

訴願人 ○○○

代理人 ○○○

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及稅捐保全處分事件，不服原處分機關九十年五月八日北市稽法乙字第九〇六一一〇八〇〇〇號復查決定及原處分機關士林分處八十九年九月十四日北市稽士林丙字第八九九〇三九〇三、八九年九月二十日北市稽士林丙字第八九〇一七八七一〇〇號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、緣訴願人於八十六年十月二日經法院拍賣取得本市士林區〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇地號持分土地，復於同年十月二十二日向原處分機關士林分處申報移轉糾爭土地，原經該分處以前次移轉現值為每平方公尺新臺幣（以下同）一〇五、〇〇〇元計算，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八〇、四〇九元及一〇〇、〇〇〇元為前次移轉現值，核定補徵訴願人土地增值稅額共計四三三、八〇二元。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五月八日北市稽法乙字第九〇六一一〇八〇〇〇號復查決定：「復查不予受理。」上開決定書於九十年六月一日送達。
- 二、又原處分機關士林分處以訴願人欠繳糾爭應納土地增值稅額及滯納金，爰依稅捐稽徵法第二十四條第一項規定，先後以八十九年九月十四日北市稽士林丙字第八九九〇三九〇三號、八九年九月二十日北市稽士林丙字第八九〇一七八七一〇〇號及八九年九月二十七日北市稽士林丙字第八九〇一八四五〇〇〇號函請臺北縣新店市地政事務所及本市大安地政事務所辦理訴願人所有臺北縣新店市〇〇街〇〇巷〇〇及〇〇號房屋、臺北縣新店市〇〇段〇〇小段〇〇地號持分土地及本市大安區〇〇段〇〇小段〇〇地號持分土地不得為移轉或設定他項權利之不動產禁止處分，並以同前揭函副知訴願人。
- 三、訴願人對前揭原處分機關九十年五月八日北市稽法乙字第九〇六一一〇八〇〇〇號復查決定及士林分處八十九年九月十四日北市稽士林丙字第八九九〇三九〇三號、八九年九月二十日北市稽士林丙字第八九〇一七八七一〇〇號函所為稅捐保全處分不服，於九十年六月二十八日經由原處分機關向本府提起訴願，七月九日補正程序，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理由

壹、關於原處分機關九十年五月八日北市稽法乙字第90六一一0八〇〇號復查決定部分：

一、按稅捐稽徵法第十八條第二項、第三項規定：「應受送達人行蹤不明，致文書無法送達者，稅捐稽徵機關應先向戶籍機關查明；如無著落時，應由稅捐稽徵機關保管應送達之文書，而於其牌示處黏貼，並於新聞紙登載公告，曉示應受送達人，應隨時向其領取。」

「前項公示送達，自將公告黏貼牌示處並自登載新聞紙之日起經二十日，發生送達效力。」第三十四條第三項第一款規定：「第一項所稱確定，係指左列各種情形：一、經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者。」第三十五條第一項第一款規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依左列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算三十日內，申請復查。」

二、本件訴願理由略以：

(一) 訴願人係因信賴行為時土地稅法第三十條第一項第五款之規定，始於八十六年十月二日經法院拍賣取得系爭土地，並深信再移轉時無須繳納土地增值稅，且亦已於八十六年十月二十二日立約出售移轉系爭土地，並經原處分機關核定免徵土地增值稅確定在案。原處分機關依八十六年十月三十一日修正生效之土地稅法規定從低以拍定價格核課拍定人之土地增值稅，係給予未核課確定的拍定人之優惠，惟此筆少收之稅款不能違法轉嫁於訴願人。此與法律不溯及既往及行為法定主義之法律原則相悖，且以後法適用於修正前之行為，將致人民於行為時無法估計其效果。

(二) 訴願人截至九十年二月十四日調閱訴願人所有位於新店市之不動產登記簿謄本，始知該不動產已遭禁止處分，進而打電話向原處分機關士林分處詢問，才知悉原處分機關補徵系爭稅款事宜，在此之前並未收到任何補稅通知。是訴願人無法於法定期間內就系爭土地增值稅之核課申請復查。

三、卷查本件訴願人於拍賣取得系爭土地後，於八十六年十月二十二日向原處分機關士林分處申報土地移轉現值，原經該分處以前次移轉現值為每平方公尺一〇五、〇〇〇元計算，核定其土地增值稅為零。嗣因土地稅法第三十條於八十六年十月二十九日修正公布，遂以八十七年三月二十三日北市稽士林創字第八七九〇四四三一〇〇號書函通知訴願人改按拍定價格每平方公尺八〇、四〇九元及一〇〇、〇〇〇元為前次移轉現值，核計應補徵訴願人土地增值稅額共計四三三、八〇二元，並隨函檢附系爭稅款繳款書，請訴願人依限繳納。經查該繳款書之繳納期間為八十七年四月十日至五月十日，惟因未合法送達予訴願人，該分處復以八九年六月八日北市稽士林丙字第八九九〇二四八五〇〇號書函檢附系爭土地增值稅繳款書予訴願人，該繳款書之繳納期間為八九年六月二十七

日至七月二十六日，因仍無法送達予訴願人，原處分機關乃展延繳納期限至八十九年九月十三日，並依前揭稅捐稽徵法第十八條第二項之規定於八十九年七月二十五日辦理公示送達，將公告黏貼於原處分機關牌示處，並於翌日（二十六日）登載於自由時報，此有原處分機關士林分處八十九年六月八日北市稽士林丙字第八九九〇二四八五〇〇號書函、無法送達之公文信封、戶籍資料查詢表、繳款書等影本附卷可稽，是系爭土地增值稅繳款書業於八十九年八月十四日發生送達效力。準此，訴願人就系爭土地增值稅應於八十九年十月十三日（星期五）前申請復查，惟訴願人遲至九十年二月二十二日始提出復查申請，顯已逾三十日之法定不變期間。是以，原核定稅額業已確定，申請復查自為法所不許。依首揭稅捐稽徵法第三十四條第三項第一款規定，本案系爭土地增值稅之核課自屬已確定之案件。訴願人就已確定之案件，申請復查，原處分機關以程序不合為由，以九十年五月八日北市稽法乙字第九〇六一一〇八〇〇〇號復查決定：「復查不予受理。」揆諸首揭規定，原處分並無不合，應予維持。

貳、關於原處分機關士林分處八十九年九月十四日北市稽士林丙字第八九九〇三九〇三及八十九年九月二十日北市稽士林丙字第八九〇一七八七一〇〇號函部分：

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所為之處分；又本件提起訴願之日期距士林分處八十九年九月十四日北市稽士林丙字第八九九〇三九〇三及八十九年九月二十日北市稽士林丙字第八九〇一七八七一〇〇號函之發文日期雖已逾三十日，惟原處分機關並未查告前揭處分書之送達日期，其訴願期間無從起算，自無訴願逾期之問題，合先敘明。

二、按稅捐稽徵法第二十四條第一項前段規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利。」第四十九條規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。但第六條關於稅捐優先及第三十八條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。」

財政部六十五年十二月三十一日臺財稅第三八四七四號函釋：「稅捐稽徵法第二十四條規定，旨在稅捐之保全，故該條第一項所稱『納稅義務人欠繳應納稅捐者』一語，係指依法應由納稅義務人繳納之稅捐，未於規定期限內繳納者之謂。」

行政法院八十年度判字第五九〇號判決：「……按納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利，乃稅捐稽徵之保全程序（稅捐稽徵法第二十四條第一項參照），此與經確定後逾期未繳之稅捐，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行之情形不同（參照六十八年八月六日修正公布施行之同法第三十九條規定）；故凡納稅義務人依法應納之稅捐，未於規定期限內繳納者，即屬其欠繳應納稅捐，並不以其稅捐已稽徵確定為必要……雖然

原告主張稅捐稽徵法第二十四條第一項規定納稅義務人欠繳應納稅捐者，係指已確定之應納稅捐而言，原告欠繳之地價稅，現正在行政救濟程序中，尚未確定，應非原告應納之稅捐云云，惟查稅捐稽徵法第二十四條第一項規定，乃稅捐稽徵之保全程序，用以保全該項稅款將來之執行，與修正前同法第三十九條規定經確定後逾期未繳之稅捐，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行之情形，彼此不同。是以如其稅捐已經核課確定，即可依法逕予移送法院強制執行，亦毋庸再先事保全。更由此可見同法第二十四條第一項所稱納稅義務人欠繳應納稅捐者，並非指已確定之應繳稅捐而言……」

三、本件訴願理由略謂：

訴願人因原處分機關就訴願人所有新店市○○街之房地所為之禁止處分，導致該房地無法出售而造成損失，請將該處分撤銷。

四、按稅捐稽徵法第二十四條為稅捐保全之規定，其第一項在防納稅義務人以移轉不動產所有權或設定抵押權等規避稅捐執行，故以限制登記之法，以收釜底抽薪之效。第二項規定為保全稅款或罰鍰之執行，訂定聲請法院實施假扣押；而第三項規定，係限制欠稅人或營利事業負責人出境，以收保全租稅之實效。依其立法理由所示，前開三項規定並無何者優先適用，或僅得擇一而不得重複其他兩種保全措施規定之限制，從而，稅捐稽徵機關就如何行使保全稅捐之行為，得本於職權斟酌為之。卷查訴願人滯納本件系爭土地增值稅額，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利，此為法所明文之稅捐稽徵保全程序。故凡納稅義務人依法應納之稅捐，未於規定期限內繳納者，即屬其欠繳應納稅捐，原處分關自得本於職權斟酌為之。從而，原處分機關士林分處就訴願人所有之臺北縣新店市○○街○○巷○○及○○號房屋、臺北縣新店市○○段○○小段○○地號持分土地，先後以八十九年九月十四日北市稽士林丙字第八九九〇三九〇三號及八十九年九月二十日北市稽士林丙字第八九〇一七八七一〇〇號函通知臺北縣新店市地政事務所依稅捐稽徵法第二十四條第一項規定，辦理不得為移轉或設定他項權利之處分，並副知訴願人，揆諸首揭規定及財政部函釋意旨，並無不合，應予維持。

參、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項之規定，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 楊松齡
委員 王惠光
委員 陳敏
委員 曾巨威

委員 劉興源

委員 黃旭田

中 華 民 國 九 十 年 十 一 月 一 日 市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。