

臺北市政府 103.07.25. 府訴一字第 10309096200 號訴願決定書

訴 願 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○律師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人等 5 人因土地增值稅事件，不服原處分機關民國 103 年 4 月 8 日北市稽法乙字第 10330205

400 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主文

原處分及原復查決定均撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

事實

訴願人等 5 人之母○○○於民國（下同）92 年 1 月 16 日因區段徵收領回抵價地而取得本市南港

區○○段○○地號土地（宗地面積 6,353.92 平方公尺，權利範圍 270/100000，嗣於 92 年 11 月

6 日逕為分割出○○地號土地，分割後宗地面積分別為 4,768.73 平方公尺及 1,585.19 平方公尺，下稱系爭土地），嗣於 98 年 3 月 2 日將系爭土地自益信託移轉登記予○○股份有限公司（下稱○○銀行）。○○○於 101 年 4 月 22 日死亡，經財政部臺北國稅局（下稱國稅局）將系爭土地以「信託利益」併入○○○之遺產總額課徵遺產稅。繼承人即訴願人等 5 人及○○○共計 6 人嗣於 102 年 11 月 25 日完成變更受益人註記登記為其等 6 人，旋訴願人等 5 人於 102 年 12 月 9

日辦理塗銷信託登記取得系爭土地（權利範圍各 270/600000），並於同日立約出售予案外人○○股份有限公司（下稱○○公司）及向南港分處申報土地移轉現值，經該分處以○○○原 92 年 1 月取得系爭土地之原地價每平方公尺新臺幣（下同）13 萬元為前次移轉現值，核定土地增值稅共計 21 萬 6,300 元。訴願人等 5 人不服，申請復查，經原處分機關以 103 年 4 月 8 日北

市稽法乙字第 10330205400 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於 103 年 4 月 10 日送達

。訴願人等 5 人仍不服，於 103 年 5 月 9 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按土地稅法第 5 條之 2 第 2 項規定：「以土地為信託財產，受託人依信託本旨移轉信託土地與委託人以外之歸屬權利人時，以該歸屬權利人為納稅義務人，課徵土地增值稅。」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 第 1 項規定：「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.....。」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款後之餘額，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。.....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.....。」第 31 條之 1 第 1 項規定：「依第二十八條之三規定不課徵土地增值稅之土地，於所有權移轉、設定典權或依信託法第三十五條第一項規定轉為受託人自有土地時，以該土地不課徵土地增值稅前之原規定地價或最近一次經核定之移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅.....。」

平均地權條例第 38 條規定：「土地所有權移轉，其移轉現值超過原規定地價或前次移轉時申報之現值，應就其超過總數額依第三十六條第二項之規定扣減後，徵收土地增值稅。.....所稱前次移轉時申報之現值，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土地現值。」

遺產及贈與稅法第 3 條之 2 第 2 項規定：「因遺囑成立之信託，於遺囑人死亡時，其信託財產應依本法規定，課徵遺產稅。信託關係存續中受益人死亡時，應就其享有信託利益之權利未領受部分，依本法規定課徵遺產稅。」

信託法第 1 條規定：「稱信託者，謂委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係。」第 8 條第 1 項規定：「信託關係不因委託人或受託人死亡、破產或喪失行為能力而消滅。但信託行為另有訂定者，不在此限。」第 9 條規定：「受託人因信託行為取得之財產權為信託財產。受託人因信託財產之管理、處分、滅失、毀損或其他事由取得之財產權，仍屬信託財產。」第 15 條規定：「信託財產之管理方法，得經委託人、受託人及受益人之同意變更。」第 17 條規定：「受益人因信託之成立而享有信託利益。但信託行為另有訂定者，從

其所定。」第 63 條第 1 項規定：「信託利益全部由委託人享有者，委託人或其繼承人得隨時終止信託。」第 66 條規定：「信託關係消滅時，於受託人移轉信託財產於前條歸屬權利人前，信託關係視為存續，以歸屬權利人視為受益人。」

法務部 93 年 7 月 13 日法律決字第 0930022321 號函釋：「主旨：關於自益信託之委託人死

亡，其繼承人會同受託人申請信託內容變更登記疑義乙案，……說明：……二、……自益信託之委託人（即受益人）死亡時，如其繼承人未終止信託關係前，依上開規定信託利益本應由受益人（即委託人）之繼承人享有。又依遺產及贈與稅法第 3 條之 2 第 2 項規定，信託關係存續中受益人死亡時，應就其享有信託利益之權利未領受部分，依本法規定課徵遺產稅。準此，本件自益信託之受益人（即委託人）於信託關係存續中死亡，依法應就其享有信託利益之權利未領受部分課徵遺產稅……。」

財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404514070 號函釋：「主旨：○君將所有土地信託與其

配偶○○君，嗣○君（委託人暨受益人）死亡，○○君（受託人暨繼承人）於出售該信託土地時，其前次移轉現值如何認定一案。說明：二、……本案系爭土地如屬信託土地，因其繼承人業依遺產及贈與稅法第 3 條之 2 第 2 項規定，將該筆土地列入遺產總額申報遺產稅，參照本部 83 年 11 月 17 日台財稅第 831620404 號函釋，受託人於出售該信託

土

地時，其前次移轉現值以繼承時之公告土地現值為準。」

財政部 101 年 1 月 20 日台財稅字第 10000467990 號函釋：「主旨：委託人於信託關係存續

中死亡，信託契約約定委託人死亡為信託關係消滅事由，且信託財產歸屬委託人自書遺囑指定繼承人，該信託財產移轉時，應否申報繳納土地增值稅及契稅疑義乙案。說明：二、……本件立遺囑人在 99 年 5 月 19 日所立自書遺囑，將一定之不動產，指定由兒子 2 人分別『繼承』各二分之一，其真意究係繼承人應繼分之指定抑或屬於遺贈，涉及遺囑之解釋，尚非無疑。惟立遺囑人（委託人）又於同年 31 日訂立信託契約，將該等不動產信託移轉與受託人，則於委託人死亡時，該等不動產係屬信託財產，權利應歸屬受益人，而非屬遺產；且其遺囑未有明確意思表示，從而縱認遺囑人之意思係遺贈，依上開民法第 1202 條規定，其遺贈亦為無效。依上，是類不動產於委託人死亡時並非屬其遺產亦非屬遺贈，仍屬信託財產……。」

二、本件訴願理由略以：

（一）訴願人等 5 人於 102 年 12 月 9 日因塗銷信託登記初次取得系爭土地，依平均地權條例第

38 條第 1 項、土地稅法第 28 條前段及第 31 條第 1 項第 1 款後段規定，應以 102 年 12 月 9 日

之土地公告現值每平方公尺 34 萬元為前次移轉現值，核課土地增值稅。

(二) 退步言，系爭土地經國稅局以信託利益為名目核定遺產價值及核課遺產稅，嗣訴願人等 5 人取得系爭土地後出售予○○公司，本件於委託人死亡時，信託關係並未消滅，與前揭財政部 94 年 2 月 18 日函釋之事實較為相符，應援引該函釋，以 101 年 4 月繼承時

之公告現值每平方公尺 25 萬 7,000 元為前次移轉現值，核課土地增值稅。

(三) 最高行政法院 100 年度判字第 1537 號判決內容係遺產稅事件，與本件核定土地增值稅不同，不得比附援引。且原處分機關一方面依國稅局核發之遺產稅繳清證明書認定系爭土地非屬遺產，並認定訴願人等 5 人就系爭土地係繼承信託利益而非土地本身，一方面卻又以○○○於 92 年 1 月間取得系爭土地時之公告現值作為前次移轉現值，顯有理由矛盾之違法。

三、查本件○○○於 92 年 1 月 16 日因領回抵價地而取得系爭土地，嗣於 98 年 3 月 2 日將系爭土

地自益信託移轉登記予○○銀行，○○○於 101 年 4 月 22 日死亡，經國稅局將系爭土地以信託利益併入○○○之遺產總額課徵遺產稅，經繼承人訴願人等 5 人及○○○共 6 人於 102 年 11 月 25 日完成變更受益人註記登記，訴願人等 5 人復於同年 12 月 9 日因塗銷信託登記

取得系爭土地，並於同日立約出售予○○公司及向南港分處申報移轉現值，有臺北市地政整合資料庫土地標示部及所有權部、98 年 2 月 27 日及 102 年 11 月 20 日土地建築改良物信

託（內容變更）契約書、國稅局 102 年 9 月 9 日核發之遺產稅繳清證明書、102 年 12 月 9 日

土地所有權買賣移轉契約書、102 年 12 月 9 日土地增值稅（土地現值）申報書等資料影本附卷可稽，原處分機關審認○○○將系爭土地自益信託移轉予○○銀行，及○○○死亡後，訴願人等 5 人變更受益人註記登記，復辦理塗銷信託登記取得系爭土地，分別符合土地稅法第 28 條之 3 第 1 項第 1 款及第 3 款不課徵土地增值稅之規定，訴願人等 5 人將系爭

土地出售予○○公司，應依土地稅法第 31 條之 1 第 1 項規定，以○○○92 年 1 月取得系爭

土地時之移轉現值每平方公尺 13 萬元為前次移轉現值，核算系爭土地之土地增值稅，尚非無據。

四、惟查，依財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404514070 號函釋意旨，土地如屬信託土地，

其繼承人業依遺產及贈與稅法第 3 條之 2 第 2 項規定，將土地列入遺產總額申報遺產稅，受託人於出售該信託土地時，其前次移轉現值以繼承時之公告土地現值為準。查本件原處分機關雖以國稅局將系爭土地以信託利益併入○○○之遺產總額課徵遺產稅，與前揭財政部 94 年 2 月 18 日函釋意旨不符，而依前揭財政部 101 年 1 月 20 日函釋意旨，以系爭土

地係屬信託財產，權利應歸屬於受益人，非屬遺產，應依○○○92 年 1 月取得系爭土地時之公告現值為前次移轉現值，然國稅局於計算系爭土地之信託利益時，係依○○○死亡時系爭土地之公告現值計算信託利益價額，併入○○○之遺產總額課徵遺產稅，此種情形與前揭財政部 94 年 2 月 18 日之函釋有何區別？是否仍應按○○○92 年 1 月取得系爭土

地時之公告現值為前次移轉現值？有無重複課稅之虞？尚有疑義，宜由原處分機關就上開疑義函請中央主管機關財政部釋示予以釐清。從而，原處分及原復查決定均應予撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

五、綜上論結，本件訴願為有理由，依訴願法第 81 條，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 丁 庭 宇
委員 蔡 立 文
委員 王 曼 萍
委員 劉 宗 德
委員 紀 聰 吉
委員 戴 東 麗
委員 柯 格 鐘
委員 葉 建 廷
委員 范 文 清
委員 傅 玲 靜
委員 吳 秦 雯
委員 劉 成 焜

中華民國 103 年 7 月 25 日
市長 郝龍斌
法務局局長 蔡立文 決行