

訴願人 財團法人○○基金會

代表人 ○○○○

訴願代理人 ○○○會計師

送達代收人：○○○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108年7月5日北市稽法甲字第10830015241號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、緣訴願人分別於民國（下同）87年11月25日及88年1月5日受贈本市大安區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○及○○等 7筆地號土地（土地登記日期為88年4月15日）；嗣89年 12月18日前開○○地號土地分割出同段同小段○○地號土地；訴願人於90年 5月21日再買賣取得同段同小段○○地號土地；前開○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○（下合稱系爭土地）及○○等8筆地號土地於93年4月19日合併為同段同小段○○地號。訴願人前所有系爭土地經原處分機關所屬大安分處（下稱大安分處）依土地稅法第28條之1規定，准予免徵系爭土地土地增值稅在案。嗣訴願人於91年6月12日提送包含系爭土地之土地處分計畫案予內政部，經內政部以91年 8月15日台內中社字第0910071065號函復訴願人，同意該土地處分計畫所擬，將受贈土地租予第三人興建大樓以收取租金，其土地之收益全數用於訴願人之各項社會福利目的事業，並應注意不得有土地稅法第55條之1各款規定之情形。自88年至104年期間，經大安分處會同社會福利事業主管機關等，定期約1年或2年實地勘察系爭土地之使用情形是否符合土地稅法第55條之1規定，並製作社會福利事業或（及私立）學校受贈土地免徵土地增值稅檢查紀錄表在案。
- 二、嗣大安分處會同衛生福利部社會及家庭署（下稱衛福部家庭署）分別於106年8月23日及12月11日現場檢查後，大安分處及原處分機關就系爭土地其上建築物本市大安區○○路○○段○○號（下稱系爭房屋）2樓、3樓及 5樓之使用情形是否符合捐贈目的多次函請衛福部家庭署說明，其中，衛福部家庭署以107年2月14日社家婦字第1070101554號函復大安分處表示，系爭房屋3樓及5樓無償借予財團法人○○基金會（下稱藝術基金會）及財團法人○○基金會（下稱文教基金會）使用，宜辦理租賃事宜為妥；系爭房屋 2樓為訴願人自有空間，仍符合按捐贈目的使用及訴願人之設立宗旨。嗣衛福部家庭署以 107年6月6日社家婦字第1070010695號函復原處分機關表示，系爭房屋3樓及5樓不宜無償借予藝術基金會及文教基金會使用，系爭房屋 2樓則難以認定為訴願人自行使用。另衛福部家庭署再以107年7月2日社家婦字第1070106821號函復原處分機關，據訴願人107年 4月13日函說明，系爭房屋3樓及5樓自興建完成後即分別無償供藝術基金會及文教基金會使用，系爭房屋2樓則自95年7月17日起登記為藝術基金會之主事務所地址。嗣衛福部家庭署以107年8月22日社家婦字第1070109143號函復原處分機關，訴願人系爭房屋部分樓層未按捐贈目的使用情形之起始點為前開106年8月23日檢查日。
- 三、嗣原處分機關以 107年9月21日北市稽大安丙字第10756349500號函通知訴願人，因系爭房屋 2樓難以認定係訴願人自行使用、3樓及5樓部分面積無償借予藝術基金會及文教基

金會使用，爰審認系爭房屋 2樓全部面積、3樓及5樓部分面積所占受贈土地，未按捐贈目的使用及與訴願人之設立宗旨不符，依土地稅法第55條之 1規定，向其追補應納土地增值稅新臺幣（下同）2,228萬9,286元，並處應納土地增值稅額 2倍之罰鍰。嗣原處分機關以 107年11月7日北市稽大安丙字第10756428100號函更正繳款書及通知訴願人如期繳納補徵稅款，並以107年11月28日北市稽法甲字第10733341600號函請訴願人陳述意見，經訴願人於107年12月11日陳述意見在案。原處分機關仍審認系爭房屋2樓全部面積、3樓及5樓部分面積所占受贈土地，未按捐贈目的使用及與訴願人之設立宗旨不符，乃以108年2月12日北市稽法乙字第1083204188號裁處書，處訴願人4,457萬8,572元罰鍰。訴願人不服，申請復查。經原處分機關以108年7月5日北市稽法甲字第10830015241號復查決定：「復查駁回。」該復查決定於108年7月10日送達，訴願人不服，於 108年8月7日經由原處分機關向本府提起訴願，10月17日補充訴願理由，12月16日補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯。

四、其間，訴願人於108年3月27日檢送「就收取歷年應收○○基金會與○○基金會其所使用之辦公處所之租金.....提出之三年社會福利慈善計畫」（下稱慈善計畫）予衛福部家庭署，經該署以108年4月10日社家婦字第1080006434號函表示，訴願人如擬補收藝術基金會及文教基金會歷年應收租金，並用於章程所定目的事業，應已符合內政部91年 8月15日台內中社字第0910071065號函同意之系爭土地處分計畫；嗣衛福部家庭署再以 108年8月7日社家婦字第1080501923號函表示，訴願人如完成慈善計畫之執行，應已符合按捐贈目的使用系爭土地，無違反訴願人設立宗旨之情形。

理由

一、本件訴願書雖載述不服108年7月5日北市稽法甲字第10830015242號復查決定，經查原處分機關108年7月5日北市稽法甲字第10830015242號函僅係檢送同日期北市稽法甲字第 10830015241號復查決定予訴願人之函文，揆其真意，訴願人應係對該復查決定不服，合先敘明。

二、按稅捐稽徵法第21條規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及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。三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。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；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第49條規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定.....。」

土地稅法第 5條規定：「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。三、土地設定典權者，為出典人。前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」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；其減免標準及程序，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。」

土地稅法施行細則第43條規定：「本法第二十八條之一所稱社會福利事業，指依法經社會福利事業主管機關許可設立，以興辦社會福利服務及社會救助為主要目的之事業。所稱依法設立私立學校，指依私立學校法規定，經主管教育行政機關許可設立之各級、各類私立學校。依本法第二十八條之一申請免徵土地增值稅時，應檢附社會福利事業主管機關許可設立之證明文件或主管教育行政機關許可設立之證明文件、捐贈文書、法人登記證書（或法人登記簿謄本）、法人章程及當事人出具捐贈人未因捐贈土地以任何方式取得利益之文書。依本法第二十八條之一核定免徵土地增值稅之土地，主管稽徵機關應將核准文號註記有關稅冊，並列冊（或建卡）保管，定期會同有關機關檢查有無本法第五十五條之一規定之情形。」

土地稅減免規則第1條規定：「本規則依土地稅法第六條.....規定訂定之。」行為時第20條第11款規定：「土地增值稅之減免標準如左：.....十一、私人依法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。」

社會福利事業及私立學校受贈土地免徵增值稅案件管制檢查作業要點第1點規定：「為有效執行土地稅法第五十五條之一.....規定，訂定本要點。」第3點規定：「列管土地於每年最少辦理檢查或抽查一次，由稽徵機關邀集當地社會福利事業主管機關，地政機關及各級學校主管教育行政機關成立檢查小組，協商實地勘查日程、進度及作業程序。稽徵機關負責工作之策劃與推動；地政機關負責提供作業之有關地籍藍曬圖及土地位置之認定；當地社會福利事業主管機關或各級學校主管教育行政機關負責認定是否按捐贈目的使用土地及是否違反各該事業設立宗旨。」第7點規定：「檢查結果發現有土地稅法第五十五條之一各款情形之一者，除追補應納土地增值稅外，並處應納土地增值稅額二倍之罰鍰。受贈土地如經主管機關認定部分未按捐贈目的使用，應就該未按捐贈目的使用部分之比率計算追補應納土地增值稅，並處該追補稅額二倍之罰鍰。」

財政部90年12月25日台財稅字第0900457436號函釋：「.....『財團法人XXX慈善基金會』於84年至85年間，依土地稅法第28條之1規定受贈之土地，有同法第55條之1所規定未按捐贈目的使用土地之情形，依上開規定應追補應納之土地增值稅。有關該應追補之土地增值稅如已逾核課期間，應有稅捐徵稽法第21條第2項後段不得再補稅之適用；惟查本案應追補應納之土地增值稅，其核課期間之起算，參酌本部72年12月8日台財稅第38726號函規定，應自核課權成立之日起算，即自納稅義務人未按捐贈目的使用土地時起算。」

98年2月6日台財稅字第09804704770號函釋：「財團法人○基金會受贈土地，經依土地稅法第28條之1規定免徵土地增值稅，嗣後發現地上建物部分樓層未依社會福利事業主管機關原許可事項使用，如經該主管機關認定部分未按捐贈目的使用土地，准按該未按捐贈目的使用土地部分比率計算追補應納之土地增值稅，並處該追補稅額2倍之罰鍰。」

三、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 訴願人將系爭房屋3樓及5樓分別自94年及95年起出借予藝術基金會及文教基金會，以獲得○○集團對訴願人之直接捐款，並將捐款用於訴願人興辦之社福事業；另系爭房

屋2樓為訴願人自用，僅於106年度不定期出借予藝術基金會，是訴願人實無土地稅法第55條之1規定之情事。又縱認需追補土地增值稅，原處分機關亦應以系爭土地違規使用之比率計算，應探求建物實際違規使用之面積，而以實際使用樓地板面積認定等情形，予以酌定。縱本件有土地稅法第55條之1規定之疑慮，亦已逾法定核課期間，而不得追補土地增值稅。

- (二) 訴願人已向衛福部家庭署提出收取藝術基金會及文教基金會之租金，並全數用於興辦或捐助社福慈善事業之使用計畫，該計畫並經衛福部家庭署以108年4月10日社家婦字第1080006434號通知，如完成該計畫，即已符合內政部91年8月15日台內中社字第0910071065號函同意之土地處分計畫，無違反系爭土地之捐贈目的及訴願人之設立宗旨，是社會福利事業主管機關衛福部家庭署，已給予訴願人補正瑕疵之行政裁量，追補繳納土地增值稅之處分即應撤銷。
- (三) 既上開追補土地增值稅之處分應予撤銷，而本件處以罰鍰部分之處分亦應失所附麗；況原處分機關裁處時應衡酌訴願人應受責難程度、違反義務所生影響及所得利益、訴願人資力等因素，為合乎比例原則之裁量；另土地稅法第55條之1關於罰鍰額度之規定未給予適當調整機制，與憲法第23條規定之比例原則及第15條之財產權保障有違。

四、卷查訴願人所有系爭土地，前經大安分處依土地稅法第28條之1規定，准予免徵土地增值稅，並經內政部以91年8月15日台內中社字第0910071065號函同意土地處分計畫，系爭土地之租金收益應全數用於各項社會福利目的事業，並不得有土地稅法第55條之1規定之情事。嗣經大安分處會同衛福部家庭署分別於106年8月23日及12月11日現場檢查，查得系爭房屋2樓全部面積、3樓及5樓部分面積分別無償供藝術基金會及文教基金會使用。原處分機關乃審認系爭房屋2樓全部面積、3樓及5樓部分面積所占受贈土地，自106年8月23日起未按捐贈目的使用，與訴願人之事業設立宗旨不符，依土地稅法第55條之1規定，追補應納土地增值稅2,228萬9,286元，爰處該應納稅額2倍之罰鍰計4,457萬8,572元。有106年8月23日及12月11日社會福利事業或私立學校受贈土地免徵增值稅檢查紀錄表、衛福部家庭署107年6月6日社家婦字第1070010695號、107年7月2日社家婦字第1070106821號、107年8月22日社家婦字第1070109143號函、原處分機關107年9月21日北市稽大安丙字第10756349500號及107年11月7日北市稽大安丙字第10756428100號函等資料影本附卷可稽，原處分自屬有據。

五、至訴願人主張追補土地增值稅之處分應予撤銷，而本件處以罰鍰部分之處分亦應失所附麗；且原處分機關裁處時應衡酌訴願人應受責難程度、違反義務所生影響及所得利益、訴願人資力等因素，為合乎比例原則之裁量；另土地稅法第55條之1關於罰鍰額度之規定未給予適當調整機制，與憲法第23條規定之比例原則及第15條之財產權保障有違云云。查本件：

- (一) 按土地稅法第28條、第28條之1及第55條之1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，但私人捐贈供興辦社會福利事業使用之土地，如符合受贈人為財團法人、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、捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益者，免徵土地增值稅。如係受贈之財團法人有未按捐贈目的使用土地者、違反各該事業設立宗旨者、土地收益未全部用於各該事業者及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，應追補應納之土地增值稅，並處以應納稅額2倍之罰鍰。
- (二) 查原處分機關審認系爭房屋2樓全部面積、3樓及5樓部分面積分別無償供藝術基金會及文教基金會使用，其使用面積所占受贈土地自106年8月23日起未按捐贈目的使用及與訴願人之設立宗旨不符，爰以107年9月21日北市稽大安丙字第10756349500號函通

知訴願人，依土地稅法第55條之1規定，向其追補應納土地增值稅2,228萬9,286元，並處應納土地增值稅額2倍之罰鍰。嗣原處分機關以107年11月7日北市稽大安丙字第10756428100號函更正繳款書及通知訴願人如期繳納補徵稅款，經訴願人申請復查後，原處分機關以108年2月12日北市稽法乙字第10730619900號復查決定：「復查駁回。」訴願人不服前開原處分機關108年2月12日北市稽法乙字第10730619900號復查決定，提起訴願，經本府以108年12月30日府訴一字第10861040212號訴願決定：「訴願駁回。」在案，是本件原處分機關向訴願人追補土地增值稅，並無違誤。復按土地稅法第55條之1已明定，依同法第28條之1受贈土地之財團法人，有未按捐贈目的使用土地、違反各該事業設立宗旨、土地收益未全部用於各該事業等情形者，除追補應納之土地增值稅外，並處應納土地增值稅額2倍之罰鍰。本件原處分機關審認系爭房屋2樓全部面積、3樓及5樓部分面積所占受贈土地，未按捐贈目的使用及與訴願人之設立宗旨不符，已如前述，是原處分機關依土地稅法第55條之1規定，處訴願人應納稅額2倍之罰鍰，即無違誤。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所為復查決定，揆諸前揭規定，並無不合，應予維持。另訴願人主張土地稅法第55條之1未有適當調整罰鍰額度之機制，有違憲法第15條及第23條一節，非屬訴願審議範圍，併予敘明。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第79條第1項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 袁 秀 慧（公出）  
委員 張 慕 貞（代行）  
委員 王 韻 茹  
委員 吳 秦 雯  
委員 王 曼 萍  
委員 盛 子 龍  
委員 洪 偉 勝  
委員 范 秀 羽

中華民國 108 年 12 月 30 日  
如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起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：臺北市士林區福國路101號）