

訴 願 人 ○○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關八十七年十月十五日北市稽法乙字第八七一二一九六七〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷。

事 實

- 一、綠訴願人於八十六年五月二十六日經法院拍賣取得本市○○段○○小段○○、○○及○○等三筆地號（持分四分之一）土地，經臺灣士林地方法院民事執行處八十六年五月十三日士院仁執富字第二九八七號函請原處分機關士林分處告知應課徵之土地增值稅金額，嗣該分處以拍定日當期公告土地現值【○○段○○小段○○地號每平方公尺新臺幣（以下同）一九〇、八八九元；○○及○○地號每平方公尺三二〇、〇〇〇元】為移轉現值，核定土地增值稅之應繳稅款為零，惟土地增值稅免稅證明未合法送達訴願人。
- 二、嗣訴願人八十六年五月二十九日移轉系爭土地，並向原處分機關申報移轉現值，案經該分處按訴願人取得系爭土地拍定日當期之公告土地現值為其前次移轉現值以計課土地增值稅，土地增值稅稅額為零。嗣因土地稅法第三十條第一項第五款修正，原處分機關乃以上開土地增值稅免稅證明未合法送達訴願人為由，依八十六年十月二十九日修正後之土地稅法第三十條第三項規定，更正每平方公尺以拍定價格（○○段○○小段○○地號每平方公尺一四八、五四四點二元、三一五地號每平方公尺二一一、二九三點二元及○○地號每平方公尺二四六、九二七點一元）為移轉現值，並以八十七年三月十三日北市稽士林創字第八七九〇四一六〇〇〇號書函發單補徵土地增值稅差額一、〇四七、三四六元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年十月十五日北市稽法乙字第八七一二一九六七〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年十一月六日送達，訴願人仍表不服，於八十七年十一月二十日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、按八十六年一月十五日修正公布之土地稅法第三十條第一項第五款規定：「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……五、經法院拍賣之土地，以拍定日當期之公告土地現值為準。」八十六年十月二十九日修正公布之土地稅法

第三十條第一項第五款及第三項規定：「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。……：五、經法院拍賣之土地，以拍定日當期之公告土地現值為準。但拍定價額低於公告土地現值者，以拍定價額為準；拍定價額如已先將設定抵押金額及其他債務予以扣除者，應以併同計算之金額為準。」「八十六年一月十七日本條修正公布生效日後經法院判決移轉、法院拍賣……之案件，於本條修正公布生效日尚未核課或尚未核課確定者，其申報移轉現值之審核標準適用第一項第四款至第六款及第二項規定。」

財政部八十六年十二月二十七日台財稅第八六一九三二四五一號函釋：「……二、查法院拍賣之土地，其應徵之土地增值稅，依『臺灣地區土地房屋強制執行聯繫辦法』第七條規定，稅捐稽徵機關於接到法院通知之日起七日內，應將應徵稅額函復執行法院，執行法院應於拍賣價款內，代為扣繳土地增值稅；另依同辦法第九條規定，稅捐稽徵機關於接到法院執行所得稅款，應依規定辦理繳庫手續，並將收據聯發給欠稅費人（即原業主）。準此，法院拍賣之土地，如執行法院已完成債權分配，應徵之土地增值稅並已繳庫，繳納收據於發給納稅義務人後，如納稅義務人未依法提起行政救濟，參照稅捐稽徵法第三十四條第三項規定，該應徵稅額始為確定。本案拍定人單獨按拍定價格申報移轉現值，稽徵機關予以重核土地增值稅，倘該重核土地增值稅之稅款，在八十六年十月三十一日土地稅法第三十條修正公布生效日尚未獲原執行法院分配，參照上揭規定，應屬該法條第三項所稱『尚未核課或尚未核課確定者』，其申報移轉現值之審核標準，自應依新修正規定辦理。」

八十七年一月十五日台財稅第八七一九二四〇三一號函釋：「八十六年十月二十九日修正公布之土地稅法第三十條第三項『……法院判決移轉、法院拍賣、政府核定照價收買或協議購買之案件，於本條修正公布生效日尚未核課或尚未核課確定者，其申報移轉現值之審核標準適用第一項第四款至第六款及第二項規定。』上開條文所稱『確定』之認定，於法院拍賣案件，請依照本部八十六年十二月二十七日台財稅第八六一九三二四五一號致台灣省政府財政廳函辦理。……」八十七年七月二十四日台財稅第八七〇五二八七一號函釋規定：「有關法院拍賣之土地，拍定人取得土地後，於八十六年十月三十一日土地稅法第三十條修正公布生效前再行移轉，並辦竣移轉登記，是否屬該條第三項所稱『尚未核課或尚未核課確定者』一案，請依照本部八十七年三月十六日台財稅第八七〇一二八二二三號及八十七年五月十一日台財稅第八七一九四三〇一一號致台灣省政府財政廳函辦理。」

八十七年五月十一日台財稅第八七一九四三〇一一號函釋規定：「法院拍賣土地，其土地增值稅經核定為無應納稅額之案件，其核課確定日期如何認定一案。查土地稅法第三十條第三項所稱『尚未核課或尚未核課確定者』之認定，本部業於八十六年十二月二十

七日以台財稅第八六一九三二四五一號函釋有案，本案土地雖經核定無應納稅額，惟參照上揭函釋規定，稽徵機關仍應將土地增值稅免稅證明書發給納稅義務人，如納稅義務人無異議時，始為核課確定。」

## 二、本件訴願理由略謂：

- (一)原處分及復查決定適用行為時法規有誤。按行為時土地稅法第三十條第一項第五款、第二項規定：「土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依下列規定. . . . .五經法院拍賣之土地，以拍定日當期之公告土地現值為準。」「前項第一款至第六款申報人申報移轉現值，經審核低於公告土地現值，得由主管機關照其自行申報之移轉現值收買或照公告土地現值，徵收土地增值稅。」訴願人於前次交易時，向原處分機關申報土地移轉現值，因每平方公尺與原地價相同，故經原處分機關士林分處審查後，於八十六年六月十日核發土地增值稅免稅證明書，憑辦土地所有權過戶手續，揆諸前揭規定，應無不合，無庸置疑。詎至八十七年五月間該分處卻誤引據八十六年十月三十一日修正公布之同法同條同款增訂但書「拍定價額低於公告土地現值者，以拍定價額為準」之規定，無視於此但書乃非行為時法條內容，逕行不當重課。復查時，仍未詳加究明，決定維持原議，顯置納稅人權益於不顧，其草率實無復加殊明。
  - (二)引用財政部函釋，避重就輕，偏頗至極。按財政部八十六年十二月二十七日台財稅第八六一九三二四五一號函略以：「. . . . .八十六年十月三十一日修正土地稅法第三十條第三項規定，經法院判決移轉，法院拍賣. . . . .之案件，於本條修正公布生效日尚未核課或尚未核課確定者，. . . . .。」及依照財政部八十七年三月十六日台財稅第八七〇一二八二二三號、八十七年五月十一日台財稅第八七一九四三〇二號函釋等云云，多所提及「尚未核課或尚未核課確定者」乙詞，企圖以偏概全，混淆視聽，而從未就該等函釋內容及相關事實，加以深究細推，作公正、公平陳述，茲進一步說明如次：
  - (三)本案系爭土地早於八十六年五月二十六日經執行法院完成拍賣及債權分配，如何有財政部八十六年十二月二十七日台財稅第八六一九三二四五一號函釋之適用問題。
  - (四)訴願人取得法院拍賣之系爭土地，原處分機關業已依行為時土地稅法第三十條第一項第五款規定審查，並於八十六年六月十日核發土地增值稅免稅證明，應已核課確定。
  - (五)依據中央法規標準法第十八條規定：「各機關受理人民聲請許可案件適用法規時，除依其性質應適用行為時之法規外，如在處理程序終結前，據以准許之法規有變更者，適用新法規。但舊法規有利於當事人而新法規未廢除或禁止所聲請之事項者，適用舊法規。」本件八十七年五月間重課土地增值稅之違法不當舉措，復查時且不能及時匡正決定，不僅影響納稅人權益殊深，而且亦使政府公信力嚴重受損。
- ## 三、卷查本件訴願人於八十六年五月二十六日經法院拍賣取得系爭土地，嗣訴願人於八十六年五月二十九日移轉系爭土地於案外人，並向原處分機關申報移轉現值，案經原處分機

關按拍定日當期之公告土地現值為其前次移轉現值以計課土地增值稅，土地增值稅稅額為零。上開事實為訴辯雙方所不爭。

四、是本案爭點在於原處分機關核發之土地增值稅免稅證明未合法送達於訴願人，原處分機關得否因此認定核課尚未確定。查取得法院拍賣之土地，如執行法院已完成債權分配，應徵之土地增值稅並已繳庫，繳納收據於發給納稅義務人後，如納稅義務人未依法提起行政救濟，依稅捐稽徵法第三十四條第三項規定，該應徵稅額即為核課確定。為首揭財政部八十六年十二月二十七日台財稅第八六一九三二四五一號函所釋示。則是否確定，應視納稅義務人有無依法提起行政救濟，惟依上開函釋仍應以「繳納收據」有無合法送達於納稅義務人為前提，否則納稅義務人如何得知權益有無受損而依法提起行政救濟，是如無合法送達應無上開函釋之適用。且稅捐稽徵機關本有將稅捐文書合法送達納稅義務人之義務，稅捐文書未合法送達於納稅義務人，亦不可歸責於納稅義務人，猶不能生不利益之結果歸於納稅義務人。本案系爭土地既係於八十六年五月二十九日由訴願人移轉與案外人申報移轉現值時，系爭土地之上開強制執行案件之土地增值稅，臺灣士林地方法院民事執行處業以八十六年五月十三日士院仁執富字第二九八七號函請原處分機關士林分處告知應課徵之土地增值稅金額，嗣該分處以拍定日當期公告土地現值為移轉現值，核定土地增值稅之應繳稅款為零，且法院之拍賣，在目前實務上應認其係屬私法上之買賣，乃由法院民事執行處代債務人出售拍賣之標的，是本案原處分機關士林分處上開核定應繳土地增值稅之函文到達法院民事執行處時，對債務人應已發生「核定」之效力，則系爭稅額即應認定已核課，而其申報移轉現值之審核標準，自應依八十六年一月十五日修正公布之土地稅法第三十條（舊法）第一項第五款規定，以拍定日當期之公告土地現值為準。再者，本案系爭土地經法院拍賣及再為移轉之時，相關當事人應已預期系爭土地申報移轉現值之審核標準係依當時之法律以拍定日當期之公告土地現值為準。是本案系爭土地於該次拍賣應扣繳之增值稅金額在八十六年十月二十九日土地稅法第三十條修正公布前既已確定，原處分機關仍據修正後之規定向訴願人補徵系爭土地增值稅，自有未合，原處分應予撤銷。

五、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

委員 黃茂榮

委員 楊松齡

委員 薛明玲

委員 王惠光

委員 陳 敏

委員 曾巨威

中華民國八十八年三月三十一日  
委員 黃旭田  
市長 馬英九  
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行