

訴 願 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○

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 104 年 8 月 26 日北市稽法甲字第 10430751400 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、訴願人之母○○○○於民國（下同） 102 年 11 月 21 日，因配偶贈與取得本市中山區○○段○○地號土地及其地上建物（宗地面積 3,630.23 平方公尺，權利範圍 860/100000，持分面積 31.22 平方公尺，下稱系爭土地；地上建物門牌為本市中山區○○路○○巷○○號○○樓，權利範圍 1/2，下稱系爭房屋）。嗣○○○○先後於 102 年 12 月 31 日、103 年 2

月 5 日與○○○（下稱○君）訂定信託契約，雙方約定委託人○○○○分別將信託財產（即系爭土地權利範圍 283/100000、577/100000，及系爭房屋權利範圍 17/100、33/100）所有權移轉予受託人○君，委託○君使用及管理；信託期間分別自 102 年 12 月 31 日起至 132 年 12 月 30 日止、103 年 2 月 5 日起至 133 年 2 月 4 日止，均為 30 年；受益人均為委託人

○○○○；並均約定於委託人死亡或信託期間屆滿，信託關係消滅，信託財產歸屬訴願人，受託人移轉信託物所有權予訴願人。嗣○○○○向財政部北區國稅局申報並完繳贈與稅，經該局分別於 103 年 2 月 6 日及同年 3 月 5 日核發贈與稅繳清證明書在案。

二、嗣○○○○於 103 年 9 月 14 日死亡，其繼承人包含訴願人共 8 人於同年 12 月 30 日向財政部

臺北國稅局申報遺產稅，經該局依遺產及贈與稅法第 15 條規定，將系爭土地及系爭房屋以「信託利益（贈與財產）」併入○○○○之遺產總額，並於 104 年 2 月 3 日核發遺產稅免稅證明書。嗣○君與訴願人檢附信託契約書，於 104 年 3 月 2 日向原處分機關中北分處（下稱中北分處）申報契稅及土地增值稅。經該分處核定： 1. 契稅部分，逾期 140 日申報加徵怠報金，核計契稅新臺幣（下同） 5 萬 6,307 元； 2. 土地增值稅部分：以○○○○死亡日當期之公告土地現值，每平方公尺 35 萬 9,000 元為申報移轉現值，以○○○○

因配偶贈與取得系爭土地前之原地價，86年11月每平方公尺7萬9,996.2元為前次移轉現

值，計算漲價總數額，課徵訴願人土地增值稅，計230萬4,241元。訴願人不服土地增值稅之核課，申請復查。

三、嗣經原處分機關查得，委託人○○○○於103年9月14日死亡，惟訴願人遲至104年3月2

日，始向中北分處申報土地移轉現值已逾30日，依土地稅法第30條第1項第2款規定，應

以受理申報機關收件日當期即104年1月之公告土地現值，每平方公尺41萬5,000元為申

報移轉現值，原核定有誤，乃以104年5月20日北市稽中北乙字第10441529400號函，重

新核定系爭土地之土地增值稅為296萬8,602元。訴願人不服，再次申請復查。經原處分機關以104年8月26日北市稽法甲字第10430751400號復查決定：「復查駁回。」該復

查

決定書於104年8月28日送達，訴願人不服，於104年9月18日向本府提起訴願，同年11

月3日補正訴願程式，105年1月8日補充訴願資料，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按契稅條例第7條之1規定：「以不動產為信託財產，受託人依信託本旨移轉信託財產與委託人以外之歸屬權利人時，應由歸屬權利人估價立契，依第十六條規定之期限申報繳納贈與契稅。」

土地稅法第5條之2第2項規定：「以土地為信託財產，受託人依信託本旨移轉信託土地與委託人以外之歸屬權利人時，以該歸屬權利人為納稅義務人，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2第1項規定：「配偶相互贈與之土地，得申請不課徵土地增值稅。但於再移轉第三人時，以該土地第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」第28條之3第1款規定：「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。」第30條第1項第1款、第2款規定：「土地所有權移

轉

或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依左列規定：一、申報人於訂定契約之日起

三十日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為準。二、申報人逾訂定契約之日起三十日始申報者，以受理申報機關收件日當期之公告土地現值為準。」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 33 條第 1 項規定：「土地增值稅之稅率，依下列規定：一、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額未達百分之一百者，就其漲價總數額徵收增值稅百分之二十。二、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之一百以上未達百分之二百者，除按前款規定辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之三十。三、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之二百以上者，除按前二款規定分別辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之四十。」

信託法第 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 96 年 11 月 14 日臺財稅字第 09604557670 號令釋：「信託契約歸屬權利人依契稅

條

例第 7 條之 1 規定申報贈與契稅時，信託契約書已敘明受託人依信託本旨移轉信託房屋與該歸屬權利人者，應檢附之文件為該信託契約書，信託契約內容變更者，應一併檢附變更文件，並以受託人依信託契約應移轉房屋之日為申報起算日。」

101 年 1 月 20 日臺財稅字第 10000467990 號函釋：「主旨：委託人於信託關係存續中死亡，信託契約約定委託人死亡為信託關係消滅事由，且信託財產歸屬委託人自書遺囑指定繼承人，該信託財產移轉時，應否申報繳納土地增值稅及契稅疑義.....說明：.....

二、.....本件立遺囑人在 99 年 5 月 19 日所立自書遺囑，將一定之不動產指定由兒子 2

人

分別繼承各二分之一，.....惟立遺囑人（委託人）又於同年月 31 日訂立信託契約，將該等不動產信託移轉與受託人，則於委託人死亡時，該等不動產係屬信託財產，權利應歸屬受益人，而非屬遺產。.....三、按『以土地為信託財產，受託人依信託本旨移轉信託土地與委託人以外之歸屬權利人時，以該歸屬權利人為納稅義務人，課徵土地增值稅。』『以不動產為信託財產，受託人依信託本旨移轉信託財產與委託人以外之歸屬權

利人時，應由歸屬權利人估價立契，依第十六條規定之期限申報繳納贈與契稅。』分別為土地稅法第 5 條之 2 第 2 項及契稅條例第 7 條之 1 所明訂。本案委託人於信託關係存續中

死亡，受託人依信託契約移轉信託財產與委託人指定之受益人時，應依上開規定辦理。

」

二、本件訴願理由略以：

(一) 按遺產及贈與稅法第 10 條、第 23 條規定，被繼承人 103 年 9 月 14 日死亡，訴願人於 103

年 12 月 30 日申報遺產稅，經國稅局核定系爭土地為信託財產，並依同法所示，以被繼承人死亡時 103 年公告土地現值每平方公尺 35 萬 9,000 元計算財產價值。且按土地稅法第 28 條規定，系爭土地業經國稅局列入遺產總額，應免徵土地增值稅。另依土地稅法第 30 條第 1 項第 3 款規定，申報移轉現值以遺贈人死亡日當期之公告土地現值為準。原處分機關卻依 104 年之公告土地現值核定土地增值稅，於法不合。

(二) 依財政部 94 年 2 月 18 日臺財稅字第 09404514070 號函釋，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 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現值為準。訴願人依上述 2 件解釋令據以申請之案件依法具有效力，原處分機關應依該解釋令之規定以被繼承人死亡當期之土地公告現值為前次移轉現值核定土地增值稅，縱財政部現以 103 年 10 月 23 日臺財稅字第

10300613270

號令廢止前開函釋，惟按稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定，並不得溯及既往。

三、查○○○○於 102 年 11 月 21 日因配偶贈與取得系爭土地，先後於同年 12 月 31 日及 103 年 2

月 5 日與○君簽訂信託契約，將信託財產（即系爭土地及系爭房屋）所有權移轉與○君，委託○君使用及管理；並均約定委託人○○○○死亡，信託關係消滅，信託財產歸屬訴願人，受託人移轉信託物所有權予訴願人。嗣○○○○於 103 年 9 月 14 日死亡，○君與訴願人於 104 年 3 月 2 日向中北分處申報土地增值稅，以 103 年 9 月 14 日○○○○死亡

日當

期之公告土地移轉現值為申報移轉現值。經原處分機關依土地稅法第 30 條第 1 項第 2 款規定，以受理訴願人申報日當期即 104 年 1 月公告之土地現值，每平方公尺 41 萬 5,000 元

為

申報移轉現值，並依同法第 5 條之 2 第 2 項、第 28 條之 2 第 1 項但書及第 31 條之 1 第 1 項規定

，以訴願人為納稅義務人，並按○○○○因配偶贈與取得系爭土地前之原地價，86 年 11 月公告每平方公尺 7 萬 9,996.2 元為前次移轉現值，計算漲價總數額，課徵土地增值稅計 296 萬 8,602 元。有不動產數位資料庫公務應用系統地籍資料查詢、土地標示部、土地所有權部、○○○○與○君 102 年 12 月 31 日及 103 年 2 月 5 日簽訂之土地及建築改良物信託契

約書、財政部北區國稅局 103 年 2 月 6 日及 103 年 3 月 5 日核發之贈與稅繳清證明書、104 年 3

月 2 日第 2010104000134 號土地增值稅（土地現值）申報書等資料影本附卷可稽。原處分自屬有據。

四、按以土地為信託財產，受託人依信託本旨移轉信託土地與委託人以外之歸屬權利人時，以該歸屬權利人為納稅義務人，課徵土地增值稅；配偶相互贈與之土地，於再移轉第 3 人時，以該土地第 1 次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。申報人逾訂定契約之日起 30 日始申報者，以受理申報機關收件日當期之公告土地現值為申報移轉現值。分別為土地稅法第 5 條之 2 第 2 項、第 28 條之 2 第 1 項

及第 30 條第 1 項第 2 款所明定。查本件○○○○於 102 年 11 月 21 日因配偶贈與取得系爭土

地，嗣與○君訂定信託契約，將系爭土地所有權移轉予○君，約定於委託人○○○○死亡時，信託關係消滅，受託人○君應將信託財產即系爭土地所有權移轉予訴願人，已如前述。○○○○於 103 年 9 月 14 日死亡，信託關係消滅，○君即有依信託契約約定內容，將系爭土地所有權移轉予訴願人之義務。訴願人既為信託土地之歸屬權利人，依土地稅法第 5 條之 2 第 2 項規定，即為土地增值稅之納稅義務人。又因○君及訴願人遲至 104 年 3 月 2 日始申報土地增值稅，距委託人死亡信託關係消滅已逾 30 日，原處分機關乃依同法第 28 條之 2 第 1 項、第 30 條第 1 項規定以○○○○因夫妻贈與取得系爭土地前，86 年

11 月

公告每平方公尺 7 萬 9,996.2 元為前次移轉現值，以受理訴願人申報日當期，即 104 年 1 月

之公告土地現值每平方公尺 41 萬 5,000 元為申報移轉現值，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，並無違誤。

五、至訴願主張訴願人於 103 年 12 月 30 日申報遺產稅，業經國稅局核定以 103 年公告土地現值

為申報移轉現值，原處分機關依 104 年之公告土地現值核定土地增值稅，於法不合；且系爭土地經國稅局列入遺產總額，應免徵土地增值稅，及應以遺贈人死亡日當期之公告土地現值為申報移轉現值；本件應依財政部 94 年函釋，以被繼承人死亡當期之土地公告現值為前次移轉現值核定土地增值稅，縱該函釋現已遭廢止，惟不得溯及既往云云。惟查遺產稅與土地增值稅分屬不同之租稅種類，兩者之課徵範圍、稅捐客體及核課要件等，亦各有其應適用之法律規範而有差異，且上開財政部 94 年 2 月 18 日臺財稅字第

0940451

4070 號函釋，係針對繼承人兼受託人繼承信託土地繳納遺產稅，嗣繼承人兼受託人再行出售土地，其前次移轉現值應如何認定所為之釋示，與本案情形不同，尚難比附援引。

況財政部 94 年 2 月 18 日臺財稅字第 09404514070 號函釋業經該部 103 年 10 月 23 日臺財稅字

第 10300613270 號令釋廢止。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所為復查決定，揆諸前揭規定及函（令）釋意旨，並無不合，應予維持。

六、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 張 慕 貞
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 王 韻 茹
委員 傅 玲 靜
委員 吳 秦 雯

中華民國 105 年 3 月 25 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）