高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
114年度訴字第355號
民國115年4月30日辯論終結

原　　告　曾桂貞
訴訟代理人　湯文章　律師
被　　告　財政部南區國稅局

代　表　人　陳慧綺
訴訟代理人　陳小燕
　　王振文

上列當事人間所得稅法事件，原告不服財政部中華民國114年8月14日台財法字第11413927280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：

被告依據查得資料，以原告於民國110年11月8日受贈登記取得○○縣○○鄉○○段00-0及00-0地號土地（下稱系爭土地），嗣於111年7月5日買賣移轉登記予買受人，成交價額新臺幣（下同）6,639,000元，惟未依規定辦理個人房屋土地交易所得稅（下稱房地合一稅）申報，經審理違章成立，除核定課稅所得5,435,890元，應補稅額2,446,150元，並按補徵稅額處0.5倍之罰鍰1,223,075元。原告不服，申請復查結果，獲追減罰鍰244,615元，其餘復查駁回，原告仍不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、被告無非以系爭土地之所有權登記而認定原告係本件系爭土地之實際所有權人。然而，依民法第759-1條第1項規定及修正理由，土地法第43條所謂之絕對效力，從目的以觀，係以其公示外觀保障交易秩序中之善意第三人，故其對象僅止於交易之善意第三人，被告為課稅機關，已非交易之人，非土地法第43條絕對效力之相對人，系爭土地之實際所有權人，仍應依實際情況而定，被告逕以土地法第43條規定否准原告之主張，已嫌速斷。

2、系爭土地原為曾氏家族之祖厝基地，於98年7月22日由原告之父曾志剛繼承，並於生前囑託系爭土地應由家中唯一男丁即實際所有權人曾富庠繼承，因斯時曾富庠有外債存在，故由其母曾陳金梅繼承為登記名義人，嗣於曾陳金梅逝世前，以贈與為原因，借名登記於外甥名下，嗣因外甥不願擔任出名人，才又以贈與為原因，轉由原告擔任登記名義人。然40餘年來，系爭土地上之房屋均由曾富庠實際管領、處分，並由曾富庠居住使用；且依常情，早年男尊女卑之年代，家中祖產亦多以男子為主要繼承人，曾富庠為家中唯一男子，以其為系爭土地之繼承人，實與常情無違，是以，原告上開主張亦與臺灣社會常情相符，本件公法上納稅義務人應為曾富庠，原處分認定事實自有違誤。

3、本件由曾富庠預先授權原告以簽訂系爭買賣契約，曾富庠亦曾寄發存證信函予原告要求原告不得自行繳納國稅局之裁罰款項，有借名登記協議書、同意書、存證信函等可證。況且出售系爭土地時，與買受人立有建築開發股份有限公司（下稱立有公司）簽立系爭買賣契約、收取價款、約定匯款帳戶之全部過程均由曾富庠處理，原告完全未曾參與，有仲介及建設公司人員可證，原告僅係系爭土地之出名人，非系爭土地之實際所有權人。

4、系爭土地之實質所有權人為曾富庠，依所得稅法第14條之4第3項第1款第8目規定，應以總售價6,639,000元扣減成本1,

003,940元、移轉費用199,170元及免稅額4,000,000元後，以10%計算應納稅額為143,589元，被告計算方式亦有錯誤。

(二)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）不利原告部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、原告於110年11月8日以受贈登記取得系爭土地所有權，嗣分別於111年4月30日、同年5月7日與立有公司簽訂系爭土地之買賣簡約書、不動產買賣契約書，約定成交價額6,639,000元，其中立有公司以面額500,000元支票及現金1,513,000元，支付簽約款2,013,000元，由原告於111年4月30日簽收，其餘款項則匯入原告陽信銀行帳戶，並於同年7月5日以買賣原因完成移轉登記，依民法第758條及土地法第43條規定，不動產所有權既經法律明定採登記要件及絕對效力主義，自難以任意指為實際係他人所有，而否認該登記公示制度。是原告所訴其僅係出名人未曾參與系爭土地買賣，核不足採。

2、原告之父親曾志剛於98年7月22日死亡，曾富庠及其他法定繼承人曾桂香、曾桂芳皆拋棄繼承，僅存母親曾陳金梅及原告共同繼承，有臺灣屏東地方法院98年8月27日屏院惠家乾字第98繼951號函、遺產稅申報書、遺產繼承分割協議書可稽，縱然曾富庠為家中唯一男丁，亦難認曾富庠有取得系爭土地所有權，原告所訴自難採信。

3、被告以原告未依限辦理房地合一稅申報，經核其違章行為係同時該當所得稅法第108條之2第1項（行為罰）及第3項（漏稅罰）規定之處罰要件，又原告既為系爭土地出售時之登記所有權人，未依法申報及繳納房地合一稅，違反所得稅法第14條之5規定，核有應注意，並能注意而不注意之過失，未符合納稅者權利保護法（下稱納保法）第16條第1項不予處罰之規定，被告依行政罰法第24條第1項規定，擇一從重後，以所得稅法第108條之2第3項規定為處罰之法據，於法

定裁罰倍數（3倍以下）範圍內，參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）所定違章情節，按補徵稅額2,446,150元處以0.5倍[1倍×（1-50%）]之罰鍰1,223,075元；嗣於復查階段經審酌原告係屬105年1月1日後經第1次裁罰，且原告已繳清稅款等情，依納保法第16條第3項規定，按補徵稅額2,446,150元改處0.4倍之罰鍰978,460元，經核係已考量原告之違章情節及程度而為適切之裁罰，洵屬適法允當，請續予維持。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

(一)原告是否為系爭土地所有權人？

(二)被告以系爭土地交易所得應適用房地合一稅，核定應納稅額2,446,150元及裁處罰鍰978,460元，是否適法？

五、本院的判斷：

(一)事實概要記載之事實，有房地合一稅未申報核定通知書（第3頁）、114年度財綜所字第90112000098號裁處書（第1頁）、異動索引查詢資料（第75至79頁）、不動產買賣契約書及簡約書（第143至151頁）、全國贈與資料清單（第161至163頁）、復查決定應補罰鍰更正註銷單（第267至268頁）、復查決定書（第269至276頁）、訴願決定書（第303至313頁）等附於原處分A卷可稽，足信為真實。

(二)原告為系爭土地所有權人。

1、民法第758條規定：「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。」土地法第37條第1項規定：「土地登記，謂土地及建築改良物之所有權與他項權利之登記。」第43條規定：「依本法所為之登記，有絕對效力。」依上開規範，土地登記係將土地及建築改良物之所有權之取得、設定及變更情形記載於登記簿，以確定其權利之歸屬與權利狀態而公示於第三人，具有公示效力。又不動產登記係由國家機關作成，其真實之外觀強度極高，本應確保其登記之公示性，將登記事項賦予絕對真實之公信

力，是實務上即認「關於土地登記，係主管機關適用相關土地登記法令而辦理者，依高度蓋然性之經驗法則，其完成登記之內容通常可推認為真實，即所謂表現證明。因此，否認登記內容所示權利之人，應主張並證明該項登記內容係由於其他原因事實所作成，以排除上開經驗法則之適用」（最高法院100年度台上字第387號判決參照）。又借名登記契約屬於「非典型契約」之一種，仍須於雙方當事人，就一方將自己之財產以他方名義登記，而仍由自己管理、使用、處分，他方允就該財產為出名登記，相互為合致之意思表示，其契約始克成立；而不動產登記當事人名義之法律關係原屬多端，主張借名登記者，自應就該借名登記之事實負舉證責任。

2、查，原告係於110年11月8日以受贈登記取得系爭土地所有權，嗣於111年4月30日、同年5月7日與立有公司簽訂系爭土地之買賣簡約書、不動產買賣契約書，約定成交價額6,639,000元，其中立有公司以面額500,000元支票及現金1,513,000元，支付簽約款2,013,000元，由原告於111年4月30日簽收，其餘款項則匯入原告陽信銀行帳戶，並於同年7月5日以買賣原因完成移轉登記，有全國贈與資料清單（原處分A卷第161至163頁）、異動索引查詢資料（原處分A卷第75至79頁）、不動產買賣契約書、簡約書、零星雜費報支單及買方支付價款簽收明細（原處分A卷第141至151頁）及陽信商業銀行屏東分行存摺明細（原處分A卷第9至10頁）等可參，原告既為不動產登記簿登載之系爭土地所有權人，其主張系爭土地為其弟曾富庠借名登記，非本案稅捐納稅義務人，原告對此反於「不動產登記」之事實，異於不動產登記之公示原則，核屬變態事實，且有利於原告本身，原告就此主張有利於己之事實者，自應就該事實提出、聲明調查證據並協力調查事實關係。

3、原告雖提出其與曾富庠、劉均宏於110年9月28日書立載明系爭土地為借名登記之契約書（下稱借名登記契約書，原處分

A卷第153頁）及曾富庠於111年4月24日簽立之同意書（下稱111年4月28日同意書，原處分A卷第152頁），主張系爭土地係曾富庠所有，授權原告出售等語。惟：

(1)系爭土地係原告之父親曾志剛所有，其於98年7月22日死亡後，由原告及其母親共同繼承遺產，其餘法定繼承人曾富庠、曾桂香及曾桂芳皆拋棄繼承，有遺產稅申報書、臺灣屏東地方法院98年8月27日屏院惠家乾字第98繼951號函、遺產繼承分割協議書可稽（原處分A卷第169-1至173頁），已無從認定曾富庠為系爭土地所有權人。

(2)原告雖提出借名登記契約書主張系爭土地為曾富庠所繼承而來，惟系爭土地於遺產分配時，係由原告之母繼承，有上引遺產繼承分割協議書可參；嗣於106年原告之母將系爭土地贈與原告外甥劉均宏，110年劉均宏再轉贈予原告，亦有屏東縣地籍異動索引、全國贈與資料清單等在卷可證（原處分A卷第154至163頁），而原告所提出之借名登記契約書，係由原告、劉均宏及曾富庠所簽署，僅能證明三者間之借名登記關係，無從證明原告之母取得系爭土地所有權及贈與劉均宏亦屬借名登記，自難據以認定系爭土地為曾富庠所有。

(3)又系爭土地第一期簽約款由原告收受，有買方支付價款簽收明細可證（原處分A卷第141頁），餘款匯入原告之帳戶，亦有原告提供之陽信銀行存摺明細可參（原處分A卷第9至10頁）。原告雖提出之112年7月4日之借名登記協議書（原處分A卷第15至17頁），載明原告與曾富庠間之借名登記關係及系爭土地出售金額之流向，惟該協議書係於原處分核定後所簽訂，本即有彌縫之嫌；且原告提出之資金交易明細，多屬提款機小額提款，流向難以證明，亦無從認定系爭土地出售價款為曾富庠所支配使用。

(4)綜上，系爭土地既登記於原告名下，且原告無法證明系爭土地存在借名登記之事實，則原告為系爭土地實際所有權人，應可認定。

(三)被告以系爭土地交易所得應適用房地合一稅，核定應納稅額2,446,150元及裁處罰鍰978,460元，並無違誤。

1、應適用的法令：

(1)所得稅法

①第4條之4第1項：「個人……自中華民國105年1月1日起交易房屋、房屋及其坐落基地……（以下合稱房屋、土地），符合下列情形之一者，其交易所得應依第14條之4至第14條之8……規定課徵所得稅：……二、交易之房屋、土地係於105年1月1日以後取得。」

②第14條之4第1項及第3項第1款第1目：「（第1項）第4條之4規定之個人房屋、土地交易所得或損失之計算，其為出價取得者，以交易時之成交價額減除原始取得成本，與因取得、改良及移轉而支付之費用後之餘額為所得額；……但依土地稅法規定繳納之土地增值稅，不得列為成本費用。（第3項）個人依前2項規定計算之房屋、土地交易所得，減除當次交易依土地稅法規定計算之土地漲價總數額後之餘額，不併計綜合所得總額，按下列規定稅率計算應納稅額：一、中華民國境內居住之個人：……（二）持有房屋、土地之期間在2年以內者，稅率為45%。」

③第14條之5第1款：「個人有前條之交易所得或損失，不論有無應納稅額，應於下列各款規定日期起算30日內自行填具申報書，檢附契約書影本及其他有關文件，向該管稽徵機關辦理申報；其有應納稅額者，應一併檢附繳納收據：一、第4條之4第1項所定房屋、土地完成所有權移轉登記日之次日。」

④第14條之6：「……個人未提示因取得、改良及移轉而支付之費用者，稽徵機關得按成交價額百分之3計算其費用，並以30萬元為限。」

⑤第108條之2第1項、第3項：「個人違反第14條之5規定，未依限辦理申報，處3千元以上3萬元以下罰鍰。……個人未依

本法規定自行辦理房屋、土地交易所得申報，除依法核定補徵應納稅額外，應按補徵稅額處3倍以下之罰鍰。」

(2)納保法第16條第1項及第1項：「（第1項）納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第3項）稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」

(3)行政罰法第24條第1項：「一行為違反數個行政法上義 務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」

(4)財政部110年6月30日台財稅字第11004553710號令修正發布之房地合一課徵所得稅申報作業要點（下稱房地合一作業要點）

①第4點第1款前段：「房屋、土地取得日之認定，以所取得之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準。」

②第5點前段：「房屋、土地持有期間之計算，自房屋、土地取得之日起算至交易之日止。」

③第8點第1項：「（第1項）個人依本法第14條之4規定計算房屋、土地交易所得，減除當次交易依土地稅法第30條第1項規定公告土地現值計算之土地漲價總數額後之餘額，應按規定稅率計算應納稅額申報納稅，不併計綜合所得總額。」

(5)裁罰倍數參考表關於所得稅法第108條之2第3項部分之規定：「……三、漏稅額超過新臺幣20萬元者。處所漏稅額1倍之罰鍰。……五、依第1點至第3點處罰案件，於105年1月1日後經第1次裁罰者。依第1點至第3點規定之倍數酌減百分之50處罰。六、依前5點處罰案件，於裁罰處分核定前已補繳稅款者。依前5點規定之倍數酌減百分之20處罰。」

2、查，原告於110年11月8日受贈取得系爭土地所有權，嗣分別於111年4月30日、同年5月7日與立有公司簽訂系爭土地之買賣簡約書、不動產買賣契約書，並於同年7月5日辦妥所有權

移轉登記，已如前述，系爭土地之出售核屬所得稅法第4條之4規定房地合一稅之課稅範圍，惟原告未依限申報及繳納房地合一稅，被告乃依查得資料系爭土地交易所得額為5,435,890元（成交價額6,639,000元－可減除成本1,003,940元－移轉費用199,170元），再減除土地漲價總數額0元，核定原告短漏報課稅所得5,435,890元，並以持有期間2年以內，按稅率45%，核定應納稅額2,446,150元，依據上揭法令規定，核無不合。

3、又原告未依限申報及繳納房地合一稅，核其違章行為已該當所得稅法第108條之2第1項及第3項規定之處罰要件，被告依行政罰法第24條第1項規定，擇一從重，以所得稅法第108條之2第3項規定為處罰之法據，並審酌原告為房地合一稅施行後第1次受裁罰且已繳清稅款，依裁罰倍數參考表規定，改按所漏稅額裁處0.4倍罰鍰計978,460元，實已考量原告違章情節及其應受非難之程度所為適切之裁罰，亦無違誤。

六、綜上所述，原處分並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件事證已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此說明。

七、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　5　　月　　21　　日

審判長法官　林　彥　君

法官　邱　美　英

法官　黃　奕　超

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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項第3款）。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. 上訴人或其代表人、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、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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　　115　　年　　5　　月　　22　　日

書記官　李　佳　芮