

訴願人 〇〇〇

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因課徵土地增值稅事件，不服原處分機關九十年三月九日北市稽法丙字第九〇六〇六五三一〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷。

事 實

緣訴願人於八十六年二月十九日經法院拍賣取得本市中山區〇〇段〇〇小段〇〇地號持分土地，復於同年三月二十八日及四月二十四日向原處分機關中南分處申報移轉系爭土地，原經該分處以前次移轉現值為每平方公尺新臺幣（以下同）二八七、五三九元計算，核定其土地增值稅為零。嗣因土地稅法第三十條條文修正公布，該分處據以更正改按拍定價格每平方公尺二二二、九〇三元為前次移轉現值，核定補徵訴願人土地增值稅額計六六九、二六一元。訴願人不服，向原處分機關申請復查，經原處分機關以九十年三月九日北市稽法丙字第九〇六〇六五三一〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於九十年三月十五日送達，訴願人仍表不服，於九十年三月三十日向本府提起訴願，六月五日補充訴願理由，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臺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臺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臺財稅第八六一九三二四五一號致臺灣省政府財政廳函辦理。……』辦理強制執行事件應行注意事項第十六項（四）、（六）規定：「土地增值稅，應依稅捐稽徵法第六條第三項扣繳，不適用本法關於參與分配之規定。」「拍定後，不得因買受人之聲請而准其延期繳納價金，除有不能分配之情形外，應於買受人繳交價金後，其依法應扣繳土地增值稅者，應於稅捐機關查復增值稅額後，五日內製作分配表，指定分配期日，迅速分配。……」

臺灣地區土地房屋強制執行聯繫辦法第七條規定：「對於債務人之土地應徵收之土地增值稅，執行法院應於拍定後五日內，將拍賣價格通知該管稅捐稽徵機關。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。……」第十條規定：「土地房屋經法院執行拍賣後，各項稅捐除依法應由承買人完納者外，承買人應依憑法院核發之移轉證明書辦理登記。」

## 二、本件訴願理由略謂：

- (一) 新法修正公布前之土地增值稅核課案件，僅有在新法修正公布生效日及八十六年十月二十九日尚未核課或已核課但尚未確定之情形，始有適用新法之餘地。本件原處分機關於八十六年二月間即以系爭土地拍定日當期之公告土地現值每平方公尺一一二、五五〇元核課土地增值稅，並通知臺灣臺北地方法院民事執行處代為扣繳，應已生核課稅捐之效力。
- (二) 基於法律不溯及既往原則，本件原處分機關於八十六年二月間既已核課系爭土地增值稅，不應適用八十六年十月二十九日始修正通過之新法再行補徵。且新法並無規定「執行法院已完成債權分配及應繳之土地增值稅並已繳庫」始為確定，財政部函釋已擴

大「尚未核課」之範圍，增加法律所無之限制。

(三) 訴願人並未接獲原處分機關中南分處之繳納稅款通知書，原處分機關亦未證明該繳納稅款通知書合法送達，不能僅依訴願人接獲法院執行通知即推論而認定訴願人申請復查逾期。

三、卷查本案原處分機關復查決定書雖以原稅額繳款書限繳日期為八十九年六月三十日，申請復查之期間末日為八十九年七月三十日（星期日），延至次日即七月三十一日，訴願人卻遲至九十年一月三十一日始向原處分機關申請復查，顯逾三十日之法定不變期間，且訴願人已接獲法院執行通知書，足證該繳款通知書經合法送達，而認原核定業告確定，訴願人申請復查程序不合法。惟查本件提起復查日期距原稅額繳款書限繳日期已逾三十日，惟原處分機關並未查明繳款書送達日期，提起復查期間無從起算，自無復查逾期問題，合先敘明。

四、次查本件訴願人於八十六年二月十九日經法院拍賣取得系爭土地，按前揭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規定，其申報移轉現值之審核標準，原應以拍定日當期之公告土地現值為準，但因本案系爭土地拍定價額每平方公尺（二二二、九〇三元）低於前次移轉現值每平方公尺（二八七、五三九元），是其應以拍定價額為準。原處分機關乃就訴願人再移轉系爭土地申報土地增值稅案，將其前次移轉現值每平方公尺二八七、五三九元，土地增值稅額為零，核定改以拍賣價格每平方公尺二二二、九〇三元為其前次移轉現值，並補徵土地增值稅六六九、二六一元，尚屬有據。

五、又依前揭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規定，按八十六年一月十七日該條修正公布生效日後經法院拍賣之案件，於該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之有關規定；且前揭財政部八十六年十二月二十七日臺財稅第八六一九三二四五一號函就應徵稅額之確定乙節釋示略以：「……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……」，則本案系爭土地既係於八十六年二月十九日始由訴願人買受，原處分機關查得案關之強制執行案件土地增值稅免稅證明書尚未合法送達納稅義務人（原地主），是原處分機關認其屬尚未核課確定之案件，就訴願人再移轉系爭土地申報土地增值稅案改以拍定價額（每平方公尺二二二、九〇三元）為其前次移轉現值重新核算應繳之土地增值稅額，並補徵訴願人土地增值稅六六九、二六一元，揆諸前揭規定，尚無不合。

六、惟依前揭辦理強制執行事件應行注意事項第十六項、及臺灣地區土地房屋強制執行聯繫辦法第七條、第十條規定意旨以觀，本案系爭土地既係訴願人於八十六年二月十九日即已經法院拍賣取得，然迄八十六年十月二十九日土地稅法第三十條修正公布之時卻仍

未將案關之強制執行案件土地增值稅免稅證明書合法送達納稅義務人（原地主），縱以訴願人八十六年三月二十八日、四月二十四日申報土地增值稅再移轉系爭土地之日期計算，亦有相當之時日，則其間所生之延宕，尚難歸責於訴願人，而因延宕所生之不利益，似不應由訴願人承受。

七、又查臺灣臺北地方法院民事執行處前即發函請原處分機關中南分處告知系爭土地應課徵之土地增值稅金額，該分處核定漲價總額為零並函給法院免稅證明書，是原處分機關中南分處復函中均已明文「核定」應繳（納）土地增值稅若干；而法院之拍賣，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，是本案原處分機關中南分處上開核定免徵土地增值稅發給免稅證明書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，更何況該分處於訴願人同年三月二十八日及四月二十四日向該分處申報移轉系爭土地時亦已明文核定免納土地增值稅而發給免稅證明書，訴願人並據而辦竣系爭土地移轉。至關於前揭財政部八十六年十二月二十七日臺財稅第八六一九三二四五一號函釋所指「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」乙節，其中所作諸如「執行法院已完成債權分配及應徵之土地增值稅並已繳庫，繳納收據於發給納稅義務人」等限制，為八十六年十月二十九日修正公布之土地稅法第三十條規定所無，是其與該法條之規定顯有未合。況本案系爭土地經法院拍賣之時，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。從而，本案原處分應予撤銷。

八、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條第一項前段之規定，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 薛明玲  
委員 王惠光  
委員 陳 敏  
委員 曾巨威  
委員 曾忠己  
委員 劉興源

中 華 民 國 九 十 八 月 三十一 日 市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行