

訴願人 〇〇〇

原處分機關 臺北市古亭地政事務所

右訴願人因土地分割繼承所有權移轉登記事件，不服原處分機關九十一年三月十五日文山字第二四〇五二號土地登記案件駁回通知書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、緣〇〇〇於六十年十月六日原處分機關木柵字第二〇九七號土地所有權移轉登記案，以買賣契約書為證明文件，將本市文山區〇〇段〇〇小段〇〇之〇〇地號（重測後為〇〇段〇〇小段〇〇地號）土地賣予〇〇〇〇與〇〇〇，並辦竣所有權移轉登記。該土地並於七十七年間另分割出〇〇之〇〇至〇〇之〇〇等地號土地，其中〇〇之〇〇及〇〇之〇〇地號土地分別合併至〇〇及〇〇地號土地，其餘〇〇、〇〇之〇〇及〇〇之〇〇地號土地仍登記為〇〇〇〇與〇〇〇共有，兩人各有土地持分二分之一。嗣土地共有人之一〇〇〇〇，於八十一年四月七日原處分機關文山字第九四一一號土地所有權移轉登記案，以買賣契約書為證明文件，將前揭六一五地號土地持分四十分之一賣予訴願人，出賣人〇〇〇〇之殘存持分為四十分之十九，而共有人〇〇〇仍有土地持分二分之一。
- 二、嗣〇〇〇於八十七年三月十三日死亡，訴願人持憑臺灣臺北地方法院認證書就〇〇〇〇、〇〇〇所有前開土地終止信託關係為證明文件，以原處分機關九十年十一月二十日收件文山字第二四〇五二號土地登記申請書，申辦被繼承人〇〇〇遺產之分割繼承登記，原處分機關因被繼承人與登記資料所載之登記名義人不符等事由，以九十年十一月二十七日文山字第二四〇五二號土地登記案件補正通知書，通知訴願人於接到通知書之日起十五日內補正；訴願人檢附說明書稱本案土地係被繼承人〇〇〇自有資金所購以信託關係登記於〇〇〇等名下，且其他標的即同小段〇〇之〇〇、〇〇之〇〇地號，業經原處分機關九十年三月二日收件文山字第四〇一四至四〇一六號案，辦竣繼承及抵繳稅款登記，本案係續辦繼承登記，就上開補正事項補正後，要求原處分機關續辦。
- 三、案經原處分機關以九十一年一月十日北市古地一字第〇九一三〇〇三六二〇〇號函報請臺北市政府地政處轉陳內政部釋示，經內政部九十一年二月十五日臺內中地字第〇九一〇〇〇二二四六號函核復略以：「……說明……二、按『不動產在信託法公布實施前以「買賣」為登記原因辦竣所有權移轉登記，事後不得以「信託返還」為登記原因辦理移轉登記』前經本部八十七年二月七日臺（八七）內地字第八七〇二四三四號函釋在

案，請依上開函釋意旨辦理。」原處分機關即以九十一年三月十五日文山字第二四〇五二號土地登記案件駁回通知書予以駁回。上開駁回通知書於九十一年四月十一日送達，訴願人不服，繕具訴願書，於九十一年五月六日經原處分機關向本府提起訴願，並經原處分機關檢卷答辯到府。

理　　由

一、按信託法第二條規定：「信託，除法律另有規定外，應以契約或遺囑為之。」遺產及贈與稅法第二十三條規定：「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應……向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。……」第二十九條規定：「稽徵機關應於接到遺產稅……申報書表之日起二個月內，辦理調查與估價，決定應納稅額，繕發納稅通知書，通知納稅義務人繳納；……」第三十條第二項規定：「遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於前項規定納稅期限內，向該管稽徵機關申請，……准以課徵標的物或其他易於變價或保管之實物一次抵繳。」

同法施行細則第五十一條規定：「經主管稽徵機關核准抵繳遺產稅……之實物，應移轉登記為國有，管理機關為財政部國有財產局，……」

土地法第四十三條規定：「依本法所為之登記，有絕對效力。」

土地登記規則第四十四條規定：「申請登記須第三人同意者，應檢附第三人同意書或由第三人在登記申請書內註明同意事由，並檢附其印鑑證明。」第五十六條第三款規定：「有下列各款情形之一者，登記機關應以書面敘明理由或法令依據，通知申請人於接到通知書之日起十五日內補正……三、登記申請書記載事項，或關於登記原因之事項，與登記簿或其證明文件不符，而未能證明其不符之原因者。」第五十七條第一項第二款規定：「有下列各款情形之一者，登記機關應以書面敘明理由及法令依據，駁回登記之申請：……二、依法不應登記者。」第一百二十八條規定：「信託財產依第一百二十五條辦理信託登記後，於信託關係消滅時，應由信託法第六十五條規定之權利人會同受託人申請塗銷信託或信託歸屬登記。前項登記，受託人未能會同申請時，得由權利人提出足資證明信託關係消滅之文件單獨申請之。：……」

土地權利信託登記作業辦法第二條規定：「土地權利因成立信託關係而移轉或為其他處分，應依土地法第二編第四章及土地登記規則第三章第三節、第四節規定辦理權利變更登記。」第三條規定：「土地權利……於委託人與受託人間，因信託關係之消滅或其他原因而回復至原委託人所有者，應為塗銷信託登記；土地權利因信託關係消滅而移轉予委託人以外之歸屬權利人者，應為信託歸屬登記；……」第四條規定：「土地權利信託登記案件得以遺囑或信託契約書為登記原因證明文件。其以信託契約書為登記原因證明文件者，應以公定信託契約書為之，……」

內政部八十七年二月七日臺（八七）內地字第8702434號函釋：「……，該不動產既係由登記名義人○○○君檢齊所有權移轉契約書等證明文件，並以『買賣』為登記原因辦理登記，本部同意 貴處所擬意見，尚無從以主旨所敘『信託返還』或『塗銷信託登記』為原因移轉予○○○。」

九十一年二月十五日臺內中地字第910002246號函釋：「……二、按『不動產在信託法公布實施前以「買賣」為登記原因辦理所有權登記，事後不得以「信託返還」為登記原因辦理移轉登記』前經本部八十七年二月七日臺（八七）內地字第8702434號函釋在案，本案請依上開函釋意旨辦理。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 前揭○○段○○小段○○、○○之○○及○○之○○地號等土地確係被繼承人○○○所有，於六十年間信託登記於○○○、○○○○名下。八十七年間○○○不幸亡故，受託人○○○、○○○○即發函通知信託人○○○之繼承人終止信託關係，並請求以信託人之費用辦理回復及繼承登記。是以雙方之信託關係並無爭執，前開終止信託通知並經法院認證，事實至為明確。
- (二) ○○○歿後，訴願人即代理全體繼承人辦理繳納遺產稅事宜，於八十九年間二度向財政部臺北市國稅局申請以遺產之一部實物抵繳遺產稅，財政部臺北市國稅局於九十年間，核准將信託登記於○○○、○○○○名下但屬被繼承人○○○所有之前揭○○段○○小段○○、○○之○○及○○之○○地號等土地列為遺產，並經訴願人檢附○○○、○○○○終止信託通知之認證信函及印鑑證明，將信託登記於○○○、○○○○名下但屬被繼承人○○○所有之前揭○○段○○小段○○之○○及○○之○○地號土地移轉為國有，以抵繳遺產稅，此經財政部臺北市國稅局發給繳清遺產稅證明書在案。從而，前開土地雖登記在○○○、○○○○名下，但屬被繼承人○○○所有，其間信託關係洵屬至明，此由財政部臺北市國稅局認定前開土地為被繼承人○○○之遺產即可得知。
- (三) 繳清遺產稅後，繼承人等即協議分割遺產，前揭被繼承人○○○所有但信託登記於○○○、○○○○名下之○○段○○小段○○地號土地，協議分割由訴願人單獨繼承，訴願人即向原處分機關申請繼承登記，原處分機關九十一年三月十五日文山字第24052號土地登記案件駁回通知書略謂：「駁回理由說明：本案……依土地登記規則第五十七條第一款（項）第二款規定駁回。」惟查本件土地繼承登記事件本屬原處分機關管轄，原處分機關竟引用土地登記規則第五十七條第一項第一款規定，以不屬受理登記機關管轄為由駁回訴願人之申請，其認事用法即有違誤。又原處分機關於駁回前，未依土地登記規則第五十六條之規定通知訴願人補正，即遽行駁回，於法亦有未合。

(四) 被繼承人○○○信託予○○○、○○○○之土地，計有前揭○○段○○小段○○、○○之○○及○○之○○地號等三筆土地，經財政部臺北市國稅局核定為被繼承人之遺產，其中○○之○○及○○之○○地號土地並由財政部臺北市國稅局准予抵繳遺產稅，直接移轉為國有，由此即可證明系爭○○段○○小段○○地號土地確為信託登記關係，訴願人自得持○○○、○○○○終止信託通知之認證信函及印鑑證明，單獨辦理繼承登記。

(五) 所謂不動產信託，係指將應登記之不動產以其他原因虛偽登記於受託人名義，實隱藏信託目的之法律行為，本質上為通謀虛偽意思表示；基於交易安全之維護，信賴登記之善意第三人應受保護（參照土地法第四十三條）。是以，財政部臺北市國稅局及原處分機關既已明知前揭土地係被繼承人○○○信託予○○○與○○○○，故同意將前揭土地列入遺產，准予抵繳遺產稅，並直接將土地移轉登記為國有，於法並無違誤。今原處分機關否准訴願人以信託關係終止為由辦理信託回復與繼承登記，反令訴願人以其他事由辦理所有權移轉登記，豈非教唆訴願人犯使公務員登載不實罪。

三、卷查本市文山區○○段○○小段○○地號（重測前為○○段○○小段○○之○○地號）土地原係○○○所有，於六十年間以買賣契約書為證明文件，將前開土地移轉登記予○○○、○○○○共同所有，持分各為二分之一，此有原處分機關六十年十月六日木柵字第○九七號土地所有權登記聲請書影本、臺北市土地登記謄本及土地登記簿影本各乙份附卷可稽。是以○○○、○○○○因買賣關係取得前開土地所有權，洵堪認定。訴願人於九十年十一月二十日請求原處分機關將○○○、○○○○所有之前揭○○段○○小段○○地號土地為繼承分割登記，原處分機關於九十年十二月七日以被繼承人與登記資料記載之登記名義人不符為由，命訴願人限期補正；訴願人雖提出說明書，謂系爭土地雖登記於他人名下，但實為○○○信託予○○○、○○○○之土地，仍屬○○○所有。惟查系爭土地係以買賣為原因辦妥移轉登記，既非信託登記，即無從依首揭土地登記規則第一百二十八條之規定，以不動產因信託關係消滅為由，辦理塗銷信託登記或信託歸屬登記。再查不動產在信託法公布施行前以買賣為登記原因辦竣所有權登記，事後不得以信託返還為登記原因辦理移轉登記，前經內政部八十七年二月七日臺（八七）內地字第○二四三四號函釋在案，是以原處分機關據此駁回訴願人繼承分割登記之申請，自屬有據。

四、至訴願人主張○○○將前開土地移轉登記予○○○、○○○○，表面上為買賣關係，但實屬隱藏信託關係之法律行為，因此土地仍為○○○所有，並提出○○○、○○○○經臺灣臺北地方法院公證處認證之終止信託通知函為證乙節。按信託者，係指委託人將財產移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或特定目的，管理或處分信託財產之關係。信託行為之作成，除法律另有規定外，應以契約或遺囑為之，此為首

揭信託法第二條所明定；又土地權利信託登記作業辦法第四條規定：「土地權利信託登記案件得以遺囑或信託契約書為登記原因證明文件。其以信託契約書為登記原因證明文件者，應以公定信託契約書為之……」。綜上所述，以土地權利為信託財產者，其信託應以遺囑或契約為之，若以契約為之者，應以公定信託契約書為土地信託登記之證明文件。訴願人主張○○○將土地信託予○○○、○○○○，雖提出經法院認證之終止信託通知書，但無法舉出信託契約之證明以實其說，信託內容亦屬不明，信託關係是否存在即有疑問，況訴願人所舉前開終止信託通知書，法院所認證者僅當事人之簽名蓋章而已，對於內容之真偽並不在認證範圍內，是以尚難認定○○○與○○○、○○○○間具有信託關係。

五、次查首揭土地登記規則第五十六條第三款規定，登記申請書記載事項，或關於登記原因之事項，與登記簿或其證明文件不符，而未能證明其不符之原因者，登記機關應以書面敘明理由或法令依據，通知申請人於接到通知書之日起十五日內補正。訴願人於九十年十一月二十日向原處分機關申請分割繼承登記，原處分機關以被繼承人與登記資料記載之登記名義人不符為由，以通知書命訴願人於接到通知書之日起十五日內補正，此有原處分機關九十年十一月二十七日文山字第二四〇五二號土地登記案件補正通知書影本附卷可稽。訴願人雖提出說明書，陳明系爭土地係被繼承人○○○信託予○○○、○○○○，惟此說明函並無從補正被繼承人與登記資料記載之登記名義人不符之瑕疵，是以原處分機關因訴願人之申請係依法不應登記者，援引內政部九十一年二月十五日臺內中地字第〇九一〇〇〇二二四六號函釋為理由，依據首揭土地登記規則第五十七條第一項第二款之規定，以駁回通知書駁回訴願人之申請，認事用法並無違誤。從而訴願人主張原處分機關未命補正即遽行駁回乙節，實屬誤解。

六、再查行政處分如有誤寫、誤算或其他類此之顯然錯誤者，處分機關得隨時更正之，行政程序法第一百零一條定有明文。訴願人主張前開九十一年三月十五日文山字第二四〇五二號土地登記案件駁回通知書所載駁回理由為土地登記規則第五十七條第一款，亦即以不屬受理登記機關管轄為由駁回訴願人之申請，原處分機關之認事用法顯有違誤乙節。查前開駁回通知書駁回理由說明略謂：「本案報地政處轉內政部……核示略以：不動產在信託法公布實施前以買賣為登記原因辦竣所有權移轉（記）登記，事後不得以信託返還為登（記）原因辦理移轉登記，……故依土地登記規則第五十七條第一款，第二款規定（駁）回。」其駁回理由說明對於管轄問題未置一詞，其後卻引用「土地登記規則第五十七條第一款，第二款」，顯係「土地登記規則第五十七條第一項第二款」之誤寫，並不影響原處分之效力。原處分機關九十一年五月二十四日北市古地一字第〇九一三〇六一四五〇〇號函知本府訴願審議委員會並副知訴願人之訴願答辯書中，業已更正此項行政處分理由之誤寫，揆諸行政程序法第一百零一條規定，於法並無違誤。

七、至訴願人主張財政部臺北市國稅局准許以登記於○○○、○○○○名下首揭○○段○○小段○○之○○、○○之○○地號土地抵繳遺產稅，原處分機關即依訴願人之申請，將前開土地移轉登記為國有，足證原處分機關同意○○○與○○○、○○○○間為土地權利信託關係乙節。查首揭遺產及贈與稅法第三十條第二項規定：「遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於前項規定納稅期限內，向該管稽徵機關申請，……准以課徵標的物或其他易於變價或保管之實物一次抵繳。」是以遺產稅納稅義務人得以其他易於變價或保管之實物抵繳遺產稅，並不限於遺產稅之課徵標的物，從而訴願人以財政部臺北市國稅局准予以實物抵繳遺產稅，即認定該抵繳實物屬遺產，自屬誤解。又首揭土地登記規則第四十四條規定：「申請登記須第三人同意者，應檢附第三人同意書……並檢附其印鑑證明。」訴願人以登記於○○○、○○○○名下之土地抵繳遺產稅，經權責機關財政部臺北市國稅局之核准，發給抵繳遺產稅同意函，是以原處分機關依據財政部臺北市國稅局八十九年十二月二十二日財北國稅徵字第八九一九二六五六號抵繳遺產稅同意函、○○○與○○○○終止信託通知之認證信函及印鑑證明，將前揭○○段○○小段○○之○○、○○之○○地號土地移轉為國有，揆諸首揭規定，自屬有據。

八、另查遺產及贈與稅法第二十三條規定：「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應....向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。……」第二十九條規定：「稽徵機關應於接到遺產稅.....申報書表之日起二個月內，辦理調查與估價，決定應納稅額，繕發納稅通知書，通知納稅義務人繳納；.....」遺產稅之納稅義務人負有申報遺產稅之義務，稅捐稽徵機關則於調查與估價後，決定應納稅額。又依據稅捐稽徵法第三條之規定，稅捐稽徵機關雖有稽徵稅捐之權限，但土地登記屬地政機關之職權，復規定於土地登記規則第三條；由國家分官設職之功能分配目的觀之，稅捐稽徵機關就土地權利登記之認定，自不能拘束享有土地登記權限之地政機關。是以財政部臺北市國稅局縱於核定被繼承人○○○之遺產稅時，對於訴願人將登記於○○○、○○○○名下之系爭土地申報為遺產未明示否准，而列入遺產稅應納稅額之計算範圍，惟此僅學理上行政處分之確認效力所及，在法律無明文規定下，並不拘束原處分機關。況不動產所有權之變動以登記為生效要件，既為民法第七百五十八條所明定，故稅捐稽徵機關無從設定或變更不動產之所有權，洵屬至明。從而訴願人自不得因稅捐稽徵機關對於遺產稅應納稅額之計算，即據以主張原處分機關應認定○○○與○○○、○○○○間為土地權利信託關係。

九、末查訴願人主張財政部臺北市國稅局准許以登記於○○○、○○○○名下首揭○○段○○小段○○之○○、○○之○○地號土地抵繳遺產稅，原處分機關即依訴願人之申請，將前開土地移轉登記為國有，故本件訴願人申請將登記於○○○、○○○○名下首揭○

○段○○小段○○地號土地辦理分割繼承登記，應係繼承登記之續辦。惟查原處分機關九十年三月二日收件文山字第四〇一四至四〇一六號案，其中第四〇一四案係將登記於被繼承人○○○名下之土地辦理繼承登記於繼承人名下；第四〇一五案係將辦妥繼承登記之土地移轉登記為國有，以抵繳遺產稅；而第四〇一六案則係將登記於○○○、○○○○名下首揭○○段○○小段○○之○○、○○之○○地號土地移轉登記為國有，以抵繳遺產稅。由此觀之，前揭第四〇一四案之登記名義人為被繼承人，辦理繼承登記固無疑問；第四〇一五案由土地登記名義人將所有土地移轉國有，亦屬有據；至於第四〇一六案，原處分機關僅同意依據首揭土地登記規則第四十四條之規定，以財政部臺北市國稅局抵繳遺產稅同意函、○○○與○○○○終止信託通知之認證信函及印鑑證明辦理抵繳遺產稅之移轉登記，並非准許將登記於他人名下之土地辦理繼承登記於訴願人等，與本件申請將登記於他人名下之土地辦理分割繼承登記尚非相類。是以，訴願人主張本件係續辦原處分機關九十年三月二日收件文山字第四〇一四至四〇一六號申請案，實屬誤會。

十、至訴願人主張原處分機關否准訴願人以信託關係終止為由辦理信託回復與繼承登記，反令訴願人以其他事由辦理所有權移轉登記，係教唆訴願人犯使公務員登載不實罪乙節。查刑法第二百二十四條規定：「明知為不實之事項，而使公務員登載於職務上所掌之公文書，足以生損害於公眾或他人者，處三年以下有期徒刑、拘役或五百元以下罰金。」○○○於六十年間以買賣契約書為證明文件，將前揭○○段○○小段○○地號（重測前為○○段○○小段○○之○○地號）土地賣予○○○○與○○○，並辦竣所有權移轉登記，此有土地登記簿影本附卷可稽，故○○○與○○○、○○○○間因買賣而為土地所有權之移轉，洵堪認定，訴願人一再主張其間存在信託關係，又無法舉出證明以實其說，是以原處分機關認不動產以買賣為登記原因辦竣所有權移轉登記者，事後不得以信託返還為登記原因辦理移轉登記為由，依首揭土地登記規則第五十七條第一項第二款之規定，否准訴願人繼承分割登記之申請，與前揭刑法第二百二十四條使公務員登載不實罪迥不相侔，更無由成立教唆訴願人犯使公務員登載不實罪。從而原處分機關否准訴願人繼承分割登記之申請，並無不合，原處分應予維持。

十一、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 黃茂榮
委員 薛明玲
委員 楊松齡
委員 陳敏
委員 曾巨威

委員 曾忠己
委員 劉興源
委員 黃旭田

中 華 民 國 九十一 年 八 月 二 日 市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

(臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路三段一巷一號)