

糾 正 案 文

壹、被糾正機關：財政部北區國稅局。

貳、案 由：財政部北區國稅局新莊稽徵所原核發贈與稅免稅證明書因所載地號錯誤，於更正後仍以原核發日列印補發之證明書，造成證明書日期與實際核發日期不符之情形；而北區國稅局未能查明陳訴人嗣後出售土地時須課徵房地合一稅，實與新莊稽徵所核發贈與稅免稅證明書之作業疏失造成登記時間之延宕有密切關係，並重新審查原處分是否合法妥當；以及新莊稽徵所承辦人欠缺所憑依據且無須經主管核准，即可逕至贈與稅系統進行異動與列印證明書，均有違失，爰依法提案糾正。

參、事實與理由：

本案緣於陳訴人向本院陳稱：彰化縣員林地政事務所（下稱員林地所）辦理該縣大村鄉○○段270地號土地（下稱系爭土地）買賣移轉登記案件（收件編號：員資字第119230號，下稱系爭登記案），原預計結案日期為民國（下同）104年12月30日。系爭登記案無須補正，惟因員林地所錯誤開立補正通知書，延宕至105年1月5日完成登記，致其嗣後移轉系爭土地時，需補繳房地合一稅新臺幣（下同）476萬3,119元以及罰鍰228萬1,527元，合計704萬4,646元。案經本院向彰化縣政府、財政部北區國稅局（下稱北區國稅局）調閱相關卷證資料，並請當時辦理系爭登記案之登記助理員於114年1月16日到院說明，同年2月18日詢問彰化縣政府、員林地所、北區國稅局及新莊稽徵所等機關之相關主管與承辦人員。經調查發現，北區國稅局與新莊稽徵所於核發系爭登記案之贈與稅免

稅證明書以及處理陳訴人申請復查及提起訴願等相關作業，確有違失。茲臚列事實與理由如下：

一、北區國稅局新莊稽徵所於104年12月22日核發陳訴人承買系爭土地及同段另2筆土地之贈與稅免稅證明書（編號：*****8389），該證明書贈與標的所載之地號錯誤，應屬無效，該所嗣後於104年12月30日補發之贈與稅免稅證明書（編號：*****2104），始為正確有效之證明文件，惟該所承辦人仍以原核發日「104年12月22日」列印補發證明書，致證明書日期與實際核發日期不符，自有未當。

（一）遺產及贈與稅法第5條：「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：……（第5款）限制行為能力人或無行為能力人所購置之財產，視為法定代理人或監護人之贈與。但能證明支付之款項屬於購買人所有者，不在此限。」第24條第1項：「除第20條所規定之贈與外，贈與人在1年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後30日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報。」第41條第1項：「……贈與稅……；其經核定無應納稅款者，應發給核定免稅證明書；……。」

（二）詢據北區國稅局表示，陳訴人於104年11月9日與地主簽訂土地所有權買賣契約書，承買系爭土地及同段另2筆土地，陳訴人中有1人因係屬限制行為能力人，其法定代理人依據遺產及贈與稅法第5條第5款申報贈與稅規定，於同年12月11日（星期五）郵寄贈與稅申報書至該局（收文日期：同年12月14日），該局於同年12月16日（星期三）將該申報書及附件1份轉送新莊稽徵所。新莊稽徵所於同年12月21日（星期一）收文受理後，即於同年12月22日（星期二）分案派員審理，依據104年12月4日修訂「遺產及贈與稅案件櫃台化作

業規定」，該案符合櫃台化作業之簡易申報案件，授權由櫃台人員決行，新莊稽徵所承辦人即於同日（即12月22日）核定上開3筆土地之贈與價額150萬4,471元，因本次贈與價額未達贈與人當年度贈與稅免稅額220萬元，即於同日核發贈與稅免稅證明書（編號：*****8389），並以掛號郵寄至贈與稅申報書所載通訊地址等語。

（三）該局另表示，上開贈與稅免稅證明書（編號：*****8389）贈與標的之地號誤植，新莊稽徵所承辦人於接獲通知並查明後，即於104年12月30日至該所電腦之贈與稅系統（GAV085）釐正贈與標的之地號，並於同日重新列印贈與稅免稅證明書（編號：*****2104）寄發。因本次更正事項未涉有贈與稅稅額更正核定作業，該所承辦人列印贈與稅免稅證明書時，仍以原核發日「104年12月22日」列印補發贈與稅免稅證明書。另該所並未留存寄發贈與稅免稅證明書之相關送達證明文件，且各類交寄大宗郵件收據因已逾保存年限而銷毀等語。

（四）查北區國稅局自104年12月14日收受贈與稅申報書，於同年12月16日將該申報書及附件1份轉送新莊稽徵所，至該所於同年12月22日受理並分案派員審理，期間經過8日（12月14日-22日），時間已有延遲之情形。新莊稽徵所承辦人雖於分案當日（即12月22日）即核發贈與稅免稅證明書（編號：*****8389），並郵寄至贈與稅申報書所載通訊地址，惟該證明書贈與標的所載之地號與實際贈與之地號不符，該所承辦人發現錯誤後，乃於同年12月30日至贈與稅系統（GAV085）釐正贈與標的之地號，重新列印贈與稅免稅證明書（編號：*****2104）寄發，惟補發贈與稅免稅證明書之日期，仍為「104年12月22日」。

(五)按新莊稽徵所原核發之贈與稅免稅證明書(編號:*****8389)贈與標的所載之地號錯誤,該份證明書應屬無效,該所嗣後於104年12月30日補發之贈與稅免稅證明書(編號:*****2104),始為正確有效之證明文件,惟該所承辦人仍以原核發日「104年12月22日」列印補發證明書,致證明書日期與實際核發日期不符,自有未當。

二、陳訴人購買系爭土地延遲至105年1月5日始完成移轉登記,究其原因,實與新莊稽徵所核發贈與稅免稅證明書之作業疏失造成登記時間之延宕有密切關係,且此項疏失不應歸責於陳訴人;陳訴人嗣後於111年3月21日出售系爭土地時,因被課徵房地合一稅及罰鍰,乃向財政部請求撤銷原復查決定及提起訴願,北區國稅局於復查及訴願程序中,未能查明上開原因,衡酌當事人有利及不利之情形,以及其行為是否非出於故意或過失後,重新審查原處分是否合法妥適,洵有失當。

(一)所得稅法第4條之4第1項:「個人……交易……105年1月1日以後取得之……房屋及其坐落基地……,其交易所得應依第14條之4至第14條之8……規定課徵所得稅。」第14條之4:「(第1項)第4條之4規定之個人房屋、土地交易所得或損失之計算,其為出價取得者,以交易時之成交價額減除原始取得成本,與因取得、改良及移轉而支付之費用後之餘額為所得額……。(第3項)個人依前2項規定計算之房屋、土地交易所得,減除當次交易依土地稅法第30條第1項規定公告土地現值計算之土地漲價總數額後之餘額,不併計綜合所得總額,按下列規定稅率計算應納稅額:(第1款)中華民國境內居住之個人:……(第3目)持有房屋、土地之期間超過5年,未逾10

年者，稅率為20%。……。」第14條之5第1款：「個人有前條之交易所得或損失，不論有無應納稅額，應於下列各款規定日期起算30日內自行填具申報書，檢附契約書影本及其他有關文件，向該管稽徵機關辦理申報；其有應納稅額者，應一併檢附繳納收據：一、第4條之4第1項所定房屋、土地完成所有權移轉登記日之次日。」第108條之2：「(第1項)個人違反第14條之5規定，未依限辦理申報，處3千元以上3萬元以下罰鍰。……(第3項)個人未依本法規定自行辦理房屋、土地交易所得申報，除依法核定補徵應定自行辦理房屋、土地交易所得申報，除依法核定補徵應納稅額外，應按補徵稅額處納稅額外，應按補徵稅額處3倍以下之罰鍰。」

(二)財政部訂定「房地合一課徵所得稅申報作業要點」

(下稱房地合一申報作業要點)第3點：「房屋、土地交易日之認定，以所出售或交換之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準。……。」第4點：「房屋、土地取得日之認定，以所取得之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準。……。」第5點：「房屋、土地持有期間之計算，自房屋、土地取得之日起算至交易之日止。……。」

(三)行政程序法第9條：「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。」納稅者權利保護法第16條第1項：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」訴願法第58條：「(第1項)訴願人應繕具訴願書經由原行政處分機關向訴願管轄機關提起訴願」「(第2項)原行政處分機關對於前項訴願應先行重新審查原處分是否合法妥當，其認訴願為有理由者，得自行撤銷或變更原行政處分，並陳報訴願管轄機關。……。」

(四) 詢據北區國稅局表示，依所得稅法第4條之4第1項規定，個人交易於105年1月1日以後取得之房屋及其坐落基地，其交易所得應依規定課徵所得稅。另依房地合一申報作業要點第4點規定，房屋、土地取得日認定，係以所取得之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準。系爭登記案依地政登記資料所示，陳訴人係於105年1月5日始完成移轉登記取得系爭土地，並於111年3月21日出售系爭土地，核屬所得稅法第4條之4規定之課稅範圍，仍應報繳房地合一所得稅。經核陳訴人持有系爭土地期間超過5年未逾10年，適用稅率20%，核定應繳稅額為476萬3,119元，惟因陳訴人未依規定報繳房地合一稅，乃另依所得稅法第108條之2第3項規定，按補徵稅額處0.5倍之罰鍰計228萬1,527元，合計為704萬4,646元等語。

(五) 該局另表示，陳訴人主張104年11月9日同時購買系爭土地及其上未辦理保存登記建物，交易標的為所得稅法第4條之4第1項規定之「房屋及其坐落基地」，從整體交易標的而為認定，不可割裂拆分，應以訂定買賣契約日（即104年11月9日）為交易取得日，自無適用房地合一稅之新制。向財政部請求撤銷原復查決定及認定陳訴人出售系爭土地及其地上建物，不適用新修正之房地合一稅制課徵所得稅，案經財政部於113年12月26日作成訴願決定書「訴願駁回」在案等語。

(六) 惟查北區國稅局於復查及訴願程序中，並未究明原核發贈與稅免稅證明書（編號：*****8389）贈與標的之地號誤植，而有重新列印補發贈與稅免稅證明書（編號：*****2104）之情事。嗣經本院調查後，該局始針對上開情事詳加查明，釐清補發之贈與稅免稅證明書之列印時間為104年12月30日。該局於本院詢問時並

表示：「當事人提起復查及訴願都遭駁回，現提起行政訴訟中，我們會把相關資料請法制人員跟行政法院說明」等語。依該局提供之「贈與稅財產異動記錄清單」所載，當時新莊稽徵所承辦人至贈與稅系統更正贈與標的地號之時間為104年12月30日下午2時34分，就常理判斷，重新列印證明書再由該所送至郵局寄發，縱使同年12月31日送達通訊地址且當日送至員林地所補正，要求該所當日依程序完成審查並登記完竣，顯有困難亦不合理。

- (七)綜上，陳訴人購買系爭土地延遲至105年1月5日始完成移轉登記，究其原因，實與新莊稽徵所核發贈與稅免稅證明書之作業疏失造成登記時間之延宕有密切關係，且此項疏失不應歸責於陳訴人；陳訴人嗣後於111年3月21日出售系爭土地時，因被課徵房地合一稅及罰鍰，乃向財政部請求撤銷原復查決定及提起訴願，北區國稅局於復查及訴願程序中，未能查明上開原因，並依行政程序法第9條、納稅者權利保護法第16條第1項、訴願法第58條第2項規定，衡酌當事人有利及不利之情形，以及其行為是否非出於故意或過失後，重新審查原處分是否合法妥適，洵有失當。

三、新莊稽徵所承辦人欠缺所憑依據且無須經主管核准，即可逕至贈與稅系統進行異動資料與列印贈與稅免稅證明書，相關稅捐資料之異動作業程序，難謂允當；北區國稅局所訂定之遺產及贈與稅案件櫃台化作業方式及查核機制，亦有未盡周延之處。

- (一)行為時北區國稅局遺產及贈與稅案件櫃台化作業規定（104年12月4日修訂）伍、作業範圍：「……二、贈與稅案件櫃台化之認定標準：(一)申報贈與總額，無論金額大小，符合下列情形之一者：……3.申報

贈與財產已提供或可查得明確時價者，逕依申報數核定。」陸、作業規定：「一、櫃台化案件收件、審查、建檔、核定、開徵、發證一貫作業，……八、符合櫃台化作業之簡易申報案件，授權由櫃台人員決行。」捌、抽核作業：「一、各單位每月應依『列印遺產稅櫃台化案件清冊(DAV205W)』及『列印贈與稅櫃台化案件清冊(GAV175W)』之核定件數，自行抽核3%(無條件進位)檢視是否符合櫃台化作業規定，加蓋『自行抽核案件』章，並填具『遺產稅櫃台化案件自行抽核明細表』及『贈與稅櫃台化案件自行抽核明細表』於每月15日回報總局審查二科相關電子檔。」

(二)北區國稅局表示，本件贈與稅申報案之原卷資料未留存申請補發贈與稅免稅證明書(編號：*****2104)證明文件，致查無係由何人以何種方式申請補發。又新莊稽徵所曾於113年12月26日函詢員林地所，經該所同年12月30日函復略以：「……本所104年12月24日收件員資字第119230號資料，該案於104年12月29日開立補正通知書。……」，故員林地所係於104年12月29日開立系爭登記案之補正通知書，通知陳訴人補正贈與稅相關證明書等文件，該局僅得以此佐證陳訴人應於接獲員林地所補正通知書後，通知新莊稽徵所辦理更正等語。

(三)該局於本院詢問時另表示：「我們以為是承辦人發現錯誤而補發，後來從系統紀錄才知道是12/30去異動的。因為是簡易案件，我們當作臨櫃案件，櫃台化案件是有受理電話或紙本，也有登記簿，但本案都沒有留下任何資料。我們推測當事人應該有打來，因為是簡單的錯誤，所以由承辦人更正直接補發。假設承辦人自行發現，也會通知申請人繳回原來證

明書」等語。按稅捐機關對於納稅義務人之核課資料，核定後未有辦理依據並經核准程序即任意更動，容易滋生弊端以及影響納稅義務人之權益。新莊稽徵所承辦人至贈與稅系統更正贈與標的地號，雖非無由，惟其更正作業不僅欠缺所憑依據，且無須經主管核准，即可逕至系統進行異動與列印證明書，相關稅捐資料之異動作業程序，難謂允當。

- (四)又北區國稅局遺產及贈與稅案件櫃台化作業規定，係為便利納稅義務人辦理遺產及贈與稅申報，簡化收件及審核程序，採隨到隨辦，立即發證之方式處理，以達簡政便民及提高行政效率之目的。惟櫃台化案件收件、審查、建檔、核定、開徵、發證一貫作業，且授權由櫃台人員決行。如自書面審查至系統登錄、證明書列印與核發，均由承辦人員一人執行，缺乏及時複核或校對機制，如因疏忽造成錯誤未能及時更正，恐將衍生當事人權益受損之爭議。此外，上開作業雖有自行抽核之規定，惟每月抽核件數僅為核定件數3%，且係固定時間抽核，與每案及時複核或校對之效果，顯不相同。該局於本院詢問時即表示：「這種簡易案件，是承辦人決行。當時案件非常多，承辦人登打地號有移位，所以有出現誤植之情形。一般有錯，民眾會打電話來更正。我們對於此類案件，會進行抽查，但此案就是沒有抽到。」

- (五)綜上，新莊稽徵所承辦人欠缺所憑依據且無須經主管核准，即可逕至贈與稅系統進行異動資料與列印贈與稅免稅證明書，相關稅捐資料之異動作業程序，難謂允當；北區國稅局所訂定之遺產及贈與稅案件櫃台化作業方式及查核機制，亦有未盡周延之處。綜上所述，北區國稅局新莊稽徵所原核發贈與稅免

稅證明書因所載地號錯誤，於更正後仍以原核發日列印補發贈與稅免稅證明書，造成書面日期與實際核發日期不符之情形；而北區國稅局未能查明陳訴人出售系爭土地時需課徵房地合一稅，實與新莊稽徵所核發贈與稅免稅證明書之作業疏失造成登記時間之延宕有密切關係，並重新審查原處分是否合法妥當；以及新莊稽徵所承辦人欠缺所憑依據且無須經主管核准，即可逕至贈與稅系統進行異動與列印證明書，核有違失，爰依憲法第97條第1項及監察法第24條之規定提案糾正，移送財政部督促其確實檢討改善見復。

提案委員：賴振昌

中 華 民 國 1 1 4 年 5 月 7 日