

新竹縣政府訴願決定書

案號：990205-1

訴願人：○○○農會

代表人：○○○

原處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

代表人：葉國居

訴願人因 93 年至 97 年補徵地價稅差額事件，不服原處分機關 98 年 9 月 28 日新縣稅法字第 0980027232 號復查決定書所為之處分，本府依法決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、緣訴願人於 90 年 9 月 21 日以本縣○○○站後段 973、975、975-1 及 975-2 地號土地係供公共通行巷道為由，申請減免地價稅，經原處分機關實地勘查後，以 973、975-1、975-2 號土地全部及 975 號土地中 540.5 平方公尺部分，係供公共道路使用，乃以 90 年 10 月 15 日 90 新縣稅財字第 27057 號函核准自 90 年起依土地稅減免規則第 9 條規定，減免地價稅在案，嗣原處分機關辦理本縣 98 年加強地價稅稅籍及使用情形清查作業時，發現訴願人系爭 973、975（部分面積 540.5 平方公尺）、975-1 及 975-2 地號土地均係圍牆內之停車場及供人車通行之道路使用，自始即非屬無償供公共使用之土地，與土地稅減免規則第 9 條規定不符，原處分機關認 90 年核准免稅之處分有錯誤，乃以 98 年 4 月 24 日新縣稅土字第 0980067163 號函知訴願人，系爭土地不符免徵地價稅之規定，但依同規則第 8 條第 1 項第 11 款規定，可減徵地價稅百分之五十，原處分機關則依稅捐稽徵法第 21 條規定，補徵訴願人 93 年至 97 年之差額地價稅合計新臺幣（以下同）220 萬 5,712 元，茲因訴願人異議，經原處分機關重新檢視後，發現其中 975 地號土地中，供糧倉使用應課田賦者，有部分誤課地價稅，而供信用部使用之部分，有誤予減徵百分之五十地價稅情事，爰以 98 年 7 月 10 日新縣稅土字第 0980068330 號函通知訴願

人，並檢附更正後應補徵之 93 年至 97 年之地價稅繳款書（稅額分別為 28 萬 679 元、28 萬 679 元、28 萬 679 元、28 萬 5,014 元、28 萬 5,722 元），訴願人不服，向原處分機關提起復查，然未獲變更，訴願人遂於 98 年 10 月 22 日向本府提起訴願，復於 98 年 11 月 16 日提出訴願補充理由書，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴辯意旨如次。

二、訴願意旨及訴願補充意旨略謂：

- （一）訴願人稱其門口標示牌「非營業時間，勿進入停車，謝謝您的合作」乃因縣府於 97 年 11 月 20 日舉辦農業專區農特產品促銷推廣、品嚐活動之前一日（19 日），訴願人於門口標示告知民眾，訴願人與縣府合辦活動於下班後要佈置會場請停車場車主注意，並非原處分機關所指之從 90 年起即存在，原處分機關顯有違誤。查上開標示是舉辦活動後，單位工作人員漏未拆除，訴願人亦未注意，致生本件誤會，但以此即謂土地稅減免規定不符，未免失之過苛。
- （二）另訴願人經土地稅減免規則第 9 條規定提出申請，經原處分機關至現場實地勘查計算，認訴願人符合資格後，始准予減免在案，當時訴願人出入門口即有設置鐵門及圍牆，而訴願人設置鐵門及圍牆，只是要與外界做一區隔而已，訴願人並未有門禁，亦未限制或管制車輛進出，任何人之車輛皆可自由進出或停放，茲檢附訴願人停車場日夜間使用情況照片可明，由足稽訴願人之情形符合減免規定，訴願人並無違法，至為明顯。
- （三）訴願人依原處分機關核准發給之 90 年 10 月 15 日新縣稅財字第 27057 號函文，辦理訴願人座落○○○站後段 973、975（核准面積 540 平方公尺）、975-1、975-2 地號等 4 筆土地減免地價稅事宜，訴願人依規辦理，顯與法有據，並無錯誤，原處分、原決定機關未查，僅泛稱上開核准免稅之處分有誤，即要訴願人補繳稅額，顯違反信賴原則。
- （四）原處分機關所舉高雄高等行政法院 95 年度訴字第 929、930 號判決，事實、內容和本案不同，顯不可類推適用或比附援引

。

(五) 又原處分機關所引最高行政法院 79 年度判字第 91 號判決及最高行政法院 92 年 5 月 20 日 92 年度 5 月份庭長法官聯席會議決議，是屬所得稅申報事件，且是書面審查案件，與本件訴願人依土地稅減免規則第 9、10 條規定提出申請，原處分機關派員親至現場實地勘查後，始准予減免地價稅之情形不同，原處分機關用來一體適用，顯不適當。原處分及復查決定當予撤銷等語。

三、答辯意旨及答辯補充意旨略謂：

(一) 本案訴願人所有○○○站後段 973、975 (部分面積 540.55 平方公尺)、975-1 及 975-2 地號等 4 筆土地雖經本處於 90 年 10 月 5 日 90 新縣稅財字第 27057 號函核准依土地稅減免規則第 9 條規定免徵地價稅，惟事後清查發現系爭土地不符無償供公共使用而免徵地價稅之規定，原 90 年核准免徵地價稅之處分有誤，故對訴願人補徵核課期間內之地價稅，自符合稅捐稽徵法第 21 條之規定。又租稅之核課及免除決定，其性質上為確認性質之行政處分，亦即確認符合課稅法定要件之稅額或免徵之法定要件，其本身並非創設權利，因課稅要件之成立或減免係依據法律規定而成立或減免。是本案原免徵地價稅之處分，其性質僅屬確認是否符合課稅要件之行政處分，並非創設權利之授益行政處分，故無信賴保護原則之適用，訴願人主張原免徵地價稅之處分並無錯誤，原處分機關未查，而要訴願人補繳稅額，違反信賴原則乙節，顯係誤解法令，此最高行政法院 94 年度判字第 1605 號判決及高雄高等行政法院 95 年度簡字第 200 號判決亦持相同見解。

(二) 查訴願人告示牌明白告知民眾非營業時間，均不得進入停車，並非如其所訴僅因特殊原因，暫時限制車輛進入，訴願人所訴，顯係推諉卸責之詞。至訴願人主張系爭土地以圍牆圍繞及設置鐵門係與外界作一區隔，並無門禁管制，任何人之車輛均可自由進出及停放乙節，因訴願人已設置圍牆及鐵門，明顯與

外界隔離，則該地使用權在何時開放即仍由訴願人自主及掌控，自難謂符合土地稅減免規則第 9 條規定無償供公共使用之要件。

(三) 訴願人主張高雄高等行政法院 95 年訴字第 929 號、930 號判決之事實內容與本案不同，不可類推適用或比附援引乙節，查該 2 案之部分爭點亦為私有土地是否屬「無償供公共使用」，而有無土地稅減免規則第 9 條規定免徵地價稅之適用，因此，高雄高等行政法院在判決時闡釋土地稅減免規則第 9 條所稱「無償供公共使用」之要件及精神，與本案之案情相同，自可供本案參酌，訴願人對此節，顯有誤解。

(四) 另訴願人主張原處分機關所引最高行政法院 79 年度判字第 91 號判決及最高行政法院 92 年 5 月 20 日 92 年度 5 月份庭長法官聯席會議決議，是屬所得稅之申報事件，且是書面審查案件與本件依土地稅減免規則第 9 條規定提出申請（原訴願書誤植為第 9、10 條）且原處分機關亦派員親至現場實勘後始准予減免地價稅之情形不同乙節，查上開判決及庭長法官聯席會議決議，其事實內容雖為所得稅案，惟主要係闡明稅捐稽徵法第 21 條有關稅捐核課期間之規定，因此，並不因課稅標的為所得稅或本案之地價稅而有不同，亦不因書面審查案件或實地派員勘查而異，只要於核課期間內即可補徵，是本處發現系爭土地原核定免徵地價稅之處分確有錯誤，為維持課稅公平與公益之原則，依稅捐稽徵法第 21 條規定補徵系爭土地 93 年至 97 年之地價稅，其認事用法並無違誤，訴願人之主張，委不足採，原處分及復查決定並無不合云云。

理 由

- 一、首查原處分機關新竹縣稅捐稽徵處於中華民國 98 年 2 月 17 日以本府行法字第 0980021703 號令發布修正組織名稱為新竹縣政府稅捐稽徵局，先予敘明。按「稅捐之核課期間，依左列規定：…
- 二、…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 5 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。」為稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項所明定。次按「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、…及合理之自用住宅等所使用之土地，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。」、「本規則依土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條規定訂定之。」、「本規則所稱供公共使用之土地，係指供公眾使用，不限定特定人使用之土地。」、「各級農會、漁會之辦公廳及其集貨場、依法辦竣農倉登記之倉庫或漁會附屬之冷凍魚貨倉庫用地，減徵百分之五十。」、「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。但其屬建造房屋應保留之空地部份，不予免徵。」分別為土地稅法第 6 條、土地稅減免規則第 1 條、第 4 條、第 8 條第 1 項第 11 款及第 9 條所明定。

- 二、卷查本案訴願人所有○○○站後段 973、975（部分面積 540.55 平方公尺）、975-1 及 975-2 地號等 4 筆土地經處分機關於 90 年 10 月 5 日 90 新縣稅財字第 27057 號函核准依土地稅減免規則第 9 條規定免徵地價稅，惟原處分機關 98 年時辦理加強地價稅籍及使用情形清查作業時，發現上開土地四周以圍牆圍繞及設置鐵門，明顯與外界隔離，而訴願人亦表示圍牆圍繞及鐵門之設置於 90 年間核定免徵地價稅時即已存在，又查訴願人圍牆門口標示牌所示「非營業時間，勿進入停車，謝謝您的合作」之字詞，足証該地使用權在何時開放、何時得以進入停車等情仍由訴願人自主及掌控，原處分機關以訴願人上情難謂符合無償供公共使用之要件，自無土地稅減免規則第 9 條規定免徵地價稅之適用，其認定事實，尚無違誤（參照高雄高等行政法院 95 年簡字第 929 號判決）。
- 三、又租稅之核課及免除決定，其性質上為確認性質之行政處分，亦即確認符合課稅法定要件之稅額或免徵之法定要件，其本身並非創設權利，因課稅要件之成立或減免係依據法律規定而成立或減免。是本案原免徵地價稅之處分，其性質僅屬確認是否符合課稅

要件之行政處分，並非創設權利之授益行政處分。從而，原處分機關發現原處分確有錯誤短徵，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定之處分，而補徵訴願人應繳之稅額，最高行政法院 94 年度判字第 1605 號判決及高雄高等行政法院 95 年度簡字第 200 號判決亦持相同見解。訴願人主張原免徵地價稅之處分並無錯誤，以原處分機關未查，而要求訴願人補繳稅額，違反信賴原則乙節，顯係誤解法令，核不足採。

四、本件原處分機關事後清查發現系爭土地不符無償供公共使用而免徵地價稅之規定，而認定其原 90 年核准免徵地價稅之處分有誤，且據原處分機關於 99 年 2 月 5 日至本府訴願審議委員會陳述其以 98 年 7 月 10 日新縣稅土字第 0980068330 號函通知訴願人補徵核課期間內之地價稅，乃包含撤銷 90 年 10 月 15 日 90 新縣稅財字第 27057 號函核准免徵地價稅之意旨，查其撤銷之效力既溯及自始無效，從而原處分機關補徵訴願人 93 年至 97 年之地價稅，乃合於法令。從而，原處分機關所為 98 年 9 月 28 日新縣稅法字第 0980027232 號復查決定，揆諸首揭法令，尚無不合，應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，無庸一一斟酌，併此敘明。

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