

高雄高等行政法院判決

109年度訴字第322號

民國111年1月5日辯論終結

原告 劉蒼明

劉國樑

劉耀聖

被告 高雄市稅捐稽徵處

代表人 黃惠玲

訴訟代理人 簡莓蓉

林金賢

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服高雄市政府中華民國109年7月10日高市府法訴字第10930713400號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、訴願決定、復查決定及原核定處分關於原告劉蒼明移轉高雄市岡山區和平段549地號土地之土地增值稅1,332,188元部分均撤銷。

二、原告其餘之訴駁回。

三、訴訟費用由被告負擔2分之1，餘由原告劉國樑負擔。

事實及理由

一、程序事項：

原告之代表人原為李瓊慧，嗣於本件訴訟繫屬中變更為黃惠玲，已由其具狀聲明承受訴訟（見本院卷第267-271頁），核無不合，應予准許。

二、爭訟概要：

緣原告劉蒼明、劉國樑、劉耀聖（下稱原告3人）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3

97.73平方公尺，劉國樑於民國106年8月30日與劉蒼明、劉耀聖訂立贈與契約，將104地號土地應有部分各100分之1分別贈與劉蒼明、劉耀聖形成共有關係，並於同日向被告岡山分處（下稱岡山分處）申報土地移轉現值，經核課土地增值稅共計新臺幣（下同）24,629元。嗣原告3人於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、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地號土地辦理共有物分割，由劉蒼明單獨取得分割後104地號土地，劉耀聖單獨取得分割後104-1地號土地，549地號土地則由劉國樑取得應有部分100,000分之79,383、劉蒼明取得應有部分100,000分之11,963、劉耀聖取得應有部分100,000分之8,654，經計算原告3人分割前、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項規定及財政部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），免徵土地增值稅及免申報土地移轉現值。嗣岡山分處查得原告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，以108年9月16日高市稽岡增字第1088569298號函核定按一般用地稅率補徵應納之土地增值稅額為劉國樑1,131,467元、劉蒼明1,332,188元，而劉耀聖則係於106年4月11日因繼承取得549地號土地，故為0元。原告3人不服，申請復查，未獲變更，原告3人仍不服，提起訴願，亦遭決定駁回，於是提起行政訴訟。

三、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1.本件屬於共有家產分割問題：

(1)被繼承人劉福登於生前購買土地借名登記於其長子劉哲朗、次子劉蒼明及三子劉國樑名下，並要求其子劉哲朗、劉蒼明及劉國樑對其所出資購買或持有土地之全部財產皆為共有（劉福登有4位女兒取得現金），其子並於95年11月15日共同簽立契約同意書，載明劉福登死亡遺留財產第(1)項土地為共有，而死亡遺留財產第(2)項係三人平均繼承共有，故未列入，契約同意書第2行與第3行分別借名登記為劉蒼明與劉國樑之土地，亦載明為3人共有。又劉國樑所有文化段936、1207、1208、1211及1218-1地號土地參與市地重劃，分配取得岡山區大德段104、105地號等2筆土地。嗣因劉哲朗於106年4月11日死亡，全部不動產皆由其子即劉耀聖繼承，原告3人為避免上開家產於日後生變，遂於106年8月30日訂立贈與契約，並同日申報移轉劉國樑所有上揭岡山區文化段890地號土地予劉蒼明，暨岡山區大德段104地號土地各100分之1予劉蒼明及劉耀聖2人形成共有關係，繼於107年11月13日將系爭104地號土地分割成系爭分割後104、104-1地號等2筆土地，復於同年月14日將3人共有之系爭分割後104、104-1地號及549地號土地辦理共有物分割，由劉蒼明取得系爭分割後104地號土地（全部），劉耀聖取得系爭分割後104-1地號土地（全部），而系爭549地號土地，則由劉國樑取得應有部分100,000分之79,383、劉蒼明取得100,000分之11,963、劉耀聖取得100,000分之8,654，茲因上揭3筆共有土地分割後，各共有人所取得之土地價值與其分割前應有部分土地價值相差均在公告土地現值1平方公尺單價下，依規定屬於免申報土地移轉現值之案件。系爭549地號土地改變3人持有土地權利範圍，而劉蒼明取得文化段890地號及系爭分割後104號土地，面積合計212.86平方公尺，劉耀聖取得系爭分割後104-1地號土地，面積212.87平方公尺，上開2人取得土地面積相近，但低於劉國樑所有大德段105地號土地，面積279.96平方公尺，此因劉蒼明與劉耀聖所取

01 得之土地位於三角窗，而劉國樑所有之土地面積雖大，卻
02 較為狹長，故3人所持有之土地市價相近。原告3人依法得
03 以共有物分割方式，各別取得如上揭事實所示之土地，整
04 體過程並未違背共有物分割之意旨。

05 (2)原告3人於109年9月11日提出行政訴訟起訴狀中之「劉福
06 登遺留財產明細表」，載明以自有資金購買土地，並以無
07 行為能力之兒子名義登記為不動產之所有權人，此等財產
08 借名登記法律行為，常見於過去重男輕女之父系社會之習
09 慣，係為當時社會常態，並無不法或不當之處。劉福登雖
10 未留下直接證據證明生前購買之土地屬於借名登記契約之
11 財產，惟借名登記財產之出名人即原告劉蒼明、劉國樑與
12 繼承人劉哲朗皆承認劉福登生前購買及死後遺留之財產為
13 3人共有，並於95年11月15日親自簽名之契約同意書為
14 證；上開3人所立之契約同意書如非事實，則劉蒼明與劉
15 國樑將有損失鉅額利益之風險，即劉耀聖得以上揭契約同
16 意書及本件訴狀中陳述之證據，向劉蒼明與劉國樑請求返
17 還借名登記之財產，畢竟原告3人持有借名登記之財產價
18 值比較，劉耀聖持有之土地價值所佔之比例最低，劉蒼明
19 與劉國樑無須為此節稅問題，偽造假的契約同意書，除須
20 負擔損失財產風險外，亦涉偽造文書之刑事責任；在共有
21 物分割過程中，劉國樑於106年8月30日除了贈與系爭分割
22 後104、104-1地號土地予劉蒼明及劉耀聖外，另於同日贈
23 與高雄市岡山區文化段890地號土地予劉蒼明，並繳納土
24 地增值稅額211,456元，上揭3筆土地如非屬借名登記財
25 產，劉國樑無須將文化段土地贈與劉蒼明。

26 2.被告認為原告3人係憑空故意製造土地共有關係，實質上顯
27 從事土地交換行為，被告之認知明顯錯誤：

28 (1)對於贈與小面積土地創設共有關係，現行法律並未規定共
29 有人至少應持有多少之土地面積，當事人有自由選擇權，
30 無庸置疑；而被告認為上揭共有物分割，在一般正規交易
31 常態，應由劉國樑以系爭分割後104、104-1地號土地，分

01 別與劉蒼明及劉耀聖交換系爭549地號土地之應有部分，
02 但被告所指在一般正規交易是劉國樑所有系爭分割後10
03 4、104-1地號土地之產權均為其單獨所有才能成立，劉國
04 樑持有家產系爭分割後104、104-1及大德段105地號土地
05 之所有權利範圍3分之2歸屬於劉蒼明與劉耀聖，劉國樑豈
06 能以部分劉蒼明與劉耀聖所享有權利之土地再與劉蒼明及
07 劉耀聖之土地從事交換，如若本件改為土地交換結果，則
08 劉國樑將留下積欠劉蒼明與劉耀聖之土地債權、債務之瑕
09 疵；另外，系爭549地號土地，原為共有土地，應當進行
10 共有物分割，豈有被強制以共有土地去做土地交換之事。
11 而且原告3人持有之家產價值相差太大（長男劉哲朗持有
12 之土地價值最少），無法以交換土地方式達到家產分割之
13 結果，是以被告所提出之正常交易當事人、標的物與本件
14 之實情不同，本件之當事人均為劉福登之繼承人，標的物
15 皆為劉福登之土地，原告以共有物分割方式處理家產分配
16 之行為完全符合事實。

17 (2)所謂土地交換之法律效果適用於民法第398條規定，即當
18 事人雙方約定互相移轉金錢以外財產權者，準用關於買賣
19 之規定。惟本件借名登記之每一筆土地屬於原告3人共
20 有，按照被告陳述可以交換方式達到原告所為共有物分割
21 之結果，此項說法成立之要件，應以交換之每1筆土地標
22 的為當事人單方單獨所有為前提，故被告之陳述已違背土
23 地登記規則之2人交換移轉契約登記規定，即每1筆土地必
24 須單獨所有。況且，原告3人所為共有物分割完全符合原
25 物分配事實，屬於借名登記財產之分割，並非借名登記財
26 產之返還，即劉國樑分割取得岡山區大德段105地號土地
27 （即劉蒼明與劉耀聖不再主張上開土地為共有）；劉蒼明
28 分割取得岡山區文化段890地號與系爭分割後104地號土
29 地；劉耀聖分割取得系爭分割後104-1地號土地。被告逕
30 自認定本件應以「交換」方式作為上揭土地所有權移轉之
31 原因，顯已違背契約自由原則。

01 (3)創設共有土地並非皆屬不法，毗鄰土地因形狀不佳，可依
02 合併、分割及共有物分割登記，將原有土地改變成優良型
03 態之土地，以提高土地利用價值，惟若分割前與分割後土
04 地應有部分價值差額在公告現值1平方公尺以下者，免徵
05 土地增值稅，此為創設共有土地之一種，亦為常見之土地
06 登記案例。原告3人將系爭分割後104、104-1、大德段105
07 地號及文化段890地號與和平段549地號等家產土地分割，
08 並非因土地所有權移轉而有自然漲價之經濟利益，原告僅
09 就原共有家產土地按協議持分分割，將原共有人之共有權
10 利變更為單獨所有，並非蓄意製造外觀上或形式上存在之
11 法律關係或法律狀態，規避或免除應納之土地增值稅，且
12 被告將家產共有誤解為家產單獨所有，故無免徵土地增值
13 稅規定作為類比土地稅法第28條規定之意旨，顯然忽略土
14 地法第72條「土地總登記後，土地權利有移轉、分割、合
15 併、設定、增減或消滅時，應為變更登記。」規定就土地
16 權利移轉及分割二者係為不同類別之定義（最高行政法院
17 56年判字第144號判決意旨參照），故被告向原告課徵土
18 地增值稅之處分，於法無據。

19 3.原告於家產分割後，並無租稅規避及逃漏稅之問題：

20 (1)被告所稱應稅土地為系爭104地號土地，該筆土地為重劃
21 土地，享有第1次移轉之優惠減稅利益，即土地重劃費用
22 扣減（土地稅法第31條第1項第2款）及土地增值稅減徵百
23 分之40（土地稅法第39條第4項），經過贈與、分割後之
24 土地為系爭分割後104、104-1地號土地。而106年8月30當
25 日之贈與移轉土地剩餘98/100面積之增值稅額，依據岡山
26 分處課徵系爭104地號土地，面積397.73平方公尺，權利
27 範圍2/100，核定土地增值稅額為24,629元（即附件六中
28 之稅額110元、24,519元），換算該筆土地其餘權利範圍9
29 8/100，應核課之土地增值稅.額為1,206,821元（附件
30 七），被告認定此筆應核課之金額係原告租稅規避之金
31 額。惟本件分割後之土地，已喪失重劃土地於增值稅享有

之費用扣減及減徵之利益，原告劉蒼明取得之系爭分割後104地號土地，面積184.86平方公尺，前次移轉現值有2項，即75年11月之每平方公尺1,213.3元，權利範圍9,861/10,000，106年8月之每平方公尺25,000.3元，權利範圍139/10,000，107年公告現值每平方公尺25,000元，應核課之土地增值稅額為1,343,845元（附件九）；原告劉耀聖因繼承其父劉哲朗之土地，取得系爭分割後104-1地號，面積212.87平方公尺，該土地之前次移轉現值有2項，106年4月與106年8月每平方公尺皆為25,000.2元（待岡山分處說明），應核課之土地增值稅額為0元；因此，經共有物分割後之土地再移轉所應課徵之土地增值稅額合計為1,343,845元，上開金額大於被告聲稱應稅土地應核課之土地增值稅金額1,206,821元，此即原告強調並未逃避租稅之依據。

(2)原告如若將家產分割後所取得之土地為出售或為贈與之處分，所繳納之土地增值稅大於被告指稱以交換方式所計算之土地增值稅，此係原告犧牲系爭104地號土地重劃費用扣減及百分之40減徵土地增值稅權益，因此，本件以共有物分割之行為，並非將共有土地移轉予不相干之第3人，且以後應繳納之土地增值稅之條件亦未消失，本件之增值稅是延後繳納而已，絕非如被告所說原告係在規避租稅繳納之情形，顯然，被告誤解共有物分割與交換之法律意旨。

(3)被告認定原告3人應以交換原因作為移轉土地所有權補課土地增值稅額2,463,655元（含系爭分割後104地號土地增值稅額525,892元、104-1地號土地增值稅額605,575元、系爭549地號土地增值稅額1,332,188元），遠高於其述之系爭104地號土地之應稅土地增值稅額1,206,821元，顯已違背實質課稅之公平原則；原告於完成借名登記土地之共有物分割，屬於原物分配予共有人之法律行為，符合共有土地於分割後再移轉予第3人，將被課徵土地增值稅之事

實，惟被告於行政訴訟答辯狀中第8頁第11列至第13列載明「應稅土地之前次移轉現值總額由共有物分割前384,231.46元，增加為5,6072,551.71元（詳卷第221頁），……」等詞，查其增加前次移轉現值之原因，在於原告劉耀聖取得系爭分割後104-1地號土地之前次移轉現值被調高為25,000.2元/平方公尺，而劉耀聖係因繼承劉哲朗之土地，導致所繼承系爭549地號土地之前次移轉現值調高至死亡時（106年4月11日）之當年度之公告現值6,200元/平方公尺，如若原告改為劉哲朗生前辦理共有物分割，其應稅土地應繳納之土地增值稅額同於原告劉蒼明之1,343,845元，原告皆不希望被誤解以劉哲朗之死亡作為換取規避租稅之手段，被告劉耀聖持有土地之前次移轉現值被調高之事，顯然是意料之外，如若原告蓄意要規避租稅，當選取第3人之土地代替系爭549地號土地，除了調高劉耀聖取得土地之前次移轉現值外，連原告劉蒼明取得之土地亦應調高前次移轉現值，方屬公平、合理。

(4)被告無理由補課徵非屬應稅標的之岡山區和平段549地號農業區土地增值稅額1,332,188元，此亦已剝奪原告得以在該筆土地主張土地法第39條之2第1項申請不課徵土地增值稅規定之權利，顯違憲法第19條租稅法律規定。

(二)聲明：訴願決定、復查決定及原核定處分均撤銷。

四、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1.原告雖主張系爭分割後104與104-1地號土地為劉福登生前購買借名登記於劉國樑名下，且劉蒼明、劉國樑與劉耀聖之父劉哲郎曾於95年11月15日立約協議歸於3人共有，惟未經登記，自不生物權效力；又上開協議係將系爭分割後104與104-1地號應稅土地持分平分為3等分所共有，而原告3人僅移轉極為微小之持分（應有部分100分之1）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，實質從事互換土地之行為，並使系爭分割後104與104-1地號應稅土地之前

01 次移轉現值總額由共有物分割前384,231.46元，增加5,607,
02 255.71元，進而取得日後移轉土地時土地漲價總數額降低之
03 經濟利益。且原告劉國樑贈與劉蒼明、劉耀聖之系爭104地
04 號土地面積僅為極小的100分之1應有部分，約3.9平方公
05 尺，顯不符合常情，其如此作法係藉由只需繳納較少土地增
06 值稅之小面積土地移轉即可形成共有關係，再以此共有關係
07 進行系爭104地號土地分割為2筆土地，並以該2筆共有土地
08 再與原告等共有之系爭549地號土地辦理共有物分割，達成
09 土地交換之結果，而原告3人刻意將分割前後應有部分價值
10 均相差在公告土地現值1平方公尺單價以下，即可免徵土地
11 增值稅，係屬租稅規避情形。是以，本案單就外觀形式而
12 論，雖係原告以藉由贈與小面積的土地創設共有，但實質上
13 顯從事土地交換之行為，在經濟實質上當已具備土地移轉之
14 課稅構成要件，被告岡山分處本於實質課稅原則，參照納稅
15 者權利保護法第7條規定意旨，按交換方式核定補徵土地增
16 值稅，並無不合。

- 17 2.原告主張並未移轉土地予第三人，以共有土地分割方式無法
18 獲得租稅減少或免繳納之利益，被告誤解共有物分割與交換
19 之法律意旨等語。系爭549地號土地，原為原告3人所有，應
20 有部分各3分之1；系爭104地號土地原為劉國樑單獨所有，
21 而一般正規交易常態，若由劉國樑以系爭分割後104、104-1
22 地號土地，分別與劉蒼明及劉耀聖交換系爭549地號土地之
23 應有部分，並就交換移轉之土地申報繳納土地增值稅，原告
24 3人應繳納土地增值稅共計2,488,284元。是單就外觀形式而
25 論，原告3人藉以贈與小面積土地創設共有關係，僅繳納土
26 地增值稅計24,629元，經前述形成共有關係、分割土地、共
27 有物分割等刻意安排，實質進行土地交換行為，並使得減少
28 繳納土地增值稅計2,463,655元（計算公式：2,488,284元－2
29 4,629元），而在經濟實質上當已具備土地交換之課稅構成
30 要件，被告本於實質課稅原則，依稅捐稽徵法第12條之1第6
31 項規定，調整適用土地稅法第28條等規定，並依稅捐稽徵法

第21條規定予以補徵土地增值稅計2,463,655元，於法自無不合。

3.原告訴稱分割後之土地，已喪失重劃土地於增值稅享有費用扣減及減徵之利益乙節。查被告核定系爭分割後104地號及104-1地號土地之土地增值稅時，業已依土地稅法第31條第1項規定扣除重劃費用計3,220,015元，並依同法第39條第4項規定，減徵百分之40稅額，扣減及減徵明細詳如附件2。又按土地增值稅稅額之計算，乃係「土地漲價總數額」乘以「稅率」，而本案土地之「土地漲價總數額」＝「移轉現值總額」－「按物價指數調整後原地價總額」－「土地重劃費用」，本案系爭3筆土地於107年11月14日辦理共有物分割案經認定為實質上「土地交換」之效果，依土地稅法第28條前段與土地稅法施行細則第42條之規定，應按其土地漲價總數額核定土地增值稅，被告以107年11月14日移轉時之公告現值（549地號:6,200元；104地號:25,000元；104-1地號:25,000元），且依土地稅法第33條第1項所定之法定稅率分別適用，計算補徵稅額共計2,463,655元，於法有據，計算說明詳如附件3。是以，原告訴稱除了調高劉耀聖取得土地之前次移轉現值外，連原告劉蒼明取得之土地亦應調高前次移轉現值，方屬公平、合理云云，顯對法定土地增值稅之計算有所誤解，難謂為其有利之認定。

4.又系爭549地號土地使用分區為農業區，原告3人於復查、訴願階段雖提出岡山區公所就該土地於108年10月17日核發之農業用地作農業使用證明書，然系爭549地號土地於107年11月14日與分割後104、104-1地號土地辦理共有物分割時，因原告刻意將各該土地分割前後應有部分價值差額維持在公告土地現值1平方公尺單價以下，即可免徵土地增值稅，並得免申報土地移轉現值，原告爰未於申報土地移轉現值時或於土地增值稅108年10月20日繳納期間屆滿前，檢具系爭549地號土地作農業使用證明書並提出不課徵土地增值稅之申請，嗣於108年12月26日始向被告詢問系爭549地號土地是否符合

01 不課徵土地增值稅之要件，已逾補徵土地增值稅108年10月2
02 0日繳納期間，則縱認原告之詢問有就系爭549地號土地申請
03 不課徵土地增值稅之意思，然依土地稅法第39條之3第1項規
04 定，因已逾補行申請之期間即不得申請不課徵土地增值稅。
05 再者，原告所提系爭549地號土地作農業使用之證明書係高
06 雄市○○區公所於108年10月17日所核發，按行政院農業委
07 員會90年4月6日(90)農企字第900010118號函可知，被告亦
08 難依岡山區公所於108年10月17日核發之農業用地作農業使
09 用證明書認定系爭549地號土地於107年11月14日與分割後10
10 4、104-1地號土地辦理共有物分割時有確作農業使用之事
11 實，況原告當時僅以外觀符合土地稅法施行細則第42條第2
12 項規定，達成該3筆土地移轉時均可免徵土地增值稅之目
13 的，並未以系爭549地號土地依土地稅法第39條之2第1項規
14 定申請不課徵土地增值稅。故原告訴稱被告剝奪其就系爭54
15 9地號土地得申請不課徵土地增值稅之權利云云置辯，要難
16 採憑。

17 (二)聲明：原告之訴駁回。

18 六、爭點：

19 (一)系爭104地號土地是否為原告3人之共有家產？

20 (二)原告3人有無利用系爭549及104地號土地之贈與、合併及分
21 割規避應課徵之土地增值稅？

22 (三)系爭549地號土地於分割日107年11月14日時是否為作農業使
23 用之農業用地？

24 七、本院的判斷：

25 (一)前提事實：

26 1.如爭訟概要欄所述事實，已經兩造分別陳述在卷，並有土地
27 增值稅（土地現值）申報書及（一般贈與）土地增值稅繳款
28 書（第105-108頁）、土地增值稅（土地現值）申報書及
29 （一般交換）土地增值稅繳款書（第119-122、150-153、15
30 6-158頁）、物價指數查詢（第202-206頁）、地價查詢資料
31 （第210-217頁）、地價改算通知書（第218-220頁）、土地

01 現值計算表（第221頁）、原處分（第9-11頁）、復查決定
02 書（第254-264頁）、訴願決定書（第328-340頁）等件（影
03 本）附原處分卷可稽，且為兩造所不爭，堪以認定。

04 2.系爭549地號及104地號土地之分割合併過程：

05 (1)原告3人緣於繼承而共有之系爭549地號（應有部分各1/
06 3）即重測前大寮段28-51地號，乃分割自劉福登於48年間
07 因買賣而取得應有部分2分之1之重測前大寮段28-3地號土
08 地之事實，有原告所提劉福登遺留財產明細表及該筆土地
09 重測前、後之土地登記簿謄本、土地登記第一類謄本（本
10 院卷第39、175-184頁；原處分卷第173-174）足憑；而系
11 爭104地號（即重測前岡山鎮後紅段513地號因分割而增加
12 之513-6、513-7地號，重測後分別編為文化段936、1207
13 地號，因重劃而合併為104地號）土地則於53年間即登記
14 為劉國樑單獨所有，嗣劉國樑於106年8月30日訂立贈與契
15 約，並同日申報移轉其所有之系爭104地號土地各100分之
16 1予劉蒼明及劉耀聖，形成共有關係，原告3人復於107年1
17 1月13日將系爭104地號土地分割成系爭分割後104、104-1
18 地號等2筆土地等情，亦有上述原告所提劉福登遺留財產
19 明細表及該筆土地分割、重測、重劃前、後之土地登記簿
20 謄本、土地登記第一類謄本、土地所有權贈與移轉契約
21 （本院卷第39、65-70、71-74、75-78、99-102、115-11
22 6、255-258、331頁）可查。

23 (2)原告3人透過前揭贈與方式，就系爭549及分割後104、104
24 -1地號共3筆土地形成共有關係。嗣於107年11月14日就上
25 開共有之3筆土地向地政機關申請辦理共有物分割，由劉
26 蒼明單獨取得系爭分割後104地號土地，劉耀聖單獨取得
27 系爭分割後104-1地號土地；共有之系爭549地號土地應有
28 部分則變更為劉國樑100,000分之79,383、劉蒼明100,000
29 分之11,963、劉耀聖100,000分之8,654等情，有系爭分割
30 後104、104-1、549地號土地登記第一類謄本（本院卷第2
31 55-262頁）為證。因原告3人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日令意旨得免申報移轉現值，故無須繳納土地增值稅而逕向地政機關辦理登記。

(二)系爭104地號土地並非原告3人之共有家產：

1.應適用的法令：

民法第758條：「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。前項行為，應以書面為之。」

2.按家產土地，係屬日據時期登記之物權，所稱家產為家屬全體共同共有乙節，乃臺灣光復前之民事習慣。查臺灣於民國34年10月25日光復，我國法律亦於是日起施行於臺灣。依我國民法物權編、親屬編、繼承編各編施行法之第1條規定，在各編施行前發生之物權、親屬、繼承事項，於光復後原則上雖仍應適用日據時期所行之物權、親屬、繼承等習慣，然光復後所生有關物權、親屬、繼承等事項，應悉依我國民法物權編、親屬編、繼承編等規定（參法務部編臺灣民事習慣調查報告第6版，第333頁、第519頁）。

3.原告3人自陳系爭549地號、104地號土地實係劉福登於48年及53年間取得，業如前述，足見劉福登取得系爭549地號、104地號土地之時間，已在臺灣光復之後，關於土地買賣、財產移轉所生法律關係，即應適用民法或相關法律規定，並無臺灣民事習慣之適用。

4.原告3人雖主張劉國樑6歲取得上述岡山鎮後紅段513地號土地時並無行為能力，該地實係其父劉福登生前購買並借名登記於其名下之家產，並提出上述劉福登遺留財產明細表及劉蒼明、劉國樑、劉哲朗（即劉耀聖之父）於95年11月15日為協議共有土地而簽署的契約同意書（本院卷第185頁）為證。然所謂家產制度中之「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，觀諸系爭土地及劉福登遺留財產明細表上其他土地之取得時間，已距民法施行至少30年，且原告自承並無劉登福將財產借名登記於子女名下之資料，亦未將系爭104地號土地及其他主張為共有家產之土地申報為劉登福遺產，有原告劉國樑於本院110年2月25日準備程序筆錄（本院卷第243-244頁）可參，故原告3人稱系爭104地號土地為劉福登遺留之家產，實難採憑。

(三)原告3人藉由共有物分割之形式，創設交換土地之經濟實質，依實質課稅原則，原告3人於本次移轉換出土地時，已享有土地之自然漲價利益，應課徵土地增值稅：

1.應適用的法令及函釋：

(1)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。」第21條第1項第2款、第2項：「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規定：二、……及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為5年。（第2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」

(2)土地稅法第5條第1項第1款、第2項：「（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：「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。但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」第31條第1項第1款、第2項：「（第1項）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2項）前項第1款所稱之原規定地價，依平均地權條例之規定；所稱前次移轉時核計土地增值稅之現值，於因繼承取得之土地再行移轉者，係指繼承開始時該土地之公告現值。……。」

(3)納稅者權利保護法第7條第1至6項：「（第1項）涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。（第3項）納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易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。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。（第4項）前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。（第6項）稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第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。」

(4)土地稅法施行細則第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。（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3項）公司共有土地分割，其土地增值稅之課徵，準用前項規定。（第4項）土地合併後，各共有人應有部分價值與其合併前之土地價值相等者，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。」

(5)財政部92年1月14日令：「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1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51條第1項規定辦理查欠，得逕向地政機關辦理登記。」

2.經查，原告3人原僅共有系爭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，而由劉蒼明單獨取得分割後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，且因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機關辦理登記等情，已如前述。原告3人雖主張為家產分配，然如上所述，系爭104地號土地並非原告3人之共有家產，原告3人間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104、104-1地號土地分別歸屬於劉蒼明及劉耀聖2人所有之目的，顯係因劉國樑如直接移轉系爭分割後104、104-1地號土地予劉蒼明及劉耀聖2人並交換該2人於系爭549地號土地之應有部分，無法免徵土地增值稅。故原告3人藉由贈與移轉系爭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

01 備土地移轉之課稅構成要件。從而，被告審認原告3人藉由
02 創造共有關係及分割共有物方式相互移轉系爭549地號土地
03 之應有部分及分割後104、104-1地號土地，實際上為交換土
04 地之有償移轉，尚無違誤。

05 3.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
06 知，土地交換係屬有償移轉，應按土地漲價總數額，課徵土地
07 增值稅。原告3人間相互移轉系爭549地號土地之應有部分及分
08 割後104、104-1地號土地時既已享有自然漲價利益，被告依實
09 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
10 之原告3人為土地增值稅之納稅義務人，課徵土地增值稅。被
11 告依法以劉國樑於107年11月14日移轉時之土地公告現值（104
12 地號:25,000元；104-1地號:25,000元），按一般用地稅率計
13 算補徵土地增值稅1,131,467元，並無違誤；劉耀聖及劉蒼明
14 （移轉549地號土地）部分，除劉耀聖因106年4月11日繼承取
15 得549地號土地外，因系爭549地號土地為作農業使用之農業用
16 地，故應補徵稅額為0元。原告3人雖稱經共有物分割後之土地
17 再移轉所應課徵之土地增值稅額合計為1,343,845元，大於被
18 告聲稱應稅土地應核課土地增值稅金額1,206,821元，且並非
19 移轉與第3人，本件之增值稅是延後繳納而已等語。然查，原
20 告3人既於相互交換系爭549地號土地之應有部分及分割後10
21 4、104-1地號土地之行為當下已享有土地自然漲價利益，合於
22 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
23 義務人，與土地是否移轉第3人無涉，自無須俟該土地再次移
24 轉時始得課徵土地增值稅。另原告3人逕以系爭104地號土地移
25 轉百分之2持分時所核定之應納土地增值稅24,519元，反推未
26 移轉之百分之98持分應課徵之土地增值稅為1,206,821元（本
27 院卷第333頁），小於嗣後再移轉所應課徵之土地增值稅1,34
28 3,845元（本院卷第339-341頁），並以此為據主張無規避土地
29 增值稅，僅延緩繳納。惟原告之推算，除算法過於簡略外，又
30 未考量經此共有土地分割而為改算地價後之前次移轉現值業已

01 墊高，再次移轉所應課徵之土地增值稅必然降低，是其計算金
02 額並不可採，亦難解其規避租稅之事實。

03 (四)至原告稱喪失重劃土地於增值稅享有費用扣減及減徵之利益與
04 農業用地作農業使用可免徵土地增值稅之利益等語。

05 1.經查，被告於計算系爭549地號及分割後104、104-1地號土地
06 應課徵之土地增值稅時，業依已依土地稅法第31條第1項規定
07 扣除重劃費用計3,220,015元，並依同法第39條第4項規定，
08 減徵百分之40稅額，此有被告提供之重劃費用扣減及減徵明
09 細表及補徵稅額計算說明（本院卷第361-366頁）可參，並無
10 原告所稱喪失費用扣減及減徵利益等情。

11 2.系爭549地號土地，部分於63年3月6日即為農業區、部分於95
12 年8月28日由道路用地變更為農業區，此有高雄市政府都市發
13 展局核發之土地使用分區證明書及108年12月19日高市都發開
14 字第10835189600號函（原處分卷第83、198頁）可參，故其
15 合於土地稅法第10條第1項所稱農業用地。又依被告檢附之行
16 政院農業委員會林務局農林航空測量所106年4月30日、107年
17 11月21日攝影之航照圖，其於分割日107年11月4日前、後之
18 土地使用狀態均為類似綠色植被及不規則裸露白點，並無明
19 顯變更；另依原告於本院111年1月5日言詞辯論期日提出之系
20 爭549地號土地現況照片，該土地上散落種植之樹木已成長一
21 定高度，顯非短期種植，而樹木間裸露土地則鋪蓋有塑膠帆
22 布，並無明顯之構造物、設施或大面積土石裸露、雜草灌木
23 叢生等未作農業使用情形，應可認系爭549地號土地於分割前
24 後均維持同一使用狀態。參以原告3人所提作農業使用之證明
25 書，雖係高雄市○○區公所於108年10月17日所核發（原處分
26 卷第84頁），但其認可系爭549地號土地為作農業使用之農業
27 用地，而該土地之使用狀態並未明顯變更，已如前述，應可
28 認定系爭549地號土地於分割前迄今，確實如現況照片般種植
29 樹木，屬作農業使用之農業用地。原告3人雖未於交換土地並
30 申報土地移轉現值時或於繳納期間屆滿前，檢具系爭549地號
31 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

01 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
02 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
03 土地移轉現值，故未及時申請不課徵土地增值稅，今經被告
04 以原告3人實質上屬交換土地而重新核定土地增值稅，即應准
05 其於重新認定時補提資料申請之，方符合公平。是被告就系
06 爭549地號土地核定補徵土地增值稅1,332,188元（本院卷第3
07 66頁），即有違誤，應予撤銷。

08 (五)綜上所述，原核定處分及復查決定以本件實質上為雙方互換土
09 地，依財政部92年7月2日函意旨及實質課稅原則，補徵劉國樑
10 移轉系爭分割後104及104-1地號土地之土地增值稅計1,131,46
11 7元，核尚無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告訴請
12 予以撤銷，核無理由，應予駁回。至於補徵劉蒼明移轉系爭54
13 9地號土地之土地增值稅1,332,188元，因未考慮系爭549地號
14 土地於移轉當時確實為作農業使用之農業用地，原告申請不課
15 徵土地增值稅，未予核認，即有違誤，應予撤銷。又本件判決
16 基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟
17 酌後，核與判決結果不生影響，無逐一論述的必要，一併說
18 明。

19 八、判決結論：原告之訴一部有理由，一部無理由。

20 中 華 民 國 111 年 1 月 19 日

21 高雄高等行政法院第一庭

22 審判長法官 蘇 秋 津

23 法官 邱 政 強

24 法官 孫 國 禎

25 以上正本係照原本作成。

26 一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其
27 未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由
28 書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁
29 定駁回。

30 二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
31 訟法第241條之1第1項前段）

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
（一）符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
（二）非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 111 年 1 月 19 日
書記官 楊 曜 嘉