

裁判字號：臺中高等行政法院 97 年度訴字第 172 號 行政判決

裁判日期：民國 97 年 08 月 19 日

案由摘要：綜合所得稅事件

臺中高等行政法院判決

97 年度訴字第 00172 號

97 年 8 月 12 日辯論終結

原 告 李○德

訴訟代理人 林錦隆 律師

被 告 財政部臺灣省中區國稅局

代 表 人 趙○芳

訴訟代理人 孫○月

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國 97 年 3 月 13 日台財訴字第 09700014970 號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：緣原告民國(下同)93 年度綜合所得稅結算申報，列報其配偶李王○美取自長鴻企業管理顧問股份有限公司租賃所得新台幣(下同)54,720 元，被告所屬民權稽徵所以其申報租金顯較當地一般租金為低，乃參照當地一般租金標準核定系爭租賃所得為 61,518 元；另原告列報對政府之捐贈扣除額 8,008,000 元，經財政部賦稅署查得其中 6,406,400 元係屬虛列，乃通報被告所屬民權稽徵所查處，否准系爭虛列捐贈扣除額之認列，核定綜合所得總額為 11,237,276 元，綜合所得淨額為 9,000,944 元，補徵應納稅額 2,415,089 元，並按所漏稅額 1,318,198 元處以 1 倍之罰鍰計 1,318,100 元(計至百元止)。原告不服，就租賃所得、捐贈扣除額及罰鍰部分申請復查，未獲變更。原告仍不服，就捐贈扣除額及罰鍰部分，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

(一)本件原處分及訴願決定書，認原告所列之捐贈扣除額 8,000,

800 元，其中 6,406,400 元係屬虛列，無非以案外人蔡○李、長○生命科技股份有限公司(下稱長○公司)負責人邱○結之談話筆錄，及長○公司 93 年度銷售納骨塔予高所得者收退款明細表、原告之配偶簽章確認之節稅明細表、支付納骨塔位頭期款支票及林○生與長○公司簽訂協議書等書證為其主要論據，惟查，原處分及訴願決定意旨，其認事用法尚有不當。關於原告依法列舉捐贈扣除額，並無任何虛列部分：

1. 按依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1「捐贈：對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額 20%為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」又依財政部 94 年 7 月 8 日台財稅字第 09404542230 號令：「個人以骨灰存放設施捐贈其所得列舉扣除額之計算：一、個人以符合殯葬管理條例設置之骨灰(骸)存放設施捐贈政府、公益、慈善機構或團體，已提出骨灰(骸)存放設施之取得成本確實證據者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目之規定核實減除；未能提出取得成本確實證據者，由稅捐機關依查得之資料認定之。二、個人以未符合殯葬管理條例設置之骨灰(骸)存放設施捐贈者，無前揭所得稅法規定之適用。」
2. 查原告之配偶李王○美之母王林○緞生前篤信佛教，於 93 年 4 月 12 日因年老體弱多病，住進佛教財團法人菩提仁愛之家就醫，以方便誦經修行，而原告配偶為母親祈福，祈求身體康復。乃於民間依習俗捐贈納骨塔位於社會中低收入戶者，故於 93 年 8 月間於網路上查詢得知長○公司所銷售之納骨塔位符合原告配偶之需求，經過雙方聯繫後，由原告配偶開立定金支票 30 萬元整先行支付長○公司，後由長○公司派員與原告配偶簽訂買賣契約書，依照一般商業買賣慣例訂約付款，並無不實。嗣於 95 年間財政部賦稅署來函派員調查時，原告即提示下列各項資料備查以證明此項交易並無虛偽之情事。所提資料如下：①納骨塔位買賣契約書。②長○公司開立統一發票 2 紙。③付款資料：台中市第二信用合作社支票乙紙、金額 30 萬元整及台中商業

銀行入戶電匯通知乙筆金額 7,708,000 元(由原告配偶活期存款內原有金額提領匯出)。(4)臺北縣石門鄉公所(下稱石門鄉公所)同意無償受贈函乙份。所提示之資料均符合上揭法令之規定，取得成本證據確實，原告當年度綜合得稅捐贈列舉扣除額之計算，自得依據所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 之規定全額減除。詎被告對原告提供之資料僅憑其他捐贈人取得同一納骨塔位所為不法節稅行為所支付之價金，僅係為開立發票金額之 20%，逕行推斷原告配偶支付之實際成本亦僅為發票金額之 20%，而否准認列捐贈扣除額 6,406,400 元。按「當事人主張事實須負舉證責任倘其所提出之證據不足為主張事實之證明。自不能認其主張之事實為真實」又「認定事實，須憑證據，不得出臆測。」此有最高行政法院 36 年判字第 16 號及 61 年判字第 70 號判例可資照。本件被告對原告所提出之證據，如何不足採信，均未為具體之說明，僅以推測方式認定原告所支付之價金僅發票金額 20%，顯有違誤。

(二)關於系爭納骨塔位之市價，與原告買入之價金相當，自難認係不實部分：本件原告配偶取得之「金剛舍利寶塔」納骨塔位，現由勇○實業股份有限公司(下稱勇○公司)銷售中，經原告查詢時價得知，網路公司公開報價骨灰位現為每座 9 萬元起，而取得勇○公司之報價資料為每座 15 萬元起，原告配偶取得價格為每座 88,000 元，尚較時價為低，由此可為原告列報之金額為實際取得成本做為佐證。據此，本件捐贈既經政府機關允受，而政府機關實際受贈價值，依時價而言尚高於原告列報之捐贈扣除額，足見被告否准認列之金額亦與實際市價不符，自與事實不符。

(三)原告配偶李王○美交付 180,480 元之支票係仲介費，其中零頭部分，是匯款產生。又李王○美簽收節稅明細表時，並無手寫部分文字及數字，係事後加註，該部分資料不能作為被告處分之證據。

(四)按行政程序法第 9 條「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」原告於財政部賦稅署調查時，已提出原告之配偶於各金融機關帳戶的資金來源及買

賣合約書等證明無誤，即財政部賦稅署人員已就有無資金回流情形執行調查，且亦未舉證證明原告確有如非法者收回退款之情事，乃被告對有利於原告之證據卻不予採信，逕行以片面之證據認定原告有領回退款，顯已違反行政程序法之規定等情，並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分。

三、被告則以：

- (一)原告配偶 93 年度將其所有臺北縣萬里鄉「金山陵萬壽山園區金剛舍利寶塔」塔位永久使用權捐贈石門鄉公所，原告列報捐贈納骨塔位扣除額 8,008,000 元，嗣經賦稅署查獲其中 6,406,400 元係虛列，乃通報被告所屬民權稽徵所據以否准認列。原告不服，提示納骨塔位買賣契約書、付款資料及石門鄉公所同意無償受贈函，復查主張其捐贈係依民間習俗樂捐納骨塔位予社會中低收入戶者，乃向長○公司購置納骨塔位並捐贈予石門鄉公所，取得成本證據確實，請准予撤銷原處分云云。經被告復查決定以，查原告配偶 93 年度透過蔡○李向長○公司購買系爭納骨塔位 91 座(約定每座 88,000 元)，統一發票之銷貨金額 8,008,000 元(91 座×88,000 元)，實際僅支付統一發票金額之 20%合計 1,601,600 元，其餘 6,406,400 元係以現金領回，原告配偶將系爭納骨塔位捐贈石門鄉公所，由原告列報捐贈扣除額 8,008,000 元，虛列捐贈扣除額 6,406,400 元，經賦稅署查獲，有蔡○李、長○公司負責人邱○結等人之談話筆錄、長○公司 93 年度銷售納骨塔予高所得者收退款明細表、原告配偶簽章確認之節稅明細表、支付納骨塔位頭期款支票及林○生(即蔡○李之配偶)與長○公司簽訂協議書等影本可稽，原核定否准認列系爭虛列之捐贈扣除額並無不合，復查後乃予維持。原告仍表不服，提起訴願，財政部持與被告機關相同之論見，駁回其訴願。
- (二)訴訟意旨略謂：原告仍復執前詞主張其捐贈係依民間習俗樂捐納骨塔位予社會中低收入戶者，經由長○公司購置納骨塔位並捐贈予石門鄉公所，取得成本證據確實，且其捐贈之納骨塔位價格尚較時價為低，被告僅以片面證據認定原告領回退款顯已違反行政程序法云云。
- (三)查所得稅法捐贈扣除額之規定，乃是希望藉由賦予納稅義務

人稅捐之優惠，達成扶助相關事業團體發展之目的。因此捐贈人雖有捐贈事實，惟其捐贈結果無法使相關事業團體獲有實益者，無異藉由合乎法律形式之行為，遂其規避稅負之目的，稅捐稽徵機關本於維護租稅公平，仍不應准予認列。本件原告之配偶李王○美 93 年度經由蔡○李向長○公司購買臺北縣萬里鄉「金山陵萬壽山園區金剛舍利寶塔」塔位永久使用權 91 座(約定每座 88,000 元)計 8,008,000 元(計算式：88,000 元×91 座=8,008,000 元)，捐贈予石門鄉公所，並由原告於 93 年度綜合所得稅結算申報，列報對政府之捐贈扣除額 8,008,000 元。案經財政部賦稅署查得，李王○美於支付長○公司 8,008,000 元後，長○公司旋以現金退還李王○美 6,406,400 元，李王○美實際僅支付系爭塔位價款總額之 20%計 1,601,600 元(計算式：8,008,000 元×20%=1,601,600 元)，惟原告卻全額列報對政府之捐贈扣除額 8,008,000 元，虛列捐贈扣除額 6,406,400 元，此有蔡○李、長○公司負責人邱○結之談話筆錄、長○公司 93 年度銷售納骨塔予高所得者收退款明細表、原告配偶簽章確認之節稅明細表、支付納骨塔位頭期款支票等影本附卷可稽，乃通報被告所屬民權稽徵所查處後，否准系爭虛列捐贈扣除額 6,406,400 元之認列，揆諸首揭規定，並無不合。原告提起本訴訟，並無新理由及新事證，仍復執前詞，所訴委不足採。

(四)罰鍰：原告 93 年度虛列捐贈扣除額 6,406,400 元，經被告按所漏稅額 1,318,198 元處 1 倍罰鍰 1,318,100 元(計至百元止)。原告併同本稅申請復查，經被告復查決定略以，查系爭所得既經維持已如前述，原處罰鍰並無違誤，復查後乃予維持。原告不服，提起訴願，財政部持與被告相同之論見，予以駁回。原告訴訟意旨仍復執前詞併同本稅提起本訴訟。惟系爭所得既經維持已如前述，原處罰鍰並無違誤，原告提起本訴訟，並無新理由及新事證，仍復執前詞，所訴委不足採等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點厥為：本件原告之配偶李王○美 93 年度向長○公司購買臺北縣萬里鄉「金山陵萬壽山園區金剛舍利寶塔」塔位永久使用權 91 座，捐贈予石門鄉公所，列報捐贈扣除額 8,

008,000 元，經被告核定其取得成本僅 1,601,600 元，其餘 6,406,400 元係屬虛列，是否有理。經查：

(一)按「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。」及「按前 3 條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：一、．．．二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：．．．(二)列舉扣除額：1. 捐贈：對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額 20% 為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」、「納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，但對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額 2 倍以下之罰鍰。」分別為所得稅法第 13 條、第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 及第 110 條第 1 項所明定。

(二)次按，所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目列舉扣除額中，除保險費、購屋借款利息、房屋租金支出應於規定之限額內核實列報外，有關捐贈、醫藥及生育費、災害損失、財產交易損失等，依法均應以實際支付金額，作為列報之基礎，個人購買納骨塔位捐贈者，其捐贈金額之列報，自應以納骨塔位之取得成本為準。本件原告之配偶李王○美 93 年度經由蔡○李向長○公司購買臺北縣萬里鄉「金山陵萬壽山園區金剛舍利寶塔」塔位永久使用權 91 座，捐贈予石門鄉公所，並由原告於 93 年度綜合所得稅結算申報，列報對政府之捐贈扣除額 8,008,000 元。案經財政部賦稅署查得，李王○美於支付長○公司 8,008,000 元後，長○公司旋以現金退還李王○美 6,406,400 元，李王○美實際僅支付系爭塔位價款總額之 20% 計 1,601,600 元，惟原告卻全額列報對政府之捐贈扣除額 8,008,000 元，虛列捐贈扣除額 6,406,400 元，有蔡○李、長○公司負責人邱○結之談話筆錄、長○公司 93 年度銷售納骨塔予高所得者收退款明細表及原告配偶簽名確認之節稅明細表等件影本附原處分卷可稽。

(三)查本件原告配偶李王○美購買系爭納骨塔位捐贈予石門鄉公所，其購買及捐贈手續均由蔡○李經手辦理，並聽任蔡○李

之安排，以達到抵稅之目的。而蔡○李與李王○美洽談購買納骨塔位捐贈事宜時，言明按銷貨發票金額二成向李王○美收取價金，再將一成轉給長○公司，其配偶林○生實際僅收到一成價金，至於李王○美 30 萬元支票及匯款 7,708,000 元合計 8,008,000 元，存入長○公司國泰世華銀行松江分行第 221178 號帳戶係作為付款證明之用。而蔡○李親見李王○美將 7,708,000 元匯入由林○生管理之國泰世華銀行松江分行第 221178 號帳戶後，才將現金 7,708,000 元交還李王○美。至於李王○美應付之第二、三期款共 1,121,120 元，係捐贈完成將受贈機關證明文件交付李王○美申報抵稅時，再向李王○美收取現金 1,121,120 元，已據李王○美及蔡○李於財政部賦稅署第五組約談時分別陳明在案，有該 2 人之前揭談話紀錄、蔡○李提出之長○公司 93 年度銷售納骨塔予高所得者收退款明細表及經李王○美簽名之高所得—李王○美小姐節稅明細表各 1 件附卷可證（見原處分卷第 15、16、18 至 24、28 至 36 頁）。又本件購買納骨塔位之過程中，李王○美除有匯款 7,708,000 元 1 筆外，並無其他匯款，該筆匯款之手續費及其他應付款計 90 元，李王○美於匯款時已一併支付予匯款銀行，有該匯款通知單可按（見原處分卷第 55 頁）。且李王○美所支付之面額 30 萬元及 180,480 元支票款（見原處分卷第 14、55 頁），合計 480,480 元，與蔡○李所陳述之簽約時付款 30% 相吻合（ $1,601,600 \text{ 元} \times 30\% = 480,480 \text{ 元}$ ），是該 180,480 元之支票款乃李王○美購買納骨塔位之價款而非仲介費，要屬無疑。再蔡○李所提出之高所得—李王○美小姐節稅明細表，其上已載明實際買賣總價，第一次收款 480,480 元，第二次及第三次收取現金金額 1,121,120 元，並經李王○美簽名在案（見原處分卷第 15 頁），其上所記載者與本件購買之事實相符。是原告提出納骨塔位買賣契約書、長○公司之統一發票、面額 30 萬元及 180,480 元之支票、臺中商業銀行入戶電匯通知單（金額 7,708,000 元）及活期存款存摺等件影本，主張其已支付購買系爭納骨塔位之價金 8,008,000 元，面額 180,480 元之支票款係仲介費，而該節稅明細表上手寫部分之文字及數字，係事後加註，其無虛列捐贈數額

云云，均不足採。至於原告主張其配偶取得之「金剛舍利寶塔」納骨塔位，現由勇○公司銷售中，經原告查詢時價得知，網路公司公開報價骨灰位現為每座 9 萬元起，而取得勇○公司之報價資料為每座 15 萬元起，原告配偶取得價格為每座 88,000 元，尚較時價為低，由此可為原告列報之金額為實際取得成本作為佐證。惟原告現所查得納骨塔位之時價，與當時李王○美購買之價格，已事隔約 4 年，因時間及塔位位置之不同，其價格自有差異，尚不得作為原告配偶於購買系爭納骨塔位時亦有如此價格，縱使有之，其申報價格，依上開說明，仍應以取得之成本為準，與所標示之價格多寡，並不生影響。

(四)綜上所述，本件原告 93 年度綜合所得稅結算申報，虛列捐贈扣除額 6,406,400 元，事證明確，被告將該虛列捐贈扣除額予以剔除，核定綜合所得總額為 11,237,276 元，綜合所得淨額為 9,000,944 元，補徵應納稅額 2,415,089 元，並按所漏稅額 1,318,198 元處以 1 倍之罰鍰計 1,318,100 元（計至百元止），揆諸前揭規定，核無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告起訴論旨訴請撤銷復查決定及訴願決定，為無理由，應予駁回。至兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件判決結果均不生影響，爰不再逐一論述，併予敘明。

五、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項後段、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 97 年 8 月 19 日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法 官 胡 國 棟

法 官 許 武 峰

法 官 林 秋 華

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後 20 日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後 20 日內向本院提出上訴理由書（須依對造人數附具繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後 20 日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

中 華 民 國 97 年 8 月 21 日

書記官 蔡 宗 融

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（97年版）第 27-36 頁