

訴 願 人：○○○○

訴 願 人：○○○

訴願代理人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人等 2 人因補徵土地增值稅事件，不服原處分機關 95 年 11 月 3 日北市稽法甲字第 09561539900 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

原處分撤銷。

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 3 月 13 日死亡）即訴願代理人○○○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。」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。」訴願人仍表不服，於 94 年 10 月 27 日第 3 次向本府提起訴願，經本府以 95 年 1 月 6 日府訴字第 09427378400 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 95 年 5 月 23 日北市稽法甲字第 09560058500 號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人仍不服，於 95 年 5 月 29 日第 4 次向本府提起訴願，經本府以 95 年 8 月 23 日府訴字第 09584634300 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。」嗣經原處分機關以 95 年 11 月 3 日北市稽法甲字第 09561539900 號重為復查決定：「維持原核定。」上開復查決定書分別於 95 年 11 月 10 日及 12 日送達訴願人等 2 人。訴願人等 2 人仍表不服，於 95 年 11 月 10 日第 5 次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、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：XXX 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 2 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。」

二、本件訴願理由略以：

原處分機關認為系爭土地屬訴願人等 2 人之自有土地，卻不論訴願人等 2 人為何要拿自有土地替他人抵繳遺產稅？此一事實嚴重損害訴願人等 2 人之權益，造成訴願人等 2 人無力繳交天價土地增值稅，縱使原處分機關認為此一抵繳於法應課徵土地增值稅，而不承認訴願人等 2 人與被繼承人間之信託行為，也應回復事實發生之原點，讓訴願人等 2 人決定是否同意以自有財產無償抵繳他人之遺產稅，又原處分機關以訴願人等 2 人直接申報移轉系爭土地予財政部國有財產局，抵繳遺產稅，應屬有償移轉，卻未說明為何直接移轉登記系爭土地予財政部國有財產局，即屬有償之理由。綜上，如依原處分機關所認定，系爭土地之信託關係自始不存在，系爭土地所產生之遺產稅也將自始不存在，也沒有隨之而來的土地移轉增值稅，原處分機關為了一個自己認定不存在的信託關係強徵土地增值稅，道理何在？

三、卷查本案前經本府 95 年 8 月 23 日府訴字第 09584634300 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。」其理由略以：「……五、惟查原處分機關先引首揭財政部 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 人所有之土地移轉予繼承人，再由繼承人移轉予財政部國有財產局辦理抵繳，何以又認定本案係繼承人○○○等以訴願人等 2 人（即第三人）所有之系爭土地抵繳遺產稅，其理由為何？並未具體敘明，且有悖財政部臺北市國稅局 89 年 12 月 22 日財北國稅徵字

第 89192656 號函，核定系爭土地係屬繼承人繼承之遺產，而用來抵繳遺產稅之事實。又原處分機關既否定財政部臺北市國稅局認定被繼承人○○○與訴願人等 2 人間之信託關係，如何採據該局改認定繼承人○○○等繼承之標的係系爭土地信託契約終止前之土地返還請求權，而非系爭土地所有權？再者，本府 95 年 1 月 6 日府訴字第 0942737840 號訴願決定撤銷意旨，係就訴願人等 2 人系爭土地所有權移轉之原因，究係有償行為，抑或無償行為？應予以查明。原處分機關重為處分時雖轉由本府財政局以 95 年 3 月 21 日北市財稅字第 09530052400 號函報財政部請示，經財政部以 95 年 4 月 4 日臺財稅字第 09504523860 號函釋復略以：『……說明……二、本案既經貴市政府訴願決定……自應依訴願法第 96 條規定按訴願決定意旨辦理。另查本案上開訴願決定所述○○○○等 2 人移轉土地予繼承人之原因為何？及釐清係有償或無償移轉等情核屬事實認定事宜，爰仍請本諸職權查明後，依土地稅法第 5 條及相關規定辦理。』惟原處分機關並未依上開財政部函釋意旨確實查明待證事實，僅以訴願人等 2 人取得系爭土地原因為『買賣』，且無相關信託資料為由，據以否定訴願人等 2 人移轉系爭土地為無償行為，尚屬率斷。上述問題涉及納稅義務人主體歸屬之重要事實，原處分機關未能查明，致本件事實未明，核有再予審酌之必要。……」

- 四、本件原處分機關重為復查決定仍維持原核定，其理由依復查決定書理由記載略以：「……二、……○○○○、○○○等 2 人所有本市文山區○○段 ○○小段 ○○之 ○○、○○之 ○○地號等 2 筆（以下稱系爭土地）土地，於 89 年 12 月 26 日經財政部臺北市國稅局同意抵繳被繼承人……遺產之遺產稅，並於 90 年 2 月 21 日與權利人財政部國有財產局共同申報土地增值稅，原經本處文山分處核定系爭土地無漲價數額發給免稅證明書。嗣經財政部 91 年 6 月 28 日臺財稅字第 0910454086 號函釋……據以更正應納土地增值稅額為 14,089,215 元，……三、……本案土地係經財政部臺北市國稅局審認為土地返還請求權列入遺產課徵遺產稅，並同意以系爭土地核准抵繳遺產稅，其理由為何係該局之權責並非本處所能審究。……四、……嗣後申請人經○○○之繼承人通知終止信託關係並經法院認證，惟無相關信託資料，尚難據以認定系爭土地是否為無償移轉。……本案顯係繼承人○○○等以申請人等 2 人所有系爭土地抵繳遺產稅，而由申請人

直接申報移轉予財政部國有財產局，……應屬有償移轉……」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。

五、惟查訴願人等 2 人直接移轉系爭土地予財政部國有財產局之時程，係因被繼承人○○○於 87 年 3 月 13 日死亡後，繼承人○○○等收到訴願人等 2 人於 88 年 11 月 2 日於臺灣臺北地方法院公證處認證之終止信託通知函，繼承人○○○等遂將系爭土地補報為遺產，並於 89 年 12 月 4 日申請系爭土地抵繳遺產稅，經財政部臺北市國稅局以 89 年 12 月 22 日財北國稅徵字第 89192656 號函，核定系爭土地係屬繼承人繼承之遺產，准予抵繳遺產稅，並命辦理移轉登記予財政部國有財產局，且經原處分機關文山分處以 90 年 2 月 23 日北市稽文山增字第 00600682 號書函發給免稅證明書。準此，訴願人等 2 人顯非以系爭土地屬於自有財產之地位代替繼承人○○○等抵繳遺產稅，而直接移轉登記系爭土地予財政部國有財產局，此部分事實亦可由首揭財政部 91 年 6 月 28 日臺財稅字第 0910454086 號函釋以資佐證，亦不因嗣後財政部臺北市國稅局改認定繼承人○○○等繼承之標的為系爭土地信託契約終止前之土地返還請求權，非系爭土地所有權而有所不同。又原處分機關既否定財政部臺北市國稅局認定被繼承人○○○與訴願人等 2 人間之信託關係，如何說明訴願人等 2 人為何移轉登記系爭土地予財政部國有財產局？且如何判斷其移轉行為係屬有償？上述疑義，歷經本府 95 年 1 月 6 日府訴字第 09427378400 號及 95 年 8 月 23 日府訴字第 09584634300 號等訴願決定撤銷意旨，一再闡明，並經財政部以 95 年 4 月 4 日臺財稅字第 09504523860 號函釋：「……說明……二、本案既經貴市政府訴願決定……自應依訴願法第 96 條規定按訴願決定意旨辦理。另查本案上開訴願決定所述○○○○等 2 人移轉土地予繼承人之原因為何？及釐清係有償或無償移轉等情核屬事實認定事宜，爰仍請本諸職權查明後，依土地稅法第 5 條及相關規定辦理。」要求原處分機關應依職權予以查明。惟原處分機關歷次重為處分時，並未依上開本府訴願決定意旨及財政部函釋意旨確實查明待證事實，僅以訴願人等 2 人取得系爭土地原因為「買賣」，且無相關信託資料，或係直接移轉登記予財政部國有財產局等理由，據以認定訴願人等 2 人移轉系爭土地為有償行為，尚屬率斷。本件依卷附資料所示，訴願人等 2 人因與被繼承人○○○間之信託契約終止，經財政部臺北市國稅局核定為遺產並

抵繳遺產稅，而移轉登記系爭土地予財政部國有財產局之行為，業如上述，洵堪認定。據此，實難認訴願人等 2 人直接移轉登記系爭土地予財政部國有財產局為有償行為，原處分機關復查決定僅空泛指稱訴願人等 2 人應係代替繼承人○○○等抵繳遺產稅，故屬有償等語，未盡適當之舉證責任以實其說，顯屬無據。從而，應將原處分撤銷。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條第 1 項前段之規定，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