

訴 願 人 ○○○○

訴 願 代 理 人 ○○○律師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關民國 110 年 5 月 18 日北市稽內湖乙字第 1105903291 號函，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、訴願人於民國（下同）109 年 9 月 24 日檢附臺灣士林地方法院（下稱士林地院）109 年 5 月 29 日 109 年度重訴字第 15 號民事判決（下稱系爭判決）及判決確定證明書（下稱系爭判決確定證明書），向原處分機關所屬內湖分處（下稱內湖分處）單獨申報移轉案外人○○○（下稱○君）所有本市內湖區○○段○○小段○○、○○地號之 2 筆土地（宗地面積各 230 平方公尺、221 平方公尺，移轉權利範圍各 5/10、2/20，持分面積分別為 115 平方公尺、22.1 平方公尺；下合稱系爭土地）移轉現值，經該分處審認該申請案係無償移轉，爰以訴願人為納稅義務人，課徵系爭土地之土地增值稅各新臺幣（下同）649 萬 8,798 元及 124 萬 9,418 元，總計 774 萬 8,216 元，並經訴願人全額完納在案。
- 二、嗣訴願人以 110 年 5 月 6 日申請函，主張系爭土地係借名登記不動產，經法院判決移轉登記，並無土地增值所得實現，不應課予土地增值稅等語，向內湖分處申請退還土地增值稅 774 萬 8,216 元。經原處分機關依財政部 72 年 8 月 17 日台財稅第 35793 號函釋（下稱財政部 72 年函釋）意旨，審認本件應依土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款及第 28 條等規定核課訴願人系爭土地之土地增值稅，爰以 110 年 5 月 18 日北市稽內湖乙字第 1105903291 號函（下稱原處分）復訴願人否准所請。原處分於 110 年 5 月 20 日送達，訴願人不服，於 110 年 6 月 10 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

- 一、按稅捐稽徵法第 28 條第 1 項及第 2 項規定：「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，

申請退還；屆期末申請者，不得再行申請。」「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。」

土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款規定：「土地增值稅之納稅義務人如左：……二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。」第 5 條之 1 規定：「……依平均地權條例第四十七條規定由權利人單獨申報土地移轉現值者，其應納之土地增值稅，應由權利人代為繳納。」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 49 條第 1 項規定：「土地所有權移轉或設定典權時，權利人及義務人應於訂定契約之日起三十日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。但依規定得由權利人單獨申請登記者，權利人得單獨申報其移轉現值。」

平均地權條例第 47 條第 1 項規定：「土地所有權移轉或設定典權時，權利人及義務人應於訂定契約之日起三十日內，檢同契約及有關文件，共同申請土地所有權移轉或設定典權登記，並共同申報其土地移轉現值。但依規定得由權利人單獨申請登記者，權利人得單獨申報其移轉現值。」

財政部 72 年 8 月 17 日台財稅第 35793 號函釋：「……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。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 訴願人於 108 年 10 月間，以門牌號碼為臺北市內湖區○○路○○段○○巷○○弄○○號房屋及其所坐落土地係借名登記於○君之名下為由，向士林地院訴請○君應將不動產所有權移轉予訴願人；經士林地院以系爭判決判訴願人勝訴，該判決並於 109 年 6 月 22 日確定在案。嗣訴願人就系爭土地申請移轉登記時，並未主動申報系爭土地之增值稅，申請人主觀上即認為係毋需繳納，惟其後為能順利完成登記，始依地政事務所通知意旨，辦理土地增值稅之申報及繳納。

(二) 參酌臺北高等行政法院 109 年度訴字第 264 號判決理由，本件系爭土地由形式上登記之所有權人○君移轉至訴願人，其間並未發生經濟歸屬之實質變動，無論訴願人或○君，就此移轉均無土地增值所得實現可言，是本件所為移轉並未發生土地增值稅之稅捐客體，實難謂該當土地稅法第 28 條之要件。請撤銷原處分，並返還訴願人已繳納之土地增值稅。

三、查訴願人於 109 年 9 月 24 日檢附相關資料向內湖分處單獨申報移轉○君所有系爭土地之移轉現值，並完納土地增值稅共 774 萬 8,216 元。嗣訴願人以 110 年 5 月 6 日申請函向內湖分處申請退還上開已繳納之土地增值稅，經原處分機關審認本件應依土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款、第 28 條及財政部 72 年函釋意旨，核課訴願人土地增值稅，而無稅捐稽徵法第 28 條第 1 項及第 2 項規定之適用，爰否准訴願人所請；有訴願人 109 年 9 月 24 日土地增值稅（土地現值）申報書、訴願人 110 年 5 月 6 日申請函、系爭判決、系爭判決確定證明書、土地增值稅繳款書、土地標示部及所有權部等影本附卷可稽，原處分自屬有據。

四、至訴願人主張系爭土地係訴願人借名登記予○君，現經法院判決回復所有權登記予訴願人，參照臺北高等行政法院 109 年度訴字第 264 號判決意旨，其間並未發生經濟歸屬之實質變動，訴願人或○君均無土地增值所得實現，實難謂該當土地稅法第 28 條之要件，原處分機關應退還訴願人已繳納之土地增值稅云云。按納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起 2 年內查明退還；稅捐稽徵法第 28 條第 1 項及第 2 項定有明文。次按已規定地價之土地，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；土地為無償移轉者，土地增值稅之納稅義務人為取得所有權之人；土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款及第 28 條亦定有明文。再按經法院判決確定之所有權移轉，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；亦有財政部 72 年函釋可資參照。查本件：

(一) 據卷附訴願人 109 年 9 月 24 日土地增值稅（土地現值）申報書影本，訴願人前於 109 年 9 月 24 日檢附系爭判決及系爭判決確定證明書等資料向內湖分處單獨申報移轉○君所有系爭土地之移轉現值，經內湖

分處審認該申請案係無償移轉，爰以訴願人為納稅義務人，依法課徵土地增值稅總計 774 萬 8,216 元，並經訴願人繳納完畢。嗣訴願人以 110 年 5 月 6 日申請函主張系爭土地係借名登記之不動產，經法院判決移轉登記，並無土地增值所得實現，不應課予土地增值稅，向內湖分處申請退還已繳納之土地增值稅。惟查借名登記之法律關係係債權契約性質，並不影響出借名義人經登記為系爭土地所有權人之法律上地位，借用名義人對出借名義人僅具有債權性質之返還請求權，故出借名義人返還土地之行為仍該當土地稅法第 28 條「土地所有權移轉」之要件。本件訴願人透過系爭判決，自○君處取得系爭土地之所有權，核屬另一移轉行為，參照財政部 72 年函釋意旨，自應依土地稅法第 28 條規定核課土地增值稅。是原處分機關審認本件無稅捐稽徵法第 28 條第 1 項及第 2 項規定之適用，爰以原處分否准訴願人申請退還土地增值稅，並無違誤。

- (二) 雖訴願人主張系爭土地由形式上登記之所有權人○君移轉至訴願人，並未發生經濟歸屬之實質變動，參酌臺北高等行政法院 109 年度訴字第 264 號判決意旨，難謂該當土地稅法第 28 條之要件等語。經查臺北高等行政法院 109 年度訴字第 264 號判決業經最高行政法院 110 年 1 月 21 日 109 年度上字第 951 號判決廢棄發回在案，該判決理由記載：「……六、本院按：……(二)……2.……(4)……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……3.是以原判決引用實質課稅原則……此等意見尚有違誤，非屬正確之法律見解。……」是依前開最高行政法院之判決意旨，亦認定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，仍應向請求登記移轉之土地實際所有權人課徵土地增值稅。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所為原處分，揆諸前揭規定，並無不合，應予維持。

五、至訴願人申請言詞辯論一節，因本件事實及法律關係已臻明確，核無進行言詞辯論之必要，併予敘明。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 袁 秀 慧
委員 張 慕 貞
委員 王 韻 茹
委員 吳 秦 雯
委員 王 曼 萍
委員 陳 愛 娥
委員 盛 子 龍
委員 洪 偉 勝
委員 范 秀 羽
委員 邱 駿 彥
委員 郭 介 恒

中華民國 110 年 9 月 1 日
如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。（臺北高等行政法院地址：臺北市士林區福國路 101 號）