調查報告

# 案　　由：據訴，渠95、96年度綜合所得稅結算申報，按土地公告現值列舉捐贈扣除額，遭財政部中區國稅局改依土地公告現值之16%核定補繳稅額；嗣行政爭訟經臺中高等行政法院判決原處分等均撤銷，另為適法之處分，詎該局迄未核定並退還溢繳之稅款，涉有違失等情案。

# 調查意見：

財政部自民國（下同）92年至97年間，陸續發布土地捐贈列舉扣除金額認定相關解釋令，規定個人以購入之土地捐贈，其綜合所得稅（下稱綜所稅）列舉捐贈扣除金額，按土地取得成本認定；其未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，其列舉捐贈扣除金額之計算，稽徵機關得依財政部核定之標準認定之(原則上係按公告土地現值之16％計算)。惟101年11月21日經司法院大法官釋字第705號解釋，以前揭相關釋令內容與憲法第19條租稅法律主義不符宣告違憲後，財政部雖提出所得稅法修正案，然迄104年12月仍未完成修法，致產生土地捐贈扣除額之認定爭議。有關「據周○○陳訴，渠95、96年度綜所稅結算申報，按土地公告現值列舉捐贈扣除額，遭財政部中區國稅局改依土地公告現值之16%核定補繳稅額；嗣行政爭訟經臺中高等行政法院判決原處分等均撤銷，另為適法之處分，詎該局迄未核定並退還溢繳之稅款，涉有違失等情」乙案，經調閱財政部及該部中區國稅局（下稱中區國稅局）相關卷證資料後，再於105年1月4日詢問中區國稅局相關業務主管人員後，業經調查竣事，茲臚列調查意見如下：

## 依所得稅法第17條第1項第2款第2目之1但書規定，個人對政府之捐贈，可全數扣除，不受金額限制。按所得稅法第17條第1項第2款扣除額之訂定，旨在使納稅義務人得自其所得總額中，減除維持基本生活及鼓勵從事公共利益所發生之支出，以減輕其負擔。且該款之各項列舉扣除額中，對教育、文化、公益、慈善機關或團體之捐贈、保險費、購屋借款利息、房屋租金支出均應於規定之限額內核實列報。是有關對政府之捐贈、醫藥及生育費、災害損失、財產交易損失等，依法自均應以「實際支付」金額，亦即實際負擔數，作為列報基礎，合先敘明。

## 查92年度以前，個人購買公共設施保留地捐贈予政府，政府核發給捐贈人之證明函或相關文件，係以公告土地現值作為捐贈土地之權利價值，捐贈者申報綜所稅時，亦檢具前揭證明文件，並以內載之公告土地現值列報捐贈扣除金額，稽徵機關查核實務上，倘未發現異常情況，即多依申報數認定。

## 然因90年至92年間，部分高所得者藉以低價購入之公共設施保留地捐贈政府，而按高於其實際取得成本之公告土地現值列報捐贈列舉扣除，以規避應納綜所稅，且捐地金額逐年遞增（90年度至92年度依公告土地現值統計之捐地金額分別為新臺幣169億餘元、737億餘元及1,283億餘元），造成國家鉅額稅課損失。爰財政部於92年至97年間發布土地捐贈列舉扣除金額認定之相關函令[[1]](#footnote-1)，當個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，其綜所稅列舉捐贈扣除金額，原則上依土地公告現值之16﹪計列。

## 案查本案陳訴人周○○君（下稱周君）95年度及96年度綜所稅結算申報，分別列報土地捐贈扣除額新臺幣（下同）11,981,827元及7,564,054元，經中區國稅局以周君贈與彰化縣員林鎮公所之桃園縣龍潭鄉九座寮段○○地號土地（3/24持分，下稱95年度系爭土地）、贈與臺中市政府之臺中市西區後壠子段○○及○○地號土地（下稱96年度系爭土地），涉有利用實物捐贈以不實取得成本列報捐贈扣除額之情事，乃函請周君提示取得系爭捐贈土地成本事證供核。周君嗣於98年8月31日同意暫依財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號、96年2月7日台財稅字第09604504850號函釋及97年1月30日台財稅字第09704510530號函釋規定，改按捐贈土地公告現值之16﹪計列捐贈扣除額，經原查更正核定95年及96年土地捐贈扣除額分別為1,917,092元及1,210,248元，補徵應納稅額4,025,894元及2,539,946元。周君嗣表不服，循序提起行政救濟，均遭駁回，遂向司法院聲請釋憲，經司法院大法官會議作成釋字第705號解釋。周君爰據以提起再審之訴，再經臺中高等行政法院102年6月19日101年度再字第41號判決及102年7月3日101年度再字第42號判決，將周君95年度及96年度綜所稅核定案件之訴願決定及復查決定均撤銷，並責由中區稅國局依據相關規定，確實核算系爭捐贈扣除額，另為適法之處分。

## 本案土地移轉交易價額，依據查得資料分述如下：

### 95年度系爭土地部分

#### 95年度系爭土地係原地主李○○君、李○○君及李○○君等3人於94年12月間因繼承取得，陳○○君於95年5月17日與李○○君等3人簽訂95年度系爭土地與同段其他土地共7筆土地[[2]](#footnote-2)（各筆土地每人持分均為1/24）買賣契約書，約定買賣價金各280,000元，經中區國稅局推估前揭土地之交易價格合計為672,354元（上開原地主每人出售價格280,000元（持分1/24）×[（桃園縣龍潭鄉九座寮段○○地號土地95年度系爭土地公告現值）3,993,942元/（7筆土地公告現值合計數）4,989,787元]×3），僅為95年度系爭土地公告現值之5.6%（672,354元/11,981,827元[[3]](#footnote-3)）。另依陳○○君說明書稱，95年度系爭土地係私設巷道，買賣係由高○○君出資，由其具名簽訂買賣契約書，其賺取約2萬元之佣金，土地嗣過戶於巫○○君名下；復據陳○○君於臺中高等行政法院審理周君95年度綜所稅行政爭訟案時，到庭證述95年度系爭土地係私設巷道，在市場上完全無行情，係地主授權其賣與高○○君，該土地買賣契約所載之買賣總價款為28萬元（含土地增值稅），契約書雖記載土地增值稅由買方負擔，但實際上係賣方負擔，扣掉土地增值稅後，賣方實際獲得價金應僅有10餘萬元等語[[4]](#footnote-4)。

#### 綜上，95年度系爭土地於95年5月17日先由李○○君等3人出售予陳○○君，依該契約價格僅為土地公告現值之5.6%，買受人陳○○君又稱因賣方須負擔土地增值稅，實際獲得價金僅有10餘萬元，該土地於同年6月間移轉登記與巫○○君，嗣再於同年11月間移轉登記與周君，再由周君捐贈移轉與彰化縣員林鎮公所。且按前揭土地移轉期間95年度系爭土地並無特別因素導致價格波動情事，爰中區國稅局認定周君主張以土地公告現值之100%（即11,981,827元）向巫○○君購得，顯有違常情及經驗法則等情，尚難遽認涉有違失。

### 96年度系爭土地部分

#### 96年度系爭土地係原地主賴○○君及賴○○君等2人於96年2月間因繼承分割取得，渠等在同年2月2日以375,000元出售與徐○○君，其價格僅為土地公告現值之4.9%（375,000元/7,564,054元[[5]](#footnote-5)）；復據廖○○君說明書稱，渠於同年向徐君以60餘萬元買入系爭土地，再於同年以60餘萬元出售與白○○君，其價格亦僅為系爭土地公告現值之7.93%至9.25%（600,001元/7,564,054元及699,999元/7,564,054元），白○○於同年11月間以土地公告現值之100%即7,564,054元出售與周君，嗣由周君捐贈移轉與臺中市政府。

#### 又依周君提示購買土地交付與賣方白君3紙支票計7,564,054元，主張為其取得土地之成本，業經中區國稅局查得白君之帳戶於96年10月26日、11月8日及11月14日分別存入2,284,054元、3,020,000元及2,260,000元後，旋於96年12月至97年間陸續提領現金，每次提領60萬至90萬元不等，截至98年1月帳戶餘額僅為2百餘元，且該帳戶後續亦無任何交易紀錄。

#### 中區國稅局嗣於104年8月及10月二度函請白君提示購入與出售96年度系爭土地之買賣契約書、支付與收取土地價金之資金流程、支付購買土地價金之資金來源及收取出售土地價金後之資金流向等資料供核，惟白君均未提供相關資料或另為說明。

#### 綜上，中區國稅局認定96年度系爭土地於96年2月間由原地主以公告現值之4.9%移轉登記與徐君，同年4月間徐君以公告現值之9.25%（採最高值）移轉與廖君，廖君於同年4月間以公告現值之9.25%移轉與白君，白君於同年11月間卻以公告現值之100%移轉登記與周君，96年度系爭土地價值於前揭期間並無重大變動，周君卻稱係以該筆土地公告現值之100%(即7,564,054元)向白君購得，顯有違常情等節，亦難認定涉有違失。

## 惟依司法院釋字第705號解釋意旨，財政部所發布之本案相關令釋內容，皆涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，並非僅屬執行所得稅法相關規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之。且陳訴人就渠95年度及96年度綜所稅核定案件提起再審之訴，業經臺中高等行政法院102年6月19日101年度再字第41號判決及102年7月3日101年度再字第42號判決，將周君所訴案件之訴願決定及復查決定均撤銷，並責由中區稅國局確實核算系爭土地之捐贈扣除額。是為使處理類似案件確有法律依據，以充分保障民眾權益，財政部允應依上開司法院大法官會議解釋意旨，儘速落實改善，以避免稽延案件情事。

## 綜上論結，中區國稅局認定陳訴人95年及96年綜所稅申報案件，涉有利用土地捐贈以不實取得成本列報捐贈扣除額等情，尚難遽認涉有違失。惟中區國稅局核定前揭綜所稅申報案件所依據之財政部函令規定，業經司法院釋字第705號解釋宣告違憲，且臺中高等行政法院已判決撤銷原處分，並要求中區國稅局另為適法之處分。爰為使處理類似案件確有法律依據，以充分保障民眾權益，財政部允應依司法院大法官會議解釋意旨，儘速落實改善作為。

# 調查委員：陳慶財

1. 財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號令、93年5月21日台財稅字第0930451432號令、94年2月18日台財稅字第09404500070號令、95年2月15日台財稅字第09504507680號令、96年2月7日台財稅字第09604504850號令及97年1月30台財稅字第09704510530號令。 [↑](#footnote-ref-1)
2. 桃園縣龍潭鄉九座寮段○○地號、○○地號、○○地號、○○地號、○○地號、○○地號及○○地號等土地。 [↑](#footnote-ref-2)
3. 每人持分土地公告現值3,993,942元x3（與11,981,827差異1元係小數點後數字捨去所致） [↑](#footnote-ref-3)
4. 臺中高等行政法院100年度訴字第86號判決第13頁。 [↑](#footnote-ref-4)
5. 臺中市西區後壠子段○○土地公告現值為34,621x174=6,024,054（元）、及臺中市西區後壠子段○○地號土地公告現值為28,000x55=1,540,000（元），二筆土地公告現值合計數=6,024,054+1,540,000=7,564,054（元） [↑](#footnote-ref-5)