

訴願人 ○○股份有限公司

清算人 ○○○會計師

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因補徵八十五年至八十九年地價稅事件，不服原處分機關九十一年五月三日北市稽法丙字第0九一六0五四三五00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

緣訴願人所有本市松山區○○段○○小段○○及○○之○○地號等兩筆土地（權利範圍：應有部分均為二十分之十七），原經原處分機關松山分處誤以訴願人之權利範圍應有部分為二十分之三，而據以核課前開土地之地價稅。嗣訴願人於九十年十一月十六日以電話向松山分處申請更正課稅面積，案經該分處以九十年十一月二十二日北市稽松山乙字第九0六三六八五六00號書函復知訴願人更正系爭土地課稅面積並補徵系爭土地八十五年至八十九年地價稅差額（隨函檢附之繳款書所載課稅標的誤載為松山區○○段○○小段○○地號等「十一筆」，嗣經原處分機關於九十一年五月三日北市稽法丙字第0九一六0五四三五00號復查決定後填發之補繳稅款繳納通知書更正為松山區○○段○○小段○○地號等「二筆」），計八十五年稅額為新臺幣（以下同）一八二、四三四元；八十六年稅額為二三一、二九五元；八十七年稅額為二八0、一五五元；八十八年稅額為二八0、一五五元及八十九年稅額為三0七、一一八元，合計為一、二八一、一五七元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十一年五月三日北市稽法丙字第0九一六0五四三五00號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於九十一年五月十五日送達。訴願人仍不服，於九十一年六月十二日向本府提起訴願，九十一年八月九日補充理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按稅捐稽徵法第二十一條第一項第二款及第二項規定：「稅捐之核課期間，依左列規定……二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及

應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。」「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第二十二條第四款規定：「前條第一項核課期間之起算，依左列規定.....四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」第三十八條第三項規定：「經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後十日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納；並自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。」

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。」第十五條規定：「地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵之。前項所稱地價總額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額。」第十六條第一項第二款、第二項規定：「地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額.....超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵.....三、超過累進起點地價五倍至十倍者，就其超過部分課徵千分之二十五。」「前項所稱累進起點地價，以各該直轄市及縣（市）土地七公畝之平均地價為準。但不包括工廠用地.....及免稅土地在內。」

平均地權條例第二條規定：「本條例所稱主管機關：中央為內政部；直轄市為直轄市政府.....」第十四條規定：「規定地價後，每三年重新規定地價一次。但必要時得延長之。重新規定地價者，亦同。」第十五條規定：「直轄市或縣（市）主管機關辦理規定地價或重新規定地價之程序如左.....」第十六條規定：「舉辦規定地價或重新規定地價時，土地所有權人未於公告期間申報地價者，以公告地價百分之八十為其申報地價。土地所有權人於公告期間申報地價者，其申報之地價超過公告地價百分之一百二十時，以公告地價百分之一百二十為其申報地價；申報之地價未滿公告地價百分之八十時，得照價收買或以公告地價百分之八十為其申報地價。」第十七條規定：「已規定地價之土地，應按申報地價，依法徵收地價稅。」

同條例施行細則第二條第一款規定：「本條例第二條所定直轄市政府及縣（市）政府之所屬單位，在實施本條例時，其主辦業務劃分如左：一、關於規定地價.....在直轄市政府為地政處.....」土地稅減免規則第十一條之四規定：「飛航管制區依飛航安全標準及航空站、飛行場、助航設備四週禁止、限制建築辦法規定禁止建築之土地，其地價稅或田賦減徵百分之五十。但因禁止建築致不能建築使用且無收益者，全免。依前項辦法規定限制建築地區之土地，因實際使用確受限制者，其地價稅或田賦得在百分之三十之範圍內，由直轄市主管機關、縣（市）政府酌予減徵。」

財政部七十六年八月十九日臺財稅第七六二二九二五號函釋：「主旨：土地所有權人在同一轄區內擁有應稅與免稅土地，其免稅土地地價應免予合併計入地價總額內計徵地價稅。說明：二、查計算累進起點地價之土地，依土地稅法第十六條第二項規定，既不包括免稅土地在內，故土地所有權人在同一轄區內擁有應稅與免稅土地者，其免稅土地地價應免予合併計入地價總額內計徵地價稅。至於減稅土地地價，仍應併入地價總額內計算『毛應納稅額』後，再依左列方式計算應納地價稅額：(一)減稅土地之毛應納稅額//毛應納稅額×減稅土地地價/地價總額(二)減稅土地應減徵稅額//減稅土地之毛應納稅額×減稅比率(三)應納地價稅額//毛應納稅額「減稅土地應減徵稅額。」

二、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 按土地稅法第十六條所規定之六類稅級別中，訴願人究屬何級，原處分機關復查決定中雖引據法條，惟並未明確告知訴願人所屬稅級種類，致訴願人無從核算地價稅數額。又系爭土地係位於飛航管制區域內，雖原處分機關業依土地稅減免規則第十一條之四規定予以減徵，但前揭土地稅減免規則第十一條之四之規定既將減稅及免稅二種情形併同規定於同一條文中，則土地稅法第十六條第二項後段所載之「免稅土地」，是否得擴張解釋為涵蓋「減稅土地」在內？若「免稅土地」得涵蓋「減稅土地」之概念，依土地稅法第十六條第二項後段，將使累進起點地價之計算有所不同，而無法涵蓋於同條第一項所列之六類稅級別內，而須另謀核算稅款之基準。
- (二) 依平均地權條例第十四條、第十六條及第十七條之規定，以臺北市自八十三年至九十年間重行公告地價之時點觀之，分別係於八十三年七月、八十六年七月、八十九年七月重行公告地價，是八十三年

至八十五年間，其公告地價既未曾變更，故計算地價稅款數值應係相同，同理八十六年至八十八年之地價稅款數值亦應相同，惟系爭八十六年稅額為二三一、二九五元、八十七年及八十八年稅額均為二八〇、一五五元，僅八十七年、八十八年相同，此係原處分機關核算失誤，抑或八十七年、八十八年之稅款漏未考量減免情事，致八十六年至八十八年稅額驟有差異。

(三) 按行政程序法第一百零一條、第一百十條及第一百四條之規定，對於稅捐稽徵機關所填發之稅額繳款書，有誤寫誤算等程序上瑕疵，由納稅義務人依法申請更正，經稅捐稽徵機關更正重行填發並合法送達納稅義務人後，始完成瑕疵補正之程序，而成為與合法要件相符之行政處分，該核課稅額之繳款書，自此始生核課之效力，至於前有誤寫誤算之稅額繳款書，自不應對納稅義務人產生任何拘束力。本案於復查決定時所憑藉之原繳納稅款行政處分，若欲依稅捐稽徵法第三十八條第三項之規定加計利息，必該稅額繳款書於申請復查之初即無任何程序上之瑕疵存在，然而原補徵稅額之繳款書於原處分機關松山分處補徵之初，即存有誤寫誤算之瑕疵，經訴願人申請復查時，就稅額繳款書所載課稅標的「松山區〇〇段〇〇小段〇〇地號等十一筆土地」與稅額、徵收期間等並行聲明異議，經原處分機關於復查決定理由載明「系爭補徵稅額之課稅標的為本市松山區〇〇段〇〇小段〇〇地號及〇〇之〇〇地號等二筆土地，系爭稅單記載為松山區〇〇段〇〇小段〇〇等十一筆土地，係屬誤植，並予陳明」故原處分機關於復查決定時併予送達訴願人重新填發更正之稅額繳款書後，始補正其誤寫之瑕疵，而對訴願人生效。原處分機關依前具有誤寫瑕疵之稅額繳款書，依稅捐稽徵法第三十八條第三項之規定加計訴願人自補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起至填發補繳稅款繳納通知書之次日起之遲延利息，於法有違。

(四) 又原處分機關復查決定時併予送達訴願人之稅額繳款書，其中改訂繳納期間欄中，缺少經辦人之核章，是否欠缺授權決行之簽核要件，請併予審查。

三、卷查本件訴願人所有本市松山區〇〇段〇〇小段〇〇及〇〇之〇〇地號等兩筆土地之權利範圍應有部分各為二十分之十七，原處分機關松山分處原誤以訴願人之權利範圍應有部分為二十分之三，據以核課系爭土地之地價稅。嗣經訴願人於九十年十一月十六日以電話向松山分

處申請更正課稅面積，該分處遂以九十年十一月二十二日北市稽松山乙字第九〇六三六八五六〇〇號書函復知訴願人更正系爭土地課稅面積，並依稅捐稽徵法第二十一條及第二十二條之規定補徵系爭土地八十五年至八十九年地價稅差額。次查松山分處就系爭土地八十五年至八十九年地價稅差額之核計，係由其依土地稅法第十五條、平均地權條例第十六條及第十七條之規定，核計其地價總額，並按土地稅法第十六條第一項第二款及第二項之規定累進計算訴願人應納之稅額；又因系爭土地自八十四年起因位於臺北市松山機場禁限建範圍，核屬實際使用確受限制之土地，此有本府地政處八十四年八月十五日北市地二字第八四〇三〇七二五號函影本附卷可稽，原處分機關爰依土地稅減免規則第十一條之四規定，核定減徵系爭土地地價稅百分之三十核計訴願人應納稅額，再扣除訴願人原已繳納之稅額後，據以補徵訴願人八十五年稅額一八二、四三四元、八十六年稅額二三一、二九五元、八十七年稅額二八〇、一五五元；八十八年稅額二八〇、一五五元及八十九年稅額三〇七、一一八元，合計為一、二八一、一五七元，經核並無不合。至訴願人所訴其於土地稅法第十六條所規定之六類稅級別中究屬何級，原處分機關復查決定中雖引據法條，惟並未明確告知訴願人所屬稅級種類乙節，此業經原處分機關九十一年六月二十七日北市稽法丙字第〇九一六三三四八〇〇號答辯書理由四中敘明：「...：查訴願人所有土地地價總額各年度分別如下：八十五年為一六九、二九七、八二九·七元，八十六年上半年為一六九、二九七、八二九·七元，下半年為一九二、四九九、〇二〇·八元，八十七年為一九二、四九九、〇二〇·八元，八十八年為一九二、四九九、〇二〇·八元，八十九年上半年為一九二、四九九、〇二〇·八元，下半年為二〇二、九五五、七五五·一元，以上各年度地價稅稅率級距依本處地價稅開徵計算公式皆為第三級距（即土地稅法第十六條第一項第二款），亦即地價總額超過累進起點地價五倍至十倍者，就其超過部分課徵千分之二十五地價稅額。.....」又訴願人主張土地稅法第十六條第二項後段所載之「免稅土地」，是否得擴張解釋為涵蓋「減稅土地」在內？及其須另謀核算稅款之基準云云。按前揭財政部七十六年八月十九日臺財稅第七六二二九二五號函釋意旨，計算累進起點地價之土地，依土地稅法第十六條第二項規定，既不包括免稅土地在內，故土地所有權人在同一轄區內擁有應稅與免稅土地者，其免稅

土地地價應免予合併計入地價總額內計徵地價稅；至於減稅土地地價，仍應併入地價總額內計算「毛應納稅額」後，再計算應納地價稅額。準此，系爭土地既屬土地稅減免規則第十一條之四第二項規定之減稅土地而非免稅土地，即應將其地價併入地價總額內計算「毛應納稅額」以計徵系爭土地地價稅，是訴願人之主張，應係誤解法令，尚難憑採。

四、另有關訴願人主張八十三年至八十五年間與八十六年至八十八年間系爭土地之公告地價既未變更，其地價稅款數值應相同，惟系爭八十六年稅額與八十七年及八十八年稅額不同，僅八十七年、八十八年相同，原處分機關核算有誤乙節。經查臺北市政府地政處依平均地權條例之規定先後於八十三年七月一日、八十六年七月一日、八十九年七月一日辦理重新規定地價，是八十五年及八十六年上半年地價稅之申報地價，係依八十三年七月一日之公告地價核算，而八十六年下半年、八十七年及八十八年之申報地價，則係依八十六年七月一日之公告地價核算，而八十三年七月一日之公告地價與八十六年七月一日之公告地價並不相同，致生系爭八十六年與八十七年及八十八年之稅額不同，是訴願主張，不無誤解，不足為採。

五、又按行政處分除因罹有重大及明顯之瑕疵而當然無效者外，原則上自送達相對人時起發生並繼續保有其效力。是以，行政處分如有文字記載錯誤或數字計算有誤等情形之輕微瑕疵，於效力不生影響，行政處分機關可逕行更正（行政程序法第一百零一條及稅捐稽徵法第十七條規定參照）。經查本件原處分機關松山分處以九十年十一月二十二日北市稽松山乙字第九〇六三六八五六〇〇號書函復知訴願人更正系爭土地課稅面積時，隨函所檢附繳款書之課稅標的雖誤載為松山區〇〇段〇〇小段〇〇地號等「十一筆」，惟徵諸該分處前開函所載略以：「主旨：有關貴公司申請更正〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇之〇〇地號等二筆土地面積，本分處已辦理更正完竣.....說明.....二、檢附〇〇股份有限公司八十五年至八十九年補徵之地價稅繳款書。：.....」足見該函所附繳款通知書之課稅標的欄所載土地筆數十一筆部分，顯屬文字誤寫之輕微瑕疵，並不影響系爭補稅處分之效力；且該文字之誤載，嗣經原處分機關於九十一年五月三日北市稽法丙字第〇九一六〇五四三五〇〇號復查決定後填發之補繳稅款繳納通知書更正為松山區〇〇段〇〇小段〇〇地號等「二筆」。是本件訴願人主張原處分

機關於復查決定時併予送達訴願人重新填發更正之稅額繳款書後，始補正前開誤寫之瑕疵，而對訴願人生效乙節，顯係誤解，核無足採。準此，原處分機關依稅捐稽徵法第三十八條第三項之規定，於復查決定填發補繳稅款繳納通知書，通知訴願人繳納，並自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收，並無違誤。

- 六、另有關原處分機關復查決定時併予送達訴願人之稅額繳款書，其中改訂繳納期間欄中，缺少經辦人之核章，是否欠缺授權決行之簽核要件乙節，經查原處分機關稅額繳款書之改訂日期核章欄，係原處分機關於有改訂原繳款期限之情形時，由其承辦人員蓋章於該欄位，供納稅義務人於持繳款單向代收稅款之機構繳納稅款時，證明其繳款期限確經原處分機關同意展延，以免遭代收稅款之金融機構加徵滯納金之用，是其欠缺核章與系爭處分之是否欠缺授權決行之簽核要件無涉。又查該核章欄位並非屬行政程序法第九十六條所規定行政處分之應記載事項，故該欄位未經核章，並不影響系爭處分之成立。又本件原處分機關復查決定時併予送達訴願人之稅額繳款書，其改訂繳納期間欄雖缺少經辦人之核章，惟據訴願人所提供之繳款書收據聯影本以觀，訴願人於九十一年六月二十日向合作金庫大稻埕分行繳納系爭稅款時，並未遭合作金庫認定其係逾期繳納，並據以加徵滯納金，是本件原處分機關松山分處前揭情形並未影響訴願人得延期繳款之權益，併予敘明。從而，本件原處分機關松山分處補徵系爭土地八十五年至八十九年地價稅差額之處分，及原處分機關復查決定予以駁回，並依稅捐稽徵法第三十八條第三項之規定加計利息，揆諸首揭規定及財政部函釋意旨，並無不合，應予維持。
- 七、綜上論結，本件訴願為無理由，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

中 華 民 國 九 十 一 年 十 一 月 二 十 日

市長 馬英九

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）