

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 2 月 12 日北市稽法乙字第 10730619900 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

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。嗣原處分機關並以 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。訴願人不服，申請復查。經原處分機關以 108 年 2 月 12 日北市稽法乙字第 10730619900 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定於 108 年 2 月 18 日送達，訴願

人

不服，於 108 年 3 月 15 日經由原處分機關向本府提起訴願，3 月 20 日補正訴願程式，4

月 17

日、6 月 24 日、8 月 22 日及 10 月 9 日補充訴願理由，12 月 16 日補正訴願程式，12 月 18

日補

充訴願理由，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○○基金會與富邦文教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、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。」

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

3

8726 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。」

二、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，並考量訴願人出租系爭房屋亦以實際使用面積為租金收取方式，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 號及 108 年 8 月 7 日社家婦字第 1080501923 號函通知，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，請撤銷原處分。

三、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 規定之情形。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。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 號及 107 年 8 月 22 日社家婦字第 1070

109143 號函等資料影本附卷可稽，原處分自屬有據。

四、至訴願人主張爭房屋 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會福利事業；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；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，以實際使用樓地板面積認定予以酌定，況本件亦已逾法定核課期間；又衛福部家庭署業以 108 年 4 月 10 日社家婦字第 10800064

34 號及 108 年 8 月 7 日社家婦字第 1080501923 號函，給予訴願人補正瑕疵之行政裁量云

。按土地稅法第 28 條、第 28 條之 1、第 55 條之 1 及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 3 點規定，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，至是否按捐贈目的使用土地及是否違反各該事業設立宗旨，由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。又前開應補納土地增值稅之核課期間起算，應自核課權成立之日，即自納稅義務人未按捐贈目的使用土地等情時起算，若已逾核課期間，應有稅捐徵稽法第 21 條第 2 項規定不得再補稅之適用，有財政部 90 年 12 月 25 日台財稅字第 0900457436 號函釋意旨可資參照。

五、查本件經衛福部家庭署以 107 年 8 月 22 日社家婦字第 1070109143 號函認定訴願人系爭房屋

部分樓層未按捐贈目的使用情形之起始點為 106 年 8 月 23 日；質言之，社會福利事業主管機關審認本件納稅義務人即訴願人未按捐贈目的使用之起始點為 106 年 8 月 23 日，原處分

機關之核課權即應自 106 年 8 月 23 日起算。原處分機關遂以 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；並以 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。是原處分機關追補本件土地增值稅，尚未逾稅捐稽徵法第 21 條第 1 項規定之核課期間。次查本件原處分機關以系爭房屋違規使用樓層主建物及附屬建物面積加計其分攤共有部分面積所占系爭房屋全棟總面積比例，核算未按捐贈目的使用之土地面積，尚屬合理。另衛福部家庭署 108 年 4 月 10 日社家婦字第 108000

6434 號及 108 年 8 月 7 日社家婦字第 1080501923 號函雖表示略以，如訴願人擬補收歷年應

收租金，用於章程所定目的事業，完成慈善計畫之執行等；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、按捐贈目的使用系爭土地等。惟該 2 函並未具體認定訴願人自 106 年 8 月 23 日起無土地稅法第 55 條之 1 所定情事，況上開規

定亦未容許納稅義務人在被查獲未按捐贈目的使用系爭土地之事實後，尚可以透過事後改正行為阻卻補稅權之成立。且本件訴願人未按捐贈目的使用系爭土地之事實，已如前述，洵堪認定。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。

六、至訴願人申請陳述意見一節，查訴願人已於 108 年 12 月 16 日本府訴願審議委員會進行言詞辯論，是本案無另行陳述意見之必要，併予指明。

七、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）