

最 高 行 政 法 院 判 決

112年度上字第701號

上 訴 人 劉蒼明

訴訟代理人 張蓉成 律師

被 上 訴 人 高雄市稅捐稽徵處

代 表 人 曾子玲

訴訟代理人 余淑媛

上列當事人間土地增值稅事件，上訴人對於中華民國112年8月17日高雄高等行政法院112年度訴更一字第3號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、緣上訴人與其弟劉國樑、姪劉耀聖原分別共有高雄市岡山區和平段549地號土地（下稱549地號土地），應有部分各為3分之1，該土地使用分區為農業區，面積3,413.05平方公尺；另劉國樑原單獨所有同區大德段104地號土地（下稱104地號土地），該土地使用分區為住宅區，面積397.73平方公尺。劉國樑於民國106年8月30日與上訴人、劉耀聖訂立贈與契約，將104地號土地持分各100分之1分別贈與上訴人、劉耀聖形成共有關係，嗣上訴人與劉國樑、劉耀聖於107年11月13日將104地號土地分割為同段104、104-1地號土地（下稱分割後104、104-1地號土地），面積分別為184.86平方公尺及212.87平方公尺；復於同年月14日將分割後104、104-1地號土地與549地號土地合併辦理共有物分割，由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，549地號土地則由上訴人取得應有部分100,000分之11,963、劉國樑取得應有部分100,000分之79,383、劉耀聖取得應有部分100,000分之8,654，因上訴人與劉國樑、劉耀聖就上開共有土地分割前後應有部分價值增減均在公告土地

01 現值1平方公尺單價以下，而免徵土地增值稅及免申報土地
02 移轉現值。其後被上訴人所屬岡山分處查得上訴人與劉國
03 樑、劉耀聖藉由贈與小面積土地創設共有關係，再辦理共有
04 物分割，行實質交換移轉土地所有權之實，與常規交換土地
05 經濟效果相同，乃依土地稅法第28條規定，以108年9月16日
06 高市稽岡增字第0000000000號函核定按一般用地稅率補徵應
07 納之土地增值稅，其中上訴人新臺幣（下同）1,332,188
08 元、劉國樑1,131,467元，而劉耀聖係於106年4月11日因繼
09 承取得549地號土地故為0元。其等不服，申請復查、訴願均
10 遭駁回，循序提起行政訴訟，求為判決撤銷訴願決定、復查
11 決定及原核定處分。經改制前高雄高等行政法院（下稱原
12 審）以109年度訴字第322號判決將訴願決定、復查決定及原
13 核定處分關於上訴人移轉549地號土地應有部分100,000分之
14 21,370予劉國樑之土地增值稅1,332,188元部分均撤銷，並
15 駁回其餘之訴。上訴人遂就原判決不利其之部分，提起上訴
16 （關於劉國樑、劉耀聖敗訴部分，因未據其等上訴已告確
17 定），上訴部分經本院111年度上字第256號判決廢棄，發回
18 原審更為審理，嗣經原判決駁回上訴人在原審之訴，上訴人
19 遂提起本件上訴。

20 二、上訴人起訴之主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決
21 所載。

22 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判決駁回上訴人在
23 原審之訴，其理由略以：

24 (一)、上訴人與劉國樑、劉耀聖原僅共有549地號土地，嗣藉由贈
25 與及分割形成共同持有系爭分割後104及104-1地號土地，再
26 經由分割共有物，而由上訴人單獨取得分割後104地號土
27 地，劉耀聖單獨取得分割後104-1地號土地，及3人維持原共
28 有549地號土地，僅應有部分比例變更，且因安排分割前後
29 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
30 法規得免申報移轉現值，故無須繳納土地增值稅而逕向地政
31 機關辦理登記。然上訴人與劉國樑、劉耀聖間並無合理之經

01 濟上使用動機或特殊因素致須如此迂迴移轉土地，是上訴人
02 與劉國樑、劉耀聖間於短時間內以「贈與」、「形成共有關
03 係」、「共有物分割」之程序，以達成系爭分割後104、104
04 -1地號土地分別歸屬於上訴人及劉耀聖2人所有之目的，顯
05 係因劉國樑如直接移轉系爭分割後104、104-1地號土地予上
06 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，
07 無法免徵土地增值稅。故上訴人與劉國樑、劉耀聖藉由贈與
08 移轉系爭104地號土地小部分應有部分，刻意創設共有型
09 態，再利用共有物分割之法律形式、名義及外觀，實質從事
10 雙方互換土地之行為，以達到規避繳納土地增值稅之目的，
11 經濟實質上當已具備土地移轉之課稅構成要件。從而，被上
12 訴人審認上訴人與劉國樑、劉耀聖藉由創造共有關係及分割
13 共有物方式相互移轉549地號土地之應有部分及分割後104、
14 104-1地號土地，實際上為交換土地之有償移轉，尚無違
15 誤。而依土地稅法第5條、第28條前段及第31條第1項第1款
16 規定可知，土地交換係屬有償移轉，應按土地漲價總數額課
17 徵土地增值稅，上訴人與劉國樑、劉耀聖間相互移轉549地
18 號土地之應有部分及分割後104、104-1地號土地時既已享有
19 自然漲價利益，惟上訴人與劉國樑、劉耀聖透過形成共有再
20 分割之法律形式安排規避此項土地增值稅，被上訴人依納稅
21 者權利保護法第7條第3項規定，認上訴人與劉國樑、劉耀聖
22 交換行為當下已享有土地自然漲價利益，原處分以上訴人就
23 549地號土地應補徵土地增值稅1,332,188元，自係適法有
24 據。

25 (二)、就上訴人與劉國樑、劉耀聖以「形成共有」、「分割」之安
26 排規避土地增值稅，經被上訴人依納稅者權利保護法第7條
27 第1項至第3項及刪除前稅捐稽徵法第12條之1第1項至第3
28 項，認上訴人之稅務安排仍具土地有償交換之實質，應核課
29 土地增值稅，遂以原處分通知上訴人與劉國樑、劉耀聖等人
30 應補徵土地增值稅，並檢附土地增值稅繳款書8份，請渠等
31 依期限繳納，並於說明八依法教示上訴人如有不服應於土地

01 增值稅繳款書繳納期間屆滿之次日起30日內敘明理由連同證
02 明文件申請復查。雖原處分並未特別指明本件仍有土地稅法
03 第39條之2第1項規定申請不課徵土地增值稅之適用，然土地
04 稅法第39條之3既已於第1項明定申請不課徵土地增值稅者，
05 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
06 報書註明農業用地字樣提出申請；其未註明者，得於土地增
07 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
08 值稅。則上訴人既經被上訴人以原處分核定應繳納土地增值
09 稅，若就系爭549地號土地未適用不課徵土地增值稅部分之
10 核定有疑義，即應依法於繳納期間（108年9月21日起至108
11 年10月20日止）屆滿前提出申請，然上訴人遲至108年12月2
12 6日始提出申請並檢具同年10月17日核發之農地農用證明
13 書，核已逾期申請，且因土地稅法第39條之3第1項已明定未
14 遵期申請之法律效果為「不得申請不課徵土地增值稅」，是
15 上訴人即喪失「得申請不課徵土地增值稅」之請求權，縱經
16 證明系爭549地號土地於107年11月13日完成分割登記移轉時
17 確屬農業用地，亦無從適用不課徵土地增值稅。又上訴人與
18 劉國樑、劉耀聖間於系爭549地號土地之有償交換，初始因
19 有免徵土地增值稅之避稅安排，故未主動提出不課徵之申
20 請，於此階段均不涉土地稅法第39條之3第1項、第2項之適
21 用。至系爭549地號土地之移轉經被上訴人認定屬租稅規避
22 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
23 期間內「主動」檢具農地農用證明文件以為辦理，復因本件
24 上訴人得申請不課徵之類型，與「無須申報土地增值稅」類
25 型有別，於此自無法比附援引。

26 (三)、至上訴人主張逾期申請導因於被上訴人錯誤之行政指導部
27 分，惟上訴人並未指出被上訴人錯誤行政指導之時點，而依
28 上訴人108年11月18日及同年12月9日復查申請書、申請書內
29 容可知，上訴人於此階段檢附農地農用證明書係主張或說明
30 其形成共有、分割之安排，目的在家產分割，並非脫法避
31 稅，若被上訴人認仍應核課土地增值稅，亦應依土地稅法第

39條之2第4項修正施行日（89年1月26日）當期之公告土地現值，計徵土地增值稅之原地價（即重核土地增值稅），客觀上並無主張依同法第39條之2第1項得申請不課徵土地增值稅；嗣迄至108年12月26日始提出申請書主張符合土地稅法第39條之3第2項不課徵土地增值稅之要件，是上訴人所述亦無可採。至於兩造其餘主張之實體論述，經斟酌後認與判決結果不生影響，爰不贅予一一論究等語，茲為其論據。

四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論並無違誤，茲就上訴理由再予論述如下：

（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1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

01 值稅者，應由權利人及義務人於申報土地移轉現值時，於土
02 地現值申報書註明農業用地字樣提出申請；其未註明者，得
03 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
04 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
05 者，該權利人得單獨提出申請。（第2項）農業用地移轉，
06 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
07 及義務人，其屬權利人單獨申報土地移轉現值者，應通知義
08 務人，如合於前條第1項規定不課徵土地增值稅之要件者，
09 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
10 期不得申請不課徵土地增值稅。」可知，作農業使用之農業
11 用地移轉與自然人，原則上應按其土地漲價總數額，於土地
12 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
13 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
14 請不課徵土地增值稅；其未註明者，得於土地增值稅繳納期
15 間屆滿前補行申請。而其移轉屬無須申報土地移轉現值者
16 （例如法院拍賣、政府徵收或照價收買而取得土地所有權
17 者，其原土地所有權人未能主動提出申請，是課稅捐稽徵機
18 關主動通知土地所有權人之義務，以保障納稅義務人），則
19 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
20 值稅之通知次日起30日內，提出不課徵土地增值稅之申請，
21 逾期不得申請不予課徵。

22 (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
23 規定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之
24 農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」惟考量89年1月26日
25 修正公布之土地法，就農地已開放自由買賣，則農地之流通
26 性已與一般土地無差異，其所有權移轉所獲土地漲價利益，
27 已無免徵土地增值稅之必要，故將本條項原關於「免徵土地
28 增值稅」之規範，修正為「得申請不課徵土地增值稅」。又
29 鑑於農業用地移轉，是否課徵土地增值稅，買賣雙方之權益
30 係互相衝突。即課徵土地增值稅，增加本次出售土地人之稅
31 負；不課徵土地增值稅，承受人再移轉時之土地增值稅負擔

01 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
02 值），乃於第39條之3明定申請不課徵土地增值稅之程序。
03 準此，土地稅法第39條之2第1項所稱之「不課徵土地增值
04 稅」，係有別於該條項修正前所規範因「合於該條項所定免
05 稅要件，當然發生免稅效果」之「免徵」土地增值稅；即
06 「不課徵土地增值稅」僅是就該次移轉原應課徵之土地增值
07 稅暫時不予課徵。而是否行使「不課徵」土地增值稅之請求
08 權，需由得享有該不課徵權利之人，依相關法令規定，以向
09 主管稽徵機關提出申請之方式為之。

10 (三)、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
11 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
12 方式，亦即共有物分割結果，僅是將共有人之共有權變更為
13 單獨所有，故土地稅法施行細則第42條第2項規定：「分別
14 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
15 價值相等，免徵土地增值稅；其價值減少者，就其減少部分
16 課徵土地增值稅。」只就共有物分割前後各土地所有人取得
17 之土地價值不等，該取得土地價值減少者，就其減少部分，
18 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
19 增值稅；財政部且以92年1月14日台財稅字第0000000000號
20 令釋：「共有土地分割，或兩宗以上所有權人不相同之土地
21 合併，各共有人分割、合併前後應有部分價值相差在分割、
22 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
23 申報移轉現值之案件……得逕向地政機關辦理登記……。」
24 放寬土地稅法施行細則第42條第2項規定免徵土地增值稅之
25 適用範圍。此因共有土地分割前後應有部分價值相差在分割
26 後當期公告土地現值1平方公尺單價以下，免徵土地增值稅
27 之適用，而不必申報移轉現值之案件，核與土地稅法第39條
28 之3第2項規定所指之「無須申報移轉現值」，原係就依法應
29 課徵之土地增值稅案件，因納稅義務人無法就其應課徵之土
30 地增值稅主動申報情形有別，自無該規定之適用。

01 (四)、按土地稅法施行細則第42條第1項規定：「土地交換，應分
02 別向原土地所有權人徵收土地增值稅。」查上訴人與劉國
03 樑、劉耀聖原僅共有549地號土地，嗣藉由贈與及分割形成
04 共同持有系爭分割後104及104-1地號土地，再經由分割共有
05 物，而由上訴人單獨取得分割後104地號土地，劉耀聖單獨
06 取得分割後104-1地號土地，及3人維持原共有549地號土
07 地，僅應有部分比例變更，且因安排分割前後總現值增減均
08 在各筆土地公告現值1平方公尺單價以下，而無須繳納土地
09 增值稅，免申報移轉現值，逕向地政機關辦理登記。上訴人
10 與劉國樑、劉耀聖間於短時間內刻意創設共有型態，再利用
11 共有物分割之法律形式、名義及外觀，實質從事雙方互換土
12 地之行為，俾為規避繳納土地增值稅等情，乃原審依法確定
13 之事實。從而，原審論明：土地交換係屬有償移轉，應按土
14 地漲價總數額課徵土地增值稅，認上訴人與劉國樑、劉耀聖
15 交換行為當下已享有土地自然漲價利益，被上訴人以原處分
16 通知上訴人就549地號土地應補徵土地增值稅1,332,188元並
17 檢附土地增值稅繳款書，請其依期限繳納，自係適法有據，
18 雖原處分未特別指明本件仍有土地稅法第39條之2第1項規定
19 申請不課徵土地增值稅之適用，然土地稅法第39條之3既已
20 於第1項明定申請不課徵土地增值稅者，應由權利人及義務
21 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
22 字樣提出申請；其未註明者，得於土地增值稅繳納期間屆滿
23 前補行申請，逾期不得申請不課徵土地增值稅，上訴人既經
24 被上訴人以原處分核定應繳納土地增值稅，若就系爭549地
25 號土地未適用不課徵土地增值稅部分之核定有疑義，即應依
26 法於繳納期間（108年9月21日起至108年10月20日止）屆滿
27 前提出申請，然上訴人遲至108年12月26日始提出申請並檢
28 具同年10月17日核發之農地農用證明書，核已逾期申請，且
29 因土地稅法第39條之3第1項已明定未遵期申請之法律效果為
30 「不得申請不課徵土地增值稅」，是上訴人即喪失「得申請
31 不課徵土地增值稅」之請求權，縱經證明系爭549地號土地

於107年11月13日完成分割登記移轉時確屬農業用地，亦無從適用不課徵土地增值稅；上訴人與劉國樑、劉耀聖間於系爭549地號土地之有償交換，初始因有免徵土地增值稅之避稅安排，故未主動提出不課徵之申請，於此階段均不涉土地稅法第39條之3第1項、第2項規定之適用；至系爭549地號土地之移轉經被上訴人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，依上述規定及說明，於法並無不合。上訴人主張申請不課徵土地增值稅之法律依據為土地稅法第39條之3第2項規定，原判決援用同條第1項規定係有判決適用法規不當之違法云云，顯有誤解，並無可取。再土地稅法第39條之3第1項明文規定，權利人及義務人未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，稅捐稽徵機關並無權裁量放寬，前已述及，是上訴人另主張其於112年4月28日提出原審之書狀表明，承辦本件共有物分割之地政士劉森添約在108年9月27日向原處分機關承辦員王寶斐請教，是否可以申請農用證明書來主張不課徵土地增值稅，經回復需在107年11月14日之土地移轉時，是上訴人雖已申請農用證明書，卻因信賴稅捐機關告知之錯誤行政指導，以致延誤申請農業用地不課徵土地增值稅之時機，判決卻聲稱上訴人並未指出錯誤行政指導之時點，判決理由違背事實云云，縱非無據，仍不影響上訴人因逾期而不得申請不課徵土地增值稅之判定，上訴意旨為此指摘，尚無足採為有利於其之論據。

(五)、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，其結論並無違誤。上訴論旨，仍執前詞，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

01 五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
02 項、第98條第1項前段，判決如主文。

03 中 華 民 國 113 年 7 月 30 日

04 最高行政法院第一庭

05 審判長法官 胡 方 新

06 法官 李 玉 卿

07 法官 張 國 勳

08 法官 洪 慕 芳

09 法官 林 玫 君

10 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

11 中 華 民 國 113 年 7 月 30 日

12 書記官 邱 鈺 萍