

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 95 年地價稅事件，不服原處分機關 96 年 5 月 4 日北市稽法甲字第 09530309900 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。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（以下同）15,258,491 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 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。」在案。
- 二、嗣原處分機關大安分處據以按一般用地稅率課徵系爭土地 95 年地價稅計 2,303,160 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以並無其他事證可認其使用情形已變更，爰比照系爭土地 94 年地價稅所認定公共停車使用之土地面積，重行計算系爭土地 95 年應適用特別稅率核課地價稅之面積應為 396.24 平方公尺，乃以 96 年 5 月 4 日北市稽法甲字第 09530309900 號復查決定：「申請人所有本市○○段○○小段○○地號

土地 95 年地價稅額更正為新臺幣（以下同） 1,948,785 元。」上開復查決定書於 96 年 5 月 8 日送達，訴願人仍不服，於 96 年 6 月 1 日經由原處分機關向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、按土地稅法第 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 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；又原處分機關查詢結果，確有供公共使用之事實，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，且經臺北市停車管理處核可在案。系爭土地供公共停車場使用之用途自始均未改變，並未違反上開財政部函釋之意旨。
- (二) 前揭財政部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，參考行政法院 91 年度交聲字第 66 號判決及司法院釋字第 505 號解釋意旨，並不得增加法律所無之限制。原處分機關依上開財政部函釋，即廢止訴願人原依土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定適用千分之十特別稅率之權利，自與法律保留原則抵觸。另上開財政部函釋亦欠缺具體明確之內容，有違行政法之明確性原則，原處分機關認事用法確有不當，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，設置為違規停車移置保管場。」又原處分機關就系爭土地是否有兼供公共停車使用乙事，函請○○公司負責人○○於 95 年 7 月 24 日至該處備詢，其談話筆錄記載略以：「.....問：貴公司○○○路拖吊保管場供公共收費停車部分與供拖吊場使用部分，面積有無區分？答：未明確區分。.....問：貴公司供公共停車之停車位約幾個？答：約 30-40 餘個停車位係供公共停車使用。問：貴公司經核定之小型車停車位數為 48 格，若有上述 30-40 餘車位供公共停車使用，似乎就沒有車位供拖吊業務使用？答：系爭土地實際上共可停用 80 餘輛車，係因有些車輛係屬併排停車或停用於車道上。.....問：貴公司是指供公共停車之部分，皆未開立發票？答：本公司公共停車收費部分並無臨停收入，只有月租收入，月租部分皆未開立發票。.....」在案。

四、再查原處分機關以 96 年 1 月 19 日北市稽法甲字第 09530309921 號函請○○公司提供其經營之○○○路拖吊保管場 95 年收費情形等相關資料，嗣並依該公司提供之承租車籍資料及對於車主函詢結果，查認該公司於 95 年確有將系爭土地之部分面積提供月租車位之事實，且使用情形並未變更，爰比照系爭土地 94 年地價稅所認定公共停車使用之土地面積，經重行計算系爭土地 95 年應適用特別稅率核課地價稅之面積為 396.24 平方公尺，此亦有本市停車管理處 96 年 1 月 25 日北市停四字第 09630420700 號函檢送○○公司○○○路保管場「95 年度在場領出車輛統計表」、95 年度復興南場停車明細、查核有承租車位明細及 94 年、95 年更正後課稅明細表等影本在卷可憑。是原處分機關復查決定核認系爭土地應更正分別按一般用地稅率（1530.76 平方公尺）及特別稅率（396.24 平方公尺）課徵 95 年地價稅，洵屬有據。

五、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。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，原處分機關依實際查核情形，核定系爭土地之部分面積按一般用地稅率課徵 95 年地價稅，並無違誤。至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。

- 六、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，且有違行政法之法律保留原則及明確性原則，認事用法顯有不當云云。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，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地價稅之法源依據，而係依土地稅法第 16 條、第 18 條第 1 項第 5 款等規定課徵系爭土地 95 年地價稅，尚無增加法律所無之限制，及違反法律保留原則及明確性原則之問題。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系爭土地 95 年地價稅，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
副主任委員 王曼萍
委員 陳 敏
委員 陳石獅
委員 陳媛英
委員 紀聰吉
委員 程明修
委員 林明昕
委員 蘇嘉瑞

委員 李元德

中 華 民 國 96 年 7 月 20 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）