

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 年起改課地價稅」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 108570

0736 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他處會晤應受送達人時，得於會晤處所為之。」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

管甲

資料

年

開公

稅

已

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 〇〇 RD, 〇〇, 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

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

、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

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

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

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

確定。

(二) 次查訴願人於 99 年 12 月 2 日辦理戶籍遷入登記，設籍新北市永和區〇〇路〇〇巷〇〇號〇〇樓。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

案。

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

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 慕 貞

委員 范 文 清

委員 王 韻 茹

委員 王 曼 萍

委員 陳 愛 娥
委員 洪 偉 勝
委員 范 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）