臺中高等行政法院判決

110年度訴字第107號
110年12月23日辯論終結

原　　告　孫林淑美

訴訟代理人　張嘉麟　律師
被　　告　臺中市政府地方稅務局

代　表　人　沈政安
訴訟代理人　陳其應
　　吳振裕

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服臺中市政府中華民國110年3月11日府授法訴字第1090294030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、爭訟概要：

緣臺中市南屯區豐業段70-11地號土地(下稱系爭土地)前經臺灣臺中地方法院（下稱臺中地院）106年度訴字第3448號民事判決，訴外人孫慶齡（下稱孫君）應將系爭土地之所有權移轉登記予原告，並經最高法院109年度台上字第320號民事裁定駁回孫君之上訴，由臺中地院於民國(下同)109年1月31日核發民事判決確定證明書。嗣原告於109年7月10日持前揭證明書向被告所屬文心分局單獨申報系爭土地之移轉現值。經該分局審查認定屬於無償移轉，依土地稅法第5條及第28條規定，以取得土地所有權之申請人為納稅義務人，按一般用地稅率核課土地增值稅新臺幣(下同)1,647,630元（下稱原處分）。原告不服，申請復查，經被告以109年10月27日中市稅法字第10900084241號復查決定維持原處分，

原告仍不服，提起訴願，經臺中市政府以110年3月11日府授法訴字第1090294030號訴願決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.民事借名登記之背景事實，無非基於原告自始未有將系爭土地之所有權移轉於他人之前提，而被告逕自認定終止借名登記契約後應屬另一移轉行為，與回復原狀之所有權移轉有別，恐生行政稅務認定與債權及物權行為等法令認知上衝突外，亦有違背實質課稅原則，此與訴願機關陳稱稅捐之核課涉及國家稅捐主權，不受民事判決法律見解之精神應分屬二事：

⑴按土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之，為憲法第143條第3項所規定。因此，土地增值稅所要把握之稅捐客體，乃針對土地價值「自然漲價利益」部分，實現漲價歸公之土地政策。否則，土地價格縱有上漲，但土地所有權未有移轉，對土地所有權人而言，其漲價部分尚未獲得實現，自無課稅之理。依照實質課稅原則解釋土地稅法第28條關於「所有權移轉」之規定，亦以該移轉發生「所得」時，始足該當。如僅土地登記簿形式上有所有權移轉，但土地實質經濟歸屬並未改變，經移轉登記為名義人者其實並未就土地價格增值部分發生所得，即難謂該當土地增值稅之稅捐構成要件。

⑵按土地登記規則第27條第4款雖有規定：「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。」但裁判之所以論據應移轉土地所有權之法律原因，也非只一端，或基於所有物返還請求權、買賣、信託、借名登記，乃至於各種無名契約。而此，就土地增值稅上核定上仍應回歸就裁判兩造關於土地所有權歸屬之判斷準據，而系爭

土地前次移轉登記原因為系爭民事判決，而該判決認定原告與孫慶齡間就系爭土地即成立借名登記契約，約定原告將所有之系爭土地以孫慶齡名義登記，而仍由原告管理、使用及處分，經原告終止該契約，孫慶齡應依原告之請求，將系爭土地所有權移轉登記予原告等節，經系爭民事判決敘明在案。是以，系爭土地前次登記所有權人由孫慶齡名義移轉至原告，並未發生經濟歸屬之實質變動，據此，基於實質課稅則，租稅法律關係應以實質經濟事實為據，當應判決「土地實質經濟歸屬有無改變」之背景事實，即原告該次移轉並未發生土地增值稅之稅捐客體，故原處分疏未認知實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為何，單憑形式外觀核課土地增值稅，並非符合租稅之公平（按：原告下次若有出售或實際移轉系爭土地所有權時，仍會繳納土地增值稅之拘束，並非因此規避稅務義務）。

2. 再者，本案重要爭點之一為，單純親屬間借名登記之情節，若經法院判決認定後而為聲請移轉，是否符合土地稅法第28條所定土地增值稅之課徵要件，原告說明如下：

⑴依最高法院99年度台上字第2448號、101年度台上字第20189號判決意旨，借名登記內部間仍應承認借名人為真正所有權人；102年度台上字第19號判決亦謂借名登記之委託人始為真正所有人，且我國通說及實務見解均不否認土地得為借名登記標的，以土地為借名登記標的，未違反強制禁止規定或公序良俗，借名人為真正所有權人。借名登記之關係，既為法律上所許，借名人仍為土地之實質所有權人。

⑵按土地稅法第28條前段規定：「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。」可知，土地增值稅之課徵時點為「土地所有權移轉時」，所謂移轉，除設典的情形外，指所有權之移轉而言。土地增值稅是依漲歸公之原則，對因土地自然漲價所

得利益所課徵之稅款，因此只要有自然漲價所得及土地所有權移轉之事實，依土地稅法第28條規定，除有不課徵的法定理由外，均應課徵土地增值稅。因此，土地稅法就土地增值稅乃取向於土地所有權之移轉，或土地出典，致使土地所有權人就土地價格增值部分獲有所得，方有土地增值稅可言。否則，土地價格縱有上漲，但土地所有權未有移轉，對土地所有權人而言，其漲價部分尚未獲得實現，自無課稅之理。可見形式上縱有不同權利主體間所有權移轉之外觀，然就經濟實質上若無所有權移轉之情形時，自無所謂某人就系爭土地價格增值部分額外獲有所得之問題，則不應課予土地增值稅，是以，土地增值稅上應指掌握「土地交易所得」此經濟財為課稅，因此將土地交易所得之經濟歸屬於土地所有權人，倘以納稅義務人之觀點而言，登記「形式」與經濟上「實質」之經濟財價值如何認定（即土地交易所得）始為土地稅法第28條應著重的部分。

⑶參酌過去曾有財政部87年12月21日台財稅字第871981078號函即認：「財政部80年6月18日台財稅字第800146917號函：『第三者利用農民名義購買農地，則屬脫法行為，依實質課稅原則，應無免徵土地增值稅之適用。』然農地承受人王君與賴君共同出資購買耕地，而以王君名義辦理產權移轉登記，雖賴君之住所與承受農地屬不同縣○○○○○鄉鎮，依規定不得承受該農地，惟既經查明賴君原具有農民身分，且仍持有與承受地坐落在同一縣境之其他農地，應免依本部80/06/18台財稅第800146917號函規定向原出售人補徵土地增值稅。」由於過去限於自耕農始得購買農地，目前自耕農購買農地免徵土地增值稅，因此，非自耕農有時借自耕農之名義，購買農地，此即借名購買農地。在借名購買農地，如果真正買受人有購買資格（特種權利能力），則因沒有稅捐的規避，所以稅務行政不予介入。從而雖有借名，但免向原出售人補徵土地增值稅。上

開函釋雖已廢止不再適用，然仍可足證，過去在土地增值稅的課徵上就曾援引經濟觀察法認定非登記名義人（借名人）為經濟上所有權人而為土地增值稅之繳納義務人，只是若借名人具有自耕農身分則免補徵。何以在本件中被告又只論登記形式而不論經濟上實質？也全然忽略原告與孫慶齡為直系親屬之事實？原處分忽略租稅法之解釋或課稅事實之定性，必須透過經濟的觀點或方法觀察、認定及判斷，以掌握經濟上的給付能力，實現租稅課徵之平等性。

⑷再者，土地增值稅本質為所得稅，係以土地增值所得為稅捐客體，而非以移轉行為為稅捐客體，而原告於民事判決基於借名登記契約終止，請求移轉登記亦不該當土地稅法第28條所謂之所有權移轉要件，自無所謂產生土地增值稅稅捐客體即「所有權移轉並實現所得」之定義，此由土地稅法第5條、第28條關於土地增值稅徵收條件與對象之規定，應徵土地增值稅之法律行為，均限於有償移轉、無償移轉及設定典權等三類情形，而在買賣契約解除、回復原狀情形，因無真正移轉行為，得不課徵土地增值稅，即原告自始為系爭土地之所有權人，土地所有權從未移轉，登記名義的變更只是回復原狀改回真正所有權人名義，相關土地並未有買賣或讓與等任何移轉所有權之行為。準此，依實質課稅原則當可解釋土地稅法第28條關於「所有權移轉」之規定，俾也該移轉發生「所得」時，始足該當，亦即土地增值稅之稅捐客體並非「土地所有權移轉」，而係「因土地所有權移轉所實現之所得」。如僅土地登記簿形式上有所有權移轉，但土地實質經濟歸屬並未改變，經移轉登記為名義人者其實並未就土地價格增值部分發生所得，即難謂該當土地增值稅之稅捐構成要件。

3. 次按土地稅法第28條之3第5款規定：「土地為信託財產者，於左列各款信託關係人間移轉所有權，不課徵土地增值稅：……五、因信託行為不成立、無效、解除或撤銷，委託人與受託人間。」此所謂信託行為，雖指信託法所規定之信託，

但信託法係於85年1月26日公布實施，在公布實施前民間實際已有信託行為之存在。信託法公布實施前之事實上信託行為，與信託法所規定之信託不盡相同，但在裁判實務上，均承認為實質上之信託。以借名登記而言，屬於一種消極的信託行為，裁判上認定為廣義的信託關係，有最高法院86年度台上字第304號及96年度台上字第490號判決可稽。承上，土地稅法第28條之3第5款規定之信託行為，自應包括實際信託行為。土地稅法第28條之3規規定基於信託行為而移轉所有者不課處土地增值稅，其立法原意係以信託行為僅屬所有權之託管而已，非真正的所有權之取得及喪失。信託當事人間，一為委託人，僅只將其財產委託受託人以受託人名義代管，並無真正讓與所有權與受託人之意思，其在委託關係消滅或終止後取回所有權登記名義，並非受贈與或其他無償取得，無所謂漲價利益可言，另一人即受託人，僅受託使用自己名義代管他人之財產，自己既非真正所有權人，又從未取得任何土地漲價利益，即使所有權返還登記於信託人，亦無任何土地代價之取得。無所得即無稅負，當然無需繳付土地增值稅，土地稅法第28條之3規定之立法原意極為明顯而確定。

4. 承上，土地稅法第28條之3規定，既出於上開立法原意，然土地稅法為成文法，其以列舉方式規定免徵土地增值稅，難免有所遺漏，例如登記錯誤，其返還移轉登記結果，當事人並未受土地增值之利益，雖稅法無此項規定，亦不能對之課徵增值稅。按解釋法令，應探求立法原意，不得拘泥於條文規定之文字。雖查訴願機關援引最高行政法院98年度判字第736號、107年度判字第626號判決意旨分別論證借名登記，以買賣為權利變更原因登記取得土地所有權，嗣後縱終止借名登記契約，依法院確定判決以判決移轉為權利變更登記原因移轉該土地所有權予原委託人，因與依信託法規定之「信託移轉」土地所有權有別，核其情形仍屬土地所有權移轉方式之一，應依土地稅法第28條規定課徵土地增值稅，惟此部

分仍無法解釋原告既然自始並未就土地價格增值部分發生所得，即土地實質經濟歸屬並未改變之情形下，以及土地稅法第28條之3第5款規定之信託行為為何不包括實際信託行為，卻僅限於信託法第1條所認知之信託行為，均非毫無疑慮，應需詳加調查之處。

5.退步言之，縱認原處分認定核課土地增值稅並無違誤（按：假設語氣），原告亦認本件核課標準應得適用土地稅法第34條第5項規定之自用住宅用地優惠稅率，說明如下：

⑴按財政部賦稅署台財稅字第10900514850號令意旨：土地稅法第34條第2項「出售前1年內」及同條第5項第5款「出售前5年內」，以下列基準日往前推算1年或5年之期間計算：1.出售土地於訂定契約之日起30日內申報移轉現值者，以訂約日之前1日為準；逾 30 日始申報移轉現值者，以申報日之前1日為準。2.法院拍賣土地，以法院拍定日之前1日為準。3.法院判決移轉土地，以申報人向法院起訴日之前1日為準。4.拆除改建中出售之土地，以核准拆除日之前1日為準。當事人如能提示該地上房屋實際拆除日期之證明文件，經稽徵機關查明屬實者，以實際拆除日之前1日為準。5.自益信託於辦竣塗銷信託登記回復原土地所有權人名義後，原土地所有權人於未滿1年或未滿5年移轉者，有關「出售前1年內」或「出售前5年內」期間之計算，適用前4款之基準日，其往前推算之期間，應包括自益信託期間。

⑵另按內政部75年2月19日台內地字第385594號函亦有提及：案經函准法務部75年2月4日法律1354號函復略以：「查土地法第43條規定：『依本法所為之登記，有絕對效力。』所謂登記有絕對效力依司法院院字第1919號解釋係為保護第三人起見，將登記事項賦予絕對真實之公信力，故第三人信賴登記而取得土地權利時，不因登記原因之無效或撤銷而被追奪。惟此項規定，並非於保護交易安全之必要限度以外剝奪真正之權利，如在第三人信賴登記而取

得土地權利之前，真正權利人仍得對於登記名義人主張登記原因之無效或撤銷，提起塗銷登記之訴。

⑶查被告雖於復查決定書陳述土地稅法第34條規定明訂得依自用住宅用地稅率課徵土地增值之要件為土地所有權人出售其自用住宅用地者，故本件係因終止借名登記契約法院判決進行移轉登記予原告，而非申請人出售其自用住宅用地，自無該優惠稅率規定之適用云云，然誠如上開所述，原告主張土地增值稅之稅捐客體應指「因土地所有權移轉所實現之所得」，倘被告認定「土地所有權移轉」便有核課稅務之必要時，則土地稅法第34條所謂「出售」的定義理應就借名登記移轉登記時就其對價關係部分進行從寬解釋，並非率然認定終止借名登記契約因屬法院判決無需支付對價而取得土地所有權，便歸屬土地稅法第5條第2項之無償移轉方式，認定不可適用優惠稅率之規定。

6. 原告認被告行政訴訟民事答辯狀雖有引用最高行政法院109年度上字第951號判決作為論證依據，惟該事件前審判決即臺北高等行政法院109年度訴字第264號判決理由即近似原告於本件訴訟論述內容，並該事件現由臺北高等行政法院審理中（110年度訴更一字第12號），且尚未判決確定，因此，前揭最高行政法院判決所謂限制或排除實質課稅原則，以及疏漏審酌借名登記所生之經濟活動或有無產生漲價利益等背景考量，是否妥適，尚有續行討論之必要。

7. 按「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」、「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。」、「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之」分別為稅捐稽徵法第1條、第1條之1第1項及第12條之1第1項所明定。另最高行政法院109年度大字第4號裁定意旨亦有提及關於稅捐稽徵法已規定之事項，在稅捐稽徵法與各內地稅法之適用上，原則上係應先依稅捐稽徵法之規定，若稅捐稽徵

法未有規定或規範不足者，則仍須適用各內地稅法；而各內地稅法未有規定或規範不足者，亦應斟酌適用行政程序法之相關規範等語，故原告認本件是否需課徵土地增值稅事件之法律適用順序，應可參酌前揭大法庭裁定意旨，依據納稅者權利保護法→稅捐稽徵法→（個別稅法）土地稅法→行政程序法相關順序為當。又租稅債務是因為實現法定的租稅構成要件而成立，土地稅法第28條前段規定：「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。」可知，土地增值稅之稅捐債務成立時點應以土地實際所有權移轉時為準，而所謂移轉，除設典的情形外，指所有權之移轉而言，而系爭土地係因民事法院判決所涉借名登記契約之背景事實，基於原告自始未有將系爭土地之所有權移轉於他人之前提，即系爭土地之所有權未曾變動之前提，故並非所謂所有權移轉之行為，即系爭土地事實上縱使已經自然漲價，但因原告事實上尚未獲其利益（按：倘原告日後將系爭土地出售他人，自會將先前自然漲價利益列入計算範圍，被告並不會產生就先前自然漲價部分無法課徵土地增值稅之疑慮）。而被告引用之財政部72年8月17日台財稅字第35793號函釋：「查依土地稅法第28條前段規定：已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總額徵收土地增值稅。土地所有權係屬物權性質，其權利有無移轉，自應以民法物權編規定認定之。至於就同法第5條之立法意旨以觀，對土地所有權之移轉行為，無論有償或無償，均應課徵土地增值稅；再就同條第2項規定『所稱無償移轉，指贈與及遺贈等方式之移轉。』以觀，係屬例示規定，並非僅以遺贈及贈與兩種方式為限。其他情形之無償移轉，自亦包括在內。」乃財政部本於職權，闡明法規原意，協助所屬機關認定事實所為之釋示，原告認該函釋適用上，仍應符合土地稅法第28條規定之立法意旨，自得予援用。復土地增值稅是依漲價歸公之原則，對因土地自然漲價所得利益所課徵之稅款，依土地稅法第28條規定，除有不課徵的法定理

由外，均應課徵土地增值稅，但其課徵之前提仍需要符合具有自然漲價所得及土地所有權移轉之事實。是以，土地所有權係屬物權性質，其權利有無移轉，自應以民法物權編規定認定之，即借名登記契約僅為債權契約性質，並無影響原告土地所有權人之地位，難認符合土地所有權移轉之要件。

8.退步言之，原告一併主張本件仍有課徵土地增值稅之必要（按：假設語氣），應依經濟觀察法學理及精神就本件課徵稅務內容進行全貌觀察、認定及判斷，即應適用土地稅法第34條第5項自用住宅優惠稅率為課徵計算基準，說明如下：

⑴依稅捐稽徵法第12條之1第1、2項規定，稅捐稽徵機關課徵租稅之構成要件，厥為：①實質經濟事實關係②實質經濟利益之歸屬與享有以為課徵之依據。而「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總額徵收土地增值稅。」固為土地稅法第28條第1項所規定，惟課徵土地增值稅為負擔行政處分，需於課徵要件具備，且無法定應免徵事由時始能課徵為當。次按土地增值稅是以土地自然增值為課稅標的，所謂自然增值就是非因土地所有權人投施任何資本、勞力，而自然增加之價值。土地所有權人對其占有之土地，在占有期間、並無任何直接或間接的具體改良。僅因享有對土地之排他占有權，從而取得土地之自然增值。故此種自然增值純屬不勞而獲性質，與土地所有權人直接或間接對土地投資成本、勞力、而產生之改良價值，應嚴格劃分。因為土地所有權人由改良價值所得之收益，應屬利息、工資、或管理之利潤。不勞而獲之自然價值應屬經濟地租性質，為鼓勵私人、對土地投資成本及勞力，實行土地改良，故對於因改良而增加之財產價值，應課以輕稅，對於自然增值應全部徵收歸公，亦即透過漲價歸公，以實現社會之客觀公平，並促進土地之合理利用。復按「平均地權條例第47條第2項、土地稅法第30條第1項關於土地增值稅徵收及土地漲價總數額計算之規定，旨在使土地自然漲價之利益歸公，與憲法第15條、第

19條及第143條並無牴觸。惟是項稅款，應向獲得土地自然漲價之利益者徵收，始合於租稅公平之原則。」此有司法院釋字第180號解釋意旨參照。

⑵承上，司法院釋字第180號解釋理由亦有提及土地增值稅之納稅義務人及權利人未於規定期間內申請登記繳納土地增值稅，嗣後再申請登記繳納時，除依法處罰或加計利息外，如土地公告現值有不同者，其因自然漲價所生之差額利益，既非原納稅義務人所獲得，就此差額計算應納之部分土地增值稅，即應於有法定徵收原因時，另向獲得該項利益者徵收，始屬公平等語，足徵土地唯於其所有權已實質、終局地移轉予第三人時，始有獲得土地自然漲價利益者可言。因此，原告於先前書狀提及信託關係乙情，無非作為論述借名登記關係，應可類推適用信託移轉土地所有權予受託人之情形，土地所有權並非實質、終局地移轉予第三人，並無獲得土地自然漲價利益者之情事，自不得課徵土地增值稅之情形。

⑶又按納稅者權利保護法第7條第1項、第2項分別規定：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」即租稅之課徵，在於掌握納稅義務人之納稅能力，亦即繳納稅捐之經濟能力。是而，租稅法之解釋或課稅事實之定性，必須透過經濟的觀點或方法觀察、認定及判斷，以掌握經濟上的給付能力，實現租稅課徵之平等性，此之謂經濟觀察法。因此，經濟觀察法是貫穿租稅法律適用過程之原則，不限於稽徵機關援用解釋稅法以處理租稅規避事項而已；徵納雙方均可透過此法共同闡明生活事實對應於稅法法規應有之定性，經由涵攝而獲得正確之稅法適用結果。尤其，要將人類生活上所發生之事項，納進稅法適用之三段論法中進行處理，該事項本

須依「稅法規範之目的」予以轉述，亦即，必須將其中在規範上無意義者加以剪除，然後再就所餘部分之特徵，評價其在稅法上之意義，藉以定性事實；再藉由法律解釋與事實定性間往返回饋校正，使二者逐漸接近而獲得正確涵攝之結果。至於哪些事項在規範的評價上是有意義的，而得以之定性事實，於稅法之適用上，主要就是以經濟觀察的角度探知（此可參照臺北高等行政法院108年度訴字第1155號判決理由意旨）。上開判決要旨亦就大法官孫森焱於大法官釋字第420號解釋之不同意見書部分內容：「所謂經濟觀察法係指有關租稅法律之解釋不得拘泥於所用之辭句，應就租稅法律之實質意義及經濟上意義為必要之考察之意，因而演繹為實質課稅之原則。於稅捐客體之歸屬，無效法律行為、違法或違反公共秩序善良風俗之行為均有其適用。至實質課稅係相對於表見課稅而言，若所得之法律上歸屬名義人與經濟上實質享有人不一致時，於租稅法律之解釋上，毋寧以經濟上實質取得利益者為課稅對象，斯為實質課稅主義或稱實質課稅之原則。」等語為類似論述無誤。

⑷綜上，原告雖亦認同經濟觀察法不可以漫無節制就個案分別適用，否則可能造成稅捐法定主義名存實亡，然而就本件借名登記類型之案件，確實可得依據實質的課稅原則加以正當化，其結果及人民經濟活動並非毫無預測可能性，亦無造成法律秩序破壞難以維持之疑慮，本件應可透過經濟的觀點或方法觀察、認定及判斷，因此，借名登記移轉類型於稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，此為納稅者權利保護法第7條第2項所揭示之實質課稅原則。亦有認為對於課稅事實的掌握，不應拘泥於外觀的私法形式，查被告雖答辯說明土地稅法第34條規定明訂得依自用住宅用地稅率課徵土地增值之要件為土地所有權人出售其自用住宅用地者為限，自無該優惠稅率規定之

適用云云，倘被告認定「土地所有權移轉」便有核課稅務之必要時，則土地稅法第34條所謂「出售」的定義理應就借名登記移轉登記時就其對價關係部分，依據上開經濟觀察法法理基礎進行從寬解釋，即系爭土地雖於91年後登記於訴外人孫慶齡名下，然系爭土地實際管理、使用均由原告居住使用迄今，此由臺灣臺中地方法院106年度訴字第3448號民事判決及臺灣高等法院臺中分院108年度重上字第36號民事判決內容亦可知悉原告確實提出自92年起即陸續繳納系爭房地房屋稅及地價稅而持有繳費收據多筆，甚至訴外人孫慶齡於前揭民事訴訟過程中所提單據亦可見系爭房屋水、電費之登記名義人均為原告，亦可見原告自始均為土地所有權人無疑，故被告倘認定系爭土地所有權外觀上移轉登記上，便有核課稅務之必要時，原告認系爭土地實際使用上仍可從寬認定符合土地稅法第34條第5項的規定，就所謂該條文內規定之出售定義理應就借名登記移轉登記時就其對價關係部分依據經濟觀察法進行從寬解釋，實不違反實質課稅主義，合併說明。

9. 綜上所述，被告未盡調查之能事，致認事用法確有違誤等語。

㈡聲明：

1. 原處分（含復查決定）及訴願決定均撤銷

2. 訴訟費用由被告負擔。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1. 按已規定地價之土地，於所有權移轉時，除有不課徵或免徵之法定理由外，依土地稅法第28條規定，均應就土地自然漲價利益徵收土地增值稅。次按不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力，為民法第758條第1項所明定，是購買土地如未辦竣所有權登記，即未取得土地所有權，並非土地所有權人。又土地借名登記契約為借名人與出名人間之債權契約，而於契約存續中，既以出

名人名義登記為土地所有權人，該土地在法律上自屬出名人所有。至契約終止後，出名人雖負有返還義務，借名人亦僅得依契約終止後之返還請求權，請求出名人移轉土地所有權登記，而非回復土地所有權為借名人所有，是借名登記契約終止後，經法院判決由出名人將土地移轉登記予借名人，既非回復原狀之所有權移轉，不問其為有償或無償，均應依土地稅法第28條規定，核課土地增值稅，財政部72年8月17日台財稅第35793號函釋闡述甚明。

2. 又按最高行政法院109年度上字第951號判決略以：「……1.實質課稅原則並非絕對，僅於特定稅捐實體法存在法律漏洞，基於貫徹該稅捐實體法整體規範意旨之目的，而在個案中予以援用，以求特定稅捐實體法針對個案事實，得以被正確理解。因此實質課稅原則要受稅捐法律主義之節制，如果特定稅捐實體法之法制設計本身，即與實質課稅原則(或其背後之『量能課稅』精神)有出入，自不能不顧稅捐法制之原始設計，強引實質課稅原則，扭曲現行稅捐實體法之適用。2.而現行土地增值稅法制，其制度設計並無意絕對貫徹實質課稅原則，爰說明如下：(1)首在稅基計算上，現行土地增值稅法制並未依『土地交易之實際價格』減除『取得土地之原始成本』，核實計算稅基。而是以『土地所有權移出日之當時公告地價』，減除『土地所有權已往移入日之原始公告地價』，按其差額計算其漲價數額。(2)而且現行土地增值稅法制，為配合『土地移入及移出特定體』之二時段公告現值相減得出漲價稅基數額之設計，在土地之主體歸屬有變動時，原則上即不問其原因事實，均要課徵土地增值稅。使土地在特定主體持有期間內之前、後二階段公告現值差額，均有土地增值稅之平穩流入，供公部門財政所需之用。若法制例外明示『特定原因事實之主體歸屬變動不課土地增值稅』者，亦會有『以不課土地增值稅移轉行為之土地移出者，其前次取得該土地時點之公告現值，為原始公告地價』之配套設計。或者另外立法明定『決定原始公告現值之時

點』(土地稅法第31條之1、同法第39條以下規定參照)。此等規定皆與實質課稅原則有所出入。(3)而以上與實質課稅原則不完全符合之規定，是否即一定不利於納稅者，答案是『未必』。因為現行土地增值稅法制採取累進稅率，土地移入及移出之間隔較短者，二階段之公告現值差額較小，稅率較低，未必不利於人民。另外稅額如能分階段繳納，縱令『提前』繳納似屬不利於納稅者，但『分階段』之安排，在財務規劃上仍有意義。(4)且司法實務見解亦向來認為『基於借名登記原因關係之終止，而請求借名登記者移轉借名土地予實際所有權人』時，應向請求登記移轉之土地實際所有權人課徵土地增值稅，而無『以土地產權歸屬未生實質變動為由，引用實質課稅原則，免徵土地增值稅』之餘地(本院104年度判字第405號判決、98年度判字第736號判決、96年度裁字第2752號裁定參照)。」業已闡明實質課稅原則應受稅捐法律主義之節制，不能強以實質課稅原則，扭曲現行稅捐實體法之適用。而現行土地增值稅法制，為配合計算漲價稅基數額之設計，在土地之主體歸屬有變動時，原則上即不問其原因事實，均應課徵土地增值稅，並不以貫徹實質課稅原則為目的，且司法實務見解亦認為基於借名登記原因關係之終止，移轉借名土地予實際所有權人時，即應向請求登記移轉之土地實際所有權人課徵土地增值稅，並無實質課稅原則之適用。

3. 卷查系爭土地於91年9月18日由孫慶齡以「買賣」為登記原因取得所有權，此有土地登記謄本附卷可憑。嗣雖經法院確定判決，認係原告與孫君間就系爭土地成立借名登記關係，惟此屬債權契約性質，並不影響孫君當時受系爭土地移轉登記後為土地所有權人之法律上地位。且被告並非土地登記機關，亦無從變更及否認土地登記簿上之登記內容。是其等間借名登記契約終止後，原告基於該契約終止之返還請求權，訴經法院判決由孫君將系爭土地所有權無償移轉登記予原告，即為另一移轉行為，與回復原狀之所有權移轉有別，且

無不課徵或免徵之法定理由，已該當土地稅法第5條及第28條之要件，即應向取得所有權之原告核課土地增值稅，而無實質課稅原則之適用，已如前述，是原告主張爭土地係因終止借名登記而移轉，不應課徵土地增值稅，否則即有違實質課稅原則，尚難採憑。又土地稅法第28條之3係規定信託土地於信託關係人間移轉所有權不課徵土地增值稅。而所謂信託，係指委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或特定之目的，管理或處分信託財產之關係，為信託法第1條所明定，惟原告與孫君間係就系爭土地成立借名登記關係，僅單純將出資購買之土地登記於孫君名下，孫君並未就土地取得實質上之管理、使用、處分權能，並非信託法所定之信託關係，且信託關係消滅之請求返還，依土地登記規則第128條規定，係辦理塗銷信託或信託歸屬登記，與民事法院判決孫君將系爭土地所有權「移轉登記」予原告亦有不同，核與土地稅法第28條之3第5款所規定之不課徵土地增值稅要件不符，是原告主張本件可適用該規定免徵土地增值稅，顯屬誤解。至其主張本件應適用土地稅法第34條第5項規定之自用住宅用地稅率課徵乙節，因該法條明定得依自用住宅用地稅率課徵土地增值之要件為土地所有權人出售其自用住宅用地者，然本件係因終止借名登記契約經法院判決由孫君將系爭土地所有權移轉登記予原告，而非出售自用住宅用地，自無該優惠稅率規定之適用，仍應按一般用地稅率核課土地增值稅。綜上，系爭土地既係因借名登記關係終止，而無償移轉登記予原告，即該當土地稅法第5條及第28條規定之要件，是被告按一般用地稅率向取得所有權之原告核課土地增值稅，於法並無不合等語。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

㈠系爭土地因終止借名登記依法院判決而移轉，係屬另一個「移轉」行為或是「回復原狀」之所有權移轉？是否應課徵

土地增值稅？有無實質課稅原則及土地稅法第28條之3第5款規定，不課徵土地增值稅之適用？

㈡被告以原處分核課原告土地增值稅1,647,630元，是否適法？ □

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

前揭爭訟概要之事實，除前列之爭點事項外，其餘為兩造所不爭執，並分別有如附表所示各項資料可查（甲證1至4；乙證1至7。本件判決相關證據之編號詳附表）。

㈡系爭土地因終止借名登記依法院判決而移轉，係屬另一個「移轉」行為，該當土地稅法第28條課徵土地增值稅要件，應就土地漲價總數額課徵土地增值稅，並無實質課稅原則及土地稅法第28條之3第5款規定，不課徵土地增值稅之適用：

1.應適用的法令：

⑴土地稅法第5條規定：「（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。……（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。」、第28條本文規定：「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。」、第28條之3規定：「土地為信託財產者，於左列各款信託關係人間移轉所有權，不課徵土地增值稅：……五、因信託行為不成立、無效、解除或撤銷，委託人與受託人間。」

⑵財政部72年8月17日台財稅第35793號函釋：「主旨：○君持憑法院命義務人應辦理所有權移轉登記之確定判決申報土地移轉現值，仍應依法核課土地增值稅。說明：二、依土地稅法第28條前段規定：『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』。土地所有權係屬物權性質，其權利有無移轉，自應

以民法物權編規定認定之。至於就同法第5條之立法意旨以觀，對土地所有權之移轉行為，無論有償或無償，均應課徵土地增值稅；再就同條第2項規定『所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。』以觀，係屬例示規定，並非僅以遺贈及贈與兩種方式為限，其他情形之無償移轉，自亦包括在內。三、本案某甲與某乙合買土地，而以某乙名義登記為土地所有權人，依現行民法、土地法、土地登記規則等規定，係以某乙（受任人）為該土地之法定所有權人。某甲（委任人）僅得依其契約關係向某乙主張土地所有權之移轉。現經法院判決確定將土地移轉與某甲時，依現行法律某甲始取得該土地之所有權。此項所有權之移轉，不問其為有償或無償，均應依現行土地稅法第28條規定，核課土地增值稅。」上開函釋係財政部基於其主管權責，為執行稅捐課徵所為有關技術性事項之釋示，無違法律保留原則，所屬稽徵機關辦理相關案件自得援用。

2. 按憲法第19條所表彰之租稅法律主義，司法院釋字第217號解釋表明其真諦為「人民應依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及繳納期間等項而負納稅義務。」意即人民之行為如確已該當稅法所定課稅要件，即應依法課稅。又租稅債務是因為實現法定的租稅構成要件而成立，土地增值稅是以已規定地價之土地所有權的移轉為其稅捐客體，所謂移轉，除設定典權的情形外，指所有權之移轉而言。而土地增值稅是依漲價歸公之原則，對因土地自然漲價所得利益所課徵之稅款，因此只要有自然漲價所得及土地所有權移轉之事實，依土地稅法第28條規定，除有不課徵的法定理由外，均應課徵土地增值稅。

3. 又稅捐稽徵法第12條之1明定：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。納稅義務人基

於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。……」亦即，稅捐稽徵機關認定課稅構成要件，應以經濟事實之實質關係及所生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為據。然實質課稅原則並非絕對，僅於特定稅捐實體法存在法律漏洞，基於貫徹該稅捐實體法整體規範意旨之目的，而在個案中予以援用，以求特定稅捐實體法針對個案事實，得以被正確理解。因此實質課稅原則要受稅捐法律主義之節制，如果特定稅捐實體法之法制設計本身，即與實質課稅原則(或其背後之「量能課稅」精神)有出入，自不能不顧稅捐法制之原始設計，強引實質課稅原則，扭曲現行稅捐實體法之適用。而依目前司法實務見解認為「基於借名登記原因關係之終止，而請求借名登記者移轉借名土地予實際所有權人」時，應向請求登記移轉之土地實際所有權人課徵土地增值稅，而無「以土地產權歸屬未生實質變動為由，引用實質課稅原則，免徵土地增值稅」之餘地(最高行政法院109年度上字第951號判決、104年度判字第405號判決、98年度判字第736號判決、96年度裁字第2752號裁定參照)。

4.經查，原告與孫君之間關於系爭土地屬於借名登記關係，原告提起請求所有權移轉登記之民事訴訟，經臺中地院106年度訴字第3448號民事判決、臺灣高等法院臺中分院108年度重上字第36號判決及最高法院109年度台上字第320號民事裁定確定，孫君應將系爭土地之所有權移轉登記予原告，有臺中地院109年3月30日核發之民事判決確定證明書、最高法院109年度台上字第320號民事裁定、臺灣高等法院臺中分院108年度重上字第36號民事判決及臺中地院106年度訴字第3448號民事判決可佐（乙證7）。依民法第758條第1項之規定：「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。」本件原告與孫君之間就系爭土地成立借名登記關係，係債權契約性質，並不影響孫君當時受系

爭土地移轉登記後為土地所有權人之法律上地位；是原告與孫君借名登記之債權契約終止後，孫君因負返還義務，透過民事法院判決程序，由孫君將系爭土地所有權移轉予原告，係屬另一個「移轉」行為，在稅捐法制上，已然合致土地稅法第28條「於土地所有權移轉時」之徵課土地增值稅要件。且依上開司法實務見解，本件無「以土地產權歸屬未生實質變動為由，引用實質課稅原則，免徵土地增值稅」之餘地。

5. 至於原告主張本件有廣義信託之性質，符合土地稅法第28條之3第5款規定基於信託行為而移轉所有者，不課徵土地增值稅之情形乙節。惟按85年1月26日制定公布信託法第1條規定：「稱信託者，謂委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係。」同法第10條規定：「受託人死亡時，信託財產不屬於其遺產。」可知，信託乃委託人為自己或第三人之利益，將信託財產移轉於受託人，由受託人管理或處分，以達成一定經濟上或社會上之目的之行為，於信託關係消滅後，受託人始負有返還信託財產予信託人之義務。而私法上法律行為有所謂「借名登記」者，所稱「借名登記」，指當事人約定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之契約，基於同上法理，倘其內容不違反強制禁止規定或公序良俗者，應賦予法律上之效力，亦即該「借名登記『內部間』」仍應承認借名人為真正所有權人，該「借名人」對「被借名人（登記名義人）」得行使所有物返還登記請求權。故所謂「信託」與「借名登記」，其區別在於，信託財產由受託人依信託本旨管理、處分；「借名登記」之財產則仍由借名人自己管理、使用及處分（最高行政法院102年度判字第19號判決參照）。本件原告與孫君係成立借名登記之無名契約，與信託法第1條規定所稱信託係指「委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係。」有

別，核與土地稅法第28條之3第5款所規定之不課徵土地增值稅要件不符。故原告此部分主張，核無足採。

㈢被告以原處分核課原告土地增值稅1,647,630元，並無違誤：

1.應適用的法令：

⑴土地稅法第31條規定：「（第1項）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。……（第3項）土地所有權人辦理土地移轉繳納土地增值稅時，在其持有土地期間內，因重新規定地價增繳之地價稅，就其移轉土地部分，准予抵繳其應納之土地增值稅。但准予抵繳之總額，以不超過土地移轉時應繳增值稅總額百分之五為限。……。」、第33條規定：「（第1項）土地增值稅之稅率，依下列規定：……三、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之二百以上者，除按前2款規定分別辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之四十。……。」

⑵土地稅法施行細則第53條規定：「依本法第33條規定計算土地增值稅應徵稅額之公式如附件五。」附件五土地增值稅應徵稅額之計算公式：「稅級別/第三級 計算公式/應徵稅額=土地漲價總數額【超過原規定地價或前次移轉時申報現值（按臺灣地區消費者物價總指數調整後）在百分之二百以上者】×【稅率（40％）－[(40％-20％)×減徵率]】－累進差額（按臺灣地區消費者物價總指數調整後之原規定地價或前次移轉現值×B）

註：持有土地年限未超過20年者，無減徵，B為0.30。

持有土地年限超過20年以上者，減徵率為20％，B為0.24。

持有土地年限超過30年以上者，減徵率為30％，B為0.21。

持有土地年限超過40年以上者，減徵率為40％，B為0.18。」

2.經查，系爭土地面積為100.02平方公尺，其移轉屬無償移轉，應以取得系爭土地所有權之原告為納稅義務人，系爭土地每平方公尺原地價為20,000元，移轉現值為85,000元，依土地稅法第31條規定，以移轉現值總額【85,000×100.02×1/1】8,501,700元扣減按物價指數調整後原地價總額【20,000×100.02×1/1×119%】2,380,476元、改良土地費用【無】，得出漲價總數額為6,121,224元。因土地漲價總數額之漲價倍數大於2，依土地稅法第33條規定、土地稅法施行細則第53條及附件5規定，系爭土地應依第3級稅級計算公式計算應繳稅額，其公式為：應徵稅額＝土地漲價總數額【超過原規定地價或前次移轉時申報現值（按臺灣地區消費者物價總指數調整後）在百分之二百以上者】×【稅率(40%)－〔(40%-20%)×減徵率〕】－累進差額（按臺灣地區消費者物價總指數調整後之原規定地價或前次移轉現值×B），因系爭土地前次移轉持有未滿20年，故無減徵率，且B為0.30。

3.承上，本件累進差額為【2,380,476×0.3】714,142元、查定稅額為【6,121,224×[稅率(40%)-(40%-20%)×0]-714,142】1,734,347元，末依土地稅法第31條第3項規定抵繳【1,734,347×5%】86,717，得出應繳納土地增值稅為1,647,630元。

4.是以，被告原處分核課原告應繳納土地增值稅1,647,630元並無違誤，復查決定及訴願決定予以維持，亦無不合。

5.至於原告主張系爭土地應依土地稅法第34條第5項規定，按自用住宅稅率課徵土地增值稅乙節。查土地稅法第34條第1項前段「土地所有權人出售其自用住宅用地者，都市土地面積未超過3公畝部分或非都市土地面積未超過7公畝部分，其土地增值稅統就該部分之土地漲價總數額按百分之10徵收之。」本件土地移轉現值申報，係依據法院以借名登記契約

合法終止判決移轉，孫君將系爭土地之所有權，移轉登記與權利人即原告，並非出售自用住宅用地，與上開按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之要件不符，被告乃按一般用地稅率課徵土地增值稅，並無違誤。

㈣本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此敘明。

六、結論：原處分並無違誤，復查決定及訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　1　　月　　6　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　林　靜　雯

法　官　莊　金　昌

以上正本證明與原本無異。

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）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代

	理人者。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　111　　年　　1　　月　　6　　日

書記官　許　騰　云

==========強制換頁==========

附表、證據編號對照表

證號	證據名稱	所附卷宗	頁次
甲證1	被告109年10月27日中市稅法字第10900084241號復查決定書影本(同乙證4)	本院卷	27-31
甲證2	土地增值稅繳款書影本	本院卷	33-35
甲證3	臺中市政府110年3月11日府授法訴字第1090294030號訴願決定書影本	本院卷	37-45
甲證4	臺中地院106年度訴字第3448號判決	本院卷	47-50
乙證1	臺中市政府110年3月11日府授法訴字第1090294030號訴願決定書影本	原處分卷	3-11
乙證2	被告訴願答辯書影本	原處分卷	12-18
乙證3	原告訴願書及附件影本	原處分卷	23-33
乙證4	被告109年10月27日中市稅法字第10900084241號復查決定書影本(同甲證1)	原處分卷	38-42
乙證5	土地增值稅申報書及附件影本	原處分卷	46-49
乙證6	土地增值稅繳款書(查定表)、地價查詢資料、土地登記第一類謄本、增繳地價稅查詢	原處分卷	50-53
乙證7	原告復查申請書及附件(含臺中地院109年3月30日民事判決確定證明書、最高法院109年度台上字第320號民事裁定、臺灣高等法院臺中分院108年度重上字第36號民事判決及臺中地院106年度訴字第3448號民事判決	原處分卷	54-83

乙證8	土地稅法第5條、第28條、第28條之3、第31條、第34條、第39條；信託法第1條；土地登記規則第128條；民法第758條	原處分卷	84-89
乙證9	財政部72年8月17日台財稅第35793號函釋	原處分卷	90
乙證10	最高行政法院109年度上字第951號判決	原處分卷	91-102
乙證11	最高行政法院104年度判字第405號判決	原處分卷	103-109
乙證12	最高行政法院98年度判字第736號判決	原處分卷	
乙證13	最高行政法院96年度裁字第2752號裁定	原處分卷	115-116
乙證14	高雄高等行政法院96年度訴字第543號判決	原處分卷	117-127
乙證15	臺北高等行政法院94年度訴字第3160號判決	原處分卷	128-138