

訴 願 人 ○○○○

訴 願 代 理 人 ○○律師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵差額土地增值稅事件，不服原處分機關民國 106 年 5 月 23 日北市稽法甲字第 1063

2620300 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、訴願人於民國（下同）88 年 9 月 29 日登記取得本市中正區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○及○○地號等 9 筆土地（宗地面積各為 41、103、107、365、25、8、103、78 及 263 平方公尺，權利範圍皆為全；下稱系爭 9 筆土地）。登記原因為夫妻贈與，原因發生日期為 88 年 8 月 20 日。訴願人配偶○○○（下稱○君）於 88 年 9 月 19 日死亡。嗣訴願人於 100 年 8 月 18 日立約出售○○○（下稱○君）系爭 9 筆土地

，並於同日檢附財政部臺北市國稅局（102 年 1 月 1 日機關名稱變更為財政部臺北國稅局，下稱臺北國稅局）91 年 12 月 13 日核發之遺產稅核定通知書等資料，向原處分機關所屬中正分處（下稱中正分處）申報土地移轉現值。經該分處以訴願人配偶○君 88 年 9 月死亡時當期之公告土地現值為前次移轉現值，核定系爭 9 筆土地增值稅合計新臺幣（下同）1,896 萬 3,309 元在案。該筆稅款於 100 年 9 月 2 日繳納完畢，並於 102 年 7 月 25 日完成所

有權移轉登記。

二、嗣臺北國稅局以 105 年 7 月 27 日財北國稅審二字第 1050028998 號書函通知中正分處略以，

系爭 9 筆土地原登記予訴願人之原因為「夫妻贈與」，與規定「剩餘財產差額分配」不符，並檢送「生存配偶請求權案件交付或移轉原因不符清單」，俾辦理土地增值稅後續處理事宜。經中正分處查得，系爭 9 筆土地係被繼承人○君死亡前 2 年內贈與配偶之財產，應視為遺產，併入其遺產總額；訴願人依民法第 1030 條之 1 規定行使夫妻剩餘財產分配請求權，並經臺北國稅局核准自被繼承人遺產總額中扣除。中正分處乃以 105 年 7 月 28 日北市稽中正甲字第 10562940800 號函通知訴願人及其他繼承人，於同年 8 月 30 日前檢附

生存配偶與全體繼承人協議給付文件或法院確定判決書等相關資料，向該分處申報土地移轉現值；逾期未申報者，將逕以生存配偶登記取得土地之日當期公告現值為移轉現值，以死亡配偶取得土地時之公告現值為原地價，核課土地增值稅。另臺北國稅局亦以 105 年 8 月 12 日財北國稅審二字第 1052018053 號書函檢送同日期（補發）○君之遺產稅核定

通知書影本予中正分處。

三、嗣訴願人及其他繼承人均未依限向中正分處提供相關資料，原處分機關乃依財政部 96 年 12 月 26 日臺財稅字第 09604560470 號令釋、101 年 10 月 16 日臺財稅字第 10104038410 號函

釋及臺北國稅局所提供資料，以 105 年 8 月 18 日北市稽中正甲字第 10562965800 號函檢送

補徵土地增值稅繳款書 9 份，並通知訴願人，系爭 9 筆土地既經訴願人依民法第 1030 條之 1 規定行使夫妻剩餘財產差額分配請求權，並經臺北國稅局核准自遺產總額中扣除，系爭 9 筆土地移轉現值應更正以被繼承人○君取得土地時之公告現值為前次移轉現值，重新核算應納土地增值稅合計為 1 億 2,459 萬 4,540 元，扣除已納稅額，應補徵差額土地增值稅 1 億 563 萬 1,231 元。該函於 105 年 9 月 13 日送達訴願人，訴願人不服，申請復查。

四、經原處分機關重新審查，查得如系爭 9 筆土地均屬訴願人行使夫妻剩餘財產差額分配請求權範圍，則按○君死亡時即 88 年 7 月當期之公告現值計算，土地現值總額共計 3 億 30 9 萬 1,428 元；惟上開臺北國稅局核發之遺產稅核定通知書所載，○君遺產依民法第 1030 條之 1 規定夫妻剩餘財產差額分配請求權之扣除額僅 1 億 2,075 萬 540 元，兩者顯不相符

。原處分機關爰分別以各筆土地 88 年 7 月之公告土地現值，占系爭 9 筆土地同期之公告土地現值總額比例，個別核算各筆土地相當於夫妻剩餘財產差額分配請求權扣除額 1 億 2,075 萬 540 元部分之面積。計算結果，系爭 9 筆土地合計有 435.47 平方公尺面積部分，屬夫妻剩餘財產差額分配請求權扣除額部分之面積；另 657.53 平方公尺面積部分，屬○君之遺產。

五、原處分機關爰將屬夫妻剩餘財產差額分配請求權扣除額部分之土地面積 435.47 平方公尺，以○君取得土地時即 65 年 5 月當期之公告現值為前次移轉現值，核算 100 年 8 月 18 日再移轉時應納土地增值稅額計 4,963 萬 8,472 元；另系爭 9 筆土地部分面積 657.53 平方公尺

屬○君遺產部分，則以○君死亡時 88 年 7 月當期之公告土地現值為前次移轉現值，核算 100 年 8 月 18 日再移轉時應納土地增值稅計 1,140 萬 8,325 元，合計應課稅額為 6,104 萬 6,7

97 元，扣除訴願人於 100 年 9 月 2 日已繳納稅款 1,896 萬 3,309 元，應補徵土地增值稅額計

4,208 萬 3,488 元。原處分機關乃以 106 年 5 月 23 日北市稽法甲字第 10632620300 號復查決

定：「更正補徵系爭 9 筆土地增值稅額計新臺幣 4,208 萬 3,488 元；其餘復查駁回。」該復查決定書於 106 年 5 月 25 日送達，訴願人不服，於 106 年 6 月 19 日經由原處分機關向本府

提起訴願，7 月 25 日補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按土地稅法行為時第 28 條之 2 第 1 項規定：「配偶相互贈與之土地，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。」行為時第 31 條第 1 項第 1 款規定：「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左列各項後之餘額，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。」

遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項第 1 款規定：「被繼承人死亡前二年內贈與下列個人之財產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依本法規定徵稅：一、被繼承人之配偶。」

稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解，如不利於納稅義務人者，自發布日起或財政部指定之將來一定日期起，發生效力；於發布日或財政部指定之將來一定日期前，應核課而未核課之稅捐及未確定案件，不適用該變更後之解釋函令。本條中華民國一百年十一月八日修正施行前，財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解且不利於納稅義務人，經稅捐稽徵機關依財政部變更法令見解後之解釋函令核課稅捐，於本條中華民國一百年十一月八日修正施行日尚未確定案件，適用前項規定。……」第 21 條規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰

；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第 22 條規定：「前條第 1 項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。二、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算。……」

財政部 74 年 8 月 20 日臺財稅字第 20795 號函釋：「主旨：土地移轉申報現值課徵土地增
值
稅，其核課期間之起算 …… 凡向稽徵機關申報之土地移轉現值案件，自應以稽徵機關之收件日為土地 增 值 稅 核 課 期 間 之 起 算 日。」

96 年 12 月 26 日臺財稅字第 09604560470 號令釋：「一、夫妻一方死亡，生存配偶依民法第 1030 條之 1 規定行使剩餘財產差額分配請求權，於申報土地移轉現值時，應檢附其與全體繼承人協議給付文件或法院確定判決書，並准依土地稅法第 28 條之 2 規定，申請不課徵土地增 值 稅。二、有關生存配偶申報移轉現值之審核，其於生存配偶與全體繼承人訂立協議給付文件之日起 30 日內申報者，以訂立協議給付文件日當期之公告土地現值為準；逾訂立協議給付文件之日 30 日後始申報者，以受理機關收件日當期之公告土地現值為準。…… 至原地價之認定，以應給付差額之配偶取得該土地時核計土地增 值 稅 之 現 值 為 原 地 價。三、本部 89 年 6 月 20 日臺財稅字第 0890450123 號函釋規定中，有關生存配

偶

依民法第 1030 條之 1 規定，行使剩餘財產差額分配請求權，申報土地移轉現值時，應檢附文件及核定申報移轉現值暨原 地 價 規 定 部 分，自本令發布日起廢止。」

101 年 10 月 16 日臺財稅字第 10104038410 號函釋：「主旨：生存配偶依民法第 1030 條之

1

規定行使剩餘財產差額分配請求權取得之土地，如以繼承辦理所有權登記，未改辦『剩餘財產差額分配』登記，經國稅稽徵機關通報案件，請依說明辦理。……。說明：一、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。…… 並依同法第 5 條第 1 項第 2 款規定，以取得土地所有權之人為納稅義務人。二、為維護當事人權益並輔導其依法申報土地移轉現值，地方稅稽徵機關接獲通報後，應通知生存配偶與繼承人限期申報土地移轉現值，並提示生存配偶得依本部 96 年 12 月 26 日臺財稅字第 09604560470 號令規定，申請不課徵土地增 值 稅。如當

事

人屆期未申報者，應以生存配偶登記取得該土地之日當期公告現值 為 土 地 移 轉 現 值，核課土地增 值 稅。三、旨揭案件中如生存配偶 已將所取得土地再行移轉者，地方稅稽徵機關免辦理輔導，應逕依法補徵土地增 值 稅。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 本件補徵稅款處分之核課期間於 105 年 8 月 18 日屆至，而原處分機關透過駐外使館於 105 年 9 月 13 日始將本件處分書送達訴願人，已逾 5 年核課期間，該處分即屬無效。
- (二) 又訴願人雖已於○君遺產稅案主張增列「生存配偶剩餘財產差額分配請求權扣除額」，惟 100 年度申報系爭 9 筆土地移轉現值時，遺產稅行政救濟仍持續進行中，遺產稅亦未繳清，根本無從確定分配內容及金額，自不可能向原處分機關提示任何「已行使剩餘財產差額分配請求權」之說明或文件，更不可能有任何積極行為完成任何不實態樣或證據，而與「詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐」完全無涉。復查決定認定本件應適用 7 年核課期間，即有違誤。

- (三) 縱認訴願人在 88 年 9 月受贈取得之系爭 9 筆土地為剩餘財產分配請求權範圍，原處分

機

關採用對訴願人更為不利之財政部 96 年 12 月 26 日臺財稅字第 09604560470 號令釋

,

違反稅捐稽徵法第 1 條之 1 從新從優原則規定。系爭 9 筆土地既係於 88 年 9 月 29 日

完成

登記，自應以該日當期之公告現值為移轉現值，以○君 88 年 9 月 19 日死亡時之現值為原地價，據以核算土地增值稅，請撤銷原處分。

三、查本件經中正分處查得系爭 9 筆土地係訴願人依民法第 1030 條之 1 規定行使夫妻剩餘財產差額分配請求權範圍，並經臺北國稅局核准自被繼承人遺產總額中扣除。原處分機關乃審認系爭 9 筆土地均為訴願人行使夫妻剩餘財產差額分配請求權所取得，爰以訴願人配偶○君 65 年 5 月取得系爭 9 筆土地時當期之公告土地現值為前次移轉現值，重新核算應納土地增值稅為 1 億 2,459 萬 4,540 元，並補徵差額土地增值稅 1 億 563 萬 1,231 元。訴願人不

服，申請復查。復經原處分機關查認，如系爭 9 筆土地均為訴願人行使夫妻剩餘財產差額分配請求權所取得，按○君死亡時即 88 年 7 月當期之公告現值計算，土地現值總額共計 3 億 309 萬 1,428 元；惟臺北國稅局核定之夫妻剩餘財產差額分配請求權之扣除額僅 1

億

2,075 萬 540 元，兩者顯不相符。原處分機關乃分別按各筆土地 88 年 7 月之公告土地現值，占系爭 9 筆土地公告土地現值總額比例重新核算，系爭 9 筆土地屬夫妻剩餘財產差額分配請求權面積為 435.47 平方尺，該部分面積以○君取得土地時之公告現值為前次移轉現值，核算應納土地增值稅額計 4,963 萬 8,472 元；另系爭 9 筆土地其餘面積 657.53 平方

公

尺部分，屬○君遺產，以○君死亡時 88 年 7 月當期之公告現值為前次移轉現值，核算應

納土地增值稅計 1,140 萬 8,325 元。系爭 9 筆土地合計應納土地增值稅 6,104 萬 6,797 元

,

扣除訴願人已納稅款，應補徵土地增值稅額計 4,208 萬 3,488 元。此有不動產數位資料庫土地標示部、所有權部及異動索引、土地所有權買賣移轉契約書、訴願人代理人填具之 100 年 8 月 18 日土地增值稅（土地現值）申報書及訴願人檢附臺北國稅局 91 年 12 月 13

日核

發之○君遺產稅核定通知書、100 年核定之土地增值稅繳款書、臺北國稅局 105 年 7 月 27 日財國稅審二字第 1050028998 號書函檢附之生存配偶請求權案件交付或移轉原因不符財產資料清單、105 年 8 月 12 日財北國稅審二字第 1052018053 號書函及 105 年 8 月 12 日（

補發

）之○君遺產稅核定通知書、中正分處 105 年 7 月 28 日北市稽中正甲字第 10562940800

號

及 105 年 8 月 11 日第 10537842600 號函等影本附卷可稽。原處分自屬有據。

四、至訴願人主張本件補稅處分已逾 5 年核課期間云云。按依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 5 年；未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 7 年；於核課期間內另發現應繳之稅捐者，應依法補徵；依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算核課期間；土地移轉申報現值課徵土地增值稅，以稽徵機關之收件日為核課期間之起算日；有稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款、第 3 款、第 2 項、第 22 條第 1 款規定及財政部 74 年 8 月 20 日臺財稅字第 20795

號函釋

可資參照。查本件：

（一）訴願人所有系爭 9 筆土地，於 100 年 8 月 18 日立約出售予○君，並於同日檢附臺北

國

稅局 91 年 12 月 13 日核發之○君遺產稅核定通知書等資料，填具土地增值稅（土地現值）申報書，申報系爭 9 筆土地 88 年 9 月（訴願人配偶死亡）當期之公告現值為前次移轉現值。復依該遺產稅核定通知書所載，系爭 9 筆土地均列入遺產總額計算，且無扣除民法第 1030 條之 1 夫妻剩餘財產差額分配請求權情事，核算應納遺產稅額。原處分機關爰以 88 年 9 月○君死亡當期之公告土地現值為前次移轉現值，核定土地增值稅計 1,896 萬 3,309 元在案。

（二）惟查，自 92 年 8 月起，訴願人即與其他繼承人因○君遺產稅事件，主張遺產總額應扣除夫妻剩餘財產差額分配請求權部分，提起行政救濟，遞經財政部復查決定、臺

年
法

北高等行政法院 93 年度訴字第 286 號、96 年度訴更一字第 99 號及最高行政法院 96 年度判字第 831 號、97 年判字第 759 號判決，臺北國稅局復以 98 年 7 月 15 日財北國稅

高
差

二字第 0980215146 號復查決定，追認訴願人夫妻剩餘財產差額分配請求權扣除額為 1 億 6,105 萬餘元。嗣訴願人雖續提起訴願及行政訴訟，亦經臺北高等行政法院 99 年 11 月 4 日 99 年訴字第 1262 號判決維持訴願人夫妻剩餘財產差額分配請求權扣除額。

(三) 是訴願人於 100 年 8 月 18 日申報系爭 9 筆土地移轉現值時，業經財政部訴願決定及

等行政法院判決，○君遺產中訴願人之夫妻剩餘財產差額分配請求權扣除額。詎訴願人於 100 年 8 月 18 日申報系爭 9 筆土地移轉現值時，仍檢附未扣除夫妻剩餘財產

年 8 月

額分配請求權扣除額之臺北國稅局 91 年 12 月 13 日核發之遺產稅核定通知書，並申報以 88 年 9 月（訴願人配偶死亡）當期之公告現值為前次移轉現值。是訴願人有故意以其他不正當方法逃漏稅捐情事，依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定，核課期間為 7 年，自申報日 100 年 8 月 18 日起至 107 年 8 月 17 日屆滿。是原處分機關以 105

18 日北市稽中正甲字第 10562965800 號函補徵差額土地增值稅，訴願人於同年 9 月 13 日收訖，並未逾核課期間。訴願主張，不足採據。

五、另訴願人主張其於 88 年 9 月即已申報移轉現值並取得系爭 9 筆土地，應適用財政部 89 年 6

願人

月 20 日臺財稅字第 0890450123 號函釋，而非原處分機關所採對訴願人較不利之財政部 96 年 12 月 26 日臺財稅字第 09604560470 號令釋，違反從新從優原則等語。按被繼承人死亡前 2 年內贈與配偶之財產，應視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額課徵遺產稅，遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項第 1 款定有明文。查訴願人配偶○君於 88 年 8 月 20 日贈與訴

系爭 9 筆土地（88 年 9 月 29 日移轉登記），○君 88 年 9 月 19 日死亡。是系爭 9 筆土地應併入

轉

○君遺產總額。嗣訴願人於 100 年 8 月 18 日立約出售○君系爭 9 筆土地，並申報土地移轉現值。原處分機關依財政部 96 年 12 月 26 日臺財稅字第 09604560470 號令釋意旨，將訴

願

人屬剩餘財產差額分配請求權扣除額部分之土地面積 435.47 平方公尺，以訴願人配偶○

君取得該土地時（65 年 5 月）之公告現值為前次移轉現值，核計土地增值稅，並無違誤。另財政部 89 年 6 月 20 日臺財稅字第 0890450123 號函釋中，有關生存配偶依民法第 1030

條之 1 規定，行使剩餘財產差額分配請求權，申報土地移轉現值暨原地價規定部分，業經上開財政部令釋廢止，不再適用。訴願主張，不足採據。從而，本件原處分機關所為復查決定，揆諸前揭規定及令釋意旨，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 袁 秀 慧（公出）
委員 張 慕 貞（代行）
委員 柯 格 鐘
委員 范 文 清
委員 王 曼 萍
委員 陳 愛 娥
委員 盛 子 龍

中華民國 106 年 10 月 11 日

市長 柯文哲

法務局局長 袁秀慧決行

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；自 106 年 8 月 1 日起該院地址改為

臺北市士林區福國路 101 號）