

調 查 意 見

壹、案由：據訴，中區國稅局及台北市國稅局辦理 81 年度、85 年度太極門稅務案件，涉違法隱匿證據公文、偽造文書等情乙案。

貳、調查意見：

據訴，財政部台灣省中區國稅局（下稱中區國稅局）及財政部台北市國稅局（下稱台北市國稅局）辦理 81 年度、85 年度太極門氣功養生學會（下稱太極門）稅務案件，涉有違失等情乙案，經向財政部、中區國稅局及台北市國稅局調得案卷資料，復於民國（下同）98 年 7 月 28 日約詢案關機關主管人員，業經調查竣事，茲臚列調查意見如次：

- 一、稅捐稽徵機關就太極門稅務案件，有關個人綜合所得稅部分容有未善盡覈實調查、核定之責，殊有未洽。
 - (一)查有關納稅義務人洪○○80 至 84 年及游○○85 年綜合所得稅核定案件，係法務部調查局台北市調查處（下稱台北市調查處）查獲太極門洪○○君（游○○配偶）等涉嫌漏稅乙案，以該處 86 年 3 月 27 日（86）肆字第 641136 號函通報台北市國稅局，經該局依職權調查、勾核台北市調查處通報之 80 至 85 年度資料後，將 80 至 84 年度綜合所得稅部分（洪君為納稅主體，設籍苗栗縣）通報中區國稅局核定。至 85 年度綜合所得稅部分，因游○○為納稅主體且設籍台北市，該局以當年度存入游○○君帳戶新台幣（下同）1,131,269,148 元及案外人黃君帳戶 335,161,432 元，減除非為學費收入之銷貨額及出售股票房地產收入，初核游君配偶負責之太極門總收入 1,400,077,210 元，並依財政部頒定之成本及必要費用標準，核定游君配偶其他所得

910,050,186 元。另查獲游君漏報營利、利息及租賃所得，合併歸課綜合所得總額 928,431,241 元，淨額 927,748,241 元，補徵稅額 368,033,913 元，並按所漏稅額 367,927,721 元處罰鍰 182,663,000 元。

(二)次查納稅義務人洪○○君 80 至 84 年綜合所得稅核定案件，係由台北市國稅局勾核前揭台北市調查處通報 80 至 84 年度存入游○○君帳戶及案外人黃君帳戶之總存入數，減除非為學費收入之銷貨額及出售股票、房地產收入，核計洪君負責之太極門 80 至 84 年度總收入 20,162,200 元、85,688,955 元、369,490,182 元、517,805,735 元及 866,911,317 元，並依財政部頒訂之成本及必要費用標準，核定洪君其他所得 14,516,784 元、61,696,048 元、266,032,931 元、372,820,129 元及 606,837,922 元。因洪君設籍苗栗縣，爰於 86 年 11 月 7 日以 (86)財北國稅審參字第 86052436 號函通報中區國稅局苗栗縣分局 (下稱苗栗縣分局) 核定洪君 80 至 84 年度其他所得。又因洪君 80 至 84 年度未辦理綜合所得稅結算申報，苗栗縣分局遂以其為納稅主體並歸課各該年度綜合所得稅，另併計洪君與其配偶游○○君各該年度利息及營利所得，及洪君配偶 83 及 84 年度租賃所得 380,184 元及 1,823,512 元，初核歸課洪君 80 至 84 年度綜合所得總額 14,906,460 元、62,102,433 元、268,096,323 元、380,640,391 元及 614,354,030 元，補徵應納稅額 5,255,189 元、24,094,072 元、106,263,177 元、149,128,052 元及 242,828,026 元，並經該局處罰鍰 5,186,300 元、24,008,000 元、106,263,100 元、149,128,000 元及 242,753,200 元。

- (三)前揭案關年度綜合所得稅內涉之其他所得核定經過，詢據原查單位台北市國稅局稱，本案係經台北市調查處查獲後，由該處函請台北市稅捐稽徵處及該局會同審查。故本案於會同查核進行中，該局即與台北市調查處及台北市稅捐稽徵處有充分配合及參與，並認台北市調查處通報資料內容詳細完備，復經該局就通報書面查核比對游君 80 年度及案外人黃君 84 年度部分月份之帳戶資料認定吻合，即依通報資料歸課洪君 80 至 84 年度及游君 85 年度綜合所得稅等情。
- (四)惟查洪君案關年度其他所得於行政救濟過程中迄 98 年 8 月之核減金額，80 年核減 2,393,496 元、81 年核減 703,535 元、82 年核減 5,796,000 元、83 年核減 32,296,454 元、84 年核減 138,492,053 元及 85 年核減 42,219,947 元，金額均屬龐鉅。另查造成前揭初核與行政救濟中其他所得之差異發生原因，計有案外帳戶轉入、退票、定存到期轉回、證券收益、利息所得、銷貨收益及游○○與案外人黃君帳戶互轉等，均屬得經由詳細勾稽帳戶交易明細查得之錯誤；另在 81、83 及 84 年均發生存提明細表合計錯誤之明顯疏失，肇致高列洪君其他收入情事。是台北市國稅局就洪○○君 80 迄 85 年度之其他所得核定，雖係該局、台北市調查處會同查核所得資料核算，惟調查單位職司犯罪偵查，稅捐單位則專責租稅逃漏查核，兩者職責既不相同，查察重點自亦有異。該局率依台北市調查處通報資料，於核對游君 80 年度及案外人黃君 84 年度部分月份帳戶吻合後，即予通報歸課洪君 80 至 84 年度及游君 85 年綜合所得稅，且遲至 88 年 2 月間及 91 年 10 月間兩度報准財政部後，始詳細進行調查相

關帳戶之資金往來情形，自難稱已自始覈實查核洪君案關年度其他所得課稅資料之責，殊有未洽。

二、稅捐稽徵機關未依職權積極釐清案關所得性質，核有明顯怠失。

- (一)依所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款規定，因繼承、遺贈或贈與而取得之財產，免納所得稅。查 85 及 86 年間台北市調查處調查太極門涉嫌逃漏稅時，本案洪○○君等人於偵訊筆錄雖稱，太極門教學班次有神功班（入門班）、研究班、先修班及師資班；入會即神功班（入門班）收費 5 萬元、進階研究班、先修班、師資班每個階段收費 3 至 5 萬元等。暨案外人黃君於偵訊筆錄亦稱，入會弟子在與洪○○初次面談前，會依規定以紅包包「拜師禮金」2 至 3 萬元（後已調升為 5 萬元），禮金由道館義工收取後，交給洪○○；暨稱「拜師禮金」（金額多寡不一）由義工收取後親交洪○○；又稱渠負責收取信義、大安、古亭、南港、樹林道場（即北區道場）收入之拜師禮金，再將現金當日即轉交師母游○○（拜師禮金多係以紅包密封書明拜師弟子姓名），遇有以支票支付者，即將支票先存入渠提供之合作金庫三興支庫活儲帳戶代收等語。惟查洪○○亦曾稱渠係收受弟子之拜師禮金，渠配偶游○○亦曾稱上揭拜師金不是學費，是紅包等語。另台北市國稅局則認太極門學會之學員繳交 30,000 元至 50,000 元不等之費用，係為習得太極門所教授之氣功、神功等，洪○○收受學員之費用，亦有教授該氣功、神功之義務，即非無償受贈，乃依查得之存入游君及案外人黃君 2 人帳戶款項，扣除非屬前揭收入款項後，逕予核定洪君 80 迄 85 年度之其他所得，並合併歸課各年度綜合所得稅。爰本案太極門

收取之拜師禮金得否認定為贈與，從而適用首揭規定免納個人綜合所得稅，厥為徵納雙方爭點，合先敘明。

(二)次依稅捐稽徵法第 30 條第 1 項規定：「稅捐稽徵機關……為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件……」惟查本案游君主張系爭其他所得非學費收入，而係束脩，為弟子對其配偶無償贈與，並提供太極門弟子「聲明書」、「見證書」等文件以實其說。復查本案行政救濟過程中，本案訴願機關曾數次要求原查機關釐清系爭所得性質，並依職權調查事實及證據等情，此有財政部 88 年 12 月 31 日台財訴字第 880479954 號、89 年 12 月 4 日台財訴第 0890064017 號及 91 年 4 月 9 日以台財訴字第 0900052508 等號訴願決定可按。惟原查單位台北市國稅局遲至 91 年 8 月 15 日始以財北國稅法字第 0910232251 號函向 500 名太極門弟子函詢，並要求填具函查表，以釐清系爭所得之給付性質、標準等爭點，已延宕多年，致本案纏訟多年無法確定，影響民眾權益，核有明顯怠失。

三、台北市國稅局依據所得性質函查結果，作成之函查清單內容記載草率，有未盡對納稅義務人有利、不利部分均應注意之責，亟應予檢討改進。

依行政程序法第 36 條規定：「行政機關應依職權調查證據……對當事人有利及不利事項一律注意。」查前揭台北市國稅局於 91 年 8 月 15 日就游君於復查階段提示之見證書、贈與具結書之立書人及台北市調查處所提供之求償名冊，以隨機抽樣之方式向 500 名太極門弟子（含出具見證書、贈與具結書之立書人及受害者），函詢有關進入太極門之原由、儀式、個人

功法等級、給付金額之方式、目的、有無標準及游君所稱之拜師禮金、隨喜獻金、歡喜敬獻金、功德金之意義等函詢作業。詢據該局稱，迄 91 年 12 月 31 日止，共有 241 名回復，其中屬見證書及具結書部分之受函查者，均稱其給付係拜師禮金或敬師禮金，且為其歡喜自願感恩師父(洪君)收其為徒所給付，並無給付標準，其中有 5 位(本院檢視函查清單應為 8 位)稱其給付為贈與，惟均未列明給付時點及金額；至受害者部分之受函查者，除 1 位函復其係贈與師父外(並未書明金額、日期)，大部分均稱系爭給付均為學費，且有給付標準等情。經查有關函詢清單給付性質之填寫依據，該局稱係依回覆者之文義分類登載「贈與」、「感恩贈與」、「敬師禮金」、「學費」或「束脩」於函查清單給付性質欄位。惟查屬見證書及具結書部分之受函查者部分，經台北市國稅局在函詢清單之給付性質欄內填註為「敬師禮金」、「拜師禮」者，其函查表中不乏有「贈與敬師禮金」或「贈與拜師禮」等回函內容，是該局在製作函詢清單時顯有失之過度簡化，未完整表達受詢者本意，致受詢太極門弟子質疑稽徵機關未具實填載，亦無助於行政救濟機關作為判斷準據，亟應予檢討改進。

四、有關陳訴人指摘 92 年間台北市國稅局就游○○提出財產，作為未繳納 85 年度綜合所得稅之擔保，雖經台北地方法院函知解除扣押命令，惟該局仍未予停止執行乙節，經查容有誤解。

(一)查游君 85 年度綜合所得稅事件提起訴願，因未繳納半數稅款或提供擔保，經台北市國稅局大安分局(下稱大安分局)於 92 年 7 月 15 日依稅捐稽徵法第 39 條規定移送強制執行，嗣游君於同年 8 月 22 日函該局表示願提供財產做為該年度欠稅擔保，該

分局旋於同年月 29 日函請游君於 10 日內提供合於稅捐稽徵法第 11 條之 1 規定相當於應擔保稅款之擔保品，並通知法務部行政執行署台北行政執行處（以下簡稱台北行政執行處）暫緩執行，經台北行政執行處函復自同年 9 月 2 日起延緩執行 2 個月。

(二)次查游君於同年 9 月 10 日函送大安分局擬為擔保品之土地（台北市大安區通化段二小段○○地號等）及房屋（台北市大安區臨江里基隆路二段○○號 3 樓之 1 等）資料，做為該年度欠稅擔保等情；惟經該分局查得前開擔保品，包括游君及洪○○君所有之不動產，業經台灣台北地方法院檢察署凍結登記在案，依土地登記規則第 141 條規定，不能再辦理抵押權設定登記，已與稅捐稽徵法第 11 條之 1 「易於變價」之規定不合，大安分局爰於同年 10 月 8 日函知游君否准所請及理由。復另以同年月 15 日財北國稅大安服字第 0920210704 號函請台北行政執行處繼續本案之行政執行，惟因函文送總局用印，且適逢星期假日，至同年月 20 日始付郵。經查發文日 92 年 10 月 15 日，抑付郵日之 92 年 10 月 20 日，均早於 92 年 10 月 24 日（該局電子公文系統內所載收文日期）大安分局收受台灣台北地方法院 92 年 10 月 15 日北院錦刑平 86 訴 953 字第 22270 號通知解除洪君及游君不動產扣押命令函。核大安分局尚無法院已解除洪、游二人財產之扣押命令，仍函台北行政執行處續予行政執行之情事。是陳訴人指摘該分局已知悉法院發文解凍財產，惟仍函台北行政執行處繼續本案之行政執行乙節，容有誤解。

五、台北市國稅局就暫緩納稅義務人財產行政執行作業，容有再予改善空間，以維民眾權益。

- (一)查大安分局(92年10月24日)收受前開台灣台北地方法院92年10月15日北院錦刑平86訴953字第22270號函前，游君於同年月22日再次函該分局申請提供不動產作為其85年度綜合所得稅復查決定應納稅額半數擔保，同時敘明、檢附前揭台灣台北地方法院解除扣押命令函送該分局審理。案經該分局查得相關不動產已由中區國稅局苗栗縣分局(以下簡稱苗栗縣分局)因洪君另案欠稅辦理禁止處分。洪君復於同年月23日函苗栗縣分局協調並副知大安分局。爰大安分局於同年月31日函台北行政執行處，因游君申請提供欠稅擔保案尚在審理中，將視審理結果再發函該處暫緩執行或撤回執行等語。
- (二)次查苗栗縣分局嗣於92年11月6日簽准塗銷前揭洪君不動產禁止處分登記，並以傳真通知大安分局，大安分局隨即核准游君欠稅擔保案，並函請渠依相關法令規定，辦理擔保品抵押權設定登記手續。復於同日另函台北行政執行處暫緩執行游君85年度綜合所得稅欠稅執行案件。惟據台北行政執行處公務電話紀錄表記載，原該處委託中央信託局出售之游○○名下股票大部分已於同年月5、6日賣出等情。
- (三)再查游君向地政機關辦理不動產設定抵押權登記時，發現部分不動產尚遭禁止處分，無法辦理抵押權設定登記，遂於92年11月11日函請大安分局協調台北行政執行處辦理塗銷禁止處分登記，該分局於同年月13日正式函請該處辦理塗銷不動產禁止處分登記，俾利游君欠稅擔保案之進行。游君於同年月27日辦妥不動產抵押權設定，該分局於同日即發函台北行政執行處撤回執行。

(四)惟按財政部 81 年 11 月 5 日台財稅字第 810858591 號函釋略以：「稅捐稽徵法第 39 條第 2 項有關繳納復查決定應納稅額之半數或提供擔保，並依法提起訴願者暫緩執行之規定，其立法意旨在避免執行後，因行政救濟變更，而有不能恢復損害之弊，故納稅義務人對復查決定應納稅額未繳納半數，而依法提起訴願，經移送法院執行，始要求繳納半數者，參照該條項之立法意旨，應予受理並撤回執行為宜。」復按該部就前揭 81 年函為補充解釋之 92 年 12 月 22 日台財稅字第 0920457599 號函釋略以：「……有關納稅義務人對復查決定應納稅額未繳納半數，依法提起訴願，經移送執行後始要求提供半數稅額之擔保者，如其繳納半數確有困難，亦宜與前揭本部 81 年 11 月 5 日台財稅第 810858591 號釋函為相同之處理，即應予受理，並撤回執行。」是台北市國稅局處理游○○君欠稅擔保案件過程中，曾先後協調苗栗縣分局及台北行政執行處，塗銷洪君不動產禁止處分登記，以利提供擔保案之審核等作為，雖值肯認；惟該局於 92 年 10 月 31 日函台北行政執行處時，未能依前揭財政部 81 年函釋意旨，明確告知暫緩執行案關移送行政執行案，致民眾財產仍遭拍賣乙節，允宜再加改善，以維民眾權益。

六、台北市國稅局引據稅捐稽徵法第 38 條第 2 項規定，否准退還行政執行所得款項孳息，顯有可議之處，允宜再加檢討以符法制。

(一)查游君 85 年度欠稅案件經提起行政救濟，因未依法繳納半數稅款，復不及辦理擔保程序，致渠名下財產遭台北行政執行處拍賣得款 49,566,992 元。嗣 92 年 12 月 15 日游君以上開稅款已辦妥抵押權

設定完成稅捐保全措施為由，要求退還前經拍賣資產，惟台北市國稅局否准，提起訴願亦遭駁回。嗣台北高等行政法院 94 年 9 月 2 日訴字第 3256 號判決撤銷游君 85 年度稅務案件之訴願決定及原重核復查決定後，台北市國稅局爰參酌財政部 79 年 11 月 10 日台財稅第 790706609 號函釋訴願決定撤銷處分案件退稅處理原則之規定，簽准先行辦理退還前揭拍賣款項，並於同年 11 月 14 日掣發支票退還游君。次查有關前揭拍賣款項自拍賣日迄退還日期間之孳息，雖經游君於 94 年 11 月 29 日遞件申退，惟經大安分局引據稅捐稽徵法第 38 條第 2 項規定否准，合先敘明。

(二)依稅捐稽徵法第 38 條第 2 項規定：「經依復查、訴願或行政訴訟等程序終結決定或判決，應退還稅款者……，按退稅額，依繳納稅款之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併退還。」按上開規定係規範行政救濟前已先繳納稅款，嗣經程序終結確定，且有退稅款項時，稅捐稽徵機關應加計利息退還原繳稅款之情形。核其適用要件容與本件因不及辦理稅捐擔保程序，致財產遭受拍賣，惟嗣後已提供足額擔保之態樣有別，台北市國稅局引為否准退還前經拍賣價金所生孳息之據，顯有可議之處，允宜再加檢討以符法制。

七、稽徵機關未逾稅款繳納期限，即就納稅義務人之財產為禁止移轉登記保全處分，核有違失。

(一)依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利；其為營利事業者，並得通知主管機關，限制其減資或註銷之登記。」前揭規定

所稱「納稅義務人欠繳應納稅捐者」，係指依法應由納稅義務人繳納之稅捐，未於規定期限內繳納者之謂（財政部 65 年 12 月 31 日台財稅第 38474 號函釋參照）。

- (二)查台北市稅捐稽徵處 86 年 10 月 16 日以 86 北市稽法(甲)字第 29389 號函通報所屬大安分處（下稱大安分處），有關洪○○君營業稅涉嫌違章漏稅乙案（台北市稅捐稽徵處 86 年營違字第 055 號）業經審理處分完竣，請該分處依法辦理保全程序。嗣經大安分處以洪君欠繳應納稅捐，依據前揭規定以 86 年 10 月 24 日北市稽大安（甲）字第 52692 號函台北市松山地政事務所就洪君所有坐落南港區南港段二小段○○地號土地（持分 10,000 分之 1216；公告現值為 17,328,166 元）為禁止處分登記。另查該不動產已經台灣台北地方法院檢察署凍結登記，暨世華聯合商業銀行股份有限公司設定抵押權（權利價值：本金最高限額 2,880 萬元）在案。惟查前揭禁止處分登記名義係台北市稅捐稽徵處前於 86 年 10 月 13 日核定之洪君 81 至 85 年營業稅款 3,130,871 元及罰鍰 11,813,064 元（繳納期間為 86 年 11 月 1 日至 86 年 11 月 10 日），合計 14,943,935 元。經核禁止處分登記名義之繳納期限（86 年 11 月 1 日至 86 年 11 月 10 日）顯在前揭 86 年 10 月 24 日北市稽大安（甲）字第 52692 號函之後，是稅捐稽徵機關就洪君財產所為保全措施已違稅捐稽徵法第 24 條第 1 項及財政部 65 年 12 月 31 日台財稅第 38474 號函釋規定，核有違失。按前揭違失情節雖已逾 10 年之懲戒期限，無法追究相關公務人員行政責任，惟行政機關仍應秉持依法行政原則，方不致侵犯人民權益，併此敘明。

八、稽徵機關就價值遠高於應納稅捐之納稅義務人財產為禁止移轉登記保全處分，有違比例原則，且與財政部函釋規定有違，應予切實檢討改善。

(一)依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利；其為營利事業者，並得通知主管機關，限制其減資或註銷之登記。」前揭規定所稱「相當於應繳稅捐數額之財產」，係指土地以公告現值加 4 成，且無庸減除預估應納之土地增值稅，房屋係以稅捐稽徵機關核計之房屋現值加 2 成估價。惟倘該不動產上設定有抵押權者，如納稅義務人所欠繳之應納稅捐未優先於該抵押權所擔保之債權受償，尚須扣除該抵押權所擔保之債權金額（財政部 83 年 1 月 26 日台財稅第 831581751 號函、83 年 11 月 19 日台財稅第 831622059 號函、85 年 8 月 15 日台財稅第 851915028 號函及 90 年 1 月 29 日台財稅字第 0900450443 號函釋參照）。

(二)查大安分處以洪君欠繳 81 至 85 年營業稅 3,130,871 元及罰鍰 11,813,064 元（合計 14,943,935 元，繳納期間為 86 年 11 月 1 日至 86 年 11 月 10 日），除前以 86 年 10 月 24 日北市稽大安（甲）字第 52692 號函台北市松山地政事務所就洪君所有坐落南港區南港段二小段○○地號土地（持分 10,000 分之 1216；公告現值為 17,328,166 元）為禁止處分登記外，復以 86 年 11 月 13 日北市稽大安（甲）字第 56025 號函台北市大安地政事務所就洪君所有坐落大安區通化段二小段○○地號土地（持分 100,000 分之 2979；公告現值為 5,078,097 元）、龍泉段一小段○○地號土地（持分

全；公告現值為 64,988,208 元)、基隆路 2 段○○號 3 樓(房屋現值為 965,100 元)及辛亥路 1 段○○號 1 至 4 樓(房屋現值為 1,273,400 元)建物為禁止處分登記。經核前揭大安分處所為保全登記土地公告現值加 4 成合計為 98,092,827 元、房屋評定現值加 2 成合計為 2,686,200 元，總計為 100,779,027 元，遠逾前揭為禁止處分登記名義之 14,943,935 元。是稅捐稽徵機關就洪君財產所為保全措施顯與前揭財政部 83 年 1 月 26 日台財稅第 831581751 號等函釋規定有違，不符比例原則，應予切實檢討改善。

參、處理辦法：

- 一、影附調查意見，函復陳訴人。
- 二、調查意見七、八，提案糾正台北市稅捐稽徵處。
- 三、影附調查意見一、二，函請財政部督促所屬台北市國稅局、台灣省中區國稅局檢討改善見復。
- 四、影附調查意見三、五、七、八，函請財政部督促所屬台北市國稅局檢討改善見復。
- 五、影附調查意見六，函請財政部檢討後，並督促所屬稽徵機關改善見復。