高雄高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第一庭
112年度稅簡字第7號
民國112年11月17日辯論終結

原　　告　李華進
被　　告　財政部高雄國稅局
000000000000000000
代　表　人　陳柏誠
訴訟代理人　徐宜昀
　　黃莉惠
　　朱玲瑤

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部民國110年1月14日台財法字第10913946260號訴願決定，向臺灣高雄地方法院提起行政訴訟，經臺灣高雄地方法院以110年度稅簡字第2號裁定移送高雄高等行政法院，復因原告變更主張，致該事件屬應適用簡易訴訟程序之事件，而經高雄高等行政法院以110年度訴字第329號裁定移送臺灣高雄地方法院，嗣因行政訴訟法於112年8月15日修正施行，乃由臺灣高雄地方法院移撥本院接續審理，本院判決如下：

主　文

原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

一、按行政訴訟法於民國111年6月22日經總統公布修正部分條文，並定於112年8月15日施行。行政訴訟法施行法（下稱施行法）第2條規定：「除本法別有規定外，修正行政訴訟法於其施行前發生之事項亦適用之。但因舊法所生之效力，不因此而受影響。」而依同法第1條規定：「本法稱修正行政訴訟法者，指與本法同日施行（按即112年8月15日施行）之行政訴訟法；稱舊法者，指修正行政訴訟法施行前之行政訴

訟法。」準此，修正行政訴訟法施行後，對於其施行前發生的事項，原則上是採取「程序從新」的立法例，也就是除施行法有特別規定外，應適用修正行政訴訟法的規定。本件係關於稅捐課徵事件涉訟，其標的金額或價額在新臺幣（下同）40萬元以下，無論依舊法第229條第2項第1款或修正行政訴訟法的規定，均屬應適用簡易訴訟程序之事件，且施行法無特別規定，故依施行法第2條本文規定，應依程序從新的原則，適用修正行政訴訟法第229條第1項規定，以地方行政法院為第一審管轄法院。又依修正行政訴訟法第3條之1規定：「本法……所稱地方行政法院，指高等行政法院地方行政訴訟庭」，故本件應由本院地方行政訴訟庭審理，合先敘明。

二、被告代表人原為蔡碧珍，於本件訴訟審理中依序變更為李怡慧、陳柏誠，分別經被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（見高雄高等行政法院110年度訴字第329號卷第51頁，臺灣高雄地方法院111年度稅簡字第3號卷二第13至14頁），核無不合，應予准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：被繼承人李華桃（即原告之妹）於109年2月22日死亡，訴外人李武安代表繼承人於同年6月15日辦理遺產稅申報，於計入遺產總額項下列報6筆土地，分別為高雄市○○區○○段000地號（持分1/1）、同區仁德段（下稱仁德段）296地號（持分195/10000）、320地號（持分1/1）、327地號（持分9/10）（下稱系爭土地）、328地號（持分1/2）及871地號（持分1/5）地號土地，金額共16,053,463元、5筆房屋金額共326,700元、6筆銀行存款金額共11,243,716元。經被告以109年8月7日遺產稅核定通知書（下稱原處分）核定被繼承人遺產總額27,623,879元，課稅遺產淨額14,393,879元及應納稅額1,439,387元。嗣原告即被繼承人之二哥(亦為繼承人之一)就系爭土地及仁德段328地號土地核定結果不服，申請復查，主張增列被繼承人死亡

前積欠其購買系爭土地及仁德段328地號土地之未償債務扣除額5,661,038元，經財政部高雄國稅局以109年11月2日財高國稅法二字第1090111400號復查決定書駁回復查(下稱復查決定)，原告不服，提起訴願，另主張系爭土地係無償供公眾通行之道路土地，應不計入遺產總額，亦經財政部以110年1月14日台財法字第10913946260號訴願決定書駁回其訴願(下稱訴願決定)。原告仍未甘服，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.系爭土地為原告借名登記予被繼承人，並經臺灣高雄地方法院鳳山簡易庭（下稱鳳山簡易庭）於102年10月29日以102年度司鳳調字第219號調解成立（下稱102年10月29日調解筆錄），內容載明：「一、相對人李華桃同意將其所有系爭高雄市○○區○○段000地號……之土地返還並登記予聲請人李華進，並由聲請人李華進代為辦理。」調解成立視同判決效力，可證被繼承人借名登記之系爭土地應返還予原告。且系爭土地各期之地價稅皆由原告繳納，惟因被繼承人死亡時仍未返還系爭土地，屬被繼承人生前之未償債務，於計算被繼承人遺產總額時，應予扣除。嗣原告與被繼承人於106年間，再次調解並合意變更102年10月29日調解筆錄內容，被繼承人同意將系爭土地移轉登記予李坤聰（原告之子）名下，系爭土地業依該調解筆錄過戶登記予李坤聰，原告亦已繳納贈與稅，被告應返還溢徵之遺產稅，否則有重複課稅之情形。

2.系爭土地經高雄市政府工務局養護工程處及仁武區公所確認為私設「巷道」，即是「人行步道」，系爭土地既經政府闢為仁武區民有市場市民通行道路用地，即屬遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第16條第12款規定之「經政府闢為無償供公眾通行之道路土地」，不計入遺產總額；且系爭土地於申請建照執照時，係提供作為與建築線連接之私設通路，非屬

建築法第11條第1項所應留設之法定空地，屬非供建築使用之土地，且係無償供公眾通行之道路土地，在使用期間內，應無需課徵地價稅。原告將系爭土地提供大眾通行「人行步道」，非基於私人營利目的，現況已限制原告財產權之利用，已符合土地稅減免規則第9條等規定減免地價稅之基礎，況原告並未因系爭通道之設置而取得相對應對價，亦未向經過系爭土地之人員收取任何租金、使用費、過路費，純粹供不特定之公眾免費通行，使鄰近地區之公共空間動線流暢，其本身為無償供公眾通行之道路土地，即使成為當時核發執照之前提事項，仍不影響其無償供公眾、汽車、救護車、機車通行道路，自應免徵地價稅及遺產稅。縱認系爭土地為私設通路，為已建築使用之土地，惟若該土地上並無建築物且係供公眾通行，應當與土地稅減免規則第8條、第10條提供公眾通行騎樓走廊所達成之公益目的相同，且兩者本質上並無不同應當予以為相同之處理，亦應符合免徵地價稅之範疇，且參諸司法院釋字第400號、第420號解釋、最高行政法院72年度判字第1632號判決等見解，屬供公眾通行之道路，自應平等享有各項租稅減免。

㈡聲明：原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.原告主張系爭土地係借名登記在被繼承人李華桃名下，惟迄無提示出資購置系爭土地之資金證明以實其說。而原告提示之預約內容，係載原告欲承購系爭土地，並約定由被繼承人使用屆20年後，無條件返還土地，並協助過戶登記。惟依土地登記資料顯示，被繼承人於78年間登記取得系爭土地後，至其死亡日已逾31年，超過預約書所載之20年返還期限。又原告雖與被繼承人成立102年10月29日調解筆錄，被繼承人同意將其所有系爭土地返還並登記予原告，嗣於106年2月8日合意變更調解筆錄，同意將其所有系爭土地移轉登記予李坤聰，惟當事人合意成立法院調解筆錄，法院未就法律關係

實體審認，迄被繼承人死亡日止，均未辦理所有權移轉登記，其間亦未見原告有設定抵押權擔保、催討行為等民事訴訟，是難認定其主張為真實。況原告與被繼承人為兄妹關係，理應直接辦理移轉登記，何須至法院聲請調解，且調解成立後亦不辦理過戶，違反常情。又原告提示之系爭土地及328地號土地之不動產買賣契約書（77年8月14日訂立）影本，該契約書載明承買人為李坤聰、卓文奎及卓淑華等3人，並非原告，則該契約書僅能證明買賣雙方合意買賣土地，尚難證明原告與被繼承人間成立借名登記契約。另被繼承人於81年3月19日自書遺囑，將系爭土地遺贈予李坤聰，同日並於高雄地院公證，益證系爭土地為被繼承人所有，是原告主張借名登記一節，核難採據。

2.原告另主張系爭土地為仁武民有市場民眾無償通行道路用地，應有遺贈稅法第16條第12款規定，不計入遺產一節。經查，系爭土地領有（70）高縣建局建管字第06463號使用執照，為建築基地之一部分，內含法定空地。又系爭土地使用分區為商業區，其上有高雄市○○區○○路000○0號建物，與仁德段328地號為1宗建築基地，雖1樓騎樓供公眾通行來往市場，仍是前揭使用執照建造房屋之建築基地，尚非經政府闢為公眾通行道路之土地或其他無償供公眾通行之道路土地或公共設施保留地，故無遺贈稅法第16條第12款規定不計入遺產總額及免徵遺產稅之適用。

3.至原告主張減免地價稅、同段土地公告現值訂定不合理及如何徵收土地作道路使用等節，均與本件無涉。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、本件之爭點：

㈠系爭土地是否為原告借名登記予被繼承人李華桃名下？

㈡系爭土地是否屬遺贈稅法第16條第12款規定之「經政府闢為公眾通行道路之土地或其他無償供公眾通行之道路土地」，不計入遺產總額？

㈢被告否准原告增列系爭土地為被繼承人李華桃未償債務扣除

額，有無違誤？

五、本院之判斷：

㈠前提事實：本件爭訟概要欄所載事實，業經兩造陳明在卷，並有遺產稅申報書（行政救濟案卷第14至21頁）、被告遺產稅核定通知書（行政救濟案卷第46至47頁）、復查決定書（行政救濟案卷第135至139頁）及訴願決定書（行政救濟案卷第222至229頁）等附卷可證，堪予認定。

㈡應適用的法令：

1.遺贈稅法第1條第1項：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」。

2.遺贈稅法第10條第1項、第3項：「（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……。（第3項）第1項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準……。」。

3.遺贈稅法第16條第12款：「左列各款不計入遺產總額：……十二、被繼承人遺產中經政府闢為公眾通行道路之土地或其他無償供公眾通行之道路土地，經主管機關證明者。但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，仍應計入遺產總額。」。

4.遺贈稅法第17條第1項第9款：「下列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：……九、被繼承人死亡前，未償之債務，具有確實之證明者。」。

㈢系爭土地無法證明為原告借名登記予被繼承人李華桃名下之土地：

1.按稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任，惟稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間之私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，是稅捐稽徵機關如已提出相當事證，客觀上已足能證明當事人構成課稅要件事實之經濟活動，應認稅捐稽徵機關業已證明稅捐債權之存在；如當事人予以否認，不論從證據掌控或利益歸屬之觀點，即應就其主張之事實提出證據以動搖法院該當構成要件事實之認定，

以貫徹公平合法課稅之目的。遺產稅係以被繼承人所遺留之財產為課徵標的，有遺產即應課徵，依土地法所為之登記有絕對真實之公信力，除非繼承人能證明以其被繼承人名義登記之土地，實質上非屬於其被繼承人所有之財產者，稽徵機關始不得依登記之形式認作遺產而課遺產稅，否則基於實質課稅及公平課稅之原則，被繼承人既為土地所有權人，享有土地實質經濟利益及處分權，稽徵機關以之為遺產而課徵遺產稅，於法並無不合。次按所謂借名登記，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號判決意旨參照）。

2.原告雖主張系爭土地係其借名登記予被繼承人名下云云。惟查，原告與被繼承人於77年12月6日所簽立之預約書（行政救濟案卷第55至57頁）載明：「李華進擬承購座落仁武鄉仁德段328、327地號的土地，如將來能順利購得，願無償給胞妹李華桃使用20年，並登記持分土地給李華桃名義，於屆20年後，李華桃應無條件返還土地，並拋棄一切『請求』和『異議』並願意出資規費，協助過戶登記，返還李華進之子李坤聰……。」等語，李華桃嗣於78年2月11日因買賣原因登記取得系爭土地及仁德段328地號土地持分各9/10，訴外人李坤聰則於同日因買賣原因登記取得該2筆土地剩餘持分1/10等情，有系爭土地及仁德段328地號土地之土地登記簿

（行政救濟案卷第85至91頁、第77至83頁）、異動索引查詢資料（行政救濟案卷第186至187頁、第184至185頁）在卷可證。依該預約書內容可知，兩造係約定原告於購得系爭土地及仁德段328地號土地後，願無償給被繼承人使用20年，並登記持分土地給被繼承人名義，依該約定內容，尚難遽而得出原告就系爭土地為仍保有管理、使用、處分權能之實際所有權人，故無法因此推定原告與被繼承人間就系爭土地成立借名登記之法律關係。又查，被繼承人於79年5月31日以買賣為登記原因將仁德段328地號土地持分4/10移轉登記予訴外人李坤聰(行政救濟案卷第79頁)，亦核與原先預約書所議定之內容不相符合，益證該預約書內容難以採為有利於原告主張之證明。次查，被繼承人於81年3月19日自書遺囑並經臺灣高雄地方法院(下稱高雄地院)公證處公證，該自書遺囑載明：「余願於春秋百年之後，將高雄縣○○鄉○○段000號面積79平方公尺持分1/2及同段327號面積61平方公尺持分全部土地2筆遺贈給予胞兄李華進之子李坤聰……。」此經本院調閱高雄地院109年度雄司補字第127號聲請公證書自書遺囑裁定確定證明書事件卷核閱屬實(見109年度雄司補字第127號卷第39頁，依此證據研判系爭土地當時應為被繼承人所有並享有自由使用、收益及處分之權利，被繼承人始得出具該自書遺囑。原告雖提出其（聲請人）與李華桃（相對人）、李坤聰（參加人）間高雄地院鳳山簡易庭102年10月29日調解筆錄（行政救濟案卷第204至205頁），佐證系爭土地確實係為其借名登記予被繼承人，然該調解筆錄並未經法院實質調查認定系爭土地是否為原告借名登記予被繼承人，亦無法據此為有利原告之認定。原告此部分主張，並不可採。

㈣系爭土地非屬遺贈稅法第16條第12款規定之「經政府闢為公眾通行道路之土地或其他無償供公眾通行之道路土地」，應計入遺產總額：

1.按遺贈稅法第16條第12款規定，係於84年1月13日修正公布

時所新增，而依其「公共設施保留地之所有權人，不但保有使用收益之權，且依都市計畫法第50條之1規定，因繼承而移轉所有權者，免徵遺產稅；而供公眾通行之道路用地，名義上雖為私有財產，惟所有權人事實上已無法使用、收益，且變現困難，所有權人死亡時，並應列入遺產課稅，顯失公允，爰參酌都市計畫法第50條之1規定，增訂經政府闢為公眾通行道路之土地或其他無償供公眾通行之道路土地，經主管機關證明者，不計入遺產總額，免課遺產稅。」之增訂理由，並佐以但書關於「屬建造房屋應保留之法定空地部分，仍應計入遺產總額。」之規範內容，應認本條款所稱「其他無償供公眾通行之道路土地」，係指具有特別犧牲性質之無償供公眾通行之私有道路土地。復依建築法第42條、第97條及建築技術規則建築設計施工編第1條第36款、第38款、第2條及第2條之1規定，可知私設通路既係基地內建築物之主要出入口或共同出入口至建築線間之通路，其係為使建築基地與建築線相連接，俾使該建築基地合於建造執照之申請要件而設置，並以供該建築物使用人之進出為主要用途。而佐以上述關於「道路」及一定範圍之私設通路得計入法定空地面積之規定，亦得知「私設通路」係因建築法規之規定而設置，然卻非建築法規所稱之「道路」，而屬建築基地之一部分。故而，私設通路縱於設置後，事實上有供不特定多數人通行情事，亦因其屬為取得建造執照而設置之目的及功能，且非建築法規上之道路而屬建築基地之屬性，暨因其係附隨建造執照而產生，得因建造執照之廢止而變動之情狀，自應認其非屬具有「特別犧牲」性質之無償供公眾通行之「道路」土地（最高行政法院103年度判字第652號判決意旨參照）。

2.原告雖主張系爭土地既經政府闢為仁武區民有市場市民通行道路用地，即屬遺贈稅法第16條第12款規定之「經政府闢為無償供公眾通行之道路土地」，不計入遺產總額云云。惟查，系爭土地使用分區為商業區，非屬都市計畫道路用地，

現況為私設巷道等情，有系爭土地使用分區證明書（行政救濟案卷第171頁）、高雄市政府都市發展局109年7月17日高市都發開字第10933466900號函（行政救濟案卷第173頁）、仁武區仁德段327地號土地擬無償捐贈政府及請政府修繕或養護案110年1月15日會勘紀錄（高雄地院110年度稅簡字第2號卷第29頁）附卷足憑。系爭土地既屬上述建築技術規則建築設計施工編所稱為與建築線應相連接而設置之「私設通路」，則其性質上即非建築法上所稱之道路，而屬建築基地，即非屬「經政府闢為無償供公眾通行之道路土地」至明；縱其如原告所主張有免費供公眾通行，依上述規定及說明，其亦非具特別犧牲性質之無償供公眾通行之道路土地，非屬本條款所稱「其他無償供公眾通行之道路土地」。故而，被告認系爭土地與遺贈稅法第16條第12款所規定不計入遺產總額土地之要件不合，即屬有據。至原告主張系爭土地應符合免徵地價稅之範疇云云，則與本件並無干涉。

㈤被告否准原告增列系爭土地為被繼承人李華桃未償債務扣除額，容有違誤：

1.按「被繼承人死亡未償之債務，具有確實證明者，於計算被繼承人遺產總額時，應予扣除，為遺產稅法第14條第2款所明定。此項規定，並未附有提示債務發生原因及用途證明之條件，良以繼承人對於被繼承人舉債之原因以及借款之用途未必明瞭，更無從提出該項原因及用途之證明，故立法本旨著重於未償債務之存在，而不問債務發生之原因與用途，是以繼承人果能證明被繼承人死亡前有未償之債務，即應在遺產總額內予以扣除。」改制前行政法院60年判字第76號判決著有明文，該遺產稅法雖已於62年2月6日廢止，但其中第14條第2款規定意旨（被繼承人死亡未償之債務，具有確實證明者，於計算被繼承人遺產總額時，應予扣除）移植於同日制定公布之遺贈稅法第17條第1項第6款（被繼承人死亡前，未償之債務，具有確實證明者，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅），嗣於70年6月19日修正款次為同條項第8款，迨84

年1月13日再修正款次為同條項第9款，內容均不變至今。足見上開判例所適用的法律規定本旨並未廢止或變更，自仍具有其拘束力，得為各級法院裁判之依據。次按，所稱贈與，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，為遺贈稅法第4條第2項所明定。

2.如上所述，被告以系爭土地非係原告借名登記予被繼承人李華桃為由，否准原告增列系爭土地為被繼承人死亡前未償債務扣除額，於法固無不合。然查，原告與被繼承人、訴外人李坤聰於106年2月8日至高雄地院鳳山簡易庭合意變更上開102年10月29日調解筆錄內容載明：「一、相對人李華桃同意將其所有……仁德段327地號……之土地移轉登記予參加人李坤聰。……。」（下稱106年2月8日調解筆錄，見行政救濟案卷第206至207頁）。核其內容，係被繼承人以自己之財產無償給予訴外人李坤聰，並經李坤聰允受而生效力之贈與行為，被繼承人有依該內容意旨移轉系爭土地所有權之義務，李坤聰則有請求移轉系爭土地所有權之權利，該調解筆錄未經撤銷或宣告無效，故核其性質，係屬被繼承人死亡前之未償債務，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅；況李坤聰亦確於被繼承人死亡後，持上開106年2月8日調解筆錄辦理系爭土地移轉登記，並繳納贈與稅在案（高雄地院111年度稅簡字第3號卷第63至65、69至70頁）；再者，被告訴訟代理人亦於本院審理中陳稱：「原告是有稅負的考量，才會等到被繼承人死亡後才去做移轉」等語(本院卷第45頁)，益徵該調解筆錄之內容應屬真實。被告並未審酌106年2月8日調解筆錄對被繼承人遺產總額計算所造成之影響，否准原告增列系爭土地為被繼承人之未償債務扣除額，有違行政程序法第9條及第36條有利不利一律注意之原則，於法即有不合。又該106年2月8日調解筆錄乃同時就系爭土地及仁德段328地號土地為移轉登記之約定，然原告迭於高雄高等行政法院110年度訴字第329號遺產稅事件之111年1月20日準備程序、高雄地院111年度稅簡字第3號111年8月9日言詞辯論程序以

及本院112年11月17日言詞辯論程序中主張其僅就系爭土地為爭執(見高雄高等行政法院110年度訴字第329號卷第64頁、第69頁，高雄地院111年度稅簡字第3號卷一第87頁，本院卷第43頁)，故仁德段328地號土地非屬本件爭訟之範圍，且原告迄本件事實審言詞辯論終結前，並未為追加或變更主張課稅處分違法之事由，又該筆仁德段328地號土地是否亦屬於被繼承人死亡前之未償債務，仍有待實質調查始得確定，依納稅者權利保護法第21條第3項但書規定，不宜由本院逕行核實確認應納稅額，故應撤銷原處分，由被告職權調查後另為適法之處分。

㈥綜上所述，原處分有上述之違法，復查決定及訴願決定未予糾正，亦有未合。原告訴請撤銷原處分、復查決定及訴願決定，為有理由，應予准許。

六、本件為判決基礎之事證已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及所提訴訟資料，經本院斟酌後均與判決結果不生影響，無一一論述之必要。

七、據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第1 項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　12　　月　　14　　日

法　官　謝琬萍

上正本係照原本作成。

如不服本判決，應於送達後20日內，以原判決違背法令為理由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原判決所違背之法令及其具體內容，以及依訴訟資料合於該違背法令之具體事實），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）。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。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　12　　月　　14　　日

書記官　林秀泙