

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 111 年 7 月 28 日北市稽法甲字第 1113204243 號重核復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

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○○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。」訴願人不服，向本府提起訴願，經本府以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？又訴

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，宜由原處分機關報請中央主管機關核釋後憑辦，爰以 111 年 2 月 24 日府訴一字第 11061084542 號訴願決定：「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。」在案。

三、本府財政局乃依上開訴願決定撤銷意旨報請財政部核釋，並經財政部以 111 年 6 月 16 日台財稅字第 11100581470 號函釋（下稱財政部 111 年 6 月 16 日函釋）略以，私有土地是否符合土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款之減免事由而得免徵地價稅，係審究土地實際使用情形，尚無涉土地實質經濟利益之歸屬。嗣經原處分機關重新查認，發現系爭土地之上僅有系爭○○號、○○號、○○號房屋，而不包含系爭○○號房屋；又系爭○○號房屋自 75 年起遭案外人○○○無償占用，其並已於 111 年 2 月 14 日點還該房屋予陸軍司令部；系爭○○號、○○號房屋則已拆除重建，非屬陸軍司令部列管之眷舍，且依 82 年版之房屋稅籍紀錄表，亦載明該 2 戶之納稅義務人非為陸軍司令部。原處分機關爰依前開所查得之事證，復參照前揭財政部 111 年 6 月 16 日函釋意旨，審認訴願人所有系爭土地已非供陸軍司令部作眷舍使用，與土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款規定不符，不得免徵地價稅，乃以 111 年 7 月 28 日北市稽法甲字第 1113204243 號重核復查決定：「復查駁回。」該重核復查決定書於 111 年 8 月 1 日送達，訴願人不服，於 111 年 8 月 25 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 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：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。」

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。」

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……。」

111 年 6 月 16 日台財稅字第 11100581470 號函釋：「主旨：○○銀行所有貴轄土地無償供國防部陸軍司令部作眷舍使用，嗣該土地遭他人占用且非供該部眷戶使用，得否續予免徵地價稅疑義……。說明：……

二、按土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款及本部 88 年 5 月 14 日台財稅第 880305956 號函有關私有土地無償供給政府機關、公立學校及軍事機關、部隊、學校，與軍眷眷舍使用，免徵地價稅之規定，係審究土地實際使用情形，尚無涉土地實質經濟利益之歸屬。……。」

二、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 年起無償借用前聯勤總部迄今，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「○○○等散戶」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。

三、查本件前經本府 111 年 2 月 24 日府訴一字第 11161084542 號訴願決定：

「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。」其撤銷理由略以：「……理由……五、……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。……」經本府財政局報請財政部核釋後，原處分機關重為審查，發現系爭土地之上僅有系爭○○號、○○號、○○號房屋，而不包含系爭○○號房屋；又系爭○○號房屋自 75 年起遭案外人○○○無償占用，其並已於 111 年 2 月 14 日點還該房屋予陸軍司令部；系爭○○號、○○號房屋則已拆除重建，非屬陸軍司令部列管之眷舍，且依 82 年版之房屋稅籍紀錄，亦載明該 2 戶之納稅義務人非為陸軍司令部，爰審認訴願人所有系爭土地不符合土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款規定，不得免徵地價稅，有陸軍司令部 111 年 4 月 1 日國陸政眷字第 1110058932 號函（下稱 111 年 4 月 1 日函）及 111 年 4 月 22 日國陸政眷字第 1110072698 號函（下稱 111 年 4 月 22 日函）、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，重核復查決定自屬有據。

四、至訴願人主張系爭土地未獲得任何對價且實質上未取得任何收益；無論國防部就系爭土地為如何之管理使用，只要系爭房屋仍坐落其上，該部即存在使用系爭土地之事實，應免徵系爭土地地價稅；退萬步言，依財政部 88 年 5 月 14 日函釋意旨，本件系爭房屋業經國防部列入公產管理，僅有在違規作營業使用部分，方依法須課徵地價稅云云。經查：

- （一）按地價稅之納稅義務人為土地所有權人；私有土地無償供給政府機關、軍事機關及部隊等使用之土地，在使用期間內，地價稅全免；土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款及土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款定有明文。次按土地稅法第 6 條後段規定及土地稅減免規則旨在經濟發展、促進土地利用及增進社會福利，是土地之使用若符合法定事項，而有助於上開意旨之達成，始得減免地價稅；反之，若土地已不合於法定事項之使用，或其使用無助於經濟發展、促進土地利用或增進社會福利，自不得再據此減免地價稅。再按私有土地無償供給政府機關、公立學校及軍事機關、部隊、學校，與軍眷眷舍使用，得否免徵地價稅，係審究土地實際使用情形，尚無涉土地實質經濟利益之歸屬，亦有財政部 111 年 6 月 16 日函釋意旨可資參照。
- （二）本件訴願人為系爭土地所有權人，有系爭土地所有權部資料影本在卷可憑；該土地於 69 年間由前聯勤總部向訴願人無償借用，該部並自購取得其上系爭房屋作為眷舍使用，是系爭土地原依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款規定免徵地價稅。然原處分機關經詢據陸軍

司令部 111 年 4 月 1 日及 4 月 22 日函復查知，系爭土地之上現有系爭○○號、○○號及○○號房屋，其中系爭○○號房屋自 75 年起遭案外人○○○無償占用，其並已於 111 年 2 月 14 日點還該房屋予陸軍司令部；系爭○○號、○○號房屋則已拆除重建，非屬陸軍司令部列管之眷舍；復據 82 年版之房屋稅籍紀錄表影本所載，該 2 戶之納稅義務人分別為案外人○○○及○○○○，均非為陸軍司令部。是原處分機關審認訴願人所有系爭土地已非供陸軍司令部作眷舍使用，與土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款規定不符，不得免徵地價稅，並依稅捐稽徵法行為時第 21 條規定核定系爭土地應恢復按一般用地稅率課徵地價稅，及補徵 105 年至 109 年差額地價稅，並無違誤。

- (三) 次查財政部 88 年 5 月 14 日函釋係指「配住眷戶」違規作營業使用部分，應依法課徵地價稅；然本件系爭○○號房屋之住戶係無權占用該房屋；系爭○○號及○○號房屋均已拆除重建，其等自不屬「配住眷戶」。復依財政部 111 年 6 月 16 日函釋意旨，有關私有土地無償供給軍事機關、部隊與軍眷眷舍使用，免徵地價稅之規定，係審究土地實際使用情形，與土地實質經濟利益之歸屬無涉。訴願主張，應係誤解，不足採據。從而，本件原處分機關所為核定系爭土地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，揆諸前揭規定，並無不合，重核復查決定遞予維持，亦無不合，均應予維持。

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 袁 秀 慧（公假）
委員 張 慕 貞（代行）
委員 王 韻 茹
委員 吳 秦 雯
委員 王 曼 萍
委員 盛 子 龍
委員 洪 偉 勝
委員 范 秀 羽
委員 邱 駿 彥
委員 郭 介 恒

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：臺北市士林區福國路 101 號）