

裁判字號：最高行政法院 95 年度判字第 965 號 行政

裁判日期：民國 95 年 06 月 29 日

案由摘要：地價稅

最 高 行 政 法 院 判 決

95 年度判字第 965 號

上 訴 人 ○○育樂事業股份有限公司

代 表 人 李○○ 送達處所同上

訴訟代理人 林○○

林瑞彬律師

被 上 訴 人 臺北縣政府稅捐稽徵處

代 表 人 莊○○ 送達處所同上

上列當事人間因地價稅事件，上訴人對於中華民國 93 年 12 月 28 日臺北高等行政法院 92 年度訴字第 4933 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

壹、本件上訴人主張：財政部民國（下同）89 年 1 月 5 日台財稅第 0880451422 號函釋（下稱 89 年函釋）謂高爾夫球場可適用土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款規定課徵地價稅，然上開函釋並非法律，上訴人並無知悉之義務，乃於 90 年度中方申請適用優惠稅率，原判決以上訴人不知 89 年函釋，即有可歸責之事由，違反中央法規標準法及行政程序法之相關規定；上訴人之起訴狀及補充理由狀中之所有論點，從未有：「因一般高爾夫設施與高爾夫球場分別規定，導致其誤認高爾夫球場不屬於體育設施」之主張，原判決竟以之為上訴人之主張，即判決顯與卷證資料不符，有判決不適用行政訴訟法第 189 條之違法；上訴人曾於起訴狀中主張：「上訴人經營之幸福高爾夫球場須繳納娛樂稅之法源係娛樂稅法第 2 條第 6 款．．．，而其他體育設施依財政部 82 年 12 月 3 日台財稅第 000000000 號及財政部 92 年 8 月 26 日台財稅第 920455347 號函釋，均非屬娛樂稅法第 2 條規定之課稅範圍．．．因此推論高爾夫球場不等於體育場所．．．」，此論理係本案重要爭點之一，且對上訴人顯較有利，原審未予斟酌，即為判決，除有行政程序法第 50 條第 1 項前段之顯然錯誤外，並有判決不備理由之違法；由監察院 93 年 4 月 20 日通過並公布之第 041 號糾正財政部案文所載，可知經濟部、行政院體育委員會及財政部間對於高爾夫球場是否為體育運

動業有不同定義，故系爭年度之有效法令亦呈現不一致之情形，實令上訴人無所適從，上訴人未能及時申報顯非上訴人之過失；本件係上訴人自 78 年經教育部核准籌設後，持續經營高爾夫球場至今，其間課稅事實要件皆未變動，而財政部發布 89 年函釋之前對於高爾夫球場是否適用體育用地未有定見，再以 89 年函釋認定高爾夫球場可適用土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款規定，此係法令變動，與司法院釋字第 537 號解釋之案情截然不同，原判決未查，錯誤引用不當解釋，顯有判決不適用法令或適用不當之違法；全國位於臺北縣境內之高爾夫球場僅 13 家，該 13 家業者絕非行政程序法第 92 條所謂「非特定」之相對人，被上訴人應以特定處分之方式，逐一公文書告知所有其管轄之高爾夫球場經營者，被上訴人以一般處分方式，不論張貼公告或以不生對外效力之 89 年函釋規範納稅義務人，皆未合法產生通知上訴人得以特別稅率於特定期間申請之行政處分效力，故原判決因系爭公告或 89 年函釋認上訴人有可歸責之事由，其適用法令均顯有不當，爰請求廢棄原判決。

貳、被上訴人則以：90 年地價稅開徵日期為 90 年 11 月 1 日至 11 月 30 日，依土地稅法第 41 條第 1 項前段規定，則 90 年地價稅得申請適用特別稅率之條件為 90 年 9 月 22 日（因適逢週休二日延至 9 月 24 日）以前必須由上訴人提出申請經被上訴人核准始可，惟本件上訴人遲於 90 年 10 月 3 日始向被上訴人所屬新莊分處提出申請所有坐落○○縣○○鄉○○○段下福小段 1578 號地號等 84 筆土地（下稱系爭土地）供幸福高爾夫球場使用之土地適用特別稅率，此有上訴人○○字第 90010 號申請書影本附卷可稽，已逾 90 年地價稅申請適用特別稅率之期限，合先敘明。參土地稅法令彙編現行仍保留適用之釋示函令，有關高爾夫球場用地可否依土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款規定適用特別稅率計徵地價稅等情形，財政部於 77 年 10 月起即陸續有相關函釋規定可考，而財政部 89 年函釋結論一僅係規定高爾夫球場用地適用範圍，核與上訴人所求系爭土地自 90 年期地價稅即適用特別稅率應無關聯。另關於 90 年地價稅適用特別稅率課徵之有關規定及其申請手續，被上訴人業於 90 年 7 月 31 日以 90 北稅財字第 100000-0 號公告在案，有該公告影本乙紙可證，又該公告並經被上訴人函請縣轄各鄉鎮市公所、各地政事務所或所屬各分處等機關張貼於公告牌，足堪肯認被上訴人確已踐行公告之程序。另查上訴人經營高爾夫球場後，曾於 88 年 10 月 19 日經「行政院體育委員會」核准變更面積，上訴人既經該主管機關核准，理應知悉高爾夫球場與體育場所之認定不無關聯，從而上訴人主張因認高爾夫球場既屬娛樂稅法之課稅範圍，且體育場所並非娛樂稅法之課稅範圍，因此並未依土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款及同法第 41 條之規定申請就球場

土地適用千分之十之特別稅率乙節，堪屬卸責之詞。再參照司法院釋字第 537 號解釋理由書：「．．．觀諸土地稅法第 41 條、土地稅減免規則第 24 條相關土地稅減免優惠規定，亦均以納稅義務人之申請為必要，且未在期限前申請者，僅能於申請之次年適用特別稅率．．．。」意旨，可知土地稅法第 41 條相關土地稅減免優惠規定，均以納稅義務人之申請為必要，且未在期限前申請者，僅能於申請之次年適用特別稅率，被上訴人就本件之稅捐稽徵並無違反憲法上租稅法律主義，且合於租稅公平性，應屬無疑。綜上所陳，本件上訴人遲於 90 年 10 月 3 日始向被上訴人所屬新莊分處提出申請，已逾 90 年地價稅申請適用特別稅率之期限，故原處分按一般稅率核定系爭土地地價稅新臺幣（下同）2,039 萬 4,960 元，並准自 91 年起按千分之十稅率計徵系爭土地地價稅，並無違誤等語，資為抗辯。

參、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）關於 90 年地價稅適用特別稅率課徵之有關規定及其申請手續，被上訴人業於 90 年 7 月 31 日以 90 北稅財字第 106881 之 7 號公告在案，有該公告影本一紙在卷可稽；該公告並經被上訴人函請該縣各鄉鎮市公所、各地政事務所或所屬各分處等機關張貼於公告牌，應可認定其已踐行公告之程序。且該公告雖僅說明「體育場」可適用特別稅率，而未特別（明列）「高爾夫球場用地」可適用之，惟財政部 89 年函釋結論略以：「會商結論：1.高爾夫球場用地於適用土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款規定課徵地價稅時，其範圍涵蓋○○○區○○道、球洞區之球場與其附屬建築物之設施（包括行政管理、環保及服務設施、機械房、倉庫、休息亭、練習場、停車場或其他與高爾夫球場有關之建築物及設施）。．．．。」等語，足認土地稅法主管機關財政部業於 89 年 1 月 5 日作出函示，謂高爾夫球場用地可適用土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款規定課徵地價稅。次查上訴人經營高爾夫球場，必須向主管機關體育委員會（以前係教育部）申請開發使用後才得經營，上訴人既經准許，理應知悉高爾夫球場係屬於體育設施；上訴人主張因一般高爾夫球設施與高爾夫球場分別規定，導致其誤認為高爾夫球場不屬於體育設施乙節，自難謂無過失；從而上訴人主張依行政程序法第 50 條第 1 項前段規定因其他不應歸責於申請人之事由，致基於法規之申請不能於法定期間內提出者，申請回復原狀，尚非有理，自不足採。再參照司法院釋字第 537 號解釋理由書：「．．．稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第 19 條『人民有依法律納稅之義務』規定意旨，納稅義

務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。觀諸土地稅法第 41 條、土地稅減免規則第 24 條相關土地稅減免優惠規定，亦均以納稅義務人之申請為必要，且未在期限前申請者，僅能於申請之次年適用特別稅率．．．。」意旨，可知土地稅法第 41 條相關土地稅減免優惠規定，均以納稅義務人之申請為必要，且未在期限前申請者，僅能於申請之次年適用特別稅率；是上訴人主張土地稅法第 41 條顯使稅率之擇定繫於人民之作為或不作為，實造成明顯的租稅不公平，故土地稅法第 41 條之規定顯有違憲云云，亦難可採。綜上所述，90 年地價稅開徵日期為 90 年 11 月 1 日至 11 月 30 日，依上開土地稅法第 41 條第 1 項前段明定，土地所有權人應於每年（期）地價稅開徵 40 日前提出申請，是以 90 年地價稅得申請適用特別稅率之期限為 90 年 9 月 22 日（因適逢週休二日延至 9 月 24 日），惟本件上訴人遲於 90 年 10 月 3 日始向被上訴人所屬新莊分處提出申請，已逾 90 年地價稅申請適用特別稅率之期限，故原處分按一般稅率核定 90 年地價稅 20,394,960 元，並准自 91 年起按千分之十稅率計徵地價稅，於法並無不合；訴願決定予以維持，亦無違誤，乃判決駁回上訴人在原審之訴。

肆、本院查：（一）、按土地稅法第 41 條第 1 項前段明定：「依第 17 條及第 18 條規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年（期）地價稅開徵 40 日前提出申請；逾期申請者，自申請之次年期起開始適用。」。本件上訴人所有系爭土地，經核課 90 年地價稅為 20,394,960 元。上訴人不服，主張其於 90 年 9 月 26 日即提出申請按土地稅法第 18 條規定課徵特別稅率，惟被上訴人卻僅准自次年 91 年期起適用 1000 分之 10 特別稅率，請被上訴人依財政部 89 年函釋，准自 90 年度適用特別稅率核課地價稅，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，乃提起本件行政訴訟。原判決關於上訴人遲延特別稅率之法定申請期間，被上訴人依土地稅法第 41 條規定逾期申請者自申請之次年期（91 年期）起開始適用，以及上訴人在原審之主張如何不足採等事項均已詳為論斷。（二）、行政程序法第 50 條規定：「因天災或其他不應歸責於申請人之事由，致基於法規之申請不能於法定期間內提出者，得於其原因消滅後 10 日內，申請回復原狀。如該法定期間少於 10 日，於相等之日數內得申請回復原狀。申請回復原狀，應同時補行期間內應為之行政程序行為。遲誤法定期間已逾 1 年者，不得申請回復原狀。」所謂天災者，係指風災、水災、地震或海嘯等天然災害而言，天災以外其他不應歸責於己之事由，應依客觀標準判斷之，凡以通常人之注意而不能預見或不可避免之事由皆在其列，但若僅是主觀上有所謂不應歸責於己之事由，則不得據之申請回復原狀。若申請人對於法令及行政實務認識非

期待不可能時，則不得主張其欠缺法令或行政實務認識，而免除其遲延期間之責。

（三）、又財政部 77 年 10 月 24 日台財稅第 770567750 號函：「函高爾夫球場非供事業直接使用之土地，如辦公廳舍、販賣餐飲及兼營其他項目業務部分用地，按一般稅率計徵地價稅。」（財政部 89 台財稅第 0880451422 號函核示本函停止適用）其函標題為「高爾夫球場非供事業直接使用之土地應按一般稅率計徵地價稅」。財政部 83 年 5 月 24 日台財稅第 831595531 號函：「主旨：關於××高爾夫球場及○○高爾夫球場經目的事業主管機關核准許可設立後，未經核准開放使用前，可否按特別稅率計徵地價稅一案，復如說明。說明：二、××高爾夫球場及○○高爾夫球場經目的事業主管機關核准許可設立後，未經核准開放使用前，可通知土地所有權人取具主管機關核准延期證明文件以憑認定其是否已按核定規劃使用。其無法取具主管機關證明文件者，應認為未按核定規劃使用，自無土地稅法第 18 條規定之適用。三、○○高爾夫球場實際使用面積超過原核定設立球場面積部分，依土地稅法施行細則第 13 條規定，應無特別稅率之適用。」其函標題為「經許可設立後核准使用前如取得核准延期證明可適用特別稅率」；再者，財政部 89 年 1 月 5 日台財稅第 0880451422 號函：「檢送研商『高爾夫球場管理規則』修正後高爾夫球場如何適用土地稅法第 18 條課徵地價稅會議紀錄 1 份，有關高爾夫球場用地範圍，請依該會商結論辦理。」其附件：「研商『高爾夫球場管理規則』修正後高爾夫球場如何適用土地稅法第 18 條課徵地價稅會議紀錄會商結論：1. 高爾夫球場用地於適用土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款課徵地價稅時，其範圍包括設○○○區○○○○○道、球洞區之球場與其附屬建築物及設施（包括行政管理、環保及服務設施、機械房、倉庫、休息亭、練習場、停車場或其他與高爾夫球場有關之建築物及設施）。但球場之附屬建築物及設施作本業以外營業使用部分（如販賣部、餐飲、酒店、飯店、俱樂部、旅館等）仍按一般稅率計徵地價稅。2. 前項球場之附屬建築物及設施之使用情形，部分不符合特別稅率規定者，應依不符合特別稅率之使用面積占全部建物之面積比率計算其土地面積，按一般稅率課徵地價稅。」其函標題為「高爾夫球場適用體育場所用地稅率之範圍」，財政部自 77 年 10 月 24 日台財稅第 770567750 號函其標題為「高爾夫球場非供事業直接使用之土地應按一般稅率計徵地價稅」，財政部 83 年 5 月 24 日台財稅第 831595531 號函其標題為「經許可設立後核准使用前如取得核准延期證明可適用特別稅率」，財政部 89 年 1 月 5 日台財稅第 0880451422 號函其標題為「高爾夫球場適用體育場所用地稅率之範圍」，均已明確函釋高爾夫球場符合土地稅法第 18 條所規定按核定規劃適用之優惠稅率之法定要件者，可適用特別稅率，高爾夫球場經營者對於土地

稅法及關係著高爾夫球場地價稅所應適用稅率函釋之認識並非期待不可能時。且關於 90 年地價稅適用特別稅率課徵之有關規定及其申請手續，被上訴人依土地稅法第 41 條及第 42 條規定於 90 年 7 月 31 日以 90 北稅財字第 100000-7 號公告在案，有該公告影本乙紙附於原審卷可按，又該公告並經被上訴人函請縣轄各鄉鎮市公所、各地政事務所或所屬各分處等機關張貼於公告牌，並且明確記載「適用特別稅率土地，請於 90 年 9 月 22 日（因適逢週休二日延至 9 月 24 日）前向被上訴人或管轄分處提出申請，逾期申請者，自申請之次年期開始適用。」，則上訴人係高爾夫球場經營者，對於土地稅法及關係著高爾夫球場地價稅所應適用稅率函釋之認識並非期待不可能時，則不得主張其欠缺法令或租稅行政實務認識，而免除其遲延特別稅率之法定申請期間之責。關於原判決認上訴人主張因一般高爾夫球設施與高爾夫球場分別規定，導致其誤認為高爾夫球場不屬於體育設施乙節，自難謂無過失乙節；而上訴人指摘其為如此主張，有卷證資料不符之違法等語，應屬對於訴狀記載之理解與認知之差異，尚非認定事實與卷證資料不符之情形。（四）、從而，90 年地價稅開徵日期為 90 年 11 月 1 日至 11 月 30 日，依上開土地稅法第 41 條第 1 項前段明定，土地所有權人應於每年（期）地價稅開徵 40 日前提出申請，是以 90 年地價稅得申請適用特別稅率之期限為 90 年 9 月 24 日，惟本件上訴人遲於 90 年 10 月 3 日始向被上訴人所屬新莊分處提出申請，已逾 90 年地價稅申請適用特別稅率之期限，故原處分按一般稅率核定 90 年地價稅，並准自 91 年起按 1000 分之 10 稅率計徵地價稅，於法並無不合。（五）、綜上所述，原判決認原處分認事用法，尚無違誤，維持原處分及訴願決定，而駁回上訴人在原審之訴，其所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋判例，亦無抵觸，並無所謂原判決有違背法令之情形；又證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，不得謂為原判決有違背法令之情形。上訴人對於業經原判決詳予論述不採之事由再予爭執，核屬法律上見解之歧異，要難謂為原判決有違背法令之情形。本件上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 95 年 6 月 29 日

第一庭審判長法官 葉 振 權

法官 吳 明 鴻

法官 陳 秀 美

法官 劉 鑫 楨

法官 梁 松 雄

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 95 年 6 月 29 日

書記官 陳 盛 信

資料來源：最高行政法院最高行政法院裁判書彙編（95年1月至12月）第289-301頁行政訴訟法實務見解彙編（96年12月版）第220頁