

臺北市政府 94.11.09. 府訴字第 0 九四二二七六八六 0 0 號訴願決定書

訴 願 人：○○會○○會

代 表 人：○○○

訴 願 代 理 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關 94 年 8 月 15 日北市稽法乙字第 09460787100 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

- 一、緣訴願人所有本市大安區○○段○○小段○○地號土地（面積 1,728 平方公尺），原經原處分機關大安分處核定免徵地價稅。嗣因系爭土地原地上建物拆除改建，新建建物（地上 17 層，地下 4 層）領有本府工務局 89 年 1 月 13 日 89 建字第 018 號建造執照及 92 年 5 月 2 日 92 使字第 xxx 號使用執照。經原處分機關大安分處以 92 年 6 月 30 日北市稽大安甲字第 09290256100 號函通知訴願人，系爭土地自 90 年起恢復按一般用地稅率課徵地價稅，並發單補徵 90 年及 91 年地價稅各新臺幣（以下同） 1,521,732 元。
- 二、嗣訴願人於 92 年 8 月 5 日（原處分機關大安分處收文日期）以書面主張其為經核准立案之社會慈善團體，系爭建物第 12 層至第 17 層部分仍供本身事業使用，第 1 層至第 11 層部分雖規劃出租，但其所得仍供慈善事業使用等理由，向原處分機關大安分處申請免徵系爭土地 90 年、91 年及嗣後年度地價稅。經該分處於 92 年 10 月 3 日派員現場勘查結果，系爭建物第 12 層、第 15 層、第 16 層、第 17 層及第 13 層、第 14 層部分面積（合計占系爭土地面積共計 748.33 平方公尺），供訴願人本身事業使用，其餘樓層空置中，非供其本身事業使用。嗣經原處分機關以 92 年 12 月 4 日北市稽財甲字第 09264012900 號函核定訴願人為促進公眾利益之事業，系爭土地之地上建物第 12 層至第 17 層供其本身事業使用部分面積（計 748.33 平方公尺），符合土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款規定，准自 90 年起

至減免原因消滅時止，免徵地價稅。原處分機關大安分處乃以 92 年 12 月 8 日北市稽大安甲字第 09262069400 號函通知訴願人，系爭土地中 748.33 平方公尺部分面積准自 90 年起至減免原因消滅時止，免徵地價稅；其餘部分面積土地仍按一般用地稅率課徵地價稅，並重新發單課徵 90 年、91 年及 92 年地價稅各 1,222,188 元。

三、嗣訴願人分別於 93 年 1 月 7 日、1 月 30 日、2 月 17 日及 4 月 11 日以書面檢附其 88 年至 92

年度經常費用收入支出決算表等資料，向原處分機關大安分處主張其係屬慈善公益團體，符合土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款及第 2 項規定，系爭土地應予免徵地價稅。

該分處乃分別以 93 年 3 月 11 日北市稽大安甲字第 09360281200 號及 93 年 5 月 3 日北市稽

大安甲字第 09390217400 號函否准所請。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 93 年 9 月 30 日北市稽法乙字第 09361544300 號復查決定：「復查駁回。」訴願人不服，於 93 年 11 月 2 日第 1 次向本府提起訴願，經本府以 94 年 4 月 20 日府訴字第 09325744200 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。」

四、嗣原處分機關依訴願決定撤銷意旨，以 94 年 8 月 15 日北市稽法乙字第 09460787100 號重為復查決定：「維持原核定。」上開復查決定書於 94 年 8 月 17 日送達。訴願人仍表不服，於 94 年 9 月 14 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。」

土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款及第 2 項規定：「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下……五、經事業主管機關核准設立之……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、縣（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。」「前項第 1 款之私立學校……及第 5 款之私立社會救濟慈善各事業，其有收益之土地，而將全部收益直接用於各該事業者，其地價稅或田賦得專案報請減免。……」第 22 條規定：「依第 7 條至第 17 條規定申請減免地價稅或田賦者，公有土地應由管理機關，私有土地應由所有權人或典權人，造具清冊檢同有關證明文件向直轄市、縣（市）主管稽徵機關為之。……」

第 24 條第 1 項規定：「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。減免原因消滅，自次年（期）恢復徵收。」

財政部 94 年 7 月 6 日臺財稅字第 09404738970 號函釋：「主旨：○○會○○會所有坐落臺北市大安區○○段○○小段○○地號土地，原經核定免徵地價稅，於地上建物拆除改建期間，可否續予免徵抑或應改課地價稅乙案，復請查照。說明：……二、查本部 89 年 4 月 13 日臺財稅第 0890453026 號函釋：『○○會所有坐落○○地號土地，原依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款規定核准免徵地價稅，嗣該會將土地建物拆除與○○公司合作興建房屋，並於改建完成後，以部分土地作價與建方交換建物，其由建方取得土地持分部分，因將來非供教會使用，於改建期間應不得免徵地價稅；至依合建契約規定於改建後由該會分屋使用部分，其拆除改建期間地價稅准予參照本部 80 年 11 月 27 日臺財稅第 800757304 號函規定辦理。』係對於原免徵地價稅之土地，地上建物拆除改建，應以改建後仍為原來之使用，該土地於拆除改建期間，始得繼續免徵地價稅，對於將來非供本身事業使用部分，於拆除改建期間應不得繼續免徵地價稅。本案旨揭土地原經核准免徵地價稅，其地上建物拆除改建後，既經貴市稅捐稽徵處大安分處派員實地勘查，該建物第 12 層至 17 層（其中第 13 層及 14 層僅部分）係供本身事業使用，其餘樓層規劃出租

目

前空置，非供本身事業使用，於拆除改建期間地價稅准予參照上揭函釋辦理。」

二、本件訴願理由略以：

（一）原處分機關置市府 94 年 4 月 20 日府訴字第 09325744200 號訴願決定意旨不顧，未詳加研究，僅憑財政部函釋意旨便宜行事，有違公平正義原則。

（二）訴願人雖將改建後之部分建物出租收取租金，惟系爭土地仍屬訴願人所有，與財政部 89 年 4 月 13 日臺財稅第 0890453026 號函釋所稱 XX 教會以部分土地作價與建方交換建

物

，由建方取得土地持分之情形有別。按土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條規定之基本精神，訴願人出租所得全數歸本身事業運用，係建物運用之另一方法，符合救濟貧困及促進世界和平之設立宗旨，應仍屬原來之使用，原免徵地價稅原因自始並未消滅，系爭土地應仍繼續適用免徵地價稅之規定。原處分機關根據前開財政部函釋意旨補徵地價稅，違反租稅法定主義。

三、卷查本件前經本府以 94 年 4 月 20 日府訴字第 09325744200 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。」其撤銷理由略以：「……五、惟本件訴願理由主張，原地建屋拆除改建，原免徵地價稅原因並非因而消滅，仍屬免徵範圍，依財政部 67 年 8 月 4 日臺財稅第 35222 號函釋意旨，訴願人擁有房地，既經核

准免徵，嗣後原地上建物拆除改建，原免徵地價稅原因，並非因而消滅，仍應繼續有效適用減免地價稅之規定。查系爭土地原有建物原經核定免徵地價稅在案，嗣因該建物拆除改建，本件原處分機關乃按新建之系爭建物實際使用之狀況，補徵系爭土地 90 年、91 年及核定 92 年之地價稅，已如前述。惟查系爭建物領有本府工務局 89 年 1 月 13 日 89 建

字

第 018 號建造執照及 92 年 5 月 2 日 92 使字第 xxx 號使用執照，亦即系爭建物係於 92 年

5

月 2 日以後方建造完成啟用，原處分機關查核系爭建物之使用狀態係依現狀查核，其據以核定系爭土地 92 年度以後地價稅，固無疑問，然系爭建物改建期間（即 90 及 91 年期間）地價稅免徵與否是否亦按目前使用狀況核定？非無疑義。六、按前揭財政部 67 年 8 月 4 日臺財稅第 35222 號函釋意旨，凡符合土地稅法第 9 條規定之自用住宅用地，其地上房屋拆除改建，在新建房屋尚在施工未領到使用執照前，應准繼續按特別稅率課徵地價稅。是原經核定適用特別稅率之土地，其據以核定適用特別稅率地價稅之地上建物拆除改建時，依上開函釋意旨，改建期間之地價稅仍適用原核定之特別稅率。惟原經核定免徵地價稅之土地其據以核定免徵地價稅之地上建物拆除改建時，改建期間是否得援用上開函釋意旨認定仍按原核定情形予以免徵？抑或應依改建完成後建物實際使用之狀況為據追溯辦理免徵事宜？又或應直接認定原免徵事由消滅而應按一般用地稅率課徵？就此點疑義，原處分機關於答辯時表示，系爭建物前經核准免徵地價稅之原因，已因原地上建物拆除改建而消滅，系爭土地可否續予免徵地價稅，係以改建完成後之地上建物使用情形而認定云云，然其並未提出任何法令依據；且本案係補徵性質，固可能依改建完成後現狀使用情形追溯認定，然一般情形如土地所有權人於改建期間即依土地稅減免規則規定申請免徵地價稅，則原處分機關之認定標準為何？原核定免徵地價稅與財政部前揭函釋所指原核定按自用住宅用地稅率計徵地價稅之情形，是否應為不同處理？於建物拆除改建期間，其免稅與否是否應與原核定按特定稅率課徵之情形（即財政部 67 年 8 月 4 日臺財稅第 35222 號函釋意旨指攝之情形）有不同之認定？又以拆除改建完成後建物實際使用情形，追溯推估改建期間應適用之地價稅率或應否免稅，是否合理？與實質課稅原則有無抵觸？均深究。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、嗣原處分機關依前開訴願決定撤銷意旨函請財政部釋示後，重為復查決定：「維持原核定。」其理由依復查決定書理由記載：「……二、本案經就訴願決定撤銷理由意旨報奉財政部 94 年 7 月 6 日臺財稅字第 09404738970 號函核釋略以：『……說明……二、查本部 89 年 4 月 13 日臺財稅第 0890453026 號函釋：【○○會所有坐落○○地號土地，原

依

土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款規定核准免徵地價稅，嗣該會將土地建物拆除與○○公司合作興建房屋，並於改建完成後，以部分土地作價與建方交換建物，其由建方取得土地持分部分，因將來非供教會使用，於改建期間應不得免徵地價稅；至依合建契約規定於改建後由該會分屋使用部分，其拆除改建期間地價稅准予參照本部 80 年 11 月 27 日台財稅第 800757304 號函規定辦理。】係對於原免徵地價稅之土地，地上建物拆除改建，應以改建後仍為原來之使用，該土地於拆除改建期間，始得繼續免徵地價稅，對於將來非供本身事業使用部分，於拆除改建期間應不得繼續免徵地價稅。本案旨揭土地原經核准免徵地價稅，其地上建物拆除改建後，既經貴市稅捐稽徵處大安分處派員實地勘查，該建物第 12 層至 17 層（其中第 13 層及 14 層僅部分）係供本身事業使用，其餘樓層規

劃

出租目前空置，非供本身事業使用，於拆除改建期間地價稅准予參照上揭函釋辦理。」是本案系爭土地臺北市政府工務局於 89 年 1 月 13 日核發 89 建字第 018 號建照（造）執

照

及各樓層用途別，已如前述，按前揭財政部 94 年 7 月 6 日臺財稅字第 09404738970 號函釋規定及土地稅減免規則第 24 條：『……減免原因消滅，自次年（期）恢復徵收。』本處大安分處核定系爭土地供申請人本身事業使用部分面積 748.33 平方公尺准自 90 年起至減免原因消滅時止，免徵地價稅，其餘部分面積，按一般用地稅率發單課徵 90 年、91 年及 92 年地價稅，並無不合。……」準此，原處分機關大安分處核定訴願人所有系爭土地中 748.33 平方公尺（供訴願人本身事業使用）准自 90 年起至減免原因消滅時止免徵地價稅，其餘部分面積土地仍按一般用地稅率課徵地價稅，自屬有據。

五、至訴願人主張應依本府 94 年 4 月 20 日府訴字第 09325744200 號訴願決定意旨撤銷復查決定及其所有部分建物出租所收租金仍全數歸其自身事業使用，依租稅法定主義，原處分機關不應根據前開財政部函釋意旨補徵其地價稅乙節。經查，有關以拆除改建完成後建物實際使用情形，追溯推估改建期間土地應適用之地價稅率，是否合理等情，業經原處分機關依本府前次訴願決定撤銷意旨報經財政部作成 94 年 7 月 6 日臺財稅字第 09404738970 號函釋，其內容詳如前述，則原處分機關依該函釋意旨作成復查決定，難認與法有違。復查，訴願人為促進公眾利益之事業，非社會救濟慈善事業，業經原處分機關 92 年 12 月 4 日北市稽財甲字第 09264012900 號函核定在案，其本身事業用地以外用以收益之土地，縱使全部收益均直接用於各該事業，亦無土地稅減免規則第 8 條第 2 項規定之適用，訴願人上開主張，於法不合，核無足採。從而，原處分機關大安分處核定訴願人所有系爭土地中 748.33 平方公尺（供訴願人本身事業使用）准自 90 年起至減免原因消滅時止免徵地價稅，其餘部分面積土地仍按一般用地稅率課徵地價稅，原處分機關重為復查決定維持原核定，揆諸首揭規定及函釋意旨，均無不合，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 陳立夫
委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 11 月 9 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)