

訴願人 財團法人○○醫院

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，不服原處分機關九十三年二月十九日北市稽法甲字第0九二六二五八八二00號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、緣社團法人○○（以下簡稱○○）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，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：「財團法人康寧醫院既係醫療機構，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之土地增值稅。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、○○嗣於九十年七月五日再次申報所有之本市內湖區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○地號及同區段○○小段○○地號等七筆土地之應有部分贈與訴願人，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。」訴願人仍不服，第一次向本府提起訴願，經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。」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號重為復查決定：「維持原核定。」訴願人不服，第二

次向本府提起訴願，經本府以九十二年七月三十一日府訴字第0九二一四八四八七00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。」原處分機關復以九十三年二月十九日北市稽法甲字第0九二六二五八八二00號重為復查決定：「維持原核定。」該復查決定書於九十三年二月二十五日送達，訴願人猶表不服，於九十三年三月二十三日第三次向本府提起訴願，五月七日補具訴願理由，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……」醫療法第三十八條規定：「私人及團體對於醫療財團法人之捐贈，得依有關稅法之規定減免稅賦。醫療財團法人所得稅、土地稅及房屋稅之減免，依有關稅法之規定辦理。本法修正施行前已設立之私立醫療機構，於本法修正施行後三年內改設為醫療法人，將原供醫療使用之土地無償移轉該醫療法人續作原來之使用者，不課徵土地增值稅。但於再次移轉第三人時，以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」財政部七十一年十一月十八日臺財稅第三八四0五號函釋：「……財團法人○○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。」

二、本件訴願理由略以：

原處分機關認定訴願人非屬社會福利事業，不符合土地稅法第二十八條之一免稅規定：第一次撥交土地二、二00多坪之免稅，原處分機關是參照財政部七十一年十一月十八日臺財稅第三八四0五號函解釋令核免，並非以土地稅法第二十八條之一規定免稅，此為原處分機關所明知，卻故意混為一談，且醫院是否為社會福利事業，已非免稅事實之要件，土地稅法第二十八條之一對社會福利事業亦無定義。系爭土地係配合政府法令而為移轉：社團法人○○五十五年成立時，興建醫院與興辦護理學校為二大目的事業，五十九年即開始購地撥交醫院使用，互助會之章程與同時設立之醫務辦法均有明載，且其工作報告均有興建醫院之事宜。嗣因七十五年醫療法實施，行政院衛生署多次督

促醫療院所應辦理法人章程變更及財產移轉手續。尤其行政院衛生署曾多次籲請財政部支持訴願人免徵土地增值稅案，其中述及籌設經過，均足以證明訴願人移轉土地確係一個主體間之移轉。訴願人辦妥法人登記時，其基金來源已載明康寧互助會撥交土地，系爭七筆土地係六十年已決議通過之同批土地，屬同一事件，第一次撥交是八十四年移轉，於八十六年獲准免徵土地增值稅並辦妥撥交手續。分次撥交是執行行為，原處分機關認定之時間點不同，即以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。

三、卷查本件前經本府九十二年七月三十一日府訴字第〇九二一四八四八七〇〇號訴願決定：「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：「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地號之重劃前〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇等〇〇地號土地外，其餘均屬在〇〇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〇〇段〇〇小段〇〇地號及〇〇段〇〇小段〇〇地號土地其中土地重劃前之〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇地號土地非屬〇〇原擬撥交之範圍，惟訴願人檢附移轉土地對照表主張〇〇段〇〇小段〇〇地號土地亦包含系爭重劃前之〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇地號三筆土地，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〇〇原擬撥交之範圍，則原處分機關亦應就該部分再詳加查明。……」

四、本案經原處分機關重為復查決定，仍維持原核定，其理由依復查決定書理由記載：「……三、……除重劃前〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇等三筆土地係由〇〇段〇〇分小段〇〇、〇〇等二筆土地重測而來，上述三筆土地應非中國大眾〇〇六十年四月三日第一屆理監事會第六次聯席會議紀錄，討論將該會在內湖原購土地七萬餘坪，移交〇〇醫院辦理財團法人登記所列之土地，其餘重測後三十六筆土地均為會議紀錄（設定抵押）所列移交之土地……四、……況查申請人至八十八年始取得台北市政府工務局八十八年六月四日使字第 xxx 號使用執照，正式從事醫療行為之業務，申請人與捐贈人係二個不同的主體，亦與前述財政部八十二年就中華民國捐血運動協會已存在之醫療業務配合政

府政策所作之函釋有別。是以本案並非配合政府法令移轉自無疑義，亦無財政部七十一年十一月十八日台財稅第三八四〇五號函釋之例外規定之適用，依首揭土地稅法第二十八條前段之規定，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額課徵土地增值稅。五、第查，系爭土地贈與移轉之立契日期為九十年六月二十七日，依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已明白指明〇〇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台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。案經本處多次報請核釋，亦皆與該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見解相同，自應受其拘束，是以本處並非對相同之事件無正當理由採取不同之處理方式，本案為維護社會公平正義而作核課稅額之處分，自亦無違行政程序法第六條平等原則之適用。六、末查，申請人究否為土地稅法第二十八條之一規定所稱之社會福利事業乙節，……申請人雖為醫療性質之財團法人，……惟非屬社會福利事業主管機關內政部所指依兒童福利法（已與少年福利法合併修正為兒童及少年福利法）、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係為配合老人福利法、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，以防流弊自明。況申請人迄今未向社會福利事業主管機關內政部提出申請核准為社會福利機構，故其適用免稅之要件欠缺……。」

五、按依九十三年四月二十八日修正公布之醫療法第三十八條第一項規定：「私人及團體對於醫療財團法人之捐贈，得依有關稅法之規定減免稅賦。」意旨觀之，醫療機構之主管機關係自九十三年四月始規定私人及團體對於醫療財團法人之捐贈，得依有關稅法之規定減免稅賦，復參照土地稅法第二十八條之一之立法理由，該條之規定係為因應七十五年六月修正公布之平均地權條例第三十五條之一之施行，？配合老人福利法、殘障福利法（已修正為身心障礙者保護法）、兒童福利法（已與少年福利法合併修正為兒童及少年福利法）及社會救助法之施行，增訂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，準此，醫療機構尚非土地稅法第二十八條之一規定之社會福利機構，是訴願人主張其係土地稅法第二十八條之一所規定之社會福利機構乙節，尚不足採。

六、復查私有土地無償移轉，原則上本應按其土地漲價總數額向受贈人徵收土地增值稅，惟政府為輔導私立醫院轉型改設為法人醫療機構，以改善其經營體質，提升醫療服務水準，藉醫院之永續經營確保民眾既有之就醫權益，並對國內醫療體制產生正面積極效益，關於私立醫療機構如因配合行政院衛生署之指示，重新辦理醫事財團法人登記，須將土地無償移轉為該醫事財團法人所有裨益繼續經營，得參照首揭財政部七十一年十一月十八日臺財稅三八四〇五號函釋意旨，例外准予免徵土地增值稅。復參照前揭醫療法第三

十八條第三項規定：「本法修正施行前已設立之私立醫療機構，於本法修正施行後三年內改設為醫療法人，將原供醫療使用之土地無償移轉該醫療法人續作原來之使用者，不課徵土地增值稅。但於再次移轉第三人時，以該土地無償移轉前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」之意旨，上開無償移轉之情形，自應以已設立之私立醫療機構為限，且其所移轉之土地亦應僅限於將原供醫療使用之土地無償移轉該醫事財團法人續作原來之使用者，方有藉減免其財稅負擔以助其得以永續經營之必要。經查系爭七筆土地雖經原處分機關查證係屬康寧互助會理監事會議決議過戶予訴願人之土地；惟遍查全卷均無從查得系爭七筆土地為實際供醫療使用用地之事證，是尚難遽認系爭七筆土地之移轉係將原供醫療使用之土地無償移轉醫事財團法人續作原來之使用，核與首揭財政部函釋意旨及九十三年四月二十八日修正公布之醫療法第三十八條第三項之立法目的未符。

七、至訴願主張系爭七筆土地之移轉係為配合政府法令所為之移轉，應比照原處分機關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撤銷移轉系爭土地之土地增值稅等節。經查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撤銷原核定課徵之本市內湖區○○段○○小段○○地號土地之土地增值稅，其撤銷理由係因行政院衛生署於八十五年六月十一日以衛署醫字第八五〇二五六六六號函復財政部，○○與訴願人間關於本市○○段○○小段○○地號土地之移轉，實係執行○○會原許可之財產移轉，另查案外人○○股份有限公司嗣以起造人身分向原處分機關申請本市內湖區○○段○○小段○○地號土地建造執照，並於八十五年十二月二十八日領得本府工務局核發之八五建字第 xxx 號建造執照，依其建築物概要之各層用途記載可知，該建物之各層已分別明確具體規劃為病歷表庫房、營養室、急診室、門診室、手術房、加護病房、病房等用途，是原處分機關乃於八十六年四月二十五日以北市稽法乙字第一一五二七七號復查決定撤銷移轉系爭土地之土地增值稅；惟查本件系爭七筆土地實際使用情形，是否亦屬康寧互助會將原供醫療使用之土地無償移轉該醫事財團法人續作醫療之使用，遍觀全卷均無從查知系爭七筆土地上已有供醫療使用之任何事證，則康寧互助會將系爭七筆土地無償移轉予訴願人，原處分機關即難比照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准予免徵土地增值稅，是原處分機關否准訴願人免徵土地增值稅之申請，並非無正當理由而為差別待遇，亦未違反行政程序法第六條之平等原則，訴願人所訴各節均無足採。從而，原處分機關重為復查決定仍維持原核定，揆諸首揭規定，並無不合，應予維持。

八、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項之規定，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 楊松齡
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 劉靜嫻
委員 陳淑芳
委員 林世華

中華民國九十三年九月二十二日市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

(臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路三段一巷一號)