

訴願人 ○○○、○○○○、○○○、○○○、○○○、○○○

訴願代表人 ○○○

共同代理人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因申請退還土地增值稅事件，不服原處分機關士林分處八十八年三月十七日北市稽士林乙字第870三00六八00號書函復知，提起訴願，本府依法決定如左：

### 主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

### 事 實

一、緣訴願人所公同共有本市士林區○○段○○小段○○地號土地，應有部分九十分之一，係屬尚未徵收之都市計畫道路用地，於八十六年五月二十二日訂約出售，並於同日向原處分機關士林分處以一般用地申報土地增值稅，經該分處以八十六年五月二十四日北市稽字第七三四九四二號函核定應納土地增值稅額計新臺幣（以下同）五五六、一六四元，並於同年六月十七日辦理移轉登記完竣，嗣後訴願人於八十七年六月二日申請更正按公共設施保留地移轉，並申請退還原出售上開應有部分土地之土地增值稅（訴願人業於八十六年六月十四日繳納），案經原處分機關士林分處以八十七年七月二十九日以北市稽士林乙字第870一七五九二00號函復否准。

二、訴願人不服，提起訴願，經本府以八十七年十一月五日府訴字第870六八六五七0一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣經原處分機關報經財政部八十八年一月二十日臺財稅第八八一八九六五四00號函釋後，由所屬士林分處以八十八年三月十七日北市稽士林乙字第870三00六八00號函復否准。訴願人於八十八年三月二十三日向該分處表示不服，該分處於四月九日函移本府受理，四月十九日訴願人補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

### 理 由

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，合先敘明。

二、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」

司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，

請求法院予以終局解決之規定。故行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。……」

土地稅法第二十八條前段規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」第三十九條第一項、第二項前段規定：「被徵收之土地，免徵其土地增值稅。」「依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用前項規定，免徵土地增值稅。……」

稅捐稽徵法第二十八條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者不得再行申請。」

中央法規標準法第十三條規定：「法規明定自公布或發布日施行者，自公布或發布之日起算至第三日起發生效力。」

### 三、本件訴願及補充理由略以：

(一) 本案系爭土地係公共設施保留地，於八十六年五月二十二日因買賣立契並申報土地增值稅，然土地稅法第三十九條於八十六年五月二十一日經總統公布施行，五月二十三日生效，詎原處分機關明知土地稅法第三十九條規定已於八十六年五月二十三日修正公布生效，系爭土地應免徵土地增值稅，原處分機關竟於六月一日開單予訴願人繳納系爭土地之移轉土地增值稅，訴願人按稅捐稽徵法第二十八條及中央法規標準法第十八條之規定，申請退還已繳之土地增值稅。

(二) 原處分機關以財政部八十二年六月二十五日臺財稅第八二〇七七六八〇一號函釋及八十八年一月二十日臺財稅第八八一八九六五四〇〇號函釋為據，一再將訴願人之請求返還溢收稅款駁回，然查原處分機關所提前二項財政部函釋理由，實係誤解法令甚深，前二項財政部函釋，只是行政命令，並無拘束法律之效力，更與中央法規標準法第十八條之法律規定相抵觸，該行政命令自是無效，此在中央法規標準法第十一條已規定甚明，為此懇請原處分機關基於租稅公平原則，能對於守法之納稅義務人亦即訴願人，能加以保障。

### 四、卷查本案前經本府以八十七年十一月五日府訴字第八七〇六八六五七〇一號訴願決定：

「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其撤銷理由略以：「……五、惟查土地稅法第三十九條規定係於八十六年五月二十一日奉總統令修正公布，按首揭中央法規標準法第十三條規定，該規定應自八十六年五月二十三日起生效，從而，訴願人以其雖在土地稅法第三十九條修正公布後生效日前之五月二十二日，訂立土地移轉契約出售系爭土地並於同日申報移轉現值，而原處分機關係於八十六年五月二十四日該法生效後才核定

系爭土地應納土地增值稅額，此際，上開業已生效之土地稅法第三十九條第二項之規定即有適用之餘地，訴願人以原處分機關關於核定本案土地增值稅時得適用修正後之土地稅法第三十九條第二項規定免徵系爭土地之土地增值稅而未適用之法令錯誤為由，申請退還已繳納之土地增值稅，揆諸前揭稅捐稽徵法第二十八條規定，自屬有據。原處分機關以本案無修正後土地稅法第三十九條第二項免徵土地增值稅之適用，遽以否准退還訴願人已繳納之土地增值稅，尚嫌率斷，爰將原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」

五、嗣經原處分機關依訴願決定意旨函請本府財政局向財政部請釋有關納稅義務人於土地稅法第三十九條第二項規定生效前立契並申報土地移轉現值案件，於法律生效後始核課土地增值稅確定，是否得適用新法按公共設施保留地移轉課徵，並於登記完竣後辦理退稅之疑義，經財政部以八十八年一月二十日臺財稅第八八一八九六五四〇號函復略以：「主旨：八十六年五月二十一日公布修正土地稅法第三十九條，增訂第二項，依都市計畫法指定之公共設施保留地在尚未被徵收前之移轉免徵土地增值稅之規定，於生效日（同年月二十三日）之前已訂定移轉契約之公共設施保留地，應無該條項免徵土地增值稅之適用，……」原處分機關士林分處遂依上開財政部函釋意旨否准訴願人申請退還原出售上開應有部分土地之土地增值稅。

六、惟查上開本府訴願決定撤銷理由，乃係就土地稅法第三十九條第二項規定之適用，闡明與原處分機關不同之法律見解，參照前揭訴願法第二十四條規定及司法院釋字第三六八號解釋意旨，原處分機關重為處分自應受本府前開見解之拘束，惟原處分機關重為處分，猶就土地稅法第三十九條第二項規定之適用持與本府不同之見解，自有不合。再觀上開財政部八十八年一月二十日臺財稅第八八一八九六五四〇號函，僅敘明於土地稅法第三十九條規定生效日前已訂定移轉契約之公共設施保留地，並無該條項免徵土地增值稅之適用；然對本件訴願人雖於土地稅法第三十九條第二項規定生效前立契並申報土地移轉現值案件，於法律生效後始核課土地增值稅確定，是否得適用新法按公共設施保留地移轉課徵，並於登記完竣後辦理退稅乙節，容有商榷之餘地，原處分機關既未釋明，仍為否准訴願人申請退還原出售上開應有部分土地之土地增值稅之處分，尚嫌率斷，爰將原處分撤銷，由原處分機關詳研後另為處分。

七、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，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 楊松齡  
委員 薛明玲  
委員 王惠光  
委員 陳敏

委員 曾巨威  
委員 黃旭田  
委員 劉興源

中 華 民 國 八十八 年 九 月 十五 日

市長 馬英九 公假  
副市長 歐晉德 代行  
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如認原處分違法或不當而對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起三十日內，向內政部提起再訴願，並抄副本送本府。