

臺北市政府 94.03.17. 府訴字第 0 九三二八二四八九 0 0 號訴願決定書

訴 願 人：臺北市○○會

代 表 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵 87 年至 91 年地價稅事件，不服原處分機關 93 年 10 月 21 日北市稽法甲字第 09361794900 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人所有本市○○段○○小段○○之○○、○○之○○、○○之○○、○○之○○、○○之○○及○○之○○地號等 6 筆土地，前經核准免徵地價稅在案。嗣經原處分機關中南分處查得訴願人所有系爭 6 筆土地供立案之私立學校使用，惟未辦妥財團法人登記，核無行為時土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 1 款規定免徵地價稅之適用，應按一般用地稅率課徵地價稅，該分處乃以 92 年 5 月 6 日北市稽中南甲字第 09290206600 號函檢送 87 年至 91 年地價稅繳款書，依法補徵訴願人所有系爭土地 87 年至 91 年地價稅計新臺幣 32,198,808 元。訴願人不服，申請復查。經原處分機關以 92 年 10 月 20 日北市稽法甲字第 09262497100 號復查決定：「復查駁回。」訴願人不服，第 1 次提起訴願，經本府以 93 年 6 月 16 日府訴字第 09302618800 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 90 日內另為處分。」嗣經原處分機關以 93 年 10 月 21 日北市稽法甲字第 09361794900 號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人猶表不服，於 93 年 11 月 15 日第 2 次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款規定：「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 5 年。」第 22 條第 1 項第 4 款規定：「前條第 1 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。」第 23 條第 1 項規定：「稅捐之徵收期間為 5 年，自繳納期間屆滿

之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。」

同法施行細則第 7 條規定：「本法第 21 條第 1 項第 2 款所稱由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，指地價稅、田賦、房屋稅、使用牌照稅及查定課徵之營業稅、娛樂稅。」土地稅法第 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……慈善或公益事業及合理之自用住宅等所使用之土地……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 22 條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第 16 條規定：「地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣（市）累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵……」同法施行細則第 1 條規定：「本細則依土地稅法（以下簡稱本法）第 58 條之規定訂定之。」第 2 條規定：「本法第 6 條所稱之減免標準及程序，依土地稅減免規則之規定辦理。」土地稅減免規則第 1 條規定：「本規則依土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條規定訂定之。」第 6 條規定：「土地稅之減免，除依第 22 條但書規定免由土地所有權人或典權人申請者外，以其土地使用合於本規則所定減免標準，並依本規則規定程序申請核定者為限。」行為時第 8 條第 1 項第 1 款規定：「私有土地減免地價稅或田賦之標準如左：一、財團法人或財團法人所興辦業經立案之私立學校用地……經登記為財團法人所有者，全免。」第 24 條第 1 項前段規定：「合於第 7 條至第 17 條規定申請減免地價稅或田賦者，應於每年（期）開徵 40 日前提出申請；逾期申請者，自申請之次年（期）起減免。」財政部 53 年 9 月 25 日臺財稅發第 06938 號函釋：「一、……為臺北市○○會土地提供○○職業學校使用及出租收益等申請減免地價稅疑義一案……二、本案經以：『查私立學校用地依……原可准予減免賦稅，但該項土地依同規則第 5 條規定應以興辦事業之自然人或法人本身使用其所依法取得所有權之土地為限，茲查○○職業學校……由○○提供土地……嗣……○○經將自有原供學校使用各筆土地，捐贈○○會所有，並依法辦理土地移轉登記及社團法人登記，該會依照章程第 2 條規定，將該校使用土地，繼續無償提供學校使用……就其使用而言，與土地法第 192 條第 1 款暨土地賦稅減免規則第 8 條第 1 項第 1 款暨同條第 2 項所定之減免標準，似無出入；惟其土地因非該校董事會與原興辦人○○所有，實與土地賦稅減免

規則第 5 條之規定尚有不符，但查該○○會，係屬公益社團法人以辦理教育文化事業為其目的，提供土地使用，既根據原興辦人○○○捐贈該會之意旨……核與土地法第 192 條第 7 款……規定尚屬相合。為配合政府獎勵捐助興學之目的，本案該○○會所有提供○○專科學校及○○職業學校使用暨交由該校租借與○○公司等使用之土地，其收益並全數用於學校，擬准依照土地法第 192 條第 7 款規定比照土地賦稅減免規則第 8 條第 1 項第 1 款暨同條第 2 項所訂之標準免征其地價稅。……』等語由部以（53）臺財稅發字第 3404 號呈請行政院核示在後，茲奉行政院臺 53 財 5952 號令開：『本年 5 月 14 日（53）臺財稅發字第 3404 號呈為台北市○○會以所有土地提供○○職業學校使用及出租收益全數用於學校請予減免地價稅擬具處理意見報請核示一案。准照該部所擬辦理。』等因，并奉以副本抄發內政部各在案。……。」

91 年 9 月 30 日臺財稅字第 0910456291 號函釋：「說明……三、本案經查臺北市○○會，其所有土地雖供登記立案之財團法人○○高級中學使用，且其亦為該學校改制前之創辦人，但該○○會究非登記立案之財團法人私立學校，且其土地所有權亦未移轉登記為財團法人○○高級中學所有，故無前開規定免徵地價稅之適用。」

93 年 9 月 1 日臺財稅字第 0930475933 號函釋：「主旨：臺北市○○會未辦妥財團法人登記，其所有土地供其創辦業經立案之私立學校使用，得否免徵地價稅乙案，仍請依照本部 91 年 9 月 30 日臺財稅字第 0910456291 號函辦理……說明……二、查『土地賦稅減免規則』第 8 條第 1 項第 1 款及第 2 項規定……因『土地賦稅減免規則』業於 69 年 5 月 5 日修正發布為『土地稅減免規則』，而上開該兩款規定並已修正為『財團法人或財團法人所興辦業經立案之私立學校用地……經登記為財團法人所有者，全免。』及『前項第 1 款之私立學校……其有收益之土地，而將全部收益直接用於各該事業者，其地價稅或田賦得專案報請減免。』按此，有關行政院 53 年 8 月 26 日臺 53 財字第 5952 號令及財政部 53 年 9 月 25 日（53）臺財稅發字第 06938 號函（查 70 年版之土地稅法令彙編已未編入）原係規定本案土地比照土地賦稅減免規則第 8 條第 1 項第 1 款暨同條第 2 項規定免徵地價稅，惟因該兩款項規定，既於 69 年 5 月 5 日修正，上開令、函已無所附麗，應不得再援引適用，而應依修正後之土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 1 款規定辦理。故有關本部 91 年 9 月 30 日臺財稅字第 0910456291 號函釋：『台北市○○會未

辦財團法人登記，其所有土地供其創辦業經立案之私立學校使用，核無土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 1 款規定免徵地價稅之適用。」仍應維持。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 系爭土地自 48 年起均免徵地價稅，查免徵之原因事實至今依然存在，並未消滅。中南分處經實地勘查後也認定免徵之原因事實確實存在，乃以 88 年 10 月 26 日北市稽中南乙字第 8862959600 號函准系爭 6 筆土地 88 年起免徵地價稅在案，且依法律不溯既往原則，財政部 91 年 9 月 30 日臺財稅第 0910456291 號行政命令不能回溯適用本件 87 年至 91 年地價稅之爭議，原處分違法至屬顯然。原處分機關未予查明訴願人所有系爭土地前經財政部臺財稅發字第 06938 號函專案核准免徵地價稅，且 88 年亦准予免徵在案。則系爭土地既依土地法第 192 條第 7 款之規定由財政部呈請行政院核准免稅在案，則修正發布在後之（行為時）土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 1 款之規定屬於行政命令性質，即無優於土地法第 192 條規定而適用，原處分逕以系爭土地不符合現行行為時土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 1 款規定補徵訴願人 87 年至 91 年地價稅，當然違法不當。基於信賴保護原則，訴願人系爭土地免徵地價稅之權益自應獲得保護，原處分機關另補徵 87 年至 91 年期地價稅之處分，顯有違信賴保護原則，而屬不當無效。
- (二) 訴願人前經臺北市政府（53）2.24 府社組字第 06323 號通知略以：「……二、貴會法人成立手續業經本府 53 年 1 月 20 日府社組字第 03490 號函造具人民團體簡冊轉准台北地方法院 53 年 2 月 3 日北院法登字第 2287 號函准予備查在案。」是訴願人已有法人地位，並非未辦妥法人登記，復查決定顯有不察之違失。
- (三) 訴願人業經會員大會通過將全數所有土地捐贈○○大學，○○大學已報教育部核准受贈在案，惟因地價稅問題迄未解決未能辦理過戶，請原處分機關體察本會為公益事業，創辦○○大學為教育事業，土地及收益全數用於○○大學，此亦為行政院及財政部自 48 年起即准予訴願人土地免徵地價稅之原意及用心，謹請撤銷原處分，以符法制。

三、卷查本件前經本府 93 年 6 月 16 日府訴字第 09302618800 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 90 日內另為處分

。」其撤銷理由五載明：「惟查原處分機關以 93 年 6 月 3 日北市稽法甲字第 09390288400 號補充答辯書理由載以：『……五、第查上開財政部 53 年 9 月 25 日 (53) 臺財稅發第 06938 號 已敘明當時之○○專科學校用地，係由訴願人將其所有坐落本市○○段○○之○○、○○之○○、○○地號等土地，無償提供該校基地使用，就其使用而言，與土地法第 192 條第 1 款暨土地賦稅減免規則第 8 條第 1 項第 1 款暨同條第 2 項所定之減免標準，似無出入；惟其土地因非該校董事會與原興辦人○○○所有，實與土地賦稅減免規則第 5 條應以興辦事業之自然人或法人本身使用其所依法取得所有權之土地為限之規定尚有不符，但查該○○會，係屬公益社團法人以辦理教育文化事業為其目的，提供土地使用，訴願人之章程第 2 條內亦明定助成○○職業學校暨○○專科學校為其目的事業之一，核與土地法第 192 條第 7 款，其他不以營利為目的之公益事業用地，得予免稅或減稅之規定尚屬相合。乃呈請行政院擬准依照土地法第 192 條第 7 款規定比照土地賦稅減免規則第 8 條第 1 項第 1 款暨同條第 2 項所訂之標準免徵地價稅，並經行政院臺 53 財 5952 號令准照辦理。則上開財政部函及行政院令未經撤銷前，財政部復就相同案件以 91 年 9 月 30 日臺財稅第 0910456291 號函釋規定，其所有土地雖供登記立案之財團法人○○高級中學使用，且其亦為該學校改制前之創辦人，但該○○會究非登記立案之財團法人私立學校，且其土地所有權亦未移轉登記為財團法人○○高級中學所有，故無前開規定免徵地價稅之適用；先後為不同之解釋，本件法令適用滋生疑義，宜再次報請財政部核示。……』本件既經原處分機關陳明法令適用滋生疑義，將再次報請財政部釋示，則原處分自難予維持。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關詳研並函請中央主管機關財政部釋示後於收受決定書之次日起 90 日內另為處分。」

四、本案嗣經原處分機關報經本府財政局以 93 年 7 月 15 日北市財稅字第 09330003900 號函請財政部釋示，財政部遂以 93 年 9 月 1 日臺財稅字第 0930475933 號函復本府財政局略以：「主旨：臺北市○○會未辦妥財團法人登記，其所有土地供其創辦業經立案之私立學校使用，得否免徵地價稅乙案，仍請依照本部 91 年 9 月 30 日臺財稅字第 0910456291 號函辦理……」嗣原處分機關重為復查決定，仍維持原核定，其理由依原處分機關 93 年 10 月 21 日北市稽法甲字第 09361794900 號復查決定書理由記載：「……二、次查，財政部 53 年 9 月 25 日臺財稅發第 06938

號函釋：『一、……為臺北市○○會土地提供私立○○職業學校使用及出租收益等申請減免地價稅疑義一案……二……由部以（53）臺財稅發字第 3404 號呈請行政院核示在後，茲奉行政院臺 53 財 5952 號令開：【本年 5 月 14 日（53）臺財稅發字第 3404 號呈為台北市○○會以所有土地提供○○職業學校使用及出租收益全數用於學校請予減免地價稅擬具處理意見報請核示 1 案。准照該部所擬辦理。】等因，并奉以副本抄發內（政）部各在案。……』是以，前揭函釋及行政院令未經撤銷前，財政部復就相同案件於 91 年間另作不同見解之函釋，相關法令之適用似有疑義。三、本件經依訴願決定撤銷意旨報奉財政部 93 年 9 月 1 日臺財稅字第 0930475933 號函釋略以……準此，本件原 53 年財政部函釋及行政院令既經財政部核釋不得再行援用，系爭土地即無土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 1 款規定免徵地價稅之適用，洵堪認定。……」

五、按行為時土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 1 款規定，財團法人或財團法人所興辦業經立案之私立學校用地，經登記為財團法人所有者，地價稅全免。查本案訴願人所有土地雖供登記立案之財團法人○○高級中學使用，且其亦為該校改制前之創辦人，然訴願人既非登記立案之財團法人私立學校，且其土地所有權亦未移轉登記為財團法人○○高級中學所有，故無上開規定免徵地價稅之適用甚明，此並經財政部 91 年 9 月 30 日臺財稅字第 0910456291 號及 93 年 9 月 1 日臺財稅字第 0930475933 號函釋在案。次查「土地賦稅減免規則」第 8 條第 1 項第 1 款及第 2 項規定，業經立案之私立學校及具有學校性質之私立學術研究機構，辦理具有成績者，其所使用之建築用地賦稅全免；上開事業其有收益之土地，而將全部收益直接用於各該事業者，其土地賦稅得專案呈請減免。然查「土地賦稅減免規則」業於 69 年 5 月 5 日修正發布為「土地稅減免規則」，而上開「土地賦稅減免規則」第 8 條第 1 項第 1 款及第 2 項規定並已修正為，財團法人或財團法人所興辦業經立案之私立學校用地、為學生實習農、林、漁、牧、工、礦等所用之生產用地及員生宿舍用地、經登記為財團法人所有者，全免。上開私立學校其有收益之土地，而將全部收益直接用於各該事業者，其地價稅或田賦得專案報請減免。準此，有關行政院 53 年 8 月 26 日臺 53 財字第 5952 號令及財政部 53 年 9 月 25 日（53）臺財稅發字第 06938 號函原係規定本案土地比照土地賦稅減免規則第 8 條第 1 項第 1 款及同條第 2 項

規定免徵地價稅，惟因該 2 款項規定既於 69 年 5 月 5 日修正，上開令、函已失所附麗，應不得再援引適用，而應依修正後之土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 1 款規定辦理。本案訴願人既未辦妥財團法人登記，其所有土地自非財團法人所興辦業經立案之私立學校用地，自無前揭行為時土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 1 款規定免徵地價稅之適用，本件原處分機關據以補徵 87 年至 91 年地價稅，洵屬有據。是以訴願人主張系爭土地前經行政院 53 年 8 月 26 日臺 53 財字第 5952 號令、財政部 53 年 9 月 25 日 (53) 臺財稅發字第 06938 號函及原處分機關中南分處 88 年 10 月 26 日北市稽中南乙字第 8862959600 號函准系爭土地免徵地價稅在案，原處分機關顯違反信賴保護原則違法補徵 87 年至 91 年地價稅云云，應係誤解法令，委難憑採。另訴願人主張依法律不溯既往原則，應不得以財政部 91 年 9 月 30 日臺財稅第 0910456291 號行政命令回溯適用本件 87 年至 91 年地價稅之爭議乙節，查財政部前揭解釋函令，係以闡釋法規之含義為主旨，其效力係附屬於法規，故應自法規生效時起予以適用，亦即原則上溯及法規生效之日起有其適用，此為實務上向來所持之見解，並為司法院釋字第 287 號解釋在案。是訴願人上開訴願理由，顯有誤解，核無足採。

從而，本案既經原處分機關報請財政部以 93 年 9 月 1 日臺財稅字第 0930475933 號函釋在案，則依上開函釋意旨，訴願人所有之前開系爭土地已無免徵地價稅規定之適用，原處分機關據以重為復查決定維持原核定之處分，揆諸首揭規定及財政部函釋意旨，並無不合，原處分應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

副主任委員 王曼萍

委員 陳 敏

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

委員 陳石獅

委員 湯德宗

委員 陳立夫

委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 3 月 17 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 2 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 3 段 1 巷 1 號)