

新 竹 市 政 府 102 年 度

自行研究報告名稱：

社會福利事業及私立學校受贈土地
免徵增值稅相關問題之研議

單 位：新竹市稅務局

職稱姓名：科長 蔡珊瑜

稅務員張元亭

社會福利事業及私立學校受贈土地
免徵增值稅相關問題之研議

目錄

壹、	研究緣起及目的.....	2
貳、	現行法規.....	3
參、	研究方法與過程.....	7
肆、	問題研析及修正方向.....	7
伍、	結論與建議.....	11
	附件及附表.....	14

壹、 研究緣起及目的

緣本轄某私立小學 91 年受贈 70 筆土地，並經稅務局 92 年 5 月依土地稅法第 28 條之 1 規定書面審查核免土地增值稅。

俟後每年度依「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」(以下簡稱檢查要點)辦理檢查作業，於 92 年檢查時發現系爭 70 筆土地未坐落於校區內，而屬學校旁之社區道路及國土保安用地，教育主管機關(即本市教育處)原就現地及地籍資料檢視無法認定其是否依捐贈目的及設立宗旨使用，經學校檢送 92 年使用計畫，以系爭土地中道路用地平時作為自然生態教學使用，並兼作學生上下學通往學校道路使用，國土保安用地作為體育及露營攀岩等活動之用，教育處遂同意認定作學校使用，其後 93—97 年之定期檢查，亦維持原認定。

因該校 98 學年度第 1 次董事會決議通過提供系爭土地作為土地周邊社區及其他不特定公眾聯外道路無償使用，致 98 年檢查作業時，教育處無法確認是否「按捐贈目的使用」，遂未於檢查紀錄表上作認定，後因該校召開臨時董事會討論，決議廢止 98 學年度第 1 次董事會議決議，教育處基於鼓勵私人捐資興學，乃持廣義觀點，勉予認定系爭土地仍按捐贈目的使用。

又辦理 99 年檢查作業時，經地政機關人員指界，始知系爭土地多處遭社區住戶花台庭園造景、公園占用，並於道路旁劃設停車格供社區住戶及不特定人士停車使用，國土保安用地，雜草叢生，並未依 92 年使用計畫所列用途使用，其未按捐贈目的使用甚明。教育處爰於現勘結果認定「未按捐贈目的使用」，稅務局遂依土地稅法第 55 條之 1 規定補稅並裁處 2 倍罰鍰，該校不服，循序提起行政救濟。

該校除提起行政救濟外並向監察院陳情，依監察院審核意見續辦事項二「新竹市稅務局為補徵土地增值稅及裁罰之行政機關，雖依法得逕行為之，惟因所涉事項重大，影響層面甚廣，貴府除檢討本案初始核定免稅之應有審查作為之缺失外，允宜就嗣後辦理補稅與裁罰之案件，與貴府（相關單位）作最後確認，加強此部分橫向聯繫」，本研究研擬建請財政部對於土地稅法第 28 條之 1、55 條之 1 及檢查要點之規定有所不合時宜部分，應予檢討修正，以為周延。

貳、 現行法規

一、按社會福利事業及私立學校受贈土地申請免徵土地增值稅案件，稅捐稽徵機關均依據下列相關法令規定辦理審查：

（一）土地稅法第二十八條之一規定：「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，其騰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。」

（二）土地稅法第五十五條之一規定：「依第二十八條之一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任何方式取得所捐贈土地之利益者。」

(三) 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徵值稅之土地，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。」

二、申請案件之審查作業

(一) 申請免稅之要件

1. 應為私人捐贈土地
2. 受贈人為社會福利事業或依法設立私立學校
3. 捐贈之土地係供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用。
4. 受贈人為財團法人
5. 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。
6. 捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。

(二) 應檢附文件

1. 契約書影本。
2. 社會福利事業主管機關許可設立或主管教育行政機關許可設立之證明文件。
3. 捐贈文書。
4. 法人登記證書或法人登記簿謄本。
5. 法人章程。
6. 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。

(三) 列管並定期檢查

1. 經審核符合土地稅法第二十八條之一規定免徵土地增值稅之案件均指定專人保管，每年訂定清查計畫最少檢查或抽查1次。
2. 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及是否違反各該事業設立宗旨。對於顯無變更使用之虞之受贈土地，得免予每年均為查核對象。

3. 檢查事項

- (1) 核對管制卡所列土地權屬、持分、坐落、面積、地號是否相符。
- (2) 逐筆檢查土地有無捐贈目的使用。
- (3) 查核有無違反各該事業立宗旨。
- (4) 查核土地收益是否全部用於各該事業。
- (5) 查核捐贈人有無以任何方式取得所捐贈土地之利益。
- (6) 其他有關事項。

4. 檢查結果如發現有未按捐贈目的使用土地、違反各該事業設立宗旨者、土地收益未全部用於各該事業者或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，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。如經檢查發現章程變更相關記載，發生其騰餘財產不再歸屬當地地方政府情事者，則追補原免徵之土地增值稅。

參、 研究方法與過程

一、文獻探討法

蒐集相關法令規定進行彙整分析。

二、問題分析法

針對實務受理申請案件及辦理各年度檢查作業時常見疑義提出相關問題，深入探討分析，進而提出建議修法方向並報請財政部釋示。

肆、 問題研析及修正方向

一、現行土地稅法第 28 條之 1 及土地稅法施行細則第 43 條僅就「受贈人身分」、「解散後賸餘財產歸屬」、「捐贈人不得取得捐贈土地利益」及「應檢附證明文件」有所規範，而土地稅法第 28 條之 1 第 1 項雖載明「私人捐贈供興辦社福事業或依法設立私立學校使用之土地……」，惟對土地捐贈時之「使用情形」及其「使用分區編定」是否符合相關規定及認定權責機關為何？皆未明文規範，致迭生爭議。

建議修正增訂土地稅法第 28 條之 1 第 4 款「主管機關認定可專供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用」。

二、受贈土地可否「供興辦社會福利使用」或「供依法設立私立學校使用」，事屬社福、私校主管機關之權責，應於法規中明確規

範主管機關認定權責及核准相關文件，俾供遵循。

受贈土地之編定涉及相關都土、非都土管制規則，為免受贈土地之編定與實際使用情況不符，應明定受贈土地需於捐贈時即已屬法令許可並檢具法律主管機關認定該捐贈土地符合土地使用管制文件，俾供稽徵機關審查。

配合土地稅法第 28 條之 1 第 4 款增訂，建議修正土地稅法施行細則第 43 條第 2 項增列應檢附證明文件「依本法第 28 條之 1 申請免徵土地增值稅時，應檢附…法人章程、受贈土地經社會福利事業或教育主管機關核認專供受贈者使用並屬其依法令可使用之證明文件及當事人出具…之文書」。

三、為加強機關間橫向聯繫，爰於核准免稅時通報主管機關。

建議修正土地稅法施行細則第 43 條第 3 項「依本法第 28 條之 1 核定免徵土地增值稅之土地，主管稽徵機關應通報社會福利事業或教育主管機關、及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」。

四、檢查要點雖規範檢查小組之工作分配與認定權責，惟對參與檢查機關如何確認勘查結果未作說明，另現行檢查要點第三點，僅就檢查要點第五點中檢查事項(二)「是否按捐贈目的使用土地」

及檢查事項（三）「是否違反各該事業設立宗旨」明訂由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，至於其餘檢查事項（四）「查核土地收益是否全部用於各該事業」及檢查事項（五）「查核捐贈人有無以任何方式取得所捐贈土地之利益」並未明訂認定權責歸屬機關，致承辦實務作業產生疑義，為瞭解全國各稽徵機關現行實務作業方式，經擬具意見調查表傳真全國各縣市稅捐稽徵機關，其回復意見彙整如后附表(如附表一)，節略如下：

(一)檢查事項（四）查核土地收益是否全部用於各該事業之認定

權責歸屬機關

1. 由主管機關認定：花蓮縣等 14 個稅處。
2. 由稽徵機關認定：桃園縣等 4 個稅處。
3. 由主管機關及稽徵機關共同認定：苗栗縣等 2 個稅處。

(二)檢查事項（五）查核捐贈人有無以任何方式取得所捐贈土地

之利益之認定權責歸屬機關

1. 由主管機關認定：花蓮縣等 12 個稅處。
2. 由稽徵機關認定：高雄市西區等 6 個稅處。
3. 由主管機關、地政機關、稅捐機關共同審認：桃園縣等 3 個稅處。

另參酌私立身心障礙福利機構設立許可及管理辦法、私立老人福利機構設立許可及管理辦法、私立兒童及少年福利機構設立許可及管理辦法及私立學校法等規定（詳附件一）社福事業、私立學校應於每年四、五月間檢具上年度之業務執行書及年度決算呈報主管機關備查，足見社福、私校主管機關對於社福事業、私校之業務及財務狀況負有查核監督之責任，且其範圍已含括檢查要點第五點「檢查事項（四）及（五）」之項目。

由於檢查事項（四）、（五）認定權責之歸屬事涉稽徵機關及社福事業、私校主管機關職掌業務協調事宜，建議應於要點中明訂檢查作業之認定權責歸屬機關，俾供遵循，並使稽徵機關檢查作業一致。

五、因應監察委員口頭建議，並為杜絕爾後爭議，增訂檢查要點第七點「稽徵機關於檢查結束後三日內應函送檢查紀錄表影本乙份予參與檢查機關，參與檢查機關對於該檢查紀錄表確認無誤後，應於文到七日內回復稽徵機關。」

六、檢查要點第八點規定「依同法第 56 條第 1 項及第 2 項規定辦理」乙節，因配合 81 年修正公布之稅捐稽徵法第 50 條之 2 規定，土地稅法第 56 條有關移送法院處分程序之規定已不適用，業於 82 年 7 月 9 日修法刪除，為維護法令正確性，建議應予修正。

七、為配合實務作業將檢查紀錄表酌作修正，並建議修正檢查要點

第六點「負責認定之人員應確實於檢查紀錄表勾選並填列現勘情況（格式如附表二），並請其他機關勘查人員會章。」

伍、 結論與建議

有關提出土地稅法第 28 條之 1、同法施行細則第 43 條及「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」等規定有所不合時宜部分，報部請示後，經財政部 102 年 9 月 16 日台財稅字第 10200154240 號函復如下：

一、按社會福利事業及私立學校受贈土地申請免徵土地增值稅案件，應依土地稅法第 28 條之 1、同法施行細則第 43 條及土地增值稅稽徵作業手冊規定辦理。至受贈土地於受贈移轉時，依據相關法令及現況是否得為受贈者之用地及供作該事業、學校使用，屬事實認定範疇，稽徵機關應本諸職權調查認定。

有關建議修正土地稅法第 28 條之 1 及同法施行細則第 43 條第 2 項、第 3 項，財政部函復「尚不宜採」。

建議因應作業方式：

依財政部九十九年九月編印土地增值稅稽徵作業手冊第八節

陸、五、申請案件之審查（四）「查調受贈之土地其地上建物

如已被占用、出租、無償供他人使用及依法令限制，於捐贈土地時顯然無法提供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用者，無免稅規定之適用。」為求實務作業之周延，建議由稽徵機關於受贈時主動函請地政機關及社福、私校主管機關辦理實地勘查，由地政機關協助土地位置之認定，並由社福、私校主管機關負責認定受贈土地依據相關法令及現況是否得為受贈者之用地及供作該事業、學校使用。

二、按「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 5 點規定，檢查小組應檢查事項，業已明定；各該單位之工作分配，宜請參照土地增值稅稽徵作業手冊第二章第 8 節陸、七規定，依協商結果機動辦理。又查同要點第 6 點及第 8 點規定，稽徵機關勘查人員應將檢查結果作成檢查紀錄表，並請其他機關勘查人員會章，於檢查結束後 20 日內填具成果統計表送直轄市主管機關、縣（市）政府，類此免徵增值稅列管案件，直轄市及縣（市）政府主管機關已能掌握。

建議修正「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 5 點及增訂同要點第 7 點部分乙節，財政部函復「尚不宜採」。

建議因應作業方式：

有關土地收益是否全部用於各該事業及捐贈人有無以任何方式取得所捐贈土地之利益，稽徵作業手冊等相關規定未明定權責認定機關，建議於要點增訂檢查小組各該單位工作分配及權責認定未獲修正（經財政部賦稅署電話溝通表示，此部分權責認定歸屬係為財政部、內政部及教育部跨部會業務，溝通協商不易，召開跨部會協商會議恐形成更不利之結果，建議仍由檢查小組於實地檢查時機動辦理為宜），目前實務檢查作業均請主管機關認定勾選，並經會勘人員共同會章認定。

目前檢查成果統計表均由稽徵機關於檢查結束後 20 日內送直轄市主管機關、縣（市）政府（本年度陳報情形詳如附件四），直轄市及縣（市）政府主管機關僅能掌握統計數據，無法瞭解詳細檢查情形，惟建議增訂要點第 7 點未獲修正，為因應監察委員口頭建議，並杜絕爾後爭議，建議於未來年度檢查結束後由稽徵機關主動於三日內函送檢查紀錄表影本予參與檢查機關，並請其於確認無誤後七日內回復。

因土地稅法第 56 條規定業於 82 年 7 月 30 日刪除自應配合刪除，惟考量稽徵實務尚不致產生窒礙，建議修正現行要點第 7 點規定末段「依同法第 56 條第 1 項及第 2 項規定辦理」文字乙節，財政部函復「將作為未來該要點修正時之參考」。

附件及附表

附件一

社會福利事業及私立學校管理辦法有關部分節略如后：

(一) 私立身心障礙福利機構設立許可及管理辦法：

1. 第 21 條略以：「私立身心障礙福利機構應於每年五月底前檢具上年度下列文件，報主管機關備查：一、業務執行書。二、年度決算。」
2. 第 24 條略以：「主管機關為瞭解私立身心障礙福利機構之狀況，得通知其提出業務及財務報告，並得派員查核之。」
3. 第 25 條略以：「私立身心障礙福利機構有下列情形之一者，主管機關應予糾正並通知限期改善：一、違反法令、捐助章程或遺囑。二、業務經營方針與設立目的不符。」

(二) 私立老人福利機構設立許可及管理辦法：

1. 第 20 條略以：「私立老人福利機構應於每年五月底前檢具上年度下列文件，報主管機關備查：一、業務執行書。二、年度決算。」
2. 第 23 條：「主管機關為瞭解私立老人福利機構之狀況，得隨時通知其提出業務及財務報告，並得派員查核之。」
3. 第 24 條略以：「私立老人福利機構有下列情形之一者，主管機關應予糾正，並通知限期改善：一、違反法令、捐助章程或遺囑。」

(三) 私立兒童及少年福利機構設立許可及管理辦法：

1. 第 16 條略以：「兒童及少年福利機構應於每年五月底以前檢具上年度下列文件，報請主管機關備查：一、業務報告。二、年度

決算。」

2. 第 19 條略以：「主管機關為瞭解兒童及少年福利機構之狀況，得隨時通知其提出業務及財務報告，並得派員查核之。」

(四) 私立學校法：

1. 第 53 條規定略以：「學校法人及所設私立學校應於會計年度終了後四個月內完成決算，連同其年度財務報表，自行委請符合法人主管機關規定之會計師查核簽證後，分別報法人或學校主管機關備查。」

三、2. 私立學校法施行細則第 38 條規定略以：「法人主管機關核准學校法人依本法第四十九條第一項規定對不動產之處分、設定負擔、購置或出租時，應依其情形審查下列事項：……三、其收入是否用於積極發展校務。」