

10/30 第九週

114-1 稅捐規避專題討論

生前贈與契約之 合意解除與稅捐規避

— 評最高行政法院109年度判字第360號判決

報告人

林子軒 R13A21078

國立臺灣大學法律學系碩士班

財稅法學組二年級

授課教師

柯格鐘 教授

大綱

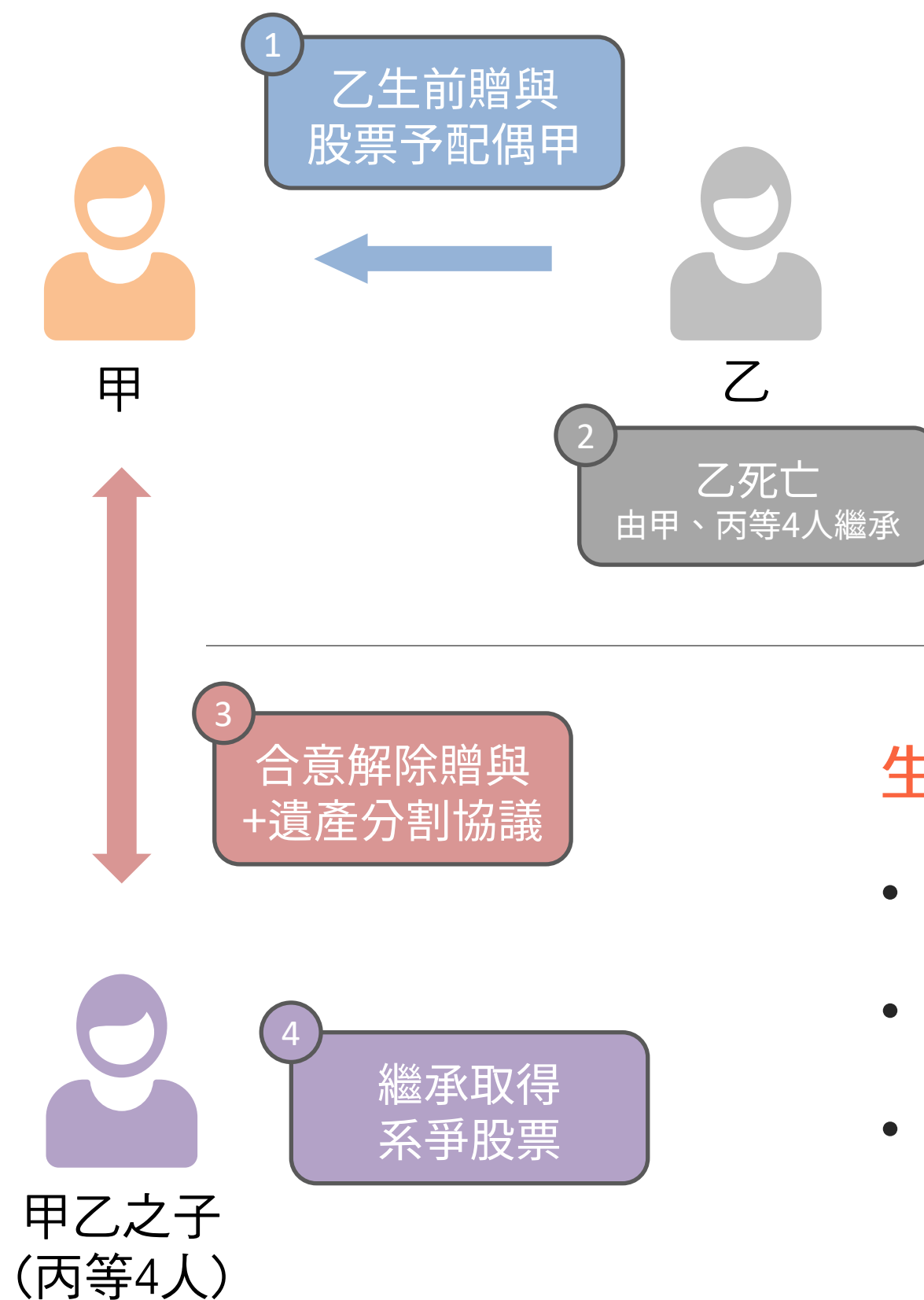
一、事實摘要與所涉爭點	• • • • • • • • • •	0 1
二、系爭行為是否構成稅捐規避？	• • • • • •	0 3
三、本件所為核課處分之合法性	• • • • • • •	1 1
四、裁罰處分之合法性	• • • • • • • • • • • •	1 5
五、結論	• • • • • • • • • • • • • • • •	1 8

事實摘要

01

- 甲於102年自配偶乙受贈取得A公司股票，並辦竣股票過戶登記。
- 嗣乙於103年死亡，甲與其子丙等4人，簽訂「解除贈與契約暨遺產分割協議書」並經法院調解成立，將系爭股票轉回乙名下，由丙等4人以繼承方式取得。
- 北區國稅局：甲與丙等4人對系爭股票並無法定撤銷權，甲將系爭股票移轉予丙等4人，符合遺贈稅法之贈與要件卻未申報，遂核定補徵贈與稅，並按應納稅額處以0.5倍罰鍰。
- 復查決定：改按應納稅額處以0.2倍之罰鍰，其餘復查駁回。

所涉 爭點



生前贈與部分：

- 贈與稅：X

遺贈稅法 § 20I：

夫妻間之贈與不計入贈與總額

- 遺產稅：O

遺贈稅法 § 15I：

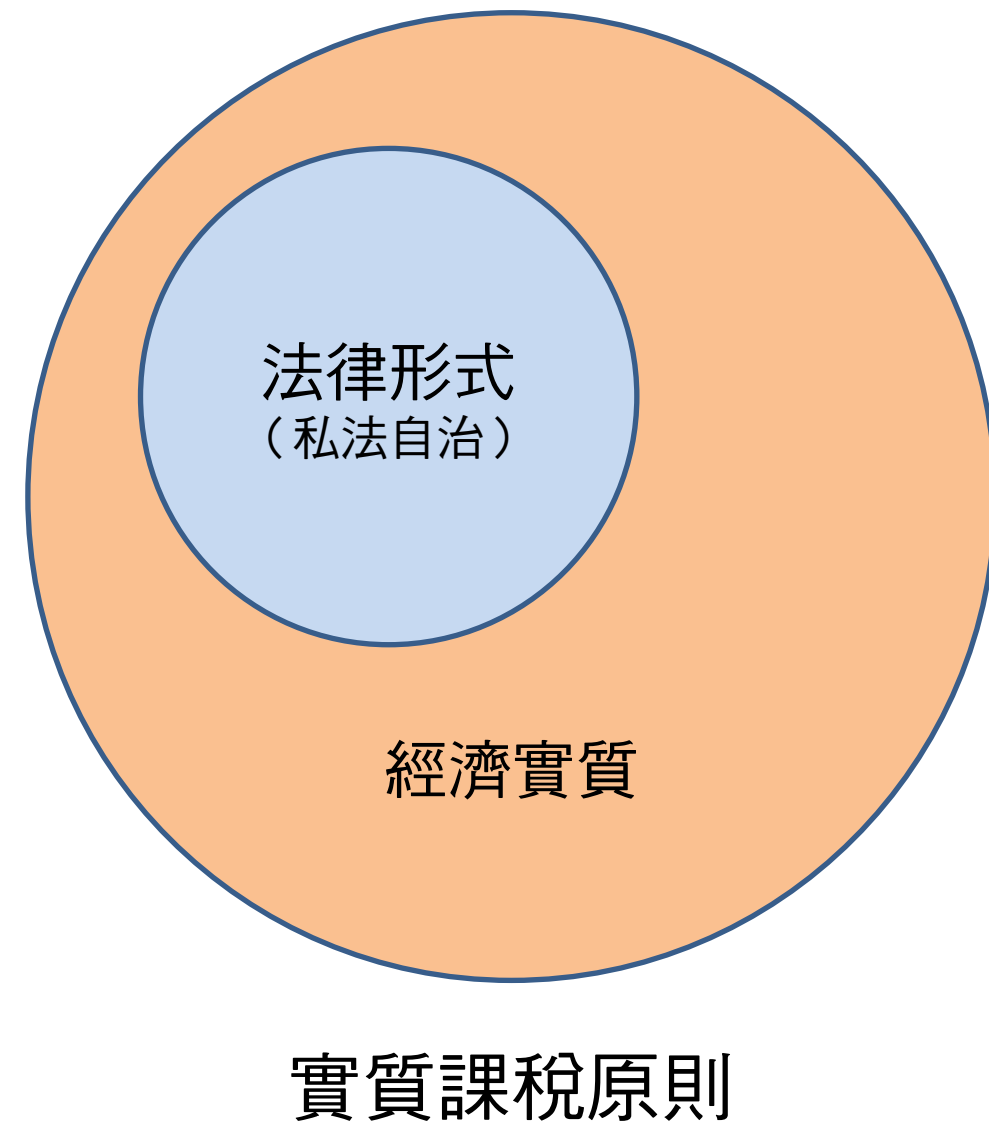
死亡前二年內贈與配偶之財產視為遺產

生後合意解除贈與，以繼承方式取得部分：

- 繼承人解除生前贈與契約之合法性？
- 是否構成稅捐規避？是否應補徵贈與稅？
- 是否具可罰性？

系爭行為 是否構成稅捐規避？

實質課稅原則之意義



納稅者權利保護法第7條第1項：實質課稅原則

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。

稅捐規避行為之構成要件

納稅者權利保護法第7條第3項第1句：稅捐規避行為之要件

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。

- 稅捐規範存在規範漏洞
- 納稅義務人濫用法律形成自由
- 因而獲致不當之稅捐利益
- 主觀上存在稅捐規避之意圖

法院見解

- 國稅局

甲與丙等4人對系爭股票並無法定撤銷權，構成贈與。

- 北高行

甲與丙等4人係合意解除契約，而非行使撤銷權。甲經由一連串安排，使丙等4人以繼承遺產之名義取得系爭股票，因此無須負擔贈與稅，核屬稅捐規避。

→ 繼承人究有無與受贈人合意解除被繼承人生前所訂定贈與契約之權利，將可能影響本件行為是否構成「稅捐規避」之判斷。

繼承人解除生前贈與契約之容許性

- 合意解除契約之容許性

最高法院57年台上字第3211號判例

契約除當事人約定保留之解除權外，固以有民法第254條至第256條或其他法定之情形為限，有解除權人始得向他方當事人為解除之意思表示。但契約既因當事人雙方意思表示一致而成立，自亦可因互相表示意思一致而解除，所謂意思表示一致，無論其為明示或默示，均包含在內。

→ 惟繼承人是否能解除被繼承人生前已履行之生前贈與契約？
學說與實務上鮮少有相關討論。

繼承人解除生前贈與契約之容許性

本文見解

- 贈與人死亡後，其繼承人即依民法第1148條，繼受被繼承人於贈與契約上之贈與人地位，成為契約當事人，本得為契約當事人所得為之法律行為。
- 而基於私法自治原則，其行為若無民法第71條及第72條違反法律之強制或禁止規定，或有背於公共秩序或善良風俗之情形，即屬有效。
- 在此前提之下，縱無法律明文規定，然既無限制其不得合意解除贈與契約之規定，且此項合意解除生前贈與契約之法律行為，亦未違反公共秩序或善良風俗，則尚難謂為法所不許。

系爭行為應構成稅捐規避行為

- 於稅法上應兼顧其法律形式與法律形式以外之一切經濟實質，以其行為所表彰出之稅捐負擔能力為指標而為判斷，不受私法上之評價所拘束。
- 系爭行為雖為合法，惟為何採取此等迂迴之法律形式，而非直接由甲將系爭股票讓與給丙等4人？

→ 其背後之動機毋寧在於：

規避系爭行為若被評價為贈與，所應負擔之鉅額贈與稅。

系爭行為應構成稅捐規避行為

- 此等稅捐負擔之巨大差異，乃出自於受贈人與繼承人利用遺贈稅法上有關「贈與」之定義，未能涵蓋此種藉由「回歸遺產重新分配」以達成與贈與相同經濟效果之情形，此一立法者在無意中產生之規範漏洞。
- 本件甲與丙等4人藉此規範漏洞，選擇如此迂迴之法律形式，除減少稅捐負擔之動機外難認有其他正當理由，在稅法上自應評價為具有稅捐規避之「意圖」而「濫用」法律形式，因而獲致不當之稅捐利益。
→ 據此，本件甲與丙等4人之行為，該當於稅捐規避行為之要件。

核課處分之合法性

贈與稅之核課處分係屬合法

- 甲與丙等4人以合意解除生前贈與契約之形式，規避甲將系爭股票贈與給丙等4人所應負擔之贈與稅，依納稅者權利保護法第7條第3項與遺產及贈與稅法第3條第1項規定，甲仍應負擔贈與稅之納稅義務，贈與稅之核課處分係屬合法。

納稅者權利保護法第7條第3項第2句：稅捐規避行為之法律效果

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。

先前遺產稅之核課處分亦屬合法

- 基於「依法課稅原則」及其所衍生之「法定性原則」，稅捐債權債務關係，係依稅法之規定而發生，亦即稅捐構成要件一經該當，稅捐債權債務關係即為成立。縱使當事人嗣後藉由法律行為影響其私法上之效力，亦不影響已發生之稅捐債權。

最高行政法院78年判字第1144號判決

贈與稅係以贈與之債權契約為課徵之對象，系爭贈與契約，已經合法成立，縱令嗣經合意解除，亦不影響系爭贈與稅之課徵。

本件並無不當雙重課稅之問題

- 所謂「重複課稅」，係指對於同一稅捐主體之同一稅捐客體，在同一段時間內，課徵同一或同類性質之稅捐。至於稅捐客體之認定與是否存在重複課稅之判斷，應以實質上經濟效果之歸屬為準，亦即以量能課稅原則為依歸。
- 甲就系爭股票雖先後被課徵遺產稅及贈與稅，惟實質上係就「乙生前將系爭股票贈與給甲」及嗣後「甲將系爭股票贈與給丙等4人」之兩次財產移轉行為，因各自分別該當於不同稅目之課稅構成要件，而依法課徵之稅捐，尚無不當重複課稅之問題。

裁罰處分之合法性

法院見解

- 北高行

甲之行為固然構成稅捐規避，惟甲並無隱匿、虛偽不實陳述或提供不正確資料之行為，致使主管機關陷於錯誤，因而短漏核定稅捐之情事，則本件並不具有可罰性。原處分向甲裁處罰鍰之部分，違反納保法第7條第8項規定，應屬違法。

納稅者權利保護法第7條第8項：稅捐規避行為原則不可罰

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。

本件為納保法施行前已裁罰之案件

納稅者權利保護法第7條第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。

最高行政法院109年度判字第360號判決

其立法意旨無非鑑於於納保法施行後，無上述逃漏稅捐情事之租稅規避案件，固不再處罰，惟應加徵之滯納金及利息，是就此類案件，已於納保法施行前經裁罰者，直接明文規定以應加徵之滯納金及利息為其裁罰金額之上限，而免去撤銷原罰鍰，須另為加徵滯納金及利息之勞費。

結論

結論

- 基於私法自治與契約自由原則，繼承人繼受被繼承人生前之法律關係後，本於契約當事人之地位，與受贈人合意解除既存之贈與契約，並無不可。
- 惟在稅法上之法律效果，應以其行為所表彰出之稅捐負擔能力為指標而為判斷。本件納稅者雖藉由合意解除之法律形式安排，以達「遺產繼承」之外觀，惟其經濟實質與贈與並無二致，屬於濫用法律形式以規避稅負，該當稅捐規避行為。
- 稅捐規避行為在現行法下，依納稅者權利保護法第7條第8項規定，原則上不具有可罰性。惟對於納保法施行前已裁罰而未確定之案件，依同條第10項後段規定，仍應加以處罰，僅處罰金額最高不得超過第7項所定滯納金及利息之總額。

Thanks for your listening!
