

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

右訴願人因九十年地價稅事件，不服原處分機關九十二年四月十五日北市稽法乙字第0九一六六二五七六00號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、緣○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）及○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）共有本市信義區○○段○○小段○○之○○、○○之○○及○○之○○地號等三筆土地，係屬信義計畫特定專用區內之住商混合區，為配合本府推動信義計畫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，○○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○○公司及○○公司免徵地價稅及退稅之申請。○○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，因○○公司所有系爭土地業依信託關係於九十年六月二十九日登記所有權人為訴願人，該分處乃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○○公司、○○公司及訴願人否准免徵地價稅。原處分機關信義分處並依法核定訴願人九十年地價稅計新臺幣（以下同）六、一0二、四六一元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十一年七月十二日北市稽法丙字第0九一六00七四一00號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，向本府提起訴願。經本府以九十一年十月二十三日府訴字第0九一二0六三六七0一號訴願決定：「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。」原處分機關重新查核後，以九十二年四月十五日北市稽法乙字第0九一六六二五七六00號重為復查決定：「維持原核定稅額。」該決定書於九十二年四月二十八日送達，訴願人猶表不服，於五月二十二日向本府提起訴願，並據原處

分機關檢卷答辯到府。

## 理 由

一、按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。」第十五條規定：「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。」

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。」

二、本件訴願理由略以：

（一）原處分機關不當限縮土地稅減免規則第九條適用範圍，土地稅法第六條及平均地權條例第二十五條規定，並非列舉規定，應解為例示規定。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，地價稅田賦全免。但其屬建造房屋應保留之空地部分，不予免徵。該規定應屬一般性規定，並以私有土地滿足「無償供公共使用」之要件為已足。依市府多次訴願決定意旨均明揭土地稅之減免不以「公共設施用地」為限，而係以土地實際利用情形有無「無償供公共使用」事實為斷。

（二）原處分機關就公共使用事實不當認定：按所謂「供公共使用」者，已有土地稅減免規則第四條明文規定，本規則所稱供公共使用之土地，係指供公眾使用，不限定特定人使用之土地。與前述同規則第九條規定相若，均無裁量權之授權。詎原處分機關無視系爭土地四週並無圍籬，開放所設置休閒設施如籃球場、溜冰場提供予一般不特定公眾使用已然符合「供公共使用」之要件事實後，竟以查核之際未發現有市民利用等情，即認「系爭土地實際使用未達發展經濟、促進土地利用、增進社會福利之立法目的，認無有可供公共使用之實質意義」，顯然違反前開法令規定。至系爭土地僅邊緣一角設石銘記土地所有權人名稱係為地權彰屬表徵行為，類同家戶門牌。

（三）原處分機關就無償事實為不當認定：按有償無償之區別標準，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？是其就訴願人於系爭土地設置簡易休閒設施及綠美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，更難謂其公共使用有對價關係。

三、本案前經本府九十一年十月二十三日府訴字第〇九一二〇六三六七〇一號訴願決定：「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。」其理由載明：「……五、……該訴願決定審認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相關疑義，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。責令原處分機關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，詳研並函請財政部釋示後另為處分。則在原處分機關釐清相關疑義，就〇〇公司、〇〇公司及訴願人免徵系爭土地地價稅之申請案為准駁之處分前，原處分機關信義分處遽以發單課徵訴願人系爭土地九十年期地價稅，復查決定續予維持，自有可議之處，訴願人執此指責，非無理由。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。」

四、嗣經原處分機關以九十二年四月十五日北市稽法乙字第〇九一六六二五七六〇〇號重為復查決定：「維持原核定稅額。」其所持理由依原處分機關九十二年六月十七日北市稽法甲字第〇九二六一七八七六〇〇號答辯書略以：「……四、卷查臺北市政府都市發展局九十年三月二十九日北市都二字第九〇二〇七〇〇〇〇號函復內容所載，系爭土地非為公共設施用地。是以，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減免地價稅之適用。次查系爭土地之實際使用情形，經本處信義分處派員現場勘查結果，查得系爭土地雖設有一籃球場及一溜冰場，惟周遭雜草叢生，垃圾隨意棄置，顯疏於管理維護，且未發現有市民使用之情事，足見該土地並無可供公共使用之實質意義；且系爭土地上豎立巨石雋（鐫）刻有『〇〇建設、〇〇建設』之字樣，顯有廣告行銷創設私經濟利益之情形，此有相關照片影本附案可稽。另本案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，就免徵地價稅社會所獲利益及申請人所負納稅義務之衡平考量而言，申請人系爭土地九十年應納之地價稅額高達新臺幣六、一〇二、四六一元，惟系爭土地之實際使用情形業如前述，並無增進公共經濟之實益，則就促進土地利用及增進社會福利之公益目的與申請人應負之納稅義務顯未衡平，亦與土地稅法第六條達成上開增進社會福利等立法意旨有違。五、次依臺北市土地使用分區管制規則第八十條之三規定：『為提昇整體都

市生活環境品質，本市公共設施完竣地區之建築空地，土地所有權人應善盡管理維護之責任。建築前提供作為綠地或其他公益性設施供公眾使用並經市政府核准者，其容積得酌予獎勵。如未能善盡管理維護責任，致有礙公共安全、公共衛生或都市景觀者，市政府得限期令其改善，逾期仍不改善者，其容積得酌予減低，其容積之增減，最高不得超過百分之五。……』可見本案系爭土地之設置簡易休閒設施，係為避免土地久未開發、影響市容，且為將來開發時依空地管理情形可獲得較高容積率之獎勵，此與土地稅減免規則第九條規定所稱之『無償』亦屬有別。……」

五、卷查○○公司及○○公司共有本市信義區○○段○○小段○○之○○、○○之○○及○○之○○地號等三筆土地（○○公司所有系爭土地業依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），係屬信義計畫特定專用區內之住商混合區，為配合本府推動信義計畫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，○○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九〇六〇六五六二〇〇號書函否准○○公司及○○公司免徵地價稅及退稅之申請。○○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。」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九〇六二五六五八〇〇號及第九〇六二八〇四六〇〇號函復○○公司、○○公司及訴願人否准免徵地價稅。復查○○公司、○○公司及訴願人前對前開原處分機關信義分處否准免徵地價稅之函復不服，提起訴願，經本府以九十一年六月二十三日府訴字第〇九一〇四六五六九〇一號訴願決定：「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。」嗣原處分機關信義分處以九十一年十一月二十七日北市稽信義乙字第〇九一六二六九六八〇〇號函再次否准○○公司及訴願人免徵地價稅，○○公司及訴願人不服再次向本府提起訴願，經本府以九十二年五月二十一日府訴字第〇九二〇七五〇六二〇〇號訴願決定：「訴願駁回。」

六、前揭訴願決定審認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，然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，就免徵地價稅所受利益及所負義務衡平考量，方屬恰當。是本案訴願人及○○公司所有系爭土地究否應有土地稅減免規則之適用

？自應衡酌訴願人對於系爭土地無償供公眾使用之成本及系爭土地對於達成發展經濟、增進社會福利所負之義務及免徵地價稅之利益是否相當。亦即本案系爭土地雖屬私有且無償供公眾使用之土地，惟是否可依土地稅減免規則第九條之規定予以減免，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。經查依原處分機關徵課資料，系爭土地九十年地價稅，訴願人為六、一〇二、四六一元，而〇〇公司及〇〇公司於八十八年規劃系爭土地之設施費用則為二五〇、〇〇〇元。另據原處分機關於九十一年十二月二十五日派員至現場勘查，發現系爭土地因疏於維護使多處土地雜草叢生，此有八十九年十一月二十九日〇〇公司及〇〇公司函復原處分機關信義分處之函文、工程契約書及現場照片影本十一幀附卷可稽。則依上開資料以觀，倘以免徵訴願人每年應納稅額約六、一〇二、四六一元（以九十年地價稅為例）所受之利益與系爭土地因無償供公共使用所花費之成本及訴願人等為供公眾使用達成相當經濟效益所應負之義務相衡酌，顯有不相當之情形，自難謂系爭土地符合土地稅減免規則之基本精神，亦難謂有該規則第九條之適用。準此，原處分機關以九十二年四月十五日北市稽法乙字第〇九一六六二五七六〇〇號復查決定以系爭土地將來可獲得容積獎勵而審認與土地稅減免規則第九條有間，而否准訴願人之所請，其理由雖有未當，惟依訴願法第七十九條第二項規定：「原行政處分所憑理由雖屬不當，但依其他理由認為正當者，應以訴願為無理由。」從而，原處分機關之復查決定仍維持原核定稅額之處分，仍應予維持。

七、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項、第二項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠  
委員 陳 敏  
委員 薛明玲  
委員 曾巨威  
委員 曾忠己  
委員 陳淑芳  
委員 林世華  
委員 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 二 年 七 月 三 十 日 市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，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三段一巷一號）

