

訴願人 ○○○

代理人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因退還土地增值稅事件，不服原處分機關士林分處八十八年三月十七日北市稽士林乙字第8800五六八000號函復，提起訴願，本府依法決定如左：

### 主文

訴願駁回。

### 事實

緣訴願人於八十七年五月十三日經法院拍賣取得本市士林區○○段○○小段○○地號持分土地，復於八十七年九月十一日向原處分機關士林分處申報移轉系爭土地移轉現值，經該分處按拍定日當期之公告土地現值為其前次移轉現值核課土地增值稅計新臺幣（以下同）一二、一四二元，訴願人復於八十八年三月十一日向該分處申請依稅捐稽徵法第二十八條規定退稅，經該分處以八十八年三月十七日稽士林乙字第8800五六八000號函復否准。訴願人不服，於八十八年三月二十三日向本府提起訴願，八十八年四月二十三日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

### 理由

- 一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，均應視為原處分機關之行政處分，合先敘明。
- 二、按稅捐稽徵法第一條之一前段規定：「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。」

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。」

財政部八十六年二月十一日臺財稅第八六一八八三三五三號函釋：「土地稅法第三十條條文於八十六年一月十五日修正公布施行後，在平均地權條例第四十七條之一未修正公布施行前，有關法院拍賣、政府核定照價或協議購買之土地，其申報移轉現值之審核，

應依土地稅法規定辦理。」

三、本件訴願及補充理由略謂：

- (一) 查中央法規標準法第十六條規定：「法規對其他法規所規定之同一事項而為特別之規定者，應優先適用之。其他法規修正後，仍應優先適用。」再查平均地權條例第一條規定：「平均地權之實施，依本條例之規定；本條例未規定者，適用土地法及其他有關法律之規定。」換言之，須平均地權條例未規定者，始有適用其他有關法律之餘地。故平均地權條例乃土地稅法之特別法，平均地權條例第四十七條之一第一項第五款就法院拍賣土地之移轉現值審核標準既已特別規定，自不再適用土地稅法之規定。特別法之舊法仍應優先於普通法之新法而適用，並無後法優於前法適用之餘地。另依法務部八十三年度法律字第三〇三五號函之說明，縱於土地稅法修正後，平均地權條例仍應優先適用。
- (二) 由稅捐稽徵法第六條第三項規定可知，執行法院應於拍定後將「拍定價額」而非「公告現值」通知當地主管機關依法核課土地增值稅，故本件應按平均地權條例規定之「拍定價額」課稅殆無疑義。
- (三) 原處分機關捨中央法規標準法、平均地權條例、稅捐稽徵法不用，而逕行適用法源位階較低之財政部函釋（即八十六年二月十一日臺財稅第八六一八八三三五三號函釋），以駁回訴願人之請求，原處分機關適用法令顯有違誤。
- (四) 土地增值稅係就土地自然漲價部分所課徵之一種土地稅，惟訴願人實際上取得土地之成本為每平方公尺十八萬九千五百四十二元，移轉時土地公告現值為十二萬八千元，兩相比較可知並無任何「自然漲價」，亦無任何「不勞而獲」，原處分機關令訴願人繳交土地增值稅亦與土地增值稅之課稅精神大相逕庭。
- (五) 稅捐稽徵法第一條之一前段規定之目的只是單純限制財政部解釋函令之效力，使其於不利益人民時不會溯及既往發生效力。解釋函令不論範圍如何界定，原則上均無直接之外部效力，只對行政內部產生拘束力，及由此納稅人間接取得免於恣意之平等權保障，財政部恣意函頒之八十六年二月十一日臺財稅第八六一八八三三五三號函釋，已因抵觸中央法規標準法第十六條而無效。

四、卷查訴願人於八十七年五月十三日經法院拍賣取得系爭土地，復於八十七年九月十一日向原處分機關士林分處申報移轉系爭土地移轉現值，經該分處依修正後土地稅法第三十條第一項第五款規定，按拍定日當期之公告土地現值為其前次移轉現值核課土地增值稅，揆諸首揭規定，尚屬有據。至訴願人主張應依平均地權條例第四十七條之一規定以拍定之價額核課土地增值稅云云，惟查本案既無適用法令錯誤，亦無計算錯誤，是以原處分機關士林分處以八十八年三月十七日稽士林乙字第八八〇〇五六八〇〇號函復否准，揆諸首揭財政部函釋意旨，並無不合，原處分應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，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  
委員 黃旭田  
委員 劉興源  
委員 曾忠己

中華民國八十八年六月十六日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如認原處分違法或不當而對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起三十日內，向財政部提起再訴願，並抄副本送本府。

(財政部地址：臺北市愛國西路二號)