

訴願人：000000 股份有限公司

統一編號：

住址：新竹市 0 區 0000 路 0 段 00 號 0 樓

代表人：000

身分證字號：00000000000

出生年月日：00 年 00 月 0 日

住址：新竹市 0 區 0000 路 0 段 00 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 98 年地價稅事件，不服原處分機關民國(以下同) 99 年 2 月 10 日新縣稅法字第 0980083786 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站前段 000 地號及 00 段 000 地號等 50 筆土地，經原處分機關核定 98 年地價稅為新臺幣(以下同) 4,498 萬 3,737 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泰和段 000 之 0 至 000 之 0000 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 000000 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，僅就竹北市泰和段 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 平方公尺等合計土地面積 10,636 平方公尺部份，核准自 98 年起至 101 年止，按千分之十稅率計徵地價稅稅額 4,498 萬 3,737 元。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 98 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) 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 條第 1 項、第 10 條及第 12 條第 1 項、新竹縣申請停車場經營登記作業要點第 4 點、財政部 68 年 9 月 14 日台財稅字第 36472 號函釋、最高行政法院 88 年度判字第 4369 號判決，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 000000 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，於 98 年 9 月 21 日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。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 000000000 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 000000000 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 00 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 00 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 3,158 萬 9,478 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 2,635 萬 7,912 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。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。因此，已證實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。為維護租稅之公平與正義，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」，就查得之資料，並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，於 98 年 11 月 26 日新縣稅土字第 098032886 號函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及入口處之車道，即泰和段 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、000-00 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，並檢送更正後 98 年地價稅繳款書及課稅明細表各乙份，請其依限繳納。原處分並無增加法令所無之限制，且已兼顧訴願人的權益。

- (四) 訴願人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，及系爭土地應「全部」以停車場用地核計地價稅乙節，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分，原處分機關乃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。

(五) 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土地全部申請適用千分之十特別稅率之理由，原處分機關暨無法律授權之明文，顯違背租稅法律主義及法律保留原則之要求乙節，查原處分機關未准許系爭土地全部適用特別稅率之理由，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，詳細查明後，方核定其中面積 10,636 平方公尺部分，准按千分之十特別稅率課徵地價稅，如原處分機關僅按多次勘查停車場停車數量之紀錄核定准駁面積，則准予按千分之十特別稅率課徵地價稅的土地面積應更遠低於 10,636 平方公尺才是，況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」，則原處分機關就獲得之資料及查證的結果，發現系爭土地中大部分面積並未按目的事業主管機關核定規劃使用，經詳細審酌後而據以核定，即無違誤。是訴願人主張原處分機關因 000 公司經營不善，就據此否准系爭土地全部適用千分之十特別稅率，顯不足採。另原處分機關於訴願人申請本案復查後，向更加證明 000 公司竹北營業所及 000 公司之設立並非以營業為目的，而 000 公司雖與訴願人訂立租賃契約申請設立 000 停車場，然偌大空曠之 26 公頃停車場卻甚少車輛停放，顯見該停車場之設立係另有其他目的，訴願人主張僅係 000 公司「經營不善」之問題，乃為掩飾其確有假藉停車場之名目以規避稅捐之事實，則原處分機關以實質課稅原則未核准系爭土地全部適用特別稅率之原處分，並無違誤，且原處分機關准

予 10,636 平方公尺之系爭土地按停車場用地課徵地價稅，對訴願人而言，亦已獲得相當的租稅優惠。本件訴願人不服的僅是未能照其規劃，將所有系爭土地全部改按停車場特別稅率課徵地價稅，以達其避稅之目的。故訴願人主張原處分機關之核定違背租稅法律主義及法律保留原則，顯係臨訟飾詞。

(六)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，並檢附系爭土地現場照片 31 幀乙節，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，蓋稅法上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，原處分機關經縝密深入調查研析查得訴願人確有假借他人於系爭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，如遽予核准系爭土地全部按特別稅率核課地價稅，則訴願人每年可少繳 3,158 萬 9,478 元之地價稅，確有經濟上之實質關係與形式上之關係「不一致」之情形，除有違租稅公平原則，亦與土地稅法第 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不符。對於選擇正當行為而符合課稅構成要件之納稅人而言，更將產生不公平的現象。又訴願人雖檢附現場 31 幀照片證明系爭土地全部均作為停車場使用，惟按卷附原處分機關 19 次至現場勘查所拍攝之照片及系爭停車場全貌之影片光碟等資料，即已顯示約 26 公頃之系爭土地，大部分為碎石子地，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，及雜草、樹叢穿插其間，僅少部分水泥地有清楚的停車格線及標示，但多數碎石子地面之停車格則係以不太明顯之紅色塑膠繩圍成，日久塑膠繩已不復見，僅剩一大片空地，並未如訴願人所述系爭土地之全部均規劃作為停車場使用。至訴願人提供之照片包括原處分機關已核准依停車場用地特別稅率課徵地價稅之 10,636 平方公尺部分，即停車場大門入口處左右兩側有停車格及大門入口車道部分，而經審視該 31 幀照片，其中部分照片拍攝地點相同，僅係訴願人以遠或近之距離或不同角度拍攝，該等照片所拍攝系爭土地之使用狀況，即為 26 公頃空曠土地上僅有之停車場設施。又依該停車場管理規範所定，該停車場 24 小時營業，然該照片中之停車場卻無任何車輛停放，益證原處分機關原查系爭土地實際未作停車場使用為真實。顯見訴願人僅提供有利於己之事證，對未作停車場使用之情形，則避而不談。訴願人主張，顯為飾詞。

- (七) 訴願人主張系爭停車場之設置情況合於法令之規定，並經權責單位認定，則原處分機關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否准，顯有違法濫權之重大違誤，顯無庸置疑乙節，經查原處分機關稱系爭停車場訴願人僅設置一個出入口，係因系爭停車場位於竹北市 00 路與 00 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，故本案停車場僅有 1 個面臨 00 路的出入路口，有違常情，並非認為所有停車場皆不能僅有 1 個出入口。至復查決定書內稱系爭停車場內並未有照明設備、交通標誌、標線、號誌、行人安全維護措施等相關設施，主要係論述訴願人於 98 年間將系爭土地上原有 000 公司之廠房及建物全部拆除後，僅在地面上劃些停車格、行車指示標線，及用紅色尼龍繩圍成之停車格，即取得目的事主管機關核發之停車場登記證，然大部分土地均未按核定規劃使用，實際上亦未供停車使用，且竹北市 16 個公有停車場之停車面積總計僅 84,523.86 平方公尺，而系爭 44 筆土地停車場面積為 261,318 平方公尺，竟達全部公有停車場的 3.1 倍；又與訴願人訂定租賃契約書之 000 公司及經營停車場之 000 公司竹北營業所之設立及營業狀況異常，顯見訴願人取得鈞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，確有假藉設立停車場使系爭土地可按千分之十優惠稅率課徵地價稅，藉以規避稅負之實。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明顯不相符時，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，核定系爭土地 10,636 平方公尺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，符合租稅公平與量能課稅原則。至訴願人所提之財政部 68 年 9 月 14 日台財稅字第 36472 號函釋，因係對「工業用地」所作之解釋，與本案標

的為「停車場用地」不同，自無適用之餘地。訴願人所訴，顯為飾詞。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。

#### 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，依左列規定，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 條及 38 條規定。查訴願人本以原處分機關 98 年 11 月 26 日新縣稅土字第 0980032886 號函及 99 年 2 月 10 日新縣稅法字第 0980083786 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 99 年 2 月 10 日新縣稅法字第 0980083786 號復查決定書做為訴願標的，先予敘明。
- 二、第查本件訴願人名稱原係 000000 股份有限公司，其後經濟部商業司以 99 年 3 月 4 日經授商字第 09901041100 號變更登記表核准更名為「0000000 股份有限公司」，並變更登記地址為「新竹市 0 區 0000 路 0 段 000 號 0 樓」，此有訴願人 99 年 3 月 18 日訴願陳報狀在案，本件訴願人名稱及登記地址遂隨之變更，併予敘明。
- 三、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 項第 7 款第 8 目所規定。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。

四、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。

五、卷查訴願人所有共44筆之系爭土地自98年9月9日至99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，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：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000000000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00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 00 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。

(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) 財政部台灣省北區國稅局新竹縣分局之「000 公司加值型及非加值型營業稅申報資料」：000 公司竹北營業所（即系爭停車場）於 98 年 9 月 17 日設立後，98 年僅 10 月有營業額 4,543 元，98 年 11 月及 12 月營業額均為 0 元。另 000 公司於 96 年 11 月 19 日申請設立，其 96 年至 98 年申報營業額亦均為 0 元。

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，足資為憑。

六、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。」係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。

七、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 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。

八、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○○○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。

九、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
委員	朱明正
委員	彭亭燕
委員	王文君
委員	靳邦忠
委員	何采純

中 華 民 國 99 年 7 月 7 日

如對本決定不服者，得於收受決定書次日起 2 個月內向高等行政法院提起行政訴訟。(台北高等行政法院地址：台北市大安區(106)和平東路 3 段 1 巷 1 號)