

公設地避稅安排停看聽－最高行政法院 107 年判字第 311 號

莊鎮嶽 會計師/李杰倫 高級專員

自古有土斯有財的觀念，使得不動產一直是國人在投資選項中極為重要的標的之一。如今有愈來愈多父母擔心子女買不起房，不論是為了想資產轉移進行「節稅」或是想幫助子女置產，都紛紛開始計畫如何將名下房產作最有效的移轉規劃，有人選擇贈與房產，有人選擇等待繼承。也因此，不動產傳承亦是家族傳承中很重要的一環。近幾年許多人利用公設保留地其稅負優惠的特性，作為財富移轉標的，購入公設保留地後贈與子女，再藉以此地向父母持有之建地進行合併分割交換，讓子女取得建地以達到財富移轉目的，此移轉行為雖為合法，但合法節稅及避稅分界點為何，透過下列實務判決淺論之。

近期實務見解－最高行政法院 107 年判字第 311 號

一、事實摘要



甲原所有坐落 A 建地（下稱 A 地）應有部分全部；甲之子乙則於民國（以下同）89 年 11 月 4 日自甲之母丙受贈取得 B 公設地（下稱 B 地）應有部分全部。乙嗣於 92 年 6 月 19 日，贈與 B 地應有部分 1,000 分之 1 予甲，形成甲與乙分別以應有部分 1,000 分之 1 及 1,000 分之 999 共有 B 地；甲復於 94 年 9 月 30 日以買賣為原因，移轉 A 地應有部分 10,000 分之 1,640 予乙，形成甲與乙分別以應有部分 10,000 分之 8,360 及 10,000 分之 1,640 共有 A 地。

甲與乙於 100 年 11 月 9 日協議分割上開 3 筆土地（下稱系爭共有土地），由甲取得 B 地全部，土地公告現值為新臺幣（下同）1.43 億元，乙取得 A 地全部，土地公告現值 1.71 億元，雙方乃就分割後各人取得之土地價值與分割前原應有部分土地價值之差額 77 萬元，約定由乙支付現金予甲以為補償。

稽徵機關初核以甲係藉免徵贈與稅之 B 地，安排移轉應稅之 A 地予乙，規避贈與稅，乃依實質課稅原則，核定贈與總額 1.43 億元，應納稅額 1,415 萬元並處以 0.5 倍之罰鍰，納稅義務人不服乃提出復查，後又對復查結果不利部分提起行政訴訟。

二、本案件爭點

（一）是否透過分割土地等行為來達成贈與應稅土地（租稅規避行為）？

（二）贈與行為及遺贈稅法第 5 條視為贈與之判定為何？

（三）另依遺贈稅法第 44 條規定，裁處甲罰鍰 7,040,347 元，有無違誤？

三、法院觀點

(一)本稅部分

1. 原判決透過法律涵攝，將之定性為「甲為規避贈與 A 地持分 8,360/10,000 予乙所生贈與稅所為」之「單一贈與稅規避行為」。且該稅捐規避行為同時符合遺贈稅法第 5 條第 2 款所定「以顯著不相當之代價，讓與財產。因此取得之不相當代價，與相當代價相比較，有差額形成」之構成要件，此等法律涵攝結論，於法無違，應予維持。
2. 依社會大眾所共知之常態經驗法則，建地與公共設施保留地之市場價格（而非土地公告現值）存在極大之差距。建地之市價往往高出土地公告現值數倍，而公共設施保留地之市價平均值，則僅有土地公告現值 16%（參考作為司法院釋字第 705 號解釋解釋對象之行政函釋）。因此不同主體間對所擁有之不同屬性土地（指建物及公共設施保留地）進行互易，依日常經驗法則判斷，即存在「建地所有權人欲將其建地贈與予公共設施保留地所有權人」之高度蓋然性。若再加上「建地所有權人與公共設施保留地所有權人間有父子之親」之客觀事實，此等「贈與意圖存在」之蓋然性高度將更為高漲。此時若對土地交換之具體經濟動機沒有合理之說明者，上述「父對子之土地贈與意圖」已昭然若揭。

3. 本案中，甲為實現前開「贈與 A 地持分 8,360/10,000 予乙」意圖，其所使用方法在規範上應被評價為「規避贈與稅」之行為，且符合遺產及贈與稅法第 5 條第 2 款所定「視為贈與」類型之構成要件，理由如下：

(1) 法律形式外觀言之，乃是經由協議分割契約之締結，對各自共有、但持分比例大不相同之 A 地與 B 地，進行互易，使乙因此取得 A 地所有權全部，而甲則取得 B 地所有權全部。此等行為在法律外觀上言之，乃是經由互易契約完成。而互易契約在事務本質上，又是「二個對立買賣契約」之聯結，而將 2 筆對立給付之等額價金予以沖銷。若 2 筆對立給付之價金不等額者，則需補找差額（即本案中由乙支付予甲之 770,094 元）。因此在法律形式外觀上，甲與乙間顯然存在給付與對待給付之民事法律關係，而非純粹之單方無償給付，故行為外觀不符合遺贈稅法第 4 條第 2 項對「贈與行為」所下之定義，僅有「適用遺贈稅法第 5 條第 2 款規定，將其民事行為『視為贈與』」之可能性。

(2) 甲與乙間之前開「以贈與論」行為，其高經濟價值之給付，與低經濟價值之對待給付間，「不相當」之「差額」計算部分，認為原判決之認事用法尚有違法之處，故原補稅核課處分之稅基計算有無違法，即有發回原審法院再為調查之必要，爰說明如

下：

- a. 依社會常態性之經驗法則為判斷，B 地之土地公告現值即高達 143,150,098 元，而甲因本案土地分割協議而取得之土地持分 (999/1,000) 公告現值也有 143,006,948 元之多。若認為甲獲得之 B 地持分經濟價值(即市價)為 0 元，似違常情。
- b. 而上訴人兼再審原告 3 人復對此項事實認定爭點一再爭執，原審法院自有依職權為實質調查之必要。自難以「公共設施保留地經濟價值低下，甲僅將系爭公設土地視為『移轉建地』之工具」等猜想，即謂「B 地持分 999/1,000 之取得，對甲而言，毫無任何經濟價值」云云。從此言之，原判決此部分之稅基量化認定，尚有「待證事實應調查而未調查」之違法情事存在。
- c. 此外即使就「A 地持分 8,360/10,000」之贈與物本身之稅基量化部分，上訴人兼再審原告 3 人尚爭執「該建地上有建築物，土地權利人對土地之使用受到限制，因此造成經濟價值之貶損，此等價值貶損應予扣除」一節，原判決對此「足以影響稅基量化終局結果」之待證事實與對應之法律適用，亦未為實質審理，亦有「理由不備」之違法情事存在，而有發回原審法院重為事實調查，另為法律適用之必要。

(二)罰緩部分

1. 本案實屬單一「贈與稅規避行為」，並符合遺贈稅法第 5 條第 2 款規定「以贈與論」(即「視為贈與」)行為之構成要件。因此有前開財政部 76 年函釋意旨之適用，稽徵機關應先通知當事人於收到通知後 10 日內申報贈與稅，當事人逾期未申報者，方得處以遺贈稅法第 44 條所定之漏稅罰。
2. 但本案裁罰處分作成前，並未踐行前開函釋所揭示「通知當事人於收到通知後 10 日內自行申報贈與稅」之前置程序，原判決因此認為裁罰處分難以維持，應予「終局」撤銷，即無違誤，應予維持。

四、結語

該判決發回台北高等行政法院重審後達成和解，和解內容為同意在原復查決定贈與總額 1.43 億元上新增扣除系爭公設保留地市價及其系爭建地地上權價值，變更核定贈與總額為 1.09 億元，應納稅額變更為 1,073 萬元。該案一連串的行為表面雖然都合乎法律規定，然該案存在「建地所有權人欲將其建地贈與予公共設施保留地所有權人」之高度蓋然性。若再加上「建地所有權人與公共設施保留地所有權人間有父子之親」之客觀事實，此等「贈與意圖存在」之蓋然性高度將更為高漲。此時若對土地交換之具體經濟動機沒有合理之說明者，上述「父對子之土地贈與意圖」已昭然若揭。因此本判決贈與事實已明確，本判決主要爭點在該行為屬「贈與行為」抑或是「視為贈與」，若稽徵機關認定

為贈與行為，過程中之行為僅係為達成租稅規避而安排之交易，則主張行為無效或虛假須負舉證責任；若判定視為贈與，屬於推計行為，稽徵機關補稅但不可處罰。因此家族傳承或接班過程中，普遍面臨財富移轉等問題，如何順利完成接班傳承，使租稅負擔合理化將成為關鍵，建議進行財富傳承前可諮詢專業意見，以保障自身權益，並期能達成「稅負極小化及資產傳承化」之目標。



中山普萊聯合會計師事務所
Chungsun Prime Certified Public Accountants