

分割共有土地中之土地增值稅規避

評 112 年度上字第 701 號判決

目錄

一、前言.....	2
二、案例事實	2
三、本案爭點	2
四、法院判決	3
五、學說見解	8
六、結論	10

一、前言¹

按我國憲法 143 條 3 項²之規定，土地交易所得中因自然漲價者，應課徵土地增值稅，其課徵客體僅包含土地，可參見土地稅法 28 條，其特徵為徵收真正客體為土地漲價後之總數額，與本質上係土地交易所得稅，然若利用土地分割方式，實為移轉土地，則是否將不符實質課稅原則，而該當稅捐規避行為茲有疑問。

二、案例事實

本件個案，當事人間就土地增值稅事件，針對該核定處分，原告已提起複查、訴願，均遭機關駁回，原告不服稽徵機關原核定、復查、訴願決定，故提起行政訴訟，合先敘明。

甲乙丙三人係分別共有 A 地，乙則單獨所有 B 地，乙與甲丙簽訂贈與契約，乙將 B 地之百分之一之應有部分，分別各自贈與甲丙兩人，並於同日向稽徵機關申報土地移轉現值，經核課土地增值稅約 20000 元。嗣後，三人將 B 地分割為 B1、B2 兩部分，並於同年將 B1、B2 與 A 地辦理共有物分割，甲單獨取得 B1，丙則單獨取得 B2，A 地部分三人各取得不同之應有部分比例數量。

經計算 3 人分割前、後應有部分價值增減情形，均在公告土地現值 1 平方公尺單價 6,200 元以下，依土地稅法施行細則第 42 條第 2 項規定及財政部函令免徵土地增值稅及免申報土地移轉現值。

嗣國稅決查得 3 人藉由贈與小面積土地創設共有關係，再辦理共有物分割，行實質交換移轉土地所有權之實，與常規交換土地經濟效果相同，乃依稅捐稽徵法、土地稅法等規定，核定按一般用地稅率補徵應納之土地增值稅額。

三、本案爭點

(一) 本案共有土地（B 地）分割移轉，可否認定為稅捐規避行為，而

¹ 黃源浩（2022）租稅法，第二版，頁 646-648

² 憲法 143 條 3 項：「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。」

予以調整補稅？

- (二) 若本案某甲移轉其農業用地（A 地），可否主張農業用地移轉免徵土地增值稅？

四、 法院判決

- (一) 高雄高等行政法院判決³

1. 爭點（一）部分

- (1). 甲乙丙 3 人雖主張為家產分配，然如上所述⁴，系爭 B 地非 3 人之共有家產，其並無合理之經濟上使用動機或特殊因素致須如此迂迴移轉土地，是原告 3 人於短時間內以「贈與」、「形成共有關係」、「共有物分割」之程序，以達成系爭分割後 B1、B2 號土地分別歸屬於某甲及某丙 2 人所有之目的，顯係因某乙如直接移轉系爭分割後土地予某甲及某丙 2 人並交換該人於系爭 A 土地之應有部分，無法免徵土地增值稅。
- (2). 故 3 人藉由贈與移轉系爭土地小部分應有部分，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，以達到規避繳納土地增值稅之目的，經濟實質上當已具備土地移轉之課稅構成要件。

2. 爭點（二）部分

³ 109 年度訴字第 322 號

⁴ 『所謂家產制度中之「家」，應指實際共同生活團體而言，即所謂「同居共財、同居共爨」，家中所有人均仰賴家產收益生活，其個人所得亦均歸入家產中，家產由家中尊長統一支配管理；惟原告 3 人業已分戶獨立生活，難認存在同財共居關係。再者，臺灣社會自清朝以降，雖有所謂家產制度，但於民法施行（即 18 年 10 月 10 日）後已不復使用。』

- (1). 依土地稅法第 5 條⁵、第 28 條前段⁶及第 31 條第 1 項第 1 款⁷規定可知，土地交換係屬有償移轉，應按土地漲價總數額，課徵土地增值稅。原告 3 人間相互移轉 A 地之應有部分及分割後 B1、B2 地時既已享有自然漲價利益，依實質課稅原則，自應改按交換行為當下已享有土地自然漲價利益。合於應課徵土地增值稅之要件甚明，自應以其為土地增值稅之納稅義務人，與土地是否移轉第 3 人無涉。
- (2). 原告 3 人雖未於交換土地並申報土地移轉現值時或於繳納期間屆滿前，檢具 A 地農業使用證明書提出不課徵土地增值稅之申請，然係該土地因上開分割共有物結果，依土地稅法施行細則第 42 條第 2 項及財政部 92 年 1 月 14 日令⁸，並無須繳納土地增值稅及免申報土地移轉現值。故雖未及時申請不課徵土地增值稅，然於 3 人實質上屬交換土地而重新核定土地增值稅之既，即應准其於

⁵ 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。
- 二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。
- 三、土地設定典權者，為出典人。

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；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」

⁶ 第 28 條：「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。」

⁷ 第 31 條 1 項 1 款：「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款後之餘額，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。」

⁸ 財政部 92/1/14《台財稅字第 0910456670 號令》「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一平方公尺單價以下，依規定得免申報移轉現值之案件，准免依土地稅法第五十一條第一項規定辦理查欠，得逕向地政機關辦理登記。」

重新認定時補提資料申請之。

(二) 最高法院判決⁹

1. 爭點（一）部分（同原審 109 年度訴字第 322 號判決）

甲乙丙三人間於短時間內刻意創設共有型態，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，俾為規避繳納土地增值稅，乃原審依法確定之事實。

2. 爭點（二）部分

(1). 按土地稅法第 39 條之 3 第 2 項¹⁰規定，其已明定未遵期申請之法律效果為「不得申請不課徵土地增值稅」，是得享有該不課徵土地增值稅權利之人，如未於收到稽徵機關通知之次日起 30 日內提出申請，即喪失「得申請不課徵土地增值稅」之請求權¹¹。

(2). 土地稅法第 39 條之 2 第 1 項所稱之「不課徵土地增值稅」，係有別於該條項修正前所規範因「合於該條項所定免稅要件，當然發生免稅效果」之「免徵」土地增值稅；即「不課徵土地增值稅」僅是就該次移轉原應課徵之土地增值稅暫時不予課徵。

(3). 撤銷訴訟之目的在於撤銷行政機關之違法行政處分，藉以排除其對人民之權利或法律上之利益所造成之損害，行政法院僅係事後審查行政處分之適法性，**以處分時為基準**，並不自為行政處分，亦不代替行政機關為處分。

(4). 又租稅債務係因實現法定之租稅構成要件而成立，乃於**稅捐要件合致時即已發生稅捐債務**，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分者，原則上均應為稅捐要件合致時即所謂「**行為時**」

⁹ 111 年度上字第 256 號判決

¹⁰ 第 39 條之 3 第 2 項：「農業用地移轉，其屬無須申報土地移轉現值者，主管稽徵機關應通知權利人及義務人，其屬權利人單獨申報土地移轉現值者，應通知義務人，如合於前條第一項規定不課徵土地增值稅之要件者，權利人或義務人應於收到通知之次日起三十日內提出申請，逾期不得申請不課徵土地增值稅。」

¹¹ 102 年度判字第 599 號判決意旨

作為判斷稅捐稽徵機關認定事實及法令適用有無錯誤之基準時點。是作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，權利人及義務人未於申報土地移轉現值時，於土地現值申報書註明農業用地字樣提出申請不課徵土地增值稅，而係於稽徵機關為核課處分後，始為申請者，縱未逾上述申請期間，亦不影響原已合法成立之課稅處分。

- (5). 原判決卻以 A 地係作農業使用，因甲乙丙 3 人就上開分割共有物結果，依土地稅法施行細則第 42 條第 2 項¹²及財政部 92 年 1 月 14 日令，並無須繳納土地增值稅及免申報土地移轉現值，故未及時申請不課徵土地增值稅，今經上訴人以被上訴人實質上屬交換土地而重新核定土地增值稅，即應准其於重新認定時補提資料申請之，方符合公平等語為由，逕謂就 A 地核定補徵上開土地增值稅有誤，應予撤銷等語，非惟有代上訴人為核准被上訴人之申請之嫌，且非以上訴人作成系爭課稅處分之事實狀態判斷上訴人為該處分合法性之基準時，顯有違誤。

(三) 更一審判決¹³

1. 爭點（一）部分（同原審 109 年度訴字第 322 號判決）
2. 爭點（二）部分
 - (1). 土地稅法第 39 條之 3 第 2 項¹⁴所規定之由權利人單獨申報，常見情況例如法院判決、和解或調解而取得土地所有權；無須申報土地移轉現值之案件，諸如此類情形，是因為程序上土地所有權人無法依規定主動提出申請，故規定稽徵機關應主動通知土地所有權人。
 - (2). 甲乙丙三人仍得於法定期間內「主動」檢具農地農用證明文件以為辦理，復因本件係得申請不課徵之類型，與

¹² 第 42 條第 2 項：「分別共有土地分割後，各人所取得之土地價值與其分割前應有部分價值相等者，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。」

¹³ 112 年度訴更一字第 3 號判決

¹⁴ 同註 10

上開「無須申報土地增值稅」類型有別，於此自無法比附援引。

(四) 最高行政法院判決¹⁵

1. 爭點（一）部分（同原審 109 年度訴字第 322 號判決）
2. 爭點（二）部分
 - (1). 農業用地移轉與自然人，原則上應按其土地漲價總數額，於土地所有權移轉時徵收土地增值稅。惟其權利人及義務人於申報土地移轉現值時，得於土地現值申報書註明農業用地字樣申請不課徵土地增值稅；其未註明者，得於土地增值稅繳納期間屆滿前補行申請。而其移轉屬無須申報土地移轉現值者，則以權利人或義務人收到主管稽徵機關得為申請不課徵土地增值稅之通知次日起 30 日內，提出不課徵土地增值稅之申請，逾期不得申請不予課徵。（土地稅法 39 條之 3 第 2 項）
 - (2). 鑑於農業用地移轉，是否課徵土地增值稅，買賣雙方之權益係互相衝突。即課徵土地增值稅，增加本次出售土地人之稅負；不課徵土地增值稅，承受人再移轉時之土地增值稅負擔增加（因為其前次移轉現值並非依本次買賣時之土地公告現值），乃於第 39 條之 3 明定申請不課徵土地增值稅之程序。準此，土地稅法第 39 條之 2 第 1 項所稱之「不課徵土地增值稅」僅是就該次移轉原應課徵之土地增值稅暫時不予課徵。而是否行使「不課徵」土地增值稅之請求權，需由得享有該不課徵權利之人，依相關法令規定，以向主管稽徵機關提出申請之方式為之。
 - (3). 另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，故土地稅法施行細則第 42 條第

¹⁵ 112 年度上字第 701 號判決

2 項規定只就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，而予課徵土地增值稅。

- (4). 經稽徵機關認定屬租稅規避而以原處分通知其繳納土地增值稅款後，上訴人仍得於法定期間內「主動」檢具農地農用證明文件以為辦理，復因本件上訴人得申請不課徵之類型，與「無須申報土地增值稅」類型有別，於此自無法比附援引等得心證之理由甚詳。

五、 學說見解

(一) 爭點（一）部分¹⁶

1. 依土地稅法第 5 條¹⁷規定與土地稅法施行細則第 42 條第 1 項¹⁸規定土地交換，應課徵地增值稅，並應向讓與土地之原土地所有權人徵收土地增值稅。
2. 本件某乙持有之住宅區土地，如按照一般交易常規，直接與某甲及某丙之農業區土地交換，則應課徵土地增值稅。
3. 在共有土地分割之情形，各個共有人各人所取得之土地價值，與其分割前應有部分價值相等者，實質上係取回其持有之土地，並無交易移轉而實現土地漲價利益之行為，故應免徵土地增值稅。
4. 在所有權人間欠缺合理正當理由或商業目的，而刻意創設共有型態，再利用共有物分割之法律形式、名義及外觀，規避交換土地之土地增值稅之課稅要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，亦即達成與交換土地（交易常規）之相

¹⁶ 陳清秀，《稅捐規避行為之調整與納稅者權利之保障－評析高雄高等行政法院 109 年度訴字第 322 號判決》植根雜誌第 39 卷第 10 期，2023 年 10 月，頁 361-366

¹⁷ 同註 5

¹⁸ 第 42 條第 1 項：「土地交換，應分別向原土地所有權人徵收土地增值稅。」

當之經濟效果，是為租稅規避之行為¹⁹²⁰。

(二) 爭點（二）部分

1. 學說一²¹²²

(1). 從正當法律程序保障而言，原本核定免稅依據既然變更，而於嗣後調整為應課稅移轉之交換互易之法律關係，則參照釋字第 385 號解釋²³本於「權利及義務不得割裂適用」之衡平原則，此項調整應「整體適用」交換移轉之法律規定，由於系爭 A 地屬於農業用地，依據土地稅法第 39 條之 2 第 1 項²⁴規定，農業用地應得申請免徵土地增值稅，故應一併適用之。故稽徵機關在調整補稅過程中，應就有利及不利納稅者之規範，均一體適用。

2. 學說二²⁵

¹⁹ 財政部 93/08/11《台財稅字第 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，取巧安排形成共有關係，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。」

²⁰ 行為時稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項、第 6 項：「（第 3 項）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，為租稅規避。（第 6 項）稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第 2 項或第 3 項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。」（其後於 106.12.28 納保法第 7 條第 1 至 6 項亦有相同意旨）

²¹ 陳清秀，《稅捐規避行為之調整與納稅者權利之保障－評析高雄高等行政法院 109 年度訴字第 322 號判決》植根雜誌第 39 卷第 10 期，2023 年 10 月，頁 361-366

²² 陳清秀，《稅法與私法秩序統一性原則之適用－以多數共有人出售共有農地移轉不課徵土地增值稅為例》植根雜誌第 38 卷第 5 期，2022 年 5 月，頁 195-200

²³ 釋字 385 號解釋：「課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用」

²⁴ 土地稅法第 39 條之 2 第 1 項：「作業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」

²⁵ 陳立夫《農業用地之土地增值稅》月旦實務選評第 3 卷第 7 期，2023 年 7 月，頁 81-95

- (1). 所謂「農業用地」，雖土地稅法第 10 條第 1 項對於農業用地明定其定義（亦即，非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內，依法供農業用途使用之土地），但同法所規定得申請「不課徵土地增值稅農業用地」之概念意涵與之有別，僅側重於公法管制上之土地類別。
- (2). 因作農業使用之農業用地不課徵土地增值稅，僅是就該次土地移轉原應課徵之土地增值稅暫時不予課徵（亦即租稅課徵之遞延），但其影響該次土地移轉之權利人或義務人之權益，故是否遞延土地增值稅之課徵，自以由雙方合意以申請之方式行之為宜。
- (3). 是就該土地移轉未經稽徵機關依申請為『准不課徵土地增值稅』之處分前，稽徵機關原所為課徵土地增值稅之處分，即難謂有因得不課徵土地增值稅而課徵之適用法令錯誤情事。因此，納稅義務人擬適用作農業使用之農業用地不課徵土地增值稅，無論其未向稽徵機關申請，或經申請被否准確定，稽徵機關仍予以依一般用地稅率核課土地增值稅，乃正確適用法令之結果²⁶。

六、 結論

（一） 爭點（一）部分

1. 按土地增值稅係行為人買賣土地時，因土地價格上漲，其自然上漲之溢價應使全體國民擁有，而需課徵稅負。
2. 查本案中，無論是法院見解或是學說見解，均肯認利用贈與極少數應有部分，而於分割後將其土地歸屬於被贈與者，本質上實乃為移轉不動產，係以利用土地分割之方式規避稅捐，為符實質課稅原則，仍應課予土地增值稅。

（二） 爭點（二）部分

1. 現行土地法制基於若干法律政策之施行，對於特定土地之移轉，在移轉後仍續行維持原本使用目的之前提下，免除土地爭增值稅之課徵，我國土地稅法 39 條之 2 第 1 項係即規定

²⁶ 參最高法院 110 年度上字第 703 號判決

農業用地移轉自然人者²⁷，倘若維持農用，則不課徵土地增值稅。然此免除規定非機關職權為之，而係所有權人應自行向機關申請之²⁸。

2. 故本案中，甲乙丙三人於分割 A 地時，即知其有申請之權利，卻不為之，本文認為，基於權利失效原則，甲乙丙係為特定目的規避稅捐，自不得在事後又再行主張應有免稅申請之適用，故認最高法院 111 年度上字第 256 號判決之見解可採。

²⁷ 可併此敘明者，係若法人藉由自然人登記名義登記為農地所有人，在我國實務易被認定為稅捐規避行為，參財政部 90/1/30《台財稅字第 0900450181 號令》「如經查係非屬自然人之第三人利用自然人名義取得農業用地，則屬脫法行為，依實質課稅原則，應無上揭規定之適用。故 89 年 1 月 28 日以後申請依修正土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅之農地移轉案件，如經查明有非屬自然人之第三人利用自然人名義取得農業用地之情事，應依有關規定補徵原不課徵土地增值稅之稅額，並就個案審酌當事人有無信賴保護原則之適用。」

²⁸ 黃源浩（2022）租稅法，第二版，頁 653-655