

訴 願 人 祭祀公業○○○

管 理 人 ○○○

管 理 人 ○○○

管 理 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因補徵地價稅事件，不服原處分機關九十年八月二十三日北市稽法乙字第九0六二0二八三00號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、緣訴願人所有本市內湖區○○段○○小段○○地號土地，原編定為保護區，依土地稅法第二十二條第一項第一款規定課徵田賦，嗣於六十三年一月五日都市計畫公告變更為公共設施保留地（○○用地），經原處分機關認其符合土地稅法第二十二條第一項第五款之規定，乃續予課徵田賦。嗣系爭土地經人檢舉其實際並未作農業使用，案經原處分機關大同分處調查後認定，系爭土地有一、七七六．二平方公尺部分實際上係供作墓地使用，因訴願人未於系爭土地適用特別稅率之原因、事實消滅三十日內，向主管稽徵機關申報，該分處乃案移由原處分機關依法審理核定，就系爭土地供作墓地使用部分之面積，依土地稅法第五十四條第一項第一款之規定補徵訴願人八十五至八十九年地價稅計新臺幣（以下同）六二五、一三七元，並按該補徵稅額處以三倍罰鍰計一、八七五、四00元（計至百元為止）。

二、訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十年八月二十三日北市稽法乙字第九0六二0二八三00號復查決定：「原罰鍰處分撤銷，其餘復查駁回。」訴願人就該復查決定關於補徵八十五至八十九年地價稅部分仍表不服，於九十年十月八日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、本件訴願人提起訴願日期（九十年十月八日）距原處分書發文日期（九十年八月二十三日）雖已逾三十日，惟因原處分機關未查明送達日期，致訴願期間無從起算，自無訴願逾期問題，合先敘明。

二、按土地稅法第十四條規定：「已規定地價之土地，除依第二十二條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第十九條規定：「都市計畫公共設施保留地，在保留期間仍為建築使

用者，除自用住宅用地依第十七條之規定外，統按千分之六計徵地價稅；其未作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵地價稅。」第五十四條第一項第一款規定：「納稅義務人藉變更、隱匿地目等則或於減免地價稅或田賦之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，依左列規定辦理：一、逃稅或減輕稅賦者，除追補應納部分外，處短匿稅額或賦額三倍之罰鍰。」

同法施行細則第十五條規定：「適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人應於三十日內向主管稽徵機關申報，未於限期內申報者，依本法第五十四條第一項第一款之規定辦理。」

土地稅減免規則第九條規定：「無償供公共使用之私有土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦權免。……」第十一條規定：「都市計畫公共設施保留地，在保留期間未作任何使用並與使用中之土地隔離者，地價稅或田賦全免。」第二十二條規定：「依第七條至第十七條規定申請減免地價稅或田賦者，公有土地應由管理機關，私有土地應由所有權人或典權人，造具清冊檢同有關證明文件向直轄市、縣（市）主管稽徵機關為之。……」第二十四條第一項規定：「合於第七條至第十七條規定申請減免地價稅或田賦者，應於每年（期）開徵四十日前提出申請；逾期申請者，自申請之次年（期）起減免。減免原因消滅，自次年（期）恢復徵收。」第二十九條規定：「減免地價稅或田賦原因事實有變更或消滅時，土地權利人或管理人，應於三十日內向直轄市、縣（市）主管稽徵機關申報恢復徵稅。」第三十條規定：「土地權利人或管理人未依前條規定申報，經查出或被檢舉者，除追補應納地價稅或田賦外，並依土地稅法第五十四條第一項之規定處罰。……」

財政部七十三年十一月五日臺財稅第六二四七〇號函釋：「貴轄××縣××鄉私有山坡地，原屬符合土地稅法第二十二條規定課徵田賦之農業用地，既經查明為供埋葬之墳場使用，事實上已變更為非農業使用，自應依同法第十四條規定改課地價稅。」

八十九年十一月九日臺財稅字第〇八九〇四五七八九八號函釋：「主旨：貴市內湖區〇〇（〇）段〇〇小段〇〇地號土地，原編定為保護區，依土地稅法第二十二條規定課徵田賦，嗣於六十三年都市計畫公告變更為公共設施保留地，其變更前後供作墓地使用部分，仍應依本部七十三年十一月五日臺財稅第六二四七〇號函釋及土地稅法第十九條規定課徵地價稅。……」

三、本件訴願理由略以：

- （一）按都市計畫法之立法目的，在於「改善居民生活環境，並促進市、鎮、鄉皆有計畫之均衡發展。是都市計畫經發布實施後，應依建築法之規定，實施建築管理」。故「其土地上原有建築物不合土地使用分區規定者，除准修繕外，不得增建或改建。又都市計畫地區範圍內，應視實際情況，分別設置左列公共設施用地」，則「依本法指定之

公共設施保留地，不得為妨礙其指定目的之使用。但得繼續為原來之使用或改為妨礙目的較輕之使用」，都市計畫法第一條、第四十條至第四十二條，及第五十一條分別定有明文。

- (二) 土地稅減免規則顧慮到被指定為公共設施保留地確實無法達到地盡其用之經濟效益，除第十一條規定外，尚有第九條等免稅之規定，以資配合及衡平。
- (三) 依原處分機關內湖分處提供之「實地勘查明細表」所載墓主名稱，經對照有案可考之墓主生存年代，推算系爭土地之墳墓，應為百年或五十年以上之古墓。質言之，六十三年間因都市計畫公告，將系爭土地變更為公共設施保留地時即有古墓之存在。至於其他無案可查之墳墓，則為不特定人士所葬用，顯見系爭土地已符合土地稅減免規則第九條所規定「無償供公共使用之私有土地」而「地價稅或田賦全免」之要件。
- (四) 末查原處分機關復查決定認定，原核定課徵田賦非因當事人之申請而課徵，且課徵田賦時墳墓即已存在，是訴願人並不負有系爭土地減免地價稅原因、事實消滅之申報責任，是本案原罰鍰處分容有未洽，應予撤銷等情，更可佐證系爭土地確有土地稅減免規則第九條「無償供公共使用之私有土地」而「地價稅或田賦全免」之要件。原處分機關未查明事實真相，遽予補徵系爭稅款，難謂合法。

四、卷查本件訴願人所有系爭土地，原編定為保護區，由原處分機關依土地稅法第二十二條規定課徵田賦，嗣於六十三年間因都市計畫公告變更為公共設施保留地（公園用地），原處分機關乃依土地稅法第二十二條第一項第五款之規定，續予課徵田賦。嗣系爭土地經人檢舉並未作農業使用，案經原處分機關大同分處查得系爭土地確有一、七七六．二平方公尺部分，實際上係供作墓地使用。該分處乃案移由原處分機關審理，案經原處分機關審認，系爭土地實際供作墓地使用，其土地稅減免已原因消滅，而訴願人未於系爭土地適用特別稅率之原因、事實消滅三十日內，向主管稽徵機關申報，乃核定依土地稅法第五十四條第一項第一款之規定補徵訴願人八十五至八十九年地價稅六二五、一三七元，並按該補徵稅額處以三倍罰鍰計一、八七五、四〇〇元（計至百元為止）。嗣訴願人依法申請復查，案經原處分機關以九十年八月二十三日北市稽法乙字第九〇六二〇二八三〇〇號復查決定：「原罰鍰處分撤銷，其餘復查駁回。」其理由略以：「……四、關於申請人主張系爭土地非作建築使用，依土地稅法第十九條規定應免徵地價稅乙節，經查系爭土地係供作墓地使用，核與土地稅法第十九條規定之未作任何使用情形不同，且系爭土地業經首揭財政部八十九年十一月九日臺財稅第〇八九〇四五七八九八號函釋，其變更前後作供作墓地使用部分，仍應依財政部七十三年十一月五日臺財稅第六二四七〇號函釋及土地稅法第十九條規定課徵地價稅，申請人主張顯係誤解法令，核無足採，原核定補徵稅額並無違誤，應予維持。申請人復主張系爭土地初始係由本處核定免稅，事後發現原核定有誤，不應據以裁處申請人罰鍰乙節，經查系爭土地違章期間之原

課稅情形，係由本處內湖分處依據臺北市政府地政處七十一年農業用地清冊核定課徵田賦，非如申請人所稱核定免稅，惟查原核定課徵田賦非因當事人之申請而課徵，且課徵田賦時墳墓即已存在，是申請人並不負有系爭土地減免地價稅原因、事實消滅之申報責任，是本案核與首揭土地稅法第五十四條第一項規定之情形不符，原罰鍰處分容有未洽，應予撤銷。」。

五、關於本件訴願人所不服之系爭補徵稅額處分之部分，經查系爭土地原屬符合土地稅法第二十二條第一項第五款規定課徵田賦之農業用地，其實際有一、七七六．二平方公尺部分係供墓地使用之事實，既經原處分機關查明，有原處分機關現場拍攝之照片共計十四幀及系爭土地上墳墓明細資料等影本附卷可稽，亦為訴願人所不否認，則其為事實上已變更為非農業使用，自應依土地稅法第十四條及第十九條規定，就系爭土地供作墓地使用部分之面積，課徵地價稅。此徵諸前揭土地稅法規定及財政部七十三年十一月五日臺財稅第六二四七〇號及八十九年十一月九日臺財稅字第〇八九〇四五七八九八號函釋意旨甚明。是原處分機關所為補徵系爭稅額之處分，其復查決定續予維持，洵屬有據。

六、至訴願人以系爭土地有無案可查之墳墓，故其係供不特定人士所葬用；且原處分機關復查決定認為其不負系爭土地減免地價稅原因、事實消滅之申報責任，而將原罰鍰處分予以撤銷等情，主張系爭土地符合土地稅減免規則第九條所規定「無償供公共使用之私有土地」而「地價稅或田賦全免」之要件乙節，經查本件訴願人就系爭土地有供不特定人士葬用之情事，並未具體指明供不特定人士葬用之墳墓數量、所占系爭土地之面積為何等？以供查核，亦未就系爭土地確係「無償供公共使用」乙節，具體舉證，以實其說，是此部分實難遽為有利於訴願人之認定。且就訴願人此部分之主張，原處分機關於九十年十二月三十一日北市稽法丙字第九〇六五二八一六〇〇號答辯書理由三查復略以：「……訴願人主張其所有系爭土地係為不特定人所葬用，依土地稅減免規則第九條規定，免徵地價稅云云……據本處內湖分處現場勘查結果，系爭土地位於山坡上，臨接〇〇路〇〇段〇〇巷〇〇弄及〇〇路停車場等部分均坡勢陡峭或無路可行，一般行人無法由此到達系爭土地，僅臨接同小段〇〇、〇〇之〇〇地號土地部分有階梯及坡度較緩可供上下，然〇〇之〇〇地號土地以鐵皮牆及門與巷道隔離，須由訴願人開門方可進入（此部分有現場照片九幀附卷可稽），顯見訴願人所訴系爭土地係無償供公共使用，並非真實……」。再者，訴願人於九十年四月二十五日之復查申請書說明二（五）亦自承系爭土地近百年來均供其派下作墓地使用，並不供外人利用，此有上開復查申請書附卷可稽。是訴願人主張系爭土地係無償供公共使用，應免徵地價稅之主張，委難憑採。況按前揭土地稅減免規則第二十四條第一項規定，合於該規則第七條至第十七條規定申請減免地價稅或田賦者，應於每年（期）開徵四十日前提出申請；逾期申請者，自申請之次年（期）起減免。是本件系爭土地若有符合前揭土地稅減免規則第九條規定，而得免

徵地價稅者，依法應於每年（期）開徵四十日前提出申請，逾期申請則應自申請之次年（期）起減免，併予指明。從而，本件原處分機關就系爭土地實際供作墓地使用之面積一、七七六．二平方公尺部分所為補徵訴願人八十五至八十九年地價稅共計六二五、一三七元之處分，其復查決定續予維持，揆諸前揭規定及財政部函釋，並無不合，應予維持。

七、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項之規定，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 薛明玲

委員 王惠光

委員 陳 敏

委員 曾巨威

委員 曾忠己

委員 劉興源

委員 黃旭田

中 華 民 國 九 十 一 年 二 月 六 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

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，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三段一巷一號）