

宜蘭縣政府訴願決定書

中華民國 102 年 6 月 28 日

府訴字第 1020072108 號

訴 願 人： 賴○○ 住宜蘭縣
原處分機關： 宜蘭縣政府地方 設宜蘭縣
稅務局

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 102 年 2 月 25 日宜稅土字第 10200○○○號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受本決定書之次日起 2 個月內另為適法之處分。

事 實

緣訴願人（賴○○）於 100 年 11 月 7 日將所有坐落宜蘭縣礁溪鄉○段○地號土地應有部分三分之一（以下稱系爭土地）出賣予訴外人林○○並向原處分機關申報土地增值稅。原處分機關以訂約日當期（即 100 年）之土地公告現值每平方公尺 7,900 元，按自用住宅稅率核定土地增值稅新臺幣（下同）34 萬 4,484 元。嗣訴願人於 100 年 12 月 15 日向原處分機關申請勘測系爭土地供自用住宅使用面積，原處分機關旋更正核定訴願人應繳納土地增值稅 14 萬 386 元（以下稱原申報案），訴願人亦於 100 年 12 月 29 日繳納完竣。惟因訴願人於辦理系爭土地移轉登記予訴外人林○○前，臺灣宜蘭地方法院（以下稱宜蘭地院）業以 100 年 12 月 27 日宜院嵩 100 司執字第 17892 號行文囑託宜蘭縣宜蘭地政事務所辦理查封登記，該所於 101 年 1 月 2 日收文並於同日完成系爭土地查封登記。宜蘭地院嗣於 101 年 9 月 6 日公開拍賣系爭土地，由訴外人洪○○得標買受，並發給 102 年 1 月 11 日宜院嵩 100 司執庚字第 17892 權利移轉證書。宜蘭地院旋另函通知原處分機關就系爭土地業經拍定，請原處分機關查覆應課徵之土地增值稅數額，以憑扣繳。原處分機關依土地稅法第 30 條第 1 項第 5 款及土地稅法施行細則第 61 條規定，以拍定日當期（即 101 年）之公告土地現值每平方公尺 9,400 元，按一般用地稅率核定土地增值稅計 58 萬 7,530 元，以 102 年 1

月 17 日宜稅土字第 10200○○○號函檢附土地增值稅繳款書 1 份函請宜蘭地院代為扣繳，並副知訴願人「如欲申請改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，應於文到次日起 30 日內提出申請」，該函於 102 年 1 月 18 日送達訴願人。嗣後，訴願人於 102 年 1 月 22 日向原處分機關陳情略謂：系爭土地經法院拍賣，核算土地增值稅 58 萬 7,530 元恐有誤會等語。原處分機關 102 年 1 月 24 日宜稅土字第 10200○○○號函覆訴願人略謂：訴願人系爭土地經宜蘭地院民事執行處於 101 年 9 月 6 日拍定，該處通知原處分機關核算土地增值稅等稅款，原處分機關於 102 年 1 月 7 日函復並副知訴願人在案。另訴願人前向原處分機關申報移轉系爭土地，因未辦竣所有權移轉登記，將依相關規定查明後辦理註銷等語。原處分機關嗣後即逕行註銷原申報案及其查定稅額，並退還訴願人溢繳土地增值稅 13 萬 8,218 元。訴願人於 102 年 1 月 28 日再次向原處分機關陳情，略謂：原處分機關 102 年 1 月 24 日宜稅土字第 10200○○○號函違反行政程序法第 5 條規定，請說明所謂具體相關規定及其註銷依據分別究竟為何等語。原處分機關乃以 102 年 1 月 31 日宜稅土字第 10200○○○號函覆訴願人，略謂：訴願人出售系爭土地權利，未完成移轉登記前，該土地即遭法院拍賣，且拍定人已領得權利移轉證書並辦竣移轉登記，本案依財政部 87 年 11 月 17 日台財稅第 871974871 號函釋規定註銷原申報案及查定稅額並退還已繳納之土地增值稅款等語。訴願人復於 102 年 2 月 22 日第 3 次向原處分機關陳情，請原處分機關回覆註銷原申報案及查定稅額之法律依據為何。原處分機關復以 102 年 2 月 25 日宜稅土字第 1020○○○號函覆訴願人，謂：「依稅捐稽徵法第 1 之 1 條規定，財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。另依強制執行法第 98 條第 1 項規定，拍賣之不動產，買受人自領得執行院所發給權利移轉證書之日起，取得該不動產所有權。準此，土地買賣於辦理土地移轉現值申報並經核發土地增值稅繳款書遭法院拍賣，如拍定人已領得執行院所發給之權利移轉證書，則原申報案應納之土地增值稅即使繳清，原承受人亦無法取得該土地之所有權。是以，財政部 87 年 11 月 17 日台財稅第 871974871 號函釋規定可援引適用，且與土地稅法第 28 條規定無涉。」等語。訴願人仍不服，提起訴願，嗣並據原處分機關檢卷答辯到府。茲摘敘雙方訴辯意旨如次：

- 一、 訴願意旨略謂：財政部 87 年 11 月 17 日台財稅第 871974871 號函釋內容並未表明其法律基礎為何，原處分僅引用上開財政部函釋，未明示「法律」依據，即屬處分不當等語。
 - 二、 原處分機關則答辯略以：本案系爭土地前於 100 年 11 月 7 日訂約並於同日申報土地增值稅，原處分機關遂以當期(即 100 年)之土地公告現值每平方公尺 7,900 元，按自用住宅用地稅率核課土地增值稅 14 萬 386 元，並經訴願人於 100 年 12 月 29 日繳納稅款。訴願人雖於同年 12 月 30 日檢附相關書件向地政機關申請移轉登記，然系爭土地業經宜蘭地院於 100 年 12 月 27 日行文囑託查封登記，即有禁止債務人就查封土地為所有權移轉登記物權行為之效力，縱訴願人與訴外人林○○間就系爭土地申請移轉登記在先，惟在未完成移轉登記前，該土地已發生查封之效力，地政機關即不得為移轉登記。嗣後系爭土地經宜蘭地院於 101 年 9 月 6 日拍定予訴外人洪○○，渠領有法院核發之權利移轉證明書，依法於登記前即取得系爭土地所有權。原處分機關接獲宜蘭地院通知後，依土地稅法第 30 條第 1 項第 5 款及土地稅法施行細則第 61 條規定，以拍定日當期(即 101 年)之土地公告現值每平方公尺 9,400 元，按一般用地稅率核課土地增值稅 58 萬 7,530 元並函復宜蘭地院及副知訴願人，於法有據等語。
- 理 由

- 一、 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。」、「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：一、申報人於訂定契約之日起 30 日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為準。……五、經法院拍賣之土地，以拍定日當期之公告土地現值為準。……」、「主管稽徵機關接到執行機關通知之有關土地拍定或承受價額等事項後，除應於 7 日內查定應納土地增值稅並填掣土地增值稅繳納通知書註明執行機關拍賣字樣，送請執行機關代為扣繳外，並應查明該土地之欠繳土地稅額參與分配。」分別為土地稅法第 28 條本文、第 30 條第 1 項第 1 款、第 5 款本文及土地稅法施行細則第 61 條所明定。次按「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非

經登記者，不生效力。」、「拍賣之不動產，買受人自領得執行法院所發給權利移轉證書之日起，取得該不動產所有權，……。」為民法第 758 條第 1 項及強制執行法第 98 條第 1 項所明定。再按「主旨：土地買賣於辦理土地移轉現值申報並經核發土地增值稅繳款書後，未辦竣所有權移轉登記，該土地遭法院查封拍賣，如經查明拍定人已領得執行法院所發給之權利移轉證書，則主管稽徵機關得逕行註銷原申報案及其查定稅額。說明：二、依強制執行法第 98 條第 1 項規定，拍賣之不動產，買受人自領得執行法院所發給權利移轉證書之日起，取得該不動產所有權，因此土地買賣於辦理土地移轉現值申報並經核發土地增值稅繳款書後遭法院拍賣，如拍定人已領得執行法院所發給之權利移轉證書，則原申報案應納之土地增值稅即使繳清，原承受人亦無法取得該土地之所有權，是以，此類案件得由主管稽徵機關逕行註銷原申報案及其查定稅額。」財政部 87 年 11 月 17 日台財稅字第 871974871 號函釋明有案。

- 二、卷查，訴願人雖於 100 年 11 月 7 日將所有坐落宜蘭縣礁溪鄉○段○地號土地應有部分三分之一（以下稱系爭土地）出賣予訴外人林○○並於同日向原處分機關申報土地增值稅，惟於訴願人尚未辦理系爭土地移轉登記前，宜蘭縣宜蘭地政事務所已依宜蘭地院之囑託於 101 年 1 月 2 日辦理完成查封登記，是訴願人與訴外人林○○間買賣系爭土地，即未完成所有權移轉登記。宜蘭地院嗣於 101 年 9 月 6 日公開拍賣系爭土地，由訴外人洪○○得標買受，並發給 102 年 1 月 11 日宜院嵩 100 司執庚字第○○權利移轉證書，此有訴願人（即納稅義務人）土地增值稅（土地現值）申報書、宜蘭地院 100 年 12 月 27 日宜院嵩 100 司執庚字第○○號函、系爭土地所有權部異動索引查詢資料及宜蘭地院 102 年 1 月 11 日宜院嵩 100 司執庚字第○○權利移轉證書附卷可稽。依上開法令規定及函釋意旨，系爭土地申報移轉現值應以宜蘭地院拍定日當期之公告土地現值為準，且主管稽徵機關得逕行註銷原申報案及其查定稅額，是原處分機關依土地稅法第 30 條第 1 項第 5 款及土地稅法施行細則第 61 條規定，以拍定日當期（即 101 年）之土地公告現值每平方公尺 9,400 元，按一般用

地稅率核課土地增值稅 58 萬 7,530 元並函請宜蘭地院代為扣繳及副知訴願人，原非無據。惟查，原處分機關於 100 年 12 月間就原申報案按自用住宅稅率核定訴願人應繳納土地增值稅 14 萬 386 元，嗣於 101 年 9 月間（系爭土地經宜蘭地院拍賣後）復按一般用地稅率核課土地增值稅 58 萬 7,530 元，並於 102 年 1 月間依首揭法令規定及函釋意旨，逕行註銷原申報案及原核定稅額。訴願人於收受原處分機關 102 年 1 月 17 日宜稅土字第 10200○○○號請宜蘭地院代為扣繳土地增值稅之副知函文，即先後於 102 年 1 月 22 日、102 年 1 月 28 日及 102 年 2 月 22 日 3 度向原處分機關陳情，其陳情內容雖僅略謂原處分機關應說明註銷原申報案之法律依據等語，未針對稅率特別表示異議，然衡諸常情，原處分機關應得理解訴願人顯係對改定之稅額有所不服。按依行政程序法第 9 條、第 36 條規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」系爭土地既曾於 100 年 12 月間經核定按「自用住宅」稅率核定土地增值稅 14 萬 386 元，於 102 年撤銷改課時，改按「一般用地」稅率核課，致稅額大幅增加（註：如按自用住宅用地稅率核課，應納稅額則約僅為 16 萬 8,290 元），原處分機關卻未於訴願人陳情時有隻字片語告知其有「申請改按自用住宅用地稅率課徵之權利」，致使訴願人逾期未申請而喪失適用自用住宅用地稅率之權利，難謂有妥善處理訴願人陳情案件，原課稅處分之正當性及適法性自有虞慮。

三、綜上所述，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條規定，撤銷原處分，由原處分機關於收受本決定書之次日起 2 個月內另為適法之處分。

訴願審議委員會	主任委員	陳鑫益
	委員	余聯興
	委員	簡坤山
	委員	郭美春

委員 林國漳

委員 陳倉富

縣 長 林 聰 賢

中 華 民 國 102 年 6 月 28 日