



中山聯合會計師事務所  
Chung Sun Certified Public Accountants

# 中山聯合會計師事務所

專業、主動、積極、熱忱

父親提供土地及其與子女共有之建物與建商合建分屋，嗣後父親  
給予超出子女對原建物應有之價值應否為贈與？

-以北高行 104 年度訴字第 59 號判決為中心

《中山聯合會計師事務所 黃精培會計師 許柏參副理》

## 壹、前言

合建分屋者，囿因土地取得所需資金龐大或都市土地取得困難等因素，遂變形傳統購地自建型態，改以一方提供土地，他方提供資金，雙方合作興建房屋，待興建完成後，各按約定比例分配房屋及土地，爾後就各該所分得之房屋及土地各自銷售。本案因親屬間同財共居，父母親持有土地後建屋供子女使用者，或一方持有土地後建屋登記為配偶所有者，亦屬社會常情，而持有一方過世後，繼承人間協議繼承分配採公司共有建物並以此建物及其土地辦理合建分屋，則該建物使用人或持有人，是否得以該所有權或使用權而要求獲配與原始持有比例顯不相當之利益，且該利益究係給付者之贈與否？如係贈與，又該如何計算原始成本及贈與額度？

## 貳、案例舉隅

因以公司共有物參與合建後處分所得之價款，而以協議所應給付之比例支付時，超過原始持有比例所應收取之價款，就係贈與行為或債務之清償。本文以臺北高等行政法院 104 年度訴字第 59 號判決為基礎，探討相關課稅爭議臚列如下：

### 一、案例事實

#### (一)事實流程圖



## (二)事實說明

1. 原告之父楊君 ( 民國 100 年 11 月 23 日死亡 ) 生前於 96 年間提供其名下土地及與其 5 名子女即原告共同繼承取得之地上建物，與訴外人忠○建設股份有限公司簽訂合建分屋契約書。
2. 96 年間楊君承諾平均分配合建分售之價款予 5 名子女。
3. 97 年起，陸續簽訂買賣契約書，並收取價金共計 13,7820,000 元。
4. 嗣於 100 年 10 月間陸續提領 68,000,000 元轉存入原告之一楊○○，復由楊○○轉交其他 4 名原告。
5. 被告以係爭移轉資金扣除屬原告應分得之出售房款後之餘額，核屬遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項<sup>1</sup>贈與資金情事，且楊君未依規定辦理贈與稅申報，乃核定其稅金，並以受贈人即原告為納稅義務人發單。楊○○等五人不服，遂循序提起行政訴訟。

<sup>1</sup>遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項：本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。

## 二、主要爭點

- ◆基於共同共有、既存多年實際使用收益之事實，得否證得債務償還，而非贈與行為？
- ◆依遺贈稅法第 10 條第 1 項、第 3 項規定<sup>2</sup>，採不動產現值比計算持有成本是否合理？

## 三、判決理由

(一)楊君生前已承諾合建後利益應平均分配，惟楊君持有高達 98.95%合建前房地價值參與合建，卻於合建契約日後以承諾書指示將合建分屋所得由其本人及原告均分，無疑使原告得以無償取得超過其等應分得之價值。

(二)本件既涉及土地及房屋之贈與，贈與財產價值計算自應依遺贈稅法第 10 條第 1 項、第 3 項之規定；又因合建前建物係楊君與原告共同共有，故為計算楊君與原告就合建前房地財產價值之比例，參據臺財稅字第 831581093 號函釋<sup>3</sup>尚屬合理。

## 四、評析：

(一)本案判決採贈與行為，應係認為贈與人交付處分價款之差額，均為楊○對其子女無償之贈與，參照最高行 106 年度判字第 234 號：「第 5 條第 2 款則以顯不相當代價

---

<sup>2</sup>遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項：遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；被繼承人如係受死亡之宣告者，以法院宣告死亡判決內所確定死亡日之時價為準。地 3 項：第一項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準；其他財產時價之估定，本法未規定者，由財政部定之。

<sup>3</sup>財政部 83 年 1 月 26 日臺財稅字第 831581093 號函釋：個人出售房地，其原始取得成本及出售價格之金額，如經稽徵機關查核明確，惟因未劃分或僅劃分買進或賣出房地之各別價格者，應以房地買進總額及賣出總額之差價，按出售時之房屋評定現值占土地公告現值及房屋評定現值之比例計算房屋之財產交易損益。



而讓與財產者為其規範對象，其稅基以「差額」部分，亦即，以所讓與之財產價值扣除不相當代價部分，始為其稅基之基準。揆諸遺贈稅法第 5 條規定之立法理由，乃在於防杜行為人以該條所列各款方式逃避贈與稅，故以經濟觀察為準據，認此等行為與贈與行為表彰相當之納稅能力，而明定「視同贈與」，是該條性質上乃係租稅規避之個別防杜條款，用以避免濫用私法所賦予契約自由原則，為不合常規之偏低買賣價格或不相當交易之約定，實質上達到規避贈與稅卻完成贈與移轉目的之行為，而該條第 2 款規定以顯著不相當之代價讓與財產者，自不僅限於買賣行為」。本案以公司共有之房屋參與合建分屋後出售，再以顯不相當於應取得之價款比例，平均支付共同共有人，似較符合以贈與論之法律意涵。

(二)按臺財稅字第 831581093 號函釋：「個人出售房地，其原始取得成本及出售價格之金額，如經稽徵機關查核明確，惟因未劃分或僅劃分買進或賣出房地之各別價格者，應以房地買進總額及賣出總額之差價，按出售時之房屋評定現值占土地公告現值及房屋評定現值之比例計算房屋之財產交易損益。」細譯本案，合建後平均分配之價金超過屬原告部分當屬贈與，惟原告所有之價值，應予合理計算。現行法令對無法劃分房地各別價格者，均係採行上述現值比例計算。

(三)本案係屬贈與性質，雖法院未採原告所述租金設算，惟被告對租賃設算之計算，似未符有關法律之形式，查 48 年台上字第 1258 號：「租賃，乃特定當事人間所締之契約，出租人既不以所有人為限，則在租賃關係存續中，關於租賃上權利之行使，例如欠租之催告，終止之表示等項，概應由締結契約之名義人行之。始能生效。」探究

其意，本於租賃契約之訂結、租金之收取，非以所有權人為要件，對租金收入之歸屬，應予探究實際狀況與其經濟實質相當之法形式作為課稅之基礎，非以房地現值計算各自所得。

## 參、結論

合建分屋參與人除建商外，僅土地持有人有權分得房屋。惟實務上因地上物由第三方持有或使用而存在應予補償之義務，該補償之來源可能係建商之補貼，亦可能係地主與建物持有人協議後之補償，惟不論係由建商或地主所給予的損害補償，均應依該給予與原有價值之差額是否存在所失利益之給付或損害之賠償。至自然人對自然人之給付，再予探究超過收受人原有價值部分係屬贈與或所得。協議分配雖係行為人議價能力之結果，惟結果應有相對、合理之價值，而不得藉契約自由而達規避稅捐義務，是以遺產及贈與稅法第 5 條第二款視為贈與行為<sup>4</sup>，防杜濫用形式要件。就承諾書予以承諾分配者，不論行為在合建契約簽訂前後，均係相對人之給予，僅為要件不同而各自依其顯不相當或超過原有價值部分適法課稅。

---

<sup>4</sup> 遺產及贈與稅法第 5 條規定：財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅。第二款：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。