

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 94 年 12 月 30 日北市稽法乙字第 09462145700 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

緣訴願人於 94 年 9 月 23 日（原處分機關北投分處收文日期）持臺灣士林地方法院 94 年 5 月 31 日 94 年度訴字第 256 號民事判決及其判決確定證明書，以訴願人為土地移轉權利人，○○○（原名○○○，為訴願人之女）為土地移轉義務人，向原處分機關北投分處申報本市北投區○○段○○小段○○地號持分土地（地上房屋門牌：臺北市北投區○○路○○段○○號○○樓）之移轉現值，並以系爭土地係因終止信託關係而移轉為由，向原處分機關北投分處申請依土地稅法第 28 條之 3 第 5 款規定不課徵系爭土地之土地增值稅。經該分處審認系爭土地之移轉登記不符土地稅法第 28 條之 3 第 5 款規定，乃以 94 年 10 月 3 日北市稽北投增字第 09400723500 號函復訴願人系爭土地仍應課徵土地增值稅，並核定系爭土地漲價總數額為新臺幣（以下同）2,317,098 元，應繳納土地增值稅額 746,187 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 94 年 12 月 30 日北市稽法乙字第 09462145700 號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，於 95 年 1 月 25 日向本府聲明訴願，1 月 26 日補具訴願書，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。」

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○○○君於 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○○○君，依上開規定，仍應課徵土地增值稅。……」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 借名登記乃消極信託，最高法院原則上認屬脫法行為，惟父子（女）間之土地借名登記，最高法院則認其合法有效，本件訴願人與○○○間之借名登記即消極信託契約，且業經訴願人聲明終止，並經判決返還確定在案，其登記原因為「信託返還」，應符

合土地稅法第 28 條之 3 第 5 款規定申請於土地所有權移轉時不課徵土地增值稅。財政部就上開情形雖有相反見解之函釋，惟查其 82 年 8 月 20 日所發布之函釋，僅適用於信託法公布以前之案件，至 87 年 4 月 14 日所發布者，亦在土地稅法第 28 條之 3（90 年

6

月 13 日增訂公布）制定公布前，是前揭函釋在本案已無參考價值。

- （二）信託乃債權契約，委託人及受託人雙方合意時，信託即生效力，其登記僅為對抗要件，又信託契約成立後，信託財產交付方式，亦不限於直接由委託人名下移轉至受託人名下為限，最高法院亦素著判決，故土地稅法第 28 條之 3 第 5 款規定，並不以信託土地直接由委託人名下移轉所有權予受託人名下為限。從法理上言，原土地所有權人因委託人之處分而由第三人名下逕移轉於受託人時已繳過 1 次土地增值稅，茲信託關係因故終止，雙方依民法第 259 條互負回復原狀義務，信託雙方並無所有權移轉之實質，應不得要求再繳 1 次土地增值稅。又依財政部 92 年 2 月 19 日臺財稅字第 0920451458

號

函釋規定，法院認定之事實，除有其他事證外，稽徵機關原則上應予尊重，本案係屬依「正當法律程序」所形成之判決，自應受到行政機關之尊重。

- 三、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。

四、復按訴願人於 67、68 年間出資購買系爭房地，並以借名登記之方式，將系爭房地登記在案外人○○○（原名○○○）名下，嗣訴願人以起訴狀繕本之送達為終止借名登記關係之意思表示，並經臺灣士林地方法院 94 年 5 月 31 日 94 年度訴字第 256 號民事判決：「

被

告（○○○）應將如附件所示之土地及建物所有權移轉登記予原告（即訴願人）。....」該案業於 94 年 7 月 11 日判決確定在案，此有該等民事判決書及判決確定證明書影本附卷可稽。是以，關於系爭土地訴願人與案外人○○○係發生借名關係，縱認該借名關係屬消極信託關係，該信託關係亦顯係信託法施行前所訂立之信託契約，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，核無土地稅法第 28 條之 3 規定之適用，原處分機關乃審認應課徵土地增值稅，自屬有據。另土地稅法第 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。

五、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 67 年 5 月 13 日係由案外人○○○（原名○○○）以「買賣」為權利變更原因登記取得所有權，而嗣後訴願人係因終止借名關係而請求案外人將系爭土地所有權移轉登記予訴願人，故系爭土地因訴願人終止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。訴願主張各節，委難憑採。從而，原處分機關北投分處否准訴願人不課徵土地增值稅之申請及原處分機關復查決定駁回復查之申請，

揆諸首揭規定及（書）函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、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 95 年 4 月 19 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）