

訴 願 人：○○○○

訴 願 人：○○○

訴 願 人：○○○

訴 願 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人等 4 人因申請退還溢繳土地增值稅事件，不服原處分機關北投分處 95 年 7 月 20 日北市稽北投甲字第 09560818500 號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、緣訴願人等 4 人之被繼承人○○○（88 年 9 月 19 日死亡）所有本市北投區○○段 ○○小段 ○○地號土地（持分：二分之一）自 89 年 5 月起陸續以○○○之名義出售予○○股份有限公司等 161 人，並繳納土地增值稅共計新臺幣（以下同）74,586,317 元。嗣訴願人等 4 人於 94 年 7 月 11 日以○○○已於 88 年 9 月 19 日死亡為由，向原處分機關北投分處申請更正系爭土地前次移轉現值，並退還溢繳之土地增值稅。該分處乃分別以 94 年 7 月 21 日北市稽北投甲字第 09460867110 號函詢財政部臺北市國稅局有關係爭土地是否併入○○○遺產總額核算遺產稅與其相關處理情形，及以 94 年 7 月 21 日北市稽北投甲字第 09460867111 號函詢本市士林地政事務所系爭土地移轉登記是否應回復所有權等疑義。經本市士林地政事務所以 94 年 8 月 2 日北市士第（地）一字第 09431139300 號函復略以，系爭土地移轉登記原案所附○○○之身分證影本並無死亡之記事，另說明按「依本法所為之登記，有絕對效力。」「依本規則登記之土地權利，除本規則另有規定外，非經法院判決塗銷確定，登記機關不得為塗銷登記。」分別為土地法第 43 條及土地登記規則第 7 條所明定。嗣財政部臺北市國稅局亦以 94 年 8 月 10 日財北國稅審二字第 0940072658 號函復略以，依該局現有資料，系爭土地於 90 年 4 月 20 日以○○○名義將持分一萬分之一六八五贈與○○○及○○○（○）○（皆為訴願人）並申報贈與稅在案，因訂定贈與契約日期在

○○○死亡後，認定該贈與自始不成立，而系爭土地已併入○○○名下核課遺產稅。

二、嗣訴願人等 4 人於 94 年 8 月 9 日再次向原處分機關北投分處申請更正系爭土地前次移轉現值，並退還溢繳之土地增值稅。經本府財政局將本案相關疑義報請財政部核示，經財政部以 95 年 6 月 16 日臺財稅字第 09504540150 號函復略以：「……說明：……二、……本案據貴局來函所報案情略為，被繼承人○君於 88 年 9 月 19 日死亡後，其所遺旨揭土地，在未辦妥繼承前，於 89 年 7 月起繼承人逕以被繼承人名義買賣移轉登記予○○股份有限公司，嗣後繼承人已將該筆土地『申報』遺產稅……。惟參據臺北高等行政法院判決（……93 年度訴字第 286 號判決書。）所載略以，被繼承人○君在國外死亡，原告○○○未辦理遺產稅申報，並於被繼承人死亡後，以贈與契約書申報贈與稅，陸續將被繼承人名下的不動產及動產移轉予其繼承人。嗣經人檢舉蓄意逃漏遺產稅後，經被告（本部臺北市國稅局）調查屬實，乃……核定其遺產稅及處罰鍰，惟繼承人不服，依法提起行政救濟，其主張被繼承人名下所有財產事實皆屬被繼承人配偶所有，並非○君之遺產（該案繼承人於 94 年 10 月上訴最高行政法院，迄未判決）。準此，貴局所報與上述判決所述案情似有出入，其實情究竟為何？又系爭土地究竟是否為繼承取得？有無上揭土地稅法第 31 條第 2 項規定之適用？均宜俟其遺產稅行政救濟確定系爭土地屬遺產且併計核課遺產稅（或核定免徵）後，再憑以認定，並本於職權辦理。三、……本案系爭土地如經查明確屬繼承取得，而繼承人在遺產稅未繳清時即違法將土地移轉他人，為確保遺產稅之徵起，將來臺北市稅捐稽徵處倘辦理退還土地增值稅時，應先洽本部臺北市國稅局查明本案之遺產稅及罰鍰是否繳納？倘有積欠，則應依稅捐稽徵法第 29 條及同法施行細則第 8（條）第 1 項第 5 款規定辦理抵繳。……」原處分機關北投分處乃以 95 年 7 月 7 日北市稽北投甲字第 09590419300 號函詢財政部臺北市國稅局○○○遺產稅核定之情形，經該局以 95 年 7 月 17 日財北國稅審二字第 0950067689 號函復略以，系爭本市北投區○○段○○小段○○地號土地已併入○○○之遺產核課遺產稅，經其繼承人提起行政救濟，迄今尚未確定。嗣該分處乃以 95 年 7 月 20 日北市稽北投甲字第 09560818500 號函復訴願人等 4 人略以，因被繼承人○○○之遺產稅尚在行政救濟中，故否准所請。訴願人等 4 人不服，於 95

年 8 月 4 日向本府提起訴願，9 月 21 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，均應視為原處分機關之處分，合先敘明。
- 二、按稅捐稽徵法第 28 條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」

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。但因繼承而移轉之土地...免徵土地增值稅。」第 31 條第 1 項、第 2 項規定：「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。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，如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 49 條規定：「土地所有權移轉或設定典權時，權利人及義務人應於訂定契約之日起 30 日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。但依規定得由權利人單獨申請登記者，權利人得單獨申報其移轉現值。主管稽徵機關應於申報土地移轉現值收件之日起 7 日內，核定應納土地增值稅額，並填發稅單，送達納稅義務人。但申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之案件，其期間得延長為 20 日。權利人及義務人應於繳納土地增值稅後，共同向主管地政機關申請土地所有權移轉或設定典權登記。主管地政機關於登記時，發現該土地公告現值、原規定地價或前次移轉現值有錯誤者，立即移送主管稽徵機關更正重核土地增值稅。」

- 三、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 被繼承人○○○生前以系爭土地與○○股份有限公司訂立合建契約，並於 89 年 7 月 13 日起陸續將系爭土地所有權移轉予該公司及

案外人○○○等 161 人，並繳納土地增值稅。惟○○○業於 88 年 9 月 19 日死亡，系爭土地由訴願人等 4 人繼承，依土地稅法第 28 條及第 31 條第 1 項、第 2 項規定，核課土地增值稅時應以「繼承開始時」系爭土地之公告現值作為前次移轉現值。原處分機關未考量此繼承之事實，而以「原地價總額」作為前次移轉現值，與法不合。

(二) 稅捐法規乃侵害人民之規範，應適用「有疑，則為納稅義務人利益」之原則，倘若未能確實認定課稅事實存在，稽徵機關不得對人民課稅。又本件系爭土地既被列為○○○遺產而課徵遺產稅，且涉訟迄今尚未確定，則同一土地既徵收遺產稅，即不應再課徵土地增值稅，原處分機關以本件遺產稅行政救濟案未確定為由否准訴願人等 4 人退稅之申請，違背稅捐法定主義。

(三) 原處分機關否准退稅，顯係為保全稅收，扣留抵作訴願人等其他違章案件欠款之用，但未舉出訴願人等其他業經司法判決確定之積欠金額，即否准退稅，侵害訴願人等之財產權。

四、卷查訴願人等 4 人之被繼承人○○○（88 年 9 月 19 日死亡）所有本市北投區○○段 ○○小段 ○○地號持分土地自 89 年 5 月起陸續以○○○之名義出售予○○股份有限公司等 161 人，並繳納土地增值稅共計 74,586,317 元。嗣訴願人等 4 人於 94 年 7 月 11 日及 8 月 9 日以○○○已於 88 年 9 月 19 日死亡為由，向原處分機關北投分處申請更正系爭土地前次移轉現值，並退還溢繳之土地增值稅。經本府財政局將本案相關疑義報請財政部核示，經財政部以 95 年 6 月 16 日臺財稅字第 09504540150 號函復略以：「……說明：……二、……本案據貴局來函所報案情略為……繼承人已將該筆土地『申報』遺產稅……。惟參據臺北高等行政法院判決……所載略以……原告○○○○未辦理遺產稅申報，並於被繼承人死亡後……陸續將被繼承人名下的不動產及動產移轉予其繼承人。嗣經人檢舉蓄意逃漏遺產稅後，經被告（本部臺北市國稅局）調查屬實……核定其遺產稅及處罰鍰，惟繼承人不服，依法提起行政救濟，其主張被繼承人名下所有財產事實皆屬被繼承人配偶所有，並非○君之遺產……準此，貴局所報與上述判決所述案情似有出入，其實情究竟為何？又系爭土地究竟是否為繼承取得？有無上揭土地稅法第 31 條第 2 項規定之適用？均宜俟其遺產稅行政救濟確定系爭土地屬遺產且併計核課遺產稅（或核定免徵）後

，再憑以認定.....」此有土地綜合資料查詢、土地增值稅開徵查定檔查詢及前揭財政部函等資料影本附卷可稽，是原處分機關北投分處否准訴願人等 4 人更正前次移轉現值並退還土地增值稅之申請，自屬有據。

五、至於訴願主張系爭土地為被繼承人○○○之遺產，由訴願人等 4 人因繼承而取得，且已課徵遺產稅，應以「繼承開始時」系爭土地之公告現值作為前次移轉現值核課土地增值稅乙節。經查，系爭土地原經財政部臺北市國稅局併入訴願人等 4 人之被繼承人○○○之遺產核課遺產稅，惟訴願人等不服，提起行政救濟，經臺北高等行政法院 94 年 9 月 22 日 93 年度訴字第 00286 號判決駁回，訴願人等 4 人仍不服，復於 94 年 10 月向最高行政法院提起上訴，迄今尚未確定。且訴願人等 4 人於前揭遺產稅訴訟中均主張○○○名下之不動產皆為訴願人之一○○○○所有，非屬遺產，顯見系爭土地是否為○○○之遺產由訴願人等 4 人因繼承取得，而可適用土地稅法第 28 條但書及第 31 條第 2 項規定，尚有疑義，是訴願主張，不足採據。又訴願主張於未能確認課稅事實存在之情形下，稽徵機關不得對人民課稅乙節。經查，原處分機關北投分處原係依據當事人所填具之土地增值稅申報書、移轉契約書及相關資料核課系爭土地之土地增值稅，現訴願人等 4 人主張退稅，自應查明退稅事實。是訴願主張，不足採據。另訴願主張原處分機關未舉出渠等其他違章案件之欠款，即為抵繳稅款保全稅收而否准退稅云云。經查，是否作為抵繳稅款保全稅收乃屬核定退稅後之問題，與本案尚屬無涉，是訴願主張，亦不足採。從而，原處分機關所為處分，揆諸首揭規定，並無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，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 陳立夫

委員 陳媛英

中 華 民 國 95 年 12 月 20 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 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，並抄副本送本府。

(臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號)