

臺北市政府 95.01.06. 府訴字第 0 九四二七三七八四 0 0 號訴願決定書

訴 願 人：○○○○

訴 願 人：○○○

訴 願 參 加 人

兼訴願代理人：○○○

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 94 年 9 月 26 日北市稽法甲字第 09363 195100 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 90 日內另為處分。

事 實

一、緣訴願人等 2 人以所有本市文山區○○段○○小段○○之○○、○○之○○地號等 2 筆土地抵繳被繼承人○○○（87 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 90 年 2 月 21 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 2 人所檢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 89 年 12 月 26 日財北國稅徵字第 89192656 號同意抵繳被繼承

承人○○○遺產之遺產稅函影本，依土地稅法第 31 條第 2 項規定核課土地增值稅，並以 90 年 2 月 23 日北市稽文山增字第 600682 號函復訴願人等 2 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 91 年 6 月 28 日臺財稅字第 0910454086 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 31 條第 1 項規定辦理，該分處乃以 91 年 7 月 19 日北市稽文山乙字第 09161129000 號函更正應納土地增值稅額為新臺幣（以下同）14,089,215 元。

二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，第 1 次提起訴願，經本府以 92 年 9 月 12 日府訴字第 09209036100 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 90 日內另為處分。」嗣經原處分機關以 93 年 6 月 23 日北市稽法甲字第 09263041000 號重為復查決定：「維持原核定。」上開復查決定書於 93 年 6 月 28 日送達。訴願人仍不服，於 93

年

7月21日第2次向本府提起訴願，經本府以93年12月8日府訴字第09322181300號訴願

願
決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起90日內另為處分。」嗣經原處分機關以94年9月26日北市稽法甲字第09363195100號重為復查決定：「維持原核定。」上開復查決定書於94年9月30日送達。訴願人仍不服，於94年10月27日第3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之一，是其與訴願人利害關係相同，依訴願法第28條第1項規定，准其參加訴願，合先敘明。
- 二、按土地稅法第5條規定：「土地增值稅之納稅義務人如左：土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。三、土地設定典權者，為出典人。前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉。所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」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。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1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30條第1項、第2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 2 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 2 個月。」「遺產稅或贈與稅應納稅額在 30 萬元以上，納稅義務人確有困難，不能 1 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 12 期以內繳納；每期間隔以不超過 2 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 1 次抵繳。」

財政部 72 年 8 月 17 日臺財稅第 35793 號函釋：「主旨：○○○君持憑法院命義務人應辦理所有權移轉登記之確定判決申報土地移轉現值，仍應依法核課土地增值稅。說明：二、查依土地稅法……第 5 條之立法意旨以觀，對土地所有權之移轉行為，無論有償或無償，均應課徵土地增值稅；再就同條第 2 項規定『所稱無償移轉，指贈與及遺贈等方式之移轉。』以觀，係屬例示規定，並非僅以遺贈及贈與兩種方式為限，其他情形之無償移轉，自亦包括在內。……」

91 年 6 月 28 日臺財稅字第 0910454086 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 82 年 8 月 20 日臺財稅第 820358228 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 72 年 8 月 17 日臺財稅第 35793 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 28 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 91 年 5 月 21 日財北國稅審二字第 0910027612 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 31 條第 2 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 1 項規定辦理。」

三、本件訴願理由略以：

訴願人等 2 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

認為系爭土地抵繳過程為訴願人等 2 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 2 筆土地係被財政部臺北市國稅局核為遺產，於 90 年 10 月 15 日由訴願人等 2 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 2 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 28 條之 3 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 93 年 12 月 8 日府訴字第 09322181300 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 90 日內另為處分。」其理由略以：「……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 91 年 5 月 21 日財北國稅審二字第 0910220955 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 28 條之 3 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，攸關系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 90 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所有權之移轉，實係由訴願人等 2 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。又本案系爭土地前次移轉現值之認定，應無土地稅法第 31 條第 2 項以繼承開始時該土地之公告現值為前次移轉現值規定之適用，及本案訴願人等 2 人以買賣取得系爭土地辦妥登記行為時，土地稅法第 28 條之 3 規定尚未公布施行，自無該條之適用。是原處分機關續予維持訴願人等 2 人應納土地增值稅額為 14,089,215 元，尚非無據。

六、惟查依訴願人等 2 人所提出之 88 年 11 月 2 日臺灣臺北地方法院公證處認證寄信用紙主張終止本件信託契約，則縱使訴願人等 2 人與被繼承人間曾有信託契約存在，此時該信託關係亦屬消滅；依首揭財政部 91 年 6 月 28 日臺財稅字第 0910454086 號函釋認定系爭土地

所有權之移轉，實係由訴願人等 2 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，則訴願人等 2 人移轉系爭土地予繼承人之原因為何？即有疑義，即依首揭土地稅法第 5 條規定及財政部 72 年 8 月 17 日臺財稅第 35793 號函釋意旨，訴願人

等 2 人如係無償移轉系爭土地予繼承人者，其土地增值稅之納稅義務人應為取得所有權

人（即繼承人），反之，系爭土地如為有償移轉者，訴願人等 2 人始為納稅義務人，此部分涉及納稅義務人主體歸屬之重要事實，原處分機關未能說明，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 90 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 81 條之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

副主任委員 王曼萍

委員 陳 敏

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

委員 陳石獅

委員 湯德宗

委員 陳立夫

委員 陳媛英

中 華 民 國 95 年 1 月 6 日市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行