

調 查 報 告

壹、案由：據訴，新竹市政府針對矽谷學校財團法人新竹市矽谷國民中小學受贈土地是否依受贈目的使用，涉有查核標準前後不一；復於行政程序不完備情況下，逕予補徵稅捐並課處罰鍰，嚴重影響該校之存續，認有深入瞭解之必要乙案。

貳、調查意見：

據訴，新竹市政府針對矽谷學校財團法人新竹市矽谷國民中小學（原財團法人私立新竹市清山國民小學，下稱矽谷中小學）受贈土地是否依受贈目的使用，涉有查核標準前後不一；復於行政程序不完備情況下，逕予補徵稅捐並課處罰鍰，嚴重影響該校之存續，認有深入瞭解之必要乙案，經函請教育部、財政部、新竹市政府、新竹市稅務局查復到院，並於民國（下同）101年1月9日至現場履勘、同年月17日約詢新竹市長許○○、新竹市稅務局長石○○暨相關主管人員，業經調查竣事，茲臚列調查意見如下：

一、新竹市政府與新竹市稅務局對系爭土地於92年依法受贈後，經6年之檢查，均確認「按捐贈目的使用」，惟新竹市稅務局於99年檢查時，卻變更認定，而其事實如何亦欠明瞭；又，新竹市稅務局在99年檢查結果疑義釐清前，未先請新竹市政府正式函復認定，即予補稅及裁罰，程序上亦難謂周妥。

（一）「憲法第19條規定『人民有依法律納稅之義務』，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。稅法之解釋，應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義……為之。」業經司法院大法官釋字第496

號解釋明釋在案。再依土地稅法第 28 條之 1 及同法施行細則第 43 條分別規定：「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。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。」及「本法第 28 條之 1……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 28 條之 1 申請免徵土地增值稅時，應檢附……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。……」按私立學校為公益財團法人，其所從事之教育活動為國家任務之代行，具「公共性」，私立學校土地使用均應符合學校法人捐助章程有關法人設立目的之規範，即土地使用符合學校教育事業及學校設立目的。是為適用土地稅法第 28 條之 1 規定免徵土地增值稅捐贈私立學校使用之土地，其免稅要件，除依上開規定於捐助章程中明定法人解散清算後賸餘財產歸屬學校所在之地方政府所有等條件外，該土地自應以能符合學校發展及教育事務推動所需而供學校使用者為限，始得適用土地稅法第 28 條之 1 之免稅規定，合先敘明。

(二)查鄭○○琴於 91 年間將新竹市明湖段(原青山段)○○地號等 70 筆土地(下稱系爭土地)捐贈予矜谷中小學，該校於 91 年 3 月 4 日向新竹市稅務局申請捐贈移轉土地免徵土地增值稅，新竹市稅務局旋依土地稅法第 28 條之 1 及同法施行細則第 43 條規定審核該校所附相關文件後，初步審核發現該校檢附

之法人章程第 14 條內容與土地稅法第 28 條之 1 但書規定不符，經多次要求該校補正後，嗣經該校修正章程第 14 條並經法院公告換發法人登記證書後，於 92 年 5 月 7 日檢附前揭修正後法人登記證書影本等資料函送新竹市稅務局續辦，嗣經該局同年月 21 日新市財一字第 0920014999 號函核准適用土地稅法第 28 條之 1 免徵土地增值稅在案。

- (三)新竹市稅務局嗣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（下稱管制檢查作業要點）第 3 點規定，於 92 年 10 月 16 日首次邀集新竹市政府（教育處）及新竹市地政事務所人員至系爭土地辦理實地勘查，因學校未檢具 70 筆土地使用計畫佐證，僅能就現地及地籍資料核視，教育處人員無法認定其是否依捐贈目的及設立宗旨使用，遂以該府 92 年 11 月 10 日府教國字第 0920094508 號函復稅務局，系爭 70 筆土地無法認定為學校用地。新竹市稅務局嗣以 92 年 11 月 13 日新市稅機字第 0920037973 號函矜谷中小學略以：「該校受贈之明湖段○○地號等 70 筆土地，如係供學校使用，請於 92 年 11 月 25 日前將相關資料送請教育局重新認定學校受贈土地使用情形。」新竹市政府（教育處）經依矜谷中小學 92 年 11 月 24 日、12 月 4 日清山會字第 921124、921204 號函之說明及相關資料，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；復考量教育不僅是教與學，亦無形、漸進經由日常生活中耳濡目染發揮潛移默化的效果，學校周遭環境可孕育學生美學涵養、進行體育領域及生態探索課程，爰同意認定係為學校使用。嗣 93 迄

97 年間，新竹市稅務局依前揭管制檢查作業要點第 3 點規定邀集相關機關作實地勘查，亦維持系爭土地「按捐贈目的使用」之認定。

- (四)98 年新竹市政府（教育處）發現矽谷中小學董事會 98 學年度第 1 次董事會議紀錄討論事項（二），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等情；復於新竹市稅務局同年 10 月 21 日辦理該年度私立學校受贈土地免徵增值稅案件檢查作業時，現地檢視及核對地籍資料，無法確認是否「按捐贈目的使用」，教育處會勘人員遂未於檢查紀錄表上就「供依法設立私立學校使用之土地捐贈目的」作認定。然經該校董事會同年 11 月 23 日、99 年 1 月 7 日矽董字第 098008、0990001 號函說明，以該校自受贈系爭土地後，即規劃並持續提供師生戶外生態教學、自然科教學及體育活動使用，俾提昇教學效能等；且有關前揭 98 學年度第 1 次董事會議紀錄，其討論事項（二）決議部分，為避免產生學校是否確實使用土地之疑慮，業提經 98 年 11 月 22 日 98 學年度第 1 學期第 1 次臨時董事會議討論，決議廢止；並檢附學校使用土地之佐證資料供參。新竹市政府（教育處）嗣再考量系爭土地所有權已移轉予學校，雖非屬學校校舍所在地，惟依該董事會函復之說明，系爭土地持續提供學校使用，並已廢止 98 學年度第 1 次董事會議紀錄討論事項（二）之決議，為鼓勵私人捐資興學，並基於教育並不僅侷限於教室內教學，乃持續、隨時進行之廣義觀點，勉予認定系爭土地按捐贈目的使用，並以 98 年 12 月 1 日、99 年 1 月 14 日府教國字第 0980130713、0990002386 號函復新竹市稅務局「該府勉予認定旨揭 70 筆土地按捐贈目的使

用」等情。惟新竹市稅務局 98 年 12 月 22 日、99 年 4 月 16 日新市稅機字第 0980047257、0990260697 號等函多次表示尚有疑義，請新竹市政府（教育處）再予確認，爰新竹市政府再以 99 年 6 月 25 日府教國字第 0990066384 號函新竹市稅務局「該府勉予認定旨揭 70 筆土地按捐贈目的使用」，並請新竹市稅務局明確告知尚存疑義內容等情。惟新竹市稅務局僅續函該府請儘速認定，且新竹市政府（教育處）亦未變更前揭認定結果。

(五)新竹市稅務局於 99 年 9 月 7 日再次辦理 99 年受贈土地免徵增值稅案件檢查作業時，新竹市政府（教育處）會同稅務局、地政機關及校方至受贈土地逐筆現勘。是日矽谷中小學雖表示旨揭受贈土地學校用於體育、自然等領域之教學使用，惟現勘當日經地政機關指界，未見系爭土地學校師生使用之情形，多處似有非學校車輛停放、住戶所有盆栽等物置放、社區庭園造景座落於系爭土地情事，爰新竹市政府（教育處）人員先依現勘結果認定「未按捐贈目的使用」，並函請學校說明及改善。該校嗣以 99 年 10 月 4 日矽學字第 0990043 號函復說明，新竹市政府（教育處）即簽會新竹市稅務局知悉。經該局簽註意見略以：「矽谷中小學受贈土地免徵土地增值稅列管案件清冊如需修改，請檢送修改後上開清冊送該局併卷」等情。惟迄 12 月 8 日前教育處均未再修正，新竹市稅務局爰依原勘查結果於同（99）年 12 月 9 日按土地稅法第 55 條之 1 規定作成新市稅法字第 0990037537 號裁處書補徵土地增值稅新臺幣（下同）177,117,654 元外，並按前揭應納稅額裁處 2 倍罰鍰計 354,235,308 元。

(六)惟查新竹市稅務局 92 年 5 月同意系爭土地免徵增值

稅時，未知會教育主管機關即逕予認定可供學校使用，同年 10 月間辦理首次檢查作業時，始經新竹市政府（教育處）發現系爭土地之非都市土地使用編定問題，無法認定是否依捐贈目的及設立宗旨使用，然本案陳訴人已因信賴系爭土地所有權移轉得以免徵土地增值稅之行政處分，而辦理所有權移轉登記完竣。另，系爭土地自 92 年迄 100 年 3 月，現地並無重大改變，此有新竹市政府 100 月 3 月 8 日府教國字第 1000024458 號函在卷可稽。復經本院 101 年 1 月 9 日至現場履勘時，新竹市稅務局等單位人員亦無法指明 92 年核准免稅後，據以補稅裁罰處分之新增標的。同年 1 月 17 日本院約詢新竹市政府等機關，相關人員亦稱據以補稅裁罰之標的於 92 年既已存在。且新竹市政府及新竹市稅務局認定系爭土地「按捐贈目的使用」，於 92 年首次管制檢查後，迄 99 年 6 月間均維持原認定等情均在案可稽。

- (七)查鄭○○琴於 91 年間將新竹市明湖段(原青山段)○○地號等 70 筆土地捐贈予矜谷中小學，該校於 91 年 3 月 4 日向新竹市稅務局申請免徵土地增值稅，新竹市稅務局即依土地稅法第 28 條之 1 及同法施行細則第 43 條規定審核該校所附相關文件後，同年 5 月 21 日核准在案。詢據新竹市政府表示，新竹市稅務局審查及同意系爭土地免徵土地增值稅時，均未通知該府知悉。又，新竹市稅務局於系爭土地核定免徵土地增值稅後，依管制檢查作業要點第 3 點規定，於 92 年 10 月 16 日會同新竹市政府（教育處）及地政事務所人員辦理 92 年度檢查時，因矜谷中小學未檢具系爭土地使用計畫佐證，僅能就現地及地籍資料核視，無法認定其是否依捐贈目的及設立宗旨使用，案經矜谷中小學 92 年 11 月 24 日提出說

明後，新竹市政府（教育處）於同年 12 月 9 日函復新竹市稅務局同意認定系爭土地作為學校使用等情如前述。嗣 93 年 9 月 17 日辦理 93 年度檢查時，新竹市政府（教育處）認定系爭土地大多維持 92 年度之使用形態，僅明湖段○○地號等 3 筆土地有圍籬施工中，無法確認是否按捐贈目的使用。案經矜谷中小學檢附相關資料說明後，新竹市政府亦以 93 年 11 月 13 日函認定上開 3 筆土地作為學校使用。而 94 至 97 年檢查系爭土地利用情形時，因均經認定為「按捐贈目的使用」，故僅於現場會勘後，作成檢查紀錄。而 98 年 10 月 21 日相關單位至系爭土地進行 98 年度檢查時，因矜谷中小學董事會 98 學年度第 1 次董事會議紀錄討論事項（二）決議產生疑義，新竹市稅務局亦於同年 10 月 28 日函請新竹市政府認定，該府同年 11 月 3 日函請矜谷中小學提出說明「是否按捐贈目的使用受贈土地」，經矜谷中小學同年 11 月 6 日起，多次提出說明，並經新竹市政府 98 年 12 月 1 日、99 年 1 月 14 日及 99 年 6 月 25 日函復新竹市稅務局系爭土地確實依捐贈目的使用，並於 99 年 5、6 月函請新竹市稅務局再次邀集相關單位辦理會勘，或敘明有疑義之地號為何，新竹市稅務局嗣亦多次函請該府儘速認定，足見有關係爭土地是否「按捐贈目的使用」之認定機關為新竹市政府（教育處）。惟至 99 年 9 月 7 日辦理系爭土地 99 年度檢查作業時，因未見學校師生使用之情形及住戶所有之盆栽等物置放於受贈土地等情事，新竹市政府爰先依現勘結果予以認定「未按捐贈目的使用」，並函請矜谷中小學說明及改善。矜谷中小學於同年 10 月 4 日提出說明，新竹市政府即簽會新竹市稅務局知悉，又因矜谷中小學之說明尚

不夠具體明確；且新竹市稅務局對於該校同意受贈明湖段 499 地號之土地案，於 99 年 10 月 11 日表示：「該土地既為開發新竹華城開發計畫範圍內土地作為綠地（保護區）使用，縱該校同意受贈土地，其使用仍受限為國土保安綠地使用，並未能供學校用地使用，難謂屬符合土地稅法第 28 條之 1 規定：私人捐贈供依法設立私立學校使用之土地得以免徵土地增值稅。」致新竹市政府對於新竹市稅務局所稱「供學校使用」之範疇及定義為何產生疑義，未函復新竹市稅務局本案認定結果。惟新竹市稅務局在疑義尚未釐清及函請新竹市政府正式函復認定結果前，即於同年 12 月 9 日依原勘查結果，依土地稅法第 55 條之 1 規定裁處矜谷中小學補徵系爭土地之土地增值稅並作成裁處罰鍰之行政處分（辦理經過詳附件 1），與 92 年、93 年及 98 年對於系爭土地是否依捐贈目的使用產生疑義時，均請新竹市政府正式函復認定之程序顯不相同。

(八)綜上所述，新竹市政府與新竹市稅務局對系爭土地於 92 年依法受贈後，經 6 年之檢查，均確認「按捐贈目的使用」，惟新竹市稅務局於 99 年檢查時，卻變更認定，而其事實如何亦欠明瞭；又，新竹市稅務局在 99 年檢查結果疑義釐清前，未先請新竹市政府正式函復認定，即予補稅及裁罰，程序上亦難謂周妥。

二、新竹市稅務局於檢查時，縱然發現系爭土地確有「未按捐贈目的使用」部分，依財政部查復本院意見，宜否僅就不符規定部分予以補稅及裁罰，允有審酌空間。

(一)本院前以 100 年 12 月 16 日處臺調壹字第 1000833441 號函詢財政部，財團法人私立學校申請

依土地稅法第 28 條之 1 規定，受贈土地免徵土地增值稅案件，倘稽徵機關嗣後發現受贈土地未依原定捐贈目的使用，得否僅就違規部分之受贈土地補徵土增稅並課處罰鍰，案經該部 100 年 12 月 27 日台財稅字第 10000613750 號函查復本院略以：「……如經稽徵機關……核准免徵土增稅，嗣有未依捐贈目的使用之情形，依土地稅法第 55 條之 1 規定，除追補應納之土增稅外並處應納土增稅稅額 2 倍之罰鍰。如係部分土地未依原定捐贈目的使用，應僅就該未符合部分補稅及處罰，以符合比例原則。」

- (二)新竹市稅務局於 99 年 9 月 7 日辦理系爭土地 99 年度檢查作業，因現場勘查發現系爭土地有供不特定人士公共通行使用、樹木叢生，閒置未用、供社區道路使用、道路旁有人行步道或劃設停車格、另有部分土地遭社區住戶花台、庭園造景或公園占用等情形，經認定「未按捐贈目的使用」，應依土地稅法第 55 條之 1 規定，追補應納之土地增值稅稅額及 2 倍罰鍰，嗣作成該局 99 年 12 月 9 日新市稅法字第 0990037537 號裁處書，相關內容摘敘如下：「……本局依管制檢查作業要點，於 99 年 9 月 7 日會同新竹市政府教育處、新竹市地政事務所人員及受處分人之員工前往現場勘查結果，其中系爭○○等 6 筆地號土地為國家藝術園區外之道路，屬校外柴橋路之一部，又系爭○○等 4 筆地號土地土地樹木叢生，人車難以到達，目前閒置未用，餘 501 地號等 60 筆土地為國家藝術園區內社區道路，道路旁除設有人行步道外，並劃有停車格供社區住戶及不特定人士停車使用，另有部分面積遭社區住戶之花台、庭園造景或公園占有使用，經抽核現場停放車輛 27 台，只有 7 台為住戶所有，本案經教育處核認受處

分人未按捐贈目的使用系爭土地。……」

- (三)本院 101 年 1 月 9 日赴現場履勘時，有新竹市政府（教育處）、新竹市稅務局、新竹市地政事務所及校方等機關（構）人員隨同，依矜谷中小學提供之照片（如附件 2）逐一比對，並詢問新竹市稅務局等機關人員，發現部分土地雖有前揭裁處書所稱違規情形，惟多數均於新竹市政府 92 年 12 月 9 日認定系爭土地依捐贈目的使用時即已存在，且新竹市稅務局並未能提出具體資料以資證明 92 年 12 月間與裁罰時之使用情形差異。復經該府人員於 101 年 1 月 17 日本院詢問時亦稱，前揭作為裁罰補稅依據之社區道路、停車格、住戶花台、庭園造景或公園等使用情形於 92 年核准免稅時既已存在，且新竹市政府教育處處長、新竹市稅務局局長及副局長等亦未表示否定意見。
- (四)綜上，新竹市稅務局於 99 年 9 月 7 日辦理系爭土地 99 年度檢查作業時，雖發現系爭土地有前揭（三）供作為社區道路等情形，惟前揭所稱使用情況，據矜谷中小學表示，係 92 年核准免稅時即已存在；而本院至現場履勘暨約詢時，新竹市政府相關機關主管及其承辦人員對此亦未有否定看法。因此，縱上述情形其中有部份涉有違反土地稅法第 55 條之 1 規定，依財政部 100 年 12 月 27 日台財稅字第 10000613750 號函查復本院意見，宜否僅就不符規定部分予以補稅及裁罰，允有審酌空間。

調查委員：黃煌雄