

調 查 報 告

壹、案由：據訴「渠父27筆農地中18筆被徵收為整治用地後，因其父囑託將補償費購買農地，卻遭財政部中區國稅局認定為規避稅捐為補徵4千萬遺產稅，損及權益」乙案。

貳、調查意見：

本案係因被繼承人張○○於民國（下同）95年3月31日死亡，繼承人等（含陳訴人）於同年6月13日辦理遺產稅申報，申報遺產總額新臺幣（下同）76,871,133元，遺產淨額10,152,957元；經財政部臺灣省中區國稅局（下稱中區國稅局）查得繼承人所申報遺產中之臺中市○○區○○段239、239-1、243地號、臺中縣○○鄉（現改制為臺中市○○區）○○段新庄子小段35-87、35-88、35-89、35-90地號及台中縣○○鄉（現改制為臺中市○○區）○○段1349、1350、1351地號等10筆農地（下稱系爭農地），繼承人等以公告土地現值50,168,176元申報遺產稅農業用地扣除額，乃係被繼承人名義於其重病期間，以其於94年11月至95年3月間取得之臺中市筏子溪東海橋上游第一期水岸整建及景觀改善工程土地徵收補償費、配合施工獎勵金及地上建築物自動拆除獎勵金合計102,844,707元購買。中區國稅局以該等交易之目的顯係為規避遺產稅之課徵，遂依實質課稅原則，以原有財產型態即上開土地徵收補償費及房屋拆除獎勵金102,844,707元併計遺產總額課稅，核定遺產總額為128,369,624元，遺產淨額為111,819,624元，應納稅額39,760,312元。陳訴人不服向財政部提起訴願，財政部於99年5月31日以台財訴字第09913507210號訴願決定駁回，後陳訴人向台中高等行政法院提起行政訴訟，該院於99年12月2日以99

年度訴字第 265 號判決將原告（即陳訴人）之訴駁回，陳訴人再向最高行政法院提起上訴，最高行政法院於 100 年 9 月 22 日以 100 年度判字第 1660 號判決駁回上訴確定（其後陳訴人所提再審亦遭不合法駁回），案經陳訴人向本院陳情，經向財政部、台中高等行政法院調卷，並約詢陳訴人等，業調查竣事，爰提調查意見如下：

- 一、按稅捐稽徵法第 12 條之 1 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。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。前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。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。」復按最高行政法院 101 年判字第 167 號裁判意旨稱：「稅捐規避與合法節稅不同，其係利用稅捐法規所未預定之異常或不相當之法形式，意圖減少稅捐負擔之行為。因而，納稅義務人不選擇稅法上所考量認為通常之法形式，卻選擇與此不同之迂迴行為或多階段行為或其他異常的法形式，以達成與選擇通常法形式之情形基本上相同之經濟效果，而同時卻能減輕或排除與通常法形式相連結之稅捐負擔者，即屬租稅規避，因有違課稅公平原則，故於效果上，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基礎。本件納稅義務人與第三人所為，實際上乃是經由一連串有計畫、迂迴且違反正常私經濟活動模式之私法上契約自由行為，達成使其取得第三人贈與系爭建地所有權之經濟利益，且又能規避其原應繳納綜合所得稅之租稅負擔；並藉土地分割改算地價原則而墊高系爭建地之地價，故

自屬租稅規避。」是則，所謂稅捐規避必須以違反正常私經濟行為之安排，並且違反課稅公平原則始足當之，合先敘明。

- 二、復按行政訴訟法第 213 條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。」同法第 214 條規定：「確定判決，除當事人外，對於訴訟繫屬後為當事人之繼受人者及為當事人或其繼受人占有請求之標的物者，亦有效力。對於為他人而為原告或被告者之確定判決，對於該他人亦有效力。」同法第 273 條：「有左列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由或知其事由而不為主張者，不在此限：一、**適用法規顯有錯誤者**。二、**判決理由與主文顯有矛盾者**。…九、**為判決基礎之證物係偽造或變造者**。一〇、**證人、鑑定人或通譯就為判決基礎之證言、鑑定或通譯為虛偽陳述者**。一一、**為判決基礎之民事或刑事判決及其他裁判或行政處分，依其後之確定裁判或行政處分已變更者**。一二、**當事人發見就同一訴訟標的在前已有確定判決或和解或得使用該判決或和解者**。一三、**當事人發見未經斟酌之證物或得使用該證物者。但以如經斟酌可受較有利益之裁判者為限**。一四、**原判決就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌者**。確定終局判決所適用之法律或命令，經司法院大法官依當事人之聲請解釋為牴觸憲法者，其聲請人亦得提起再審之訴。第一項第七款至第十款情形，以宣告有罪之判決已確定，或其刑事訴訟不能開始或續行非因證據不足者為限，得提起再審之訴。」故若原審涉及前揭判決違背法令之事項，當事人自得提起再審。

三、本案系爭之點為 1. 陳訴人所為是否為「規避稅捐」行為？2. 陳訴人所稱經被繼承人要求「以補償費購買農地」之事，是否全屬無稽；又稅捐機關與法院認定是否有所疏漏之處。

(一)按憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務，」，此即租稅法定主義。基此，人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠。再按遺產及贈與稅法第1條第1項：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」，明定遺產稅之客體為被繼承人死亡時遺留於中華民國境內外全部遺產。屬被繼承人遺留之財產，除法律明定不予計入者外，納入遺產總額計算。然本案原確定判決卻認定：「本件系爭農地於登記之形式雖屬被繼承人死亡時所遺留之財產之一，惟係上訴人張○○（註：即陳訴人）等3人無權代理刻意所為之安排，於被繼承人死亡前數月藉買賣之方式，以被繼承人取得之徵收補償費等現金交換而來，為原審所確定之事實。是系爭農地即屬徵收補償費等現金之變形體，因財產登記之形式使本件遺產稅之申報尚得將系爭農地自遺產總額扣除，較之其原型態徵收補償費等應以現金價值申報，稅額致有減少，故依實質課稅原則，自應按系爭農地之原有型態即徵收補償費等現金予以核定，以表彰遺產真正之租稅負擔能力。又本件徵收補償費等現金既係遺產中系爭農地之原有狀態，自在本件遺產稅之客體範圍內，揆諸前揭規定，上訴人就徵收補償費之現金價值予以核定，自與租稅法定主義

無違。原判決引述之財政部96年9月10日台財稅字第09600316590號函釋，其主旨主要在闡釋遺產中之公設保留地，其遺產價值及抵繳價值之計算，均應依遺產及贈與稅法第10條第1項、第3項及同法施行細則第46條第4項辦理，另於公函說明三指出『另被繼承人死亡前短期內訂約購買土地之案件（含公設保留地），不論死亡時已否完成登記，均應注意查核該契約是否被他人冒名訂定或屬虛偽買賣，並列管追蹤；如經查明係由他人（例如繼承人）假冒被繼承人名義所為，或係被繼承人、繼承人等所為之虛偽買賣，因該法律行為之效果不屬於被繼承人或該法律行為無效，自仍應依原有財產型態課徵遺產稅。』，核此說明三之內涵係屬財政部本於上級機關對於下級機關執行稽徵業務所為之指導（此則函釋未列入99年版之『遺產及贈與稅法令彙編』，免列理由之一即說明三係屬行政指示，且係當然解釋），個案是否有脫法避稅應按實質課稅原則予以核定，仍應調查事證按其情節加以審認，非謂有被繼承人死亡前短期內訂約購買土地之情事，即逕以土地價金核算遺產稅。上訴人主張該則函釋違反租稅法律主義，原審逕為援用，乃判決違背法令云云，自無可採。」云云，固非無見。

(二)惟查，據陳訴人陳稱，「本案被繼承人張○○於85至88年間，其名下數筆農地因高鐵建設及河道整治等原因被台中市政府徵收。當時張○○所領取之徵收補償費均全部用以購買農地，並委由其子張○○、張○○代為處理，與本案情形如出一轍。足見購買系爭農地，確實為張○○本人之意思。張○○等人於94年間以其父張○○所領取之徵收補償費購入農地，係受張○○之委託。且被繼承人張○○名

下有財產農地多筆，多年來對名下農地均不願出賣，縱使政府徵收，亦將其徵收款項改置其他農地，維持傳統『有土斯有財』之觀念」等語。經核，據陳訴人所提相關證據顯示，被繼承人於85年起土地陸續遭到徵收，其85年所領取之建物自行拆除獎勵金4,215,949元及徵收補償費12,374,460元，共計16,590,409元，被繼承人旋即於86年向張○○購買西屯段○○號農地使用；其後88年間因筏子溪河道整治計畫被台中市政府公告徵收順安段○○、○○號土地，所領取徵收補償費24,755,727元及建物自行拆除獎勵金317,436元，共計25,073,163元，被繼承人亦購買陳○○之西屯段○○號與同號之1農地，賣賣價金為26,462,456元。不足部分則由被繼承人其他財產支付，此有陳訴人陳報本院相關卷證可稽，是則，本案被繼承人採領取補償金後購買農地之作法，若如陳訴人所稱並非規避稅捐之財產配置，從被繼承人一貫作為而論，並非全然無據¹，其所提證據與行政訴訟法第273條第1項第13款「當事人發見未經斟酌之證物或得使用該證物者。但以如經斟酌可受較有利益之裁判者為限」尚難謂有重大歧異，是否合致該款規定，應由司法機關審慎認定。

(三)復按有關原處分(決定)機關與原審認為被繼承人簽約當時為植物人或昏迷之意識狀態部分，故認陳訴人代理被繼承人購買系爭土地期間，所為意思表示無效，進而判定為『規避遺產稅之目的，乃屬脫

¹若因張丁炎年事已高，大可事先透過其他方式，如張丁炎直接將其名下之農地移轉贈與給其繼承人，或領取徵收補償費贈與其相關之家人，避免被課徵遺產稅。惟本案陳訴人卻是花費漫長時間及大量人力尋找適當農地，共計購入10筆農地，且農地之出賣人及座落地點均各不相同，與一般規避遺產稅行為有間。

法行為』。查法律學理上稱能正常判斷、識別及預期之精神能力，亦稱「識別能力」。按最高法院86年台上字第3049號裁判意旨稱：「能獨立以法律行為負義務者，有訴訟能力，民事訴訟法第四十五條定有明文。成年人如未受禁治產宣告，除有心神喪失、無意識或精神錯亂而達喪失意思能力程度之情形外，均享有完全之行為能力，能獨立以法律行為負擔義務，自不能謂為無訴訟能力。」經核本案歷審法院與原處分機關均以：「被上訴人以被繼承人因慢性呼吸衰竭而於86年12月間施行氣切手術，此後即長期使用氣切管及呼吸器，平日呈臥床狀態；另其於死亡前5個月內（94及95年間，高齡92歲），以甫取得之土地徵收補償費及房屋拆除獎勵金購買系爭農地，相關買賣事宜並非由被繼承人親自交涉，而係由上訴人張○○等3人以代理人名義為之，均為上訴人所不爭。又被繼承人於93年11月30日至94年1月12日、94年8月1日至同年9月5日、95年2月15日至同年3月10日及同年月25日至31日於臺中榮總住院期間，其意識狀態一直不好，無法和醫護人員溝通或處理日常生活，分別有臺中榮總95年12月22日中榮醫企字第0950018352號函及97年2月12日中榮醫企字第0970002109號函暨相關護理紀錄影本可稽。另被繼承人自94年1月18日迄死亡日止受新仁醫院居家照護期間，幾乎均呈植物人或昏迷之意識狀態，並無自主能力，亦有新仁醫院96年1月16日新仁醫字第960010號函及相關照護紀錄影本可稽。本件購買農地之訂約日期介於94年11月3日至95年1月19日間，該期間被繼承人雖未於臺中榮總住院，然依新仁醫院之照護紀錄所載，該期間被繼承人之意識均呈昏迷或植物人狀態，實難信

此購買農地之行為係出於被繼承人之自由意志，因而認定此等以土地徵收補償費及房屋拆除獎勵金購買系爭農地之行為，係利用買賣之外觀形式移轉財產，以達到規避遺產稅之目的，乃屬脫法行為，在稅法上應予否認，遂將土地徵收補償費及房屋拆除獎勵金併計遺產課稅，並無違誤。」云云，固非無由。

- (四)惟查，據前揭法院所憑卷內96年1月16日新仁醫字第960010號函稱：「此個案為呼吸器依賴患者第四階段居家照護的個案…此患者無自主能力」。然細查函內附件如940118稱「個案因疾病old cva導致呼吸衰竭及copd患者，意識呈木僵狀，無法由口進食，目前需24小時依賴呼吸器，氧氣使用中長期臥床，日常生活依賴他人」940518稱「個案因疾病old cva 導致呼吸衰竭及copd之患者，日常生活完全依賴他人，意識昏迷無法由口進食....無法自行呼吸..呼吸器無法脫離，仍須居家護理。」940118、950118均稱「個案因疾病導致吞嚥困難、呼吸衰竭..續提供呼吸照護居家護理。」再查相關護理紀錄亦僅稱：「意識呈現木僵狀」；復按台中榮民總醫院97年2月12日中榮企字第0970002109號函稱，「病患雖住院期間意識陳現不好狀態。95年（註：應為94年）2月15日當日在病房之意識為E4VTM5，即眼睛可自動張開，肢體可自行移動，但無法張口表達，由於其GCS在住院過程中大部分時間為E1VTM3，可能與疾病嚴重度變重，導致整體狀況變差有關」等語。前揭資料原審推定為被繼承人無「意思表示能力」尚非無疑，且與醫學上經驗法則有違，其中錯誤緣由，蓋出於中區國稅局將前揭紀錄自行解讀製作張○○生前購入10筆農地之日期與相關醫

護紀錄對照表（二）稱，就各筆土地購入與過戶時間為94年11月3日至95年1月19日就其精神狀況解讀94年10月20日昏迷；自94年11月14日至95年3月27日為植物人狀態。然據前揭新仁醫院函文所稱「無自主能力」並非指「無意識」而係生活無自主能力，記載所稱木僵狀(Stupor)更非指「植物人」乃意識狀態之粗略分類²³。乃指「患者可表現中度的自然動作且可被用力搖醒，患者被叫醒後，可回答簡單的問題。」；且若進一步再查新仁醫院居家護理紀錄單有關格拉斯哥昏迷量表（下稱昏迷量表）

²通常指意識喪失的程度，意識清醒（clear; alert）、嗜睡（drowsiness; lethargy）、木僵（stupor）、半昏迷（semi coma）或昏迷（coma）等情況。

³ 通常意識喪失可大略分類為：

- 1.深昏迷(Deep Coma)：患者表現輕微或無自然動作，無或輕微的深痛反應，通常肌腱反射，腳趾反射及瞳孔反射消失或被抑制。生命徵兆也時常表現不穩定，尤其患者的腦幹部受損時，臨床表現脈搏緩慢及不規律，呼吸型態不規律等。
- 2.半昏迷(Semicoma)：半昏迷乃是比深昏迷的程度輕微，患者對深痛的刺激具有簡單的肢體退縮反應，或扮鬼臉等。患者可顯示自然運動活力、抽搐、及無目的動作等。肌腱反射受影響的多少，依病灶的位置及型態有所不同。
- 3.木僵(Stupor)：患者通常表現中度的自然動作且可被用力搖醒，患者被叫醒後，可回答簡單的問題。
- 4.嗜眠(Somnolence, drowsy)：病童易被叫醒，可回答適當的問題，也可被要求做簡單的動作，當外界的感覺刺激停止時，病童很快恢復原來的睡眠狀言。
- 5.混淆不清(Confusion)：它代表著患者無法很清楚的想，對問題的回答，反應很慢，患者比較不能瞭解或認識其四周所發生的事物，當外界刺激停止後，病童較不會馬上恢復睡眠狀態。
- 6.譫妄(Delirium)：患者表現神智不清的攻擊性狀態，同時伴有錯覺(illusion)：即對真象錯誤的判斷及感受和幻覺(hallucination)；即對不存在的事物有所感覺，及妄念(delusions)；錯誤的觀念無法合理被糾正。

上述六種不同程度的意識喪失，乃導因於意識系統受損，不過意識系統中也包括睡眠(sleep)；睡眠與上述病態的意識喪失有所不同，睡眠乃是正常的生理狀態，但也可伴發於意識系統受損的患者身上。

，於系爭簽訂契約期間被繼承人之身心狀態，如95年1月18日左右其昏迷量表記載E4M3V⁴，其昏迷指數並非到達昏迷指數3⁵，且被繼承人為氣切所以無語言反應該指數為零，非植物人狀態無庸置疑。退萬步言縱如「潛水鐘與蝴蝶」⁶乙書作者尚一多明尼克·鮑比（Jean-Dominique Bauby）達昏迷指數低

⁴ E:睜眼反應 4分 M:最佳活動反應 6分 V:最佳語言反應 5分

⁵ 植物人指一類**大腦**已經完全或大半失去功能，意即已經失去意識，但尚存活的人，雖然植物人仍舊有心跳，且通常猶有反射動作（意即其**腦幹**依舊存活且能發揮功能），但是植物人的生命延續通常得靠他人的照護才能持續，像進食等一般都得由他人協助進行才能

⁶《潛水鐘與蝴蝶》是本獻給生命的纏綿之書。它的法文本出版於1997年3月7日，但出書後兩天，作者就溘然而逝。鮑比是法國時尚雜誌ELLE的總編輯，他在九五年十二月八日因為中風而成了「準植物人」。他不再能動，也失去了語言，全部的肌肉只剩下拉動左眼眼簾的那一根還有機能。於是，他遂用別人指字母，指對了他就眨眼睛的方式，一個字母、一個字母地寫出這本《潛水鐘與蝴蝶》。它薄薄的只有一百多頁，但最絕望的人卻有最深刻的感情。鮑比用最平淡的口氣談他的孤獨和哀傷，過去的惘然變成愈來愈深的記憶，而此後則只是一點一點更多的失去。他像一隻繭那樣被關閉，卻讓回憶和感情彷彿蝴蝶般飛翔，翅膀上滿載著令人掬淚的沈重。他對殘存的生命充滿了不捨的愛戀，便一切的不捨卻又都只是徒然，因而他書裡的纏綿就更讓人心疼了起來。他的書寫到九六年八月停止，最後的一段說：「在宇宙中，是否有一把鑰匙可以解開我的潛水鐘？有沒有一列沒有終點的地下鐵？哪一種強勢貨幣可以讓我買回自由？」渺茫的希望未曾發生，他很快奔向了絕望的終點。作為時尚雜誌總編輯的鮑比，是個開朗、健談、喜歡旅行、講究美食和生活的人。但這一切眼前擁有的幸福，卻都隨著一次中風而化為烏有。那一天早晨，他在新女伴黑色的髮絲間醒來，共試一款德國新車，下班後則準備到前妻住處接他們的兒子度週末。但就在接到兒子準備上車時，突然中風昏迷，再醒來已是三個星期之後。三個星期的時間斷層，生命被切成兩半，他開始了彷彿寄居蟹，又如關在潛水鐘裡如繭般的新生命。由昏迷中醒來，又經過漫長的暈眩脆弱，半年之後，治療師協助他找到拼字母、眨眼睛的溝通方式，他才在出版社助理的幫助下，一個字母、一個字母寫下這本只有薄薄百餘頁的小書。以這樣的句子開始：「在老舊的麻布窗簾後面，映著淺淺奶白色的光，透露了天色破曉。我的腳後跟很痛，頭彷彿千斤重，而且好像有潛水鐘之類的東西緊緊罩住我的全身。〔……〕當我困頓如繭的處境，比較不會壓迫得我喘不過氣來，我的心就能夠像蝴蝶一樣四處飄飛。有好多事情要做。我可以在空間、時間裡翱翔〔……〕」鮑比以《潛水鐘與蝴蝶》為書命名，「潛水鐘」指生命被形體所困禁的困頓，「蝴蝶」則隱喻生命在想像中具有的本質自由。但「潛水鐘」加上「蝴蝶」，這隻蝴蝶再怎樣舞踊，也呈現不出曼妙的輕鬆，而只有掩飾不住的悲痛……。

於三之重度昏迷亦能於死前以眨眼方式表達意思著書。然原確定判決竟然因循此錯誤稱「被繼承人之意識均呈昏迷或植物人狀態」，似違經驗法則與採證法則，而其證據與理由有相互矛盾之虞，涉有行政訴訟法第273條第1項第2款，判決理由與主文顯有矛盾之違誤。

四、再按陳訴人陳稱「渠於91年間受其父張○○指示委託後，即透過多位土地仲介，尋找適合之農地，此有仲介人所出具證明書可參。直到94年間徵收補償費發後，張○○、張○○即就中意之土地與土地出賣人訂約並移轉土地登記，足見本案並非為規避遺產稅而刻意臨時購入農地」云云，經查陳訴人所提相關證人為證明被繼承人91年間即獲知台中市政府公告整治筏子溪，辦理土地徵收。而其土地亦在徵收範圍內，並由陳訴人（即張○○、張○○）出面，要證人等幫忙介紹適當土地等語，此有陳訴人補充陳情理由書可稽。果耶為真！則原審與原處分機關以「購買農地之訂約日期介於94年11月3日至95年1月19日間」作為推定被繼承人授權陳情人之日期，進而認定「該期間幾乎均呈植物人或昏迷之意識狀態，並無自主能力」云云，故授權行為無效，作為原審判決核心，並非全無瑕疵。惟該證據是否具有行政訴訟法第273條再審事由，仍應由司法機關審慎認定。

五、綜上，原審及原處分（含訴願決定）機關認定有關係爭農地簽約期間「被繼承人之意識均呈昏迷或植物人狀態」云云，似違經驗法則與採證法則，而其證據與理由有相互矛盾之虞，涉有行政訴訟法第273條第1項第2款，判決理由與主文顯有矛盾之違誤。另陳訴人提出前列證據主張繼承人並無規避遺產稅情事，並非全然無據，應由原處分機關查明實情後函復本院，俾

維人民基本權利。

調查委員：洪昭男