

臺北市政府 99.07.07. 府訴字第 09970072300 號訴願決定書

訴 願 人 財團法人○○基金會

代 表 人 林○○

訴 願 代 理 人 黃○○律師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因 98 年地價稅事件，不服原處分機關民國 99 年 3 月 8 日北市稽法甲字第 09832854200 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

#### 主文

訴願駁回。

#### 事實

訴願人所有本市松山區美仁段 1 小段 xxx、xxx、xxx、xxx、xxx

、xxx、xxx、xxx、xxx、xxx 地號等 10 筆土地（下稱系爭土

地），經原處分機關所屬松山分處按一般用地稅率課徵民國（下同）98 年地價稅計新臺幣（下同）835 萬 3,134 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 99 年 3 月 8 日北市稽法甲字第 09832854200 號復查決定：「復查駁回。」上開復查決定書於 99 年 3 月 10 日送達，訴願人仍表不服，於 99 年 4 月 8 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。

#### 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，除依第二十二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，每年徵收一次.....。

」

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，但以二次為限，每次不得超過六個月，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下..... 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、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..... 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。十、無償供給政府機關、公立學校及軍事機關、部隊、學校使用之土地，在使用期間以內，全免。.....。」行為時第 9 條規定：「無償供公共使用之私有土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應保留之空地部分，不予免徵。」

土地稅法施行細則第 13 條第 3 款規定：「依本法第十八條第一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。..... 三、私立公園、動物園、體育場所用地：為經目

的事業主管機關核准設立之私立公園、動物園及體育場所使用範圍內之土地。」

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：（一）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。（二）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。（三）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：有關財團法人臺北市私立中華體育館文化活動中心基金會所有 貴市美仁段 1 小段 xx x、xxx 地號等 2 筆土地，原經核定減免地價稅，嗣因中華體育館發生火災於 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免徵地價稅之處理規定辦理……。」

內政部 88 年 1 月 20 日臺內營字第 8872139 號函釋：「行政院 87 年 12 月 31 日臺 87 財字第 64421 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）原處分機關審認本件無土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款規定之適用，無非係以訴願人興建體育館之計畫顯有事實之不能，亦無其他興建計畫或實際使用情形足資認定系爭土地仍為訴願人本身事業所用為依據。惟查，本件業經原處分機關現場勘查確認，系爭土地實際上確實不只有地基及水泥樓板，尚有已完成結構體之地下建物，且有完整樓梯可至地下建物，並有擺放桌椅及設置電箱，訴願人

有僱用保全人員維護現場建物狀況，足見系爭土地確實專供訴願人事業所用，且每年均須花費訴願人公益事業經費維護，而有供公益事業財團法人實際使用之情事，已符公益事業用地之要件。再者，系爭土地確係於體育館場興建階段，僅因與施工廠商間目前尚在爭訟中，方無法續行施工，當不能以之全盤否認系爭土地作為訴願人公益事業使用之已核定計畫等既存事實。又建築執照之存否，僅屬行政管理措施，絕非得以之作為判定之唯一依據，更不得侷限在「體育館場建築執照存在」之前提下，方承認系爭土地為訴願人使用中之用地，而忽視土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款，藉由減免公益事業用地地價稅賦，以減輕公益事業經費支出之立法本意。然原處分機關未察，竟漏未審酌系爭土地業經訴願人花費公益事業經費維護、使用、規劃之既存事實，且無視於半年多以前才實地勘查之現況，暨業經核定存在之體育場館興建計畫及系爭土地目前與施工廠商間之訟爭狀況，徒以系爭土地形式上建築執照之存立與否，即認系爭土地現況非屬訴願人使用之用地及訴願人並無使用計畫云云，顯屬謬誤。

(二) 土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款、第 10 款及第 9 條規定免徵地價稅，由法條文義及目的解釋，乃係就「公益財團法人事業用地」及「無償供政府、公共使用」之私有土地，分設免徵地價稅之規定。惟立法者僅對後者設定在「特定目的使用期間內」方得免徵之要件，就前者未設有此限制，其目的顯然在獎勵私人興辦公益事業，亦同時審酌公益財團法人就其捐助土地（財產），本質上即有使用限制，且日後捐助財產所有權全數歸屬地方自治團體之特別犧牲情事，從而，公益財團法人之捐助，對於社會公共利益所產生之義務，已足以填補因此而免徵之稅賦。況且，公益事業用地之減免要件，僅需證明系爭土地係由公益事業占有使用中即可，並無需證明已達「特定目的使用」之程度。從而，原處分機關自行就前開免徵規定，增加「特定目的使用期間內」之要件，又漠視系爭土地確為訴願人實際使用中即目前尚存之核定興建計畫等情事，認定系爭土地非屬訴願人公益事業用地而不適用前開免徵規定，乃屬適用法令錯誤，違反實質課稅原則。

(三) 財政部 80 年 11 月 27 日臺財稅字第 800757304 號函釋內容係規範土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款規定之情形，而該款規定之減免對

象係就建造專供公開傳教佈道之教堂、宗教教義研究機構、寺廟用地及紀念先賢先烈之館堂祠廟之土地所為之免徵規範，即僅以建造相關建物之用地為減免對象，其免徵標準自係以建物建照之有無為據，然同條項第 5 款所規定者，乃係「本身事業用地」，非限於建造房屋之範圍，自不得以取得建照或建物之有無為認定之依據。且該兩款減免稅賦之立論基礎完全不同，後者乃係基於公益事業之全部財產公益公用性質，前者則是順應社會風俗，本無法相互比附援引各別之減免標準。原處分機關未察，強將前開函釋標準適用於本件情形，而為不利於訴願人之認定，顯屬違誤。

- (四) 退步言之，訴願人就系爭土地之使用權利既遭限制，僅能依目的事業主管機關即臺北市政府教育局所核定規劃之公益用途使用，足見系爭土地依法令規定產生限制使用目的（即用於體育事業）之效果，仍然持續不變，並不因其事實狀態不同而受影響。縱訴願人或拍定人將來繼續使用系爭土地，仍同受核定規劃使用之目的限制，僅能用於興辦體育事業，作為體育場所用地，故應符合土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款規定，而有優惠稅率之適用。

三、查訴願人原名為財團法人○○基金會，前於 93 年 8 月 24 日變更名稱為財團法人○○基金會，合先敘明。訴願人所有本市松山區美仁段 1 小段 xxx、xxx（95 年 7 月 14 日土地分割增加 xxx、xxx 地號）、xxx（95 年 7 月 14 日土地分割增加 xxx、xxx 地號）、xxx（91 年 11 月 12 日土地分割增加 xxx 至 xxx 地號；95 年 7 月 6 日土地分割增加 xxx、xxx 地號）、xxx 地號等土地，為本府工務局（建築管理業務自 95 年 8 月 1 日起移撥本府都市發展局）核發之 82 建字第 xxx 號建造執照之建築基地，前經原處分機關所屬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。旋於原處分機關所屬松山分處進行地價稅清查作業計畫時，發現上開 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美仁段 1 小段 xxx 地號土地並非上開建造執照之建築基地，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，乃按一般用地稅率核定本市松山區美仁段 1 小段 xxx、xxx、xxx、xxx 至 xxx、xxx、xxx 等 16 筆地號土地 94 年地價稅為 2,721 萬 6,562 元在案。訴願人不服，申請復查，未獲變更，分別提起訴願及行政訴訟，業經本府 95 年 5 月 3 日府訴字第 09574120000 號訴願決定、臺北高等行政法院 96 年 6 月 7 日 95 年度訴字第 1869 號判決駁回原告之訴及最高行政法院 98 年 7 月 23 日 98 年度判字第 820 號判決上訴駁回確定所肯認。

四、嗣經本府都市發展局於 95 年 7 月 18 日將上開美仁段 1 小段 xxx、xxx、xxx、xxx、xxx、xxx 地號等 7 筆土地編定為交通用地（公共設施用地），訴願人於 95 年 11 月 20 日向原處分機關所屬松山分處就上開 7 筆土地申請減免地價稅，經原處分機關所屬松山分處依土地稅減免規則第 11 條規定，以 95 年 11 月 29 日北市稽松山甲字第 09530149100 號函核准上開 7 筆土地自 95 年起免徵地價稅；適逢 95 年地價稅開徵，該分處依土地稅法第 14 條及第 16 條第 1 項規定，核定訴願人所有系爭土地按一般用地稅率核課 95 年地價稅。訴願人不服，申請復查，未獲變更，分別提起訴願及行政訴訟，亦經本府 96 年 6 月 13 日府訴字第 09670092400 號訴願決定及臺北高等行政法院 97 年 4 月 24 日 96 年度訴字第 2562 號判決駁回，並經最高行政法院 99 年 3 月 11 日 99 年度裁字第 515 號裁定駁回確定在案。

五、嗣訴願人於 96 年 8 月 28 日以系爭土地係公益財團法人事業用地，現供興辦公益事業使用為由，向原處分機關所屬松山分處申請減免地價稅，經該分處於 96 年 9 月 5 日派員至現場勘查，發現系爭土地現場除已存在之地下 1 層之地基，地上有 1 間供保全人員居住之鐵皮屋外，查無任何建物，並無作公益事業使用之情事，乃以 96 年 9 月 6 日北市稽松山甲字第 09631037300 號函否准訴願人之申請；適逢 96 年地價稅開徵時，該分處乃依土地稅法第 14 條及第 16 條第 1 項規定，按一般用地稅率核課系爭土地 96 年地價稅。訴願人不服，申請復查，未獲變更，分別提起訴願及行政訴訟，亦經本府 97 年 6 月 4 日府訴字第 09770111400 號訴願決定及臺北高等行政法院 97 年 12 月 25 日 97 年度訴字第 1975 號判決駁回在案，訴願人不服，上訴最高行政法院，刻由該法院審理中。

六、嗣因 97 年地價稅開徵，原處分機關所屬松山分處仍按一般用地稅率核

課系爭土地 97 年地價稅，訴願人不服，申請復查，未獲變更，分別提起訴願及行政訴訟，亦經本府 98 年 5 月 27 日府訴字第 09870061500 號訴願決定及臺北高等行政法院 98 年 10 月 22 日 98 年度訴字第 1521 號判決駁回，並經最高行政法院 99 年 1 月 29 日 99 年度裁字第 271 號裁定上訴駁回確定在案。

七、其間，訴願人於向本府提起上開訴願時主張系爭土地應依土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款規定適用特別稅率，原處分機關所屬松山分處依申請案辦理，於 98 年 7 月 3 日派員至現場勘查，查得系爭土地現場除已存在地下 1 層之基地，地上層有水泥樓板外，並無任何供作體育場所直接使用之情事，該分處遂以 98 年 7 月 6 日北市稽松山甲字第 09836304900 號函復訴願人，系爭土地之使用情形與土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款規定不符，98 年地價稅仍應按一般用地稅率課徵。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦經本府 98 年 12 月 17 日府訴字第 09870157100 號訴願決定駁回在案。旋訴願人於 98 年 9 月 15 日以系爭土地係供公益財團法人事業使用之用地為由，向原處分機關所屬松山分處申請減免地價稅，經該分處於 98 年 9 月 18 日派員至現場勘查，查得系爭土地現場除已存在之地下 1 層之地基，地上有 1 間供保全人員駐守之鐵皮屋外，查無任何建物，並無任何供體育場所直接使用、興辦公益事業使用或供公眾使用之情事，核與土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 3 款、第 5 款及第 9 條規定不符，乃以 98 年 9 月 30 日北市稽松山甲字第 09831134500 號函復訴願人否准所請。嗣逢 98 年地價稅開徵，原處分機關所屬松山分處仍依土地稅法第 14 條及第 16 條第 1 項規定，按一般用地稅率核課系爭土地 98 年地價稅計 835 萬 3,134 元，原處分自屬有據。

八、至訴願人主張原處分機關已於現場勘查確認，系爭土地實際上確實不只有地基及水泥樓板，尚有已完成結構體之地下建物，並有擺放桌椅及設置電箱，且每年均須花費訴願人公益事業經費維護，足見系爭土地確實專供訴願人事業所用，而有供公益事業財團法人實際使用之情事，已符公益事業用地之要件。又土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款未設有在「特定目的使用期間內」方得免徵之要件，且公益事業用地之減免要件，僅需證明系爭土地係由公益事業占有使用中即可，並無需證明已達「特定目的使用」之程度等語。惟查，土地稅法第 6 條規定已揭示地價稅之減免目的乃在「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利」，而對於一定種類之事業所使用之土地予以減免。是以，

對於事業用地減免其地價稅，必須土地之使用可以達到「發展經濟，促進土地利用，增進社會福利」之目的，始足當之。反之，如認土地一經登記為以促進公益為目的之財團法人所有，且經限制其用途，縱令任其荒蕪，亦可減免地價稅，即無以達到鼓勵地盡其用之目的，此絕非法律允許減免地價稅之本旨，有臺北高等行政法院 97 年 12 月 25 日 97 年度訴字第 1975 號判決意旨可參。且參照最高行政法院 92 年 11 月 14 日 92 年度判字第 1562 號判決意旨，指明「土地賦稅之減免，自須審究其土地之實際使用情形而定，並非僅須經事業主管機關核准設立並辦妥財團法人登記之私立醫院之所有土地均得免徵地價稅」，亦在闡明上開減免地價稅之目的。是本件系爭土地經原處分機關所屬松山分處分別於 98 年 1 月 7 日、7 月 3 日及 9 月 18 日派員至現場勘查，發現系爭土地現場除已存在之地下 1 層之基地，地上層僅有水泥樓板外，地上有 1 間供保全人員駐守之鐵皮屋外，查無任何建物，並無任何供促進公眾利益事業使用之情事，系爭土地之使用情形核與土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款規定之減免意旨不符，至為顯然，訴願主張，自不足採。

九、另訴願人主張財政部 80 年 11 月 27 日臺財稅字第 800757304 號函釋內容係規範土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款規定之情形，而該款規定之減免對象與第 5 款減免稅賦之立論基礎完全不同，本無法相互比附援引各別之減免標準云云。經查，財政部 80 年 11 月 27 日臺財稅第 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，故並無增加法律所無之限制問題；況且，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，顯有誤解，不足採據。

十、又訴願人主張系爭土地之使用權利既遭限制，僅能用於興辦體育事業，應符合土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款規定，而有優惠稅率之適用乙節，按土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款規定，供私立公園、動物園、體育場所用地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。倘若體育場所用地欲適用千分之十之特別稅率課徵地價稅須具備：（一）該土地為體育場所用地；（二）該土地係供體育場所用地事業直接使用；（三）該土地

已按目的事業主管機關所核定之規劃進行使用，由上開法條文義觀之甚明。次按土地稅法施行細則第 13 條第 3 款規定，土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款所稱私立公園、動物園、體育場所用地，為經目的事業主管機關核准設立之私立公園、動物園及體育場所使用範圍內之土地。是本件訴願人之建造執照於 87 年 8 月 13 日已遭主管機關廢止，且原處分機關所屬松山分處分別於 98 年 1 月 7 日、7 月 3 日及 9 月 18 日派員至現場勘查，查得系爭土地現場除已存在之地下 1 層之基地，地上層僅有水泥樓板外，查無任何建築物，亦無供作體育場所用地事業直接使用或已按目的事業主管機關所核定之規劃（即體育館）進行使用之情事，上開事實亦為訴願人所不爭執，則系爭土地雖經本市體育處以 94 年 2 月 16 日北市體處綜字第 94330075300 號函同意原址重建之建物，無須拘限於體育館一途，惟該建物中仍應保留具「體育文化公益」進行使用等性質之部分空間（即其中一樓層），縱認為系爭土地仍屬體育場所用地，仍與土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款但書所定須按目的事業主管機關核定規劃使用之要件不符，是系爭土地並無優惠稅率之適用，至為顯然。訴願主張，顯有誤會，不足採據。從而，原處分機關所屬松山分處核定按一般用地稅率課徵系爭土地 98 年地價稅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。

十一、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 蔡 立 文  
副主任委員 王 曼 萍  
委員 劉 宗 德  
委員 陳 石 獅  
委員 紀 聰 吉  
委員 戴 東 麗  
委員 林 勤 綱  
委員 葉 建 廷  
委員 范 文 清  
委員 施 文 貞

中華民國 99 年 7 月 7 日  
市長 郝龍斌公假

副市長 林建元代行

訴願審議委員會主任委員 蔡立文決行

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）