

# 彰化縣政府訴願決定書（案號 109－605）

府法訴字第 1090190425 號

訴 願 人：○○○

訴願代理人：○○○

訴願人因契稅事件，不服本縣地方稅務局（下稱原處分機關）109年4月20日彰稅法字第1090002148號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

## 主 文

訴願駁回。

## 事 實

緣原所有權人案外人○○○股份有限公司及○○○○○○股份有限公司與訴願人於108年12月20日訂立建物買賣契約，其中訴願人就坐落本縣○○鄉○○路○○號等11筆建物（下稱系爭建物）及坐落本縣○○鄉○○路○○號等5筆建物買賣契約，並依契稅條例第2條及第16條第1項規定檢送契稅申報書、契約書及相關證明文件於109年1月17日向原處分機關申報契稅（非系爭之5筆建物其中3筆未申請註銷房屋稅籍、另2筆108年6月6日申請拆除已註銷房屋稅籍，故已撤銷契稅申報案），經原處分機關核定系爭建物契稅應納稅額合計新臺幣（下同）270萬7,650元，訴願人於109年2月6日完納契稅，並於同年2月13日完成建物所有權移轉登記在案。嗣訴願人不服核定稅額，申請復查未獲變更。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）訴願人於108年12月20日向○○○股份有限公司及○○○○○○股份有限公司買賣取得本縣○○鄉○○段○○地號等11筆土地，於買賣當時即無買賣並使用前揭土地上房屋之意圖，原地上建物由原納稅義務人○○○股份有限公司及○○○○○○股份有限公司於109年1月

5 日開始拆除，並經原處分機關房屋稅科人員勘查後，核發 109 年 1 月 8 日（17 日）彰稅房字第 1090000309 號函及 109 年 1 月 16 日（20 日）彰稅房字第 1090112354 號函在案。訴願人於 108 年 12 月 20 日與○○○股份有限公司及○○○○○○股份有限公司簽訂前揭不動產買賣合約，須依合約於既定時程完成土地產權變更登記，惟自有財力不足與債權銀行表達只要取得素地，並約定僅以土地價值向債權銀行貸款，地上建物不作為擔保品，此向債權銀行函詢不爭自明。

(二)嗣後訴願人向債權銀行申請貸款撥款，以地政機關登記尚有登記建物為由，延緩撥款，如依建築法第 25 條規定申請拆除執照，尚須清理拆除工程廢棄物，再送地政機關完成所有權變更登記程序，將使訴願人無法踐履合約過戶時程，並因而衍生貸款利息龐大，迫於無奈為「形式上」完成前揭程序，才依地政機關要求須取得契稅「0 稅額繳款書」辦理過戶，惟此當時該地上建物均已拆除完成，原處分機關不視「實質上」之事實，無法開立要求訴願人繳納契稅後，在進行前述「形式上」之程序，實已導因為果。後該土地上建物拆除亦經媒體 109 年 1 月 17 日披露，且經本府 109 年 1 月 17 日府建管字第 1090023074 號函，○○○股份有限公司違反建築法第 25、86 條規定裁處新臺幣 3 萬元罰鍰，此皆足以證明原處分機關核課契稅當時，地上建物業已拆除，實不應核課契稅。

(三)本案於契稅申報當時，訴願人買賣之土地上建物業已拆除完成，業已非契稅條例第 2 條之範圍，課稅機關應依稅捐稽徵法第 12 條之 1 精神，審酌建物已拆除之事實不應核課契稅。原處分機關所謂契稅僅為「形式審查」，實已違反契稅條例第 2 條與稅捐稽徵法第 12 條之 1 精神；再者所稱「已辦理系爭房屋不動產移轉登記……」等語，

實則原處分機關先行核課「0 稅額契稅繳款書」後，彰化縣地政事務所才據以辦理所有權登記，導因為果主張辦理不動產所有權登記為證明房屋實際買賣之情事，實不妥適。

(四)又契稅條例第 16 條第 1 項雖規定納稅義務人應於契約訂定 30 日內申報契稅，惟財政部 69 年 6 月 12 日台財稅第 34689 號函釋明訂不動產滅失係發生在契稅條例第 16 條所定之 30 日申報期間者，應准免再報繳契稅；原處分機關雖提出最高行政法院 58 年判字第 371 號及 61 年判字 408 號判例為參考行政處分以資參照，罔顧財政部 69 年 6 月 12 日台財稅第 34689 號所作之函釋，是否意味其財政部亦無視最高行政法院 58 年判字第 371 號及 61 年判字 408 號判例，違法於 69 年做出台財稅第 34689 號之函釋。

(五)又原處分機關稱財政部 69 年 6 月 12 日台財稅第 34689 號函釋係「指法院拍賣之不動產產權登記有困難者」，限縮解釋財政部所解釋之函僅侷限法院拍賣案件，除已違反憲法第 7 條及第 19 條所維持的平等課稅原則外，另觀諸國內法院不動產拍賣程序，取得不動產移轉證書，即擁有該不動產之所有權，不可能發生所稱「不動產產權登記有困難者」等語。

## 二、答辯意旨略謂：

(一)依契稅條例第 16 條、18 條規定略以，納稅義務人應於不動產買賣契約成立之日起 30 日內申報契稅，主管稽徵機關收到納稅義務人契稅申報案件，應於 15 日內審查完竣，查定應納稅額，發單通知納稅義務人依限繳納，及參照最高行政法院 58 年 10 月 21 日 58 年判字第 371 號及 61 年 9 月 29 日 61 年判字第 408 號判例略以，不動產之買賣契稅，係就不動產買賣之債權契約行為而課徵，並不以完成不動產所有權移轉取得之物權行為為其要

件，買賣行為一經成立，即應投納契稅。而不動產已辦竣所有權登記移轉案件，可否因故主張退還已繳納之契稅，契稅條例既未明定，原則上應不得退還，惟為顧及納稅義務人之利益，財政部 107 年 7 月 17 日台財稅字第 10700036930 號令釋略以，已辦建物所有權登記之房屋移轉，繳清契稅並完成房屋移轉登記者，如該次所有權移轉因法律行為不成立或當然、視為自始無效，地政機關依法院確定判決書、和解或調解筆錄辦理回復所有權登記予原所有權人，應准予退還原繳納契稅。是以，不動產之買賣契稅，係就不動產買賣之債權契約行為而課徵，契稅申報案件，如已符合契稅條例規定，稅捐稽徵機關自應予以受理。而繳清契稅並完成房屋移轉登記者，除非該次所有權移轉因法律行為不成立或當然、視為自始無效，並經地政機關依法院判決等塗銷登記回復所有權者，始准予退還已納契稅，先予陳明。

- (二) 訴願人於 108 年 12 月 20 日分別與案外人○○○及○○○公司訂立土地建築改良物所有權買賣移轉契約書，並於 109 年 1 月 17 日依契稅條例第 16 條第 1 項規定檢送契稅申報書、土地建築改良物所有權買賣移轉契約書(公契)、雙方身分證明等相關文件向本局申報契稅，經本局依前揭契稅條例規定，依房屋評定現值按買賣契稅稅率 6% 課徵契稅，共計課徵契稅 270 萬 7,650 元，並無違誤。
- (三) 訴願人主張買賣當時即無買賣並使用系爭建物意圖，系爭建物於 109 年 1 月 5 日開始拆除，契稅申報當時，地上建物已拆除，係為貸款撥款而報繳契稅完稅並登記權利移轉一節，依民法第 153 條規定，當事人互相意思表示一致者，無論其為明示或默示，其契約即為成立。依訴願人主張及其所提報載資料，系爭建物於 108 年 12 月 20 日買賣雙方訂立建物買賣合約時尚未拆除，如訴願人所稱買賣土地當時並無買賣並使用建物意圖，則雙方無

須就系爭建物訂立買賣契約並持契約向本局申報投納契稅，亦或投納契稅後亦可行使雙方合意解除買賣契約而撤銷契稅申報。惟訴願人仍於○○○公司 109 年 1 月 8 日申報拆除系爭建物後，復於 109 年 1 月 17 日申報投納契稅，顯見買賣契約係雙方合意共同行使申報義務。按不動產之買賣契稅，係就不動產買賣之債權契約行為而課徵，並不以完成不動產所有權移轉取得之物權行為為其要件，買賣行為一經成立，即應投納契稅。訴願人申報契稅，要件既已完備，本局依法核定契稅並無違誤，另訴願人主張係因貸款撥款而報繳契稅與本案無涉，併予敘明。

- (四)系爭建物均係已辦保存登記之建物，依契稅條例第 2 條、第 3 條第 1 款、第 13 條第 1 項前段、第 16 條第 1 項、第 18 條第 1 項及第 23 條規定，訴願人於 109 年 1 月 17 日申報契稅，至本局依評定價格(即立約日之房屋現值)核定契稅，訴願人完納契稅後，彰化地政機關憑繳納契稅收據，辦理「買賣」移轉登記。換言之，訴願人於訂立建物買賣契約時，即已成立建物買賣行為，並已依契稅條例規定辦理，已如前述，並無「形式」、「實質」之分別，訴願人主張顯有違誤。
- (五)又財政部 69 年 6 月 12 日台財稅第 34689 號函釋有關向法院標購廠房於法定申報期間前倒塌免報繳契稅規定，其前段已敘明原則上自應依照契稅條例第 2 條規定報繳契稅，不因該不動產在向地政機關辦理所有權登記前滅失而豁免納稅之義務，雖後段載明「惟如在契稅條例規定申報期間內建物已滅失而致無法辦理納稅及產權登記應准免再報繳契稅。」係因法院拍賣之不動產情況與一般買賣案件雙方無法履行契約而得解除契約再撤銷契稅申報不同所為之解釋，故僅就拍賣案件有此函釋之適用，基於租稅法定主義，亦無類推適用上開函釋之餘地。

本案系爭建物已順利於109年2月13日至彰化地政事務所完成「買賣」移轉登記，並設定最高限額抵押權，並無辦理產權登記困難之情形，故本局核課之契稅並無不合等語。

#### 理由

- 一、按「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：一、買賣契稅為其契價6%。……」、「買賣契稅，應由買受人申報納稅。」、「第3條所稱契價，以當地不動產評價委員會評定之標準價格為準。但依第11條取得不動產之移轉價格低於評定標準價格者，從其移轉價格。」、「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30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。」契稅條例第2條、第3條第1款、第4條、第13條第1項及第16條第1項定有明文。
- 二、次按「向法院標購廠房，於取得權利移轉證書後辦理所有權移轉登記前，該廠房倒塌不復存在，應否報繳契稅案，依說明二核辦。說明：二、查法院拍賣之不動產，依強制執行法第98條規定，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，原則上自應依照契稅條例第2條規定報繳契稅，不因該不動產在向地政機關辦理所有權登記前滅失而豁免納稅之義務，惟如其不動產之滅失係發生在契稅條例第16條所訂之30日申報期間者，則辦理納稅及辦理產權登記既有困難，應准免再報繳契稅。」財政部69年6月12日台財稅第34689號函釋參照。
- 三、經查訴願人於108年12月20日與案外人○○○及○○○公司訂立系爭建物買賣契約，109年1月17日就系爭買賣契約向原處分機關申報契稅，並於同年2月13日辦竣系爭建物所

有權移轉登記；嗣原處分機關按契稅條例第 3 條第 1 款規定就系爭建地之買賣契稅按契價 6% 稅率，共核定契稅應納稅額合計 270 萬 7,650 元在案，合先敘明。

四、次查「不動產之買賣契稅，係就不動產買賣之債權契約行為而課徵，並不以完成不動產所有權移轉取得之物權行為為要件，買賣行為一經成立，即應投納契稅。……」最高行政法院 61 年判字第 408 號判例參照。上開當事人間系爭建物買賣之債權契約成立時，即符合契稅條例第 2 條規定而應申報契稅。又按「已辦建物所有權登記之房屋移轉，在未辦妥產權移轉登記前，納稅義務人申請撤回契稅申報及退還其原繳納契稅，應予照准；繳清契稅並完成房屋移轉登記者，應不准撤回契稅申報及退還其原繳納契稅，但如該次所有權移轉因法律行為不成立或當然、視為自始無效，地政機關依法院確定判決書、和解或調解筆錄辦理回復所有權登記予原所有權人，應准予退還原繳納契稅。……」財政部賦稅署 107 年 7 月 17 日台財稅字第 10700036930 號令參照。查本件訴願人於 109 年 2 月 6 日業已完納契稅，並於同年 2 月 13 日完成建物所有權移轉登記在案，且另無系爭建地所有權移轉法律行為不成立或無效之情形，訴願人自不得向原處分機關請求退還原繳納之契稅。是原處分機關否准訴願人申請退還契稅之處分，依法即無不合，應予維持。

五、末查訴願人以系爭建物於申報契稅期間業已拆除為由，向原處分機關申報免徵契稅云云，然依最高行政法院 86 年度判字第 84 號判決意旨：「……原告雖主張其未拍定取得增建物之土地，法院拍賣公告亦未列該增建物，被告原始課稅資料未包括增建物等及該違建業於原告申請復查之前拆除，其對拍得之房屋並無增加使用價值，不應併入課徵契稅云云。惟查系爭增建建物於原告拍定取得主建物時已存在，……依實質課稅原則，自應併計課徵契稅，核與原告是否取得增建物之土地，被告是否已課徵房屋稅及移轉後是否已拆除無關，故原告上開主張不得做為免課契稅理由。……」準此，縱系爭建物於買賣契約成立後拆除，仍不免除訴願人申報契稅之義

務，訴願人上開抗辯應無理由，並不可採，故原處分尚無違誤，應予維持。另訴願人其餘主張，因與本件訴願決定結果不生影響，爰不再一一論述，併此敘明。

六、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 | 主任委員 | 洪榮章（請假）     |
|        | 委員   | 溫豐文（代行主席職務） |
|        | 委員   | 常照倫         |
|        | 委員   | 呂宗麟         |
|        | 委員   | 林宇光         |
|        | 委員   | 陳坤榮         |
|        | 委員   | 周兆昱         |
|        | 委員   | 蕭淑芬         |
|        | 委員   | 王韻茹         |
|        | 委員   | 王育琦         |
|        | 委員   | 黃耀南         |
|        | 委員   | 黃美玲         |

中 華 民 國 1 0 9 年 8 月 7 日

縣 長 王 惠 美

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）