

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第360號

上 訴 人 財 政 部 北 區 國 稅 局

代 表 人 王 綉 忠

訴 訟 代 理 人 徐 慧 茹

被 上 訴 人 傅 阿 妹

訴 訟 代 理 人 王 鴻 珣 律 師

上列當事人間贈與稅事件，上訴人對於中華民國108年5月2日臺北高等行政法院107年度訴字第1639號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決除確定部分外廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、緣被上訴人於民國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。嗣曾水宣於103年8月26日死亡，被上訴人與其子曾盛斌、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。經上訴人審認被上訴人對系爭股票並無贈與之法定撤銷權，被上訴人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，並按應納稅額處以0.5倍罰鍰8,751,608元。被上訴人申請復查，經上訴人以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。被上訴人乃對不利於其之部分，循序提起行政訴訟，訴請撤銷訴願決定及原處

01 分不利於被上訴人之部分。經原判決將訴願決定及原處分關
02 於罰鍰部分撤銷，並駁回被上訴人其餘之訴。上訴人對於不
03 利其之原判決部分（即撤銷罰鍰部分；另關於被上訴人敗訴
04 部分，因未據其上訴已告確定），遂提起本件上訴。

05 二、被上訴人起訴之主張及上訴人在原審的答辯，均引用原判決
06 所載。

07 三、原判決將訴願決定及原處分關於罰鍰部分均撤銷之理由略以
08 ：

09 (一)、系爭股票由曾水宣於生前贈與被上訴人，於102年9月5日過
10 戶為被上訴人所有，被上訴人與曾盛斌等4人於103年8月26
11 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
12 議書，約定將曾水宣業已履行完畢之贈與契約解除，由被上
13 訴人將系爭股票返還回復為曾水宣遺產，另協議系爭股票由
14 曾盛斌等4人取得，繼而於臺灣桃園地方法院（下稱桃園地
15 院）成立調解，被上訴人同意依協議內容將系爭股票移轉予
16 曾盛斌等4人，由被上訴人於104年11月13日將系爭股票轉回
17 曾水宣帳戶，再於104年11月30日依調解筆錄所載股數，分
18 別轉入曾盛斌等4人帳戶。被上訴人既於102年9月5日已取得
19 系爭股票之所有權，則系爭股票嗣後若由被上訴人無償移轉
20 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
21 同法第7條第1項前段規定，被上訴人負有繳納贈與稅之義務
22 。然渠等經由一連串安排，使曾盛斌等4人以繼承曾水宣遺
23 產之名義取得系爭股票，被上訴人亦因此無須負擔系爭股票
24 由其直接無償移轉予曾盛斌等4人時應納之贈與稅。是以被
25 上訴人係透過與曾盛斌等4人以締結解除贈與暨分割協議及
26 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
27 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
28 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
29 法第12條之1第3項及納稅者權利保護法（下稱納保法）第7
30 條第3項規定所稱租稅規避，稅捐稽徵機關於此際應本於實
31 質課稅原則，就被上訴人事實上予以規避，然與其經濟實質

相當之法形式（即贈與）作為課稅之基礎，則上訴人以被上訴人與曾盛斌等4人於104年4月2日訂定該協議書，達成移轉系爭股票之合意，依該日系爭股票之收盤價147.5元核定被上訴人贈與總額177,232,165元（147.5元×1,201,574），贈與淨額175,032,165元，應納贈與稅額17,503,216元，經核尚無不合。

(二)、被上訴人及曾盛斌等4人在上訴人於106年7月25日對被上訴人送達原核定通知書，對被上訴人補徵本件贈與稅前，曾於105年3月23日向上訴人所屬桃園分局（下稱桃園分局）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日贈與配偶即被上訴人，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，並經被上訴人及曾盛斌等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，經桃園分局於105年4月7日函復稱：被上訴人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（下稱上訴人105年4月7日函）可稽。另觀諸桃園分局就回復被上訴人及曾盛斌等4人所詢事項之函文，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，包括被上訴人與曾盛斌等4人所訂解除贈與暨分割協議書及桃園地院調解筆錄等，顯見被上訴人於上訴人就其藉由與曾盛斌等4人訂定上開協議及於法院成立調解之形式，無償移轉系爭股票予曾盛斌等4人之行為，根據與實質上經濟利益相當之法律形式即贈與，對其核定補徵贈與稅前，已將系爭股票業經曾水宣於生前贈與且移轉予被上訴人，惟被上訴人及曾盛斌等4人嗣後係經由訂定解除贈與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，對

上訴人完全據實以告。是被上訴人與曾盛斌等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，達成由被上訴人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，所為固然構成稅捐稽徵法第12條之1第3項及納保法第7條第3項所定租稅規避，惟被上訴人於稅捐申報及上訴人進行課稅調查時，既無納保法第7條第8項但書規定所稱對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料之行為，致使主管機關陷於錯誤，因而短漏核定稅捐之情事，則上訴人除得根據與實質上經濟利益相當之法律形式對被上訴人補徵贈與稅，並加徵滯納金及利息外，不得另裁處罰鍰。惟上訴人卻以被上訴人於收受其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，嗣以原處分改按依應納稅額處0.2倍罰鍰3,500,643元，自屬違法，應予撤銷等詞，茲為其論據。

四、上訴意旨略謂：(一)、本件贈與行為發生於000年0月0日被上訴人自其配偶曾水宣受贈取得系爭股票，同年9月3日辦理贈與稅申報，同年9月5日辦竣股票過戶登記，贈與契約即生效力。被上訴人與曾盛斌等4人原本對曾君生前贈與系爭股票予被上訴人並無異議，其後卻執意將曾君已移轉至被上訴人名下而履行完畢之贈與契約效力解除，係出於規避高額稅負之動機。因此被上訴人移轉系爭股票之行為涉有贈與，惟迄未依限辦理贈與稅申報，核有應注意、能注意而未注意之過失，自應裁處罰鍰，本件實非屬納保法第7條所規定之租稅規避類型，原判決顯有適用法規不當之違誤。(二)、退一步言，倘本件為納保法施行前之租稅規避案件，惟上訴人係於106年6月29日裁處系爭罰鍰，屬納保法施行前「已裁罰尚未確定」之租稅規避案件，依納保法第7條第10項後段規定，其處罰金額係最高不得超過第7項所定滯納金及利息之總額，而非不得裁罰；此與同法第7條第10項前段規定納保法施行

前「應裁罰而尚未裁罰」之租稅規避案件，應依同法第3項、第7項及第8項規定加徵滯納金及利息之情形有間。原判決以上訴人對被上訴人補徵贈與稅並加徵滯納金及利息外，不得另裁處罰鍰，亦有適用法規不當之違法等語。

五、本院查：

(一)、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。」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贈與稅之申報負有誠實申報之義務。

(二)、次依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，按應補繳稅款百分之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，

01 不在此限。」第10項規定：「本法施行前之租稅規避案件，
02 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
03 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
04 項所定滯納金及利息之總額。但有第8項但書情形者，不適
05 用之。」可知，於納保法施行後，對於租稅規避行為，稅捐
06 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
07 稅上請求權，並加徵滯納金及利息，然除非納稅者於申報或
08 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
09 料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐，否則不得另課予逃漏
10 稅捐之處罰；且對於納保法施行前之租稅規避案件，已裁罰
11 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
12 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
13 ，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者外，其處罰金額最高不
14 得超過同條第7項所定滯納金及利息之總額。核其立法意旨
15 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
16 案件，固不再處罰，惟應加徵之滯納金及利息，是就此類案
17 件，已於納保法施行前經裁罰者，直接明文規定以應加徵之
18 滯納金及利息為其裁罰金額之上限，而免去撤銷原罰鍰，須
19 另為加徵滯納金及利息之勞費。故於納保法施行前，因租稅
20 規避而遭裁罰尚未確定者，於納保法施行後，倘無納保法第
21 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
22 至滯納金及利息之總額，不再另為滯納金及利息之加徵。

23 (三)、原判決以被上訴人與曾盛斌等4人藉由前述合意解除贈與契
24 約、訂定分割協議及成立調解等法律形式外觀，達成由被上
25 訴人將其所有之系爭股票贈與曾盛斌等4人之實質經濟效果
26 ，並規避贈與稅要件之該當，雖構成稅捐稽徵法第12條之1
27 第3項及納保法第7條第3項所定租稅規避，惟被上訴人於稅
28 捐申報及上訴人進行課稅調查時，既無納保法第7條第8項但
29 書所稱對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料
30 之行為，致使主管機關陷於錯誤，因而短漏核定稅捐之情事
31 ，則上訴人除對被上訴人補徵贈與稅，並加徵滯納金及利息

01 外，不得另裁處罰鍰為由，而將訴願決定及原處分關於罰鍰
02 部分撤銷，固非無見。惟查，被上訴人上開租稅規避行為，
03 係於106年7月25日經上訴人為裁罰，乃原審依法確定之事實
04 。核屬納保法施行前已裁罰尚未確定之租稅規避案件，應將
05 被上訴人所處罰鍰逾應加徵之滯納金及利息總額部分，予以
06 撤銷，始符納保法第7條第10項後段之規定。原判決未注意
07 及此，逕將罰鍰全部予以撤銷，容有未適用上開過渡規定之
08 疏漏。上訴人執此主張原判決違法，即屬可採。從而，原判
09 決就本件納保法施行前已裁罰尚未確定之租稅規避裁罰案件
10 ，既有漏未適用納保法第7條第10項後段規定之違誤，且影
11 響裁判之結果，上訴意旨，求為廢棄原判決，即有理由；又
12 因上述有關本件應加徵滯納金及利息數額尚有未明，有由原
13 審法院再為調查之必要，本院無從自為判決，爰將原判決廢
14 棄，發回原審法院予以查明後，另為適法之裁判。

15 六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項
16 、第260條第1項，判決如主文。

17 中 華 民 國 109 年 7 月 9 日

18 最高行政法院第四庭

19 審判長法官 鄭 小 康

20 法官 劉 介 中

21 法官 林 文 舟

22 法官 帥 嘉 寶

23 法官 林 玫 君

24 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

25 中 華 民 國 109 年 7 月 9 日

26 書記官 高 玉 潔