

訴願人：鄭 OO

地址：新竹 O 竹 O 市 OO 街 OO 號 O 樓

原處分機關：新竹市稅務局

代表人：范春鑾

訴願人因申請退還土地增值稅事件，不服稅務局 108 年 1 月 23 日新市稅機字第 1080001387 號函所為處分，提起本訴願，本府決定如下：

### 主 文

訴願駁回。

### 事 實

- 一、鄭 OO 於民國 80 年 2 月 24 日死亡，除部分子女拋棄繼承外，由子女鄭 OO 等 4 人繼承，鄭 OO 之遺產稅有逾期及漏(短)報情形，後經改制前財政部高雄市國稅局（以下簡稱國稅局）分別於 80 年 9 月 24 日及 82 年 12 月 22 日查獲並核定遺產稅額。鄭 OO 在未完納其母鄭 OO 之遺產稅前，於 83 年 5 月 18 日死亡，鄭 OO 有繼承人子女鄭 OO(本案之訴願人)、鄭 OO(後改名鄭泳淋)等 4 人。於 84 年 2 月 11 日由訴願人鄭 OO 及訴外人鄭 OO、鄭 OO、鄭 OO、鄭 OO(後改名鄭 OO)、鄭 OO(後改名鄭 OO)、鄭 OO 等 7 人，向新竹市稅務局(改名前為新竹市稅捐稽徵處，以下簡稱稅務局)申報以鄭 OO 之 4 筆土地遺產(下稱系爭土地)，分別為坐落於新竹市 OO 段三小段 OO、OO、OO 及 OO 段 OO 地號(均屬公共設施保留地並依 77 年 7 月 15 日修正公布之都市計畫法第 50 條之 1『公共設施保留地…因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。』已不列入鄭 OO 遺產稅之計算標的，此有國稅局遺產稅核定通知書所載之遺產及減免扣除額明細表可稽)抵繳鄭 OO 之遺產稅併同抵繳因抵繳移轉登記為國有所產生之土地增值稅、贈與稅、滯納金、滯納利息、核定利息及罰鍰，稅務局遂依訴願人等 7 人土地增值稅申報書及抵繳遺產稅同意書，按抵繳時土地稅法第 28 條、土地稅法第 31 條、遺產及贈與稅法施行細則第 46 條規定及財政部 68 年 7 月 23 日台財稅第 35071 號函，以國稅局核定系爭 4 筆土地之遺產

價值為移轉現值，鄭 OO 死亡日(80 年 2 月 24 日)系爭土地公告現值為前次移轉現值，計算系爭土地之土地增值稅共 3918426 元(公共設施保留地尚未被徵收前之移轉免徵土地增值稅之規定，係於 86 年 5 月 21 日始修正公布增列於土地稅法第 39 條第 2 項)，並交由國稅局一併辦理移轉登記予財政部國有財產局。

二、107 年 3 月 27 日訴外人鄭 OO 向稅務局主張 84 年 2 月 11 日申請以系爭土地抵繳遺產稅時，因稅務局之適用法令錯誤，遭核課土地增值稅，故申請依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定加計利息，以現金退還抵繳系爭土地所溢繳之土地增值稅。稅務局認依當時之法令，核課土地增值稅並無不法，故以 107 年 3 月 28 日新市稅機字第 1070005501 號函予以駁回，鄭 OO 遂提起訴願(下稱前訴願甲)。於前訴願甲審理期間，因鄭 OO 又提出財政部高雄市國稅局八十年度遺產稅以實物抵繳稅款轉帳通知書及抵繳遺產稅及土地增值稅超溢/不足試算表工作底稿等資料，經稅務局檢視，發現系爭土地中之一筆(復中段 551 地號)當時未注意以該資料所載國稅局核定之遺產價值為移轉現值，並以 107 年 5 月 4 日新市稅機字第 1070300063 號函更正原駁回退稅申請之處分。本案訴願人鄭 OO 復於 107 年 5 月 17 日以公共設施保留地移轉免徵土地增值稅為由，再向稅務局申請退還系爭土地抵繳遺產稅所繳之土地增值稅，經稅務局於 107 年 5 月 17 日以新市稅機字第 1070008832 號函否准在案，訴願人不服，亦提起訴願(下稱前訴願乙)。

三、上開前訴願甲及乙兩訴願案經本府以稅務局於 84 年間核課系爭土地之土地增值稅，其申報移轉現值及前次移轉現值之認定是否符合當時法令存有疑義，本案是否屬稅捐稽徵法第 1 之 1 條第 1 項之情形？其後內政部及財政部之函釋是否有溯及效？其爭點尚難遽以認定，應由原處分機關釐清，故為求處分之正確適法，經本府於 107 年 7 月 23 日以府行法字第 1070110719 號函(針對前訴願甲作成 107 年訴字第 7 號訴願決定)、第 1070110728 號函(針對前訴願乙作成 107 年訴字第 12 號訴願決定書)書予以撤銷，並由稅務局另為適法處分，稅務局遂報請財政部函釋。

四、財政部後以 107 年 12 月 20 日台財稅字第 10700083290 號函復稅務局，故稅務局重新核算鄭 OO 繼承人鄭 OO(即訴願人)、鄭 OO(原姓名為鄭 OO)、鄭 OO(原姓名為鄭 OO)、鄭 OO(原姓名為鄭 OO)等 4 人於 84 年 2 月 11 日以再轉繼承之系爭 4 筆土地申請抵繳遺產稅併同抵繳所產生之土地增值稅為 0 元，綜計 4 人共溢繳土地增值稅合計 960936 元，並於 108 年 1 月 11 日以新市稅機字第 1080300010 號函復鄭 OO、鄭 OO、鄭 OO、鄭 OO(101 年 9 月 3 日死亡)之繼承人鄭 OO、粘 OO、鄭 OO。訴願人後於 108 年 1 月 17 日向原處分機關主張繼承人之應繼分計算錯誤，申請更正及依其主張之計算方法計算應繼分並退還鄭 OO、鄭 OO、鄭 OO 及鄭 OO 因再轉繼承溢繳之土地增值稅，案經稅務局於 108 年 1 月 23 日以新市稅機字第 1080001387 號函否准在案，訴願人不服，遂提起本訴願。

#### 理 由

- 一、按民法第 1138 條「遺產繼承人，除配偶外，依左列順序定之：一、直系血親卑親屬。二、父母。三、兄弟姊妹。四、祖父母。」、民法第 1141 條「同一順序之繼承人有數人時，按人數平均繼承。但法律另有規定者，不在此限。」、民法第 1176 條「第 1138 條所定第一順序之繼承人中有拋棄繼承權者，其應繼分歸屬於其他同為繼承之人(第一項)。第二順序至第四順序之繼承人中，有拋棄繼承權者，其應繼分歸屬於其他同一順序之繼承人(第二項)。與配偶同為繼承之同一順序繼承人均拋棄繼承權，而無後順序之繼承人時，其應繼分歸屬於配偶(第三項)。配偶拋棄繼承權者，其應繼分歸屬於與其同為繼承之人(第四項)。第一順序之繼承人，其親等近者均拋棄繼承權時，由次親等之直系血親卑親屬繼承(第五項)。先順序繼承人均拋棄其繼承權時，由次順序之繼承人繼承。其次順序繼承人有無不明或第四順序之繼承人均拋棄其繼承權者，準用關於無人承認繼承之規定(第六項)。因他人拋棄繼承而應為繼承之人，為限定繼承或拋棄繼承時，應於知悉其得繼承之日起三個月內為之(第七項)」。
- 二、參照財政部 107 年 12 月 20 日台財稅字第 10700083290 號函略以「……二、土地稅法第 31 條第 2 項規定，因繼承取得之土地再行移轉者，其前次移轉

現值係指繼承開始時該土地之公告現值；本案行為時本部 68 年 7 月 23 日台財稅字第 35071 號函規定，繼承人以繼承土地抵繳遺產稅，將該土地移轉登記為國有，應辦理現值申報及審核，該土地於抵繳時之公告現值已超過繼承時之公告現值，並按抵繳時之公告現值抵繳遺產稅者，該超過繼承時之公告現值部分，仍應課徵土地增值稅。旨揭土地於申報土地增值稅時，其前次移轉現值及申報移轉現值之審認，請依上開規定辦理。三、另查本部賦稅署 105 年 1 月 30 日臺稅財產字第 10404647390 號函規定，原土地所有權人死亡，如經稅捐稽徵機關就其可獲致之一切資料查明原所有權人死亡日，據以認定原地價並核課土地增值稅，縱嗣後再轉繼承人申請更正原地價及退還溢繳稅款，尚難謂稅捐稽徵機關有適用法令錯誤及計算錯誤之情事，無稅捐稽徵法第 28 條規定之適用。本案請參酌該函規定本於權責辦理；又稅捐稽徵法第 28 條第 3 項規定，以現金繳納稅款者，始有加計利息退還稅款之適用，爰以實物抵繳稅款，嗣應辦理退稅時，尚無加計利息之適用。」。

三、查本件被繼承人為鄭 OO（訴願人之祖母，於 80 年 2 月 24 日死亡），其有鄭 OO、鄭 OO（訴願人之父親）、鄭 OO、鄭 OO、鄭 OO、鄭 OO 等 6 名子女，而其中鄭 OO 及鄭 OO 拋棄繼承，此有鄭 OO 之繼承系統表可稽。又依民法第 1176 條第 1 項、民法第 1138 條及民法第 1141 條，因鄭 OO 及鄭 OO 拋棄繼承，故鄭 OO 之繼承人應為鄭 OO、鄭 OO、鄭 OO、鄭 OO 等 4 人，每名子女之應繼分為四分之一。另訴願人之父親鄭 OO 與訴願人之母親於 74 年 4 月 28 日離婚，且鄭 OO 在未完納其母親鄭 OO 之遺產稅前，於 83 年 5 月 18 日死亡，依民法第 1138、第 1141 條規定，由訴願人與其兄姊等 4 人再轉繼承鄭 OO 繼承自鄭 OO 之應繼分，故訴願人與其兄姊共 4 人每人應繼分應各為 1/16，稅務局對本件應繼分之計算，應無違誤。

四、次查訴願人於 108 年 1 月 17 日向稅務局主張繼承人之應繼分計算錯誤，申請稅務局更正退稅額，經稅務局於 108 年 1 月 23 日以新市稅機字第 1080001387 號函否准在案。依訴願人之訴願書所載，其認應繼分之計算應將鄭 OO（訴願人之祖父）納入計算，惟鄭 OO 已於 72 年 2 月 28 日早於鄭 OO 死亡，此有鄭 OO 之繼承系統表可稽，且本案中之被繼承人為鄭 OO，非鄭

OO，從而訴願人主張應將鄭 OO 之繼承關係納入並計算本件各繼承人之應繼分，並無理由。

五、另訴願人於提起本件訴願後所提文件及 108 年 4 月 18 日所提申請書，略以欲申請退還現金而非退還土地部分，因非屬本次訴願審議標的範圍，故將該文書移請新竹市稅務局及財政部高雄國稅局妥處。

六、綜上論結，本訴願為無理由，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 | 沈敏欽 |
| 委員          | 傅金圳 |
| 委員          | 鍾秉正 |
| 委員          | 沈政雄 |
| 委員          | 王志陽 |
| 委員          | 吳光皋 |
| 委員          | 施玟麗 |
| 委員          | 許美麗 |
| 委員          | 曾淑英 |
| 委員          | 蕭淑芬 |
| 委員          | 盛子龍 |

中 華 民 國 108 年 4 月 19 日  
市 長 林 智 堅

訴願人如不服本決定，得於決定書送達之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。（臺北高等行政法院地址：11158 臺北市士林區福國路 101 號  
電話:(02)2833-3822）