

裁判字號：最高行政法院 96 年判字第 449 號判決

裁判日期：民國 96 年 03 月 22 日

裁判案由：土地增值稅

最 高 行 政 法 院 判 決

96年度判字第00449號

上 訴 人 甲○○

訴訟代理人 乙○○律師

丁○○律師

丙○○律師

被 上 訴 人 臺南縣稅捐稽徵處

代 表 人 施柏齡

上列當事人間因土地增值稅事件，上訴人對於中華民國94年8月25日高雄高等行政法院94年度訴字第313號判決，提起上訴。本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、本件上訴人於民國（下同）90年8月10日將其所有坐落臺南縣○○鎮○○段○○○○號土地贈與其配偶蘇麗香，嗣蘇麗香將上開土地與同段819、822-1、823地號等三筆土地（亦由上訴人贈與）合併後再分割增818-1至818-46地號等47筆土地，再以贈與方式，移轉應有部分20000分之1與上訴人；上訴人夫婦復於92年2月間共同購買臺南市、永康市、歸仁鄉、佳里鎮、七股鄉等28筆免徵或不課徵土地增值稅之農地或公共設施保留地，上訴人取得之應有部分各為50000分之49999、20000分之19999、50000分之44179、1000分之614，而蘇麗香則取得50000分之1、20000分之1、50000分之582 1、1000分之386等不等之應有部分。上訴人與蘇麗香就上開75筆土地形成共有關係後，旋於同年3月間將上開75筆土地辦理共有物分割，由上訴人取○○○鎮○○段○○○○號等47筆應稅土地全部；因上開75筆共有土地分割前後上訴人與蘇麗香取得之土地價值差額增減在公告現值1平方公尺單價以下，上訴人依財政部81年7月6日台財稅字第810238739號函規定，免向稅捐稽徵機關提出共有物分割現值申報，而逕行向地政機關辦理共有物分割登記。其後上訴人隨即將上開47筆應稅土地買賣移轉予太子建設開發股份有限公司（下稱太子建設公司）並於92年4月2日向被上訴人申報土地移轉現值，經核定土地增值稅為零。嗣經被上訴人查獲系爭土地分割後，上訴人取得818地號等系爭47筆應稅土地，前次移轉現

值墊高幅度達76倍，而認定上訴人顯係利用應課徵土地增值稅之土地與不課徵或免徵土地增值稅之農業用地或公共設施保留地，巧取安排形成共有關係，經共有物分割提高系爭土地之前次移轉現值，以規避鉅額土地增值稅；被上訴人乃分別以93年10月1日南縣稅土字第0930116631號暨第0000000000號函補徵系爭818、818-1、-2、-4、-5、-6、-7、-9、-10、-16、-18、-20、-21、-22、-23、-24、-25、-26、-27、-28、-29、-30、-34、-35、-36、-39、-40、-45、-46地號等29筆土地（下稱系爭818地號等29筆土地）及818-3、-8、-11、-12、-13、-14、-15、-17、-19、-31、-32、-33、-37、-38、-41、-42、-43、-44地號等18筆土地（下稱818-3地號等18筆土地）之土地增值稅分別為1,442萬3,118元及870萬4,187元，共計2,312萬7,305元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，遭原審判決駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人在原審起訴意旨略以：上訴人辦理共有物分割，將分割後土地移轉予太子建設公司，經被上訴人核定土地增值稅稅額確定在案。凡此各節上訴人均係依行為時之稅法、土地法規暨財政部相關解釋函令之合法作為，上訴人縱因而減免相當土地增值稅，然此純係當然之法律效果。被上訴人未敘明事實理由，徒託實質課稅原則對上訴人補徵稅款，其違反租稅法定主義，更損害上訴人既得權益，尤違反法安定性原則及信賴保護原則。再者，被上訴人所為原核定稅額為零或較低稅額之處分係授予利益之行政處分，該處分係被上訴人依上訴人據實完整之申報資料並調查上訴人土地歷次交易情形依法核定，上訴人並未隱瞞或提供不正確資料而有取巧操作之情形；然被上訴人竟於上訴人信賴該土地增值稅減免核定，完成土地交易後，藉詞上訴人取巧操作，於不符行政程序法第123條之要件且無任何新事實、新證據之情形下，率予廢止原處分，對上訴人補徵稅捐，顯然違法。又人民從事私法交易，本有選擇法律形式之自由，不能因為所選擇之法律形式於稅法上係屬有利，即欲課人民一定之不利益。況且，本件相對於人民購買公共設施保留地捐贈政府以節省所得稅或者以之抵繳遺產稅之情形，稅捐稽徵機關對後者均放任其節稅效果，卻對本件具有促進土地交易活絡之貢獻者，課徵土地增值稅，實與平等原則有違。為此，訴請撤銷訴願決定及原處分等語。

三、被上訴人則以：共有土地之分割，其主要意義係為使土地能更有效利用；又財政部93年8月11日台財稅字第09304539730號令乃為實現稅捐公平及貫徹實質課稅原則所為之釋示，核與租稅法律主義之精神，並無相違，且參酌司法院釋字第287號解釋意旨，上開財政部釋令旨在闡明法條之真意，使條文得為正確之適用，解釋本身並無創設或變更法律之效力，自不生何時生效或溯及既往問題，被上訴人當然得以援用，是上訴人利用農業用地不課徵土地增值稅與公共設施保留

地免徵土地增值稅之規定取巧操作，而以契約取得細微持分之應稅土地後，再與共有人共同購買不課徵或免徵土地增值稅之土地，形成共有關係後再辦理共有物分割，藉共有土地分割改算地價規定，以墊高應稅土地前次移轉現值，意圖再移轉土地時，得以降低漲價數額，規避鉅額土地增值稅負，顯係以不正當方法改變前次移轉現值，造成課稅不公平，違反租稅公平正義原則，被上訴人援引上開財政部函釋，並於稅捐稽徵法第21條核課期間內，以原處分詳實記載補稅事實、理由及法令依據向上訴人補徵土地增值稅，並無違法。其次，共有土地之分割，其主要目的係在消滅共有關係，又共有土地之分割因有地價改算之問題，其對作為計算漲價基準之移轉現值，影響甚鉅，然上訴人以共有土地分割之特性及利用應稅土地與免徵及不課徵土地增值稅之土地，巧妙刻意安排創設共有物分割，導致地政機關依其申請登記資料改算並提高系爭土地之前次移轉現值，顯係屬規避稅捐之行為，違反誠信原則，自無「信賴保護原則」之適用。又上訴人以不正當方法改變前次移轉現值，造成課稅資料不正確，導致被上訴人為違法之核定，是該核定屬違法之行政處分，被上訴人自得依行政程序法第117條規定予以撤銷，是本案無行政程序法第123條之適用。另上訴人確有取巧規避土地增值稅之事實，此種規避稅捐行為核屬一種脫法行為，而非如上訴人所言僅係節稅之行為，又為維護租稅公平與正義，並考慮經濟上之實質，援引實質課稅原則加以課稅，以制止民眾脫法行為有其必要性等語，資為抗辯。

- 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：衡諸上訴人與其配偶間進行之繁複土地所有權移轉並形成共有之比例極為微小，不但有違一般土地共有之常態，亦不利於土地之利用及經濟融通，又於短時間內，辦理共有物分割，終究由上訴人取得系爭818地號等47筆應稅土地出售予他人，則上訴人顯係利用創設應課徵土地增值稅之土地與免徵或不課徵土地之農業用地或公共設施保留之共有關係後，再為共有物分割，並藉分割改算地價方式，墊高應稅土地之前次移轉現值，造成土地並無漲價之假象，以規避該應稅土地出售時應課徵之土地增值稅，情實顯然。其次，上訴人與其配偶間之土地移轉及合併分割等行為，形式上固係透過私法上契約自由之方式，所為合於法律形式之行為；但其中有諸多違反私經濟活動之正常模式，而也因此等迂迴、多階段、並異常之法形式行為，環環相扣結果，達成由上訴人出售系爭818地號等47筆應稅土地予他人之相同經濟效果，而卻能隱藏一般人出售土地時之土地之自然漲價，從而排除其應負擔之土地增值稅，則上訴人之行為顯然為一「租稅規避」行為，而非如上訴人所訴稱其行為均屬依據法律規定之合法行為。另觀行為時土地稅法第28條之2、第31條之1及第39條第2項等規定意旨，如於土地形式上雖發生移轉之效力，但實質上並未就其

自然漲價部分課徵土地增值稅，嗣於土地再移轉而應課徵土地增值稅時，除法律另有規定外，仍應就其未曾課徵土地增值稅以來所生之土地漲價數額課徵土地增值稅，方符漲價歸公之精神。而上訴人利用上述規避稅捐之方式，向被上訴人申報土地移轉現值，而被上訴人並無上訴人先前多次合併分割之申報資料，是被上訴人顯僅依上訴人所提出之不完全資料作出不正確之土地增值稅核課處分，被上訴人事後於核課期間內查得上訴人移轉系爭應稅土地之全貌，依據該查得之事證重行依土地稅法第28條前段、第31條第1項第1款規定，核實以分割前之前次移轉現值計算系爭土地真正之漲價數額，對上訴人補徵土地增值稅，核與稅捐稽徵法第21條第2項規定無違，亦未增加上訴人之負擔，並無違反實質課稅及公平課稅原則，亦無違反法安定性可言。本件被上訴人對系爭土地課徵土地增值稅，本質上係對人民課予義務之負擔處分，非授益處分可比，自無行政程序法第117條但書第2款信賴保護原則之適用。況且，上訴人出售土地本即有土地增值稅之申報問題，稅捐機關據以核定稅額，要與授益行政處分無關，從而，被上訴人事後依稅捐稽徵法第21條規定補徵土地增值稅，對原核定處分而言，並無涉及行政程序法第123條所稱授益行政處分之廢止可言，更無信賴保護原則之適用。另復查決定乃原處分之一環，被上訴人於復查決定書已敘明其補徵上訴人土地增值稅之事實、理由及其法律依據，足以補正被上訴人93年10月1日南縣稅土字第0930116631號暨第0000000000號函有關補徵系爭土地增值稅之法律依據，因此，無上訴人所訴原處分不備理由之違法。綜上所述，原處分於法並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，而為駁回上訴人在原審之訴之判決。

- 五、上訴人上訴意旨復以：（一）主管機關對於土地增值稅之申報案件，於核定應納土地增值稅額時，應自行調閱相關資料，另稅捐機關就土地增值稅額之課徵，本享有絕對調查核定之權利與義務；本案中，上訴人為移轉申報時均係依土地稅法、土地登記規則等法律規定之要求，提供資料，況縱上訴人提供系爭土地歷年來所有異動資料，因該資料非法律要求提供之資料，是行政機關亦不會加以審酌，故資料提供與處分之作成並無因果關係。且被上訴人基於法定調查核定權及地政連線系統，對於系爭土地之分割、合併及移轉過程應有所知悉，若如被上訴人所稱，其於作成原土地增值稅處分時毫不知悉系爭土地先前之分割、合併及移轉，則被上訴人顯有行政怠惰之可歸責事由。從而，上訴人並無原判決所稱提供不完全資料情事，而原判決以上訴人應提供法令所未要求之資料為基礎，認上訴人提供不完整資料，遽為上訴人不利判斷，且未論究被上訴人相關行政怠惰、疏失等情事，顯有判決不備理由及違背法令之違法。（二）行政處分是否屬於授與利益之行政處分，應以排除該行政處分後，相對人權益

因此所生之影響為基準，非如原判決所言係以原行政處分為受益或負擔為標準，準此，行政處分之廢棄，究屬授益處分之廢止或負擔處分之撤銷，與原處分是授益處分或負擔處分，係屬二事。又被上訴人原核定免徵土地增值稅之行政處分，係依循平均地權條例施行細則第23條第1項及財政部81年7月6日台財稅字第810238739號函所作成，屬合法行政處分；而系爭補稅處分，將原核定稅額為零或較低稅額之處分廢棄，變更為補徵高額土地增值稅，而不利於上訴人，故原核課處分因之視為授益行政處分。然原判決徒以原核課處分本質上係對人民課與義務之負擔處分，即遽認無行政程序法第123條之適用，顯漠視行政處分廢棄之法理，亦有違行政程序法第9條及與本院91年度判字第2281號判決意旨，故原判決違背法令。且依司法院釋字第525號解釋意旨，信賴保護原則係基於人民權利之維護、法秩序安定及誠信原則，並非單以授益行政處分之撤銷或廢止為適用基礎。然原判決將信賴保護原則之適用，與原核課處分是否為授益性質之判斷相結合，忽視被上訴人曾作出土地增值稅零稅額之核課處分，放任被上訴人將所有之不利益推諸上訴人巧取操作等違反誠信原則之情事，顯然為違法判決。（三）系爭818地號等47筆土地前後有兩次移轉，第一次係由上訴人配偶蘇麗香移轉給上訴人（即共有物分割），第二次方由上訴人移轉給太子建設公司，而上訴人是否享有土地漲價之利益自應以第一次分割移轉與第二次移轉時之土地移轉現值計算其差額，然被上訴人以分割前之前次移轉現值作為前次移轉價格，致漲價總數暴增，其認事用法顯有違誤。又財政部93年8月11日台財稅字第09304539730號令本質上屬職權命令，其內容並非在「解釋」法律原意，是其性質並非「釋示」，惟原審及被上訴人未察，誤認其為闡明法規原意之「釋示」進而援引司法院釋字第287號解釋，溯及本案適用，顯非適法。況財政部上開函釋，係規範利用共有物分割方式規避土地增值稅者即原土地所有人，於本件中即訴外人蘇麗香，故依實質課稅原則，本件實際取得土地漲價利益者似為訴外人蘇麗香，而非上訴人。故被上訴人向上訴人補徵土地增值稅，無異以行政處分創設納稅主體，實已違反司法院釋字第180號、第367號解釋，及土地稅法第5條第1項土地增值稅納稅主體規定，與租稅法律主義相違背。為此，訴請廢棄原判決，撤銷訴願決定及原處分等語。

六、本院查：

- （一）按「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。」「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。」平均地權條例第35條前段及第36條第1項前段分別定有明文。又「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。」亦分別為土地稅法第28條前段及第31條第1項第1款所明定；查土地增值稅係配合全面實施平均地權政策，本於漲價歸公之精神而課徵之稅捐；至於共有物分割因是消滅共有狀態之方式，亦即共有物分割結果，僅是將共有人之共有權變更為單獨所有，故除共有物分割前後各土地所有人取得之土地價值不等，該取得土地價值減少者，就其減少部分，因實質上含有以買賣或贈與等原因為移轉外，共有土地之分割因非屬上述土地稅法第28條前段規定所稱之「土地所有權移轉」，故其自非應課徵土地增值稅之時點（本院56年判字第144號判例參照）；而此自執行課徵土地增值稅之細節性及技術性規定之平均地權條例施行細則第65條第1項（即土地稅法施行細則第42條第2項）：「分別共有土地分割後，各人取得之土地價值與其分割前應有部分價值相等，免徵土地增值稅；其價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅。」之規定，亦可得其梗概。故於共有土地分割，並各共有人取得土地之價值亦相等之情況，因其並非土地稅法第31條第1項第1款所稱曾經移轉之「移轉」行為，而於分割時亦未就其自然漲價部分課徵土地增值稅，故雖地政機關因共有物之分割，有依據內政部頒訂之「土地分割改算地價原則」改算前次移轉現值而登錄於土地登記簿，然其並非屬得據以計算關於土地增值稅之土地漲價總數額之前次移轉現值甚明。經查：本件上訴人本為坐落原台南縣○○鎮○○段818地號之土地所有權人，其是藉由一再以其配偶蘇麗香為相對人，並以彼此一連串之贈與、合併、分割、再贈與細微應有部分形成共有，及共同購進免徵或不課徵土地增值稅之土地，且以懸殊比例亦維持共有關係，暨於短期間內又將上開應稅及免稅或不課徵土地增值稅土地進行合併分割，最終形成仍由上訴人單獨取得系爭818地號等47筆應稅土地全部，將之出售太子建設公司；並藉地政機關因土地之合併、分割依內政部頒訂之「土地分割改算地價原則」改算前次移轉現值並登錄於土地登記簿之作業方式，而得墊高該應稅土地登錄於土地登記簿之前次移轉現值（本件墊高幅度約達76倍），造成該應稅土地並無漲價之假象，以規避該應稅土地出售時應課徵之土地增值稅等情，已經原審判決依調查證據之辯論結果，詳述其得心證之理由；而依上開所述，依內政部頒訂之「土地分割改算地價原則」改算之前次移轉現值，並非當然得作為計算土地增值稅之土地漲價總數額之前次移轉現值；另因本件相關土地進行之共有物分割，依相關規定，係免向稅捐稽徵機關提出共

有物分割現值申報，而逕向地政機關辦理共有物分割登記，亦為原審所確定之事實，是系爭應稅土地於為共有物分割時，亦未經稅捐稽徵機關就分割前土地自然漲價部分課徵土地增值稅甚明；故被上訴人以其原按該改算之前次移轉現值據以核定系爭應稅土地之土地增值稅係屬違誤，而於核課期間內，改依土地稅法關於土地增值稅計算規定為本件土地增值稅之補徵，即屬有據。又依上開所述，共有物分割前後各土地所有人取得之土地價值相等者，該共有物分割因非土地稅法第28條所稱之移轉時，故未為土地增值稅之核課，是被上訴人為本件土地增值稅之補徵，其據以計算漲價數額之前次移轉時點及於共有物分割前，亦無不合，上訴意旨以共有物分割亦屬移轉，指摘本件縱應為土地增值稅之補徵，亦應以共有物分割時作為計算土地增值稅之基準云云，自無可採。

- (二) 又按「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。．．．。」「授予利益之合法行政處分，有下列各款情形之一者，得由原處分機關依職權為全部或一部之廢止：．．．。」行政程序法第117條及123條分別定有明文，而此等規定乃行政程序法關於行政機關就「違法」行政處分自為「撤銷」及「合法」行政處分自為廢止之規範。經查：本件被上訴人就系爭應稅土地原按地政機關依「土地分割改算地價原則」改算之前次移轉現值課徵之土地增值稅，依上所述，因屬違法，故被上訴人嗣後再依土地稅法關於土地增值稅之規定為本件土地增值稅之補徵，此補徵之處分本質上即含有將原核課處分中違法錯誤之前次移轉現值及稅率核定予以撤銷，而改按正確之前次移轉現值及稅率核課之意旨，故被上訴人本次補徵土地增值稅之處分，性質上自非行政程序法第123條所規範合法行政處分之廢止。又本件上訴人係藉配偶間贈與土地無庸申報以及共有物分割增減數額公告土地現值1平方公尺單價以下，可免提出共有物分割現值申報之規定，逕向地政機關辦理共有物分割，而得對稅捐稽徵機關隱藏各該迂迴移轉及合併分割之事實；且又利用地政機關辦理共有物分割改算地價之規定，藉免稅或不課徵土地增值稅之公共設施保留地或農地以墊高系爭應稅土地前次移轉現值，形成該應稅土地並無漲價之假象，再予出售，同時向被上訴人申報其土地移轉現值；而被上訴人因無上訴人先前多次合併分割之申報資料，故僅依上訴人提出經地政機關分割改算之前次移轉現值核課其土地增值稅。暨於一般情形下，曾經共有物分割之土地嗣後移轉所有權時，因地政機關按土地分割改算地價原則規定分算之前次移轉現值，與以分割前各筆土地之前次移轉現值，二者核計之土地增值稅數額並無明顯差距，故稅捐稽徵機關基於便宜計算，慣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等情，為原審依法所確定之事實，是不論稅捐稽徵機關是否未依職權調查相關證據，上訴人有利用稅捐稽徵機關之作業習慣，對其一連串合併及分割等關係前次移轉現值認定之重要事項為不完全之陳述及提供不完全之資料，致被上訴人據以作成原違法核課處分之情事甚明；況本件上訴人與其配偶間進行之連串贈與、合併及分割等形式上合於法律形式之行為，係屬有規劃之行為，目的乃為經由此迂迴、多階段、並違反正常私經濟活動之行為，達成由上訴人出售系爭818地號等47筆應稅土地予他人，卻能規避一般人出售該土地，因土地之自然漲價而應負擔之高額土地增值稅一節，復經原審判決認定甚明，故上訴人就被上訴人按其規劃目的為土地增值稅之核課，就該處分為違法，縱非明知，亦是因重大過失而不知；故參諸行政程序法第119條規定，原審判決認本件上訴人無信賴保護原則之適用，即無不合。縱其論斷有未盡妥適之處，亦因與本件並無信賴保護原則適用之結論無影響，故上訴意旨據以指摘原判決有理由不備及違背法令之違法云云，即難採取。

- (三)再按土地為有償移轉者，其土地增值稅之納稅義務人為原所有權人，此觀土地稅法第5條第1項第1款規定自明。查關於共有土地之分割，若分割後各人取得之土地價值與其分割前應有部分價值相等；及土地之合併，合併後各共有人應有部分價值與其合併前之土地價值相等者，依平均地權條例施行細則第65條第1、3項（即土地稅法施行細則第42條第2、4項）規定，均免徵土地增值稅；蓋不論是共有土地之分割或合併，若各人分割或合併前後取得者之價值均相等，雖各人所有土地之型態或具體範圍已有所變動，但就該各人而言，仍屬其「所有」之狀態並未變更；亦即土地增值稅課徵之客體，即土地之自然漲價利益於該各人係尚未具體實現；故我國現行法制，就共有土地之分割或合併，若各人分割或合併前後取得之土地價值均相等，並不認該分割或合併係課徵土地增值稅之時點，而是待該合併或分割後之土地移轉產生所有權之變動，而該土地自然漲價之利益具體實現時（實現之金額可能為零元），方為土地增值稅之核課。而此時核計土地增值稅漲價總數額之時點，因涵蓋土地分割或合併前，而可能發生據以計算漲價總數額期間之土地所有人（為其他共有人）非均為嗣後出售土地所有權人之外形，但此形式上之不一，乃前述法制運作下可能發生之情況，而基於前述共有土地分割及合併之特質，於此種情況下，因原則上就移轉土地所有權人實質上漲價總數額之評價即土地自然漲價之利益，並無影響；故於此種情形，仍以該有償移轉之原土地所有權人為該土地增值稅之納稅義務人，自與土地增值稅核課目的及租稅法定原則無違。經查，系爭以上訴人名義出售之系爭

應稅土地，原固為上訴人之配偶蘇麗香所有，惟其等係透過應有部分贈與上訴人，及共同取得其他免徵或不課徵土地增值稅之農地或公共設施保留地，再藉由共有物分割，由上訴人取得系爭出售之應稅土地全部一節，已如前述；故依前述共有物分割及合併之課稅規範，被上訴人以上訴人為納稅義務人對之課徵涵蓋共有土地分割前漲價總數額之土地增值稅，即無不合。至本件所發生應課徵之土地增值稅集中於分得應稅土地者，而分得不課徵或免徵土地增值稅土地之所有人雖再移轉，亦無土地增值稅負擔之似為不公平情況；惟將應稅土地及不課徵或免徵土地增值稅土地分別集中由一人取得，實乃上訴人進行本件租稅規避之手段，自不得因之否定前述核課方式之適法性及公平性。況依原審確定之事實，系爭應稅土地均是先由上訴人贈與其配偶蘇麗香，則依土地稅法第28條之2：「配偶相互贈與之土地，不課徵土地增值稅。但於再移轉第三人時，以該土地第一次贈與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。」之規定，則被上訴人以上訴人為納稅義務人，涵蓋共有物分割前據以計算本件之漲價總數額，亦屬有據。故上訴意旨執租稅法定原則為指摘，亦無可採。另原審並未執財政部93年8月11日台財稅字第09304539730號令作為本件論斷之依據，故上訴意旨據以指摘原判決違法，亦無可採。

（四）綜上所述，原審判決將訴願決定及原處分均予維持，而駁回上訴人在原審之訴，核與應適用之法規及判例、解釋，尚無違背。上訴論旨，指摘原判決違法，求為廢棄，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，依行政訴訟法第255條第1項、第98條第3項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 3 月 22 日

第一庭審判長法官 高 啟 燦

法官 黃 璽 君

法官 廖 宏 明

法官 楊 惠 欽

法官 林 樹 埔

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 96 年 3 月 22 日

書記官 張 雅 琴