

基隆市政府訴願決定書

113基府訴決字第021號

訴願人：○○學校財團法人 代表人：○○○

地址：基隆市信義區義七路

訴願代理人：○○○律師

地址：台北市大安區敦化南路1段

原處分機關：基隆市稅務局 代表人：歐秋霞

地址：基隆市安樂路二段162號

訴願人因土地增值稅事件，不服基隆市稅務局（以下簡稱原處分機關）民國（以下同）113年1月31日基稅管壹字第1130050141號復查決定書所為之處分，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回

事 實

訴願人原名財團法人私立○○企業管理專科學校，之後更名為○○學校財團法人，因受贈取得本市信義區○○○段○○○小段○○○、○○○、○○○地號土地（以下簡稱系爭土地），於92年5月20日向原處分機關申請依土地稅法第28條之1規定免徵土地增值稅並經核准在案，嗣於原處分機關辦理111年度清查發現，訴願人之捐助章程由106年7月7日捐助章程第六條規定：「本財團法人解散清算後，所剩餘財產歸屬學校所在地之地方政府，作為辦理教育事業之用。」於110年11月16日已修正第六條變更為：「本法人解散清算後，除合併之情形外，其賸餘財產之歸屬，依下列各款順序辦理。但不得歸屬於自然人或以營利為目的之團體：一、依本法人捐

助章程之規定。二、依董事會決議，並報經法人主管機關核定，捐贈予公立學校其他私立學校之學校法人或辦理教育、文化、社會福利事業之財團法人。三、歸屬於學校法人所在地之直轄市、縣（市）。但不動產，歸屬於不動產所在地之直轄市、縣（市）。」致法人解散後賸餘財產歸屬與土地稅法第28條之1第2項規定不符，原處分機關於111年9月29日以基稅增貳字第1110200542號函，請訴願人限期變更章程中有關法人解散後財產歸屬內容，以免因違反土地稅法第28條之1規定，遭追補原免徵土地增值稅；惟查訴願人至112年原處分機關辦理清查期間，訴願人捐助章程中有關法人解散後財產歸屬內容仍未變更，原處分機關嗣於112年12月25日以基稅增貳字第1120069609號函，檢送土地增值稅繳款書，補徵系爭土地原免徵土地增值稅合計新臺幣（下同）3,976,454元，並於112年12月26日送達訴願人，訴願人不服復於113年1月2日申請復查，未獲變更，於113年2月27日提起訴願。

理 由

一、按「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。」、「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。…。」、「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。」、「依本法第28條之1核定免徵土地增值稅之土地，主管稽徵機關應將核准文號建檔及列冊保管，並定期會同有關機關檢查有無本法第55條之1規定之情形。」分別為土地稅法第5條第1項第2款、第28條、第28條之1及土地稅法施行細則第43條第3項所明定。次按財政部105年8月24日台財稅字第1050401546號函修正社會福利事業及私立學校受贈土地免徵土地增值稅案件管制檢查作業要

點第5點規定：「檢查小組應檢查事項如下：(一)核對管制卡所列土地權屬、坐落、面積、地號是否相符。(二)逐筆檢查土地有無按捐贈目的使用。(三)查核有無違反各該事業設立宗旨。(四)查核土地收益是否全部用於各該事業。(五)查核捐贈人有無以任何方式取得所捐贈土地之利益。(六)查核社會福利事業或私立學校之法人章程其賸餘財產之歸屬是否為當地地方政府所有。」末按財政部98年7月20日台財稅字第09800237550號函釋說明二、三規定：「二、查土地稅法第28條之1規定，受贈私人捐贈土地之私立學校章程應規定解散時賸餘財產歸屬當地政府所有，其立法意旨係以免徵土地增值稅鼓勵私人捐贈土地興學，惟為防流弊，規定必須於法人章程明定該法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有，始得免徵；是類經依規定核准免徵土地增值稅之案件，嗣後變更其章程相關記載，將發生賸餘財產不歸屬地方政府情事，故予追補原免徵之土地增值稅始符合該法條立法意旨。三、財團法人私立學校經稽徵機關以不符土地稅法第28條之1規定補徵受贈土地原已免徵之土地增值稅後，即再變更恢復原章程規定，其賸餘財產仍歸屬當地地方政府，已符合上開土地稅法第28條之1之免稅規定，可免再補徵原免徵土地增值稅，案准內政部98年7月13日台內地字第0980130686號函同意上開意見。」

二、訴願人主張及理由略以：「(一)訴願人主張原捐助章程第六條主要係依照私立學校法63年11月16日制定時第71條之舊規定，惟因應上開私立學校法之修訂，訴願人始於110年11月6日比照私立學校法第74條規定修訂捐助章程，故訴願人修改捐助章程，非但係依現行私立學校法第74條規定修訂，洵屬合法有據；且依修訂後之章程規定可知，訴願人解散後，其賸餘財產不得歸屬於自然人或以營利為目的之團體；如由董事會決議捐贈時，捐贈對象亦僅限於公立學校、私立學校、辦理教育、文化、社會福利事業之財團法人，且應報經主管教育行政機關核

定；或是歸屬於訴願人所在地之地方政府，換言之，均係規定將訴願人之賸餘財產繼續作為公益性使用，此誠與上開土地稅法第28條之1所定對於受贈土地免徵土地增值稅之立法目的無違云云。(二)訴願人上開立論，業經最高行政法院另案即108年度判字第19號確定判決在案，認私立學校修改章程變更賸餘財產歸屬之認定，仍不影響私立學校繼續受免徵土地增值稅之優惠：首案，該案事實與本案事實完全雷同，即財團法人○○大學、財團法人高雄市私立○○國際高級中學依私立學校法規定修改捐助章程，將原捐助章程所定「本財團法人解散清算後，所賸餘財產，應歸屬地方自治團體作為辦理教育事業之用」之規定，修訂變更為「本財團法人解散清算後，所賸餘財產，得依董事會之決議，並報經主管教育行政機關核定，捐贈予私立學校或辦理教育文化社會福利事業之財團法人，或各級政府。但不得歸屬於自然人或以營利為目的之團體。如不能定其歸屬時，其賸餘財產歸屬於私立學校所在地之地方政府。」經高雄市稅捐稽徵處認其變更章程致使章程內容與土地稅法第28條之1第2款規定不符，乃發函限期該法人修正，逾期該法人未修正，因而向該法人追補原免徵受贈土地之土地增值稅。該法人不服，遂提出行政救濟，經高雄高等行政法院判決高雄市稅捐稽徵處敗訴，並經最高行政法院駁回高雄市稅捐稽徵處之上訴而全案告確定。依該案最高行政法院判決意旨，乃肯認土地稅法第28條之1規定免徵土地增值稅之目的係為鼓勵私人創辦社會福利事業及捐贈土地興學，則該條所定免徵要件第2款要求受贈人之章程載明「法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。」依其立法意旨，係為防止受免徵優惠之受贈土地，於受贈人解散清算後移轉私人而不再供社會福利事業或私立學校使用，致與原給與免徵優惠之目的有違，因此，倘若受贈人於解散時，依其章程關於賸餘財產歸屬之規定，受贈土地仍歸屬社會福利事業或依法設立之私立學校財團法人，並繼續供社會福利、教育使用，因與原給與受贈土地免徵優惠之目的無違，與

立法意旨亦無牴觸，即無違土地稅法第28條之1第2款之規定。」云云。

三、訴願人於113年3月29日補充訴願理由略以：「(一)最高行政法院乃屬有權解釋法律之機關，其所為108年度判字第19號判決亦屬正確適用法律，行政機關包括原處分機關在內應遵守之。(二)最高行政法院所為108年度判字第19號判決先從私立學校法就私立學校解散清算後其賸餘財產之歸屬如何辦理之相關修法歷程，得出私立學校已增列私立學校解散清算後賸餘財產可捐贈做為辦理教育文化社會福利之財團法人，以使資源能持續作為公益性之使用之結論，再對照土地稅法第28條之1第2款之規定，認為該款文字用語雖未配合私立學校法前開規定之修正而修正，然從該條文立法意旨與規範目的，認為：倘若私立學校之捐助章程變更為解散後其賸餘財產不得歸屬於自然人或以營利為目的之團體，且由董事會決議捐贈時，捐贈對象亦僅限於私立學校、辦理教育文化社會福利事業之財團法人或各級政府，且應報經主管教育行政機關核定，如不能定其歸屬，賸餘財產即歸屬該私立學校所在地之地方政府，並據此辦理賸餘財產歸屬，則此等情形與土地稅法第28條之1第2款規定意旨及該條授與土地免徵土地增值稅之稅捐優惠立法目的尚無違誤，因而仍符合免徵土地增值稅之規定。」云云。

四、按憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務。」司法院94年12月30日釋字第607號解釋理由書參照：「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明文規定。…」土地稅法第28條之1適用免徵土地增值稅之條件，除明文規定免稅範圍為「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，為防杜流弊，並以但書規定免稅之適用要件為「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。」免稅範圍與適用要件兩者缺一不可，始有免徵土地增值稅之優惠。土地稅法係依據憲法第19條規定所制定之稅法，而稅法是政府課稅與人民納稅或給予人民減免稅捐之優惠時的共同規範，必須經過立法程序公布實施，政府非依法律不能向人民徵稅，政府給予人民減免稅捐之優惠時，同樣必須經過立法程序公布實施，政府非依法律不能給予人民減免稅捐之優惠，人民亦係依法始有納稅的義務。另對照私立學校法第61條第1項規定：「學校法人所設私立學校之土地賦稅、房屋稅及進口貨物關稅之徵免，依有關稅法之規定辦理。」及其修正理由為：「二、私立學校依土地稅法第28條之1規定免徵土地徵值稅。」對於學校法人所設私立學校之租稅之徵免，明定應回歸有關稅法之規定辦理，此即為租稅法定主義之適用原則。土地稅法第28條之1與私立學校法第1條規定之立法意旨雖同是鼓勵私人興學，然而，土地稅法第28條之1適用免徵土地增值稅之要件，除明定免稅範圍「私人捐贈供興辦社會福利事業」或「依法設立私立學校」使用之土地外，尚且必須符合但書各款規定免稅之適用要件。且私立學校法第61條第1項亦明文規定：土地賦稅…之徵免，依有關稅法之規定辦理。顯見，按前揭憲法第19條規定及參照司法院94年12月30日釋字第607號解釋，租稅之徵免仍必須以法律所明文規定者為限，非得以任意類推擴張解釋，增加法律所無明文規定之保有優惠要件。訴願人於110年11月16日修正變更後之捐助章程，法人解散清算後，其賸餘財產之歸屬已不僅限於當地地方政府，此與土地稅法第28條之1第2款之規定不符，原處分機關依法追補系爭土地原免徵之土地增值稅3,976,454元，並非無據。

五、另訴願人聲稱，最高行政法院108年度判字第19號判決與本案事實完全雷同，並經最高行政法院駁回高雄市稅捐稽徵處之上訴而全案告確

定，基於相同事件應為相同處理之平等原則，本件自得直接援引上開確定判決，請求撤銷原處分及復查決定云云。按「私人捐贈供依法設立私立學校使用之土地免徵土地增值稅者，必須符合土地稅法第28條之1所定免徵要件，且以該等要件持續履行為必要，方符立法者授與免徵土地增值稅之稅捐優惠立法本旨。」此為最高行政法院108年度判字第19號判決要旨前段所認同。至於該判決要旨後段提及：「若受贈人解散時，依其章程關於賸餘財產歸屬之規定，受贈土地仍歸屬社會福利事業或依法設立之私立學校財團法人，並繼續供社會福利、教育使用，因與原給與受贈土地免徵優惠之目的無違，即難謂與土地稅法第28條之1第2款規定要件不符。」一節，依私立學校法第61條第1項規定：「學校法人所設私立學校之土地賦稅、房屋稅及進口貨物關稅之徵免，依有關稅法之規定辦理。」又依111年4月22日制訂之私立高級中等以上學校退場條例第23條規定：「學校法人董事會決議解散清算後賸餘財產捐贈本基金、中央機關或非當地地方政府所設公立學校者，原依土稅法第28條之1規定受贈之土地，其應追補之土地增值稅，由本基金、中央機關或非當地地方政府所設公立學校於受贈該土地時繳納。」該條例立法理由指明：「依土地稅法第28條之1第2款規定，學校法人於捐助章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有者，於受贈土地時始准免徵土地增值稅。倘學校法人變更捐助章程之賸餘財產歸屬為當地地方政府以外之對象，即與該條規定不符，應追補原免徵之稅款。」是以，最高行政法院108年度判字第19號判決，該案事實與本案事實有間，得否擅予援用，尚有疑義。原處分尚無違誤，應予維持。

綜上論述，本件訴願為無理由；爰依訴願法第79條第1項規定，決定如主文。

訴願審議委員會 主任委員 方定安(請假)

委員 莊惠媛(代行)

委員 黃雅羚

委員 羅承宗

委員 尹章華

委員 林家祺

委員 林光彥

中 華 民 國 一 一 三 年 五 月 十 七 日

市長 謝國樑

如不服本決定，得於決定書送達之次日起二個月內，向臺北高等行政法院高等行政訴訟庭提起行政訴訟。