

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 104 年 1 月 15 日北市稽法甲字第 103312

15300 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、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 1,5

85.19 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。嗣繼承人即訴願人等 5 人及案外人○○○共計 6 人於 102 年 11 月 25 日完成變更受益人註記登記為

其等 6 人，訴願人等 5 人及○○○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）。訴願人等 5 人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，並分別檢送第 2151102780543-1 至 5 號、第 2513102780544-1 至 5 號等

10 件

土地增值稅繳款書予訴願人等 5 人。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。」訴願人等 5 人仍不服

，於 103 年 5 月 9 日第 1 次向本府提起訴願，經審認本件土地增值稅之課徵，仍有疑義，宜

由原處分機關就相關疑義函請中央主管機關財政部釋示予以釐清。本府乃以 103 年 7 月 25 日府訴一字第 10309096200 號訴願決定：「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。」

二、嗣原處分機關依訴願決定撤銷意旨重新審查，並參照財政部 103 年 10 月 23 日臺財稅字第 10300613270 號令釋意旨，審認本件○○○之繼承人即訴願人等 5 人及○○○變更為信託契約之受益人後再終止信託契約，並由受託人○○銀行移轉系爭土地予訴願人等 5 人及○○○，符合土地稅法第 28 條之 3 第 3 款規定，不課徵土地增值稅。訴願人等 5 人旋又

出

售系爭土地予○○公司。原處分機關乃依土地稅法第 31 條之 1 第 1 項規定，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前次移轉現值，即○○○於 92 年 1 月實際領回抵價地之地價為前次移轉現值。乃以 103 年 10 月 27 日以北市稽南港

甲

字第 10350208300 號函復訴願人等 5 人，原核定並無違誤。訴願人等 5 人仍不服，第 2 次

申

請復查，經原處分機關以 104 年 1 月 15 日北市稽法甲字第 10331215300 號復查決定：「

復

查駁回。」該復查決定書於 104 年 1 月 19 日送達，訴願人等 5 人仍不服，於 104 年 2 月

16 日

第 2 次向本府提起訴願，3 月 24 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、本件訴願人等 5 人雖於訴願書記載對南港分處核發之上開 10 件土地增值稅繳款書、原處分機關 103 年 10 月 27 日北市稽南港甲字第 10350208300 號函及 104 年 1 月 15 日北市稽法甲字

第 10331215300 號復查決定均表示不服，惟查訴願人等 5 人對於南港分處核課系爭土地之土地增值稅及原處分機關 103 年 10 月 27 日北市稽南港甲字第 10350208300 號函不服，業已

已

依稅捐稽徵法第 35 條申請復查，經原處分機關以 104 年 1 月 15 日北市稽法甲字第

1033121

5300 號復查決定：「復查駁回。」在案，揆諸其等真意，應係對該復查決定不服，合先敘明。

二、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 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。.....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 65 條規定：「信託關係消滅時，信託財產之歸屬，除信託行為另有訂定外，依左列順序定之：一、享有全部信託利益之受益人。二、委託人或其繼承人。

」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。」

司法院釋字第 287 號解釋：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用……。」行政院 61 年 6 月 26 日臺財第 6282 號、財

政

部 61 年 8 月 2 日臺財稅第 36510 號令釋：「行政主管機關就行政法規所為之解釋，應以

法

條固有之效力為其範圍，自法律生效之日有其適用……。」

財政部 94 年 2 月 18 日臺財稅字第 09404514070 號函釋（該部 103 年 10 月 23 日臺財稅字第 103

00613270 號令釋廢止）：「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。」

103 年 10 月 23 日臺財稅字第 10300613270 號令釋：「一、以土地為信託財產，信託契約

明

定信託財產之受益人為委託人，委託人於信託關係存續中死亡，嗣受託人出售信託土地或移轉信託土地與委託人之繼承人，所涉土地增值稅之核課規定如下：……（二）委託人之繼承人依信託法第 63 條規定終止信託，受託人依同法第 65 條規定移轉該信託土地與委託人之繼承人時，依土地稅法第 28 條之 3 第 3 款規定不課徵土地增值稅。二、廢止本部 94 年 2 月 18 日臺財稅字第 09404514070 號函。」

三、本件訴願及補充理由略以：

（一）系爭土地已繳納遺產稅，如再課徵土地增值稅，會造成重複課稅之結果。訴願人等 5 人申請信託契約受益人變更登記，且辦理塗銷信託登記，即係因發生繼承事實而取得系爭土地，符合土地稅法第 31 條第 2 項規定。

（二）財政部 103 年 10 月 23 日臺財稅字第 10300613270 號令釋廢止 94 年 2 月 18 日臺財稅字第 09

404514070 號函釋，不利於訴願人等 5 人，應自發布日起向後生效，本案係在財政部 1

03 年 10 月 23 日令釋發布前發生且尚未確定，不受該令釋之拘束。本件與 94 年 2 月 18 日

函釋事實顯屬雷同，仍應適用該函釋。

(三) 本案係繼承人出售其因繼承取得之土地，而非受託人出售再行移轉所有權之情形，不符土地稅法第 31 條之 1 規定。

(四) 原處分機關認訴願人等 5 人係繼承信託利益而非土地本身，卻又以○○○於 92 年 1 月間取得系爭土地時之公告現值為前次移轉現值，顯有矛盾。

四、查本件前經本府以 103 年 7 月 25 日府訴一字第 10309096200 號訴願決定：「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。」撤銷理由略以：「……四、……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……。」案經原處分機關依本府訴願決定撤銷意旨重新審查，參照財政部 103 年 10 月 23 日臺財稅字第 10300613270 號令釋意旨，審認本件○○○將系爭土地自益

信

託移轉予○○銀行，及○○○死亡後，其繼承人即訴願人等 5 人及○○○變更受益人註記登記，並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 款及第 3 款不課徵土地增值稅之規定。訴願人等 5 人復將系爭土地出售予○○公司，原處分機關審認應依土地稅法第 31 條之 1 第 1 項規定，以最近 1 次即○○○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，自屬有據。

五、至訴願人等 5 人主張係繼承取得系爭土地，符合土地稅法第 31 條第 2 項規定；其等 5 人出

售系爭土地，非受託人出售再行移轉所有權之情形，不符土地稅法第 31 條之 1 規定；本案在財政部 103 年 10 月 23 日臺財稅字第 10300613270 號令釋發布前發生且尚未確定，不

受

該令釋之拘束，應適用 94 年 2 月 18 日臺財稅字第 09404514070 號函釋云云。按已規定地

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。漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉時，經核定之申報移轉現值減除前次移轉現值，土地為信託財產者，因信託行為成立，委託人與受託人間，以及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，受託人與受益人間之所有權移轉，不課徵土地增值稅。該不課徵土地增值稅之土地，於所有權移轉時，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。分別為土地稅法第 28 條前段、第 28 條之 3 第 1 款、第 3 款及第 31 條第 1 項第 1 款後段、第 31 條之 1

第 1 項所明定。再依財政部 103 年 10 月 23 日臺財稅字第 10300613270 號令釋意旨，以土地

為信託財產，信託契約明定信託財產之受益人為委託人，委託人於信託關係存續中死亡，嗣委託人之繼承人依信託法第 63 條規定終止信託，受託人依同法第 65 條規定移轉該信託土地與委託人之繼承人時，依土地稅法第 28 條之 3 第 3 款規定，不課徵土地增值稅。查本件○○○於生前將系爭土地信託登記予○○銀行，嗣於信託關係存續中死亡，訴願人等 5 人及○○○於 102 年 11 月 25 日完成變更受益人註記登記，並於同年 12 月 9 日辦理塗銷

信託登記取得系爭持分土地，符合土地稅法第 28 條之 3 第 1 款及第 3 款不課徵土地增值稅

之規定。訴願人等 5 人復將系爭土地出售予信泰公司，依土地稅法第 31 條之 1 第 1 項規定

，應以最近 1 次即○○○92 年 1 月取得系爭土地時之移轉現值為前次移轉現值，核算系爭土地之土地增值稅。系爭土地既為信託財產，於訴願人等 5 人變更為信託契約之受益人後，再終止信託契約，塗銷信託登記後移轉取得土地，並非訴願人等 5 人直接以繼承方式取得土地，自無土地稅法第 31 條第 2 項規定之適用。另財政部 103 年 10 月 23 日臺財稅

字

第 10300613270 號令釋意旨，係該部就自益信託之委託人於信託關係存續中死亡，受託人移轉信託土地與委託人之繼承人時，所涉土地增值稅之核課規定。該令釋係主管機關為闡明法律規定之真意，本於法定職權所為之釋示，原處分機關依財政部上開令釋課徵訴願人等 5 人土地增值稅，並無違誤。至財政部 94 年 2 月 18 日臺財稅字第 09404514070

號

函釋，係針對繼承人兼受託人繼承信託土地繳納遺產稅，嗣繼承人兼受託人再行出售土地，其前次移轉現值應如何認定所為之釋示，與本案情形不同，尚難比附援引。況財政

部 94 年 2 月 18 日臺財稅字第 09404514070 號函釋業經該部 103 年 10 月 23 日臺財稅字第 10300

613270 號令釋廢止。訴願主張，不足採據。

六、又訴願人等 5 人主張系爭土地已繳納遺產稅，再課徵土地增值稅，會造成重複課稅之結果乙節。查○○○於 101 年 4 月 22 日死亡，訴願人等 5 人依信託法第 8 條第 1 項、第 15 條及

第 63 條第 1 項規定，享有信託利益。經國稅局依遺產及贈與稅法第 3 條之 2 第 2 項規定，就

其享有信託利益之權利未領受部分，併入遺產總額課徵遺產稅。本件原處分機關依土地稅法第 31 條之 1 第 1 項及財政部 103 年 10 月 23 日臺財稅字第 10300613270 號令釋意旨，核定

以○○○92 年 1 月取得系爭土地時之移轉現值為前次移轉現值，課徵土地增值稅，與上開遺產稅係各自依法課稅，並無重複課稅之違法，有司法院釋字第 608 號解釋及部分協同意見書意旨可資參照。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所為復查決定，揆諸前揭規定及函（令）釋意旨，並無不合，應予維持。

七、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 楊 芳 玲（公出）

委員 王 曼 萍（代理）

委員 劉 宗 德

委員 紀 聰 吉

委員 柯 格 鐘

委員 葉 建 廷

委員 范 文 清

委員 王 韻 茹

委員 傅 玲 靜

中華民國 104 年 6 月 3 日

市長 柯文哲

法務局局長 楊芳玲決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺灣臺北地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟。（臺灣臺北地方法院行政訴訟庭地址：新北市新店區中興路 1 段 248 號）