

臺中市政府地方稅務局 復查決定書

申請人因補徵土地增值稅事件，不服本局所為處分，申請復查，本局決定如下：

主文

維持原處分。

事實

申請人原持有本市大雅區○地號土地，其分別贈與部分予其夫林○君及子林○君，形成共有狀態後，嗣與渠等各自持分所有之本市太平區○、○及○地號等 3 筆公共設施保留地，於 101 年 1 月 6 日辦理共有物分割，由子林○君取得系爭○地號土地全部持分，太平區○段 3 筆公共設施保留地則完全歸由申請人及配偶林○君取得，案經本局審查後實質為雙方互換土地，本局爰依財政部 92 年 7 月 2 日台財稅字第 0920453519 號函釋意旨及實質課稅原則，補徵土地增值稅計新臺幣（以下同）112 萬 6,567 元。

理由

- 一、按「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。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據……。」為稅捐稽徵法第 12 條之 1 所明定。次按「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……。」、「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。」、「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下列各項後之餘額，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。」分別為土地稅法第 5 條、第 28 條前段及第 31 條第 1 項第 1 款所明定。再按「土地交換，應分別向原土地所有權人徵收土地增值稅。」為土地稅法施行細則第 42 條第 1 項所。又「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。」、「……人民之行為如確已符合法律之課稅構成要件，本應依法課稅。惟因課稅對象的經濟活動複雜，難以法律加以完整規定，故為實現衡量個人之租稅負擔能力而課徵租稅之租稅公平主義，並防止規避租稅而確保租稅之徵收，在租稅法之解釋及課稅構成要件之認定上，如發生法律形式、名義或外觀與真實之事實、實態或經濟負擔有所不同時，則租稅之課徵基礎，應著重於事實上存在之實質……對於在經濟實質上已具備課稅構成要件者，雖行為人蓄意使外在之外觀或形式不具備課稅要件，仍宜對其課稅……。」及「……租稅課徵有關實質課稅原則之適用，前經司法院大法官釋字第 420 號、第 438 號解釋在案，本部並參據上開解釋於 92 年 7 月 2 日以台財稅字第 0920453519 號函明釋……藉免稅（或不課徵）土地之贈與，並經由合併、分割、共有物分割等過程，達到移轉應稅土地

之目的，以規避土地增值稅或贈與稅負擔之案件，如經稽徵機關查有事證足資證明者，即可本於職權按實質課稅原則辦理……。」分別為財政部 81 年 7 月 6 日台財稅第 810238739 號函、92 年 7 月 2 日台財稅字第 0920453519 號函及 97 年 5 月 26 日台財稅字第 09700169890 號函所釋示。

二、申請人將原所有系爭土地，分別贈與其配偶及子，形成共有狀態後，旋即與其 3 人持分共有之另 3 筆土地辦理共有物分割，申請人之子取得系爭土地所有權，申請人與配偶則取得餘 3 筆地號土地所有權，其實質為雙方互換土地，本局爰依實質課稅原則補徵土地增值稅。

三、申請人復查主張略以，中華民國是法治國家，課稅應依法令規定辦理。請依財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令明文規定，類此案件是應稅土地再移轉時以分割前之原地價計課土地增值稅，本案之應稅土地目前並未「再移轉」，未達到課徵土地增值稅之時點。就像夫妻贈與，是於「再移轉」時向夫妻贈與後的土地所有權人一併課徵夫妻贈與前的土地增值稅，始符合法令規定。又社會上許多人將應稅財產賣掉後，轉換為農地贈與子女，而免課贈與稅，這都是公認合法的節稅管道。又本案前經本局 102 年中市稅法字第○號復查決定「原處分撤銷」，是否已結案。嗣再補充理由略以，臺中高等行政法院 102 年度訴字第 512 號判決針對其所屬另案之所以判決敗訴，係因誤認財政部 93 年函釋應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之土地，經過共有物分割後，應稅土地仍分割予原持有應稅土地之土地所有權人，而與本案情節不同所致，其實不然，該函釋個案經共有物分割

後，土地並未回到原來地主手上，而是雙方互換土地，本案情節與之完全相同，自應有其適用云云。

四、按已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，即應就已實現之土地漲價利益，課徵土地增值稅，此為土地稅法第 28 條前段所明定，又土地交換，既為同法第 5 條所明定應課徵土地增值稅之所有權移轉態樣之一，自無得排除前開第 28 條規定應於所有權移轉當下課徵土地增值稅之適用。次按租稅法所重視者，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。所謂稅捐規避行為，依稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定，係指納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果。換言之，凡是納稅義務人基於租稅規避之主觀意圖，濫用法律形式，以複雜、多重迂迴之手段，規避稅法上之規定，包含使自己或第 3 人達到少繳、免繳或延後給付稅捐，或符合稅捐優惠條件目的等行為，均屬租稅規避行為。因此，在經濟實質上已具備課徵土地增值稅要件之納稅義務人，若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，以規避或免除其應納之土地增值稅，為確保租稅公平性，即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，其意旨除觀諸稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定及財政部函釋甚明外，併有申請人前以相同方式移轉名下其他土

地訴諸臺中高等行政法院 102 年訴字第○號判決及臺北高等行政法院 100 年訴字第 281 號判決，遞經最高行政法院 100 年度裁字第 1807 號裁定駁回納稅義務人之上訴益彰。卷查申請人原持有系爭土地全部持分，於 100 年 12 月 1 日分別贈與 1/1000、499/1000 持分與其子林○君及其夫林○君，申經本局就其贈與持分核課土地增值稅 2,254 元；配偶相互贈與土地則申請不課徵土地增值稅，形成共有狀態後，嗣與各自持分本市太平區○、○及○地號等 3 筆公共設施保留地，於 101 年 1 月 6 日辦理共有物分割，分割後其子林○君取得系爭○地號土地，申請人取得太平區○及○地號土地，配偶林○君取得太平區○地號土地，因共有物分割之土地分割後較分割前總現值分別增加為 1563.9 元、減少 812.5 元及 751.4 元，均在公告現值 1 平方公尺單價以下，依首揭財政部 81 年 7 月 6 日台財稅第 810238739 號函釋規定准免由當事人提出共有物分割現值申報，故而未繳納應課徵之土地增值稅。惟徵於共有物分割，觀諸民法第 823 條規定之立法意旨，旨在使各共有人就存在於共有物全部之應有部分互相移轉，藉以消滅共有關係使各共有人取得各自分得部分之單獨所有權，以達到共有物有效利用之目的，非如渠等原無共有關係，卻藉由移轉原有土地小部分持分刻意創設共有型態，再利用共有物分割之法律形式、名義及外觀，實質從事雙方互換土地之行為。易言之，本件單就外觀形式而論，雖係申請人與配偶以系爭土地等部分持分參與共有物分割，實質上卻為使其子取得系爭應稅土地所有權。依交易常態，本應由申請人及其配偶就系爭土地之移轉，依土地稅法規定申報核課土地增值

稅，惟渠等卻採行迂迴不合常情之取巧安排，適可因符合免辦現值申報之標準，達規避此部分土地增值稅之目的。本案在經濟實質上當已具備土地移轉之課稅構成要件，本於實質課稅原則，自應改按交換行為核定補徵土地增值稅，雖說整起交易目的最終為移轉系爭土地由子林○君取得，惟考量林○君亦有以換出其自有土地持分作為換入系爭土地之代價，並非全然無償受贈，本局原以林○君為納稅義務人補徵系爭土地增值稅之處分未臻適法，爰以 102 年中市稅法字第○號復查決定予以撤銷，惟文末併予指明其藉由共有物分割之形式，實質從事交換土地之行為，本於稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項所表彰實質課稅之相同意涵，仍應改向系爭土地移轉當下實際已享有土地自然漲價利益者課徵土地增值稅，當不致使當事人抱持本案後續已毋須再予補稅之誤解。申言之，土地增值稅之課徵既在使土地之自然漲價於土地所有權移轉時歸公，俾實現平均地權之目的，自應向其享有土地自然漲價利益之人徵收，申請人本次移轉換出系爭土地當下已享有該土地之自然漲價利益，自應以之為土地增值稅之納稅義務人。姑不論俟土地再次移轉，始課徵土地增值稅，若涉及申請按優惠稅率課徵，或因長期持有、重劃及徵收等原因移轉而有減徵或免徵之適用，於整體稅收仍將產生差異。對於以一般方式移轉土地之納稅義務人難謂公平對待，縱申請人如此迂迴安排，僅延後課稅時點，並不影響整體稅收，惟濫用法律形式達成延後給付稅捐之目的，亦為法所不許之租稅規避行為。本案若容其俟系爭土地再移轉時，始向子林○君課徵土地增值稅，豈非坐視本次交易已實際享有預定財務規劃

實效及土地自然漲價利益之申請人毋庸負擔其應有之稅賦，此與土地增值稅以實享漲價利益者負擔稅賦之課稅目的自屬有悖。又土地交換應於移轉行為發生時課徵土地增值稅，既為土地稅法第 28 條所範定，豈能再藉由行政函釋加以變更？益見申請人歷來憑以指摘原處分不合之財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 0930459730 號令釋，旨在釋明納稅義務人倘利用應稅土地與免稅土地創設共有型態，再藉由辦理共有物分割墊高應稅土地前次移轉現值，取巧規避土地增值稅，為貫徹實質課稅及課稅公平等原則，其前次移轉現值仍應調回分割前之狀態，以資防杜是類脫法行為；衡諸整體文義及作成之時空背景可知，其係以土地稅法第 31 條規定固有之效力為範圍，針對是類案件應如何計算漲價總數額，為符合法目的之解釋；絕非拘限稽徵機關縱已確證納稅義務人有藉由共有物分割之形式，規避土地交換常規應負擔稅賦之行徑，猶必須苦候至土地再移轉時，始得對渠課稅。故不論當時據以申請釋示之個案，其應稅土地參與共有物分割後，是否回歸為原所有權人所有，均無礙藉由共有物分割之形式，創設交換土地之經濟實質，本於稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項所表彰實質課稅之相同意涵，仍應於經濟利益實現當下向換出土地之所有權人課徵稅賦之原則，申請人徒以探究財政部 93 年函釋之個案有無應稅土地已換出，卻未予課徵土地增值稅之情形，亦難憑為對其有利之論據。綜上，原處分並無不合，應予維持。

基上論結，本件申請復查為無理由，爰依稅捐稽徵法第 35 條規定決定如主文。

中 華 民 國 103 年 6 月 10 日

附註：

- 一、本件申請人如有不服，應於收受本決定書次日起 30 日內，檢附訴願書（請加附繕本 1 份）
依訴願法第 58 條第 1 項規定經由本局向臺中市政府提起訴願。
- 二、本件係未繳納稅款而申請復查，對於復查決定後應納之稅額，如於繳納期間屆滿 30 日後仍未繳納者，依法移送強制執行；但不服復查決定，按繳款書所載稅額繳納半數或提供相當擔保並依法提起訴願者，暫緩執行。