高雄高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第二庭

113年度地訴字第10號

113年11月21日言詞辯論終結

原告 林媛如
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 邱宥融

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服高雄市政府112年11月23日高市府法訴字第11230778300號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下

主 文

原告之訴駁回。
訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

緣訴外人李明君(原告配偶李秉家之姊)於民國107年11月21日對訴外人李秉家提起民事訴訟，其中部分聲明及主張為李明君之父李啟祥與李明君於92年間共同出資購買高雄市○○區○○○段000000○000000地號土地(以下合稱系爭土地)，嗣李啟祥將系爭土地應有部分2分之1借名登記於李秉家名下，然李啟祥於100年5月16日死亡，李秉家卻於106年3月13日以夫妻贈與為由，將系爭土地應有部分2分之1移轉登記予原告。嗣於111年12月23日李明君與李秉家在臺灣高雄少年及家事法院調解，並由原告參加調解，經調解成立作成臺灣高雄少年及家事法院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，單獨向被告所屬新興分

01 屬借名登記為調查認定，被告於訴願答辯書中並未敘明其有
02 無及如何為事實之調查，難認其課稅程序上無瑕疵，原處分
03 應屬違法。

04 2.原處分曲解法令：

05 (1)查訴願決定所援引之財政部109年5月27日台財稅字第
06 10900532480號函(下稱財政部109年5月27日函)、法務部109
07 年2月13日法律字第10903502380號函(下稱法務部109年2月
08 13日函)、司法院秘書長同年月17日秘台廳民一字第
09 1090004441號函(下稱司法院秘書長109年2月17日函)，三個
10 文件指稱：①「借名登記關係消滅後，返還借名標的物，係
11 屬債權請求權，於借名人死亡後，為其繼承人所繼承」、
12 ②「借名人死亡，嗣其繼承人經法院判決或調解成立，由出
13 名人移轉土地所有權予繼承人共同共有之權利」等文。訴願
14 決定斤斤計較於借名登記之返還登記請求權係屬債權請求
15 權，並非土地所有權，因此無土地稅法第28條但書適用等
16 語，則文件已同時指出「由出名人移轉土地所有權予繼承
17 人」，此階段法律關係即屬物權行為，堪認借名登記之返還
18 登記請求權係屬物權行為，訴願決定不無誤解。

19 (2)本件係在法院調解成立之調解書，已確認課稅土地係屬借名
20 登記財產，其借名人為李啟祥，出名人李秉家應負返還義
21 務，因性質上係屬繼承法則下之遺產性質無訛，而其返還登
22 記行為係本於繼承法則而為移轉登記，其情至為明確。訴願
23 決定未能全程觀察，竟割裂上揭3個文件內容，斷章取義，
24 只見前階段債權行為，未見後階段之物權行為，容有誤解，
25 不無違誤。

26 3.訴願決定所援引之上揭最高行政法院104年度判字第495號、
27 臺北高等行政法院111年度訴字第557號判決，其事例係借名
28 登記契約雙方當事人皆生存中，因返還而移轉不動產所有權
29 登記之課稅問題，其並無繼承事實可言。而本件係借名人已
30 經死亡，發生繼承事實，系爭土地已經屬於遺產性質，依繼
31 承法則辦理移轉登記之場合，故應回歸土地稅法第28條但書

01 規定適用。兩者之案情不同，應不得援引適用。

02 4.按土地增值稅是以土地之自然增值為課稅標的，所謂自然增
03 值就是非因地主投施任何資本、勞力，而自然增加之價值。
04 申言之，是項稅款應向獲得土地自然漲價之利益者徵收，始
05 合於租稅公平之原則。原告對於系爭土地，僅有為物權法上
06 所有權登記名義人之地位，實際上對於系爭土地之使用收益
07 處分以及自然增值之利益，未由原告所支配享有，依照前揭
08 說明，自不得向其徵收土地增值稅等語。

09 (二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

10 三、被告答辯及聲明：

11 (一)答辯要旨：

12 1.按借名登記土地所有權之移轉，應依土地稅法第28條規定，
13 核課土地增值稅，縱借名人死亡，其繼承人繼承之標的為被
14 繼承人(借名人)對出名人之債權，非土地所有權，故無土
15 地稅法第28條但書之適用。查原告(調解參加人)、李秉家
16 (調解相對人)與李明君(調解聲請人)三方透過法院之調
17 解程序，合意由原告將名下系爭土地持分1/2移轉登記予李
18 明君，並非以借名人李啟祥名義辦理繼承登記予李明君，依
19 最高行政法院104年度判字第495號、臺北高等行政法院111
20 年度訴字第557號判決暨財政部72年8月17日台財稅第35793
21 號函釋、財政部109年5月27日函可知，系爭土地移轉依法仍
22 應申報土地增值稅，其前次移轉現值，應以出名人李秉家取
23 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
24 徵土地增值稅，新興分處依法核定原告所有系爭土地應納之
25 土地增值稅合計830,636元，於法有據。

26 2.現行土地增值稅本身設計即以土地自然漲價總數額計算，並
27 依有償移轉或無償移轉認定獲得利益之人為納稅義務人，符
28 合司法院釋字第180號解釋文意旨。系爭土地係李明君以調
29 解有償移轉為由，於112年3月16日單獨向新興分處申報原告
30 所有系爭土地移轉現值，申報書所載原所有權人為原告，新
31 所有權人為李明君，且新興分處審視系爭調解筆錄內容，李

01 明君與李秉家皆合意相互移轉土地，各自申報土地移轉現值
02 時亦皆主張有償移轉土地，爰新興分處依土地稅法第5條第1
03 項第1款規定，核定系爭土地所有權人即原告為土地增值稅
04 納稅義務人，並無違誤等語。

05 (二)聲明：原告之訴駁回。

06 四、爭點：

07 (一)原告配偶李秉家與被繼承人李啟祥間，就系爭土地有無借名
08 登記之法律關係存在？原告及李秉家移轉登記系爭土地持分
09 予李明君性質上係因繼承而移轉（土地稅法第28條但書）、
10 或有償移轉（土地稅法第5條第1項第1款）、或無償移轉
11 （土地稅法第5條第1項第2款）之土地？

12 (二)被告核定土地增值稅，有無違誤？

13 五、本院之判斷：

14 (一)應適用之法令：

15 1.土地稅法

16 (1)第5條第1項、第2項：「（第1項）土地增值稅之納稅義務
17 人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土
18 地為無償移轉者，為取得所有權之人。三、土地設定典權
19 者，為出典人。（第2項）前項所稱有償移轉，指買賣、
20 交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移
21 轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」

22 (2)第28條：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應
23 按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。但因繼承而移轉之
24 土地……免徵土地增值稅。」

25 (3)第28條之2第1項：「配偶相互贈與之土地，得申請不課徵
26 土地增值稅。但於再移轉依法應課徵土地增值稅時，以該
27 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
28 課徵土地增值稅時核定之申報移轉現值為原地價，計算漲
29 價總數額，課徵土地增值稅。」

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

01 轉登記者，以申報人向法院起訴日當期之公告土地現值為
02 準。」

03 (5)第31條第1項第1款：「土地漲價總數額之計算，應自該土
04 地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減
05 除下列各款後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，
06 未經過移轉之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移
07 轉之土地，其前次移轉現值。」

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

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

15 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
16 地所有權人徵收土地增值稅。」

17 3.土地登記規則：

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

20 (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
21 之：四、因法院、行政執行分署或公正第三人拍定、法院
22 判決確定之登記。」

23 (二)經查，本件如爭訟概要欄所示事實，除上開所示爭點外，其
24 餘為兩造所不爭執，並有土地增值稅（土地現值）申報書及
25 繳款書（原處分卷第27至30頁）、民事起訴狀影本（原處分
26 卷第47至64頁）、系爭調解筆錄（原處分卷第66至72頁）、
27 高雄市稅捐稽徵處112年7月4日高市稽法字第1122953325號
28 復查決定書（原處分第140至147頁）、高雄市政府112年11
29 月23日高市府法訴字第11230778300號訴願決定書（原處分
30 第169至179頁）、地籍圖資查詢（原處分卷第181至183頁）
31 等在卷可稽，堪信為真實。

01 (三)原告配偶李秉家與被繼承人李啟祥間，不存在借名登記之法
02 律關係，原告及李秉家移轉登記系爭土地持分予李明君，係
03 屬交換關係之有償移轉：

04 1.按所謂借名登記，乃當事人約定，一方（借名者）經他方
05 （出名者）同意，而就屬於一方現在或將來之財產，以他方
06 之名義，登記為所有人或其他權利人，該出名者僅為名義上
07 之所有權人，實質上仍由借名者享有該財產之使用、收益及
08 處分權，並負擔因此所生之義務。不動產登記名義人即為該
09 不動產之實際所有權人，乃一般社會之常情，是在訴訟上主
10 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
11 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
12 之要約、承諾，及意思表示之合致等攸關借名登記契約成立
13 要件之事實，負舉證之責，且應證明至使法院確信其主張之
14 借名登記契約存在之程度，始得謂已盡其責任（最高行政法
15 院111年度上字第790號判決意旨）。

16 2.經查，系爭土地於92年12月24日由李秉家以「買賣」登記原
17 因取得所有權，並於106年3月13日以「配偶贈與」方式登記
18 予原告，嗣於111年12月23日經法院調解成立，李明君乃於
19 112年3月16日委託代理人持系爭調解筆錄，以有償移轉為
20 由，單獨申報原告所有系爭土地移轉現值，移轉持分1/2等
21 情，有土地增值稅（土地現值）申報書及繳款書（原處分卷
22 第27至30頁）、民事起訴狀影本（原處分卷第47至64頁）、
23 系爭調解筆錄（原處分卷第66至72頁）附卷可參。原告雖主
24 張系爭土地係李啟祥借名登記予李秉家名下，然系爭土地既
25 以「買賣」原因登記移轉所有權予李秉家，原告並未提出借
26 名登記之相關證據以實其說，則依前揭最高行政法院判決意
27 旨，尚難認系爭土地確屬借名登記關係。再者，李秉家為60
28 年次（見原處分卷第110頁），系爭土地於92年12月24日以
29 「買賣」原因登記移轉所有權予李秉家時，李秉家已年滿32
30 歲，非無自行籌資購買之能力，倘無相反之證據，尚難認定
31 係李啟祥出資購買。

01 3.李明君以權利人身分向被告申報系爭土地移轉現值，皆記載
02 「有償」移轉，而未主張借名登記，有土地增值稅（土地現
03 值）申報書（原處分卷第29、38頁）在卷為證。另依李明君
04 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
05 （本院卷第189至191頁），係申請就系爭土地之「交換」，代
06 位原告及李秉家2人申報贈與稅，核與系爭調解筆錄所載：
07 「兩造確認附表1、2為被繼承人李啟祥所遺之遺產（含借名
08 登記在聲請人李明君、相對人李秉家名下之不動產）
09 ……」、「李秉家應……將附表1編號1及附表2編號1不動產
10 移轉登記予李明君……。甲○○應……將附表1編號4、5之
11 不動產移轉登記予李明君……。」、「李秉家應……將附表
12 1編號2之房屋及編號6、7之土地應有部分6分之2移轉登記予
13 李明君……。甲○○應……將附表1編號6、7之土地應有部
14 分6分之1移轉登記予李明君……。」、「李明君應將附表2
15 編號2、3、4之不動產移轉登記予李秉家……。」、「李明
16 君應將附表1編號8、9之不動產移轉登記予李秉
17 家……。」、「因本件分割遺產李秉家同意補償李明君
18 3,500萬元……。」等語（原處分卷第66至72頁）相符。由
19 此可知李明君就系爭土地持分之移轉登記，係主張有償交
20 換，核與原告主張之借名登記返還或因繼承而移轉登記，尚
21 有不同。

22 4.原告雖主張其移轉登記之系爭土地持分，均屬被繼承人李啟
23 祥之借名登記等情，無非以111年12月23日作成之系爭調解
24 筆錄為證。惟查，被繼承人李啟祥於100年5月死亡，原告配
25 偶李秉家等繼承人於101年2月申報遺產稅，經高雄國稅局作
26 成遺產稅核定通知書，其所核列之遺產，並未包含系爭土地
27 或其返還登記請求權之債權，此有該遺產稅核定通知書（附
28 原處分卷第110至113頁）在卷可證。依此申報遺產事證，足
29 見李秉家等繼承人當時並未主張有此項借名登記之遺產存
30 在，原告於事隔多年後，始為相反事實之主張，既無法提出
31 事實脈絡合理之說明，則其可信度甚低。又李秉家於上開調

01 解成立後，以系爭土地持分為被繼承人李啟祥之遺產，補申
02 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
03 被繼承人所有之證明文件，然李秉家及其他繼承人均未提供
04 相關證據，而遭高雄國稅局113年1月24日財高國稅綜所遺贈
05 字第1130100986號函（本院卷第134至135頁）否准，足見除
06 系爭調解書以外，原告配偶李秉家無法提出任何有利之證
07 據，故系爭調解筆錄之「遺產」用語，純屬雙方之主觀上概
08 括用語，指涉之標的物並不精確，不足以證明系爭土地確有
09 借名登記事實之存在，尚難採為有利於原告判斷之依據。

10 5.縱認原告主張被繼承人李啟祥係系爭土地之實際所有權人，
11 生前借名登記李秉家名下一節屬實，然李啟祥於100年身故
12 後，李秉家於106年間將系爭土地贈與原告，則出名人將借
13 名登記之不動產移轉登記予第三人（即原告），因借名登記
14 為出名人與借名人間之內部約定，無論第三人知情否，其效
15 力不及於第三人。出名人既登記為該不動產之所有權人，其
16 將該不動產處分移轉登記予第三人，屬有權處分（最高法院
17 103年度台上字第1518號民事判決意旨參照），原告即取得
18 系爭土地之所有權，系爭土地自非李啟祥之遺產。又原告以
19 參加人身分參加李明君與李秉家遺產糾紛之調解，同意將其
20 持有系爭土地所有權之持分移轉登記予李明君（原處分卷第
21 71頁，調解筆錄附表一編號4、5），以換取李明君與李秉家
22 就調解筆錄附表一、二（原處分卷第71至72頁）所示之其他
23 房地、存款、股份、保單等成立房地互易、款項、股票分配
24 與找補及移轉費用負擔之合意，顯係將其名下土地（含系爭
25 土地）與附表一、二所示李秉家名下之房地，共同作為跟李
26 明君名下之房地進行互易之標的，依照民法第398條規定：
27 「當事人雙方約定互相移轉金錢以外之財產權者，準用關於
28 買賣之規定。」原告同意將系爭土地所有權持分移轉李明君
29 之行為，自屬有償移轉無訛。

30 6.綜上，原告移轉登記之系爭土地持分並非來自被繼承人李啟
31 祥之借名登記，原告主張系爭土地為李啟祥借名登記之土

01 地，構成遺產一部分，應對其課徵遺產稅，而非土地增值稅
02 等語，並無可採。又依系爭調解筆錄所載內容，經核原告應
03 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
04 部分不動產移轉登記予原告配偶李秉家，足見雙方約定互相
05 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
06 項第1款之有償移轉，並非無償移轉，自無土地稅法第5條第
07 1項第2款規定之適用。

08 (四)被告對原告核定應納之土地增值稅，並無違誤：

09 原告將系爭土地之持分移轉登記予李明君，性質上屬交換關
10 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
11 定，應以土地原所有權人即原告為土地增值稅之納稅義務
12 人。從而，李明君持系爭調解筆錄於112年3月16日依土地稅
13 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
14 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
15 (土地現值)申報書(原處分卷第27、29、38至39頁)可參。被
16 告依申請，適用土地稅法第31條第1項、第28條之2第1項、
17 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
18 稅，據以核定原告應納之土地增值稅685,901元、144,735
19 元，合計830,636元，並無違誤。

20 六、綜上所述，原告之主張，均無可採。原處分(含復查決定)，
21 並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告求予撤銷，
22 為無理由，應予駁回。

23 七、本件判決基礎已經明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資
24 料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必
25 要，一併說明。

26 八、結論：

27 (一)原告之訴為無理由。

28 (二)第一審訴訟費用應由敗訴之原告負擔，爰宣示如主文第2項
29 所示。

30 中 華 民 國 113 年 12 月 19 日
31 審判長法官 吳文婷

法官 顏珮珊

法官 李明鴻

以上正本與原本無異。。

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。 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。 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。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。 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

(續上頁)

01

	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。	

02

中 華 民 國 113 年 12 月 19 日

03

書記官 吳 天