

訴 願 人 陳○○

送達代收人：林○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關民國 100 年 5 月 25 日北市稽中正字第 10031434200 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、訴願人原所有本市中正區福和段 1 小段 710 地號土地（宗地面積為 166 平方公尺，權利範圍為全部，下稱系爭土地；其地上房屋門牌號碼：臺北市中正區羅斯福路○○段○○號○○樓至○○樓，該等房屋所有人為訴願人配偶蔡○○），前經臺灣臺北地方法院民事執行處強制執行拍賣，於民國（下同）94 年 5 月 26 日拍定予案外人張○○（權利範圍 99/100）及李○○（權利範圍為 1/100），並由該民事執行處以 94 年 6 月 9 日北院錦 91 執午字第 13267 號函請原處分機關所屬中正分處就系爭土地應課徵之土地增值稅，開列數額函告，以憑優先扣繳。經該分處以系爭土地尚欠繳 90 年至 93 年地價稅，其因重新規定地價增繳之地價稅，自重新規定地價起最近 5 年內，僅繳納 1 年地價稅，其得抵繳系爭土地應繳土地增值稅為其總額 1%，乃核定按一般用地稅率課徵土地增值稅，以 94 年 6 月 14 日北市稽中正甲字第 09460773000 號函請該民事執行處代為扣繳土地增值稅計新臺幣（下同）1,850 萬 4,969 元，並依土地稅法第 34 條之 1 第 2 項規定，以同年月日北市稽中正甲字第 09460773001 號函通知訴願人，系爭土地如符合自用住宅用地要件者，請於文到 30 日內檢附相關資料向該分處申請改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，凡逾期申請者，不得適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。

二、嗣訴願人於 94 年 7 月 15 日向該分處申請系爭土地地上 1 樓、3 樓、4 樓房屋所應分配系

爭土地應有部分為  $3/4$ （即  $166 \text{ 平方公尺} \times 3/4 = 124.5 \text{ 平方公尺}$ ）部分，改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，經該分處審認系爭土地地上 1 樓、3 樓、4 樓房屋所應分配系爭土地面積 124.5 平方公尺部分，按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，其餘面積 41.5 平方公尺部分，仍按一般用地稅率課徵土地增值稅，乃核定系爭土地之土地增值稅共計 876 萬 8,467 元，並檢送繳款書予訴願人（繳納期限至 95 年 3 月 31 日），另以 94

年

7月28日北市稽中正甲字第09460903800號函請臺灣臺北地方法院民事執行處更正代為扣繳之土地增值稅稅額為876萬8,467元，該執行處以94年10月3日北院錦91執午字第

第

13267號函將分配表通知相關債權人、債務人，並依法分配確定，系爭土地之土地增值稅及90年至93年地價稅之稅款於95年1月25日因強制執行獲償而劃解入庫在案。

三、嗣訴願人於99年6月15日向原處分機關所屬中正分處申請更正系爭土地地上2樓房屋所應分配系爭土地部分因無出租應改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，及其因增繳地價稅得抵繳系爭土地之土地增值稅為其總額5%，並申請退還溢繳之稅款，經該分處審認系爭土地地上2樓房屋應分配系爭土地面積41.5平方公尺部分，已逾申請期限，並無土地稅法第34條之1按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅規定之適用；復查系爭土地原欠繳之90年至93年地價稅款於95年1月25日因法院強制執行獲償，原得抵繳

土

地增值稅為其總額1%部分，准予更正為抵繳土地增值稅為其總額5%，乃依稅捐稽徵法第28條規定，以99年6月29日北市稽中正甲字第09931609000號函，將訴願人溢繳

之

土地增值稅35萬4,281元退還臺灣臺北地方法院民事執行處，由該執行處重行分配給債權人；並以同年月日北市稽中正甲字第09931609001號函通知訴願人。

四、嗣訴願人於99年7月29日向該分處主張系爭土地按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之面積應為138平方公尺，經該分處以99年8月5日北市稽中正甲字第09931776000號函

復

訴願人，關於系爭土地核定之土地增值稅係屬確定案件，且無訴願人所指核課面積錯誤之情形。旋訴願人於99年10月5日再向該分處申請系爭土地地上2樓房屋所應分配系爭

土

地面積41.5平方公尺部分，因無出租應按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，或將系爭土地按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之面積由124.5平方公尺更正為138平方公尺，經該分處以99年10月11日北市稽中正甲字第09932105600號函復訴願人，原核定之土

地

增值稅係屬已確定案件，並無訴願人所指核課面積錯誤或因有出租之情事而按一般用地稅率課徵土地增值稅之情形。訴願人不服該函，於99年11月10日經由原處分機關向本府提起訴願，經原處分機關誤以其係對核定土地增值稅稅額之處分不服，乃以99年11月26日北市稽法乙字第09933883610號函改按復查程序辦理，並副知本府訴願審議委員會。經本府訴願審議委員會依稅捐稽徵法第35條規定，以99年11月30日北市訴(申)字第

0

9930988800 號函移請原處分機關依復查程序辦理。嗣經原處分機關以 100 年 1 月 4 日北  
市

稽法乙字第 09933883600 號復查決定：「復查不受理。」訴願人仍不服，向本府提起訴  
願，經本府以 100 年 4 月 26 日府訴字第 10009041900 號訴願決定：「一、關於 100 年 1  
月 4 日

北市稽法乙字第 09933883600 號復查決定部分，原處分撤銷。二、關於 99 年 10 月 11 日  
北

市稽中正甲字第 09932105600 號函部分，原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次  
日起 30 日內另為處分。」原處分機關乃依訴願決定撤銷意旨重新審查後，以 100 年 5 月  
25

日北市稽中正字第 1003 1434200 號函通知訴願人，本件土地增值稅係屬已確定案件，並  
無行政程序法第 128 條第 1 項規定之事由，乃否准其申請。該函於 100 年 5 月 30 日送達

，  
訴願人仍不服，於 100 年 6 月 23 日經由原處分機關向本府提起訴願，7 月 19 日補具訴願  
理

由，並據原處分機關檢卷答辯。理由

- 一、按土地稅法第 9 條規定：「本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親  
屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」第 17 條第 1 項規定：「合  
於左列規定之自用住宅用地，其地價稅按千分之二計徵：一、都市土地面積未超過三公  
畝部分。二、非都市土地面積未超過七公畝部分。」第 28 條規定：「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 34 條規定  
：「土地所有權人出售其自用住宅用地者，都市土地面積未超過三公畝部分或非都市土  
地面積未超過七公畝部分，其土地增值稅統就該部分之土地漲價總數額按百分之十徵收  
之；超過三公畝或七公畝者，其超過部分之土地漲價總數額依前條規定之稅率徵收之。  
前項土地於出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用前項規定。第一項規定於自  
用住宅之評定現值不及所占基地公告土地現值百分之十者，不適用之。但自用住宅建築  
工程完成滿一年以上者不在此限。土地所有權人，依第一項規定稅率繳納土地增值稅者  
，以一次為限。」第 34 條之 1 規定：「土地所有權人申請按自用住宅用地稅率課徵土地  
增值稅，應於土地現值申報書註明自用住宅字樣，並檢附戶口名簿影本及建築改良物證  
明文件；其未註明者，得於繳納期間屆滿前，向當地稽徵機關補行申請，逾期不得申請  
依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。土地所有權移轉，依規定由權利人單獨申報土地  
移轉現值或無須申報土地移轉現值之案件，稽徵機關應主動通知土地所有權人，其合於  
自用住宅用地要件者，應於收到通知之次日起三十日內提出申請，逾期申請者，不得適

用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。」

行政程序法第 128 條規定：「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。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。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。前項申請，應自法定救濟期間經過後三個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾五年者，不得申請。」第 129 條規定：「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。」

財政部 91 年 3 月 26 日臺財稅字第 0910451701 號函釋：「……說明：二、按行政程序法第一百二十八條第一項規定：『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：（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。（二）發現新事實或新證據者，但以如經斟酌可受較有利之處分者為限。（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。』第二項復規定：『前項申請應自法定救濟期間經過後三個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾五年者，不得申請。』……本件於申請復查之法定救濟期間經過後，原處分已發生形式確定力，上開所定『法定救濟期間經過後三個月內』之申請期限，即應自該時起算，但『其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算』……。」

二、本件訴願理由略以：

- （一）訴願人於 94 年 7 月 15 日向原處分機關所屬中正分處申請更正系爭土地及其地上 1 樓、3 樓、4 樓房屋，改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，經該分處核定系爭土地面積 124.5 平方公尺按自用住宅用地稅率，面積 41.5 平方公尺仍按一般用地稅率課徵，該稅款繳納期限至 95 年 3 月 31 日，依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項規定，訴願人原應於繳納期限 95 年 3 月 31 日屆滿之翌日起 30 日內（95 年 4 月 30 日）申請復查，訴願人未於期限內提出復查，該核課土地增值稅之行政處分，應於 95 年 4 月 30 日確定。徵諸行政程序法第 128 條規定，系爭土地增值稅之核課處分，若符合該條規定之事由，應

自該行政處分法定救濟期間經過後（即 95 年 4 月 30 日以後），未逾 5 年者（100 年 4 月 29 日前），得重新開啟行政程序。則訴願人分別於 99 年 6 月 15 日、99 年 7 月 29

日、

99 年 10 月 4 日申請就系爭土地提出更正改按自用住宅優惠稅率核課土地增值稅，未逾 5 年程序重開之期限（100 年 4 月 29 日以前），依行政程序法第 128 條規定，本件應重新開啟核課土地增值稅程序。

（二）系爭土地地上 2 樓房屋，確為自用住宅，應按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，始符核實課稅原則。經查系爭土地地上 2 樓房屋於 90 年間出租予案外人丁○○，租賃期間自 90 年 12 月 25 日起至 96 年 12 月 24 日，惟僅出租至 92 年 10 月 30 日止，即因案外人丁○○

○未經蔡○○同意，逕自將該房屋出借他人作為「○○美髮院」使用。嗣後蔡○○即終止租約，惟「○○美髮院」向稅捐稽徵機關不實申報出租人蔡○○93 及 94 年度租賃所得，95 年 3 月 13 日經他人檢舉後，「○○美髮院」即申請註銷蔡○○93 及 94 年度

租

賃所得扣繳憑單，並經財政部臺北市國稅局中正稽徵所函復同意辦理，足證明系爭土地地上 2 樓房屋於 93 及 94 年確實無出租情事，故出租人蔡○○僅自 90 年 12 月 25 日

起至

92 年 10 月 30 日止有出租行為。縱令系爭土地地上 2 樓房屋不得按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，亦應依建物面積（含地下室及增建面積）實際使用情形所占土地面積比例，計算本案應按自用住宅優惠稅率課徵土地增值稅之土地面積為 138 平方公尺，並非 124.5 平方公尺。故訴願人依據行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款請求重新開啟行政程序，並申請更正系爭土地地上 2 樓房屋應分配之土地部分按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅及退還稅額，洵屬有理由。

三、查本件前經本府以 100 年 4 月 26 日府訴字第 10009041900 號訴願決定：「一、關於 100 年 1

11

月 4 日北市稽法乙字第 09933883600 號復查決定部分，原處分撤銷。二、關於 99 年 10 月

日北市稽中正甲字第 09932105600 號函部分，原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 30 日內另為處分。」撤銷理由略以：「……五、關於 100 年 1 月 4 日北市

稽

法乙字第 09933883600 號復查決定部分：查訴願人以系爭土地地上 2 樓房屋並無出租為由，於 99 年 10 月 5 日向原處分機關所屬中正分處，對於上開已確定之土地增值稅申請更正

系爭土地中按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之面積，經該分處以 99 年 10 月 11 日北市稽中正甲字第 09 932105600 號函復訴願人，原核定之土地增值稅係屬已確定案件，並無訴願人所指核課面積錯誤或因有出租之情事而按一般用地稅率課徵土地增值稅之情形。探究訴願人上開申請真意，應係主張其具有行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款規定事由，請求重新開始行政程序，並更正原土地增值稅之核定稅額，依稅捐稽徵法第 35 條規定，該項行政程序重開之申請，尚非屬對於核定稅捐之處分不服之案件，訴願人不服原處分機關所屬中正分處否准其程序重開，向本府提起訴願，原處分機關誤依復查程序辦理，並遽作成復查決定，與稅捐稽徵法第 35 條規定即有不合，準此，原處分機關對於不應行復查程序之案件作成復查決定，該復查決定已有違誤；又訴願人對於上開中正分處 99 年 10 月 11 日函表明不服之時點為 99 年 11 月 10 日，距該函發文日期亦未逾 30 日，原處分機關

逕以訴願人申請復查逾期為由遽為不受理之決定，亦有違誤。從而，此部分原處分機關所為復查決定，應予撤銷。六、關於 99 年 10 月 11 日北市稽中正甲字第 09932105600 號函

部分：……按行政程序法第 2 條第 2 項、第 92 條第 1 項、第 96 條第 1 項第 4 款及訴願法第

3 條第 1 項規定，原處分機關所屬分處既為其內部單位，並非具有單獨法定地位組織之行政機關，倘欲對外作成行政處分，仍應以原處分機關名義為之。又本市主管稅捐稽徵機關為原處分機關，依稅捐稽徵法第 3 條、土地稅法第 28 條、第 34 條及臺北市稅捐稽徵處組織規程第 3 條規定，本件申請重開土地增值稅之行政程序事件，應由原處分機關以本市主管稅捐稽徵機關之地位作成准駁之行政處分。查本件否准行政程序重開之處分係由中正分處逕以該內部單位之名義作成，不論是項處分實質上是否合法妥適，依前揭規定內容觀之，難謂適法……。」

四、按行政程序法第 128 條規定係賦予受處分人或利害關係人於法定救濟期間經過後，申請重新開始程序，以為新實體決定之行政程序面上請求權，並進而獲撤銷、廢止或變更原處分。此種行政處分已不可爭訟後，當事人或利害關係人根據行政處分作成後之事實或法律狀況，重新提出申請，則係發動一新程序請求為新決定。當事人或利害關係人依行政程序法第 128 條第 1 項各款所定法定事由，請求行政機關予以撤銷或廢止已不可爭訟之行政處分時，係包含兩項請求：其一係請求行政機關重新進行行政程序；其二係請求行政機關經由重新進行之行政程序，廢棄該原已不可爭訟之行政處分。而原行政處分機關在新行政程序中應為何種決定，除須先由程序上審酌是否確有重新開始程序之事由外，並應依相關之行政實體法規定審酌辦理，如認為申請有理由者，應撤銷、廢止或變更原處分；如認為申請無理由，或雖有重新開始程序之原因，惟原處分仍屬正當者，則應予

駁回。經查本件原處分機關依上開訴願決定撤銷意旨重新審查後，審認本件土地增值稅事件並無行政程序法第 128 條第 1 項規定之事由，乃據以否准訴願人申請之理由略以：「.....三、本案拍賣之本市中正區福和段 1 小段 710 地號土地，本處中正分處依臺灣臺北地方法院民事執行處 94 年 6 月 9 日北院錦 91 執午字第 13267 號函，按一般用地稅率核定

土

地增值稅，其土地漲價總數額為 5,578 萬 7,544 元，稅額為 185 萬 4,969 元；於 94 年 6 月 14

日以北市稽中正甲字第 09460773001 號函通知臺端，如符合自用住宅用地要件願意申請者，請於文到 30 日內提出申請。四、嗣臺端於 94 年 7 月 14 日申請更正，於申請書及無

租

賃情形申明書，僅申請地上房屋門牌：本市羅斯福路○○段○○號○○樓、3 樓及 4 樓按自用住宅用地稅率核課土地增值稅，本處中正分處於 94 年 7 月 28 日以北市稽中正甲字第 0946090 3800 號函復，以權狀所載層數，按臺端申請持分 3/4 比例核算面積 124.5 平方公尺（宗地面積：166 平方公尺）准按自用住宅用地稅率核課土地增值稅.....，未申請之 2 樓部分土地持分 1/4 仍按一般用地稅率課徵.....。臺端對核定稅額未依法申請復查，且於 94 年 10 月 31 日申請核發土地增值稅課徵明細證明時，指明核課面積無誤，參照稅捐稽徵法第 34 條第 3 項規定，已屬確定案件，經查並無行政程序法第 128 條第 1 項規定之事由，所請礙難照准.....。」則原處分自屬有據。

五、至訴願人主張關於系爭核課土地增值稅之行政處分，其分別於 99 年 6 月 15 日、99 年 7 月 2

9 日、99 年 10 月 4 日申請就系爭土地提出更正改按自用住宅優惠稅率核課土地增值稅，未逾 5 年程序重開之期限，依行政程序法第 128 條規定，本件應重新開啟核課土地增值稅程序云云。按行政程序法第 128 條第 2 項規定，申請程序重開，應自法定救濟期間經過後 3 個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾 5 年者，不得申請。經查，訴願人自臺灣臺北地方法院民事執行處 94 年 10 月 3 日將分配表通知相關債權人、債務人，並依法分配確定時，即已知悉系爭土地之土地增值稅之核定稅額，是訴願人對於系爭土地之土地增值稅核定稅捐之處分如有不服，依稅捐稽徵法第 35 條規定，應於繳納期限 95 年 3 月 31 日屆滿之翌日（即 95 年 4 月 1 日

）起

算 30 日內申請復查，期間之末日原為 95 年 4 月 30 日，是日為星期日，應以其次日（即

95

年 5 月 1 日）代之，訴願人未於上開法定期限內依法提起行政救濟，系爭土地土地增值稅之核定業於 95 年 5 月 2 日即已確定。嗣後訴願人認為本案土地增值稅事件有行政程序法第

128 條第 1 項所定各款情形之一者，依該法條第 2 項規定，應於法定救濟期間經過後 3 個月內提出申請。準此，本件訴願人提出上開申請之期間末日為 95 年 8 月 2 日（星期三）。惟查訴願人遲至 99 年 10 月 11 日始向原處分機關所屬中正分處提出申請，已逾上開規定之申請期間；縱依訴願人主張，其於 99 年 6 月 15 日業已提出申請，其申請亦已逾行政程序法第 128 條第 2 項之申請期間，是訴願人以行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款規定為由，請求行政程序重開，自非法之所許。

六、再者，訴願人主張系爭土地地上 2 樓房屋，確為自用住宅，應按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，始符核實課稅原則乙節。按土地稅法第 34 條之 1 第 2 項規定，土地所有權移轉，依規定由權利人單獨申報土地移轉現值或無須申報土地移轉現值之案件，稽徵機關應主動通知土地所有權人，其合於自用住宅用地要件者，應於收到通知之次日起 30 日內提出申請，逾期申請者，不得適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。復按土地稅法第 34 條之 1 第 2 項所謂應於收到通知之次日起 30 日內提出申請，逾期申請者，不得適用自用

住宅用地稅率課徵土地增值稅，稽其性質，乃屬法定不變期間，逾期即生失權之效果，有改制前行政法院即現最高行政法院 84 年度判字第 1716 號判決可資參照。經查，本件系爭土地前經臺灣臺北地方法院民事執行處強制執行拍賣，經該民事執行處函請原處分機關所屬中正分處核算應課徵之土地增值稅，該分處乃核定系爭土地按一般用地稅率課徵土地增值稅計 1,850 萬 4,969 元，並以 94 年 6 月 14 日北市稽中正甲字第 09460773000 號

函請

該民事執行處代為扣繳土地增值稅，同時依土地稅法第 34 條之 1 第 2 項規定，以同年月日北市稽中正甲字第 09460773001 號函通知訴願人，系爭土地如符合自用住宅用地要件者，請於文到 30 日內檢附相關資料向該分處申請改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，凡逾期申請者，不得適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。該函於 94 年 7 月 5 日送達。嗣訴願人於 94 年 7 月 15 日向原處分機關所屬中正分處申請系爭土地地上 1 樓、3 樓、4

樓

房屋所應分配系爭土地應有部分為  $\frac{3}{4}$  部分，改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，並未就系爭土地地上 2 樓房屋所應分配系爭土地  $\frac{1}{4}$  部分提出按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之申請，是訴願人就系爭土地地上 2 樓房屋所應分配系爭土地  $\frac{1}{4}$  部分，既未於土地稅法第 34 條之 1 第 2 項所定期間內提出按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之申請，即生不得適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之法律效果，嗣後亦不得再行申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。是訴願人主張系爭土地地上 2 樓房屋並無出租情事，尚不影響該房屋所應分配系爭土地  $\frac{1}{4}$  部分課徵土地增值稅之適用稅率，故本件並無訴願人所稱有行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款所定得申請程序重開之情事，訴願主張，

尚難採據。從而，原處分機關所為否准訴願人重開行政程序之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

七、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 蔡 立 文  
副主任委員 王 曼 萍  
委員 劉 宗 德  
委員 陳 石 獅  
委員 紀 聰 吉  
委員 戴 東 麗  
委員 柯 格 鐘  
委員 葉 建 廷  
委員 范 文 清  
委員 王 韻 茹  
委員 覃 正 祥  
委員 傅 玲 靜

中華民國 100 年 9 月 29 日市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 蔡立文決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 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。

(臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號)