



贈與時以土地公告現值核課贈與稅，嗣後受贈人將土地出售予公司，
之後稅局以該公司移轉訂價報告書，重新認定系爭土地市場價值為其
贈與價值，並與補稅裁罰

以臺北高等行政法院 103 度訴字第 1455 號判決為探討：

《中山聯合會計師事務所 黃竝傑》

壹、前言

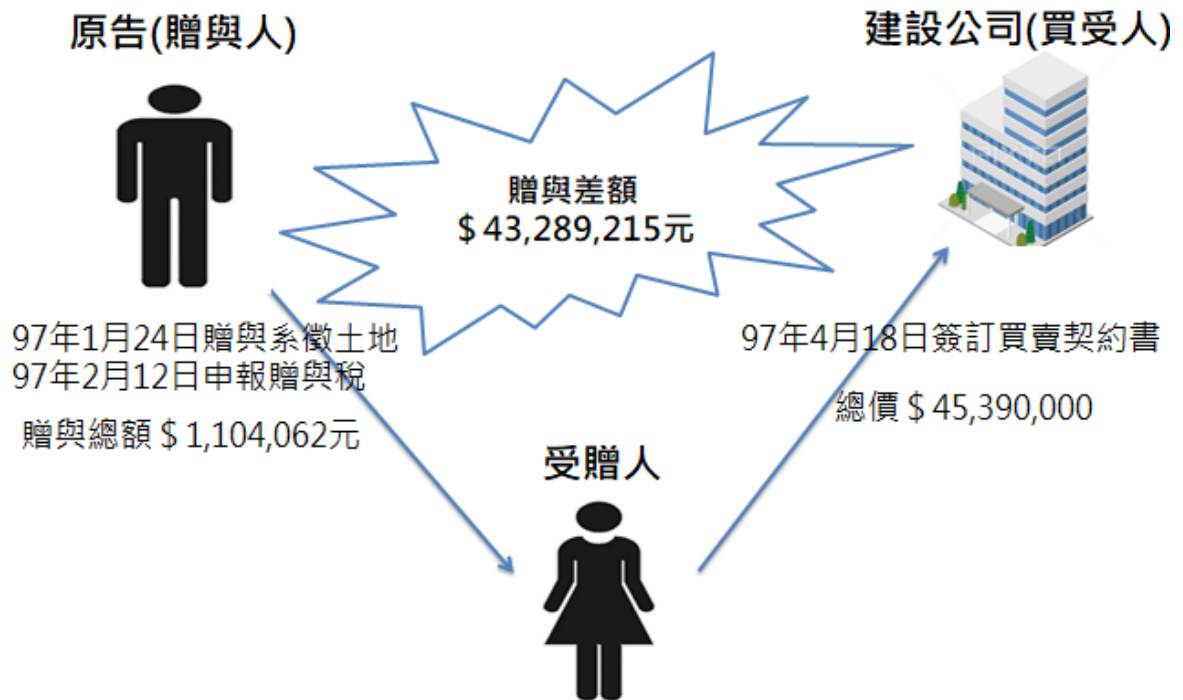
我國稅捐實務上早已將實質課稅原則應用於稅捐稽徵程序中，從司法院大法官釋字第420號解釋之支持至稅捐稽徵法中增訂第12條之¹，就此可以肯定政府欲將實質課稅原則予以明文化使得徵納雙方有規範可供依循，惟實質課稅原則宛如稅捐稽徵機關之雙面刃，一面可避免納稅義務人濫用法律形式規避稅負之情形，然而另一面卻恐成為稅捐稽徵機關之利器將陷納稅義務人於不利，因此唯有藉由多方討論與稅務判決評析才能使得在稅捐實務上作正確的運作，而本文評析臺北高等行政法院103訴第1455號判決，探討國稅局如何運用實質課稅原則用於贈與稅稽徵實務。

¹稅捐稽徵法第12條之1第1項：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。第2項：稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。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。

貳、 案例舉隅

一、事實概要

(一)事實關係圖



(二)事實說明

原告於民國(下同)97年1月24日贈與所有坐落新北市某區之A地號土地持分137/1000給其女，並於同年2月12日申報贈與稅，經被告機關核定贈與總額新臺幣(下同)1,104,062元，並核發贈與稅免稅證明書在案。而後受贈人即於97年4月18日將系爭土地連同原告配偶莊○○贈與相同地號土地持份137/1000部分，一併出售予甲營造股份有限公司(下稱甲公司)合計取得價款90,780,000元。

上開先贈與後賣出之行為，經被告以甲公司97年度營利事業所得稅申報書

附件「97年度移轉訂價報告書」已記載該公司於96年度即計畫購入系爭土地，且原告為該公司最大股東及董事、受贈人及原告之女亦為該公司股東，原告顯知悉甲公司購地計畫，乃依稅捐稽徵法第12條之1規定，核定本次贈與額43,289,215元，併計前次贈與額1,104,062元，核定97年度贈與總額44,393,277元，本次應納稅額13,408,976元，並按應納稅額處1倍之罰鍰13,408,976元。原告不服，循序向臺北高等行政法院提起行政訴訟。

二、主要爭點：

◆被告以實質課稅原則認定原告贈與其女為系爭土地，實則贈與為出賣土地之買賣價金，是否合法？

三、判決理由：

(一)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，但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。易言之，在租稅法之適用上，得不受限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。

(二)原告為甲公司之最大股東及董事，原告女兒亦為甲公司股東，對甲公司之

營運規劃及購地計畫並對決策顯有實質影響力，參照法務部調查局通報證據，足證贈與系爭土地之時，原告即已知悉甲公司營運方向，及96年間即將以每坪高達10萬元以上之高價購買系爭土地之計劃。原告明知系爭土地依遺產及贈與稅法第10條第3項規定²計算之土地移轉之時價與實際上之「市場行情」價差甚大，但迂迴採取通常不會使用之行為模式即贈與土地之方式，先由原告將系爭土地中之應有部分137/1000贈與配偶(配偶間贈與免稅)，再由原告、配偶同時轉贈與其女，使系爭土地贈與均免課贈與稅，再由受贈人於同年4月18日以每坪約150,000元(約149,995元，約前開公告現值之21.5倍以上)高價出售予甲公司，依前揭各個私法行為之整體關連性，已足認定原告係利用土地贈與之不合理安排，達到實質贈與系爭土地所出售價款之經濟行為，用以規避贈與系爭土地買賣價金之贈與稅，原處分因而依實質課稅原則，將系爭土地出賣後之買賣價款作為贈與總額，計算本件贈與稅，自無違反租稅法律主義、行政自我拘束原則、行政程序法第6條及第8條規定³。

(三)本件原告既係利用私法自治及契約自由原則，規避97年4月18日及97年5月29日將出售系爭土地價金之贈與稅，其假借贈與土地之形式，顯係以不

² 遺產及贈與稅法第10條第3項：第一項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準；其他財產時價之估定，本法未規定者，由財政部定之。

³ 行政程序法第6條：行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。、第8條：行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴。

正當方法逃漏稅，系爭贈與之核課期間應為7年，故遲至104年4月18日及104年5月29日始逾核課期間，而本件被告業於101年12月27日即已發函原告協助調查，自未逾核課期間，原告主張，尚不足採。

(四)原告、受贈人及配偶郭兆祥(原告之女婿)之股分，已逾甲公司百分之五十，對甲公司有絕對控制權，原告明知甲公司於97年間將購入系爭土地原告應有部分(每坪15萬元)，與土地之贈與(每坪價值僅約6,942元)有高達21.5倍以上價差，原告仍假藉土地贈與之形式，而達贈與高額現金之目的，用以規避贈與稅，其係故意以不正當方法逃漏稅捐甚明，原告主張無故意或過失，不得裁處罰鍰云云，不足採信。

四、評析：

稅捐機關以實質課稅原則認定原告贈與其女為系爭土地出賣之買賣價金，是否合法？原告為甲公司最大股東與董事，其女亦為公司董事，原告對於公司是否購入土地及成交價格具有實質影響力，可預知並操控交易是否達成，此件可視為移轉訂價交易的一部分，但又不符合所得稅法第43條之¹⁴課稅主體而未受所得稅法第43條之1及移轉訂價查核準則規範形成法律漏洞。本文肯定此件被告以實質課稅原則填補法律漏洞，由於此件實質上為原告藉由土地贈與之法律形式而進行鉅額現金贈與，本文認為被告依實質

¹⁴ 所得稅法 43-1 條：營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。

課稅原則就其實際上進行現金贈與之行為核課贈與稅並無違誤。

參、結論

藉由本案進一步探討實質課稅原則適用時的舉證責任，有關適用實質課稅原則案件之舉證責任，行政機關對應對於有關事實，依職權進行調查，對於當事人不論有利不利之事項一併加以注意。故在行政程序中並未有如訴訟程序中，在兩造當事人間有關事實之形式舉證責任分配的問題。但依照行政事件之本質有時複雜且難以確認，因此許多行政程序之進行倚賴程序參與者的協力，方能使行政機關作出合法正確的行政處分或決定，此等當事人之協力義務，多有法條明文之規定。稅捐稽徵法第12條之1第5項、第6項規定，若納稅義務人違反稽徵協力義務者，則稅捐機關之舉證範圍與證明程度將因此限縮，而得依據推計方式對於納稅義務人課稅，反之若納稅義務人已盡稽徵協力義務者，稅捐機關必須以通常證明程度，證明納稅義務人課稅的構成要件事實存在，不能單純僅因懷疑而課稅，換言之，對於有利於納稅義務人之事實與其主張，雖仍應稅捐機關依職權調查，納稅義務人基於合作原則而盡協力義務，但其事實若仍然不清楚時，即應由納稅義務人負擔此等不利益結果。本案件原告並未提出反證資料審核提出主張，也未就所主張該移轉行為之實質因果關係、有關內容負舉證責任及盡協力義務，使得稽徵機關可對當事人有利不利情事加以審核，然而本件原告僅於訴狀中提出被告無理由，故稅捐機關應就其不利益之判決承擔結果。



中山聯合會計師事務所
Chung Sun Certified Public Accountants

中山聯合會計師事務所

專業、主動、積極、熱枕