

訴 願 人：○○○

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 94 年 4 月 13 日北市稽法甲字第 09363060800 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、緣訴願人與案外人○○○（原名○○○）、○○○等 3 人於 92 年 8 月 1 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 92 年 3 月 28 日 92 年度訴字第 971 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 92 年 9 月 3 日以系爭土地係因終止信託關係而移轉為由，向原處分機關申請不課徵系爭土地之土地增值稅。嗣臺北市政府財政局以 92 年 9 月 15 日北市財稅字第 092313638 號函請財政部釋示，經財政部賦稅署及財政部分別以 92 年 10 月 29 日臺稅三發字第 0920456204 號書函及 92 年 10 月 29 日臺

財稅字第 0920456203 號函復臺北市政府財政局並副知原處分機關，表示○○○、○○○於 74 年 9 月 4 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 92 年 11 月 12 日北市稽中北甲字第 09260880100 號函復訴願人系爭土地仍應課徵土地增值稅，並以 92 年 11 月 13 日北市稽中北增字第 09260226500 號函核定系爭土地漲價總數額為新臺幣（以下同）2,982,310 元，應繳納土地增值稅額 441,828 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 93 年 1 月 12 日北市稽法甲字第 09264200400 號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，第 1 次向本府提起訴願，經本府以 93 年 5 月 14 日府訴字第 09303005900 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 60 日內另為處分。」

二、嗣原處分機關以 93 年 7 月 19 日北市稽法甲字第 09361462100 號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人猶表不服，第 2 次向本府提起訴願，經本府以 93 年 11 月 17 日府訴字第

9321591500 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 60 日內另為處分。」嗣原處分機關以 94 年 4 月 13 日北市稽法甲字第 09363060800 號復查決定：「維持原核定。」訴願人仍不服，於 94 年 5 月 5 日第 3 次向本府提起訴願，6 月 6 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 5 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 5 條之 1 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 47 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 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……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 72 年 8 月 17 日臺財稅第 35793 號函釋：「……說明……二……至於就同法第 5

條

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 2 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。……

」

87 年 4 月 14 日臺財稅字第 871938970 號函釋：「……說明：二、查 85 年 1 月 26 日制定

公

布之信託法第 1 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。』土地所有權因信託行為成立，依上開規定由委託人移轉與受託人者，其權利變更登記原因既為『信託』，與一般土地所有權移轉情形有別。至於本案○○○君於 62 年間，以買賣為權利變更原因登記取得××號等 2 筆土地，嗣經○○○君於 84 年 10 月 9 日終止信託關係，並依法院確定判決於 86 年 8 月 18 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，核其情形仍屬土地所有權移轉方式之一，仍應依土地稅法第 28 條規定課徵土地增值稅。」

92年10月29日臺財稅字第0920456203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87年4月14日臺財稅第871938970號函……規定辦理……」

財政部賦稅署92年10月29日臺稅三發字第0920456204號書函釋：「……說明……二、

…

…本案○○○及○○○君於74年9月4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○○○於91年10月主張終止信託關係，並訴經法院確定判決後，於92年8月1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○○○，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) 土地稅法第28條之3明文規定：「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。」本件已經臺灣臺北地方法院92年度訴字第791號民事確定判決，判決主文明確記載：「被告○○○、○○○應將信託登記其所有之座落臺北市中山區○○段○○小段○○地號土地……所有權移轉登記予原告（即訴願人）。」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，而非以土地稅法第5條所稱有償（如買賣等）或無償（如贈與等）取得所有權，依前述土地稅法第28條之3規定，原處分機關自不應課徵土地增值稅。
- (二) 本件爭點有2；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○○○、○○○應將系爭土地移轉登記予訴願人，是否即屬於「判決移轉」？按民法第153條第1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。最高法院66年臺再字第42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應賦予法律上之效力。所謂信託行為，係指委託良俗或強行規定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。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62條、第65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信託關係之消滅而來，而符合前揭土地稅法第28條之3第3款所定要件。

三、卷查本件前經本府 93 年 11 月 17 日府訴字第 09321591500 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 60 日內另為處分。」其撤銷理由略以：「……五、按土地稅法第 28 條之 3 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 62 條及第 65 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 62 條、第 65 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 28 條之 3 第 3 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 66 年臺再字第 42 號判例，業經該院 91 年度第 12 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 66 年臺再字第 42 號判例，作為判斷及認定之依據，雖經最高法院 91 年度第 12

次

民事庭會議決議通過不再援用，然依司法院公報第 44 卷第 12 期第 13 頁記載，上開判例不再援用之理由為 85 年 1 月 26 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 28 條之 3 規定之適用，仍有再予詳研之必要。……」

四、經查本件原處分機關重為復查決定，其記載於答辯書之理由略以：「……二、有關前訴願決定撤銷意旨認本件信託關係既經法院判決確定，行政機關自不得不予採認民事確定判決而另行認定乙節，經本處報請鈞府法規會表示意見，經該會以 94 年 3 月 30 日北市法二字第 09430464800 號函示略以：『……說明……二、查土地增值稅係於土地所有權移轉時，對於土地漲價利益所課徵之稅賦，故除法令有特別規定者外，不論土地所有權移轉為有償或無償，原則上均應課徵土地增值稅。……我國自 85 年公布信託法後，乃為配合其規定，於 93 年增訂土地稅法第 28 之 3 條之規定，明定信託財產得免徵土地增值

稅之情形，故對於土地稅法第 28 條之 3 條之解釋，即不得不考量此歷史因素，而對該條所規定之信託，似以採目的性限縮解釋，認為係指依信託法所成立之信託為宜。而依信託法第 4 條第 1 項規定：【以應登記或註冊之財產權為信託者，非經信託登記，不得對抗第三人。】有關土地信託應依土地登記規則第 124 條以下辦理土地信託登記。若未辦理土地權利信託登記，則不得主張信託對抗第三人稽徵機關。否則信託關係是否存在，徒憑當事人空言主張，容易形成規避稅捐情事，有違法律安定性原則（另參照法務部 89.8.29 法 89 律字第 023878 號函）。三、……本案○○○君於 74 年出資購買系爭土地，將

所

有權登記於其 2 子名下，取得權利原因登記為【買賣】；嗣 92 年間○○○信託關係消滅為由，向法院訴請移轉所有權登記，獲勝訴確定判決。經核閱該判決內容，當事人兩造間並未訂立書面信託契約，對於信託關係之成立及其內容如何，亦無明確之約定，且未辦理信託登記，依信託法第 4 條第 1 項規定，似不得對抗稽徵機關。故上開情形與土地稅法第 28 條之 3 第 1 項第 3 款之規定【信託契約明定信託財產之受益人為委託人者】之免稅要件，似有未合。就此最高行政法院 93 年判字第 184 號判決……及財政部 87.4.14 臺財稅字第 871938970 號函釋，均採相同見解。四、……對於民事法院已裁判或在判決理由中已認定之事實，由於民事訴訟採取辯論主義，與行政程序採取職權調查探知主義不同，因此，除有對世效力的形成判決外，一般民事判決只有在當事人間發生效力，未必可以據以對稅捐機關主張，尤其在依據自認、捨棄或認諾而為判決之情形，更是如此……。本案訴願決定依實質課稅原則，認信託財產之移轉無須課稅，固非無見；惟考量法院判決認定本件信託關係存在，係基於當事人之主張及他造當事人之認諾或不爭執，為免納稅義務人循訴訟途徑規避稅捐，造成課稅不公及損害公共利益之現象，本案就課稅基礎事實之認定，似不必然受該民事確定判決之拘束。……』。三、又訴願人主張符合前揭土地稅法第 28 條之 3 第 1 項第 3 款所定要件，不應課徵土地增值稅乙節，經查系爭土地所有權原即以『買賣』為原因，直接登記為○○○等 2 人名義，訴願人從不曾

登記為土地所有權人，亦未曾辦理土地權利信託登記，且依該民事判決內容以觀，本件判決理由無非基於被告○○○『認諾』及○○○『不爭執』原告（○○○）之請求所為之判決。按土地稅法第 28 條之 3 第 1 項：『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。……』規定，應為自益信託方得有其適用，又依信託法第 1 條：『稱信託者，謂委託人將財產權移轉或為其他處分，使信託人依信託本旨，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。』及同法第 34 條：『受託人不得以任何名義，享有信託利益。但與他人為共同受益人時，不在此限。』當事人兩造並未訂立書面信託契約，對於信託關係之成立及內容，均無明確具體之約

定，且○○○等 2 人並未依信託本旨積極管理及處分信託財產，又由其直接占有、使用而享受信託利益。揆其主、客觀形式與信託法所規定構成之公示要件有別，亦與前揭同法第 4 條第 1 項規定辦理土地權利信託登記之情形不符，自無土地稅法第 28 條之 3 所規定不課徵土地增值稅之適用。是參據前揭鈞府法規會及最高行政法院 93 年 184 號判決見解及財政部相關書函釋示，依租稅法律主義原則，本件仍應課徵土地增值稅。……」是本次原處分機關重為復查決定已就相關爭點詳研，則其仍維持原核定，自屬有據。

五、按 85 年 1 月 26 日公布之信託法第 1 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。」而為因應信託法之施行，土地權利信託登記作業辦法（已於 91 年 7 月 1 日廢止）及 90 年 11 月 1 日修正施行之土地登記規則第 9 章「土地權利信託登記」之條文中，即明白規定信託契約之委託人與受託人間就所信託之土地，於信託當時係辦理信託登記，而於信託關係消滅時則係辦理塗銷信託或信託歸屬登記。至於信託法公布施行前所謂信託行為，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（參見最高法院 66 年臺再字第 42 號判例、改制前行政法院 85 年判字第 539 號判決）。因而

所謂信託關係，係指受託人取得信託人所信託財產之所有權，以達當事人間一定目的之法律行為。受託人就已移轉所有權登記其名義之信託財產，即為法律上之所有權人。既為法律上所有權人，故嗣終止信託關係時，即應將信託財產辦理所有權移轉登記與信託人，非得以更名方法行之（參見改制前行政法院 84 年判字第 1979 號判決）。足見於信託法施行前，私法關係本於私法自治原則所承認之信託契約，與信託法所稱之信託關係，於不動產登記制度上係以不同之登記方式予以呈現及管制。再參諸土地稅法為因應信託法施行而增訂之土地稅法第 28 條之 3 規定，足見關於信託行為之構成要件，當以信託法之規定為準，又由前述關於土地權利信託登記作業辦法及 90 年 11 月 1 日修正施行之土地登記規則第 9 章「土地權利信託登記」關於信託登記之細節性規定，更可知於辦理土地所有權「移轉登記」時，除有上述土地稅法規定免徵土地增值稅之情形外，均應課徵土地增值稅（信託法施行後，信託關係消滅時係辦理塗銷信託或信託歸屬登記，非移轉登記，故不生課徵土地增值稅問題）。

六、復按訴願人因於 74 年間將系爭土地，信託登記在案外人○○○（原名○○○）、○○○名下，嗣訴願人於 92 年間為終止信託之意思表示，並經臺灣臺北地方法院 92 年 3 月 28 日

92 年度訴字第 971 號民事判決：「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……」該案業於 92 年 4 月 28 日確定在案，此有該等民事判決書及確定證明書影本附卷可稽。訴願人關於系爭土地與案外人○○○、○○○發生信託關係，顯係信託法施行前所訂立之信託契約，且其又係本於終止信託契約返還信託物之法律關係取得法院確定判決之執行名義，而得請求案外人○○○、○○○將系爭土地所有權移轉登記予訴願人，故本件訴願人本於信託關係所得請求之土地所有權移轉登記，核與土地稅法第 28 條之 3 第 5 款所規定之不課徵土地增值稅要件不符，自不得據之主張不課徵土地增值稅。此外土地稅法第 28 條但書、第 28 條之 1、第 39 條之 1 及第 39 條之 2 關於免徵土地增值稅之規定，亦無因信託行為

移轉土地所有權得免徵土地增值稅之規定；尤其訴願人買受系爭土地後即直接登記為案外人○○○、○○○所有，訴願人並不曾登記為系爭土地所有權人，則訴願人亦無從因信託法施行所增訂土地登記規則第 128 條規定，於信託關係消滅時，以塗銷信託登記或為信託歸屬登記方式取得系爭土地所有權，故訴願人循所有權移轉登記方式取得系爭土地所有權，自應申報土地移轉現值課徵土地增值稅，訴願人主張無庸申報移轉現值、免課徵土地增值稅，並無可採。

七、又按司法院釋字第 420 號解釋略謂：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神；依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。……」該解釋雖有肯定實質課稅原則在稅法之適用，但亦闡明在適用上仍應嚴守租稅法律主義；信託法施行前之信託關係，並無法律規範，而係本於契約自治之原則運作之；本件訴願人於買受系爭土地後即將系爭土地所有權直接登記為受託人名義，即系爭土地於 74 年間係由案外人○○○、○○○以「買賣」為權利變更原因登記取得所有權，而嗣後訴願人則係因終止信託契約而請求案外人將系爭土地所有權移轉登記予訴願人乙節，已如前述，故系爭土地因訴願人終止信託契約為所有權移轉登記，而發生所有權變動之效果，此所有權之變動即與土地稅法第 28 條規範土地移轉應課徵土地增值稅之意旨相符，並此移轉登記性質上並非更名登記，已如前述。從而，原處分機關中北分處否准訴願人不課徵土地增值稅之申請，本次原處分機關重為復查決定仍維持原核定，揆諸首揭規定及（書）函釋意旨，並無不合，應予維持。

八、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

副主任委員 王曼萍

委員 陳 敏

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  
委員 陳石獅  
委員 陳立夫  
委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 9 月 23 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 2 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 3 段 1 巷 1 號)