最　高　行　政　法　院　判　決

112年度上字第133號

上　訴　人　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

被 上訴 人　南投縣政府稅務局

代　表　人　吳毓紘

上列當事人間土地增值稅事件，上訴人對於中華民國112年1月11日臺中高等行政法院111年度訴字第171號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院高等行政訴訟庭。

理　由

一、按行政訴訟法於民國111年6月22日經總統公布修正部分條文，並定於112年8月15日施行。行政訴訟法施行法第19條規定：「（第1項）修正行政訴訟法施行前已繫屬於最高行政法院，而於修正行政訴訟法施行後，尚未終結之事件，由最高行政法院依舊法審理。（第2項）前項情形，最高行政法院為發回或發交之裁判者，應依修正行政訴訟法第104條之1或第229條規定決定受發回或發交之管轄法院。……」準此，本件仍應依修正施行前之行政訴訟法（下稱行政訴訟法）審理，審理結果認應予廢棄發回原審時，則依修正行政訴訟法第104條之1第1項本文規定：「適用通常訴訟程序之事件，以高等行政法院為第一審管轄法院。」再依修正行政訴訟法第3條之1前段規定：「本法所稱高等行政法院，指高等行政法院高等行政訴訟庭」應發回臺中高等行政法院高等行政訴訟庭，先予指明。

二、緣訴外人張益瑞、黃順財、張昌安等3人分別以其所有坐落南投縣○○市○○○段000-00及000-00地號等2筆、000-00

地號1筆、000-00及000-00地號等2筆，共計5筆土地（下稱系爭5筆土地）贈與上訴人供作興辦「唯心聖教學院」校地使用，並於110年3月2日向被上訴人申報移轉現值，被上訴人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，上訴人已於110年3月18日繳納完竣。其後，上訴人於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，向被上訴人申請免徵土地增值稅並退還已繳納之稅款，經被上訴人審查，上訴人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1100008874號函（下稱原處分）否准上訴人之申請。上訴人不服，循序提起本件行政訴訟，並聲明：1.原處分及訴願決定均撤銷。2.被上訴人對於上訴人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。經原判決駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張及被上訴人於原審答辯均引用原判決所載。

四、原審判決駁回上訴人之訴，係以：上訴人屬宗教財團法人，並非教育行政主管機關許可設立之財團法人私立學校，訴外人張益瑞、黃順財及張昌安等3人所擬具之土地贈與合約書記載係捐贈予上訴人係供興辦「唯心聖教學院」校地使用，然究非係捐贈給經主管教育行政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。又唯心聖教學院是否屬財團法人私立學校，亦未經上訴人提出相關文件證明之。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筆土地仍屬上訴人所有，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。是上訴人主張本件應免徵土地增值稅，並不足採。另土地稅法施行細則第43條第2項規定所稱「法人登記證書（或法人登記

簿謄本）」、「法人捐助章程」，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，而本件上訴人所檢附者，乃上訴人之法人登記證書及捐助章程，核與上開規定不符。再者，本件張益瑞、黃順財及張昌安等3人將系爭5筆土地捐贈予上訴人，與土地稅法第28條之1規定本質上亦有所不同，當無類推適用之餘地，上訴人主張本件得類推適用土地稅法第28條之1，亦不可採。綜上，上訴人非屬經主管教育行政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，被上訴人以原處分否准上訴人免徵土地增值稅及退還之申請，於法實屬有據等語。

五、本院查：

（一）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。」旨在實施土地自然漲價歸公政策。土地增值稅是依據漲價歸公原則，就土地自然漲價所得利益課稅，除有不課徵之法定事由外，均應於土地所有權移轉時加以課徵（土地稅法第28條規定參照）。然為鼓勵私人創辦社會福利事業及捐獻土地興學，土地稅法第28條之1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。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。」又為避免假藉捐贈之名而行逃漏土地增值稅之目的發生，行為時土地稅法第55條之1規定：「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。」行為時同法施行細則第43條第3

項亦規定：「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註記有關稅冊，並列冊（或建卡）保管，定期會同有關機關檢查有無本法第55條之1規定之情形。」用以監督並防免流弊。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。

（二）查訴外人張益瑞、黃順財、張昌安等3人分別以其所有系爭5筆土地贈與上訴人供作興辦「唯心聖教學院」校地使用，而唯心聖教學院係經教育部許可設立之私立宗教研修學院，並於110年3月2日向被上訴人申報移轉現值，被上訴人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，上訴人已於110年3月18日繳納完竣。其後，上訴人於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，向被上訴人申請免徵土地增值稅並退還已繳納之稅款，經被上訴人審查，以上訴人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，以原處分否准上訴人之申請等情，為原審調查證據認定之事實，自得為本件判決基礎。

（三）原判決以於私人捐贈土地供興辦依法設立之私立學校使用之情形，土地稅法第28條之1第1款規定土地之受贈人為財團法人，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，上訴人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，但並不符合土地稅法第28條之1規定，亦不得類推適用，而認為上訴人請求作成准予免徵土地增值稅及退還已繳稅款無理由等語，固非全然無見。惟：

1.關於私人捐贈土地興學得以免徵土地增值稅，土地稅法第28條之1僅規定其要件為「私人捐贈供『依法設立私立學校』使用之土地」，並須符合「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要件。行為時土地稅法施行細則第43條第1項、第2項亦僅規定：「（第1項）本法……。所稱依法設立私立學校，指依私立學校法規定，經主管教育行政機關許可設立之各級、各類私立學校。（第2項）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。」並未規定於私人捐贈土地供依法設立之私立學校使用之情形，土地稅法第28條之1第1款所稱土地之受贈人為「財團法人」，限於經教育行政主管機關許可設立之財團法人私立學校。

2.依私立學校法第2條規定：「（第1項）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。（第2項）前項學校法人，指以設立及辦理私立學校為目的，依本法規定，經法人主管機關許可設立之財團法人。」依法設立之私立學校，雖以學校法人申請設立為常見，但並不以此為限。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。」是以，由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。教育部依私立學校法第8條第2項授權訂定之宗教研修學院設立辦法第16條規定：「（第1項）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。（第2項）前項運作事項涉及教育與宗教主管機關者，其業務範圍及權責劃分，由本部會商內政部及直轄市、縣（市）政府定之。」且私立學校法第61條第2項規定：「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。」並未認為私人對學校法人或宗教法人捐贈設立宗教研修學院捐贈，應予差別待遇。

3. 土地稅法第28條之1規定，私人捐贈依法設立私立學校使用之土地，免徵土地增值稅，旨在鼓勵私人捐獻土地興學，該條但書第1款僅規定「受贈人為財團法人」，為貫徹系爭規定之立法意旨，於私立學校係學校法人申請設立之情形，受贈人固為「經主管教育行政機關許可設立之財團法人私立學校」；但在前述宗教研修學院之情形，因係由宗教財團法人依法申請設立，並未另有學校法人，以該宗教財團法人為土地受贈人，供其依法設立宗教研修學院使用，予以免徵土地增值稅，並不違反土地稅法第28條之1規定，亦符合獎勵私人捐贈土地興學之立法目的，且如

有私人假借捐贈土地興學之名獲得免稅優惠，實際並無興學之實，尚有土地稅法第55條之1規定，可以追補應納之土地增值稅，並處應納土地增值稅額2倍之罰鍰。本件上訴人主張訴外人張益瑞等人捐贈予上訴人之土地，係供興辦「唯心聖教學院」校地使用，且依原判決認定之事實，「唯心聖教學院」係經教育部許可設立之私立宗教研修學院，原處分並肯認本案受贈之土地符合供設立私立學校使用之要件。惟「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。

（四）綜上所述，原判決有如前述違背法令之情事，且影響本件判決結果，上訴意旨據以指摘，求予廢棄，理由雖有不同，但本院不受上訴理由之拘束（行政訴訟法第251條第2項規定參照），仍應認上訴為有理由。又因上訴人主張本件土地所有權移轉，依土地稅法第28條之1規定免徵土地增值稅，並依稅捐稽徵法第28條第1項規定，請求退還已繳納之土地增值稅。其主張有無理由，尚待事實審法院依法調查審理認定，本件事證尚有未明，有由原審再為調查審認之必要，本院尚無從自為判決，故發回原審高等行政訴訟庭更為適法的裁判。

六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　7　　月　　11　　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　胡　方　新

法官　林　玫　君

法官　李　玉　卿

法官　張　國　勳

法官　洪　慕　芳

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　113　　年　　7　　月　　11　　日

書記官　張　玉　純