

臺北高等行政法院判決

107年度訴字第1639號

) FKT64W1Z1X5L0;@108年4月11日辯

原告 傅阿妹

訴訟代理人 王鴻珣 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠

訴訟代理人 徐慧茹

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日發文字號台財法字第10713930320號（案號：第00000000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（即復查決定）關於罰鍰不利於原告之部分均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔二分之一，餘由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：原告於民國102年9月2日自配偶曾水宣受贈取得葡萄王生技股份有限公司股票1,201,574股（下稱系爭股票），並於102年9月5日辦竣股票過戶登記。曾水宣嗣於103年8月26日死亡，原告與其子曾盛斌、曾盛肇、曾盛誌及曾盛瑞4人（下稱曾盛斌等4人）則於104年4月2日簽訂「解除贈與契約暨遺產分割協議書」（下稱解除贈與暨分割協議書），將系爭股票轉回曾水宣名下證券帳戶，由曾盛斌等4人以繼承方式取得系爭股票。經被告審認原告對系爭股票並無贈與之法定撤銷權，原告將系爭股票移轉予曾盛斌等4人，符合遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第4條第2項所定贈與要

件，惟未依同法第24條規定申報贈與稅，乃以渠等合意移轉股票日（104年4月2日）之收盤價每股新臺幣（下同）147.5元，核定贈與總額177,232,165元（147.5元×1,201,574股），應納稅額17,503,216元（下稱原核定），並按應納稅額處以0.5倍罰鍰8,751,608元。原告不服，申請復查，經被告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。原告仍不服，提起訴願復經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張：

（一）本稅部分：被繼承人曾水宣生前已明確表示，系爭股票將來均由曾盛斌等4人依法繼承，系爭股票係伊擅自以贈與原因過戶給自己，曾盛斌等4人因對伊與曾水宣就系爭股票曾否訂定贈與契約存有爭議，乃要求伊返還系爭股票作為曾水宣之遺產，伊為免母子對簿公堂，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，惟伊事後未依約履行，曾盛斌等4人遂向臺灣桃園地方法院（下稱桃園地院）聲請調解，伊與曾盛斌等4人嗣成立調解，即該法院104年度司桃調字第144號調解筆錄（下稱桃園地院調解筆錄），伊同意將系爭股票回復原狀返還為曾水宣之遺產，再由曾盛斌等4人繼承。故上開解除贈與暨分割協議書，係伊與曾盛斌等4人合意解除曾水宣與伊所訂系爭股票贈與契約，將系爭股票返還納入曾水宣之遺產，該協議並經桃園地院調解筆錄確認，本院92年度訴字第2362號判決亦肯認類此協議之效力。故就系爭股票之整體變動過程觀察，伊與曾盛斌等4人對於系爭股票完全欠缺贈與及允受贈與之意思表示，曾盛斌等4人係依據與伊就曾水宣之遺產所訂分割協議，依法繼承系爭股票，非

來自於伊之贈與，自不該當民法上之贈與行為，且與民法第408條、第416條所定贈與之法定撤銷權無關，依稅法附從性原則，本件自不應核課贈與稅。況且，伊就系爭股票業已繳納遺產稅，被告復就系爭股票核課贈與稅，顯有重複課稅之不當。再者，伊為免親屬間之遺產爭議必須經由訴訟及法院判決解決，而選擇由法院成立調解，被告竟認定該調解內容構成贈與，應核課贈與稅，無異要求親屬必須透過法院解決紛爭，有違一般人民倫理觀念，既不公平且非合理。

(二) 罰鍰部分：伊主觀上係依上開桃園地院調解筆錄內容，將系爭股票回復原狀歸還曾水宣，並不涉及贈與，故非為逃避稅捐而不申報贈與稅，亦無對被告隱瞞或故意提供不實資料等違反協力義務行為。況且，伊國小未畢業，亦不識字，對於國家稅捐相關法律規定，實無能力理解，雖與么子曾盛瑞同住，但曾盛瑞因罹患小兒麻痺而智能不足，無法協助處理稅務事項，乃委由代書處理，惟代書未將被告諭知系爭股票辦理移轉登記後不得撤銷贈與，及應申報贈與稅之事轉告伊，致伊未能依被告要求申報贈與稅，考量伊之學識狀況及本案之專業性、特殊性，伊之可責性應甚低，被告應審酌伊及子女過往無違章逃漏稅情形，予以免罰。退萬步言，縱認伊應受處罰，惟伊係因不知法律而誤觸章典，與規避租稅之納稅義務人相較，惡意顯然更低，基於舉重以明輕之法理，縱應對伊裁處罰鍰，其總額亦不應高於納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條第10項，就該法施行前已發生，惟裁罰尚未確定之租稅規避案件所定罰鍰，即最高不得超過同條第7項規定，按應補繳稅額加徵15%滯納金及利息之總額，是被告所處罰鍰數額，明顯過高，自屬違誤。

(三) 並聲明：訴願決定及原處分不利於原告之部分均撤銷。

01 三、被告抗辯：

02 (一)本稅部分：原告於102年9月2日自曾水宣受贈取得系爭股票
03 ，並於同年9月5日辦竣過戶登記，且於持有期間獲配股利，
04 是系爭股票已屬原告所有，依財政部80年1月31日台財稅第0
05 00000000號函及92年10月17日台財稅字第0920456222號函意
06 旨，自不得申請撤銷贈與。另原告於復查及訴願階段，自承
07 係因維持家庭和諧，於104年4月2日與曾盛斌等4人簽訂解除
08 贈與暨分割協議書，故曾水宣將系爭股票贈與原告之行為，
09 不符民法第417條所定撤銷贈與事由，原告與曾盛斌等4人皆
10 無法定撤銷權，原告不得於受贈系爭股票後，再以該贈與契
11 約業經合意解除並回復登記予被繼承人為由，使曾盛斌等4
12 人以繼承名義無償取得系爭股票。本院92年度訴字第2362號
13 判決，案情係贈與標的尚未辦妥所有權移轉登記前，受贈人
14 與贈與人之繼承人雙方合意解除贈與契約，並共同申請撤銷
15 贈與稅申報，與本案贈與標的業於申報贈與稅後完成移轉過
16 戶登記者，並不相同，且該判決並非判例，僅具個案拘束力
17 ，尚不得比附援引。又桃園地院調解筆錄內容，係督促原告
18 履行解除贈與暨分割協議書內容，該法院未就當事人是否具
19 備解除贈與契約之權利為實質審查，原告執以主張系爭股票
20 非屬其財產，而係曾水宣死亡時所遺應繼財產，曾盛斌等4
21 人得依解除贈與暨分割協議書以繼承取得，自非可採。至系
22 爭股票核課遺產稅，乃因曾水宣係於其死亡前2年內將系爭
23 股票贈與原告，依法應擬制為曾水宣遺產之故，惟因係曾水
24 宣與原告夫妻間之贈與，故於贈與當時免課徵贈與稅，二者
25 間並無以稅減稅之問題。另本件為原告贈與系爭股票予曾盛
26 斌等4人，與曾水宣前將系爭股票贈與原告者，贈與主體不
27 同，並無重複課稅問題。是以，被告認定原告係將系爭股票

無償移轉予曾盛斌等4人，屬遺贈稅法第4條第2項規定之贈與，依渠等合意移轉股票日之收盤價，依法課徵贈與稅，並無不合。

(二)罰鍰部分：原告及曾盛斌等4人曾於105年3月24日向被告所屬桃園分局（下稱桃園分局）詢問渠等與被繼承人曾水宣間就系爭股票移轉有無遺產稅及贈與稅疑義，經該分局於105年4月7日函復，原告移轉系爭股票予曾盛斌等4人之行為涉有贈與，請盡速申報贈與稅，倘申報前經檢舉或調查，仍應依遺贈稅法第44條規定處罰，惟原告迄未依規定辦理贈與稅申報，核有應注意、能注意而未注意之過失，且無稅務違章案件減免處罰標準第13條之適用，自應受罰。被告考量原告對系爭股票移轉之課稅問題已主動申請釋疑並檢附相關事證供參，其雖經通知仍未為補申報，然其主觀可責性顯較一般違章情節為輕，依據納保法規定，並參酌稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第4點，酌予從輕改按應納稅額17,503,216元處0.2倍罰鍰3,500,643元，已考量原告違章情節而為適切裁罰。又原告未依規定辦理贈與稅申報，非屬納保法第7條所定租稅規避，故無同條第10項前段規定之適用，被告依遺贈稅法第44條規定，處以漏稅罰，並無違誤。

(三)並聲明：駁回原告之訴。

四、如事實概要欄所載之事實，有贈與契約書、贈與稅申報書、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、遺產稅繳清證明書、核定通知書、裁處書、原處分書及訴願決定書，附原處分卷第17、22至23、36、32至34、30至31、35、88至89、72、386至394及534至549頁可稽，且為兩造所不爭執，堪信為真實。

五、經核本件爭點為：被告審認原告將系爭股票移轉予曾盛斌等

4人，符合遺贈稅法第4條第2項所定贈與要件，惟未依同法第24條規定申報贈與稅，按渠等合意移轉系爭股票日之收盤價，核定原告贈與總額177,232,165元，應納稅額17,503,216元，並按應納稅額處以0.2倍罰鍰3,500,643元，有無違法？經查：

(一)應適用之法令：

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4條第1項、第2項規定：「（第1項）本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。（第2項）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。」第7條第1項前段規定：「贈與稅之納稅義務人為贈與人。……。」第10條第1項規定：「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；……。」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。」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。」同法施行細則第28條第1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。」租稅規避行為因有違租稅公平原則，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律形式作為課稅之基礎。

3. 納保法第7條第3項、第8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。」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。……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，予以定義性規定而已，並未變更現行稅法上納稅者之權利義務，自得於本案中予以適用，無待於法規生效後始得援用。

(二)經查：

- 1.原告之配偶曾水宣於生前委由代理人檢附其與原告於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，於同年月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，於同年月5日辦竣系爭股票由曾水宣過戶予原告事宜。曾水宣嗣於103年8月26日死亡，原告與其子曾盛斌等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：原告與曾盛斌等4人合意解除曾水宣與原告前就系爭股票所訂贈與契約，原告於即日起無條件全數返還系爭股票並納入曾水宣之遺產；原告與曾盛斌等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人繼而以原告為相對人，向桃園地院聲請調解，於104年7月30日成立內容為：原告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，由原告於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、曾水宣及原告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，附原處分卷第22、23、27、29、30至34、36、54至56頁可稽。

2. 依1.所述，可知系爭股票業由曾水宣於生前贈與原告，並於102年9月5日過戶為原告所有，原告與曾盛斌等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，由原告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，原告同意依上開協議內容，將系爭股票移轉予曾盛斌等4人，渠等5人以上行為之目的為何，殊值存疑。原告就此雖主張：曾水宣生前曾明確表示，系爭股票將來均由曾盛斌等4人依法繼承，系爭股票乃伊擅自過戶至自己名下，嗣因曾盛斌等4人對伊與曾水宣曾否訂定贈與契約有所爭議，伊為免母子對簿公堂，而於104年4月2日與曾盛斌等4人簽訂解除贈與暨分割協議，同意將系爭股票回復原狀返還為曾水宣之遺產，再由曾盛斌等4人繼承，惟伊事後未依約履行，曾盛斌等4人因而又向桃園地院聲請調解，伊與曾盛斌等4人嗣成立調解，同意依上開解除贈與暨分割協議履行云云。惟由原告對原核定申請復查後，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）觀之，曾盛斌等4人在系爭股票由原告受贈取得，並於102年9月5日完成過戶手續後之103年1月6日，既曾代原告補登證券存摺，於斯時自己知悉系爭股票業經曾水宣贈與原告，並移轉贈與物權利完畢之事。復參諸原告與曾盛斌等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143至151頁之遺產稅申報書)，益見曾盛斌等4人對系爭股票業由曾水宣於死亡前2年贈與原告並過戶為原告所有之事，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人依法繼承，惟伊擅自將系爭股票過戶至自己名下，曾盛斌等4人嗣後對曾水宣有無贈與系爭股票予伊有所爭議，伊為免母子對簿公堂，始與曾盛斌等4人簽訂解除贈與暨分割協議及成立調解云云，未據原告提出任何證據以實其說，且與曾盛斌等4人至遲於103年1月6日即知悉原告已受贈取得系爭股票所有權，惟於時隔10個月餘後申報遺產稅時，就此均無任何爭執之情，顯不相符；另觀諸原告與曾盛斌等4人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)，亦無任何有關原告與曾盛斌等4人曾因曾水宣是否贈與系爭股票予原告一事，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。

3.再查：

- (1)原告既於102年9月5日已取得系爭股票之所有權，則系爭股票嗣後若由原告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，原告負有繳納贈與稅之義務。然渠等經由上述一連串安排，使原告因受贈自曾水宣而取得所有權之系爭股票，得以該贈與契約業經曾水宣全體繼承人合意解除，原告應負回復原狀責任為由，先回復至曾水宣名下，具有為曾水宣遺產之外觀，原告與曾盛斌等4人進而得以協議分割遺產為名，使曾盛斌等4人

以繼承曾水宣遺產之名義，取得系爭股票，原告亦因此無須負擔系爭股票由其直接無償移轉予曾盛斌等4人時，應納之贈與稅。參諸曾水宣於102年9月3日辦理系爭股票贈與原告之贈與稅申報時，列報之贈與總額為159,208,555元（參見原處分卷第22頁）、原告與曾盛斌等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），足見原告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，必須負擔依同法第19條第1項所定稅率計算之高達上千萬元贈與稅，由此不難想見原告與曾盛斌等4人原本對曾水宣生前贈與系爭股票予原告並無異議，其後卻執意將曾水宣已移轉至原告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，原告係透過與曾盛斌等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，就原告事實上予以規避，然與其經濟實質相當之法形式（即贈與）作為課稅之基礎。

- (2) 被告雖將上開解除贈與暨分割協議書，解為係原告與曾盛斌等4人依民法第417條前段規定，撤銷曾水宣生前與原告就系爭股票所訂贈與契約，進而認定原告與曾盛斌等4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，使原告業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，故原告實係將系爭股票無償移轉予曾盛斌等4人，涉及贈與情事，非屬租稅規避。惟觀諸上開解除契約暨分割協議書，係約定由原告與曾盛斌等4人合意解除系爭股票贈與契約，其內容並無一語提及其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），而以曾水宣繼承人身分撤銷贈與，被告稱原告與曾盛斌等4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，被告未慮及原告與曾盛斌等4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，達成由原告贈與系爭股票予曾盛斌等4人之實質上經濟效果，並規避贈與稅構成要件之該當，業已構成租稅規避之情，逕認系爭股票係由原告直接贈與曾盛斌等4人，法律涵攝亦非妥洽。然因被告對於原告上開規避租稅行為，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，且觀諸原告與曾盛斌等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，約明原告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等情，堪認原告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，則被告應依遺贈稅第10條第1項規定，按該日之時價計算系爭股票價值，對原告核課贈與稅。而被告確係以原告與曾盛斌等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147.5元（參見原處分卷第11頁），核定原告贈與總額177,232

01 ,165元 (147.5元 × 1,201,574) , 贈與淨額 175,032,165元
02 , 應納贈與稅額 17,503,216元 , 則其核定原告應納上述稅額
03 之結論 , 經核尚無不合。

04 4.原告雖主張：伊與曾盛斌等4人所訂解除贈與暨分割協議書
05 , 業經桃園地院調解筆錄確認 , 本院 92年度訴字第 2362號判
06 決亦肯認類此協議之效力 , 故曾盛斌等4人係依遺產分割協
07 議 , 依法繼承系爭股票 , 非由伊贈與而取得 , 被告竟認定上
08 開業經法院調解成立之協議內容構成贈與 , 應核課贈與稅 ,
09 無異要求親屬間關於遺產所生爭議 , 一律必須透過法院以訴
10 訟及判決方式解決紛爭 , 有違一般人民倫理觀念 , 既不公平
11 且非合理。況且 , 伊就系爭股票業已繳納遺產稅 , 被告復就
12 系爭股票核課贈與稅 , 顯有重複課稅之不當云云。惟查：

13 (1)本院 92年度訴字第 2362號判決 , 所涉情節為該案原告甲之夫
14 (即贈與人) , 於生前與甲訂立贈與契約 , 由甲受贈其夫所
15 有之土地 , 並已辦理贈與稅申報 , 獲核發贈與稅不計入贈與
16 總額證明書在案 , 惟甲之夫未辦妥上開贈與土地之所有權移
17 轉登記即死亡 , 甲遂檢附與其他繼承人共同出具之同意撤銷
18 贈與契約書 , 申請撤銷贈與稅申報 , 經本院上開另案判決認
19 為應予准許 , 此與本件原告之配偶曾水宣在生前業依與原告
20 所訂贈與契約 , 將系爭股票移轉為原告所有 , 原告與曾水宣
21 其他繼承人嗣後訂立上開解除贈與暨分割協議書及於法院成
22 立調解 , 意在利用此等法律行為之形式 , 使系爭股票於外觀
23 上回復為曾水宣之遺產 , 得經全體繼承人協議分割後 , 由曾
24 盛斌等4人以繼承之名目取得 , 藉此達成由原告將系爭股票
25 贈與該4人之實質上經濟效果 , 及規避贈與稅構成要件該當
26 等目的 , 並非僅止於將未移轉贈與物權利之贈與撤銷者 , 情
27 形迥異 , 原告執本院就不同情節所為上開另案判決 , 主張曾

01 水宣生前對其贈與系爭股票之契約，業經其與曾盛斌等4人
02 所訂解除贈與暨分割協議書而合意解除，曾盛斌等4人其後
03 係繼承取得系爭股票，即非由其贈與，被告對其補徵贈與稅
04 ，係屬違誤云云，比附援引明顯失據，自非可採。又原告與
05 曾盛斌等4人於桃園地院成立調解之內容，乃原告願依上開
06 解除贈與暨分割協議書，將系爭股票移轉予曾盛斌等4人，
07 該調解筆錄依民事訴訟法第416條第1項及第380條第1項所生
08 與確定判決同一之效力，僅係原告日後如與曾盛斌等4人再
09 因該協議書而涉訟，不得反於上開調解筆錄內容，主張其對
10 曾盛斌等4人不負有移轉系爭股票之義務，至原告與曾盛斌
11 等4人訂定該協議書所欲達成之經濟上實質效果為何，及有
12 無規避稅捐問題，並非該調解事件爭訟之標的，本應由稅捐
13 稽徵機關以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬
14 與享有為依據，予以判斷，則原告另主張其與曾盛斌等4人
15 所訂解除贈與暨分割協議書，業經桃園地院調解筆錄確認，
16 故曾盛斌等4人係依遺產分割協議繼承取得系爭股票，被告
17 認定係由伊贈與而取得，對伊補徵贈與稅，於法有違云云，
18 亦無足取。再依前述，原告與曾盛斌等4人對原告於曾水宣
19 生前業因受贈而取得系爭股票所有權之事，本無爭議，渠等
20 嗣後於法院就上開解除贈與暨分割協議成立調解，意在將系
21 爭股票無償移轉予曾盛斌等4人，及規避贈與稅，非在解決
22 其間關於遺產所生爭議，是原告又稱被告認定上開業經法院
23 調解成立之協議內容構成贈與，應核課贈與稅，無異強求親
24 屬間就遺產所生爭執，一律必須透過法院以訴訟及判決方式
25 解決紛爭，有違一般人民倫理觀念，既不公平且非合理云云
26 ，仍難採憑。

27 (2)復按贈與稅之課徵，係以財產所有人將自己之財產無償給予

他人，經他人允受而生效力之贈與行為作為對象；原告配偶曾水宣生前贈與原告系爭股票，與原告藉由與曾盛斌等4人訂定解除契約暨分割協議書及成立調解等方式，迂迴達成將系爭股票贈與曾盛斌等4人之實質經濟效果之行為，因無償給與財產者與收受者各自有別，應評價為不同之2次贈與行為，均為贈與稅之課徵客體，僅前一贈與行為因係曾水宣與原告之配偶間相互贈與，依遺贈稅法第20條第1項第6款規定，不計入贈與總額課稅而已，惟該次贈與行為，因係曾水宣在死亡前2年內所為，依同法第15條第1項第1款規定：「被繼承人死亡前二年內贈與下列個人之財產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依本法規定徵稅：一、被繼承人之配偶。……。」系爭股票應擬制為曾水宣遺產，課徵遺產稅。是被告將系爭股票計入曾水宣遺產總額課徵遺產稅，及對原告其後透過與曾盛斌等4人訂立協議及成立調解等形式，實質上將系爭股票贈與曾盛斌等4人之結果，核定補徵贈與稅，均係依法所為，並無原告所指重複課稅之問題，原告再指稱：伊就系爭股票已繳納遺產稅，被告復核課贈與稅，顯有重複課稅之不當云云，洵非可採。

(二)末查，原告及曾盛斌等4人在被告於106年7月25日對原告送達原核定通知書（參見原處分卷第95頁），對原告補徵本件贈與稅前，曾於105年3月23日向桃園分局提出申請書，載明其等之被繼承人曾水宣持有系爭股票，於102年9月3日贈與配偶即原告，嗣撤銷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贈與但視為遺產，核課遺產稅，並經原告及曾盛斌等4人繳清，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

01 月7日函復稱：原告移轉系爭股票予曾盛斌等4人之行為涉有
02 贈與，請儘速申報贈與稅，倘本案於申報前業經檢舉或調查
03 ，仍應依遺贈稅法第44條規定處罰等語，有申請書及桃園分
04 局105年4月7日北區國稅桃園營字第1050205557號函（下稱
05 被告105年4月7日函），附原處分卷第37至39、43、44頁可
06 稽。另觀諸桃園分局就上開回復原告及曾盛斌等4人所詢事
07 項之函文，於105年4月2日所擬簽呈，載明系爭股票移轉之
08 相關資料中，包括原告與曾盛斌等4人所訂解除贈與暨分割
09 協議書及桃園地院調解筆錄等（參見原處分卷第46頁），顯
10 見原告於被告就其藉由與曾盛斌等4人訂定上開協議及於法
11 院成立調解之形式，無償移轉系爭股票予曾盛斌等4人之行
12 為，根據與實質上經濟利益相當之法律形式即贈與，對其核
13 定補徵贈與稅前，已將系爭股票業經曾水宣於生前贈與且移
14 轉予原告，惟原告及曾盛斌等4人嗣後係經由訂定解除贈與
15 暨分割協議及於桃園地院成立調解等方式，先將系爭股票回
16 復為曾水宣名義，再由曾盛斌等4人以繼承名義取得之過程
17 ，對被告完全據實以告。是原告與曾盛斌等4人藉由前述合
18 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
19 ，達成由原告將其所有之系爭股票贈與曾盛斌等4人之實質
20 經濟效果，並規避贈與稅要件之該當，所為固然構成稅捐稽
21 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，惟
22 原告於稅捐申報及被告進行課稅調查時，既無納保法第7條
23 第8項但書所稱對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不
24 正確資料之行為，致使主管機關陷於錯誤，因而短漏核定稅
25 捐之情事，則被告除得根據與實質上經濟利益相當之法律形
26 式，對原告補徵贈與稅，並加徵滯納金及利息外，不得另裁
27 處罰鍰。惟被告卻以原告於收受其105年4月7日函後，迄未

辦理贈與稅申報，核有應注意、能注意而未注意之過失，依遺贈稅法第44條規定，先按應納稅額17,503,216元處0.5倍罰鍰，嗣以原處分改按上開應納稅額處0.2倍罰鍰3,500,643元，依上說明，自屬違法，應予撤銷。

六、綜上所述，被告核定原告將系爭股票無償移轉予曾盛斌等4人，應納贈與稅額17,503,216元之結論，並無違誤，訴願決定就此予以維持，核無不合。惟原處分關於裁處原告罰鍰3,500,643元部分，違反納保法第7條第8項規定，訴願決定就該部分未予糾正，即有未洽，原告訴請撤銷，為有理由，應予准許。

七、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，判決如主文。

中華民國 108 年 5 月 2 日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法官 李 玉 卿

法官 王 俊 雄

法官 鍾 啟 煒

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	所需要件
-----------	------

01	代理人之情形	
02		
03	(一)符合右列情形之一	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。
04	者，得不委任律師	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。
05	為訴訟代理人	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。
06		
07		
08		
09		
10		
11		
12	(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。
13		2.稅務行政事件，具備會計師資格者。
14		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。
15		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。
16		
17		
18		
19		
20		
21		
22		
23	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。	
24		
25		
26		

