

臺北市政府 98.11.05. 府訴字第 09870134800 號訴願決定書

訴 願 人 財團法人○○基金會

代 表 人 羅○○

訴 願 代 理 人 陳○○

葛○○

吳○○ 律師

上一人之複代理人 陳○○ 律師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關民國 98 年 6 月 25 日北市稽法乙字第 09831049400 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主文

原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。

事實

一、訴願人為興辦社會福利事業，於民國（下同）93 年 9 月 30 日自案外人黃○○受贈其所有之本市士林區陽明段 4 小段 537 至 541、547 至 580 地號等 39 筆持分土地（持分土地面積共

計 1,133.35 平方公尺，下稱系爭土地）及建物 3 筆（即本市士林區承德路○○段○○號地下層、通河東街○○段○○號地下層、通河東街○○段○○ 2 號地下層），並於同日向原處分機關士林分處申報移轉土地現值及土地增值稅，經該分處以 93 年 10 月 21 日北市稽士林增字第 09360867600 號函核定係爭土地應課徵土地增值稅計新臺幣（下同）2,540 萬 5,265 元。其間，訴願人於 93 年 10 月 20 日向原處分機關士林分處申請就係爭土地依

土

地稅法第 28 條之 1 規定，免徵土地增值稅，經該分處以 94 年 4 月 26 日北市稽士林增字第 094902901 00 號函核准免徵土地增值稅在案。嗣該分處於辦理 97 年度社會福利事業及私立學校受贈土地免徵土地增值稅列管案件清查時，查得係爭土地上有 44 棟建物，供多家住戶使用，且共有人未訂立分管契約，因此係爭土地於受贈時即有部分面積無法供訴願人使用之事由存在，不符土地稅法第 28 條之 1 規定，應就該部分土地面積 1,117.26 平方公尺（應係 1,107.2 平方公尺）補徵原免徵稅額，乃以 97 年 7 月 22 日北市稽士

林

甲字第 09730905600 號函核定應補徵原免徵之土地增值稅計 2,478 萬 5,557 元。訴願人不服，於 97 年 8 月 8 日向原處分機關提出陳情，經該分處重新核定仍審認係爭土地面積中

1,107.2 平方公尺係供他人使用，於受贈時即有無法供訴願人使用之理由存在，不符土地稅法第 28 條之 1 規定，仍應按一般用地稅率課徵土地增值稅，原補徵土地增值稅計 2,478 萬 5,557 元無誤，乃以 97 年 8 月 13 日北市稽士林甲字第 0973148 7200 號函通知訴願人

。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 97 年 12 月 11 日北市稽法乙字第 09731945400 號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，於 98 年 1 月 12 日第 1 次向本府提起訴願，經

本府以 98 年 5 月 13 日府訴字第 09870057500 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。」

二、嗣經原處分機關依訴願決定撤銷意旨，以 98 年 6 月 25 日北市稽法乙字第 09831049400 號

重為復查決定：「復查駁回。」上開復查決定書於 98 年 6 月 29 日送達，訴願人不服該復查決定及原處分機關士林分處 97 年 7 月 22 日北市稽士林甲字第 09730905600 號、97 年 8 月

13 日北市稽士林甲字第 09731487200 號函，於 98 年 7 月 28 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、按稅捐稽徵法第 35 條規定，對於核定稅額之處分不服，應申請復查。經查原處分機關士林分處 97 年 7 月 22 日北市稽士林甲字第 09730905600 號函、97 年 8 月 13 日北市稽士林甲字

第 09731487200 號函之內容，均係核定補徵土地增值稅之處分，訴願人不服上開處分，業已申請復查，並經原處分機關以 98 年 6 月 25 日北市稽法乙字第 09831049400 號復查決定

：「復查駁回。」訴願人不服該復查決定，提起訴願，前開二函自屬本件訴願審理範圍，合先敘明。

二、按稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款、第 2 項前段規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：

..... 二、依法..... 應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。」「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰。」

土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款規定：「土地增值稅之納稅義務人如左。..... 二、土地為

無償移轉者，為取得所有權之人。」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；其減免標準及程式，由行政院定之。」第 28 條規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」第 28 條之 1 規定：「私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，免徵土地增值稅。但以符合左列各款規定者為限：一、受贈人為財團法人。二、法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。三、捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。」第 55 條之 1 規定：「依第二十八條之一受贈土地之財團法人，有左列情形之一者，除追補應納之土地增值稅外，並處應納土地增值稅額二倍之罰鍰：一、未按捐贈目的使用土地者。二、違反各該事業設立宗旨者。三、土地收益未全部用於各該事業者。四、經稽徵機關查獲或經人舉發查明捐贈人有以任何方式取得所捐贈土地之利益者。」

行政程序法第 117 條規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：一、撤銷對公益有重大危害者。二、受益人無第一百十九條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。」第 119 條規定：「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者。」

土地稅減免規則第 1 條規定：「本規則依土地稅法第六條及平均地權條例第二十五條規定訂定之。」第 2 條規定：「本規則所稱土地稅，包括地價稅、田賦及土地增值稅。」第 20 條第 11 款規定：「土地增值稅之減免標準如下：.....十一、私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，全免。但以符合下列規定者為限：（一）受贈人為財團法人。（二）法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。（三）捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。」

財政部 87 年 2 月 13 日臺財稅第 870057628 號函釋：「財團法人××慈善基金會受贈××

等

3 筆土地，經核准依土地稅法第 28 條之 1 規定免徵土地增值稅，嗣經清查發現其中 2 筆土地被他人佔用供販售飲水營業使用，可否補稅免罰一案。說明：二、查土地稅法第 28 條之 1 規定，私人捐贈供興辦社會福利事業.....使用之土地，免徵土地增值稅.....

。其立法意旨，乃為配合老人福利法、兒童福利法、殘障福利法及社會救助法之施行，鼓勵私人創辦社會福利事業，而規定私人捐贈供興辦社會福利事業使用之土地免徵土地增值稅。本案財團法人××慈善基金會受贈之土地，前經貴局函報，於受贈前已被佔用多年，且主管稽徵機關對地上建築物已按使用人數核課房屋稅在案，故捐贈土地時顯然無法供興辦社會福利事業使用，核與土地稅法第 28 條之 1 免稅規定不合，應補徵原免徵稅額。」

87 年 8 月 7 日臺財稅第 870557752 號函釋：「主旨：財團法人○○育幼院受贈土地，因捐贈土地時地上建物無償供他人使用，倘該福利事業與房屋使用人訂立租約，並追溯自受贈土地時即取得土地收益，可否准依土地稅法第 28 條之 1 規定免徵土地增值稅 1 案。說明：二、查土地稅法第 28 條之 1 規定：『私人捐贈供興辦社會福利事業.....使用之土地，免徵土地增值稅。.....』依該法條意旨，捐贈之土地應供受贈之社會福利事業使用，始有免稅規定之適用。本案土地縱經○○育幼院與房屋使用人訂立租約，並追溯自受贈土地時即取得土地收益，惟終究受贈土地並非供該育幼院所使用，仍與上揭法條免稅規定不合。」

三、本件訴願理由略以：

(一) 原處分機關士林分處 94 年 4 月 26 日北市稽士林增字第 09490290100 號函准予免徵土地增

值稅之處分行為，使訴願人有信賴基礎存在。訴願人因信賴原處分機關准予免徵土地增值稅之處分，於 95 年 1 月 5 日始辦理系爭土地過戶完竣，並著手無障礙住宅專案計畫，推動無障礙、智慧化老人住宅或身心障礙共用集合住宅的新建、整建、修繕等工作。原處分機關於審核本案時，並未要求訴願人提出興辦社會福利事業之計畫書，事後徒以捐贈時該部分土地未供興辦社會福利事業之用，即補徵土地增值稅，而認訴願人申請免徵土地增值稅時，對重要事項提供不正確或為不完全陳述所致，顯將行政機關所應職掌監督事項轉嫁予無法預期有此損害之訴願人，訴願人並無信賴不值得保護之情形。

(二) 系爭受贈土地於訴願人申請免徵土地增值稅時，其上即有 44 棟建物，供多家住戶使用，迨至 97 年 7 月間原處分機關重新審查之際，此一事實均無改變，且該建物早經原處分機關課徵房屋稅在案，原處分機關亦曾至現場勘查，原處分機關核定免稅在前，3 年後卻認定不合免稅規定，顯不合法。況社經更迭，原處分機關徒以財政部 87 年 2 月 13 日臺財稅第 870057628 號及 97 年 6 月 9 日臺財稅第 09704730530 號函釋，認定本案

訴願

人就系爭土地之使用規劃不符土地稅法第 28 條之 1 規定，實不符時勢所需，且無異限縮該條文就社會福利事業推動之優待適用。再者，何以土地供其他住戶使用，即不可

能供興辦社會福利事業之用？蓋受贈人可能於受贈後訴請占有人遷讓，或向使用人收取使用土地之對價，而將收回之土地或收取之租金用於興辦社會福利事業，亦無不可，反之，若要求該受贈不動產必須為訴願人自行使用，而無視於有無經費來源俾作為推動社會福利事業，其作為顯違反鼓勵創立社會福利事業推動社會業務之本旨，原處分顯有增加法律所無之限制，違反依法行政原則。

四、查本件前經本府以 98 年 5 月 13 日府訴字第 09870057500 號訴願決定：「原處分撤銷，由原

處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。」其撤銷理由略以：「.....四、惟查訴願人受贈取得之本市士林區陽明段 4 小段 40614 建號（即門牌號碼：本市士林區承德路○○段○○號地下層，持分面積為 87.50 平方公尺）係坐落本市士林區陽明段 4 小段 537 至 541、552 至 556 等 10 筆土地（宗地面積共計 1,685 平方公尺）。原處分機關既認

上

開房屋供訴願人交通服務中心司機休息室使用，其使用坐落土地面積比例部分仍符合土地稅法第 28 條之 1 規定，免徵土地增值稅，然卻未查明前開 10 筆土地地上建物之總面積為何，即以該建物佔有本市士林區陽明段 4 小段 537 地號土地面積共計 26.15 平方公尺便宜計算訴願人免徵土地增值稅之面積，而未依訴願人使用之建物面積與坐落上開 10 筆土地之地上建物總面積之比例，計算訴願人使用之建物分別占前開 10 筆土地之面積後，計算其免徵之土地面積，且上開 10 筆土地原規定地價或前次移轉現值，各有不同，原處分機關僅以本市士林區陽明段 4 小段 537 地號土地之原規定地價或前次移轉現值計算免徵之土地增值稅，尚嫌率斷，則原處分機關士林分處核定補徵土地增值稅之稅額即有違誤，原處分機關作成複查決定時未查明上開疑義，遽予維持原核定，於法亦難謂合.....。

」

五、本案經原處分機關依訴願決定撤銷意旨重為復查決定，仍維持原核定之理由依復查決定書理由記載略以：「.....四、本件訴願決定撤銷理由指摘，訴願人受贈取得之本市士林區陽明段 4 小段 40614 建號（即門牌號碼：本市士林區承德路○○段○○號地下層，持分面積 87.50 平方公尺）係坐落本市士林區陽明段 4 小段 537 至 541、552 至 556 等 10 筆

土

地（宗地面積共計 1,685 平方公尺），應依訴願人使用之建物面積與坐落上開 10 筆土地之地上建物總面積比例，計算訴願人使用之建物分別占前開 10 筆土地之面積後，計算其免稅額乙節，查依地籍資料所載上開 10 筆土地地上共有承德路○○段○○號、○○號、○○號、○○號、通河東街○○段○○巷○○號、○○號、通河東街○○段○○巷○○弄○○號、○○號、○○號、○○號等 10 棟建物（44 間），依建物標示部所載建物總面積共計 5,696.17 平方公尺，申請人（訴願人）僅持有承德路○○段○○號地下層，持分

面積 87.50 平方公尺，是依訴願決定撤銷理由所載計算方式所計算免稅面積為 $1,685 \times 87.50 / 5,696.17 = 25.88$ 平方公尺，小於原核准免稅面積 26.15 平方公尺；再分別按上開 10 筆地號土地持分比例分別計算其減免面積，依其原規定地價、前次移轉現值計算其免稅額為 64 萬 5,589 元，不利於原核定由陽明段 4 小段 537 地號土地計算減免之免稅額

65

萬 2,311 元。然依改制前行政院 62 年判字第 298 號判例及基於行政救濟不得為更不利於行政救濟人之法理，自不得為不利益變更。從而，本處士林分處原核定補徵係爭 39 筆土地應納之土地增值稅計 2,478 萬 5,557 元，揆諸前揭法條及財政部函釋規定並無不合，應予維持……。」是原處分機關依訴願決定撤銷意旨，重新計算係爭土地免徵土地增值稅之面積及稅額，發現訴願人應免徵之稅額較原核定 65 萬 2,311 元為低，乃依不利益變更禁止之法理，維持原核定之土地增值稅 2,478 萬 5,557 元，尚非無據。

六、惟查信賴保護原則攸關憲法上人民權利之保障，而公權力之行使倘涉及人民信賴利益而有保護之必要者，不限於授益行政處分之撤銷或廢止，行政法規之廢止或變更亦有其適用，有司法院釋字第 525 號解釋意旨可資參照。次按行政程序法第 117 規定，違法行政處分於法定救濟期間經過後，如因撤銷對公益有重大危害，或受益人無該法第 119 條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者，原處分機關及其上級機關，不得撤銷。所謂信賴不值得保護，依同法第 119 條規定，乃指受益人有（一）以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。（二）對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。（三）明知行政處分違法或因重大過失而不知者。查本件訴願人為興辦社會福利事業，於 93 年 9 月 30 日自案外人黃○○受贈其所有之系爭土地及建物 3 筆，經原處分機關士林分處以 94 年 4 月 26 日北市稽士林增字第 09490290100 號函核准免徵

土

地增值稅，訴願人乃於 95 年間辦理上開房地之所有權移轉登記，嗣原處分機關於辦理 97 年度社會福利事業及私立學校受贈土地免徵土地增值稅列管案件清查時，查得系爭土地於訴願人受贈時，即有部分面積無法供訴願人興辦社會福利事業使用之理由存在，而與土地稅法第 28 條之 1 關於免徵土地增值稅之規定不合，原處分機關在系爭土地之土地增值稅之核課期間內，經另發現應徵之稅捐，依稅捐稽徵法第 21 條規定，雖依法應予補徵，惟查原處分機關前所為免徵土地增值稅之處分雖非授益之行政處分，依司法院釋字第 525 號解釋意旨其撤銷或廢止，仍有信賴保護原則之適用。然查本件原處分機關並未撤銷其前所為免徵土地增值稅之處分，原處分機關雖於 98 年 6 月 25 日北市稽法乙字第

09831

049400 號復查決定表示，訴願人申請免徵土地增值稅時，對系爭土地之建物之使用情形

等重要事項提供不正確資料或為不完全陳述及訴願人並未有因信賴表現產生法律關係上的變動，認為訴願人並無信賴保護原則之適用。惟查原處分機關於本府訴願審議委員會言詞辯論時表示，有關免徵土地增值稅之申請係採書面形式審查，土地上建物之使用情形並非審查事項，則訴願人申請系爭土地免徵土地增值稅時，應無提供不正確資料或為不完全陳述之情事存在，原處分機關據此審認訴願人並無信賴保護原則之適用，尚嫌率斷。從而，為求原處分之正確適法及保護訴願人之權益，應將原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。

七、綜上論結，本件訴願為有理由，依訴願法第 81 條，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 陳 業 鑫
副主任委員 王 曼 萍
委員 劉 宗 德
委員 陳 石 獅
委員 陳 媛 英
委員 紀 聰 吉
委員 戴 東 麗
委員 賴 芳 玉
委員 柯 格 鐘
委員 葉 建 廷
委員 范 文 清

中 華 民 國 98 年 11 月 5 日

市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 陳業鑫 執行