

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

109年度訴字第239號

113年1月29日辯論終結

原告 財團法人富邦慈善基金會

代表人 蔡楊湘薰

訴訟代理人 許祺昌 會計師

複代理人 施硯笛 律師

訴訟代理人 林巨峯 會計師

王萱雅 律師

被告 臺北市稅捐稽徵處

代表人 倪永祖（處長）

訴訟代理人 魏雅慧

陳秀蓮

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服臺北市政府中華民國108年12月30日府訴一字第10861040222號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

（一）緣原告分別於民國（下同）87年11月25日及88年1月5日受贈臺北市大安區仁愛段4小段2、3、4、5-1、5-2、13-1及2-1等7筆地號土地（土地登記日期為88年4月15日）；嗣8

9年12月18日前開2地號土地分割出同段同小段2-2地號土地；原告於90年5月21日再買賣取得同段同小段13-2地號土地；前開2、2-1、3、4、5-1、5-2、13-1（下合稱系爭土地）及13-2等8筆地號土地於93年4月19日合併為同段同小段2地號。原告前所有系爭土地經被告所屬大安分處（下稱大安分處）依土地稅法第28條之1規定，准予免徵土地增值稅在案。嗣原告於91年6月12日提送包含系爭土地之土地處分計畫案予內政部，經內政部以91年8月15日台內中社字第0910071065號函復原告，同意該土地處分計畫所擬，將受贈土地租予第三人興建大樓以收取租金，其土地之收益全數用於原告之各項社會福利目的事業，並應注意不得有土地稅法第55條之1各款規定之情形。自88年至104年期間，經大安分處會同社會福利事業主管機關等，定期約1年或2年實地勘察系爭土地之使用情形是否符合土地稅法第55條之1規定，並製作社會福利事業或（及私立）學校受贈土地免徵土地增值稅檢查紀錄表在案。

（二）嗣大安分處會同衛生福利部社會及家庭署（下稱衛福部家庭署）分別於106年8月23日及同年12月11日現場檢查後，大安分處及被告就系爭土地其上建築物臺北市○○區○○路0段000號（下稱系爭房屋）2樓、3樓及5樓之使用情形是否符合捐贈目的多次函請衛福部家庭署說明，其中，衛福部家庭署以107年2月14日社家婦字第1070101554號函復大安分處表示，系爭房屋3樓及5樓無償借予財團法人富邦藝術基金會（下稱藝術基金會）及財團法人富邦文教基金會（下稱文教基金會）使用，宜辦理租賃事宜為妥；系爭房屋2樓為原告自有空間，仍符合按捐贈目的使用及原告之設立宗旨。嗣衛福部家庭署以107年6月6日社家婦字第1070010695號函復被告表示，系爭房屋3樓及5樓不宜無償借予藝術基金會及文教基金會使用，系爭房屋2樓則難以認定為原告自行使用。另衛福部家庭署再以107年7月2日社家婦字第1070106821號函復被告，據原告107年4月13日

01 函說明，系爭房屋3樓及5樓自興建完成後即分別無償供藝
02 術基金會及文教基金會使用，系爭房屋2樓則自95年7月17
03 日起登記為藝術基金會之主事務所地址。嗣衛福部家庭署
04 以107年8月22日社家婦字第1070109143號函復被告，原告
05 系爭房屋部分樓層未按捐贈目的使用情形之起始點為前開
06 106年8月23日檢查日。

07 (三) 嗣被告以107年9月21日北市稽大安丙字第10756349500號
08 函通知原告，因系爭房屋2樓難以認定係原告自行使用、3
09 樓及5樓部分面積無償借予藝術基金會及文教基金會使
10 用，爰審認系爭房屋2樓全部面積、3樓及5樓部分面積所
11 占受贈土地，未按捐贈目的使用及與原告之設立宗旨不
12 符，依土地稅法第55條之1規定，向其追補應納土地增值
13 稅新臺幣（下同）2,228萬9,286元，並處應納土地增值稅
14 額2倍之罰鍰。嗣被告以107年11月7日北市稽大安丙字第1
15 0756428100號函更正繳款書及通知原告如期繳納補徵稅
16 款，並以107年11月28日北市稽法甲字第10733341600號函
17 請原告陳述意見，經原告於107年12月11日陳述意見在
18 案。被告仍審認系爭房屋2樓全部面積、3樓及5樓部分面
19 積所占受贈土地，未按捐贈目的使用及與原告之設立宗旨
20 不符，乃以108年2月12日北市稽法乙字第1083204188號裁
21 處書（下稱原處分），處原告4,457萬8,572元罰鍰。原告
22 不服，申請復查。經被告以108年7月5日北市稽法甲字第1
23 0830015241號復查決定（下稱復查決定）駁回。原告不
24 服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

25 二、本件原告主張：

26 (一) 原處分（即復查決定）及訴願決定所適用之土地稅法第55
27 條之1業經修正，被告應依修正後的法令，且斟酌原告受
28 責難程度、所生影響、所得之利益、是否初犯、主觀或客
29 觀違章情節、因一時疏忽等相關因素，具體行使裁量權，
30 重新裁處罰鍰金額。原處分（即復查決定）及訴願決定劃

一裁處原告二倍補徵稅額之罰鍰，違反稅務裁罰從新從輕原則，且有裁量怠惰之違失，依法應予撤銷。

(二) 綜上所述，聲明求為判決：

1、訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

2、訴訟費用由被告負擔。

三、本件被告抗辯：

(一) 原告前於91年6月12日提送包含系爭土地之土地處分計畫予內政部，經該部於91年8月15日函復同意辦理，惟應注意不得有土地稅法第55條之1規定所定各款情形發生。再查系爭房屋經大安分處於106年8月23日及同年12月11日派員會同衛福部家庭署人員現場勘查，並多次詢據該署函復，系爭房屋2樓長期無償借予藝術基金會布置展覽，並無原告自行使用紀錄或相關資料，難以認定係原告自行使用；3樓及5樓部分空間自建物興建完成後即分別長期無償供藝術基金會及文教基金會作辦公室使用，雖前揭基金會係屬公益性質，惟無涉社會福利，與原告設立宗旨似有不符，故被告依土地稅法第55條之1規定，核定追補應納土地增值稅22,289,286元，並按該稅額處2倍罰鍰44,578,572元。

(二) 按土地稅法第55條之1已明文規定，未按同法第28條之1規定之捐贈目的使用土地者，應處追補稅額2倍之罰鍰。次按法務部94年函釋規定，行政罰法第18條第1項規定僅適用於行政機關就裁處罰鍰享有裁量權之情形，行政機關如無裁量權，即應依法律或自治條例裁處唯一之法定罰鍰。是本案被告僅得依土地稅法第55條之1規定，裁處2倍罰鍰，並無裁量空間。

(三) 綜上所述，聲明求為判決：

1、原告之訴駁回。

2、訴訟費用由原告負擔。

四、本院之判斷：

01 (一) 110年6月23日修正前（下稱修正前）土地稅法第55條之1
02 規定：「依第二十八條之一受贈土地之財團法人，有下列
03 情形之一者，除追補應納之土地增值稅外，並處應納土地
04 增值稅額二倍之罰鍰：一、未按捐贈目的使用土地者。
05 二、違反各該事業設立宗旨者。三、土地收益未全部用於
06 各該事業者。四、經稽徵機關查獲或經人舉發查明捐贈人
07 有以任何方式取得所捐贈土地之利益者。」110年6月23日
08 修正（下稱修正後）土地稅法第55條之1規定：「依第二
09 十八條之一受贈土地之財團法人，有下列情形之一者，除
10 追補應納之土地增值稅外，並處應納土地增值稅額二倍以
11 下之罰鍰：一、未按捐贈目的使用土地者。二、違反各該
12 事業設立宗旨者。三、土地收益未全部用於各該事業者。
13 四、經稽徵機關查獲或經人舉發查明捐贈人有以任何方式
14 取得所捐贈土地之利益者。」

15 (二)行政罰法第5條於111年6月15日修正公布：「行為後法律
16 或自治條例有變更者，適用裁處時之法律或自治條例。但
17 裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於
18 受處罰者之規定。」參酌立法說明略以：「……二、然
19 查，從新從輕原則之法理在於當國家價值秩序有改變時，
20 原則上自應依據新的價值作為衡量標準，且查提起行政救
21 濟係受處罰者之權利，自不宜避免受處罰者因為期待法規
22 未來會做有利之變更，任意提起救濟為理由，而以行政機
23 關『最初』裁處時之法律或自治條例作為適用，爰修正行
24 為後法律或自治條例有變更者，原則上適用『裁處時』之
25 法律或自治條例，但是如舊的價值秩序係有利於人民者，
26 不應讓人民受到不可預見之損害，以維護法的安定性，故
27 若行為後至裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，例
28 外適用最有利受處罰者之規定。三、又所謂『裁處時』，
29 除行政機關第1次裁罰時，包括訴願先行政程序之決定、訴
30 願決定、行政訴訟裁判，乃至於經上述決定或裁判發回原
31 處分機關另為適當之處分等時點……。」等語。

01 (三) 經查，原告前所有系爭土地曾經大安分處依土地稅法第28
02 條之1規定，准予免徵土地增值稅在案，原告復於91年6月
03 12日提送包含系爭土地之土地處分計畫案予內政部，經內
04 政部以91年8月15日台內中社字第0910071065號函同意該
05 土地處分計畫所擬，將受贈土地租予第三人興建大樓以收
06 取租金，土地收益全數用於原告之各項社會福利目的事
07 業，並應注意不得有土地稅法第55條之1各款規定情形。
08 自88年至104年間，大安分處會同社會福利事業主管機關
09 等，定期約1年或2年實地勘查系爭土地之使用情形是否符
10 合土地稅法第55條之1規定，並製作社會福利事業或（及
11 私立）學校受贈土地免徵土地增值稅檢查紀錄表在案。嗣
12 大安分處會同衛福部家庭署分別於106年8月23日、同年12
13 月11日現場檢查後，大安分處及被告就系爭房屋2樓、3樓
14 及5樓之使用情形是否符合捐贈目的多次函請衛福部家庭
15 署說明，其中，衛福部家庭署先以107年2月14日社家婦字
16 第1070101554號函復大安分處表示，系爭房屋3樓及5樓無
17 償借予富邦藝術基金會及富邦文教基金會使用，宜辦理租
18 賃事宜為妥；系爭房屋2樓為原告自有空間，仍符合按捐
19 贈目的使用及原告設立宗旨等旨，嗣後又以107年6月6日
20 社家婦字第1070010695號函復被告表示，系爭房屋3樓及5
21 樓不宜無償借予富邦藝術基金會及富邦文教基金會使用，
22 系爭房屋2樓則難以認定為原告自行使用，再以107年7月2
23 日社家婦字第1070106821號函復被告，表示據原告說明，
24 系爭房屋3樓及5樓自興建完成後即分別無償供富邦藝術基
25 金會及富邦文教基金會使用，系爭房屋2樓則自95年7月17
26 日起登記為富邦藝術基金會之主事務所地址；嗣後復以10
27 7年8月22日社家婦字第1070109143號函復被告，說明原告
28 系爭房屋前開樓層未按捐贈目的使用情形之起始點為前開
29 106年8月23日檢查日。被告乃以107年9月21日北市稽大安
30 丙字第10756349500號函通知原告，因系爭房屋2樓難以認
31 定係原告自行使用、3樓及5樓部分面積無償借予富邦藝術

基金會及富邦文教基金會使用，審認系爭房屋2樓全部面積、3樓及5樓部分面積所占受贈土地，未按捐贈目的使用及與原告之設立宗旨不符，依土地稅法第55條之1規定，向其追補應納土地增值稅22,289,286元。嗣被告以107年1月7日北市稽大安丙字第10756428100號函更正繳款書（針對2、3、5樓各自列計之稅額加以調整）及通知原告應補徵之土地增值稅仍為22,289,286元。原告不服，循序提起行政訴訟，經本院於109年11月27日以109年度訴字第238號判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關於核定補徵土地增值稅逾7,582,320元部分，原告其餘之訴駁回。兩造均不服提起上訴，經最高行政法院110年度上字第133號判決廢棄，發回本院更為審理，經本院以111年度訴更一字第54號判決駁回原告之訴，並已確定在案等情，業經本院依職權調閱本院109年度訴字第238號卷全卷（含歷審卷）查明屬實，足見原告確有前開未按捐贈目的使用及與原告之設立宗旨不符之漏稅違章之行為，並經被告補徵土地增值稅22,289,286元，堪予認定。

（四）次查，原告確有上開未按捐贈目的使用及與原告之設立宗旨不符之漏稅違章之行為，並經被告補徵土地增值稅22,289,286元，業如前述，且其對漏稅結果縱無故意，亦難謂無過失，故符合修正前土地稅法第55條之1所定之裁罰要件，被告自應依法對之裁罰。惟原告前開未按捐贈目的使用及與原告之設立宗旨不符之漏稅違章之行為，係發生於106年8月23日，原處分（即復查決定）作成於108年7月5日，其後本件所應適用土地稅法第55條之1規定，已於110年6月23日有局部修正，而經比較裁罰依據之修正前土地稅法第55條之1規定及修正後土地稅法第55條之1規定，其所處罰之要件並未變更，而將裁罰額度從「處應納土地增值稅額二倍之罰鍰」修正為「處應納土地增值稅額二倍以下之罰鍰」，足認修正後土地稅法第55條之1規定對於原告較為有利，依行政罰法第5條規定，本件自應適用修正

後土地稅法第55條之1規定予以裁處，故被告未及適用修正後土地稅法第55條之1規定作成原處分（即復查決定），自有適用法規不當之違法，應予撤銷。又因裁罰金額涉及被告之裁量權，非行政法院所得替代決定，應由被告另為適法之處分。

五、綜上所述，本件被告未及適用修正後土地稅法第55條之1規定作成原處分（即復查決定），自有適用法規不當之違法，訴願決定未予糾正，亦為未洽，原告訴請撤銷，為有理由，應予准許。又因裁罰金額涉及被告之裁量權，非行政法院所得替代決定，應由被告另為適法之處分。

據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 113 年 2 月 19 日

審判長法 官 陳心弘

法 官 畢乃俊

法 官 許麗華

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或

為訴訟代理人	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，上訴人或其代表人、管理人、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者。
(二)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(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02 中 華 民 國 113 年 2 月 19 日
03 書記官 賴淑真