

訴願人：000000 股份有限公司

統一編號：00000000

住址：新竹市 0 區 000 路 0 段 000 號 0 樓

代表人：000

身分證字號：0000000000

出生年月日：00 年 00 月 0 日

住址：新竹市 0 區 000 路 0 段 000 號 0 樓

原行政處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

緣訴願人因 99 年地價稅事件，不服原處分機關民國(以下同) 100 年 1 月 25 日新縣稅法字第 0990073970 號復查決定書所為之處分，本府依法決定如左：

主文

訴願駁回。

事實

一、緣訴願人所有坐落本轄竹北市 00 段 00-0 地號等 44 筆土地及案外之竹北市 00 段 0 地號等 6 筆土地合計共 50 筆土地，經原處分機關核定 99 年地價稅為新臺幣(以下同) 4,490 萬 6,021 元，訴願人不服，提起復查，未獲變更，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴辯意旨如次。

二、訴願意旨略謂：

(一) 訴願人所有坐落竹北市 00 段 000 之 0 至 000 之 0、000 之 0 至 000 之 00、000 之 00 至 000 之 00、000 及 000 地號共 44 筆土地(以下簡稱系爭土地)，出租予 000 餐飲事業有限公司(以下簡稱 000 公司)設立停車場，申請改依土地稅法第 18 條按千分之十特別稅率核課地價稅，惟遭原處分機關部分否准，僅就竹北市 00 段 000 之 00 地號土地面積 2,640.6 平方公尺、000 之 00 地號土地面積 2,616.2 平方公尺、000 之 00 地號土地面積 600 平方公尺、000 之 00 地號土地面積 918 平方公尺、000 之 00 地號土地面積 1,822 平方公尺、000 之

00 地號土地面積 2,039.2 平方公尺等合計面積 10,636 平方公尺之該 6 筆土地部份，核准自 98 年起至 101 年止，按千分之十稅率計徵地價稅，其餘土地仍按一般用地稅率課徵地價稅。原處分機關主要理由係認為系爭土地於設置停車場後，大部分土地均未按目的事業主管機關核定規劃使用，實際作為停車場使用之土地僅為其中極小部分，復審酌系爭停車場所在位置、車位之需求、停車場之設施、管理、規劃及使用情形，並與竹北市其他繁華及民眾聚集地區之公有停車場面積分析比較後，依「實質課稅原則」對訴願人核定 99 年地價稅稅額。

- (二) 按依行政院 83 年 1 月 24 日(83)台財字第 02655 號函釋及財政部 83 年 2 月 16 日台財稅字第 830042741 號函釋意旨：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，准依土地稅法 18 條第 1 項第 5 款規定按千分之十計徵地價稅，但未依目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之。其所為「目的事業主管機關」，依利用空地申請設置臨時路外停車場辦法第 3 條規定，在縣(市)為縣(市)政府；所謂「未依目的事業主管機關核定規劃使用者」，係指未將經主管機關核准之停車場用地供作「停車場」使用而言。易言之。得適用前開土地稅法特別稅率計徵地價稅之土地要件僅有下列三項：(一)依停車場法之規定取得「停車場登記證」；(二)設置供公共使用之停車場土地；(三)按目的事業主管機關核定規劃使用。今訴願人所有之系爭土地係出租予 000 公司使用，000 公司復依法向新竹縣政府申請設置臨時路外停車場，並經新竹縣政府以 98 年 9 月 21 日府建用字第 0980153540 號函核准同意設置並核發「新竹縣停車場經營登記證」在案，足見系爭土地之「全部」均係依停車場法規定取得停車場登記證，且設置供公共使用之停車場用地，並已按目的事業主管機關核定規劃使用。
- (三) 000 公司既就系爭土地之「全部」依法向停車場主管機關申請並領得停車場登記證在案，系爭地之「全部」實際上亦均已按目的事業主管機關核定規劃作為停車場使用，復為停車場主管機關所認定，並無假藉設立停車場之名義，而實際上將土地供作「其他目的使用」之情形存在，即系爭土地並「無」經濟上之實質關係與形式上之關係「不一致」之情事，

此有系爭土地現場照片 31 幀可資為證，從而，本件既無納稅義務人假藉名目以規避稅捐之情事，自與實質課稅原則無涉。

- (四) 按系爭土地是否「已按目的事業主管機關核定規劃使用」，應以停車場之目的事業主管機關即新竹縣政府之認定為標準；即須以停車場主管機關核發之「停車場登記證」作為認定系爭土地是否已按目的事業主管機關核定規劃使用之憑據。易言之，原處分機關須受該停車場登記證之拘束，此一行政處分效力構成要件，於該處分依法撤銷或廢止前，不得違法擅自為相異之認定，或否認該行政處分業已認定之事實。
- (五) 參酌土地稅法施行細則第 14 條第 1 項第 2 款、利用空地申請設置臨時路外停車場辦法第 9 條至第 12 條、財政部 68 年 9 月 14 日台財稅字第 36472 號函釋、行政法院 79 年度判字第 760 號判決、83 年判字第 514 號判決、最高行政法院 88 年度判字第 4369 號判決等，設置停車場並開始營業既須經目的事業主管機關之核准，而目的事業主管機關核發「停車場登記證」准許開始營業，必然已經查明該停車場用地是否已按原核定規劃使用及停車場興建完竣始可，復且，於申請適用特別稅率時，須依土地稅法施行細則第 14 條第 1 項第 2 款之規定檢附「停車場登記證」予稅捐機關，使稅捐稽徵機關得據以審查該土地有無土地稅法第 18 條但書所示之情事，從而稅捐機關須受該停車場登記證拘束，不為相異之認定。詎原處分機關竟於原核定地價稅處分及復查決定書，以系爭停車場未全部鋪設有柏油路或水泥地、停車格線僅以紅色繩子圍成、停車場僅設置一個出入口，且無自動感應及票卡設備之設置等情為由，空言泛稱系爭土地僅有部分供作停車場使用，並逕自重新認定系爭停車場設置之合法及必要性等事項，有違法濫權之重大違誤，顯無庸置疑等語。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 訴願人於 98 年 9 月 21 日以系爭土地自 98 年 9 月 9 日起至 99 年 9 月 8 日止出租予 000 餐飲事業有限公司(以下簡稱：000 公司)使用，000 公司並取得新竹縣政府核發 98 年 9 月 20 日竹縣停車場登字第 031 號新竹縣停車場經營登記證(核

准年限 3 年)，並以「000 停車場」名稱經營停車場業務為由，依土地稅法施行細則第 14 條第 1 項第 2 款規定檢附相關資料，向原處分機關申請依土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定按千分之十特別稅率核課地價稅。經原處分機關核定訴願人位於停車場入口處左右二側畫有停車格線之水泥地，即 00 段 000-00 地號土地面積 2,640.6 平方公尺、000-00 地號土地面積 2,616.2 平方公尺、000-00 地號土地面積 600 平方公尺、000-00 地號土地面積 918 平方公尺、000-00 地號土地面積 1,822 平方公尺、516-39 地號土地面積 2,039.2 平方公尺，總計 6 筆土地面積 10,636 平方公尺自 98 年起至 101 年止，依土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款及財政部 83 年 2 月 16 日台財稅第 830042741 號函釋規定，按千分之十特別稅率計徵地價稅，其餘系爭土地仍按一般用地稅率課徵地價稅。訴願人對以上揭方式核定之 98 年地價稅不服，循行政救濟程序提起復查、訴願均遭駁回，續提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 99 年訴字第 1810 號判決仍維持原核定稅額。訴願人復於 99 年地價稅開徵前之 99 年 8 月 12 日依土地稅法第 41 條規定，再向原處分機關申請系爭 44 筆土地「全部」面積按千分之十稅率核課地價稅，經原處分機關於 99 年 9 月 14 日以新縣稅土字第 0990024371 號函復，99 年地價稅仍維持原核定，訴願人於接獲 99 年地價稅繳款書後，持與 98 年地價稅復查、訴願及行政訴訟相同之理由，申請本案之復查。因 99 年地價稅之核定與原處分機關查核訴願人 98 年地價稅有關，故先就原處分機關核定 98 年地價稅之過程說明，再就本案予以論述，先予敘明。

(二) 關於 98 年系爭土地地價稅，因訴願人申請按千分之十特別稅率核課地價稅之停車場，土地筆數計 44 筆，面積高達 261,318 平方公尺，範圍之大，超乎尋常，為瞭解該停車場之實際設置情形，原處分機關人員乃於 98 年 10 月 1 日下班後，先行至該停車場查看，發現當時(晚上 7 時 50 分)停車場鐵門緊閉，一片漆黑，雖門口標示牌標示停車場 24 小時營業，惟當時停車場並未開放。嗣再以電話和訴願人聯絡，並派員於 98 年 10 月 5 日上午會同訴願人到場勘查，勘查結果如下：原屬 00000 電子工業股份有限公司之廠房已全部拆除，地上仍留有原廠房拆除後留下之磚牆痕跡，

除原屬 00000 電子工業股份有限公司之水泥地停車場及柏油路面外，大部分土地為碎石子地，其中部分土地還凹凸不平，尚有鐵條、大石塊、塑膠水管等障礙物；整片申請為停車場之遼闊土地，約略分為 10 個區域，有雜草、樹叢及柏油路區隔或穿插其間；少部分水泥地雖有清楚的停車格線，但多數地面之停車格則係以不太明顯之紅色塑膠繩圍成；又系爭停車場位於竹北市 00 路與中華路之交叉口，使用約 26 公頃的土地，從出入口走到停車場最遠距離約 1 公里，步行約需 15 分鐘至 20 分鐘，整片土地卻僅有 1 個面臨中華路的出入路口，出入口用 1 道簡易柵欄機控制車輛出入，由 1 位管理員遙控開啟，並未設自動感應及票卡設備；當天勘查時，全部停車場停放的車輛僅 7 輛(似含會同勘查人員之車輛)；另查該停車場除入口處有一標示牌外，附近並沒有任何告知駕駛或民眾有此停車場之指示及標示牌；又因該停車場之設置地點為工業區，附近大多為工廠(皆設有員工停車場)及零星住家，並非繁榮及人口密集之處，以附近民眾而言，並沒有大型停車場之需求，以經營者而言，更沒有在此設置超大型停車場的理由。故經原處分機關勘查該停車場後，已初步認為訴願人與 000 公司訂定租賃契約書，由 000 公司以訴願人所有之 44 筆系爭土地，向新竹縣政府申請「000 停車場」之經營登記，應有其他意圖與目的。

- (三) 次查訴願人所有系爭 44 筆土地，98 年地價稅如全部依土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定之停車場用地按千分之十特別稅率核課，訴願人所有 50 筆土地 98 年之地價稅為 1,465 萬 9,987 元，但如按一般用地稅率累進計算，98 年地價稅為 4,624 萬 9,465 元，1 年地價稅相差約 3 仟萬元，而 000 停車場經營登記證之有效期限至 101 年 9 月 8 日計算，如依訴願人主張，系爭土地全部按停車場特別稅率核課地價稅，則 4 年之地價稅稅額相差 1 億 2 仟萬元。因此，本案停車場用地申請之准駁，影響徵納雙方甚鉅，實有審慎且詳細查證之必要，故原處分機關乃於 98 年 10 月 5 日會勘後，再於 98 年 10 月 13 日、15 日(上午、下午各 1 次)、18 日、20 日、21 日、28 日、29 日、30 日、及 11 月 2 日、3 日、4 日、5 日(上午、下午各 1 次)、6 日、7 日、8 日、9

日、10 日前往勘查系爭停車場之實際使用情形(有假日、非假日、早上、下午不同時間)，在 19 次的勘查中，有 4 次停車場未開放，有 5 次停車場並無任何車輛，有 10 次停車場僅有 1 部機車、或僅有 1 部汽車；又經多次的勘查發現，原充當停車格線之紅色塑膠繩因風吹雨打，甚多土地已無停車格線，無法辨識原定的停車位置；且系爭地上之雜草已比 10 月 5 日會勘時多，放眼望去，一大片土地已顯荒蕪，此均有照片及勘查紀錄可稽。再查，停車場管理規範及門口之標示牌文字，該停車場之營業時間為週一至週日 24 小時營業，然該停車場並無照明設備。另按「利用空地申請設置臨時路外停車場辦法」第 9 條第 1 項第 7 款第 8 目規定，停車場內設施應包含交通標誌、標線、號誌、行人安全維護措施及相關設施等，但原處分機關勘查時，並無以上之設施，顯見該停車場大部分土地均未按核定規劃使用。訴願人取得新竹縣政府核發停車場登記證，並無積極經營公共停車場之事實與意圖，與目的事業主管機關核發停車場登記證時之意旨有悖，系爭停車場實乃是利用停車場用地可按千分之十優惠稅率課徵地價稅之規定而設立之停車場，藉以規避系爭 44 筆土地地價稅之負擔。又依據本縣竹北市公所 98 年 4 月 28 日竹市字第 0980008200 號函檢送之竹北市轄內公有停車場使用土地資料(原供原處分機關辦理稅籍釐正用)，查得竹北市 16 個公有停車場之停車面積總計只有 84,523.86 平方公尺，而系爭停車場之面積 261,318 平方公尺，達全部公有停車場的 3.1 倍，又該公有停車場中最大的停車場「停八體育公園停車場」面積為 20,276.70 平方公尺，次大的停車場位於竹北商圈最繁榮地帶的「公二暨停五車場」面積亦僅為 15,431.80 平方公尺，而系爭停車場設置地點並非繁榮及人口密集之處，面積 261,318 平方公尺卻達全部公有停車場的 3.1 倍，益資證明訴願人有假藉他人名義設立停車場以規避系爭土地地價稅之情事。

- (四) 又按卷附新竹縣停車場經營登記證及訴願人與 000 餐飲事業有限公司訂定之租賃契約書，停車場可容納數量為小型車 558 輛、大型車 946 輛、24 小時營業、小客車每小時 10 元、大客(貨)車每小時 20 元，租賃期限自 98 年 9 月 9 日

至 99 年 9 月 8 日止，如據此計算，自 98 年 9 月 9 日至 98 年 12 月 31 日止，停車場 24 小時皆停滿車輛時，訴願人之營業收入應為 6,703 萬 2,000 元【(558 輛×10 元×24 小時×114 天) + (946 輛×20 元×24 小時×114 天) = 67,032,000 元】，惟依財政部臺灣省北區國稅局新竹市分局 99 年 11 月 3 日北區國稅竹市三字第 0991026841 號函檢送之 000 餐飲事業有限公司 99 年 10 月 26 日說明書、總公司與竹北營業所 98 年度營業稅進項媒體資料金額統計表及 98 年營利事業所得稅結算申報書等相關資料，訴願人 98 年度申報之停車場營業收入僅 2 萬 4,543 元，與該停車場 98 年 9 月 9 日至 98 年 12 月 31 日全部使用之收入 6,703 萬 2,000 元相較，使用率僅為 0.037%【24,543÷67,032,000】，明顯偏低。是訴願人申請設立停車場之面積與實際需求顯不相當，該地點客觀上並無設立大型停車場之需求。又系爭停車場 98 年度營業額僅為 2 萬 4,543 元，與訴願人主張系爭土地 98 年應按停車場用地優惠稅率千分之十課徵可少繳 3,158 萬 9,478 元（按一般用地稅率累進計算 98 年地價稅 4,624 萬 9,465 元—按停車場用地千分之十特別稅率核課之地價稅 1,465 萬 9,987 元）地價稅相較，更顯極不相當，亦極不合理，不僅與土地稅法第 18 條規定之立法意旨不符，亦與租稅公平有違。故原處分機關為實現租稅公平，防止規避租稅並確保租稅之徵收，在發現設立停車場用地之使用面積與實際規劃使用之土地面積顯不相符時，原處分機關乃依稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定之「實質課稅原則」，核定訴願人 98 年地價稅之過程。

- (五) 本案(系爭土地 99 年地價稅)經原處分機關就訴願人於 99 年 8 月 12 日之申請，復於 99 年 8 月 25 日再次至現場勘查，僅大門入口之左右二邊水泥地停車場停有數台車輛(約 5 輛)，而原經核准為停車場未鋪水泥及柏油之土地，較諸原處分機關 98 年 10 月勘查時「更加呈現荒廢狀態」，雜草蔓生已將停車格線完全湮沒，此有勘查之照片附案可稽，顯見系爭土地 99 年之使用狀況仍與 98 年相同，訴願人仍無積極經營公共停車場之事實。再按卷附新竹縣停車場經營登記證及訴願人與 000 餐飲事業有限公司訂定之租賃契約書(98 年 9 月 8 日訂定之租賃期間為 98 年 9 月 9 日起

至 99 年 9 月 8 日；99 年 8 月 12 日訂定之租賃期間為 99 年 9 月 9 日起至 101 年 9 月 8 日），停車場可容納數量為小型車 558 輛、大型車 946 輛、24 小時營業、小客車每小時 10 元、大客(貨)車每小時 20 元，如據此計算，99 年 1 月 1 日至 99 年 12 月 31 日止，停車場 24 小時皆停滿車輛時，訴願人之營業收入應為 2 億 1,462 萬元【(558 輛×10 元×24 小時×365 天) + (946 輛×20 元×24 小時×365 天) = 214,620,000 元】，惟經調閱財政部 00 省北區國稅局新竹縣分局「加值型及非加值型營業稅」申報資料，000 公司竹北營業所 99 年 1 月至 12 月之營業額僅為 42 萬 2,292 元，與 99 年全部使用之收入 2 億 1,462 萬元相較，其使用率僅為 0.196%【422,292÷214,620,000】，99 年之使用率亦明顯偏低，是訴願人申請設立停車場之面積與實際需求仍顯不相當。又系爭停車場 99 年度營業額約僅為 42 萬 2,292 元，與訴願人主張系爭土地 99 年應按停車場用地優惠稅率千分之十課徵可少繳 3,168 萬 1,527 元（按一般用地稅率累進計算 99 年地價稅 4,618 萬 6,453 元—按停車場用地千分之十特別稅率核課之地價稅 1,450 萬 4,926 元）地價稅相較，仍顯極不相當，亦極不合理。況且，000 公司所營事業為餐館業、農產品零售業、畜產品零售業及水產品零售業，該公司於 98 年 9 月 21 日取得新竹縣政府核發之新竹縣停車場經營登記證後，始於 98 年 9 月 29 日增加「停車場經營業」及「除許可業務外，得經營法令非禁止或限制之業務」之營業項目，足證系爭停車場純係為規避稅負而設置。則在原處分機關查得該停車場於設置後，大部分土地均未規劃使用，實際使用土地亦僅為其中極小部分，原處分機關乃維持 98 年之核定，仍核定訴願人系爭土地面積 10,636 平方公尺准按停車場用地千分之十特別稅率課徵地價稅，所核准之面積已達原核准設立停車場面積 261,318 平方公尺的 4.07%，與該停車場 99 年估算之使用率 0.196% 比較，已屬從寬認定。

- (六) 又按利用空地申請設置臨時路外停車場辦法第 6 條規定，停車空間小客車每輛停車位為寬 2.5 公尺、長 5.25 公尺，停車面積為 13.125 平方公尺 (2.5 × 5.25)，大客車每輛停車位為寬 4 公尺、長 12 公尺，停車面積為 48 公尺 (4 ×

12) ，如以本案停車場經營登記證所載停車場可容納數量為小型車 558 輛、大型車 946 輛計算，停車位面積總計為 52,731.75 平方公尺【 $13.125 \times 558 + 48 \times 946 = 7,323.75 + 45,408$ 】，僅佔原核准設置停車場面積 261,318 平方公尺之 20.18% ，其餘 79.82% (208,586.25 平方公尺) 如按上開辦法作為停車場內交通標誌、標線、號誌、行人安全維護措施、出入通道及相關設施使用，則該停車場原規劃直接供停車使用與供相關設施使用之面積，更顯主、次要用途本末錯置之極不合理現象。況現場大部分土地均為碎石子及瓦礫等空地，除水泥及柏油地面有停車格線及標示外（大部分為原 00000 電子工業股份有限公司停車場即有之設施），並無其他設施，故原處分機關核定系爭土地 10,636 平方公尺按停車場用地稅率課徵地價，已對其作最有利之認定，既未違反目的事業主管機關核發停車場登記證之行政處分，亦無逾越法令授權範圍及增加法令所無之限制，訴願人主張系爭停車場之設置情況合於法令之規定，既經權責單位認定，並核發停車場登記證，原處分機關自無從否認系爭土地之全部確供作為停車場使用之事實，顯為卸責推諉之詞，自不足採。

(七) 主張於停車場登記證未依法裁撤或廢止前，任何機關均應受其拘束，並當以該行政處分所確認之事實（即系爭 44 筆土地「全部」均為停車場用地）為核定地價稅之基礎乙節，查土地稅法第 18 條第 1 項但書明白規定「未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之」，此亦為訴願人所自知且不爭論。本案停車場登記證係本縣目的事業主管機關新竹縣政府依 000 公司之申請書、訴願人與其訂定之租賃契約書、訴願人出具之土地使用同意書及其「停車場管理規範」等資料，依「利用空地申請設置臨時路外停車場辦法」第 10 條規定同意設置，但核准後，是否有依土地稅法第 18 條第 1 項規定按「核定規劃使用」，及該等土地地價稅之核課，則是負責地方稅稽徵之原處分機關權責，因此原處分機關自有詳細調查，依法覈實認定，再做出准駁處分之必要。則在經原處分機關查得該停車場於設置後，大部分土地均未規劃使用，實際使用土地亦僅為其中極小部份，原處分機關乃依稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項規定

，本於租稅法律主義之精神，依土地稅法第 18 條第 1 項之立法目的及實質課稅原則，參酌竹北市位於縣治特區及二期重劃區之公共停車場規模，核定訴願人系爭 44 筆土地面積 10,636 平方公尺准予按停車場用地課徵地價稅，並未違反本縣目的事業主管機關核發停車場登記證之行政處分，且亦無逾越法令授權範圍及增加法令所無之限制，訴願人主張，顯有誤解法令。

- (八) 訴願人主張依行政院 83 年 1 月 24 日(83)台財字第 02655 號函釋及財政部 83 年 2 月 16 日台財稅字 830042741 號函釋意旨，並無謂停車場之實際停車數量須達一定程度以上始可使用特別稅率，何況實際停車數量不過是 000 公司「經營不善」之問題，自非可據此否准訴願人就系爭 44 筆土地全部申請適用千分之十特別稅率之理由，原處分機關之處分既無法律授權之明文，顯違背租稅法律主義及法律保留原則之要求乙節。查上揭行政院及財政部函釋亦明白規定「未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之」，而原處分機關未准許系爭 44 筆土地全部適用特別稅率之理由，亦是從多方查證，並非僅以該停車場之停車數量認定，尚有審酌停車場之所在位置、車位之需求、停車場之設施、管理、規劃、使用情形、000 公司及其竹北營業所之營業狀況，並與竹北市其他繁華及人員聚集之地區公有停車場面積大小比較，詳細查明後，方核定其中面積 10,636 平方公尺部分，可按千分之十特別稅率課徵地價稅，如原處分機關僅以多次勘查停車場停車數量之紀錄核定，則准予按千分之十特別稅率課徵地價稅的土地面積應遠低於 10,636 平方公尺才是。又查訴願人與 000 公司訂定之租賃契約書，000 公司每月須支付系爭土地之租金 10 萬元，即 000 公司 99 年共須支付停車場用地 120 萬元之租金，而經營停車場之 000 公司竹北營業所 1 年之營業額僅 42 萬 2,292 元，根本不夠支付 1 年所需之租金支出 120 萬元，營業狀況明顯異常，且不合理，顯見訴願人與 000 公司訂立租賃契約，並由 000 公司申請設置停車場應是另有所圖，並非是「經營不善」的問題，是訴願人主張原處分機關因 000 公司經營不善，就據此否准系爭 44 筆土地全部適用千分之十特別稅率，顯不足採。

(九) 訴願人主張本案並無納稅義務人假借設立停車場之名義而實際上將土地供作「其他目的使用之情形」，及系爭 44 筆土地並無經濟上之實質關係與形式上之關係不一致之情形，亦無假借名目規避稅捐之情事，自與實質課稅原則無涉乙節，依司法院釋字第 420 號、第 496 號、第 500 號解釋所闡釋之實質課稅及公平課稅原則暨司法院釋字第 565 號解釋所闡釋之量能課稅原則，當事人間訂定之契約，在司法上效果雖依契約自由原則從其約定，但在稅法上則應依實質負擔能力予以規範，蓋稅法本身為強行法即有不容規避性，因租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之經濟事實，而非其外觀之法律行為，故在解釋適用稅法時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就實質上經濟利益之享受者予以課稅，始符合實質課稅及公平課稅之原則，故為避免納稅義務人透過取巧方式來規避租稅之繳納，稅捐稽徵機關自有就租稅事件之事實，詳實查明之必要，此亦有最高行政法院 81 年判字第 2124 號判例及 97 年判字第 81 號判決可資參照。本案核准設立之停車場，實際上僅依訴願人與 000 公司 1 紙租賃契約及停車場管理規範等書面資料，向新竹縣目的事業主管機關申請於系爭 44 筆土地設立停車場，雖經該目的事業主管機關核准，惟依以上之論述，原處分機關已查得訴願人有假借他人於系爭 44 筆土地設立大型停車場，蓄意製造形式上之法律關係，意圖使系爭 44 筆土地具備應按千分之十特別稅率課徵地價稅之要件，以減輕其地價稅負擔之情事，如就此准予系爭 44 筆土地全部按特別稅率核課地價稅，則訴願人每年可減少約 3 仟萬元之地價稅，實有違公平課稅原則，亦有違土地稅法第 18 條規定得按千分之十特別稅率課徵地價稅之立法意旨及立法目的，且對於選擇正當行為而符合課稅構成要件之納稅人而言，將產生不公平的現象。故原處分機關為實現租稅公平，防止規避租稅而確保租稅之徵收，在核准設立停車場用地之使用面積與實際規劃使用之土地面積不相符時，依稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項及第 2 項規定之實質課稅原則辦理，核定系爭 44 筆土地 10,636 平方公尺自 98 年起至 101 年止，按停車場之優惠稅率核課地價稅，其餘土地面積則否准所請，乃是依法辦理，符合租稅

公平與量能課稅原則，並無增加法令所無之限制，且已兼顧訴願人的權益，原處分於法洵屬有據。

- (十) 末查，訴願人對 98 年地價稅不服提起行政救濟時，在訴願階段，原處分機關依據新竹縣政府 99 年 7 月 7 日訴願會委員之建議，於 99 年 7 月 29 日以新縣稅法字第 0990045312 號函敘明該停車場之使用情形，並檢附訴願決定書、勘查結果表及竹北市公有停車場統計表等相關資料，陳報新竹縣政府，經新竹縣政府於 99 年 8 月 4 日以府建用字第 0990123407 號函向交通部請釋，內容略以，「…查本縣有一臨時路外停車場為工業區用地，本府依『利用空地申請設置臨時路外停車場辦法』規定同意設置並核發經營登記證，核准後發現該停車場附近非繁榮及人口密集之處，似無大量之停車需求，且該停車場多數時間關閉未開放，有無實際經營管理之情事，類此情形，是否得依相關法令規定廢止其核准惠請 鈞部釋示。」顯見該停車場之主管機關（新竹縣政府）亦已認定該停車場登記證之核發與實際經營狀況不符，並無實際經營管理，且有廢止該停車場經營登記證之意思。併予敘明。故訴願人仍執復查所提理由再事爭執，自不足採，原核定於法不合。原處分機關復查決定遞予維持，亦無不當，敬請 續予維持。

理由

- 一、「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查…」 「納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟」為稅捐稽徵法第 35 條第 1 項及 38 條地 1 項所明定。查訴願人本以原處分機關 99 年 9 月 14 日新縣稅土字第 0990024371 號函及 100 年 1 月 25 日新縣稅法字第 0990073970 號復查決定書同時作為訴願標的，惟依上開規定，本件訴願人應以原處分機關 100 年 1 月 25 日新縣稅法字第 0990073970 號復查決定書做為訴願標的，先予敘明。
- 二、按「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之

精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」「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。…第一項各款土地之地價稅，符合第六條減免規定者，依該條減免之」「土地所有權人，申請適用本法第 18 條特別稅率計徵地價稅者，應填具申請書，並依左列規定，向主管稽徵機關申請核定之：…二、其他按特別稅率計徵地價稅之土地：應檢附目的事業主管機關核准或行政院專案核准之有關文件及使用計畫書圖或組織設立章程或建築改良物證明文件。」分別為稅捐稽徵法第 12 條之 1、土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款及土地稅法施行細則第 14 條第 1 項第 2 款所明定。復按「公私有空地之土地所有人、土地管理機關、承租人或地上權人（以下簡稱申請人）申請設置臨時路外停車場，應檢具下列文件，向地方主管機關提出。申請變更時，亦同：…七、設置計畫。（一）…（八）停車場內設施配置圖說：應含車位大小、車道寬度、迴轉半徑、車行動線、交通標誌、標線、號誌、行人安全維護措施及相關設施之配置說明。」則為利用空地申請設置臨時路外停車場辦法第 9 條第 1 項所規定。又「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，准依土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款及平均地權條例第 21 條第 1 項第 5 款規定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。』」係為行政院 83 年 1 月 24 日台 83 財 02665 號函（財政部 83 年 2 月 16 日台財稅第 830042741

號函)釋有案。

三、本件主要爭點在於：訴願人所有並出租予 000 公司之土地，即坐落於竹北市 00 段 000 之 0 至 000 之 0、000 之 0 至 000 之 00、000 之 00 至 000 之 00、000 及 000 地號共 44 筆系爭土地，除其中所列竹北市 00 段 000 之 00 地號、000 之 00 地號、000 之 00 地號、000 之 00 地號、000 之 00 地號及 000 之 00 地號等 6 筆土地外，其餘 38 筆土地是否符合前揭土地稅法第 18 條第 1 項第 5 款規定及行政院 83 年 1 月 24 日台 83 財 02665 號函(財政部 83 年 2 月 16 日台財稅第 830042741 號函)釋意旨，使原處分機關應按千分之十計徵該 38 筆土地之地價稅。

四、卷查訴願人所有共 44 筆之系爭土地自 99 年 9 月 9 日至 101 年 9 月 8 日期間出租予第三人 000 公司；000 公司依停車場法、利用空地申請設置臨時路外停車場辦法及新竹縣申請停車場經營登記作業要點等規定，前業於 98 年 9 月 9 日向本府申請臨時路外停車場，並於同年 9 月 20 日由本府核發新竹縣停車場經營登記證在案(竹縣停車場登字第 031 號，有效期限至 101 年 9 月 8 日)。就本件課徵系爭土地地價稅事務，原處分機關依據土地稅法第 2 條第 1 項規定之管轄權限，並本於稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項規定就課徵租稅構成要件事實認定課予之舉證義務，爰提出下列證據說明：

(一) 現地之勘查：

就系爭土地，原處分機關前因 98 年地價稅核課乙事，曾分別於 98 年 10 月 1 日、5 日、13 日、15 日、18 日、20 日、21 日、28 日、29 日、30 日、及同年 11 月 2 日、3 日、4 日、5 日、6 日、7 日、8 日、9 日、10 日等日(包含有假日、非假日、早上、下午等不同時間(段))前往勘查系爭停車場之實際使用情形，發現：「有 4 次停車場未開放，有 5 次停車場並無任何車輛，有 10 次停車場僅有 1 部機車或汽車」

；且同時發現「除原屬 00000 電子工業股份有限公司之水泥地停車場及柏油路面外，大部分土地為碎石子地，其中部分土地還凹凸不平，尚有鐵條、大石塊、塑膠水管等障礙物；整片申請為停車場之遼闊土地，約略分為 10 個區域，有雜草、樹叢及柏油路區隔或穿插其間；少部分水泥地雖有清楚的停車格線，但多數地面之停車格則係以不太明顯之紅色塑膠繩圍成」、「原充當停車格線之紅色塑膠繩因風吹雨打，甚多土地已無停車格線，無法辨識原定的停車位置，地上之雜草亦多，放眼望去，一大片土地已顯荒蕪」、「系爭停車場位於竹北市 00 路與中華路之交叉口，使用約 26 公頃的土地，從出入口走到停車場最遠距離約 1 公里，步行約需 15 分鐘至 20 分鐘，整片土地卻僅有 1 個面臨中華路的出入口，出入口用 1 道簡易柵欄機控制車輛出入，由 1 位管理員遙控開啟，並未設自動感應及票卡設備」及「停車場除入口處有一標示牌外，附近並沒有任何告知駕駛或民眾有此停車場之指示及標示牌」等。

其後，原處分機關亦就本案之系爭土地 99 年地價稅核課事件，復於 99 年 8 月 25 日再次至現場勘查，發現系爭土地僅大門入口之左右二邊水泥地停車場停有數台車輛（約 5 輛），而原經核准為停車場未鋪水泥及柏油之土地，較諸原處分機關 98 年 10 月勘查時「更加呈現荒廢狀態」，雜草蔓生已將停車格線完全湮沒，顯見系爭土地 99 年之使用狀況仍與 98 年相同，訴願人仍無積極經營公共停車場之事實。

- (二) 本縣竹北市公所 98 年 4 月 28 日竹市字第 0980008200 號函：竹北市計 16 個公有停車場之停車面積總計係 84,523.86 平方公尺（其中最大的停車場「停八體育公園停車場」面積為 20,276.70 平方公尺，次大位於竹北商圈最繁榮地帶的「公二暨停五車場」面積亦僅為 15,431.80 平方公尺）。系爭停車場之面積為 261,318 平方公尺，達全部公有停車場的

3.1 倍，惟該停車場之設置地點為工業區，附近大多為皆設有員工停車場之工廠及零星住家，並非繁榮及人口密集之處。

(三) 依新竹縣停車場經營登記證及訴願人與 000 餐飲事業有限公司訂定之租賃契約書，系爭土地停車場可容納數量為小型車 558 輛、大型車 946 輛、24 小時營業、小客車每小時 10 元、大客(貨)車每小時 20 元，依此計算，99 年全年停車場 24 小時皆停滿車輛時，訴願人之營業收入應為 2 億 1,462 萬元【 $(558 \text{ 輛} \times 10 \text{ 元} \times 24 \text{ 小時} \times 365 \text{ 天}) + (946 \text{ 輛} \times 20 \text{ 元} \times 24 \text{ 小時} \times 365 \text{ 天}) = 214,620,000 \text{ 元}$ 】，惟經調閱財政部 00 省北區國稅局新竹縣分局「加值型及非加值型營業稅」申報資料，000 公司竹北營業所 99 年 1 月至 12 月之營業額僅為 42 萬 2,292 元，與 99 年全部使用之收入 2 億 1,462 萬元相較，其使用率僅為 0.196%【 $422,292 \div 214,620,000$ 】，99 年之使用率亦明顯偏低。又系爭停車場 99 年度營業額約僅為 42 萬 2,292 元，與訴願人主張系爭土地 99 年應按停車場用地優惠稅率千分之十課徵可少繳 3,168 萬 1,527 元(按一般用地稅率累進計算 99 年地價稅 4,618 萬 6,453 元—按停車場用地千分之十特別稅率核課之地價稅 1,450 萬 4,926 元)地價稅相較，仍顯極不相當，亦極不合理。

(四) 按利用空地申請設置臨時路外停車場辦法第 6 條規定停車空間小客車每輛停車位為寬 2.5 公尺、長 5.25 公尺，停車面積為 13.125 平方公尺(2.5 × 5.25)，大客車每輛停車位為寬 4 公尺、長 12 公尺，停車面積為 48 公尺(4 × 12)，如以本案停車場經營登記證所載停車場可容納數量為小型車 558 輛、大型車 946 輛計算，停車位面積總計為 52,731.75 平方公尺，僅佔原核准設置停車場面積 261,318 平方公尺之 20.18%，其餘 79.82%(208,586.25 平方公尺)如按上開辦法作為停車場內之交通標誌、標線、號誌、行人安全維護措

施、出入通道及相關設施使用，則該停車場原規劃直接供停車使用與供相關設施使用之面積，更顯主、次要用途本末錯置之極不合理現象。

- (五) 又查訴願人與 000 公司訂定之租賃契約書，000 公司每月須支付系爭土地之租金 10 萬元，即 000 公司 99 年共須支付停車場用地 120 萬元之租金，而經營停車場之 000 公司竹北營業所 1 年之營業額僅 42 萬 2,292 元，根本不夠支付 1 年所需之租金支出 120 萬元，營業狀況明顯異常，且不合理。以上均有原處分機關勘查紀錄表、照片及相關函件資料可稽，殊堪為真。

五、訴願人雖稱：「…所有之系爭土地係出租予 000 公司使用，…復依法…申請設置臨時路外停車場，並經…核准同意設置並核發『新竹縣停車場經營登記證』在案，足見系爭土地之『全部』均係依停車場法規定取得停車場登記證，且設置供公共使用之停車場用地，並已按目的事業主管機關核定規劃使用。」系爭土地雖已屬登記在案之停車場用地，惟是否得僅以該登記證之有無而理所當然表徵「已按目的事業主管機關核定規劃使用」實不無疑問。首就停車場事務本質論，「規劃」及「使用」誠分屬不同涵義，規劃係屬事前性質之計畫行為，然使用卻屬事後性質之事實利用行為。倘持原處分機關述及系爭停車場「有少部分水泥地雖有清楚的停車格線，但多數地面之停車格則係以不太明顯之紅色塑膠繩圍成」、「出入口用 1 道簡易柵欄機控制車輛出入，由 1 位管理員遙控開啟，並未設自動感應及票卡設備」及「停車場除入口處有一標示牌…」之論，則至多僅得證明 000 公司有依目的事業主管機關核定結果遂行規劃之可能矣。查本件訴願人所有系爭土地雖全部屬登記在案之停車場用地，然依據前揭原處分機關舉證資料，系爭土地是否供停車用途覈實使用，實難謂非無疑義。

次則本案系爭停車場雖經目的事業主管機關即本府依法准予核發經營登記證，但本府審查停車場申請案件之客體，依據新竹縣申請停車場經營登記作業要點第 4 點規定，為 000 公司提出之「申請表、負責人身份證影本、建築物使用執照或使用許可文件影本及核准圖說、土地使用分區、公共設施用地證明書、停車場所有權證明文件影本、停車場管理規範，停車場標誌、號誌、車輛停放線、指向線及車位配置圖及停車場相關位置圖」等具事前、一般、客觀性質之文件資料，實無法依該等資料之行政審查結果即得「證明」000 公司有就系爭停車場已按目的事業主管機關之核定覈實規劃及覈實使用，質言之，「核發停車場經營登記證與否」與「是否已按目的事業主管機關核定規劃使用」間並無因果關係，故而訴願人所述，殊不足採。

六、訴願人復稱：「系爭土地是否『已按目的事業主管機關核定規劃使用』，應以停車場之目的事業主管機關即新竹縣政府之認定為標準；即須以停車場主管機關核發之「停車場登記證」作為認定系爭土地是否已按目的事業主管機關核定規劃使用之憑據。…原處分機關須受該停車場登記證之拘束，此一行政處分效力構成要件，於該處分依法撤銷或廢止前，不得違法擅自為相異之認定，或否認該行政處分業已認定之事實。」首按「核發停車場經營登記證與否」與「是否已按目的事業主管機關核定規劃使用」間並無因果關係已概如前述，茲不復贅。第次，查原處分機關之行政作為及本件訴願答辯意旨，原處分機關並無否定訴願人土地(包括系爭土地)作為 000 公司停車場用地之事實，亦無否定系爭停車場取得經營登記證之效力，此觀訴願人所有竹北市 00 段 516 之 15 地號、516 之 26 地號、516 之 27 地號、516 之 28 地號、516 之 38 地號及 516 之 39 地號等 6 筆土地確仍受原處分機關核定適用土地稅法第 18 條規定計徵地價稅自明。本件原處分

機關僅係基於課徵地價稅之稅捐稽徵主管機關地位，就前揭行政院 83 年 1 月 24 日台 83 財 02665 號函(財政部 83 年 2 月 16 日台財稅第 830042741 號函)釋之但書，即『但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之』，依法有判斷餘地，遂依行政程序法第 36 條以下規定為證據調查並依同法第 92 條規定所為決定。職是，訴願人指摘原處分機關違反行政處分構成要件效力，顯有違誤。

七、本件訴願人既於訴願書中自陳系爭土地「得適用土地稅法特別稅率計徵地價稅之土地要件僅有下列三項：(一)依停車場法之規定取得「停車場登記證」；(二)設置供公共使用之停車場土地；(三)按目的事業主管機關核定規劃使用。」則系爭土地雖租予 000 公司竹北營業所(系爭停車場)並由其取得停車場業主管機關即新竹縣政府核發之停車場經營登記證，惟訴願人亦明知『按目的事業主管機關核定規劃使用』誠屬適用土地稅法第 18 條規定計徵地價稅之必要要件。揆諸本件原處分機關本於稅捐稽徵法第 12 條之 1 所規定「公平課稅」法理，並依據量能課稅及實質課稅等原則，既已就事實詳加調查，發現系爭土地事實現況確有疑義，輔以本轄竹北市公有停車場經營資料及 000 公司竹北營業所稅籍資料等做出決定，足證原處分機關所為之處分尚無違誤，應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無一一斟酌之必要，併此敘明。

八、綜上論結，本件訴願無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 款規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員	章仁香(請假)
委員	許美麗(代理)
委員	彭亭燕
委員	王文君
委員	靳邦忠

委員 何采純

委員 吳玉釗

中 華 民 國 100 年 7 月 15 日

如對本決定不服者，得於收受決定書次日起 2 個月內向臺北高等行政法院提起行政訴訟。(臺北高等行政法院地址：台北市大安區(10669)和平東路 3 段 1 巷 1 號)