

裁判字號：最高行政法院 96 年判字第 1502 號判決

裁判日期：民國 96 年 08 月 23 日

裁判案由：地價稅

最 高 行 政 法 院 判 決

96年度判字第01502號

上 訴 人 財團法人臺灣基督長老教會

代 表 人 甲○○

訴訟代理人 乙○○

被 上 訴 人 高雄縣政府稅捐稽徵處

代 表 人 丙○○

上列當事人間因地價稅事件，上訴人對於中華民國95年2月14日高雄高等行政法院94年度訴字第897號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回高雄高等行政法院。

理 由

本件上訴人在原審起訴主張：上訴人所有坐○○○鄉○○段○○○○○號等11筆土地，其中1037之1、1040、1066之4、1114之4及1115地號等5筆土地，前經臺灣省政府核准設置私立拷潭公墓，被上訴人認屬公共設施保留地，按千分之6課徵地價稅。嗣系爭土地經高雄縣政府以民國92年10月28（92）府建都字第0920202360號函公告實施「變更大坪頂特定區計畫（第2次通盤檢討－臺灣省部分）案」，變更為「墳墓專用區」。上訴人於93年9月依土地稅減免規則第8條第1項第6款規定，向被上訴人申請免繳93年度地價稅，經被上訴人否准，並改按一般用地稅率課徵系爭土地93年度地價稅。惟上訴人為合法登記、非以營利為目的之宗教財團法人。系爭土地經編定為「墳墓專用區」，為業已報請核准啟用之「私立拷潭公墓」，故與行為時土地稅減免規則第8條第1項第6款所規定得免徵地價稅之要件完全符合；另依殯葬管理條例第2條第1款及第2款之規定，系爭土地於92年10月28日以前係劃設為公共設施保留地，嗣經變更為「墳墓專用區」，該區為私有土地供公眾基督徒營葬屍體，乃屬私有公共設施用地，也就是所謂之私立公墓用地，依規定即應免徵地價稅等情，爰請判決將訴願決定及原處分關於核定系爭土地地價稅部分均撤銷。

被上訴人則以：系爭土地使用分區已於92年10月28日由「公墓用地」變更編定為「墳墓專用區」，核與行為時土地稅減免規則第8條第1項第6款但書得免徵地價稅之規定不符，原處分否准上訴人免徵93年度地價稅之申請，洵無違誤等語，資為抗辯。

原審判決將訴願決定及原處分維持，駁回上訴人之訴，係以：系爭土地原於68年6月30日大坪頂特定區計畫發布實施，經劃定為

「公墓用地」，屬應以區段徵收開發方式辦理之「公共設施保留地」，嗣高雄縣政府92年10月28日「變更大坪頂特定區計畫（第2次通盤檢討－臺灣省部分）」發布實施後，系爭土地使用分區變更編定為「墳墓專用區」，此有高雄縣大寮鄉公所93年12月16日大鄉建設字第0930037110號高雄縣都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書、高雄縣政府93年2月9日府建都字第0930022489號函等影本附卷可憑，是系爭土地於高雄縣政府92年10月28日「變更大坪頂特定區計畫（第2次通盤檢討－臺灣省部分）」發布實施後，已非屬以都市計畫規劃為「公墓用地」之土地，此觀諸高雄縣政府建設局95年1月18日建局都字第0950000823號函更屬明確。又系爭土地使用分區既已於92年10月28日由「公墓用地」變更編定為「墳墓專用區」，核屬都市計畫法臺灣省施行細則第14條第2項之專用區。按行為時土地稅減免規則第8條第1項第6款既明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之前提要件，係「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」，自無法任意擴張解釋，是系爭土地非屬都市計畫規劃之「公墓用地」甚明。從而，被上訴人認上訴人所有之系爭土地不符合行為時土地稅減免規則第8條第1項第6款但書得免徵地價稅之規定，乃依土地稅法第14條規定按一般用地稅率課徵系爭土地93年地價稅，洵無違誤。再按殯葬管理條例第2條第1款及第2款規定，係就該條例殯葬設施、公墓等用詞定義之規定，並非對行為時土地稅減免規則第8條第1項第6款但書「以都市計畫規劃為公墓用地」所為之規定，是殯葬管理條例之規定，尚與行為時土地稅減免規則第8條第1項第6款之規定無涉，為其判決之論據。

本院查：土地稅法第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、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公公墓、慈善或公益事業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。」依此規定，「公公墓」土地基於發展經濟，促進土地利用，增進社會福利之目的，法律係授權行政院訂定土地稅減免規則，以規範得予適當減免土地稅之標準。行為時土地稅減免規則第8條第1項第6款規定：「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：．．．6.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。」另都市計畫法第32條規定：「（第1項）都市計畫得劃定住宅、商業、工業等使用區，並得視實際情況，劃定其他使用區域或特定專用區。（第2項）前項各使用區，得視實際需要，再予劃分，分別予以不同程度之使用管制使用區域或特定專用區。」上開土地稅減免規則第8條第1項第6款但書所稱「以都市計畫規劃為公墓用地者為限」，旨在規範財團法人設立之私立公墓，於

實施都市計畫地區者，應符合都市計畫法及都市土地使用分區管制之規定。申言之，得予減免之都市土地，其都市計畫使用區之劃分應為「公墓用地」，或與公墓類似之墳墓特定專用區；或其他使用管制區，而得作為「私立公墓」者，即符合土地稅減免規則第8條第1項第6款規定之意旨。本件上訴人所有之系爭土地雖於92年10月28日由「公墓用地」變更編定為「墳墓專用區」，惟該土地是否為經事業主管機關核准設立之「私立公墓」？其實際使用情形如何？有無符合都市計畫法及都市土地使用分區管制之規定？系爭土地於92年10月28日變更編定為「墳墓專用區」後，是否即不得作為「私立公墓」？尚欠明瞭。原審未經調查審認，遽以系爭土地原於68年6月30日大坪頂特定區計畫發布實施，經劃定為「公墓用地」，屬應以區段徵收開發方式辦理之「公共設施保留地」，嗣高雄縣政府92年10月28日「變更大坪頂特定區計畫（第2次通盤檢討－臺灣省部分）」發布實施後，系爭土地使用分區變更編定為「墳墓專用區」，已非屬以都市計畫規劃為「公墓用地」之土地，核與行為時土地稅減免規則第8條第1項第6款但書規定不符，已有適用法規不當之違誤。又查，被上訴人於原審之答辯意旨已自承系爭土地中1066之4及1115地號等2筆土地係屬經核准設置並報奉啟用在案之私立拷潭公墓云云，則該2筆土地似已符合土地稅減免規則第8條第1項第6款之規定，原審未予斟酌，遽為不利於上訴人之認定，亦欠允當。上訴論旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，非無理由，應由本院將原判決廢棄，發回原審法院審理，以符法制。

據上論結，本件上訴為有理由，爰依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 8 月 23 日

第四庭審判長法官 鍾 耀 光

法官 姜 仁 脩

法官 王 德 麟

法官 黃 清 光

法官 吳 慧 娟

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 96 年 8 月 23 日

書記官 蘇 金 全