

01 最高行政法院判決

02 111年度上字第256號

03 上訴人 高雄市稅捐稽徵處

04 代表人 蔡麗惠

05 訴訟代理人 余淑媛（兼送達代收人）

06 被上訴人 劉蒼明

07 上列當事人間土地增值稅事件，上訴人對於中華民國111年1月19  
08 日高雄高等行政法院109年度訴字第322號判決，提起上訴，本院  
09 判決如下：

10 主文

11 原判決廢棄，發回高雄高等行政法院。

12 理由

13 一、本件行政訴訟上訴後，上訴人代表人由黃惠玲變更為蔡麗  
14 惠，茲經繼任者於民國112年1月30日具狀承受訴訟，核無不合，  
15 應予准許，先此敘明。

16 二、緣被上訴人與原審原告劉國樑、劉耀聖（下逕稱其姓名）原  
17 分別共有高雄市岡山區和平段549地號土地（下稱549地號土  
18 地），應有部分各為3分之1，該土地使用分區為農業區，面  
19 積3,413.05平方公尺。另劉國樑原單獨所有同區大德段104  
20 地號土地（下稱104地號土地），該土地使用分區為住宅區，面  
21 積397.73平方公尺，經劉國樑於106年8月30日將104  
22 地號土地應有部分各100分之1分別贈與被上訴人、劉耀聖形  
23 成共有關係。嗣104地號土地於107年11月13日分割為104、1  
24 04-1地號土地（下稱分割後104、104-1地號土地），面積分  
25 別為184.86平方公尺、212.87平方公尺；分割後104、104-1  
26 地號土地復於同年月14日與549地號土地合併辦理共有物分  
27 割，由被上訴人單獨取得分割後104地號土地，劉耀聖單獨  
28 取得分割後104-1地號土地，549地號土地則由被上訴人取得  
29 應有部分100,000分之11,963、劉國樑取得應有部分100,000  
30 分之79,383、劉耀聖取得應有部分100,000分之8,654。嗣上  
31 訴人所屬岡山分處（下稱岡山分處）查得被上訴人與劉國

01 樑、劉耀聖藉由贈與小面積土地創設共有關係，再辦理共有  
02 物分割，行實質交換移轉土地所有權之實，與常規交換土地  
03 經濟效果相同，乃依稅捐稽徵法、土地稅法等規定，以108  
04 年9月16日高市稽岡增字第1088569298號函核定按一般用地  
05 稅率補徵應納之土地增值稅額為被上訴人新臺幣（下同）1,  
06 332,188元、劉國樑1,131,467元，而劉耀聖則係於106年4月  
07 11日因繼承取得549地號土地，故為0元。其等不服，申經復  
08 查、訴願均遭駁回，乃循序提起行政訴訟，求為判決撤銷訴  
09 賀決定、復查決定及原核定處分。經原判決將訴願決定、復  
10 查決定及原核定處分關於被上訴人移轉549地號土地應有部  
11 分100,000分之21,370予劉國樑之土地增值稅1,332,188元部  
12 分均撤銷，並駁回其餘之訴。上訴人遂就原判決不利其之部  
13 分，提起本件上訴（劉國樑、劉耀聖敗訴部分未據其等上  
14 訴，已告確定）。

15 三、被上訴人起訴之主張及上訴人在原審的答辯，均引用原判決  
16 所載。

17 四、原判決為上訴人部分敗訴之判決，其理由略以：

18 (一)、被上訴人與劉國樑、劉耀聖原僅共有549地號土地，嗣藉由  
19 贈與及分割形成共同持有系爭分割後104及104-1地號土地，  
20 再經由分割共有物，而由被上訴人單獨取得分割後104地號  
21 土地，劉耀聖單獨取得分割後104-1地號土地，及3人維持原  
22 共有549地號土地，僅應有部分比例變更，且因安排分割前  
23 後總現值增減均在各筆土地公告現值1平方公尺單價以下，  
24 依法規得免申報移轉現值，故無須繳納土地增值稅而逕向地  
25 政機關辦理登記。被上訴人與劉國樑、劉耀聖間並無合理之  
26 經濟上使用動機或特殊因素致須如此迂迴移轉土地，是被上  
27 訴人與劉國樑、劉耀聖間於短時間內以「贈與」、「形成共  
28 有關係」、「共有物分割」之程序，以達成系爭分割後10  
29 4、104-1地號土地分別歸屬於被上訴人及劉耀聖2人所有之  
30 目的，顯係因劉國樑如直接移轉系爭分割後104、104-1地號  
31 土地予被上訴人及劉耀聖2人並交換該2人於549地號土地之

應有部分，無法免徵土地增值稅。故被上訴人與劉國樑、劉耀聖藉由贈與移轉系爭104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。從而，上訴人審認被上訴人與劉國樑、劉耀聖藉由創造共有關係及分割共有物方式相互移轉549地號土地之應有部分及分割後104、104-1地號土地，實際上為交換土地之有償移轉，尚無違誤。依土地稅法第5條、第28條前段及第31條第1項第1款規定可知，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，被上訴人與劉國樑、劉耀聖間相互移轉549地號土地之應有部分及分割後104、104-1地號土地時既已享有自然漲價利益，上訴人依實質課稅原則，自應改按交換行為當下已享有土地自然漲價利益之被上訴人與劉國樑、劉耀聖為土地增值稅之納稅義務人，課徵土地增值稅。上訴人依法以劉國樑於107年11月14日移轉時之土地公告現值（104地號：25,000元；104-1地號：25,000元），按一般用地稅率計算補徵土地增值稅1,131,467元，並無違誤；移轉549地號土地部分，劉耀聖因106年4月11日繼承取得549地號土地，故補徵稅額為0元。

(二)、549地號土地部分於63年3月6日即為農業區、部分於95年8月28日由道路用地變更為農業區，故其合於土地稅法第10條第1項所稱農業用地，於分割前後均維持同一使用狀態。參以被上訴人與劉國樑、劉耀聖所提作農業使用之證明書，雖係高雄市○○區公所於108年10月17日所核發，但其認可549地號土地為作農業使用之農業用地。被上訴人與劉國樑、劉耀聖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549地號土地農業使用證明書提出不課徵土地增值稅之申請，然係該土地因分割共有物結果，經計算被上訴人與劉國樑、劉耀聖分割前、後應有部分價值增減情形，劉國樑增加143.5元、劉蒼明減少89.5元、劉耀聖減少54元，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項及財政部92年1月14日台財稅字第0910456670號令釋（下稱財政部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。是上訴人就549地號土地核定補徵被上訴人土地增值稅1,332,188元，即有違誤等詞，茲為其論據。

五、上訴理由略謂：549地號土地之使用分區為農業區，其於107年11月14日與系爭分割後104、104-1地號土地辦理共有物分割時，依土地稅法施行細則第42條第2項規定及財政部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，故分割移轉當下固未能慮及申請農用證明書以適用不課徵土地增值稅。然岡山分處事後於108年9月16日就被上訴人移轉549地號土地核定補徵土地增值稅1,332,188元，其隨文所檢送繳款書之繳納期間載明：自108年9月21日起至108年10月20日止，於此即得依土地稅法第39條之3第1項規定，於該繳納期間屆滿前檢具農用證明書向上訴人申請不課徵土地增值稅，惟被上訴人於接獲岡山分處所寄發之繳款書後，雖於108年10月17日取得岡山區公所核發之農用證明書，但卻未依規定於補徵土地增值稅108年10月20日之繳納期間屆滿前，由權利人（劉國樑）及義務人（被上訴人）共同提出申請並檢具農用證明書，遲至108年12月26日始以申請書向上訴人詢問549地號土地是否符合不課徵土地增值稅之要件，顯已逾本案補徵土地增值稅108年10月20日繳納期間，核與土地稅法第39條之3第1項規定要件不合，原判決有判決不適用法規之違法等語。

六、本院查：

(一)、按土地稅法第5條第1項第1款、第2項規定：「（第1項）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。（第2項）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。」第28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。……」第31條第1項第1款規定：「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。」第39條之2規定：「（第1項）作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。……（第4項）作農業使用之農業用地，於本法中華民國89年1月6日修正施行後第一次移轉，或依第一項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。（第5項）本法中華民國89年1月6日修正施行後，曾經課徵土地增值稅之農業用地再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該土地最近一次課徵土地增值稅時核定之申報移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅……。」第39條之3規定：「（第1項）依前條第1項規定申請不課徵土地增值稅者，應由權利人及義務人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；其未註明者，得於土地增值稅繳納期間屆滿前補行申請，逾期不得申請不課徵土地增值稅。但依規定得由權利人單獨申報土地移轉現值者，該權利人得單獨提出申請。（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1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30日內提出申請，逾期不得申請不課徵土地增值稅。」可知，作農業使用之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（例如法院拍賣之土地案件），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。

(二)、上開土地稅法第39條之2第1項於89年1月26日修正公布前原規定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」惟考量89年1月26日修正公布之土地法，就農地已開放自由買賣，則農地之流通性已與一般土地無差異，其所有權移轉所獲土地漲價利益，已無免徵土地增值稅之必要，故將本條項原關於「免徵土地增值稅」之規範，修正為「得申請不課徵土地增值稅」。又鑑於農業用地移轉，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」，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。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。至其中屬土地稅法第39條之3第2項規定之情形者，因該條項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（本院102年度判字第599號判決意旨參照）。

(三)、復按行政訴訟法第4條第1項規定：「人民因中央或地方行政機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾3個月不為決定，或延長訴願決定期間逾2個月不為決定者，得向行政法院提起撤銷訴訟。」準此，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，並不自為行政處分，亦不代替行政機關為處分。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」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；僅於稽徵機關核准其不課徵之申請後，稽徵機關基於原核課處分所依據之事實事後發生變更，得依行政程序法第122條規定，依職權廢止原合法課稅處分之間題，而非構成原課稅處分自始違法之撤銷事由。行政法院亦不得有違司法權與行政權係屬分立之原則，逕自代替稽徵機關作成准予不課徵土地增值稅之處分。

(四)、查土地稅法施行細則第42條第1項、第2項、第5項規定：「（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。（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。……（第5項）前3項土地價值之計算，以共有土地分割或土地合併時之公告土地現值為準。」又「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……得逕向地政機關辦理登記。」且經財政部92年1月14日令釋在案。查原審業依調查證據之辯論結果，論明：被上訴人與劉國樑、劉耀聖原僅共有549地號土地，嗣藉由贈與及分割形成共同持有系爭分割後104及104-1地號土地，再經由分割共有物，而由被上訴人單獨取得分割後104地號土地，劉耀聖單獨取得分割後104-1地號土地，及3人維持原共有549地號土地，僅應有部分比例變更；其等實質從事互換土地，為交換土地之有償移轉，惟因形式上安排分割前後總現值增減均在各筆土地公告現值1平方公尺單價以下，依上述法令而免申報移轉現值，被上訴人於相互交換549地號土地之應有部分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等得心證之理由，核與卷內事證並無不符，並無違背論理法則或經驗法則，亦無判決不適用法規或適用不當、不備理由等違背法令情事，於法自無不合。是上訴人作成系爭課稅處分自係適法有據。

(五)、再查，被上訴人與劉國樑、劉耀聖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549地號土地農業使用證明書提出不課徵土地增值稅之申請等情，乃原審所確定之事實。原判決卻以549地號土地係作農業使用，因被上訴人與劉國樑、劉耀聖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，逕謂上訴人就549地號土地核定補徵被上訴人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。又觀之被上訴人與劉國樑、劉耀聖於000年00月00

01 日出具之申請書載明：「……有關檢附高雄市○○區公所10  
02 8年10月17日核發岡山區和平段549地號土地之農用證明  
03 書……是否符合土地稅法第39條之3第2項不課徵土地增值稅  
04 之要件？懇請鈞處詳審，請鑒核。」（見原處分卷第232  
05 頁），經復查決定書敘及：「……另申請人於000年00月00  
06 日以申請書主張『高雄市○○區公所108年10月17日核發岡  
07 山區和平段549地號土地之農用證明書，因該證明書核發時  
08 間係在土地增值稅繳納期間內，是否符核土地稅法第39條之  
09 3第2項不課徵土地增值稅之要件？懇請鈞處詳審。』乙節，  
10 按土地稅法第39條之2規定（即農業發展條例第37條第1項規  
11 定）申請不課徵土地增值稅，應以移轉時，該農業用地確作  
12 農業使用為要件。……查和平段549地號等3筆土地辦理共有  
13 物分割之時間為107年11月14日，尚難依申請人所檢附108年  
14 10月17日核發之農業用地作農業使用證明書，據以認定和平  
15 段549地號土地於移轉時（即107年11月14日）確作農業使  
16 用，故無法依據土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增  
17 值稅。申請人上開主張，並不可採。……」（見原處分卷第  
18 263頁）；嗣被上訴人於提起訴願時，訴願書載明：「……  
19 本案和平段549地號土地得適用不課徵土地增值稅：查  
20 『……』為土地稅法第39條之3第2項之規定，本案共有土地  
21 分割前、後各共有人持有總現值增減額皆小於土地公告現值  
22 1平方公尺之單價，屬於無須申報土地移轉現值者，原處分  
23 機關應通知義務人於30日內提出不課徵土地增值稅之申請，  
24 而此農業用地證明文件應可比照法院拍賣之農地應由權利人  
25 或義務人於規定期限申請不課徵……，惟原處分機關未通知  
26 訴願人提出不課徵土地增值稅之申請，而訴願人已提出岡山  
27 區公所於108年10月17日核發岡山區和平段549地號土地之農  
28 用證明書，當符合不課徵土地增值稅之條件，無須繳納土地  
29 增值稅。……」（見訴願卷第72頁至第73頁），復於原審起  
30 訴後，於行政訴訟補充理由狀（續一）表示：「……被告無  
31 理由補徵非屬應稅標的之岡山區和平段549地號農業區土地

01 增值稅額1,332,188元，此已剝奪原告得以在該筆土地主張  
02 土地稅法（誤繕為土地法）第39條之2第1項不課徵土地增值  
03 稅規定之權利（附件十）……」，而該附件十即為岡山區公  
04 所就549地號土地於108年10月17日核發之農業用地作農業使  
05 用證明書（見原審卷第291頁及第345頁），則上訴人似有以  
06 該復查決定之內容，以為否准被上訴人不課徵土地增值稅之  
07 意思，而被上訴人於起訴及訴願時，容亦有併就上訴人未准  
08 其不予課徵549地號土地之土地增值稅為不服之意，凡此均  
09 有待原審闡明、調查、釐清。從而，原判決撤銷訴願決定、  
10 復查決定及原核定處分關於被上訴人移轉549地號土地之土  
11 地增值稅1,332,188元部分，既有未適用土地稅法第39條之3  
12 規定（應適用該條第1項或第2項規定及其後續之法律涵攝，  
13 亦待事實審釐清）及上述違誤，並影響判決結論，故上訴意  
14 旨指摘原判決違法，求予廢棄，即有理由。因上開事證猶待  
15 原審法院闡明釐清，本院尚無從自為判決，爰將原判決廢棄  
16 發回，由原審法院更為適法之裁判。

17 七、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1  
18 項、第260條第1項，判決如主文。

19 中　　華　　民　　國　　112　　年　　2　　月　　8　　日

20 最高行政法院第二庭

21 審判長法官 帥 嘉 寶  
22 　　　　　　法官 鄭 小 康  
23 　　　　　　法官 李 玉 卿  
24 　　　　　　法官 洪 慕 芳  
25 　　　　　　法官 林 政 君

26 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

27 中　　華　　民　　國　　112　　年　　2　　月　　8　　日

28 書記官 邱 鈺 萍