解釋字號	釋字第173號
解釋公布院令	中華民國 71年03月05日
解釋爭點	共有土地分割無償移轉，取得價值增多者納增值稅之函釋違憲？
解釋文	土地為無償移轉者，土地增值稅之納稅義務人為取得所有權人，土地稅法第五條第一項第二款定有明文。共有土地之分割，共有人因分割所取得之土地價值，與依其應有部分所算得之價值較少而未受補償時，自屬無償移轉之一種，應向取得土地價值增多者，就其增多部分課徵土地增值稅。財政部(六七)台財稅第三四八九六號函，關於徵收土地增值稅之部分，與首開規定並無不符，亦難認為與憲法第十九條有所牴觸。 1
理由書	本件財政部(六七)臺財稅第三四八九六號函，係對於徐０夫六十七年五月二十三日請示之釋答，經該部分知所屬財稅機關，為行政法院七十年度判字第二二五號確定終局判決所適用，具有命令性質，聲請人聲請解釋，核與司法院大法官會議法第四條第一項第二款規定相符，應予受理，合先說明。 1 按土地為無償移轉者，土地增值稅之納稅義務人為取得所有權人，土地稅法第五條第一項第二款定有明文，同條第二項復規定，所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉，並非以遺贈及贈與為限，此觀其下列有「等方式之移轉」六字甚明。共有土地之分割，係各共有人以其應有部分相互移轉而取得分得部分之單獨所有權，共有人取得土地之價值超過其應有部分，而未對於取得土地價值少於其應有部分之共有人補償者，自屬無償移轉之一種，應向取得土地價值增多者就其增多部分課徵土地增值稅，以免土地之自然漲價，不能歸公。至平均地權條例施行細則第六十五條第一項：「共有土地分割者，分割後各共有人取得之土地價值，與依原持有比例所算得之價值相等時，免徵土地增值稅，但其價值不等時，應向取得之土地價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅」及土地稅法施行細則第四十二條第二項：「共有土地照原有持分比例計算所得之價值分割者，不徵土地增值稅。但不依原有持分比例計算所得之價值分割者，應向取得土地價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅」各規定，就取得土地價值減少而未受補償者言，與上開法律之規定不合，自難適用。財政 2

部(六七)臺財稅第三四八九六號函：「共有土地辦理分割後，各人取得之土地價值，按分割時之公告現值計算與依原持有比例所算得之價值不等，而彼此間又無補償之約定者，依照遺產及贈與稅法第五條第二款規定：『以顯著不相當之代價讓與財產、免除或承擔債務者，其差額部分』以贈與論，應依法課徵贈與稅，此時，取得土地價值增多者，為受贈人，應由稅捐稽徵機關就其增多部分，課徵土地增值稅。」其理由雖有未洽，但關於向無償移轉而取得所有權人徵收土地增值稅之部分，核與土地稅法第五條第一項第二款及同條第二項規定並無不符，自不受上開施行細則規定之影響，亦難認為與憲法第十九條有所牴觸。又共有土地因分割而移轉，其共有人所取得之土地價值與依其應有部分所算得之價值相等，如於分割時該土地有漲價情形，應否課徵土地增值稅，不在聲請解釋範圍內，無庸解釋，併予敘明。

大法官會議主席　院　長　黃少谷

大法官　林紀東　陳樸生　陳世榮　范馨香
翁岳生　李潤沂　蔣昌煒　梁恒昌
鄭玉波　涂懷瑩　姚瑞光　翟紹先
楊與齡

意見書、抄本等文件

不同意見書一　　大法官　姚瑞光

本件解釋關鍵之法律問題有三，一為無償移轉，二為租稅法律主義，三為例示規定，分論如左：

一、關於無償移轉關於共有物之分割，認為「乃各共有人以其應有部分相互移轉而取得分得部分之單獨所有權。.....一部分係自己所固有，一部分係受讓於他共有人。」不過係就一般共有物之分割，以想像方法所為學理上之說明而已，實際上各共有人僅有廢止共有關係，使應有部分特定化、具體化，變共有為單獨所有之意思，並無讓與或移轉應有部分之行為。因之：
（一）在分割共有遺產時，各共有人雖均有隱而不顯之應有部分（否則無從分割）但想像上亦無應有部分之相互移轉，民法第一千一百六十七條規定甚明，而各共有人仍然取得分得部分之單獨所有權。
（二）分割共有不動產，不問是否遺產，依土地登記規則第九十條第二項規定，均非辦理應有部分之移轉登記（如果實際上將應有部分移轉他人，依法應辦移轉登記），而係同時辦理分割登記及標示變更登記。
可見分割共有土地，實際上並無相互移轉應有部分之行為，不生「無償移轉」之問題。倘認分割共有土地而互無補償者，乃各共有人以其應有部分相互移轉之「無償移轉」，則不問分得（取得）部分價值，是否較依其應有部分比例算得之價值增多，祇須

分割當時之移轉現值超過原規定地價或前次移轉時申報之現值者，即應課徵土地增值稅，平均地權條例第三十六條、第三十七條、第三十八條、第三十九條，土地稅法第二十八條、第三十條、第三十一條、第三十二條規定甚明，多數意見通過之解釋文及解釋理由書，既不依上開法律解釋應否課徵土地增值稅，又不依土地稅減免規則第二十條第八款、第二十四條第二項、第二十七條解釋應否減免土地增值稅，逕自解釋為「應向取得土地價值增多者就其差額部分課徵土地增值稅。」於法殊嫌無據。
本席淺見認為：除法律明定就分割共有土地，應課徵土地增值稅，或在何種情形下（例如形式上係分割，實質上係買賣或贈與）應課徵土地增值稅外，不得以想像上有應有部分相互移轉為理由，課人民以納稅義務。

二、關於租稅法律主義
憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務」，是為租稅法律主義之明示，何謂法律，憲法第一百七十條有明確之解釋。租稅法律主義又以課稅要件法定主義為重心，故凡屬課稅要件之事項，如應課稅之行為、納稅義務人、課稅標準、稅率等，均應以法律為明確之規定，始與課稅要件法定主義之意旨相符。從而，規定應課稅之行為，如買賣、交換、贈與、分割等或納稅義務人，如所有權人、取得所有權人、承領人、出典人等，以及其他一切課稅要件事項，凡能列舉者，均應以法律為列舉規定，若因事項繁多，無法一一列舉，必須於列舉事項之末為概括規定時，該概括規定之文義，亦應極為明確，使人一經查閱，即可確知其應否負納稅之義務者始可，例如所得稅法第十一條第一項：「本法稱執行業務者，係指律師、會計師、建築師、技師、醫師、藥劑師、助產士、著作人、經紀人、代書人、工匠、表演人及其他以技藝自力營生者」，係因「執行業務者」之名目繁多，無法一一列舉，必須以「其他以技藝自力營生者」作概括規定，使一經查閱該項條文之人，即可確知凡以技藝自力營生者之所得，均在應申報繳納所得稅之列是。若以「等」字代替上開「其他以技藝自力營生者」，即生縱令查閱條文，亦無從確知除已列舉之執行業務者外，他如以算命、看相、擇日、堪輿（相地）為業者，是否亦為「執行業務者」之疑義。此觀行憲前由專家立法時期，不但課人民納稅義務之稅法條文，無於列舉事項之末使用「等」字之句式者（參閱土地法第一七六條、第一七八條、第一八二條），即民法（參閱第六九條、第七九三條）或民事訴訟法（參閱第四條、第十八條）條文，亦未見於列舉事項之末，有使用「等」字之先例，即可明瞭。故本席淺見認為：關於課人民納稅義務之法律條文，於列舉一事項或數事項之末，綴以「等」字，而由稅務主管機關以命令釋示，未經列舉之事項，係包括於「等」字之內，應與已列舉者同，亦負納稅之義務者，該部分之法律及命令，均已違背租稅法律主義而牴觸憲法。

三、關於例示規定
制定法律時，於條文內規定多數事項者，因事項繁多，無法一一列舉，乃列舉一事項或數事項為例，而於列舉事項之末，綴以概括全部事項之文句，前者謂之例示規定，後者謂之概括規定。從

而，（一）例示規定中列舉之事項，係從概括規定範圍內抽出，故概括規定之事項必與例示規定事項性質相類，（二）概括規定部分，必有能概括全部事項之文句，否則，即非概括規定。就上述所得稅法第十一條第一項言之，「律師、會計師、建築師、技師、醫師、藥劑師、助產士、著作人、經紀人、代書人、工匠、表演人」，係例示規定，「其他以技藝自力營生者」，係概括規定，例示規定中之任何一項，均屬於「以技藝自力營生者」之範圍，無性質不相類者在內，亦即「其他以技藝自力營生者」，係能概括全部事項之文句。茲查本件多數意見通過之解釋文及解釋理由書，其唯一理由係謂土地稅法第五條第二項後段「所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉」，係例示規定。殊不知該段之規定，除能明示無償移轉，係指遺贈方式之移轉及贈與方式之移轉外，並無必能概括全部事項之文句，依上所述，即非概括規定。該段條文所列舉之遺贈及贈與，自亦非例示規定。若謂該段條文中之「等」字為概括文句，其上之「遺贈及贈與」為例示規定，不過「想當然」之論而已。觀於：

（一）土地稅法第五條第二項前段，不厭其詳，將性質相同之買賣、交換（民法第三九八條明定準用買賣規定）、政府照價收買，一一列舉，而非僅舉買賣一項（如係例示規定，僅舉買賣一項為例即可）。

（二）同法第十條例示規定之末，係以「其他農用之土地」之方式為概括規定，非以「等」字之方式規定之，在同一土地稅法中，不可能第五條第二項之概括規定，以「等」字之方式表示，第十條之概括規定，則以「其他農用之土地」之方式表示。

（三）同為稅法之契稅條例第二條第二項，將應課徵契稅之行為，即不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割、因占有而取得所有權，一一列舉，不認分割之性質類似於贈與而不列舉。

（四）共有人分割共有土地，互無補償者，既非遺產及贈與稅法第四條第二項規定之贈與，亦非同法第五條各款所定之「以贈與論」，若係分割共有遺產之土地或訴由法院判決分割共有土地，均無移轉行為，不生「無償移轉」問題（註）。

（註）財政部（67）台財稅第三四八九六號函認為：共有人分割共有土地，分得之價值不等而無補償者，係遺產及贈與稅法第五條第二款所定之「以顯著不相當之代價讓與財產.....」，既係自相矛盾（既云並無補償，又謂有顯著不相當之代價)，又有將想像上應有部分之相互移轉，誤為實際上讓與（移轉）財產之不當情形。

（五）信託人基於信託關係，將土地移轉與受託人所有，使其便於處理受託事務，對該受託人應否依土地稅法第五條第二項後段之「等」字課徵土地增值稅，縱令查閱該項條文，亦屬無從確知。該「等」字部分之規定，有違課稅要件法定主義，至為顯然。

各情形，可知土地稅法第五條第二項所列之「買賣、交換、政府照價收買或徵收」暨「遺贈及贈與」，均非例示規定，依課稅要件法定主義，應屬列舉規定，在列舉規定之末綴以「等」字，顯非能使人一經查閱條文，即可確知分割共有土地，分得人應否負

納稅義務之概括規定。

茲依上列觀點，試擬解釋文及解釋理由書如左：

解釋文

人民有依法律納稅之義務，無依法律施行細則納稅之義務，尤無依稅務主管機關之命令納稅之義務。土地增值稅僅於土地為有償移轉、無償移轉及設定典權時徵收之，土地稅法第五條規定甚明。分割共有土地，各共有人按其應有部分受原物之分配，互無補償行為者，非土地稅法第五條第二項所列舉二種之無償移轉，不在應課徵土地增值稅之列。至同條項之「等」字，依課稅要件法定主義，顯非概括規定，不得依該「等」字，任意解釋為應課徵土地增值稅。有關課稅法律之施行細則規定，應向取得之土地價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅，係以法律施行細則使人民負納稅義務；土地稅主管機關函釋，認分得土地價值增多者為受贈人，應就其增多部分課徵土地增值稅，係逕以命令使人民負納稅義務，均違租稅法律主義，與憲法第十九條有所牴觸，各該施行細則之有關部分及函釋，應為無效。

解釋理由書

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。中央法規標準法第五條第二款規定，關於人民之權利、義務事項，應以法律定之。同法第六條規定，應以法律規定之事項，不得以命令定之。法律施行細則，乃期法律便於實行而訂定有關施行細節事項之規則，其性質為命令而非法律，人民無依該項非法律之法律施行細則納稅之義務，尤無依稅務主管機關之命令納稅之義務。土地增值稅僅於土地為有償移轉、無償移轉及設定典權時徵收之，土地稅法第五條規定甚明。分割共有土地，各共有人按其應有部分受原物之分配，互無補償行為者，不過為廢止土地之共有關係，使應有部分特定化、具體化，變為各人獨有而已，實際上並無相互移轉應有部分之行為，當非土地稅法第五條第二項所列舉二種之無償移轉，不在應課徵土地增值稅之列。至同條項之「等」字，意義欠明，範圍不定，依課稅要件法定主義，顯非能使人一經查閱，即可確知分割共有土地，分得人應否負繳納土地增值稅義務之概括規定，自不得依該「等」字，任意解釋為應課徵土地增值稅。平均地權條例施行細則第六十五條第一項，土地稅法施行細則第四十二條第二項分別規定，分割後各人所取得之土地價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅，係以法律施行細則使人民負納稅義務；土地稅主管機關之財政部（67）台財稅第三四八九六號函釋，認此種土地共有人間，互無補償之分割，依遺產及贈與稅法第五條第二款規定，分得土地價值增多者為受贈人，應就其增多部分課徵土地增值稅，係逕以行政命令使人民負納稅義務，均違租稅法律主義，與憲法第十九條有所牴觸，依同法第一百七十二條規定，各該施行細則之有關部分及函釋，應為無效。

不同意見書二　　大法官 陳世榮

解釋文
平均地權條例第三十六條第一項規定：「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。但因繼承而移轉者，不徵土地增值稅。」土地稅法第二十八條規定：「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。但各級政府出售之公有土地及因繼承而移轉之土地，不徵土地增值稅。」各該規定所謂土地所有權移轉，包括共有土地因分割而移轉在內，不問分割後各人取得之土地價值，與依原持有比例所算得之價值相等與否，均應向各人課徵土地增值稅，依法不在應免徵或應減免之列。惟平均地權條例施行細則第六十五條第一項，土地稅法施行細則第四十二條第二項分別規定，共有土地分割者，分割後各人取得之土地價值相等時，免徵土地增值稅，其價值不等時，僅向取得之土地價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅；財政部（67）台財稅第三四八九六號函釋（命令之一種），認各共有人彼此間未為補償時，取得之土地價值增多者為受贈人，僅向其就其增多部分課徵土地增值稅，對上開規定為補充說明，其免徵或減免土地增值稅，要非有法律根據，與憲法第十九條有所牴觸，各該施行細則之有關規定及函釋，應為無效。

解釋理由書
按憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」所謂依法律納稅，不僅租稅之種類、課稅之要件及徵收之程序，悉依據法律，即租稅全部或一部之免除，亦須依據法律始可，租稅全屬於立法事項，以法律為根據，雖租稅法之施行不妨以施行細則加以規定，其執行不妨由財政部加以釋示，但對於租稅法未規定事項則不得加以規定或為釋示，即施行細則或財政部釋示，祇限於不牴觸租稅法之範圍內，為其施行或執行，加以詳細之規定或釋示而已，若對於立法事項加以實質的補充，則在所不許，且構成違憲。
查首開平均地權條例第三十六條第一項及土地稅法第二十八條所謂土地所有權移轉，除因買賣、贈與、交換而移轉外，包括因分割而移轉在內（註一），關於分割共有物之效力，我國民法所採係移轉主義（或稱付與主義），而非宣示主義（或稱認定主義），各共有人因分割而成為單獨所有人，係由於彼此相互移轉、讓與部分權利所致，依民法第八百二十五條規定觀之，分割係與因買賣而移轉權利之情形相同（註二），絕非各人就其取得部分原始取得所有權，即使分割後各人取得之土地價值相等，要亦非無權利移轉，或無民法第八百二十五條之適用（註三）。茲以甲乙均等共有一地為例，圖示如左：

因此，共有土地因分割而移轉者，就其各人申報現值超過各取得部分土地原規定地價或前次移轉時申報現值之總數額部分視為買賣，分別向各人就其移轉、讓與部分權利課徵土地增值稅（註

四）。惟各人取得之土地價值不等時，若取得之土地價值增多者，對取得之土地價值減少者，未為補償，則增多部分為無償移轉，即依平均地權條例第三十七條但書規定，以前者為就其增多部分應徵土地增值稅之納稅義務人，應向前者一併課徵此部分土地增值稅，相對的，向後者不徵此部分土地增值稅。次舉例言之，甲乙均等共有一地二十坪，民國七十年度公告現值每坪新台幣（以下同）一萬八千元，兩人於民國六十九年買來，前次移轉時申報現值每坪一萬五千元，今分割後，

（一）各人取得之土地價值相等時

各人就其取得部分申報現值每坪一萬八千元（見平均地權條例施行細則六五條二項），超過前次移轉時申報現值，每坪三千元，應徵增值稅一千二百元（見平均地權條例四〇條一款），甲之應有部分1/2 即五坪移轉與乙取得部分，故應向甲課徵土地增值稅計六千元；乙之應有部分1/2 即五坪移轉與甲取得部分，故應向乙課徵土地增值稅計六千元。

（二）各人取得之土地價值不等時

1 取得之土地價值增多者，通常，對取得之土地價值減少者，為金錢補償（見民法八二四條三項），各按該管地政機關分算通知之地價（見平均地權條例施行細則二四條）申報現值，如前者取得部分地價每坪一萬九千元，後者取得部分地價則為每坪一萬七千元，各應徵土地增值稅前者取得部分每坪一千六百元，後者取得部分每坪八百元，前者之應有部分1/2 即五坪移轉與後者取得部分，故應向前者課徵土地增值稅計四千元；後者之應有部分1/2即五坪移轉與前者取得部分，故應向後者課徵土地增值稅計八千元。

2 如前者對後者未為補償，則前者，，除繳納上開土地增值稅四千元外，以後者之應有部分1/2 即五坪移轉與其取得部分，其增多每坪二千元計一萬元部分無償移轉者，亦為該增多部分應徵土地增值稅四千元之納稅義務人，即應向前者課徵土地增值稅計八千元，而向後者祇得課徵剩餘土地增值稅四千元。平均地權條例施行細則第六十五條第一項及土地稅法施行細則第四十二條第二項規定暨財政部函釋，均對上開（一）以無土地權利移轉免徵土地增值稅；對上開（二）1 、僅向取得之土地價值減少者就其減少部分課徵土地增值稅，減免其餘土地增值稅，並免徵對其餘人之土地增值稅；對上開（二）2 、僅向取得之土地價值增多者就其增多部分課徵土地增值稅，減免其餘土地增值稅，並免徵對其餘人之土地增值稅。但已如前述，共有土地因分割而移轉者，免徵或減免土地增值稅與否，係屬立法事項，平均地權條例及土地稅法或其他法律，既無明文規定，要非上開各該施行細則得加以規定，或財政部得為釋示，均違租稅法律主義之原則，與憲法第十九條有所牴觸，依同法第一百七十二條規定，各該施行細則之有關規定及函釋，應為無效。

註一：參照民國四十五年一月十九日台灣省政府報請行政院核定後公佈施行之實施都市平均地權條例台灣省施行細則第一一五條規定：「土地因買賣、贈與、交換、分割而移轉，其權利人及義務人匿不申請登記或逾期申請登記者，經查覺或被人舉發時，除應依法補辦登記並分別依照本條例第卅八條規定處罰外，其應納

之登記費及欠稅罰鍰等，應由現土地所有權人代為繳納。」
註二：參照姚瑞光先生著民法物權論一三四頁，黃右昌先生著民法物權詮解一九四頁，史尚寬先生著物權法論一五四頁。
註三：財政部 70.06.19 台財稅第三四九八六號函：說明：三、共有土地辦理分割時，如分割後各人取得之土地價值與分割前相等者，自無土地權利移轉云云，顯與民法第八百二十五條規定不符。
註四：參照上開實施都市平均地權條例台灣省施行細則第一〇六條規定：「土地所有權之移轉為絕賣者，其土地增值稅向出賣人徵收之。如為贈與者，其土地增值稅向承受人徵收之。如為交換、分割者，就其雙方申報地價超過各該土地之原申報地價之數額部分視為買賣。」
註五：契稅條例第二條第一項規定：「不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應購用公定契紙，申報繳納契稅。」其第十四條第一項規定免徵契稅之情形有五，並不包括共有不動產分割後各人取得之不動產價值相等者在內，則認分割後各人取得之不動產價值相等時亦有權利移轉（權利取得），即各人分得之不動產，除自己之應有部分外，並自他共有人取得其上所有應有部分。何以在開徵土地增值稅區域之土地，平均地權條例施行細則、土地稅法施行細則及財政部函釋則分別規定及釋示無權利移轉，免徵土地增值稅？要知，民法上所確立的概念之內容，不許任意加以變更，此在租稅法亦不例外。

相關法令

憲法第19條(36.01.01)　司法院大法官會議法第4條第1項第2款(47.07.21)

土地稅法第5條第1項第2款、第2項(68.07.25)

平均地權條例施行細則第65條第1項(104.06.22)

土地稅法施行細則第42條第2項(103.01.13)

遺產及贈與稅法第5條(70.06.19)　財政部（67）台財稅字第34896號函

相關文件

抄蘇 0 頴聲請書乙件

受文者：司法院

主 旨：聲請人等於具憲法上所保障之權利遭受不法侵害，經依法定程序提起行政訴訟，對於確定終局判決所適用之法律及命令牴觸憲法之疑義，謹依大法官會議法第四條第一項第二款聲請解釋惠復。

說 明：

一、緣聲請人等與楊吳 0 束等十人所共有座落彰化縣員林鎮〇〇段〇〇地號土地，經全體共有人協議分割為十三筆，聲請人等取得分割後同段〇〇、〇〇兩筆，於 67年 06 月 06 日取得土地所有權狀，至應如何繳納土地增值稅「案經彰化縣稅捐稽徵處函請省稅務局轉財政部67.02.15六七台財稅第三一〇一一號函釋『自平均地權條例公布施行後，關於共有土地分割不論共有土地一筆或多筆，應依同條例施行細則第六十五條規定辦理徵免土地增值稅』（行政法院 69 年裁字第一五八號裁定針對本案裁定亦持同一見解、詳見證據（二））彰化縣稅捐稽徵處據此向各共有物分割登記取得持分價值減少者課征並限 67 年 06 月 30 日繳納在案」（見證據（一）第一頁反面第六行以下）聲請人等為增多者，事隔年餘，即 68 年 09 月 17 日突接彰化縣稅捐處通知聲請人等繳納一八、九五九元土地增值稅，明顯違法，經依法提起行政訴訟，竟遭違法駁回。

二、關於行政法院七十年度判字第二二五號判決（見證據（三））適用法規顯有牴觸憲法第十九條規定者有下列四項：

（一）命令牴觸法律者無效。見司法院院解字第四〇一二號。原判決駁回理由所謂：「按共有土地辦理分割後，各人取得之土地價值按分割時之公告現值計算，與依原持有比例所算之價值不等，而彼此間又無補償之約定者，依照遺產及贈與稅法第五條第二款規定『以顯著不相當之代價讓與財產者，其差額部分以贈與論』，此時取得土地價值增多者為受贈人，應由稅捐稽征機關，就其增多部分課征土地增值稅，財政部 67.07.24 台財稅第三四八九六號函釋有案」云云。然此項財政部之解釋，僅為行政命令而已。而土地稅法施行細則第四十二條第二項及平均地權條例施行細則第六十五條，對共有土地分割者，均有特別規定：「共有土地分割者分割後各人所取得之土地價值，與依原持有比例所算得之價值相等時，免征土地增值稅。但其價值不等時，應向取得之土地價值減少者就其減少部分課征土地增值稅」，此項規定為法律，（委任立法）前述行政命令謂「應向增多者課征」與此項法律規定「應向減少者課征」明顯牴觸，原判決不適用現行有效法律及司法院院解字第四〇一二號解釋，而適用財政部之違法解釋，顯然違法。

（二）原判決駁回理由所謂：「原告等取得之土地價值較應有部

分增多，與土地稅法施行細則第四十二條第二項前段『共有土地照原有持分比例計算所得之價值分割者，不征土地增值稅』之規定並不相符。被告機關依上開法條及財政部之釋示，向原告等課征土地增值稅於法自無不合」云云。申請人提起行政訴訟主要理由，係引用現行土地稅法施行細則第四十二條第二項「後段」（即但書）規定「但不依原有持分比例計算所得之價值分割者，應向「取得土地價值減少者」就其減少部分課征土地增值稅」。今確定終局判決誤引用土地稅法施行細則第四十二條第二項「前段」為原告之訴駁回」理由，而置同法同條同項「後段」（但書）於不顧，張冠李戴，牛頭不對馬嘴，不無適用法規錯誤之違法。

（三）特別規定，應優先適用。原判決駁回理由所引用「依照遺產及贈與稅法第五條第二款規定「以顯著不相當之代價讓與財產，其差額部分以贈與論」。土地稅法第五條第一項第二款規定「土地為無償移轉者，納稅義務人為取得所有權之人」。平均地權條例第三十七條但書亦有相同規定」云云。上述均係贈與稅納稅之規定。但本件為共有土地之分割，土地稅法施行細則第四十二條第二項及平均地權條例施行細則第六十五條，均針對「共有土地分割者」之納稅有特別規定：「共有土地分割者，但其價值不等時，應向取得之土地價值減少者」就其減少部分課征」。原判決不適用此優先特別法，而採用有關贈與規定之法律，駁回原告之訴，其適用法規顯有錯誤。

（四）原判決引用土地稅法第五條第一項第二款規定：「土地為無償移轉者為．．」云云。所稱「無償移轉」依同法同條第二項規定「指遺贈及贈與等方式之移轉」。同法同條規定納稅義務人，有「有償」「無償」之分，贈與須辦土地所有權移轉登記，共有土地分割僅辦土地所有權標示變更登記而已，二者法律關係完全不同。本件聲請人係依照應有持分面積分割，分割後所取得土地完全屬於聲請人自己之權利範圍，絕非贈與。原判決駁回理由誤認共有土地分割為贈與，依法無據。況土地稅法施行細刖第四十二條第二項及平均地權條例施行細則第六十五條對於共有土地分割並無「有償」、「無償」之分。且專就共有土地分割應否課征土地增值稅及向何人課征明文規定，前開法律係強制規定，即不問其減少原因為何？應就其減少部分課征。此項規定除經修改或經大法官會議解釋外，政府及民眾均應受其拘束，顯然不容財政部或法院任意曲解。

三、先賢有云：勿以善小而不為，勿以惡小而為之，本件所爭非為區區萬餘元稅款，乃為求是非、爭守法。

證 據：

（一）台灣省政府再訴願決定書（案號（68）訴 13 字第九六六六號)

（二）行政法院六十九年裁字第一五八裁定。

（三）行政法院七十年度判字第二二五號判決(以上均影本)