

訴 願 人 財團法人○○○○○○○○

代 表 人 ○○○○

訴 願 代 理 人 ○○○會計師

訴 願 代 理 人 ○○○會計師

上 2 人 之 複 代 理 人 ○○○律師

訴 願 代 理 人 兼 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 113 年 4 月 19 日北市稽法甲字第 1133000380 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 2 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。嗣內政部以 91 年 8 月 15 日台內中社字第 0910071065 號函（下稱內政部 91 年 8 月 15 日函）復訴願人略以，同意訴願人所擬系爭土地之土地處分計畫案，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，惟應注意不得有土地稅法行為時第 55 條之 1 所定各款情形發生。另自 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行為時第 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，衛福部家庭署以 107 年 7 月 2 日

社家婦字第 1070106821 號函復原處分機關表示，據訴願人之函復說明，系爭土地其上建築物本市大安區○○路○○段○○號（下稱系爭房屋）○○樓及○○樓自興建完成後即分別無償供財團法人○○○○○○○○（下稱○○○○○）及財團法人○○○○○○○○（與○○○○○下合稱二○○○）使用，系爭房屋 2 樓則自 95 年 7 月 17 日起登記為○○○○○之主事務所地址。衛福部家庭署另以 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二○○○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，依土地稅法行為時第 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（下稱補徵案）。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。」訴願人不服，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。其間，原處分機關依土地稅法行為時第 55 條之 1 規定，以 108 年 2 月 12 日北市稽法乙字第 1083204188 號裁處書，處訴願人上開追補應納土地增值稅額 2 倍之 4,457 萬 8,572 元罰鍰（下稱罰鍰案）。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（下稱 108 年 7 月 5 日復查決定）：「復查駁回。」訴願人不服，提起訴願，經本府以 108 年 12 月 30 日府訴一字第 10861040222 號訴願決定：「訴願駁回。」在案。

四、訴願人對本府前開補徵案及罰鍰案之訴願決定均不服，分別提起行政訴訟。嗣補徵案業經臺北高等行政法院（下稱北高行）以 112 年 10 月 12 日 111 年度訴更一字第 54 號判決：「原告之訴駁回。……。」該判決並於 112 年 11 月 16 日判決確定。北高行乃據該確定判決，認定訴願人確有前開未按捐贈目的使用及與訴願人之設立宗旨不符之漏稅違章行為，並經原處分機關補徵土地增值稅 2,228 萬 9,286 元，符合土地稅法行為時第 55 條之 1 所定裁罰要件，自應依法裁罰，惟因土地稅法 110 年 6 月 23 日修正公布之第 55 條之 1 有關罰鍰之規定對訴願人較為有利，依行政罰法第 5 條規定，罰鍰案應適用修正後土地稅法第 55 條之 1 規定予以裁處，爰就罰鍰案作成 113 年 2 月 19 日 109 年度訴字第 239 號判決（下稱本案判決）：「訴願決定及原處分（即復查決定

）均撤銷。……。」本案判決於 113 年 3 月 18 日判決確定；其間，原處分機關依本案判決於 113 年 3 月 13 日函請訴願人就罰鍰案依限陳述意見，並經訴願人以 113 年 3 月 22 日函陳述意見在案。嗣原處分機關依本案判決上開撤銷意旨，依法重為復查決定，以 113 年 4 月 19 日北市稽法甲字第 1133000380 號復查決定（下稱本件復查決定）：「更正按追補系爭土地之土地增值稅 2,228 萬 9,286 元處 1 倍罰鍰計新臺幣（下同）2,228 萬 9,286 元，並重為復查決定。」該復查決定書於 113 年 4 月 24 日送達，訴願人不服，於 113 年 5 月 22 日向本府提起訴願，7 月 2 日補正訴願程式，7 月 18 日補充訴願理由，10 月 7 日補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯。

#### 理 由

一、查本件訴願人於訴願書雖記載：「……訴願請求原處分及復查決定均撤銷……原處分機關……以 113 年 4 月 19 日……復查決定，更正罰鍰金額為補徵稅額之一倍……訴願人對前揭罰鍰處分及復查決定均不服，爰依法提起訴願……」然本件復查決定係依本案判決撤銷 108 年 7 月 5 日復查決定之意旨，更正罰鍰案之罰鍰金額並重為復查決定；揆其真意，訴願人應係對本件復查決定不服提起訴願，合先敘明。

二、按稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 4 項規定：「財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更時，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」第 21 條第 1 項、第 2 項規定：「稅捐之核課期間，依下列規定：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 48 條之 2 第 1 項、第 2 項規定：「依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。」「前項情節輕微、金額及減免標準，由財政部定之。」第 49 條第 1 項規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定……。」

納稅者權利保護法第 16 條規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為

應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」

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 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。」行為時第 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。」第 55 條之 1 規定：「依第二十八條之一受贈土地之財團法人，有下列情形之一者，除追補應納之土地增值稅外，並處應納土地增值稅額二倍以下之罰鍰：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。」

行政罰法第 5 條規定：「行為後法律或自治條例有變更者，適用裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。」第 7 條第 1 項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」第 8 條規定：「不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」第 18 條第 1 項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」

土地稅法施行細則行為時第 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。」

稅務違章案件減免處罰標準第 1 條規定：「本標準依稅捐稽徵法（以下簡稱本法）第四十八條之二第二項規定訂定之。」

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。」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知（下稱參考表使用須知）第 1 點規定：「為使辦理裁罰機關對違章案件之裁罰金額或倍數有一客觀之標準可資參考，爰訂定本稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（以下簡稱參考表）。」第 2 點規定：「稅務違章案件符合減輕或免予處罰標準者，適用該標準，不適用參考表。」第 3 點規定：「前點以外之應處罰緩案件，其裁罰之金額或倍數，應參照參考表辦理。」第 4 點規定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」第 5 點規定：「參考表由財政部核定後施行，修正時亦同。」

財政部 110 年 7 月 6 日台財稅字第 11004015320 號令（下稱 110 年 7 月 6 日令）修正稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）（節錄）

稅法	稅法條次及內容	違章情形	裁罰金額或倍數
土地稅法	第五十五條之一 依第二十八條之一受贈土	一、應補徵稅額 每案在新臺幣五	按應補徵稅額處○五倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，

	<p>地之財團法人，有下列情形之一者，除追補應納之土地增值稅外，並處應納土地增值稅額二倍以下之罰鍰：</p> <p>一、未按捐贈目的使用土地者。</p> <p>二、違反各該事業設立宗旨者。</p> <p>三、土地收益未全部用於各該事業者。</p> <p>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。</p>	<p>十萬元以下者。</p> <p>二、應補徵稅額每案逾新臺幣五十萬元至新臺幣二百五十萬元者。</p> <p>三、應補徵稅額每案逾新臺幣二百五十萬元者。</p> <p>四、經查屬故意有本條各款情形者。</p>	<p>處○二倍之罰鍰。</p> <p>按應補徵稅額處一倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處○五倍之罰鍰。</p> <p>按應補徵稅額處一·五倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處一倍之罰鍰。</p> <p>按應補徵稅額處二倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處一·五倍之罰鍰。</p>
--	--	--	--

法務部 103 年 5 月 2 日法律字第 10303505490 號書函釋（下稱法務部 103 年 5 月 2 日書函釋）：「……說明：……三、……又行政罰法第 7 條第 1 項規定之過失，其要求之注意程度標準，並未以重大過失、具體過失或抽象過失等方式區分，原則上係以社會通念認係謹慎且認真之人為準，但如依法行為人應具備特別的知識或能力者，則相應地提高其注意標準；至其注意範圍，以『違反行政法上注意義務之構成要件事實』為其範圍，此自相關法規明文規定可知，如欠缺相關法規明文規定，則宜從『預見可能性』觀察，視該『違反行政法上義務之構成要件事實』是否客觀上可得認識而定其應注意範圍……。」

105 年 2 月 23 日法律字第 10503503620 號函釋：「……說明：……三、另本法第 8 條規定：『不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。』乃係規定行為人因不瞭解法規之存在或適用，進而不知其行為違反行政法上義務時，仍不得免除行政處罰責任；然其可非難性程度較低，故規定得按其情節減輕或免除其處罰……揆諸立法原意，本條但書所稱之『按其情

節』，乃係指行為人不知法規之可責性高低而言，例如依行為人之社會地位及個人能力，於可期待運用其認識能力，是否能意識到該行為係屬不法，並於對該行為之合法性產生懷疑時，負有查詢義務……倘行為人並非『不知法規』，縱屬初犯，仍無前開但書有關減輕或免除處罰規定之適用。……。」

### 三、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 原處分機關形式化操作裁罰倍數參考表，而未依法具體斟酌訴願人應受責難程度、違規所生影響及因違反稅法上義務所得之利益等情形，重處訴願人補稅金額 1 倍罰鍰，與最高行政法院判決意旨及參考表使用須知第 4 點等規定未合。
  - (二) 訴願人基於一般社會大眾對於文教、藝術及社會福利同屬公益事業之理解，認為出借系爭土地予二〇〇〇符合土地使用目的；且訴願人自 95 年無償出借系爭土地予二〇〇〇至 106 年衛生福利部實地勘查認定土地違反捐贈目的前之 10 餘年期間，訴願人每年或每 2 年均配合衛生福利部實地勘查，均不曾接獲違反土地捐贈目的之行政指導或行政處分，或被口頭告知可能涉及違規情形，訴願人信賴主管機關實地勘查結果，對於出借系爭土地之違法認識更形薄弱。況衛生福利部與原處分機關就訴願人之合規標準曾有不同意見，益徵土地使用之適法性判斷確非訴願人一介平民得以輕易精準理解。縱然原處分機關及衛生福利部嗣後認訴願人違規，不改變訴願人因不諳法令解釋而誤觸規定之事實。又訴願人亦已於函告違規後積極提出改善方案要求二〇〇〇遷離系爭土地，訴願人積極改正之作為，主觀上願意守法，縱有過失，但欠缺不法意識，應受責難程度亦屬輕微，依行政罰法第 8 條及第 18 條第 1 項規定，應減輕或免除其處罰。
  - (三) 就訴願人出借土地所生影響及所得之利益而言，因土地係無償出借，訴願人並未因違規而得利，又二〇〇〇均為財團法人之組織形式，屬公共財，雖訴願人無償出借土地，致使用收益土地之利益減損，但二〇〇〇所獲利益之受益者為社會公眾及臺北市民，並無圖利營利事業或個人，此與刻意侵奪公庫或社會資源，而逃漏稅收之情形截然不同，依行政罰法第 18 條第 1 項規定及司法實務意見，應減輕訴願人處罰，方符比例原則。
  - (四) 訴願人查得實務上尚有其他接受土地捐贈，但未完全用於興辦社會福利事業，依法補徵土地增值稅，惟原處分機關卻從寬未裁罰之案例，本案違規情節較其他案例更顯輕微，依法應獲相當或更有利之處遇，請撤銷本件復查決定。
- ### 四、查原處分機關查得訴願人所有系爭土地上之系爭房屋 2 樓難以認定係訴願人自行使用、3 樓及 5 樓部分面積分別無償借予二〇〇〇使用，案經原處分機關

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，自 106 年 8 月 23 日起未按捐贈目的使用及與訴願人之事業設立宗旨不符，爰依土地稅法行為時第 55 條之 1 規定，追補應納土地增值稅 2,228 萬 9,286 元，補徵案業經北高行確定判決駁回訴願人之訴在案。另罰鍰案嗣經北高行認定訴願人確有上述未按捐贈目的使用及與訴願人之設立宗旨不符之漏稅違章行為，符合土地稅法行為時第 55 條之 1 所定裁罰要件，自應依法裁罰，惟因土地稅法 110 年 6 月 23 日修正公布之第 55 條之 1 有關罰鍰之規定對訴願人較為有利，依行政罰法第 5 條規定，罰鍰案應適用修正後土地稅法第 55 條之 1 規定予以裁處，乃以本案判決撤銷訴願決定及原處分機關 108 年 7 月 5 日復查決定並確定在案；有北高行 112 年 10 月 12 日 111 年度訴更一字第 54 號判決、112 年 12 月 13 日院東儉股 111 訴更一 000054 字第 1120012477 號函、本案判決及北高行 113 年 4 月 22 日院東日股 109 訴 000239 字第 1130003359 號函等影本附卷可稽。是原處分機關依本案判決、修正後土地稅法第 55 條之 1 及裁罰倍數參考表規定，處訴願人應納土地增值稅額 1 倍之罰鍰計 2,228 萬 9,286 元，本件復查決定自屬有據。

五、至訴願人主張原處分機關形式化操作裁罰倍數參考表，而未依法具體斟酌訴願人應受責難程度、違規所生影響及因違反稅法上義務所得之利益等情形，行政裁量顯有違誤；訴願人不諳法令，認為出借系爭土地予二〇〇〇符合土地使用目的，信賴主管機關實地勘查結果，且於函告違規後積極改正，訴願人縱有過失，但欠缺不法意識，依法應減輕或免除其處罰；訴願人無償出借土地，致使用收益土地之利益減損，應減輕訴願人處罰，方符比例原則；本案違規情節較其他案例更顯輕微，依法應獲相當或更有利之處遇云云。經查：

(一) 按土地稅法行為時第 55 條之 1 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。次按 110 年 6 月 23 日修正公布之土地稅法第 55 條之 1 規定，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 倍以下之罰鍰；上開規定之修法理由略以，原制度下，違反該條規定者，因該條明定處罰 2 倍罰鍰，於個案明顯過苛之情形，因未予以主管機關裁量空間，故主管機關無法衡量個案之情事，予以合乎比例原則之處分，乃修正原本一律裁罰 2 倍之規定為 2 倍以下，以使該規定符合憲法上比例原則與保護人民財產權之精神。另按財政部

為使辦理裁罰機關對違章案件之裁罰金額或倍數有一客觀之標準可資參考，爰訂定裁罰倍數參考表，是稅務違章案件除符合減輕或免予處罰標準而適用稅務違章案件減免處罰標準外，其他應處罰緩案件之裁罰之金額或倍數，應參照裁罰倍數參考表辦理，該參考表由財政部核定後施行，修正時亦同；揆諸參考表使用須知第 1 點至第 3 點及第 5 點規定自明。復觀諸財政部 110 年 7 月 6 日令修正之裁罰倍數參考表，有土地稅法第 55 條之 1 所定違章情形而應補徵稅額每案逾 250 萬元者，按應補徵稅額處 1.5 倍之罰鍰，但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處 1 倍之罰鍰。

(二) 查依罰鍰案之本案判決理由所載，本件訴願人確有事實欄所述未按捐贈目的使用及與其設立宗旨不符之漏稅違章行為，業經原處分機關補徵土地增值稅 2,228 萬 9,286 元，並經補徵案之北高行 111 年度訴更一字第 54 號判決確定在案，且訴願人對漏稅結果縱無故意，亦難謂無過失，故符合土地稅法行為時第 55 條之 1 所定之裁罰要件，自應依法裁罰。惟因 110 年 6 月 23 日修正公布之土地稅法第 55 條之 1 所定「處應納土地增值稅額二倍以下之罰鍰」對訴願人較為有利，依行政罰法第 5 條規定，罰鍰案應適用修正後土地稅法第 55 條之 1 規定予以裁處。又因裁罰金額涉及原處分機關之裁量權，非行政法院所得替代決定，應由原處分機關另為適法之處分，乃撤銷本件原處分（即 108 年 7 月 5 日復查決定）及訴願決定。另觀諸稅務違章案件減免處罰標準規定，未定有依土地稅法第 55 條之 1 應處罰緩案件得減免處罰之規定，則依參考表使用須知第 2 點及第 3 點規定，本件罰鍰案應參照裁罰倍數參考表辦理。是以，原處分機關依本案判決上開撤銷意旨、修正後土地稅法第 55 條之 1 及裁罰倍數參考表規定，審認本案向訴願人補徵土地增值稅 2,228 萬 9,286 元（逾 250 萬元），並考量訴願人於裁罰處分核定前之 107 年 12 月 14 日已補繳稅款而可再減輕罰鍰倍數，有繳款書查詢清單及徵銷明細檔等影本在卷可憑。則原處分機關重行作成處訴願人應納土地增值稅額 1 倍之罰鍰計 2,228 萬 9,286 元之本件復查決定，於法並無違誤。

(三) 另參照法務部 103 年 5 月 2 日書函釋意旨，行政罰法第 7 條第 1 項規定之過失，其要求之注意程度標準，並未以重大過失、具體過失或抽象過失等方式區分，原則上係以社會通念認係謹慎且認真之人為準，至其注意範圍，以「違反行政法上注意義務之構成要件事實」為其範圍，此自相關法規明文規定可知。復不得因不知法規而免除行政處罰責任，但按其情節，得減輕或免除其處罰，為行政罰法第 8 條所明定；上開規定所稱之按其情節，係指行為人之不知法規，是否具有不可歸責性之情事，而得減輕或免除行政處罰責任而言

。查依卷附資料所示，訴願人於受贈系爭土地後提送系爭土地之土地處分計畫案予內政部，經內政部 91 年 8 月 15 日函同意訴願人所擬系爭土地之土地處分計畫案，將受贈土地租予第三人興建大樓以收取租金，土地收益全數用於訴願人之各項社會福利目的事業，惟應注意不得有土地稅法行為時第 55 條之 1 所定各款情形發生；是訴願人於收悉該函時即已知悉受贈土地後不得有上開規定所定各款情形發生，另考量訴願人之規模及資力較一般民眾雄厚，對於相關法律之規定應有更精準知悉之可能，尚難認定其不諳法令而有行政罰法第 8 條但書所定得減輕或免罰之情事。

(四) 至訴願人主張其信賴主管機關實地勘查結果，認為出借系爭土地予二〇〇〇符合土地使用目的一節。據本件復查決定理由五、(二)3 所載：「……據申請人 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〇〇〇〇〇〇〇及〇〇〇〇〇〇〇使用，系爭房屋 2 樓則自 95 年 7 月 17 日起登記為〇〇〇〇〇〇〇之主事務所地址；是系爭土地長期未按捐贈目的使用甚明。再者本處會同主管機關辦理定期檢查時，申請人從未詳實告知有無償出借與該二〇〇〇使用情事，申請人主張主觀上應受責難程度益顯輕微，尚無可採。」是本案原處分機關業已審酌訴願人經內政部 91 年 8 月 15 日函同意訴願人所擬系爭土地之土地處分計畫案，將受贈土地租予第三人興建大樓以收取租金，土地收益全數用於訴願人之各項社會福利目的事業，其後卻有上述未按捐贈目的使用之情形，且訴願人於原處分機關會同主管機關辦理定期檢查時，未詳實告知有無償出借予二〇〇〇使用之情事，爰審認訴願人主觀上應受責難程度難謂輕微；則訴願人就其將系爭房屋 3 樓及 5 樓長期無償借予二〇〇〇使用，有未按捐贈目的使用及與其設立宗旨不符之漏稅違章行為，既難諉為不知，自無從以其信賴主管機關實地勘查結果，主張免責。是本案訴願人之違章情節難認有參考表使用須知第 4 點所定減輕事由。

(五) 又訴願人雖主張其於主管機關函告違規後積極改正、其無償出借土地致使用收益土地之利益減損等語；然查土地稅法第 55 條之 1 所定之裁罰要件並未容許違規者有事後補正之機會，則訴願人之事後改正行為不影響本件違規事實之認定，亦無從減輕其應受責難程度；再依本件復查決定理由五、(二)4 所載：「……本件係無償提供申請人以外者使用，使用之他人無償使用而獲益之同時，即意味著受贈之申請人按捐贈目的本當由系爭土地取得之獲利因此減損，此時即與捐贈系爭土地予申請人之目的背道而馳，自有可責難性……」故訴願人尚難以其無償提供二〇〇〇使用致利益減損為由，主張減輕責任。至於訴願人所陳本案違規情節較其他案例更顯輕微，依法應獲相當或更有利之處遇一

節，經查依原處分機關 113 年 8 月 14 日北市稽法甲字第 1133204294 號函附訴願補充答辯書之三、(二)所陳略以，訴願人所舉他案經核與本案案情不同，無法援引適用。

(六)末查，據本件復查決定理由五、(二)7 所載及卷附資料所示，經原處分機關調閱訴願人 111 年度資產負債表，截至 111 年 12 月 31 日尚有流動資產約 2 億 1,000 萬元(現金及約當現金約 8,000 萬元)，且 113 年度經費預算，捐贈收入約 1 億 4,000 萬元、銷售貨物或勞務收入約 2,900 萬元，則訴願人應非無資力繳納罰鍰或繳納罰鍰後造成其財務困難。據上，原處分機關業已審酌訴願人違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響，並考量訴願人之資力，則原處分機關依裁罰倍數參考表規定，重行作成處訴願人應納土地增值稅額 1 倍之罰鍰計 2,228 萬 9,286 元之本件復查決定，於法並無違誤，尚難謂原處分機關未依納稅者權利保護法第 16 條第 3 項及行政罰法第 18 條第 1 項規定審酌裁量或有違反比例原則之情形。訴願主張各節，均不足採。從而，原處分機關所為本件復查決定，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及言詞辯論一節，查本案業依訴願人之申請，經本府訴願審議委員會於 113 年 10 月 7 日進行言詞辯論在案，就其權益保障已屬完備，尚無另行陳述意見之必要，併予敘明。

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 連 堂 凱(迴避)  
委員 張 慕 貞(代行)  
委員 王 曼 萍  
委員 盛 子 龍  
委員 洪 偉 勝  
委員 范 秀 羽  
委員 邱 駿 彥  
委員 郭 介 恒  
委員 宮 文 祥

中 華 民 國 113 年 10 月 22 日

本案依分層負責規定授權人員決行