

臺北市政府 94.10.06. 府訴字第 0 九四二一四七二八 0 0 號訴願決定書

訴 願 人：○○會

代 表 人：○○○

訴 願 代 理 人：○○○律師

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因 88 年至 90 年及 92 年地價稅事件，不服原處分機關 94 年 5 月 2 日北市稽法甲字第

09362758500 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

緣訴願人所有本市松山區○○段○○小段○○、○○、○○、○○（92 年 2 月土地分割增加為○○至○○地號）、○○地號等土地，原為本府工務局核發之 82 建字第 xxx 號建造執照之建築基地，前經原處分機關松山分處依其興建體育館場地及非屬體育館場地面積之比例，分別按土地稅減免規則減免地價稅及按一般用地稅率課徵地價稅。嗣經原處分機關松山分處進行 93 年地價稅清查作業計畫時，發現上開本府工務局核發之 82 建字第 xxx 號建造執照業自 87 年 8 月 13 日起廢止，且訴願人所有本市松山區○○段○○小段○○地號土地非上開建築執照之建築基地，前依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 3 款規定減徵百分之七十之地價稅亦有誤，乃以 93 年 6 月 16 日北市稽松山甲字第 09390145100 號函補徵系爭 16 筆土地自 88 年起

應按一般用地稅率課徵地價稅之差額，88 年為新臺幣（以下同）21,816,018 元，89 年為 22,966,103 元、90 年為 24,416,482 元、92 年為 19,522,281 元。訴願人不服，於 93 年 7 月 16 日向原

處分機關松山分處申請更正，經該分處以 93 年 7 月 23 日北市稽松山甲字第 09360684300 號函復否准所請。訴願人仍不服，申請復查，經原處分機關以 94 年 5 月 2 日北市稽法甲字第 09362758500 號復查決定：「復查駁回。」上開復查決定書於 94 年 5 月 5 日送達，訴願人猶表不服，於 94 年 6 月 1 日向本府提起訴願，6 月 10 日補正訴願程序，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按土地稅法第 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、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 22 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……」第 18 條第 1 項第 2 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。」第 40 條規定：「地價稅由直轄市或縣（市）主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，每年徵收 1 次……。」

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。」

行為時建築法第 53 條規定：「直轄市、縣（市）（局）主管建築機關，於發給建造執照或雜項執照時，應依照建築期限標準之規定核定其建築期限；建築期限標準，由省（市）政府於建築管理規則中定之。前項建築期限，承造人因故未能如期完工時，得申請展期，但以 2 次為限，每次不得超過 6 個月，逾期執照作廢。」

土地稅減免規則第 8 條第 1 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直轄市主管機關、縣（市）政府核准免徵者外，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。但用以收益之祀田或放租之基地，或其土地係以私人名義所有權登記者不適用之。……」

財政部 80 年 11 月 27 日臺財稅字第 800757304 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 8 條第 1 項第 9 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 22 條規定，向土地所在地主管稽徵機關申請，並依同規則第 24 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。」

89 年 2 月 18 日臺財稅第 0890451418 號函釋：「主旨：有關○○館○○會所有貴市○○段○○小段○○、○○地號等 2 筆土地，原經核定減免地價稅，嗣因○○館發生火災於 80 年拆除，82 年取得建造執照後，因故遲至 85 年始動工，如經查明該 2 筆土地確係供興建體育館場之用，其地價稅准予參照本部 80 年 11 月 27 日臺財稅字第 800757304 號函有關

寺

廟教堂用地興建前徵免地價稅之處理規定辦理。……」

內政部 88 年 1 月 20 日臺內營字第 xxxxxxxx 號函釋：「行政院 87 年 12 月 31 日臺 87 財字第 6

4421 號函准振興建築投資業措施中，有關對領得建造執照或雜項執照之建築案，准其延長建築期限 2 年，並自 88 年 1 月 1 日起實施乙節，係指建築物（不限其用途）於 88 年

1

月 1 日以前（含本日）領得建造執照或雜項執照（以執照核發日期為準），且在 88 年 1 月 1 日以前（含本日）仍為有效者，准其自動延長建築期限 2 年，無須另行申請。」

二、本件訴願理由略以：

（一）訴願人係經臺北市政府教育局核准設立，並辦妥財團登記之財團法人組織，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之公眾利益事業，訴願人為前開宗旨使用系爭土地，並非侷限於「體育館場」，自應適用土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款之規定，此並有行政院 81 年度判字第 305 號判決：「……前開第 5 款所規定之事業，其本身事業用地，合於該款之規定者，縱其用地為公園或體育館場，亦應依該款之規定予以全免地價稅或田賦，此為當然之解釋。」

（二）經查財政部 80 年 11 月 27 日臺財稅字第 800757304 號函釋要旨：「寺廟教堂用地在興建

前其地價稅可否免徵釋疑」言明係就土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款宗教團體之寺廟、教堂等之用地所為之解釋，此與本案所涉及之土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款規定內容並不相同，惟原處分機關卻張冠李戴將本案適用前揭財政部之解釋，顯然有誤。

（三）土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款規定之地價稅減免之要件，其一為經事業主管機關核准設立為促進公眾利益，不以營利為目的，且不以特定之人等為主要受益對象之

事業；其二需為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，財政部 80 年 11 月 27 日臺財稅第 800757304 號函釋卻要求需有建造執照之有效存在為地價稅減免之要件，顯然增加土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款所無之限制，違反租稅法定主義。

(四) 土地是否為事業用地，應以該土地之用途為認定之依據，建築執照僅係行政機關為建築管理之方便所核發之文件，不得以此為認定之依據。

(五) 內政部 88 年 1 月 20 日臺內營字第 xxxxxxxx 號函釋指示，於 88 年 1 月 1 日前領得且當日

仍有效之建造執照，准予自動延長建築期限 2 年，無須另行申請，是本件建造執照應可自動延長 2 年。

三、卷查訴願人原名為○○會，前於 93 年 8 月 24 日變更名稱為○○會，合先敘明。緣訴願人所有本市松山區○○段○○小段○○、○○、○○、○○（92 年 2 月土地分割增加為○○至○○地號）、○○地號等土地，為本府工務局核發之 2 建字第 xxx 號建造執照之建築基地，前經原處分機關松山分處依其興建體育館場地及非屬體育館場地面積之比例，分別按土地稅減免規則減免地價稅及按一般用地稅率課徵地價稅。旋訴願人於 85 年 1 月 31 日向本府申請展延工程期限 43 個月，經本府以 85 年 4 月 1 日府工建字第 85018478 號

函

准予所請，是該建造執照之建築期限展延至 87 年 8 月 13 日屆滿。嗣經訴願人向本府工務局函詢系爭建造執照之效力，經本府工務局以 91 年 1 月 7 日北市工建字第 09152047400 號函復訴願人該局核發之 82 建字第 xxx 號建造執照，已於展延期限屆至之 87 年 8 月 13

日

廢止。旋經原處分機關松山分處進行 93 年地價稅清查作業計畫時，發現上開本府工務局核發之 82 建字第 073 號建造執照業自 87 年 8 月 13 日起廢止，且訴願人所有本市松山區

○

○段○○小段○○地號土地既非上開建築執照之建築基地，前依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 3 款規定減徵百分之七十之地價稅亦有誤，乃以 93 年 6 月 16 日北市稽松山甲

字

第 09390145100 號函補徵系爭 16 筆土地自 88 年起應按一般用地稅率課徵地價稅之差額，88 年為 21,816,018 元，89 年為 22,966,103 元、90 年為 24,416,482 元、92 年為

19,522,281

元，此有臺北市都市土地卡、土地稅主檔線上查詢作業畫面、93 年 2 月 11 日及 94 年 1

月

25 日現場勘查照片共 51 幀、本府工務局核發之 82 建字第 xxx 號建造執照存根等影本附卷

可稽，洵屬有據。

- 四、至訴願人主張系爭土地為訴願人之事業用地，依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款規定，應免徵地價稅乙節，按土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款規定，得免徵地價稅之要件為：(一)經事業主管機關核准設立為促進公眾利益之事業；(二)該事業係不以營利為目的，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；(三)該事業除經由當地主管稽徵機關報經直轄市主管機關縣(市)政府核准免徵者外，須辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦者，(四)該土地為事業本身之用地，且係屬該財團法人所有者。經查本件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，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，且不以特定之人為受益對象之事實，為訴辯雙方所不爭執，洵堪認定。準此，本件主要爭點應為系爭 16 筆土地是否為訴願人之事業用地？
- 五、再查土地稅減免規則係由土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條之授權而由行政院訂定，則適用該規則時，自應審酌土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條之規定意旨，作為解釋法律之依據。復按土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款、第 9 款規定中所謂的事業用地或寺廟用地之判斷標準，於適用時自仍應回歸土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 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為斷。故判斷土地之使用是否達成上開目的，自應以該土地或其地上建物之實際使用狀態為依據，惟在建物興建前之空地狀態是否得適用土地稅減免規則之相關規定減免其地價稅，又應如何判斷該空地之使用狀態？首揭財政部 80 年 11 月 27 日臺財稅字第 800757304 號函釋意旨，該等空地倘若為經建築管理機關核發建造執照之建築基地，依該建築執照及土地所有權人或典權人之興建計畫書，應可視為該等空地未來使用狀態之一種保證；嗣後該建造執照經核發後如有逾期未開工、執照經作廢之情事發生，該等空地上之建物即視同未曾興建，稅捐稽徵機關應即恢復徵收地價稅，並補徵原免徵之稅款；倘若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(即建築期限)之次年(期)起恢復徵收。經查本件系爭土地業已動工興建，但逾主管建築機關核定之建築期限仍未完工，系爭本府工務局核發之 82 建字第 xxx 號建造執照業自 87 年 8 月 13 日起已廢止，原處分機關
- 松山分處依上開財政部 80 年 11 月 27 日臺財稅字第 800757304 號函釋意旨，自建造執照
- 廢之次年(即 88 年)起恢復徵收地價稅，並據以補徵系爭土地自 88 年起應按一般用地稅率課徵地價稅之差額，自屬有據。

六、另訴願人主張財政部 80 年 11 月 27 日臺財稅字第 800757304 號函釋係指寺廟、教堂等之用

地所為之解釋，與本案不同，不應適用，及該函釋增加法律所無之限制，違反租稅法定主義乙節，經查行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，性質上並非獨立之行政命令，故應自法規生效日之日起有其適用，此有司法院釋字第 287 號解釋意旨可參。準此，財政部 80 年 11 月 27 日臺財稅字第 800757304 號函釋意旨僅

係

闡明土地稅減免規則之原意，原處分機關並非以該函釋作為核課系爭土地地價稅之法源依據，而係依土地稅法第 14 條規定核課系爭土地之地價稅，故並無違反租稅法定主義之問題；況且，該函釋意旨雖係針對寺廟、教堂等用地之認定所為釋示，惟該函釋所闡明者係空地在興建建物以前如何判定其使用狀態之原則，此即為本件系爭土地處於空地狀態時如何認定其使用情形之處理原則。是訴願主張尚有誤解。又訴願主張系爭建築執照

照

業自 87 年 8 月 13 日起廢止，與該函釋所指 88 年 1 月 1 日以前仍有效之建築執照之要件

不

符，是本件尚無建築執照期限延長之問題。末按當事人主張事實，須負舉證責任，倘所提出之證據，不足為其主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實，此為行政法院 39 年度判字第 2 號判例意旨所明示。經查本件訴願人既主張系爭土地為其事業用地，惟查並未舉證以實其說，尚難採據。從而，原處分機關松山分處依上開財政部 80 年 11 月 27 日臺財稅字第 800757304 號函釋意旨，據以補徵系爭 16 筆土地自 88 年起應按一般用地稅率課徵地價稅之差額，及原處分機關復查決定駁回其復查之申請，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

七、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（公出）

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 陳立夫

委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 10 月 6 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)