金門縣稅務局復查決定書　　（案號：11303）

申請人：○○○

身分證統一編號：○○○

地 址 ：金門縣○○○

申請人因土地增值稅事件，不服本局於113年6月7日第11302號復查決定書所為處分，提起訴願，經訴願決定撤銷重核，本局依法重為復查決定如下：

主　文

維持原處分。

事　實

緣申請人之夫○○○原持有本縣金城鎮城隍廟段○○○地號(第二種商業區用地)，於111年09月16日分別贈與移轉部分予申請人及子○○○(分別持分為99/100、1/100)，形成共有狀態後，次於111年09月23日其子○○○將其所有之本縣金寧鄉北二三劃測段○○○地號(農業用地)，贈與移轉部分予申請人(分別持分為11/1000、989/1000)，後於112年12月28日辦理共有物分割，由子○○○取得系爭金城鎮城隍廟段○○○地號土地全部持分，另金寧鄉北二三劃測段○○○地號則由申請人取得持分796/1000，子取得204/1000，案經本局審查後實質為雙方運用共有物分割移轉所有權，本局爰依財政部93年08月11日台財稅字第09304539730號函及財政部93年09月15日台財稅字第09304544390號釋意旨及實質課稅原則，補徵土地增值稅計新臺幣（以下同）158萬2,708元，申請人不服申請復查，經本局復查決定維持原處分，申請人續提訴願，經金門縣政府於113年10月4日以府行法字第11300902661號函府訴決字第006號訴願決定書撤銷原處分，責由本局於3個月內另為適法之處分，爰依訴願決定意旨重為復查決定。

理　由

一、相關法令函釋：

（一）納稅者權利保護法第7條第1項：「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。」、同條第 2 項：「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。」、同條第 3 項：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易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，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。」

（二） 土地稅法第 5 條：「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…。」 、同法第 28 條前段：「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。」、同法第 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。」

（三） 財政部93年8月11日台財稅第09304539730號令：「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，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。

（四） 財政部 93 年 09 月 15 日台財稅字第 09304544390 號函釋

「...

說明：三、如依上開規定採實質課稅原則，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。」

（五） 財政部92年1月14日台財稅字第0910456670號函釋：「共有土地分割，或兩宗以上所有權人不相同之土地合併，各共有人分割、合併前後應有部分價值相差在分割、合併後當期公告土地現值1平方公尺單價以下，依規定得免申報移轉現值之案件，准免依土地稅法第51條第1項規定辦理查欠，得逕向地政機關辦理登記。」

二、 本案訴願撤銷理由略謂：依據納稅者權利保護法第7條第4項，原處分機關對其租稅規避及課徵租稅構成要件事實認定，應就事實負舉證責任，惟未見原處分機關對於構成要件行證據調查程序，即逕予認定訴願人有規避租稅之行為，訴願意旨雖未指謫及此，然原處分機關既有違反納稅者權利保護法第7條第4項及行政程序法第36條規定之瑕疵。是以，縣府撤銷原處分，並發回本局另為適法之處分。

三、 本案依上開訴願決定書理由中，已指明按納稅者權利保護法第7條第3項，本案於經濟實質上，如已具備土地移轉之課稅構成要件，原處分機關本於實質課稅原則，核定補徵土地增值稅，於法尚無不合。然又依上述所指摘之瑕疵，本局於113年10月25日以金稅電字第1130200519號函請陳述意見，申請人於113年11月4日以書面陳述，主張本案法律關係是「共有物分割」而非「交換」，即便法律效果相似，也不能指摘有交換意思；未違反租稅公平，依93年台財稅第09304539730、09304544390號令，共有物分割後金城鎮城隍

廟段○○○地號，其前次移轉、潛在漲價數額仍然不變，並未侵害土增稅之應課稅額及稅基等云云。

四、 卷查申請人之夫○○○原持有系爭土地金城鎮城隍廟段○○○地號(第二種商業區用地)全部持分，於111年09月16日分別贈與移轉部分予申請人(持分99/100)及子○○○(持分1/100)，嗣又於111年09月23日，其子○○○將所有之金寧鄉北二三劃測段○○○地號(農業用地)，贈與移轉部分予申請人(持分11/1000)，形成共有狀態後，於112年12月28日辦理共有物分割，由子○○○取得系爭金城鎮城隍廟段○○○地號土地全部持分，另金寧鄉北二三劃測段○○○地號則由申請人及○○○分別取得持分796/1000、204/1000，因共有物分割之土地分割後較分割前總現值增減均在公告現值1平方公尺單價以下，依財政部92年1月14日台財稅第0910456670號函令規定，勿庸由當事人提出共有物分割現值申報，即得逕向地政機關完成登記，稽徵機關尚無從於當事人前往地政機關辦理移轉登記前，審視其交易實質，即核定應納稅款。按納稅者權利保護法(下稱納保法)第7條規定：「……（第3項）納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易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，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。……」依此可知，對於租稅規避行為，稅捐稽徵機關得根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。

其次，利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅土地創造共有關係，再辦理共有物分割，與單純共有土地之分割係在消滅共有關係之情形，明顯有別。納稅義務人若藉「移轉」、「取得」、「共有物分割」及「再移轉」之程序，創設土地共有之事

實後，再辦理共有物分割登記，並藉地政機關之改算地價，使其土地登記簿登載之前次移轉現值因此墊高，以達再移轉時得少繳或免繳土地增值稅之目的，屬實務上常見且由來已久之避稅類型，過往向由稽徵機關依實質課稅原則(110年12月17日刪除前稅捐稽徵法第12條之1第1項至第3項、司法院釋字第420號解釋參照)認屬租稅規避，並於土地交換者確享有土地漲價利益，仍應課徵土地增值稅，遂有財政部93年8月11日台財稅字第0930459730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，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。」之作成，而該令釋係在闡明平均地權條例、土地稅法就土地自然漲價利益歸公之規範意旨，與租稅法定主義無違，得為稽徵機關適用。此有高雄高等行政法院112年度訴更一字第3號判決可資參照。

五、 申請人於112年12月28日辦理共有物分割依法免申報，金門縣地政局依共有土地所有權分割改算地價原則辦理分算，該系爭土地金城鎮城隍廟段○○○地號前次移轉現值已墊高，由創設共有前98,177元提高至共有物分割後878,827元，實非如申請人表示與前次不變，本局於113年1月8日接獲金門縣地政局價改字第0012號地價改算通知書，於同年2月1日函請該局調整。申請人主張潛在的漲價數額保持不變，並未侵害土地增值稅之應課稅額及稅基，亦即未違反租稅公平。然申請人辦理共有物分割之當下已享有土地自然漲價之利益，本局依法課徵土地增值稅，係適法有據，既有漲價事實，如何得

以潛在?此作法嚴重侵害土地增值稅稅基，對選擇正當行為而符合課稅構成要件之納稅義務人而言，造成租稅不公平。綜上，申請人之書面陳述意見顯有誤解法令，對於認定經濟實質上所具備土地移轉之課稅構成要件，本於實質課稅原則，原處分於法尚無不合，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 113 年 12 月 27 日

附註：本件申請人如有不服，應於收受本決定書次日起 30 日內，檢附訴願書依訴願法第 58 條第 1 項規定經由本局轉陳金門縣政府提起訴願。