

彰化縣政府訴願決定書（案號 105—1203）

府法訴字第 1050390130 號

訴願人：黃○○

地址：○○縣○○鎮○○里○○路○○段○○巷○○號

訴願代理人：黃○○

地址：同上

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因註銷土地移轉現值申報事件，不服原處分機關 105 年 9 月 30 日彰稅員分三字第 1050289058 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

訴願人於 105 年 3 月 20 日立約贈與其配偶陳○○(下稱陳君)其所有之本縣○○鎮○○段○○及○○地號等 2 筆土地(宗地面積各為 104 平方公尺、101 平方公尺，權利範圍皆為全部，下稱系爭土地)，惟未辦理所有權移轉登記。陳君於 105 年 3 月 31 日死亡，訴願人於 105 年 4 月 6 日檢具前開贈與契約書等資料，向原處分機關申報系爭土地之移轉現值，申報原因為配偶贈與，並依據土地稅法第 28 條之 2 規定申請不課徵土地增值稅，經原處分機關核發土地增值稅不課徵證明書在案。嗣原處分機關查得受贈人即陳君已於 105 年 3 月 31 日死亡，故於 105 年 4 月 6 日申報系爭土地移轉現值之際應無法會同贈與人即訴願人共同申報，不符土地稅法第 49 條共同申報之規定，爰以系爭處分註銷該申報案，訴願人不服，遂提起本件訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

(一)105 年 4 月 6 日申報土地增值稅(土地現值)，乃因土地稅法第 4 章土地增值稅第 28 條之 2(配偶贈與土地免徵)第 1

項前段，配偶相互贈與之土地，得申請不課徵土地增值稅（土地現值），理應不用檢核第 49 條（增值稅之核定）第 1 項共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。土地稅法第 28 條之 2 第 1 項後段之移轉第三人應依同法第 49 條第 1 項核定，其權利人及義務人間之範圍非配偶間，其客體規定甚詳，訴願人主張有行政程序法第 94 條（行政處分附款之限制）行政處分不當聯接性。

- (二) 訴願人申報配偶相互贈與之不課徵土地移轉現值（土地增值稅），主要讓原處分機關備查不課徵稅的客體是否符合法令，今逕行註銷對任何人均屬不能實現，視為無效。
- (三) 訴願人主張有節稅權利且夫妻為生活之共同體，並有行政程序法第 117 條（行政處分之撤銷及其限制）第 1 項第 2 款受益人無第 119 條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。
- (四) 原處分機關引用台財稅第 881921138 號函，客體不適格，其釋疑函為買受人，非贈與，有不當聯接性。訴願人贈與有效，受贈人之繼承人可請求該贈與房屋辦理移轉登記（財政部 81 年 12 月 1 日台財稅第 811685321 號函）。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 訴願人主張財政部 88 年 6 月 14 日台財稅第 881921138 號函釋，其釋疑函為買受人，非贈與，有不當聯接性一節，因前接函釋意旨係重申土地稅法第 49 條第 1 項共同申報規定，土地現值申報之權利人、義務人於申報前一方死亡，自無法會同申報，訴願人對函釋之限縮解釋與法令不符。
- (二) 本案受贈人陳君於土地現值申報前死亡，依據該贈與契約，其全體繼承人僅得繼承其受贈財產移轉請求權，尚非繼承受贈財產物權，其全體繼承人應依相關法令規定，請求贈與人辦理受贈財產移轉登記。故訴願人主張本案處分依行政程序法第 111 條第 1 項第 3 款規定「內容對任何人均屬不能實現者。」，顯係法令誤解。
- (三) 訴願人將土地稅法第 28 條之 2 及第 49 條第 1 項割裂適

用，顯然違反大法官解釋第 385 號解釋：「課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用。」

- (四)查訴願人於 105 年 4 月 6 日申報系爭土地移轉現值時明知申報人(受贈人)陳君已於 105 年 3 月 31 日死亡，自無法會同贈與人即訴願人依土地稅法第 49 條第 1 項規定共同申報，對此重要事項卻未提供正確資料，致使原處分機關依 105 年 4 月 7 日查得仍為夫妻關係且無登載死亡紀錄之戶政資料，而核發土地增值稅不課徵證明書，訴願人顯有行政程序法第 119 條其信賴不值得保護之情形，自不得主張有信賴保護原則之適用。

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。…」、「配偶相互贈與之土地，得申請不課徵土地增值稅。但於再移轉第三人時，以該土地第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」、「土地所有權移轉或設定典權時，權利人及義務人應於訂定契約之日起三十日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。但依規定得由權利人單獨申請登記者，權利人得單獨申報其移轉現值。」、「下列登記由權利人或登記名義人單獨申請之：一、土地總登記。二、建物所有權第一次登記。三、因繼承取得土地權利之登記。四、因法院、行政執行分署或公正第三人拍定、法院判決確定之登記。五、標示變更登記。六、更名或住址變更登記。七、消滅登記。八、預告登記或塗銷登記。九、法定地上權登記。……二十四、其他依法律得單獨申請登記者。」土地稅法第 28 條前段、第 28 條之 2 第 1 項、第 49 條第 1 項及土地登記規則第 27 條分別定有明文。
- 二、次按財政部 88 年 6 月 14 日台財稅第 881921138 號函釋：「土地所有權移轉，稽徵機關於受理移轉現值申報後，發現土地所有權人於申報前死亡，其於申報移轉現值時，應

無法會同買受人依土地稅法第 49 條第 1 項規定共同申報，該土地移轉現值申報案宜由稽徵機關逕行註銷。」

三、未按臺北高等行政法院 105 年訴字第 892 號判決：「按土地所有權移轉，權利人及義務人應於訂定契約之日起 30 日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值；但有土地登記規則第 27 條規定所定得由權利人單獨申請登記者，權利人得單獨申報移轉現值；又土地所有權移轉，稽徵機關於受理移轉現值申報後，發現土地所有權人於申報前死亡，其於申報移轉現值時，應無法會同買受人依土地稅法第 49 條第 1 項規定共同申報，該土地移轉現值申報案宜由稽徵機關逕行註銷。此揆諸土地稅法第 49 條、土地登記規則第 27 條及財政部 88 年 6 月 14 日臺財稅字第 0881921138 號函釋意旨自明。經查本件訴外人李○○於 90 年 3 月 5 日立約將系爭土地贈與原告，惟迄未辦理所有權移轉登記，嗣李○○於 91 年 10 月 27 日死亡，原告一方於 104 年 12 月 16 日申報系爭土地之移轉現值，申報原因為贈與，自不符合土地稅法第 49 條第 1 項共同申報之規定。…」

四、查訴願人於 105 年 3 月 20 日立約將系爭土地贈與陳君，惟迄未辦理所有權移轉登記。嗣陳君於 105 年 3 月 31 日死亡，訴願人一方於 105 年 4 月 6 日檢具前開贈與契約書，申報系爭土地之移轉現值並申請不課徵土地增值稅，經原處分機關核發土地增值稅不課徵證明書在案。嗣原處分機關查得受贈人陳君既已於 105 年 3 月 31 日死亡，訴願人一方申報系爭土地之移轉現值，不符土地稅法第 49 條共同申報之規定，訴願人為系爭土地贈與契約之義務人，亦非屬土地登記規則第 27 條規定得由權利人單獨申請登記者，權利人得單獨申報移轉現值之情形，此有訴願人全戶戶籍資料、105 年 3 月 14 日核發之系爭土地登記謄本影本附卷可稽，前揭臺北高等行政法院判決意旨可資參照。是原處分機關依前揭財政部函釋意旨，審認不符土地稅法第 49 條共同申報之規定，逕行註銷訴願人系爭土地移轉現值申報，自屬有據。

- 五、至訴願人主張土地稅法第 28 條之 2 配偶相互贈與之土地不適用同法第 49 條第 1 項共同申報之規定云云。按臺北高等行政法院 105 年訴字第 892 號判決：「…原告復稱：依土地稅法第 28 條之 2 規定，配偶相互贈與土地，得申請不課徵土地增值稅，原處分亦屬違法云云。惟查：…按配偶相互間贈與之土地雖得申請不課徵土地增值稅，惟仍應依土地稅法第 49 條第 1 項共同申報土地移轉現值，經稅捐機關審核確屬配偶相互贈與，始得准予不課徵土地增值稅，非謂此種情形無庸依土地稅法第 49 條規定申報土地移轉現值。」本案訴願人贈與陳君系爭土地並訂立贈與契約，訴願人與陳君分為義務人與權利人，依土地稅法第 49 條規定 2 人應共同申報，並由稅捐機關審核 2 人確屬配偶相互贈與無誤，始得依同法第 28 條之 2 准予不課徵土地增值稅。
- 六、又訴願人主張原處分機關引用台財稅第 881921138 號函，客體不適格，其釋疑函為買受人一節。參照前揭臺北高等行政法院意旨，土地增值稅第 49 條共同申報之規定是為使稅捐機關審核權利人與義務人確實有合意將土地所有權移轉之事實，財政部 88 年 6 月 14 日台財稅第 881921138 號函釋案例雖係土地所有權人即義務人死亡，然其意旨係說明除有土地稅法第 49 條第 1 項但書規定權利人得單獨申請登記之情形外，權利人與義務人 2 人應依法共同申報，且此與土地所有權移轉之原因究係買賣或贈與並無關係。訴願主張，尚難憑採。從而，原處分機關所為處分，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。至訴願人所述其餘爭論，因與本件訴願決定不生影響，不再一一論述，併予敘明。
- 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 陳善報（請假）

委員 溫豐文（代理）

委員 蕭文生

委員 張奕群
委員 呂宗麟
委員 林宇光
委員 李玲瑩
委員 魏平政
委員 黃耀南
委員 楊瑞美
委員 陳麗梅

中 華 民 國 1 0 6 年 1 月 9 日

縣 長 魏 明 谷

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：臺中市南區五權南路99號)。