

訴願人 財團法人○○基金會

代表人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因補徵八十二年至八十四年地價稅事件，不服原處分機關九十二年四月十一日北市稽法甲字第0九二六0一八七一00號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷。

事 實

- 一、訴願人所有本市松山區○○段○○小段○○地號土地，原供人行道及巷道用地使用，七十八年間經原處分機關○○處核定供公眾使用免徵地價稅；同小段○○地號土地原為體育場所用地，經核定減免百分之七十地價稅，並准自七十八年度起減免至原因消滅為止。
- 二、關於○○地號土地部分，訴願人訴請全部免徵地價稅，經原處分機關否准後，循序提起復查、訴願、再訴願均遭駁回，復提起行政訴訟，經前行政法院八十一年度判字第00五號判決：「再訴願決定、訴願決定及原處分關於坐落臺北市○○段○○小段○○、○○地號土地之減徵地價稅部份均撤銷。」惟原處分機關迄未變更改課。
- 三、嗣原處分機關○○處以○○地號土地地上建物於八十年拆除後，至八十五年動工前，與○○地號土地之原核定減免地價稅原因消滅，遂改按一般用地稅率補徵訴願人八十二年至八十四年地價稅，共計新臺幣五四、六九六、三六八元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，第一次提起訴願，經本府以八十八年十二月二日府訴字第八八0八六七六四0一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 四、原處分機關依訴願決定撤銷意旨，經本府○○局轉請財政部核釋後，以八十九年四月十五日北市稽法丙字第八八一八二七0九00號重為復查決定：「原核定關於依建造執照各層用途別記載供興建體育場所用地部分，准予更正補徵地價稅。」訴願人不服，第二次提起訴願，經本府以八十九年八月十六日府訴字第八九0六六六八四0一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 五、原處分機關以八十九年十一月二十二日北市稽法丙字第八九一0一六一000號重為復查決定：「申請人所有坐落本市松山區○○段○○小段○○、○○地號等二筆土地，准予更正其中面積五、一五0·四五平方公尺按一般用地稅率補徵八十二年至八十四年地價稅外，其餘面積五、六七三·五五平方公尺免徵地價稅。」訴願人仍不服，第三次提

起訴願，經本府以九十年四月二十五日府訴字第九〇〇三七七〇三〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」

六、原處分機關以九十一年七月十二日北市稽法丙字第九〇六二一二九六〇〇號重為復查決定：「關於申請人所有坐落本市松山區〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇地號等二筆土地，准予更正其〇〇體育館場地面積部分（〇〇地號面積為二七二·三五平方公尺，〇〇地號面積為七、九三九·一三平方公尺）免徵地價稅；其餘非屬體育館場地面積部分（〇〇地號面積為八六·六五平方公尺，〇〇地號面積為二、五二五·八七平方公尺）按一般稅率補徵八十二年及八十三年地價稅。」訴願人仍不服，第四次提起訴願，經本府以九十二年一月十五日府訴字第〇九一二九一九三一〇〇號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」原處分機關以九十二年四月十一日北市稽法甲字第〇九二六〇一八七一〇〇號重為復查決定：「維持本處九十一年七月十二日北市稽法丙字第九〇六二一二九六〇〇號復查決定所核定補徵稅額新臺幣一、三八八、八八五元。」訴願人仍不服，於九十二年五月二十三日第五次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、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。」

司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。」

土地稅法第十四條規定：「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。」第十八條第一項第二款規定：「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：……二、私立公園、動物園、體育場所用地。」

土地稅減免規則第八條第一項規定：「私有土地減免地價稅或田賦之標準如左：……三、經事業主管機關核准設立，對外絕對公開，並不以營利為目的之私立公園及體育館場，其用地減徵百分之五十；其為財團法人組織者減徵百分之七十。……五、經事業主管機關核准設立之私立醫院、捐血機構、社會救濟慈善及其他為促進公眾利益，不以營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗親成員或其他特定之人等為主要受益對象之

事業，其本身事業用地全免。但為促進公眾利益之事業，經由當地主管稽徵機關報經省（市）主管機關核准免徵者外，其餘應以辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。……九、有益於社會風俗教化之宗教團體，經辦妥財團法人或寺廟登記，其專供公開傳教佈道之教堂、經內政部核准設立之宗教教義研究機構、寺廟用地及紀念先賢先烈之館堂祠廟用地全免。」

財政部八十年十一月二十七日臺財稅第八〇〇七五七三〇四號函釋：「辦妥財團法人或寺廟登記之宗教團體所取得為興建寺廟、教堂等之用地，在興建前申請依土地稅減免規則第八條第一項第九款規定免徵地價稅，應依左列規定辦理：由土地所有權人或典權人檢附寺廟或教堂興建計畫書及建築管理機關核發之建造執照影本，依土地稅減免規則第二十二條規定，向土地所在地主管稽徵機關申請，並依同規則第二十四條規定核定減免。建造執照核發後逾期未開工、執照經作廢者，視同未興建，應即恢復徵收，並補徵原免徵稅款。建造執照核發後已動工興建，但逾主管建築機關核定之建築期限仍未完工，執照經作廢者，應自主管建築機關核定期限之次年（期）起恢復徵收。」

八十九年二月十八日臺財稅第〇八九〇四五一四一八號函釋：「有關財團法人臺北市私立〇〇體育館〇〇基金會所有貴市〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇地號等二筆土地，原經核定減免地價稅，嗣因〇〇體育館發生火災於八十年拆除，八十二年取得建造執照後，因故遲至八十五年始動工，如經查明該二筆土地確係供興建體育館場之用，其地價稅准予參照本部八十年十一月二十七日臺財稅第八〇〇七五七三〇四號函有關寺廟教堂用地興建前免徵地價稅之處理規定辦理。……」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 訴願人雖於八十二年至八十四年間取得建造執照，惟綜觀貴府前四次訴願決定，指該二筆土地於拆除後至開始動工之期間，雖因尚處籌集建築資金期間而無法立即興建使用，惟確係供興建公共體育館場所之用，即應依財政部八十年十一月二十七日臺財稅第八〇〇七五七三〇四號函釋意旨予以繼續適用免徵地價稅。惟原處分機關酌未及此，仍就訴願人所有供興建體育館使用之土地，區分為興建體育館場地面積部分免徵地價稅，其餘非屬體育館場地面積部分，按一般用地稅率補徵訴願人八十二年至八十四年之地價稅，顯違背貴府之訴願決定，不符司法院釋字第三六九號解釋之意旨，應逕予撤銷。
- (二) 依土地稅減免規則第八條第一項第五款前段規定，對於經目的事業主管機關核准設立辦理公眾利益事業之財團法人組織，其本身事業用地全免，以經登記為財團法人財產總額之土地為範圍，並不過問該土地上有無建物，更未規定該土地地上建物因拆除或改建即喪失其得予全免地價稅之權利。則訴願人係經貴府教育局核准設立並登記成立之財團法人組織，設立宗旨在提倡國民體育，增進國民健康，發揚固有文化及辦理社

會教育活動，為促進公眾利益之事業，並不以營利為目的，且不以特定之人等為主要受益對象，而系爭○○及○○地號土地又為訴願人所有，揆諸前開規定與說明，自應予全部免徵地價稅。而系爭○○地號土地，經前行政法院以八十一年度判字第三〇五號判決論述綦詳，並予撤銷有案，惟原處分機關迄未據以變更改課，茲又維持應予按一般（法定商三、住三）稅率補徵之處分，自有未合，難以令人折服。

（三）縱認系爭土地應予課稅，亦應依土地稅法第十八條第一項規定適用優惠稅率按 10/100 計徵地價稅；且依財政部六十九年五月二十八日臺財稅第三四二四四號函釋：「...本案土地原為工廠用地，該工廠已停工，但仍作該公司銷售北部產品之儲運及運轉使用，依照本部六十八臺財稅第三六四七二號函規定，由該公司向工業主管機關取證，倘經證實仍符合按核定規劃使用，自可按工業用地稅率課徵地價稅。」意旨，○○體育館災後因貴府教育局令訴願人舉債興建公共體育館，否則即撤銷設立登記，況本件重建計畫係在教育局嚴格監管下進行，系爭土地自屬符合按核定規劃使用，則本件縱認不符合土地稅減免規則而應予追補稅款，亦僅得依特別稅率 10/1000 計算補徵，原處分機關統按一般（商三、住三用途）稅率，並以 55/1000 計算補徵地價稅，又未說明原由，於法自有未合。

三、本件前經本府以九十二年一月十五日府訴字第〇九一二九一九三一〇〇號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」其理由欄載明：「.....六、惟查依財政部八十九年二月十八日臺財稅第〇八九〇四五一四一八號函釋意旨，係指如訴願人確係以系爭○○、○○地號土地供興建體育館場之用，其地價稅准參照該部八十年十一月二十七日臺財稅第八〇〇七五七三〇四號函有關寺廟教堂用地興建前免徵地價稅之規定辦理，經查系爭地號土地興建體育館場係於八十二年取得本府○○局核發第 xxx 號建造執照，雖訴願人延至八十五年始動工興建，但該建造執照並未經主管建築機關作廢，有本府○○局八十八年六月二十九日北市工建字第八八三一四五九二〇〇號函影本附卷可稽，是依前揭財政部八十年十一月二十七日臺財稅第八〇〇七五七三〇四號函釋，訴願人係經目的事業主管機關本府○○局核准設立，並辦妥財團法人登記之財團法人組織，此為本府八十八年十二月二日府訴字第八八〇八六七六四〇一號訴願決定所核認，且該系爭土地仍作為興建體育館場之用，亦為本府前三次訴願決定所確認，則本案訴願人既係辦妥財團法人登記之財團法人組織，而系爭二筆土地又係為興建體育館場之用地，是以原處分機關重為復查決定，僅按比例更正免稅地價稅額，參酌前揭函釋意旨仍有未合，訴願人執此指摘，尚非全無理由。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六十日內另為處分。」

四、本件原處分機關依前次訴願決定撤銷意旨重為復查決定：「維持本處九十一年七月十二

日北市稽法丙字第九〇六二一二九六〇〇號復查決定所核定補徵稅額新臺幣一、三八八、八八五元。」其理由經原處分機關以九十二年六月十二日北市稽法甲字第〇九二六一七七四三〇〇號訴願答辯書載明：「……三、按首揭財政部八十年十一月二十七日臺財稅第八〇〇七五七三〇四號函釋意旨，興建前是否符合地價稅減免規定應以興設計畫書及建造執照為審查之依據。惟觀諸本案土地之建造執照用途別所載，除供興建體育館場外，尚有一般零售業，屬非體育館場用途，是以將來非供體育館場使用（按比例分配之公共設施）部分，其興建前應不得免徵地價稅。職是之故，縱然系爭地號土地興建體育館場雖有鈞府〇〇局核發第 xxx 號建造執照，屬經目的事業主管機關市教育局核准設立，已辦妥財團法人登記之財團法人組織，並確為興建體育館場之用等事實存在；且經報奉財政部八十九年二月十八日臺財稅第〇八九〇四五一四一八號函釋如訴願人確係以系爭〇〇、〇〇地號土地供興建體育館場之用，其地價稅准參照該部八十年十一月二十七日臺財稅第八〇〇七五七三〇四號函釋有關寺廟教堂用地興建前免徵地價稅之規定辦理。惟查本案土地依建造執照用途別所載，卻有將來非供體育館場使用業如前述，是以該部分面積自不得免徵地價稅。是以本處〇〇處就系爭地號土地興建體育館場地面積部分（〇〇地號面積為二七二·三五平方公尺，〇〇地號面積為七、九三九·一三平方公尺）免徵地價稅；其餘非屬體育館場地面積部分（〇〇地號面積為八六·六五平方公尺，〇〇地號面積為二、五二五·八七平方公尺）按一般用地稅率補徵訴願人八十二年至八十四年之地價稅額計一、三八八、八八五元，洵屬有據。……」

五、據上，原處分機關重為復查決定，係參照建築法第三十九條規定及財政部八十年十一月二十七日臺財稅第八〇〇七五七三〇四號、八十九年二月十八日臺財稅第〇八九〇四五一四一八號函釋意旨，認本案系爭土地是否確屬供興建體育館之用，應依建造執照所載各層用途別為核認依據；另關於本案系爭土地建造執照用途別所載，除供興建體育館場外，尚有一般零售業，屬非體育館場用途，是以將來非供體育館場使用（按比例分配之公共設施）部分，其興建前應不得免徵地價稅。原處分機關此次重為復查決定時，乃認應將該部分面積按比例分別計入體育館場地及非屬體育館場基地面積，體育館場地興建面積：〇〇地號為二七二·三五平方公尺，〇〇地號為七、九三九·一三平方公尺，該部分准予免徵地價稅；其餘非屬體育館場地面積部分：〇〇地號為八六·六五平方公尺，〇〇地號為二、五二五·八七平方公尺，此部分按一般用地稅率補徵八十二年至八十四年地價稅，尚非無據。

六、惟查依財政部八十九年二月十八日臺財稅第〇八九〇四五一四一八號函釋意旨，係指如訴願人確係以系爭〇〇、〇〇地號土地供興建體育館場之用，其地價稅准參照該部八十年十一月二十七日臺財稅第八〇〇七五七三〇四號函有關寺廟教堂用地興建前免徵地價稅之規定辦理。經查系爭二筆土地興建體育館場係於八十二年取得本府〇〇局核發第 x

xx 號建造執照，雖訴願人延至八十五年始動工興建，但該建造執照於是時並未經主管建築機關作廢，有本府○○局八十八年六月二十九日北市工建字第八八三一四五九二〇〇號函影本附卷可稽，是依前揭財政部八十年十一月二十七日臺財稅第八〇〇七五七三〇四號函釋，訴願人係經目的事業主管機關本府教育局核准設立，並辦妥財團法人登記之財團法人組織，此已為本府八十八年十二月二日府訴字第八八〇八六七六四〇一號訴願決定所核認，且該系爭土地仍作為興建體育館場之用，亦為本府前四次訴願決定所確認，則本案訴願人既係辦妥財團法人登記之財團法人組織，而系爭二筆土地又係為興建體育館場之用地，是以原處分機關重為復查決定，仍持應按建造執照用途別所載供體育館場地及非供體育館場地使用面積比例核認免稅地價稅額，參酌前揭司法院釋字第三六八號解釋及財政部函釋意旨實有未合。從而，應將原處分撤銷。

七、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條第一項規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠（公假）

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 九 月 十 五 日 市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 公假

執行秘書 王曼萍 代行