

訴 願 人：○○農會

代 表 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵 89 年至 93 年差額地價稅事件，不服原處分機關 95 年 10 月 5 日北市稽法乙字第 09560992200 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、緣訴願人於 87 年間就其所有本市大安區○○段○○小段○○、○○、○○及○○地號等 4 筆土地，設置「○○停車場」經營停車場業務，並領有北市停車場登字第 xxx、xxx、xxx 號停車場登記證，原經原處分機關大安分處核准自 87 年起按特別稅率（千分之十）核課地價稅在案。嗣經該分處查得上開本市大安區○○段○○小段○○地號土地（面積：1,927 平方公尺）係出租予○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）設置「○○路保管場」，並經本市停車管理處同意自 88 年 12 月 8 日起經營違規停車車輛移置保管場，與土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定不符，乃以 94 年 5 月 27 日北市稽大安甲字第 09490344700 號函核定改按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵系爭土地 89 年至 93 年按一般用地稅率與特別稅率（千分之十）核課之差額地價稅計新臺幣 15,258,491 元。
- 二、訴願人不服，申請復查，經原處分機關依○○公司提供之承租車籍資料及函詢結果，審認該公司於 89 年至 93 年確有將系爭土地之部分面積提供按月出租車位之事實，經重行計算 89 年至 93 年應適用特別稅率核課地價稅之面積分別為 63.09 平方公尺、125.84 平方公尺、236.66 平方公尺、195.05 平方公尺及 213.62 平方公尺，乃以 95 年 10 月 5 日北市稽法乙字第 09560992200 號復查決定：「原核定補徵系爭土地 89 年地價稅額更正為新臺幣（以下同）2,945,736 元，90 年更正為 2,854,003 元，91 年更正為 2,667,995 元，92 年更正為 2,734,348 元，93 年更正為 2,722,633 元。」上開復查決定書於 95 年 10 月 12 日送達，訴願人仍不

服，於95年11月9日向本府提起訴願，95年12月26日及96年2月6日補充訴願理由，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、第2項規定：「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。」「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第22條第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。」土地稅法第3條第1項第1款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」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：一、超過累進起點地價未達5倍者，就其超過部分加徵千分之十五。二、超過累進起點地價5倍至10倍者，就其超過部分課徵千分之二十五。三、超過累進起點地價10倍至15倍者，就其超過部分課徵千分之三十五。四、超過累進起點地價15倍至20倍者，就其超過部分課徵千分之四十五。五、超過累進起點地價20倍以上者，就其超過部分課徵千分之五十五。前項所稱累進起點地價，以各該直轄市及縣（市）土地7公畝之平均地價為準。但不包括工廠用地、礦業用地、農業用地及免稅土地在內。」第18條第1項第5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：……五、其他經行政院核定之土地。」第41條第1項及第2項規定：「依第17條及第18條規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年（期）地價稅開徵40日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年期開始適用。……」「適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申報。」土地稅法施行細則第13條第1項第6款規定：「依本法第18條第1項特別稅率計徵地價稅之土地，指左列各款土地經按目的事業主管機關核定規劃使用者：……六、其他經行政院核定之土地：為經專案報行政

院核准之土地。」

土地稅減免規則第 5 條規定：「同一地號之土地，因其使用之情形或因其地上建物之使用情形，認定僅部分合於本規則減免標準者，得依合於減免標準之使用面積比率計算減免其土地稅。」

財政部 80 年 5 月 25 日臺財稅第 801247350 號函釋：「主旨：依土地稅法第 17 條及第 18 條規定，得適用特別稅率之用地，於適用特別稅率之原因、事實消滅時，應如何恢復一般稅率課徵地價稅一案，請依說明二會商結論辦理。說明：二、本案經邀集有關機關會商獲致結論如下：

『（一）依土地稅法第 17 條及第 18 條規定，得適用特別稅率之用地，於適用特別稅率之原因、事實消滅時，應自其原因、事實消滅之次期起恢復按一般用地稅率課徵地價稅。……』

86 年 2 月 20 日臺財稅第 860079763 號函釋：「主旨：○○○君所有○○地號等土地，供違規停車車輛拖吊放置場使用，可否參照本部 83 年 2 月 16 日臺財稅第 830042741 號函釋，准按千分之十稅率計徵地價稅一案。說明：二、依土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定，專案報奉行政院核定，對於依停車場法規定取得停車場登記證者，其設置供公共使用之停車場用地，准按千分之十稅率計徵地價稅，但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之。本案之停車場用地，係供違規停車車輛拖吊放置場使用，並非供公共使用，自無上揭函釋之適用。」

二、本件訴願及補充理由略謂：

- （一）原處分機關所援引財政部 86 年 2 月 20 日臺財稅第 860079763 號函釋，依反面解釋，若在「未違反目的事業主管機關核定規劃使用者」之要件下，且符合公共使用之用途，縱該停車場用地係供違規停車車輛拖吊放置場使用，應符合土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定。系爭土地除作為違規停車車輛拖吊保管場地外，並兼供里民公共停車使用，經報請臺北市停車管理處函復表示暫不予限制或反對；又原處分機關依○○公司提供之承租車籍資料，向車主函詢結果於 89 年至 93 年期間確有承租車位之事實，足認系爭土地確有供公共停車使用，並非全部作為停放拖吊違規車輛之用，尚不違反目的事業主管機關核定規劃使用之用途。原處分機關將系爭土地依拖吊場使用、公共停車使用面積比例，分別按一般用地稅率及特別稅率分別課徵地價稅並更正補徵稅額，尚非妥適。
- （二）前揭財政部 86 年 2 月 20 日臺財稅第 860079763 號函釋核其性質應屬

行政規則，並非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定，參考司法院釋字第 505 號解釋意旨，並不得增加法律所無之限制；且該函釋亦欠缺具體明確之內容，有違行政法之明確性原則。原處分機關核定系爭土地之部分面積應改按一般用地稅率課徵地價稅，與法律保留原則牴觸，且有裁量恣意之情形；另原處分機關援引司法院釋字第 287 號解釋，其適用法則亦有不當。

- (三) 訴願人於領得臺北市政府核發之路外公共停車場登記證後，即申請按特別稅率核課地價稅，經原處分機關以 87 年 9 月 25 日北市稽大安乙字第 8704585500 號函准自 87 年起按特別稅率（千分之十）課徵地價稅在案。原處分機關於 94 年始來函通知訴願人系爭土地不符土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定，應補徵 89 年至 93 年按一般用地稅率與特別稅率（千分之十）核課之差額地價稅，亦即廢止原適用之特別稅率，惟訴願人自 88 年起即將系爭土地繼續租予永和拖吊公司迄今，係因信賴原處分機關所為核准按特別稅率課徵地價稅之信賴表現，且有因果關係，當時若知悉上開情事，即不會將系爭土地出租予○○公司。系爭補徵差額地價稅與訴願人之租金收入並不成比例，造成訴願人財產損失，與行政程序法第 8 條規定之誠信原則與信賴保護原則有悖，請求撤銷原處分。

三、卷查訴願人所有本市大安區○○段○○小段○○地號土地（面積：1,927 平方公尺），原經原處分機關大安分處核准自 87 年起按特別稅率（千分之十）核課地價稅，此有土地稅主檔線上查詢作業畫面、地價稅課稅明細表等影本附卷可稽。復查原處分機關大安分處就系爭土地何時開始作為違規停車車輛移置保管場使用乙事，函請本市停車管理處查復，經該處以 94 年 4 月 18 日北市停四字第 09432818800 號函復略以：「主旨：有關函詢○○股份有限公司位於本市大安區○○段○○小段○○地號土地，何時取得經營違規停車車輛拖吊業務乙案，復如說明……說明：……二、查旨述地點，本處同意○○股份有限公司於 88 年 12 月 8 日起至今，設置違規停車移置保管場。」又原處分機關依○○公司提供之承租車籍資料及函詢結果，查認該公司於 89 年至 93 年亦有將系爭土地之部分面積提供月租車位之事實，經重行計算系爭土地 89 年至 93 年應適用特別稅率核課地價稅之面積分別為 63.09 平方公尺、125.84 平方公尺、236.66 平方公尺、195.05 平方公尺及 213.62 平方公尺，此亦有本市停車管理處 94 年 8 月 29 日北市停四字第 094372099

00 號函檢送 88 年至 93 年「○○股份有限公司○○○路保管場拖吊違停車輛進場數量統計表」、訴願人檢送○○○路保管場平面配置圖、停車場租賃契約及 89 年至 93 年補徵地價稅計算資料等影本在卷可憑。是原處分機關核認系爭土地之部分面積應改按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵系爭土地 89 年至 93 年按一般用地稅率與特別稅率（千分之十）核課之差額地價稅，洵屬有據。

四、至訴願人主張系爭土地除作為違規停車車輛拖吊保管場地外，並兼供里民公共停車使用，且經報請臺北市停車管理處函復表示暫不予限制或反對，並不違反目的事業主管機關核定規劃使用之用途等節。查依首揭財政部 86 年 2 月 20 日臺財稅第 860079763 號函釋，依土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定，專案報奉行政院核定，對於依停車場法規定取得停車場登記證者，其設置供公共使用之停車場用地，准按千分之十稅率計徵地價稅，但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之；又停車場用地如係供違規停車車輛拖吊放置場使用，並非供公共使用，自無上開特別稅率規定之適用。又查該部 80 年 5 月 25 日臺財稅第 801247350 號函釋，依土地稅法第 18 條規定，得適用特別稅率之用地，於適用特別稅率之原因、事實消滅時，應自其原因、事實消滅之次期起恢復按一般用地稅率課徵地價稅。本件原處分機關大安分處查得訴願人將系爭土地出租予○○公司設置「○○○路保管場」，並經本市停車管理處查復自 88 年 12 月 8 日起同意該公司經營違規停車車輛移置保管場，已如前述，自無土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款特別稅率規定之適用；又依首揭土地稅法第 41 條第 2 項規定，其原適用特別稅率（千分之十）之原因事實既已消滅，訴願人應於當時即向原處分機關申報，並自其原因、事實消滅之次期（即 89 年）起恢復按一般用地稅率課徵地價稅。惟訴願人怠於辦理申報，核屬其作為義務之違反，尚不得謂原處分機關依法補徵有所不當。系爭土地得否兼供里民停車使用，尚不影響本件系爭土地提供違規停車車輛拖吊場使用之事實認定，且原處分機關業已重核更正系爭土地應改按一般用地稅率之課稅面積及稅額。是訴願主張，顯屬誤解，尚難採據。

五、另訴願人主張原處分機關援引財政部 86 年 2 月 20 日臺財稅第 860079763 號函釋，該函釋係增加法律所無之限制，且有違行政法之明確性原則、法律保留原則，適用法則顯有不當云云。經查行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意故應自法規生效之日

起有其適用，此有司法院釋字第 287 號解釋意旨可參。準此，上開函釋僅係闡明相關法規原意，原處分機關並非以該函釋作為核課之法源依據，而係依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款、第 2 項及土地稅法第 16 條等規定補徵系爭土地 89 年至 93 年差額地價稅，尚無增加法律所無之限制，及違反明確性原則、法律保留原則之問題。訴願人前述主張，亦難憑採。從而，原處分機關復查決定更正原核定補徵系爭土地 89 年至 93 年差額地價稅，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，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（代理）

委員 陳 敏

委員 陳淑芳

委員 陳石獅

委員 陳媛英

委員 紀聰吉

委員 蘇嘉瑞

委員 李元德

中 華 民 國 96 年 5 月 17 日

市長 郝龍斌

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 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）