

最 高 行 政 法 院 判 決

112年度上字第864號

上 訴 人 臺北市稅捐稽徵處

代 表 人 黃蕙庭

訴訟代理人 郭純吟

魏雅慧

被 上 訴 人 華南商業銀行股份有限公司

代 表 人 陳芬蘭

訴訟代理人 林雅芬 律師

姜威宇 律師

高敬棠 律師

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國112年10月12日臺北高等行政法院112年度訴字第14號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、原判決廢棄。

二、被上訴人在第一審之訴駁回。

三、第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理 由

一、上訴人代表人由倪永祖變更為黃蕙庭，被上訴人代表人由張雲鵬變更為陳芬蘭，茲均據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、爭訟概要：

被上訴人所有臺北市○○區○○段3小段635地號土地（宗地面積291平方公尺，權利範圍全部，下稱系爭土地），原無償提供國防部前聯合勤務總司令部政治作戰部【下稱前聯勤總部，現為陸軍後勤指揮部，因組織調整已移由國防部陸軍司令部（下稱陸軍司令部）管理】作眷舍使用，依土地稅減

01 免規則第8條第1項第10款規定（下稱系爭規定）免徵地價稅  
02 在案。嗣上訴人查得系爭土地地上建物（門牌號碼為○○市  
03 ○○區○○街00巷5號、7號、9號及○○○路1段臨169號等4  
04 戶房屋，以下分別簡稱系爭5號、7號、9號及169號房屋）係  
05 前聯勤總部自購取得，並於民國69年間與被上訴人簽訂無償  
06 借用土地契約，惟該等房屋遭訴外人陳靖惠、胡志峯、胡介  
07 山及胡主山等4戶無權占用，已非供前聯勤總部作眷舍使  
08 用，不具系爭規定之減免事由，乃依行為時稅捐稽徵法（下  
09 同）第21條規定，以110年6月18日北市稽大同甲字第110400  
10 3087號函（下稱110年6月18日函）核定系爭土地全部面積29  
11 1平方公尺應恢復按一般用地稅率課徵地價稅，並製單補徵  
12 被上訴人105年至109年差額地價稅各新臺幣（下同）741, 98  
13 5元、741, 953元、713, 793元、713, 749元及733, 516元，共  
14 計3, 644, 996元。被上訴人不服，申請更正，上訴人乃以110  
15 年7月28日北市稽大同甲字第1104003552號函通知被上訴人  
16 維持原核定。被上訴人仍不服，申請復查，經上訴人以110  
17 年10月18日北市稽法甲字第1103002024號復查決定（下稱前  
18 復查決定）駁回。被上訴人不服，提起訴願，經臺北市政府  
19 以111年2月24日府訴一字第11061084542號訴願決定（下稱  
20 前訴願決定）撤銷前復查決定，由上訴人於決定書送達之次  
21 日起90日內另為處分。其後，臺北市政府財政局乃依前訴願  
22 決定意旨報請財政部核釋，並經財政部以111年6月16日台財  
23 稅字第11100581470號函釋（下稱財政部111年6月16日函  
24 釋）略以，私有土地是否符合系爭規定之減免事由而得免徵  
25 地價稅，係審究土地實際使用情形，尚無涉土地實質經濟利  
26 益之歸屬。嗣經上訴人重新查認，發現系爭土地上建物僅有  
27 系爭5號、7號、9號房屋（下合稱系爭房屋），而不包含系  
28 爭169號房屋；又系爭5號房屋自75年起遭陳靖惠無償占用，  
29 其並已於111年2月14日點還該房屋予陸軍司令部；系爭7  
30 號、9號房屋則已拆除重建，非屬陸軍司令部列管之眷舍，  
31 且依82年版之房屋稅籍紀錄表，亦載明該2戶房屋之納稅義

01 務人並非陸軍司令部。上訴人爰依前開所查得之事證，復參  
02 照財政部111年6月16日函釋意旨，審認被上訴人所有系爭土  
03 地已非供陸軍司令部作眷舍使用，與系爭規定不符，不得免  
04 徵地價稅，乃以111年7月28日北市稽法甲字第1113204243號  
05 重核復查決定（與上訴人110年6月18日函合稱原處分）駁  
06 回。被上訴人不服，循序向臺北高等行政法院（下稱原審）  
07 提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分均撤銷。經原審  
08 112年度訴字第14號判決（下稱原判決）訴願決定、原處分  
09 均撤銷，上訴人不服，於是提起本件上訴。

10 三、被上訴人起訴主張與上訴人在原審之答辯均引用原判決之記  
11 載。

12 四、原審撤銷訴願決定及原處分，係以：

13 (一)系爭土地為被上訴人所有，被上訴人於69年1月1日與前聯勤  
14 總部簽訂基地借用契約書（下稱系爭契約），將系爭土地無  
15 償借用予前聯勤總部，作為其上建物即系爭房屋之基地，借  
16 用期間自69年1月1日起至73年12月31日止共計5年，借用期  
17 滿以後，前聯勤總部於75年12月13日、76年8月13日兩次行  
18 文，向被上訴人表示因一時無法安置現住眷戶，將俟眷戶安  
19 置妥善後始歸還土地。其後，系爭土地並未返還。又系爭房  
20 屋係前聯勤總部自購取得，並作為眷舍之用，後遭訴外人陳  
21 靖惠、胡介山、胡志峯及胡主山無權占用，其中系爭7號、9  
22 號房屋並未拆除重建，仍為接管之陸軍司令部所有，業經臺  
23 灣士林地方法院110年度重訴字第277號民事判決所肯認。

24 (二)陸軍司令部分別以110年8月12日國陸政眷字第1100144438號  
25 函（下稱110年8月12日函）復被上訴人略以：「說明：……  
26 二、……地上建物係前聯勤總司令部自購取得後，安置有眷  
27 無舍軍官，並於69年間與貴公司簽訂5年無償借用土地，  
28 ……三、經本部清查現為民人陳靖惠、胡介山、胡志峯及胡  
29 主山……等4戶無權占用軍方所有建物，……請貴公司同意  
30 繼續無償借用土地，俟訴訟判決後，本部立即辦理拆屋還地  
31 作業，……。」、112年6月15日國陸政眷字第1120107548號

01 函（下稱112年6月15日函）復上訴人略以：「說明：……  
02 二、經查前聯合勤務總司令部與華南商業銀行股份有限公司  
03 （下稱華南銀行）簽訂土地借用契約，期間自69年1月1日起  
04 至73年12月31日止，因組織調整移交本部列管，目前仍向華  
05 南銀行無償借用，自何時起未供眷舍使用，已無資料可稽；  
06 另查後續實際係供『前聯合勤務總司令部財務署』作為所屬  
07 眷舍使用。」、112年6月21日國陸政眷字第1120113502號函  
08 （下稱112年6月21日函）復上訴人略以：「說明：……二、  
09 經查自104年1月1日起至109年12月31日止，本部仍向華南商  
10 業銀行股份有限公司（下稱華南銀行）無償借用該土地，作  
11 為眷舍使用；惟後續住用人自何時變更，已無資料可稽。」  
12 及112年6月27日國陸政眷字第1120114857號函（下稱112年6  
13 月27日函）復原審略以：「說明：……二、經查前聯合勤務  
14 總司令部與華南商業銀行股份有限公司（下稱華南銀行）簽  
15 訂土地借用契約，期間自69年1月1日起至73年12月31日止，  
16 因組織調整移交本部列管，目前仍向華南銀行無償借用，作  
17 為眷舍使用。三、因原核定住用人私自轉讓眷舍，經本部多  
18 次函告辦理釐清會勘，渠等均未配合，已委任律師辦理占用  
19 排除民事訴訟，俟訴訟判決後，立即辦理地上建物拆除作  
20 業，並將土地返還華南銀行。」

21 (三)由上可知，前聯勤總部及嗣後接管之陸軍司令部自系爭契約  
22 期限屆滿後仍繼續使用系爭土地迄今，且向被上訴人請求同  
23 意繼續無償借用系爭土地，被上訴人亦無反對之意思，堪認  
24 被上訴人應與前聯勤總部或陸軍司令部成立不定期限之無償  
25 借用契約無訛，系爭土地自69年1月1日起迄今確屬無償供給  
26 軍事機關使用之土地，系爭房屋既仍為陸軍司令部所屬之眷  
27 舍，並仍以該眷舍占用系爭土地之事實，其實際使用情形，  
28 應仍符合系爭規定之立法意旨。從而，被上訴人主張系爭土  
29 地仍符合系爭規定得免徵地價稅之要件，原處分核課系爭土  
30 地105至109年之地價稅，洵屬違誤，應予撤銷，即屬有據。

01 (四)系爭房屋既作為眷舍使用，且房屋性質不能脫離土地之占有  
02 而存在，故系爭土地即屬無償供給軍事機關使用之土地，嗣  
03 系爭房屋雖遭第三人占用，並在該眷舍內設立營業稅籍，惟  
04 此係因前聯勤總部或陸軍司令部未能善加管理眷舍所致，尚  
05 難因無償借用人之使用或管理方式，即遽認作為系爭房屋  
06 (眷舍)基地之系爭土地並非無償供給軍事機關使用等語，  
07 為其判決之基礎。

08 五、本院按：

09 (一)平均地權條例第25條規定：「供國防、政府機關、公共設  
10 施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽  
11 業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業等所使用  
12 之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，其地價稅或田賦得予  
13 適當之減免；減免標準與程序，由行政院定之。」又土地稅  
14 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  
15 左：一、土地所有權人。」第6條規定：「為發展經濟，促  
16 進土地利用，增進社會福利，對於國防、政府機關、公共設  
17 施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽  
18 業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業及合理之  
19 自用住宅等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，得  
20 予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。」第14  
21 條規定：「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者  
22 外，應課徵地價稅。」土地稅減免規則第1條規定：「本規  
23 則依土地稅法第6條及平均地權條例第25條規定訂定之。」  
24 第5條規定：「同一地號之土地，因其使用之情形或因其地  
25 上建物之使用情形，認定僅部分合於本規則減免標準者，得  
26 依合於減免標準之使用面積比率計算減免其土地稅。」系爭  
27 規定（第8條第1項第10款）：「私有土地減免地價稅或田賦  
28 之標準如下：……十、無償供給政府機關、公立學校及軍事  
29 機關、部隊、學校使用之土地，在使用期間以內，全免。」  
30 第29條規定：「減免地價稅或田賦原因事實有變更或消滅  
31 時，土地權利人或管理人，應於30日內向直轄市、縣（市）

01 主管稽徵機關申報恢復徵稅。」第30條規定：「土地權利人  
02 或管理人未依前條規定申報，經查出或被檢舉者，除追補應  
03 納地價稅或田賦外，並依土地稅法第54條第1項之規定處  
04 罰。……。」地價稅以土地為稅捐客體，係對特定財產本體  
05 的潛在收益能力課稅，且地價稅採累進稅率課徵（土地稅法  
06 第16條參照），藉此促使土地所有權人充分利用其土地或將  
07 不需要的土地移轉釋出（司法院釋字第625號解釋理由書參  
08 照）。依上述規定可知，已規定地價之土地以課徵地價稅為  
09 原則，免徵地價稅為例外。又土地稅法第6條及平均地權條  
10 例第25條規定授權由行政院另訂定土地稅減免規則，使得私  
11 有土地非但免受累進稅率之限制，甚而享有免除地價稅之優  
12 惠，旨在考量國家若為發展經濟、促進土地利用及增進社會  
13 福利等目的，有徵用私人土地之急迫性，對於願意提供私人  
14 土地作為公用、教育、慈善及醫療等用途而有所犧牲之土地  
15 所有權人，給予稅賦減免以為補償。其中，系爭規定須符合  
16 私有土地「無償供給政府機關、公立學校及軍事機關、部  
17 隊、學校使用之土地」之要件，始得於使用期間內免徵地價  
18 稅。而系爭規定所稱「使用」，依其文義自須有實際按規定  
19 使用目的而利用土地之客觀事實，始足當之。而且，土地權  
20 利人或管理人負有於減免地價稅原因事實有變更或消滅時，  
21 應於30日內向主管稽徵機關申報恢復徵稅之協力義務，未依  
22 規定申報，經查出或被檢舉者，除追補應納地價稅外，並依  
23 土地稅法第54條第1項之規定處罰。至於減免原因事實變更  
24 或消滅究係何人所造成，並非主管稽徵機關核定恢復課徵地  
25 價稅所應審究之法定因素。

26 (二)財政部88年5月14日台財稅第880305956號函釋（下稱財政部  
27 88年5月14日函釋）略以：「○○公司所有○○地號土地，  
28 無償供陸軍總司令部作為眷舍使用，其地上建物既經查明列  
29 入公產管理，仍應准依土地稅減免規則第8條第1項第10款規  
30 定免徵地價稅；至於配住眷戶違規作營業使用部分，應依法  
31 課徵地價稅，惟可依土地稅法第4條第1項第4款規定，由土

01 地所有權人向主管稽徵機關申請由占有人代繳其使用部分之  
02 地價稅。」財政部111年6月16日函釋略以：「主旨：○○銀  
03 行所有貴轄土地無償供國防部陸軍司令部作眷舍使用，嗣該  
04 土地遭他人占用且非供該部眷戶使用，得否續予免徵地價稅  
05 疑義一案，請查照。說明：……二、按土地稅減免規則第8  
06 條第1項第10款及本部88年5月14日台財稅第880305956號函  
07 有關私有土地無償供給政府機關、公立學校及軍事機關、部  
08 隊、學校，與軍眷眷舍使用，免徵地價稅之規定，係審究土  
09 地實際使用情形，尚無涉土地實際經濟利益之歸屬。……」  
10 上開函釋乃財政部基於主管權責，就法令執行層面所為之解  
11 釋，核與法令之本旨並無違背，並未逾越母法規範意旨，亦  
12 未違反法律保留原則，自得適用。

13 (三)經查，系爭土地為被上訴人所有，被上訴人於69年1月1日與  
14 前聯勤總部簽訂系爭契約，將系爭土地無償借用予前聯勤總  
15 部，作為其上建物即系爭房屋之基地，借用期間自69年1月1  
16 日起至73年12月31日止共計5年，借用期滿以後，前聯勤總  
17 部於75年12月13日、76年8月13日兩次行文，向被上訴人表  
18 示因一時無法安置現住眷戶，將俟眷戶安置妥善後始歸還土  
19 地，前聯勤總部並於90年7月4日以(90)字恬字第1648號函  
20 請上訴人辦理系爭土地地價稅之減免，其後，系爭土地並未  
21 返還被上訴人；又系爭房屋係前聯勤總部自購取得，並作為  
22 眷舍之用，後遭訴外人陳靖惠、胡介山、胡志峯及胡主山無  
23 權占用，依上訴人房屋稅籍紀錄表62年版本顯示，系爭房屋  
24 原納稅義務人為前聯勤總部軍需署宿舍，嗣於82年版之紀錄  
25 表已另載明，系爭7號、9號房屋之納稅義務人為胡來成及胡  
26 陳寶卿，且系爭房屋戶籍之戶長資料，分別為陳靖惠(75年  
27 3月5日遷入)、胡介山(98年6月16日遷入)及胡志峯(91  
28 年3月21日遷入)，系爭9號房屋曾於85年3月22日設立胡同  
29 齋食品行(108年9月9日廢止登記)，於107年8月20日設立  
30 之營業人為胡介山(項目為小吃店)，其中系爭7號、9號房  
31 屋並未拆除重建，仍為接管之陸軍司令部所有；嗣陸軍司令

01 部分別以110年8月12日函、112年6月15日函、112年6月21日  
02 函及112年6月27日函表示系爭土地仍由被上訴人無償借用，  
03 且仍作為眷舍使用之基地等情，為原審依法認定之事實，經  
04 核與卷內證據相符。

05 (四)原判決以系爭土地自69年1月1日起迄今確屬無償供給軍事機  
06 關使用之土地，系爭房屋雖遭第三人占用，仍為陸軍司令部  
07 所屬之眷舍，認系爭土地仍符合系爭規定得免徵地價稅之要件，  
08 原處分核課系爭土地105至109年之地價稅，洵屬違誤，  
09 應予撤銷，固非無見。惟查，依系爭契約第1條約定，被上  
10 訴人將系爭土地無償借用予前聯勤總部，係作為系爭房屋即  
11 前聯勤總部所屬眷舍之基地使用，且前聯勤總部亦係以此一  
12 理由函報上訴人准予免徵地價稅，則前聯勤總部及接管之陸  
13 軍司令部自須將系爭房屋作為其所屬眷舍使用，系爭土地始  
14 符合系爭規定之免徵地價稅要件。而系爭房屋早已於75年至  
15 98年間陸續遭訴外人陳靖惠、胡介山、胡志峯及胡主山無權  
16 占用，此為原審認定之事實，則系爭土地之實際使用情形，  
17 客觀上早已非供作陸軍司令部所屬眷舍使用，原減免地價稅  
18 之原因事實已消滅，而不符合系爭規定「無償供給軍事機關  
19 使用之土地」之要件，甚為明顯。上訴人依財政部88年5月1  
20 4日函釋及111年6月16日函釋意旨，認系爭土地應恢復一般  
21 用地稅率課徵地價稅，並無不合，核與實質課稅之公平原則  
22 無違。原判決論以：系爭房屋形式上既仍為陸軍司令部所屬  
23 之眷舍，並仍以該眷舍占用系爭土地之事實，其實際使用情  
24 形，應仍符合系爭規定之立法意旨，系爭房屋遭第三人占用  
25 並在該眷舍內設立營業稅籍，係因前聯勤總部或陸軍司令部  
26 未能善加管理眷舍所致，尚難因無償借用人之使用或管理方  
27 式，即遽認作為系爭房屋基地之系爭土地並非無償供給軍事  
28 機關使用等語，容有適用系爭規定涵攝錯誤之違誤。至於陸  
29 軍司令部112年6月15日函、112年6月21日函及112年6月27日  
30 函記載該部向被上訴人無償借用系爭土地，仍作為眷舍使

01 用，僅屬該部之主觀認知，尚不得執此作為認定系爭土地符  
02 合系爭規定免稅之依據。

03 (五)稅捐稽徵法第21條第1項及第2項規定：「(第1項)稅捐之  
04 核課期間，依下列規定：……二、依法……應由稅捐稽徵機  
05 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  
06 年。……(第2項)在前項核課期間內，經另發現應徵之稅  
07 捐者，仍應依法補徵或並予處罰；……。」第22條第4款規  
08 定：「前條第1項核課期間之起算，依下列規定：……四、  
09 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  
10 該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」土地稅法第16條第1項  
11 規定：「地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價  
12 總額未超過土地所在地直轄市或縣(市)累進起點地價者，  
13 其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規  
14 定累進課徵：一、超過累進起點地價未達五倍者，就其超過  
15 部分課徵千分之十五。……五、超過累進起點地價二十倍以  
16 上者，就其超過部分課徵千分之五十五。」經查，系爭土地  
17 早已不符合系爭規定免徵地價稅之要件，已如前述，上訴人  
18 依稅捐稽徵法第21條第1項及第2項規定，以原處分核定系爭  
19 土地全部面積291平方公尺應恢復按一般用地稅率課徵地價  
20 稅，被上訴人105年至109年應補徵差額地價稅741,985元、7  
21 41,953元、713,793元、713,749元及733,516元，共計3,64  
22 4,996元，此為經原審依法確定之事實，且補稅金額為兩造  
23 所不爭執，經核亦無不合。

24 (六)綜上所述，原處分認事用法尚無違誤，訴願決定予以維持亦  
25 無不合。原判決撤銷訴願決定及原處分，既有上開違背法令  
26 情形，已影響判決結果之正確性，上訴意旨求予廢棄，即有  
27 理由，且兩造已於原審就系爭土地是否符合系爭規定免徵地  
28 價稅之關鍵爭點，充分為攻防，依原審確定之事實，本院已  
29 可自為判決，爰將原判決廢棄，並駁回被上訴人在第一審之  
30 訴。

01 六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1  
02 項、第259條第1款、第98條第1項前段，判決如主文。

03 中 華 民 國 115 年 1 月 29 日

04 最高行政法院第四庭

05 審判長法官 王 碧 芳

06 法官 王 俊 雄

07 法官 鍾 啟 煒

08 法官 羅 月 君

09 法官 陳 文 燦

10 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

11 中 華 民 國 115 年 1 月 29 日

12 書記官 章 舒 涵