

訴 願 人 財團法人○○基金會

代 表 人 林○○

訴 願 代 理 人 朱○○律師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因 99 年地價稅事件，不服原處分機關民國 100 年 3 月 7 日北市稽法乙字第 09935300800 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

#### 主 文

訴願駁回。

#### 事 實

訴願人所有本市松山區美仁段 1 小段 461、462、462-1、462-7、462-8、462-9、462-10、462-11、482、484 地號等 10 筆土地（下稱系爭土地），經原處分機關所屬松山分處按一般用地稅率課徵民國（下同）99 年地價稅計新臺幣（下同）837 萬 4,640 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 100 年 3 月 7 日北市稽法乙字第 09935300800 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於 100 年 3 月 9 日送達，訴願人仍表不服，於 100 年 4 月 8 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

#### 理 由

一、按土地稅法第 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、公私墓、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。」第 14 條規定：「已規定地價之土地，除依第二十二條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第 16 條第 1 項規定：「地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額……超過累進起點地價者，

依左列規定累進課徵……。」第 18 條第 1 項第 2 款規定：「供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：……

二、私立公園、動物園、體育場所用地。」第 40 條規定：「地價稅由直轄市或縣（市）主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，每年徵收一次……。」

平均地權條例第 25 條規定：「供國防、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、公私墓、慈善或公益事業等所使用

之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，其地價稅或田賦得予適當之減免；減免標準與程序，由行政院定之。」

行為時建築法第 53 條規定：「直轄市、縣（市）（局）主管建築機關，於發給建造執照或雜項執照時，應依照建築期限標準之規定，核定其建築期限；建築期限標準，由省（市）政府於建築管理規則中定之。前項建築期限，承造人因故未能如期完工時，得申請展期，但以二次為限，每次不得超過六個月，逾期執照作廢。」土地稅減免規則第 8 條第 1 項規定：「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下……三、經事業主管機關核准設立，對外絕對公開，並不以營利為目的之私立公園及體育館場，其用地減徵百分之五十；其為財團法人組織者減徵百分之七十。……五、經事業主管機關核准設立之之私立醫院、捐血機構、社會救濟慈善及其他為促進公眾利益，不以營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗親成員或其他特定之人等為主要受益對象之事業，其本身事業用地，全免。但為促進公眾利益之事業，經由當地主管稽徵機關報經直轄市、縣（市）主管機關核准免徵者外，其餘應以辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限……九、有益於社會風俗教化之宗教團體，經辦妥財團法人或寺廟登記，其專供公開傳教佈道之教堂、經內政部核准設立之宗教教義研究機構、寺廟用地及紀念先賢先烈之館堂祠廟用地，全免。但用以收益之祀田或放租之基地，或其土地係以私人名義所有權登記者不適用之。十、無償供給政府機關、公立學校及軍事機關、部隊、學校使用之土地，在使用期間以內，全免……。」第 9 條規定：「無償供公眾通行之道路土地，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法定空地部分，不予免徵。」土地稅法施行細則第 13 條第 3 款規定：「依本法第十八條第一項特別稅率計徵地價稅之土地，指左列各款土地經按目的事業主管機關核定規劃使用者。……三、私立公園、動物園、體育場所用地：為經目的事業主管機關核准設立之私立公園、動物園及體育場所使用範圍內之土地。」財政部 80 年 11 月 27 日臺財稅字第 800757304 號函釋：「……辦妥財團法人或寺廟登記之宗教團體所取得為興建寺廟、教堂等之用地，在興建前申請依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款規定免徵地價稅，應依左列規定辦理：（一）由土地所有權人或典權人檢附寺廟或教堂興建計畫書及建築管理機關核發之建造執照影本，依土地稅減免規則第 22 條規定，向土地所在地主管稽徵機關申請，並依同規則第 24 條規定核定減免。（二）建造執照核發後逾期未開工、執照經作廢者，視同未興建，應即恢復徵收，並補徵原免徵稅款。（三）建造執照核發後已動工興建，但逾主管建築機關核定之建築期限仍未完工，執照經作廢者，應自主管建築機關核定期限之次年（期）起恢復徵收。」89 年 2 月 18 日臺財稅第 0890451418 號函釋：「主旨：有關財團法人○○活動中心基金會所有貴市美仁段 1 小段 461、462 地號等 2 筆土地，原經核定減免地價稅，嗣因中華體育館發生火災於 80 年拆除，82 年取得

建造執照後，因故遲至 85 年始動工，如經查明該 2 筆土地確係供興建體育館場之用，其地價稅准予參照本部 80 年 11 月 27 日臺財稅字第 800757304 號函有關寺廟教堂用地興建前

徵免地價稅之處理規定辦理……。」內政部 88 年 1 月 20 日臺內營字第 8872139 號函釋：「行政院 87 年 12 月 31 日臺 87 財字第 64421 號函准振興建築投資業措施中，有關對領得建

造執照或雜項執照之建築案，准其延長建築期限 2 年，並自 88 年 1 月 1 日起實施乙節，係指建築物（不限其用途）於 88 年 1 月 1 日以前（含本日）領得建造執照或雜項執照（以執照核發日期為準），且在 88 年 1 月 1 日以前（含本日）仍為有效者，准其自動延長建築期限 2 年，無須另行申請。」

二、本件訴願理由略以：

- （一）土地稅減免規則為土地稅法第 6 條後段及平均地權條例第 25 條後段授權行政院訂定之授權命令，原處分機關或其他國家機關無權增訂該授權命令所無之免徵土地稅要件，否則即屬侵害人民之財產權，且增加法律所無之稅捐義務。
- （二）土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款之免徵土地稅要件，並無任何「實際使用」或「特定目的使用」之用語，在法解釋「法條文義之最大可能性」範圍內，並無法導出土地須以「實際使用」或「特定目的使用」為要件。又公法之解釋，應採有利人民解釋原則，本件原處分機關就土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款規定所為對訴願人不利之解釋，顯不合於法解釋論。
- （三）原處分機關誤解土地稅法及平均地權條例授權行政院訂定土地稅減免規則之目的。土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款規定，其構成要件既未設有如同條項第 9 款之「專供特定目的使用」，或同條項第 10 款與第 9 條之「使用期限」等客觀要素，則自無由透過法律解釋之方式，增加原本所無之限制。況土地稅法第 6 條所揭示之 3 種不同立法授權目的，並非僅僅在於「促進土地利用」而已，原處分機關竟將「促進土地利用」做為解釋各款之唯一依據，其適用法律顯有違誤。
- （四）建築執照是否逾越建築期限，與系爭基地是否為「事業本身所用」無涉。本案系爭土地原係臺北市政府工務局 82 建字第 xxx 號建造執照之建築基地，雖該建築執照業於 87 年 8 月 13 日因屆滿建築期限而失效或當然廢止，但系爭土地仍係訴願人為建築體育館所使用之基地，有具體、明確且具持續性之興建計畫，況上開建築執照之所以逾期，係因承包商惡意停工，非訴願人恣意停止或取消興建計畫，不可歸責於訴願人。
- （五）退百萬步言，果採實際使用論之見解，系爭土地現有建築基地地下 1 層以及地上之鐵皮屋以供保全人員駐守之用，在在證明訴願人係處於準備興建或僅暫時停止興建

之狀態。系爭土地既然仍在興建中或僅因暫停興建而處於準備或隨時繼續興建之狀態，當然仍屬於「供事業本身使用」，要無疑問。

(六) 原處分機關對於本件適用土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款規定所為之解釋，與臺北市體育處之見解抵觸。經查該處 94 年 1 月 27 日北市體處綜字第 09430063300 號函即已明確表示，訴願人係事業主管機關核准設立之促進公眾利益之事業，請原處分機關依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款但書規定，由當地主管稽徵機關報請直轄市主管機關核准免徵地價稅。足見原處分機關貿然對訴願人所有系爭事業用地課徵地價稅，要非法之所許。

三、查訴願人原名為財團法人○○基金會，前於 93 年 8 月 24 日變更名稱為財團法人○○基金會，合先敘明。訴願人所有本市松山區美仁段 1 小段 460、461 (95 年 7 月 14 日土地分割增加 461-1、461-2 地號)、462 (95 年 7 月 14 日土地分割增加 462-14、462-15 地號

)、462-1 (

91 年 11 月 12 日土地分割增加 462-2 至 462-11 地號；95 年 7 月 6 日土地分割增加 462-16

、462-17 地號)、484 地號等土地，為本府工務局 (建築管理業務自 95 年 8 月 1 日起移撥本府都市發展局) 核發之 82 建字第 xxx 號建造執照之建築基地，前經原處分機關所屬松山分處依其興建體育館場地及非屬體育館場地面積之比例，分別按土地稅減免規則減免地價稅及按一般用地稅率課徵地價稅。旋訴願人於 85 年 1 月 31 日向本府申請展延工程期限 43 個月，經本府以 85 年 4 月 1 日府工建字第 85018478 號函准予所請，是該建造執

照

之建築期限展延至 87 年 8 月 13 日屆滿。嗣經訴願人向本府工務局函詢系爭建造執照之效力，經本府工務局以 91 年 1 月 7 日北市工建字第 09152047400 號函復訴願人該局核發之 82 建字第 xxx 號建造執照，已於展延期限屆至之 87 年 8 月 13 日廢止。旋於原處分機關

所

屬松山分處進行地價稅清查作業計畫時，發現上開 82 建字第 xxx 號建造執照業自 87 年 8 月 13 日起廢止，且訴願人所有本市松山區美仁段 1 小段 482 地號土地並非上開建造執照之建築基地，前依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 3 款規定減徵百分之七十之地價稅亦有誤，乃按一般用地稅率核定本市松山區美仁段 1 小段 460、461、462、462-1 至 462-11、482、484 等 16 筆地號土地 94

年地價稅為 2,721 萬 6,562 元在案。訴願人不服，申請復查，未獲變更，分別提起訴願及行政訴訟，業經本府 95 年 5 月 3 日府訴字第 09574120000 號訴願決定駁回其訴願、臺

北高等行政法院 96 年 6 月 7 日 95 年度訴字第 1869 號判決駁回原告之訴及最高行政法院  
98

年 7 月 23 日 98 年度判字第 820 號判決上訴駁回確定所肯認。

四、嗣經本府都市發展局於 95 年 7 月 18 日將上開美仁段 1 小段 460、461-1、461-2、462-14、462-15、462-16、462-17 地號等 7 筆土地編定為交通用地（公共設施用地），訴願人於 95 年 11 月 20 日向原處分機關所屬松山分處就上開 7 筆土地申請減免地價稅，經該  
分  
處依土地稅減免規則第 11 條規定，以 95 年 11 月 29 日北市稽松山甲字第 09530149100 號  
函

核准上開 7 筆土地自 95 年起免徵地價稅；適逢 95 年地價稅開徵，該分處依土地稅法第 14 條及第 16 條第 1 項規定，核定訴願人所有系爭土地按一般用地稅率核課 95 年地價稅。訴願人不服，申請復查，未獲變更，分別提起訴願及行政訴訟，亦經本府 96 年 6 月 13 日府訴字第 09670092400 號訴願決定駁回其訴願及臺北高等行政法院 97 年 4 月 24 日 96 年度  
訴  
字第 2562 號判決原告之訴駁回，並經最高行政法院 99 年 3 月 11 日 99 年度裁字第 515 號  
裁

定上訴駁回確定在案。

五、嗣訴願人於 96 年 8 月 28 日以系爭土地係公益財團法人事業用地，現供興辦公益事業使用為由，向原處分機關所屬松山分處申請減免地價稅，經該分處於 96 年 9 月 5 日派員至現場勘查，發現系爭土地現場除已存在之地下 1 層之地基，地上有 1 間供保全人員居住之鐵皮屋外，查無任何建物，並無作公益事業使用之情事，乃以 96 年 9 月 6 日北市稽松山甲字第 09631037300 號函否准訴願人之申請；適逢 96 年地價稅開徵，該分處乃依土地稅法第 14 條及第 16 條第 1 項規定，按一般用地稅率核課系爭土地 96 年地價稅。訴願人不  
服

，申請復查，未獲變更，分別提起訴願及行政訴訟，亦經本府 97 年 6 月 4 日府訴字第 09770111400 號訴願決定駁回其訴願及臺北高等行政法院 97 年 12 月 25 日 97 年度訴字第

1975

號判決原告之訴駁回，並經最高行政法院 99 年 9 月 30 日 99 年度判字第 983 號判決上訴  
駁

回確定在案。

六、嗣因 97 年地價稅開徵，原處分機關所屬松山分處仍按一般用地稅率核課系爭土地 97 年地價稅，訴願人不服，申請復查，未獲變更，分別提起訴願及行政訴訟，亦經本府 98 年 5

日  
第  
98 年度訴字第 1521 號判決原告之訴駁回，並經最高行政法院 99 年 1 月 29 日 99 年度裁字第 271 號裁定上訴駁回確定在案。其間，訴願人於向本府提起上開訴願時主張系爭土地應依土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款規定適用特別稅率課徵地價稅，原處分機關所屬松山分處依申請案辦理，於 98 年 7 月 3 日派員至現場勘查，查得系爭土地現場除已存在地下 1 層之基地，地上層有水泥樓板外，並無任何供作體育場所直接使用之情事，該分處遂以 98 年 7 月 6 日北市稽松山甲字第 09836304900 號函復訴願人，系爭土地之使用情形與土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款規定不符，98 年地價稅仍應按一般用地稅率課徵。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦經本府 98 年 12 月 17 日府訴字第 09870157100 號

訴願決定駁回其訴願在案。

號  
七、旋訴願人於 98 年 9 月 15 日以系爭土地係供公益財團法人事業使用之用地為由，向原處分機關所屬松山分處申請減免地價稅，經該分處於 98 年 9 月 18 日派員至現場勘查，查得系爭土地現場除已存在之地下 1 層之地基，地上有 1 間供保全人員駐守之鐵皮屋外，查無任何建物，並無任何供體育場所直接使用、興辦公益事業使用或供公眾使用之情事，核與土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 3 款、第 5 款及第 9 條規定不符，乃以 98 年 9 月 30 日

北市稽松山甲字第 09831134500 號函復訴願人否准所請。嗣逢 98 年地價稅開徵，原處分機關所屬松山分處仍依土地稅法第 14 條及第 16 條第 1 項規定，按一般用地稅率核課系爭土地 98 年地價稅計 835 萬 3,134 元，訴願人不服，申請復查，未獲變更，分別提起訴願及行政訴訟，亦經本府 99 年 7 月 7 日府訴字第 09970072300 號訴願決定駁回其訴願及臺北高等行政法院 99 年 12 月 30 日 99 年度訴字第 1797 號判決原告之訴駁回，並經最高行政

法  
院 100 年 3 月 24 日 100 年度裁字第 734 號裁定上訴駁回確定在案。

八、嗣訴願人於 99 年 9 月 6 日再以系爭土地係供公益財團法人事業使用之用地為由，向原處分機關所屬松山分處申請減免地價稅，並於 99 年 9 月 14 日向該分處補充申請理由，主張系爭土地係無償供本府捷運工程局中區工程處作為捷運系統松山線興建工程置放物料及機具使用。該分處乃於 99 年 9 月 9 日派員至現場勘查，查得系爭土地現場除已存在之地下 1 層之地基，地上層有水泥樓板及 1 間原搭建之鐵皮屋外，查無任何建物，惟因現場有擺設捷運施工之機具與建材，經該分處以 99 年 9 月 15 日北市稽松山甲字第 099310600 20 號函請本府捷運工程局中區工程處查告系爭土地是否無償供該處使用，該處以 99 年 9

月 21 日北市中土五字第 09961721000 號函復該分處，並未向訴願人商借系爭土地供廠商作為堆置施工物料與機具之用，至於施工廠商與訴願人間是否有接洽使用系爭土地，純屬其等間之行為，與該處無關。該分處乃審認系爭土地並無任何供體育場所直接使用、興辦公益事業使用或供公眾使用之情事，核與土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 3 款、第 5 款、第 9 款、第 10 款、第 9 條及土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款規定不符，乃以 99 年 10

月 1 日北市稽松山甲字第 09936462100 號函復訴願人 99 年地價稅仍應按一般用地稅率課徵。嗣逢 99 年地價稅開徵，原處分機關所屬松山分處仍依土地稅法第 14 條及第 16 條第 1 項規定，按一般用地稅率核課系爭土地 99 年地價稅計 837 萬 4,640 元，原處分自屬有據。

九、至訴願人主張土地稅減免規則為土地稅法第 6 條後段及平均地權條例第 25 條後段授權行政院訂定之授權命令，該規則第 8 條第 1 項第 5 款之免徵土地稅要件，並無法導出土地須以「實際使用」或「特定目的使用」為要件。縱採實際使用論之見解，系爭土地現有建築基地地下 1 層以及地上之鐵皮屋以供保全人員駐守之用，在在證明訴願人係處於準備興建或僅暫時停止興建之狀態，當然仍屬於「供事業本身使用」等語。經查，土地稅減免規則乃行政院依土地稅法第 6 條、平均地權條例第 25 條授權所訂定發布，是土地稅減免規則第 8 條第 1 項各款，既在具體化上開授權條款之意旨，自當以該等母法所標榜之為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利為依歸。是以，對於事業用地減免其地價稅，必須土地之使用可以達到「發展經濟，促進土地利用，增進社會福利」之目的，始足當之。反之，如認土地一經登記為以促進公益為目的之財團法人所有，且經限制其用途，縱令任其荒蕪，亦可減免地價稅，即無以達到鼓勵地盡其利之目的，此絕非法律允許減免地價稅之本旨，有臺北高等行政法院 97 年 4 月 24 日 96 年度訴字第 2562 號及 97 年 12

月 25 日 97 年度訴字第 1975 號判決意旨可參。且參照最高行政法院 92 年 11 月 14 日 92 年度判

字第 1562 號判決意旨，指明「土地賦稅之減免，自須審究其土地之實際使用情形而定，並非僅須經事業主管機關核准設立並辦妥財團法人登記之私立醫院之所有土地均得免徵地價稅」，亦在闡明上開減免地價稅之目的，是以，原處分機關以系爭土地及其地上建物之實際使用狀態判斷其有無免徵地價稅之適用，並無創設上開規定所無之免徵要件，訴願主張，顯有誤會，不足採據。復查本件系爭土地經原處分機關所屬松山分處於 99 年 9 月 9 日派員至現場勘查，查得系爭土地現場除已存在之地下 1 層之地基，地上層有水泥樓板及 1 間原搭建鐵皮屋外，查無任何建物，雖有擺設捷運施工之機具與建材，惟經該分處函詢本府捷運工程局中區工程處查告系爭土地是否無償供該處使用，經該處函復

其並未向訴願人商借系爭土地供廠商作為堆置施工物料與機具之用，是以系爭土地並無任何供體育場所直接使用、興辦公益事業使用或供公眾使用之情事，核與土地稅減免規則第 8 條第 1 項各款規定不符，訴願主張，自不足採。

十、另訴願人主張臺北市體育處 94 年 1 月 27 日北市體處綜字第 09430063300 號函請原處分機關依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款但書規定，由當地主管稽徵機關報請直轄市主管機關核准免徵地價稅。足見原處分機關貿然對訴願人所有系爭事業用地課徵地價稅，要非法之所許乙節。經查關於地價稅之爭議，系爭土地之實際使用情形如何，是否該當減免要件，唯主管稽徵之原處分機關有其認定權限，臺北市體育處並非地價稅之主管機關，其出具之 94 年 1 月 27 日北市體處綜字第 09430063300 號函僅為建議性質，尚不具有認定事業用地之法律上拘束力，有臺北高等行政法院 96 年 6 月 7 日 94 年度訴字第 4034 號

判決可資參照。訴願主張，核無足採。從而，原處分機關所屬松山分處核定按一般用地稅率課徵系爭土地 99 年地價稅及原處分機關復查決定駁回其復查之申請，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

十一、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 蔡立文（公出）

副主任委員 王曼萍（代理）

委員 陳石獅

委員 紀聰吉

委員 戴東麗

委員 柯格鐘

委員 葉建廷

委員 范文清

委員 王韻茹

中華民國 100 年 6 月 29 日市長 郝龍斌

訴願審議委員會主任委員 蔡立文 決行

如對本決定不服者，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，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）