

發文字號：臺北市政府法規委員會 94.03.30 北市法二字第 09430464800 號函

發文日期：民國 94 年 03 月 30 日

要 旨：土地所有權直接登記為受託人名義，即土地由訴外人以「買賣」為權利變更原因登記取得所有權，與信託法所規定信託者有別，於土地稅法第 28-3 規定不課徵土地增值稅之要件不符，故不得主張不課徵土地增值稅

主旨：有關徐○○君以終止信託為由申請不課徵土地增值稅乙案，復如說明，請查照。

說明：

一、復 貴處 94 年 3 月 17 日北市稽法甲字第 09490252100 號函。

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。信託財產如為土地，其所有權移轉即涉及土地增值稅之課徵，故我國自 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 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，有違法律秩序安定性原則（另參照法務部 89.8.29. 法 89 律字第 023878 號函）。

三、查土地稅法第 28 之 3 條規定：「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。」本案徐○○君於 74 年出資購買系爭土地，將所有權登記於其二子名下，取得權利原因登記為「買賣」；嗣 92 年間徐君以信託關係消滅為由，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。就此最高行政法判決亦謂：「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：「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。」，其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洪○○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。」及財政部 87.4.14. 台財稅第 871938970 號函釋，均採相同見解。

四、次查，民事訴訟法第 401 條第 1 項規定：「確定判決，除當事人外，對於訴訟繫屬後為當事人之繼受人者，及為當事人或其繼受人占有請求之標的物者，亦有效力。」此即「既判力之主觀範圍」，易言之，確定判決非無限制的對任何人皆有既判力，其既判力所及之人有一定範圍，蓋判決係基於當事人之言詞辯論為之，且其勝敗係依當事人之主張、舉證定之，故不宜將其既判力擴張至未參與訴訟之他人（王甲乙、楊建華、鄭建才合著，民事訴訟法新論第 484 頁參照）。稅捐機關為認定課稅事實，應行調查證據，並斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，而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的情形，更是如此（陳清秀著，稅法總論第 3 版第 456-457 頁參照）。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。貴處仍得依行政程序法第 36 條以下規定本於職權調查事實證據，獨立認定有無信託關係存在。

五、綜上，本案是否免稅，建請 貴處本於職權，審酌是否符合土地稅法第 28 條之 3 第 1 項各款之規定，並參酌上開說明認定之。