

調 查 報 告

壹、調查緣起：本案係經陳訴人陳訴後，委員自動調查。
貳、調查對象：財政部台灣省中區國稅局、彰化縣溪湖鎮公所。

參、案由：據訴：彰化縣稅捐稽徵處員林分處與財政部國稅局台中分局原已就該縣溪湖鎮湖西段地號○○等2筆屬公共設施保留地之土地贈與，核發「免土地增值稅」及「免贈與稅」之證明在案，嗣又核定須補繳高額之土地增值稅及贈與稅，案經渠撤銷贈與並經法院核定調解成立後，雖獲免徵土地增值稅，惟仍須繳納贈與稅，經循行政救濟程序，仍未獲平反，相關機關有無違失，認有深入瞭解之必要乙案。

肆、調查依據：本院98年01月07日(98)院台調壹字第0980800006號函。

伍、調查重點：

- 一、彰化縣溪湖鎮公所（下稱溪湖鎮公所）核發系爭土地分區使用證明書，是否涉有違失？
- 二、財政部台灣省中區國稅局（下稱中區國稅局）核發陳訴人贈與稅免稅證明，是否涉有違失？
- 三、中區國稅局訂頒之「遺產及贈與稅櫃台化作業要點」是否妥適？
- 四、中區國稅局以系爭土地雖經撤銷土地所有權之移轉，仍補徵本案新台幣（下同）1千5百餘萬元贈與稅，是否符合實質課稅原則及比例原則？

陸、調查意見：

緣陳訴人楊○○與劉○○係夫妻，於民國（下同）90年10月12日，將渠等所有彰化縣溪湖鎮湖西段○○

地號等二筆土地應有部分各二分之一，贈與其子楊○○。嗣楊○○及劉○○分別於 90 年 11 月 15 日及 91 年 2 月 8 日，以該二筆土地係屬「公園用地」之公共設施保留地，檢具相關證明文件，向財政部台灣省中區國稅局員林稽徵所（下稱員林稽徵所）申報贈與稅，經該所審核核准依都市計畫法第 50 條之 1 規定發給贈與稅免稅證明。嗣經員林稽徵所再於 91 年 6 月 13 日及同年 7 月 19 日向彰化縣溪湖鎮公所（下稱溪湖鎮公所）及彰化縣政府詢知上開土地於贈與前，即已變更為非屬公共設施保留地之「住宅區」，乃於同年 8 月 12 日分別核定補徵贈與稅額新臺幣（下同）7、903、568 元（2 人合計 15、807、136 元）。陳訴人不服，主張本件贈與仍有都市計畫法第 50 條之 1 免徵贈與稅之適用，且基於信賴保護原則，亦不得撤銷原已免稅之處分，申請復查及提起訴願，均未獲變更，提起行政訴訟亦遭駁回，爰向本院陳訴。案經向相關機關調得卷證資料，復於 98 年 3 月 24 日約詢財政部台灣省中區國稅局（下稱中區國稅局）及溪湖鎮公所案關人員，全案業經調查竣事，茲臚列調查意見如次：

- 一、溪湖鎮公所未詳查本案系爭土地業於 79 年間變更編定為住宅區在案，復依據不正確之都市計畫圖標示，核發錯誤之都市計畫土地使用分區證明書，核有違失：

查陳訴人楊○○與劉○○於 90 年 10 月 12 日，將渠等所有彰化縣溪湖鎮湖西段○○地號等二筆土地應有部分各二分之一，訂約贈與其子楊○○。陳訴人等為取得贈與稅免稅證明書，前於同年 8 月 8 日委由代書楊○○遞件向溪湖鎮公所申請前揭土地之都市計畫土地使用分區（公共設施用地）證明書，案經該所建設課以申請書所附之地籍圖、公所地籍圖及該所 81

年6月製作之都市計劃圖為據，認定本案土地使用分區為「公園區並附帶條件」，核發同年8月15日溪鎮建（都分）字第466號都市計畫土地使用分區（公共設施用地）證明書，復於該證明書備註欄內載明「60.6.25 發佈實施公共設施保留地」等文字。惟前揭土地業於79年5月溪湖鎮公所變更溪湖都市計畫（第一期公共設施保留地專案通盤檢討）變更分區編定，復於79年12月21日公告實施為都市計畫住宅區，附帶條件應另行擬定細部計畫，並俟細部計畫完成法定程序發布實施後，始得發照建築均有案可稽。復據該所建設課長吳○○於98年3月24日本院約詢時，坦承本件係因該所作業疏失而核發錯誤，並檢陳該所於81年6月製作，標示系爭土地為「公十五」之錯誤都市計劃圖。按都市計畫土地使用分區證明書係用以確認土地財產權利使用範圍之重要文件，攸關人民權益至鉅。該所相關承辦人、主管對於錯誤之都市計劃圖未予詳查並及時更正，致陳訴人誤信並持憑錯誤之土地使用分區證明書，向稅捐單位申請取得贈與稅免稅證明書，據以辦理土地贈與移轉登記，嗣經稅捐稽徵單位追繳鉅額贈與稅金，造成陳訴人無端財產損失，核有違失。

二、中區國稅局就陳訴人劉○○君之贈與稅核定案依法無管轄權，該局未依職權調查，即核發劉君贈與稅免稅證明書，滋生本案，核有疏失：

依行政程序法第17條第1項規定：「行政機關對事件管轄權之有無，應依職權調查；其認無管轄權者，應即移送有管轄權之機關，並通知當事人。」再依遺產與贈與稅法第24條規定：「……贈與人……應於超過免稅額之贈與行為發生後30日內，向主管稽徵機關……辦理贈與稅申報。贈與人為經常居住中華民國

境內之中華民國國民者，向戶籍所在地主管稽徵機關申報……」查陳訴人楊○○、劉○○係於90年10月12日訂立贈與契約，將渠等所有之彰化縣溪湖鎮湖西段452及453地號等二筆土地應有部分各二分之一贈與其子楊○○。又贈與行為時劉○○君之設籍地為「台北市信義區五全里22鄰永吉路200巷○○號7樓」，依法其贈與稅核定案件之管轄機關屬財政部台北市國稅局（下稱台北市國稅局）。惟查劉君申報案件之贈與標的經台北市國稅局於同年11月30日函詢溪湖鎮公所，經該所於91年1月16日函復稱案關贈與標的之土地於行為時屬「住宅區」，依法不得免徵贈與稅。據該局稱曾將上情電告當事人委託之代理人楊○○代書，楊○○則於同年2月4日將劉君戶籍遷至彰化縣溪湖鎮湖西里6鄰二溪路湖西巷○○號，再於同年月8日由向員林稽徵所重複申報。惟員林稽徵所受理後，逕依中區國稅局訂頒之「遺產及贈與稅櫃台化作業要點」，未依職權調查管轄權之有無，並移送有管轄權之機關（台北市國稅局）辦理，率於同年3月8日核發劉君贈與稅免稅證明書，致劉君得依據該所免贈與稅之行政處分，辦理土地所有權移轉登記，滋生本案爭議，顯有疏失。

三、中區國稅局訂頒之「遺產及贈與稅櫃台化作業要點」相關規定未盡周妥，易生疏漏，允宜再加檢討修正：

查中區國稅局訂頒之「遺產及贈與稅櫃台化作業要點」規定，申報公共設施保留地免稅扣除，僅須檢附「土地登記謄本」、「土地分區使用證明」（需註明編定日期及是否為公共設施保留地）或縣市政府、鄉鎮市政府敘明為公共設施保留地之函文，即屬證件齊全，無需進行調查，隨時申報隨時核定。惟依內政部87年6月30日（87）台內營字第8772176號函釋

說明三略以：「左列經都市計畫主管機關列冊或都市計畫書規定有案之土地，為非留供各事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得之公共設施用地，應非屬都市計畫法所稱之『公共設施保留地』：(一)經依都市計畫法第 30 條規定所訂辦法核准由私人或團體投資興辦之公共設施用地。(二)依都市計畫法第 61 條第 2 項規定，已由私人或團體於舉辦新市區建設範圍內，自行負擔經費興建之公共設施用地。(三)配合私人或團體舉辦公共設施、新市區建設、舊市區更新等實質建設事業劃設，並指明由私人或團體取得興闢之公共設施用地。……」足見「公共設施用地」非均得適用都市計畫法第 50 條之 1 有關「公共設施保留地」免徵贈與稅之規定。是有關都市計畫主管機關所核發之土地分區使用證明書雖內載都市計畫法第 42 條所列舉之各類用地，並不當然均屬都市計畫法第 50 條之 1 規定之免稅標的，稅捐稽徵機關仍應函詢都市計畫主管機關，方屬周延。爰中區國稅局訂頒之「遺產及贈與稅櫃台化作業要點」規定，申報公共設施保留地免贈與稅案件應具要件恐未盡周延，極易滋生爭議，允宜檢討修正，以免類似本案再次發生。

四、本件土地未經終局移轉，其經濟效果僅有土地移轉期間所得使用收益之經濟上利益，稅捐稽徵機關以土地現值總額核課贈與稅，與實質課稅原則及比例原則容有未合：

中區國稅局認為本件贈與人雖於 91 年 11 月 11 日與受贈人就所贈土地辦理所有權塗銷登記，經法院調解，撤銷贈與。但當事人原欲免稅移轉系爭土地，嗣予撤銷並回復登記，因無法定撤銷原因，與合意解除無異，故仍應核課贈與稅，固非無見。惟就整體事實觀之，陳訴人基於稅務規畫，本得就系爭土地於贈

與稅免稅額度內分年辦理移轉；嗣其辦理一次移轉，實乃基於溪湖鎮公所核發之土地分區使用證明書及中區國稅局核發之免稅證明書所為，亦即行政機關之錯誤處分，導致當事人之誤信在先，尚難以其遷移戶籍另行申報，即視其主觀上明知應繳納贈與稅而蓄意避稅。再者，租稅法律之執行，除杜絕投機取巧之迴避稅捐行為外，本即應依「實質課稅原則」核課稅捐。該項原則所欲掌握者，乃表現納稅能力之經濟事實，非該經濟事實之法律外觀，而土地價值之核算包括土地未來所能產生之期望收益及處分價值之折現值。本件就實質經濟面觀之，楊○○、劉○○於89年10月12日訂立契約贈與土地所有權，並於91年3月27日移轉登記予受贈人楊○○，至92年5月21日塗銷並回復登記，土地所有權既未終局移轉，自無未來處分價值利益可言，其經濟效果，充其量僅有土地移轉期間所有權人所得使用收益之經濟上利益，得為本案贈與稅之核課稅基，要非以系爭土地之現值作為核課標的，方屬公允。再者，納稅義務人如再次贈與該土地，仍須報繳贈與稅；倘未再次贈與，將來該土地仍須計入遺產總額核課遺產稅，均將產生重複課稅之結果，有違憲法保障人民財產權之精神，亦不符比例原則，容有再詳加審酌之必要。

柒、處理辦法：

- 一、調查意見一，函請彰化縣溪湖鎮公所確實檢討改進，並於二個月內見復。
- 二、調查意見二至四，函請財政部台灣省中區國稅局確實檢討改進，並於二個月內見復。
- 三、調查意見一至四，函復本案陳訴人。
- 四、檢附派查函及相關附件，送請財政及經濟委員會處理。

調查委員：

中 華 民 國 98 年 4 月 3 日
附件：本院 98 年 1 月 7 日 (98) 院台調壹字第 0980800006
號派查函暨相關案卷 2 宗。