

訴 願 人 財團法人○○基金會

代 表 人 羅○○

訴 願 代 理 人 吳○○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 98 年 12 月 17 日北市稽法乙字第 09832397300 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、訴願人為興辦社會福利事業，於民國（下同）93 年 9 月 30 日自案外人黃○○受贈其所有之本市士林區陽明段○○小段○○至○○、○○至○○地號等 39 筆持分土地（持分土地面積共計 1,133.35 平方公尺，下稱○○土地）及建物 3 筆（即本市士林區承德路○○段○○號地下層、通河東街○○段○○號地下層、通河東街○○段○○號地下層），並於同日向原處分機關士林分處申報移轉土地現值及土地增值稅，經該分處以 93 年 10 月 21 日北市稽士林增字第 09360867600 號函核定○○土地應課徵土地增值稅計新臺幣（下同）2,540 萬 5,265 元。其間，訴願人於 93 年 10 月 20 日向原處分機關士林分處申請就系爭土地依土地稅法第 28 條之 1 規定，免徵土地增值稅，經該分處以 94 年 4 月 26 日北市稽士林增字第 094902901 00 號函核准免徵土地增值稅在案。嗣該分處於辦理 97 年度社會福利事業及私立學校受贈土地免徵土地增值稅列管案件清查時，查得○○土地上有 44 棟建物，供多家住戶使用，且共有人未訂立分管契約，因此○○土地於受贈時即有部分面積無法供訴願人使用之事由存在，不符土地稅法第 28 條之 1 規定，應就該部分土地面積 1,117.26 平方公尺（應係 1,107.2 平方公尺）補徵原免徵稅額，乃以 97 年 7 月 22 日北市稽士林甲字第 09730905600 號函核定應補徵原免徵之土地增值稅計 2,478 萬 5,557 元。訴願人不服，於 97 年 8 月 8 日向原處分機關提出陳情，經交由該分處重新核定仍審認○○土地面積中 1,107.2 平方公尺係供他人使用，於受贈時即有無法供訴願人使用之事由存在，不符土地稅法第 28 條之 1 規定，仍應按一般用地稅率課徵

土地增值稅，原補徵土地增值稅計 2,478 萬 5,557 元無誤，乃以 97 年 8 月 13 日北市稽士林甲字第 097 31487200 號函通知訴願人。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 97 年 12 月 11 日北市稽法乙字第 0973194 5400 號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，於 98 年 1 月 12 日第 1 次向本府提起訴願，經本府以 98 年 5 月 13 日府訴字第 09870057500 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。」

二、嗣經原處分機關依訴願決定撤銷意旨，以 98 年 6 月 25 日北市稽法乙字第 09 831049400 號重為復查決定：「復查駁回。」訴願人不服該復查決定及原處分機關士林分處 97 年 7 月 22 日北市稽士林甲字第 097309056 00 號、97 年 8 月 13 日北市稽士林甲字第 09731487200 號函，於 98 年 7 月 28 日第 2 次向本府提起訴願，經本府以 98 年 11 月 5 日府訴字第 098701348 00 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。」

三、嗣經原處分機關依訴願決定撤銷意旨，以 98 年 12 月 17 日北市稽法乙字第 09832397300 號重為復查決定：「維持原核定。」該復查決定書於 98 年 1 月 22 日送達，訴願人不服，於 99 年 1 月 20 日第 3 次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款、第 2 項前段規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：……二、依法……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。」「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。」

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。」

行政程序法第 117 條規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：一、撤銷對公益有重大危害者。二、受益人無第一百十九條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。」

第 119 條規定：「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者。」

土地稅減免規則第 1 條規定：「本規則依土地稅法第六條及平均地權條例第二十五條規定訂定之。」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。」

財政部 87 年 2 月 13 日臺財稅第 870057628 號函釋：「財團法人××慈善基金會受贈××等 3 筆土地，經核准依土地稅法第 28 條之 1 規定免徵土地增值稅，嗣經清查發現其中 2 筆土地被他人占用供販售飲水營業使用，可否補稅免罰一案。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……。其立法意旨，乃為配合老人福利法、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，而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××慈善基金會受贈之土地，前經貴局函報，於受贈前已被占用多年，且主管稽徵機關對地上建築物已按使用人數核課房屋稅在案，故捐贈土地時顯然無法供興辦社會福利事業使用，核與土地稅法第 28 條之 1 免稅規定不合，應補徵原免徵稅額。」

87 年 8 月 7 日臺財稅第 870557752 號函釋：「主旨：財團法人○○育幼院受贈土地，因捐贈土地時地上建物無償供他人使用，倘該福利事業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，可否准依土地稅法第 28 條之 1 規定免徵土地增值稅 1 案。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。……』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，仍與上揭法條免稅規定不合。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 原處分機關士林分處 94 年 4 月 26 日北市稽士林增字第 09490290100 號函准予免徵土地增值稅之處分，使訴願人有信賴基礎存在。訴願人因信賴原處分機關准予免徵土地增值稅之處分，於 95 年 1 月 5 日始辦理系爭土地過戶完竣，並著手無障礙住宅專案計畫，推動無障礙、智慧化老人住宅或身心障礙共用集合住宅的新建、整建、修繕等工作。原處分機關以受贈時該部分土地未供興辦社會福利事業之用，訴願人申請免徵土地增值稅時，對重要事項提供不正確或為不完全陳述所致，顯將行政機關所應職掌監督事項轉嫁予無法預期有此損害之訴願人，訴願人並無信賴不值得保護之情形。蓋原處分機關於審核本案時，並未要求訴願人提出興辦社會福利事業之計畫書。
- (二) 系爭受贈土地於訴願人申請免徵土地增值稅時，其上即有 44 棟建物，供多家住戶使用，迄至 97 年 7 月間原處分機關重新審查之際，此一事實均無改變，且該建物早經原處分機關課徵房屋稅在案，原處分機關亦曾至現場勘查，原處分機關核定免稅在前，3 年後卻認定不合免稅規定，顯不合法。況社經更迭，原處分機關徒以財政部 87 年 2 月 13 日臺財稅第 870057628 號及 97 年 6 月 9 日臺財稅第 0970473053

0 號函釋，認定本案訴願人就○○土地之使用規劃不符土地稅法第 28 條之 1 規定，實不符時勢所需，且無異限縮該條文就社會福利事業推動之優待適用。再者，何以土地供其他住戶使用，即不可能供興辦社會福利事業之用？蓋受贈人可能於受贈後訴請占有人遷讓，或向使用人收取使用土地之對價，而將收回之土地或收取之租金用於興辦社會福利事業，亦無不可，反之，若要求該受贈不動產必須為訴願人自行使用，而無視於有無經費來源俾作為推動社會福利事業，其作為顯違反鼓勵創立社會福利事業推動社會業務之本旨，原處分顯有增加法律所無之限制，違反依法行政原則。

三、查本件前經本府以 98 年 11 月 5 日府訴字第 09870134800 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。」其撤銷理由略以：「……六、……查本件訴願人為興辦社會福利事業，於 93 年 9 月 30 日自案外人黃錦章受贈其所有之○○土地及建物 3 筆，經原處分機關士林分處以 94 年 4 月 26 日北市稽士林增字第 09490290100 號函核准免徵土地增值稅，訴願人乃於 95 年間辦理上開房地之所有權移轉登記，嗣原處分機關於辦理 97 年度社會福利事業及私立學校受贈土地免徵土地增值稅列管案件清查時，查得○○土地於訴願人受贈時，即有部分面積無法供訴願人興辦社會福利事業使用之事由存在，而與土地稅法第 28 條之 1 關於免徵土地增值稅之規定不合，原處分機關在○○土地之土地增值稅之核課期間內，經另發現應徵之稅捐，依稅捐稽徵法第 21 條規定，雖依法應予補徵，惟查原處分機關前所為免徵土地增值稅之處分雖非授益之行政處分，依司法院釋字第 525 號解釋意旨其撤銷或廢止，仍有信賴保護原則之適用。然查本件原處分機關並未撤銷其前所為免徵土地增值稅之處分，原處分機關雖於 98 年 6 月 25 日北市稽法乙字第 09831049400 號復查決定表示，訴願人申請免徵土地增值稅時，對○○土地之建物之使用情形等重要事項提供不正確資料或為不完全陳述及訴願人並未有因信賴表現產生法律關係上的變動，認為訴願人並無信賴保護原則之適用。惟查原處分機關於本府訴願審議委員會言詞辯論時表示，有關免徵土地增值稅之申請係採書面形式審查，土地上建物之使用情形並非審查事項，則訴願人申請系爭土地免徵土地增值稅時，應無提供不正確資料或為不完全陳述之情事存在，原處分機關據此審認訴願人並無信賴保護原則之適用，尚嫌率斷……。」

四、本案經原處分機關依訴願決定撤銷意旨重為復查決定，仍維持原核定之理由依復查決定書理由記載略以：「.....三、.....本件系爭土地既經查明申請人.....受贈時系爭土地部分未供興辦社會福利事業使用甚明，且依一般常理判斷申請人於受贈當時即應已知○○土地無法供興辦社會福利事業使用，卻仍然接受贈與，顯係於申請免徵土地增值稅時對重要事項提供不完全資料或為不完全陳述，是其應明知行政處分違法.....則本處士林分處所為免徵○○土地之處分，係就可供該興辦社會福利事業使用而據以免徵土地增值稅，如於事後發現該事實有誤而不符免稅之規定，並依稅捐稽徵法第 21 條規定於核課期間內對土地增值稅之納稅義務人為課徵土地增值稅之處分.....本件申請人與案外人黃○○於 93 年 9 月 30 日以贈與為原因，所為土地增值稅之申報.....嗣因於 97 年間清查時發現○○土地原核准免徵土地增值稅之處分係屬違法，乃為本件土地增值稅之補徵.....又本件係以申請人與案外人黃○○於 93 年 9 月 30 日訂立贈與契約（由黃○○贈與○○土地予訴願人）為由，於同年 10 月 20 日以○○土地符合土地稅法第 28 條之 1 規定，向本處士林分處申請不課徵土地增值稅.....申請人與案外人黃○○係因其等間就○○土地訂有贈與契約，為履行該贈與契約即移轉○○土地所有權，乃向本處士林分處為本件土地增值稅之申報，換言之，申請人與案外人黃○○間，並非因該分處就○○土地之土地增值稅申報原所為不課徵土地增值稅處分，方就○○土地訂立贈與契約，進而依該贈與契約為○○土地之移轉。故該分處就○○土地原所為不課徵土地增值稅之處分，並非申請人與案外人黃○○間就○○土地訂立贈與契約並因之移轉土地所有權，所據為信賴基礎之國家行為。至申請人與案外人黃○○間是否因○○土地之移轉應課徵土地增值稅，即不欲移轉○○土地即因之要撤銷贈與，核屬其等間基於其他動機是否另為之另一法律行為，尚難因之而謂申請人就○○土地原所為不課徵土地增值稅處分，乃其所信賴之國家行為，並進而為信賴保護原則之主張.....。」是原處分機關依訴願決定撤銷意旨，審認訴願人之信賴不值得保護，仍維持原核定之土地增值稅 2,478 萬 5,557 元，自屬有據。

五、至訴願人主張其並無信賴不值得保護之情形；系爭土地於受贈後可能由訴願人收回土地或收回租金，以興辦社會福利事業，原處分機關要求必須為訴願人自行使用，增加法律所無之限制等語。經查，關於○

○土地之移轉，前經原處分機關士林分處核定課徵土地增值稅在案，係因訴願人向該分處申請○○土地係私人捐贈供興建社會福利事業之土地，依土地稅法第 28 條之 1 規定應免徵土地增值稅，經該分處核准免徵土地增值稅。嗣該分處於辦理 97 年度社會福利事業及私立學校受贈土地免徵土地增值稅列管案件清查時，查得○○土地上有 44 棟建物，供多家住戶使用，且共有人未訂立分管契約，因此○○土地於受贈時即有大部分面積無法供訴願人使用之事由存在，是○○土地有大部分面積並不符合土地稅法第 28 條之 1 規定，乃依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定據以補徵○○土地之土地增值稅。按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，為土地稅法第 28 條之 1 所明定。惟依財政部 87 年 2 月 13 日臺財稅第 870057628 號及 87 年 8 月 7 日臺財稅第 870557 752 號函釋意旨，對於私人捐贈社會福利事業使用之土地，如於捐贈當時無法供興辦社會福利事業使用時，即與土地稅法第 28 條之 1 免稅規定不合，應補徵原免徵之土地增值稅。依卷附黃○○與訴願人簽訂之○○土地贈與契約書第 3 條規定：「本贈與案若需繳納土地增值稅與贈與稅任何一項時，經稅捐處開出稅單三月內雙方同意無條件撤銷贈與，產權歸還甲方（即黃○○）.....。」及第 6 條規定：「甲方與社區管理委員會及吳○○等簽訂之協議書與承諾書於本贈與案產權移轉登記後，權利及義務同時移轉給乙方（即訴願人）。」觀之，訴願人於受贈○○土地時對於○○土地是否得免徵土地增值稅，雖有待原處分機關核定，然其已知○○土地於受贈時其上有多棟建物供多家住戶使用，致大部分面積於受贈時確實無法供訴願人使用之情事，知之甚明，亦為訴願人於訴願書中所自承，堪予認定，是○○土地於受贈時即有大部分面積無法供訴願人使用之情形，依上開財政部函釋意旨，○○土地無法供訴願人使用之面積部分即無土地稅法第 28 條之 1 免稅規定之適用。是訴願人縱非明知○○土地於受贈時有不適用免稅規定之情事存在，亦難謂其無因重大過失而不知之情事，此觀諸上開贈與契約書及訴願人以 97 年 10 月 14 日文山萬美街郵局第 121 號存證信函通知贈與人黃錦章，主張依贈與契約書第 3 條規定撤銷○○土地之贈與，嗣以 97 年 11 月 28 日民事起訴狀向臺灣臺北地方法院提起塗銷所有權移轉登記之民事訴訟（刻由該院審理中）等情可知。是訴願人有行政程序法第 119 條第 3 款所定信賴不值得保護之情形，至為顯然。又本件以補徵土地增值稅而撤銷原免徵土地增值稅之處分，並無行政

程序法第 117 條第 1 款所定「撤銷對公益有重大危害」之情形，再查，土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，憲法第 143 條第 3 項定有明文；為實施漲價歸公，土地所有權人自行申報地價後之土地自然漲價，應徵收土地增值稅，亦為平均地權條例第 35 條所明定。本件原處分機關以其撤銷免徵土地增值稅之處分所欲維護之公益（即處分合法性、租稅公平、土地漲價歸公，由全民共享之重要公益），顯然大於訴願人之信賴利益，原處分機關依行政程序法第 117 條規定，以補徵土地增值稅之處分撤銷前所為免徵土地增值稅之處分，並無違誤。是訴願主張，核不足採。又行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用，有司法院釋字第 287 號解釋意旨可參。準此，財政部上開 2 函釋及 97 年 6 月 9 日臺財稅字第 09704730530 號函釋僅係闡明土地稅法相關法規原意，原處分機關並非以該等函釋作為補徵訴願人○○土地增值稅之法律依據，而係依土地稅法第 28 條之 1 及稅捐稽徵法第 21 條規定作為補徵之法律依據，並無限縮土地稅法第 28 條之 1 規定適用之問題。訴願主張，亦難採憑。從而，原處分機關士林分處所為處分及原處分機關復查決定駁回復查之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、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。

訴願審議委員會代理主任委員 王 曼 萍
委員 劉 宗 德
委員 陳 石 獅
委員 陳 媛 英
委員 紀 聰 吉
委員 戴 東 麗
委員 柯 格 鐘
委員 葉 建 廷
委員 范 文 清

中 華 民 國 99 年 4 月 16 日
市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會代理主任委員 王曼萍 決行

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，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3段1巷1號)