臺中高等行政法院判決

109年度訴字第37號

110年3月4日辯論終結

原　　告　李丁財

訴訟代理人　梁基暉　律師

被　　告　臺中市政府地方稅務局

代　表　人　沈政安

訴訟代理人　吳振裕

　　邱綺苓

上列當事人間因土地增值稅事件，原告不服臺中市政府中華民國108年12月26日府授法訴字第1080229379號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

緣訴外人即原告之父李清柳原持有本市○○區○○段○○○○○○區段000000000000號等3筆農業用地，其於民國97年5月12日先行贈與其子，即原告、訴外人李燈賢、李鵬年等3人每人各筆土地3/10持分，申請依土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增值稅（下稱土增稅）；107年1月3日再將原持有系爭區段452、453、454地號土地贈與其子等3人每人各8/10,000持分，形成4人共有土地之狀態後，繼於107年1月12日將前開6筆土地辦理共有物分割登記，分割○○○區段452、453地號土地即歸其子等3人共有；454地號土地由他們4人共有(李清柳373/1,000、原告、李燈賢、李鵬年等3人

各209/1,000)；李清柳另單獨取得306、316及331地號等3筆農業用地，案經臺中市政府地方稅務局沙鹿分局(下稱沙鹿分局)審查實為土地交換，爰依稅捐稽徵法第12條之1及土地稅法第28條規定，向李清柳補徵107年1月12日移轉452、453地號土地各9,97 6/10,000應有部分及454地號土地6,246/10,000應有部分之土增稅。惟李清柳業於107年7月2日死亡，沙鹿分局遂以108年5月21日中市稅沙分字第1083809037號函(下稱原處分)向其繼承人即原告、李燈賢、李鵬年等3人為代繳義務人補徵因移轉452、453地號土地各9,976/10,000應有部分及454地號土地6,246/10,000應有部分之土增稅計分別為新臺幣（下同）683萬1,483元、594萬289元及17萬5,175元。原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.按「行政機關對人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實，倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」易言之，違法事實應依證據認定之，無證據自不得以擬制推測之方法，推定其違法事實，此為行政程序及司法訴訟適用之共通法則，故行政機關本應依職權調查證據以證明違法事實之存在，始能據以對人民作成負擔處分，亦即行政機關對於人民違法事實之存在負有舉證責任，人民本無須證明自己無違法事實，倘行政機關無法證明人民有法定之違章事實，即無逕行處以行政罰之餘地。（最高行政法院39年判字第2號、92年度訴字第817號判決意旨參照）。

2.被繼承人李清柳於97年5月12日將系爭區段306、316及331

地號土地贈與原告及李燈賢、李鵬年等3人每人各3/10持分，依土地稅法第39條之2規定准不課徵土地增值稅，形成4人共有土地之狀態，完全合法。蓋97年李清柳即行贈與上該土地，贈與時豈有端無事先預想10年後即107年1月間有所謂取巧形成共有關係再利用共有物分割以達少繳、免繳稅捐，而達成免徵土地增值稅之非常規交易之意思甚明。且李清柳僅國小畢業，其於107年1月3日贈與土地時，年紀已達90歲，身體健康不佳，依其智識能力，完全不懂將應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之土地，安排形成共有關係，經分割後再移轉應稅土地，以取巧方式，規避稅捐之意義及方法，豈會贈與時要求李燈賢如此作法。本件係李燈賢一手主導，擅自將土地分割後再移轉應稅土地，以取巧方式，規避稅捐。被告認為租稅規避係一整體行為，起因於97年李清柳贈與系爭區段306、316、331地號土地開始，然此顯然強行曲解法律行為之意義，且任意擴張當事人之意思表示。況被告並無任何證據足資證明李清柳於97年即意在利用土地創設共有、合併、分割而規避租稅，自不能以107年1月3日之贈與及107年1月12日共有物分割之事，反推李清柳97年之意思而認即意在規避租稅。原處分及訴願決定未予詳查，逕與107年1月間之贈與及共有物分割以擬制推測方法並混為一談，認其贈與目的在於規避稅捐，與事實不符，尚有違誤。

3.李清柳於107年1月3日將系爭區段452、453、454地號土地，贈與原告及李燈賢、李鵬年持分各10,000分之8之行為，依土地登記申請書記載，發生原因日期係107年1月3日、所附印鑑證明係107年1月8日、送地政事務所申請係107年1月12日。被告認為李清柳已有贈與及授權辦理贈與及

請領印鑑證明等手續，主要理由不外土地登記申請書記載贈與發生原因日期係107年1月3日為其主要論據。惟107年1月3日上午10時35分李清柳因身體走路呼吸喘之呼吸症狀不適而至光田醫院就醫，當日李清柳忙於治療，實無與原告及李燈賢、李鵬年成立贈與契約之可能，亦無授權李燈賢辦理系爭區段452、453、454地號土地之贈與，更未曾言及將贈與系爭區段452、453、454地號土地之事情。當日原告及李燈賢、李鵬年三人亦未同時在場，李清柳又如何能向原告及李燈賢、李鵬年談及系爭區段452、453、454地號土地之贈與情事。況若贈與亦非僅贈與應有部分10,000分之8，可證當日李清柳並無贈與系爭區段452、453、454地號土地及授權辦理等情事。再則，所附印鑑證明係107年1月8日申請，委任書日期亦為107年1月8日，但107年1月8日李清柳已陷於意識不清，自不可能於該委任書上簽名，委任書上李清柳之簽名係李燈賢所模擬仿造，並非其本人之簽名。退萬步言之，縱認李清柳有贈與行為，然此階段行為，因為尚無分割後再移轉應稅土地之情形，故縱係贈與，亦無規避稅捐應課徵土地增值稅問題。

4.又李清柳於107年1月12日與原告及李燈賢、李鵬年就系爭區段306、316、331、452、453、454地號土地，協議共有物合併分割並移轉之行為，依土地登記申請書記載，發生原因日期係107年1月12日、所附印鑑證明係107年1月8日、送地政事務所申請係107年1月12日。被告主要依據贈與之土地登記申請書記載，發生原因日期係107年1月3日，而推論107年1月3日李清柳有授權系爭區段306、316、331、452、453、454地號土地為共有物合併分割並安排分割後再移轉應稅土地，僅因國稅局課稅問題，才延至107年1

月12日辦理系爭區段306、316、331、452、453、454地號土地，協議共有物合併分割並移轉。如依此推論，上開共有物分割依土地登記申請書記載原因發生日期係於107年1月12日，然李清柳於107年1月3日至光田醫院就診至1月5日出院，於同日下午2時47分隨即再至光田醫院就醫，當日下午15時45分因腦出血住進加護病房，16時45分於加護病房觀察昏迷指數，21時30分仍處於昏迷中，可知107年1月12日李清柳無法為共有物分割協議及辦理共有物分割登記，亦不可能委任原告申請印鑑證明，107年1月12日無由與原告及李燈賢、李鵬年三人成立共有物分割協議。該共有物分割協議係李燈賢一人擅行所為，故本件共有物分割協議及移轉登記之物權行為應皆屬無效。是原告乃請求李燈賢應回復原狀，則本件即不合經分割後再移轉應稅土地之要件，而不應再予課徵土地增值稅。

5.況且被告既以贈與之土地登記申請書記載發生原因日期係107年1月3日而認當日已有贈與合意，然卻否認共有物合併分割之土地登記申請書記載發生原因日期為107年1月12日，同為土地登記申請書卻採不同標準認定，其主張並非可採。另107年1月5日李清柳陷於意識不清後，李燈賢僅告訴原告及李鵬年要辦理施土地過戶而已，並未提及共有物分割行為，亦未告知有此等稅規避之迂迴行為，原告始交付印鑑證明，原告及李鵬年亦不懂此等迂迴取巧方式規避稅捐之行為。本案被告以贈與契約推論107年1月3日李清柳亦有授權系爭土地為共有物分割，原處分不僅無證據證明且未予詳查，僅依推論遽認難認定為無效，尚有違誤，訴願決定未予糾正即非妥適。

6.被告認為李清柳於107年1月3日贈與及分別移轉坐○○○

區○○段452、453、454地號土地之所有權各8/10000予李丁財、李燈賢、李鵬年三人行為有效，主要依據係107年1月12日清普登字第00584號土地登記申請書上所載原因發生日期記載為107年1月3日，而當時依光田醫院護理紀錄，李清柳無意識不清，故該等行為有效。是依被告之論理，則系爭土地一與同地段306、316、331李清柳於107年1月12日所為共有物合併分割及移轉所有權行為應皆為無效，主要依據係107年1月12日清普登字第005950號土地登記申請書上所載原因發生日期記載為107年1月12日，而是時依光田醫院護理紀錄，李清柳已意識不清，而無法授權，故該等行為應皆無效。然按證據之證明力及其解釋，論理及解釋應為一致，被告對上開贈與及移轉行為效力依土地登記申請書日期記載及光田醫院護理紀錄為憑，對上開合併分割及移轉行為效力，卻不以同樣之土地登記申請書日期記載及光田醫院護理紀錄為憑，而異其標準，可見其矛盾之處，是其主張尚非可信。

7.被告所引最高法院31年上字第3256號判例其意旨指「不動產物權之移轉或設定，應以書面為之，此項書面得不由本人自寫，但必須親自簽名或蓋章」、最高法院68年台上字第3779號判例其意旨指「在票據上記載禁止背書轉讓者，必由為此記載之債務人簽名或蓋章，始生禁止背書轉讓之效力」，與其答辯內容簽名及蓋章效力無關，且上2判例與本案內容不同，尚無法比附援引。依法律之規定，有使用文字之必要者，得不由本人自寫，但必須親自簽名。如有用印章代簽名者，其蓋章與簽名生同等之效力。民法第3條第1、2項分別明文規定，原告主張系爭申請印鑑證明委任書上已蓋有李清柳印鑑，是依上揭規定委任書有效。

縱認法律規定以印章代簽名者，其蓋章與簽名生同等之效力，惟仍必需委任人有委任之意思始足當之，本件系爭申請印鑑證明委任書委任日期係107年1月8日，而該日李清柳已陷入無法為意思表示，意識不清之狀態，自無法委任，更遑論簽名或以蓋章代簽名甚明，自難認上開委任書合法生效。

8.至於被告另行提出99年8月16日、103年1月24日、103年4月2日、106年1月17日委託書，李清柳簽名不一，主張本件107年1月8日申請印鑑證明委任書無法鑑定而不必鑑定云云，但99年8月16日、103年1月24日、103年4月2日、106年1月17日等委託書，如為李清柳授權委任，則授權委任後究為李清柳親自簽名？或由李燈賢代其簽名？由李清柳自行蓋章？或由李燈賢代其蓋章？皆不得而知，被告亦自認上該歷年委託書，無法判定何者為其親自簽名，則該4次之簽名自然不能以此否定107年1月8日簽名之真偽，亦無法作為否定107年1月8日簽名真偽是否有鑑定必要之依據。縱依99年8月16日、103年1月24日、103年4月2日、106年1月17日委託書，認為李清柳皆委任李燈賢處理事務，但無法即因此擬制推測107年1月8日李清柳亦有委任，更依此推認系爭委任書合法有效，更何況107年1月8日李清柳已意識狀況不清，如何能為委任行為。按筆跡鑑定，因為是在識別所比較之文字是否為同一人所寫，而筆跡係以一種形態存在，在筆跡鑑定實務上，除了比較文字及其部分，或筆劃等形態外尚需比較筆跡的個性，並且固定化及反覆的出現在一個人的文字中稱穩定性、文字或其部分的形態與組成、字劃的長短與位置，字劃相互間的間隔、交叉或接合部分的位置、筆順以及運筆方向等等。依被告所

述，甲證7、9、10、11，要保人簽名「柳」字運筆筆勢可知相同，且保險單要保人部分要求本人親自簽名，應認為保險單上之簽名為其本人簽名較為真實。且李清柳長期簽名為李清「柳」，而於107年1月8日委任書上卻反簽名為李清「柳」，足證107年1月8日委任書上李清柳之簽名非其本人所簽。

9.本件系爭坐○○○區○○段306、316、331、452、453、454地號土地，於108年10月9日辦理回復到共有物分割前及107年1月3日土地贈與前之狀態登記完畢，而回復原狀。依最高行政法院109年判字第231判決意旨及最高行政法院82年9月15日庭長、評事聯席會議決議內容，據此推衍法律行為自始無效，而當事人亦以無效待之，不令相與結合之經濟效果發生或存在，則並未實現稅法之構成要件，自不成立租稅請求權，稽徵機關如就該等法律行為為核課後，方知其為自始無效，該核課處分即屬適用法令錯誤，而有依稅捐稽徵法第28條第2項違法之核課處分撤銷之適用。原告係於107年1月12日受贈系○○○區○○段452、453、454地號土地，並辦理所有權移轉登記完畢，於107年1月12日辦理共有物合併、分割並所有權移轉登記完畢；原告仍需繳納遺產稅，日後土地移轉亦需繳納土地增值稅，原告本即無必要於繼承前為上開行為，迨至原告知悉訴外人李燈賢所為移轉等行為有規避稅捐，即提起調解以無效待之，不令相與結合之經濟效果存在，並於108年10月9日辦理回復登記完畢，原告迅速滌除原經濟效果並無據有經濟效果之意思；而系爭土地供出租、停車場等使用係土地贈與、分割前即已存在，原告並非因移轉而取得土地利益，是原告認原處分並非適法應予撤銷。

㈡聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.被繼承人李清柳於107年1月3日贈與系爭區段452、453及454地號等3筆應稅土地予原告及李燈賢、李鵬年等3人每人各8/10,000持分，形成4人共有該3筆應稅土地，加以與他們原共有系爭區段306、316及331地號等3筆農業用地，嗣於同年月12日將前開6筆土地辦理共有物分割與登記，且刻意安排分割前後土地總現值增減均在各筆土地公告現值1平方公尺單價以下，免申報土地移轉現值；分割後系爭區段452、453地號應稅土地即歸原告及李燈賢、李鵬年等3人共有，系爭區段454地號應稅土地由渠等4人共有，李清柳單獨取得306、316及331地號等3筆農業用地，案經被告審認實為土地交換之行為，補徵被繼承人同年月12日移轉系爭區段452及453地號土地各9,976/10,000與系爭區段454地號土地6,246/10,000應有部分之土地增值稅，分別為683萬1,483元、594萬289元及17萬5,175元。本件租稅避規行為實係多階段法律安排，緣自107年1月3日贈與3筆應稅土地之部分持分，同年月12日即辦理贈與登記及上開6筆應免稅土地共有物分割與登記，其租稅規避之整體行為僅有短暫10日，非原告所陳稱10年之租稅安排。

2.系爭區段452、453及454地號土地贈與契約書載明，立約日為107年1月3日，蓋有李清柳私章；且按原告所附光田醫院107年1月3日至同月5日護理紀錄亦載明，李清柳由門診步行入院，家屬陪伴在旁，意識清楚無不適，出院摘要「病患意識清楚，此次因走一小段路呼吸喘約1週，故至門診求治，目前已改善，精神活力可，家屬伴……准許出

院」可知，李清柳於立約當下意識清楚並無不適，其所為贈與行為難認瑕疵而無效，原告所陳稱李清柳因病就診忙於治療實無當日簽立贈與契約之可能，顯不足採。

3.依戶政事務所辦理印鑑登記作業規定第8點、第13點規定，當事人委任他人申請印鑑證明時，除附委任書外，應繳驗國民身分證及原登記印鑑，並得載明申請目的。次按土地登記規則第26條、第36條、第37條、第40條及第41條第10款規定，土地登記經由權利人及義務人委由代理人申請者，前開之人應於登記申請書簽名或蓋章；登記義務人原則上應親自到場簽名，並提出國民身分證正本供登記機關指定人員核簽，例外由代理人檢附登記原因發生日期前之1年以後核發之當事人印鑑證明者，當事人免親自到場。申言之，代理人檢具當事人印鑑證明及國民身分證正本辦理土地登記，即取代當事人親自到場。如前所述，本件係先辦理部分贈與應稅土地，形成共有土地狀態後，再為共有土地之分割，屬多階段之法律安排，其整體租稅避規行為之評價，始於被繼承人107年1月3日立約贈與應稅土地持分，此時李清柳意識清楚，以其原印鑑證明章核章，並非處於無意識之狀態，難謂其整體租稅規避行為無效。

4.按法律規定有使用文字必要者，如以印章代替簽名者，其蓋章與簽名生同等之效力，為民法第3條第2項所明定。次按當事人委託他人向戶政機關申請印鑑證明，其委任書應由委任人親自簽名或蓋章，此有最高法院31年上字第3256號及68年台上字第3779號判例與首揭法務部89年9月11日(89)法律決字第030838號法規諮詢意見甚明。申言之，當事人委由他人申請印鑑證明，不論親自簽名或蓋章，均生委任之效力。依臺中市沙鹿區戶政事務所(以下簡稱沙鹿

戶政所)108年10月30日中市沙戶字第1080004280號函附申請印鑑證明委任書載明，李清柳因腳無力委任李燈賢代為申請不限定目的之2份印鑑證明，觀該申請印鑑證明委任書所書寫字跡情形，除委託人即李清柳簽名並蓋其印鑑章外，其餘字跡涵括日期107年1月8日與李清柳筆跡迥不相同均係由受委託人李燈賢君於申請當下自行書寫，難認由李燈賢自行代李清柳簽名，此亦可佐以臺中市沙鹿區戶政事務所函附李清柳歷年委任他人申請印鑑證明，99年8月16日、103年1月24日及同年4月2日、106年1月17日等，均委任李燈賢代為申辦印鑑證明。益證受委任人深獲李清柳信賴，且自99年8月16日起，即委由其代為申辦印鑑證明之事。依前開印鑑登記作業規定，申請印鑑證明時，仍應繳驗當事人國民身分證及原登記印鑑，倘未有授權，如何能取得李清柳國民身分證件及原登記印鑑。又依民法第3條第2項規定及上開最高法院判例意旨與法務部意見，由委任人蓋其印鑑章，即生委任之效力，縱非委任人親自簽名，亦不影響其效力。

5.依臺中市清水地政事務所(以下簡稱清水地政所)108年10月25日清地一字第1080010616號函送該所107年1月12日受理本案土地贈與及分割登記資料，本件土地登記案之申請委託李燈賢代理，贈與登記部分附繳證件有贈與契約書正副本、身分證明文件、李清柳印鑑證明書、贈與稅免稅證明書、增值稅繳款書等；共有物分割登記部分附繳證件有契約書正副本、身分證明文件、李清柳、李燈賢、李鵬年及原告印鑑證明書等，足證前開李清柳印鑑證明係為系爭租稅規避登記之用。併同考量土地登記之繼續性及租稅避規之整體性，益證李燈賢係依前述授權行為完成後續土地

贈與及分割登記。

6.再者，原告陳稱其與李鵬年均不知本件創設共有物所生規避稅捐行為，惟詢據前開沙鹿戶政所函及清水地政所函附本案印鑑證明及登記契約書所示，原告及李鵬年於107年1月8日係本人親自前往申請印鑑證明並明示其目的乃辦理不動產登記之用，嗣憑以辦理本案共有土地分割登記。且依前開土地登記規則規定，除原告等人提供印鑑證明，免除他們親自到場義務外，基於土地登記之謹慎及外部公示性，仍應提出當事人國民身分證正本供登記機關指定人員核簽，倘原告及李鵬年等2人不知此等租稅規避，為何配合辦理申請印鑑證明及系爭土地贈與、分割等相關登記事宜，又為何願意提出其個人國民身分證正本供李燈賢君辦理前開登記事宜。況查他們2人同為本案租稅規避之受益人，難謂他們人有不知前開租稅規避之法律安排。

7.復詢據財政部中區國稅局109年8月26日中區國稅二字第10900008180號函暨沙鹿稽徵所108年10月24日中區國稅沙鹿營所字第1082460334號書函附李清柳遺產稅核定通知書及申報書可知，本案倘未經稽徵機關查獲，除規避本案土地增值稅外，尚因其創設共有物分割所換出應稅土地價額亦未列入李清柳之遺產稅申報及核定，致減少李清柳遺產總額及應納遺產稅，進而增加原告、李燈賢及李鵬年等人所繼承分得之遺產。是證李清柳及原告等人係基於逃漏遺產稅及土地增值稅之意圖及目的，從而安排本案創設共有物分割之租稅規避行為，至為明顯。

8.退步言之，縱認系爭租稅規避之法律行為無效，然依納稅者權利保護法第7條第2項及稅捐稽徵法第12條之1第2項規定，以其實質經濟事實及其所生實質經濟利益之歸屬與享

有為依據所為補徵土地增值稅之核課處分，自屬合法，說明如下：

⑴按法律行為無效，或嗣後歸於無效，而當事人仍使其經濟效果發生，並維持其存在者，並不影響租稅之課徵。良以稅法所欲掌握者，乃表現納稅能力之經濟事實，而非該經濟事實之法律外觀。土增稅係依據漲價歸公之原則，對土地所有權人因土地自然漲價所得利益所課徵之稅款。因之，只要有自然漲價所得以及土地所有權移轉之事實，依土地稅法第28條之規定，除有不課徵之法定理由外，均應課徵土地增值稅，並不因土地所有權之移轉本身有無效之原因而有不同，有行政法院82年9月份庭長、評事聯席會議決議意旨可參。

⑵次按私法上縱使無效之法律行為，如有發生經濟上之效果，稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，仍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。是以，法律行為雖自始無效，而當事人未以無效待之，反而令其他經濟效果發生或存在，則稅捐稽徵機關於課稅時雖存在無效事由，但於認定課徵租稅之構成要件事實時，係依據課稅時納稅義務人所發生而存在之其他經濟效果，以其實質經濟事實及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據而為核課處分，自屬合法，有最高行政法院109年度判字第231號判決意旨可參。

⑶本案於被告認定系爭租稅課徵之構成要件事實時，該等土地已辦理移轉分割登記並實現其自然漲價所得，且取得應稅土地之原告及李鵬年、李燈賢等3人將其出租供加油站、餐廳、停車場及檳榔攤使用，亦享有土地之利益，依納稅者權利保護法第7條第2項、稅捐稽徵法第12條之1第2項

及前開行政法院決議與最高行政法院判決意旨，均應課徵土地增值稅，不因土地所有權之移轉本身有無效之原因而有不同。

⑷系爭共有物分割案於107年1月12日完成分割登記時，李清柳、原告及其他繼承人即取得系爭6筆土地所有權，除可隨時本於所有人身分有權使用、收益及處分各自分割登記土地外，亦因依法免申報土地現值而違到規避土地增值稅之利益。是以本案於完成分割登記之日起，李清柳、原告與其他繼承人即獲得前開實質經濟利益。又李清柳於107年1月3日贈與3筆應稅土地之部分持分，其行為當時意識清楚，為原告訴訟代理人所不爭執，斯時該贈與行為即屬有效，其租稅規避之整體行為，於李清柳、原告與其他繼承人未有非稅捐目的及獲得實質經濟利益，即應評價有效，不因嗣後回復所有權登記而受影響。

⑸又觀臺灣臺中地方法院108年度沙司調字第489號調解筆錄成立內容，均係兩造同意塗銷系爭6筆土地所有權移轉登記，並回復原登記，究該同意塗銷之效力，應僅變更原契約債之內容，實屬合意解除契約，不生物權效力，其所有權回復登記之方式，依法務部94年4月7日法律決字第0940002426號函、內政部94年5月9日內授中辦地字第0940044433號函、95年7月20日內授中辦地字第0950048420號函及財政部95年8月3日台財稅字第09504551650號函釋意旨，應認屬依土地法第72條所為所有權移轉之變更登記，仍應課徵土地增值稅。況該聲請人即原告及李鵬年、相對人即李燈賢均為本案租稅規避行為之利害關係人即獲得實質經濟利益之人，渠等3人係因被告查得該規避行為，補徵系爭土地增值稅額後，始聲請調解同意塗銷所有權移轉登記

並回復登記為原所有權人，其調解動機亦屬可議。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：被告以李清柳藉由共有物分割之形式，創設交換土地之經濟實質，依實質課稅原則，向李清柳之繼承人即原告及李鵬年、李燈賢等3人補徵因移轉452、453地號土地各9,976/10,000應有部分及454地號土地6,246/10,000應有部分之土增稅計分別為683萬1,483元、594萬289元及17萬5,175元，是否合法？

五、本院的判斷：

㈠前揭爭訟概要之事實，分別有如附表所示甲證1、2、乙證1、2、3之資料可查，自堪信為真實；另本件判決相關證據之編號詳附表所示。

㈡應適用的法令(詳附錄)：

1.稅捐稽徵法第12條之1。

2.土地稅法第5條、第28條前段、第31條第1項第1款、第39條之2第4項。

3.納稅者權利保護法第7條。

㈢按「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。」業經司法院釋字第420號解釋在案，又「（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。」分別為稅捐稽徵法第12條之1第1項、第2項及第3項所明定。「……又租稅規避行為因有違課稅公平原則，故於效果上，參諸上述司法院釋字第420號解釋意旨及稅捐稽徵法第12條之1第1項至第3項規定，應本於實質課稅原則，就其事實上予以規避，然卻與其經濟實質相當之法形式作為課稅之基礎；且租稅規避之效果既是以與其經濟實質相當之法形式作為課稅之基礎，故就此法形式，依稅法規範之納稅主體、稅目、稅率等為租稅之核課，即符合租稅法定原則。……」最高行政法院106年判字第730號判決意旨可參。次按土地自然增值，乃全體社會共同創造所致，就地主而言，乃不勞而獲之利得，依據憲法第143條第3項之規定，應由國家對於土地所有人所享之自然增值以課徵土地增值稅之方式收歸公有，即所謂漲價歸公。是以，依土地稅法第28條前段及第31條第1項第1款等計算課徵土地增值稅之規定，如於土地已生移轉，但並未就其自然漲價部分課徵土地增值稅情形，自應就其未曾課徵土地增值稅以來所生之土地漲價數額課徵土地增值稅，方符漲價歸公之精神，此觀土地稅法第28條之2、第31條之1及第39條第2項等規定可明。

㈣經查，李清柳原持有系爭區段306、316、331地號等3筆農業用地全部持分，於97年5月12日先以贈與方式各移轉10分之3持分與其子即原告及李燈賢、李鵬年等3人；嗣於107年1月3日再將原持有系爭區段452、453、454地號土地贈與其子等3人每人各8/10,000持分，而創設4人共有該6筆土地之狀態，繼於同年月12日辦理共有物分割登記，分割後系爭區段452、453地號土地即歸其子等3人共有；454地號土地由他們4人共有(李清柳373/1,000、原告、李燈賢、李鵬年等3人各209/1,000)；李清柳另單獨取得306、316及331地號土地所有權

等過程，亦為原告所不爭(本院卷第141頁)，復有甲證3、5、10等登記申請及謄本資料，及臺中市地籍異動索引、謄本（原處分卷16-35、45-68頁之，及戶籍謄本、土地登記申請資料（原處分卷第10-13、38-44、69、102-171頁）可稽，自為真實。是以：

1.李清柳係先後將系爭區段306、316、331地號之免稅土地贈與方式各移轉10分之3持分與其子即原告及李燈賢、李鵬年等3人，又以贈與系爭區段452、453、454地號土地每人各8/10,000之微小比例予其子等3人每人各8/10,000，形成4人共有該6筆土地之狀態後，再與原告及李燈賢、李鵬年等3人辦理共有物分割登記，分割後系爭區段452、453地號土地即歸其子等3人共有，及454地號土地由渠等4人共有，以達其實質交換關係所欲移轉系爭區段452、453、454地號土地所有權之目的，但就此系爭區段452、453地號土地各9, 976/10,000應有部分及454地號土地6,246/10,000之應有部分移轉卻因以共有物分割方式，而未繳納土地增值稅。核其所為，顯係利用先創設應稅及免稅土地共有，再予分割，以達交換系爭區段452、453、454地號土地，而規避系爭區段452、453地號土地各9,976/10,000應有部分及454地號土地6,246/10,000之應有部分時應課徵之土增稅，不但有違一般土地共有之常態，亦不利於土地之利用及經濟融通。

2.亦即李清柳固係透過私法上一連串經規劃之贈與及分割等多階段、迂迴，並違反正常私經濟活動之合於法律形式之行為，達成一般贈與移轉之相同經濟效果，卻隱藏一般人交換土地時之自然漲價，而排除其應負擔之土增稅，則李清柳之行為顯然已構成「租稅規避」；此客觀租稅規避之

行為，不受其主觀意思而影響其成立，是縱李清柳意在節稅，仍無解此係租稅規避行為，而有漏報土增稅之認定。從而，被告審認李清柳移轉系爭區段452、453地號土地各9,976/10,000應有部分及454地號土地6,246/10,000之應有部分，實際上為交換土地之有償移轉，尚無違誤。

㈤又按法律行為無效，或嗣後歸於無效，而當事人仍使其經濟效果發生，並維持其存在者，並不影響租稅之課徵。良以稅法所欲掌握者，乃表現納稅能力之經濟事實，而非該經濟事實之法律外觀。土地增值稅係依據漲價歸公之原則，對土地所有權人因土地自然漲價所得利益所課徵之稅款。因之，只要有自然漲價所得以及土地所有權移轉之事實，依土地稅法第28條之規定，除有不課徵之法定理由外，均應課徵土地增值稅，並不因土地所有權之移轉本身有無效之原因而有不同（最高行政法院82年9月份庭長、法官聯席會議決議參照）。是無效之法律行為，在當事人間作為有效加以履行，並使其發生經濟上之效果，且維持其存在時，則仍發生稅捐效果，不受該法律行為在私法上無效的影響。查：

1.本件原告雖主張李清柳於107年1月3日於光田醫院忙於治療，未與原告及李燈賢、李鵬年等3人成立贈與契約之詞，惟依甲證2之李清柳於107年1月3日至同年月5日之護理紀錄所示「評佑時間107年1月5日11：00……病患意識清楚……」之情（本院卷第87頁），並無足認有未能於107年1月3日與原告及李燈賢、李鵬年等3人成立系爭區段452、453、454土地贈與契約之情事，尚難逕否定該項贈與契約之效力。至於原告主張李燈賢係倒填贈與契約之日期為107年1月3日（原處分卷第108-109頁之所有權贈與移轉契約），此部分應以申請書記載之形式內容為準，且李燈賢

係本件土增稅之代繳義務人，故本院認原告此部分證人調查之聲請，已無必要，併予敘明。

2.而李清柳係於107年1月5日22：45開始意識不清，有甲證6護理紀錄可佐（本院卷第97頁），107年1月29日插管使用呼吸器並轉至加護病房，其後意識情況未有轉好之情，有甲證2、4、8等病歷及急診、護理紀錄資料及光田醫療社團法人光田綜合醫院函覆李清柳107年1月10日至同年3月31日就醫期間之護理紀錄及急診病歷、診斷證明書（原處分卷14-15、97頁）可參；及李清柳於107年1月8日委託李燈賢申請印鑑證明上委託人李清柳之簽名（原處分卷第100頁），固與原告提出甲證7之保險簽名資料，及聲請調閱李清柳等在南山人壽保險股份有限公司及富邦人壽保險股份有限公司等保險單及台中商業銀行股份有限公司清水分行、兆豐國際商業銀行股份有限公司沙鹿分行、華南商業銀行股份有限公司清水分行開戶資料、印鑑卡等多項簽名資固屬不同；惟承上1.所述，原告及李鵬年、李燈賢依107年1月3日有效訂立之贈與契約續為甲證3於同年月12日所為系爭區段452、453、454地號土地所有權移轉登記之申請，核尚未違反李清柳之贈與的真意，應認系爭區段452、453、454地號土地之贈與及所有權移轉登記之行為，均屬有效。

3.又李清柳自107年1月5日22時45分起開始意識不清，則關於李燈賢依李清柳非親簽之委任書而取得之印鑑證明，進而使用於同年月12日之共有物分割協議及依該協議辦理分割登記等事項（原處分卷第116-126頁），自屬不生李清柳法效意思之行為，係屬無效；但依首揭說明意旨，因原告及李鵬年、李燈賢等人已辦理系爭區段306、316、331

、452、453及454地號土地協議分割及所有權移轉登記完畢，並使其發生經濟上之效果，則應依土地稅法第28條前段之規定，仍按其土地漲價總數額課徵土地增值稅。況原告、李鵬年與李登賢係於本件原處分課徵代繳土增稅後、於108年8月29日在臺灣臺中地方法院沙鹿簡易庭以108年度沙司調字第489號成立調解，雙方同意塗銷系爭區段306、316、331、452、453及454地號土地所有權移轉登記(原處分卷第70-71頁)，並經清水地政所塗銷登記，回復登記為李清柳及原告、李鵬年、李登賢分別共有，及系爭區段452、453及454地號土地為李清柳所有(原處分卷第81-95頁)，亦不影響上揭稅捐效果之發生。

4.從而，被告於核課期間內查得李清柳移轉系爭應稅土地之事實，據該查得之事證重行依土地稅法第28條前段、第31條第1項第1款規定，核實以分割前之前次移轉現值計算系爭應稅土地真正之漲價數額，對原告補徵土地增值稅，核與稅捐稽徵法第21條第2項規定無違，並無違反實質課稅、公平課稅原則及法安定性。至原告倘認李燈賢疑涉有偽造文書刑事罪嫌，應另循刑事訴訟程序訴追，此尚無以作為免除稅負之事由，併此敘明。

㈥準此，李清柳與其子原告及李燈賢、李鵬年等3人係以取巧形成共有關係，再經分別共有土地之分割，而達成免徵土增稅之非常規交易，經濟實質上當已具備土地移轉之課稅構成要件，被告自得本於實質課稅原則，改按交換土地方式，核定補徵李清柳關於該土地之土增稅，要不得因其形式上為共有物分割即認無漲價利益之實現。是被告基於實質課稅原則及依財政部92年7月2日函意旨向李清柳之繼承人即原告、李燈賢、李鵬年等3人為代繳義務人補徵土增稅計分別為683萬

1,483元(452地號)、594萬289元(453地號)及17萬5,175元(454地號)，此有被告土地增值稅繳款書、臺中市土地增值稅查定表、明細表可按（本院卷第249-260頁、原處分卷第78-80、98頁），其認事用法，自無違誤；復查決定及訴願決定遞予維持，並無不合。原告所訴已無足採，其起訴請求撤銷原處分（含復查決定）及訴願決定，為無理由，應予駁回。

(七)本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及證人、簽名筆跡聲請調查、鑑定，於判決結果無影響，爰不逐一論列或調查，附此敘明。

六、結論：本件原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　3　　月　　25　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　莊　金　昌

法　官　楊　嵎　琇

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　　110　　年　　3　　月　　25　　日

書記官　黃　靜　華

附錄(參考法條)：

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。

(第4項)

前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。

(第5項)

納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。

(第6項)

稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第二項或第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。

(第7項)

納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。

2.土地稅法

第5條

(第1項)

土地增值稅之納稅義務人如左：

一、土地為有償移轉者，為原所有權人。

二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。

三、土地設定典權者，為出典人。

(第2項)

前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。

第28條前段

已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。

第31條第1項第1款

土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除下列各款後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。

第39條之2第4項

作農業使用之農業用地，於本法中華民國八十九年一月六日修正施行後第一次移轉，或依第一項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。

3.納稅者權利保護法第7條

(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。
(第4項)
前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。
(第5項)
納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。
(第6項)
稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。
(第7項)
第三項之滯納金，按應補繳稅款百分之十五計算；並自該應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅款，依各年度一月一日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。
(第8項)
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。

(第9項)

納稅者得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。

(第10項)

本法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第三項、第七項及第八項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第七項所定滯納金及利息之總額。但有第八項但書情形者，不適用之。

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱或內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	臺中市政府地方稅務局沙鹿分局108年5月21日中市稅沙分字第000000 0000號函、臺中市政府地方稅務局沙鹿分局108年5月21日中市稅沙分字第0000000000號函、臺中市政府地方稅務局復查決定書及臺中市政府訴願決定書影本	本院卷	27-77

（續上頁）

甲證2	光田綜合醫院護理記錄影本	本院卷	79-87
甲證3	107年1月12日清普登字第005840號土地申請登記書影本	本院卷	89
甲證4	光田綜合醫院急診病歷影本	本院卷	91-92
甲證5	107年1月12日清普登字第005950號土地登記申請書影本	本院卷	93
甲證6	光田綜合醫院護理紀錄影本	本院卷	95-97
甲證7	富邦人壽、南山人壽保險單封面及簽名頁	本院卷	179-187、329-343

（續上頁）

	影本、南山人壽及安泰人壽保險單簽名影本		
甲證8	光田綜合醫院107年1月3日至13日護理紀錄正本	本院卷	189-233
甲證9	塗銷所有權登記等事件調解筆錄影本	訴願卷	1-2
甲證10	臺中市○○區○○段306、316、331、452、453、454地號土地登記第三類謄本正本	訴願卷	209-217
乙證1	臺中市政府府授法訴字第10802293[28]79號	原處分卷	1

（續上頁）

	訴願決定書送達回證明細		
乙證2	原告訴願及補充理由書	原處分卷	2-97
乙證3	共有物分割明細表	原處分卷	98
乙證4	臺中市沙鹿區戶政事務所108年10月30日中市沙戶字第1080004280號函暨申請印鑑證明相關資料	原處分卷	99-100
乙證5	臺中市清水地政事務所108年10月25日清地一字第0000000000號函暨贈與及共有物	原處分卷	101-155

（續上頁）

	分割登記資料		
乙證6	97年5月12日贈與契約書及土地增值稅申報資料	原處分卷	156-161
乙證7	107年1月3日贈與契約書及土地增值稅申報資料	原處分卷	162-171