

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○律師

訴 願 代 理 人 ○○會計師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因 100 年地價稅事件，不服原處分機關民國 101 年 9 月 13 日北市稽法甲字第 1013169980

0 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

一、案外人○○股份有限公司（下稱○○公司）以其所有本市內湖區○○段○○小段○○、○○、○○【於民國（下同）99 年 3 月 9 日土地分割增加○○地號】、○○、○○地號等土地（下稱系爭土地），係屬依停車場法規定設置供公眾使用之停車場用地為由，向原處分機關所屬內湖分處（下稱內湖分處）申請按停車場用地稅率課徵地價稅，經內湖分處依土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定，以 97 年 10 月 1 日北市稽內湖甲字第 09732385500

號函，核准自 97 年起按特別稅率千分之十課徵地價稅。嗣經內湖分處於 100 年 3 月 10 日派

員至現場勘查，查得系爭土地現已非供停車場使用，並取得本府都市發展局核發之 99 年 8 月 18 日 99 建字第 xxxx 號建造執照，內湖分處乃以 100 年 3 月 18 日北市稽內湖甲字第 1003

0147500 號函，核定系爭土地應自 101 年起恢復按一般用地稅率課徵地價稅。

二、嗣○○公司於 100 年 5 月 6 日將系爭土地信託登記予訴願人所有，適逢 100 年地價稅開徵

，該年期地價稅之納稅義務基準日（100 年 8 月 31 日

）土地登記簿記載系爭土地之所有權人為訴願人，訴願人因信託登記取得系爭土地後並未申請按特別稅率課徵地價稅，內湖分處乃以訴願人為納稅義務人，並按一般用地稅率課徵系爭土地 100 年地價稅計新臺幣 4,074 萬 1,407 元。訴願人不服，於 100 年 11 月 30

日

向內湖分處申請更正系爭土地 100 年地價稅之稅率，經內湖分處以訴願人未於 100 年地價稅開徵 40 日前提出按特別稅率課徵地價稅之申請為由，乃以 101 年 5 月 7 日北市稽內湖甲字第 10130241400 號函復訴願人否准所請。訴願人仍不服，申請復查，經原處分機關以 101 年 9 月 13 日北市稽法甲字第 10131699800 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定

書於 101 年 9 月 18 日送達，訴願人不服，於 101 年 10 月 12 日向本府提起訴願，同年 12 月 24

日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

- 一、按土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如下：一、土地所有權人。」第 3 條之 1 規定：「土地為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為地價稅或田賦之納稅義務人。前項土地應與委託人在同一直轄市或縣（市）轄區內所有之土地合併計算地價總額，依第十六條規定稅率課徵地價稅，分別就各該土地地價占地價總額之比例，計算其應納之地價稅。……」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 15 條規定：「地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵之。前項所稱地價總額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額。」第 16 條規定：「地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣（市）累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：一、超過累進起點地價未達五倍者，就其超過部分課徵千分之十五。二、超過累進起點地價五倍至十倍者，就其超過部分課徵千分之二十五。三、超過累進起點地價十倍至十五倍者，就其超過部分課徵千分之三十五。四、超過累進起點地價十五倍至二十倍者，就其超過部分課徵千分之四十五。五、超過累進起點地價二十倍以上者，就其超過部分課徵千分之五十五。前項所稱累進起點地價，以各該直轄市或縣（市）土地七公畝之平均地價為準。但不包括工業用地、礦業用地、農業用地及免稅土地在內。」第 18 條規定：「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：一、工業用地、礦業用地。二、私立公園、動物園、體育場所用地。三、寺廟、教堂用地、政府指定之名勝古蹟用地。四、經主管機關核准設置之加油站及依都市計畫法規定設置之供公眾使用之停車場用地。五、其他經行政院核定之土地。……第一項各款土地之地價稅，符合第六條減免規定者，依該條減免之。」第 41 條規定：「依第十七條及第十八條規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年（期）地價稅開徵四十日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年期開始適用。前已核定而用途未變更者，以後免再申請。適用特別稅率之原因、事

實消滅時，應即向主管稽徵機關申報。」土地稅法施行細則第 20 條第 1 項規定：「地價稅依本法第四十條之規定，每年一次徵收者，以八月三十一日為納稅義務基準日；……各年（期）地價稅以納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人或典權人為納稅義務人。」

財政部 80 年 5 月 25 日臺財稅第 801247350 號函釋：「……說明：二、……『（一）

依

土地稅法第 17 條及第 18 條規定，得適用特別稅率之用地，於適用特別稅率之原因、事實消滅時，應自其原因、事實消滅之次期起恢復按一般用地稅率課徵地價稅。……』」

83 年 2 月 16 日臺財稅字第 830042741 號函釋：「主旨：依停車場法規定取得停車場登記

證

者，其設置供公共使用之停車場用地，准依土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款及平均地權條例第 21 條第 1 項第 5 款規定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……。」

97 年 4 月 16 日臺財稅字第 09704013330 號函釋：「主旨：原按自用住宅用地稅率課徵地

價

稅之土地，委託人基於地上房屋拆除改建之目的，而將其土地所有權信託移轉與受託人之自益信託，准依本部 93 年 1 月 27 日台財稅字第 0920454818 號令按自用住宅用地稅率

課

徵地價稅之案件，仍應依土地稅法第 41 條規定提出申請，……。」

98 年 5 月 20 日臺財稅字第 09800087510 號函釋：「所報原核准按工業用地稅率課徵地價

稅

之土地，於信託移轉後，信託期間仍供委託人作工廠使，得否參照本部 81 年 10 月 16 日台財稅第 810392940 號函准繼續適用工業用地稅率課徵地價稅，免再重新提出申請乙案，

……說明：……三、本案○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）以信託方式移轉其所有土地予受託人○○股份有限公司，雖經查明受託人於信託期間，將其管理及得處分之土地供○○公司作工廠使用且與信託目的不相違背，惟該土地信託移轉為受託人所有，其仍屬土地所有權之移轉，應依土地稅法第 41 條規定提出申請。」

101 年 4 月 25 日臺財稅字第 10100054150 號函釋：「主旨：有關經核准按停車場用地特別稅率課徵地價稅……之土地，因自益信託移轉登記予受託人，其信託移轉當年地價稅可否免再重新提出申請，繼續適用特別稅率……疑義乙案，……說明……二、查土地稅法第 41 條規定……本部 97 年 4 月 16 日臺財稅字第 09704013330 號及 98 年 5

月 20

日臺財稅字第 09800087510 號函規定，原核准適用自用住宅用地及工業用地特別稅率之

土地，於信託移轉登記與受託人後，受託人仍應依土地稅法第 41 條重新提出申請經核准後，始得適用特別稅率，本案.....應參照上開函規定辦理.....。」

二、本件訴願及補充理由略以：

(一) 土地稅法第 41 條第 1 項規定，土地所有權人前已提出申請並經核定適用特別稅率核課地價稅之用地，僅於「用途」變更時，始須提出申請，另依財政部 80 年 5 月 25 日臺財稅第 801247350 號函釋意旨，得適用特別稅率之用地，於適用特別稅率之原因、事實消滅時，應自其原因、事實消滅之次期起恢復按一般用地稅率課徵地價稅，故系爭土地應自 101 年起始恢復按一般用地稅率課徵地價稅。惟原處分機關卻援引財政部 97 年 4 月 16 日臺財稅字第 09704013330 號及 98 年 5 月 20 日臺財稅字第 09800087510 號函釋規

定，逕自認定訴願人應於「信託移轉登記」時重新申請，經核准後，始得適用特別用地稅率課徵地價稅，顯係增加土地稅法所無之限制，違反租稅法定主義。

(二) ○○公司（即本件之委託人）基於自益信託目的，於 100 年 5 月間將系爭土地所有權信託移轉登記與訴願人（即本件之受託人），且委託人與受益人同屬一人（自益信託），該委託人視同土地所有權人，如其他要件均符合土地稅法第 18 條規定，受託人持有土地期間，仍准按特別用地稅率課徵地價稅，並不改變原委託人就系爭土地所享有適用特別稅率之事實狀態。且因系爭土地之實質所有權人仍為上揚資產，自應以○○資產在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵地價稅。

(三) 系爭土地經原處分機關於 100 年 3 月 10 日派員勘查已非供停車場使用，應自其原因、事實消滅之次期起，即自 101 年度起，恢復按一般用地稅率課徵地價稅，而非 100 年度。又觀諸最高行政法院 97 年度判字第 921 號判決，亦非以信託移轉登記為認定減免地價稅之原因、事實消滅與否之準據。請撤銷原處分。

三、查○○公司所有系爭土地，前經內湖分處依土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定，核准自 97 年起按特別稅率千分之十課徵地價稅在案。嗣經內湖分處於 100 年 3 月 10 日派員至現場

勘查，查得系爭土地已非供停車場使用，乃以 100 年 3 月 18 日北市稽內湖甲字第 10030147500 號函通知○○公司，系爭土地自查獲使用情形變更之次年期即 101 年起恢復按一般用地稅率課徵地價稅。旋因○○公司於 100 年期地價稅之納稅義務基準日（100 年 8 月 31 日）前即 100 年 5 月 6 日將系爭土地信託登記予訴願人，依土地稅法第 3 條之 1 規定，

系

爭土地 100 年地價稅之納稅義務人變更為訴願人，而訴願人又未依土地稅法第 41 條第 1 項規定，於 100 年地價稅開徵 40 日前提出適用特別稅率之申請，內湖分處乃以訴願人為系爭土地之納稅義務人，按一般用地稅率課徵系爭土地 100 年地價稅，自屬有據。

四、至訴願人主張原處分機關援引財政部 97 年 4 月 16 日臺財稅字第 09704013330 號及 98 年 5 月 2

0 日臺財稅字第 09800087510 號函釋規定，違反租稅法定主義，依財政部 80 年 5 月 25 日臺

財稅第 801247350 號函釋意旨，系爭土地應自 101 年起始恢復按一般用地稅率課徵地價稅及系爭土地係○○公司以自益信託方式信託登記予訴願人，該公司為實質所有人，且系爭土地之用途並未變更，故依法應可免重新申請，即可按特別稅率計徵地價稅云云。

按土地稅法第 41 條第 1 項規定及財政部 98 年 5 月 20 日臺財稅字第 09800087510 號函釋意旨

，原依土地稅法第 18 條規定，經核准得適用工業用地特別稅率之用地，於信託移轉後，信託期間經查明仍供委託人作工廠使用，且與信託目的不相違背，惟該土地信託移轉為受託人所有，其仍屬土地所有權之移轉，應依土地稅法第 41 條規定，於每年（期）地價稅開徵 40 日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年期開始適用。經查系爭土地於 99 年 8 月 18 日領得建造執照，並經內湖分處於 100 年 3 月 10 日派員查明已非供停車場使用，

乃

依上開規定，核定當時系爭土地所有權人自查獲使用情形變更之次年期（即 101 年）改按一般用地稅率課徵地價稅，惟因○○公司於 100 年期地價稅之納稅基準日前將系爭土地信託登記為訴願人所有，依上開規定及函釋意旨，訴願人應於 100 年期地價稅開徵 40 日前重新提出適用特別稅率申請，並經核准後始得依特別稅率課徵地價稅。惟因系爭土地已非供停車場使用，縱訴願人於 100 年期地價稅開徵 40 日前提出申請，亦無適用特別稅率之可能。至土地稅法第 41 條第 1 項後段所稱「前已核定而用途未變更者，以後免再申請。」之規定及財政部 80 年 5 月 25 日臺財稅第 801247350 號函釋意旨，係針對土地所有權人未變更且使用形態亦未變更之情形所為規範。系爭土地所有權人既已由○○公司變更為訴願人，自無土地稅法第 41 條第 1 項後段及財政部 80 年 5 月 25 日臺財稅第

801247

350 號函釋之適用。另訴願人主張財政部 97 年 4 月 16 日函釋及最高行政法院 97 年度判字第

第

921 號判決部分，查財政部 97 年 4 月 16 日函釋係就自用住宅用地拆除改建所為之函釋，

與

本件系爭土地供停車場使用之情形不同，而最高行政法院 97 年度判字第 921 號判決之具體個案，係土地早已變更非供工業用地使用，嗣信託移轉後始查獲而據以補徵 5 年差額地價稅，並無訴願人所指稱之情形。又行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用，有司法院釋字第 287 號解釋意旨

可參。準此，財政部 97 年 4 月 16 日臺財稅字第 09704013330 號及 98 年 5 月 20 日臺財稅字第

09800087510 號函釋僅係闡明土地稅法相關法規原意，原處分機關並非以該等函釋作為核課系爭土地地價稅之法源依據，而係依土地稅法第 14 條規定核課系爭土地之地價稅，並無違反租稅法定主義。訴願主張，不足採據。是原處分機關按一般用地稅率課徵系爭土地 100 年地價稅，並無違誤。從而，原處分機關復查決定駁回復查申請，揆諸前揭規定及財政部函釋意旨，並無不合，應予維持。

五、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 丁庭宇（公出）

委員 蔡立文（代理）

委員 王曼萍

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 覃正祥

委員 吳秦雯

中華民國 102 年 1 月 8 日市長 郝龍斌

法務局局長 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。（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）