

# 彰化縣政府訴願決定書（案號 101-209）

府法訴字第 1010014585 號

訴願人：○○○

地址：○○縣○○鎮○○里○○巷○○號

送達代收人：○○○

地址：○○市○○區○○○路○段○號○樓

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 100 年 11 月 24 日彰稅土字第○○○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○○鄉○○段○地號土地（下稱系爭土地）為特定農業區之農牧用地，面積為 1,602 平方公尺，原為訴願人之父黃○所有，其所有系爭土地之全部。黃○於 96 年 5 月 8 日贈與極少持分 2/1602 予訴願人，形成二人共有系爭土地，經依一般贈與課徵土地增值稅新臺幣（以下同）1,105 元，並辦竣土地所有權登記在案。另黃○所有坐落本縣○○鎮○○段○、○地號（作農業使用農地）及○○鄉○○段○地號等 3 筆土地於 96 年間分次贈與部分持分予訴願人，分別形成 2 人共有關係。嗣於 97 年 1 月 23 日系爭土地與前開 3 筆土地辦理共有物分割，共割後由訴願人取得系爭地全部所有權，而黃○則取回同段○地號土地部分持分及○○鎮○○段○、○地號符合作農業使用之農業用地，因共有物分割之土地分割增減數額在公告現值 1 平方公尺單價以下，依財政部 81 年 7 月 6 日台財稅第 810238739 號函釋規定，准免由當事人提出共有物分割現值申報，而向地政機關辦竣登記在案。案經原處分機關查核發現原所有權人黃貴係創設與訴願人之共有關係，再透過共有物分割而未繳納應課土地增值稅方式移轉系爭土地予訴願人，遂以 98 年 8 月 31 日彰稅土字第○○○號函向訴願人補徵土地增值稅計 83 萬 3,858 元。訴願人不服，循序提起復查、訴願、

行政訴訟及上訴均遭駁回而判決確定在案。訴願人嗣於 100 年 11 月 18 日依行政程序法第 128 條及財政部臺灣省中區國稅局彰化縣分局於 100 年 9 月 7 日發給系爭土地因「農地符合免稅規定」之贈與稅不計入贈與總額證明書，向原處分機關申請程序重開並退還所溢繳稅款，經原處分機關以 100 年 11 月 24 日彰稅土字第○○○○號函復訴願人略以：「…本案業經臺中高等行政法院 99 年度訴字 420 號判決一一論訴駁斥有案，且經最高行政法院 100 年度裁字第 1089 號裁定確定在案。」訴願人不服，遂提起本件訴願，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：

- (一) 本案事由，顯以系爭土地係「非作農業使用之農業用地」為前提要件，始有補徵土地增值稅之可能，然就 97 年 1 月 23 日之同一交易行為，財政部臺灣省中區國稅局彰化縣分局於 100 年 9 月 7 日發給贈與稅不計入贈與總額證明書(免稅證明書)，其上清楚載明「農地符合免稅規定」，如採用該證明書之法律見解，對訴願人自得更有利之處分，故訴願人以該「新證據」依行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款規定申請程序重開，自屬於法有據。
- (二) 查本案事由，存有諸多適用法令錯誤或可歸責原處分機關之錯誤，依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，自應確認行政處分無效或撤銷處分後，退還因補徵而溢繳之稅款云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 本局 100 年 11 月 24 日彰稅土字第○○○○號函係以平信寄發，訴願人於 100 年 12 月 26 日(本局收文日)提起訴願，程序是否符合訴願法第 14 條規定，請審究。
- (二) 查系爭土地屬非都市土地，使用分區編定為特定農業區之農牧用地，依非都市土地使用管制規則第 6 條及附表一規定，非都市土地經劃定使用分區並編定使用地類別，應依其容許使用項目及許可使用細目使用。依附表一，特定農業區農牧用地經縣(市)農業主管機關核准者，容許作室內循環水養殖設施。系爭土地自 75 年起

係作「養殖漁塭」使用，此亦為訴願人所自承，核與前揭非都市土地使用管制規則容許使用之項目不合，屬違規使用，不符作農業使用之規定，按土地稅法規定，移轉時即應課徵土地增值稅，惟原所有權人黃○利用先行贈與移轉持分 2/1602 予訴願人創設共有關係，再透過共有物分割，未繳納應課土地增值稅，而使訴願人取得系爭土地全部所有權，本案實為訴願人之父黃○欲贈與系爭土地予訴願人，卻利用移轉極少持分後創設共有，透過共有物分割方式，而未納土地增值稅，以達訴願人取得依法應課徵土地增值稅之土地。又因本案除贈與持分 2/1602 時(創設共有時)有申報外，其共有物分割時(一平方公尺以下)均未申報，依民法第 758 條規定：「不動產物權，依法律行為而取得設定、喪失、及變更者，非經登記，不生效力。」，是以 97 年 1 月 23 日系爭土地共有物分割登記完竣日為補徵時點，並以取得土地所有權人即訴願人(受贈人)為納稅義務人，對其未申報之持分 1600/1602，基於實質課稅原則，依稅捐稽徵法第 21 條、土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款、第 28 條、31 條及財政部 97 年 5 月 26 日台財稅字第 09700169890 號函釋等規定，予以補徵土地增值稅 83 萬 3,858 元。訴願人不服，循序提起行政救濟，經本局 99 年 5 月 24 日彰稅法字第○○○號復查駁回、鈞府 100 年 9 月 14 日訴願駁回、台中高等行政法院 99 年度訴字第 420 號判決駁回及最高行政法院 100 年度裁字第 1089 號裁定上訴駁回確定在案。

- (三) 訴願人就本案事由之爭議，業經最高行政法院裁定上訴駁回而確定在案；另查本局 100 年 11 月 24 日彰稅土字第○○○號函，僅係向訴願人說明系爭土地申請退還土地增值稅乙案，業經本局最高行政法院裁定上訴駁回，而行政救濟確定，核其性質僅係單純之事實敘述及理由說明之觀念通知，從而，本件訴訟標的既經判決確定，訴願人遽向鈞府提起訴願，揆諸行政訴訟法第 213 條、

第 107 條第 1 項之規定，自非法所許。

- (四) 本件通知縱如訴願人所認本局有拒絕處理之表示屬行政處分，惟按行政程序法第 128 條所稱「於法定救濟期間經過後」，係指行政處分之相對人或利害關係人於法定救濟期間內，未依法定救濟程序請求撤銷、廢止或變更，致該行政處分發生形式之確定力而言。基於法之安定性原則，相對人或利害關係人即應尊重其效力，不得再有所爭執。惟為保護相對人或利害關係人之權利及確保行政處分之合法性，法律乃明定於具有一定事由時，准許相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更，以符法治國家精神。因此，倘相對人或利害關係人已依法提起訴願或行政訴訟，並無適用上開規定申請撤銷、廢止或變更原行政處分之餘地。又依行政訴訟法第 213 條之規定，訴訟標的於確定判決中經裁判者，有確定力。當事人自不得為與該確定判決意旨相反之判斷(最高行政法院 95 年度判字第 1809 號判決意旨參照)。又按行政程序重開之要件如下：(一) 處分之相對人或利害關係人得為申請人 (二) 須向管轄行政機關提出重新進行程序之申請 (三) 須具備行政程序法第 128 條之各款事由 (四) 申請人須於行政程序或救濟程序中非基於重大過失而未主張此等事由 (五) 自法定救濟期間經過未逾 3 個月或自法定救濟期間經過未逾 5 年。而重開程序之決定可分為兩個階段，第一階段准予重開，第二階段重開之後作成決定將原處分撤銷、廢止或仍維持原處分。若行政機關第一階段即認為重開不合法定要件，而予以拒絕，即無第二階段之程序。上述二種不同階段之決定，性質上皆是新的處分。受處分不利影響之申請人依法自得提起行政爭訟(最高行政法院 97 年度裁字第 5406 號裁定意旨參照)。本案訴願人前就本案事由業依法提起復查、訴願及行政訴訟，並經最高行政法院裁定上訴駁回確定在案，是本案訴願人既已踐行行政救濟程序，即無行政程序法第 128 條規定申請撤銷、廢止或變更原行

政處分之適用；且本案既經行政救濟確定，依行政訴訟法第 213 條之規定，訴訟標的於確定終局判決中經裁判者，有確定力。當事人自不得為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷。從而，100 年 11 月 24 日彰稅土字第○○○號函，縱為行政處分，亦無違誤不當。本局否准重開第一階段之行政程序，既無違誤，即無針對訴願人 98 年 8 月 31 日彰稅土字第○○○號函補徵土地增值稅計 83 萬 3,858 元是否合法即應否作成退稅處分進入第二階段實體審查之餘地。是以訴願人請求本局於程序重開後，依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定退還溢繳土地增值稅乙節，自無所據，亦應駁回。

- (五) 行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款所謂「新證據」，係指行政處分作成時已存在但為當時所不知或未援用者，該新證據證明原行政處分所根據者係不正確之事實，係自始違法之行政處分。訴願人稱財政部臺灣省中區國稅局彰化縣分局於 100 年 9 月 7 日發給系爭土地贈與稅不計入贈與總額證明書之理由，係植基於訴願人向秀水鄉公所申請取得之農用證明文件，然該農用證明書，前經最高行政法院 100 年度裁字第 1089 號判決理由略以「……於 98 年 10 月 14 日取得農業用地作農業使用證明書，其僅能證明系爭土地於 98 年 10 月 14 日當時依法作農業使用。……尚難以原告嗣後將系爭土地上之養殖設施拆除填平，取得之農業用地作農業使用證明書證明系爭土地於共有物分割登記完竣時依法作農業使用。……原告主張系爭土地嗣後已將漁塢填平，並已於 98 年 10 月 14 日取得農業用地作農業使用證明書，被告不應再課徵土地增值稅，亦無足採。」，故訴願人以系爭土地之贈與稅不計入贈與總額證明書為「新證據」與本案「待證事實」並不具有必要關聯性，又土地增值稅及贈與稅分屬不同稅賦，各應就其業務權責分別執行。是本件未能提出足以撼動原處分之新證據，與行政程序法第 128 條第 1 項

第 2 款要件不合，即無訴願人主張行政程序重開之適用云云。

## 理 由

- 一、卷查本件原處分機關 100 年 11 月 24 日彰稅土字第○○○號函未告知救濟期間，依行政程序法第 98 條第 3 項規定：「處分機關未告知救濟期間或告知錯誤未為更正，致相對人或利害關係人遲誤者，如自處分書送達後一年內聲明不服時，視為於法定期間內所為。」準此，訴願人於 100 年 12 月 26 日經由原處分機關提起訴願，應視為於法定期間內所為，先予敘明。
- 二、按行政機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為，皆屬行政處分，不因其用語、形式以及是否有後續行為或記載不得聲明不服之文字而有異，業經司法院釋字第 423 號解釋闡釋在案。是以行政機關送達於人民之公文書，是否為行政處分，應探求行政機關之真意，從實質上認定，而不拘泥於公文書所使用之文字；苟其內容足認係對人民依公法申請之案件為否准之表示者，不論係基於何等理由，既屬就特定具體之公法事件，為行使公權力之單方行政行為，並已對外發生其不准所請之法律上效果，即應認係行政處分。本件訴願人於 100 年 11 月 18 日依行政程序法第 128 條規定，就原處分機關 98 年 8 月 31 日彰稅土字第○○○號函之行政處分，請求重開行政程序，並退還稅款，雖經原處分機關以 100 年 11 月 24 日彰稅土字第○○○號函通知訴願人略以：「…本案業經臺中高等行政法院 99 年度訴字 420 號判決一一論訴駁斥有案，且經最高行政法院 100 年度裁字第 1089 號裁定確定在案。」等語，然其實際上已形同對原告申請重開行政程序之申請，為駁回之表示，應認已發生法律效果，自難謂系爭函文非行政處分，合先敘明。
- 三、次按「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，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。」、「行政機關認前條之申請為有理由者，應撤銷、廢止或變更原處分；認申請為無理由或雖有重新開始程序之原因，如認為原處分為正當者，應駁回之。」行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款及第 129 條分別定有明文。而基於「訴訟經濟」及「避免法院判決之既判力與行政處分之存續力產生衝突」兩大原則，目前實務上多數見解，均將「法定救濟期間經過後」採取限縮性之解釋，限於「未於法定救濟期間提起救濟致處分確定之情形」，始得申請程序重開，固與行政程序法第 128 條第 1 項但書「未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者」之文義未儘相符，惟為防止濫訴及避免存續力與既判力之衝突，目前實務上對行政程序法第 128 條之限縮性解釋，仍較文義性解釋更能符合程序重開之立法意旨及規範目的，無違合目的性解釋之原則，最高行政法院 100 年度判字第 2163 號判決意旨可資參照，法務部 97 年 6 月 16 日法律字第 0970016884 號及 98 年 4 月 15 日法律字第 0980003338 號函釋與上開意旨相符，亦足參採。申言之，行政程序法第 128 條雖是針對已發生形式確定力之行政處分所為之例外程序，然該條既明文規定適用之對象為「於法定救濟期間經過後」之行政處分，則如果於法定救濟期間內，曾對行政處分提起行政訴訟，且經最高行政法院判決確定者，該行政處分並非因法定救濟期間經過而確定，原則上即無上開程序之適用，最高行政法院 99 年度判字第 1060 號判決理由亦可參照。

四、卷查本件原處分機關以 98 年 8 月 31 日彰稅土字第○○○號函向訴願人補徵土地增值稅計 83 萬 3,858 元後，訴願人不服而申請復查，遞遭原處分機關以 99 年 5 月 24 日彰稅法字第○○○號復查決定駁回，訴願人不服提起訴願後，亦經本府 99 年 9 月 14 日府法訴字第○○○號訴願決定駁回在案。嗣訴願人提起行政訴訟亦經臺中高等行政法院 99 年度訴字第 420 號判決駁回，訴願人上訴後並經最高行政法院 100 年度裁字第 1089 號裁定上訴駁回而判決確定在案。是訴願人不服

原處分機關 98 年 8 月 31 日彰稅土字第○○○號函向訴願人補徵土地增值稅計 83 萬 3,858 元之處分，既經循序提起行政訴訟遭駁回確定，揆諸上開說明，訴願人再依行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款規定，申請原處分機關重開行政程序撤銷前述補徵土地增值稅之行政處分，於法自有未合。準此，原處分機關以 100 年 11 月 24 日彰稅土字第○○○號函否准重開行政程序，尚無違誤之處。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。

五、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	楊 仲
	委員	呂宗麟
	委員	林宇光
	委員	陳廷墉
	委員	黃鴻隆
	委員	張奕群
	委員	張富慶
	委員	溫豐文
	委員	蔡和昌
	委員	簡金晃
	委員	蕭文生

中 華 民 國      101      年      3      月      6      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)