臺北市政府 93.05.14.　府訴字第０九三０三００五九００號訴願決定書

訴　願　人　○○○

原處分機關　臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關九十三年一月十二日北市稽法甲字第０九二六四二００四００號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主　　文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

事　　實

緣訴願人與案外人○○○（原名○○○）、○○○等三人於九十二年八月一日（原處分機關中北分處收文日期）共同持臺灣臺北地方法院九十二年三月二十八日九十二年度訴字第九七一號民事確定判決，以訴願人為土地移轉權利人，○○○、○○○為土地移轉義務人，向原處分機關中北分處申報本市中山區○○段○○小段○○地號持分土地（地上房屋門牌：臺北市中山區○○路○○巷○○號○○樓）之移轉現值。訴願人並於九十二年九月三日以系爭土地係因終止信託關係而移轉為由，向原處分機關陳情請求免徵系爭土地之土地增值稅。嗣臺北市政府財政局以九十二年九月十五日北市財稅字第０九二三一三六三八號函請財政部釋示，經財政部賦稅署及財政部分別以九十二年十月二十九日臺稅三發字第０九二０四五六二０四號書函及九十二年十月二十九日臺財稅字第０九二０四五六二０三號函復臺北市政府財政局並副知原處分機關，表示○○○、○○○於七十四年九月四日取得系爭土地時，信託法尚未制定公布，亦無土地權利信託登記之規定，訴願人與○○○、○○○間移轉土地所有權之原因為「判決移轉」，仍應依法課徵土地增值稅。原處分機關中北分處遂依前開財政部賦稅署及財政部函釋意旨，以九十二年十一月十二日北市稽中北甲字第０九二六０八八０一００號函復訴願人系爭土地仍應課徵土地增值稅，並以九十二年十一月十三日北市稽中北增字第０九二六０二二六五００號函核定系爭土地漲價總數額為新臺幣（以下同）二、九八二、三一０元，應繳納土地增值稅額四四一、八二八元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十三年一月十二日北市稽法甲字第０九二六四二００四００號復查

決定：「復查駁回。」訴願人仍表不服，於九十三年二月三日向本府提起訴願，四月二十一日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理　　由

一、依土地登記規則第二十七條第四款規定，因法院判決確定之登記，由權利人或登記名義人單獨申請之，又平均地權條例第四十七條但書規定，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。查本件訴願人係持臺灣臺北地方法院九十二年度訴字第九七一號民事確定判決申報系爭土地移轉現值之土地移轉權利人，依前揭規定，得由訴願人單獨申報土地移轉現值。次按土地稅法第五條之一規定，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，又依財政部八十六年四月十日臺財稅字第八六一八九二一九０號函釋意旨，符合土地稅法第五條之一後段應由權利人代為繳納之代繳人，在代繳稅款前，得以其自己名義申請復查。是訴願人依平均地權條例第四十七條規定既得單獨申報土地移轉現值，並得依土地稅法第五條之一後段規定，代為繳納土地增值稅，訴願人即得以其名義申請復查，合先敘明。

二、按土地稅法第五條規定：「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。三、土地設定典權者，為出典人。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。」第五條之一規定：「土地所有權移轉，其應納之土地增值稅，納稅義務人未於規定期限內繳納者，得由取得所有權之人代為繳納。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。」第二十八條規定：「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。……」第二十八條之三規定：「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……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。……五、因信託行為不成立、無效、解除或撤銷，委託人與受託人間。」第三十三條第二項規定：「為促進經濟發展，對於依前項及第三十四條規定稅率計徵之土地增值稅，自本法中華民國九十一年一月十七日修正施行之日起二年內，減徵百分之五十。」

財政部七十二年八月十七日臺財稅第三五七九三號函釋：「……說明……二……至於就同法第五條之立法意旨之立法意旨以觀，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；再就同條第二項規定『所稱無償移轉，指贈與或遺贈等方式之移轉。』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。……」八十七年四月十四日臺財稅字第八七一九三八九七０號函釋：「……說明……二、……至於本案○○○君於六十二年間，以買賣為權利變更原因登記取得○○號等二筆土地，嗣經○○○君於八十四年十月九日終止信託關係，並依法院確定判決於八十六年八月十八日以『判決移轉』為權利變更登記原因，移轉該土地所有權與○○○君……。又本案判決移轉仍屬土地所有權移轉方式之一，爰仍應依土地稅法第二十八條規定課徵土地增值稅。」

九十二年十月二十九日臺財稅字第０九二０四五六二０三號函釋：「主旨：有關○○○君持憑法院確定判決書，……以終止信託為由申請不課徵契稅及土地增值稅乙案，仍請本於職權，依本部八十七年四月十四日臺財稅第八七一九三八九七０號函……規定辦理。……。」財政部賦稅署九十二年十月二十九日臺稅三發字第０九二０四五六二０四號函釋：「……說明……二、……本案○○○及○○○君於七十四年九月四日取得臺北市中山區○○段○○小段○○地號土地時，信託法尚未制定公布，亦無土地權利信託登記之規定，嗣○○○君於九十一年十月主張終止信託關係，並訴經法院確定判決後，於九十二年八月一日申報土地增值稅，以『判決移轉』為原因，移轉該土地所有權與○○○君，依上開規定，仍應課徵土地增值稅……。」最高法院六十六年臺再字第四十二號判例：「按因私法上法律行為而成立之法律關係，非以民法（實質民法）有明文規定者為限，苟法律行為之內容，並不違反公序良俗或強行規定，即應賦予法律上之效力，如當事人本此法律行為成立之法律關係起訴請求保護其權利，法院不得以法無明文規定而拒絕裁判。所謂信託行為，係指委託人授與受託人超過經濟目的之權利，而僅許可其於經濟目的範圍內行使權利之法律行為而言，就外部關係言，受託人固有行使超過委託人所授與行使之權利，就委託人與受託人之內部關係言，受託人仍應受委託人所授與權利範圍之限制。信託關係係因委託人信賴受託人代其行使

權利而成立。應認委託人有隨時終止信託契約之權利。」

三、本件訴願及補充理由略以：

本案確為我國尚未頒發信託法前之實質權宜信託行為，且業經臺灣臺北地方法院九十二年度訴字第九七一號判決確定，判決主文明白顯示：「被告○○○、○○○應將信託登記其所有之坐落臺北市中山區○○段○○小段○○地號土地（應有部分為壹萬分之壹零參）及門牌號碼為臺北市中山區○○路○○巷○○號○○樓房屋所有權移轉登記與原告（○○○）」，判決理由三亦明白顯示「綜上所述，原告依信託法第六十二條、第六十五條規定，主張被告等二人應將……所有權移轉登記為原告所有，與法相符，應予准許」，是訴願人既以解除信託關係為由，申報移轉房地所有權登記，並非土地稅法第五條所稱有償（如買賣、交換、政府照價收買、徵用）或無償（如遺贈、贈與）取得所有權，依土地稅法第二十八條之三規定，應不須繳納土地增值稅。

四、卷查訴願人與○○○、○○○（二人均為訴願人之子）等三人於九十二年八月一日持臺灣臺北地方法院九十二年三月二十八日九十二年度訴字第九七一號民事確定判決，以訴願人為土地移轉權利人，○○○、○○○為土地移轉義務人，向原處分機關中北分處申報系爭土地之移轉現值。案經本府財政局就本案報請財政部函釋，經財政部賦稅署以九十二年十月二十九日臺稅三發字第０九二０四五六二０四號書函復表示，○○○、○○○於七十四年九月四日取得系爭土地時，信託法尚未制定公布，亦無土地權利信託登記之規定，訴願人與○○○、○○○間移轉土地所有權之原因為「判決移轉」，仍應依法課徵土地增值稅；財政部則以九十二年十月二十九日臺財稅字第０九二０四五六二０三號函復表示，本案訴願人係持憑法院確定判決書申報移轉系爭土地之移轉現值，應依前揭財政部八十七年四月十四日臺財稅字第八七一九三八九七０號函辦理。原處分機關中北分處乃依前開財政部函釋及財政部賦稅署書函釋意旨，以九十二年十一月十二日北市稽中北甲字第０九二六０八八０一００號函復訴願人，本案仍應課徵土地增值稅，並以九十二年十一月十三日北市稽中北增字第０九二六０二二六五００號函核定系爭土地漲價總數額為二、九八二、三一０元，應繳納土地增值稅額為四四一、八二八元。

五、經查本件原處分機關中北分處係認○○○及○○○係於七十四年九月

四日取得系爭土地所有權，當時信託法尚未制定公布，亦無土地權利信託登記之規定，雖前開確定判決指明○○○及○○○應將信託登記其所有之系爭土地所有權移轉登記予訴願人，然訴願人既係持該確定判決申報土地增值稅，即係以「判決移轉」為原因，移轉系爭土地所有權，而非係前揭土地稅法第二十八條之三第五款所定因信託行為不成立、無效、解除或撤銷，委託人與受託人間移轉所有權之情形，故仍應課徵土地增值稅。惟就此部分訴願人係主張系爭土地係其於七十四年間信託登記予其子即○○○及○○○等二人，嗣因終止信託關係而請求○○○及○○○將系爭土地移轉登記予訴願人，且該信託關係亦經前開確定判決肯認，自有前揭土地稅法第二十八條之三規定適用，得免徵土地增值稅。是本件爭點即有二：其一，信託法及土地登記規則有關土地權利信託登記等規定公布施行前有無信託關係之存在？其二，如認本件信託關係存在，其信託關係之終止既經法院確認，並命○○○及○○○應將系爭土地移轉登記予訴願人，是否即屬於「判決移轉」？而非因終止信託關係所為之移轉？

六、按民法第一百五十三條第一項規定，當事人互相表示意思一致者，無論其為明示或默示，契約即為成立。次按前揭最高法院六十六年臺再字第四十二號判例意旨，因私法上法律行為而成立之法律關係，非以民法（實質民法）有明文規定者為限，苟法律行為之內容，並不違反公序良俗或強行規定，即應賦予法律上之效力。所謂信託行為，係指委託人授與受託人超過經濟目的之權利，而僅許可其於經濟目的範圍內行使權利之法律行為而言，信託關係係因委託人信賴受託人代其行使權利而成立，應認委託人有隨時終止信託契約之權利。查本件訴願人與○○○及○○○於七十四年間成立信託契約而將系爭土地信託登記予受託人即○○○及○○○之事實，業經前開法院確定判決肯認，是依前揭民法第一百五十三條第一項規定及最高法院六十六年臺再字第四十二號判例意旨，七十四年間信託法雖尚未公布施行，基於契約自由原則，人民仍得締結信託契約，本件訴願人與○○○及○○○間信託關係存在與否，既經前開法院確認，自與信託法是否公布施行及有無土地權利信託登記相關規定等節無關。且信託法已於八十五年一月二十六日公布施行，而本件訴願人與○○○及○○○間信託關係之終止，係發生於九十二年間，又前開法院判決理由三中明白認定訴願人請求○○○、○○○將系爭土地所有權移轉登記之請求權基礎為信

託法第六十二條及第六十五條之規定，是法院既於確定終局判決中認定訴願人基於信託契約及信託法第六十二條、第六十五條規定，有權請求○○○、○○○移轉登記系爭土地所有權，益證本件系爭土地之移轉或回復係基於訴願人與○○○及○○○間信託關係消滅而來，而符合前揭土地稅法第二十八條之三第三款所定要件。

七、復查本件原處分機關所持否准訴願人所請之理由，係因訴願人持前開法院確定判決辦理申報系爭土地移轉現值，而認系爭土地之移轉原因為「判決移轉」，而非解除或終止信託關係之移轉，仍應繳納土地增值稅。按前揭土地稅法第五條及第二十八條規定，土地所有權移轉時，應徵收土地增值稅，所謂移轉則包括有償移轉及無償移轉，其情形有買賣、交換、政府照價收買、徵收、遺贈及贈與等方式，其中並未包含「判決移轉」。所謂「判決移轉」依現行法僅平均地權條例第四十七條之一規定，土地所有權移轉，申報移轉現值之審核標準，如係依法院「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，而所謂依法院判決辦理移轉登記事項，依土地登記規則第二十七條第四款及第三十條規定，因法院拍定或判決確定之登記，得由權利人或登記名義人單獨申請之，且登記原因證明文件為法院確定判決書，其主文並應載明應由義務人先行辦理登記，而不辦理者，得由權利人代為申請之。是依上開規定，持法院確定判決辦理土地所有權移轉登記，僅係登記之證明文件為法院確定判決書，非謂其登記之法律上原因關係即為「判決移轉」。蓋如當事人間所定土地買賣契約有爭議，而訴請法院裁判，勝訴之一方持法院確定判決認定買賣契約成立生效而申請辦理移轉登記，該土地移轉之法律上原因關係仍為買賣契約，而非法院確定判決。亦即當事人間就特定不動產存在特定之法律關係，如買賣契約關係、使用借貸契約關係、信託契約關係等，一方本於該特定法律關係向法院提起訴訟，請求他方將該不動產所有權移轉登記，則當事人間關於該不動產所有權移轉登記之原因仍為當事人間之特定法律關係，而非法院所為移轉登記不動產所有權之給付判決。經查本案訴願人與○○○及○○○間關於系爭土地所有權移轉登記訴訟，既經前開法院確定判決明確指明訴願人基於信託契約及信託法第六十二條、第六十五條規定，有權請求○○○、○○○移轉登記系爭土地所有權，○○○○、○○○應將信託登記其所有之系爭土地所有權移轉登記予訴願人，則原處分機關是否得以○○○及○○○

於七十四年九月四日因與訴願人之信託契約約定而取得系爭土地時，信託法尚未制定公布，亦無土地權利信託登記之規定，而否認訴願人與○○○、○○○間得依解除或終止信託契約移轉系爭土地所有權，即有疑問？又原處分機關認定訴願人與○○○、○○○移轉土地所有權之原因為「判決移轉」，然「判決移轉」尚非前揭土地稅法第五條所定之移轉方式，雖無償移轉依前揭財政部七十二年八月十七日臺財稅第三五七九三號函釋意旨，不以贈與及遺贈等方式為限，然持法院確定判決辦理不動產移轉登記，是否即屬於「判決移轉」，所謂「判決移轉」之法律定義為何？原處分機關是否得僅以該判決作為系爭土地所有權移轉登記之原因，而置該判決作成所依憑之法律關係不論？亦有待釐清。從而，本件原處分既有上述疑義，為求原處分之正確性，應將原處分撤銷，由原處分機關究明相關疑點後於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

八、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員　張明珠

委員　陳　敏

委員　薛明玲

委員　楊松齡

委員　曾巨威

委員　曾忠己

委員　陳淑芳

委員　林世華

委員　蕭偉松

中　華　民　國　九十三　年　五　月　十四　日

市長　馬英九

訴願審議委員會主任委員　張明珠　決行