

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七月十九日北市稽法甲字第0九三六一四六二一00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

- 一、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，第一次向本府提起訴願，經本府以九十三年五月十四日府訴字第0九三0三00五九00號訴願決定：「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。」
- 二、嗣經原處分機關以九十三年七月十九日北市稽法甲字第0九三六一四六二一00號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人猶表不服，於九十三年八月十二日第二次向本府提

起訴願，九月十四日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

## 理 由

一、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。」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八七一九三八九七〇號函釋：「……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〇九二〇四五六二〇三號函釋：「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八七一九三八九七〇號函……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〇九二〇四五六二〇四號函釋：「……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。……。」

二、本件訴願及補充理由略以：

(一) 本件訴願人與○○○及○○○間關於系爭土地所有權移轉登記事件，已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，判決主文明確記載：「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予原告（即訴願人）」。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」，足見訴願人是以終止信託關係為由，申報移轉房地所有權登記，並非以土地稅法第五條所稱有償（如買賣等）或無償（如贈與等）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。

(二) 最高法院六十六年臺再字第四十二號判例，雖經該院九十一年度第十二次民事庭會議決議不再援用，乃係因信託法公布施行之故，並非該判例所持之法律見解有誤。訴願人買受系爭房地後，於七十四年間直接登記在二子名下，即是因當時並未有信託法之施行，民法亦未有明文規定有關財產信託登記之條文。所以方才直接將系爭房地登記在○○○等二子名下，從未違反公序良俗或法律之強行規定。

(三) 憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」但其先決條件是要有所得，但訴願人所有系爭房地完全是由訴願人出資（臺灣銀行長期優惠貸款）與家人約定藉二子名義購置給家人暫時居住，日後要收回作適當處理，由於長子○○○毀約，故於九十二年始訴請臺灣臺北地方法院以終止信託恢復訴願人對系爭房地移轉登記之權利，並經該院判定勝訴在案。自購屋至勝訴期間，訴願人每年均依規定繳房屋稅及土地稅外，絲毫未獲任何利益（所得），且訴願人於九十二年九月三日與原處分機關○○○與民有約協調會中○處長裁示，訴願人與二子均絲毫無利益在案。原處分機關如要課徵系爭房地土地增值稅除與我國中央法規標準法第五條規定不合外，將無故剝奪訴願人與二子一生一次以自用住宅用地稅率納稅之權利。

三、卷查本件前經本府九十三年五月十四日府訴字第○九三○三○○五九○○號訴願決定：「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。」其撤銷理由略以：「.....六.....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。……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。……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？……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。……」

- 四、惟查本件原處分機關重為復查決定仍維持原核定，其記載於答辯書之理由略以：「……
- .. 二、訴願人主張本件業經民事確定判決終止信託關係，不應課徵土地增值稅乙節。按我國民事訴訟法係採當事人進行主義，本件所持民事確定判決理由無非基於被告○○○『認諾』及○○○『不爭執』原告（即訴願人）之請求所為之判決。縱令雙方信託關係屬實，其因終止信託關係所為之信託財產『移轉』所有權登記行為，已發生所有權變動之效果，即與土地稅法第二十八條，及前揭財政部七十二年八月十七日臺財稅第三五七

九三號函釋土地移轉應課徵土地增值稅之意旨相符，訴願人所訴，委無足採。三、訴願理由另主張信託關係存在與否與信託法是否公佈（布）施行及有無土地權利信託登記等節無關乙節。查最高法院六十六年臺再字第四二號判例，業經該院九十一年度第十二次民事庭會議決議不再援用，參據最高行政法院九十三年度判字第一八四號判決意旨，信託法公布實施後有關信託之構成要件，當以信託法之規定為標準。信託法第一條規定：『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。』本件訴願人於買受系爭土地後，係將系爭土地所有權直接登記為○○○等二人名義，訴願人從不曾登記為土地所有權人，此有系爭土地土地卡影本附卷可稽，則於信託關係消滅時，訴願人亦無從以塗銷登記方式取得系爭土地所有權。是如前段所述，訴願人循所有權移轉登記方式取得系爭土地所有權，與信託法第一條所規定之信託構成要件有別，亦與土地稅法第二十八條之三所規定不課徵土地增值稅之情形不符，自不得以解除信託關係為由主張不課徵土地增值稅，訴願人誤解法令，訴願理由，殊無足採。……」

五、按土地稅法第二十八條之三規定，土地為信託財產者，於信託關係人間移轉所有權，不課徵土地增值稅。原處分機關維持原核定之主要理由係認定訴願人與其子○○○及○○○間就系爭土地所存在之法律關係與信託法所定信託行為之法律要件不合，系爭土地之移轉並非終止信託。惟查本件訴願人與案外人○○○及○○○間信託關係存在與否，既經前開法院確定判決確認，且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○○○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。

六、次按人民相互間基於契約自由原則成立之法律關係，其存否及法律效果原則上應循民事訴訟程序獲得確認，該等法律關係既已經法院判決確定，行政機關自不得不予採認民事確定判決而另行認定。至原處分機關主張本府前開訴願決定援引之最高法院六十六年臺再字第四十二號判例，業經該院九十一年度第十二次民事庭會議決議不再援用乙節，經查有關信託法公布施行前我國有關當事人間之信託行為並無法律明文規定，最高法院針對此種無名契約乃作成六十六年臺再字第四十二號判例，作為判斷及認定之依據，雖經最高法院九十一年度第十二次民事庭會議決議通過不再援用，然依司法院公報第四十四卷第十二期第十三頁記載，上開判例不再援用之理由為八十五年一月二十六日信託法已公布施行，是有關信託行為因有明文法律規定可資適用，上開判例有關信託行為之判斷準則無再援用之必要，惟非謂信託法施行前即無成立信託行為之可能，原處分機關主張

信託法施行前無成立信託行為之可能，似有誤解。是本件前開臺灣臺北地方法院確定判決既已認定訴願人與案外人○○○及○○○間就系爭土地成立信託關係，得否逕認系爭土地非為信託財產，而無前揭土地稅法第二十八條之三規定之適用，仍有再予詳研之必要。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

七、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

(公出)

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 十 一 月 十 七 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行