

彰化縣政府訴願決定書（案號 99－1005）

府法訴字第 0990202889 號

訴願人：○○○ 地址：○○縣○○市○○路 295 號 6 樓

送達代收人：○○○ 地址：同上

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因申請退還溢繳土地增值稅事件，不服原處分機關○○分局 99 年 6 月 2 日彰稅員分三字第 0992020763 號函所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣坐落○○鎮○○段 54-178 地號之土地（以下簡稱系爭土地），原為案外人台鳳股份有限公司 46 年 8 月 26 日取得，93 年 4 月 26 日信託予訴願人，訴願人 94 年 9 月 12 日訂約出售予案外人張天長，是日共同向原處分機關○○分局辦理土地增值稅（土地現值）申報，經原處分機關○○分局依土地稅法第 33 條第 6 項規定：「持有土地年限超過 20 年以上者，就其土地增值稅超過第一項最低稅率部分減徵百分之二十」，扣除長期減徵稅額 2 萬 4,337 元，核課應納土地增值稅額 26 萬 263 元，繳納期限為 94 年 9 月 28 日至 94 年 10 月 27 日，訴願人於 94 年 10 月 7 日繳納完竣。至 95 年 2 月 22 日訴願人以系爭土地持有超過 40 年以上應予減徵百分之四十為由，請求退還溢繳稅款，經原處分機關○○分局以 95 年 3 月 21 日彰稅員分一字第 0952010973 號函否准所請，訴願人不服，提起訴願，前經本府 95 年 6 月 12 日府法訴字第 0950075764 號訴願決定駁回並告確定在案。嗣訴願人依據財政部 99 年 5 月 6 日台財稅字第 09904041650 號令（以下簡稱 99 年函令），復以系爭土地持有超過 40 年應予減徵百分之四十為由，請求退還稅款，經原處分機關○○分局 99 年 6 月 2 日彰稅員分三字第 0992020763 號函知本件業經本府訴願審議委員會 95 年 6 月 12 日府法訴字第 0950075764 號訴願駁回確定在案（案號：95-505），應無財政部 99 年函令之適用。訴願人仍表不服，遂向本府提起訴願，並據原

處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

依行政程序法第 128 條第 1 項第 3 款：「…其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者…。」及行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款：「…有左列各款情形之一者，得以再審之訴對於終局判決聲明不服：一、適用法規顯有錯誤…。」，財政部 99 年函令修正長期持有土地移轉減徵案件有關土地持有年限之認定原則，本件系爭土地於 46 年 8 月至 94 年 9 月立約出售，持有土地超過 40 年以上，按民法第 758 條以登記日為取得土地所有權之時點，原處分機關援引財政部 94 年 3 月 17 日台財稅字第 09404517050 號函（以下簡稱 94 年函令）以 67 年 9 月 1 日「原規定地價」之日期，作為土地稅法第 33 條第 7 項之「持有期間」之起算點，適用法規顯有錯誤，資為爭議云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 查財政部 99 年函令規定，一、第 1 次規定地價前取得所有權之土地，於適用土地稅法第 33 條規定減徵土地增值稅時，其持有土地期間之起算時點，依民法第 758 條及第 759 條規定認定，並明示 94 年函令一、(二)「**惟為符合實質課稅原則及公平原則，凡於第 1 次規定地價（以下簡稱原規定地價）前取得土地所有權，而於原規定地價後第 1 次移轉應課徵土地增值稅案件，為原規定地價之日。**」，自即日起不再適用。是以長期持有土地減徵土地增值稅，依民法第 758 條及第 759 條規定認定其持有土地期間之起算時點，應自 99 年函令發布（即 99 年 5 月 6 日）後始有適用。
- (二) 本案系爭土地買賣行為及申報土地移轉現值案件，在財政部 99 年函令公布之前業經行政救濟確定在案，自無法予以援引適用該法令，而應適用買賣行為及申報移轉當時之相關法令規定，並無適用法令錯誤或可歸責於原處分機關錯誤之問題。本案既無行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款：「適用法規顯有錯誤者」之再審事由，自無行政程序法第 128 條之適用，訴願人所稱，顯有誤解云

云。

理由

- 一、按稅捐稽徵法第 1 條之 1：「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。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」、土地稅法第 33 條：「…持有土地年限超過二十年以上者，就其土地增值稅超過第一項最低稅率部分減徵百分之二十…持有土地年限超過四十年以上者，就其土地增值稅超過第一項最低稅率部分減徵百分之四十。」及司法院大法官會議釋字第 287 號解釋：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響…。」；次按行政程序法第 128 條第 1 項：「行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限…二、發生新事實或發現新證據者，但已如經斟酌可受較有利益之處分者為限。三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者。」及行政訴訟法第 273 條第 1 項規定：「有左列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由或知其事由而不為主張者，不在此限：一、適用法規顯有錯誤者…。」。
- 二、查訴願人 94 年 9 月 12 日以系爭土地為標的與案外人張天長訂定買賣契約，是日共同向原處分機關○○分局辦理土地增值稅（土地現值）申報，核課應納土地增值稅

額 26 萬 263 元，繳納期限為 94 年 9 月 28 日至 94 年 10 月 27 日，訴願人於 94 年 10 月 7 日繳納完竣，且未對核定處分有所不服，參照稅捐稽徵法第 34 條第 3 項規定：「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…。」，該處分已告確定。訴願人至 95 年 2 月 22 日以系爭土地持有超過 40 年以上為由，向原處分機關○○分局主張應按土地稅法第 33 條第 8 項規定減徵百分之四十為由，申請退還溢繳土地增值稅款，遭原處分機關否准所請，遂提起訴願，前經本府 95 年 6 月 12 日府法訴字第 0950075764 號訴願決定駁回在案。今訴願人再以財政部 99 年函令，就核課確定處分暨申請退還溢繳稅款之確定處分，申請程序重新進行，原處分機關○○分局以 99 年 6 月 2 日彰稅員分三字第 0992020763 號函否准所請，訴願人於同年 7 月 2 日提起課予義務訴願，其程序依法尚無不合。

- 三、無論前述課稅處分或駁回申請退稅之處分（以下簡稱確定處分），均屬無持續效力之行政處分，故本無行政程序法第 128 條第 1 項第 1 款：「行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限：一、具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。」之適用。且 99 年財政部函令顯非行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款所稱「新事實」；至於所謂「新證據」，當指各種可據以證明事實之存否或真偽之認識方法，於處分當時已存在，但未經斟酌者而言（最高行政法院 98 年判字第 1015 號判決參照），則本件訴願人主張之財政部 99 年函令，亦顯與「新證據」之涵意不該當。

四、又行政程序法第 128 條第 1 項第 3 款「其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由」，雖為重新進行行政程序之事由，惟行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款所稱「適用法規顯有錯誤」，係指確定處分所適用之法規顯然不合於法律規定，或與司法院現尚有效之解釋或法院有效之判例顯然違反者而言，若在學說上諸說並存而尚無判解可據者，不得指為適用法規顯有錯誤（最高行政法院 97 年判字第 395 號、97 年判字第 360 號判例參照）。卷查前揭確定處分於判斷土地稅法第 33 條「持有土地年限」不確定法律概念時，均係依處分作成時有效之財政部 94 年函令，以「原規定地價之日」為持有年限之起算日，甚或本府為 95 年 6 月 12 日府法訴字第 0950075764 號訴願決定時，該解釋性行政規則仍有效存續，迄財政部 99 年函令發布後，94 年函令部分內容始自發布日起不再適用，故前揭確定處分既未有顯然牴觸當時法令暨司法院解釋及判例之情事，自無相當於「適用法規顯有錯誤」之再審事由存在，訴願人所述，容有誤會。

五、末者，參照司法院大法官會議釋字第 287 號解釋：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響…。」，財政部 94 年函令係為符合實質課稅原則及公平原則而發布之解釋性行政規則，雖經財政部 95 年函令發布部分內容不再適用，惟其變更僅屬法律見解有異，非謂 94 年函令就「持有年限」不確定法律概念所為之解釋即有何等違法之處，故原處分尚無違反司法院大法官會議釋字第 287 號解釋之意旨。且既已確定，要無稅捐稽徵法第 1 條之 1 適用餘地。

六、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。

訴願審議委員會	主任委員	張瑞濱（請假）
	委員	呂宗麟
	委員	陳廷墉
	委員	黃鴻隆
	委員	張奕群
	委員	溫豐文
	委員	楊瑞美
	委員	蔡和昌
	委員	蕭文生

中 華 民 國 99 年 11 月 9 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

（臺中高等行政法院地址：台中市南區五權南路 99 號）