

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 ○○○

兼送達代收人

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 101 年 3 月 30 日北市稽中北字第 10131167200 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、訴願人等 5 人之被繼承人○○○○原所有本市中山區○○段○○小段○○地號持分土地（權利範圍為 171/10000，下稱系爭土地），於民國（下同）82 年 7 月 2 日經臺灣臺北地方法院民事執行處（下稱臺北民事執行處）強制執行拍賣拍定，經原處分機關以 82 年 7 月 8 日 82 北市稽財（乙）字第 79953 號函請該民事執行處代為扣繳系爭土地應繳之土地增值稅新臺幣（下同）163 萬 1,238 元，並依土地稅法第 34 條之 1 第 2 項規定，以 82 年 7 月

8 日 82 北市稽財（乙）字第 79953-1 號函通知○○○○，系爭土地如符合土地稅法第 9 條及第 34 條規定自用住宅用地要件者，請於文到 30 日內檢附相關資料向原處分機關所屬中北分處（下稱中北分處）申請改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，逾期不得適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。旋經臺北民事執行處以 82 年 8 月 14 日 82 民執玄字第

3

75 號通知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款於 82 年 12 月 29 日劃解入庫在案。

二、嗣被繼承人○○○○於 89 年 2 月 24 日死亡，訴願人○○○於 98 年 4 月 30 日向中北分處申請

系爭土地改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，並退還溢繳之差額，經該分處以 98 年 6 月 10 日北市稽中北甲字第 09830249800 號函復訴願人○○○，以其申請已逾稅捐稽徵

分
法第 28 條所定 5 年期間為由，否准所請。訴願人○○○不服，於 98 年 6 月 17 日向中北

處陳情，經該分處以 98 年 6 月 18 日北市稽中北甲字第 09831056300 號函復訴願人○○○
上

開申請案業以前揭函復在案，如有疑義，建請循行政救濟程序辦理。訴願人○○○不服
上開 2 函，於 98 年 7 月 7 日向本府提起訴願。經原處分機關重新審查後，以 98 年 7 月
17 日

北市稽中北字第 09831123400 號函復訴願人○○○，並副知本府訴願審議委員會，系爭
土地仍應按一般用地稅率課徵土地增值稅，並自行撤銷前開中北分處 98 年 6 月 10 日北市
稽中北甲字第 09830249800 號及 98 年 6 月 18 日北市稽中北甲字第 09831056300 號函。訴
願

人○○○乃於 98 年 8 月 10 日向本府申請撤回前開訴願案，並經本府以 98 年 8 月 14 日府
訴字

第 09870104500 號函通知訴願人○○○，前開訴願程序業已終結。嗣訴願人○○○仍不
服原處分機關 98 年 7 月 17 日北市稽中北字第 09831123400 號函，第 2 次向本府提起訴願

，
經本府以 98 年 11 月 30 日府訴字第 09870139800 號訴願決定：「訴願駁回。」訴願人
○○○

○不服，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，訴訟中追加○○○○之其他繼承人為原告
，經該院以 99 年 4 月 8 日 99 年度訴字第 169 號判決：「訴願決定及原處分均撤銷。原告

其
餘之訴駁回。」訴願人等 5 人向最高行政法院提起上訴，經該院以 100 年 8 月 18
日 100 年度判字第 1440 號判決駁回其等 5 人之上訴而告確定。

三、訴願人等 5 人於 101 年 3 月 2 日再向中北分處主張依上開判決意旨，原處分機關應將溢繳之

土地增值稅退還訴願人等 5 人，經原處分機關以 101 年 3 月 30 日北市稽中北字第
10131167

200 號函復訴願人等 5 人否准所請。該函分別於 101 年 4 月 3 日、5 日、11 日送達訴願人
等 5

人，訴願人等 5 人不服，於 101 年 4 月 27 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。
理由

一、按稅捐稽徵法第 28 條規定：「納稅義務人自行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；屆期未申請者，不得再行申請。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。前二項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。本條修正施行前，因第二項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。前項情形，稅捐稽徵機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者，二年之退還期間，自本條修正施行之日起算。」

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 條第 1 項至第 4 項規定：「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。」

財政部 91 年 5 月 20 日臺財稅字第 0910451690 號函釋：「依土地稅法第 34 條之 1 第 2 項規

定：『土地所有權移轉，依規定……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。』準此，法院拍賣土地，稽徵機關如無法確定已依上述規定合法送達通知土地所有權人提出申請者，則土地所有權人應於收到通知之次日起 30 日內提出申請之期限，無從起算，自不生逾期申請不得適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之效果……。」

二、本件訴願理由略以：原處分機關無法證明其已依土地稅法第 34 條之 1 第 2 項規定，合法送達通知被繼承人○○○○，依財政部 91 年 5 月 20 日臺財稅字第 0910451690 號函釋意旨

，該條項所定 30 日期間即無從起算，訴願人○○○於 98 年 4 月 30 日向原處分機關申請

系
爭土地按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅即未逾期，原處分機關無端否准申請，並無所據。又原處分機關未依前條規定通知被繼承人○○○○，係可歸責於原處分機關之錯誤，依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，無論溢繳期間經過多久，均得請求退還，原處分機關以申請適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之請求權仍受一般公法請求權消滅時效之限制，顯屬無據，請撤銷原處分，以維權益。

三、查本件前經臺北高等行政法院 99 年 4 月 8 日 99 年度訴字第 169 號確定判決撤銷訴願決定及

原處分，其判決理由略以：「……五、歸納兩造上述之主張，本件爭執之重點在於..
.... (四)..... 原告○○○具有退稅請求權之前提，必須申請改用自用住宅用地稅率為有理由，倘申請改用自用住宅用地稅率為無理由，原所繳納土地增值稅無溢繳稅款可言，原告○○○自無退稅請求權。關於土地稅法第 34 條之 1 第 2 項之申請改依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，屬於一般公法上之請求權，其與新修正稅捐稽徵法第 28 條之退稅請求權，二者係不同之公法上請求權。新修正稅捐稽徵法第 28 條第 2 項應退還之溢繳稅款，雖無申請退還期間之限制，惟如申請改依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之請求權已罹時效消滅，致其適用自用住宅用地稅率之申請為無理由者，依上開說明，納稅義務人即無退稅請求權。法院拍賣土地，依土地稅法第 34 條之 1 第 2 項規定，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。如無法確定稽徵機關已依上述規定合法送達通知所有權人提出申請者，土地所有權人之申請固無上述所謂 30 日內提出之限制，惟申請適用自用住宅用地稅率之請求權行使仍受一般公法上請求權消滅時效之限制，且該請求權於土地所有權移轉時即得行使，故消滅時效應自土地所有權移轉時起算。系爭土地於 82 年 7 月間經法院拍賣而移轉，於當時即得行使申請自用住宅用地稅率之請求權，因該請求權發生於行政程序法施行前，並無行政程序法第 131 條 5 年時效期間規定之適用，而應類推適用民法第 125 條關於 15 年時效期間之規定，惟此類推適用之時效期間，若自行政程序法施行日起算，其殘餘期間較行政程序法第 131 條第 1 項所定 5 年時效期間為長者，參諸民法總則施行法第 18 條規定意旨，即應自行政程序法施行日起，適用行政程序法第 131 條第 1 項關於 5 年時效期間之規定，俾得兼顧行政程序法規定時效期間為 5 年之目的，以使法律秩序趨於一致（最高行政法院 99 年

度判字第 254 號判決意旨參照)。本件原告○○○於 98 年 4 月 30 日及 7 月 7 日，始向
被

告所屬中北分處申請系爭土地改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，並將差額退還法院重新分配，是否逾越行政程序法第 131 條第 1 項關於 5 年時效期間之規定？有無時效中斷事由？倘若本件原告○○○申請適用自用住宅用地稅率之請求權罹於時效而消滅，其申請改用自用住宅用地稅率為無理由，原所繳納土地增值稅自無溢繳稅款可言，依上開說明，原告○○○自無退稅請求權。然原處分未為調查及審究，且未適用新修正稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，徒以原告蔡○○申請退稅已逾稅捐稽徵法第 28 條第 1 項所規定之 5 年消滅時效期間，駁回原告○○○之申請，即有違誤，難以維持.....。」

四、本件原處分機關依上開判決意旨重新審查後，乃以訴願人○○○於 98 年 4 月 30 日申請改按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，該請求權係屬公法上之請求權，其消滅時效係自系爭土地於 82 年 7 月 2 日拍定移轉時，即得請求時起算，又該請求權發生於行政程序法施行前之公法上請求權，若類推適用民法第 125 條之 15 年期間，自行政程序法施行日（90 年 1 月 1 日）起算，其殘餘期間較行政程序法第 131 條第 1 項所定 5 年時效期間為長者，

一

併類推適用民法總則施行法第 18 條第 2 項之結果，即應適用行政程序法第 131 條第 1 項關於 5 年時效期間之規定，即申請時效應至 94 年 12 月 31 日屆滿，是日為星期六，應延至

9

5 年 1 月 2 日（星期一）屆滿，訴願人○○○遲至 98 年 4 月 30 日始向中北分處申請改按

自

用住宅用地稅率課徵土地增值稅，並請求退還溢繳稅款，故訴願人等 5 人申請系爭土地改按自用住宅用地之請求權因時效完成而消滅，致其等適用自用住宅用地稅率之申請為無理由，即不生因應適用自用住宅用地稅率而未適用之溢繳土地增值稅情事，自不得依稅捐稽徵法第 28 條第 1 項及第 2 項規定請求退還溢繳之稅款，原處分機關否准訴願人等 5 人退還溢繳土地增值稅之申請，自屬有據。

五、至訴願人等 5 人主張原處分機關未依土地稅法第 34 條之 1 第 2 項規定通知係可歸責政府機

關之錯誤，及適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之請求權適用稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，並無一般公法請求權消滅時效之限制云云。按土地所有權人行使依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之請求權，除受土地稅法第 34 條之 1 第 2 項所定自收到通知次日起 30 日期間之限制外，仍應有一般公法上請求權時效期間之適用；又行使按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之請求權，與稅捐稽徵法第 28 條之退稅請求權，二者係不同之公法上請求權，退還溢繳稅款雖無申請退還期間之限制，惟如土地稅法第 34 條之 1 第 2 項之

請求權已罹於時效消滅而不得行使，納稅義務人即無退稅請求權，有上開判決意旨可稽。查原處分機關雖未能證明被繼承人○○○○已接獲土地稅法第 34 條之 1 第 2 項之通知，然此僅是使該項規定之 30 日行使按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之請求期間無從起算，非謂該請求權不受一般公法上請求權時效期間之限制。復查本件依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之請求權既已罹於時效消滅，業如前述，致系爭土地並無應適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之情形，系爭土地原所繳納之土地增值稅即無溢繳稅款可言。原處分機關否准訴願人等 5 人退還溢繳土地增值稅之申請，並無違誤。訴願主張，顯係誤解法令，不足採據。從而，原處分機關所為處分，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、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（公出）

副主任委員 王 曼 萍（代理）

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 覃 正 祥

委員 傅 玲 靜

委員 吳 秦 雯

中華民國 101 年 7 月 25 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。

（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）