

彰化縣政府訴願決定書（案號 100—703）

府法訴字第 1000123670 號

訴 願 人：○○○

地址：○○縣○○鎮○○路○○巷○○號

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因申請退還稅款事件，不服原處分機關 100 年 1 月 6 日彰稅房字第 0999957828 號函所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣本縣○○鎮○○段○○地號土地（下稱系爭土地）及其地上房屋○○鎮○○段○○建號（門牌：○○鎮○○里○○路○○號，下稱系爭房屋），原為訴願人之父○○○所有。○○○97 年 9 月 23 日將名下所有不動產以夫妻贈與方式贈與訴願人之母○○○，並於同年 10 月 3 日辦竣不動產移轉登記。99 年 6 月 4 日訴願人持臺灣彰化地方法院 99 年 1 月 29 日 98 年度訴字第 782 號民事判決及臺灣高等法院臺中分院 99 年 5 月 17 日民事第一庭和解筆錄，以「和解筆錄」名義，單獨向原處分機關辦理土地增值稅及契稅申報，經原處分機關認定其屬無償移轉，遂依土地稅法第 28 條、第 30 條第 1 項第 4 款、第 31 條之規定，核課系爭土地應納土地增值稅為新臺幣（下同）800 元；另依契稅條例第 2 條、第 3 條之規定，按贈與契稅稅率核課系爭房屋應納契稅為 23,448 元，該二筆稅款訴願人於 99 年 7 月 21 日繳納完畢。嗣訴願人 99 年 12 月 22 日以本件不動產所有權移轉為遺產事件，並非買賣及贈與事件為由，向原處分機關申請退還已納稅款計 24,248 元，原處分機關以 100 年 1 月 6 日彰稅房字第 0999957828 號函否准其請。訴願人不服，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨及補充理由略謂：

- (一) 本件為遺產事件，貴局應予尊重先人意願及法院判決。另中區國稅局復查決定撤銷本件贈與稅，就信賴利益保護原則，地方稅務局應概括承受，退還本人已納 24,248 元。
- (二) 98 年度訴字第 782 號判決實際上含有生前分配財產予後代子孫之意，財產僅「暫時」登記於被告名下，再依被繼承人遺願，分配予長孫及三子之義務存在，並無自行分配之權利；且和解移轉是代書書寫有誤，應變更為繼承移轉，此觀之國稅局及判決文皆稱王來成為「被繼承人」可知非贈與之事實應屬可採云云。

二、答辯意旨及補充答辯略謂：

- (一) 查本案依臺灣彰化地方法院 99 年 1 月 29 日 98 年度訴字第 782 號判決所載：「97 年 9 月 23 日原告（即訴願人）之父○○○因顧及自身身體狀況不佳，健康情形每況愈下，乃將名下之所有不動產先行贈與被告（即○○○），並於贈與合約書中載明『…惟吾妻受贈後應遵守以下原則：贈與子孫時務必遵照本人之遺願即編號 1（即附表所示編號 1）土地由長孫○○○取得，編號 2-9（即附表所示編號 2-8 不動產）土地、建物及三七五耕地由三個兒子平均取得。』」，依該民事判決被告○○○應將系爭土地及房屋移轉予訴願人，惟○○○不服判決依法提起上訴，案經臺灣高等法院臺中分院於 99 年 5 月 17 日調解並作成和解筆錄，和解內容：「上訴人○○○願將附表所示編號 2、3、4、5、8 部分土地及編號 9 部分建物之所有權移轉登記與被上訴人○○○。」，即○○○女士應將系爭土地、彰化縣○○鄉○○段○○之 1、○○之 5、○○之 6、○○之 7 等 5 筆土地及系爭房屋之所有權移轉登記與訴願人。和解成立者，與確定判決有同一效力，此民事訴訟法第 380 條第 1 項所明定。訴願人遂於 99 年 6 月 4 日檢附土地增值稅（土地現值）申報書、契稅申請書及和解筆錄向本局提出「和解移轉」系爭土地、房屋之土地增值稅及契稅申報。因○○鄉○○段○○之

1、○○之5、○○之6、○○之7等地號土地因移轉現值與前次移轉現值相同，無漲價數額，故核定土地增值稅均為0元。系爭土地本局依土地稅法第30條第4項、第31條規定，以訴願人向法院起訴日（即98年9月8月）當期之公告現值及案外人○○○死亡時（即97年10月）當期之公告現值為前次移轉現值，計算土地漲價總數額，核課系爭土地應納土地增值稅額為800元【 $(2,128,000-2,124,000) \times 20\%$ 】；系爭房屋則依契稅條例第16條規定，以法院判決確定日（即和解日）為基準認定房屋標準價格並依贈與契稅稅率核課應納契稅23,448元（ $390,800 \text{元} \times 6\%$ ），且訴願人於99年8月18日辦竣移轉登記在案，登記原因均為「和解移轉」，於法並無違誤，此有土地增值稅（土地現值）申報書及契稅申報書、異動索引查詢資料及土地建物查詢資料可稽。

（二）查不動產物權以登記生效為要件主義，系爭房屋及土地，○○○於97年10月3日經登記取得所有權，○○○97年10月22日死亡，是以系爭不動產○○○死亡時其已非所有權人，並非訴願人所稱為「遺產」事件。另查民法繼承編關於遺贈之規定，乃遺囑人依遺囑對於他方無償的給予財產上利益之行為。遺贈必依遺囑為之，本質上仍為遺囑或遺囑中部分之內容，而為死因行為，其效力必俟遺囑人死亡時始發生。本案系爭不動產移轉，並非屬繼承標的，亦不符合民法所規定之遺贈，依法仍應課徵土地增值稅及契稅。訴願人主張本件為有條件贈與及生前遺產分配一節，核有誤解。

（三）訴願人主張中區國稅局復查決定撤銷贈與稅乙節，經查財政部臺灣省中區國稅局復查決定書略以：「揆諸首揭遺產及贈與稅法之立法理由，凡我國人民在我國有住所者，死亡時應就其國內外遺產全部徵稅，該法之第1條定有明文，又配合該條徵收遺產稅之範圍，於同法第3條復規範確定課徵贈與稅之範圍，故贈與稅乃遺產稅之輔助稅，目的在於防杜納稅義務人利用生前贈與移轉財

產與下一代，以規避遺產稅。…被繼承人○○○君生前於 97 年 9 月 23 日以夫妻贈與方式移轉所有權予申請人之全部不動產，業經本局彰化縣分局全數以死亡前二年內贈與併計被繼承人之遺產價額 12,233,710 元，核定遺產總額 12,959,276 元，應納稅額為 0 元，難謂申請人配偶有利用生前贈與移轉財產與下一代，以規避遺產稅之虞。」，係以贈與稅乃遺產稅之輔助稅，系爭土地及房屋已納入○○○之遺產範圍課徵遺產稅，而撤銷贈與稅額。然其與系爭土地及房屋因法律行為移轉應課徵土地增值稅及契稅分屬不同稅賦關係。系爭房屋本次因和解而再移轉，訴願人自應依契稅條例第 2 條及第 16 條第 1、2 款規定，以法院判決確定日起算 30 日內向本局申報繳納贈與契稅。至土地增值稅部分，依土地稅法第 28-2 條之規定，○○○取得原因為「夫妻贈與」，前經申請不課徵土地增值稅，本次移轉其前次現值，原應以○○○取得之前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。惟系爭土地已依遺產及贈與稅第 15 條規定併入贈與人○○○之遺產總額課徵遺產稅，是其前次移轉現值，本局依財政部 87 年 9 月 17 日台財稅第 870663048 號函釋以繼承時（即 97 年 10 月）之公告土地現值為前次移轉現值，並以訴願人向法院起訴日（即 98 年 9 月 8 日）當期之公告現值，計算土地漲價總額，核課系爭土地應納土地增值稅，自無違誤。訴願人主張就信賴保護原則，本局應概括承受，退還其已納稅乙節，核有誤解法意云云。

理 由

- 一、按「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。」、「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。」、「土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依左列規定：四、依法院判決移轉登記者，以申報人向法院起訴日當期之公告土地現值為準。」、「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。……」、「契稅之徵收，依本條例之規定。」、「不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅。但在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅。」、「契稅稅率如下：四、贈與契稅為其契價百分之六。」、「贈與契稅，應由受贈人估價立契，申報納稅。」、「納稅義務人應於不動產買賣、承典、交換、贈與及分割契約成立之日起，或因占有而依法申請為所有人之日起三十日內，填具契稅申報書表，檢附公定格式契約書及有關文件，向當地主管稽徵機關申報契稅。但未辦建物所有權第一次登記之房屋買賣、交換、贈與、分割，應由雙方當事人共同申報。不動產移轉發生糾紛時，其申報契稅之起算日期，應以法院判決確定日為準。……」、「和解成立者，與確定判決有同一效力」，土地稅法第 5 條、第 28 條、第 30 條第 1 項第 4 款（同平均地權條例第 47 條之 1 第 1 項第 4 款之規定）、第 31 條、契稅條例第 1 條、第 2 條、第 3 條、第 7 條、第 16 條及民事訴訟法第 380 條第 1 項分別定有明文。

二、次按「配偶相互贈與之土地，經核准依土地稅法第 28 條之 2 規定不課徵土地增值稅，嗣該土地依遺產及贈與稅法第 15 條

規定併入贈與人之遺產總額課徵遺產稅，受贈人於繼承原因發生日後再次移轉核課土地增值稅時，其前次移轉現值應以繼承時之公告土地現值為準。」、「主旨：依法院和解筆錄單獨申報土地移轉現值案件，其申報移轉現值之審核標準，請依本部七十八年十二月九日台財稅第七八〇四一九五一二號函辦理。說明：二、經法院和解，由權利人單方申報土地移轉，其申報移轉現值之審核標準，准比照平均地權條例第四十七條之一第一項第四款規定辦理，前經本部七十八年十二月九日台財稅第七八〇四一九五一二號函釋在案。又查上開條例第四十七條之一及土地稅法第三十條第二項後段對於適用同條第一項第一款至第三款之規定申報移轉現值，經審核超過公告土地現值者，規定應以其自行申報之移轉現值，徵收土地增值稅，對於適用該項第四款至第六款者，並無相同之規定，故依法院和解筆錄單獨申報土地移轉現值案件，縱係權利人高報其土地移轉現值，稽徵機關仍應依本部上開函釋審核、課徵土地增值稅。」，亦有財政部 87 年 9 月 17 日台財稅字第 870663048 號及 81 年 12 月 17 日台財稅字第 810544279 號函釋在案。

- 三、卷查本件訴願人係於 99 年 6 月 4 日檢附土地增值稅（土地現值）申報書、契稅申請書及和解筆錄向原處分機關提出「和解移轉」系爭土地、房屋之土地增值稅及契稅申報，並於 99 年 8 月 18 日辦妥系爭土地、房屋之移轉登記在案，此有土地增值稅（土地現值）申報書、契稅申報書、臺灣高等法院臺中分院民事第一庭和解筆錄、異動索引查詢資料及土地建物查詢資料可稽，足堪認定為真實，先予敘明。
- 四、次查本件訴願人所據以辦理系爭土地、房屋移轉登記之和解筆錄，係訴訟上所成立之和解，除依民事訴訟法第 380 條第 1 項規定與確定判決有同一之效力外，亦兼有私法上和解契約之性質。至和解之本質，究為創設，抑為認定，應依和解契約之內容定之。當事人以他種之法律關係或以單純無因性之債務約束等，替代原有之法律關係時，屬於創設；否則，以原來而明確之法律關係為基礎而成立和解時，則屬認定（最

高法院 77 年度第 19 次民事庭會議決議（一）參照）。本案依臺灣彰化地方法院 99 年 1 月 29 日 98 年度訴字第 782 號判決理由略以：「訴外人○○○於 97 年 9 月 23 與被告（○○○）簽立之贈與合約書，其內容為：『立合約書人即贈與○○○因健康情形每況愈下，願將附表財產明細贈與吾妻即受贈人○○○，並自即日起辦理過戶手續，惟吾妻受贈後應遵守以下原則：贈與子孫時務必遵照本人之遺願即編號 1（即附表所示編號 1）土地由長孫○○○取得，編號 2-9（即附表所示編號 2-8 不動產）土地、建物及三七五耕地由三個兒子平均取得。』，由上開合約內容可知訴外人○○○雖將附表所示不動產以贈與為名登記於被告（○○○）名下，但其實際上含有生前分配財產與後代子孫之意，財產僅暫時登記於被告（○○○）名下，但被告（○○○）負有將所受贈之財產再依被繼承人之遺願分配於長孫及三個兒子之義務存在，因此被告（○○○）對於是否將受贈自○○○之財產分配給長孫及三子並無自行決定之權利……」，因此判決被告○○○應將系爭土地及房屋移轉予訴願人，惟○○○不服判決依法提起上訴，案經當事人雙方於 99 年 5 月 17 日在臺灣高等法院臺中分院成立訴訟上和解，和解成立內容為：「一、上訴人○○○願將附表所示編號 2、3、4、5、8 部分土地及編號 9 部分建物之所有權移轉登記與被上訴人○○○。……」，亦即○○○應將系爭土地、彰化縣○○鄉○○段○○之 1、○○之 5、○○之 6、○○之 7 等 5 筆土地及系爭房屋之所有權移轉登記與訴願人。依上揭和解筆錄之內容，可知本案和解係以原來而明確之法律關係即贈與契約為基礎而所成立之和解，故其本質上應屬認定為贈與關係之和解契約。是以，原處分機關因○○鄉○○段○○之 1、○○之 5、○○之 6、○○之 7 等地號土地因移轉現值與前次移轉現值相同，無漲價數額，故核定土地增值稅均為 0 元；系爭土地部分，則依土地稅法第 30 條第 1 項第 4 款及第 31 條規定，以訴願人向法院起訴日（即 98 年 9 月 8 月）當期之公告現值及案外人○○○死亡時（即 97 年 10 月）當期之公告現值為前次移轉現值，計算土

地漲價總數額，核課系爭土地應納土地增值稅額為 800 元【 $(2,128,000-2,124,000) \times 20\%$ 】；系爭房屋則依契稅條例第 16 條規定，以法院判決確定日（即和解日）為基準認定房屋標準價格並依贈與契稅稅率核課應納契稅 23,448 元（ $390,800 \text{ 元} \times 6\%$ ），揆諸首揭法令之規定，並無不合，是原處分機關以 100 年 1 月 6 日彰稅房字第 0999957828 號函否准訴願人退稅之申請，尚屬於法有據。

- 五、至訴願人所訴系爭土地及房屋所有權移轉為遺產事件一節，查不動產物權採登記生效主義，系爭房屋及土地係由○○○於 97 年 10 月 3 日經登記取得所有權，○○○係於 97 年 10 月 22 日死亡，是以○○○死亡時已非系爭土地及房屋之所有權人，故自非訴願人所稱之遺產事件，因此依法仍應課徵土地增值稅及契稅，故訴願人所訴，委無可採。
- 六、另訴願人所稱財政部臺灣省中區國稅局復查決定撤銷贈與稅，就信賴利益保護原則，地方稅務局應概括承受云云。惟查系爭土地及房屋因法律行為移轉而應課徵土地增值稅及契稅，與財政部臺灣省中區國稅局復查決定撤銷之贈與稅課徵部分係分屬不同稅賦關係。財政部臺灣省中區國稅局復查決定係以贈與稅乃遺產稅之輔助稅，系爭土地及房屋均已納入○○○之遺產範圍課徵遺產稅為由，而撤銷贈與稅額，與本件系爭房屋因和解而再移轉，訴願人應依契稅條例第 2 條、第 16 條第 1 項及第 2 項規定，以法院判決確定日起算 30 日內向原處分機關申報繳納契稅自有不同。至土地增值稅部分，○○○取得系爭土地原因為「夫妻贈與」，前經依土地稅法第 28 條之 2 第 1 項規定申請不課徵土地增值稅，本次移轉之前次現值原應以○○○取得之前次移轉現值為原地價，惟系爭土地既已依遺產及贈與稅法第 15 條規定併入贈與人○○○之遺產總額課徵遺產稅，是原處分機關依財政部 87 年 9 月 17 日台財稅第 870663048 號函釋，以繼承時（即 97 年 10 月）之公告土地現值為其前次移轉現值，並以訴願人向法院起訴日（即 98 年 9 月 8 日）當期之公告現值，計算土地漲價總數額，核課系爭土地應納土地增值稅，自無違誤。訴願人

主張信賴利益保護云云，容對法令有所誤解，尚無可採。

七、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。

訴願審議委員會	主任委員	張瑞濱
	委員	呂宗麟
	委員	李玲瑩
	委員	林宇光
	委員	邱文津
	委員	陳廷墉
	委員	溫豐文
	委員	黃鴻隆
	委員	楊瑞美
	委員	蔡和昌
	委員	蕭文生

中 華 民 國 100 年 8 月 9 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內

向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

(臺中高等行政法院地址：台中市南區五權南路 99 號)