

臺北市政府 103.11.19. 府訴一字第 10309148800 號訴願決定書

訴 願 人 ○○○

送達代收人 ○○○會計師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關民國 103 年 7 月 25 日北市稽松山乙字第 1034814080

0 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

被繼承人○○○【即訴願人父，民國（下同）102 年 3 月 29 日死亡】於 100 年 6 月 20 日以其所

有本市松山區○○段○○小段○○地號土地【宗地面積 18 平方公尺，權利範圍全部，土地使用分區為公園用地（公共設施用地），下稱系爭土地】自益信託登記予受託人○○○，受託人○○○旋於同年 9 月 26 日立約出售予案外人○○股份有限公司（下稱○○公司），並於同日向原處分機關所屬松山分處（下稱松山分處）申報系爭土地之移轉現值，然未申請公共設施保留地免徵土地增值稅。松山分處乃核定系爭土地按一般用地稅率課徵土地增值稅新臺幣（下同）90 萬 3,263 元，並經受託人○○○於 100 年 10 月 28 日完納在案。嗣受託人○○○以系

爭土地應免徵土地增值稅為由申請復查，經原處分機關以 101 年 2 月 20 日北市稽法甲字第 1013

0352100 號復查決定：「復查駁回。」在案。嗣被繼承人○○○於 102 年 3 月 29 日死亡，由訴願人等繼承其遺產。訴願人於 103 年 7 月 10 日主張系爭土地為公共設施保留地，於 100 年 9 月 26

日立約出售係未被徵收前所為之移轉，應有土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅規定之適用，申請退還誤繳之土地增值稅。經原處分機關以 103 年 7 月 25 日北市稽松山乙字第 10348140

800 號函復，信託土地移轉時，土地增值稅之納稅義務人為受託人○○○，訴願人申請退還溢繳土地增值稅顯不適格。又系爭土地經本府公告之都市計畫載明土地取得方式為「以都市計畫容積移轉方式辦理移出容積」，不符財政部 87 年 8 月 15 日臺財稅第 871959943 號函釋得免

徵土地增值稅之規定。訴願人不服，於 103 年 8 月 25 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、本件訴願人提起訴願日期（103 年 8 月 25 日）距處分函發文日期（103 年 7 月 25 日）雖已逾

30 日，惟原處分機關未查告處分函送達日期，致訴願期間無從起算，自無訴願逾期問題，合先敘明。

二、按稅捐稽徵法第 28 條第 1 項、第 2 項規定：「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。」「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。」

土地稅法第 5 條之 2 第 1 項規定：「受託人就受託土地，於信託關係存續中，有償移轉所有權.....時，以受託人為納稅義務人，課徵土地增值稅。」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。但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」第 39 條第 1 項、第 2 項規定：「被徵收之土地，免徵其土地增值稅。」「依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用前項規定，免徵土地增值稅。」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。」第 9 條規定：「受託人因信託行為取得之財產權為信託財產。受託人因信託財產之管理、處分、滅失、毀損或其他事由取得之財產權，仍屬信託財產。」第 24 條第 1 項規定：「受託人應將信託財產與其自有財產及其他信託財產分別管理.....。」第 39 條第 1 項規定：「受託人就信託財產或處理信託事務所支出之稅捐、費用或負擔之債務，得以信託財產充之。」第 62 條規定：「信託關係，因信託行為所定事由發生，或因信託目的已完成或不能完成而消滅。」第 65 條規定：「信託關係消滅時，信託財產之歸屬，除信託行為另有訂定外，依左列順序定之：一、享有全部信託利益之受益人。二、委託人或其繼承人。」

財政部 87 年 8 月 15 日臺財稅第 871959943 號函附件：「財政部研商土地稅法第 39 條第 2 項

所稱『徵收前之移轉』之認定事宜會議紀錄會商結論：依都市計畫法指定之公共設施保留地，其都市計畫書規定以徵收或區段徵收方式取得，或未明文規定取得方式者，均有土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅規定之適用。」

89 年 2 月 24 日臺財稅第 0890451428 號函釋：「.....申報移轉公共設施保留地，如該土

地依都市計畫書或相關規定，除以容積移轉取得外，尚得由政府以徵收方式取得者，應有土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅規定之適用。」

94 年 12 月 23 日臺財稅字第 09404588390 號令：「受託人就受託土地，於信託關係存續中，有償移轉所有權時，依土地稅法第 5 條之 2 第 1 項規定，應以受託人為納稅義務人，課徵土地增值稅。嗣後於核課期間內發現有應補徵之土地增值稅，縱使信託關係業已消滅，仍應向納稅義務人（即受託人）補徵之。」

98 年 10 月 23 日臺財稅字第 09800238260 號函釋：「主旨：納稅義務人所有土地移轉，未檢附重劃證明文件，嗣後查明該土地符合行為時土地稅法第 39 條第 3 項（現行同法條第 4 項）規定減徵土地增值稅致溢繳稅款，可否依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定辦理退還一案。說明：二、按.....『土地所有權移轉或設定典權時，權利人及義務人應於訂定契約之日起 30 日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。』為行為時土地稅法.....第 49 條第 1 項前段所明定。該項申報程序規定，參照司法院釋字第 537 號解釋，課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。故納稅義務人於申報時，未檢附符合減徵土地增值稅之有關文件，稽徵機關依據納稅義務人申報資料依法核課稅捐，即難歸責稽徵機關有核課錯誤情事。」

三、本件訴願理由略以：系爭土地為公共設施保留地於 100 年 9 月 16 日立約出售，係未被徵收前所為之移轉，依土地稅法第 39 條第 2 項規定，原應免徵土地增值稅，惟因受託人誤繳土地增值稅，致被繼承人之信託利益受損，減少其遺產，使訴願人即繼承人所繼承之遺產遭受損害，訴願人雖非納稅義務人，就誤繳土地增值稅，係法律上之利害關係人，原處分機關應退還誤繳之稅款予訴願人。又系爭土地於 102 年 10 月 21 日由○○公司贈與臺北市，以容積移轉送出系爭土地，該公司應為土地增值稅之納稅義務人。

四、查系爭土地原為被繼承人○○○所有，於 100 年 6 月 20 日自益信託移轉登記予受託人○○○，受託人旋於同年 9 月 26 日立約出售予案外人○○公司，並於同日向松山分處申報系爭土地之移轉現值，惟未申請依公共設施保留地免徵土地增值稅。經松山分處核定系爭土地按一般用地稅率課徵土地增值稅 90 萬 3,263 元，並經受託人○○○於 100 年 10 月 28 日

完繳在案。有 100 年 6 月 20 日土地登記申請書、土地信託契約書、100 年 9 月 26 日土地增值

稅（土地現值）申報書、土地所有權買賣移轉契約書及土地增值稅繳款書等影本附卷可稽。是原處分機關以系爭土地為信託土地移轉時土地增值稅之納稅義務人為受託人，訴願人申請退還溢繳土地增值稅不適格，又系爭土地經都市計畫公告土地取得方式為容積

移轉方式辦理移出容積，不符財政部 87 年 8 月 15 日臺財稅第 871959943 號函釋規定，仍應

課徵土地增值稅，乃否准其退還稅款之申請，自屬有據。

五、至訴願人主張系爭土地為公共設施保留地於 100 年 9 月 16 日立約出售，係未被徵收前所為之移轉，應免徵土地增值稅，惟因受託人誤繳，應退還誤繳稅款予訴願人云云。按納稅義務人因自己或稅捐稽徵機關之適用法令錯誤、計算錯誤，或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款，得申請退還溢繳之稅款，為稅捐稽徵法第 28 條第 1 項、第 2 項所明定。次按於信託關係存續中，受託人就受託土地有償移轉所有權時，受託人為土地增值稅納稅義務人。依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，免徵土地增值稅，所稱尚未被徵收前之移轉，係指其都市計畫書規定以徵收、區段徵收、未明文規定取得方式或以容積移轉取得外，尚得以徵收方式取得等 4 種方式，均免徵土地增值稅。此觀土地稅法第 5 條之 2 第 1 項、第 39 條第 1 項、第 2 項及財政部 87 年 8 月 15 日臺財稅第 871

959943 號、89 年 2 月 24 日臺財稅第 0890451428 號函釋意旨自明。復按納稅義務人申報土

地增值稅時，未檢附符合減徵之有關文件致溢繳稅款，稽徵機關依據納稅義務人申報資料核課稅捐，非屬稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定可歸責稽徵機關核課錯誤情事，亦有財政部 98 年 10 月 23 日臺財稅字第 09800238260 號函釋意旨可參。本件查系爭土地原為被繼

承人○○○所有，於 100 年 6 月 20 日自益信託移轉登記予受託人○○○，受託人旋於同年 9 月 26 日立約出售予案外人○○公司，並於同日向松山分處申報系爭土地之移轉現值，惟未申請依公共設施保留地免徵土地增值稅。是松山分處乃依受託人○○○之申報，核定系爭土地按一般用地稅率課徵土地增值稅 90 萬 3,263 元，並無違誤。訴願人既非系爭土地增值稅之納稅義務人，原處分機關否准所請，並無違誤。訴願主張，不足採據。

六、又查，系爭土地經本府 95 年 5 月 5 日府都規字第 0957795300 號公告之「變更臺北市松山區

○○段○○小段○○地號等 9 筆第三種住宅區土地為公園用地計畫案」，變更為公園用地。依該計畫案第五點第 1 項所載「本計畫案公園用地除公有土地以撥用方式取得外，其餘以都市計畫容積移轉方式辦理移出容積，……」是該計畫案所載土地取得方式，並非財政部 87 年 8 月 15 日臺財稅第 871959943 號及 89 年 2 月 24 日臺財稅第 0890451428

號函

釋所指得免徵土地增值稅之情事，系爭土地移轉時，應按一般用地稅率課徵土地增值稅

。是縱受託人○○○於 100 年 9 月 26 日申報系爭土地移轉現值，同時申請按公共設施用地

移轉免徵土地增值稅，亦不符免徵條件。受託人○○○係依法繳納土地增值稅，並無誤繳情事。從而，原處分機關所為處分，揆諸前揭規定及令釋意旨，並無不合，應予維持。

七、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 丁 庭 宇（公出）  
委員 蔡 立 文（代理）  
委員 王 曼 萍  
委員 劉 宗 德  
委員 紀 聰 吉  
委員 戴 東 麗  
委員 柯 格 鐘  
委員 葉 建 廷  
委員 范 文 清  
委員 王 韻 茹  
委員 傅 玲 靜  
委員 吳 秦 雯

中華民國 103 年 11 月 19 日

市長 郝龍斌

法務局局長 蔡立文 決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。（臺北高等行政法院地址：臺北市士林區文林路 725 號）