最　高　行　政　法　院　裁　定

114年度上字第295號

上　訴　人　宋盛灶

訴訟代理人　蘇仁偉　會計師

被 上訴 人　財政部中區國稅局

代　表　人　樓美鐘

上列當事人間贈與稅事件，上訴人對於中華民國114年3月27日臺中高等行政法院113年度訴字第250號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋、憲法法庭裁判意旨，則應揭示該解釋、裁判之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、上訴人於民國107年9月3日將其所有坐落○○市○○區○○○段0-0及0-0地號持分土地（權利範圍2/3，下稱系爭土地或系爭農地）贈與其子宋沛暘及宋沛寰等2人（下稱宋沛暘等2人），並取具臺中市農業發展條例第38條之1土地作農業使用證明書，於107年9月3日辦理贈與稅申報，申報不計入贈與總額新臺幣（下同）18,424,000元，贈與淨額0元，應納贈與稅額0元，原經被上訴人依申報數核定。嗣被上訴人查得上訴人於贈與時，已知悉系爭土地將被區段徵收，涉有藉農地贈與，形式上符合遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第20條第1項第5款之規定，實質由受贈人即其子宋沛暘等2人無償取得應稅財產，以獲得規避贈與稅之租稅利益，乃按贈與時系爭土地之土地公告現值重行核定本次贈與總額18,424,000元，贈與淨額16,224,000元，應納稅額1,622,400元及加計利息69,463元。上訴人不服，申經復查，未獲變更，提起訴願，經決定駁回後，提起行政訴訟，聲明：訴願決定、原處分（含復查決定）均撤銷。案經臺中高等行政法院（下稱原審）113年度訴字第250號判決（下稱原判決）駁回後，上訴人遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定、原處分均撤銷。

三、上訴人對原判決提起上訴主張：課稅要件明確主義強調稅法對課稅要件之規範，應具體明確，依司法院大法官會議解釋，「法律明確原則」不僅法律內容應明確，法律授權亦應明確，應符合「意義非難以理解」、「為一般受規範者所得預見」及「可經由司法審查加以確認」等要件。本件被上訴人僅以部分事證主觀認定贈與人已知系爭土地將被區段徵收，非出於使受贈人繼續作農業使用之目的而為贈與，進而認定贈與人有避稅之動機，惟此判斷是否構成避稅標準並未具體化並明確載明於法規內容，一般人如何預見其課稅之可能性？且稽徵機關未踐行告知之義務，讓納稅人事先知悉其贈與可能構成避稅之行為而有所選擇，卻於贈與人取得不計入贈與證明書4年後予以補稅及加計利息，違背信賴保護原

則及期待可能性，違反程序正義及侵害納稅人權益。又系爭土地為贈與人長期持有，並非透過短期交易而刻意規劃將應稅財產轉換為免稅財產，再透過區段徵收前贈與子女而謀取租稅利益，被上訴人逕認屬避稅行為，似嫌率斷。縱被上訴人堅持應予補稅，亦不應加計利息。本案明顯違反法律明確原則、信賴保護原則及期待可能性等語。

四、經查，原判決已論明：系爭農地屬「臺中市烏日前竹地區區段徵收案」（下稱臺中烏日區段徵收案）徵收範圍內之土地，前經臺中市政府於107年1月5日檢附協議價購會議說明資料，通知上訴人參加第1次協議價購會議，上訴人親自出席會議，且上訴人配偶湯鳳花亦代理上訴人參加臺中市政府107年6月23日舉行之臺中烏日區段徵收案區段徵收公聽會。稽之107年1月15日至19日之協議價購會議紀錄及區段徵收公聽會說明資料記載，堪認上訴人於107年1月間對於系爭農地即將因臺中烏日區段徵收案而辦理區段徵收，土地所有權人可經由協議價購方式領取價金，或以系爭農地參與區段徵收而選擇領取現金補償或領回抵價地，倘逾期未表明同意協議價購，即視同放棄，而以區段徵收方式辦理，且嗣後系爭農地已無法繼續作農業使用等情，知之甚詳。又臺中市政府以107年10月2日府授地區二字第1070231982號公告徵收包括系爭農地在內共計2,119筆土地，受贈人宋沛暘等2人於107年10月8日向臺中市政府申請發給臺中烏日區段徵收案抵價地，經臺中市政府於107年12月14日核准發給可供建築之抵價地各為23,139,021元（含宋沛暘等2人原各持有權利範圍1/6及本次自上訴人受贈權利範圍各1/3），合計46,278,042元之地價補償。依上開事實發生時序，觀察上訴人於107年9月3日贈與系爭土地予其子宋沛暘等2人，再以系爭土地符合遺贈稅法第20條第1項第5款「作農業使用之農業用地」不計入贈與總額規定申報贈與，且未揭露系爭農地即將公告區段徵收之資訊，經被上訴人所屬大屯稽徵所依其申報核發贈與稅不計入贈與總額證明書之行為，堪認上訴人在區段徵收過程

中，將已無法繼續作農業使用之系爭農地，藉由贈與免稅農地之方式，實質上贈與系爭土地區段徵收之抵價地權利，以規避贈與抵價地權利應納之贈與稅，核屬租稅規避。是以，上訴人贈與總額應為臺中市政府核准應領補償地價權利30,852,028元[（23,139,021元+23,139,021元）×2/3（宋沛暘等2人原各持有權利範圍1/6，合計1/3應予扣除）]，贈與淨額28,652,028元，補徵稅額應為2,865,203元，惟被上訴人以上訴人贈與系爭土地之107年9月3日為贈與日，並以贈與時系爭土地土地公告現值，核定贈與總額18,424,000元，贈與淨額16,224,000元，對上訴人補徵稅額1,622,400元並加計利息69,463元，合計1,691,863元，已為對上訴人有利之認定，基於不利益變更禁止原則，應予維持。既然上訴人贈與系爭土地經評價該當租稅規避行為，則被上訴人依納稅者權利保護法第7條第7項規定，按延遲天數加計利息，並無不合。另被上訴人就上訴人贈與系爭土地之行為，依稅捐稽徵法第21條第2項規定，於核課期間內就另查核之課稅事實為贈與稅之課徵，符合實質課稅原則之精神，不生信賴保護原則之適用，乃駁回上訴人在原審之訴。上訴意旨雖以原判決違背法令為由，惟核其上訴理由，無非就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，並重述其在原審提出而為原審所不採之主張，執其一己主觀見解，就原審已論斷或指駁不採其主張之理由，泛言空指原判決違背法令，而非具體表明原判決究有如何合於不適用法規、適用法規不當、或行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，難認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首揭規定及說明，應認其上訴為不合法。

五、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條第1項、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　7　　月　　24　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳
法官　鍾　啟　煒
法官　陳　文　燦
法官　林　秀　圓
法官　王　俊　雄

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異
中　　華　　民　　國　　114　　年　　7　　月　　24　　日
書記官　張　玉　純