臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭
113年度訴更一字第7號
民國114年3月27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
　　黃怡玲
　　施志勇

上列當事人間因土地增值稅事件，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、事實概要：

緣訴外人張益瑞、黃順財、張昌安等3人分別以其所有坐落○○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0000000000號函（下稱原處分）否准原告之申請。原告不服，提起訴願經決定駁回，提起行政訴訟，經本院111年度訴字第171號判決（下稱前審判決）駁回後，原告不服，提起上訴，經最高行政法院以112年度上字第133號判決（下稱發回判決）將前審判決廢棄，發回本院更為審理。

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鈞院前審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，而鈞院前審所提出疑義「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。前審判決忽略修法以及立法之整體歷史脈絡，略以土地稅法已有免徵土地增值稅規定，逕認本件無類推適用之情形，實有疏漏。

6.原告依法設立「唯心聖教學院」，並經教育部許可立案且准許招生，系爭土地確實歸學校、教育使用：

⑴原告於民國100年9月22日依宗教研修設立辦法向教育部提出籌設計畫書申請籌設唯心聖教學院，經教育部初審、外聘委員審查、校地會勘等流程，於102年11月6日經教育部核定許可籌設，籌設完成，嗣經教育部於110年2月1日以臺教高（三）字第0000000000號函同意准予立案並自110學年度開始招生，准許於立案第1年設立「唯心聖教易經研究所碩士班」1班，招生名額15名，並請設校法人即原告應於文到6個月內完成土地所有權移轉登記並報部，原告遂於同年6月11日以財功字第0000000000號函檢送「唯心聖教學院立案申請書定稿本」予教育部，且將土地所有權移轉完成報部備查，經該部於同年7月26日以臺教高（三）字第0000000000號函予以備查，有教育部113年12月24日臺教高（三）字第0000000000號函及檢附之函文、唯心聖教學院立案申請書定稿本等在卷可憑。

⑵唯心聖教學院計有A、B、C三棟建築物，依法領有南投縣政府核發之（107)投府建管（使）字第00534號使用執照，A、B棟作為教學大樓使用，C棟則為圖書館，均用於教學、學術研究之目的，有南投縣政府使用執照、使用執照附表、建物權狀及土地謄本等可憑，且互核對照，A、B、C三棟建物確實坐落系爭土地，從而，可以推知系爭土地係供原告所設立

之宗教學院使用，並無違反土地用途，固然，其中有部份樓層用以原告創辦人之墨寶展、生平簡介、墨寶擺設等用途，確如被告113年10月20日投稅法字第0000000000號函書狀所載，然創辦人之墨寶、生平等均為研究用之重要文化財，自有其宗教意義之無形價值，而有妥善保存、慎重展示之必要，且符學術研究之宗旨，非如被告所稱與宗教學院毫無關係等語。

⑶原告捐助章程第4條之規定，原告之設立宗旨為傳揚唯心聖教教義，以中華文化道統之易經心法為基礎以弘揚普傳，為此，辦理興辦國內外弘揚唯心聖教及中華文化道統等之事業，興辦研究唯心聖教及中華文化道統等之文教事業，如宗教研修學院、宗教研修機構、社會推廣教育事業、易經大學及禪修中心等，興建與上述業務有關之場所及設施，相關業務之事業經營管理，第12條則明訂「本法人經董事會依捐助章程決議解散、經主管機關撤銷、廢止許可或經該管法院宣告解散者，應依民法及非訟事件法等相關規定辦理解散及清算終結登記。前項清算後賸餘財產，不得歸屬於自然人或營利團體，應歸屬本法人主事務所所在地之地方自治團體」，是以，設立唯心聖教學院，下設「唯心聖教易經研究所碩士班」，乃基於原告之捐助章程規定，土地、建物亦屬原告之資產，若未運作，土地、建物仍屬於原告即法人所有，於法人解散、清算時，賸餘財產盡皆歸屬原告主事務所所在之地方自治團體即臺中市政府，即屬國有，而非私有。

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。

8. 再土地增值稅係為實踐「漲價歸公」之「地方稅」，免徵土地增值稅而受有財政收入影響者為當地地方政府，基於損益

同歸（地方政府）之思考，土地稅法第28條之1因此規範受贈法人必須章程明定解散後賸餘財產歸屬於當地地方政府，始得免徵土地增值稅。受贈土地符合免徵土地增值稅之學校法人，發生停辦、解散、清算後，解散時其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。惟宗教法人設立宗教研修學院，其所附章程載明「宗教法人」解散時其賸餘財產之歸屬，如僅為宗教研修學院停辦、解散、清算，宗教法人未解散，此亦與學校法人之情形不同。換言之，「唯心聖教學院」倘有解散事由（含未運作），原告無需進行解散將其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。故實質上與土地稅法第28條之1第2款規定法人章程載明法人解散時，賸餘財產歸屬當地地方政府所有之要件，存有差異。

9.原告受贈土地使用現勘情形:唯心聖教學院其中一5層樓建物（建號：○○縣○○市○○○段4152，坐落地號：同段0387-12地號，門牌號碼：○○縣○○市○○里○○路000巷000號），被告於113年9月16日實地勘查，該建物供「混元文化會館」使用，各樓層之現況使用情形分述如下：（一）第1層：「五百羅漢尊者拳法護台灣、混元禪師墨寶展」。（二）第2層：「混元禪師行道利人天」一祭典神像布置。（三）第3層：「用易弘法功德天」一創辦人生平簡介、易經書冊擺設。（四）第4層：「傳播教育智聖天」一墨寶擺設、唯心電視台傳播文史介紹。（五）第5層：「唯心永恆光明天」一神像、墨寶展示。據此，混元文化會館涉有非專供學校教學使用之情事，有違土地稅法第28條之1立法意旨以免徵土地增值稅鼓勵私人捐贈土地興學之良善美意等語。

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、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（前審卷第49-57、93-107頁），此部分事實堪以認定。

㈡應適用的法令：

1.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。」

2. 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。」

㈢租稅減免法制屬高度的立法形成權範圍

1. 相關憲法解釋及法規範:憲法第143條第3項明定：「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。」承此，土地稅法第28 條本文規定：「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」。又憲法第7條規定平等原則，旨在防止立法者恣意對人民為不合理的差別待遇。如對相同事物，為無正當理由的差別待遇，即與憲法第7條平等原則有違（司法院釋字第687號及第779號解釋參照）。法規範是否符合平等權保障的要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取的分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度的關聯性而定（司法院釋字第682號、第694號、第701號、第760號及第779號解釋參照）。稅捐法令規範的分類及差別待遇，涉及國家財政收入的整體規劃及預估，固較適合由代表民意的立法機關及擁有財政專業能力的相關行政機關決定。惟其決定仍應有正當目的，且其

分類與目的之達成間應具有合理關聯，始符合租稅公平原則，從而不違反憲法第7條平等權保障的意旨（司法院釋字第745號及第779號解釋參照）。納稅者權利保護法第1條第1項亦揭櫫「實現課稅公平」之目標，同法第5條並規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。」

2. 立法者之租稅形成權:立法者擁有之租稅形成權，在大方向上，必須要滿足國家的重大價值判斷，例如基本國策；至於在內容上，主要是以平等權來拘束之，這也是構成租稅正義的內涵。立法者根據國家的需要，藉著租稅立法籌集財源。故舉凡稅捐之種類、稅率、稅務主體與客體……，都需要立法者的判斷。這也是屬於政治領域，而非司法所能審查之範疇。就此領域的管制，也僅能依靠租稅法律主義，保障人民財產權利。至於這些立法之判斷，且多半是立法者對未來之判斷，可稱為「立法者的預測特權」，司法審查都應給予高度的肯認（司法院大法官釋字第694號陳新民大法官協同意見書參照）。

㈣立法者對於土地稅法第28條之1減免土地增值稅規定需符合3款免徵要件為限，基於租稅法定主義，非得逕為類推擴張解釋：

1.土地稅法第28條之1之立法目的、法規範結構與適用:

土地稅法第28條之1本文規定：「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。」依土地稅法第28條之1之立法理由：「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及捐獻土地興學，並配合平均地權條例第35條之1，增訂本條明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，並規定免稅之適用要件，以防流弊。」等語，可知免徵土地增值稅之優惠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。然查，立法並非僅以符合上開獎勵興學之立法目的即認

為已充足免稅之要件，其於立法條例、法規範要件、結構上，除認需有土地稅法第28條之1「本文」之基礎要件即私人為興學而為捐贈土地外，另以但書之規定，用以表明特加限制之條款，即尚需具有「但書」所規定3款要件，亦即需①受贈人為財團法人，且②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，且③捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益，始為完足，即為必要之租稅免除條件之限縮。質言之，該法條規範結構及文義明確，核其稅捐減免之要件，非僅以捐贈土地予私立學校等即為「免徵土增稅」的充分條件，而係必須符合土地稅法第28條之1「本文」及「但書」所規定3款免徵要件，亦即需具有該條本文及但書各款所指之各該必要條件，始得「免徵土增稅」，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及防杜不當租稅規避。

2.私立學校法修正將「宗教研修學院」納入之立法目的:

為解決過去禁止宗教進入校園，社會上諸多神、佛學院以「宗教教義研修機構」名義向內政部申請立案設置，惟其自行頒授之學位並不被教育部承認及正視培養宗教學術人才之問題，私立學校法於93年間修正，於第9條第1項規定：「私立大學校院或宗教法人為培養神職人員及宗教人才，並授予宗教學位者，應依相關法規向教育部申請，經核准後，設立宗教研修學院。」嗣於97年私立學校法修正將之移列於第8條，並將文字修正為規定：「（第1項）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。（第2項）前項之申請程序、許可條件、宗教學位授予之要件及其他相關事項之辦法，由教育部會同中央宗教主管機關定之。」依其立法理由及參照相關立法紀錄(立法院公報第92卷第41、57期，93卷第17期會議紀錄參照)，私立學校法修正將宗教研修學院納入私立學校，顯係為達將社會

上諸多神、佛學院以「宗教教義研修機構」納管之立法目的，並無放寬、擴大土地稅法第28條之1免徵土地增值稅之目的，又私立學校法第8條及宗教研修學院設立辦法第3條第1項特將宗教研修學院分為三種(詳下述)，明顯亦有立法上之區別。

3.宗教研修學院因其歸屬不同性質之法人格，其得否減免土地增值稅容有不同(土地稅法第28條之1但書第1款之適用):

私立學校法第8條規定:「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。前項之申請程序、許可條件、宗教學位授予之要件及其他相關事項之辦法，由教育部會同中央宗教主管機關定之。」，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。」是宗教研修學院分為①經學校法人或財團法人私立學校設立②經宗教財團法人或公益社團法人設立，二者明顯有別。亦即同屬「宗教研修學院」惟因宗教研修學院不具法人格，因其上開申設之不同，而歸屬不同之「學校法人或財團法人私立學校」、「宗教財團法人」、「公益社團法人」三種。就涉及土地增值稅之案件，因宗教研修學院不具法人格，是其不得為土地捐贈之對象，然就上開「經學校法人或財團法人私立學校設立之『宗教研修院』」，因捐贈之對象確仍為學校法人或財團法人私立學校，是故解釋上或得為目的性擴張解釋，即認係屬土地稅法第28條之1本文之「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」，惟就捐贈對象為上開「經『宗教財團法人』或『公益社團法人』設立之『宗教研修院』」，其土地捐贈對象，既為該「宗教財團

法人」、「公益社團法人」，性質上顯與前揭 「學校法人或財團法人私立學校」明顯有別，依前揭說明，立法目的上亦明顯係非基於獎勵捐助「宗教財團法人」或「公益社團法人」而為稅捐減免。從而，就捐贈對象為上開「經學校法人或財團法人私立學校設立之『宗教研修院』」方得認符土地稅法第28條第1項本文及但書第1款之規定，亦即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，土地稅法第28條之1但書第1款之財團法人範圍，法理上應限於經教育行政主管機關許可設立之學校法人或財團法人私立學校始為允當。

4.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(土地稅法第28條之1但書第2款之適用):

土地稅法第28條之1但書第2款所稱「法人章程」，依其文義，當指受贈土地之依法設立私立學校(土地稅法第28條之1本文)之財團法人(土地稅法第28條之1但書第1款)之章程而言，此乃因土地增值稅係為實踐「漲價歸公」之「地方稅」，免徵土地增值稅而受有財政收入影響者為當地地方政府，基於損益同歸（地方政府）之思考，土地稅法第28條之1因此規範受贈之「財團法人」必須章程明定解散後賸餘財產歸屬於當地地方政府，始得免徵土地增值稅。蓋若不將本款之法人章程，限定於受贈土地之財團法人私立學校之章程，恐將導致該私立學校解散後，土地乃歸其他財團法人所有，而非當地地方政府，縱財團法人仍具公益性，惟既已非供興學使用，自與上開立法目的不符，且得以此達到規避土地增值稅之目的。至最高行政法院108年度判字第19號判決略以:「……是以，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3款免徵要件，且以該等要件持續履行為必要，俾符立法者授與免徵土地增值稅之稅捐優惠立法本旨。……土地稅法第28條之1所定免徵要件，其中第2款要求受贈人章程須載明『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，當係為防免受免徵土地增值稅優惠之受贈土地，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。該款文字用語雖未配合私立學校法相關規定之修正而為修正，然若受贈人解散時，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。」是若受贈人解散時，依其章程關於賸餘財產歸屬之規定，仍歸屬社會福利事業或依法設立之私立學校財團法人，即「仍屬並繼續」供社會福利、教育使用之情形時，或得認與受贈土地免徵優惠之目的無違，惟如依其章程關於賸餘財產歸屬之規定未有規定，或非歸屬「社會福利事業」或「依法設立之私立學校財團法人」，自難認符土地稅法第28條之1第2款規定要件。

5.私立學校法第61條第2項與本案無直接關涉:

私立學校法第61條第1、2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。」「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。」其第2項立法理由略以:「私立學校依土地稅法第28條之1規定免徵土地增值稅，依土地稅法第6條規定免徵地價稅，依房屋稅條例第15條規定免徵房屋稅，依關稅法第49條規定免徵關稅；因相關稅法已有規定，爰整併原條文第50條、第52條及第53條，移列為第1項、第2項。」經查:由上開私立學校法第61條第1、2項整體觀察及依第2項立法體例及說明，採「得依有關稅法之規定……」係為綱領性、指示性規定，用以表明立法旨意，即仍得適用相關稅捐減免規範之重申。況且私立學校法第61條第2項規定所指得減免稅捐之態樣，前者捐贈人為「私人或

團體」對象為「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」，至後段捐贈人為「宗教法人」捐贈對象為「該宗教法人所設立宗教研修學院」，法規範文義及架構上明顯並未認「私人或團體」對「宗教法人所設立宗教研修學院」得減免稅捐。再者，上開規範法律效果，既僅係「得依」有關稅法之規定減免稅捐，則具體案件中得否為稅捐之減免，自仍應回歸上開相關稅法之規定，即仍應視是否符合各該相關稅法之情形而予適用，要無從以私立學校法第61條第2項，憑為稅捐減免之法律依據。

6.綜上，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，以土地稅法第28條之1本文及但書所規定3款免徵要件之充足為要件，以符合立法者授與免徵土地增值稅之稅捐優惠立法目的，此屬立法者之形成自由，亦涉及稽徵技術之專業考量，核係就不同事項及適用對象之事物性質差異，而為具正當理由之合理差別對待，屬於立法裁量之範圍，司法解釋上自仍應就具體個案為法律之適用，而非僅以是否為興學之目的，逕為目的性寬鬆之法律解釋。

㈤最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為本判決基礎及附帶說明:

1.本院受廢棄理由之法律上判斷拘束，並以之為本判決基礎:受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎，行政訴訟法第260條第3項定有明文。本案為經最高行政法院發回更審之案件，本院在此個案中，應受發回判決定所表示個案法律意見之拘束，並依其提示之法律意見，據以為個案中解釋法律之基礎。

2.依最高行政法院112年度上字第133號判決意旨所示:「『唯心聖教學院』係由宗教財團法人即上訴人依私立學校法第8條第1項規定向教育部申請許可設立，與一般常見私立學校係由學校法人申請設立不同，原判決認為土地稅法第28條之1第1款之財團法人，範圍應限於經主管教育行政機關許可設立之財團法人私立學校，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，而認本件受贈人非學校法人，即不能適用土地稅法第28條之1免徵土地增值稅之規定，容有判決適用法則不當之違背法令。」（判決理由五、（三）、3.參照），核其就法律上判斷有二:⑴土地稅法第28條之1第1款之「財團法人」，範圍不應限於經主管教育行政機關許可設立之財團法人私立學校，而應及於「宗教財團法人」。⑵土地稅法第28條之1第2款之「法人章程」，所指受贈土地之財團法人，不限於財團法人私立學校，而應及於「宗教財團法人」。

3.土地稅法第28條之1第1款之「財團法人」及於「宗教財團法人」，同條第2款之「法人章程」及於「宗教財團法人」，惟同條第2款該宗教財團法人章程應規定，於該「宗教財團法人所設立宗教研修學院」解散或停止運作時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有，始有適用:

據上，本院謹以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為本判決基礎，是土地稅法第28條之1第1款之「財團法人」應及於「宗教財團法人」，同條第2款之「法人章程」及於「宗教財團法人」。惟查，土地稅法第28條之1本文規範受捐贈對象為私人捐贈供興辦「依法設立私立學校(含宗教研修學院)」，法規範評價之受捐贈對象為該「依法設立私立學校(含宗教研修學院)」，而最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷，固將土地稅法第28條之1第1款之「財團法人」第2款之「法人章程」所指「法人」擴張解釋及於「宗教研修院所歸屬之宗教財團法人」，然私人為興學而捐助土地予上開不同之「學校法人或財團法人私立學校」、「宗教財團法人」、「公益社團法人」，其受贈人本質上既仍有明顯差異，參酌前揭理由五、㈣說明及上開最高行政法院108年度判字第19號判決意旨，於體系解釋上，若於受贈人「宗教研修學院」解散或停止運作時，依其所歸屬之法人章程關於賸餘財產歸屬之規定，仍歸屬依法設立之私立學校財團法人，即「仍屬並繼續」供教育使用之情形時，或得認與受贈土地

免徵優惠之目的無違，惟如依其章程關於賸餘財產歸屬未有規定，或非歸屬「依法設立之私立學校財團法人」，自難認符土地稅法第28 條之1第2款規定要件。從而，就「宗教研修學院」於土地稅法第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」之「類推適用」，應係指若於受贈人「宗教研修學院」解散或停止運作時，依其所歸屬之法人章程關於賸餘財產歸屬之規定，其⑴歸屬依法設立之私立學校財團法人，即「仍屬並繼續」供教育使用之情形，或⑵其歸屬「宗教財團法人」、「公益社團法人」，而該法人章程明定於「宗教研修學院」解散或停止運作時，該「宗教研修學院」賸餘財產即歸屬當地地方政府所有。始有適用。

4.附帶說明部分:本案原告並非土地稅法第28條之1本文所指之受贈「私立學校(宗教研修學院)」，是爭點乃原告受贈系爭土地，得否類推適用該條規定，免徵土地增值稅？而既屬應否類推適用之問題，相關法規範自無明文，即無從以法規範文義而為適用、區別，是而:

⑴土地稅法施行細則第43條第1項、第2項：

土地稅法施行細則僅為填補或補充土地稅法不足之規定，且不得與土地稅法規範相違，又細繹行為時土地稅法施行細則第43條第1項、第2項規定，亦未指涉有何就「經宗教財團法人或公益社團法人設立之『宗教研修學院』」，有本院上開所指土地稅法第28條之1適用限制除外之規定，是容難以土地稅法施行細則第43條第1項、第2項，認就不同屬性之「學校法人或財團法人私立學校」、「宗教財團法人」、「公益社團法人」所設「宗教研修學院」，均應一體類推適用。

⑵土地稅法第28條之1與土地稅法第55條之1規範目的不同:

土地稅法第28條之1本文及但書係就土地增值稅之減免及限縮適用為其規範，屬減免稅捐之構成要件規範，至土地稅法第55之1規定略以:「依第28條之1受贈土地之財團法人，有下列情形之一者，除追補應納之土地增值稅外，並處應納土

地增值稅額2倍以下之罰鍰：未按捐贈目的使用土地者。……。」性質上則係制裁性規範，經核上開於租稅減免上於構成要件適用上予以限縮，並於違反立法目的而為租稅規避行為時予以處罰，本即為立法者為達成立法目的所為之立法手段(立法院公報第78卷第91期委員會紀錄第14頁提案機關說明參照），無從以有「制裁性規範」即認於「構成要件規範」上，應一致放寬土地稅法第28條之1但書限縮要件而逕為類推適用。

㈥原告為宗教財團法人，其章程並未明定於「唯心聖教學院」解散或停止運作時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有，受贈系爭5筆土地並不符合土地稅法第28條之1第2款規定，不得免徵土地增值稅：

1.受捐贈人原告為「宗教財團法人」(土地稅法第28條之1第1款要件):

原告屬財團法人，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……。」此有司法院法人公告登記查詢資料可證（前審卷41-43頁），是原告為宗教財團法人，並非教育行政主管機關許可設立之學校法人或財團法人私立學校。次查，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，有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，前審卷49-57頁）。本院受前揭最高行政法院發回意旨所拘束，土地稅法第28條之1第1款之「財團法人」，範圍不應限於經主管教育行政機關許可設立之財團法人私立學校，而應及於「宗教財團法人」，是系爭土地捐贈予原告係供興辦「唯心聖教學院」校地使用，要與土地稅法第28條之1但書第1款免徵要件相符。

2.受捐贈系爭土地於唯心聖教學院解散或停止運作時，財產仍屬「宗教團體」原告所有，與土地稅法第28條之1第2款要件不符(土地稅法第28條之1第2款要件):

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，有110年2月1日臺教高（三）字第0000000000號函（訴願卷43、44頁、本院卷第105至106頁）及教育部110年度大專院校一覽表網站截圖可稽（前審卷197頁），是唯心聖教學院係經宗教主管機關許可設立之法人向教育部申請而獲許可設立之宗教研修學院，亦屬依法設立之私立學校。依前揭最高行政法院發回意旨，土地稅法第28條之1第2款之「法人章程」，所指受贈土地之財團法人，不限於財團法人私立學校，而應及於「宗教財團法人」而言，本院應受其拘束。惟查，土地稅法第28條之1但書第2款所定免徵要件，明定受贈人之章程須載明「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，當係為防受免徵優惠之受贈土地，於受贈人(指私立學或宗教研修院而言)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，而於私人捐贈土地予宗教財團法人設立宗教研修學院時，該宗教財團法人章程應規定，於「宗教法人所設立宗教研修學院」解散或停止運作時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有，始有適用，業如上述。經查，本件系爭5筆土地形式及名義上並非捐贈予唯心聖教學院，則於唯心聖教學院解散或停止運作時，其校產歸屬原告，為原告所自陳(本院卷第122頁)，即系爭5筆土地仍屬原告「宗教財團法人」所有。又依原告上開設立之目的：「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……」及原告之捐助章程第4條辦理下列業務：「一、興辦國內外弘揚唯心聖教及中華文化道統等之事業。二、興辦國內外有關淨化心靈、安和社會的各種宗教慈善公益活動。三、興辦研究唯心聖教及中華文化道統等之文教事業，如宗教研修學院、宗教研修機構、社會推廣教育事業、易經大學、禪修中心等。四、舉辦唯心聖教及中華文化道統等之國內 外交流活動如講座、研討會等。五、出版及流通與唯心聖教及中華文化道統等有關

之有聲無聲出版品、文物及藝術品。六、興建與上述業務有關之場所及設施。七、經營管理與上述相關事業之事業」益見原告性質上仍係以傳揚唯心聖教教義為主之「宗教團體」，非屬學校相關辦學事務，核與前揭土地稅法第28條之1之立法目的不符。至原告固主張，依原告章程第12條規定於原告解散、清算後土地歸地方自治團體所有云云，惟查，本案系爭土地受贈人為「宗教財團法人」原告，並非「唯心聖教學院」，是縱唯心聖教學院解散或停止運作時，系爭土地財產所有權仍屬「宗教財團法人」原告所有，核與上開最高行政法院108年度判字第19號判決意旨所指解散後歸屬「社會福利事業」或「依法設立之私立學校財團法人」，並不相同，亦非直接歸屬當地地方政府所有，而係仍由「宗教財團法人」原告為前揭宗教目的所利用，悖於前揭於私立學校(宗教研修院)事業終止後，損益即應同歸於地方政府之立法目的，依前揭說明，自不符土地稅法第28條之1第2款規定要件。

㈦對原告其餘主張不採之理由:

1.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。土地稅法第28條之1就免徵土地增值稅之要件、限制等，已詳加明文規定，業如上述，只有在符合「本文」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「但書」3款「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。本件張益瑞、黃順財及張昌安等3人係將系爭5筆土地捐贈予原告「宗教財團法人」，與土地稅法第28條之1規定，本質上有所不同，本院固依最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為本判決基礎，惟就廢棄理由之法律上判斷所未及之該宗教財團法人章程應規定，於「宗教法人所設立宗教研修學院」解散或停止運作時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有，始有適用，自仍得本於法律上之確信而為判斷基礎，原告主張「宗教財團法人」得全面類推適用土地稅法第28條之1，要不可採。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規定之文義及立法目的，自不得主張類推適用該規定，避免產生背離租稅法定主義之外溢效果。

2.原告主張系爭土地係供原告所設立之宗教學院使用，並無違反土地用途，固然其中有部分樓層用以原告創辦人之墨寶展、生平簡介、墨寶擺設等用途，然創辦人之墨寶、生平等均為研究用之重要文化財，自有其宗教意義之無形價值，且符學術研究之宗旨，又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，並無不同，不應作差別對待等語。經查(1)「關於平等原則之違反，恆以『一方地位較他方為有利』之『結果』存在為前提。不論立法者使一方受益係有意『積極排除他方受益』，或僅單純『未予規範』，只要在規範上出現差別待遇的結果，而無合理之理由予以支持時，即構成憲法平等原則之違反。因平等原則之旨趣在於禁止國家權力在無正當理由的情況下，對於相同類別之規範對象作不同之處理，故平等原則之本質，

原就具有雙面性與相對性，嚴格而言並非各該『規範本身之違憲』，而是作為差別對待之兩組規範間的『關係』，或可稱為『規範關係之違憲』」，亦即平等權主要係於個別不同事物差異之案件中以「平等原則」之方式審認，且「平等原則」之重心非在有無差別待遇，而應係著重於「該等差別待遇之合理性」，亦即「單獨的對該規範本身為審查，是無法得出違反平等原則之結論」。再體系正義，係指立法者於某特定事物或社會生活事實作出某種原則性之基本價值決定後，在後續相關之法體系規範中，即有義務遵守前開基本價值之決定，原則上立法者即不應於法體系規範中為違反前開決定之異質決定，以避免法秩序前後產生價值決定上之不合，破壞法體系之一貫性。⑵現行法規範對於宗教團體、社團法人受贈土地，並無免徵土地增值稅之規定。本案受捐贈人原告為「宗教財團法人」，依土地稅法第28條之1規定，原即不符免徵土地增值稅之要件，至於符合立法目的下或得為類推解釋，惟於不同性質之規範對象，自應基於體系解釋之一致性而為區別。原告為系爭受捐贈土地基地及建物之所有權人，系爭土地縱無償借用予唯心聖教學院，惟唯心聖教學院既仍歸屬原告，而原告設立唯心聖教學院之宗旨，亦係為達成其成立宗教財團法人之目的，即傳揚唯心聖教教義，是依實質課稅原則，斷無從將之與受捐贈人為「學校法人或財團法人私立學校」一律等同觀之，應認同屬「宗教研修學院」然因其歸屬不同性質之法人格，其得否減免土地增值稅之要件自容有不同，為有正當理由差別待遇，與憲法平等原則尚無違背，即不應逕自一律擴張解釋為僅需符合私人捐贈土地興學等即有適用。

㈧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（前審卷第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。」（前審卷第107頁），其否准原告所請以不符土地稅法第28條之1第1款為理由之部分固有未洽，然原告不符合土地稅法第28條之1第2款規定業如上述，是其駁回之結論並無不同，仍應予維持，訴願決定復予駁回，亦無不合。

3.綜上所述，原告受贈系爭5筆土地雖供興辦唯心聖教學院之用，不符合土地稅法第28條之1第2款之規定，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，應予駁回。

㈨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。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　10　　日

審判長法 官　劉錫賢

法 官　林靜雯

法 官　郭書豪

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. 當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資

	格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
㈡非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、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. 當事人為公法人、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，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈠、㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　10　　日

書記官　林昱妏