

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵地價稅事件，不服原處分機關民國 110 年 10 月 18 日北市稽法甲字第 1103002024 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主文

原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

事實

- 一、訴願人所有本市大同區○○段○○小段○○地號土地（宗地面積 291 平方公尺，權利範圍全，下稱系爭土地），原無償供國防部前聯合勤務總司令部政治作戰部（下稱前聯勤總部，現為陸軍後勤指揮部，因組織調整已移由國防部陸軍司令部〔下稱陸軍司令部〕管理）作眷舍使用，依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款規定免徵地價稅在案。
- 二、嗣原處分機關查得系爭土地地上建物（門牌號碼為本市大同區○○街○○巷○○號、○○號、○○號及○○○路○○段臨○○號等 4 戶房屋，分別下稱系爭○○號、○○號、○○號及○○號房屋，合稱系爭房屋）係前聯勤總部自購取得，並於民國（下同）69 年間與訴願人簽訂無償借用土地契約，惟該等房屋已遭案外人○○○、○○○、○○○及○○○等 4 戶無權占用。原處分機關審認系爭土地已非供前聯勤總部作眷舍使用，不具土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款之減免事由，乃依稅捐稽徵法行為時第 21 條規定，以 110 年 6 月 18 日北市稽大同甲字第 1104003087 號函，核定系爭土地全部面積 291 平方公尺應恢復按一般用地稅率課徵地價稅，並掣單補徵訴願人 105 年至 109 年差額地價稅各新臺幣（下同）74 萬 1,985 元、74 萬 1,953 元、71 萬 3,793 元、71 萬 3,749 元及 73 萬 3,516 元，共計 364 萬 4,996 元。訴願人不服，申請更正，原處分機關乃以 110 年 7 月 28 日北市稽大同甲字第 1104003552 號函通知訴願人維持原核定。訴願人仍不服，申請復查，經原處分機關以 110 年 10 月 18 日北市稽法甲字第 1103002024 號復查決定：「復查駁回。」復查決定書於 110 年 10 月 20 日送達，訴願人不服，於 110 年 11 月 10 日向本府提起訴願，12 月 3 日補正訴願程式，並據原處分機關檢

卷答辯。

理由

一、訴願人於訴願書訴願請求欄雖載明：「……110 年 6 月 18 日北市稽大同甲字第 1104003087 號函……及……110 年 10 月 18 日北市稽法甲字第 1103002024 號復查決定……均撤銷。」然本件既經復查決定駁回在案，揆其真意，訴願人應係不服原處分機關 110 年 10 月 18 日北市稽法甲字第 1103002024 號復查決定，合先敘明。

二、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、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私募、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：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。」

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、公私募、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。」

稅捐稽徵法行為時第 21 條規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：……二、依法……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，其核課期間為五年。……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……。」第 22 條第 4 款規定：「前條第一項核課期間之起算，依左列規定：……四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日

起算。」

行政程序法第 9 條規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」第 36 條規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」

土地稅減免規則第 1 條規定：「本規則依土地稅法第六條及平均地權條例第二十五條規定訂定之。」第 8 條第 1 項第 10 款規定：「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：……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。」

財政部 88 年 5 月 14 日台財稅第 880305956 號函釋（下稱 88 年 5 月 14 日函釋）：「○○公司所有○○地號土地，無償供陸軍總司令部作為眷舍使用，其地上建物既經查明列入公產管理，仍應准依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款規定免徵地價稅；至於配住眷戶違規作營業使用部分，應依法課徵地價稅……。」

三、本件訴願理由略以：

- （一）訴願人所有系爭土地因屬「國防部所有房屋」之建築基地，自 69 年無償借用國防部迄今，訴願人確實未獲得任何對價且實質上未取得任何收益，且正因國防部與訴願人間存在借用契約，「國防部所有房屋」方能有合法占有權源繼續坐落於系爭土地上。無論國防部就系爭土地為如何之管理使用，僅要其建物仍「坐落」於系爭土地，即存在使用系爭土地之事實，且此一事實國防部亦未否認之。
- （二）系爭土地早已於 85 年間奉行政院核定納入「國軍老舊眷村改建總冊」土地清冊之「○○」範圍，亦即系爭土地及其上建物乘載政府對國軍老舊眷村改建條例第 5 條第 1 項、第 26 條所稱原眷戶（包含原眷戶之配偶及其子女）、比照原眷戶既得權益保障之使命，需由國防部逐步清查，再妥為安置，寓有政府照顧榮民及其眷屬、增進社會福利之意旨。今原處分機關亦明知此情，亦知國防部正透過訴訟釐清系爭土地及其上建物與占用人間之關係，乃於此時否認訴願人將系爭土地無償供國防部使用之事實，顯未依行政程序法第 9 條規定對訴願人有利之事實一併予以注意。
- （三）退萬步言，依財政部 88 年 5 月 14 日函釋意旨，本件系爭房屋已經國防部「列入公產管理」，僅有在「違規作『營業』使用『部分』」，方依法課徵地價稅，是依該函釋意旨，在經國防部「列入公產管

理」之情形下，仍需區別情形處理，原處分機關明知僅系爭 9 號房屋曾設立食品行或小吃店，卻仍就系爭土地全部補徵地價稅，自顯屬違法；請撤銷原處分。

- 四、查訴願人所有系爭土地，原按土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款規定免徵地價稅。嗣經原處分機關查得，坐落系爭土地之系爭房屋原係前聯勤總部自購取得，並於 69 年間與訴願人簽訂無償借用土地契約，惟該房屋已遭案外人○○○、○○○、○○○及○○○等人占用，已非供該部作眷舍使用。原處分機關乃核定系爭土地全部面積 291 平方公尺應恢復按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵訴願人 105 年至 109 年之差額地價稅，計 364 萬 4,996 元。有陸軍司令部 110 年 6 月 11 日國陸政眷字第 1100103401 號函及 110 年 6 月 24 日國陸政眷字第 1100108777 號函、系爭土地相關部別列印資料及 105 年至 109 年地價稅課稅明細表等影本附卷可稽，原處分固非無據。
- 五、惟按行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意；行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意；揆諸行政程序法第 9 條及第 36 條規定自明。次按地價稅係對特定財產本體之潛在收益能力課稅，認定其租稅主體時，自應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。查本件稽之卷附 69 年 1 月 1 日基地借用契約書影本約定內容，訴願人自 69 年 1 月 1 日起至 73 年 12 月 31 日止，將系爭土地無償借予前聯勤總部，該契約屆期後，訴願人是否仍有無償借用系爭土地予前聯勤總部之事實，未見原處分機關說明。惟依卷附資料顯示，訴願人前以 110 年 7 月 1 日行財字第 1100019899 號函請陸軍司令部提供系爭土地供該部無償使用證明文件，經陸軍司令部以 110 年 8 月 12 日國陸政眷字第 1100144438 號函復略以：「……說明：……二、旨揭土地係 85 年間奉行政院核定納入『國軍老舊眷村改建總冊』土地清冊，面積 291 平方公尺，土地管理機關登記為貴公司；另查地上建物係前聯勤總司令部自購取得後，安置有眷無舍軍官，並於 69 年間與貴公司簽訂 5 年無償借用土地，因尚未完成人員安置，致未能返還土地。三、經本部清查現為民人○○○……等 4 戶無權占用軍方所有建物，因渠等均未配合辦理身分釐清會勘，為利後續占用排除，已委任律師提起民事訴訟，請貴公司同意繼續無償借用土地，俟訴訟判決後，本部立即辦理拆屋還地作業……。」是依上開函復內容，系爭土地似仍由訴願人繼續

無償供予陸軍司令部，惟因系爭土地係 85 年間奉行政院核定納入「國軍老舊眷村改建總冊」土地清冊及尚未完成人員安置等因素而至今未能返還訴願人。另現實上系爭土地及系爭房屋之使用管理機關為陸軍司令部，則其使用及管理不善，致第三人無權占用系爭房屋，是否為訴願人所得控制？又原處分機關審認訴願人為系爭土地之租稅主體時，訴願人對系爭土地有無實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益歸屬與享有之期待可能？本件訴願人既未能使用、收益系爭土地，對該地應無「潛在收益」，依量能課稅原則，上開情形是否與前揭規定所指「私有土地無償供給政府機關等使用」之要件不符而不得予以免徵地價稅？要非無疑。因事涉稅捐法令之正確適用，宜由原處分機關報請中央主管機關核釋後憑辦。從而，為求原處分之正確適法，應將原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，依訴願法第 81 條，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 袁 秀 慧

委員 張 慕 貞

委員 王 韻 茹

委員 吳 秦 雯

委員 王 曼 萍

委員 陳 愛 娥

委員 盛 子 龍

委員 范 秀 羽

委員 邱 駿 彥

委員 郭 介 恒

中華民國 111 年 2 月 24 日