

刊登於月旦財稅實務釋評第 1 期，2020 年 1 月，第 10-28 頁。

## 稅捐規避之判斷、核課期間與起算點

### —以農地即將公用徵收前夕之移轉贈與為例

## On Judgment of Tax Avoidance Behavior, Period of Taxation, and Its Starting Point of Taxation Period

柯格鐘

Ke-Chung Ko

### 壹、前言：實務案例與所涉及法條規範

在台灣稅捐實務上發生一件個案，其為納稅義務人甲於 2008 年 6 月 18 日收受市政府關於協議價購會議暨區段徵收說明會召開通知及會議資料，知悉其所有 A 農地將於 2009 年 1 月時公告實施區段徵收，乃於 2008 年 6 月 23 日將其所有之上開 A 農地贈與其子乙，並於同年 7 月 10 日申報贈與稅，經該管稅捐稽徵機關發給不計入贈與總額的證明書。嗣後至 2009 年 1 月 17 日，納稅義務人向該市政府申請發給抵價地 B 地，經市政府於同年 3 月 23 日核准發給 B 地，其價值為新台幣（下同）14,961,960 元。2010 年 1 月 18 日間，該市政府發函通知將於 2010 年 1 月 26 日～3 月 11 日間進行本件區段徵收拆遷範圍農作改良物查估作業，並於 2010 年 2 月 23 日及 3 月 2 日進行系爭農地之地上農作物查估，記載系爭農地上之各農作物種類及數量等資料，又市政府於 2012 年 9 月 21 日時方辦理農作改良物協議價購，同時於 2012 年 10 月 30 日發給農作改良物補償金，並於隔年 2013 年 11 月 15 日方辦理土地上雜項工作物協議價購，於同年 12 月 4 日發給雜項工作物之補償金後，方對系爭農地等本件區段徵收拆遷範圍進行施作工程，將系爭農地進行填土，【月旦財稅實務釋評第 1 期，2020 年 1 月，第 10 頁】作為非農業使用。該管稅捐稽徵機關經查核之後認定，納稅義務人甲涉有涉嫌藉由免稅農地贈與的行為，形式上雖符合遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款規定不計入贈與總額，實質上卻係由其子乙無償取得區段徵收後之補償金，乃依稅捐規避行為之實質課稅原則，就系爭土地經該市政府進行區段徵收後，以 2009 年間所取得應領補償地價 B 地之價值權利計為 14,961,960 元，認定為納稅義務人甲對於受贈人乙之贈與行為，並核定甲在 2009 年度贈與總額為 14,961,960 元，於 2015 年 12 月 2 日做出甲應補徵應納稅額 1,276,196 元課稅處分而為送達，同時按應納稅額對甲處 1 倍罰鍰 1,276,196 元。納稅義務人甲對此補稅與裁

罰處分均表示不服，申請復查，未獲變更，乃提起訴願，仍經財政部訴願決定駁回。甲對此表示不服，遂提起行政訴訟程序，以為救濟。

在上開實務案例中，所涉及之稅捐法律規範除所指出之遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款之規定以外，另外涉及到有關實質課稅原則法律之適用。按依照台灣在 2016 年底制定通過、於 2017 年底而正式施行之納稅者權利保護法第 7 條第 1 項規定：「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。」此為台灣在稅捐實務上適用實質課稅原則之法律明文規定，另同條文第 2 項之規定：「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。」亦在台灣稅捐實務上認定為事實認定應適用實質課稅原則之法律規範依據。在同一條文之第 3 項則規定：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易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。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。」繼之，就納稅者所從事稅捐規避之行為，同條文之第 8 項規定：「第三項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。」為實務上涉及稅捐規避行為可罰與不可罰的相關規定。

從上述所涉及實質課稅原則與稅捐規避條文規定，吾人可以得知納稅者之稅捐規避行為，於「申報或調查時」，「對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」，「致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者」，將符合條文但書所規定之構成要件，納稅者即有因此而受處罰的可能。本文將以上開實務案例為對象，以受理本件行政訴訟之高等行政法院與最高行政法院所表示見解為中心，討論系爭行為是否【月旦財稅實務釋評第 1 期，2020 年 1 月，第 11 頁】構成稅捐規避行為？若為肯定時，則本件補課稅捐之行政處分，應在何時而做出？核課期間為多長？本件除納稅義務人應補繳相關贈與稅款外，是否同時構成對納稅義務人應進行處罰之構成要件？本件納稅義務人是否應在申報農地移轉之贈與行為時，即應申報有關土地嗣後即將經由台北市政府為區段公用徵收的事實？究竟納稅義務人在本件移轉贈與行為時所應申報之範圍為何？分別討論說明如下。

## 貳、法院爭訟救濟之過程與其結果

### 一、高等行政法院：台北高等行政法院 106 年度訴字第 393 號判決

在本件實務案例中，受理訴訟之台北高等行政法院，將兩造所不爭執之事實點與證據資料整理過後，確認原被告雙方之爭點為，被告以原告係藉贈與系爭土地（農地）免稅之形式安排，使受贈人取得土地區段徵收後較高價值抵價地權利，規避贈與稅負，依

實質課稅原則，以原告未依規定辦理 98 年度贈與稅申報，核定應納稅額 1,276,196 元，並裁處 1 倍之罰鍰 1,276,196 元，是否適法？

對此，台北高等行政法院在本行為是否為稅捐規避，以及若為稅捐規避行為，其稅捐之核課期間與核課期間的起算點上，有著如下的判斷：

（一）原告於 2008 年 6 月 23 日將系爭土地贈與受贈人時，已知該土地即將由台北市政府於 2009 年 1 月公告實施區段徵收，無法繼續作農業使用，所有權人得申請發給抵價地或領取現金補償，原告之贈與行為，雖形式上符合遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款規定不計入贈與總額，惟實質上，原告已知其所贈與之標的，屬已無法於 5 年內繼續作農業使用之農地，而係經由系爭土地所有權移轉予受贈人後，使受贈人可於 2009 年 1 月之公告期間內（自 2009 年 1 月 6 日起至同年 2 月 4 日止），向台北市政府地政處土地開發總隊，申請發給現金補償或抵價地，故實質上，原告贈與標的為取得系爭土地區段徵收抵價地權利。參照遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項、第 10 條第 1 項之規定，贈與課稅之時點應是贈與契約完成之 2008 年 6 月 23 日，而贈與財產價值之計算，以贈與時（2008 年 6 月 23 日）之時價為準。換言之，被告在資訊充分的情況下，原告贈與標的應為取得系爭土地區段徵收抵價地權利，而如何評價「取得系爭土地區段徵收抵價地權利」之時價，是問題之核心。

（二）很顯然的，原告於 2008 年 7 月 10 日申報贈與稅時，隱瞞了「系爭土地即將由台北市政府於 2009 年 1 月公告實施區段徵收，原告得申請發給抵價地或領取現金補償」之資訊，而讓被告在不知情的情形下，以為本案是符合遺產及贈與稅法第 20 **【月旦財稅實務釋評第 1 期，2020 年 1 月，第 12 頁】**條第 1 項第 5 款規定，發給贈與稅不計入贈與總額證明書，讓系爭土地在免繳贈與稅之情形下完成移轉登記，而讓原告之子無償取得區段徵收後可供建築之抵價地，也因此使原告規避了本項贈與稅，故被告以原告於 2008 年 7 月 10 日申報贈與稅時，形式上雖符合遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款規定不計入贈與總額，實質上由其子無償取得區段徵收後可供建築之抵價地，被告乃依實質課稅原則，依查得之資料核課本件（原告於 2008 年 7 月 10 日申報贈與稅事件）贈與稅（如系爭土地經區段徵收後，於 2009 年間取得之補償地價權利 14,961,960 元，充其量應斟酌「2009 年間取得之權利」於 2008 年 7 月 10 日之折現值）。

（三）但問題是發生在核課期間。依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之規定，在核課期間內，經另發現應徵之稅捐者（就本案而言，原以為是「不計入贈與總額」，而另發現應徵之稅捐是「取得區段徵收後可供建築之抵價地」），仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者-以後不得再補稅處罰。……本案情節是原告於 2008 年 7 月 10 日申報贈與稅時，隱瞞了「系爭土地即將實施區段徵收，原告得申請發給抵價地或領取現金補償」之資訊，而讓被告在不知情的情形下，發給贈與稅不計入贈與總額證明書，讓系爭土地在免繳贈與稅之情形下完成移轉登記，而讓原告之子乙無償取得區段徵收後可供建築之



抵價地，使原告規避了本項贈與稅，堪見原告是以不正當方法逃漏贈與稅，其核課期間應為 7 年。

（四）本案贈與稅之申報日為 2008 年 7 月 10 日，核課期間 7 年（應至 2015 年 7 月 9 日為止），而被告遲至 2015 年 12 月 2 日始將補稅裁罰之處分送達原告。則本案逾越核課期間 7 年，依法不得再補稅處罰。

（五）被告機關主張「受贈人已於 2009 年 1 月 17 日向台北市政府申請發給區段徵收抵價地，顯見受贈人對於原告藉由贈與免稅農地之手段，實質上在於使受贈人得以取得抵價地權利之贈與行為，亦已為允受之行為，且台北市政府亦於 2009 年 3 月 23 日，核准就系爭土地發給受贈人權利價值合計 14,961,960 元之抵價地權利，即符合遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定課徵贈與稅要件，依同法第 24 條第 1 項規定，原告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，惟原告未為申報，依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定，其核課期間為 7 年，原核定於 2015 年 12 月 2 日送達，並未逾核課期間」，此說並不可採，係因為「原告於 2008 年 6 月 23 日將其所有之系爭土地贈與其子之時間點，贈與契約已經成就遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項，而受贈人於 2009 年 1 月 17 日申請發給抵價地，是完成贈與行為之物權移轉登記後，成為系爭土地之所【月旦財稅實務釋評第 1 期，2020 年 1 月，第 13 頁】有權人，而以該身分向台北市政府申請發給區段徵收抵價地。因此，贈與契約之完成時間應為 2008 年 6 月 23 日，而非申請發給抵價地之 2009 年 1 月 17 日。

（六）至於，「台北市政府於 2009 年 3 月 23 日，核准發給受贈人計 14,961,960 元之抵價地權利，即符合遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定課徵贈與稅要件，依法原告應於贈與行為發生後 30 日內，向主管稽徵機關辦理贈與稅申報，惟原告未為申報」者，似指受贈人於 2009 年 3 月 23 日發給抵價地權利才是本件贈與行為之允受行為，這與上開關於「似指受贈人於 2009 年 1 月 17 日申請發給抵價地才是本件贈與行為之允受行為」相異，與實際情形亦有所出入，台北市政府於 2009 年 3 月 23 日，核准發給受贈人 14,961,960 元之抵價地權利，是源之於受贈人已經成為新所有權人之身分所為之申請，這是 2008 年 6 月 23 日贈與契約之履行，完成所有權移轉登記後，新所有權人權利之行使；這與原告於 2008 年 6 月 23 日完成贈與契約，而於同年 7 月 10 日申報贈與稅，不生影響。系爭贈與契約（2008 年 6 月 23 日）完成後 30 日內，原告已經依法申報（2008 年 7 月 10 日），參照稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款、第 2 項、第 22 條第 1 款之規定，是被告應於 2008 年 7 月 10 日起算，於核課期間 7 年內，發現應徵之稅捐而依法補徵或並予處罰之，非認為「台北市政府核准抵價地權利（14,961,960 元）之 2009 年 3 月 23 日」原告就同一贈與行為有再次向主管稽徵機關辦理贈與稅申報之義務（而認為原告未為申報），準此，判決訴願決定及原處分（含復查決定）在內均予以撤銷。

## 二、最高行政法院：最高行政法院 107 年度判字第 294 號判決<sup>1</sup>

對於台北高等行政法院前開判決之結果 1 被告機關提起第二審之上訴，最高行政法院以其判斷如下，作成原判決廢棄，被上訴人在第一審之訴駁回，本案因此而告確定：

（一）本件原判決認定，關於北投士林科技園區區段徵收案，台北市政府於 2008 年 6 月 26 日辦理區段徵收地上物拆遷公告，且提前於 2008 年 6 月 17 日函請北投士林科技園區區段徵收土地所有權人（包括被上訴人），參加於 2008 年 6 月 30 日、7 月 1 日召開之協議價購會議暨區段徵收說明會，並請土地所有權人攜帶會議資料與會，該會議資料內容說明略以：「……肆、徵收補償標準，其中一、地價補償標準，載明係按徵收當期（徵收公告期滿次日起算第 15 日）之公告土地現值計算個人應領之補償地價，土地所有權人可以選擇全部領取現金補償，或全部申請發給抵價地，或部分領取現金補償部分申請發給抵價地，……拾壹、區段徵收作業時程，預計 2009 年 1 月公告實施區段徵收，公告期【月旦財稅實務釋評第 1 期，2020 年 1 月，第 14 頁】間 1 個月，於公告期間內土地所有權人得向台北市政府地政處土地開發總隊申請發給抵價地或地價補償費；該通知於同年 6 月 18 日送達予被上訴人，則被上訴人於 2008 年 6 月 23 日將系爭土地贈與受贈人時，已明知該土地將由台北市政府於 2009 年 1 月公告實施區段徵收，而無法繼續作農業使用，所有權人得申請發給抵價地或領取現金補償，被上訴人之贈與行為，雖形式上符合遺贈稅法第 20 條第 1 項第 5 款規定不計入贈與總額，惟實質上係經由系爭土地所有權移轉予受贈人後，使受贈人可於 2009 年 1 月之公告期間內（自 2009 年 1 月 6 日起至同年 2 月 4 日止），向台北市政府地政處土地開發總隊申請發給現金補償或抵價地，故被上訴人實質上所贈與之標的，應為系爭土地區段徵收之抵價地權利，且受贈人嗣於 2009 年 1 月 17 日向台北市政府申請發給北投士林科技園區區段徵收抵價地，經台北市政府於同年 3 月 23 日核准發給受贈人價值 14,961,960 元之抵價地權利，顯見被上訴人係藉由贈與免稅農地之手段，實質上使受贈人得以取得抵價地權利，以達到贈與應稅財產之目的，核屬稅捐規避行為，惟被上訴人於 2008 年 7 月 10 日申報贈與稅時，卻隱瞞「系爭土地將由台北市政府於 2009 年 1 月公告實施區段徵收，被上訴人得申請發給抵價地或領取現金補償之資訊，致上訴人在不知情之情形下，發給贈與稅不計入贈與總額證明書，使系爭土地在免繳贈與稅之情形下完成移轉登記，而規避贈與稅，堪見被上訴人係以不正當方法逃漏贈與稅，依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定，其核課期間應為 7 年等情，揆諸前揭規定及說明，其此部分之認事用法尚無違誤」。

（二）被上訴人固於 2008 年 6 月 23 日將系爭土地贈與其子，並於同年 7 月 10 日申報贈與稅，惟實質上係經由贈與系爭土地予受贈人，使受贈人可於 2009 年 1 月之公告期間申請發給抵價地或領取現金補償，又子乙業於 2009 年 1 月 17 日向台北市政府申請發給北投士林科技園區區段徵收抵價地，經台北市政府於同年 3 月 23 日核准發給其子權利價值 14,961,960 元之抵價地權利等情，已如前述，應認於 2009 年 3 月 23 日子獲准發給

系爭土地區段徵收抵價地權利時，贈與之客體才確定由子乙允受並歸屬於乙，實質上之贈與行為始告成立，而合致遺贈稅法第 4 條第 2 項規定課徵贈與稅之要件；又依同法第 24 條第 1 項規定，被上訴人應於超過免稅額之贈與行為發生（即 2009 年 3 月 23 日）後 30 日內（即至 2009 年 4 月 22 日止），向主管稽徵機關辦理贈與稅申報，惟被上訴人未於上開規定期間內申報，依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款有關未於規定期間內申報稅捐者，其核課期間為 7 年之規定，該項贈與稅之核課期間至 2016 年 4 月 22 日始告屆滿。從而，上訴人依實質課稅原則，以台北市政【月旦財稅實務釋評第 1 期，2020 年 1 月，第 15 頁】府於 2009 年 3 月 23 日就系爭土地核准發給受贈人抵價地權利，為受贈人因被上訴人之贈與行為所取得系爭土地區段徵收之抵價地權利（權利價值合計 14,961,960 元），核定被上訴人 2009 年度贈與總額 14,961,960 元，贈與淨額 12,761,960 元，應納稅額 1,276,196 元，並於 2015 年 12 月 2 日送達原核定（包括贈與稅核定通知書及罰鍰裁處書）予被上訴人，尚未逾核課期間，自於法無違。原判決因認上訴人補稅處分已逾核課期間等情，容有適用法規不當之違法。

（三）本件被上訴人係藉由贈與系爭土地之形式外觀，實質上使受贈人得以取得抵價地權利，以達到贈與應稅財產之目的，核屬稅捐規避行為，而被上訴人贈與系爭土地時，既已明知系爭土地屬上開區段徵收案範圍內之土地，預計 2009 年 1 月公告實施區段徵收，且因區段徵收之公告及作業有其一定之程序及期間，被上訴人獲悉系爭土地即將於 2009 年 1 月公告徵收，並已展開徵收說明會等程序，遂趕在公告徵收前，將系爭土地贈與受贈人，並於 2008 年 7 月 10 日申報贈與稅時，隱瞞「系爭土地將由台北市政府於 2009 年 1 月公告實施區段徵收，被上訴人得申請發給抵價地或領取現金補償」之資訊，致上訴人在不知情之情形下，發給贈與稅不計入贈與總額證明書，使系爭土地在免繳贈與稅之情形下完成移轉登記，且於受贈人允受抵價地權利之贈與時！被上訴人復未依法申報，而達成實質上係贈與應稅之財產予受贈人以規避贈與稅之目的，係屬以不正當方法逃漏贈與稅等情，為原審依法認定之事實，則被上訴人顯係出於逃漏其應納稅捐之主觀故意所為之安排，是上訴人以被上訴人未依規定辦理 2009 年度贈與稅申報，按核定應納稅額 1,276,196 元，裁處 1 倍之罰鍰計 1,276,196 元，並於核課期間屆滿前之 2015 年 12 月 2 日，將罰鍰裁處書送達被上訴人，符合前揭遺贈稅法第 44 條、行政罰法第 7 條第 1 項及稅捐稽徵法第 21 條第 2 項等規定，核無不合。原判決認上訴人裁罰處分已逾核課期間，亦容有適用法規不當之違法。

### 三、小結：法院見解看法與其整理

依據上述受理訴訟之台北高等行政法院與最高行政法院，在本件實務個案中所作成判決見解顯示，雖然兩審級法院最終的結論有所不同，但基本上兩個審級之法院均是認為，納稅義務人甲利用區段徵收前夕所為之 A 農地所有權，移轉贈與其子乙的行為，構成贈與稅之稅捐規避行為，而納稅義務人甲隱匿系爭 A 地即將徵收而發放抵價地 B 地計



算補償金之資訊者，構成隱匿行為，係以不正當方法逃漏贈與稅，依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定，其核課期間應為 7 年。只是北高行認為核課期間之起算點，應為甲贈與乙之贈【月旦財稅實務釋評第 1 期，2020 年 1 月，第 16 頁】與契約完成時間點的 2008 年 6 月 23 日，非申請發給抵價地之 2009 年 1 月 17 日作為起算點。但最高行政法院則認為，核課期間之起訴點，應為 2009 年 3 月 23 日亦即其子獲准發給系爭土地之區段徵收抵價地權利時，贈與之客體才終局確定由子乙允受並歸屬於乙，實質上之贈與行為始告完全成立，故而核課期間屆滿應為 2016 年 4 月 22 日，被告機關於 2015 年 12 月 2 日送達原核定（包括贈與稅核定通知書及罰鍰裁處書）予被上訴人，尚未逾核課期間，補稅與裁罰處分自於法無違。

## 參、系爭行為是否為稅捐規避行為之判斷

### 一、是否該當稅捐規避行為之判斷

依照前述在稅捐規避之濫用法律形成自由的法律規範，包括納保法第 7 條第 3 項、稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項規定，就稅捐規避行為之構成要件加以展開，分別為客觀構成要件：（一）稅捐規範存在規範漏洞；（二）納稅義務人濫用法律形成自由；（三）因而獲致不當之租稅利益；與主觀構成要件之（四）存在稅捐規避之意圖，討論上述甲無償移轉公告徵收之農地所有權予其子乙的贈與行為，是否該當稅捐規避行為，說明如下：

首先，在法律規範是否存在規範漏洞之判斷，蓋只有法規範存在著規範漏洞，納稅義務人之使用法律形式行為才可能因此被評價為濫用法律形成自由之稅捐規避行為，倘若法律規範存在者被判斷為「法外空間」，這時納稅義務人之法律形成即屬相當之法律形式的使用，不構成規避行為。遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款本文規定：「做農業使用之農業用地及其地上農作物，贈與民法第一千一百三十八條所定繼承人者，不計入其土地及地上農作物價值之全部。」本條規定之所以不計入贈與人之贈與總額者，原係配合行為時之農業發展條例第 23 條規定（現行法則為第 38 條規定），以達到鼓勵人民對於農地，進行農業使用的農業政策目的。基此，台灣稅捐立法者乃制定本條性質上屬於稅捐優惠之「不計入贈與總額」的本款規定。由於土地作為農業使用必須達到一定連續使用期間，才能見到農地作為農業使用的經濟上效用，從而本款第 2 句規定：「受贈人自受贈之日起五年內，未將該土地繼續作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事者，應追繳應納稅賦。」此為農地作為農業使用，得以獲得免稅（不計入贈與總額）之優惠待遇的 5 年使用管制期間規定，換言之，依據上開規定，倘若受贈人在取得該等受贈之農地，未能在 5 年內繼續作為農業使用者，以受贈人僅受農政有關機關恢復作農業使用之命令一次為【月旦財稅實務釋評第 1 期，2020 年 1 月，第 17 頁】限，稅捐稽徵機關得對於當初贈與農地之贈與人，依法補徵其應納的贈與稅。惟在本款但書當中設有規定：「但

如因該受贈人死亡、該受贈土地被徵收或依法變更為，非農業用地者，不在此限」，將農地變更為非農業使用之情形，以法律規定之情形為限，排除在對於贈與人本應課徵贈與稅之適用範圍。就此而言，受贈土地因為徵收或依法而變更為非農業使用者，贈與人依照上述規定，無庸被補徵贈與稅。審視上開規定 5 是否存在立法者無意識當中所製造之法律「規範漏洞」，或者這是立法者有意給予納稅義務人以法律形成進行稅捐規劃的「法外空間」，應為本件系爭行為是否構成稅捐規避行為判斷的關鍵要素。

本文對此採取法律「規範漏洞」之看法，理由說明如下。

按上開遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款規定，適用免徵贈與稅之情形，主要基於贈與農地繼續作為農業使用之農業政策目的，已如前所述，接受農地贈與後之受贈人必須在 5 年內對受贈農地繼續作為農業使用，始能符合前開稅捐優惠之農業政策目的，亦如前述。倘若受贈與之農地，基於受贈人繼續作為農業使用之意思，但在 5 年管制期間內，基於公權力因此而被強制徵收時，系爭土地雖然在徵收後無法繼續作為農業使用，但此種無法繼續作為農業使用之因素，屬於不可歸責於贈與人或受贈人之因素，從而立法上繼續維持贈與人原先不計入贈與總額之稅捐優惠的規定者，結論上應屬妥當。換言之，在五年管制使用期間內，基於國家或地方自治團體之公告徵收行為究竟於何時實際發動之不可預測性，受贈後 5 年期間內被公告徵收或依法改為非農業使用者，非受贈人自身不願意繼續作農業使用情形，故維持贈與人原先仍享有稅捐優惠地位，具正當性。在此處，受贈人是否繼續作農業使用之因素，是使贈與人繼續享有不計入贈與總額之稅捐優惠規範適用的關鍵要素。

台灣贈與稅之實務上，亦同樣以是否可歸責受贈人而不能繼續作土地之農業使用，作為判斷是否補課徵贈與稅的準據。依據財政部 88 年 12 月 7 日台財稅字第 880865323 號函主旨指出：「經核准免徵遺產稅之農業用地，因九二一震災，經政府機關依總統頒布之緊急命令徵用者，於徵用期間內，因非繼承人不願作農業使用，准免依遺產及贈與稅法第十七條第一項第六款但書規定補徵遺產稅」，同樣非屬受贈人不願作農業使用的情形，依據財政部 89 年 7 月 4 日台財稅字第 0890039824 號函指出：「被繼承人○○君所遺農業用地，於繼承發生後 5 年內，因台中縣政府辦理九二一震災塌陷道路改線，在工程急迫未及完成都市計畫道路用地變更程序前，經大甲鎮公所予以協議價購供改建道【月旦財稅實務釋評第 1 期，2020 年 1 月，第 18 頁】路，致未能繼續作農業使用乙案，參照本部 88.12.7.台財稅第八八〇八六五三二三號函釋意旨，應非繼承人不願作農業使用，免依遺產及贈與稅法第十七條第一項第六款但書規定補徵遺產稅」；反之，如果是受贈人將受贈土地轉贈與其他之受贈人者，即非受贈人繼續經營農業生產，依據財政部 96 年 10 月 23 日台財稅字第 09600269730 號函：「本案贈與人將農地贈與子女 3 人，係屬分別獨立之贈與行為，受贈人將受贈之農地於 5 年內贈與其他受贈人，所有權已移轉！換言之，贈與人贈與某一受贈人之農地，已非由該受贈人繼續經營農業生產，亦非因該受贈人死



亡，該受贈土地被徵收或依法變更為非農業用地等情形，與首揭法條應由受贈人繼續作農業使用之規定未合，亦與旨揭函釋有別」，故「無本部88年5月20日台財稅第881914409號函之適用」。

由於在一般常態情況下，農地所有權人並不知道自己被劃設為公共設施保留地的土地，實際將於何時被發動徵收（實務上，被劃設為公共設施保留地之土地所有權人，並沒有公法請求權，請求公權力團體須在一定時間內，辦理完公用徵收程序），從而，立法者在上開規定中，並未能預見，在某些個案情況下，農地被徵收人因已經參與徵收程序之公聽會從而知悉政府之系爭農地的徵收計畫即將展開，使得農地被徵收人有機會利用此一土地徵收即將發動時機，先行無償將土地所有權移轉給下一代，待政府發動徵收之後，順勢將土地被徵收後所取得之補償金，順利移轉交付給其下一代>因此而產生上開條文規定在法律上無意識產生下的規範漏洞，即一般情況下，立法者認為土地被公用徵收因無法被預測，因此立法規定，受贈人倘若在5年管制期限內，基於被公用徵收之不可歸責事由，因而無法繼續作農業使用者，給予繼續免徵贈與稅賦之優惠待遇，但本件個案中，由於贈與人已經可以預測到土地即將被徵收，形成一種法制上可以為行為人亦即贈與人利用的規範漏洞。

其次，是濫用法律形成自由。本件甲在參與公告徵收程序之公聽會後，得知政府發動公告徵收之期程，從而，利用此一時機而將系爭農地之所有權，無償移轉登記為其子乙所有，贈與人雖使用贈與並移轉登記土地所有權之合法行為，但其合法行為之利用，係在贈與人得知公告徵收期程後而產生的動機，除了減少稅捐負擔之動機以外並無其他正當理由，故而被評價應屬於鑽取前述法律規範漏洞之「濫用」法律形成自由的行為。

再者，使納稅義務人或與其親近之第三人，因而獲致不當的租稅利益。本件甲為納稅義務人，乙為受贈人同時為納稅義務人之子，係屬於與納稅義務人親近之血親親屬，故該當親近之第三人的要件，同【月旦財稅實務釋評第1期，2020年1月，第19頁】時也該當讓該第三人因此而獲得不當租稅利益之要件，蓋因為乙可以因此而獲得公告徵收土地之補償金，而甲在未被判定為稅捐規避行為，則繼續免除其作為贈與行為之納稅義務人的贈與稅捐負擔義務。

最後，是基於稅捐規避之意圖，本件甲參與公聽會並同時知悉公告徵收之期程，並同時安排對其子乙的贈與土地契約與移轉土地所有權之行為，故而，甲係有意而為安排系爭被評價為「濫用」法律形成行為，應認為具有規避「意圖」。

從而，根據以上構成要件之論述，認為本件納稅義務人甲之行為，該當稅捐稽徵法第12條之1第3項、納稅者權利保護法第7條第3項規定之構成要件的稅捐規避行為。本件之兩個審級法院的看法，基本上也同樣如本文意見，只是在判斷理由之論述上，法院是以「惟實質上，原告已知其所贈與之標的，屬已無法於5年繼續作農業使用之農地，

而係經由系爭土地所有權移轉予受贈人，使受贈人可於 2009 年 1 月公告期間內（自 2009 年 1 月 6 日起至同年 2 月 4 日止），向台北市土地開發總隊，申請發給現金補償或抵價地，故實質上，原告贈與標的為取得系爭土地區段徵收抵價地權利」為由，認定其屬稅捐規避行為，而以實質課稅原則據以調整納稅義務人應繳納的稅捐負擔。

實務上，納稅義務人利用特定之時機，進行濫用法律規範形成自由之稅捐規避行為者，除了此處所述之農地即將公告徵收之際而為贈與移轉的案例類型以外，其他例如前述被繼承人是繳保險費之案例，係利用被繼承人生前確診罹患重病之際（被繼承人被診斷出罹患癌症或其他可預測死期的重症者），以憂徵保險費方式，達成使系爭保險金給付不計入遺產總額的目的（規範漏洞存在於遺產及贈與稅法第 16 條第 9 款規定）<sup>2</sup>；或例如股票之孳息他益信託，係股東利用股東會即將決議發放股利盈餘之際，以規避高額股利盈餘之綜合所得稅負與贈與稅負（規範漏洞存在於所得稅法第 3 條之 2、第 3 條之 3、遺產及贈與稅法第 10 條之 1、第 10 條之 2）<sup>3</sup>；同樣係利用公司即將決議發放股利盈餘之際，自然人股東將其直接持有股份之方式，本應就其獲配股利盈餘而課徵個人綜所稅，以各種方式轉換成為間接持有，亦即以投資公司方式而持有被投資之上市櫃公司股票，藉以規避個人本應負擔綜合所得稅（規範漏洞存在於所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類與所得稅法第 42 條規定彼此之間體系上的不協調）<sup>4</sup>；或者利用第三人買家出現之際，先約定將不動產贈與其子，再由其子以預定之價格而出售給第三人買家的規避贈與稅或者降低贈與稅負的行為（規範漏洞存在於遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項與第 3 項規定之間的不協調）<sup>5</sup>；或者利用下一代有意成家立業之際，先以市場價格購入不動【月旦財稅實務釋評第 1 期，2020 年 1 月，第 20 頁】產，隨即再以該購入之不動產，轉贈與子女者（規範漏洞存在於遺產及贈與稅法第 5 條第 1 項第 3 款第 2 句規定、第 10 條第 1 項與第 3 項規定彼此之間體系上的不協調），均屬納稅義務人或行為人利用特定時機而為規避行為的適當案例。

## 二、稅捐規避行為之核課期間與起算點

在本件實務個案中，無論是北高行或者最高行，都認為納稅義務人涉及在無償移轉申報時，隱匿「系爭土地即將由台北市政府於 2009 年 1 月公告實施區段徵收，原告得申請發給抵價地或領取現金補償」的資訊，而使被告之稅捐稽徵機關在不知情的情形下，以為本案符合遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款規定，發給不計入贈與總額之免徵贈與稅的證明書，讓系爭土地在免徵贈與稅之情形下，完成系爭土地 A 地之移轉登記，讓原告納稅義務人甲之子乙，因此取得區段徵收後可供建築之抵價地 B 地，也因此而使原告納稅義務人規避本應繳納之贈與稅。從而，其核課期間，依據兩個審級的共同意見，均為適用稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定，為 7 年的核課期間，北高行與最高行見解之差別，僅在本件關於 7 年之核課期間的起算點有所不同而已，因此而導致認定該管稅捐稽徵機關所為之系爭課稅與裁罰處分，究竟是否適法的爭議。

本文看法則認為，稅捐規避行為因為本質上屬於納稅義務人透過法律形成自由之利用，鑽取稅捐規範（不合於稅捐規範目的）法律漏洞之行為，並不涉及隱匿課稅構成要件之事實，因此所應適用之核課期間，應屬稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款所規定：「依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者」的 5 年核課期間，只是因為稅捐規避行為屬稅捐法上一行為，應自納稅義務人之稅捐規避行為在終了之後，始能期待稅捐稽徵機關應發現、能發現，納稅義務人從事於稅捐規避行為的客觀情狀，從而，屬於稅捐規避行為之情形，應自納稅義務人應申報而未為申報之時間點開始起算。

在本件案例中，納稅義務人甲在 2008 年 6 月 23 日贈與系爭農地持分予其子乙，並於 2008 年 7 月 10 日向被告稅捐稽徵機關申報贈與稅，其均真實而完全地陳報相關課稅構成要件事實之資料，包括「贈與契約書」、「台北市農業用地作農業使用證明書」等文件均為真實，有關贈與人、受贈人、贈與標的、贈與時間等均充分揭露於申報書及其附件中，內容均無虛偽之情形。

就 A 農地是否即將遭到台北市政府以為區域徵收之事實，納稅義務人甲於系爭移轉贈與行為時，有無主動申報系爭之土地即將遭到徵收的行為義務，為本件問題的關鍵點，由於在原告為申報 A 地之無償【月旦財稅實務釋評第 1 期，2020 年 1 月，第 21 頁】移轉時，上開遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款但書之構成要件規定當中，並未有「即將遭受徵收」之構成要件在內，從而，本文認為原告納稅義務人在此就無償移轉 A 地予其子乙之時，並無就此土地即將遭收公告區域徵收之資訊，向稅捐稽徵機關主動進行申報的行為義務，所謂稅捐申報行為義務，必須按照各稅之課稅、免徵稅捐或申請適用稅捐優惠之構成要件的事實而為判斷，依法不在課稅或減免稅捐之構成要件當中的事實，納稅義務人並無任何主動申報義務。從而，原告納稅義務人在此並無違反誠實申報義務，因而有隱瞞課稅構成要件成立事實之行為。從而，本件之稅捐核課期間，即無適用稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款之餘地，而應該適用同法條同項第 1 款規定的 5 年核課期間。此一看法，也符合稅捐規避行為係不隱匿課稅構成要件之事實，而僅為鑽法律規範漏洞之濫用法律形成自由，應不具有可罰性行為之本質。

問題出在於稅捐規避行為由於係稅捐法上一行為的概念，故而，理論上應自納稅義務人之稅捐規避行為完成，也就是行為終了時，稅捐構成要件才完全滿足而該當於稅捐債權債務關係之發生，從而，本件判斷稅捐規避行為終了之時間點，將有助於決定本件被告之稅捐稽徵機關，是否逾越核課期間而為補稅或者裁罰之行政處分，因此而有違法之虞。顯而易見的是，北高行以甲贈與乙之贈與契約完成時間點的 2008 年 6 月 23 日，非申請發給抵價地之 2009 年 1 月 17 日，並不恰當，蓋因為此種看法完全忽略稅捐規避行為係一連串之民法行為或者交錯利用行為時機或者事實的行為本質，因此之故，最高行政法院認為，核課期間之起訴點，應為 2009 年 3 月 23 日，亦即其子獲准發給系爭土地



之區段徵收抵價地的權利時，贈與之客體才確定由子乙允受並歸屬於乙，此一說法較屬可採，也符合稅捐規避行為作為稅法上一行為的概念。

本文看法則在前述最高行政院所抱持之法律見解的基礎上，認為本件系爭 A 地徵收程序之完成，並非在台北市政府以抵價地 B 地發給受贈人乙之時終結，蓋依據本件個案中所呈現客觀證據資料與事實以觀，系爭土地之徵收並非僅有抵價地 B 地的發給而已，尚包括徵收土地之地上物補償金，亦同樣係由受贈人乙來收取。蓋依據北高行之判決事實顯示，2010 年 1 月 18 日間，市政府發函通知將於同年 1 月 26 日～3 月 11 日間進行本件區段徵收拆遷範圍農作改良物查估作業，並於 2010 年 2 月 23 日及 3 月 2 日進行系爭農地之地上農作物查估，記載系爭農地上之各農作物種類及數量等資料，又市政府於 2012 年 9 月 21 日時方辦理農作改良物協議價購，同時於同年 10 月 30 日發給農作改良物補償金，並於隔年 2013 年 11 月 15 日方辦理土地上雜項工【月旦財稅實務釋評第 1 期，2020 年 1 月，第 22 頁】作物協議價購，於 2013 年 12 月 4 日發給雜項工作物定補償金後，方對系爭農地等本件區段徵收拆遷範圍進行施作工程，將系爭農地進行填土，作為非農業使用。從而，地上物之發放補償費，不僅影響到本件個案中關於受贈土地 B 地之價格而已，也包括受贈土地之地上補償費的發放，均在受贈人乙自甲因此而獲得所受利益的範圍內，其稅捐規避行為之終了時間點，也應該以上述時間點之 2013 年 12 月 4 日作為稅捐規避行為終了時間點；換言之，核課期間的起算點，應自納稅義務人之稅捐規避行為終了時，應申報而未為申報的時點開始起算 5 年核課期間，以 2018 年 12 月 4 日作為核課稅捐（補課稅捐）的終了時點。就此而言，因被告稅捐稽徵機關係在 2015 年 12 月 2 日送達原核定之贈與稅核定通知書予原告，尚未逾核課期間，補稅處分自於法無違。

## 肆、系爭稅捐規避行為之可罰與不可罰的界限

### 一、稅捐規避行為之不可罰

對於稅捐規避行為可否或應否加以裁罰，台灣實務界的看法，向來不太一致，有些案例裁罰，有些案例則否。相對於此，台灣稅法學界則向來認為，稅捐規避行為並不具有可罰性，稅捐機關僅需調整補稅即可，無庸裁罰<sup>6</sup>。本文原則上亦支持稅法學界之普遍意見，認為納稅義務人從事稅捐規避行為並不具備可罰性，此從稅捐規避行為之性質，屬於濫用法律形成自由或者利用控制關係而鑽取規範漏洞，進而獲取不當租稅利益的問題，即可得知。

首先，稅捐規避行為之構成要件，如前所述，是納稅義務人基於稅捐規避之意圖，利用稅捐立法者違反計畫所產生之「規範漏洞」，「濫用」法律形成的自由，避免稅捐構成要件之該當，以獲得「不當」之租稅利益的行為，以上各點，均涉及適用法律之人對

於相關稅捐法律與所做成法律行為的解釋與評價，其判斷的歧異，勢將影響系爭行為是否該當於節稅或者稅捐規避行為的評價。基於法律解釋與解釋見解的歧異，縱使爭訟結果，最後經由訴願決定或法院之判決，認為稅捐機關所抱持的法律見解是正確的，亦無理由讓稅捐機關取得以此為由，對納稅義務人施行裁罰的權限。換言之，稅捐稽徵機關無權僅因納稅義務人利用稅捐規範之漏洞，即指摘其係「故意」規避稅負而對其施以裁罰，再者，稅捐機關也不一定每次在個案中，均採取正確的法律解釋或見解，稅捐機關也有誤將非屬稅捐規避行為當作規避行為之可能，難道此時當稅捐機關係採取錯誤之見解時，即得容許納稅義務人申請加倍返還繳納的稅款，以為補償？此外，納稅義務人利用稅捐立法者因立法不完備所產生之規範漏洞者，其實亦【月旦財稅實務釋評第1期，2020年1月，第23頁】無所謂「過失」可言。蓋在稅捐立法上，基於諸多客觀之因素，可能因立法者之考慮不周、立法技術不佳、受利益團體的影響，或者是因為時代變遷而立法者未能與時俱進地檢討修法，稅捐實定法必然因此在客觀上存在許多無意識之規範上的法律漏洞。吾人對於藉由法律形成之自由，利用此一稅捐規範漏洞而避稅的納稅義務人，雖然認其行為在道德上並不可取，惟在法律上並不能就此認為其行為具有可非難性，或者因此認為有所過失。實際上，稅捐規範漏洞的存在，本文認為，最應該檢討的是國家自己，正因國家在稅捐立法時並未盡責開啟過多之稅捐優惠規範或者並未與時俱進而為立法上的檢討，才會產生諸多此種稅捐法律規範上的漏洞，讓納稅義務人藉機而得加以利用。從而，對納稅義務人利用既存之規範漏洞，稅捐立法者或主管機關正應趁此機會檢討修法加以填補。倘若贊同稅捐機關得因稅捐規避行為而對納稅義務人進行責罰者，是無視於國家本應修法以填補漏洞的行為義務，只知將責任歸咎於鑽法律規範之漏洞而獲取不當租稅利益的納稅義務人。在此並非同情納稅義務人，如前所述，稅捐規避行為在道德上並不可取，而是國家立法者應對於稅捐規範產生漏洞，肩負起調整立法並採取法制規範手段以修法的行為義務。從而，本文以為，納稅義務人的稅捐規避行為，因欠缺故意與過失之主觀構成要件，行為本身只要不隱匿課稅構成要件事實者，就不具備可責罰性，國家即不應對納稅義務人之稅捐規避行為進行裁罰。納稅者權利保護法第7條第8項本文規定，於稅捐規避行為，「主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰」，即此意旨。

在這樣之說明前提下，本件個案中之納稅義務人甲，縱然在知道A地即將公告徵收之際，即將A農地無價贈其子乙者，雖然屬鑽法律規範漏洞之稅捐規避行為，但因為甲並未在稅捐申報時，隱匿相關贈與土地與受贈人等相關事實，從而，納稅義務人甲之稅捐規避行為，並不具有可罰性，稅捐稽徵機關對於納稅義務人甲之裁罰處分，是否具有適法性，仍需要進一步分辨情形而具體決定。

## 二、稅捐規避行為之可罰性

由於稅捐法學界普遍主張，單純之稅捐規避行為並不可罰，故在稅捐實務上，有些

納稅義務人誤以為，只要主張自己為稅捐規避行為者，即屬於不可罰行為，並且認為從事於稅捐規避行為者，並無需在稅捐申報時，就所有課稅之構成要件事實為誠實的申報，只需要在事後面對稅捐稽徵機關有關規避之事實調查或者涉及稅捐規避行為證據資料查核時，被動配合而提出事實與證據資料即可。這其實是有所誤會。

首先，依據納保法第 7 條第 8 項規定：【月旦財稅實務釋評第 1 期，2020 年 1 月，第 24 頁】「第三項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限」，亦即稅捐規避行為原則上並沒有處罰問題，但納稅者倘若自始就對於課稅「重要事項」亦即課稅構成要件事實，隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，並不在此限。從而，首先在此處之第一種情形下，亦即納稅義務人自以為是從事於稅捐規避行為，但其實所為實際涉及到隱匿課稅事實之情況者，例如，納稅義務人係借用他人之名義而取得實際歸屬於自己的所得藉以分散所得者，或者取得資金回流之所得而有所隱匿者，均屬於納稅義務人對於課稅構成要件事實之隱匿、或為虛偽不實陳述，或提供不正確資料，屬於逃漏或者短漏稅捐之應受制裁的行為，這些並不是不可罰之稅捐規避行為，非適用此處所稱之稅捐規避行為不可罰的概念與理論。

其次，如前所述，稅捐規避行為乃稅捐法上一行為之概念，納稅義務人此種利用特定時機而為稅捐規避行為，並不會在納稅義務人進行免納贈與稅之申報時揭露，蓋因納稅義務人在贈與稅申報時，是否即將作為公用徵收之標的者，並非課稅或稅捐減免或稅捐優惠之構成要件的內容，從而，在申報時未為揭露系爭農地即將為公用徵收之資訊者，並不構成可罰性。但是，正因為納稅義務人利用此一即將為區段徵收之時機而為稅捐規避行為，使其構成稅捐債權債務關係的內容，因此納稅義務人在面對稅捐稽徵機關之調查時，即應該誠實揭露有關構成稅捐規避行為的事實，倘若納稅義務人對於此等涉及連結稅捐規避行為之事實、情狀或者行為，隱匿或為虛偽不實之陳述或提供不正確的資料，致使稅捐稽徵機關因此而短漏核定稅捐者，納稅義務人之行為依然構成可罰性。此種在調查時所應揭露之事實與證據資料，應由實務法院判決之案件累積其類型，以為判斷納稅義務人是否涉及隱匿「重要事項」的判斷標準<sup>7</sup>。

以本件系爭案例為不計入贈與總額之農地移轉的構成要件事實以觀，遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款規定：「作農業使用之農業用地及其地上農作物，贈與民法第一千一百三十八條所定繼承人者，不計入其土地及地上農作物價值之全數。受贈人自受贈之日起五年內，未將該土地繼續作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事者，應追繳應納稅賦。但如因該受贈人死亡、該受贈土地被徵收或依法變更為非農業用地者，不在此限」，當中並未提到「納稅義務人知悉公告徵收即將展開之際」的構成要件，因此納稅義務人



在申【月旦財稅實務釋評第1期，2020年1月，第25頁】報贈與稅時並未加以揭露，並不因此而具有可罰性。但此一因素，實際為納稅義務人行為之所以構成濫用法律形成自由之稅捐規避行為的主要關鍵要素，從而，這項「納稅義務人知悉公告徵收即將展開之際」之事實，雖不會在納稅義務人之申報書（應稅或者免稅、不計入贈與總額）中進行申報而為揭露，卻必須由稅捐稽徵機關依據職權進行調查，因為產生納稅者可能涉及稅捐規避行為之懷疑，向納稅義務人進行調查與詢問之時，依據客觀證據資料而為發現。換言之，納稅義務人在申報時，並不會揭露有關其利用特定時機之相關事實，但納稅義務人在面對稅捐稽徵機關，對其涉及稅捐規避行為依據職權為調查或詢問時，納稅義務人必須據實以告其已經知悉系爭農地即將為公用徵收之事實，倘若納稅義務人對於此等涉及稅捐規避行為之時機，甚至為時機的事實或證據資料的隱匿者，由於此等時機之隱匿，將使得稅捐稽徵機關無法去發現隱藏在稅捐規避行為之後的課稅構成要件事實，課稅構成要件將無法被稅捐稽徵機關所完整發現，此時將使納稅義務人原本不可罰之稅捐規避行為，因此轉變而構成具可罰性的行為，換言之，納稅義務人依照上開納保法第7條第8項但書規定，在調查時對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐，因此而該受到處罰。同樣道理，也適用在本文前述幾種，利用特定時機而為稅捐規避之案例，例如躉繳保費之案例中有關被繼承人生前確診罹患重病之事實；股權孳息他益信託，利用股東會決議發放股利前夕之際的事實；將直接持有轉變為間接持有，自然人之股東同樣也不會揭露屬於間接持有的相關事實，蓋這是因為投資公司係屬於法人，在未發放股利盈餘給該自然人以前，自然不在申報課徵個人綜合所得稅的範圍；以不動產為贈與之後隨即以市價轉售他人者，同樣不會申報第三人買家出現之事實。

依照上述之說明，本文看法認為，本件個案中之納稅義務人甲，縱然在知道A地即將公告徵收之際，即將A農地無償贈其子乙者，雖然屬鑽法律規範漏洞之稅捐規避行為，但因為甲並未在稅捐申報時，隱匿相關贈與土地與受贈人等相關事實，也並未在嗣後稅捐稽徵機關懷疑其可能涉及稅捐規避行為時，就其參與區段徵收之事實與其時機加以隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關因此而短徵稅捐者，從而，納稅義務人甲之稅捐規避行為，並不具有可罰性，被告稅捐稽徵機關係在2015年12月2日送達原核定之贈與稅核定與裁罰處分書予原告，儘管補課稅捐之核定尚未逾越核課期間，補稅處分於法有據，但裁罰處分部分，因納稅義務人甲並未涉及在申報或者在嗣後面對調查時，就課稅之「重要事項」為隱匿【月旦財稅實務釋評第1期，2020年1月，第26頁】或虛偽不實之陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關因此而短漏核定徵收稅捐，從而，裁罰處分之適法性自屬有所疑慮，依本文之見，即應予以撤銷。

## 伍、結論：對於本件實務個案之處理

綜合以上看法，納稅義務人於即將公用徵收之前夕，將系爭之農地所有權無償移轉贈與其子者，等待市政府發動公用徵收而竟自由其子取得徵收補償之抵價地與領取地上物之徵收補償費者，該等行為無論是依據實務或者本文意見，均構成稅捐規避行為。若為肯定時，本件補課稅捐之行政處分，依照實務見解因為納稅義務人隱匿系爭 A 地即將為公用徵收之客觀事實，故而認定應適用稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定之 7 年核課期間，但本文認為，納稅義務人在稅捐申報時並無必要揭露有關之系爭土地即將為公用徵收的客觀事實，蓋此等事實並非屬於贈與稅之課稅或稅捐減免或稅捐優惠的構成要件事實，故而甲未揭露此等事實者，並不涉及隱匿課稅之「重要事項」，單純之稅捐規避行為，因為不涉及到隱匿課稅事實，僅係在鑽法律規範漏洞，其核課期間仍應依照稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款之規定而為 5 年核課期間。只是，系爭之核課期間應自納稅義務人之稅捐規避行為終了，納稅義務人應申報而未為申報時起算，始能合理期待稅捐稽徵機關可依據職權而發動調查，認定規避事實並為該等稅捐的補課。由於本件涉及到納稅義務人本應領取之地上物的徵收補償費，在移轉 A 地所有權之後，改由納稅義務人之子乙進行領取，故而，本件應在該等農地發放徵收補償費、改為非農業使用之時，作為稅捐規避行為終了之時點，自此時而起算 5 年之核課期間。對於贈與稅之稅基，除了所領取之抵價地 B 地的權利價值以外，似乎也應該包括乙所領取之地上物的徵收補償費，將其一併計算在贈與稅基範圍內，方屬妥當。由於系爭之稅捐規避行為係以 2015 年 12 月 4 日作為行為終了時間點，核課期間的起算點，自納稅義務人應申報而未為申報的時點開始起算 5 年核課期間，以 2018 年 12 月 4 日作為核課稅捐（補課稅捐）的終了時點。就此而言，因被告稅捐稽徵機關係在 2015 年 12 月 2 日送達原核定之贈與稅核定通知書予原告，尚未逾核課期間，補稅處分於法自屬無違。但在命納稅義務人應補繳相關之贈與稅款外，由於本件納稅義務人無庸在申報農地無償移轉贈與行為時，就有關之系爭土地即將為公用徵收的事實進行申報，而且本件個案中納稅義務人甲，在嗣後面對稅捐稽徵機關對其可能涉及稅捐規避行為之事實與證據調查時，並未隱匿其參與區段徵收之客觀事實，或者對其參與區段徵收之事實為虛偽不實陳【月旦財稅實務釋評第 1 期，2020 年 1 月，第 27 頁】述或者提供不正確資料，故而納稅義務人甲之單純的稅捐規避行為，應非屬於納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定受處罰情形，系爭稅捐稽徵機關對於納稅義務人所為之裁罰處分即有適法性的疑慮，依據本文意見，法院即應對此處分進行撤銷為宜。

## 附註

\*台灣大學法律學院專任副教授、財稅法學研究中心主任。

1. 最新之最高行政法院判決，可參見最高行政法院 108 年度判字第 93 號判決，結論與此處最高行政法院所表示的見解相同。

2. 相關判決或實務見解，可以參見最高行政法院 97 年度判字第 81 號、最高行政法院 99 年度判字第 1079 號。

3. 相關判決或實務見解，可以參見財政部台財訴 10000089480 號、台北高等行政法院 100 年度訴字第 1128 號；最高行政法院 101 年度判字第 462 號、台北高等行政法院 103 年度訴字第 718 號、最高行政法院 2015 年度裁字第 52 號、最高行政法院 103 年 5 月第 2 次決議等。

4. 相關判決或實務見解，可以參見高雄高等行政法院 93 年度訴字第 904 號、最高行政法院 95 年度判決第 1825 號。

5. 相關判決或實務見解，可以參見台北高等行政法院 100 年度訴字第 1697 號、最高行政法院 101 年度判字第 1049 號、台北高等行政法院 102 年度訴字第 5 號；最高行政法院 103 年度判字第 218 號。

6. 黃茂榮，實質課稅原則，收錄於：黃茂榮，稅法總論—法學方法與現代稅法，自版，第一冊，增訂二版，2005 年 9 月，502 頁；葛克昌，實質課稅與納稅人權利保障，收錄於：葛克昌等編著，實質課稅與納稅人權利保護，元照，2012 年 3 月，333 頁；陳清秀，稅法總論，元照，七版，2012 年 10 月，228 頁；柯格鐘，稅捐規避案件中補稅與裁罰問題之研究，收錄於：葛克昌主編，避稅案件與行政法院判決，自版，2010 年 4 月，89 頁以下。

7. 蔡朝安、葉伊馨，稅捐規避之裁罰界線為何？財稅法令，42 卷 10 期，2019 年 5 月，34-38 頁。

## 關鍵詞：

時效起算、核課期間、消滅時效、稅捐規避

**【月旦財稅實務釋評第 1 期，2020 年 1 月，第 28 頁】**