

臺中市政府地方稅務局 復查決定書

申請人因土地增值稅事件，不服本局所為處分申請復查，本局決定如下：

主文

維持原處分。

事實

申請人於 78 年 12 月 30 日受贈取得本市大雅區○、○、○、○及○地號等 5 筆土地，本局原依土地稅法第 28 條之 1 規定免徵其土地增值稅。嗣於 101 年 1 月 4 日，其將捐助章程修正為「本法人所設立之學校如停辦後，所有賸餘財產歸由原捐助本法人之社會福利事業財團法人基督教○福利會接收處理之。」，核與上開免稅規定之要件不符，爰追補原免徵之土地增值稅共計新臺幣 695 萬 2,585 元。

理由

- 一、按「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。」分別為土地稅法第 28 條之 1 及第 55 條之 1 所明定。次按「捐贈土地與財團法人○兒童福利基金會，受贈人章程記載：『本會如因故解散時，其剩餘財產全部捐贈地方自治團體或性質類似之社會福利慈善事業團體』，核與土地稅法第 28 條之 1 第 2 款規定不符，無該條免徵土地增值稅規定之適用。」、「私立學校前受免徵土地增值稅處分，嗣因章程變更，得否以土地稅法第 28 條之 1 之解除條件成就，補徵土地增值稅乙案，復請查照。說明：……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剩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，其剩餘財產歸屬當地地方政府所有，始有免徵；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，將發生剩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，其剩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。」分別為財政部 86 年 5 月 8 日台財稅

第 860242338 號函及 98 年 7 月 20 日台財稅字第 09800237550 號函所釋示。

- 二、申請人受贈系爭土地經准免徵土地增值稅，因其捐助章程嗣後修正為「本法人所設立之學校如停辦後，所有賸餘財產歸由原捐助本法人之社會福利事業財團法人基督教○福利會接收處理之。」，核與土地稅法第 28 條之 1 所定要件不符，本局爰追補原免徵之土地增值稅。
- 三、申請人復查主張略以，本案非屬土地稅法第 55 條之 1 所定之情形，而同法第 28 條之 1 係免徵土地增值稅之規定，並非核定免徵後另以原事由不存在而追繳應納土地增值稅之依據，且究應於發現章程變更時抑或下次移轉時追補應納稅額，土地稅法尚無明文，本局以發現章程變更時即予追補應納土地增值稅，似無依據。又稅法之解釋與適用，非限於文義規定，仍應注意法律目的及體系之探究，基於相同之立法意旨為目的性擴張適用。土地稅法第 28 條之 1 配合平均地權條例第 35 條之 1 規定於 78 年 10 月 30 日修正，意旨在鼓勵私人捐助興學，避免法人解散時其原有財產遭私人或以營利為目的之團體，以公益之名圖利之弊端。其雖將章程修訂為法人解散後，賸餘財產歸屬原捐助興辦之社會福利事業財團法人所有，惟該社會福利財團法人捐助章程既已訂為「法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有」，其賸餘財產最終仍將歸屬於當地地方政府所有，符合上開法律意旨，應為目的性之擴張解釋。又按私立學校法第 71 條及第 74 條第 1 項第 2 款規定之立法理由，為使資源能持續作為公益性之使用，私立學校得變更其目的，改辦其他教育、文化或社

會福利事業，其原依土地稅法第 28 條之 1 規定受贈之土地，雖與原捐贈目的使用不符，惟考量各該事業仍屬非營利性質之公益財團法人，並經主管機關同意，提高私立學校主動轉型及退場意願，爰規定其免依同法第 55 條之 1 規定處罰，且追補之土地增值稅，准予記存，並於改辦事業再移轉時一併繳納。是故，申請人於章程逕行修改為解散時賸餘財產歸為(捐贈者)於其他社會福利事業，而該事業之捐助章程已載明受贈土地歸屬法人住所所在地之地方自治團體者，此與私立學校法第 71 條原設立目的變更為辦理教育文化、社會福利事業，同係為使資源能持續作為公益性之用立法目的並無二致，基於目的性擴張解釋，得類推適用而免予追補土地增值稅云云。

四、按私人捐贈依法設立私立學校之土地，土地稅法第 28 條之 1 已明定，除受贈者應為財團法人及捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益外，並應符合「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。」之要件，始得免徵土地增值稅。卷查申請人受贈取得系爭土地，原依土地稅法第 28 條之 1 規定申准免徵土地增值稅，嗣查其業於 101 年 1 月 4 日將捐助章程第 24 條修訂為「本法人所設立之學校如停辦後，所有賸餘財產歸由原捐助本法人之社會福利事業財團法人基督教○福利會接收處理之。」，顯已與土地稅法第 28 條之 1「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」之要件不符，案經本局 102 年中市稅豐分字第○號函(諒達)請於 102 年 11 月 30 日前補正恢復原符合規定之章程，逾期將依法補徵原免徵之稅款；另臺中市政

府教育局亦以 102 年中市教特字第○號函請其再予考量修訂捐助章程第 24 條，以符免徵土地增值稅規定，惟申請人未願配合辦理，本局遂按首揭財政部函釋意旨，認其已無土地稅法第 28 條之 1 規定免徵土增值稅之適用，予以追補其原免徵之土地增值稅，自屬有據。至於申請人主張其章程所定解散時賸餘財產歸屬之社會福利事業財團法人，既有於章程訂定解散時賸餘財產歸屬當地地方政府所有之規定，最終其賸餘財產仍歸屬於當地地方政府所有，與土地稅法第 28 條之 1 及私立學校法第 71 條第 3 項規定之立法意旨無違，應可為目的性擴張適用乙節，按法律條文適用時發生疑義者，主管機關自得為符合立法意旨之闡釋，此經司法院大法官會議議決釋字第 267 號解釋甚明。財政部是為賦稅業務之中央主管機關，其針對土地稅法第 28 條之 1 第 2 款規定既以首揭函闡釋法人章程若規定其因故解散時，賸餘財產非以當地地方政府為歸屬對象，或除當地地方政府外，亦可歸屬於其他對象時，即無免徵土地增值稅規定之適用；且法人若於申准免稅後，復將章程變更，致不符合原准免稅所要求以當地地方政府為唯一歸屬對象之要件時，即應追補原免徵之稅款。本局辦理地方稅之稽徵，除循以為課稅之準據外，尚乏任意擴張或判讀財政部解釋之權限。又公法之適用，以明文規定者為限，公法未設有明文者，自不得以他法之規定而類推適用，此有最高行政法院 60 年判字第 417 號判例意旨可參。私立學校法第 71 條所定「學校法人因情事變更，致不能達到捐助章程所定目的，已依前條規定停辦所設私立學校後，經董事會決議及法人主管機關許可，得變更其目的，改

辦理其他教育、文化或社會福利事業。……原依土地稅法第 28 條之 1 受贈土地者，免依該法規定處罰，其應追補之土地增值稅准予記存，並於改辦事業再移轉時一併繳納……。」，是為土地稅法第 55 條之 1 之特別規定，從而屬公法適用之範疇，自應以法有明文規定者為限。本案肇因於申請人在存續期間即變更其法人章程，致與土地稅法第 28 條之 1 所定要件不符，此與學校法人因故停辦所設私立學校，變更為其他公益性質之財團法人情形不同，自無類推適用私立學校法第 71 條第 3 項規定之餘地，併予敘明。

基上論結，本件申請復查為無理由，爰依稅捐稽徵法第 35 條規定決定如主文。

中 華 民 國 103 年 3 月 2 日

附註：本件申請人如有不服，應於收受本決定書次日起 30 日內，檢附訴願書（請加附繕本 1 份）依訴願法第 58 條第 1 項規定經由本局向臺中市政府提起訴願。