

訴願人 ○○○○

○○○

訴願參加人 ○○○

兼代理人

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人等二人因土地增值稅事件，不服原處分機關九十三年六月二十三日北市稽法甲字第0九二六三0四一000號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

事 實

- 一、緣訴願人等二人以所有本市文山區○○段○○小段○○之○○、○○之○○地號二筆土地抵繳被繼承人○○○（八十七年○○月○○日死亡）即訴願參加人○○○之父遺產之遺產稅，權利人為財政部國有財產局，並於九十年二月二十一日向原處分機關文山分處申報土地增值稅，該分處原依訴願人等二人所附經臺灣臺北地方法院公證處認證之終止信託通知函影本及財政部臺北市國稅局八十九年十二月二十六日財北國稅徵字第八九一九二六五六號同意抵繳被繼承人○○○遺產之遺產稅函影本，依土地稅法第三十一條第二項規定核課土地增值稅，並以九十年二月二十三日北市稽文山增字第600六八二號函復訴願人等二人系爭土地無漲價數額應發給免稅證明書。嗣經原處分機關文山分處據財政部九十一年六月二十八日臺財稅字第0九一0四五四0八六號函釋意旨認系爭土地前次移轉現值之認定，仍應依土地稅法第三十一條第一項規定辦理，該分處乃以九十一年七月十九日北市稽文山乙字第0九一六一一二九000號函更正應納土地增值稅額為新臺幣一四、0八九、二一五元。
- 二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，第一次提起訴願，經本府以九十二年九月十二日府訴字第0九二0九0三六一00號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。」嗣經原處分機關以九十三年六月二十三日北市稽法甲字第0九二六三0四一000號重為復查決定：「維持原核定。」上開復查決定書於九十三年六月二十八日送達。訴願人仍不服，於九十三年七月二十一日經由原處分機關第二次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、查○○○為本件系爭土地之繼承人，是其與訴願人利害關係相同，依訴願法第二十八條

第一項規定，准其參加訴願，合先敘明。

二、按土地稅法第二十八條規定：「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。」第三十一條規定：「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。二、土地所有權人為改良土地已支付之全部費用，包括已繳納之工程受益費、土地重劃費用及因土地使用變更而無償捐贈一定比率土地作為公共設施用地者，其捐贈時捐贈土地之公告現值總額。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。土地所有權人辦理土地移轉繳納土地增值稅時，在其持有土地期間內，因重新規定地價增繳之地價稅，就其移轉土地部分，准予抵繳其應納之土地增值稅。但准予抵繳之總額，以不超過土地移轉時應繳增值稅總額百分之五為限。前項增繳之地價稅抵繳辦法，由行政院定之。」

遺產及贈與稅法第三十條第一項、第二項規定：「遺產稅及贈與稅納稅義務人，應於稽徵機關送達核定納稅通知書之日起二個月內，繳清應納稅款；必要時，得於限期內申請稽徵機關核准延期二個月。」「遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於前項規定納稅期限內，向該管稽徵機關申請，分十二期以內繳納；每期間隔以不超過二個月為限，並准以課徵標的物或其他易於變價或保管之實物一次抵繳。」

財政部九十一年六月二十八日臺財稅字第0九一0四五四0八六號函釋：「主旨：有關被繼承人於信託法公布實施前以『買賣』原因辦理土地所有權移轉與他人，現繼承人持憑終止信託之法院認證書，就該筆土地返還請求權補申報遺產稅並申請抵繳遺產稅，其前次移轉現值應如何認定一案，.....說明.....二、.....本部八十二年八月二十日臺財稅第八二0三五八二二八號函規定：『○○○、○○○等二人持憑法院確定判決書，以信託返還為原因申報土地移轉現值，參照本部七十二年八月十七日臺財稅第三五七九三號函釋，仍應依法核課土地增值稅。』本案系爭土地移轉仍屬土地所有權移轉方式之一，應依土地稅法第二十八條規定課徵土地增值稅。三、至於前次移轉現值應如何認

定一節，查系爭土地於被繼承人死亡前，係登記於第三人名下，尚未移轉為被繼承人所有，故其與土地登記為被繼承人所有而列為遺產有別。此外，依據本部臺北市國稅局九十一年五月二十一日財北國稅審二字第0九一00二七六一二號函，略以：『繼承人持終止信託之法院認證書，補申報被繼承人於信託法公布實施前，信託與他人之土地遺產，課徵標的之財產種類應為土地返還請求權。』，故本案遺產稅之課稅標的並非土地，因此嗣後縱其繼承人就上開財產補申報遺產稅並申請抵繳遺產稅，惟就系爭土地所有權之移轉，實係由○○○君及○○○○君將土地移轉予繼承人，再由繼承人移轉予財政部國有財產局辦理抵繳。是以，有關土地增值稅之課徵，仍應依相關規定辦理，即系爭土地前次移轉現值之認定，應尚無土地稅法第三十一條第二項『以繼承開始時該土地公告現值為前次移轉現值』規定之適用，仍應依同條第一項規定辦理。」

三、本件訴願理由略以：訴願人等二人為善意第三者，善意返還基於信託關係之信託財產，並無系爭土地買賣之事實，同意抵繳也只是配合繼承人及財政部臺北市國稅局完稅之行為，不應該成為龐大的土地增值稅金的納稅義務人，復查決定維持原核定理由並未說明雙重課稅之疑慮，且其認為系爭土地抵繳過程為訴願人等二人將土地返還於繼承人○○○等，再由繼承人以自有土地抵繳，此與事實不符。系爭二筆土地係被財政部臺北市國稅局核為遺產，於九十年十月十五日由訴願人等二人名下直接移轉給財政部國有財產局以為抵繳，並非如財政部函釋所述先由訴願人等二人將土地移轉予繼承人○○○，再由○○○移轉予財政部國有財產局辦理抵繳。本件系爭土地實因繼承而辦理抵繳，依規定免徵土地增值稅，且本件應適用土地稅法第二十八條之三規定之信託關係，始符合遺產稅課稅標的為系爭土地返還請求權之實情。

四、卷查本案前經本府以九十二年九月十二日府訴字第0九二0九0三六一00號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。」其理由略以：「五、……惟查財政部前揭函釋所認系爭二筆土地所有權之移轉係先由訴願人等二人將土地移轉予繼承人○○○，再由○○○移轉予財政部國有財產局辦理抵繳之事實與訴願人提出之土地增值稅（土地現值）申報書影本證明系爭土地係於九十年十月十五日由訴願人等二人名下直接移轉給財政部國有財產局以為抵繳之事實不符。次按財政部上述函釋認系爭土地於被繼承人死亡前，係登記於第三人名下，尚未移轉為被繼承人所有，故其與土地登記為被繼承人所有而列為遺產有別，本件遺產稅課稅標的並非土地，因此嗣後縱繼承人就該財產補申報遺產稅並申請抵繳遺產稅，系爭土地所有權之移轉係先由訴願人等二人將土地移轉予繼承人，系爭土地前次移轉現值之認定，並無土地稅法第三十一條第二項以繼承開始時該土地公告現值為前次移轉現值規定之適用。然查依卷附財政部臺北市國稅局九十一年五月二十一日財北國稅審二字第0九一0二二0九五五號書函檢送之遺產稅繳清證明書中本件系爭土地係列為信託土地之土地返還請求權並以

其價額計入遺產總額課徵遺產稅。則因信託行為成立而移轉所有權之行為，係屬形式上移轉，參照首揭土地稅法第二十八條之三之規定，應否課徵系爭土地之土地增值稅，並非無疑。而財政部上開函釋引用該部八十二年八月二十日臺財稅第八二〇三五八二二八號函認本件系爭土地仍屬土地所有權移轉方式之一，仍應依土地稅法第二十八條規定課徵土地增稅，與現行土地稅法第二十八條之三規定意旨有否相悖，亦非無疑義。再查，倘認抵繳之系爭土地係第三人（訴願人等二人非繼承人）提供之其他易於變價或保管之實物，則似不應將系爭土地列入遺產總額，繼承人亦無所謂系爭土地之返還請求權；又如認系爭土地為遺產，則其抵繳遺產稅，是否有土地稅法第三十一條第二項『以繼承開始時該土地公告現值為前次移轉現值』規定之適用，即有再予斟酌之必要。另系爭土地既經財政部臺北市國稅局認定為信託土地而將系爭土地之土地返還請求權價值列入遺產總額課徵遺產稅，原處分機關復依土地稅法第三十一條第一項課徵系爭土地之土地增值稅，似有雙重課稅之嫌，與實質課稅原則是否相符，亦待商榷。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。……」

- 五、本件原處分機關重為復查決定仍維持原核定，其理由係以系爭土地（重測前為〇〇段〇〇小段〇〇之〇〇地號）前於六十年十月六日臺北市古亭地政事務所收件木柵字第二〇九七號案辦竣買賣所有權移轉登記，出賣人為被繼承人〇〇〇，承買人為訴願人等二人各持分二分之一。系爭土地係於信託法公布前以「買賣」為登記原因，雖經法院認證，以〇〇〇之繼承人為對象通知終止信託關係，惟未檢附信託契約書，其間究係信託關係抑或係買賣關係不明，以及系爭土地所有權之移轉，實係由訴願人等二人將土地移轉予繼承人，再由繼承人移轉予財政部國有財產局辦理抵繳，有關本案系爭土地前次移轉現值之認定，尚無土地稅法第三十一條第二項規定之適用，尚非無據。
- 六、惟查，本府前次訴願決定撤銷之理由業經指明依卷附財政部臺北市國稅局九十一年五月二十一日財北國稅審二字第〇九一〇二二〇九五五號書函檢送之遺產稅繳清證明書中本件系爭土地係列為信託土地之土地返還請求權並以其價額計入遺產總額課徵遺產稅。則因信託關係成立或消滅而移轉所有權之行為，究屬形式上或實質上移轉，參照首揭土地稅法第二十八條之三規定，應否課徵系爭土地之土地增值稅，並非無疑。又系爭土地是否確係信託財產，攸關係爭土地是否為土地增值稅課徵標的，原處分機關自應依職權調查課稅事實，本件原處分機關並未依本府前次訴願決定撤銷之意旨善盡調查之責，是以本件事實尚有未明，核有再予審酌之必要。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。
- 七、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 陳 敏

委員 薛明玲
委員 楊松齡
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 陳淑芳
委員 林世華
委員 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 三 年 十 二 月 八 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行