

01 臺北高等行政法院判決

02 109年度訴更一字第59號

03 111年12月1日辯論終結

04 原 告 曾盛斌（即原告傅阿妹之承受訴訟人）

05 曾盛肇（即原告傅阿妹之承受訴訟人）

06 曾盛誌（即原告傅阿妹之承受訴訟人）

07 曾盛瑞（即原告傅阿妹之承受訴訟人）

08 共 同

09 訴訟代理人 蔡慧玲律師

10 蔡佩蓉律師

11 王鴻珣律師

12 被 告 財政部北區國稅局

13 代 表 人 蔡碧珍（局長）

14 訴訟代理人 徐慧茹

15 蔡淑華

16 上列當事人間贈與稅事件，原告不服財政部中華民國107年11月2
17 日台財法字第10713930320號訴願決定，提起行政訴訟，經本院1
18 年5月2日107年度訴字第1639號判決後，原告提起上訴，經最
19 高行政法院109年7月9日109年度判字第360號判決發回更審，本
20 院判決如下：

21 主 文

22 訴願決定、復查決定及原核定關於罰鍰逾新臺幣3,086,611元部
23 分均撤銷。

24 原告其餘之訴駁回。

01 除確定部分外，第一審及上訴審訴訟費用由原告負擔二分一，餘
02 由被告負擔。

03 **事實及理由**

04 **一、程序事項：**

05 (一)被告代表人原為王綉忠，嗣於訴訟進行中變更為蔡碧珍，業
06 據新任代表人蔡碧珍具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准
07 許。

08 (二)按當事人死亡者，訴訟程序在有繼承人承受其訴訟以前當然
09 停止，行政訴訟法第186條準用民事訴訟法第168條定有明
10 文；又訴訟程序當然停止後，依法律所定之承受訴訟之人，
11 於得為承受時，應即為承受之聲明，行政訴訟法第181條第1
12 項亦有明文。本件原起訴原告傅阿妹於110年7月5日死亡，
13 而原告曾盛斌、曾盛肇、曾盛誌、曾盛瑞為傅阿妹之共同繼
14 承人，有戶籍謄本在卷可按，則原告曾盛斌、曾盛肇、曾盛
15 誌、曾盛瑞（下稱原告4人）於110年11月17日具狀聲明承受
16 訟訟，核無不合，應予准許。

17 **二、事實概要：**

18 本件原告之母傅阿妹於民國（下同）102年9月2日自配偶曾
19 水宣受贈取得葡萄王生技股份有限公司股票1,201,574股
20 （下稱系爭股票），並於102年9月5日辦理股票過戶登記。
21 �嗣曾水宣於103年8月26日死亡，傅阿妹與其子曾盛斌、曾盛
22 肇、曾盛誌及曾盛瑞4人（下稱曾盛斌等4人）則於104年4月
23 2日簽訂「解除贈與契約暨遺產分割協議書」（下稱解除贈
24 與暨分割協議書），將系爭股票轉回曾水宣名下證券帳戶，
25 由曾盛斌等4人以繼承方式取得系爭股票。經被告審認傅阿
26 妹對系爭股票並無贈與之法定撤銷權，傅阿妹將系爭股票移
27 轉予曾盛斌等4人，符合遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）
28 第4條第2項所定贈與要件，惟未依同法第24條規定申報贈與
29 稅，乃以渠等合意移轉股票日（104年4月2日）之收盤價每
30 股新臺幣（下同）147.5元，核定贈與總額177,232,165元
31 （147.5元×1,201,574股），應納稅額17,503,216元，並按

應納稅額處以0.5倍罰鍰8,751,608元。經申請復查，被告以107年5月3日北區國稅法二字第1070006298號復查決定（下稱原處分）追減罰鍰5,250,965元（即改按應納稅額處以0.2倍之罰鍰3,500,643元），其餘復查駁回。原告循序提起行政訴訟，訴請撤銷訴願決定及原處分不利於原告之部分。經原審以107年度訴字第1639號判決（下稱原判決）將訴願決定及原處分關於罰鍰部分撤銷，並駁回原告其餘之訴。被告不服，乃就原判決不利於己部分（即撤銷罰鍰部分；另關於原告敗訴部分，因未據其上訴已告確定），提起上訴。經最高行政法院109年度判字第360號判決（下稱發回判決）原判決除確定部分外廢棄，發回本院更為審理（本稅部分已確定，不在本件審理範圍）。

三、本件原告主張：

(一)本件緣起於原告之父曾水宣於102年9月2日將其所有系爭股票贈與本件原告之母傅阿妹，嗣曾水宣於103年8月26日死亡，傅阿妹即於104年4月2日與曾盛斌等4人簽訂解除贈與暨分割協議，協議之雙方同意系爭股票由曾盛斌等4人平均各4分之1繼承之。曾盛斌等4人繼而以傅阿妹為相對人，向桃園地院聲請調解，於104年7月30日成立內容為：傅阿妹願依上開解除贈與暨分割協議書，將系爭股票移轉予曾盛斌、曾盛肇各300,394股，另移轉予曾盛誌、曾盛瑞各300,393股之調解後，由傅阿妹於104年11月13日將系爭股票轉回曾水宣帳戶，再於104年11月30日依調解筆錄所載股數，分別轉入曾盛斌等4人帳戶。

(二)本件嗣後經認定，係傅阿妹與曾盛斌等4人藉由前述合意解除贈與契約、訂定分割協議及成立調解等法律形式外觀，達成由傅阿妹將其所有之系爭股票贈與曾盛斌等4人之實質經濟效果，並規避贈與稅要件之該當，構成稅捐稽徵法第12條之1第3項及納保法第7條第3項所定租稅規避，被告乃核定補徵贈與稅17,503,216元，原告不服前開稅額之補徵，提起行政爭訟，案經原審法院以107年度訴字第1639號判決，駁回

01 本稅之訴請撤銷，原告就此敗訴部分，未提起上訴，已告確定。
02

03 (三)然者，租稅規避並非違法行為，又僅消極不申報所規避之稅
04 捐，並不當然構成逃漏稅捐之故意或過失。再者，原審法院
05 亦認本件原告不具備故意或過失等行政罰要件，被告除得根
06 據與實質上經濟利益相當之法律形式，對原告補徵贈與稅，
07 並加徵滯納金及利息外，不得另外裁處罰鍰。是以，本件應
08 認原告並無逃漏稅捐之故意或過失，被告對原告裁處罰鍰3,
09 500,643元，自屬違法，應予撤銷。

10 (四)此外，縱使本件構成稅捐稽徵法第12條之1第3項及納保法第
11 7條第3項所定租稅規避，惟原告於稅捐申報及稽徵機關進行
12 課稅調查時，無納保法第7條第8項但書所稱對重要事項隱匿
13 或為虛偽不實陳述或提供不正確資料之行為，致使主管機關
14 陷於錯誤，因而短漏核定稅捐之情事，則被告除對原告補徵
15 贈與稅，並加徵滯納金及利息外，亦不得另裁處罰鍰。又納
16 保法第7條第10項之適用前提，應以「該租稅規避行為符合
17 行政罰之構成要件」為必要，本件原告既不具備故意或過失
18 等行政罰要件，亦應認本件並無納保法第7條第10項規定之
19 適用餘地，縱將本件裁罰金額減縮至相當於滯納金及利息總
20 額3,086,611元，仍屬違法，不應維持。

21 (五)再者，行政罰鍰係國家為確保行政法秩序之維持，對於違規
22 之行為人所施之財產上制裁，而違規行為之行政法上責任，
23 性質上不得作為繼承之對象。按司法院大法官解釋第621號
24 理由意旨，罰鍰繳納義務具有一身專屬性，自不得繼承。此
25 外，如違規行為人於罰鍰處分之行政訴訟程序中死亡者，其
26 當事人能力即行喪失，尚未確定之罰鍰處分，對該違規行為
27 人也喪失繼續存在之意義而失效，自不應對繼承人處以裁罰
28 處分。是以，本件原告之母傅阿妹於110年7月5日死亡，則
29 本件罰鍰處分不能繼續維持，被告不予以撤銷，於法係有不
30 合。

31 (六)並聲明：

01 1. 訴願決定、復查決定及原核定除確定部分外，不利於原告之
02 部分均撤銷。

03 2. 除確定部分外第一審及發回前上訴審訴訟費用，均由被告負
04 擔。

05 四、被告則以：

06 (一) 傳阿妹及曾盛斌等4人曾於105年3月24日向被告所屬桃園分
07 局（下稱桃園分局）詢問渠等與被繼承人曾水宣間就系爭股
08 票移轉有無遺產稅及贈與稅疑義，經該分局於105年4月7日
09 函復，傳阿妹移轉系爭股票予曾盛斌等4人之行為涉有贈
10 與，請盡速申報贈與稅，倘申報前經檢舉或調查，仍應依遺
11 贈稅法第44條規定處罰，惟贈與人迄未依規定辦理贈與稅申
12 報，核有應注意、能注意而未注意之過失，且無稅務違章案
13 件減免處罰標準第13條之適用，自應受罰。

14 (二) 被告考量贈與人對系爭股票移轉之課稅問題已主動申請釋疑
15 並檢附相關事證供參，其雖經通知仍未為補申報，然其主觀
16 可責性顯較一般違章情節為輕，依據納保法規定，並參酌稅
17 務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第4點，酌予從
18 輕改按應納稅額17,503,216元處0.2倍罰鍰3,500,643元。

19 (三) 由於受處分人對罰鍰處分不服，提起行政爭訟，案經最高行
20 政法院109年度判字第360號判決闡明，本件既經被告於106
21 年7月25日為裁罰，乃屬納保法施行前已裁罰尚未確定之租
22 稅規避案件，應將被告所處罰鍰逾應加徵之滯納金及利息總
23 額部分，予以撤銷，始符納保法第7條第10項本文之規定。
24 是以，本件乃將罰鍰金額縮減計算成為3,086,611元（計算
25 表參本院卷第63頁）。應認本件適用納保法第7條第10項本
26 文「本法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定……已裁罰
27 尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第7項所定滯納金及
28 利息之總額」規定，則前述罰鍰3,086,611元（相當於滯納
29 金及利息之總額），並無違誤，應予維持。

30 (四) 並聲明：

31 1. 駁回原告之訴。

01 2. 第一審及上訴審訴訟費用由原告負擔。

02 五、如事實概要欄所載之事實，有贈與契約書、贈與稅申報書、
03 贈與稅不計入贈與稅總額證明書、解除贈與暨分割協議書、
04 桃園地院調解筆錄、遺產稅繳清證明書、桃園分局105年4月
05 7日對傅阿妹及曾盛斌等4人之函復、核定通知書、裁處書、
06 原處分書、訴願決定書，附原處分卷第17、22至23、36、32
07 至34、30至31、35、37至44、88至95、72、386至394及534
08 至549頁可稽，並有罰鍰上限金額計算表等附本院卷第63至6
09 5頁可稽，且為兩造所不爭執，堪信為真實。經核本件爭點
10 為：被告審認本件原告之母將系爭股票移轉予原告4人，符合
11 遺贈稅法第4條第2項所定贈與要件，惟未依同法第24條規
12 定申報贈與稅，按同法第44條規定處以罰鍰，原告就被告罰
13 鑄處分聲明不服，其訴請撤銷罰鍰處分有無理由？

14 六、本院之判斷：

15 (一) 應適用之法令：

16 1. 遺贈稅法第3條第1項規定：「凡經常居住中華民國境內之中
17 華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，
18 應依本法規定，課徵贈與稅。」第4條第1項及第2項規定：
19 「（第1項）本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財
20 產價值之權利。（第2項）本法稱贈與，指財產所有人以自
21 己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」第
22 7條第1項前段規定：「贈與稅之納稅義務人為贈與人。
23。」第10條第1項規定：「遺產及贈與財產價值之計
24 算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；
25。」第24條第1項規定：「除第20條所規定之贈與外，
26 贈與人在1年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，
27 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
28 依本法規定辦理贈與稅申報。」第44條規定：「納稅義務人
29 違反.....第24條規定，未依限辦理.....贈與稅申報者，按核
30 定應納稅額加處2倍以下之罰鍰。」同法施行細則第28條第1
31 項規定：「凡已在證券交易所上市（以下簡稱上市）或證券

商營業處所買賣（以下簡稱上櫃或興櫃）之有價證券，依繼承開始日或贈與日該項上市或上櫃有價證券之收盤價或興櫃股票之當日加權平均成交價估定之……。」

2. 稅捐稽徵法第12條之1第1至3項規定：「（第1項）涉及租稅項之法律，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。」

3. 納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條第3項、第7項、第8項、第10項規定：「（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7項）第3項之滯納金，按應補繳稅款15%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1月1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3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3項、第7項及第8項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第7項所定滯納金及利息之總額。但有第8項但書情形者，不適用之。」其立法意旨明揭：「納稅者不選擇稅法上通常之法律形式，卻以取巧方式、迂迴行為或非常規之法律形式，以避免稅捐構成要件的滿足，而減輕其稅負。此情形即屬故意濫

用法律形式，規避稅捐之行為，並無值得保護之信賴利益，仍應本於實質課稅原則加以調整補稅。……稅捐規避雖非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅違法行為有間，但性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為。於法理上亦無容許納稅者得主張其脫法行為，以獲取實質經濟利益之可能，主管機關應依處罰法定原則進行調整補稅。因稅捐規避行為，其性質與延遲繳納相近……於第3項明定……加課補徵稅額15%的延滯金……以及……加計利息，以維公平。惟若納稅者於稅捐申報或於主管機關進行課稅調查時，隱匿事實、為虛偽不實陳述或提供不正確資料等行為，致使主管機關陷於錯誤之虞，因而短漏核定稅捐者，應予裁處漏稅之罰鍰。」是前揭納保法條文，雖於106年12月28日起始生效，惟其規定其實為名詞解釋性立法，就現行租稅稽徵上關於租稅規避、租稅逃漏等名詞，予以定義性規定，自得於本案中予以適用，無待於法規生效後始得援用（最高行政法院106年度判字第245號判決、106年度判字第234號判決意旨參照）。

(二)就贈與人應補繳稅款17,503,216元部分（已告確定）：

1. 本件原告之父曾水宣於生前委由代理人檢附其與配偶傅阿妹於102年9月2日就系爭股票所訂贈與契約書，及其2人於凱基證券股份有限公司（下稱凱基公司）所開設證券帳戶存摺影本，於102年9月3日向桃園分局辦理贈與稅申報，經被告核發贈與稅不計入贈與總額證明書後，於102年9月5日辦竣系爭股票由曾水宣過戶予傅阿妹事宜。曾水宣嗣於103年8月26日死亡，傅阿妹與其子曾盛斌等4人先於104年4月2日簽訂解除贈與暨分割協議書，其第2、3條約定：傅阿妹與曾盛斌等4人合意解除曾水宣與傅阿妹前就系爭股票所訂贈與契約，傅阿妹於即日起無條件全數返還系爭股票並納入曾水宣之遺產；傅阿妹與曾盛斌等4人同意，系爭股票由曾盛斌等4人平均各4分之1繼承之。曾盛斌等4人繼而以傅阿妹為相對人，向桃園地院聲請調解，於104年7月30日成立內容為：傅阿妹

願依上開解除贈與暨分割協議書，將系爭股票移轉予曾盛斌、曾盛肇各300,394股，另移轉予曾盛誌、曾盛瑞各300,393股之調解後，由傅阿妹於104年11月13日將系爭股票轉回曾水宣帳戶，再於104年11月30日依調解筆錄所載股數，分別轉入曾盛斌等4人帳戶等情，有贈與契約書、贈與稅申報書、曾水宣及傅阿妹於凱基公司所開設帳戶之證券存摺、贈與稅不計入贈與稅總額證明書、解除贈與暨分割協議書、桃園地院調解筆錄及曾盛斌等4人於105年4月19日所具說明書等，附原處分卷第17至36頁及54至56頁可稽。

2. 依上所述，可知系爭股票業由曾水宣於生前贈與傅阿妹，並於102年9月5日過戶為傅阿妹所有，傅阿妹與曾盛斌等4人於曾水宣死亡後，卻先簽訂解除贈與暨分割協議，約定將曾水宣業已履行完畢之贈與契約解除，由傅阿妹將系爭股票返還回復為曾水宣遺產，另協議系爭股票由曾盛斌等4人取得，繼而於桃園地院成立調解，傅阿妹同意依上開協議內容，將系爭股票移轉予曾盛斌等4人，以使曾盛斌等4人輾轉自傅阿妹受贈系爭股票，惟傅阿妹竟亦脫免其對曾盛斌等4人贈與系爭股票之贈與稅負擔。按行為時稅捐稽徵法第12條之1第3項及納保法第7條第3項乃有關租稅規避之規定，此觀其文義自明；而稅捐規避係納稅者不選擇稅法上通常之法律形式，卻以取巧方式、迂迴行為或非常規之法律形式，以避免稅捐構成要件的滿足，而減輕其稅負，故意濫用法律形式，性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為（最高行政法院109年度判字第249號判決意旨參照）。換言之，就曾水宣生前102年9月5日業已履行完畢之贈與契約，傅阿妹竟於曾水宣死後多時之104年4月2日，始為曾水宣贈與契約之解除，並於104年11月13日將系爭股票返還予業已死亡（已喪失權利能力）之曾水宣，充當曾水宣103年8月26日死亡時之遺產，嗣由曾盛斌等4人形式上以繼承之名義取得系爭股票，傅阿妹（贈與系爭股票予曾盛斌等4人之贈與人）則藉以避免贈與稅構成要件之滿足。可見傅阿妹等人係利用上開取巧、迂迴及非常規之

法律形式，實際使曾盛斌等4人自傅阿妹受贈系爭股票，然傅阿妹卻脫免贈與人應有之稅捐負擔，核屬稅捐規避行為。

3. 本件原告就此雖主張：曾水宣生前曾表示，系爭股票將由原告4人繼承，系爭股票乃傅阿妹擅自過戶至伊自己名下，為免母子對簿公堂，是於104年4月2日簽訂解除曾水宣之贈與暨分割協議，將系爭股票回復原狀返還為曾水宣之遺產，再由原告4人繼承，傅阿妹與原告4人嗣並成立調解，同意依上開解除贈與暨分割協議履行云云；然而，觀之傅阿妹對原核定申請複查後，向被告提出之陳報書中，自承其證券存摺平常由其自行保管，每上、下半年度會例行性地請曾水宣或子女代為補登，103年1月6日、103年9月18日、104年1月8日、104年11月15日均曾為例行性補登餘額等情（參見原處分卷第232、233頁），實則在系爭股票由傅阿妹受贈取得，並於102年9月5日完成過戶手續後之103年1月6日，曾盛斌等4人既曾代傅阿妹補登證券存摺，渠等於斯時自是已然知悉系爭股票業經曾水宣贈與傅阿妹，並移轉權利完畢之事。復參諸傅阿妹與曾盛斌等4人於103年11月27日（被告收文日期）共同辦理遺產稅申報時，於申報書內係自行將系爭股票列為曾水宣死亡前2年贈與之財產（參見原處分卷第149至151頁之遺產稅申報書），益見原告對系爭股票業由曾水宣於死亡前2年贈與並過戶給傅阿妹所有之事，非但知悉，且無爭執。至原告所稱：曾水宣生前曾表示系爭股票應由曾盛斌等4人繼承，傅阿妹擅自將系爭股票過戶至自己名下，渠等嗣後對曾水宣有無贈與系爭股票生有爭議，為免母子對簿公堂，渠等乃簽訂解除贈與暨分割協議及成立調解云云，未據提出證據以實其說，且與曾盛斌等4人至遲於103年1月6日即知悉傅阿妹已受贈取得系爭股票所有權，甚且於時隔10個月餘後申報遺產稅時，就此均無任何爭執等情，顯不相符；另觀諸渠等所訂解除贈與暨分割協議書，及曾盛斌等4人向桃園地院聲請調解時，提出之民事聲請調解狀及所附證物即存證信函（參見原處分卷第304至309頁），亦無任何有關傅阿妹與曾

盛斌等4人因曾水宣是否贈與系爭股票一事，發生爭議之記載，是原告所述上情，因乏證據可佐，尚難遽予採信。

4. 被告核定之贈與人應補繳稅款：

(1). 傅阿妹既於102年9月5日已取得系爭股票之所有權，則系爭股票嗣後由傅阿妹無償移轉予曾盛斌等4人，即該當遺贈稅法第4條第2項所定贈與，依同法第7條第1項前段規定，贈與人傅阿妹負有繳納贈與稅之義務。然渠等經由上述一連串安排，使傅阿妹受贈取自曾水宣之系爭股票，得以贈與契約事後經曾水宣全體繼承人合意解除，傅阿妹應負回復原狀責任為由，先回復至已死亡多時之曾水宣名下，充當為曾水宣遺產之外觀，進而藉由協議分割遺產，使曾盛斌等4人以繼承曾水宣遺產之名義取得系爭股票，傅阿妹亦因此規避贈與稅之負擔。參諸曾水宣於102年9月3日辦理系爭股票贈與傅阿妹之申報，列報贈與總額為159,208,555元（參見原處分卷第22頁）、傅阿妹與曾盛斌等4人於103年11月27日申報遺產稅，經被告核定之系爭股票遺產價額為158,006,981元（參見原處分卷第35頁），另葡萄王生技股份有限公司股票於104年4月1日至30日之收盤價最低為138元（參見原處分卷第11頁），依系爭股票股數計算之價值為165,817,212元（138元×1,201,574股），足見傅阿妹如直接贈與系爭股票予曾盛斌等4人，就扣除遺贈稅法第22條所定220萬元免稅額後之課稅贈與淨額，必須負擔行為時依同法第19條第1項所定稅率10%計算之逾上千萬元贈與稅，由此不難想見傅阿妹與曾盛斌等4人原本對曾水宣生前贈與傅阿妹系爭股票並無異議，其後卻執意將曾水宣已移轉至傅阿妹名下而履行完畢之贈與契約效力解消，係出於規避高額稅負之動機。是以，傅阿妹係透過與曾盛斌等4人以締結解除贈與暨分割協議及成立調解等非通常之法律形式，將其前因受贈而取得所有權之系爭股票，無償移轉至曾盛斌等4人名下，達成贈與之

實質經濟效果，並規避贈與稅構成要件之該當，所為核屬行為時稅捐稽徵法第12條之1第3項及納保法第7條第3項所稱租稅規避，揆諸前揭說明，稅捐稽徵機關於此際應本於實質課稅原則，就傅阿妹事實上予以規避，然與其經濟實質相當之法形式（即贈與）作為課稅之基礎。

(2). 復因被告對於傅阿妹上開規避租稅行為，應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，且傅阿妹與曾盛斌等4人於104年4月2日所訂解除贈與暨分割協議書第2、3條，約明傅阿妹於該日將系爭股票返還納入曾水宣之遺產，由曾盛斌等4人各取得4分之1，堪認傅阿妹於該訂約日已為贈與系爭股票之意思，並為曾盛斌等4人於同日允受。被告乃依遺贈稅法第10條第1項規定，按該日之時價計算系爭股票價值，對傅阿妹核課贈與稅。又被告確係以傅阿妹與曾盛斌等4人於104年4月2日訂定上開協議書，達成移轉系爭股票之合意，依該日系爭股票之收盤價每股147.5元（參見原處分卷第11頁），核定傅阿妹贈與總額177,232,165元（147.5元×1,201,574股），贈與淨額175,032,165元（贈與總額177,232,165元－免稅額2,200,000元），並按稅率10%，對傅阿妹開單補徵應納稅款17,503,216元（參原處分卷第88至95頁），此部分雖經傅阿妹聲明不服並為行政爭訟，惟案經原審以107年度訴字第1639號判決駁回原告之訴，傅阿妹就此敗訴部分，因未上訴，已告確定。則當事人就此，不得於其他訴訟中與確定判決意旨為相反之主張，法院亦不得為相反之認定，此即撤銷訴訟判決既判力之確認效（最高行政法院109年度判字第436號判決意旨參照）。

(三)就本件罰鍰部分：

1. 本件構成規避租稅行為：

(1). 本件系爭股票由曾水宣於生前贈與並過戶給傅阿妹所有，傅阿妹與曾盛斌等4人於103年8月26日曾水宣死亡

後，先於104年4月2日簽訂解除贈與暨分割協議書，約定將曾水宣業已履行完畢之贈與契約解除，由傅阿妹將系爭股票返還回復為曾水宣遺產，另協議系爭股票由曾盛斌等4人取得，繼而於桃園地院成立調解，傅阿妹同意協議之內容，乃先於104年11月13日將系爭股票轉回曾水宣帳戶，再於104年11月30日依調解筆錄所載股數，分別轉入曾盛斌等4人帳戶等情，已如上述。傅阿妹既於102年9月5日已取得系爭股票之所有權，則系爭股票嗣後由傅阿妹無償移轉予曾盛斌等4人，即該當遺贈稅法第4條第2項所定贈與，依同法第7條第1項前段及第24條第1項等規定，贈與人傅阿妹負有申報繳納贈與稅之義務。然傅阿妹經由一連串安排，使曾盛斌等4人以繼承曾水宣遺產之名義取得系爭股票，傅阿妹亦因此未為贈與稅之申報。是以，傅阿妹係透過與曾盛斌等4人以締結解除贈與暨分割協議及成立調解等非通常之法律形式，將其前因受贈而取得所有權之系爭股票無償移轉至曾盛斌等4人名下，達成贈與之實質經濟效果並規避贈與稅構成要件之該當，洵堪認定。

- (2). 被告雖將上開解除贈與暨分割協議書，解為係傅阿妹與曾盛斌等4人（以下合稱渠等5人）依民法第417條前段規定，撤銷曾水宣生前與傅阿妹就系爭股票所訂贈與契約，進而認定渠等5人不具有前揭民法條文所定撤銷權，無從藉由訂定上開協議，使傅阿妹已經受贈取得所有權之系爭股票，回復至曾水宣名下，再由曾盛斌等4人以繼承名義取得，故傅阿妹實際將系爭股票無償移轉予曾盛斌等4人，涉及直接贈與情事，非屬手段迂迴之租稅規避。然而，觀諸上開解除契約暨分割協議書，係約定由渠等5人合意解除曾水宣生前贈與契約，其內容並無一語提及渠等5人係因民法第417條前段所定情形（即受贈人因故意不法行為，致贈與人死亡或妨礙其為贈與之撤銷），故而以曾水宣繼承人身分撤銷贈與。則

被告所稱渠等5人係以上開協議書，行使民法第417條前段所定贈與撤銷權云云，與該協議書之文義不符，已難採取。再者，被告未慮及渠等5人係利用訂定上開協議書及至法院成立調解之手法，製造系爭股票為曾水宣遺產，由曾盛斌等4人依繼承法律關係而取得之形式外觀，達成由傅阿妹贈與系爭股票予曾盛斌等4人之實質上經濟效果，迂迴規避贈與稅構成要件之該當，業已構成租稅規避之情，被告逕認系爭股票係由傅阿妹直接贈與曾盛斌等4人，並非租稅規避云云，其法律涵攝亦非妥洽。

2. 本件核有納保法第7條第10項本文規定之適用：

(1). 依105年12月28日制定公布、106年12月28日施行之納保法第7條第3項規定：「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。」第7項規定：「第3項之滯納金，按應補繳稅款15%計算；並自該應補繳稅款原應繳納期限屆滿之日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日起止，按補繳稅款，依各年度1月1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項規定：「第3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10項規定：「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3項、第7項及第8項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第7項所定滯納金及利息之總額。但有第8項但書情形者，不適用之。」可知，於納保法施行後，對於租稅規避行為，稅捐稽徵機關雖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，然除非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，否則不得另課予逃漏稅捐之處罰；且對於納保法施行前之租稅規避案件，已依各稅法規定為裁罰，而於納保法施行後尚未確定者，除能證明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外，其處罰金額最高不得超過同法條第7項所定滯納金及利息之總額。核其立法意旨無非鑑於納保法施行後，無上述隱匿、虛偽、不正確情事之租稅規避案件，若尚未裁罰，固不再處罰，惟應加徵滯納金及利息，是就此類案件，已於納保法施行前經依各稅法規定裁罰者，立法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。故於納保法施行前，租稅規避案件已依各稅法規定為裁罰惟尚未確定者，於納保法施行後，倘無納保法第7條第8項但書情形，乃應依立法者意思，逕減縮其裁罰金額至滯納金及利息之總額，不再另外施加滯納金及利息之負擔（最高行政法院109年判字第360號判決意旨參照）。

- (2). 經查，本件在被告於106年7月25日對傅阿妹送達原核定通知書（參原處分卷第95頁），補徵本件贈與稅前，傅阿妹及其子4人曾於105年3月24日（郵戳日）向桃園分局提出申請書，載明曾水宣生前持有系爭股票，於102年9月3日贈與配偶即傅阿妹，嗣渠等5人撤銷曾水宣前述贈與並經法院調解成立，回復為曾水宣所有財產，再由曾盛斌等4人以繼承方式取得，系爭股票前經桃園分局認定為配偶間贈與（免徵贈與稅），但視為曾水宣之遺產，核課遺產稅，並經傅阿妹繳清，請該分局說明渠等與曾水宣間就系爭股票移轉有無應納之遺產稅及贈與

稅疑義，經被告於105年4月7日函復稱：傅阿妹移轉系爭股票予曾盛斌等4人之行為涉有贈與，請儘速申報贈與稅，倘本案於申報前業經檢舉或調查，仍應依遺贈稅法第44條規定處罰等語，有申請書及桃園分局105年4月7日北區國稅桃園營字第1050205557號函（下稱被告105年4月7日函），附原處分卷第37至44頁可稽。另觀諸桃園分局就上開函文之回復，於105年4月2日所擬簽呈，載明系爭股票移轉之相關資料中，包括傅阿妹渠等5人所訂解除贈與暨分割協議書及桃園地院調解筆錄等（參見原處分卷第46頁），顯見本件於被告核定補徵贈與稅17,503,216元之前，傅阿妹已將系爭股票經曾水宣生前贈與且移轉、渠等5人嗣後訂定解除贈與暨分割協議及於桃園地院成立調解、傅阿妹將系爭股票回復為曾水宣名義、再由曾盛斌等4人以繼承名義取得系爭股票等行為過程，對被告據實以告，被告亦循線查獲而對傅阿妹補徵上述稅款17,503,216元確定在案。是傅阿妹固與曾盛斌等4人藉由前述法律形式外觀為贈與稅之規避，以致未為贈與稅之申報，惟傅阿妹於被告進行課稅調查時，既「未」對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，則本件應認尚「無」納保法第7條第8項但書之適用，即「無」同法條第10項但書不設罰鍰上限之適用。

(3). 次按遺贈稅法第3條第1項規定：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」第7條第1項前段規定：「贈與稅之納稅義務人為贈與人。……」第20條第1項規定：「左列各款不計入贈與總額：……。」第22條規定：「贈與稅納稅義務人，每年得自贈與總額中減除免稅額220萬元。」24條第1項規定：「除第20條所規定之贈與外，贈與人在1年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈

與行為發生後30日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報。」第44條規定：「納稅義務人違反第23條或第24條規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處2倍以下之罰鍰。」準此，贈與稅納稅義務人對於超過免稅額之贈與，負有依規定期限辦理贈與稅申報，以及誠實申報等公法上義務（最高行政法院109年判字第360號判決意旨參照）。

(4). 又遺贈稅法第4條第2項規定：「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」行為時（即106年5月10日修正前）第19條第1項規定：「贈與稅按贈與人每年贈與總額，減除第21條規定之扣除額及第22條規定之免稅額後之課稅贈與淨額，課徵10%。」第24條第1項規定：「除第20條所規定之贈與外，贈與人在1年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後30日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報。」查依上揭規定可知，贈與稅於贈與人在1年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時成立。故贈與稅係就「偶然發生」之課稅事實課徵之租稅，依法應由納稅義務人申報繳納，若未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算其核課期間。並且，贈與稅之性質屬於「非週期稅」，核與按一定週期反覆課徵之租稅即「週期稅」者，明顯有別（最高行政法院108年度上字第829號判決意旨參照）。

(5). 是以，基於贈與稅具有「偶然發生」之「非週期稅」性質，相較於按一定週期反覆課徵之「週期稅」而言，前者非週期稅之「不可預見性」更高於後者，即稽徵機關對非週期稅處於資訊劣勢之程度更甚於後者，則贈與稅租稅債權之及時具體有效實現，更是高度依賴納稅義務人之儘速主動履行誠實申報繳納義務。是以，「贈與稅未依限申報、漏報、短報或隱匿不報者，現行條文第44

條至第46條已有處罰規定」（遺贈稅法第10條第1項立法意旨參照）。就其中「未依限申報」之處罰，即按同法第44條規定：「納稅義務人違反……第24條規定，未依限辦理……贈與稅申報者，按核定應納稅額加處2倍以下之罰鍰。」其立法意旨係基於輕稅重罰原則、督促人民自動申報、防堵逾期不申報及長期或永久不申報，以達租稅公平（參立法院公報第62卷第37期委員會紀錄第45至46頁）。

- (6). 再者，依遺贈稅法第24條第1項規定，贈與人在1年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，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。本件依實質之經濟利益歸屬判斷贈與關係，應以104年4月2日為贈與日，贈與人應於30日內申報，其規定申報期間屆滿日為104年5月4日（104年5月2日為星期六，申報期間屆滿日應為104年5月4日），倘申報期間屆滿，惟贈與人未為申報，即屬未在規定期間內申報贈與稅者（最高行政法院110年度上字第256號判決意旨參照）。
- (7). 另查，傅阿妹及曾盛斌等4人於105年3月24日向桃園分局詢問渠等與曾水宣間就系爭股票移轉有無遺產稅及贈與稅疑義，經桃園分局以105年4月7日北區國稅桃園營字第1050205557號函復表明：傅阿妹移轉系爭股票予曾盛斌等4人之行為涉有贈與，請儘速申報贈與稅，倘本案於申報前業經檢舉或調查，仍應依遺贈稅法第44條規定處罰等旨在案。並且，前開桃園分局105年4月7日函文亦於105年4月11日合法送達傅阿妹等人（送達證書等參原處分卷第44至37頁）。是認，經由被告前述105年4月7日函之明確告知，傅阿妹等人就本件必須主動辦理申報繳納贈與稅，若不為申報將受有遺贈稅法第44條規定之處罰等公法義務，自難諉為不知；然而，傅阿妹始終並未申報本件贈與稅。又傅阿妹就自己經被告通知後

仍未申報本件贈與稅等違章情事，亦難諉為不知。嗣10
6年7月25日桃園分局乃依查得資料，對傅阿妹核定補徵
本件贈與稅，並按遺贈稅法第44條規定為處罰，相關核
定通知及裁處書等亦經合法送達在案（裁處書等參原處
分卷第95至87頁）。

(8). 綜言之，本件贈與人傅阿妹應依遺贈稅法第24條第1項
期限規定辦理贈與稅申報，惟申報期間於104年5月4日
屆滿之後，甚至桃園分局105年4月7日函已明確告知本
件必須申報贈與稅，惟傅阿妹雖已知悉其依法申報義務
並未獲有解免，卻仍長期甚至始終不為本件贈與稅之申
報，則被告本件認贈與人傅阿妹「未依限申報」贈與稅
之違章，係具備故意過失主觀責任要件，乃按遺贈稅法
第44條「納稅義務人違反第24條規定，未依限辦理贈與
稅申報者，按核定應納稅額加處2倍以下之罰鍰」，並
按行政罰法第7條第1項等規定為準據，對本件贈與人傅
阿妹裁處罰鍰，經核於法並無不合。從而，本件原告主
張消極不申報不應處罰云云，係有誤會，尚難憑採。至
於原告所稱本件不履行贈與稅申報義務並無故意過失云
云，與事實不相符合，亦難憑採。

(9). 然按納保法第7條第10項規定：「本法施行前之租稅規
避案件，依各稅法規定……已裁罰尚未確定者，其處罰
金額最高不得超過第7項所定滯納金及利息之總額。但
有第8項但書情形者，不適用之。」揆其意旨，係就納
保法發布施行前，因租稅規避衍生違章情節，已依其他
各稅法規定為裁罰但尚未確定者，則於納保法發布施行
以後，其他各稅法與納保法關於處罰規定，其間如何調
合以消弭紛歧，而為過渡性條款。雖然，本件於被告進
行課稅調查時，納稅義務人未對重要事項隱匿或為虛偽
不實陳述或提供不正確資料，尚無納保法第7條第8項但
書情形，即無同法條第10項但書不設罰鍰上限之適用；
惟者，因本件未依限申報贈與稅之違章，源自納稅義務

人之租稅規避，係「納保法施行前之租稅規避案件，依各稅法（註：本件係依遺贈稅法第44條）規定，已裁罰尚未確定者」，應認有上引納保法第7條第10項本文「其處罰金額最高不得超過第7項所定滯納金及利息之總額」之處罰上限適用。則原告主張本件並無納保法第7條第10項之適用餘地云云，容有誤會，亦難憑採。

3. 本件適用納保法第7條第10項本文所定「處罰金額最高不得超過第7項所定滯納金及利息之總額」，茲分述如下：

(1). 就滯納金之金額計算而言（參本院卷第63頁），被告核定本件應補繳稅款為17,503,216元，已如上述。按納保法第7條第7項規定，滯納金係按應補繳稅款15%計算，則本件所涉滯納金金額係2,625,482元（應補繳稅款17,503,216元×15%）。

(2). 再就利息之金額計算而言（參本院卷第63頁），按納保法第7條第7項規定，計息期間為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。又本件贈與日係104年4月2日，贈與人應於30日內申報，贈與稅申報期間為104年4月3日至104年5月2日（104年5月2日為星期六，其申報期間屆滿日應為104年5月4日）。再者，本件稅額及罰鍰填單日為106年7月5日（該日北區國稅桃園營字第1061111474號函等參見原處分卷第80至72頁），可知本件利息計算之起日（申報期間屆滿之次日）為104年5月5日，且利息計算之迄日為稅捐機關填單日106年7月5日。再因104年度、105年度、106年度之1月1日郵政儲金一年期定期儲金固定利率分別為1.37%、1.20%、1.04%（參見本院卷第65頁），則104年度、105年度、106年度之利息分別為158,329元（應補繳稅款17,503,216元×年利率1.37%×241日÷365日）、210,038元（17,503,216元×1.20%×365日÷365日）、92,762元（17,503,216元×1.04%×186日÷365

01 日），其等合計即為461,129元（158,329+210,038+9
02 2,762）。

03 (3). 綜上言之，被告本件所處罰鍰，不得逾越上述滯納金及
04 利息二者總額3,086,611元（滯納金2,625,482元+利息
05 461,129元），始能無違納保法第7條第7項、同法條第1
06 0項本文等規定意旨。

07 4. 違章者死亡前已作成之裁罰處分，不因違章者死亡影響原裁
08 罰處分之效力，僅將擔保該裁罰金額實現之責任財產，限於
09 違章者之遺產：

10 (1). 按「行政罰鍰係人民違反行政法上義務，經行政機關課
11 予一定金錢之行政處分。行政罰鍰之科處，係對受處分人之違規行為加以處罰，若處分作成前，違規行為人死亡者，受處分之主體已不存在……且對已死亡者再作懲
12 罰性處分，已無實質意義，自不應再行科處。……罰鍰
13 處分後，義務人未繳納前死亡者，其罰鍰繳納義務具有
14 一身專屬性，至是否得對遺產執行，於法律有特別規定
15 者，從其規定。……行政執行法第2條規定：『本法所稱
16 行政執行，指公法上金錢給付義務、行為或不行為義務
17 之強制執行及即時執行』、第15條規定：『義務人死亡
18 遺有財產者，行政執行處得逕對其遺產強制執行』，行政
19 執行法施行細則基於該法第43條之授權，於第2條規定：
20 『本法第2條所稱公法上金錢給付義務如下：……
21 二、罰鍰……』，明定為公法上金錢給付義務之一種……故依現行法規定，罰鍰之處分作成而具執行力
22 後，義務人死亡並遺有財產者，依上開行政執行法第15
23 條規定意旨，該基於罰鍰處分所發生之公法上金錢給付
24 義務，得為強制執行……罰鍰處分生效後、繳納前，受
25 處分人死亡而遺有財產者，依行政執行法第15條規定，
26 該遺產既得由行政執行處強制執行，致對其繼承人依民
27 法第1148條規定所得繼承之遺產，有所限制，自應許繼
28 承人以利害關係人身分提起或續行行政救濟（訴願法第1
29 31

4條第2項、第18條、行政訴訟法第4條第3項、第186條，民事訴訟法第168條及第176條等參照……」業經司法院釋字第621號理由書闡述甚明。是在違章者死亡前，未作成裁罰者，固不得於違章者死亡後再行裁罰。惟若違章者死亡前已作成之裁罰處分，則不因違章者死亡影響原裁罰處分之效力，僅將擔保該裁罰金額實現之責任財產，限於違章者之遺產（最高行政法院97年度判字第268號判決、103年度判字第328號判決意旨參照）。

(2). 次按罰鍰處分生效後，在相對人不自動履行該金錢給付義務時，通常行政機關即得依行政執行法等相關規定，以強制手段使其履行義務，此即罰鍰處分之執行力。又依稅捐稽徵法第49條準用同法第39條第1項規定：「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。但納稅義務人已依第35條規定申請復查者，暫緩移送強制執行。」第50條之2規定：「依本法或稅法規定應處罰鍰者，由主管稽徵機關處分之……受處分人如有不服，應依行政救濟程序辦理。但在行政救濟程序終結前，免依本法第39條規定予以強制執行。」等旨，稅捐稽徵法第50條之2既規定稅捐罰鍰處分，「於行政救濟程序終結前」，免依稅捐稽徵法第39條關於「納稅義務人於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，移送強制執行」之規定，可知其本質上屬一「暫緩」移送強制執行之規定，「並非」終局不得執行（最高行政法院103年度判字第328號判決意旨參照）。

(3). 是以，無論依稅捐稽徵法、行政訴訟法、行政執行法之規定，均認罰鍰處分於提起行政救濟時均已生執行力，依上開司法院釋字第621號解釋意旨，自得為強制執行。原告曲解司法院上開解釋意旨，誤以已作成之裁罰處分會因受處分人死亡，而在實體法上失其規制效力；逕而主張行政罰鍰裁處尚未確定前，義務人死亡，原裁處目的已無法達成，喪失繼續存在之意義，且罰鍰無確定之

可能云云，亦係原告對法律規定有所誤解，洵屬無據（最高行政法院103年度判字第328號判決意旨參照）。

(四)從而，本件罰鍰爭議涉及納保法106年12月28日施行以前已按遺贈稅法第44條裁罰，迄今尚未確定之租稅規避案件，復因本件並無納保法第7條第8項但書情形，自應適用同法條第10項本文規定，裁罰金額最高不得超過同法條第7項所定滯納金及利息之總額。則被告本件所處罰鍰應以滯納金2,625,482元，及利息461,129元，其二者之總額3,086,611元為限，被告所處罰鍰逾越3,086,611元部分，應予以撤銷，始符納保法第7條第10項本文之規定（最高行政法院109年度判字第360號判決意旨參照）。

(五)是以，本件未依規定辦理贈與稅申報，構成違章事實，並有主觀責任要件，應依遺贈稅法第44條規定裁處罰鍰，均如上述。次按稅務違章案件減免處罰標準第13條第2款規定：「依遺產及贈與稅法第44條規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，免予處罰：……二、未依限辦理贈與稅申報，經核定應納稅額在新臺幣10,000元以下。」基於本件核定應納稅額17,503,216元，顯然超過10,000元，並無前開免予處罰規定之適用，自應受罰。被告原核定依遺贈稅法第44條規定，按應納稅額處0.5倍罰鍰計8,751,608元，嗣復查決定考量贈與人對系爭股票移轉之課稅問題已主動向原處分機關申請釋疑並檢附相關事證供參，其雖經通知仍未為補申報，然衡酌其主觀可責性顯較一般違章情節為輕，爰參酌裁罰金額倍數參考表使用須知第4點，酌予減輕裁罰，改按應納稅額 $17,503,216 \times 0.2$ 元處0.2倍罰鍰3,500,643元（ $17,503,216 \times 0.2$ ），則前述罰鍰未逾3,086,611元部分，核係已考量本件違章情節，於法尚無不合。

七、綜上所述，本件罰鍰逾3,086,611元部分，違反納保法第7條第10項本文規定，復查決定及訴願決定就此部分未予糾正，即有未洽，是原告訴請撤銷訴願決定、復查決定及原核定有關罰鍰逾3,086,611元部分，為有理由，應予准許。至於本

件裁處罰鍰3,086,611元部分，並未超過納保法第7條第10項本文所定上限，於法即無不合，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回，爰判決如主文。

八、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴訟法第104條、民事訴訟法第79條、第85條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　12　　月　　22　　日

臺北高等行政法院第五庭

審判長法官 陳心弘

法官 林妙黛

法官 畢乃俊

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

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	<ol style="list-style-type: none">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。稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。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

01

	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	<ol style="list-style-type: none"> 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。	

02

中 華 民 國 111 年 12 月 22 日

03

書記官 李依穎