

訴願人 財團法人○○

代表人 ○○○

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，不服原處分機關九十二年三月二十五日北市稽法甲字第0九一六五六八五九00號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

事 實

- 一、緣社團法人○○（以下簡稱○○互助會）所有本市內湖區○○段○○小段○○地號土地乙筆，於八十四年十月十三日向原處分機關內湖分處申報土地現值贈與訴願人，並檢附行政院衛生署核發之證明書申請依土地稅法第二十八條之一規定免徵土地增值稅，案經財政部以八十五年五月十四日臺財稅第八五一九0五三六七號函釋略以：「財團法人○○既係醫療機構，應非屬……社會福利事業，其受贈土地，自無土地稅法第二十八條之一免徵土地增值稅規定之適用。」該分處乃發單課徵系爭土地增值稅計新臺幣（以下同）一一八、八二四、二一九元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十五年九月九日北市稽法（乙）字第七六三七七號復查決定：「復查駁回。」訴願人不服，提起訴願，經本府以八十六年三月十一日府訴字第八五0八0五0九號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣經原處分機關以八十六年四月二十五日北市稽法乙字第一一五二七七號復查決定：「原核定課徵土地增值稅撤銷。」
- 二、○○互助會嗣於九十年七月五日再次申報所有之本市內湖區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○之○○地號及同區段○○小段○○之○○地號等七筆土地之應有部分贈與訴願人，並檢附相關資料，申請免徵土地增值稅。案經原處分機關內湖分處以九十年十一月二十一日北市稽內湖增字第九0六0三八二五00至三八三一00號函按一般用地稅率查定。訴願人於九十年十二月二十一日申請更正，經該分處以九十一年一月二十四日北市稽內湖丙字第九0六二九九二二00號函復否准。訴願人對核定稅額不服，申請復查，經原處分機關以九十一年七月五日北市稽法丙字第0九一六一0九五五00號復查決定：「復查駁回。」訴願人不服，向本府提起訴願，本府以九十一年九月二十六日府訴字第0九一一九0三一三0一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」
- 三、嗣經原處分機關以九十二年三月二十五日北市稽法甲字第0九一六五六八五九00號復

查決定：「維持原核定。」決定書於九十二年四月二日送達，訴願人不服，於九十二年四月三十日向本府提起訴願，六月二日更正訴願請求事項，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、按土地稅法第五條第一項第二款、第三項規定：「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。」「所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」第二十八條之一規定：「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。.....」

同法施行細則第四十三條第一項前段、第二項規定：「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。」「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.....」

行政程序法第六條規定：「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」第九條規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」

財政部七十一年十一月十八日臺財稅第三八四〇五號函釋：「.....財團法人〇〇醫院原由××縣政府核准設立，因依行政院衛生署指示，重新辦理醫事財團法人登記，並將所屬教會與醫院分開，另外組設教會財團法人，須將不動產移轉為新分設之財團法人所有，惟究其實質，乃係配合政府法令規定辦理，核與一般所有權移轉情形不同。」

八十二年十一月十一日臺財稅第八二〇五二五三四五號函釋：「.....本案經函准行政院衛生署.....函略以『財團法人中華血液基金會係由原中華民國捐血運動協會所設之捐血中心、捐血站配合政府法令規定改組設立，並將所屬之捐血中心、捐血站之土地捐贈該基金會』，是以本案移轉之土地與一般所有權移轉情形有別，請參照本部七十一年十一月十八日臺財稅第三八四〇五號函釋規定辦理。」

八十七年四月二十九日臺財稅第八七一九四一四八三號函釋：「財團法人〇〇醫院受贈土地，其檢附行政院衛生署許可設立之證明文件，非屬土地稅法施行細則第四十三條規定之『社會福利事業主管機關許可設立之證明文件』，應無土地稅法第二十八條之一免徵土地增值稅規定之適用。說明：二、.....本案前經函准內政部八十六年六月十四日臺(86)內社字第八六一七四五七號函復略以：『.....按本部七十五年十一月六日臺(75)內社字第四五〇一九三號函釋略以：『所稱社會福利事業，係指依兒童福利法、老人福利法、身心障礙者保護法(原殘障福利法)、社會救助法規定，經主管機關許可設立，以興辦社會福利服務及社會救助為主要目的之事業。』，準此，本案應不適用平均地權條例第三十五條之一及土地稅法第二十八條之一免徵土地增值稅之規定』.....

。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 原處分與復查決定違反訴願法第九十六條之規定，堅持己見自行認定○○醫院非社會福利事業、本件無行政程序法第六條以及財政部七十一年臺財稅第三八四〇五號函釋之適用，明顯違反訴願決定意旨之理由維持原核定，使本件再度重回前次訴願前之爭議。○○互助會購地撥交成立財團法人○○醫院之過程業有○○互助會之捐助章程、理監事會議記錄、財團法人登記資料、捐助章程乃至於前例移轉資料足稽，原處分機關僅以移轉登記時所需製作之公契立契日期謂債之原因關係非成立於同時間等語係誤解法律，蓋移轉之原因關係早已於民國五十九、六十年間即已成立，原擬撥交之土地有七萬餘坪，屬於同批核准撥交之土地，除有卷附明確之紀錄可證外，訴願決定意旨亦明示此旨，而不動產物權移轉時所需製作之公契，本即於申請移轉時製作即可，要與捐助許可之時點無關。系爭七筆土地倘係當時即已核准撥交之同批土地，即屬事件同一，分次撥交移轉僅係執行行為而非原因關係發生行為，原復查決定以製作物權契約之時點認定係不同事件而排除行政程序法第六條之適用顯係違反事實與經驗法則之錯誤認定。
- (二) 至於財政部八十二年十一月十一日臺財稅第八二〇五二五三四五號函釋，並未成為前訴願決定之理由，要不影響行政程序法第六條與財政部七十一年臺財稅第三八四〇五號函釋之適用。原處分機關雖指系爭土地其中之十八、十八之一、十八之二等號土地不在七萬餘坪撥交範圍內，惟其所占比例甚為微小且前案業已免徵土地增值稅確定之○○段○○小段○○地號土地中亦包含十八、十八之一、十八之二等三筆同重劃前之土地，有對照表兩紙比對可明。八小段二地號及三之一地號土地均在建院時即已撥用為基地使用，而前案二地號土地既已准全部免，基於平等原則，本案三之一地號土地自應比照免徵。

三、卷查本件前經本府九十一年九月二十六日府訴字第〇九一一九〇三一三〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」其撤銷理由五載明：「末查訴願人主張其免徵土地增值稅事由與財政部七十一年十一月十八日臺財稅第三八四〇五號函釋之情形完全相同云云，查該函釋意旨係指為因應醫療法規定配合行政院衛生署鼓勵一般醫院轉為設立財團法人之醫院之政策，財政部認為於籌設法人登記時，關於土地捐贈所涉及之所有權移轉，與一般所有權移轉情形不同，雖然受捐贈土地之財團法人並非供興辦社會福利事業，因情況特殊，所以例外給予免徵土地增值稅之優惠。又行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇，此乃所謂平等原則，若行政機關對於相同之事件採取不同之處理方式，即有違上開平等原則，此為首揭行政程序法第六條所明定。經查.....系爭七筆土地是否屬於康寧互助會籌設財團法人○○醫院（即訴願人）時其理監事會議所決議過戶（即所有權移轉登記）予訴願人之土地？此涉及訴

願人是否有首揭財政部七十一年十一月十八日臺財稅第三八四〇五號函釋免徵土地增值稅之適用，設若系爭七筆土地確實屬於〇〇互助會籌設財團法人〇〇（即訴願人）時其理監事會議所決議過戶（即所有權移轉登記）予訴願人之土地時，訴願人即可請求原處分機關按行政程序法第六條規定，援依首揭財政部七十一年十一月十八日臺財稅第三八四〇五號函釋意旨免徵系爭七筆土地之土地增值稅，惟查系爭有利於訴願人之待證事實，遍查全卷猶有未明，原處分機關對於訴願人有利之情形並未予以注意，難謂符合首揭行政程序法第九條之規定，從而，應將原處分撤銷，由原處分機關查明後於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」

四、本案經原處分機關重為復查決定，仍予維持原核定，其理由依原復查決定書理由記載：

「……三、本處內湖分處經依前述訴願決定撤銷意旨查明本案移轉之土地（〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇之〇〇、〇〇小段〇〇之〇〇地號），除〇〇段〇〇小段〇〇地號及〇〇段〇〇小段〇〇之〇〇地號之重劃前〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇之〇〇、〇〇之〇〇外，其餘均屬在〇〇互助會原擬撥交之七萬餘坪土地，合先敘明。四、次查本案〇〇互助會捐贈土地予申請人，作為規劃中長期醫療業務，惟查其仍非配合政府法令移轉，再查系爭土地之立契日期為九十年六月二十七日，與申請人八十六年間申請免徵土地增值稅之前例非同時移轉，自無行政程序法第六條平等原則之適用。況財政部八十五年五月十四日臺財稅第八五一九〇五三六七號函釋已明白指明〇〇互助會捐贈土地與申請人核屬二個不同主體間之土地移轉，無該部七十一年十一月十八日臺財稅第三八四〇五號解釋意旨免徵土地增值稅規定之適用，上開函釋之解釋機關既皆為財政部，自無自相矛盾之理。……五、……可知申請人雖為醫療性質之財團法人，且經衛生署核准設立從事醫療業務，有助社會繁榮與康寧，屬公益團體，惟非屬社會福利事業主管機關內政部所指依兒童福利法、老人福利法、身心障礙者保護法（原殘障福利法）、社會救助法規定所設立之社會福利事業。此觀諸土地稅法第二十八條之一規定為配合老人福利法、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，明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，並規定免稅之適用要件，以防流弊之立法理由、財政部八十五年五月十四日台財稅第八五一九〇五三六七號函釋及八十七年四月二十九日台財稅第八七一九四一四八三號函釋規定，皆同此見解，是申請人未向主管機關提出申請核准為社會福利機構，其適用免稅之要件欠缺，自無法予以免稅。……」

五、是本件原處分機關重為復查決定之結果，雖審認系爭土地，除〇〇段〇〇小段〇〇地號及〇〇段〇〇小段〇〇之〇〇號之重劃前〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇之〇〇、〇〇之〇〇等三地號土地外，其餘均屬在〇〇互助會原擬撥交之七萬餘坪土地，惟仍認並無首揭財政部七十一年十一月十八日臺財稅第三八四〇五號函釋意旨之適用，然上開函釋業經

本府前揭訴願決定書說明其意旨係指為因應醫療法規定配合行政院衛生署鼓勵一般醫院轉為設立財團法人之醫院之政策，財政部認為於籌設法人登記時，關於土地捐贈所涉及之所有權移轉，與一般所有權移轉情形不同，雖然受捐贈土地之財團法人並非供興辦社會福利事業，因情況特殊，所以例外給予免徵土地增值稅之優惠。又行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇，此乃所謂平等原則，若行政機關對於相同之事件無正當理由採取不同之處理方式，即有違上開平等原則，此亦為首揭行政程序法第六條所明定。是本件原處分機關自難謂已依本府前次訴願決定撤銷意旨重為處分；又原處分機關雖審認系爭○○段○○小段○○地號及○○段○○小段○○之○○地號土地其中土地重劃前之○○段○○小段○○、○○之○○、○○之○○地號土地非屬○○互助會原擬撥交之範圍，惟訴願人檢附移轉土地對照表主張○○段○○小段○○地號土地亦包含系爭重劃前之○○段○○小段○○、○○之○○、○○之○○地號三筆土地，該三筆土地業經免徵土地增值稅，又依卷附資料亦尚難認定上述地號土地是否屬康寧互助會原擬撥交之範圍，則原處分機關亦應就該部分再詳加查明。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 陳 敏
委員 薛明玲
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 陳淑芳
委員 林世華
委員 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 二 年 七 月 三 十 一 日 市 長 馬 英

九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行