臺中高等行政法院判決

111年度訴字第171號
111年12月28日辯論終結

原　　告　財團法人唯心聖教功德基金會

代　表　人　張益瑞
訴訟代理人　鄭嘉欣　律師
複 代理 人　陳柏顥　律師
被　　告　南投縣政府稅務局

代　表　人　吳毓紘
訴訟代理人　李旗勝
　　李妍蓁

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服南投縣政府中華民國110年8月31日府行救字第1100178808號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

訴外人張益瑞、黃順財、張昌安等3人分別以其所有坐落南投縣○○市○○○段387-12及387-15地號等2筆、388-29地號1筆、388-28及388-30地號等2筆，共計5筆土地（下稱系爭5筆土地）贈與原告財團法人唯心聖教功德基金會供作興辦「唯心聖教學院」校地使用，並於民國110年3月2日向被告南投縣政府稅務局申報移轉現值，被告按一般稅率核課土地增值稅分別為新臺幣（下同）1,175萬8,161元、282萬2,116元、60萬7,217元、3,942元、2,858元，合計1,519萬4,294元，原告已於110年3月18日繳納完竣。其後，原告於110年6月21日以因興辦私立學校而受贈系爭5筆土地，及適用法令

錯誤為由，向被告申請免徵土地增值稅並退還已繳納之稅款，經被告審查，原告並非屬經主管教育行政機關許可設立之財團法人私立學校，核與土地稅法第28條之1，土地稅法施行細則第43條規定不符，以110年7月5日投稅土字第11000 08874號函（下稱原處分）否准原告之申請。原告不服，提起訴願，經南投縣政府以110年8月31日府行救訴字11001788 08號訴願決定駁回。原告仍不服，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.我國課徵土地增值稅之目的乃在實現憲法第142條、第143條第3項所規定關於「平均地權」之基本國策：

⑴按憲法第142條規定：「國民經濟應以民生主義為基本原則，實施平均地權，節制資本，以謀國計民生之均足。」第143條第3項：「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，歸人民共享之。」

⑵次按「憲法第143條第3項規定：『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，歸人民共享之。』旨在實施土地自然漲價歸公政策（本院釋字第286號解釋參照）。依其意旨，土地凡有自然漲價者，即應一律課徵土地增值稅。」（司法院釋字第286號、第799號解釋參照）。

⑶為貫徹前開基本國策規定、落實平均地權制度，最先於土地法制定之初，將此規定於土地法中，然礙於當時情勢，未能徹底實施，直至66年方才修正公布平均地權條例以落實憲法基本國策規定。

2.土地稅法第28條之1免徵土地稅法之規定，非僅單純鼓勵私人創辦社會福利事業及捐獻土地興學，根本目的乃在於落實漲價歸公之憲法誡命：

從平均地權條例第35條、第35條之1，土地稅法第28條之1規定及其立法意旨可知，國家課徵土地增值稅之目的乃在落實憲法平均地權、漲價歸公之憲法誡命，將此類非因勞力付出

所獲取之土地價格增值之利益歸諸於國家及公益，而上開免徵土地增值稅之規範要件乃係於章程載明法人解散時，賸餘財產歸諸於地方政府，及捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益，於此情況，人民並未因土地漲價而獲取與勞力付出不對等之利益，土地漲價之價值利益最後仍歸諸國家享有，是以毋庸再課徵土地增值稅，類此免徵土地增值稅之規定亦是在落實平均地權、漲價歸公之目的。

3.捐贈土地予宗教研修學院亦應免徵土地增值稅：

⑴按私立學校法第8條第1項、第61條第1項、第2項分別規定：「學校法人為培養神職人員及宗教人才，並授予宗教學位，得向教育部申請許可設立宗教研修學院；其他經宗教主管機關許可設立之法人，亦同。」、「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。」、「私人或團體對學校法人或本法中華民國96年12月18日修正之條文施行前之財團法人私立學校為捐贈者，或宗教法人捐贈設立宗教研修學院時，除依法予以獎勵外，並得依有關稅法之規定減免稅捐。」

⑵次按宗教研修學院設立辦法第16條第1項規定：「宗教研修學院由宗教法人設立，其法人事務涉及學校運作者，準用本法第29條、第32條第1項第3款至第5款、第2項、第3項、第37條、第41條至第46條、第48條、第49條、第51條第1項、第52條、第53條、第70條、第81條及其相關法令有關學校法人之規定。」

⑶查土地稅法第28條之1所規定免課徵土地增值稅之情況，僅限於私人捐贈供興辦「社會福利事業」或「依法設立私立學校」土地兩種。然依私立學校法第8條第1項、第61條第1項、第2項，宗教研修學院設立辦法第16條第1項規定，宗教研修學院及私立學校，在於一者為宗教法人設立，一者為學校法人設立，但宗教研修學院依宗教研修學院設立辦法第2條之定義，係指專為培養特定宗教之神職人員及宗教人才，並授予宗教學位，經教育部許可設立之

私立大學或私立大學下設之學院，究其本質與私立學校培育人格發展、教授進入社會職場所需之能力並授予學位，並無不同，不應作差別對待。

⑷再者，憲法第142條、第143條第1項之意旨，土地增值稅乃是在落實平均地權、漲價歸公之基本國策，而土地稅法及平均地權條例對捐贈土地予私立學校、社福團體免課徵土地增值稅係因在條文規定下，並無人民因土地漲價而獲取與勞力付出不對等利益之情況，是以毋庸課徵土地增值稅。

⑸而宗教研修學院本質與私立學校相近，已如前述，且於本件狀況，訴外人贈與土地予原告設立之唯心聖教應用易經研究所，且待法人解散後亦會將土地捐贈縣市政府，原告並不會因此取得無勞力對價之土地漲價之利益，是以縱使原告設立乃宗教研修學院而非私立學校，受贈土地亦應免徵土地增值稅，如此方能落實平均地權之憲法誡命。

4.捐贈土地予宗教研修學院應類推適用土地稅法第28條之1規定，免徵土地增值稅：

⑴所謂「法律漏洞」，係指違反法律規範計畫之不完全性，亦即關於某件法律事項，依現行法律秩序之規範計畫，應設有規定而未設規定而言，「公開之法律漏洞」即為其中之一類型，係指關於某一法律問題，法律依其「內在目的」及「規範計畫」，應積極設其規定而未設規定，以致無法實現法律之規範目的，而應以「類推適用」之方式填補其法律規定上之漏洞，方得依法律實踐公平正義，貫徹「相類似者應為相同處理」之平等待遇原則，而所謂「類推適用」乃指比附援引而言，即將法律適用於某案例類型所明定之法律效果，轉移適用於法律未設規定之相類似之他案例類型之上。

⑵國家課徵土地增值稅係為落實平均地權之基本國策，平均地權條例第35條之1及土地稅法第28條之1規定免徵土地增值稅之情況，亦同樣是在落實基本國策之規定，以避免人

民未受利益卻反遭課徵稅賦之情況；而宗教法人設立宗教研修學院之情況與學校法人設立私立學校之情況相近，已如前述，然土地稅法及平均地權條例卻僅針對私立學校及社福團體有免徵土地稅之規定，對於捐贈土地供設立宗教研修學院卻未提及，再參照土地稅法修法之會議紀錄，係賴晚鐘立法委員於委員會討論主張應加入教育事業，係考量憲法獎勵私人興學、私人興學有助於國家整體文化、教育、經濟發展，如捐贈土地協助國家培育英才卻仍要繳納大筆土地增值稅，顯不合理，於立法院委員會討論時折衝將教育事業改為私立學校方通過討論，然參酌立法過程，並無意將宗教研修學院排除於外。

⑶而且，宗教研修學院設立辦法係教育部於98年間訂定，土地稅法之修正係於78年間為之，顯係土地稅法修正時所未設想之狀況，是本件應類推適用土地稅法第28條之1規定免徵土地增值稅。

5.本件原告之情形與土地稅法第28條之1所列之3款要件相符：

⑴鈞院曾就本件狀況是否符合土地稅法第28條之1所訂3款情形提出疑義：「原告是受贈者且設立學校，不是贈與人直接贈與學校，而是隔了一層先贈與原告基金會，再由原告基金會設立學校，惟被告認為依法條意旨，贈與人必須將土地直接贈與學校，且學校是主管教育行政機關許可設立之財團法人，始符合土地稅法28條之1規定？（法官）」、「是（被告訴代）」、「除了土地稅法第28條之1第1項第1款以外，第2款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，此部分也將連帶受影響。現因原告提出的是基金會的章程，不是學校的章程，受贈是學校，法人章程則指學校的章程，學校如解散，土地即歸政府所有，第1款及第2款似不完全符合，僅第3款捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益，形式上目前看似符合。（法官）」

⑵查土地稅法第28條之1第1款「受贈人為財團法人」部分，被告認本件並非贈與人直接贈與學校，而是中間隔了一層基金會，是不符合第1款要件云云，然實則參諸私立學校法第2條第1項規定「各級、各類私立學校之設立，除法律另有規定外，應由學校財團法人（以下簡稱學校法人）申請之。」、宗教研修學院設立辦法第3條第1項規定「宗教研修學院依其設立程序，分類如下：一、由學校財團法人（以下簡稱學校法人）或財團法人私立學校報經本部許可設立者。二、由內政部或直轄市、縣（市）主管機關（以下簡稱宗教主管機關）許可設立並向法院登記具宗教性質之財團法人或公益社團法人（以下簡稱宗教法人），報經本部許可設立者。」是私立學校乃學校財團法人所設立之單位，而宗教研修學院與私立學校相同，乃學校財團法人或宗教財團法人所設立之單位，再參民法第26條規定「法人於法令限制內，有享受權利負擔義務之能力。」是以私立學校仍係學校財團法人之整體人格之一部，在實體法上並無單獨之權利能力，是以於私立學校受贈土地時，受贈者並非「私立學校」此單位，蓋私立學校不具有法人格，不能負擔實體法上之權利能力，是以受贈者乃是能夠行使權利負擔義務之「財團法人」，本件宗教研修學院係由宗教財團法人受贈土地之情況，與私立學校由學校財團法人受贈土地相同，並無被告所述中間多隔一層基金會而有不同，且再參考其他私立學校因土地增值稅爭訟之案件，受贈土地者亦均為財團法人，而非學校單位。

⑶再就土地稅法第28條之1第2款「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。」部分，而鈞院所提出疑義「現因原告提出的是基金會的章程，不是學校的章程，受贈是學校，法人章程則指學校的章程」，其中受贈者並非學校單位，而是能夠行使權利負擔義務之財團法人部分已說明如上，且再參其餘私立學校網站所公開之捐助章程，均為財團法人之捐助章程，私立學校並不會另

外訂立捐助章程，學校所訂立僅為組織規程、獎懲辦法、評鑑辦法、教師升等辦法或其他偏向校務行政、組織之規定，是其他私立學校亦與本件原告相同，均係援引財團法人之章程，並不會自行另外訂立章程。

⑷是本件情況非僅符合土地稅法第28條之1第3款，而是第1款、第2款、第3款均相符，再參酌憲法基本國策意旨，以及土地稅法立法時之討論，並非有意排除宗教研修學院，而是在立法之初並未預想將來有宗教研修學院之設立，是應類推適用土地稅法第28條之1規定免徵土地增值稅等語。

㈡聲明：⑴原處分及訴願決定均撤銷。⑵被告對於原告110年6月21日之申請，應作成准予免徵土地增值稅及退還已繳納稅款之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.按土地稅法第28條之1及同法施行細則第43條規定，私人捐贈供依法設立私立學校使用之土地申請免增土地增值稅時，受贈人須同時符合「受贈人為經主管教育行政機關許可設立之學校財團法人」、「法人章程載明解散時，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」等要件。經查，原告係依民法及有關法令經內政部許可設立並向法院登記之宗教財團法人組織，雖然原告受贈土地供設立私立學校「唯心聖教學院」使用，惟究其非屬經主管教育行政機關許可設立之學校財團法人。準此，原告受贈移轉土地當無土地稅法第28條之1規定免徵土地增值稅之適用，被告否准原告申請退還稅款之處分，並無不合。

2.原告主張略以：「捐贈土地予宗教研修學院亦應免徵土地增值稅：按私立學校法第61條第1項、第2項規定，訴外人贈與土地予原告設立之唯心聖教應用易經研究所，縱使原告設立乃宗教研修學院而非私立學校，受贈土地亦應免徵土地增值稅」乙節，重申按土地稅法第28條之1免徵土地增值稅規

定，土地受贈對象須屬主管教育行政機關許可設立之學校財團法人，而原告非屬學校財團法人。再者，非僅以符合財團法人身分而有興辦私立學校之事實為已足，此參土地稅法施行細則第43條有關申請免徵土地增值稅時，應檢附學校財團法人登記證書及法人章程等資料，亦可明。

3.至原告主張捐贈土地予宗教研修學院應類推適用土地稅法第28條之1規定，免徵土地增值稅乙節，按司法院釋字第607號、第460號解釋文及理由書，明文揭示稅捐法定主義之意旨，依前揭解釋所示之租稅法定主義，仍必須以法律明文者為限，非得類推擴張解釋，增加法律所無之優惠要件。復按土地稅法第28條之1立法理由略以「爰明定私人捐贈供興辦……依法設立私立學校使用之土地免徵土地增值稅，並規定:免稅之適用條件，以防流弊。」基此，原告主張顯有誤解，並不可採。

4.按私立學校法第61條第1項規定可知，有關學校法人所設私立學校之「土地賦稅、房屋稅」之徵免，自應回歸稅法之規定。本案原告興辦「唯心聖教學院」，雖為教育部立案許可之私立學校，其係依私立學校法第38條暨宗教研修學院設立辦法報經教育部立案，然原告係由宗教主管機關許可設立之宗教法人，尚非土地稅法第28條之1及同法施行細則第43條規定為主管教育行政機關許可設立之學校法人，當無土地稅法第28條之1規定免徵土地增值稅之適用，被告否准原告申請退還稅款之處分，並無不合。

5.私立學校法第61條第2項及同法施行細則第44條第2項規定，係私人或團體對學校法人或財團法人私立學校所為之捐贈或宗教法人捐贈學校法人、財團法人私立學校或其他宗教法人設立宗教研修學院時，應由接受捐贈者開具捐贈之項目及款項，並發給證明文件予捐贈人，憑以向稅捐稽徵機關依法申請相關稅捐，非指土地稅法第28條之1移轉免徵土地增值稅之適用。再者，私立學校法第61條第2項規定與本件原告受贈之情形分屬二事，原告恐有所誤解。

6.原告檢附之其他私立學校因土地增值稅行政訴訟判決或裁定，均為「財團法人私立學校」，惟原告係「宗教法人」，其受贈土地供唯心聖教學院使用，尚非屬經教育主管機關許可設立之學校法人，當無土地法第28條之1規定免徵土地增值稅之適用。況該等裁判係財團法人私立學校受贈土地符合土地稅法第28條之1規定免徵土地增值稅之案件，嗣後因修訂捐助章程，變更法人解散後賸餘財產歸屬方式，事涉稅捐稽徵機關得否追繳或繼續免徵土地增值稅疑義，其內涵與本案分屬二事，原告主張應無可採。

7.至原告主張：其餘私立學校網站所公開之捐助章程，均為財團法人之捐助章程，私立學校並不會另外訂立捐助章程乙節。學校財團法人依「學校財團法人捐助章程訂定準則」（私立學校法第10條第3項授權）並定之捐助章程專指學校財團法人捐助章程，惟原告係由宗教主管機關核准設立之宗教法人，法人章程為「財團法人唯心聖教功德基金會」捐助章程，兩者顯屬有別，原告主張恐有誤解等語。

㈡被告聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠原告受贈系爭5筆土地是否符合土地稅法第28條之1規定，免徵土地增值稅?若不符合土地稅法第28條之1規定，得否類推適用該條規定，免徵土地增值稅？

㈡原告訴請撤銷訴願決定及原處分，並請求被告對於原告110年6月21日之申請，應作成准予免徵土地增值稅及退還已繳納稅款之行政處分，是否有理由?

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

訴外人張益瑞、黃順財、張昌安等3人分別以其所有系爭5筆土地，贈與原告供作興辦「唯心聖教學院」校地使用，並於110年3月2日向被告申報移轉現值，被告按一般稅率核課土地增值稅分別為1,175萬8,161元、282萬2,116元、60萬7,217元、3,942元、2,858元，合計1,519萬4,294元，原告已於1

10年3月18日繳納完竣。其後，原告於110年6月21日以因興辦私立學校而受贈系爭5筆土地，及適用法令錯誤為由，向被告申請免徵土地增值稅並退還已繳納之稅款，經被告審查，原告並非屬經主管教育行政機關許可設立之財團法人私立學校，核與土地稅法第28條之1、同法施行細則第43條規定不符，以原處分否准原告之申請。原告不服，提起訴願，經南投縣政府訴願決定駁回等情，有系爭5筆土地所有權狀影本、原處分函、訴願決定書等附卷可佐（本院卷49-57、93-107頁），此部分事實堪以認定。

㈡原告非屬經教育行政主管機關許可設立之財團法人私立學校，其受贈系爭5筆土地並不符合土地稅法第28條之1規定，亦不得類推適用該條規定，免徵土地增值稅：

1.應適用的法令：

⑴土地稅法第5條規定：「（第1項）土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。三、土地設定典權者，為出典人。（第2項）前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」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。」

⑵土地稅法第6條授權訂定之土地稅減免規則第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：㈠受贈人為財團法人。㈡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。㈢捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。」

2.經核土地稅法第28條之1係為了鼓勵私人創辦社會福利事業及捐獻土地興學之目的所訂定，為達此立法目的倘有私人願意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所規定3款免徵要件，且以該等要件持續履行為必要，避免有人假藉捐贈之名，卻行逃漏土地增值稅之實，俾符立法者授與免徵土地增值稅之稅捐優惠立法本旨。而其中第1款規定土地之受贈人為「財團法人」，於私人捐贈土地供興辦依法設立私立學校使用之情形，為符合前述之立法目的，本款之財團法人範圍應限於經教育行政主管機關許可設立之財團法人私立學校，始為允當，蓋若不將本款之財團法人為如此解釋，恐將導致有心人士假借辦學之目的，將土地捐贈予經教育行政主管機關許可設立之財團法人私立學校以外之財團法人，再透過此條以達到規避土地增值稅之目的。又該條第2款所稱「法人章程」，當指受贈土地之財團法人私立學校之章程而言。

3.經查，原告屬財團法人，且參照其登記設立之目的：「為傳揚唯心聖教教義，以中華文化道統之易經心法為基礎予以弘揚普傳……。」原告應為宗教財團法人，並非教育行政主管機關許可設立之財團法人私立學校，此有司法院法人公告登記查詢資料可證（本院卷41-43頁）。其次，訴外人張益瑞、黃順財及張昌安等3人於110年2月1日將系爭5筆土地贈與原告，且系爭5筆土地之所有權人迄今仍為原告，此亦有3

人所擬具之土地贈與合約書及系爭5筆土地之土地登記第一類謄本可證（訴願卷51、55、87頁，本院卷49-57頁），雖前述土地贈與合約書記載捐贈予原告係供興辦「唯心聖教學院」校地使用，然究非係捐贈給經教育行政主管機關許可設立之財團法人私立學校，顯與土地稅法第28條之1所規定3款免徵要件不符。再者，唯心聖教學院業經教育部於110年2月1日許可設立，為教育部所立案之私立宗教研修學院，固有110年2月1日臺教高㈢字第1100014721號函（訴願卷43、44頁）及教育部110年度大專院校一覽表網站截圖（本院卷197頁）可證，然唯心聖教學院是否屬財團法人私立學校，則未經原告提出相關文件證明之。又縱使唯心聖教學院屬財團法人私立學校，惟因系爭5筆土地並非捐贈予唯心聖教學院，則於唯心聖教學院解散時，系爭5筆土地仍屬原告所有，並非歸屬當地地方政府所有，亦不符合免徵土地增值稅之要件。由此可見，於110年2月1日時唯心聖教學院雖屬經主管教育行政主管機關許可設立之私立學校，而張益瑞、黃順財及張昌安等3人於110年2月1日將系爭5筆土地捐贈予原告作為建校用地，然並非將系爭5筆土地直接捐贈予財團法人私立學校，則原告主張其符合土地稅法第28條之1規定，據此主張本件應免徵土地增值稅，並不足採。

4.又土地稅法施行細則第43條第2項規定：「依本法第28條之1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或主管教育行政機關許可設立之證明文件、捐贈文書、法人登記證書（或法人登記簿謄本）、法人捐助章程及當事人出具捐贈人未因捐贈土地以任何方式取得利益之文書。」該條項所稱「法人登記證書（或法人登記簿謄本）」、「法人捐助章程」，於捐贈土地供興辦依法設立私立學校之情形，係指受贈土地之財團法人私立學校之法人登記證書及捐助章程。而本件原告退稅申請書所檢附者，乃原告之法人登記證書及捐助章程（訴願卷97-127頁），核與土地稅法施行細則第43條第2項規定不符。

5.原告受贈系爭5筆土地並不符合土地稅法第28條之1規定，已如前述。至於原告主張本件應類推適用土地稅法第28條之1規定，免徵土地增值稅乙節。按所謂類推適用，係就法律未規定之事項，比附援引與其性質相類似事項之規定，加以適用，為基於平等原則及社會通念以填補法律漏洞的方法，倘無法律漏洞，自不生類推適用而補充之問題。換言之，因兩事項間具有本質上之類似性，依法律規範意旨判斷本應同予規範，竟生疏未規範之法律漏洞，基於「同一法律上理由」，依平等原則將該項法律規定類推及於其他法律所未規定之事項，即所謂類推適用（最高法院101年度台上字第923號民事判決意旨參照）。土地稅法第28條之1就是否予以免徵土地增值稅之情形已詳加規定，只有在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，且符合「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」3款要件情形下，始可免徵，可見免徵土地增值稅並非法律未規定之事項，且本件張益瑞、黃順財及張昌安等3人係將系爭5筆土地捐贈予宗教財團法人（即原告），與土地稅法第28條之1規定須捐贈予經教育行政主管機關許可設立之財團法人私立學校，本質上亦有所不同，當無類推適用之餘地，原告主張本件得類推適用土地稅法第28條之1，亦不可採。況且，租稅正義首以租稅法定主義為表現，依司法院釋字第607號解釋文：「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，以法律明定之。」土地稅法第28條之1對於得免徵土地增值稅之法定要件規定既已甚明，原告並不符合土地稅法第28條之1規定，自不得主張得類推適用該規定，以符合租稅法定主義。

6.至於原告聲請本院向教育部調閱唯心聖教學院許可籌設案件卷宗、立案許可案件卷宗及立案證書乙節，因唯心聖教學院

並非系爭5筆土地受贈者，不影響本件之結果，且唯心聖教學院既係由原告申請設立，則原告本應持有該等資料，若原告認為有提供本院參酌之必要，亦應由原告自行提出，故本院認無調閱之必要。

㈢原告訴請撤銷訴願決定及原處分，並請求被告對於原告110年6月21日之申請，應作成准予免徵土地增值稅，並退還已繳納稅款之行政處分，為無理由：

1.稅捐稽徵法第28條第1項、第5項規定：「（第1項）因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。……（第5項）中華民國110年11月30日修正之本條文施行時，因修正施行前第1項事由致溢繳稅款，尚未逾5年之申請退還期間者，適用修正施行後之第1項本文規定；因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起15年內申請退還。 」可知，若因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人可於10年內提出具體證明向稅捐稽徵機關申請退還，而此規定於土地增值稅亦有適用。

2.經查，原告於110年6月21日擬具土地增值稅退稅申請書（本院卷145、146頁），向被告申請退還系爭5筆土地之土地增值稅，其所載申請原因略以：「按土地稅減免規則第20條第11款規定…… 於檢視土地謄本時發現，用地確屬學校用地，擬依稅捐稽徵法第28條規定，因適用法令錯誤，申請退還……。」惟如前所述，訴外人張益瑞、黃順財、張昌安等3人將系爭5筆土地贈與原告，並不符合土地稅法第28條之1規定，亦不得類推適用該條規定，免徵土地增值稅，自亦不符合土地稅減免規則第20條第11款免徵之規定。從而，被告作成原處分否准原告所請，並敘明：「……四、經查貴基金會（即原告）係依據民法及有關法令經內政部核准設立之財

團法人組織，雖本案受贈之土地係供設立私立學校使用，惟究其受贈對象『財團法人唯心聖教功德基金會』非屬經教育行政主管機關許可設立之財團法人私立學校，是土地移轉時尚無土地稅法第28條之1規定免徵土地增值稅之適用。」（本院卷107頁），已就原告何以不符合土地稅法第28條之1規定之理由，予以具體說明，且未違背前述土地稅法第28條之1之立法目的，其認定事實及適用法令均無違誤，亦無計算或其他原因之錯誤，而應依稅捐稽徵法第28條予以退稅之情形。

3.綜上所述，原告非屬經教育行政主管機關許可設立之財團法人私立學校，其受贈系爭5筆土地雖供興辦唯心聖教學院之用，然並不符合土地稅法第28條之1規定，亦不得主張類推適用，被告以原處分否准原告免徵土地增值稅及退還之申請，於法實屬有據。訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷原處分及訴願決定，並請求被告對於原告110年6月21日之申請，應作成准予免徵土地增值稅，及退還已繳納稅款之行政處分，均屬無理由。

㈣本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊、防禦方法及舉證，經本院審酌後，認對於判決結果不生影響，爰不一一論述，併此敘明。

六、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　1　　月　　11　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　陳文燦

法　官　張鶴齡

法　官　黃司熒

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴

者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　112　　年　　1　　月　　11　　日

書記官　李孟純