最 高 行 政 法 院 判 決

112年度上字第493號

上　訴　人　莊紹耿

訴訟代理人　葉大殷　律師
　　洪國勛　律師
　　鄧輝鼎　律師
被 上訴 人　新北市政府稅捐稽徵處

代　表　人　連文娟
訴訟代理人　吳怡慧
輔助參加人　新北市政府地政局

代　表　人　汪禮國

上列當事人間土地增值稅事件，上訴人對於中華民國112年6月1日臺北高等行政法院110年度訴更一字第12號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、事實概要

㈠○○市○○區○○段263及263-1地號土地（權利範圍全部，重劃前為○○市○○區○○段○○小段284-24、288-1、288-2、288-3、288-4、288-5、290-1、290-2、290-3、290-4、290-5、290-6、290-7、291-1、291-2、291-3、291-4、291-5、292-7、292-9地號土地；民國98年12月23日重劃後編為○○市○○區○○段263地號土地；99年11月19日分割為同段263及263-1地號土地，以下分別以地號簡稱，合稱系爭土地）於95年1月25日以買賣為登記原因，登記為橡園建

設股份有限公司（下稱橡園公司）所有。上訴人於99年11月3日起訴請求橡園公司辦理系爭土地所有權移轉登記，經臺灣高等法院100年度重上字第547號民事判決（下稱系爭民事判決）認定上訴人與橡園公司就系爭土地為借名登記法律關係，上訴人終止該法律關係後，橡園公司應依上訴人請求，將系爭土地所有權移轉登記予上訴人。系爭民事判決於102年9月16日確定，上訴人於同年11月23日依系爭民事判決登記為系爭土地所有權人（下稱前移轉）。

㈡上訴人於108年6月10日將系爭土地出售林志銘、蔡培逢、楊雅卉、楊雅婷、楊婉伶、楊宗翰等6人（下稱林志銘等6人，即後移轉），於108年6月11日向被上訴人申報土地增值稅，並以後移轉為系爭土地重劃後第1次移轉為由，請求依行為時土地稅法第39條第4項規定減徵40％土地增值稅。經被上訴人審認，以系爭土地於重劃公告確定後，前移轉為重劃後第1次移轉，後移轉不符合土地稅法第39條第4項規定，核定系爭土地應納土地增值稅新臺幣（下同）9,427萬2,320元（263地號土地為7,862萬3,900元，263-1地號土地為1,564萬8,420元，下稱原處分）。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審以109年度訴字第264號判決撤銷原處分（含復查決定）核定土地增值稅金額超過5,539萬3,563元部分及該部分訴願決定。被上訴人不服，提起上訴，經本院以109年度上字第951號判決廢棄發回更審，嗣經原審判決駁回上訴人在原審之訴，上訴人乃提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張、被上訴人在原審之答辯及輔助參加人在原審之陳述，暨原判決理由均引用原判決之記載。

三、本院經核原判決並無違誤，茲就上訴意旨補充論斷如下：

㈠按憲法第143條第3項規定：「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。」旨在實施土地自然漲價歸公政策（司法院釋字第286號解釋參照），依平均地權條例第35條規定：「為實施漲價歸公，土地所有權人於申報地價後之土地自然漲價，應依第36條規定

徵收土地增值稅。……」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30條第1項第1款及第4款規定：「土地所有權移轉……，其申報移轉現值之審核標準，依下列規定：一、申報人於訂定契約之日起30日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為準。……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。……」第31條第1項規定：「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。二、土地所有權人為改良土地已支付之全部費用，包括已繳納之工程受益費、土地重劃費用及因土地使用變更而無償捐贈一定比率土地作為公共設施用地者，其捐贈時捐贈土地之公告現值總額。」可知，除依土地種類及性質之不同，而有法定減免事由外（土地稅法第28條但書、第28條之1、第28條之2、第28條之3、第30條之1、第39條、第39條之1、第39條之2參照），土地所有權移轉時，對於土地價值非因施以勞力資本而自然漲價之總數額，應由國家課徵土地增值稅。另依土地稅法第5條立法理由所載：「參照現行土地法第182條規定，歸納分為有償移轉，無償移轉，及設定典權3類，俾能對各種移轉方式，均能適用，以免因採列舉方式，而有難於適用之情形發生，至通常何者為有償移轉，何者為無償移轉，則另立第2項以為例示。」是以土地所有權移轉，無論係有償或無償移轉，不限於土地稅法第5

條第2項例示之移轉方式，包括土地所有權主體依法院判決變更之情形，亦應按土地漲價總數額徵收土地增值稅。

㈡土地稅法第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：一、因信託行為成立，委託人與受託人間。二、信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。三、信託契約明定信託財產之受益人為委託人者，信託關係消滅時，受託人與受益人間。四、因遺囑成立之信託，於信託關係消滅時，受託人與受益人間。五、因信託行為不成立、無效、解除或撤銷，委託人與受託人間。」其所稱信託，依信託法第1條規定，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，為受益人的利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係，因此，信託契約之受託人在法律上為信託財產之所有人，其就信託財產所為之一切處分行為完全有效，倘其違反信託本旨處分信託財產，僅對委託人或受益人負債務不履行之契約責任，倘信託財產為土地，於信託關係消滅時，依土地登記規則第128條規定，應由信託法第65條規定之權利人（享有全部信託利益之受益人、委託人或其繼承人）會同受託人申請塗銷信託或信託歸屬登記，而非移轉登記。至所稱借名登記，係指當事人約定一方將自己之財產以他方（即出名人）名義登記，而仍由借名人自己管理、使用、處分該財產之契約，出名人就借名之財產並無處分權，倘係土地借名登記，契約終止時，借名人得類推適用民法第541條第2項規定，或適用民法第179條規定，請求出名人將其為借名人取得之土地所有權移轉登記於己，如經法院判決確定，依土地登記規則第27條第4款規定，係由權利人或登記名義人申請移轉登記，二者本質上有所不同，自無從適用，且基於租稅法律主義，立法者既未將借名登記納為不課徵土地增值稅之事由，即無法律漏洞，而須類推適用土地稅法第28條之3規定，不課徵土地增值稅。

㈢依平均地權條例第42條第4項規定：「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。」第62條規定：「市地重劃後，重行分配與原土地所有權人之土地，自分配結果確定之日起，視為其原有之土地。……」因重劃土地自分配結果公告確定之日起，原所有權人重行分配所得土地，既視為其原有之土地，則於重劃土地之分配結果公告確定後，即發生土地所有權移轉之事實，並應課徵土地增值稅，是內政部於93年3月24日以台內地字第0930060625號令（下稱內政部93年令）修正發布「平均地權條例第42條第4項補充規定」（下稱補充規定）第2點規定：「本法條第4項所稱重劃後第1次移轉，係指重劃土地分配結果公告確定日以後之第1次移轉。」係就平均地權條例第42條第4項規定所稱「重劃後第1次移轉」所為之解釋性行政規則，核與上開規定之規範文義與目的相符，自得適用。而行為時土地稅法第39條第4項規定：「經重劃之土地，於重劃後第1次移轉時，其土地增值稅減徵40%。」（110年6月23日移列同法第39條之1第1項），與平均地權條例第42條第4項規範文義與目的相同，被上訴人自得援引上述補充規定判斷是否符合行為時土地稅法第39條第4項所稱「重劃後第1次移轉」。至市地重劃實施辦法第3條之1所規定「重劃完成之日」係用以規範主管機關依同法第55條規定應於1年內完成重劃區帳務結算公告之基準日，同法第35條、第42條第1項及第51條則分別規定重劃分配結果公告程序、辦理地籍測量以及土地交接事宜，經核均與土地所有權移轉無涉。上訴意旨主張依市地重劃實施辦法第3條之1、第35條、第42條第1項及第51條規定，重劃土地分配結果公告確定後，仍需待地籍測量、土地登記及接管後，土地所有權人始得占有、使用收益該土地，土地稅法第39條第4項規定之「重劃後第1次移轉」應以重劃完成日即100年1月24日為準，內政部93年令係限縮土地稅法第39條第4項規定之適用範圍云云，並非可採。

㈣依土地稅法第31條第1項規定，規定地價後，曾經移轉之土地，土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉時，經核定之申報移轉現值中減除其前次移轉現值後之餘額為漲價總數額，如土地所有權人為改良土地而支付重劃費用，因土地之增值係屬改良增值，非自然增值，為鼓勵土地所有權人參與重劃以改良土地，同法第31條第1項第2款乃規定土地漲價總數額應減去全部重劃費用，故上開減除重劃費用之規定，僅於提供土地參與重劃及負擔重劃費用的土地所有權人始得適用，其後繼受取得土地所有權之人，既無以自身所有土地參與重劃及負擔重劃費用事實，其再將土地所有權移轉他人時，自無從依上開規定減免稅捐。

㈤本件系爭土地於重劃前係由橡園公司於95年1月25日以買賣名義登記為所有權人，其後，重劃土地分配結果於98年4月8日公告確定，並於同年12月23日辦竣土地登記。嗣上訴人主張其與橡園公司為借名登記法律關係，於99年11月3日向法院提起民事訴訟，請求橡園公司將系爭土地所有權移轉登記予上訴人，經系爭民事判決橡園公司應將系爭土地所有權移轉登記予上訴人確定後，上訴人於102年10月2日申請依系爭民事判決確定內容申報土地移轉現值，並申請適用土地稅法第31條第1項第2款及第39條第4項規定，減徵40％土地增值稅，以及自申報移轉現值中減除土地重劃費用，被上訴人遂以上訴人向法院起訴日當期的土地公告現值作為申報移轉現值，再將橡園公司95年1月25日取得系爭土地時的公告現值按物價指數調整，計為「按物價指數調整後的原地價總額」，並減除土地所有權人為改良土地已支付之重劃費用，據以核定前移轉之土地增值稅。上訴人於102年11月23日依系爭民事判決登記為系爭土地所有權人後，再於108年6月10日訂約出售系爭土地予林志銘等6人，並於108年6月11日向被上訴人申報土地增值稅，被上訴人乃作成原處分等情，為原審依法確定之事實，核與卷內證據相符。原判決據此論明：前移轉並無土地稅法第28條之3之適用或類推適用，且

為重劃後第1次移轉，後移轉係重劃後第2次移轉，故不適用行為時土地稅法第39條第4項規定減徵土地增值稅百分之40，且系爭土地於前移轉核定土地增值稅時，已依土地稅法第31條第1項第2款規定扣除重劃費用，縱前移轉扣減重劃費用結果，系爭土地漲價總數額為負數，亦無從保留予後手於後移轉扣減等語，依上開說明，並無違誤。上訴意旨主張前移轉並非土地稅法第28條土地增值稅所欲課徵之客體，原判決認前移轉仍有土地稅法第28條之適用，已違反納稅者權利保護法第7條第1項及第2項實質課稅原則；上訴人與橡園公司間就系爭土地成立借名登記契約，應定性為信託契約，縱非信託契約，二者皆屬形式上移轉，原判決認前移轉並無土地稅法第28條之3之適用或類推適用，有判決不適用法規之違誤云云，無非執其個人主觀見解，指摘原判決違背法令，並非可採。

㈥依獎勵土地所有權人辦理市地重劃辦法第36條第2項規定：「土地登記辦竣，且重劃區工程經各該工程主管機關接管後，直轄市或縣（市）主管機關應通知重劃會依下列規定按宗計算每一土地所有權人重劃負擔總費用數額，列冊送請審核後，發給市地重劃負擔總費用證明書：一、公共設施用地，以土地所有權人實際負擔之公共設施用地，按重劃土地分配結果公告期滿時之當期公告土地現值計算。二、工程費用、重劃費用及貸款利息，以送經該管直轄市或縣（市）主管機關核定之計算負擔總計表所列費用為準。」可知，重劃費用係由重劃區內之土地所有權人負擔。本件系爭土地係於98年4月8日公告確定重劃土地分配結果，並於同年12月23日登記所有權人為橡園公司（原處分卷第98頁），故系爭土地之重劃費用收據係由主管機關於99年2月9日發給土地所有權人橡園公司（原處分卷第94頁），上訴人則於102年11月23日始依系爭民事判決移轉登記為系爭土地所有權人，足見提供土地參與重劃及負擔重劃費用之土地所有權人為橡園公司，上訴人雖因終止借名契約而自橡園公司繼受取得系爭土

地，其既無以自身所有土地參與重劃及負擔重劃費用事實，縱其於前移轉後再將土地所有權移轉他人，依前開說明，亦不得依土地稅法第31條第1項第2款規定減除重劃費用於前移轉扣減後之餘額。上訴意旨主張上訴人於系爭土地登記於橡園公司名下時即已支出相關重劃費用，系爭土地所有權移轉登記予上訴人後，土地公告現值才調整增值，則上訴人先行投入之成本費用與增值利益間具有因果關係，於前移轉既未能扣除重劃費用，基於客觀淨所得原則，應於後移轉計算土地漲價總數額時列為減項，始符合土地稅法第31條第1項第2款之立法本旨及實質課稅與量能課稅原則云云，亦不足採。

㈦本件前移轉係依系爭民事判決辦理登記，為無償移轉，依土地稅法第5條第1項第2款規定，應以取得所有權之人即上訴人為納稅義務人，上訴人就前移轉於102年10月2日申報系爭土地移轉現值，並申請適用土地稅法第31條第1項第2款及第39條第4項規定，被上訴人誤以橡園公司為納稅義務人作成前移轉土地增值稅之核課處分，嗣上訴人於108年6月11日申報後移轉之土地移轉現值時，被上訴人乃以108年8月23日新北稅莊四字第1084808510號函及第10848085101號函（下合稱108年8月23日函）註銷原核定予橡園公司之土地增值稅免稅證明書，改以上訴人為納稅義務人，核發更正後土地增值稅免稅證明書予上訴人，並通知橡園公司，且上訴人及橡園公司就108年8月23日函並未提起行政救濟等情，為原審依法確定之事實，核與卷內證據相符，則不問108年8月23日函是否符合行政程序法第101條規定，108年8月23日函仍屬有效之行政處分，且上開處分之適法性，對於後移轉是否為「重劃後第1次移轉」之認定亦不生影響，原判決據此而認上訴人主張被上訴人就前移轉所為核課處分，應自102年10月2日申報移轉現值收件日起算核課期間至107年10月1日屆滿，被上訴人遲至108年8月23日始以上訴人為納稅義務人作成核課處分，已逾核課期間而違法，後移轉為重劃後第1次移轉，並非可採等語，並無違誤。上訴意旨主張被上訴人對前移轉

之土地增值稅請求權已逾越核課期間，依稅捐稽徵法第21條第2項規定應不得再補稅，則被上訴人就前移轉所為之免稅證明書應屬違法之核課處分，原審未審酌被上訴人就前移轉所為之核課處分違法情形云云，指摘原判決有不備理由、違反稅捐稽徵法第21條第1項及第2項規定之違背法令，均非可採。

㈧原判決就上訴人於原審主張系爭土地99年公告土地現值之估價基準日為98年9月1日，而○○縣○○鄉○○○自辦市地重劃（下稱系爭重劃）係於100年1月24日始重劃完成，因估價基準日先於重劃完成日，顯然99年公告土地現值未將土地重劃影響納入考量，而有低估乙節，已依輔助參加人所提出之改制前○○縣地價及標準地價評議委員會98年第5次會議紀錄、99年與100年公告土地現值評議（參考）表、○○縣○○鄉鎮市99年與98年、100年與99年擬評現值波動原因表、宗地地價計算清冊及新北市新莊地政事務所111年2月16日新北莊地價字第1116042157號函，據以論明重劃因素已於系爭土地99年公告土地現值估價作業納入考量，故上訴人之上開主張並不可採，則被上訴人依系爭土地99年公告土地現值計算土地增值稅，自無違誤，亦無判決不備理由之情事。至原判決關於系爭土地因系爭重劃之增值是否於系爭土地99年公告土地現值完全反映之贅論，不論當否，核與判決結論不生影響，亦不生判決理由之矛盾。上訴意旨主張原判決肯認系爭土地99年公告現值並無低估，又認為被上訴人辦理系爭土地99年公告現值查估作業時，重劃作業尚未完成，重劃後的成果無法即時、完全反映於估價作業中，其理由互相矛盾，亦未說明土地重劃所創造之增值大於或等於重劃成本，即認系爭土地之重劃具有效益，有判決不備理由之違誤，均無可取。

㈨綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，上訴意旨仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

四、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　11　　月　　5　　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　胡　方　新

法官　梁　哲　瑋

法官　張　國　勳

法官　林　麗　真

法官　林　欣　蓉

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　114　　年　　11　　月　　5　　日

書記官　張　玉　純