臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
113年度訴字第1388號
114年4月24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　（兼送達代收人）
被　　告　臺北市稅捐稽徵處

代　表　人　黃薏庭（處長）

訴訟代理人　楊恩沛
　　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113年10月22日府訴一字第11360830292訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：被告代表人於訴訟進行中，由倪永祖變更為黃薏庭，並據變更後之代表人具狀聲明承受訴訟，有聲明承受訴

訟狀在卷可按(見本院卷第467頁至469頁)，核無不合，應予准許。

二、事實概要：

㈠原告分別於民國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89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，准予免徵系爭土地土地增值稅在案。嗣內政部以91年8月15日台內中社字第0910071065號函（下稱內政部91年8月15日函）復原告略以，同意原告所擬系爭土地之土地處分計畫案，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，惟應注意不得有行為時土地稅法第55條之1所定各款情形發生。另自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行為時土地稅法第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。

㈡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12月11日現場檢查後，衛福部家庭署以107年7月2日社家婦字第1070106821號函復被告表示，據原告之函復說明，系爭土地其上建築物臺北市○○區○○路0段000號（下稱系爭房屋）3樓及5樓自興建完成後即分別無償供財團法人富邦藝術基金會（下稱富邦藝術基金會）及財團法人富邦文教基金會（下稱富邦文教基金會，與富邦藝術基金會下合稱二基金會）使用，系爭房屋2樓則自95年7月17日起登記為富邦藝術基金會之主事務所地址。衛福

部家庭署另以107年8月22日社家婦字第1070109143號函復被告，原告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106年8月23日檢查日。

㈢嗣被告以107年9月21日北市稽大安丙字第10756349500號函通知原告，因系爭房屋2樓難以認定係原告自行使用、3樓及5樓部分面積無償借予二基金會使用，爰審認系爭房屋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，依行為時土地稅法第55條之1規定，向其追補應納土地增值稅新臺幣（下同）22,289,286元（下稱本稅案）。原告不服，申請復查。經被告以108年2月12日北市稽法乙字第10730619900號復查決定：「復查駁回。」原告不服，提起訴願，經臺北市政府以108年12月30日府訴一字第10861040212號訴願決定：「訴願駁回。」在案。其間，被告依行為時土地稅法第55條之1規定，以108年2月12日北市稽法乙字第1083204188號裁處書，處原告上開追補應納土地增值稅額2倍之4,457萬8,572元罰鍰（下稱罰鍰案）。原告不服，申請復查。經被告以108年7月5日北市稽法甲字第10830015241號復查決定（下稱被告108年7月5日復查決定）：「復查駁回。」原告不服，提起訴願，經臺北市政府以108年12月30日府訴一字第10861040222號訴願決定：「訴願駁回。」在案。

㈣原告對臺北市政府前開本稅案及罰鍰案之訴願決定均不服，分別提起行政訴訟。嗣本稅案業經本院112年10月12日111年度訴更一字第54號判決：「原告之訴駁回。」該判決並於112年11月16日判決確定。本院乃據該確定判決，認定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行為，並經被告補徵土地增值稅2,228萬9,286元，符合行為時土地稅法第55條之1所定裁罰要件，自應依法裁罰，惟因110年6月23日修正公布之土地稅法第55條之1有關罰鍰之規定對原告較為有利，依行政罰法第5條規定，罰鍰案應適用修正後土地稅法第55條之1規定予以裁處，爰就罰鍰案作

成113年2月19日109年度訴字第239號判決（下稱罰鍰判決）：「訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。」罰鍰判決於113年3月18日判決確定；其間，被告依罰鍰判決於113年3月13日函請原告就罰鍰案依限陳述意見，並經原告以113年3月22日函陳述意見在案。嗣被告依罰鍰判決上開撤銷意旨，以113年4月19日北市稽法甲字第1133000380號復查決定（下稱原處分），處原告22,289,286元罰鍰。原告不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

㈠原處分形式化操作稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數表），未依法具體斟酌原告應受責難程度、違規所生影響及因違反稅法上義務所得之利益等情形，即重罰相當於補稅金額一倍之罰鍰，於法未合：

本件被告形式化操作裁罰倍數表，僅考慮原告：⑴是否故意違規、⑵應補徵稅額多寡、⑶是否已經補繳稅款等三個變數，即重罰原告補稅金額一倍罰鍰，但就原告應受責難程度、所生影響、所得之利益等「依法律」減輕罰鍰之事由，均不予斟酌。

㈡關於應受責難程度，原告出借建物予二基金會，分別從事文教、藝術等公益事務。如衡諸一般社會大眾之認知，與原告從事的社會福利屬一致的公益範疇，並非顯然違反使用目的，且毫無作合法解釋的空間，足見原告受責難程度較輕，應依法減輕其處罰：

1.本件原告自95年即無償出借系爭土地予二基金會。至106年衛福部家庭署實地勘查，認定土地使用違反捐贈目的前的10餘年期間，原告每年或每兩年均配合衛福部家庭署實地勘查。衛福部家庭署歷次實地勘查結果，均判定「無」「未按捐贈目的使用土地」，故原告信賴衛福部家庭署實地勘查結果，能意識到違法的期待可能性薄弱，故依法應減輕其處罰。

2.但依行政罰法第8條規定，人民主動告知違規情形與否，並非減輕或免除處罰的要件。其實在根本的邏輯上，如果人民不知道違規存在，並無從主動對主管機關自陳違規情形。訴願及原處分理由期待原告主動告知違規情形，否則不予適用行政罰法第8條規定，增添法所無之要件，應有違誤。

㈢原告於衛福部家庭署函告違規時，曾積極向衛福部家庭署提出改善方案，且要求二基金會遷離系爭土地。相關積極改正的作為，為原告主觀上願意守法，且欠缺不法意識的表徵，其應受責難程度顯屬輕微，依法應減輕其處罰：

本件原告經被告核定補徵稅額，除迅即繳納稅額外（原處分有斟酌此部分減輕事由），更早在衛福部家庭署函告違規時，已積極向衛福部家庭署提出改善方案，且即要求二基金會遷離系爭土地。相關積極改正的作為，為原告主觀上願意守法，且欠缺不法意識的表徵，被告應予斟酌，減輕原告的裁罰。

㈣原告無償出借土地，雖致臺北市政府稅收減損，但二基金會所獲利益，實質且間接的受益者仍是臺北市民及社會公眾，並無圖利特定個人或營利事業，此與從公庫攫取私人財產，迥然有別，應受較低的非難及處罰，方符比例原則。

㈤被告曾就違反相同法規，但個案違規情節較明顯的前案，從寬不予裁罰。依相同或具同一性之事件，應為相同之處理之平等原則，以及最小侵害的比例原則，被告對原告的處罰，應予相當減輕或免除，方符法旨：

被告曾於本院99年度訴字第1263號判決所涉案件（下稱伊甸案），以財團法人伊甸社會福利基金會（下稱伊甸基金會），接受土地捐贈，但未完全用於興辦社會福利事業，依法補徵土地增值稅，惟從寬未裁罰伊甸基金會。如與伊甸案相較，本件違規情節更輕微，依法應能減輕裁罰：

1.本件補稅金額較伊甸案更低：本件的補稅金額為22,289,286元，低於伊甸案的補稅金額24,785,557元。

2.本件違規面積較伊甸案更小，且合法使用的比例較伊甸案更高：於伊甸案，被告認定伊甸基金會違規面積高達1,107.2平方公尺，且合法使用的比例只有2.3%。惟於本件，被告認定原告「建築基地包含法定空地面積（344.74平方公尺）共計640平方公尺……本件未按捐贈目的使用之土地面積以130.4平方公尺計」，核其違規面積只有130.4平方公尺，且合法使用的比例高達79.7%。

3.本件違規行為的態樣，只是出借部分自有建物的空間予其他公益組織，且用於公益目的，相較於明知受贈土地上已有逾百戶私人住宅，顯不符法定使用目的之情形，主觀不法程度，更顯輕微。本件，原告在受贈空地上興建自有建物，並無受贈時即不能依法定目的使用的情形，且原告僅將部分建物空間出借予二基金會，作為公益使用，廣泛利益於社會，並非將利益提供於少數特定個人。主觀不法程度，更顯輕微。

㈥綜上所述，聲明求為判決：

1.訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

四、本件被告答辯：

㈠按徵收土地增值稅之目的，在於實現憲法土地自然漲價歸公之基本國策暨租稅公平原則。是故，原則上人民移轉土地所有權時，應依土地稅法第28條繳納土地增值稅。惟如有私人取得土地係為創辦社會福利事業者，土地利益亦歸之人民共享，得免徵土地增值稅。又為避免假藉捐贈之名而行逃漏增值稅之實，乃有土地稅法第55條之1之規定，如有該條各款情事之一者，即應予補稅、處罰。是以，私人捐贈供興辦社會福利事業使用之土地，可得免徵土地增值稅，必須符合土地稅法第28條之1所定3款免徵要件，且以同法第55條之1之規定之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。是以，本件系爭房屋2樓全部面積、3樓及5樓部分面積，既有非供原告自身慈善事業使用，

則所占受贈系爭土地之面積，即已悖於土地稅法第28條之1優免土地增值稅之良法美意，而有土地稅法第55條之1第1款「未按捐贈目的使用土地者」之情事，被告據此自得追補土地增值稅，並按追補稅額裁處罰鍰。

㈡原告於收悉內政部91年8月15日函時即已知悉受贈土地後不得有土地稅法第55條之1所定各款規定情形發生，且系爭房屋前經大安分處會同衛福部家庭署分別於106年8月23日及12月11日現場勘查，2樓供藝術基金會不定期辦理展覽、講座、工作坊等活動；3樓及5樓部分面積出租供哥羅西實業有限公司及大益文創有限公司使用、部分面積供二基金會作辦公室使用，於客觀上使用情形亦經衛福部家庭署核認未按捐贈目的使用。

㈢土地稅法第55條之1並未規定納稅義務人在被查獲未按捐贈目的使用土地後，尚容許有事後補正之機會，而為應審酌之事項。是本案難謂有改善即屬受責難程度輕微。本件按追補土地增值稅2,228萬9,286元處1倍罰鍰計2,228萬9,286元，經調閱原告108年至112年資產負債表及經費預算，應非無資力繳納罰鍰或繳納罰鍰後造成其財務困難之情事。是本件原處分符合行政罰法第18條第1項及納稅者權利保護法第16條第3項之規定。

㈣大安分處會同衛福部家庭署分別於106年2月23日及同年12月11日派員現場勘查後，就系爭房屋2樓、3樓及5樓之使用情形是否符合捐贈目的，多次詢據衛福部家庭署，衛福部家庭署以107年6月6日社家婦字第1070010695號函復，系爭房屋3樓及5樓不宜無償借予二基金會使用，系爭2樓則難以認定為原告自行使用，復以107年7月2日社家婦字第1070106821號函復，據原告107年4月13日函說明，系爭房屋3樓及5樓自興建完成後即分別無償供二基金會使用，另查系爭房屋2樓則自95年7月17日起登記為藝術基金會之主事務所地址；是系爭土地長期未按捐贈目的使用甚明。再者被告會同衛福部家庭署辦理定期檢查時，原告從未詳實告知有無償出借與二基

金會使用情事。原告主張其主觀上應受責難程度，益顯輕微，尚無可採。另原告未按捐贈目的使用及與其設立宗旨不符之違章漏稅行為，其對漏稅結果縱無故意，亦難謂無過失，被告自應依法對其裁罰。是原告尚難以其無償提供二基金會使用致利益減損為由，主張減輕責任。

㈤伊甸案所受贈土地於「受贈時」即有部分面積無法供伊甸基金會使用之事由存在，除供其交通服務中心司機休息室使用所占土地面積外，其餘面積不符合土地稅法第28條之1規定免徵土地增值稅之要件，被告爰補徵原免徵之土地增值稅。惟本件原告於87年及88年間受贈系爭土地，無受贈前有被占用多年情形，亦無受贈時有部分面積無法供其使用之情事，核與伊甸案，係其於「受贈時」即客觀上不符土地稅法第28條之1規定之免稅要件，爰補徵其應納土地增值稅不同，兩者情形實屬有別，無法援引適用。

㈥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。

五、本院之判斷：

㈠本件應適用之相關法令：

1. 稅捐稽徵法第1條之1第4項規定：「財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更時，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」第21條第1項、第2項規定：「（第1項）稅捐之核課期間，依下列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。（第2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第48條之2第1項、第

2項規定：「（第1項）依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。（第2項）前項情節輕微、金額及減免標準，由財政部定之。」第49條第1項規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定……。」

2. 納稅者權利保護法第16條規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」

3. 土地稅法第5條規定：「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。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。」110年6月23日修正前（下稱修正前）土地稅法第55條之1規定：「依第二十八條之一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二倍之罰鍰：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。」11

0年6月23日修正（下稱修正後）土地稅法第55條之1規定：「依第二十八條之一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二倍以下之罰鍰：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。」

4. 行政罰法第5條規定：「行為後法律或自治條例有變更者，適用裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。」第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」第8條規定：「不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」第18條第1項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」

5. 行為時土地稅法施行細則第43條規定：「本法第二十八條之一所稱社會福利事業，指依法經社會福利事業主管機關許可設立，以興辦社會福利服務及社會救助為主要目的之事業。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。依本法第二十八條之一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。依本法第二十八條之一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五十五條之一規定之情形。」

6. 行為時土地稅減免規則第1條規定：「本規則依土地稅法第六條……規定訂定之。」第20條第11款規定：「土地增值稅之減

免標準如左：……十一、私人依法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。」

7. 稅務違章案件減免處罰標準第1條規定：「本標準依稅捐稽徵法（以下簡稱本法）第四十八條之二第二項規定訂定之。」社會福利事業及私立學校受贈土地免徵增值稅案件管制檢查作業要點第1點規定：「為有效執行土地稅法第五十五條之一……規定，訂定本要點。」第3點規定：「列管土地於每年最少辦理檢查或抽查一次，由稽徵機關邀集當地社會福利事業主管機關，地政機關及各級學校主管教育行政機關成立檢查小組，協商實地勘查日程、進度及作業程序。稽徵機關負責工作之策劃與推動；地政機關負責提供作業之有關地籍藍曬圖及土地位置之認定；當地社會福利事業主管機關或各級學校主管教育行政機關負責認定是否按捐贈目的使用土地及是否違反各該事業設立宗旨。」

8. 稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知（下稱參考表使用須知）第1點規定：「為使辦理裁罰機關對違章案件之裁罰金額或倍數有一客觀之標準可資參考，爰訂定本稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（以下簡稱參考表）。」第2點規定：「稅務違章案件符合減輕或免予處罰標準者，適用該標準，不適用參考表。」第3點規定：「前點以外之應處罰鍰案件，其裁罰之金額或倍數，應參照參考表辦理。」第4點規定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」第5點規定：「參考表由財政部核定後施行，修正時亦同。」

9. 行為時裁罰倍數表關於土地稅法第55條之1規定部分（如附表一）。又財政部110年7月6日台財稅字第11004015320號令（下稱財政部110年7月6日令）修正裁罰倍數表關於土地稅法第55條之1規定部分（如附表二）。前揭裁罰倍數表係主管機關財政部為協助稅捐稽徵機關就法律授予裁罰裁量權之行使，在遵

循法律授權目的及範圍內，為實踐具體個案正義，並顧及法律適用之一致性及符合平等原則，就違反土地稅法第55條之1規定之違章案件之不同情節，訂定不同之處罰數額或倍數，與法律授權目的尚無牴觸，稅捐稽徵機關自得援引上開裁罰倍數表作成裁罰處分。

㈡本院經核原處分並無違誤，茲分述如下：

1.經查，原告前所有系爭土地曾經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，原告復於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日函同意系爭土地處分計畫所擬，將受贈土地租予第三人興建大樓以收取租金，土地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各款規定情形。自88年至104年間，大安分處會同社會福利事業主管機關等，定期約1年或2年實地勘查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。嗣大安分處會同衛福部家庭署分別於106年8月23日、同年12月11日現場檢查後，大安分處及被告就系爭房屋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，衛福部家庭署先以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樓無償借予富邦藝術基金會及富邦文教基金會使用，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設立宗旨等旨，嗣後又以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樓不宜無償借予富邦藝術基金會及富邦文教基金會使用，系爭房屋2樓則難以認定為原告自行使用，再以107年7月2日社家婦字第1070106821號函復被告，表示據原告說明，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日起登記為富邦藝術基金會之主事務所地址；嗣後復以107年8月22日社家婦字第1070109143號函復被告，說明原告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106年8月23日檢查日。被告乃以107年9月21日北市稽大安丙字第10756349500號函通知原告，因系爭房屋2樓難以認定係原告自行使用、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11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，此有最高行政法院110年度上字第133號判決及本院111年度訴更一字第54號判決附卷可參（見原處分卷2第671頁至第699頁、第700頁至第731頁），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。

2. 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，被告108年7月5日復查決定作成於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規定作成被告108年7月5日復查決定，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。經本院以罰鍰判決撤銷臺北市政府108年12月30日府訴一字第10861040222號訴願決定及被告108年7月5日復查決定並確定在案，此有罰鍰判決及113年4月22日院東日股109訴000239字第1130003359號函附卷可稽（見原處分卷2第733頁至第742頁）。

3.又查，觀諸稅務違章案件減免處罰標準規定，未定有依土地稅法第55條之1應處罰鍰案件得減免處罰之規定，則依參考表使用須知第2點及第3點規定，本件罰鍰案應參照裁罰倍數表辦理。又經被告調閱原告111年度資產負債表，截至111年12月31日尚有流動資產約2億1,000萬元（現金及約當現金約8,000萬元），此有原告111年度資產負債表附卷可參（見原處分卷2第771頁至第772頁），且原告113年度經費預算，捐贈收入約1億4,000萬元、銷售貨物或勞務收入約2,900萬元，此有原告113年度經費預算附卷可參（見原處分卷2第773頁），則原告應非無資力繳納罰鍰或繳納罰鍰後造成其財務困難。從而，被告業已審酌原告違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響，並考量原告之資力，且依上開判決撤銷意旨、修正後土地稅法第55條之1及財政部110年7月6日令修正之裁罰倍數參考表規定（如附表二），審認本件向原告補徵土地增值稅22,289,286元（逾250萬元），並考量原告於裁罰處分核定前之107年12月14日已補繳稅款而可再減輕罰鍰倍數，此有被告107年土地增值稅繳納證明書附卷可憑（見本院卷第427頁至第443頁）。則被告重行作成原處分處原告應納土地增值稅額1倍之罰鍰計22,289,286元，揆諸前揭規定及說明，並無違誤，且已考量原告之

違章情節而為適切之裁罰，亦無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，自屬合法。

4.是原告主張：原處分形式化操作裁罰倍數表，未依法具體斟酌原告應受責難程度、違規所生影響及因違反稅法上義務所得之利益等情形，即重罰相當於補稅金額一倍之罰鍰，於法未合云云，不足採信。

㈢原告又主張：關於應受責難程度，原告出借建物予二基金會，分別從事文教、藝術等公益事務。如衡諸一般社會大眾之認知，與原告從事的社會福利屬一致的公益範疇，並非顯然違反使用目的，且毫無作合法解釋的空間，足見原告受責難程度較輕，應依法減輕其處罰云云。惟查，

1.依行政罰法第8條規定意旨，行為人因不瞭解法規之存在或適用，進而不知其行為違反行政法上義務時，原則上仍不得免除行政處罰責任。倘其可非難程度較低，依但書規定，例外得由裁處機關為裁量權之行使，按其情節減輕或免除其處罰，可知該條但書規定之適用，仍須以行為人「不知法規存在」為前提，裁罰機關始得依同條但書規定，參酌其具體特殊情節而發動裁量之行使。又該條規定「不知法規」之規範意旨，係指行為人不知其行為係法規所禁止（不得作為）或誡命（要求作為）而欠缺違法性認識，倘已知悉法規所禁止或要求應為之行為義務大致為何，即屬具有違法性認識，自無行政罰法第8條但書規定適用之餘地，而非必須瞭解法規範內容或對自己所為究係違反何法規有所認知始為「知有法規存在」（最高行政法院111年度上字第590號裁定意旨參照）。

2.經查，大安分處會同主管機關衛福部家庭署分別於106年2月23日及同年12月11日派員現場勘查後，就系爭房屋2樓、3樓及5樓之使用情形是否符合捐贈目的，多次詢據衛福部家庭署，該署以107年6月6日社家婦字第1070010695號函復，系爭房屋3樓及5樓不宜無償借予富邦藝術基金會及富邦文教基金會使用，系爭2樓則難以認定為原告自行使用，復以107年7月2日社家婦字第1070106821號函復，據原告107年4月13日函說明，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金會及富邦文教基金會使用，另查系爭房屋2樓則自95年7月17日起登記為富邦藝術基金會之主事務所地址；是系爭土地長期未按捐贈目的使用甚明。再者被告會同主管機關辦理定期檢查時，原告從未詳實告知有無償出借與該二基金會使用情事，業如前述。

3. 次查，被告業已審酌原告經內政部91年8月15日函同意原告所擬系爭土地之土地處分計畫案，將受贈土地租予第三人興建大樓以收取租金，土地收益全數用於原告之各項社會福利目的事業，其後卻有上述未按捐贈目的使用之情形，且原告於被告會同主管機關辦理定期檢查時，未詳實告知有無償出借予二基金會使用之情事，則原告就其將系爭房屋3樓及5樓長期無償借予二基金會使用，有未按捐贈目的使用及與其設立宗旨不符之違章漏稅行為，其對漏稅結果縱無故意，亦難謂無過失，被告自應依法對其裁罰。又原告對上開違章漏稅行為既難諉為不知，自無從以其信賴主管機關實地勘查結果，主張免責，故本件並無行政罰法第8條規定適用之餘地，且本件原告之違章情節，亦難認有參考表使用須知第4點所定減輕事由。

4. 綜上，足見原告此部分之主張，洵非可採。

㈣原告再主張：原告於衛生福利部函告違規時，曾積極向衛生福利部提出改善方案，且要求二基金會遷離系爭土地。相關積極改正的作為，為原告主觀上願意守法，且欠缺不法意識的表徵，其應受責難程度顯屬輕微，依法應減輕其處罰；又原告無償出借土地，雖致臺北市稅收減損，但二基金會所獲利益，實質且間接的受益者仍是臺北市民及社會公眾，並無圖利特定個人或營利事業云云。惟查，

1. 按徵收土地增值稅之目的在於實現憲法土地自然漲價歸公之基本國策暨租稅公平原則，就土地自然漲價之利益徵收土地增值稅，以供「育幼、養老、救災、濟貧、衛生、扶助身心障礙等公共福利事業、興辦社會住宅、徵收公共設施保留地、興辦公共設施、促進農業發展、農村建設、推展國民教育及實施平均地權之用」（平均地權條例第51條參照），而歸人民共享之。

是故，原則上人民移轉土地所有權時，應依土地稅法第28條繳納土地增值稅。惟如有私人取得土地係為創辦社會福利事業及捐獻土地興學者，土地利益亦歸之人民共享，土地稅法第28條之1即予明定符合要件者（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。），得免徵土地增值稅。又為避免假藉捐贈之名而行逃漏增值稅之實，乃有同法第55條之1之規定，如有該條各款情事之一者（未按捐贈目的使用土地、違反各該事業設立宗旨、土地收益未全部用於各該事業、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），即應予補稅、處罰。是以，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，可得免徵土地增值稅，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（最高行政法院108年度判字第19號判決意旨參照）。

2. 經查，系爭房屋2樓全部面積、3樓及5樓部分面積，既有非供原告自身慈善事業使用，業如前述，則系爭房屋2樓全部面積、3樓及5樓部分面積所占受贈系爭土地之面積，即已悖於土地稅法第28條之1優免土地增值稅之立法美意，而有土地稅法第55條之1第1款「未按捐贈目的使用土地者」之情事，被告據此自得追補土地增值稅，並按追補稅額1倍裁處罰鍰，於法並無不合。

3. 次查，土地稅法第55條之1所定之裁罰要件並未容許違規者有事後補正之機會，則原告之事後改正行為不影響本件違規事實之認定，並無從減輕其應受責難程度，亦無從減輕其處罰。

4. 綜上，足見原告此部分之主張，並非可採。

㈤原告另主張：被告曾就違反相同法規，但個案違規情節較明顯的前案，從寬不予裁罰。依相同或具同一性之事件，應為相同之處理之平等原則，以及最小侵害的比例原則，被告對原告的處罰，應予相當減輕或免除，方符法旨云云。惟查，

1.按行政機關作成行政處分時，對於相同或具同一性之事件，為保障人民之正當合理之信賴，並維持法秩序之安定，應受合法行政先例或行政慣例之拘束，如無實質正當理由，即應為相同之處理，以避免人民遭受不能預見之損害，此即所謂行政自我拘束原則（最高行政法院106年度判字第527號判決意旨參照）。

2.伊甸案所受贈土地於「受贈時」即有部分面積無法供伊甸基金會使用之事由存在，除供其交通服務中心司機休息室使用所占土地面積外，其餘面積不符合土地稅法第28條之1規定免徵土地增值稅之要件，被告爰補徵原免徵之土地增值稅，業經被告以行政訴訟答辯狀陳明在卷（見本院卷第406頁至第407頁）。

3.本件原告於87年及88年間受贈系爭土地，並無受贈前有被占用多年情形，亦無受贈時有部分面積無法供其使用之情事，核與上開伊甸案，係其於「受贈時」即客觀上不符土地稅法第28條之1規定之免稅要件，爰補徵其應納土地增值稅不同，兩者情形實屬有別，自無法比附援引，亦難認原處分有違反行政自我拘束原則之情形。

4.綜上，足見原告此部分之主張，亦非可採。

六、綜上，原告主張各節，均無可採，本件被告所為原處分（即復查決定），並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘主張、陳述及證據，均無礙本院前開論斷結果，爰不予一一論述，併予指明。

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

中　　華　　民　　國　　114　　年　　5　　月　　29　　日

審判長法　官　蕭忠仁

法　官　羅月君

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
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。
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　　114　　年　　5　　月　　29　　日

書記官　劉道文