

專題論述

耕地三七五減租土地因公共設施完備課徵地價稅問題探討

作者：謝志武
中正大學法學碩士
現任彰化縣稅捐稽徵處政風室主任

一、前言

憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。至法律所定之內容於合理範圍內，為立法裁量事項¹。另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²。可知，人民雖有依法律納稅之義務，然法律所定之內容是否合理，為立法時的裁量範圍。而立法目的，也應衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則行之。

土地稅法第二十二條第一項、第一項第二款、第二項之規定，都市土地公共設施尚未完竣前，依耕地三七五減租條例出租之耕地仍作農業用地使用者徵收田賦。依上述規定之反面解釋，都市土地若公共設施完竣，依耕地三七五減租條例出租之耕地，不論是否仍作農業用地仍應改課地價稅，其納稅義務人為耕地所有權人。然耕地三七五減租為台灣早期進行的土地改革，對於依耕地三七五減租條例出租之耕地，耕地三七五減租帶有濃厚保護佃農色彩，為保護弱勢之佃農，其規定包括限制土地所有人的土地使用權（強制締約）；限制其收益權（以土地主要作物正產品全年收穫總量千分之三百七十五為限）。也就是說，依耕地三七五減租條例出租之耕地，其耕地所有權人對於其土地之自由使用、處分權，已受限制不能行使。而其收益（即租金）依法限制為土地主要作物正產品全年收穫總量千分之三百七十五，而其地價稅依目前土地稅法稅率，所課稅額約為租金之數倍，部份地段甚至高達十數倍，致耕地三七五租約之土地所有人，每年必須損失數萬元來保有土地所有權，而哀聲怨道。

租稅之公平正義是租稅的最高原則，對於依耕地三七五減租條例出租之耕地，雖然土地稅法有課徵之明文。然在耕地三七五減租條例限制下，對於無法自由使用、收益者，課徵高於租金數倍甚至十數倍之地價稅，其在租稅之公平正義的法理上，頗有探究之處，對此，本文擬分別從土地稅法及耕地三七五減租條例，從法理探討此問題。

二、現行規定

（一）耕地三七五減租條例：

台灣早期耕地多為地主所有，實際耕作之佃農終年辛勤所得卻多為地主所有，為此政府在民國三十八年進行土地改革，推行三七五減租，其規定主要目的，在於保護實際耕作之佃農，為達此目的。耕地三七五減租條例之規定內容明顯偏袒佃農，如限定耕地地租租額，不得超過主要作物正產品全年收穫總量千分之三百七十五³；雖然條例第六條規定本條例施行

¹ 大法官會議釋字第三六九號解釋 解釋理由書。

² 大法官會議釋字第四二〇號解釋。

³ 耕地三七五減租條例第二條

後，耕地租約應一律以書面為之；租約之訂立、變更、終止或換訂，應由出租人會同承租人申請登記。然因第二十條規定耕地租約屆滿時，除出租人依本條例收回自耕外，如承租人願繼續承租者，應續訂租約⁴。所以實務上，耕地租約屆滿時，只須承租人一方即可辦理續約，不需出租人同意，也就是採單方強制租約。又對於收回自耕作嚴格限制，規定耕地租約期滿時，若有下列情形之一者，出租人即不得收回自耕，一、出租人不能自任耕作者。二、出租人所有收益足以維持一家生活者。三、出租人因收回耕地，致承租人失其家庭生活依據者。再者，對於租約爭議，明文規定需經鄉鎮市耕地租佃委員會調解、縣市耕地租佃委員會調處，非經調解、調處，不得起訴⁵。

民法第七六五條規定「所有人，於法令限制之範圍內，得自由使用、收益、處分其所有物，並排除他人之干涉。」民法第七七三條「土地所有權，除法令有限制外，於其行使有利益之範圍內，及於土地之上下。如他人之干涉，無礙其所有權之行使者，不得排除之。」然耕地三七五減租條例第一條：耕地之租佃，依本條例之規定；本條例未規定者，依土地法及其法律之規定。因此，對於耕地三七五租佃的土地，耕地三七五減租條例為民法的特別規定，也就是說，民法有關土地所有權人對土地之自由使用、收益、處分規定，應受耕地三七五減租條例限制。在此限制下，耕地三七五減租之土地所有人，其對於土地之使用、收益、處分權利，可說已蕩然無存。現今仍適用三七五減租條例之耕地有二萬二千公頃，有五萬五千戶的佃農。由於經濟的快速發展，台灣的社會經濟現況已大幅改變，然耕地三七五減租條例規定內容與實施初期相較卻未有大幅改變，導致三七五減租耕地爭議頻繁，而爭議之癥結也已非生存權之爭，而是因土地資本化後土地價格暴漲，所衍生的利益分配衝突。雖然依條例第十七條第一項第五款、第二項之規定，耕地租約在租佃期限未屆滿前，經依法編定或變更為非耕地使用時，出租人得終止租約，終止租約時，除法律另有規定外，出租人應給予承租人左列補償：（一）承租人改良土地所支付之費用，但以未失效能部分之價值為限。（二）尚未收穫農作物之價額。（三）終止租約當期之公告土地現值，減除土地增值稅後餘額三分之一。因土地公告現值與現值，往往有甚大差距，而三七五減租條例對佃農的特別保護形成其優勢地位，以條例第十七條第一項第五款規定而言，耕地經依法編定或變更為非耕地使用時，出租人固然「得」終止租約，然因需給予承租人補償，致佃農常以補償作為爭議問題，再藉由三七五減租條例規定之鄉鎮市耕地租佃委員會調解、縣市耕地租佃委員會調處，非經調解、調處，不得起訴⁶等程序延滯爭議之處理。向出租人要求高於法令規定之條件才願解除租約（常見情形，如要求依土地市價，減除土地增值稅後餘額二分之一）。尤其三七五減租之耕地，若是位於公共設施完竣之都市土地，因公共設施完竣並不等於土地有編定或變更為非耕地使用，所以，地主要求終止租約更是困難重重。地主與佃農間因耕地三七五減租條例的諸多程序限制規定，導致耕地租佃發生爭議之處理，曠日費時的一再延滯無法解決，其所衍生諸多問題，也成為社會潛藏衝突不安之源。

（二）土地稅法

土地稅為我國地方政府重要財源之一。土地稅除了滿足財政需要外，尚有促進土地利用之政策目的。我國土地稅包含三個項目：田賦、地價稅、土地增值稅。此三項租稅在戰後台

⁴耕地三七五減租條例第二十條

⁵耕地三七五減租條例第二十六條

⁶耕地三七五減租條例第二十六條

灣經濟發展階段中，先後扮演重要之角色。土地稅在我國稅制中占有重要地位，是地方政府重要財源之一。地價稅在民國60年代，其占全國總稅收之比重上升。依土地稅法規定，土地分別課徵田賦、地價稅，及土地增值稅⁷。適用耕地三七五減租條例之土地，依土地稅法第22條第一項，第一項第二款、第一項第三款、第二項之規定，依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦⁸；都市土地公共設施尙未完竣前，依耕地三七五減租條例出租之耕地仍作農業用地使用者徵收田賦⁹。依法限制建築，仍作農業用地使用者¹⁰。也就是說，三七五減租耕地若位於非都市土地課徵田賦，若位於都市土地則視公共設施是否完竣，分別課徵田賦或地價稅。並不以其現在實際使用作為課稅考量。亦即，只要公共設施完竣之都市土地，不論是否受耕地三七五減租條例限制，仍作農業用地使用，均應課徵地價稅。目前實務上，稅捐機關對於公共設施完竣之耕地，即不論是否仍依三七五減租條例出租，而作農業使用，均改課徵地價稅。

為地盡其利，讓土地能作最佳的使用，從土地稅法第22條第一項第二款之規定條文可知，對於都市土地原則上課徵地價稅，但為顧及土地因公共設施尙未完竣前，土地之使用尙難作更佳運用，而仍作農業使用時，例外的先課以田賦。而在公共設施完竣後，為促使土地所有人能更有效的使用土地資源，即改課以地價稅。

三、規定衝突所滋生之問題

土地稅的課徵除滿足財政需要外，兼具有促進土地利用的政策目的，但要促進的土地利用，先決條件必需土地所有人，能自由的使用、收益、處分土地，才能要求其對該土地作更佳的使用，得到更好的收益，進而達成地盡其利的政策目的。然而，耕地三七五減租條例之政策目的，為保護弱勢的佃農，為達成政策目的，則必須限制土地所有人對於土地的使用、收益、處分土地權力。兩者的立法目的是截然不同的，因此，當所規範的內容交集重疊時，其規定易形成衝突。

位於都市土地的三七五減租條例耕地，當其公共設施完竣時，即為耕地三七五減租條例與土地稅法的交集處。土地稅法對於公共設施完竣的都市土地，不論是否受耕地三七五減租條例限制，且仍作農業用地使用，均課土地所有人地價稅，以促使土地所有人，更有效的利用土地。而耕地三七五減租條例，又限制土地所有人對於土地的使用、收益、處分土地權力，要求讓佃農作農業用地使用，來達到保護佃農的政策目的，因此，土地所有人縱然想更有效的利用土地，但依法卻不能改變出租作農業使用的限制。

就土地所有人而言，土地稅法要求其對土地作更佳利用，耕地三七五減租條例，則要求必須將土地出租給佃農耕作。兩項規定彼此衝突，但因耕地三七五減租條例，直接限制土地所有人的使用、收益、處分權利，而土地稅法係以課徵地價稅方式，希望間接達到促進土地利用的政策目的。因此，彼此衝突的兩種法律適用結果，讓無辜的土地所有人必須每年繳交高於租金數倍甚至十數倍之地價稅，才能保有其土地所有權。

⁷土地稅法第 1 條土地稅分為地價稅、田賦及土地增值稅。

⁸土地稅法第 22 條第 1 項

⁹土地稅法第 22 條第 1 項第 2 款

¹⁰土地稅法第 22 條第 1 項第 3 款

四、問題分析

為地盡其利，在政策上對於公共設施完竣的都市土地，因政府投資公共設施，提高了土地的使用效能，為避免土地仍作低效能使用，藉由增加土地稅捐的方式，促使土地所有人，將土地作更有效的利用，是可資認同。但國家是一體的，在行政法上，當國家為達其特定之政策目的，而對特定土地所有人限制其所有權，該土地所有人應相當於因公共利益而受有損害之人，依法國家本應給予特別之補償，例如土地之徵收。然而，國家不但未給予特別補償，土地稅法對於公共設施完竣的都市土地，也未考量依三七五減租條例出租的耕地，土地所有人已因公共利益而受有損害，對於該土地喪失自由的使用、處分權力，僅剩微薄收益，反課以高於收益數十倍之地價稅，讓土地所有人每年必須付出高額の稅金才能保有土地，形同一再懲罰土地所有人，此實有違稅捐之公平正義。

事實上，土地稅法對於公共設施完竣的都市土地，要求其對土地作更佳利用，在依耕地三七五減租條例出租之土地並無作用，由於土地所有人無權改變土地的使用，所以，除非能解除耕地三七五減租條例之限制，否則希望藉此方法來促進土地利用的政策目的，是無法達成。所以，土地稅法在此應受限制，至少對於依三七五減租條例之耕地，在仍作農業使用時，應比照私有土地作為道路用地免課地價稅一樣，免予課徵地價稅。

三七五減租條例政策目的，為保護弱勢的佃農，然而以目前社會、經濟現況，三七五減租耕地已非生存權之爭，而是利益分配衝突。所以，若欲促進土地使用，可將位於都市計畫內公共設施已完竣的耕地，原可依三七五減租條例第十七條第一項第五款依法編定或變更為非耕地使用，以對土地作更高價值的利用，再依該條第二項給予承租人補償，以全面性的解決問題。

五、改進建議

對於公共設施完竣的都市土地，在依三七五減租條例規定，而出租的耕地仍作農業使用時，土地稅法與三七五減租條例規定有所衝突，其解決方法，由於上述均為法律規定，因此，必須從修法才能根本解決問題。茲從土地稅法與三七五減租條例規定，修法建議分述如下：

（一）修訂土地稅法：

建議：土地稅法第22條第一項第二款修訂為：「耕地三七五減租條例出租之耕地，仍作農業用地使用者。」第二項修訂為：「前項第三款，以自耕農地為限。」將原限以公共設施未完竣為條件加以刪除，即對於依耕地三七五減租條例出租之耕地，仍作農業用地使用時，僅課田賦。

（二）修訂三七五減租條例：增訂第十七條之一「耕地租約在租佃期限未屆滿前，若耕地為公共設施完竣的都市土地，出租人得終止租佃契約。但除法律另有規定外，出租人應給予承租人左列補償：一、承租人改良土地所支付之費用。但以未失效能部分之價值為限。二、尚未收穫農作物之價額。三、終止租約當期之公告土地現值，減除土地增值稅後餘額三分之一。」前項規定不受三七五減租條例第二十六條限制，有爭議時得提起民事訴訟。

增訂依耕地三七五減租條例出租之耕地，若位於公共設施完竣的都市土地，出租人得終止租佃契約，但應給予承租人補償。且有爭議時為避免三七五減租條例第二十六條調解、調處，曠日費時的一再延滯無法解決爭議，明訂不受三七五減租條例第二十六條限制，有爭議時得直接提起民事訴訟。

六、結論

耕地三七五減租是台灣光復初期進行的土地改革，為台灣社會帶來日後安定與繁榮，也為現今台灣經濟奠定發展的基礎。但因耕地三七五減租條例已成地主與佃農間的嚴重利益衝突，台灣現今仍有五萬五千戶佃農、二萬二千公頃耕地仍問題爭議頻繁，不但消耗地主與佃農兩造的社會生產力，並引起社會不安¹¹。

國家是一體的，雖然執法之各級行政機關不同，所據以執法之法規不同，但實不能以此為由，各自為政而置人民之權利於不顧，一方面嚴格限制土地所有人之使用、收益、處分權利，另一方面又課以高於其在限制下所得收益的數倍甚至數十倍稅額，讓人民怨聲載道。

若國家認為三七五減租耕地仍有維持必要，應於土地稅法對於受限於三七五減租條例出租的耕地，於仍作農業使用時，免予課徵地價稅。反之，若認為位於公共設施完竣的都市土地，已無維持三七五減租耕地必要，則應全面、一致性的解除三七五減租條例限制，讓土地所有人回復其原有之使用、收益、處分權力，以落實地盡其利之土地政策。



¹¹ 王耀鋒，終止耕地三七五租約之研究—以制度變遷與交易成本為基礎，國立台北大學，2002年碩士論文摘要。



》》 房地產專欄 《《

◎男毀法拍屋判七個月

台中市一名投資失利的男子邱吉爾，因房屋遭法拍心有不甘，不但將房屋敲得面目全非，還大罵前來勘驗的法官。結果不但遭拘提管收一個月，賠償新屋主五十二萬元的修繕費，台中地院再以毀損罪，判他有期徒刑七個月，實在得不償失。邱吉爾不滿房屋遭法拍而觸法，已遭管收一個月。

本案源於馮姓新婚夫婦於三年前完婚，兩人以四百二十一萬元標到一棟位在台中市漢口路巷弄裡的法拍透天店面，兩人原以為可以快樂地共築愛窩，沒想到點交時，發現屋主竟將屋內裝潢破壞得淒慘無比，包括電源總開關遭切斷、樓梯扶手打壞、地板坑洞處處、水塔破裂淹水、窗軌扭曲變形等，法官因而火大拘提管收一月。

馮姓夫婦並提出民事賠償五十二萬元勝訴，法官另對邱吉爾提出毀損告發。雖然邱解釋是夫妻吵架才破壞法拍屋，但法院仍判他七月徒刑，以資警戒。

摘自－蘋果日報

◎遺產留獨生女、免立遺囑

台北縣蔡先生結婚時所生的獨生女，離婚後歸前妻監護撫養，戶籍登記是她的子女，如今女兒已成年結婚生子，蔡先生離婚後未再婚，也沒有其他子女，仍是單身一人。想收養女兒成為養女，也經他們夫妻同意，請問本為親生的子女，是否可以再收為養女？主要目的是希望名下的一棟房子，在身後讓女兒獨來自繼承，請問是否要讓她成為養女，才有辦法讓她獨自繼承。

律師黃清濱回答：蔡先生所問的意思應是指法律上的「收養」，以蔡先生所描述的情形，離婚時雖然女兒監護權歸前妻，也和前妻同住，但並未剝奪法律上蔡先生和女兒的親子關係，無監護權仍可繼承。因此蔡先生如果往生，雖然女兒監護權歸前妻，仍可以和其他繼承人共同繼承遺產，至於讓女兒單獨繼承房子，應該透過訂立遺囑方式指定分配，不用再去辦理所謂的「收養」或「認領」。另外依蔡先生的情形，由於沒有其他的婚姻關係和子女，也無其他繼承人的狀況下，蔡先生其實不用訂立遺囑，獨生女就可以獨自繼承遺產。

民間一般習慣說「認養」，但法律上「認領」和「收養」其實是不同的涵意，用在不同狀況。簡單說，「認領」是讓所謂「私生子女」透過認領程式發生親子關係，讓私生子女和婚生子女繼承同樣的權利與義務，而「收養」則是要讓和自己沒有血緣關係的他人小孩，透過收養程式創設法律上的親子關係。

摘自－蘋果日報

◎自益他益認定業者有異見

財政部發文給各信託業者的新課稅原則，雖不是正式函令，但目前已由國稅局研議課稅細節，有信託業者及律師私下表示，由國稅局認定自益與他益信託，其實並無法源依據，因

為信託業為特別法，信託業者甚至是稅務機關對信託法與信託業法有疑慮，進一步延伸解釋的權利應該不是在財政部與國稅局。財政部賦稅署日前召集國稅局、台新銀行、建華銀行、中國信託商銀以及信託公會，多方協商達成共識，決議信託案件的課稅原則，所有已申報的信託案件，都要由稽徵機關在今年四月底前，重新審議，同時輔導委託人修改契約。部分收到「會議紀錄」的信託業者很納悶，賦稅單位定義何者為他益信託、何者為自益信託的法源依據為何？而且，這並非財政府的正式解釋令，僅是個會議紀錄，國稅局就已著手研議課稅方向。不過，也有一家信託業者對於財政部能在今年五月報稅季節前有明確決定，報以掌聲，「因為有價證券信託市場已經停很久了。」若沒有明確的決議，大股東根本不敢將股票交付信託。信託公會公告各信託業者新的課稅原則，字面上是適用到所有信託業務，但其實最大衝擊就是去年大熱門的股權信託，根據信託公會去年底業務統計，有價證券，尤其是去年前三季成長最為快速，去年第一季有價證券信託量才 282 億元，第二季已累計到 587 億元，第三季更翻近倍到 1,006 億元。

不過，財政部看到有價證券信託被部分大股東做為節稅的工具，在去年第三季提出，只要是受益人不特定的信託案件，都視為自益信託，讓市場一片嘩然，也產生會計師、律師以及業者三方各有不同見解，使得有價證券信託的業務幾乎停滯，第四季也僅 1,008 億元，較第三季成長 2 億元。信託業者盼望，新的課稅原則確立後，有價證券信託業務可以再度出發。

摘自－經濟日報

◎中南部房市議價空間增大、北縣市偏愛中古屋、桃竹台中喜好預售屋

最新不動產需求動向與展望報告顯示，今年房地產市場需求穩定成長，但仍有供過於求疑慮，且上半年房價漲勢趨緩，中南部地區議價空間增大，預估下半年房價受考驗。業者則多表示對未來不悲觀。房屋市場銷售率出現下滑跡象，購屋可望有較大議價空間。

* 北市購屋負擔最重

經建會與台灣不動產資訊中心發表「台灣地區住宅需求動向調查」顯示，去年住宅需求動向屬保守觀望，購屋者以首購為主、換屋為輔；今年的房屋市場仍有供過於求疑慮，且因匯率急升、熱錢湧入，預估今年上半年利率持穩，但下半年應會微升；上半年房價漲勢穩，部分地區則因銷售率下滑讓議價空間增大。台灣不動產資訊中心研究員楊宗憲表示，過去兩年全台推案戶數年增率高於需求成長率，「但今年一月需求成長率則高於推案戶數，是否供過於求仍待觀察。」另外，研究也發現北縣市購屋者偏愛中古屋，桃竹、台中則偏好預售新屋，高雄則為新成屋與中古屋。購屋負擔以北市最高，房價是家庭年所得的七倍，房貸支出則佔家庭月所得的三成。

* 業者多持保留態度

針對這項對市場略偏悲觀的報告結果，業者多持保留態度。建商認為未來三年內國內房市表現應都會不錯，「上半年銷售率還得視這個月底的三二九檔期而定。」建議民眾，推案量大增，對購屋族更有利，議價空間也可變大。業界普遍對未來幾年的房市都不悲觀，但應也不會太好，呈持平狀態，至於該研究顯示下半年利率會微升的問題，預估利率升幅應不大，實際影響有限。

《台灣地區住宅需求動向調查》從 2002 年第二季至今，長期調查台北、台中與高雄等九縣市的銀行房貸戶、經仲介看屋購屋者與租屋搜尋等對象，每季約回收二千五百份至三千份

有效的問卷。今年住宅市場趨勢的統計，則依住宅建造、房屋買賣移轉與經濟成長率等市場資料做分析。

摘自－蘋果日報

◎空屋認定改以用電紀錄判斷

財團法人國土規劃及不動產資訊中心本月發表「住宅需求動向、空屋與市場展望」研究成果，其中最重要的資訊是對「空屋資訊」的重新釐清與發佈，該中心依據財政部房屋稅籍與台電用電紀錄資料庫，將空屋視為不同低度使用的房屋，再運用房屋屬性找出具市場價值的有效空屋。

*三到四房住宅為主流

調查結果發現，二〇〇三年七月台北市的全部空屋率為百分之六，有效空屋率僅百分之五點六，全市空屋數量約五萬間，明顯低於二〇〇〇年十二月行政院主計處發佈的百分之十七點六，顯示台北市房市買氣增溫。

台北市各行政區的有效空屋率以信義區的百分之四點三最低，但豪宅空屋率卻相對較高，而大同區與中山區空屋率雖然最高，也僅有百分之八與百分之八點一，若以產品來看，則以小坪數（十五坪以下）及豪宅（一百坪以上）空屋率最高，顯示三至四房（三十至四十五坪）仍是住宅市場主流產品。

摘自－蘋果日報

◎長期持有時點從寬認定 夫妻互贈持有時點將依贈與人原始持有日為準

今年2月1日起，出售持有20年以上的土地，可以享有減徵土地增值稅的優惠，財政部（16）日完成「長期持有土地年限計算時點」，並明令夫妻互贈土地的持有土地時點，依贈與人原始持有土地日為準，也就是，夫妻不會因為互贈土地而喪失減徵稅捐的權益。舉例說，夫在民國70年買進一塊土地，並在民國90年間將土地贈與給妻子，妻子獲贈土地後，在94年3月將土地出售時，其持有土地的時限，是自夫買進土地時起算，即持有超過24年，依財政部的規定，符合減徵土增稅的要件。新修正的土地稅法第33條，將土地增值稅率自原來的40%、50%及60%，修正為20%、30%及40%。並增訂長期持有土地達20年以上者，就其土增稅超過最低稅率部分，減徵二成；持有30年以上者，減徵三成；持有40年以上者，減徵四成。自用住宅土地一人一生一次的優惠稅率則恢復為原稅率10%。這項規定已自今年2月1日生效。

為了方便民眾計算持有土地的時限是否達到減徵要件，財政部已經訂定長期持有土地移轉案件，有關其持有年限起、迄的認定時點，包括因一般合意移轉及形成判決以外的判決而取得者，為完成移轉登記日等。除了一般性原則的土地取得時點認定外，財政部為考量實質課稅及公平原則，亦訂有數項例外情形：

- 一、凡是在規定地價前取得土地所有權，而在原規定地價後第一次移轉的應課徵土地增值稅案件，其長期持有時點的認定是以原規定地價之日為準。
- 二、屬於取得所有權時點與依法認定其原地價的時點不一致的案件，包括信託土地、配偶贈與土地、農業用地移轉不課徵土地增值稅及公共設施保留地免徵土地增值稅案件，在變更為非公共設施保留地再移轉並課徵土地增值稅的土地，因其漲價總數額的計算，是以

第一次不課徵土增稅前取得時點，或第一次規定地價時點，做為認定持有期間的起算點。至於土地持有期間年限的截止時點，財政部規定，因土地移轉案件均應向稽徵機關提出現值申報並繳納土增稅後，才可向地政機關辦理所有權移轉登記。因此其持有期間年限的截止點，應以本次移轉向稽徵機關申報土地移轉現值的申報日為準。但因執行機關拍賣及法院之形成判決而移轉者，則分別以拍定日及判決確定日為準。

持有土地年限認定時點

類別	起算點	截止點
合意移轉	完成移轉登記日	向稅捐機關申報土地移轉現值的申報日
形成判決以外之判決而取得者	完成移轉登記日	判決確定日
繼承取得者	繼承發生日	向稅捐機關申報土地移轉現值的申報日
執行機關拍賣取得者	領得權利移轉證書之日	拍定日
徵收而取得者	補償費發給日	向稅捐機關申報土地移轉現值的申報日
法院形成之判決而取得者	判決確定日	判決確定日
規定地價前取得所有權者	原規定地價日	向稅捐機關申報土地移轉現值的申報日
取得所有權時點與依法認定其原地價時不一致的案件（如夫妻、贈與土地、信託土地、農地移轉、公設地免徵土增稅）	以第一次不課徵土地增值稅的取得時點或第一次規定地價時點	向稅捐機關申報土地移轉現值的申報日

資料來源：財政部

摘自—經濟日報

◎持有未徵收公設地、解套有道

民眾持有政府未徵收的私有既成道路或公共設施保留地，如何解套？財政部與營建署指

出，全國廿五個縣市政府將會陸續公告公有地交換私有公設地作業，凡是在同一縣市、同一都市計畫區內，私有公設地可與公有非公用土地交換。為解決全國未徵收補償私有既成道路與公設地達九兆餘元問題，內政部營建署最新統計，目前全國十二個縣市提供公有地交換總面積卅四萬八千餘坪。其中，以金門縣政府提供最多，占近九成。但迄今僅有三個縣市執行公有地交換完成總面積八百四十五餘坪，顯示執行的績效並不理想。

為杜絕捐地節稅案，財政部去年元月推出「中央補助直轄市及縣市政府取得既成道路試辦計畫」配套措施，首年補助十五億元，對地方政府分配比率，是按各縣市私有既成道路需徵購金額占全國需徵購總額比率補助。這項中央補助地方政府取得既成道路案，財政部國庫署說，首年試辦計畫，台北縣、桃園縣政府已決標完成，北市政府預定本月廿一日辦理決標。據內政部營建署最新統計，九十三年度已有十二個縣市政府公告提供計一千零一十一件、總面積卅四萬八千餘坪公有地，可與私有公設地交換。其中，以金門縣（三十二萬八千七百五十七坪）最多，占近九成，主因是金門縣結束戰地政務所致。

除了金門之外，其他縣市亦提供相關土地做為交換之用，有意交換的民眾可以向各縣市政府查詢，包括北市（五千三百餘坪）、高市（五百二十九坪）、竹市（二千六百五十六坪）、苗縣（一百二十五坪）、中縣（一百八十六坪）、彰縣（六百六十二坪）、基市（五百八十二坪）、北縣（七千六百八十三坪）、桃縣（一百二十六坪）、南市（六百五十一坪）、高縣（七百四十二坪）等。目前已有高市、北縣、台中縣已完成交換公有地作業，總計十二件、總面積八百四十五餘坪，其餘縣市則積極辦理交換作業中。

摘自－中國時報

◎公司土地分派股東採時價計算

最高行政法院最近判決指出，土地所有權移轉登記與土地交付是兩件事，移轉登記是所有權生效要件，土地交付是收益權行使要件。亦即，營利事業將土地分派給股東時，股東即取得土地所有權，而取得時點若有超過出資額部分，也應課徵所得稅。

蘇君辦理八十八年度綜所稅結算申報，被中區國稅局查獲，蘇君漏報取自某公司營利所得七千餘萬元，該所得是某公司清算時將土地分配給蘇君，隨即蘇君再出售給建設公司，由於兩個時點接近，國稅局最後根據出售契約，核定蘇君應補稅額二千八百餘萬元，並處罰鍰一千四百餘萬元。蘇君不服，循序提起行政訴訟。蘇君主張，依稅法規定，土地時價應以取得時政府規定的價格為準，該公司於八十八年依各股東投資比例分配給各股東，其本人即依政府所規定的公告現值，核算實物價值後補報營利所得，自無違反法令。而國稅局誤將「移轉登記日」視為「土地交付日」，適用明顯與法令不符。

國稅局認為該公司既於八十八年將土地所有權移轉予各股東或各股東指定的人，足證土地分派年度為八十八年度依所得稅法第十四條規定應以當地時價計算獲配土地的價值。而公司將剩餘財產分派給股東也應就分派財產的時價超出資額部分，歸課股東取得年度所得稅。

摘自－工商時報

◎套利空間縮小房市投資客比重下滑

愈是不景氣，法拍屋市場愈熱絡，反觀這兩年房市景氣復甦，法拍屋市場鑑於物件較少、競標客戶激增、得標率相對下降，轉手獲利的套利空間也相對縮小，使得房市投資客有明顯

退場的趨勢。房地產業者預估，今年房地產市場上的投資客比重將由去年的一至二成，下降至一成左右，有助房市回歸正常的需求結構。這幾年房地產景氣起伏的特色，都是「大好、急跌」建商和地主搶建是造成上一波超額供給的關鍵；不過這兩年房地產景氣明顯復甦，投資客在套利空間加大的誘因下，去年就佔了所有買方比重的 10% 到 20%，其餘的八成客戶才是真正自用的購屋客戶；隨著這兩年房價再度急漲了一波，今年投資客的套利空間肯定縮小，預估投資客的比例將相對下滑，有助房市回歸正常需求結構。

這兩年來房價確實在景氣復甦之後快速上揚，以民國九十三年來說，台北市區平均房價至少漲了二至三成，投資客轉手、再獲利的空間很大；但未來一年恐怕不是如此。通常愈是不景氣法拍屋的市場愈熱絡，因為「買斷型」投資客會紛紛進場以低於市價三成的成本標購法拍屋，經重新裝潢後，再以市價八、九成的價格轉手求售，扣掉裝潢和整理屋況的成本後，獲利空間大約有一成。不過，今年這種空間已縮小，預估投資客也會逐漸退場。

目前法拍市場競標激烈好的案源炙手可熱，「買斷客」平均得標率從這兩年的 50%、降低到目前的 20%，好的搶手物件幾乎人人搶著競標。因此部分專業的「買斷型」投資客戶，最近紛紛轉戰聯拍屋市場，另闢商機。但也是有不少投資客乾脆鎖定中古屋市場上最熱門的一樓、頂樓兩種獲利空間較大的產品為目標。

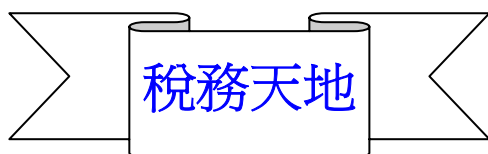
摘自—工商時報

◎大龍包公廟恐成黑牌神壇

在台北市大同區極負盛名的大龍峒明聖宮包公廟，由於廟地產權問題未趕在內政部規定期限內完成寺廟補登記，建廟超過一甲子的包公廟，將來一旦中央法令通過，將形同無照神壇。明聖宮在內政部規定的九十一年四月到九十二年三月開放補登記期間，由於寺廟基地占用公園處用地未能完成補登記，目前確實屬於未登記狀況，未來只能自行解決土地建物爭議，循總登記途徑解決。在北部地區少數以主祀包公（閻羅天子）的明聖宮，早在日據時代就在俗稱「墓仔埔頭」的大同區重慶里建廟，該地為日據時代的墳墓區，中山高速公路興建時原廟拆除改建，施工單位曾在當地挖起不少無主孤墳，地方人士一併將骨骸葬在包公廟現址，並將地藏王、觀世音、城隍爺、土地公等廿多尊神祇一起祀奉於廟內，長期以來，當地一直是附近大龍峒、社子葫蘆島、士林地區耆老的信仰中心之一。

內政部九十一年為了管理全國寺廟，要求各地方政府辦理寺廟補登記，明聖宮負責人陳建成向大同區公所辦理登記時，才發現原來現有廟地產權幾乎是台北市公園處所有，但離譜的是，當時公園處也渾然不知有這筆土地被占用，正因為土地產權爭議，補登記作業無法趕在九十二年三月底前完成。三年來，他曾先後透過台北市議員向民政局陳情，希望能夠以先送件，等候與公園處補辦土地租約後，再補正其他文件，但申請書一再被退回，他也覺得茲事體大。不久前他參加民政局講習，才知道內政部目前在推動管理宗教團體的寺廟法，將來未完成登記立案的寺廟，都可能被當成無照神壇。包公廟長期以來與地方關係深厚，絕不是荒山野廟，幾年前慶祝建廟五十八年的時候，市長馬英九送的「護國佑民」橫匾，還高懸在廟堂，如今無法完成補登記，幾乎連被民政單位管理的權利也沒有。

摘自—自由時報



==國稅簡訊==

※納稅人至各地區國稅局均可申請查調財產與所得資料，免回戶籍地辦理

納稅義務人爲辦理銀行貸款、移民或其他申請之需要，如人在戶籍地以外地區，仍可至各地區國稅局或所屬分局與稽徵所申請查調財產與所得資料。透過財政部財稅資料中心全國網路連線，各地區國稅局皆可辦理提供納稅人財產與所得資料，只要攜帶被查調者身分證正本、印章，代理人身分證正本、印章及委託書，至鄰近國稅局或所屬分局與稽徵所申請即可，無須長途跋涉返回戶籍地辦理。

※信託明定受益人之相關規定

李先生詢問：他想要拿台北市信義路房屋一棟成立一個信託，委託中國信託銀行管理，十年後房屋送給兒子，期間租金給自己，要不要課徵贈與稅？所得稅？
國稅局答覆：如果李先生所成立的信託契約無保留變更受益人及分配、處分信託利益之權利者，以信託訂定時房屋之評定標準價格，以當時郵政？業局一年定期固定利率折算現值課徵贈與稅。信託期間之租金收入，屬李先生之所得，由李先生併入其當年度所得額課徵所得稅。

※遺產稅剩餘財產分配請求權非爲請求實物抵繳之理由

被繼承人遺有銀行存款二百餘萬元，如該遺產稅案件經國稅局核准自遺產總額中扣除配偶剩餘財產差額分配請求權價值二百萬元，是否可以認定該銀行存款係繼承人應履行交付予生存配偶之財產，該遺產稅以現金繳納確有困難可申請實物抵繳？

生存配偶之剩餘財產分配請求權，僅係生存配偶對繼承人得請求履行交付相當價值遺產之權利，其性質爲債權請求權，而非物權請求權，所以不能直接認定繼承人應將被繼承人所遺銀行存款，先行交付給生存配偶，而主張現金繳納遺產稅有困難。

依規定遺產稅在未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記，有剩餘財產差額分配請求權之生存配偶，在繳清遺產稅前，並無對特定遺產行使請求履行交付之權利，且繼承人亦應俟繳清遺產稅後，始得就相當該項剩餘財產差額分配請求權價值之財產，履行交付或辦理移轉登記之義務。

※台灣人民於大陸死亡以該死亡證明取得海基會驗證證明之日起六個月

台灣地區人民於大陸地區死亡，經大陸地區有關單位出具死亡證明者，其遺產稅之申報期限，以該死亡證明取得財團法人海峽交流基金會驗證證明之日起六個月內計算。

※他益信託應以訂約日爲贈與日估計信託財產之時價課稅

信託契約約定信託利益之全部係以第三人(非委託人)爲受益人之他益信，應依遺產及贈與稅法第四條第二項規定課徵贈與稅，並以契約訂定日爲贈與行爲發生日，及以贈與時信託

財產之時價估價。

※購買外匯轉匯至子女國外銀行帳戶應申報贈與稅

將銀行存款轉入子女帳戶，或將國內資金以子女名義購買外匯，轉匯到子女在國外的銀行帳戶，並以其子女名義購買基金或於國外置產，均屬贈與行為，應依法申報納稅。國稅局於清查個人購買外匯案件時，查獲某君於 92 年間以國內自有資金二千萬元購買外匯，為防日後之遺產被課徵遺產稅，轉匯至其子女於國外銀行帳戶，再以其子女名義購買基金或於國外置產，經國稅局查獲核屬遺產及贈與稅法第 4 條規定之贈與行為，且該君未依規定於期限內向所在地國稅局辦理申報贈與稅，既經被查獲不但要補繳贈與稅額 4,495,000 元，還要依遺產及贈與稅法第 44 條規定，按核定應納稅額處以 1 倍至 2 倍罰鍰，實在得不償失。

依照遺產及贈與稅法第 24 條規定，贈與人在 1 年內贈與他人之財產價值超過贈與稅免稅額 100 萬元時，應於超過免稅額之贈與行為發生後 30 日內向贈與人戶籍所在地國稅局辦理申報贈與稅。因此，納稅義務人如有上述情形，應儘速依稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定，在稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前自動補報及繳納所漏稅款並加計利息，以免受罰。

※被繼承人向銀行借款轉供他人使用，應以債權項目列報遺產。

李姓納稅義務人辦理其父親遺產稅申報時，列報被繼承人死亡前銀行借款之未償債務 1 千萬元，嗣以陳情書說明原申報未償債務係屬轉投資性質，申請撤銷該筆未償債務。經核定遺產稅後，李君卻又申請復查，主張補列該筆未償債務，依李君主張及其提示之銀行借款餘額證明書，予以追認該筆未償債務；惟查得該筆銀行借款提領後均轉匯予甲公司支用，且迄被繼承人死亡日止，尚未償還，亦即被繼承人尚有對甲公司之債權一千萬元，乃另核定李君漏報債權一千萬元，並處一倍罰鍰。李君不服，申請復查決定及財政部訴願決定，仍維持原核定及駁回其訴願，李君仍不服，提起行政訴訟，經高雄高等行政法院判決及最高行政法院裁定駁回其訴訟。

李君仍不甘服，提起再審之訴，主張被繼承人為甲公司董事長，公司因週轉不順，先由公司以董事長名義向銀行借款一千萬元，股東為連帶保證人，系爭借款實係公司向銀行借用，債務人為甲公司，債權人為銀行，而非被繼承人云云，惟其再審之訴經高雄高等行政法院判決駁回。行政法院再審判決理由指出，自然人與法人各有獨立人格，被繼承人以個人名義向銀行借款，再轉匯給甲公司，分屬被繼承人與銀行及甲公司間不同之法律關係，難謂系爭債務是甲公司向銀行間借貸而成立；尤其該借款倘係甲公司所借，而與被繼承人無關，則李君將之列為被繼承人之未償債務予以扣除，更屬無據。再者，被繼承人死亡後，倘如李君所稱是甲公司清償系爭借款，則其所消滅者當屬被繼承人之債務，益徵被繼承人對甲公司有相對應之債權可資主張，故甲公司才會逕向第三人銀行清償甚明，原處分以李君漏未申報該債權，自無不合，因此，判決駁回李君再審之訴。

※母親為兒子繳納現金增資股款，視為贈與，應課徵贈與稅。

依遺產及贈與稅法第 5 條第 3 款規定，以自己之資金，無償為他人購置財產者，其資金，應以贈與論課徵贈與稅。王君為其子繳納現金增資股款 6,700,000 元，王君主張其子繳納現金增資股款之資金，係來自於壓歲錢、零用金及打工所得，非其所贈與，惟未能提示相關資

料佐證，以實其說，乃以贈與論課徵贈與稅。王君不服，復查時改口主張其子認購公司增資股份，係向該公司借得，非其代為繳款云云。惟王君未能提示由其子繳納增資股款之資金來源及流程，維持原核定，訴願亦遭駁回，向高雄高等行政法院提起行政訴訟，亦經判決王君敗訴。

行政法院判決理由指出，經調查增資公司帳證並無借款給其子之記載，且王君未能提示由其子繳納增資股款之資金流程，又王君先後供述其子之資金來源並不一致，而另主張其根本沒有資力幫其子繳納公司股款乙節，經查其與銀行前後訂立貸款契約 3 筆，每筆金額 9,600,000 元，總共為 28,800,000 元，是其主張不足採，因此，判決王君敗訴。

※法院拍賣之股票，應由買受人依法代徵繳納證券交易稅

近期景氣回升，抵稅股票執行拍賣漸趨熱絡，法院拍賣之股票，應由買受人依法代徵繳納證券交易稅。證券交易稅係採由代徵人代徵方式繳稅，有價證券如由持有人直接出讓與受讓人者，其代徵人為受讓人。股份有限公司股票，經法院拍賣，該項股票之買受人，即為證券之受讓人，該買受人應依法按成交价格代徵千分之三證券交易稅。法院拍賣股票之買受人，除依法代徵證券交易稅外，應於買賣交割之次日填具繳款書向國庫繳納，以免因逾期繳納稅款而遭受處罰。

※已列入徵收補償計畫之道路用地之意義

納稅人提供欠稅擔保之土地，已經當地縣市政府列入徵收補償計畫之道路用地，才符合規定。所稱已列入徵收補償計畫之道路用地，係指已經當地縣市政府列入徵收補償計畫，而該項徵收經費當地縣市政府已經編列預算，並經當地縣市議會通過者而言。

有一納稅人因欠稅遭財政部函轉內政部入出境管理局限制出境，納稅人為解除出境限制而提供土地作為擔保品，該土地使用分區為「公園用地（公共設施用地）」惟因該筆土地及地上物徵收補償金額龐大，相關單位目前尚無開闢計畫，非屬前述「已經當地縣市政府列入徵收補償計畫之道路用地」。是以該擔保土地無法在短期內處分變現，與稅捐稽徵法第 11 條之 1 第 4 款擔保品需為「易於變價及保管，且無產權糾紛之財產」之規定不符，是未准受理。納稅人如欲提供擔保品以解除出境限制，應擇取「易於變價及保管，且無產權糾紛之財產」，如定期存單、上市股票等，才不致因審查不合格而影響出國行程。

※被繼承人死亡前贈與衍生之稅賦如何抵扣？

被繼承人於死亡前因贈與行為，所產生之相關稅賦，如贈與稅、土地增值稅等，應如何適用相關之遺產稅法規定，自應納遺產稅額內扣抵，或自遺產總額中扣除？說明，被繼承人如其於死亡前 2 年內贈與其配偶及其各順序繼承人，如子女、孫子女、父母、兄弟姐妹、祖父母或上述親屬之配偶財產，依遺產及贈與稅法第 15 條規定併入遺產課稅者，可依同法第 11 條規定將已納之贈與稅及土地增值稅連同按郵政儲金匯業局一年期定期存款利率計算之利息，自應納遺產稅額內依規定限額扣抵。

日前受理某遺產稅申報案，繼承人主張將被繼承人死亡前因買賣土地已繳納之土地增值稅三百萬餘元，應依遺產及贈與稅法第 11 條規定，自應納遺產稅額內扣抵，因不符合上揭規定，否准予以補徵遺產稅，嗣後該繼承人改主張應自遺產總額中扣除，惟因該筆土地增值稅，

業於被繼承人死亡前繳納，仍未符同法第 17 條第 1 項第 8 款規定，可自遺產總額中扣除。

納稅義務人爲節省稅賦，常於生前爲贈與或買賣等移轉財產，但仍需全面考量應負擔之遺產稅、贈與稅或土地增值稅之節稅效益，並注意相關法令規定，切莫作違法之規劃，以免稽徵機關查獲，遭補稅並處罰。

※以股票抵繳遺產或贈與稅應注意事項

遺產稅納稅義務人，雖可依遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項有關規定，申請以繼承股票抵繳應納遺產稅，但應注意該等股票相關之法令限制，以免經申請抵繳後，因無法過戶爲國有之情事，而造成困擾。近來受理某遺產稅申請案件，納稅人以繼承廣播電台之股票申請抵繳，因受限於廣播電視法第 5 條第 4 項，政府、政黨、其捐助成立之財團法人及其受託人不得直接、間接投資民營廣播、電視事業之規定，所以該等股票不可以移轉爲國有，而無法完成抵繳手續。又公司法第 66 條第 1 項第 2 款規定，無限公司股東死亡者，構成法定退股之事由，應依同法第 69 條規定辦理退股結算，死亡股東之繼承人並不當然繼承死亡股東之股東地位，且依公司法第 41 條規定，無限公司之股東以自然人爲限，所以該等股票也無法過戶爲國有。另合作社法第 26 條，也有法定退股事由之規定；納稅義務人要申請以股票抵繳時，應多加留意其股票相關之法律限制，以免產生爭議。

申請抵稅之股票如因法律上或事實上不能履行財產移轉爲國有時，應依「債權、未上市或上櫃股份有限公司股票、有限公司出資額、骨董、藝術品等審查及受理抵繳注意事項」第 2 點規定，另行提供其他實物抵繳，或改以現金繳納。

※國稅局將嚴審以土地捐贈方式避稅案件

自 93 年 1 月 1 日起，個人以購入之土地捐贈，已提出土地取得成本確實證據者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目第 1 小目之規定核實減除；購入年度與捐贈年度不同者，其捐贈列舉扣除金額之計算，按消費者物價指數調整之，調整金額以千元爲單位，未達千元者按百元數四捨五入。北區國稅局指出，個人以購入之土地捐贈，應檢附左列文件：

- (一) 受贈機關、機構或團體開具領受捐贈之證明文件。
- (二) 購入該捐贈土地之買賣契約書及付款證明，或其他足資證明文件。

個人以購入之土地捐贈未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，其捐贈列舉扣除金額之計算，稽徵機關得依財政部核定之標準認定之。93 年度捐贈之土地，除非屬公共設施保留地且情形特殊，專案報請財政部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額財政部於 94 年 2 月 18 日核定依土地公告現值之 16% 計算。

※財產無償借予他人居住，仍被核課所得稅，怎麼辦？

依所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 4 目規定，個人將財產借與本人、配偶及直系親屬以外之個人使用，除經查明確係無償且非供營業或執行業務者使用外，應參照當地一般租金情況，計算租賃收入，繳納所得稅。所得稅法施行細則第 88 條規定：「將財產無償借與他人使用者，應由雙方當事人訂定無償借用契約，經雙方當事人以外之 2 人證明確係無償借用及法院公證。」個人如確實無條件將房屋借與本人、配偶及直系親屬以外之個人做爲居家使用，

提示之無償借用契約一定要符合上述規定，才可免計入租賃收入，否則仍應參照當地一般租金情況，計算租賃收入。

※大額捐贈為證明捐贈事實應保存資金流程資料

納稅人如果捐贈款項給教育、文化、公益、慈善機構或團體，除了要關心捐款去向及使用情形，以表達愛心外，如果金額達數萬元以上時，應該採用捐贈人的支票或以捐贈人帳戶轉帳方式支付，才能證明捐款人及捐款金額與捐贈收據上記載相吻合，以確保所捐贈內容屬實，不致發生列報個人綜合所得稅捐贈扣除額時，國稅局以無捐贈資金流程，認定為無捐贈的事實，被剔除所列舉申報的捐贈扣除額，而補繳稅款。

對於善心人士捐贈給教育、文化、公益、慈善機構或團體的款項，只要公益社團或財團組織是依法向主管機關登記或立案；或是各級政府機關籌設的教育、文化、公益、慈善機構或團體，並且取具捐贈收據及捐贈款項的資金流程證明（可查得捐贈人及受贈單位的單據或帳戶），均可在捐贈當年度所得稅申報時檢附相關單據列舉申報捐贈扣除額。不過，該局強調，如果納稅人檢附本人、配偶或列報扶養的親屬為捐贈人的捐贈收據來列報捐贈扣除額，一旦經國稅局查獲並沒有捐贈的事實，也就是連捐贈款項的資金流程都無法提出來時，納稅人不僅會被國稅局補稅，如果屬於列報捐贈扣除金額較大，甚至會被處所漏稅款的一倍罰鍰。

納稅人出於愛心或對文化藝術的熱忱而捐助款項時，如果要作為所得稅列舉扣除額，應該要選擇依法登記或立案的公益或慈善機構或團體為捐贈對象，而且捐贈款項如果超出一般通常金額時，更應妥善保存資金流程證明，以免遭致國稅局剔除補稅及處以罰鍰。

※土地稅法第 33 條增訂長期持有土地減徵土地增值稅其持有年限之認定原則

有關土地稅法第 33 條條文增列長期持有土地年限超過 20 年以上者就其土地增值稅超過第 1 項最低稅率部分（下同）減徵 20%，超過 30 年以上者減徵 30%，超過 40 年以上者減徵 40% 之規定，業於 94 年 1 月 30 日奉總統令公布，並自 2 月 1 日生效。上述條文修正生效後之長期持有土地移轉案件，有關其持有年限起、迄之認定時點經財政部研議予以令釋如下：

一、土地持有期間之起算點：

（一）依民法第 758 條規定：「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。」故於一般情形下，係以登記日期為取得土地所有權之時點；另同法第 759 條規定：「因繼承、強制執行、公用徵收或法院之判決，於登記前已取得不動產物權者，非經登記，不得處分其物權。」，則應以該繼承等原因事實或法律行為發生致產權實際變動時，為取得不動產物權之時點。是以，持有土地期間之起算時點，原則上應指土地所有權人取得該筆土地所有權之時點。而取得所有權之時點因其移轉原因不同，致其持有期間之起算點亦有不同，故分別予以規定如下：

- （1）因一般合意移轉及形成判決以外之判決而取得者，為完成移轉登記之日。
- （2）因繼承而取得者，為繼承發生之日。
- （3）因執行機關拍賣而取得者，為領得權利移轉證書之日。但稽徵機關就該日期之查證有困難者，得以權利移轉證書所載核發日期為準。
- （4）因徵收而取得者，為補償費發給完竣之日。但稽徵機關就該日期之查證有困難者，得以徵收公告期滿第 15 日為準。

(5) 因法院之形成判決而取得者，為判決確定之日。

(二) 除上述一般性原則之時點認定外，為考量實質課稅及公平原則，尚有數項例外情形：

(1) 因長期持有減徵土地增值稅之規定，係立法委員為減緩因土地持有期間愈長，增值愈大適用累進稅率愈高致其稅負愈重之情形而設計。另因土地增值稅之課徵，係以該土地已規定地價為要件，經規定地價後第 1 次移轉課徵土地增值稅時，其土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉時，經核定之申報移轉現值減除其原規定地價或前次移轉現值，為漲價總數額，再按其漲價倍數適用累進稅率。故土地於規定地價前，縱已由所有權人取得，因不用課徵土地增值稅，似不應納入持有期間之認定範圍內。例如土地所有權人於 54 年 1 月 1 日取得土地所有權，而該土地於 66 年 10 月才第一次規定地價，自 54 年 1 月至 66 年 10 月期間並無因持有而應課徵土地增值稅問題，即無所謂持有期間愈長，適用累進稅率愈高之情形。是以，應於 66 年 10 月規定地價之後才准其適用長期持有減徵稅率之規定，以符立法原意及公平原則。是以，凡於規定地價前取得土地所有權，而於原規定地價後第 1 次移轉應課徵土地增值稅案件，其長期持有起點之認定為原規定地價之日。

(2) 另外，就其他屬於取得所有權之時點與依法認定其原地價之時點不一致之案件，例如信託土地、配偶贈與土地、農業用地移轉不課徵土地增值稅及公共設施保留地免徵土地增值稅案件，於變更為非公共設施保留地再移轉並應課徵土地增值稅之土地。如以夫妻相互贈與申請不課徵土地增值稅之案件為例，其再移轉第 3 人應課徵增值稅時，其漲價總數額之計算係以第 1 次贈與前之原規定地價或前次移轉現值核計漲價總數額，亦即夫及妻之土地於其持有期間，皆有漲價事實，應依實質課稅原則准予合併計算，即以第 1 次不課徵土地增值稅前之取得時點或第 1 次規定地價時點，作為認定為持有期間之起算點。是以，此類案件，於再移轉並應課徵土地增值稅時，其持有期間以第 1 次不課徵或免徵土地增值稅前取得土地所有權之時點為準；惟如其取得所有權之時點在原規定地價之前者，以原規定地價之日起算。二、至於土地持有期間年限之截止時點之認定，因土地移轉案件原則上，均應向稽徵機關提出現值申報並繳納土地增值稅後，始得向地政機關辦理所有權移轉登記，故其持有期間年限之截止點，以本次移轉向稽徵機關申報土地移轉現值之申報日為準。惟因執行機關拍賣及法院之形成判決而移轉者，則分別以拍定日及判決確定日為準。

※遺產稅納稅人申請實物抵繳標的如經設定他項權利需扣除該項權利之價值

有關遺產稅案件，其「遺產價值」之計算以被繼承人死亡時之時價為準；而抵繳標的物之「抵繳價值」則按遺產及贈與稅法施行細則第 46 條之規定辦理，如抵繳之標的物經設定他項權利時，並應扣除該項權利之價值或擔保之債權額。

有納稅義務人以遺產土地申請實物抵繳，經國稅局以其中 2 筆抵繳標的設有抵押權，扣除該項權利之價值，因系爭 2 筆土地設定權利價值超過抵繳土地價值，且遭債權人查封登記無法移轉為由，否准系爭 2 筆遺產土地申請實物抵繳，並請另行提供其他實物抵繳或改以現金繳納。訴願人不服依法提起訴願，並主張系爭遺產土地核定遺產價值，即為可抵繳價值，且申請抵繳標的物係土地，並非遺產及贈與稅法施行細則第 46 條第 2 項所稱之折舊或折耗性之財產，不應扣除他項權利價值云云提起訴願，經財政部作成訴願決定駁回。

按遺產及贈與稅法施行細則第 46 條第 2 項後段規定抵繳之標的物經設定他項權利者，應扣除該項權利之價值或擔保之債權額計算抵繳價值，而「他項權利」包含抵押權之設定所以

抵繳土地設定抵押權者，當然應扣除該抵押權擔保之債權額後核認「抵繳價值」，而「遺產價值」計算係依遺產及贈與稅法第 10 條前段以被繼承人死亡時之時價為準，第 3 項規定之時價土地以公告現值或評定標準價格、房屋以評定標準價格為準，二者有所不同，請納稅人特別注意。

※繼承人不可以自有保護區土地抵繳遺產稅

納稅義務人申請以土地辦理實物抵繳應納遺產或贈與稅額者，應注意是否符合稅法易於變價之規定。依遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項規定：「遺產稅或贈與稅應納稅額在 30 萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時 ... 並准以課徵標的物或其他易於變價或保管之實物一次繳納。」另大法官會議釋字第 343 號解釋所謂「易於變價」雖與「保管」同列，然非擇一即可，倘實物雖非不易保管，但無從變價以供抵繳之用，則反增國家無意義之保管負擔，與原立法意旨相違。是以，繼承人自有之保護區土地依法限制使用或只能為原有之使用，甚少有買賣成交之實例，屬不易變價。勿以上述自有之保護區土地抵繳遺產稅，以免徒增徵納雙方困擾。

==地方稅簡訊==

*畸零地在未建築前無法利用，是否可以不用繳地價稅？

畸零地與鄰接土地合併達到最小基地面積標準者即可建築，為促進土地之有效利用，如該畸零地已屬公共設施完竣，不得視為限制建築之土地而徵收田賦，所以都市土地之畸零地依規定應課徵地價稅。

*善用重購退稅讓您輕鬆換屋

依土地稅法規定，土地所有權人於出售自用住宅土地後，自完成移轉登記之日起，二年內重購自用住宅土地，若原出售土地地價扣除繳納土地增值稅後的餘額不足以支付新購土地地價時，可以向稅捐處申請退還原繳納之土地增值稅。重購自用住宅用地申請退稅，無次數之限制，但重購土地自完成移轉登記日起，五年內不得有出租、營業及移轉情形。

*贈與土地不得申請適用自用住宅優惠稅率課徵土地增值稅

土地以買賣方式移轉，且符合自用住宅用地規定條件者，可申請按自用住宅用地稅率核課土地增值稅；但土地所有權移轉如以「贈與」的方式，則即使各項條件均符合稅法規定，仍不得按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，所以夫妻或二親等親屬間之土地贈與，自不能適用。例外情形，若配偶、二親等親屬間之土地移轉以「買賣」方式申報，並申請且亦符合自用住宅用地稅率核課土地增值稅之要件；如果因未能提出證明，經國稅單位逕行推定以「贈與論」而課徵贈與稅者，也仍可適用自用住宅用地稅率計課土地增值稅。

*印花稅係憑證稅具有輕稅重罰性質

印花稅係憑證稅，具有輕稅重罰性質。納稅人如被查獲漏貼印花稅票，除補稅外還將按

漏貼印花稅額處五至十五倍罰鍰。特別呼籲營業人，應趕快自行檢查最近五年內簽訂之合約及銀錢收據是否依法貼用印花稅票，在派員查核前自動補報補繳印花稅，依稅捐稽徵法第四十八條之一規定可免予處罰。

*** 未載於權狀之增建樓房如符規定亦可申請適用自住稅率**

未載於建築改良物所有權狀之增建樓房，如增建部分能提出建物勘測成果表者，可以合併計入該增建房屋所有人持有之層數，按各層房屋實際使用情形所佔土地面積比例，申請分別按自用住宅用地稅率及一般用地稅率計徵地價稅。

*** 騎樓用地如何計算自用住宅用地面積課徵土地增值稅**

同一樓層房屋得依實際使用比例所占土地面積分別核稅。一樓主建物部分供營業使用，部分供自用住宅使用，附屬之騎樓部分可按一樓主建物實際使用比例認定供自用住宅與非自用住宅使用之面積，並併一樓主建物計算所占土地面積，分別按自用住宅用地及一般用地稅率核課土地增值稅。

*** 拍賣土地地價稅納稅人認定標準為法院核發權利移轉證書之日**

地價稅納稅義務人認定標準，每年徵收一次者，以 8 月 31 日為納稅義務基準日，因此向法院標買，核發權利移轉證書之日在 8 月 31 日（包括 8 月 31 日）以前者，即使在 9 月 1 日之後完成所有權移轉登記，當年地價稅還是向買受人徵收。拍賣土地地價稅納稅義務人認定標準，與一般買賣案件以登記取得為要件不同，依民法第 759 條規定解釋，因強制執行取得不動產物權者，不以登記為要件。再依強制執行法第 98 條規定，更明定拍賣之不動產買受人，自法院核發權利移轉證書之日起，取得該不動產所有權，亦不以登記為要件。所以，自法院核發權利移轉證書之日起，該不動產買受人即已負有繳納稅捐之義務。

*** 夫妻間互贈自用住宅用地應重新提出申請才可繼續**

自 93 年土地稅法修正後，夫妻間互贈土地的案件不論是否申請不課徵土地增值稅，均須申報土地移轉現值；1 年以來納稅人也都已了解該項規定而依法辦理申報。但是，納稅人只記得申報土地增值稅，而忘了在贈與自用住宅土地給配偶以後，應以配偶的名義重新提出申請按自用住宅稅率課徵地價稅，造成接到 93 年地價稅單時，發現其自用住宅土地按一般用地較高的稅率課稅。很多納稅人以其土地用途並未變更所以認為贈與配偶後不必重新申請；但是贈與土地後土地所有權人已經變更，依土地稅法規定是要重新申請，經稅捐處對新所有權人的適用資格重新審查符合要件時，才可繼續適用優惠稅率課稅。

*** 都市農地空置不為農業使用應改課地價稅**

由於田賦目前停徵中，但原屬符合課徵田賦之都市農地如予荒廢或供非農業用途，依據土地稅法第 22 條規定，應改課地價稅。現行一般土地的地價稅率，自申報地價數額 10‰起逐級累進至 55‰，與農業用地稅捐負擔有天壤之別。近年來由於工資昂貴，部分地主認為務農利潤微薄，往往任意將農地荒廢，卻未料大面積的農地一旦被改課地價稅，稅額不輕，常因而滋生徵納雙方困擾。該處表示，稅捐之課徵應遵守實質課稅原則，如都市農地地目之土地，

目前既已不作農業使用，依土地稅法第 22 條之規定，就不能按田賦用地課徵。

* 供自住之房屋租金支出可採用列舉扣除

許多民眾在核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅後，因子女就學需要或其他原因而將戶籍遷出，雖實際上仍居住於該地，亦應改按一般用地稅率課徵地價稅。

自用住宅用地地價稅按千分之二特別稅率課徵，而所稱的自用住宅用地，其地上房屋必須為本人、配偶或直系親屬所有，且本人、配偶或直系親屬在該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業使用，並經申請核准之土地。民眾因子女就學需要或其他原因而將戶籍遷出，雖實際上居住於該地，仍不符合自用住宅用地規定，必須改按一般用地稅率課徵地價稅。如因故必須將戶籍遷出，建議不要將符合設籍資格的人全部遷出，也就是將父、母、配偶或部分成年子女的戶籍留在該地，這樣就能繼續享有自用住宅用地優惠稅率。如果戶籍已遷出而人仍舊居住在該址，請儘速將戶籍遷回，並於本年 9 月 22 日前，重新提出申請，如此，才可享受自用住宅用地優惠稅率。

* 法拍屋可以選擇較低的價格申報契稅

拍賣取得的房屋，買受人自領得法院所發給權利移轉證書之日起為房屋納稅義務人，應辦理契稅申報，但可以選擇較低有利的價格申報，以節省契稅的負擔。

依照強制執行法規定，拍賣之不動產，買受人自領得執行法院所發給權利移轉證書之日起，取得該不動產所有權，另依房屋稅條例規定，房屋稅向房屋所有人徵收，所以買受人自領得權利移轉證書之日起即為房屋納稅義務人，應負責繳納房屋稅。向法院標購之不動產，買受人應依契稅條例的規定，於法院發給權利移轉證書之日起 30 日內辦理契稅申報。雖然不動產移轉應課徵契稅，一般皆按申報時當地不動產評價委員會評定之標準價格課徵，但向法院標購拍賣之不動產，當標購價格低於標準價格時，可申請按較低之實際標購價格課徵契稅，且即使標購價格高於標準價格，除納稅義務人自願以實際買賣價格繳納契稅外，仍可選擇按較低之標準價格課徵契稅，換句話說，納稅義務人可以在「標購取得價格」與「評定標準價格」兩者之間，選擇較低的價格申報課稅。

* 你知道申報財產交易所得稅之房屋現值之依據嗎？

五月份是繳稅的旺季，要繳的稅有房屋稅和所得稅。在申報綜合所得稅時，有關財產交易所得採「OO 年度個人出售房屋財產交易所得標準」計算的民眾，要注意房屋現值計算係以申報核課契稅的現值為準，而不是以課徵房屋稅之房屋現值。課徵房屋稅與契稅二種稅單所列出房屋現值，略有不同。課徵房屋稅稅單所列出之現值，係指應課徵房屋稅部分之現值，不包括免稅部分之現值，而契稅稅單所列之現值係該出售房屋全部現值，不管應否課徵房屋稅，均計算在內。

如果出售房屋所申報契稅繳納收據未保存時，可向各分處申請現值證明，不要逕自以房屋稅單上之現值計算您的財產交易所得，以免少報了而補稅。



《最高行政法院判決》

贈 與 稅

最高行政法院判決 93 年度判字第 1640 號

右當事人間因贈與稅事件，上訴人對於中華民國九十二年七月十七日臺中高等行政法院九十二年度訴字第一二五號判決，提起上訴。本院判決如左：

主 文

上訴駁回。

理 由

- 一、緣上訴人於民國八十八年三月二十三日將其所有未上市、上櫃瑞昕塑膠工業股份有限公司（以下稱瑞昕公司）股票一百八十股，每股面額新臺幣（下同）一〇、〇〇〇元，移轉予其弟媳蕭美粧，有遺產及贈與稅法第五條第六款所規定二親等以內親屬間財產之買賣行為，應以贈與論之情事。被上訴人於八十九年十二月五日以中區國稅沙鹿資第八九〇二〇一四三號函通知上訴人於文到十日內申報贈與稅，若主張非屬贈與，請其檢具證明文件憑辦。上訴人未依限申報，乃按移轉日該公司資產淨值估定該股票之價值核定贈與總額為三、七四〇、三四七元，應納稅額一八三、六三一元；並依同法第四十四條規定，按核定應納稅額處一倍罰鍰一八三、六〇〇元（計至百元）。上訴人不服，申經復查結果，未獲變更，遂提起訴願，經遭駁回，乃提起行政訴訟。
- 二、本件上訴人於原審起訴主張：查系爭轉讓股份行為，雙方立有「股東讓渡書」一紙可稽，且其應付價款係由蕭美粧於八十八年六月三十日至八十九年一月十日自第一銀行沙鹿分行（帳號四二二五〇〇九〇二五五），以分次提領現金方式分期給付，此有該銀行存摺影本可憑，且該已支付之價款並非由上訴人貸與或提供擔保借得，符合遺產與贈與稅法第五條第六款但書之規定，參諸財政部六十二年五月十七日台財稅第三三六七〇號函釋意旨，本件不應以贈與論課，被上訴人爭執支付價款來源，依舉證責任分配原則，自應由其證明。依遺產及贈與稅法施行細則第二十九條規定所稱「資產淨值」，係指營利事業資產總額與負債總額之差額而言（財政部六十六年八月十五日台財稅第三五四四〇號函參照），其計算方法應依財政部六十五年七月九日台財稅第三四五九四號函釋之規定，今瑞昕公司八十七年資產淨值為七、〇四一、七〇六元，八十八年資產淨值為七、一七〇、九七九元，有八十七年十二月三十一日資產負債表及八十八年十二月三十一日資產負債表可參。則依前揭財政部函示計算公式，得出瑞昕公司交易日淨值為七、〇七〇、七四八元，股票交易日每股淨值為一四、一四一元。查本件瑞昕公司八十七、八十八年度營利事業所得稅，均經被上訴人依據上訴人提報之資產負債表等文件核實確定，而該資產負債表內未分配盈餘數字，於核定年度營利事業所得稅時，均未經被上訴人調整，顯屬已經稽徵機關核定，被上訴人稱八十七、八十八年度資產負債表，有關未分配盈餘部分，未經稽徵機關核定乙事，並非事實。又依財政部六十五年七月九日台財稅第三四五九四號函意旨，已編有資產負債表者，即應依資產負債表計算淨值；本件被上訴人已經調閱

上開資產負債表，有被上訴人卷附之資產負債表二紙可證，其計算瑞昕公司淨值，竟不遵財政部上開函釋意旨，憑空揣測贈與日以前年度未分配盈餘累積數為五、三四五、三九九元，依舉證責任分配原則，自應由被上訴人舉證證明。本件上訴人係主張股份轉讓為有償之買賣行為，並就原處分之贈與總額及罰鍰項目申請復查，有被上訴人復查決定書事實欄記載可憑，並非對於淨值計算無異議，被上訴人依法自有適用正確法令核課稅賦之義務，其所援引之最高行政法院六十二年判字第九六號判例，於本件並無適用。綜上所陳，本件符合遺產及贈與稅法第五條第六款但書之規定，是為買賣而非贈與，退步言之，縱以贈與論，系爭股票交易日每股淨值應為一四、一四一元，而非二〇、七七九、七一元。原處分及復查決定未能詳查，遽予認定本件為贈與，並據以核定上訴人八十八年度贈與總額三、〇七四、三四七元，應納稅額一八三、六三一元，並依遺產及贈與稅法第四十四條規定，按應納稅額處一倍罰鍰一八三、六〇〇元，顯有未洽，爰請判決撤銷原處分及訴願決定等語。

三、被上訴人則以：查上訴人雖提出本件移轉股票之股份讓渡書及蕭美粧配偶陳森義（即上訴人之弟）之存摺影本，主張蕭美粧於八十八年六月三十日至八十九年一月十日間，以分次提領現金之方式，交付本件買賣價金款項，但其並未能就蕭美粧支付價款之金錢來源，提出相關證明文件供核；且經查對上訴人所提示移轉雙方收受價金資料，其日期及金額均不相符，無法勾稽，實不足證明從蕭美粧配偶陳森義之帳戶提領金額，即屬本件之買賣價金，亦即該等存摺資料尚難認係買賣價款之支付憑證，故於九十年八月十六日以中區國稅法字第〇九〇〇〇四七六三三號函，通知上訴人提供完整之相關證明文件佐證，然其仍未提供。因此，參諸財政部六十二年五月十七日台財稅第三三六七〇號函釋意旨，上訴人主張本件係屬買賣行為，應無足採。又前揭存摺資料，除僅能證明蕭美粧配偶陳森義之帳戶，於八十八年五月二十六日至八十九年一月十日間有提領二、一二一、〇〇〇元之事實外，尚不足證明蕭美粧確於八十八年六月三十日至八十九年一月十日間，已有支付本件買賣價金一、八〇〇、〇〇〇元之事實；且依該陳森義之存摺影本，其提領現金之金額來源，係以現金存入，上訴人就此亦未能提出相關資料，以證明其非由上訴人貸與或提供擔保向他人借得，亦與遺產及贈與稅法第五條第六款但書規定之情形不符，是上訴人援引財政部六十二年五月十七日台財稅第三三六七〇號函釋意旨，主張本件符合遺產及贈與稅法第五條第六款但書規定，不以贈與論，顯不足採。上訴人復稱其均賴出售本件股票所得支付生活費用，且其應支付之借款利息已逾出售股票所得等節，因與其主張本件為買賣之待證事實，無直接關聯性，亦無相關證明資料可資佐證，自不足證明其所稱之買賣行為確屬真實。又本件經被上訴人核定後，上訴人僅以是否確為買賣部分申請復查並提起訴願，對於淨值計算部分並無異議，嗣於行政訴訟時，始就淨值計算部分，一併提起爭執，參諸最高行政法院六十二年九十六號判例意旨，上訴人主張股票價值計算錯誤，並不合法。上訴人稱本件即使以贈與論，系爭股票交易日之每股淨值，其計算方法依財政部六十五年七月九日台財稅第三四五九四號函示之計算公式，則瑞昕公司每股淨值應為一四、一四一元云云。惟依七十年十二月三十日台財稅第四〇八三三號函之規定，核算遺產及贈與稅法施行細則第二十九條第一項所稱之資產淨值時，對於公司未分配盈餘之計算，應以經稽徵機關核定者為準。本件被上訴人計算系爭瑞昕公司贈與日之淨值，係依報經財政部核備之「未上市公司資產淨值計算表」所計

得，有該計算表附卷可稽，上訴人主張瑞昕公司自行列報之八十七及八十八年度資產負債表所載數額，計算系爭淨值，其有關未分配盈餘部分，並未經稽徵機關核定，即與財政部前開函釋意旨不符，所訴並非可採。本件上訴人於八十八年三月二十二日將其所有瑞昕公司股票一百八十股，移轉予弟媳蕭美粧，因屬遺產及贈與稅法第五條第六款所規定二親等以內親屬間財產之買賣，應以贈與論之情形，且該移轉股票之淨值三、七四〇、三四七元，已逾贈與稅免稅額，並經被上訴人所屬沙鹿稽徵所於八十九年十二月五日以中區國稅沙鹿資第八九〇二〇一四三號函通知其於十日內申報贈與稅，而上訴人逾限仍未申報，致有漏報贈與稅一八三、六三一元之事實，有卷附違章事證可稽，被上訴人乃依遺產及贈與稅法第二十四條第一項及第四十四條規定，按核定應納稅額，處一倍罰鍰一八三、六〇〇元。雖上訴人不服，併同本稅循序提起行政訴訟，惟查本件有應以贈與論之情事，已論述如前，上訴人既有未依規定申報贈與稅之事實，則被上訴人所為之裁罰並無違誤等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：查財政部六十二年五月十七日台財稅第三三六七〇號函及七十年十二月三十日台財稅第四〇八三三號函釋與遺產及贈與稅法第五條第六款及同法施行細則第二十九條第一項之規定並不相違背，本件自得予以援用。本件上訴人雖提出本件移轉股票之股份讓渡書及蕭美粧配偶陳森義（即上訴人之弟）之存摺影本，主張蕭美粧於八十八年六月三十日至八十九年一月十日間，以分次提領現金之方式，交付系爭買賣價金，然經查對上訴人所提示移轉雙方收受價金資料結果，其日期及金額均不相符，不足證明自陳森義之帳戶提領之金額，即係支付系爭買賣價金之用，故上訴人主張本件係屬買賣行為，委無足採。關於本件贈與總額之計算，因涉及贈與稅之課稅處分是否合法，上訴人既於訴訟中爭執，法院自應加以審酌。經查，本件被上訴人計算系爭瑞昕公司贈與日之淨值，係依報經財政部核備之「未上市公司資產淨值計算表」計算而得，有該計算表附原處分卷可稽，經核並無不合。上訴人主張以瑞昕公司自行列報之八十七及八十八年度資產負債表所載資產淨值數額，計算交易日該公司之淨值，惟該資產負債表其有關未分配盈餘部分，並未經稽徵機關核定，易有虛列費用及低估收入之情形，其真實性非無疑慮，自不得以之作為該公司淨值之依據，財政部七十年十二月三十日台財稅第四〇八三三號函釋意旨亦認應以經稽徵機關核定者為準，洵非無據，至財政部六十五年七月九日台財稅第三四五九四號函係就年度進行中發生贈與行為，所涉公司尚未辦理結算申報時，對該年度盈餘之計算方式所為之釋示，本件並無上開情形自無上開函釋之適用。是上訴人此部分主張並非可採。準此，被上訴人依原處分卷附「瑞昕公司資產淨值計算表」計算移轉日該公司之資產淨值，並據以估定系爭股票移轉時之價值，核定贈與總額為三、七四〇、三四七元，應納稅額一八三、六三一元，於法並無違誤。本件上訴人於八十八年三月二十二日將其所有瑞昕公司股票一百八十股，移轉予弟媳蕭美粧，因屬遺產及贈與稅法第五條第六款所規定二親等以內親屬間財產之買賣，應以贈與論之情形，且該移轉股票之淨值三、七四〇、三四七元，已逾贈與稅免稅額，並經被上訴人所屬沙鹿稽徵所於八十九年十二月五日以中區國稅沙鹿資第八九〇二〇一四三號函通知其於十日內申報贈與稅，而上訴人逾限仍未申報，致有漏報贈與稅一八三、六三一元之事實均如前述，被上訴人乃依前揭法條規定，按核定應納稅額處一倍罰鍰計一八三、六〇〇元，經核於法並無違誤為由，判決駁回上訴人在原審之訴。

五、上訴人上訴意旨除援用原審主張外並補稱略謂：依遺產及贈與稅法第四條第二項之規定，贈與行為之成立，需有贈與之意思，而查訴外人蕭美粧係上訴人之弟媳，依一般社會常情，將財產無償移轉於弟媳名下情形，並不多見，且上訴人在八十八年移轉股票予訴外人蕭美粧時，年紀為四十三歲，與上訴人之弟陳森義之財產早已各自獨立，則本件財產權之移轉，可否推訂為贈與行為，不宜率斷。再者，本件雙方立有「股東讓渡書」一紙可稽，且其應付價款係由蕭美粧於八十八年六月三十日至八十九年一月十日自第一銀行沙鹿分行（帳號四二二五〇〇九〇二五五）以分次提領現金方式分期給付，且訴外人蕭美粧係分期以現金方式支付，則訴外人蕭美粧所提領之金額無須與約定價款相符。另就存款提領日期而言，只需訴外人蕭美粧於約定支付價金之日有足夠現金支付即可，且訴外人蕭美粧所支付之價金均有上訴人所簽之收據，則是否能推定系爭移轉行為屬贈與即非無疑。又本件買賣行為成立於八十八年三月二十三日，所有價金於八十九年一月十日支付完畢，訴外人蕭美粧於提領現金時係依其實際需求提領，完全未考慮製作支出與收入之證據以供被上訴人查核之用，足證本件係屬買賣，否則上訴人為免日後遭通知補稅，理當製作支出與收入相符之資金證明以供查核，原審認定本件為贈與，與常理不合，有違經驗法則。另訴外人蕭美粧於八十八年六月三十日至八十九年一月十日間所提領之現金計二百十二萬一千元，平均每月提領二十六萬五千一百二十五元，則以一般家用支出而言，顯屬過高，若該金額非用以支付本件價金，則訴外人蕭美粧提領現金之行為與常理不合，而該二百十二萬一千元扣除一百八十萬元後，每月約餘四萬餘元，加上其他提領之現金，與一般小康家庭支出相當，則訴外人蕭美粧所提出之提款證明並非不可勾稽，原審判決難謂無違證據法則。本件上訴人已提出訴外人蕭美粧支付價款之證明，且該款項非由上訴人貸與或提供擔保借得，依遺產及贈與稅法第五條第六款但書之規定，確為買賣，並非虛構以逃避贈與稅，不符課徵贈與稅之要件。退步言之，本件是否屬買賣仍有爭議，於判決確定前，不能逕認為贈與而課稅，參照財政部七十六年五月六日台財稅第七五七一七一六號函釋、八十四年五月二十四日台財稅第八四一六二五〇二一號函釋，本件之申報期間，應以法院判決確定為贈與時，上訴人始負有申報之義務等語，求為判決廢棄原審判決，撤銷原處分及訴願決定。

六、本院按：「本法所稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為」、「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定課徵贈與稅：六、二親等以內親屬間財產之買賣。但能提出已支付價款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得者，不在此限」分別為遺產及贈與稅法第四條第二項、第五條第六款所明定。前者贈與行為之成立，首須有贈與之意思始足當之。對贈與行為成立之事實，依舉證責任分配之法則，自應由稅捐稽徵機關負舉證責任。惟後者，祇要有二親等以內親屬間財產買賣之事實，稅捐稽徵機關即可以贈與為由，依法課徵贈與稅；惟二親等間，如能舉證證明有支付價款，且該價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得者，則能免除課徵贈與稅。兩法條間，其舉證責任分配法則不同。本件兩造間對上訴人於八十八年三月廿三日將系爭瑞昕公司股票一百八十股，以買賣為由，移轉予二親等內弟媳蕭美粧之事實，均不爭執，則被上訴人毋庸舉證證明上訴人係贈與蕭美粧，依遺產及贈與稅法第五條第六款之規定，得對之課徵贈與稅。又原審審理結果，認定上訴人無法舉證證明蕭美粧確實支付價款，以及該支付之價款非由上訴人貸與或提

供擔保向他人借得之事實，遂維持被上訴人課徵上訴人贈與稅之處分，核無違誤。原審採證法則，均無違經驗法則及證據法則。次按「除第二十條所規定之贈與外，贈與人在一年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後三十日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報」及「納稅義務人違反第二十三條或第二十四條之規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處一倍至二倍之罰鍰」分別為遺產及贈與稅法第二十四條第一項及第四十四條所明定。本件原審認定上訴人於八十八年三月二十二日將其所有瑞昕公司股票一百八十股，移轉予弟媳蕭美粧，因屬遺產及贈與稅法第五條第六款所規定二親等以內親屬間財產之買賣，應以贈與論之情形，且該移轉股票之淨值三、七四〇、三四七元，已逾贈與稅免稅額，並經被上訴人所屬沙鹿稽徵所於八十九年十二月五日以中區國稅沙鹿資第八九〇二〇一四三號函，通知上訴人應於十日內申報贈與稅（於八十九年十二月六日送達），而上訴人逾限仍未申報，致有漏報贈與稅一八三、六三一元之事實，維持被上訴人依前揭法條意旨，按核定應納稅額一倍科處一八三、六〇〇元之罰鍰，核無違誤。財政部七十六年五月六日台財稅第七五七一七一六號函釋意旨：「依遺產及贈與稅法第五條規定，以贈與論課徵贈與稅之案件，自本函發布之日起，稽徵機關應先通知當事人於收到通知後十日內申報，如逾限仍未申報，並經課稅確定者，始得依同法第四十四條規定處罰」此函釋意旨，以課稅確定後，始得依同法第四十四條科處罰款，逾越前揭法條意旨，本院應不宜適用於本件審理。至於同部十四年五月廿四日台財稅第八四一六二五〇二一號函釋意旨：「貴轄吳振地君經法院判決確定，應將系爭贈與之土地移轉登記予吳振坤君乙案，其贈與稅申報期間，應自判決確定日起算，並以起訴日之公告現值核算贈與價額，請查照」，係在闡明經判決認定贈與人應將土地移轉登記予受贈人，其贈與稅申報期間如何起算，有別於本件事實，原審未據為判決之參考，核無違誤。再按「行為時適用之所得稅法第八十二條第一項規定之申請復查，為提起訴願以前必先踐行之程序。若不經過復查而逕為行政爭訟，即非法之所許。本件原告五十六年度營利事業所得稅結算申報，經被告官署調查核定後，僅以原料耗用部分申請復查，對於折舊部分並無異議，是其就折舊部分，一併提起訴願，自非法之所許。」本院六十二年判字第九十六號著有判例。是本院對稅捐事項爭議，係採爭點主義，而非採總額主義。本件上訴人僅以是否確為買賣部分申請復查並提起訴願，對於淨值計算部分並無異議，嗣於行政訴訟時，始就淨值計算部分，一併提起爭執，原審予以實體審理，於法有違，惟其結果並無二致，仍應予維持。末查，上訴人指摘原審認定其舉證證明蕭美粧支付價款之證據方法，不足採，僅係涉及原審判決事實認定與證據取捨，與違背法令無涉，依行政訴訟法第二百四十二條規定意旨，自得作為上訴本院之理由。綜上所述，上訴意旨為無理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第二百五十五條第一項、第九十八條第三項前段，判決如主文。

中 華 民 國 九 十 三 年 十 二 月 二 十 三 日

