

臺北市政府 94.11.23. 府訴字第 0 九四二一五二二九 0 0 號訴願決定書

訴 願 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關信義分處 94 年 6 月 15 日北市稽信義甲字第 09460751900 號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人及其他繼承人等 5 人因被繼承人○○○死亡，而繼承取得本市信義區○○段○○小段○○地號及○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○及○○地號等 23 筆土地，其中○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○及○○地號等 8 筆土地之使用分區為保護區，其餘 15 筆土地為公墓用地（公共設施用地），原處分機關信義分處原就○○段○○小段○○、○○、○○地號等 3 筆土地課徵田賦（目前為停徵），其餘 20 筆土地按一般用地稅率課徵地價稅在案。訴願人於 94 年 3 月 24 日，以系爭土地屬

公共設施用地為由，向原處分機關信義分處申請免徵地價稅，案經該分處於 94 年 4 月 8 日派員會同本府地政處人員至現場勘查，發現系爭土地大部分均作墓地使用；並詢經本府社會局 94 年 4 月 21 日北市社七字第 09434150800 號函復，該局及所屬本市殯葬管理處並未辦理有償或無償使用系爭土地，亦無徵收之必要，且未核准設置私立公墓。該分處乃據以審認系爭土地與土地稅法第 19 條及土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 6 款之減免規定不符，乃以 94 年 6 月

15 日北市稽信義甲字第 09460751900 號函否准所請，並核定除○○段○○小段○○地號仍課徵田賦及同地段○○地號部分土地（面積：612.19 平方公尺）改課徵田賦外，其餘土地均應按一般用地稅率課徵地價稅。訴願人不服，於 94 年 7 月 13 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，均應視為原處分機關之行政處分，合先敘明。
- 二、按土地稅法第 3 條第 1 項規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。……」第 6 條規定：「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於國防、政府

機關、公共設施、……公私墓……及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。」第 16 條第 1 項規定：「地價稅基本稅率為千分之十。……」第 19 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 17 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。」

土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 6 款、第 2 項規定：「私有土地減免地價稅或田賦之標準如左：……六、經事業主管機關核准設立之私立公墓，其為財團法人組織，且不以營利為目的者，其用地，全免。但以都市計畫規劃為公墓用地或非都市土地經編定為墳墓用地者為限。……」

之

各事業用地，應以各該事業所有者為限。……」第 9 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，地價稅或田賦全免。……」

財政部 87 年 7 月 15 日臺財稅字第 871954380 號函釋：「關於都市計畫法所稱『公共設施保留地』之認定，請依照內政部 87 年 6 月 30 日內營字第 8772176 號函辦理。……二、查都市計畫法所稱之『公共設施保留地』，依都市計畫法第 48 條至第 51 條之立法意旨，係指依同法所定都市計畫擬定、變更程序及同法第 42 條規定劃設之公共設施用地中，留待將來各公用事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者而言。已取得或非留供各事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者，仍非屬公共設施保留地。……

」

三、本件訴願理由略以：

(一) 系爭土地係○○殯儀館向改制前臺北市衛生院合法承租，作為極樂公墓使用，且經該院以 39 年 1 月 4 日北市衛總字第 30840 號核准在案；該承租契約第 15 條約定：「

……

惟土地租金因屬地方公有事業甲方（即○○殯儀館）不納費用。」第 16 條約定：「使用期限因屬墓地除特別情形外永遠有效。」系爭土地係屬 72 年 11 月 11 日墳墓設置管理條例施行前合法設置之私有公墓，當時無需繳納地價稅，不能因事後法規變更而使合法之私有公墓變為不合法，或變更為必須繳納地價稅，否則與行政法追求法律安定性之原則有違。

(二) 訴願人並未向下葬於系爭土地之死者後代收租金費用，且該土地已不能再為其他之利用，如須訴願人繳納地價稅實不合理，亦與使用者付費原則不符。本案於公墓設置之初，並未將地價稅列入考慮，且經約定公墓為永久使用，如須繳納地價稅，並非當時所能預期。又訴願人之先父於 72 年墳墓設置管理條例施行時，已有 89 歲高齡，且當時資訊不發達，如依該條例第 30 條規定補行申請設立公墓，實有困難。

(三) 本案於設置公墓時，即經相關機關核准免徵地價稅，自不得於事後再行課徵地價稅。

又公共設施用地，在未經政府機關取得前，應屬公共設施保留地，自應按公共設施保留地稅率課徵地價稅，而非按一般用地稅率核課。本案就合法埋葬之墓地而言，應屬土地稅法第 6 條規定之減免範圍；另就其他零星無法利用之土地而言，亦屬同法第 19 條後段規定之減免範圍。訴願人對於系爭土地並無積極之利用行為，原處分機關課徵系爭地價稅實不合理，請求免徵地價稅。

四、卷查訴願人因繼承取得系爭 23 筆土地（未辦繼承登記），其中本市信義區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○及○○地號等 8 筆土地之使用分區為保護區，其餘 15 筆土地為公墓用地（公共設施用地），原處分機關信義分處原就○○段○○小段○○、○○、○○地號等 3 筆土地課徵田賦（目前為停徵），其餘 20 筆土地按一般用地稅率課徵地價稅在案。此有系爭土地之都市土地卡、土地所有權部、土地使用分區詳列及土地稅主檔線上查詢作業畫面等影本附卷可稽。嗣訴願人於 94 年 3 月 24 日，以系爭土地屬公共設施用地為由，向原處分機關信義分處申請免徵地價稅，該分處於 94 年 4 月 8 日派員會同本府地政處人員至現場勘查結果，依卷附土地稅減免表勘查結果及處理意見記載：「（第 1 頁）……一、○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○地號土地，現場均為墳墓使用。二、○○段○○小段○○地號土地，現場為野生林地。……（第 2 頁）……1. ○○段○○小段○○地號、○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○地號土地，現場均為墳墓使用。2. ○○（段）○○小（段）○○地號土地，現場為野生林地，○○地號土地，現場為小部分建物使用，大部分為野生林地。3. ○○（段）○○小（段）○○地號土地，現場為建物使用。……」此亦有原處分機關檢送之土地稅減免表 2 紙附卷可稽。

五、復查原處分機關信義分處就系爭土地是否屬公共設施保留地，前以 94 年 4 月 12 日北市稽信義甲字第 09460482820 號函及 94 年 6 月 2 日北市稽信義甲字第 09490279400 號函請本府社會局查復，經該局以 94 年 4 月 21 日北市社七字第 09434150800 號函復略以：「主旨：有關貴處函請查告納稅義務人○○○繼承人○○○等 5 人，所有本市○○段○○小段○○、○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○地號等 19 筆土地……為公墓用地（公共設施用地），是否依都市計畫法留供取得使用、自何時供無償使用？是否為核准立案之財團法人私人公墓乙案，復如說明……說明：……二、經查旨揭私有土地，本局或所屬臺北市殯葬管理處並無辦理有償或無償使用，亦無徵收之必要，同時本局或所屬臺北市殯葬管理處並無核准設置私立公墓。」及以 94 年 6 月 10 日北市社七字第 09435932000 號函復略以：「主旨：有關貴處函查○○○繼承人○○○等 5 人所有本市○○段○○小段○○地號土地為公墓用地（公共設施用地），是否依都市計畫法留供取得使用

？自何時供無償使用乙案？復如說明……說明：……二、經查該筆私有土地，係於本局所屬殯葬管理處轄管之公立公墓範圍外，本局或所屬臺北市殯葬管理處並無徵收使用計畫或留供取得使用，更（無）無償使用之情形，其目前之使用亦與本局無涉。」是原處分機關信義分處審認系爭土地不符土地稅法第 19 條及土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 6 款之減免規定，除○○段○○小段○○地號仍課徵田賦及同地段○○地號部分土地（面積：612.19 平方公尺）改課徵田賦外，其餘土地均應按一般用地稅率課徵地價稅，自屬有據。

六、至訴願人主張系爭土地係臺北市極樂殯儀館向改制前臺北市衛生院合法承租，作為極樂公墓使用，應屬 72 年 11 月 11 日墳墓設置管理條例施行前合法設置之私有公墓，當時無需繳納地價稅，不能因事後法規變更而改變，及訴願人之先父當時已有 89 歲高齡，補行申請實有困難等節。查依首揭土地稅法第 6 條、土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 6 款等規定，經事業主管機關核准設立之私立公墓，其為財團法人組織，且不以營利為目的者，其用地之地價稅或田賦全免，但以都市計畫規劃為公墓用地或非都市土地經編定為墳墓用地者為限。另查依 72 年 11 月 11 日公布施行墳墓設置管理條例（91 年 7 月 17 日廢止）

第

30 條規定，該條例施行前，私人或團體已設立之公墓，應於施行後 1 年內補行申請，逾期未申請者，依同條例第 26 條及第 27 條規定辦理，必要時，得徵收之；又依 91 年 7 月

17

日公布之殯葬管理條例第 7 條第 1 項規定，殯葬設施之設置、擴充、增建或改建，應備具相關文件報請直轄市或縣（市）主管機關核准後，始得設置或變更。本件系爭土地前經本府社會局查復，該局或所屬本市殯葬管理處並未核准設置私立公墓，已如前述，即非屬「經事業主管機關核准設置之私立公墓」，且訴願人亦未捐助成立「財團法人組織」，核與上開地價稅之減免規定不符。又依卷附系爭土地之土地所有權部等影本資料，訴願人之被繼承人錢宗範係於 49 年 1 月 9 日以後因多次買賣而登記取得系爭土地，依首揭土地稅法第 3 條第 1 項規定，即屬系爭土地之納稅義務人，核與臺北市極樂殯儀館承租使用系爭土地之法律關係，顯有不同，且訴願人既自承未依墳墓設置管理條例於 72 年 11 月 11 日該條例公布施行後 1 年內補行申請設立許可，自非屬依法設置之私立公墓，亦無從減免地價稅。是訴願人前述主張，尚難採據。

七、另訴願人主張系爭土地在未經政府機關取得前，應屬公共設施保留地，應依土地法第 19 條規定按公共設施保留地稅率課徵地價稅，及其他零星無法利用之土地，得依同條後段規定免徵地價稅等節。查依前揭財政部 87 年 7 月 15 日臺財稅字第 871954380 號函釋意旨，都市計畫法所稱之「公共設施保留地」，依同法第 48 條至第 51 條之立法意旨，係指依同法所定都市計畫擬定、變更程序及同法第 42 條規定劃設之公共設施用地中，留待將來

各公用事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者而言，已取得或非留供各事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者，仍非屬公共設施保留地。本件系爭○○段○○小段○○地號等 15 筆土地雖屬公共設施用地（公墓用地），惟依前揭本府社會局查復內容以觀，該局或所屬本市殯葬管理處並未辦理有償或無償使用，亦無徵收使用計畫，業如前述，即非屬留供各事業機構及各級政府機關取得之「公共設施保留地」，自無從依首揭土地稅法第 19 條規定，按公共設施保留地稅率課徵地價稅或免徵地價稅。是前述主張，亦難憑採。從而，原處分機關信義分處所為否准減免地價稅之申請，並核定改課田賦及按一般用地稅率課徵地價稅之處分，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

八、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

副主任委員 王曼萍

委員 陳 敏

委員 曾巨威

委員 陳淑芳

委員 蕭偉松

委員 陳石獅

委員 陳立夫

委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 11 月 23 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 2 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 3 段 1 巷 1 號）