

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○律師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人等 2 人因土地增值稅事件，不服原處分機關民國 103 年 11 月 7 日北市稽北投乙字第 1035

9491500 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、被繼承人○○○【訴願人等 2 人之父，（民國）下同 96 年 6 月 30 日死亡】原所有本市北投

區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○6 地號等 6 筆土地（94 年 12 月 8 日合併為同小段○○地號土地，宗地面積 2,556.44 平方公尺，權利範圍 7040/100000，下稱系爭土地），前於 91 年 10 月 1 日與○○股份有限公司（下稱○○公司）簽訂合建契約書，約定由○○○提供系爭土地、○○公司提供資金共同興建大樓。嗣○○○、案外人○○○等 87 人與○○公司同為委託人，於 92 年 8 月 25 日與○○行股份有限公司（下稱

○○銀行）簽訂信託契約，共同委託○○銀行管理合建大樓相關事務，並以委託人為受益人。○○○及○○銀行另向本市士林地政事務所辦理信託登記，信託期間自 92 年 6 月 10 日起至 98 年 6 月 9 日止。嗣○○○於 96 年 6 月 30 日死亡，經財政部臺北市國稅局（102 年

1 月 1 日更名為財政部臺北國稅局，下稱國稅局）以土地及合建分屋分配取得之房屋、車位、找補差額為「信託利益」，將信託利益併入○○○之遺產總額，向其繼承人即訴願人等 2 人及○○○等計 7 人課徵遺產稅，並經繼承人於 99 年 1 月 14 日繳納完竣。嗣受託人

○○銀行於 97 年 5 月 14 日與買受人○○公司簽訂土地所有權買賣移轉契約書，移轉系爭土地權利範圍 3827/100000（原有權利範圍 7040/100000-地主保留之信託土地權利範圍 3213/100000=3827/100000），並於同年月 20 日向原處分機關所屬北投分處（下稱北投分處）申報土地現值及土地增值稅。經該分處依土地稅法第 31 條之 1 第 1 項規定，以○○

○原取得（57年2月）系爭土地之申報移轉現值為前次移轉現值，並以受託人○○銀行為納稅義務人，核課土地增值稅計新臺幣362萬639元，○○銀行於97年8月15日繳納完

竣。

二、嗣受託人○○銀行以委託人○○○之繼承人已申報並繳清遺產稅為由，於101年2月14日向北投分處申請依土地稅法第31條第2項規定，以96年6月繼承開始時之公告土地現值為

系爭土地前次移轉現值，並退還溢繳之土地增值稅。經本府財政局就本案得否依財政部94年2月18日臺財稅字第09404514070號函釋意旨，以○○○死亡時之公告土地現值為系爭土地前次移轉現值，課徵土地增值稅之疑義，以101年3月29日北市財稅字第101306

63300號函請財政部核示。經該部以103年10月23日臺財稅字第10300613270號令釋略以

，以土地為信託財產，信託契約明定信託財產之受益人為委託人，委託人於信託關係存續中死亡，嗣受託人出售信託土地時，其前次移轉現值，應依土地稅法第31條之1第1項規定。並廢止該部94年2月18日臺財稅字第09404514070號函釋。原處分機關審認本件應

依土地稅法第31條之1第1項規定，以○○○原取得（57年2月）系爭土地時之申報移

轉現值為前次移轉現值，乃以103年11月7日北市稽北投乙字第10359491500號函復○○

銀

行否准所請，並副知訴願人等2人。訴願人等2人不服，於103年12月5日向本府提起訴願

，同年12月16日補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、訴願人等2人雖非系爭處分之受處分人，惟訴願人等2人之父○○○與系爭處分相對人○○銀行簽訂信託契約書，為該信託關係之受益人，○○○死亡後，其信託利益由訴願人等2人繼承，訴願人等2人就系爭處分具有法律上之利害關係，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、設定典權或依信託法第三十五條第一項規定轉為其自有土地時，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 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。.....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.....。」第 31 條規定：「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除下列各款後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。.....前項第一款所稱之原規定地價，依平均地權條例之規定；所稱前次移轉時核計土地增值稅之現值，於因繼承取得之土地再行移轉者，係指繼承開始時該土地之公告現值.....。」第 31 條之 1 第 1 項規定：「依第二十八條之三規定不課徵土地增值稅之土地，於所有權移轉、設定典權或依信託法第三十五條第一項規定轉為受託人自有土地時，以該土地不課徵土地增值稅前之原規定地價或最近一次經核定之移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅.....。」

遺產及贈與稅法第 3 條之 2 第 2 項規定：「因遺囑成立之信託，於遺囑人死亡時，其信託財產應依本法規定，課徵遺產稅。信託關係存續中受益人死亡時，應就其享有信託利益之權利未領受部分，依本法規定課徵遺產稅。」

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 8 條第 1 項規定：「信託關係不因委託人或受託人死亡、破產或喪失行為能力而消滅。但信託行為另有訂定者，不在此限。」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 17 條規定：「受益人因信託之成立而享有信託利益.....。」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。」第 66 條規定：「信託關係消滅時，於受託人移轉信託財產於前條歸屬權利人前，信託關係視為存續，以歸屬權利人視為受益人。」

財政部 94 年 2 月 18 日臺財稅字第 09404514070 號函釋：「主旨：○君將所有土地信託與

其

配偶○○○，○○○（委託人暨受益人）死亡，○○○（受託人暨繼承人）於出售該信託土地時，其前次移轉現值如何認定一案。說明：二、.....本案系爭土地如屬信託土

地，因其繼承人業依遺產及贈與稅法第 3 條之 2 第 2 項規定，將該筆土地列入遺產總額申報遺產稅，參照本部 83 年 11 月 17 日臺財稅第 831620404 號函釋，受託人於出售該信託

土

地時，其前次移轉現值以繼承時之公告土地現值為準。」

103 年 10 月 23 日臺財稅字第 10300613270 號令釋：「一、以土地為信託財產，信託契約

明

定信託財產之受益人為委託人，委託人於信託關係存續中死亡，嗣受託人出售信託土地或移轉信託土地與委託人之繼承人，所涉土地增值稅之核課規定如下：（一）受託人出售該信託土地時，其前次移轉現值，依土地稅法第 31 條之 1 第 1 項規定，以該土地不課徵土地增值稅前之原規定地價或最近一次經核定之移轉現值為準。……二、廢止本部 94 年 2 月 18 日臺財稅字第 09404514070 號函。」

三、本件訴願理由略以：

（一）訴願人等 2 人之父○○○於 96 年 6 月 30 日死亡，繼承人因繼承取得系爭土地所有權，系

爭土地前次移轉現值依土地稅法第 31 條第 1 項及第 2 項規定，應以 96 年之土地公告現值

為準。原處分機關核定前次移轉現值顯然核課計算均有錯誤。

（二）財政部以前揭 103 年 10 月 23 日令釋廢止前揭 94 年 2 月 18 日函釋，並不能溯及既往，本件

仍應適用 94 年 2 月 18 日函釋，以維護訴願人之權益。

四、查本件被繼承人○○○於 91 年 10 月 1 日與○○公司簽訂合建契約，約定以系爭土地供○○公司出資興建大樓，○○○及○○公司於 92 年 8 月 25 日與○○銀行簽訂自益信託契約，共同委託○○銀行管理合建大樓相關事務。嗣○○○於 96 年 6 月 30 日死亡，經國稅局以土地及合建分屋分配取得之房屋、車位、找補差額為信託利益，將信託利益併入○○○之遺產總額課徵遺產稅，並經繼承人於 99 年 1 月 14 日繳納完竣。另受託人○○銀行於 97 年 5 月 14 日與買受人○○公司簽訂土地所有權買賣移轉契約書，移轉系爭土地權利範圍 3827/100000，並於同年月 20 日向北投分處申報土地現值及土地增值稅，北投分處爰依土地稅法第 31 條之 1 第 1 項規定，以○○○原取得（57 年 2 月）系爭土地時之申報移

轉

現值為前次移轉現值，課徵土地增值稅。有卷附 91 年 10 月 1 日合建契約書、92 年 6 月

10

日土地及建築改良物信託（內容變更）契約書、92 年 8 月 25 日信託契約書、97 年 5 月 14

日

土地所有權買賣移轉契約書、97年8月15日土地增值稅繳款書及國稅局99年1月14日核發

之遺產稅繳清證明書等影本附卷可稽。原處分機關審認北投分處依土地稅法第31條之1第1項規定，核定系爭土地之前次移轉現值，並無違誤，乃否准○○銀行退還土地增值稅之申請，自屬有據。

五、至訴願人等2人主張本案應適用前揭財政部94年2月18日函釋，以繼承時之96年土地公告

現值為前次移轉現值云云。按已規定地價之土地，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。漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉時，經核定之申報移轉現值減除前次移轉現值，分別為土地稅法第28條前段及第31條第1項第1款後段所

明定。次按同法第28條之3第1款及第31條之1第1項規定，土地為信託財產者，因信託行

為成立，委託人與受託人間之所有權移轉，不課徵土地增值稅。該不課徵土地增值稅之土地，於所有權移轉時，以該土地不課徵土地增值稅前之原規定地價或最近一次經核定之移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。本件○○○於92年8月25日將系爭土地自益信託移轉予○○銀行，依土地稅法第28條之3第1款規定，不課徵土地增值稅。嗣○○○於96年6月30日死亡，受託人○○銀行復於97年5月14日立約出售系爭

土地予○○公司，依同法第31條之1第1項規定，應以系爭土地不課徵土地增值稅前之原規定地價或最近一次經核定之移轉現值為原地價。是本件應以○○○原取得（57年2月）土地時之申報移轉現值為前次移轉現值，原處分機關否准訴願人等2人退稅之申請，並無違誤。

六、另查財政部94年2月18日臺財稅字第09404514070號函釋意旨，係夫將其所有土地與妻簽

訂信託契約，夫為委託人及受益人，妻為受託人，夫死亡後，妻為繼承人兼受託人繼承信託土地繳納遺產稅，嗣妻再行出售土地，其前次移轉現值應如何認定所為之釋示。而本件訴願人等2人繼承○○○基於該信託契約所享有之信託利益，並經國稅局課徵遺產稅，且繼承人已繳納遺產稅在案，嗣由非繼承人之受託人○○銀行出賣系爭土地。是財政部94年2月18日函釋所示繼承人為受託人情形與本案情形不同，尚難比附援引。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所為處分，揆諸前揭規定，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 楊 芳 玲

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 104 年 3 月 13 日

市長 柯文哲

法務局局長 楊芳玲 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）