臺北市政府 89.03.23. 府訴字第八九００六三０００一號訴願決定書

訴　願　人　○○○

原處分機關　臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關八十八年十一月二十六日北市稽法丙字第八八一五０二三一００號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主　　文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事　　實

緣訴願人於八十八年四月十二日受贈本市內湖區○○段○○小段○○地號農業用地，於八十八年四月二十一日向原處分機關內湖分處申報上開土地移轉現值，並申請按行為時土地稅法第三十九條之二規定免徵土地增值稅。嗣該分處於同年五月五日會同農業主管機關本府建設局（以下簡稱建設局）現場勘查，發現系爭土地部分非供農業使用，乃否准所請，並按一般用地稅率計課土地增值稅，因無漲價總數額，乃據以核發土地增值稅免稅證明書。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十八年十一月二十六日北市稽法丙字第八八一五０二三一００號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍表不服，於八十八年十二月二十一日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理　　由

一、按行為時土地稅法第十條規定：「本法所稱農業用地，指供農作、森林、養殖、畜牧及與農業經營不可分離之農舍.....。」第三十九條之二第一項規定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」第五十五條之二第二項規定：「前項應處罰鍰之土地，不繼續耕作面積未達每宗土地原免徵土地增值稅土地面積之五分之一，其罰鍰得按實際不繼續耕作面積比率計算。.....」

財政部八十年五月十六日臺財稅第八００一五六六七一號函釋：「.....持分土地移轉，不論有無分管協議及部分土地仍作農業用途，應無土地稅法第三十九條之二第一項免徵土地增值稅之適用。」

八十一年十二月二十三日臺財稅第八一０五四四二四四號函釋：「.....說明：二、查土地增值稅之徵收係按宗核計，農業用地移轉免徵土地增值稅之申請亦係按宗審核。.....既經查明.....部分面積.....未作農業使用，該宗土地即不符合土地稅法第三十九條之二免稅規定之要件，自不得依使用面積比例計算免徵其土地增值稅。」

二、本件訴願理由略謂：

內湖分處之所以否准訴願人之申請係因內湖分處會同建設局現場勘查結果，該地號上設

有水塔一座，為非農業使用，與土地稅法第三十九條之二規定不合。然因該水池並非訴願人為私有用途自行興建，亦非故意不為農業用途使用，而係臺北市政府提供基層建設經費，委託臺北自來水事業處代為興建，其目的在於供應內湖區內溝里居民自來水使用，此有臺北自來水事業處八十八年五月十一日北市水供字第八八二０五四三七００號函為證。該部分土地之非供農業使用既不能歸責於訴願人，政府機關自不應作出不利訴願人之處分。

訴願人所受贈之土地，無償提供政府興建水塔作公益用途，反遭認定系爭土地不符合農業用地移轉土地免徵土地增值稅之規定。原處分機關雖按一般用地稅率核課後，應納土地增值稅額為０，然如此一來，贈與人將有龐大贈與稅負擔，試問日後有何人敢從事公益？抑或可採折衷之計，依水塔所佔面積之持分比例以一般用地移轉核課土地增值稅，其餘仍作農業使用，仍有免徵土地增值稅之適用。三、卷查本件訴願人八十八年四月十二日受贈本市內湖區○○段○○小段○○地號農業用地，並於同年月二十一日向原處分機關內湖分處申報移轉系爭農業用地，此有內湖分處八十八年四月二十一日收件號碼第三一八八００六九五二號土地增值稅（土地現值）申報書乙份附卷可稽。

四、次查上開土地經內湖分處會同建設局於八十八年五月五日至現場勘查，經建設局核認系爭土地部分非作農業使用，並於原處分機關內湖分處農業用地移轉免徵土地增值稅處理意見表調查情形乙欄內簽註：「.....○○地號大部為雜木林，尚符林農使用，惟其中有水塔乙座，面積約二五０平方公尺，為非農業使用行為.....」有該處理意見表及採證照片二幀附案可稽，另依臺北自來水事業處八十八年五月十一日北市水供字第八八二０五四三七００號函稱，該水塔為供內溝里居民自來水使用，是系爭土地部分面積非供作農業用途，應屬明確，內湖分處乃依首揭規定核定按一般用地稅率計課土地增值稅，因無漲價總數額，乃據以核發土地增值稅免稅證明書，尚非無據。

五、惟按行為時土地稅法第五十五條之二第二項規定：「前項應處罰鍰之土地，不繼續耕作面積未達每宗土地原免徵土地增值稅土地面積之五分之一，其罰鍰得按實際不繼續耕作面積比率計算。.....」意旨觀之，罰鍰處分尚須考量有否符比例原則及相當性原則，則土地增值稅之課徵是否亦應引據此一原則精神？又按實質課稅原則，非僅稅捐法令之立法原則，且亦係稅法解釋之原則，故凡在法律文義容許之範圍內，均應依此原則而為解釋，殆無疑義。又土地稅法亦係以土地之使用目的不同而有不同之稅率規定，實係就土地使用所生之經濟效能不同而予不同之課稅負擔，則土地上之房屋如部分供出租或營業使用，部分供自用，則該土地之使用與其上房屋全部供同一目的使用所生之經濟效能自有所不同，故其稅率之適用自應依實際使用情形比例定之，其理甚明，而本府就地價稅之審議亦係遵照租稅公平之原則採實質課稅，即按房屋之實際使用情形按使用面積比例核計地價稅。如前所述，實質課稅原則之所以為稅捐法令之立法原則，實係該原則符

合租稅公平；又基於比例原則及相當性原則之觀點，按比例核課應較能實現此原則，至於上開原則於本案究否有適用之餘地，實不無斟酌之餘地，爰將原處分撤銷，由原處分機關路研後另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員　張明珠

委員　黃茂榮

委員　楊松齡

委員　薛明玲

委員　王惠光

委員　陳　敏

委員　曾巨威

委員　黃旭田

委員　劉興源

委員　曾忠己

中　華　民　國　八十九　年　三　月　二十三　日

市長　馬英九

訴願審議委員會主任委員　張明珠　決行