# 高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
113年度訴字第32號
民國113年7月3日辯論終結

原　　告　李秉家

　　林媛如
共　　同
訴訟代理人　施清火　律師
複 代理 人　吳羿璋　律師
被　　告　高雄市稅捐稽徵處

代　表　人　曾子玲
訴訟代理人　余淑媛
　　徐鍵文

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112年11月22日高市府法訴字第11230781100號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

緣訴外人李明君(原告李秉家之姊)於民國107年11月21日對原告提起民事訴訟，其中部分聲明及主張為其父即被繼承人李啟祥於94年5月間因原告李秉家結婚，將○○市○○區○○段一小段336、337地號土地(下稱系爭土地)持分各6分之1，登記予原告李秉家，請求依生前特種贈與歸扣並分割遺產。嗣於111年12月23日在臺灣高雄少年及家事法院（下稱高雄少家法院）調解，並由原告林媛如(原告李秉家之配偶)參加調解，經調解成立作成高雄少家法院109年度家移調字

第20號調解筆錄（下稱系爭調解筆錄）。李明君遂委託代理人於112年3月16日持該調解筆錄，以有償移轉為由，單獨向被告所屬三民分處（下稱三民分處）申報原告2人所有系爭土地持分（林媛如持分1/6、李秉家持分2/6，合計持分1/2）移轉登記予李明君。嗣三民分處依土地稅法第49條第1項但書規定，受理系爭土地增值稅申報案，遂依同法第5條第1項第1款、第28條前段、第30條第1項第4款及第39條之1等規定，以107年11月21日起訴日當期之公告現值每平方公尺70,821元及54,000元為申報移轉現值，並以原告林媛如受配偶贈與取得之前次移轉現值，94年5月每平方公尺為41,145元及29,500元及原告李秉家重劃取得之前次移轉現值63年8月每平方公尺皆為151元，據以計算系爭土地漲價總數額，依稅率及重劃減徵規定，核定原告林媛如所有系爭土地持分1/6應納之土地增值稅為新臺幣（下同）379,090元、134,706元、原告李秉家所有系爭土地持分1/3應納之土地增值稅為2,153,119元、677,513元，合計3,344,428元。原告2人不服，循序申請復查、提起訴願，均遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、原告2人移轉登記予李明君之系爭土地持分，均係源自被繼承人李啟祥借名登記於原告李秉家之名義，雙方成立借名契約關係。原告林媛如之持分1/6，則係109年8月間，取自配偶即原告李秉家之贈與，均屬李啟祥遺產之一部分，此為繼承人於調解筆錄所確認。被告倘否認有借名登記關係，依財政部92年2月19日台財稅第0920451458號函釋意旨，應就有無借名登記之事實為調查認定，被告未就事實為任何之調查，遽然認定不存在借名登記，難謂無瑕疵。至於財政部高雄市國稅局對原告就系爭土地補申報遺產稅乙節，未予認定，係2件不同之事，不影響其為遺產之性質。

2、原告與李明君成立調解筆錄之真意，係返還系爭土地持分予被繼承人李啟祥之全體繼承人公同共有後，再予以遺產分割。就系爭土地之移轉，包含無償移轉回復登記予全體繼承人、遺產為分割登記兩部分，並非省略返還土地予公同共有人程序，而直接以交換方式分配土地。故原告係因分割遺產之繼承關係而為系爭土地之移轉登記，合於土地稅法第28條但書規定「因繼承而移轉之土地」，應免徵土地增值稅。至於繼承取得之系爭土地借名登記契約返還請求權，應課徵遺產稅，係屬不同之二事。

3、系爭土地增值稅之申報，乃李明君個人申報，事先未與原告商量。至於調解筆錄所載原告李秉家補償李明君3,500萬部分，係遺產分配之範疇，非謂李明君以金錢作為土地返還之對價，故不成立互易關係。本件之稅基確屬無償之借名土地返還，縱認應課徵土地增值稅，其課稅對象亦為土地稅法第5條第2款所指無償取得所有權之全體繼承人。

4、土地增值稅以土地之自然增值為課稅標的，原告2人就系爭土地，僅有物權法上所有權登記名義人之地位，實際上並未享有使用收益處分及增值利益，被告不得向原告2人徵收土地增值稅。

(二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、依內政部88年10月19日台財稅字第881949954號函意旨，被繼承人生前有以第三人名義登記之不動產，倘無其他明確證據證明所稱屬實，仍不宜僅憑私人提供之證明或主張，即將之列入遺產課稅。故系爭土地是否存在借名登記關係，應由原告負舉證之責。況被繼承人李啟祥於100年死亡，原告李秉家等繼承人向財政部高雄國稅局（下稱高雄國稅局）申報遺產稅時，並未申報系爭土地。原告李秉家雖於112年5月23日補申報其持分為遺產，然高雄國稅局以未提供足資證明之相關證據為由，否准列入李啟祥遺產補申報課稅。況繼承人

李明君向被告申報系爭土地移轉現值及申報契稅（移轉○○市○○區○○街000號建物）時皆未主張借名登記。準此，被告依查得遺產稅核定情形及繼承人之一李明君申報等相關資料，難認系爭土地有借名登記關係。

2、原告李秉家及權利人李明君各持調解筆錄分別申報系爭土地持分移轉現值及三民區大裕段一小段361、363地號土地持分移轉現值時，皆申報有償移轉及無「遺產及贈與稅法」第5條規定視同贈與各款情事之一。況依調解筆錄內容，權利人李明君與原告李秉家皆合意相互移轉土地、建物，被繼承人李啟祥遺產股份、存款、保險均分歸由原告李秉家取得，互易財產價值差額原告李秉家同意補償給付權利人李明君3,500萬元，該筆款項亦已給付完成，足見係雙方列為財產給付而取得他方對待給付之法律行為，亦即原土地所有權人皆有取得與土地價值具對待給付關係的給付，應屬互易關係，依土地稅法第5條第1項第1款規定，應以原土地所有權人為納稅義務人。

3、縱認原告2人移轉登記之系爭土地，係來自被繼承人李啟祥之借名登記，則因李啟祥死亡而終止借名登記契約，原告李秉家等繼承人係繼承取得土地返還登記請求權，而非土地財產本身。出名人即原告李秉家應將土地移轉登記返還予繼承人全體，並非因繼承而移轉，依目前實務見解，仍須繳納土地增值稅。

4、原告李秉家（調解相對人）、原告林媛如（調解參加人）與權利人李明君（調解聲請人）等人透過家事法院之調解程序，合意原告2人應將系爭土地合計持分1/2移轉登記予李明君，並非以借名人李啟祥名義辦理繼承登記予李明君，而係交換之有償方式，依法仍應申報土地增值稅，其前次移轉現值，應以取得土地時之前次移轉現值為原地價，計算土地漲價總數額課徵土地增值稅，經計算結果，核定應納土地增值稅合計3,344,428元。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

(一)原告李秉家與被繼承人李啟祥間，就系爭土地有無借名登記之法律關係存在？性質上係因繼承而移轉（土地稅法第28條但書）、或有償移轉（土地稅法第5條第1項第1款）、或無償移轉（土地稅法第5條第1項第2款）之土地？

(二)被告核定土地增值稅，有無違誤？

五、本院的判斷：

(一)事實概要所載等情，業經兩造陳明在卷，並有民事起訴狀影本（第48頁）、土地增值稅（土地現值）申報書及繳款書（第36頁）、系爭調解筆錄（第66頁）、地籍圖資查詢（第76頁以下）、高雄市土地卡（第96頁）、復查決定書（第149頁）、訴願決定書（第204頁）附原處分卷1為證，應可信為真實。

(二)應適用的法令：

1、土地稅法

(1)第5條第1項、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。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。（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。」

(2)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……免徵土地增值稅。」

(3)第28條之2第1項：「配偶相互贈與之土地，得申請不課徵土地增值稅。但於再移轉依法應課徵土地增值稅時，以該土地第一次不課徵土地增值稅前之原規定地價或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。」

(4)第30條第1項第4款：「土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依下列規定：……四、依法院判決移

轉登記者，以申報人向法院起訴日當期之公告土地現值為準。」

(5)第31條第1項第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。」

(6)第39條之1第1項：「經重劃之土地，於重劃後第1次移轉時，其土地增值稅減徵百分之40。」

(7)第49條第1項：「土地所有權移轉或設定典權時，權利人及義務人應於訂定契約之日起30日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。但依規定得由權利人單獨申請登記者，權利人得單獨申報其移轉現值。」

2、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。」

3、土地登記規則：

(1)第12條：「登記原因證明文件為依法與法院確定判決有同一效力者，於27條第4款……之規定準用之。」

(2)第27條第4款：「下列登記由權利人或登記名義人單獨申請之：四、因法院、行政執行分署或公正第三人拍定、法院判決確定之登記。」

(三)原告李秉家與被繼承人李啟祥間，不存在借名登記之法律關係，原告2人移轉登記系爭土地持分予李明君，係屬交換關係之有償移轉：

1、按所謂借名登記，乃當事人約定，一方（借名者）經他方（出名者）同意，而就屬於一方現在或將來之財產，以他方之名義，登記為所有人或其他權利人，該出名者僅為名義上之所有權人，實質上仍由借名者享有該財產之使用、收益及處分權，並負擔因此所生之義務。不動產登記名義人即為該不動產之實際所有權人，乃一般社會之常情，是在訴訟上主

張不動產登記名義人非實際所有人而屬借名登記者，應就所稱實際所有人如何就其現在或將來之財產，與出名人為借名之要約、承諾，及意思表示之合致等攸關借名登記契約成立要件之事實，負舉證之責，且應證明至使法院確信其主張之借名登記契約存在之程度，始得謂已盡其責任（最高行政法院111年度上字第790號判決意旨）。

2、經查，系爭土地於63年8月以買賣為原因，移轉登記由原告李秉家（60年次）、李明君（52年次）及訴外人李中家(54年次，原告李秉家之兄)分別所有，各持分1/3。嗣於71年經重劃分配，73年段界調整，土地持分比例均未變更，有高雄市政府地政局土地開發處112年3月25日高市地發配字第00000000000號函(原處分卷第75頁)及高雄市政府地政局三民地政事務所113年5月2日高市地民登字第00000000000號函暨異動索引及人工登記簿謄本(本院卷第135至164頁)可證。又李中家之持分，於88年7月27日出售移轉予他人梁金葉。嗣原告李秉家結婚日（94年6月25日）前夕之94年5月，李秉家以買賣為原因，取自第三人增加取得系爭土地持分1/6。至109年8月17日，原告李秉家將系爭土地持分1/6以贈與配偶為原因，移轉登記予原告林媛如，亦有地籍圖資查詢系統(第76至83頁)及高雄市土地卡（第96-97頁）附原處分卷1可參。觀之原告李秉家、李明君、李中家於63年8月各取得系爭土地持分1/3時，均相當年幼，可推論均由他人提供資金購買。縱認係被繼承人李啟祥出資購買，登記於3名子女名下，惟亦有可能係贈與，而非借名登記。衡情若係出於借名登記之意思，基於管理方便及節省登記費用，理應僅借用1人之名義登記即可，無需由3名子女平均分配登記。再者，長子李中家成年後，可將其持分（1/3）逕自出售，足認係因贈與而取得處分權限之所有權人，而非僅是借名登記關係之出名人。至於原告李秉家於94年5月以買賣為原因，另行自他人取得系爭土地持分1/6，當時已30餘歲，非無自行籌資購買之能力，倘無相反之證據，尚難認定係被繼承人李啟

祥出資購買。況縱認購地資金來自被繼承人李啟祥，然時值原告李秉家94年6月25日結婚日前夕，衡情應屬父母因子女結婚所為之贈與，具有較高之事實可能性。

3、依李明君提起民事訴訟之起訴狀內容，係主張被繼承人李啟祥於94年5月出資購買，因原告李秉家結婚而贈與系爭土地持分1/6（63年8月登記取得之持分1/3，不在起訴狀聲明範圍），為民法第1173條第1項規定之生前特種贈與，請求自遺產中歸扣，並不在其主張借名登記返還請求權之項目範圍，有民事起訴狀及其附表(原處分卷1第53、60、62頁)可參。再者，權利人李明君向被告申報系爭土地移轉現值，皆記載「有償」移轉，而未主張借名登記，有土地增值稅（土地現值）申報書(本院卷第97、98頁）在卷為證。另依李明君持系爭調解筆錄向高雄國稅局申報之112年9月14日說明書(本院卷第187至188頁)，係申請就系爭土地之「交換」，代位原告2人申報贈與稅。由此可知李明君就系爭土地持分之移轉登記，係主張有償交換，核與原告主張之借名登記返還或因繼承而移轉登記，尚有不同。

4、原告雖主張原告2人移轉登記之系爭土地持分，均屬被繼承人李啟祥之借名登記等情，無非以111年12月23日作成之系爭調解筆錄為證。惟查，被繼承人李啟祥於100年5月死亡，原告李秉家等繼承人於101年2月申報遺產稅，經高雄國稅局作成遺產稅核定通知書，其所核列之遺產，並未包含系爭土地或其返還登記請求權之債權，此有該遺產稅核定通知書（附原處分卷1第142頁）在卷可證。依此申報遺產事證，足見原告李秉家等繼承人當時並未主張有此項借名登記之遺產存在，其於事隔多年後，始為相反事實之主張，既無法提出事實脈絡合理之說明，則其可信度甚低。又原告李秉家於上開調解成立後，以系爭土地持分為被繼承人李啟祥之遺產，補申報遺產稅，業經高雄國稅局函請其提供足資證明系爭土地為被繼承人所有之證明文件，然原告及其他繼承人均未提供相關證據，遭高雄國稅局113年1月24日財高國稅綜所遺贈

字第0000000000號函否准，提起訴願亦遭財政部113年5月15日台財法字第00000000000號訴願決定駁回在案，有上開函文（原處分卷2第10頁）、訴願決定書(本院卷第193頁)在卷可證，足見除系爭調解書以外，原告無法提出任何有利之證據。然依調解筆錄附表一(本院卷第107頁)，雖將原告2人系爭土地之持分，全部納入被繼承人遺產分配，但李明君於63年8月登記取得之系爭土地持分1/3，則未一併列入遺產分配，就李秉家、李明君姐弟同一時點取得之系爭土地持分各1/3，分作不同性質之割裂評價，不具事實合理性。再參照上述民事起訴狀內容，系爭土地並不在是否屬「借名登記」土地之爭訟範圍，足認其後作成調解筆錄之「遺產」用語，純屬雙方之主觀上概括用語，指涉之標的物並不精確，不足以證明系爭土地確有借名登記事實之存在，尚難採為有利於原告判斷之依據。

5、綜上所述，原告2人移轉登記之系爭土地持分並非來自被繼承人李啟祥之借名登記，原告主張其為李啟祥借名登記之土地，構成遺產一部分云云，並無可採。又依系爭調解筆錄所載內容，經核原告2人應移轉登記系爭土地持分予李明君，而李明君亦應將其持有之部分不動產移轉登記予原告李秉家，足見雙方約定互相移轉有對價關係之不動產而為交換，應屬土地稅法第5條第1項第1款之有償移轉，並非無償移轉，亦非原告所主張之「因繼承而移轉」。

(四)被告對原告2人核定應納之土地增值稅，並無違誤：

1、經查，原告2人移轉登記系爭土地之持分予權利人李明君，性質上屬交換關係之有償移轉，已如前述，依土地稅法第5條第1項第1款規定，應以土地原所有權人即原告2人為土地增值稅之納稅義務人。從而，李明君與原告2人分別持調解筆錄於112年3月16日及同年月29日，依土地稅法第49條第1項但書及土地登記規則第27條第4款，以權利人身分單獨向被告申報交換取得之土地增值稅，有土地增值稅(土地現值)申報書(原處分卷1第36至37、42至43、162至163頁)可參。

被告依申請，適用土地稅法第31條第1項、第28條之2第1項、第30條第1項第4款、第39條之1第1項規定，核算土地增值稅，據以核定原告林媛如應納之土地增值稅379,090元、134,706元、原告李秉家應納之土地增值稅為2,153,119元、677,513元，並無違誤。

2、原告2人另主張系爭土地為借名登記之遺產，應對其課徵遺產稅，而非土地增值稅；復主張縱認應課徵土地增值稅，亦應依土地稅法第5條第1項第2款規定對被繼承人之全體繼承人課徵土地增值稅等語。然查，系爭土地不存在借名登記之法律關係，亦未登記為被繼承人李啟祥所有，土地本身非屬遺產。原告2人與李明君相互移轉不動產，性質上屬有償移轉之交換關係，已如前述，自無土地稅法第5條第1項第2款規定之適用。原告此部分之主張，並無可採。

(五)綜上所述，原告之主張，均無可採。原處分(含復查決定)，並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告求予撤銷，為無理由，應予駁回。至於兩造其餘主張之實體論述，經本院斟酌後認與本件判決結果不生影響，爰不贅予一一論究，併此敘明。

六、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　7　　月　　24　　日

審判長法官　李　協　明

法官　邱　政　強

法官　孫　奇　芳

以上正本係照原本作成。

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

二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第49條之1第1項）

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3項、第4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.當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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。<br>2.稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。<br>3.專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。 |
| (二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。 | 1.當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。<br>2.稅務行政事件，具備會計師資格。<br>3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。<br>4.當事人為公法人、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。 |
| 是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，當事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　　113　　年　　8　　月　　1　　日

書記官　宋鑠瑾