

彰化縣政府訴願決定書（案號 99－1114）

府法訴字第 0990224362 號

訴願人：○○○ 地址：○○縣○○市○○路○○○號○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，不服原處分機關員林分局不服原處分機關員林分局 99 年 7 月 19 日彰稅員分三字第 0992027145 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

緣坐落本縣○○鎮○○段○○-○○○地號土地（以下簡稱系爭土地，97 年 4 月 15 日分割前面積為 35 平方公尺），原為案外人○○股份有限公司 46 年 8 月 26 日取得所有，93 年 4 月 26 日信託予訴願人，訴願人 97 年 2 月 25 日訂約出售於案外人○○資產管理有限公司，並於同年 2 月 26 日共同辦理土地增值稅（土地現值）申報，**原處分機關員林分局**依土地稅法第 33 條第 6 項規定「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」，扣除長期減徵稅額 2 萬 4,804 元後，核課應納土地增值稅額共計 52 萬 312 元，繳納期限為 97 年 3 月 25 日至 97 年 4 月 23 日，訴願人於 97 年 3 月 11 日繳納完竣，且未依稅捐稽徵法第 35 條規定提起復查。系爭土地面積原為 35 平方公尺，訴願人於 97 年 4 月 15 日辦理分割，分割後系爭土地（面積 18 平方公尺）為公共設施保留地，並增加同段 54-186 地號土地（面積 17 平方公尺），嗣後訴願人於 97 年 5 月 12 日以分割後系爭土地為公共設施保留地，申請退還溢繳稅款，經**原處分機關員林分局** 97 年 5 月 21 日彰稅員分一字第 0972020163 號函核定符合規定，准予退還溢繳稅款共 26 萬 7,553 元。嗣訴願人於 99 年 6 月 21 日依據財政部 99 年 5 月 6 日台財稅字第 09904041650 號令（以下簡稱 99 年函令），就 97 年 2 月 26 日申報移轉之系爭土地（即

分割後增加之同段 54-186 地號土地) 持有超過 40 年應予減徵百分之四十為由，請求退還稅款，經原處分機關員林分局 99 年 7 月 19 日彰稅員分三字第 0992027145 號函否准所請，訴願人不服，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：

本件系爭土地於 46 年 8 月 26 日取得土地所有權，原規定地價日期為 67 年 10 月，於 97 年 2 月 26 日立約出售，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，財政部 94 年 3 月 17 日台財稅字第 09404517050 號令（以下簡稱 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，惟原規定地價之日」與一、「(三)」；惟如其取得所有權之時點在原規定地價之前者，以原規定地價之日起算」等文字，以及 94 年 8 月 1 日台財稅字第 09404554740 號函、97 年 7 月 4 日台財稅字第 09704071200 號函，均自 99 年 5 月 6 日起不再適用，原處分機關依據之 94 年函令自即日起不再適用，此乃原處分適用法規顯有錯誤之再審事由，故就其土地增值稅超過土地稅法第 33 條第 1 項最低稅率部份減徵百分之四十，資為爭議云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 按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，為稅捐稽徵法第 1 條之 1 所明定。又司法院大法官會議釋字第 287 號解釋意旨，按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。

- (二) 查 94 年 1 月 30 日公布修正土地稅法第 33 條第 6 項至第 8 項有關長期持有土地而減徵土地增值稅之目的，係為減緩因土地持有期間愈長，土地增值愈大，則適用累進稅率愈高，致其稅負愈重之情形而設計。有關「長期持有土地減徵土地增值稅持有年限之認定原則」，財政部 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。」；另財政部 99 年函令復規定，「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) 前述內容等文字，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 5 月 6 日台財稅字第 09904041650 號令發布後始有適用。
- (三) 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 年函令公布之前已告確定，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。是以本局員林分局依土地稅法第 33 條第 6 項規定及行為時財政部 94 年函令「長期持有土地減徵土地增值稅持有年限之認定原則」，以 67 年 10 月第一次規定地價至 94 年 9 月 12 日申報之日止計算持有期間計 27 餘年，就其土地增值稅超過第 1 項最低稅率部分減徵百分之二十計算長期減徵，核課土地增值稅，依法有據，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。」、第 28 條第 2 項：「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。」暨土地稅法第 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 97 年 2 月 25 日將系爭土地訂約出售於案外人○○資產管理有限公司，並於同年 2 月 26 日共同向原處分機關員林分局辦理土地增值稅（土地現值）申報，核定應納土地增值稅額 52 萬 312 元，繳納期限為 97 年 3 月 25 日至 94 年 4 月 23 日，訴願人於 97 年 3 月 11 日繳納完竣，且未對核定稅捐之處分（以下簡稱核定處分）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。今訴願人以財政部 99 年函令，就確定之核定處分，申請程序重新進行，原處分機關員林分局以 99 年 7 月 19 日彰稅員分三字第 0992027145 號函否准所請，訴願人於同年 7 月 22 日提起課予義務訴願，就程序而論，依法尚無不合。
- 三、查前述核定處分，係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」，按行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款「適用法規顯有錯誤」之再審理由，係指不可爭訟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）。查前揭核定處分於判斷土地稅法第 33 條「持有土地年限」時，均係依處分作成時有效之財政部 94 年函令，以「原規定定價之日」為持有年限之起算日，迄財政部 99 年函令發布時（及 99 年 5 月 6 日），作為該確定處分法律依據之 94 年函令部分內容始停止適用，故前揭確定處分既未有牴觸處分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 99 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」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。故本件尚無行政程序法第 128 條程序重新進行之事由，為核定稅捐之處分時復未有稅捐稽徵法第 28 條適用法令錯誤、計算錯誤等可歸責於原處分機關之錯誤，是訴願人所辯，均無可

採。至訴辯雙方其餘主張，因不影響本件訴願決定之結果，不再一一論述，併予敘明。

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	李仁淼
	委員	林宇光
	委員	陳廷墉
	委員	黃鴻隆
	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 12 月 10 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）