臺北市政府 96.11.29.　府訴字第 09670248700 號訴願決定書

訴　　願　　人：財團法人○○基金會
代　　表　　人：○○○
原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因退還土地增值稅事件，不服原處分機關中北分處 96 年 9 月 6 日北市稽中北甲字第 09631103200 號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主　　文

原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

事　　實

緣訴願人所有本市○○區○○段○○小段○○地號土地（房屋門牌為本市中山區○○○路○○段○○號），係於 94 年 3 月 7 日受贈取得，並經原處分機關中北分處依土地稅法第 28 條之 1 規定，准予免徵土地增值稅在案。嗣訴願人於 95 年 4 月 7 日申報買賣移轉予案外人○○○等 4 人，經原處分機關中北分處以系爭土地上房屋設立之○○診所，經行政院原子能委員會函告該診所於 94 年 3 月 28 日業已歇業，且該委員會於 94 年 4 月 18 日曾派員前往該診所進行檢查，因大門深鎖無法執行相關輻射安全檢查業務，同年 11 月 4 日再至現場，發現建物無人看管且遭斷水、斷電，及訴願人前於 94 年 12 月 22 日向該分處申請系爭土地地價稅之減免，經該分處於同年月 29 日派員至現場勘查，其現場閒置無人使用，遂認定系爭土地自受贈後並未實際供訴願人使用，應無土地稅法第 28 條之 1 規定免徵土地增值稅之適用，乃以 95 年 5 月 11 日北市稽中北甲字第　09500465100 號函通知訴願人應予補徵原免徵之土地增值稅新臺幣（以下同）4,533 萬 5,993 元，及系爭土地再次移轉按一般用地稅率核課之應納土地增值稅 81 萬 1,200 元，金額共計 4,614 萬 7,193 元，並經訴願人繳納在案。嗣訴願人於 96 年 4 月 9 日向該分處申請退還上開應補繳及應繳納且已繳納土地增值稅　4,614 萬 7,193 元，該分處乃以 96 年 4 月 13 日北市稽中北增字第　09630755200 號函復否准所請。訴願人不服，向本府提起訴願，經本府以 96 年 7 月 19 日府訴字第 09670102100 號訴願決定：「原處分關於補徵土地增值稅部分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分；其餘訴願駁回。」嗣經原處分機關中北分處以 96 年 9 月 6 日北市稽中北甲字第 09631103200 號函通知訴願人維

持原補徵土地增值稅之處分。訴願人仍不服，於 96 年 10 月 3 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理　　由

一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分應視為原處分機關之處分，合先敘明。

二、按稅捐稽徵法第 28 條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」

土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款規定：「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。」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 28 條之 1 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 2 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。」

土地稅減免規則第 1 條規定：「本規則依土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條規定訂定之。」第 2 條規定：「本規則所稱土地稅，包括地價稅、田賦及土地增值稅。」第 20 條第 11 款規定：「土地增值稅之減免標準如下：..... 十一、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，全免。但以符合下列規定者為限：（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。」

三、本件訴願理由略以：

捐贈人○○○醫師樂善好施，將系爭土地及其上建物悉數捐出，供訴願人興辦章程所載各項社會福利慈善事業之用，與土地稅法第 28 條之 1 規定全然相符，原處分機關徒以行政院原子能委員會函說明，該筆土地設置○○治療機而受限使用，逕行認定原受贈移轉土地已無供訴願人辦理社會福利事業使用，且無土地稅法第 28 條之 1 規定之適用，實有不當。況原子能委員會之函文，充其量只能說明○○○醫師所捐贈之一部分土地及一部分建物曾有設置「○○治療機」之事實而已，原處分機關認定系爭土地無供興辦訴願人章程所載各項社會福利事業之用，依法應負有舉證之責。

四、卷查本案前經本府 96 年 7 月 19 日府訴字第 09670102100 號訴願決定：「原處分關於補徵土地增值稅部分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分；其餘訴願駁回。」其理由略以：「.....

五、關於訴願人對於系爭土地之利用，是否符合土地稅法第 55 條之 1 第 1 款規定未按捐贈目的使用土地，而須追補應納之土地增值稅 4,533 萬 5,993 元部分，依首揭財政部 88 年 11 月 10 日臺財稅第 881957124 號函釋，已載明宜由土地所在地之社會福利主管機關先行認定後再議。本件訴願人雖曾提出經臺中市政府 95 年 4 月 20 日府社助字第 0950073736 號函認定訴願人就系爭土地之利用，並無違反土地稅法第 55 條之 1 規定，惟經原處分機關認因臺中市政府非系爭土地所在地之社會福利主管機關而與該財政部函釋規定有所不符而不採，然原處分機關縱不認同臺中市政府之法律見解，亦須依該財政部函釋規定查證詢問系爭土地所在地（即本市）之社會福利主管機關，方能作為追補訴願人應納土地增值稅之處分依據，原處分機關捨上述規定而不為查證，僅以行政院原子能委員會函告系爭土地上建物無人看管且遭斷水、斷電，即逕予認定系爭土地未按捐贈目的使用，自與上開財政部函釋規定意旨相悖。又原處分機關雖以 96 年 6 月 6 日北市稽法乙字第 09630912200 號函詢本府社會局，以資補正上述規定，惟經該局以 96 年 6 月 8 日北市社二字第 09636621700 號函復原處分機關，以該局非目的事業主管機關無法認定，仍未就上述事項表示意見。則原處分機關未詳查詢問本府社會局之意見即遽為本件處分，尚屬率斷。.....」

五、本件原處分機關中北分處重為處分，依原處分函說明略以：「.....
說明：.....二、依行政院原子能委員會 96 年 8 月 8 日會輻字第 096002
1529 號函略述：該○○治療機在 95 年 6 月 9 日拆除前，工作人員對該設
備機頭表面及存放場所外圍（ 1 樓樓板）偵測之幅（輻）射劑量，均
符合游離輻射防護安全標準規定，及移除後偵測結果並無輻射異常情
形。據此，該筆土地非因輻射情形而不能使用。貴會於 95 年 4 月 19 日
補充聲明書中提及因使用該不動產須斥資數千萬元修繕，且曾有出租
之議，然事隔 3 個月仍乏人問津，惟依土地稅法第 28 條之 1 規定意旨，
捐贈之土地應供受贈之社會福利事業使用，始有免稅之適用，貴會受
贈之土地非因不可抗力而不使用，核與土地稅法第 28 條之 1 意旨不符
，仍應補徵原移轉時免徵土地增值稅.....。」是原處分機關續予維
持訴願人應納補徵之土地增值稅額 4,533 萬 5,993 元，尚非無據。
六、惟查首揭土地稅法第 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，且捐贈並無顯然無法
供興辦社會福利事業使用者，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，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。依上開條文可知該等規定係以「捐贈
時」及「受贈後」之使用方式來區別適用土地稅法第 28 條之 1 及第 55
條之 1 規定，此部分亦有財政部 87 年 2 月 13 日臺財稅第 870057628 號函
釋：「 .....說明：二、查土地稅法第 28 條之 1 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.....本案財團
法人○○基金會受贈之土地，.....於受贈前已被佔用多年，.....
故捐贈土地時顯然無法供興辦社會福利事業使用，.....」87 年 8 月 7
日臺財稅第 870557752 號函釋：「.....說明：二、查土地稅法第 28
條之 1 規定.....依該法條意旨，捐贈之土地應供受贈之社會福利事
業使用，始有免稅規定之適用。本案土地縱經○○育幼院與房屋使用
人訂立租約，並追溯自受贈土地時即取得土地收益，惟終究受贈土地
並非供該育幼院所使用.....。」92 年 9 月 24 日臺財稅字第 09204783

22 號函釋：「財團法人○○基金會受贈土地，經核准按土地稅法第 28 條之 1 規定免徵土地增值稅，嗣後發現該土地部分面積供他共有人營業使用，究應補徵土地增值稅抑或應依土地稅法第 55 條之 1 規定處罰案，如經查明該土地於捐贈時，地上建物持有面積已有部分供其他共有人營業使用，不符土地稅法第 28 條之 1 規定，應就該部分所佔土地面積補徵原免徵稅額。.....。」可資參照。

七、再查系爭土地係訴願人於 94 年 3 月 7 日受贈取得，並經原處分機關中北分處依土地稅法第 28 條之 1 規定，准予免徵土地增值稅在案。原處分機關嗣後如認為訴願人有不符合土地稅法第 28 條之 1 免稅規定之情事，依前揭財政部函釋規定，自應舉證訴願人於「捐贈土地時」（受贈土地時），系爭土地即有無法供訴願人使用之事由存在。惟原處分機關徒以 94 年 12 月 29 日派員至現場勘查，其現場閒置無人使用，遂逕行認定系爭土地自「受贈後」並未實際供訴願人使用，應無土地稅法第 28 條之 1 規定免徵土地增值稅之適用，其判斷時點顯與上開財政部函釋相悖。又觀卷內資料所示，原處分機關中北分處原係認定訴願人「受贈系爭土地後」未使用，以 95 年 4 月 11 日北市稽中北增字第 09500115400 號函詢臺中市政府，本案有無土地稅法第 55 條之 1 規定之情形，及訴願人是否報請臺中市政府准予處分該筆土地，並經臺中市政府以 95 年 4 月 20 日府社助字第 0950073736 號函復認定訴願人就系爭土地之利用，並無違反土地稅法第 55 條之 1 規定，且處分該筆土地已獲該府核准在案。再者，縱使原處分機關認定訴願人於受贈系爭土地時，非因不可抗力而不使用，違反首揭土地稅法第 28 條之 1 規定，惟該條文規定之「使用」是否係指積極之使用，又該使用有無期間之限制？即訴願人如逾一定期間未使用，是否當然可溯及自訴願人受贈時即不符合土地稅法第 28 條之 1 規定？此部分事涉原處分機關是否適用法令錯誤而構成訴願人退稅理由，原處分機關自應就該法條適用之疑義報請財政部釋示。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

八、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員　張明珠（公出）

副主任委員　王曼萍（代理）

委員　陳　敏

委員　陳淑芳

委員　陳石獅

委員　陳媛英

委員　紀聰吉

委員　戴東麗

委員　蘇嘉瑞

委員　李元德

中　華　民　國　96　年　11　月　29　日

市長　郝龍斌

訴願審議委員會主任委員　張明珠　決行