

裁判字號：臺中高等行政法院 103 年度訴更一字第 12 號 行政判決

裁判日期：民國 103 年 10 月 23 日

案由摘要：贈與稅事件

臺中高等行政法院判決

103 年度訴更一字第 12 號

103 年 10 月 2 日辯論終結

原 告 謝鍾朱雀

訴訟代理人 方伯勳 律師

謝思賢 律師

被 告 財政部中區國稅局

代 表 人 阮清華

訴訟代理人 詹淳惠

上列當事人間贈與稅事件，原告不服本院中華民國 103 年 1 月 8 日 102 年度訴字第 428 號判決，提起上訴，經最高行政法院 103 年度判字第 251 號判決廢棄發回更審，本院更為判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷。

本審及發回前上訴審訴訟費用均由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：緣原告於民國（下同）97 年 4 月 21 日將其所有新北市新莊區○○段 000 地號（持分 6,106/10,000）公共設施保留地（下稱系爭土地）贈與其子謝永釗，並於同月 28 日向被告所屬虎尾稽徵所（下稱虎尾稽徵所）辦理贈與稅申報，經虎尾稽徵所核發贈與稅免稅證明書。嗣受贈人謝永釗於同年 5 月 14 日移轉登記該土地予訴外人陳拓欽，陳拓欽復於同年 6 月 27 日移轉登記予宏普建設股份有限公司（下稱宏普公司），經財政部臺北國稅局（原財政部臺北市國稅局，下稱臺北國稅局）通報虎尾稽徵所上開涉有漏報贈與稅情事，虎尾稽徵所乃核定贈與總額新臺幣（下同）13,514,383 元，應納稅額 2,252,183 元，並經被告按所漏稅額處 1 倍罰鍰 2,252,183 元。其後臺北國稅局通報謝永釗與陳拓欽簽定買賣協議書出售系爭持分土地，約定以該土地公告現值之 71% 作為計算買賣價金之標準，虎尾稽徵所乃改以受贈人謝永釗實際取

得之價金更正核定本次贈與總額 14,914,345 元，應納稅額 2,630,173 元，並補徵贈與稅 377,990 元，經被告再按所漏稅額處 1 倍罰鍰 377,990 元。原告就該兩次核定補徵之本稅及罰鍰均表不服，循序提起復查及訴願均未獲變更，遂提起行政訴訟。經本院以 102 年度訴字第 428 號判決（下稱原判決）駁回，原告不服，提起上訴，經最高行政法院以 103 年度判字第 251 號判決將原判決廢棄，發回本院更審。

二、本件原告主張：

(一)本件被告認定原告於 97 年 4 月 21 日將其所有系爭持分土地贈與受贈人謝永釗，應依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定課徵贈與稅，無非係以受贈人謝永釗於 97 年 1 月 11 日即上開土地受贈前，即已與第三人陳拓欽簽訂買賣協議書，依財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0910456306 號函釋，贈與人即原告謝鍾朱雀於 97 年 4 月 21 日所贈與者，實質上即為出售土地之價金，自無都市計畫法第 50 條之 1 免稅規定之適用，依實質課稅原則，應依該買賣價金課徵贈與稅云云，為其主要之論據。

惟查：

- 1.本件坐落於新北市新莊區○○段 000 地號土地，原係謝永釗於 90 年間向訴外人李台山購買後贈與其配偶許子淳，嗣因許子淳以該筆土地之持分 6,106/10,000 即系爭持分土地，與原告所持有之騏優企業股份有限公司（下稱騏優公司）股份進行互易，經被告認定雙方互易標的之財產價值顯不相當，乃依遺產及贈與稅法第 5 條第 2 款之規定，就雙方交換差額 19,986,113 元之部分，對原告核課贈與稅額 4,490,278 元，並限制系爭持分土地之移轉，原告提起訴願及向鈞院提起 96 年度訴字第 79 號行政訴訟均敗訴，乃於 95 年 11 月 3 日依被告核定之交換價值差額繳納贈與稅款 4,490,278 元，並於 97 年 2 月 15 日被告核發贈與稅繳清證明後，由許子淳在 97 年 4 月 16 日依互易契約將系爭持分土地移轉登記予原告，此即原告取得該土地之經過。
- 2.又因原告與配偶謝金海之日常生活起居向來係由其子謝永釗負責照顧，且原告就前開贈與稅案件提起行政爭訟之相關費用，亦是由謝永釗無條件支付，原告乃於 96 年 12 月間

同意將系爭持分土地贈與謝永釗，並約定於許子淳依互易契約完成系爭持分土地之所有權移轉登記後，再由原告依贈與契約辦理所有權移轉登記予謝永釗。原告與謝永釗成立贈與契約後，適逢陳拓欽有意購買公共設施保留地，而系爭 848 地號土地及同段 813 地號土地多數持分係登記為謝永釗、許子淳夫婦所有，陳拓欽遂透過仲介何閔瀚向謝永釗詢問出售該 2 筆土地之意願，因謝永釗表示該 2 筆土地須先繳清互易差額之贈與稅款後，才能分別依互易契約移轉所有權予其父母，嗣後始得由其父母依贈與契約將該 2 筆土地之所有權移轉登記予自己，為此謝永釗特別在 97 年 1 月 11 日與陳拓欽所簽訂買賣協議書上約定：「本案須於謝金海（父）、謝鍾朱雀（母）贈與謝永釗（子）甲方後續與乙方完成買賣」、「上開標的現所有人為謝金海，甲方於接受贈與後，不得藉故拖延過戶或售與第三者，否則視同違約」等文字，依公告現值 71% 將上開 2 筆土地一併出售予陳拓欽。俟許子淳於 97 年 4 月 16 日將系爭持分土地移轉登記予原告後，原告於同月 30 日依贈與契約將該持分土地移轉登記予謝永釗，而謝永釗於取得系爭 848 地號土地之全部所有權後，亦依與陳拓欽之買賣契約，於同年 5 月 14 日將系爭 848 地號土地全部所有權移轉登記予陳拓欽。本件被告於審查謝永釗與陳拓欽之交易時，未詳斟酌原告取得土地所有權之經過情形，徒以上開交易流程之時程緊湊，即臆測原告迂迴安排土地出售由謝永釗取得買賣價金等情，其事實認定，洵有違誤。

(二)被告未憑證據，僅憑臆測認定原告係取巧適用都市計畫法第 50 條之 1 以規避遺產及贈與稅法第 3 條第 1 項之規定，應依實質課稅原則核課贈與稅等語，於法亦屬無據：

1.按所謂實質課稅原則，依司法院釋字第 420 號解釋及稅捐稽徵法第 12 條之 1 之規定，其目的不外乎在於防杜納稅義務人濫用法律行為之形式選擇自由與法律形成，而藉由法律行為或形成之選擇以免除或減少其租稅負擔。因此，苟納稅義務人規避稅捐之行為時，稅捐機關應依實質課稅原則調整、扭轉法律行為之實質與評價。惟「實質課稅原則

」，並非賦予稅捐稽徵機關「空白授權支票」，即並非賦予稅捐稽徵機關片面認定納稅義務人有「租稅規避」行為時，即可任由稅捐稽徵機關憑空自行認定該訟爭行為「實質事實」及其法律性質之效果，此觀之稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項、第 3 項明定自明。故若稅捐稽徵機關主張適用稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項者，自應對其所認納稅義務人規避稅捐之事實負舉證責任。又所謂「稅捐規避」，係指納稅義務人為達成一定的經濟上目的，不選擇與該經濟上目的相當的通常法律形式，而卻選擇與該經濟上目的顯然不相當的迂迴的法律形式，以避免實現與該通常法律形式相連結的稅捐債務的成立構成要件，進而減輕或免除稅捐負擔。至於節稅，則是依據稅捐法規所預定之方式，以減少稅捐負擔之行為。故稅捐規避屬於法律形式之濫用，純粹以規避稅賦為目的，為利用稅法漏洞之脫法行為，通常係利用私法自治契約自由原則對於私法形式之選擇可能性，但從私經濟交易之正常觀點，欠缺合理之理由，即選擇通常所不使用之法律形式，以實現其經濟意圖，減輕或排除稅捐之負擔，其與合法節稅，係依稅法規定減少稅捐負擔之情形有別。是以當事人之各別行為，倘均符合稅法本身之規定，得依稅法獲致減免稅捐之效果者，即應受稅法規定之保護。

2. 本件系爭持分土地之買賣，不僅事實上均係由謝永釧與陳拓欽自行為之，且相關買賣價金亦係由謝永釧自行收受等情，業據陳拓欽於臺北高等行政法院 102 年度訴字第 218 號案件中證述：「我於 97 年 2 月份左右透過朋友介紹，介紹我向謝永釧買系爭土地，我實際上不認識謝永釧，我也沒有接觸謝永釧，都是透過我朋友接觸謝永釧，朋友跟我說謝永釧稱要先辦繼承，沒有辦法馬上過戶，但我朋友當時說系爭土地是謝永釧的，我朋友要我先付訂金，然後等我朋友的消息。我 97 年 2 月 15 日就付訂金 350 萬元了。因為我與謝永釧有簽訂上述買賣協議書，所以我就放心的把訂金 350 萬元付給謝永釧……」等語，足見系爭持分土地之買賣，確係謝永釧自行與陳拓欽為之，原告對於謝永釧與陳

拓欽間之買賣契約，事實上均無所悉，自無任何稅捐規避之動機及行為。至於被告於前審所舉臺北高等行政法院 102 年度訴字第 103 號判決，係因該案件之土地買賣契約，實際上均是遠雄人壽公司透過仲介與贈與人接觸、洽商，俟雙方約定後，始由贈與人將土地所有權，以贈與方式移轉登記予其女，嗣後再由其女以所有權人身分，具名與遠雄人壽公司簽立前述之信託及不動產買賣契約；而本件有關係爭持分土地之買賣，自始至終均是由受贈人謝永釗與買受人陳拓欽接洽，原告並無任何參與之行為，顯然有別上開判決之事實狀況，被告主張本件亦應比附援引上開判決云云，殊屬無據。

- 3.再者，被告於前審另以：原告於 95 年 11 月 3 日繳清贈與稅後，自可申請被告核發繳清證明書，並依互易契約請求許子淳移轉系爭持分土地，惟原告卻於時隔 1 年 2 個月後，即於 97 年 1 月 11 日謝永釗與陳拓欽訂定土地買賣契約後，始於同年 2 月 1 日委任地政士向被告申請核發繳清證明書，並為讓謝永釗得以履行買賣標的移轉之約定，辦理後續系爭持分土地贈與移轉事宜，97 年 4 月 16 日移轉登記取得系爭公共設施保留地所有權後，旋又於同月 21 日贈與系爭持分土地。故原告係於可得知悉系爭持分土地已訂立買賣契約並收受買賣價金後，始形式上贈與該持分土地，以規避贈與價金時應納之贈與稅云云。然查，由買賣協議書上約定：「本案須於謝金海（父）、謝鍾朱雀（母）贈與謝永釗（子）甲方後續與乙方完成買賣」、「上開標的現所有人為謝金海甲方於接受贈與後，不得藉故拖延過戶或售與第三者，否則視同違約」等文字，可知早於 97 年 1 月 11 日謝永釗與陳拓欽訂立土地買賣契約前，原告即已與謝永釗達成系爭持分土地之贈與合意，因而原告於同年 2 月 1 日委任地政士向被告申請核發繳清證明書，其目的顯在履行其對於受贈人謝永釗之贈與義務，此與原告是否「可得知悉」系爭持分土地已訂立買賣契約，或受贈人謝永釗已收受部分價金，本係二事，是難僅憑原告繳清贈與稅後未立即申請核發繳清證明書乙情，即認原告具有規避稅捐之故意。

4.又被告援引之財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0910456306 號函釋，主張原告係取巧適用都市計畫法第 50 條之 1 以規避遺產及贈與稅法第 3 條第 1 項規定等語，惟細繹該函釋所舉之事例，無論是「先贈與子女公共設施保留地，再以現金買回」、「先贈與子女公共設施保留地，再以建地與之交換」，抑或是「或先贈與子女公共設施保留地之大部分持分及建地之極小部分持分，再經由共有土地分割，使其子女取得整筆建地」等案例，均係贈與人於贈與子女公共設施保留地後，再利用迂迴、異常之交易模式，輾轉使子女取得現金、建地等應稅財產，而達成規避稅捐之目的；反觀本件贈與人即原告，其係單純將系爭持分土地贈與謝永釗，除此之外亦未再與謝永釗有任何交易行為，客觀上並無任何稅捐規避之事實。是被告未詳查原告是否確有稅捐規避之動機及事實，徒以交易流程間時程緊湊等情，即主張本件應適用稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項實質課稅原則之規定，認定原告係迂迴安排土地出售價金移轉予謝永釗取得，進而追徵原告贈與稅並處以同額之罰鍰，於法自屬無據。

(三)本件被告提出之各項主張及證據，均無從證明原告確有所謂「規避稅捐」之故意：

1.查本件原告於 91 年間以自己驕優公司股份與訴外人許子淳所有之系爭公共設施保留地互易，經被告認定交易價值顯不相當，而就差額部分核課原告應繳納贈與稅之案件，原告為避免滯納金不斷增加，乃一方面進行行政爭訟，另一方面則於 95 年 11 月 3 日繳清該案之贈與稅額，因當時原告尚無處分系爭持分土地之計畫，且該案之行政訴訟尚在進行中，自無急於申請繳清證明辦理過戶之必要。嗣至 96 年 12 月間，因原告與受贈人謝永釗達成本件系爭公共設施保留地之贈與合意，原告為履行贈與系爭公共設施保留地之義務，乃於 97 年 2 月 1 日向被告申請核發贈與稅繳清證明後，旋於同年 4 月 16 日辦理系爭持分土地之所有權移轉登記，並在同年 4 月 21 日將贈與之系爭持分土地移轉登記予受贈人謝永釗，該等行為均係原告為履行其贈與義務之必經

過程，此與原告是否知悉受贈人已將系爭持分土地出售予訴外人陳拓欽，本係二事。被告既未能舉證證明原告確實知悉受贈人謝永釗出售系爭持分土地之事實，其空言指稱原告履行贈與義務之過程，目的係在配合謝永釗出售持分土地云云，自屬無據。

2.被告另以：「且原告與訴外人謝永釗為母子關係，依原告所訴係由謝永釗照顧其日常起居，而原告之配偶謝金海及原告之子謝永釗分別自 87 年間及 90 年間即為經營不動產投資開發、興建及租售之鐸德企業有限公司（下稱鐸德公司）與騏優公司之負責人，原告分別為鐸德公司股東及騏優公司董事，原告配偶謝金海亦為騏優公司之董事，有該二公司於臺北市政府之設立登記事項卡及變更登記表可稽，且原告於 96 年與 97 年度均有自該二公司受領薪資所得與營利所得，以原告之生活、工作背景及辦理贈與系爭公共設施保留地之時點，原告應已知悉謝永釗出賣系爭公共設施保留地予陳拓欽且已收受買賣價金之情事」云云，主張原告對於謝永釗出售系爭持分土地及收取價金之事實「應已知悉」。然查，本件將系爭持分土地出售予訴外人陳拓欽者係受贈人謝永釗，而非「鐸德公司」或「騏優公司」，何能以原告有曾經擔任鐸德公司股東及騏優公司董事之工作背景，即推論出原告知悉謝永釗出售系爭土地予陳拓欽之結論？又原告與受贈人謝永釗雖係母子關係，且原告之生活起居亦係由受贈人謝永釗負責照顧，惟衡諸常情，一般父母對於子女之實際財產狀況尚未能全然知悉，況子女個人亦未必會向父母透露其個人之交易行為。本件原告既未參與謝永釗出售系爭土地之過程，且相關買賣價金亦是由謝永釗自行收受，原告就謝永釗出售系爭土地之過程，事實上根本一無所悉，被告自知就此事實無從辯駁，竟以原告與受贈人係母子關係，且原告之生活起居亦係由受贈人謝永釗負責照顧乙情，逕以臆測之詞辯稱原告「應已知悉」云云，自屬無稽。

3.再者，本件受贈人謝永釗於另案向臺北國稅局提出之「陳述意見書」內，固有言及：「因財政部國稅局對新莊市○

○段 000 地號和 000 地號 2 筆土地的價值認知與謝永釗和許子淳夫妻二人的認知差距過大，謝永釗只能要求謝金海和謝鍾朱雀夫妻將該 2 筆土地還給謝永釗另找尋較高價買方……」等語，然該「陳述意見書」係謝永釗以另案納稅義務人謝金海之代理人名義出具，與原告並無任何關係；且其陳稱：「謝永釗只能要求謝金海和謝鍾朱雀夫妻將該 2 筆土地還給謝永釗另找尋較高價買方……」等語，充其量亦僅是謝永釗個人允受贈與之內在動機，顯然無從以此證明原告確知謝永釗出售系爭土地予訴外人陳拓欽之事實；另由謝永釗於該「陳述意見書」第四點明確陳明：「謝金海和謝鍾朱雀將 848 地號和 813 地號贈與謝永釗後，至於謝永釗再把土地以何價賣給何人，屬謝永釗和買方之個人行為，與謝金海和謝鍾朱雀二人無關」乙節，益徵謝永釗於受贈後將系爭土地出售予訴外人陳拓欽之行為，確與原告無關。是被告僅斷章取義擷取上開「陳述意見書」之部分內容，遽稱原告贈與時確已知悉贈與標的形式上為公共設施保留地，實質為系爭持分土地之買賣價金云云，尤屬無稽。

(四)按「違反行政法上義務之行為，非出於故意或過失者，不予處罰」行政罰法第 7 條第 1 項定有明文。亦即「違反行政法上義務之行為」乃行政罰之客觀構成要件，「故意或過失」則為行政罰之主觀構成要件，兩者分別存在而各別判斷，尚不能以行為人有「違反行政法上義務之行為」，推論出該行為係出於「故意或過失」。本件被告認為原告有規避稅捐之行為，依據遺產及贈與稅法第 44 條規定，科處原告與應納稅額同額之罰鍰，然最高行政法院於本件之發回意旨中，已明白闡示：「又租稅規避係納稅義務人意圖減少或免除稅捐負擔，濫用法律上形成自由，以異常之法律形式行為（通常是多數行為），達成與使用通常法律形式行為相同之經濟效果，卻同時減輕或排除該通常法律形式行為應有之稅捐負擔（另參見 102 年 5 月 29 日修正之稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項：『納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當

之經濟效果，為租稅規避』）。此種情形，納稅義務人選擇之法律形式行為，係合法行為，但其行為之安排異於常情，被評價為合法行為之濫用（脫法行為），為貫徹憲法第7條平等原則規定，在租稅法領域所表現之租稅課徵平等原則，調整其租稅上之法律效果，即賦予其所欲規避之租稅負擔。此種情形，納稅義務人之行為，既屬合法，僅是其與稅捐稽徵機關對該合法行為之評價有所不同，除非納稅義務人有其他虛偽行為，或違反租稅法上之真實及完全陳述義務，致稅捐稽徵機關無從就其行為判斷是否構成租稅規避之情事，尚不得僅以其行為構成租稅規避而認納稅義務人有逃漏稅捐之故意或過失。本件上訴人贈與系爭持分土地予謝永釗，是否等同將系爭持分土地之土地公告現值之71%現金贈與謝金釗，此乃法律評價，上訴人未為構成租稅規避之評價，而申報贈與標的物為系爭持分土地，原判決單以此認上訴人有故意責任，亦嫌速斷。」是縱原告確有被告所稱規避贈與稅之事實（假設語），而應依實質課稅原則賦予原告所欲規避之稅捐負擔，亦僅是法律評價之結果，尚難以此率認原告主觀上確有違反義務之「故意」。實則，本件原告係於97年4月28日向被告申報贈與系爭土地予受贈人，而經被告核定免徵贈與稅，此有由被告核發之「贈與稅免稅證明書」在卷可稽，亦即原告除依法申報贈與系爭土地外，並無任何虛偽不實之行為，且被告於上開申報過程中，亦未曾命原告為任何之說明，被告竟稱原告違反真實申報義務，致令被告陷於錯誤云云，顯非事實，亦祈鈞院明察。

(五)再者，依97年1月11日謝永釗與陳拓欽所簽訂買賣協議書，買賣標的除系爭持分土地外，尚包含原告配偶謝金海贈與謝永釗之部分，而此部分之贈與行為，原經臺北國稅局以相同理由認定謝金海有逃漏贈與稅之情事，惟臺北國稅局核課贈與稅之處分，業經臺北高等行政法院以102年度訴字第218號判決撤銷確定，由此亦證本件被告所為課徵原告贈與稅及處以同額罰鍰之處分，於法確有違誤。

(六)綜上，本件被告認定原告假藉免徵贈與稅之土地，取巧安排移轉其他應稅財產予受贈人謝永釗，進而課徵原告贈與稅並

處以同額罰鍰，其認事用法俱有違誤，且嚴重侵害原告之權利等情。並聲明求為判決訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

三、被告則以：

(一)本件原告 97 年 4 月 21 日所贈與之系爭持分土地，實質上非公共設施保留地，無都市計畫法第 50 條之 1 免稅規定之適用，應依實質課稅原則，就該買賣價金課徵贈與稅：

1.原告於 97 年 4 月 16 日以買賣為登記原因取得系爭持分土地，嗣於同月 30 日將該持分土地贈與其子謝永釗，雖形式上原告係透過私法契約自由之方式，所為合於法律形式之行為，符合公共設施保留地免徵贈與稅之租稅優惠，然謝永釗早於 97 年 1 月 11 日（早於原告同年 4 月 28 日申報系爭持分土地贈與稅及同月 30 日移轉該持分土地）即與陳拓欽簽訂買賣協議書，出售系爭 848 地號土地，並已於同年 2 月 5 日即取得買賣價金之部分利益（3,500,000 元），因顯不符都市計畫法第 50 條之 1 給予公共設施保留地所有權人租稅優惠之目的，而使系爭土地移轉之結果，等同原告贈與上開應稅價金予其子，卻規避贈與價金時應納之贈與稅。故原告於 97 年 4 月 21 日所贈與者，實質即非公共設施保留地，自無該免稅規定之適用。

2.承上，謝永釗於 97 年 1 月 11 日與陳拓欽簽訂之買賣協議書，並特別約定本案須於謝金海（父）、原告（母）贈與謝永釗（子）甲方後續與乙方完成買賣，則原告與謝永釗間早有以贈與的法律行為方式移轉系爭 848 地號土地所有權，並有令謝永釗履行該買賣契約以取得買賣價金利益之合意，況謝永釗並已於同年 2 月 22 日即取得買賣價金之部分利益，則原告同年 4 月 28 日申報贈與形式外觀符合免稅土地之行為，應依實質課稅原則，就該買賣價金課徵贈與稅。

(二)本案原告於贈與時已知悉贈與標的實質為系爭公共設施保留地之買賣價金：

1.原告與其配偶謝金海於 91 年間以自己所有之未上市上櫃之騏優公司股票與訴外人許子淳（媳）所有之系爭公共設施

保留地互易，因股票價值顯高於系爭公共設施保留地遭被告認定互易標的之財產價值顯不相當，被告與臺北國稅局乃就差額部分依遺產及贈與稅法第5條第2款規定對原告及其配偶謝金海核課贈與稅。原告贈與稅部分因其不服循序提起行政救濟，案經最高行政法院98年度判字第697號判決確定在案。原告及其配偶既於91年間為取得系爭公共設施保留地而以顯不相當之代價與訴外人許子淳互易，顯見其欲取得系爭公共設施保留地之所有權。而該筆贈與稅經原告及其配偶分別於95年11月3日及同年12月15日繳納完畢後，原告及其配偶並未移轉取得系爭公共設施保留地之所有權，直至訴外人謝永釗與陳拓欽於97年1月11日訂定不動產買賣契約日，原告旋於同年2月1日持已於95年11月3日繳清之91年度贈與稅繳款書向被告申請核發贈與稅繳清證明書，而其配偶亦持繳清之91年度贈與稅繳款書經臺北國稅局於97年1月30日核發贈與稅繳清證明書。嗣同年4月16日原告及其配偶始登記為系爭公共設施保留地持分所有權人後，各自於同年4月21日贈與系爭公共設施保留地持分予謝永釗。依原告及其配偶高度配合謝永釗出售系爭公共設施保留地持分及取得移轉之過程，且原告與訴外人謝永釗為母子關係，依原告所訴係由謝永釗照顧其日常起居，而原告之配偶謝金海及原告之子謝永釗分別自87年間及90年間即為經營不動產投資開發、興建及租售之鐸德公司與騏優公司之負責人，原告分別為鐸德公司股東及騏優公司董事，原告配偶謝金海亦為騏優公司之董事，有該2公司於臺北市政府之設立登記事項卡及變更登記表可稽，且原告於96與97年度均有自該二公司受領薪資所得與營利所得，以原告之生活、工作背景及辦理贈與系爭公共設施保留地時點，原告應已知悉謝永釗出賣系爭公共設施保留地予陳拓欽且已收受買賣價金情事，而謝永釗亦非以受領系爭公共設施保留地之意思允受原告之贈與行為，從而原告贈與時應已知悉贈與標的實質為系爭公共設施保留地之買賣價金。

2.依一般社會經驗不動產買賣雙方通常較為慎重，對於交易

標的及金額，有充分磋商了解後，始能達成買賣契約合意，而訴外人謝永釗與陳拓欽間不動產買賣契約訂定日為 97 年 1 月 11 日，約定買賣總價款為標的之總公告現值的 71%，買賣協議事項並註明「1、本案須於謝金海（父）、謝鍾朱雀（母）贈與謝永釗（子）甲方後續與乙方完成買賣……3、甲方產權保證清楚，若有……贈與稅等事宜由甲方自行負責……」由謝永釗特別載明須於謝金海（父）、謝鍾朱雀（母）贈與謝永釗後續與陳拓欽完成買賣，可見其為附停止條件之買賣契約，須於條件成就時始發生效力。足證 97 年 1 月 11 日訂定不動產買賣契約時，原告及其配偶謝金海對謝永釗尚無贈與之意思，原告行政準備書一狀第 3 頁(二)說明原告 96 年 12 月間同意將本件系爭土地贈與謝永釗，顯係臨訟補據之詞。況且陳拓欽並特別註明若有欠稅、增值稅、贈與稅等事宜由甲方自行負責，益證陳拓欽與謝永釗預見原告及其配偶謝金海贈與系爭公共設施保留地可能涉及贈與稅乙事，始須特別協議註明該贈與稅應由謝永釗自行負責。

3. 又依陳拓欽於臺北高等行政法院 102 年度訴字第 218 號準備程序以證人身分具結其於 97 年 2 月 15 日就已經付訂金 350 萬元給謝永釗，則謝永釗於原告贈與時已知悉贈與標的實質為系爭公共設施保留地之買賣價金，而非受贈系爭公共設施保留地之意思。鑑於贈與公共設施保留地設有免稅等補救規定，乃為彌補土地所有權人之特別犧牲（參照司法院釋字第 336 號解釋理由書），惟原告於可得知悉系爭公共設施保留地已訂立買賣契約並收受買賣價金後，始形式上贈與系爭公共設施保留地，以達免徵贈與稅之目的，顯不符都市計畫法第 50 條之 1 給予公共設施保留地所有權人租稅優惠之立法意旨。況且原告高度配合謝永釗取得系爭公共設施保留地，故原告於謝永釗訂定系爭公共設施保留地買賣契約後，贈與買賣價金的可能性遠高於贈與系爭公共設施保留地，是原告主張對謝永釗於允受贈與後將系爭土地出售與第三人並不知情等之理由，即難採據。

4. 依原告配偶謝金海及原告之子謝永釗向臺北國稅局出具之

陳述意見書二「因財政部國稅局對新莊市○○段 000 地號和 000 地號 2 筆土地的價值認知與謝永釗和許子淳夫妻 2 人的認知差距過大，謝永釗只能要求謝金海和謝鍾朱雀夫妻將該 2 筆土地還給謝永釗另找尋較高價買方。（97 年 2 月 15 日取得中區國稅局贈與稅繳清證明書，97 年 4 月 10 日取得臺北市國稅局贈與稅繳清證明書，並將 848 地號和 813 地號持分 7,003/10,000 過戶予謝金海和謝鍾朱雀 2 人，且於取得權狀後於 97 年 4 月 21 日過戶給謝永釗）」。是原告主張對謝永釗於允受贈與後將系爭土地出售予第三人並不知情等之理由，即難採據，原告於贈與時確已知悉贈與標的形式上為公共設施保留地，實質為系爭公共設施保留地之買賣價金。

(三)被告對原告配偶謝金海之相關聯案件經臺北高等行政法院 102 年度訴字第 218 號判決撤銷原處分之意見，該判決略以：「系爭土地既由謝永釗主導買賣，核與贈與人謝金海無涉，因此謝金海於系爭土地買賣協議書成立後，始將系爭土地贈與移轉予原告謝永釗，即無所謂藉由系爭土地為公共設施保留地免徵贈與稅而為稅捐規避問題。本件被告並未就實質課稅之構成要件，即贈與人謝金海於 97 年 4 月 21 日所贈與者，實質上即為出售土地之價金，受贈人實質所獲取之利益亦為該出售土地之價金等提出任何證據證明」等語，以臺北國稅局並未就實質課稅之構成要件盡舉證責任，而撤銷臺北國稅局處分。惟本件售地過程之買賣契約訂定日為 97 年 1 月 11 日，當時系爭持分土地之所有權人為謝永釗之配偶許子淳，而夫代妻出賣土地亦非罕見，被告自然也無法就買賣契約為原告主導提出證據。復因原告就其與謝永釗間為無償之贈與行為並不爭執，而不論原告贈與標的為系爭持分土地或買賣價金，則當然也不會有價金回流的問題，被告自然也無法就此提出證據。

(四)再者，與本件相類似事實之案件，有臺北高等行政法院 102 年度訴字第 103 號判決可資參照，且該判決亦經最高行政法院 102 年度裁字第 1001 號裁定上訴駁回在案。至原告於被告課徵贈與稅後，始主張系爭贈與契約係成立於買賣契約訂立

前之 96 年 12 月，以證明原告贈與之標的為公共設施保留地，惟原告贈與稅申報書就原告贈與契約日期係自行填載贈與日期為 97 年 4 月 21 日，且係於訴訟階段始主張贈與日期為 96 年 12 月，則原告針對贈與日期說法前後不一致，乃係臨訟補據，顯不足採。

(五)原告假藉免徵贈與稅之土地，安排移轉應稅財產（售地價金）予其子謝永釗，應依實質課稅原則認定贈與價金課徵贈與稅，已論述如前，且原告雖申報贈與系爭持分土地予其子，但僅係為逃漏實質贈與土地價款應納贈與稅的手段。原告既有系爭贈與土地價款之事實，即應依規定辦理贈與稅申報，原告未依遺產及贈與稅法第 24 條第 1 項規定，於受贈人實際取得受贈利益發生後 30 日內，向主管稽徵機關辦理贈與稅申報，因而發生逃漏贈與稅之結果，原核定依行政罰法第 7 條第 1 項及遺產及贈與稅法第 44 條規定處 1 倍之罰鍰 2,630,173 元，並無違誤。

(六)有關最高行政法院 103 年度判字第 251 號判決廢棄理由「是否得僅以構成租稅規避而認納稅義務人有逃漏稅捐之故意或過失」部分：

- 1.按「除第 20 條所規定之贈與外，贈與人在 1 年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後 30 日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報。」、「納稅義務人違反第 23 條或第 24 條規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處 2 倍以下之罰鍰。」為遺產及贈與稅法第 24 條第 1 項及第 44 條所明定。
- 2.原告雖於 97 年 4 月 28 日申報贈與免稅之公共設施保留地予其子謝永釗，惟僅係為逃漏實質贈與土地價款應納贈與稅之手段，並未揭露不動產買賣及已收受價金等情事，違反真實申報義務，致被告陷於錯誤誤認原告贈與免課贈與稅之系爭公共設施保留地予謝永釗。蓋原告既知悉將該系爭 2 筆公共設施保留地給謝永釗係要由謝永釗另找尋較高價買方，則於謝永釗出賣系爭公共設施保留地予陳拓欽且收受系爭公共設施保留地買賣價金情事後，原告假藉免徵贈

與稅之公共設施保留地，安排移轉售地價金予其子謝永釗，對於申報內容不正確之事實，原告已能預見其發生，而其發生並不違背原告之本意，即有未申報贈與土地買賣價金之故意。退萬步而言，贈與公共設施保留地設有免稅等補救規定，乃為彌補土地所有權人之特別犧牲（參照司法院釋字第 336 號解釋理由書），原告欲享有都市計畫法第 50 條之 1 給予公共設施保留地所有權人租稅優惠之目的，即應注意受贈人是否係受贈免稅公共設施保留地之意思允受，且以原告與受贈人謝永釗身分與生活關係之緊密度，原告並無不能注意謝永釗實質受贈意思可能。原告尚難以主張原告非系爭公共設施保留地出賣人而無直接故意，即逕以推論不能知悉贈與標的實質為系爭公共設施保留地之買賣價金，且不能注意受贈人謝永釗為允受系爭公共設施保留地買賣價金意思而無過失。綜上原告既有系爭贈與土地價款事實，即應依規定辦理贈與稅申報，原告未依遺產及贈與稅法第 24 條第 1 項規定，於受贈人實際取得受贈利益發生後 30 日內，向主管稽徵機關辦理贈與稅申報，因而發生逃漏贈與稅之結果，且原告有違反申報義務之故意或過失，原核定依行政罰法第 7 條第 1 項及遺產及贈與稅法第 44 條規定處 1 倍之罰鍰 2,630,173 元，並無違誤，本部分原處分亦請續予維持。

(七)聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點：被告認贈與人原告以系爭持分土地為免徵贈與稅之公共設施保留地，取巧安排移轉出售該持分土地價金之經濟利益予其子謝永釗，而依實質課稅原則，課徵贈與稅及裁處所漏稅額 1 倍之罰鍰，是否適法？

(一)按「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」、「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」為行為時遺產及贈與稅法第 3 條第 1 項、第 4 條第 1 項、第 2 項所規定。而「公共設施保留地……；因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而

移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。」都市計畫法第 50 條之 1 亦定有明文。因此直系血親間贈與公共設施保留地，免徵收贈與稅。再按財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0910456306 號函釋：「一、贈與人假藉免徵贈與稅之土地，取巧安排移轉其他應稅財產予子女者，例如：先贈與子女公共設施保留地，再以現金買回；或先贈與子女公共設施保留地，再以建地與之交換；或先贈與子女公共設施保留地之大部分持分及建地之極小部分持分，再經由共有土地分割，使其子女取得整筆建地等，其實質與直接贈與現金、建地等應稅財產並無不同，應就實質贈與移轉之財產，依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定課徵贈與稅。二、贈與人假藉免徵贈與稅之土地取巧安排移轉其他應稅財產，如其買回、交換或分割等行為，係在 92 年 7 月 1 日以前者，准予補稅免罰，如其買回、交換或分割等行為，係在 92 年 7 月 2 日以後且未申報贈與稅者，除補稅外並應依同法第 44 條處罰。各稽徵機關並應加強宣導，請納稅義務人勿取巧逃漏，對上開基準日後之行為，並應籲請納稅義務人依稅捐稽徵法第 48 條之 1 自動補報。」上開函釋為稅捐主管機關闡釋遺產及贈與稅法第 4 條之解釋，符合實質課稅原則，並未逾越法律授權，亦未違反法律保留原則，本院予以尊重。又「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」亦經司法院釋字第 420 號解釋有案，98 年 5 月 13 日增訂公布的稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項同此意旨，故納稅義務人不選擇通常之交易形態，而迂迴採取通常不會使用之行為模式，藉以達成與選擇通常交易形態相同之經濟效果，並適用可以免除或減輕租稅負擔的法律，而規避通常行為模式所該當之課稅要件，然依該免除或減輕租稅負擔法律的規範目的，並未預期將其稅捐優惠給予系爭非通常交易行為者，因其規劃安排的表徵行為與其經濟實質不相當，且法律對於該不相當的安排行為，並未預期給予稅捐利益，基於實質課稅之公平原則，即應使該經濟實質回歸其所對應之稅法構成要件課稅，亦即在租稅法之適用上，得無視於當事人所採取之行為形式，而將之視為係採取通常行

為，並以該通常行為所該當之稅法構成要件，計算其所應負擔之租稅，以維護租稅公平。再，稅捐稽徵機關就前開實質課稅原則下之課徵租稅構成要件事實，負有舉證證明之責，與一般課稅處分並無不同；至於納稅義務人依稅捐稽徵法或其他稅法規定所負之協力義務，亦不因稅捐機關就課徵租稅構成要件事實負舉證責任而免除，此參照 98 年 5 月 13 日增訂公布之稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項規定即明。再所謂「稅捐規避」，乃是指利用私法自治、契約自由原則對私法上法形式選擇之可能性，選擇從私經濟活動交易之正常觀點來看，欠缺合理之理由，為通常所不使用之異常法形式，並於結果上實現所意圖之經濟目的或經濟成果，且因不具備對應於通常使用之法形式之課稅要件，因此得以達到減輕或排除稅捐負擔之行為，故效果上，應依上開實質課稅原則，就其事實上予以規避，與其經濟實質相當之法形式作為課稅之基礎。然合法（未濫用的）節稅，乃是依據稅捐法規所預定之方式，意圖減少稅捐負擔之行為，與「稅捐規避」不同，先予敘明。

(二)本件被告認定原告於 97 年 4 月 21 日將其所有系爭持分土地贈與受贈人即原告之子謝永釗，應依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定課徵贈與稅，係以受贈人謝永釗於 97 年 1 月 11 日即上開土地受贈前，已與第三人陳拓欽簽訂買賣協議書，依財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0910456306 號函釋，贈與人即原告謝鍾朱雀於 97 年 4 月 21 日所贈與者，實質上即為出售土地之價金，自無都市計畫法第 50 條之 1 免稅規定之適用，依實質課稅原則，應依該買賣價金課徵贈與稅，乃核定贈與總額 13,514,383 元，應納稅額 2,252,183 元，並經被告按所漏稅額處 1 倍罰鍰 2,252,183 元。其後因臺北國稅局通報謝永釗與陳拓欽簽定買賣協議書出售系爭持分土地，約定以該土地公告現值之 71% 作為計算買賣價金之標準，被告乃改以受贈人謝永釗實際取得之價金更正核定本次贈與總額 14,914,345 元，應納稅額 2,630,173 元，並補徵贈與稅 377,990 元，經被告再按所漏稅額處 1 倍罰鍰 377,990 元，固非無據，惟按：

1.查系爭土地所有權，於 90 年 8 月間由訴外人李台山移轉登

記予原告謝永釗（登記原因為買賣）所有，91 年 1 月間謝永釗將○○段 000 地號土地轉贈與其配偶許子淳。91 年 3 月 6 日原告即贈與人謝鍾朱雀以其所有未上市之騏優公司股份 221 萬股（下稱系爭股份，價值計 22,033,700 元），與許子淳名下所有系爭土地互易（上開交換另涉及原告配偶謝金海）。嗣被告認為上開互易（交換）標的之財產價值顯不相當，而就交換差額依遺產及贈與稅法第 5 條第 2 款規定，核定贈與總額為 22,033,700 元，淨額為 21,033,700 元，除發單補徵贈與稅額 5,186,458 元外，並以原告未依遺產及贈與稅法第 24 條規定，於贈與之日起 30 日內辦理贈與稅申報，依同法第 44 條規定，按核定應納稅額處 1 倍之罰鍰計 5,186,400 元。原告不服，申請被告復查結果，獲准註銷罰鍰 5,186,400 元，其餘部分仍予維持。原告仍不服，提起訴願，經財政部以 94 年 8 月 25 日台財訴字第 09400284620 號訴願決定，將原處分（復查決定）撤銷，著由被告另為處分。嗣經被告重核復查結果，准予追減贈與總額 2,047,587 元，變更贈與總額為 19,986,113 元，原告仍不服上開核課贈與稅處分，循序提起行政訴訟，經本院 96 年度訴字第 79 號判決駁回原告之訴，原告不服提起上訴，亦經最高行政法院 98 年度判字第 697 號判決駁回上訴（詳本院 96 年度訴字第 79 號判決及最高行政法院 98 年度判字第 697 號判決），原告於 95 年 11 月 3 日繳清上開贈與稅（見本院卷第 59 頁），訴外人謝永釗與陳拓欽於 97 年 1 月 11 日訂定不動產買賣契約日，原告於 97 年 2 月 1 日持已於 95 年 11 月 3 日繳清之 91 年度贈與稅繳款書向被告申請核發贈與稅繳清證明書（另原告配偶亦持繳清之 91 年度贈與稅繳款書經臺北國稅局於 97 年 1 月 30 日核發贈與稅繳清證明書）。97 年 4 月 16 日原告及其配偶謝金海登記為系爭公共設施保留地持分所有權人後，各自於 97 年 4 月 21 日贈與系爭公共設施保留地持分予謝永釗（相關資料見本院 102 年度訴字第 428 號卷第 79 頁至第 81 頁暨原處分卷第 98 頁至第 100 頁之系爭土地之土地登記第二類謄本及異動索引查詢資料）。又訴外人陳拓欽與謝永釗於 97 年 1 月 11 日簽立之系爭土地買賣協

議書記載，系爭土地買賣總價款為系爭土地總公告現值的百分之七十一（71%）。另買賣協議事項：1.本案須於謝金海（父）、謝鍾朱雀（母）贈與謝永釗（子）甲方後續與乙方（按即陳拓欽）完成買賣。2.上開標的物現所有權人為謝金海，甲方（按即原告謝永釗）於接受贈與後，不得藉故拖延過戶或售與第三者，否則視同違約。……（見原處分卷第 171 頁）。是依前開買賣協議書有關係爭土地買賣價金以公告現值 71% 計算為 31,198,944 元；謝永釗分別於 97 年 2 月 15 日（97 年 2 月 22 日領取存入）、5 月 2 日、5 月 23 日收受訴外人陳拓欽支付之款項 3,500,000 元、27,152,456 元、3,405,800 元（合計為 34,058,256 元），此亦有票據、安泰銀行存入憑條及謝永釗安泰銀行帳戶存摺附原處分卷可稽（見原處分卷第 164 頁至第 168 頁），堪認為真實。

2.而臺北國稅局於調查本件贈與稅事件，陸續於 99 年 5 月 27 日財北國稅審二字第 0990239010 號、99 年 7 月 21 日財北國稅審二字第 0990251607 號、99 年 11 月 4 日財北國稅審二字第 0990258597 號、99 年 11 月 25 日財北國稅審二字第 0990257589 號等函（原處分卷第 66 頁、第 80 頁、第 92 頁及第 93 頁）宏普公司；嗣經宏普公司先後於(1)99 年 7 月 28 日宏財字第 0990728001 號函覆臺北國稅局略以，宏普公司於 97 年 2 月 21 日以前與陳拓欽先生洽談臺北縣新莊市○○段 000 地號及臺北縣新莊市○○段 000 地號及系爭土地之買賣事宜（原處分卷第 94 頁）。(2)99 年 11 月 8 日宏財字第 0991108001 號函臺北國稅局略以：本公司向陳拓欽購買系爭○○段 000 地號土地，是為辦理容積移轉之用，並已取得臺北縣政府准予容積移轉之核准函，此地號目前已移入臺北縣新莊市中原段 88 地號，惟因金額微小未達公開發行公司取得或處分資產處理原則規定之公告標準不需公告等語（見原處分卷第 69 頁至第 73 頁）。(3)99 年 12 月 1 日宏財字第 0991201001 號函被告略以：本公司向陳拓欽先生購買臺北縣新莊市○○段 000 地號土地是為了辦理容積移轉之用，因目前尚無標的物可移轉，故列於本公司之存貨項下，而本公

司購買臺北縣新莊市○○段 000 及 000 地號土地之前並未公告等語（原處分卷第 67 頁）。

3. 本件贈與稅之納稅義務人為原告，因此認定上開事實是否符合實質課稅原則，應就納稅義務人之原告有無迂迴採取或利用系爭土地為公共設施保留地之特性，以直系血親間之贈與免徵贈與稅之形式，以達到實質經濟行為即贈與系爭土地出售價金之目的，即「稅捐規避」為斷。查當事人簽立之債權契約出賣之財產，不以現在屬於自己之財產為限，將來可屬自己之財產，亦應包含在內。本件受贈人謝永釗與訴外人陳拓欽簽立系爭買賣協議書時，買賣標的即系爭土地雖尚非謝永釗所有，但參照上開說明，系爭買賣協議書本屬合法（即不能認係違法或屬脫法行為），即謝永釗依系爭買賣協議書本有權利約定，於系爭土地由原告即贈與人謝鍾朱雀贈與移轉登記之條件成就時，始將之移轉登記予陳拓欽或其指定人。又系爭土地之贈與人即原告為謝永釗之母，早於 96 年 12 月間即與謝永釗達成口頭贈與系爭土地之合意，並言明待系爭土地有關互易（買賣）之移轉登記辦妥後，再移轉登記系爭土地所有權，此業據原告敘明在卷，而由系爭土地前開登記經過：買賣價金給付及協議書內容等事實，原告已經證明系爭土地之買賣契約當事人確為謝永釗與陳拓欽，核與贈與人之原告無關。即被告並無積極證據足資證明贈與人之原告參與或主導磋商系爭買賣協議書及為出賣系爭土地之意思表示。亦無其他證據足以證明系爭買賣協議書是由本件贈與人即原告所主導，或原告有被告所指「稅捐規避」之行為。況依系爭土地交易最後之所有權人宏普公司於 99 年 7 月 28 日函覆被告：宏普公司於 97 年 2 月 21 日以前與陳拓欽洽談系爭土地之買賣事宜。證人陳拓欽於臺北高等行政法院 102 年度訴字第 218 號謝永釗等贈與稅事件中結證稱：於 97 年 2 月份左右透過朋友介紹向謝永釗買系爭土地……，確認不認識謝金海等語明確（見臺北高等行政法院 102 年度訴字第 218 號卷第 85 頁及該判決理由四(三) 1.(3)所敘），因此本件贈與人即原告對系爭土地 97 年 1 月 11 日之系爭買賣協議書之買賣交

易，並未涉入，且亦無任何證據足以證明原告知情容認，或積極與買受人陳拓欽（宏普公司）有洽商系爭土地買賣之磋商、協議或主導等。從而系爭土地既由謝永釗主导出賣，核與贈與人之原告無涉，因此原告於系爭土地買賣協議書成立後，始將系爭土地贈與移轉登記予謝永釗，即無所謂藉由系爭土地為公共設施保留地免徵贈與稅，而為「稅捐規避」之情事。本件被告並未就實質課稅之構成要件，即「贈與人謝鍾朱雀於97年4月21日所贈與者，『實質上』即為出售土地之價金，受贈人實質所獲取之利益亦為該出售土地之價金」等，提出任何證據證明，被告僅以上開交易流程之時程緊湊，即予認定原告迂迴安排土地出售由謝永釗取得買賣價金等情，揆諸上開說明，本件原處分即有違誤。

- 4.另由謝永釗與陳拓欽於97年1月11日所簽訂之買賣協議書上約定：「本案須於謝金海（父）、謝鍾朱雀（母）贈與謝永釗（子）甲方後續與乙方完成買賣」、「上開標的現所有人為謝金海甲方於接受贈與後，不得藉故拖延過戶或售與第三者，否則視同違約」等文字，可知早於97年1月11日謝永釗與陳拓欽訂立土地買賣契約前，原告即已與謝永釗達成系爭持分土地之贈與合意，因而原告於97年2月1日委任地政士向被告申請核發繳清證明書，其目的顯在履行其對於受贈人謝永釗之贈與義務，此與原告是否「可得知悉」系爭持分土地已訂立買賣契約，或受贈人謝永釗已收受部分價金，本係二事，自難僅憑原告繳清贈與稅後未立即申請核發繳清證明書乙情，即認原告具有規避稅捐之故意。因而被告以原告於95年11月3日繳清贈與稅後，自可申請被告核發繳清證明書，並依互易契約請求許子淳移轉系爭持分土地，惟原告卻於時隔1年2個月後，即於97年1月11日謝永釗與陳拓欽訂定土地買賣契約後，始於同年2月1日委任地政士向被告申請核發繳清證明書，並為讓謝永釗得以履行買賣標的移轉之約定，辦理後續系爭持分土地贈與移轉事宜，97年4月16日移轉登記取得系爭公共設施保留地所有權後，旋又於同月21日贈與系爭持分土地。

故原告係於可得知悉系爭持分土地已訂立買賣契約並收受買賣價金後，始形式上贈與該持分土地，以規避贈與價金時應納之贈與稅之主張，並無可取。

- 5.再本件受贈人謝永釗曾於另案向臺北國稅局提出之「陳述意見書」內，固有言及：「因財政部國稅局對新莊市○○段 000 地號和 000 地號 2 筆土地的價值認知與謝永釗和許子淳夫妻二人的認知差距過大，謝永釗只能要求謝金海和謝鍾朱雀夫妻將該 2 筆土地還給謝永釗另找尋較高價買方……」等語（見被告於 103 年 9 月 16 日所提補充答辯狀所附納稅義務人謝金海之陳述意見書），然該「陳述意見書」係謝永釗以另案納稅義務人謝金海之代理人名義出具，與原告應無關係；且其陳稱：「謝永釗只能要求謝金海和謝鍾朱雀夫妻將該 2 筆土地還給謝永釗另找尋較高價買方……」等語，亦無從以此證明原告確知謝永釗出售系爭土地予訴外人陳拓欽之事實；另由謝永釗於該「陳述意見書」第四點明確陳明：「謝金海和謝鍾朱雀將 848 地號和 813 地號贈與謝永釗後，至於謝永釗再把土地以何價賣給何人，屬謝永釗和買方之個人行為，與謝金海和謝鍾朱雀二人無關」乙節，益徵謝永釗於受贈後將系爭土地出售予訴外人陳拓欽之行為，確與原告無關。是被告僅擷取上開「陳述意見書」之部分內容，即稱原告贈與時確已知悉贈與標的形式上為公共設施保留地，實質為系爭持分土地之買賣價金云云，亦無可採。
- 6.再查財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0910456306 號函釋所舉之事例：「先贈與子女公共設施保留地，再以現金買回」、「先贈與子女公共設施保留地，再以建地與之交換」，「或先贈與子女公共設施保留地之大部分持分及建地之極小部分持分，再經由共有土地分割，使其子女取得整筆建地」，核均與本件受贈人謝永釗先洽訂系爭土地之買賣協議書出賣系爭土地後，再由贈與人之原告，以贈與為原因移轉登記取得依法免徵贈與稅之系爭土地事實，已完全不同。是被告援用上開財政部之函釋，主張本件有「稅捐規避」之事實云云，尚有誤解，而非可採。

五、綜上，本件被告並未能舉證證明納稅義務人即贈與人之原告謝鍾朱雀，有假藉免徵贈與稅之土地，取巧安排移轉其他應稅財產即系爭土地買賣價金予受贈人即謝永釗之事實，參照上開被告應就本件實質課稅之課徵租稅構成要件事實負舉證責任之說明，本件原處分尚有違誤，訴願決定未予糾正，亦有未合。原告訴請撤銷，為有理由，應予准許，爰將訴願決定及原處分（復查決定）撤銷，由被告另為妥適之處分以昭折服。又本件事證已臻明確，兩造間其餘攻擊防禦方法、陳述及舉證，不影響於本判決之判斷，爰不一一敘明。

六、據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項前段、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 103 年 10 月 23 日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法 官 林 秋 華

法 官 劉 錫 賢

法 官 莊 金 昌

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後 20 日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後 20 日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一) 符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。

	3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二) 非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 103 年 10 月 31 日

書記官 李 孟 純

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（103 年版）第 208-236 頁