

## 調 查 報 告

壹、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。

貳、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：

一、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。

二、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，尚未發現異常情況，即多依申報數認定。

三、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<sup>1</sup>，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

---

<sup>1</sup>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 日台財稅字第 09704510530 號令。

地公告現值之 16% 計列。

四、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。

五、本案土地移轉交易價額，依據查得資料分述如下：

（一）95 年度系爭土地部分

1、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<sup>2</sup>(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<sup>3</sup>)。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<sup>4</sup>。

2、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○○

<sup>2</sup>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。

<sup>3</sup>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)

<sup>4</sup>臺中高等行政法院 100 年度訴字第 86 號判決第 13 頁。

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。

## （二）96 年度系爭土地部分

- 1、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<sup>5</sup>）；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。
- 2、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

---

<sup>5</sup> 臺中市西區後墘子段○○土地公告現值為  $34,621 \times 174 = 6,024,054$ （元）、及臺中市西區後墘子段○○地號土地公告現值為  $28,000 \times 55 = 1,540,000$ （元），二筆土地公告現值合計數  $= 6,024,054 + 1,540,000 = 7,564,054$ （元）

餘元，且該帳戶後續亦無任何交易紀錄。

- 3、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。
- 4、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。

六、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。

七、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