

訴 願 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○律師

訴 願 代 理 人 ○○○律師

訴 願 代 理 人 ○○○律師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關民國108年1月22日北市稽北投甲字第1085700736號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

原處分關於否准重開行政程序撤銷99年地價稅核課處分部分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起50日內另為處分；其餘訴願駁回。

事 實

- 一、訴願人所有本市北投區○○段○○小段○○、○○、○○地號等3筆土地（宗地面積各184.93平方公尺、882.06平方公尺及51.17平方公尺，權利範圍皆為全，使用分區皆為保護區，重測前為本市北投區○○○段○○小段○○、○○、○○地號土地；下稱系爭A、B、C土地，合稱系爭土地），原按一般用地稅率課徵地價稅。民國（下同）96年至105年地價稅應納稅額計新臺幣（下同）76萬6,597元，訴願人未對該等地價稅核課處分申請復查，亦未繳納，經原處分機關移送行政執行在案。嗣訴願人以系爭A、B土地符合課徵田賦規定、系爭C土地符合免徵地價稅規定為由，先後於106年6月9日、8月3日向原處分機關函詢系爭土地地價稅稅額之計算方式及陳情追溯改課徵田賦及減免地價稅等。經原處分機關調閱臺北市都市土地卡，查得系爭土地載有「66年9月24日發文23160號，已建築使用66下起改課地價稅」註記。原處分機關另函詢並據本市建築管理工程處查復，系爭土地曾領有62工營字第XXXX號、第XXXX號、第XXXX號、第XXXX號等營造執照，惟查無申報開工紀錄。原處分機關所屬北投分處（下稱北投分處）並於106年8月31日派員至系爭土地現場勘查，查得系爭A土地部分面積124平方公尺有建物及水泥鋪面，其餘面積60.93平方公尺為雜林木，符合農業用地使用；系爭B土地全部面積882.06平方公尺為種植蔬果及雜林木，符合農業用地使用；系爭C土地部分面積47.17平方公尺供社區道路使用，其餘面積4平方公尺為社區警衛亭，不符農業用地使用。
- 二、嗣訴願人於107年2月13日申請系爭A、B土地課徵田賦及系爭C土地為道路用地免徵地價稅。經原處分機關依土地稅法第22條、土地稅減免規則第9條及第24條規定，以107年2月26日北市稽北投甲字第10759228700號函，核定自106年起系爭A土地部分面積60.93平方公尺課徵田賦，其餘面積124平方公尺仍按一般用地稅率課徵地價稅；系爭B土地全部面積882.06平方公尺課徵田賦；系爭C土地部分面積47.17平方公尺按道路用地免徵地價稅，其餘面積4平方公尺仍按一般用地稅率課徵地價稅；另系爭土地前於62年間領有陽明山管理局核發之營造執照，因迄未接獲建管機關通報廢除該營造執照，且訴願人前亦未申請改課徵田賦或減免地價稅，故依土地稅減免規則第24條規定，無法追溯至105年以前改課徵田賦或免徵地價稅，如有不服，得申請更正或復查。嗣訴願人未申請復查，該函所為處分業已確定。
- 三、訴願人復以其已出國逾30年，在臺未設有戶籍，系爭土地96年至105年地價稅稅單均未合法送達且已逾核課期間，及保護區土地及道路用地應由主管機關依職權課徵田賦及免徵地價稅，不待申請，原核課處分適用法令錯誤等為由，於107年12月7日向原處分機關

申請依行政程序法第128條規定重開行政程序，撤銷原核課處分。經原處分機關以107年12月11日北市稽北投甲字第 10760538200號函復略以，本件前經數次召開協調會，且業以107年2月26日北市稽北投甲字第10759228700號函等6函回復在案。嗣訴願代理人○○○律師於108年1月16日電詢北投分處有關係爭土地於89年改按一般用地稅率課徵地價稅、改課原因及是否重為處分等。經原處分機關以108年1月22日北市稽北投甲字第1085700736號函復略以，系爭土地歷年皆按一般用地稅率課徵，非自89年起始按一般用地稅率課徵，且訴願人數十年來皆未提出改課徵田賦或減免地價稅之申請，迄至 106年訴願人始提出申請，故自106年起系爭A、B土地改課徵田賦、系爭C土地部分面積免徵地價稅。該函於108年1月24日送達，訴願人不服，於108年2月20日經由原處分機關向本府提起訴願，4月22日補正訴願程式，6月26日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

- 一、查本件訴願人於 107年12月7日向原處分機關申請依行政程序法第128條規定，重開行政程序撤銷系爭土地96年至105年地價稅核課處分。經原處分機關以107年12月11日北市稽北投甲字第 10760538200號函復前已數次發函回復。訴願代理人○○○律師於108年1月16日電詢北投分處略以，因前函回復過於簡略，是否針對107年12月7日之申請再補充理由回復。原處分機關乃復以108年1月22日北市稽北投甲字第1085700736號函復略以，因訴願人前未申請改課徵田賦或減免地價稅，迄至106年始提出申請，故自 106年起系爭A、B土地部分改課徵田賦、系爭C土地部分面積免徵地價稅。該函實質上已否准重開行政程序撤銷系爭土地96年至 105年地價稅核課處分之申請。核其性質應屬行政處分，合先敘明。
- 二、次按行政程序法第 9條規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」第36條規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」第72條第 1項規定：「送達，於應受送達人之住居所、事務所或營業所為之。但在行政機關辦公處所或其他處會晤應受送達人時，得於會晤處為之。」第73條第 1項規定：「於應送達處所不獲會晤應受送達人時，得將文書付與有辨別事理能力之同居人、受雇人或應送達處所之接收郵件人員。」第74條第 1項、第 2項規定：「送達，不能依前二條規定為之者，得將文書寄存送達地之地方自治或警察機關，並作送達通知書兩份，一份黏貼於應受送達人住居所、事務所、營業所或其就業處所門首，另一份交由鄰居轉交或置於該送達處所信箱或其他適當位置，以為送達。」前項情形，由郵政機關為送達者，得將文書寄存於送達地之郵政機關。」第78條第1項、第2項規定：「對於當事人之送達，有下列各款情形之一者，行政機關得依申請，准為公示送達：一、應為送達之處所不明者。……三、於外國或境外為送達，不能依第八十六條之規定辦理或預知雖依該規定辦理而無效者。」有前項所列各款之情形而無人為公示送達之申請者，行政機關為避免行政程序遲延，認為有必要時，得依職權命為公示送達。」第80條規定：「公示送達應由行政機關保管送達之文書，而於行政機關公告欄黏貼公告，告知應受送達人得隨時領取；並得由行政機關將文書或其節本刊登政府公報或新聞紙。」第81條規定：「公示送達自前條公告之日起，其刊登政府公報或新聞紙者，自最後刊登之日起，經二十日發生效力；於依第七十八條第一項第三款為公示送達者，經六十日發生效力……。」第86條第1項、第2項規定：「於外國或境外為送達者，應囑託該國管轄機關或駐在該國之中華民國使領館或其他機構、團體為之。」不能依前項規定為送達者，得將應送達之文書交郵政機關以雙掛號發送，以為送達，並將掛號回執附卷。」第100條第1項規定：「書面之行政處分，應送達相對人及已知之利害關係人；書面以外之行政處分，應以其他適當方法通知或使其知悉。」第 110條

第 1 項規定：「書面之行政處分自送達相對人及已知之利害關係人起；書面以外之行政處分自以其他適當方法通知或使其知悉時起，依送達、通知或使知悉之內容對其發生效力。」第 128 條第 1 項、第 2 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。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。」

行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款規定：「有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由或知其事由而不為主張者，不在此限：一、適用法規顯有錯誤。」

稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款規定：「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。」第 22 條第 4 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 35 條第 1 項第 1 款規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿之翌日起三十日內，申請復查。」

三、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 訴願人於 107 年 12 月 7 日向原處分機關申請重開行政程序撤銷系爭土地 96 年至 105 年地價稅課稅處分。原處分機關雖以 107 年 12 月 11 日北市稽北投甲字第 10760538200 號函復，惟該函無實質內容，故訴願代理人○○○律師電請原處分機關明確答復，並經原處分機關以 108 年 1 月 22 日北市稽北投甲字第 1085700736 號函復訴願人。該函否准訴願人申請重開行政程序撤銷地價稅課稅處分，性質確為行政處分。
- (二) 訴願人出國逾 30 年，期間未有戶籍，本件地價稅課稅處分如何送達？且依據稅捐稽徵法第 21 條規定，底冊稅之核課期間為 5 年，原處分機關移送行政執行之欠稅期間長達 10 年，顯有違法。
- (三) 系爭 A、B 土地自訴願人 62 年取得迄今，一直屬於保護區土地，地目為田，若未變更為非農用，依土地稅法第 22 條第 1 項規定，即屬應課田賦之土地。依同法施行細則第 24 條至第 26 條規定，無待人民申請，應由主管稽徵機關依土地卡及賦籍冊按段歸戶課徵。又土地稅減免規則第 24 條第 1 項係就減免地價稅或田賦所為規定，本件系爭土地係依法應課徵田賦，而非減免田賦，本無該條適用。另系爭 C 土地為○○社區之道路用地，為無償提供公共巷道之用地，依土地稅減免規則第 22 條第 5 款規定，應由稽徵機關依職權辦理免徵地價稅，亦非適用土地稅減免規則第 24 條規定，要求土地所有權人申請方可減免。是本件原處分機關以訴願人於 106 年始提出申請為由，自 106 年起改課徵田賦及免徵地價稅，適用法令顯有錯誤。
- (四) 訴願人回國後方知欠稅，經於 107 年 11 月 27 日向原處分機關所屬大安分處（下稱大安分處）查詢，查得系爭土地至少在 89 年地價稅課稅明細表中應納稅額均為 0 元。是訴

願人於 107年12月7日（發現新事實後3個月內）向原處分機關申請撤銷系爭土地96年至 105年地價稅課稅處分，符合行政程序法第128條第1項第1款及第2款規定。

四、按行政處分於法定救濟期間經過後，依行政程序法第 128條規定申請重開行政程序，須具有該條第 1項所列各款情形之一者，始得申請撤銷、廢止或變更具具有形式存續力之行政處分，且以非因申請人之重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者為限；申請行政程序重新進行者，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；行政程序法第128條定有明文。次按該條第1項第 1款所謂「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，係指當事人所爭議者原為合法之行政處分，於處分作成之後，事實狀況產生有利於己之改變，得請求廢止原合法處分之情形；同條項第 2款所謂「發現新事實」，係指行政處分作成時已存在之事實，但為當時所不知或未援用者，且以該新事實如經斟酌可受較有利益之處分者為限。有最高行政法院103年度判字第632號、99年度判字第1161號判決意旨可資參照。

五、原處分關於否准重開行政程序撤銷系爭土地96年至98年、100年至105年地價稅核課處分部分：

（一）查本件訴願人於 85年6月25日出境，96年2月2日為戶籍遷出登記，系爭土地96年至98年地價稅之繳款書，經原處分機關函請外交部領事事務局查得訴願人護照所載美國地址「3190 ○○ RD, ○○, CA 91107, U. S. A.」，囑託外交部送達該址仍無法送達，致有應受送達處所不明之情形。原處分機關遂依行政程序法第78條、第80條及第86條等規定，分別以98年 9月16日北市稽管甲字第09831961900號、99年9月22日北市稽管甲字第 09930512700號公告公示送達上開繳款書，並將該公告黏貼於原處分機關牌示處，另分別於98年9月17日、99年2月24日刊登聯合報國外航空版。此有訴願人戶籍資料、外交部領事事務局98年 6月23日領一字第0985303432號函、外交部條約法律司98年9月1日條二字第09802074790號函、99年1月27日條二字第 09902106770號函、上開公示送達公告、公示送達證書及原處分機關稅務新聞剪報資料等影本附卷可稽。依行政程序法第81條規定，上開繳款書自登載新聞紙之日起經60日已發生送達之效力。惟訴願人未於繳納期間（96年、97年地價稅繳納期間改訂至98年12月22日止，98年地價稅繳納期間改訂至99年 5月30日止）屆滿之翌日起30日內申請復查，該等核課處分業已確定。

（二）次查訴願人於99年12月 2日辦理戶籍遷入登記，設籍新北市永和區○○路○○巷○○號○○樓。系爭土地100年至103年地價稅繳款書，經原處分機關交由郵務機關依訴願人前開戶籍地址寄送，因未獲會晤訴願人，亦無受領文書之同居人、受雇人或接收郵件人員，郵務人員爰分別於 100年10月20日、101年11月9日、102年10月28日、103年11月14日將該等繳款書寄存於郵局，並分別製作送達通知書2份，1份黏貼於訴願人地址門首， 1份置於該送達處所信箱或其他適當位置，依行政程序法第74條規定，已合法送達。另系爭土地104年及105年地價稅繳款書，經原處分機關交由郵務機關依訴願人上開地址送達，亦分別於104年10月23日、105年10月18日經訴願人親自簽收在案。有上開地價稅繳款書之送達證書及掛號郵件收件回執等影本在卷可稽。惟訴願人未於繳納期間（100年至105年地價稅繳納期間分別至101年4月3日、12月24日、102年11月30日、103年12月19日、104年11月30日、 105年11月30日止）屆滿之翌日起30日內申請復查，該等核課處分亦已確定。

（三）綜上，系爭土地96年至98年及100年至105年地價稅核課處分，因訴願人未於法定期限內申請復查，均已於 105年12月30日以前確定。本件訴願人未於該等核課處分法定救

濟期間經過後 3個月內提出重開行政程序之申請，遲至107年12月7日始向原處分機關申請，依前開說明，其申請已逾行政程序法第128條第2項所定法定不變期間。原處分機關否准訴願人申請重開行政程序撤銷上開核課處分，並無違誤。訴願人雖稱其於107年11月27日向大安分處查得系爭土地89年地價稅課稅明細表中應納稅額為0元，乃於發現新事實後3個月內向原處分機關申請重開行政程序等語。惟據原處分機關 108年3月19日答辯書所載，前揭課稅明細表係因大安分處承辦人於列印稅額欄位誤鍵「N」，導致每筆土地之應納稅額為 0元，明細表最下方仍有顯示總應納稅額（含訴願人所有本市北投區○○段○○小段○○地號土地總應納稅額計12萬 9,468元）。是訴願人主張之事由，並非法定救濟期間經過後發生有利之事實變更，亦非法定救濟期間經過後，發現新事實，核與行政程序法第128條第1項第1款及第2款所定之要件不符。訴願主張，不足採據。從而，原處分關於否准訴願人申請重開行政程序撤銷系爭土地96年至98年、100年至105年地價稅核課處分部分，揆諸前揭規定，並無不合，應予維持。

六、原處分關於否准重開行政程序撤銷系爭土地99年地價稅核課處分部分：

- (一) 按書面行政處分應送達相對人，並自送達起，依送達之內容對其發生效力；為行政程序法第100條第1項及第110條第1項所明定。本件依卷附系爭土地99年地價稅繳款書之送達資料所示，原處分機關於99年10月19日查詢訴願人於國內無戶籍，經囑託外交部將該繳款書送達上開訴願人護照所載美國地址仍無法送達，遂依行政程序法第78條、第80條及第86條等規定，以100年 1月27日北市稽管甲字第10030292600號公告公示送達，將該公告黏貼於原處分機關牌示處，並於100年1月28日刊登聯合報國外航空版。惟查，依訴願人戶籍資料所載，其已於99年12月 2日將戶籍遷入新北市永和區○○路○○巷○○號○○樓，是原處分機關以前揭100年1月27日函公告公示送達時，訴願人並無應受送達處所不明之情形，不符行政程序法第78條第 1項規定公示送達之要件，故不生送達效力。
- (二) 次查訴願人自106年8月起，多次向原處分機關陳情系爭土地追溯改課徵田賦及減免地價稅，其 106年12月21日陳情書並述及因系爭土地遭錯誤核定地價稅，致其積欠稅額達81萬餘元（即截至106年8月4日止，包含系爭土地在內96年至105年地價稅欠稅總額，有卷附原處分機關欠繳稅捐或罰鍰明細表可稽）。是系爭土地99年地價稅核課處分至遲於 106年12月21日因訴願人知悉處分內容，而對其發生效力。
- (三) 惟按依法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，核課期間為 5年，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算；稅捐稽徵法第21條第 1項第2款及第22條第4款定有明文。查系爭土地99年地價稅課稅所屬期間為99年1月1日至12月31日，開徵期間為99年11月 1日至99年11月30日，其核課5年期間應自徵期屆滿之翌日99年12月1日起至104年11月30日止。則倘該核課處分如前所述，迄至106年12月21日始對訴願人發生效力，即已逾法定 5年核課期間，原處分機關已不得再行核課系爭土地99年地價稅。準此，本件系爭土地99年地價稅核課處分是否曾於法定 5年核課期間內合法送達訴願人，或使訴願人知悉而對其發生效力？該核課處分是否已確定？事涉訴願人依行政程序法第 128條申請重開行政程序並撤銷該核課處分之請求有無理由，均有釐清之必要。原處分機關就該核課處分有無於核課期間內合法送達等節未予注意，即逕行駁回訴願人之申請，尚嫌率斷。為求原處分之正確適法，應將原處分關於否准重開行政程序撤銷系爭土地99年地價稅核課處分部分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起50日內另為處分。

七、綜上論結，本件訴願為部分無理由，部分為有理由，依訴願法第79條第 1項及第81條，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 袁 秀 慧
委員 張 張 慕 貞
委員 范 文 慕 清
委員 王 韻 文 茹
委員 王 曼 韻 萍
委員 陳 愛 曼 娥
委員 洪 偉 愛 娥
委員 范 秀 偉 勝
委員 范 秀 秀 羽

中華民國 108 年 8 月 27 日
如對本決定駁回部分不服者，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：臺北市士林區福國路 101 號）