

彰化縣政府訴願決定書（案號 99－1201）

府法訴字第 0990228867 號

訴 願 人：○○○

地址：○○縣○○鎮○○里○○鄰○○路○段○○
○號

訴願代理人：○○○

地址：○○縣○○鎮○○里○○路○段○○巷○○
號

原處分機關：彰化縣員林地政事務所

訴願人因申請土地所有權返還登記事件，不服原處分機關 99 年 7 月 21 日員駁字 000062 號土地登記案件駁回通知書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人於 98 年 11 月 20 日檢附臺灣彰化地方法院 98 年度訴字第 558 號確定民事判決，向原處分機關申請就本縣員林鎮新員水段 707、709 地號土地（下稱：系爭土地）辦理所有權返還登記，經原處分機關以收件字號第 104340 號受理審查後，認定本案屬所有權移轉登記，應依平均地權條例第 47 條辦理為由，以 98 年 11 月 23 日員補字 000642 號補正通知書通知補正，復因訴願人於 98 年 12 月 9 日向原處分機關提出補正說明，乃以 98 年 12 月 14 日員地一字第 0980008358 號函復訴願人。嗣因訴願人逾期仍未補正完成，依土地登記規則第 57 條第 1 項第 4 款規定駁回登記，訴願人不服，提起訴願，案經本府 99 年 4 月 19 日府法訴字第 0990016860 號訴願決定書訴願決定「有關原處分機關 98 年 12 月 14 日員地一字第 0980008358 號函部分，訴願不受理；有關 98 年 12 月 17 日員駁字 000122 號駁回通知書部分原處分撤銷，由原處分機關於 2 個月內查明後，另為適法之處分。」。嗣經原處分機關依據訴願決定意旨，向彰化地方法院及本縣地方稅務局員林分局函詢後，以

99年6月9日員補字000269號補正通知書敘明理由及法令依據，通知訴願人補正登記原因及原因發生日期，並檢附土地增值稅繳納或免納或不課徵證明文件及由土地稅主管機關加蓋查無欠稅與主辦人原職名章等等，嗣因未補正，經原處分機關依土地登記規則第57條第1項第4款規定駁回登記之申請。訴願人仍未甘服，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

- (一) 按土地稅法第28條規定，足見土地增值稅之徵收，係以土地所有權之實際移轉為標的，若土地之登記係因信託行為而移轉，不論其係由委託人移轉與信託人，或在終止信託關係後，由受託人移還委託人，因均不涉及所有權之實際移轉行為，依法尚不應申報及課徵土地增值稅。
- (二) 本件系爭土地係於62年間由訴願人出資向前手張炳焮買受，直接將之由前手以「買賣」名義移轉於○○○名下，土地登記原因登載為「買賣」，但實際原因實屬訴願人與訴願人之子○○○之「信託」關係，嗣訴願人於98年6月間對○○○終止信託關係，並訴請彰化地方法院以98年度訴字第558號民事判決，確定應由○○○將之移轉登記予訴願人，判決主文雖名為「土地所有權移轉登記」，惟實際之移轉原因，實屬信託關係終止後實際所有權人名義之回復。
- (三) 本案既經訴願決定書記載，案關彰化地方法院98年度訴字第558號民事判決書所載「原告(○○○)終止信託關係，請求被告(○○○)返還系爭土地，為有理由……。」，系爭土地因信託關係移轉所有權，並非實際移轉行為，就土地稅法第28條之3明示信託土地移轉不課徵土地增值稅，因信託申辦移轉登記，無需先向主管稽徵機關申報土地移轉現值，附彰化縣地方稅務局員林分局99年8月5日彰稅員分三字第0992031352號函云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 有關訴願人持法院判決書申請返還土地，亦由縣府 99 年 8 月 17 日府地籍字第 0990203002 號函指示依內政部 99 年 8 月 12 日台內地字第 0990159575 號函辦理。
- (二) 訴願人於補正通知至提起本訴願期間，僅就土地增值稅問題於 99 年 7 月 7 日與 8 月 10 日致文本所陳述說明，本所除依權責函轉主管稽徵機關外，並就彰化地方法院 98 年度訴字第 558 號民事判決之事實及理由二、四，及參酌最高行政法院 93 年度判字第 184 號判決及 99 年度判字第 828 號判決，無從得知本案判決移轉符合土地稅法第 28 條之 3 所定不課徵土地增值稅之各種情形，亦不符訴願理由所引彰化縣地方稅務局員林分局 99 年 8 月 5 日彰稅員分三字第 0992031352 號函所示財政部函釋略謂：「有關土地所有權因信託行為『成立』，而依信託法第 1 條規定，由『委託人移轉與受託人』，……無需先向主管稽徵機關申報土地移轉現值……。」之規定，爰函請訴願人洽稅務主管機關，取得不課徵證明文件辦理所有權移轉登記，與前揭內政部 99 年 8 月 12 日台內地字第 099159575 號函略謂：「……爰本案登記原因應為『判決移轉』，至該所有權移轉有無實際移轉行為而應課徵土地增值稅，係屬主管稽徵機關之權責。」相符云云。

理 由

- 一、按土地登記規則第 56 條規定：「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：一、……二、登記申請書不合程式，或應提出之文件不符或欠缺者。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。」及第 57 條第 1 項第 4 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：……四、逾期未補正或未照補正事項完全補正者。」。

次按土地稅法第 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：一、因信託行為成立，委託人與受託人間。二、信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。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。四、因遺囑成立之信託，於信託關係消滅時，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。」及第 51 條第 1 項規定：「欠繳土地稅之土地，在欠稅未繳清前，不得辦理移轉登記或設定典權。」。

復按內政部 99 年 8 月 12 日台內地字第 0990159575 號函釋：「主旨：有關○○○君持法院判決書申請返還土地，是否依法課徵土地增值稅乙案，請查照。說明：……二、按最高法院 18 年抗字第 241 號判例要旨：『判決之執行，應依主文所表示，主文不明時，始得參照理由加以解釋』，案附臺灣彰化地方法院民事判決 98 年度訴字第 558 號主文既已表明，被告應將如附表所示之土地所有權移轉登記予原告，且該院 99 年 5 月 17 日彰院賢民愛 98 年度訴字第 558 號函亦稱，該院上開判決並未塗銷原所有權移轉登記，所命返還應辦理另一次所有權移轉登記，爰本案登記原因應為『判決移轉』，至該所有權移轉有無實際移轉行為而應課徵土地增值稅，係屬主管稽徵機關之權責。」。

再按最高行政法院 93 年度判字第 184 號判決意旨：「土地稅法於九十年六月十三日增訂第二十八條之三之立法理由為：『明訂土地為信託財產，於移轉時不課徵土地增值稅之各種情形。』；土地稅法第二十八條之三規定……關於信託行為之構成要件，當以信託法之規定為標準。土地為信託財產，依信託法第一條規定由委託人移轉土地所有權與受託人，其權利變更登記原因為「信託」，與一般土地所有權移轉情形有別，依土地稅法第二十八條之三規定於移轉時不課徵土地增值稅。本件系爭土地所有權直接登記為受託人名義，即系爭

土地於五十七年間係由訴外人○○○以「買賣」為權利變更原因登記取得所有權，與信託法第一條所規定信託者，謂委託人將財產移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係有別，則與土地稅法第二十八條之三第五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。」及 99 年度判字第 828 號判決理由略以：「至於信託法公布施行前所謂信託行為，係指信託人將財產所有權移轉與受託人，使其成為權利人，以達到當事人間一定目的之法律行為，受託人在法律上為所有權人，其就受託財產所為一切處分行為，完全有效而言，是受託人就已移轉所有權登記其名義之信託財產，既為法律上所有權人，故嗣後終止信託關係時，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。準此，信託法施行前之信託關係，係本於契約自由之原則運作，與信託法所稱之信託關係，不僅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，且因其土地所有權移轉之法律性質不同……是故，以買賣或贈與等為權利變更原因而登記取得土地所有權者，嗣後縱終止信託關係，依法院確定判決以「判決移轉」為權利變更登記原因移轉該土地所有權予原委託人，核與依信託法規定之「信託移轉」土地所有權有別，仍應依土地稅法第 28 條規定課徵土地增值稅。」。

二、卷查本件訴願人申請系爭土地所有權返還登記，係因其取得臺灣彰化地方法院 98 年度訴字第 558 號確定民事判決，故有關係爭土地所有權移轉登記之原因發生日期，應為前開民事判決確定日期，即 98 年 9 月 21 日，此觀諸卷附臺灣彰化地方法院民事庭 98 年 9 月 29 日所開立之確定證明書至明，故訴願人於土地登記申請書上將原因發生日期登載為 98 年 9 月 29 日，顯然有誤，原處分機關通知訂正為 98 年 9 月 21 日，並無不合。

三、復查，系爭土地所有權返還登記申請是否為「判決移轉」，案

經原處分機關依據訴願決定意旨，向臺灣彰化地方法院函詢回覆「本院 98 年度訴字第 558 號判決並未塗銷原所有權移轉登記，所命返還應辦理另一次所有權移轉登記」，並經內政部 99 年 8 月 12 日台內地字第 0990159575 號函針對本案登記原因明釋為「判決移轉」，此有臺灣彰化地方法院 99 年 5 月 17 日彰院賢民愛 98 年度訴字第 558 號函及前開內政部函釋附卷可稽，足堪認定。是原處分機關通知訴願人應將登記原因訂正為「判決移轉」，亦難謂有誤。

- 四、再查，土地稅法第 51 條第 1 項明文規定，欠繳土地稅之土地，在欠稅未繳清前，不得辦理移轉登記或設定典權。故有關係爭土地之信託終止是否應課徵土地增值稅，自應由主管稽徵機關認定之。本案經原處分機關依據訴願決定意旨，函詢本縣地方稅務局員林分局，案經該局以 99 年 5 月 24 日彰稅員分三字第 0992021063 號函釋：「有關○○○申請返還○○○所有土地……事件，是否課徵土地增值稅事件，如屬終止信託關係，依法院確定判決以『判決移轉』為權利變更登記原因，移轉該土地所有權，應依土地稅法第 28 條規定課徵土地增值稅。」，另又參照首揭最高行政法院 93 年度判字第 184 號及 99 年度判字第 828 號等判決意旨，抑亦足認系爭土地之信託終止，並無土地稅法第 28 條之 3 不課徵土地增值稅規定之適用，故原處分機關通知訴願人補正系爭土地增值稅繳納或免納或不課徵證明文件，及由土地稅主管機關加蓋查無欠稅與主辦人原職名章等，尚無不當。準此，原處分機關因訴願人逾期未補正而駁回登記申請，揆諸首揭法條規定及前述說明，並無違誤，原處分應予維持。
- 五、至訴願人訴稱系爭土地實際之移轉原因，實屬信託關係終止後實際所有權人名義之回復，並非實際之移轉行為，且依據彰化縣地方稅務局員林分局 99 年 8 月 5 日彰稅員分三字第 0992031352 號函，因信託申辦移轉登記，無需先向主管稽徵機關申報土地移轉現值乙節，經查信託法公布施行前所謂信託行為，係指信託人將財產所有權移轉與受託人，使其成為

權利人，以達到當事人間一定目的之法律行為，受託人在法律上為所有權人，其就受託財產所為一切處分行為，完全有效而言，是受託人就已移轉所有權登記其名義之信託財產，既為法律上所有權人，故嗣後終止信託關係時，即應將信託財產辦理所有權移轉登記與信託人，而非所有權人名義之回復，最高行政法院 99 年度判字第 828 號及 99 年度判字第 978 號等判決意旨足資參照；而本縣地方稅務局員林分局 99 年 8 月 5 日彰稅員分三字第 0992031352 號函所援引之財政部 86 年 12 月 18 日台財稅第 861931633 號函：「有關土地所有權因信託行為成立，而依信託法第 1 條規定，由委託人移轉與受託人，申辦土地所有權移轉登記案件，無需先向主管稽徵機關申報土地移轉現值，惟仍應依法辦理查欠作業，檢附無欠稅（費）證明文件，憑向地政機關辦理移轉登記」，係指委託人移轉與受託人，申辦土地所有權移轉登記之案件，核與本件案情不同，自不得比附援引，是訴願人所辯，容有誤解，不足採據。另有關訴願人其餘主張，因不影響本件訴願決定之結果，不再一一論述，併予敘明。

六、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。

| | | |
|---------|------|---------|
| 訴願審議委員會 | 主任委員 | 張瑞濱（請假） |
| | 委員 | 呂宗麟 |
| | 委員 | 李仁淼 |
| | 委員 | 陳廷墉 |
| | 委員 | 黃鴻隆 |
| | 委員 | 張奕群 |
| | 委員 | 溫豐文 |

委員 楊瑞美

委員 蔡和昌

委員 蕭文生

中 華 民 國 100 年 1 月 14 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內
向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

(臺中高等行政法院地址：台中市南區五權南路 99 號)