機關 97 年 11 月 3 日北市稽士林甲字第 09732647700 號函記載略以：「主旨：蔡○

○、劉○○君所有本市士林區富安段 1 小段 90-2、90-3 地號土地之原地價，請更正為共有物分割前之前次移轉現值，……說明：一、依財政部 93 年 9 月 15 日臺財稅字第 09304544390 號函釋規定，……二、旨揭土地之前次移轉現值更正如次：（一）、90-2 地號：59 年 7 月每平公尺 76 元，權利範圍萬分之九、九九八；92 年 7 月每平方公尺 1 萬 6,500

元，權利範圍萬分之二。（二）、90-3 地號：59 年 7 月每平公尺 76 元，權利範圍萬分之九、九九八；92 年 7 月每平方公尺 1 萬 6,500 元，權利範圍萬分之二。三、檢附地價改算通知書影本 1 份供參。」之內容，係就訴願人所有系爭土地尚未申報移轉之前，即對於土地之前次移轉現值予以認定，將作為爾後土地申報移轉之時計算土地漲價數額之計算基礎，對於訴願人之權利或法律上之利益自有相當之影響，而產生一定之拘束力，符合行政程序法第 92 條第 1 項所定之要件，縱其對外表現方式，係以正本函送臺北市政府地政處，副本抄送訴願人，參諸司法院釋字第 423 號解釋意旨，應認係行政處分；又本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其對外所為之決定，視為原處分機關所為之處分，合先敘明。

二、按行政程序法第 5 條規定：「行政行為之內容應明確。」第 92 條第 1 項規定：「本法所稱行政處分，係指行政機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單位行政行為。」第 96 條第 1 項第 2 款規定：「行政處分以書面為之者，應記載下列事項：……二、主旨、事實、理由及其法令依據。」

財政部 93 年 8 月 11 日臺財稅字第 09304539730 號令釋：「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二十八條、第三十一條規定，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。」

93 年 9 月 15 日臺財稅字第 09304544390 號函釋：「主旨：有關納稅義務人利用應稅與免稅

土地辦理共有物分割，墊高應稅土地前次移轉現值，嗣再申報移轉該應稅土地時，可否不以地政機關分割改算後之地價認定其前次移轉現值？並通知參與共有土地分割之農業用地所屬地政機關及稅捐稽徵機關更改該等土地之前次移轉現值一案。說明：三、如依

上開規定（編者註：本部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令）採實質課稅原則，以共有土地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，基於課稅公平原則，併同該應稅土地辦理共有物分割之其他土地之原地價，應予更改或通知該其他土地所屬稽徵機關更改為分割前之原規定地價或前次移轉現值，並將更改之結果通知地政機關。」

三、本件訴願理由略以：

- （一）土地前次移轉現值之多寡關係到土地漲價總數額之計算，間接影響出售土地之價格，稅捐稽徵機關在土地尚未申報移轉之前，即對於土地之前次移轉現值數額予以認定，將作為日後土地申報移轉時計算土地漲價數額之計算基礎，對於土地所有權人之權利或法律之利益自有相當之影響，屬於行政處分。
- （二）依司法院釋字第 287 號解釋意旨，行政主管機關就行政法規所為之釋示，前後不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除後釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。本件系爭土地前經臺北市政府地政處 92 年 8 月 25 日登記 92 年 8 月之前次移轉現值

或

原規定地價於土地登記簿上，自不應受財政部 93 年 9 月 15 日臺財稅字第 09304544390 號函釋之影響。

- （三）財政部 93 年 9 月 15 日臺財稅字第 09304544390 號函釋已逾越土地稅法、土地稅法施行

細則第 42 條及平均地權條例施行細則第 65 條等法令之限度，並增加法律所無之負擔，已違背稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定而無效。原處分機關所為處分違反依法行政原則及信賴保護原則，自應撤銷。

四、查訴願人與蔡○○等 2 人於 92 年 7 月 15 日向王○○購買本市士林區富安段 1 小段 90-2 及 90-

3 地號等土地之部分應有部分，造成 3 人分別共有該土地（訴願人及蔡○○等 2 人持分各為 1/10000，王○○為 9998/10000，該土地之土地使用分區均為遊樂區），訴願人及蔡○○、王○○等 3 人於 92 年 8 月 12 日向李○○購買本市士林區三玉段 2 小段 542-1 地號土地

（由訴願人及蔡○○、王○○等 3 人分別共有，其等持分分別為 45329/100000、45213/100000、9458/100000，該土地之土地使用分區為道路用地）。嗣訴願人及蔡○○、王○○於 92 年 8 月 20 日辦理上開 3 筆共有土地分割，分割後訴願人取得本市士林區富安段 1 小

段 90-3 地號土地持分全部，蔡○○取得本市士林區富安段 1 小段 90-2 地號土地持分全部

，王○○取得本市士林區三玉段 2 小段 542-1 地號土地持分全部，此有地價改算通知書、土地謄本、地籍資料查詢土地所有權部、分區查詢結果、臺北市土地卡、土地增值稅（土地現值）申請書及土地買賣所有權移轉契約書等影本附卷可稽。是原處分機關士林分處更改訴願人系爭土地之原地價為分割前之原規定地價或前次移轉現值，尚非無據。

五、惟按行政程序法第 5 條規定，行政行為之內容應明確。該規定所謂明確性原則，包含行政處分之明確。次按同法第 96 條第 1 項第 2 款規定，行政處分以書面為之者，應記載主旨、事實、理由及其法令依據。是關於事實、理由及法令依據等記載係書面行政處分之必要記載事項，並應遵守明確原則；又處分理由及法令依據之記載，必須使處分相對人得以知悉行政機關獲致結論之原因。經查原處分僅記載財政部函釋意旨，縱財政部對其主管法規有權解釋，然原處分對於該函釋所解釋之法規為何，並未載明，原處分既未記載法令依據，自難謂合法適當。從而，為求原處分之正確適法，應將原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 30 日內另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，依訴願法第 81 條，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 陳 業 鑫
副主任委員 王 曼 萍
委員 劉 宗 德
委員 陳 石 獅
委員 紀 聰 吉
委員 林 勤 綱
委員 賴 芳 玉
委員 柯 格 鐘
委員 葉 建 廷
委員 范 文 清

中 華 民 國 98 年 3 月 24 日

市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 陳業鑫 決行