

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

訴 願 人 ○○

代 表 人 ○○○

代 理 人 ○○○律師

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人等因申請免徵地價稅事件，不服原處分機關信義分處九十年十二月十一日北市稽信義乙字第九0六二五六五八00號函及第九0六二八0四六00號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

事 實

一、緣訴願人○○股份有限公司及○○股份有限公司（以下簡稱○○公司及○○公司）共有本市信義區○○段○○小段○○之○○、○○之○○及○○之○○地號等三筆持分土地（○○公司所有系爭土地因信託已於九十年六月二十九日登記所有權人為○○【以下簡稱○○公司】），係屬○○特定專用區內之住商混合區，為配合本府推動○○區空地未開發前綠美化進行基地環境改善，以獲得容積獎勵，訴願人○○公司及○○公司於系爭土地上設置簡易休閒設施及美綠化，於八十七年十二月開放供公眾使用，並向原處分機關信義分處申請追溯自八十八年起適用土地稅減免規則第九條規定減免地價稅並退還溢繳地價稅，經該分處以系爭土地屬建造房屋應保留之空地不得免徵地價稅為由，以九十年四月十二日北市稽信義乙字第九0六0六五六二00號書函否准訴願人○○公司及○○公司免徵地價稅及退稅之申請。訴願人○○公司及○○公司不服，提起訴願，經本府以九十年九月十二日府訴字第九00六三七九一0一號訴願決定：「原處分關於否准免徵地價稅部分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分；其餘訴願駁回。」

二、嗣經原處分機關信義分處依訴願決定意旨重新查核，仍分別以九十年十二月十一日北市稽信義乙字第九0六二五六五八00號及第九0六二八0四六00號函復訴願人○○公司、○○公司及○○公司否准免徵地價稅。訴願人等不服，於九十一年一月三日向本府

提起訴願，一月四日、二月六日、三月二十六日及七月二日補充訴願理由及相關資料，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，均應視為原處分機關所為之處分，合先敘明。
- 二、按訴願法第九十五條前段規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」土地稅法第六條規定：「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。」第十四條規定：「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。」平均地權條例第二十五條規定：「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。」土地稅減免規則第九條規定：「無償供公共使用之私有土地，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空地部分，不予免徵。」
- 三、本件訴願及補充理由略以：
 - （一）訴願人等所有臺北市信義區○○小段○○之○○、○○之○○及○○之○○地號等三筆土地，雖屬私有之建築用地，惟因配合市府所推動空地未開發前，綠美化進行基地改建，設置簡易休閒設施之休閒公園，開放供公眾使用之事實，業經原處分機關查明屬實在案，足見訴願人所有之前開土地，雖非公共設施用地（與土地稅減免規則第十一條所定之公共設施保留用地不同），但業已無償提供予公眾使用，亦尚未成為建造房屋應保留之空地，其事實至為明顯，則在提供予公眾使用之期間內，即應適用土地稅減免規則第九條之規定全部減免地價稅，始屬合法。
 - （二）系爭土地係自八十七年十二月即改善修建為休閒公園，並提供予公眾使用，迄八十九年間，訴願人以系爭土地申請減免地價稅時，並無任一法律規定或任一授益行政處分，就訴願人改善系爭土地環境及提供公眾使用等行為給予訴願人任何容積獎勵，即便依本年度市府公布施行之「臺北市建築空地維護管理辦法」，就空地於開發前所為綠美化等管理行為，是否給予容積獎勵及獎勵內容等事項，均明定屬市府主管單位行政裁量權限。原處分機關不察，逕以此申請減免時並不存在，亦屬不確定之期待利益，視為訴願人提供私有土地供公眾使用之對價，從而認定訴願人長期提供系爭土地予公眾使用之事實並非無價，實嫌偏頗，自不採信。

四、本案前經本府九十年九月十二日府訴字第九〇〇六三七九一〇一號訴願決定：「原處分關於否准免徵地價稅部分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分；其餘訴願駁回。」理由載明：「……六、關於訴願人申請系爭土地免徵地價稅部分，經查訴願人依據本市〇〇地區開發獎勵實施要點及本市空地維護管理要點草案，於八十七年十一月將系爭土地施工建造為休閒公園，期依系爭土地開發前空地管理情形獲得將來建築時容積增加之獎勵，訴願人於完工後遂將系爭土地開放無償供公共使用，有系爭土地景觀配置圖、活動項目表及使用情況現場照片數幀附卷可稽，則系爭土地現為開放供一般不特定民眾使用並且不收取任何相關費用之休閒公園，按首揭土地稅減免規則規定，系爭土地既屬無償供公共使用者，即應依訴願人之申請於查明屬實後，在使用期間內免徵地價稅，但如其為建造房屋應保留之空地部分，則不予免徵。原處分機關信義分處前以系爭土地之性質與建造房屋應保留之空地部分相同，否准訴願人免徵之申請，惟查所謂建造房屋應保留之空地部分係指建築基地扣除建築物本身所占地面之其餘部分，首揭建築法第十一條第一項前段定有明文，該空地（即法定空地）留設之多寡雖亦與建築物之容積率相關，然於申請建造執照前並無所謂建築基地之概念，系爭土地僅係一般空地，在無明文規定或無財政部相關解釋函釋明前，原處分機關信義分處依土地稅減免規則第九條但書規定否准訴願人之申請，尚嫌率斷。從而，應將原處分關於否准訴願人免徵地價稅之申請部分撤銷，由原處分機關詳研並函請財政部釋示後，於收受決定書之次日起九十日內另為處分。……」

五、嗣經原處分機關信義分處以九十年十二月十一日北市稽信義乙字第九〇六二五六五八〇〇號及第九〇六二八〇四六〇〇號函否准訴願人免徵地價稅之申請，其所持理由依原處分機關九十一年一月二十八日北市稽法乙字第〇九一六〇一四七八〇〇號答辯書略以：「……三、經查系爭土地係屬建築用地，雖配合鈞府所推動空地未開發前，綠美化進行基地環境改進，置設簡易休閒設施，開放供公眾使用，惟詢經鈞府都市發展局以九十年三月二十九日北市都二字第九〇二〇七二〇〇〇〇號函查復系爭土地非為公共設施用地。準此系爭土地既非都市計畫法所稱之公共設施用地，自無土地稅法第六條及平均地權條例第二十五條規定得以適當減免之適用；又本案系爭土地為建築用地，配合鈞府推動之空地未開發前綠美化進行基地環境改善，係期依開發前空地管理情形獲得將來建築時容積增加之獎勵，核與土地稅減免規則第九條規定所稱無償供公共使用之私有土地情形有別。……」

六、卷查訴願人〇〇公司及〇〇公司共有本市信義區〇〇段〇〇小段〇〇之〇〇、〇〇之〇〇及〇〇之〇〇地號等三筆持分土地（〇〇公司所有系爭土地因信託關係已於九十年六月二十九日登記所有權人為訴願人〇〇公司），係屬〇〇特定專用區內之住商混合區，訴願人等為配合本府推動〇〇區空地未開發前綠美化進行基地環境改善，以獲得容積獎

勵，經設置簡易休閒設施及美綠化後，開放供公眾使用，是系爭土地目前之使用狀態為一開放供一般不特定民眾使用且不收取任何相關費用之休閒公園。訴願人乃以系爭土地符合土地稅減免規則第九條之規定，申請免徵地價稅。

七、按已規定地價之土地，除符合課徵田賦之要件外，均應課徵地價稅，地價稅之基本稅率為千分之十，惟對於國防、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，此為土地稅法第六條、第十四條、第十六條第一項前段所明定（平均地權條例第二十五條亦有類此規定）。另關於該減免標準及程序，則由行政院以土地稅減免規則定之。準此，已規定地價之土地，須符合土地稅法第六條及平均地權條例第二十五條所規定者，方得依土地稅減免規則辦理，惟查土地稅法第六條及平均地權條例第二十五條所規定得適當減免之項目，究係列舉或例示規定？若係列舉規定，則非屬其所列之項目者，不得減免之，換言之，土地稅減免規則尚不得創設新的減免項目或型態，惟綜觀土地稅減免規則之條文，該規則第八條既已就私有土地之減免標準，對應土地稅法第六條之項目予以規定，則第九條就無償供公共使用之私有土地減免之規定，自應屬前條以外之一般性規定，並以滿足無償供公共使用之要件為已足；又該規則第十二條亦有因環境限制或技術上無法使用之土地免稅之規定，此亦為土地稅法第六條及平均地權條例第二十五條所未規定之得予減免項目。是土地稅法第六條及平均地權條例第二十五條之規定，似應解釋為例示規定，而認土地之使用係以發展經濟、促進土地利用、增進社會福利為目的，並符合土地稅減免規則者，即得予減免較為合理。則本件訴願人既未主張系爭土地為公共設施用地，而係依土地稅減免規則第九條規定以系爭土地無償供公共使用申請免徵地價稅，原處分機關既無相關函釋可供依憑，逕以系爭土地非都市計畫法所稱之公共設施用地，無土地稅法第六條及平均地權條例第二十五條規定得以適當減免之適用，尚難謂妥適。

八、又按土地稅減免規則第九條規定，無償供公共使用之私有土地，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空地部分，不予免徵。本件系爭土地因係建築前之一般空地，非建築基地扣除建築物本身所占地面之其餘部分即建造房屋應保留之空地部分，故非屬前條但書所定不予免徵者。是本件應究明者為：系爭土地是否確屬無償供公共使用？經查系爭土地現為一開放供一般不特定民眾使用且不收取任何相關費用之休閒公園，原處分機關審認系爭土地非屬土地稅減免規則第九條所稱之無償供公共使用，其所持理由為系爭土地屬建築用地，訴願人配合本府推動之空地未開發前綠美化進行基地環境改善，期依開發前空地管理情形獲得將來建築時容積增加之獎勵。惟查有償與無償之區別標準，在於當事人是否因其給付而取得對價，以本件而言，提供土地設置公園之訴願人並未向使用該土地之公共大眾收取相關費用，而訴願人因本市

建築空地維護管理辦法之規定，其開發前空地管理情形可獲得將來建築時容積增加之獎勵是否得視為供公共使用之對價？按臺北市建築空地維護管理辦法之訂定目的，依臺北市土地使用分區管制規則第八十條之三規定以觀，係為提昇整體都市生活環境品質，督促建築空地之所有權人善盡管理維護之責任，而對將來建築時之容積率予以酌增或酌減，是其就訴願人於系爭土地設置簡易休閒設施及美綠化開放無償供公共使用而予將來建築時容積率增加之獎勵，並不影響系爭土地係無償供公共使用之性質，更難謂其與供公共使用有對價關係，且所謂容積率增加之獎勵須於空地申請開發時經主管機關審議通過始產生，是訴願人以系爭土地無償供公共使用申請免徵九十年期地價稅時，尚無所謂容積率增加獎勵之發生。則原處分機關逕以訴願人將來可獲得容積率增加之獎勵，認系爭土地非屬無償供公共使用，自有斟酌之餘地。

九、另查土地稅減免規則第九條雖僅以私有土地（非建造房屋應保留之空地部分）無償供公共使用為其免徵地價稅之要件，惟土地稅減免規則既係依土地稅法第六條及平均地權條例第二十五條規定訂定，於適用該減免規定時自仍應回歸土地稅法第六條及平均地權條例第二十五條之基本精神，即須進一步審核系爭土地之使用是否達成發展經濟、促進土地利用、增進社會福利之目的，並參酌其他免稅類型之規定，就免徵地價稅所受利益及所負義務衡平考量，方屬恰當。原處分機關未依本府前次訴願決定意旨函請財政部釋示亦未究明前述各項疑義，逕以系爭土地非都市計畫法所稱之公共設施用地及訴願人將來可獲得容積率增加之獎勵非屬無償供公共使用為由，否准訴願人免徵地價稅之申請，尚有爭議。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關詳研並函請財政部釋示後，於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

十、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 王惠光
委員 陳 敏
委員 曾巨威
委員 劉興源

中 華 民 國 九 十 一 年 六 月 二 十 三 日 市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行