

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*

林子軒**

目次

壹、 前言	1
貳、 事實摘要	1
參、 本件所涉爭點	2
肆、 法院見解	2
伍、 本文評析	3
一、 系爭行為是否為稅捐規避行為之判斷	3
(一) 稅捐規避行為之構成要件	3
(二) 繼承人解除生前贈與契約之私法上容許性	5
(三) 系爭行為應評價為稅捐規避行為	7
二、 本件所為核課處分均屬合法	8
(一) 稅捐規避行為之法律效果	8
(二) 對甲所為贈與稅之核課處分係屬合法	9
(三) 系爭股票視為遺產而核課遺產稅之合法性不受影響	9
(四) 本件並無「重複課稅」之不當	10
三、 裁罰處分之合法性	11
(一) 稅捐規避行為之可罰性	11
(二) 本件為納保法施行前已裁罰而未確定之稅捐規避案件	12
陸、 結論	13
參考文獻	14

* 授課學期：114-1；課程名稱：稅捐規避專題討論；授課教師：柯格鐘教授；報告日期：2025 年 10 月 30 日。

** 國立臺灣大學法律學系碩士班財稅法學組二年級，學號：R13A21078。

壹、前言

贈與作為一種無償讓與財產之法律行為，屬於最典型之資產傳承工具之一。贈與契約之成立與效力，原則上受私法自治與契約自由原則所保障。惟在稅法上，則基於實質課稅原則，著眼於其行為表彰出之稅捐負擔能力，依據經濟實質進行課稅，而不受私法上評價之拘束，故贈與於實務上仍常見被認定為稅捐規避行為之案例。

以最高行政法院 109 年度判字第 360 號判決為例，本件涉及夫妻間之股票贈與，受贈人於贈與人死亡後，與其子女即其他繼承人「合意解除」該生前贈與契約，使受贈之股票回歸贈與人所留下之遺產，進而以遺產分割方式重新分配予子女。相較於直接由甲贈與系爭股票於子女，採取此種迂迴之法律形式，目的無非在於減少被評價為贈與所應負擔的高額稅負。

本文擬以此案例，先行分析繼承人與受贈人合意解除被繼承人生前所為之贈與契約，於私法上之容許性，並進一步檢視其在稅法上是否構成納稅者權利保護法第 7 條第 3 項所稱稅捐規避，而是否應課徵遺產稅或贈與稅，以及是否具可罰性之問題。

貳、事實摘要

甲於 102 年 9 月 2 日自配偶乙受贈取得 A 公司股票 1,201,574 股（下稱系爭股票），並辦竣股票過戶登記。嗣乙於 103 年 8 月 26 日死亡，乙之全體繼承人即甲與其子丙、丁、戊、己 4 人（下稱丙等 4 人），於 104 年 4 月 2 日簽訂「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證券帳戶，由丙等 4 人以繼承方式取得。

該管稅捐稽徵機關財政部北區國稅局，認本件不存在民法第 417 條所定撤銷贈與事由，甲與丙等 4 人對系爭股票並無贈與之法定撤銷權，甲將系爭股票移轉予丙等 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，卻未依同法第 24 條規定申報贈與稅，遂以合意移轉股票日（104 年 4 月 2 日）之

收盤價，核定贈與總額 177,232,165 元，應納稅額 17,503,216 元，並按應納稅額處以 0.5 倍罰鍰 8,751,608 元。

甲不服上開處分，申請復查，獲復查決定（下稱原處分）追減罰鍰 5,250,965 元，改按應納稅額處以 0.2 倍之罰鍰 3,500,643 元，其餘復查駁回。甲對復查決定仍不服，循序提起行政訴訟。

參、本件所涉爭點

本件訴訟中，主要法律上爭點如下：

一、甲與丙等 4 人於乙死後簽訂「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證券帳戶，由丙等 4 人以繼承方式取得，是否構成納稅者權利保護法第 7 條第 3 項所稱稅捐規避？財政部北區國稅局對甲所為贈與稅之核課處分是否合法？

二、本件除對甲補徵贈與稅外，另依其所漏稅額處以罰鍰，是否合法？

肆、法院見解

本件原審臺北高等行政法院 107 年度訴字第 1639 號判決，對上述爭點之見解與理由，整理如下：

一、系爭股票由乙於生前贈與並移轉所有權於甲，則系爭股票嗣後若由甲無償移轉予丙等 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，甲負有繳納贈與稅之義務。然甲經由一連串安排，使丙等 4 人以繼承乙遺產之名義取得系爭股票，甲因此無須負擔系爭股票由其直接無償移轉予丙等 4 人時應納之贈與稅，核屬納稅者權利保護法第 7 條第 3 項規定所稱稅捐規避，稅捐稽徵機關於應本於實質課稅原則，就甲事實上予以規避，然與其經濟實質相當之法形式（即贈與）作為課稅之基礎。則北區國稅局以甲與丙等 4 人訂定該協議書，達成移轉系爭股票合意當日之收盤價，核定甲贈與總額、贈與淨額及應納贈與稅額，

經核尚無不合。

二、經查，系爭股票前經北區國稅局認定視為遺產，核課遺產稅，甲及丙等 4 人繳清之同時，請國稅局說明甲移轉系爭股票予丙等 4 人之行為是否涉有贈與，顯見甲於北區國稅局對其核定補徵贈與稅前，已將系爭股票由丙等 4 人以繼承名義取得之過程，對北區國稅局完全據實以告。是甲於稅捐申報及北區國稅局進行課稅調查時，並無納稅者權利保護法第 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，則北區國稅局除得對甲補徵贈與稅，並加徵滯納金及利息外，不得另裁處罰鍰。惟北區國稅局卻依遺贈稅法第 44 條規定，依其應納稅額處以罰鍰，自屬違法。臺北高等行政法院遂將訴願決定及原處分關於罰鍰部分撤銷，並駁回甲其餘之訴。

其後，財政部北區國稅局就罰鍰部分提起上訴，本稅部分則因甲未上訴而告確定。最高行政法院 109 年度判字第 360 號判決認為，甲上開稅捐規避行為，係於 106 年 7 月 25 日經北區國稅局為裁罰，核屬納稅者權利保護法施行前已裁罰尚未確定之租稅規避案件，應將甲所處罰鍰逾應加徵之滯納金及利息總額部分，予以撤銷，始符納稅者權利保護法第 7 條第 10 項後段之規定。原判決逕將罰鍰全部予以撤銷，容有未適用上開過渡規定之疏漏，遂將原判決除確定部分外廢棄發回。

嗣後臺北高等行政法院 109 年度訴更一字第 59 號判決，依上開最高行政法院判決見解，將訴願決定、復查決定及原核定關於罰鍰逾滯納金及利息總額之部分均撤銷，並駁回甲其餘之訴。

伍、本文評析

一、系爭行為是否為稅捐規避行為之判斷

（一）稅捐規避行為之構成要件

按稅捐之核課，應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為之，業經釋字第 420 號解釋闡示。循上開解釋之意旨，納稅者權利保護法第 7 條第 1 項規定：「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」，此乃稅捐法律規範之法律解釋法或法之續造規定，學理上稱之為「實質課稅原則」¹。

而所謂「稅捐規避行為」，即屬適用實質課稅原則進行法律解釋之其中一種規範類型，係指行為人濫用私法自治與契約自由原則對私法上法律形式選擇之可能性，選擇以繁瑣、複雜、矛盾等迂迴而非常規之法律形式，在結果上達到減輕或排除稅捐負擔之效果，實現所意圖經濟目的之行為²。在私法上，本於私法自治原則，固然應尊重其法律形式之選擇；惟在稅捐法上，基於保護人民基本權與稅捐負擔平等分配之本質，應適用「量能課稅原則」³與「實質課稅原則」為解釋，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⁴。

納稅者權利保護法第 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」，乃我國之「一般性稅捐規避防杜條款」(General Anti-Avoidance Rule, GAAR)，作為稅捐稽徵機關判斷稅捐規避行為與適用實質課稅原則之法律依據，藉以避免人民濫用立法者無意間所

¹ 柯格鐘，稅捐法秩序——稅捐、稅法與基本原則，頁 296-306，2023 年；柯格鐘，論稅捐規避行為之立法與行為的類型化，興大法學，15 期，頁 41-47，2014 年。

² 陳清秀，稅法總論，12 版，頁 229-230，2022 年；最高行政法院 104 年度判字第 583 號判決參照。

³ 所謂「量能課稅原則」(Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit)，係指所有納稅義務人均依其稅捐負擔能力，而平等繳納稅捐之原則，此項稅法原則係基於憲法第 7 條之平等原則所推導出，因此係具有憲法位階之原則，於納稅者權利保護法第 5 條規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇」亦有明文。參柯格鐘，稅捐法秩序——稅捐、稅法與基本原則，註 1，頁 498-499；柯格鐘，論稅捐正義的追尋：從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的路徑，國立臺灣大學法學論叢，45 卷特刊期，頁 1276-1278，2016 年。

⁴ 柯格鐘，稅捐法秩序——稅捐、稅法與基本原則，註 1，頁 147-159。

形成之稅捐規範漏洞，以獲得不當稅捐利益之情形。依本條規定，學理上進而將稅捐規避之構成要件，分為「稅捐規範存在規範漏洞」、「納稅義務人濫用法律形成自由」與「因而獲致不當之稅捐利益」之客觀構成要件，與「存在稅捐規避之意圖」之主觀構成要件⁵。

本件乙生前將系爭股票贈與於甲，甲與丙等 4 人於乙死亡後，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證券帳戶，由丙等 4 人以繼承方式取得。財政部北區國稅局於本件訴訟中主張，甲與丙等 4 人對系爭股票並無贈與之『法定撤銷權』，甲將系爭股票移轉予丙等 4 人，符合遺贈稅法第 4 條第 2 項所定贈與要件，應課徵贈與稅。

循上開主張，稅捐稽徵機關似認為甲與丙等 4 人，於不符民法第 417 條所定法定撤銷權之情形下，即無權解消乙生前與甲有效成立之贈與契約，系爭「解除贈與契約暨遺產分割協議書」因此不生效力，則甲之行為本應課徵贈與稅。此時甲並未因解除贈與契約而成功規避贈與稅構成要件之該當，因而獲致不當之稅捐利益，進而不該當納稅者權利保護法第 7 條第 3 項所稱「稅捐規避」之要件。

對此，臺北高等行政法院則認為本件甲與丙等 4 人所行使者乃贈與契約之合意解除，而非在行使民法第 417 條所定之撤銷權，甲與丙等 4 人之行為確已製造以繼承之形式外觀，達成由甲贈與系爭股票予丙等 4 人之實質上經濟效果，並規避贈與稅構成要件之該當。

自上述不同主張可知，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，將可能影響本件甲與丙等 4 人之行為是否構成納稅者權利保護法第 7 條第 3 項所稱「稅捐規避」之判斷，進而影響本件於裁罰上有無同條第 8 項、第 10 項等規定之適用，為本件首應辨明之爭點之一。

（二）繼承人解除生前贈與契約之私法上容許性

贈與契約，乃當事人間約定一方以自己之財產無償給與他方，他方允受之契約，

⁵ 柯格鐘，稅捐規避之判斷、核課期間與起算點，月旦財稅實務釋評，1 期，頁 17，2020 年。

此見民法第 406 條規定即明。基於贈與契約係一無償契約，依同法第 408 條第 1 項規定，其法律拘束力較有償契約為薄弱，於贈與之權利未移轉前，贈與人原則上得撤銷其贈與⁶。然上開規定乃贈與人之「單方撤銷權」，且僅適用於贈與物權利「未移轉」之情形。

至於契約之「合意解除」，民法上雖未有明文規定，惟學理上認為，契約乃當事人雙方意思表示之合致而發生效力，則契約當事人基於「契約自由原則」，自亦得依合意訂定契約，使原屬有效之契約歸於消滅，以解消其拘束⁷。我國實務向來亦採肯定見解，如最高法院 57 年台上字第 3211 號判例⁸即謂：「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」。是以，贈與人與受贈人間，縱無法定或事前約定之解除權，本得合意解除已履行完畢之贈與契約，使契約溯及失其效力，並發生返還關係⁹。

然若贈與人於履行贈與契約完畢後死亡，其繼承人是否得與受贈人合意解除該贈與契約？按民法第 1148 條規定，繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上一切非專屬於其本身之權利與義務。是以，於繼承開始時，被繼承人生前本於契約所生之一切財產上之權利義務，以及財產上之法律關係，除專屬於被繼承人本身者外，均依本條規定由繼承人所承受，當然移轉於繼承人¹⁰。詳言之，所謂「專屬於被繼承人本身」，亦即具有「歸屬上一身專屬性」之權利或法

⁶ 陳自強，契約之內容與消滅，5 版，頁 141-142，2022 年；劉春堂，民法債編各論（上），2 版，頁 207-209，2022 年。

⁷ 王澤鑑，債法原理，增訂新版，頁 211，2021 年；鄭冠宇，民法債編總論，8 版，頁 286-287，2025 年；孫森焱，民法債編總論（下），修訂版，頁 756-757，2007 年。

⁸ 相同見解，如最高法院 63 年台上字第 1989 號判例：「契約之合意解除與法定解除權之行使性質不同，效果亦異。前者契約行為，即以第二次契約解除第一次契約，其契約已全部或一部履行者，除有特別約定外，並不當然適用民法第二百五十九條關於回復原狀之規定。後者為單獨行為，其發生效力與否，端視有無法定解除原因之存在，既無待他方當事人之承諾，更不因他方當事人之不反對而成為合意解除。」

⁹ 陳自強，違約責任與契約回復，3 版，頁 236-238，2022 年。

¹⁰ 林秀雄，繼承法講義，8 版，頁 81-85，2019 年；戴炎輝、戴東雄、戴瑀如，繼承法，頁 107，2021 年。

律關係，係指與被繼承人之人格或身分具有密切關係，或以對被繼承人之「特別信任關係」為基礎之權利或法律關係¹¹。

然被繼承人生前贈與契約之法律關係與所生權利，是否為被繼承人所繼受，學說與實務上之討論多僅聚焦於各該「撤銷權」是否具一身專屬性¹²，鮮少有關「合意解除」之討論。對此問題，本文認為，贈與人死亡後，其繼承人繼受被繼承人於贈與契約上之贈與人地位，成為贈與契約之當事人，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，鑑於雙方合意解除與單方行使撤銷權之情形有間，縱無法律明文規定，然既無限制繼承贈與契約地位之繼承人與受贈人，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，並未違反公共秩序或善良風俗，尚難謂為法所不許¹³。

（三）系爭行為應評價為稅捐規避行為

循上述說明，本件乙生前將系爭股票贈與於甲，甲與丙等 4 人即乙之全體繼承人，於乙死亡後簽訂「解除贈與契約暨遺產分割協議書」並經法院調解成立，該等合意解除生前贈與之契約，基於私法自治原則應予尊重。則乙生前將系爭股票贈與於甲之行為即因此溯及失其效力，系爭股票回歸成為乙死亡時所遺留下之應繼

¹¹ 戴炎輝、戴東雄、戴瑀如，註 10，頁 109；黃詩淳、張永健，「一身專屬性」之理論建構——以保證契約之繼承為重心，中研院法學期刊，25 期，頁 294-295，2019 年。

¹² 如最高法院 111 年度台上字第 1900 號判決：「2.贈與人因民法第 416 條第 1 項所取得之撤銷權，原則上乃因受贈人對其自身或親屬之忘恩背義行為而產生，並得因贈與人對於受贈人有怨而消滅（同條第 2 項參照），此係受贈人與贈與人之特別關係，性質上具有高度屬人性之權利；例外情形，始由贈與人之繼承人基於獨立之身分取得撤銷權（民法第 417 條規定參照），兩者均具有專屬性，不得為繼承之標的。3.附負擔之贈與，因受贈人負有一定給付義務，其負擔與對價有相似之處，發生類如雙務契約、有償契約之效力（民法第 413 條、第 414 條規定參照），與一般贈與不同。故民法第 412 條規定關於附負擔贈與之撤銷，祇須受贈人就負擔之不履行具有歸責事由，贈與人即可撤銷，並無贈與人個人之人格因素考量。如贈與人生前未及行使該撤銷權，或受贈人於贈與人死後始不履行負擔，因贈與契約當事人間尚有權利義務待履行，贈與人之繼承人不僅繼承已發生之撤銷權，而係概括繼承贈與契約之權利義務，即非不得撤銷該贈與。」

¹³ 相同見解，可參臺北高等行政法院 92 年度訴字第 2362 號判決。惟本判決事實乃贈與契約訂立後，尚未移轉贈與物所有權，贈與人即死亡之情形。

遺產，由丙等 4 人以繼承方式取得，係屬合法。財政部北區國稅局以本件不符民法第 417 條所定撤銷權之要件，即認為甲與丙等 4 人無權解消該生前贈與契約之效力，並無理由。

惟縱使系爭行為在私法上被認為合法，於稅法上仍不受此一評價之拘束，已如前述。本件甲與丙等 4 人先將乙生前贈與系爭股票之贈與契約解除，並將系爭股票轉回乙名下證券帳戶，再由丙等 4 人以繼承方式取得，上開行為雖為合法，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。

詳言之，若系爭股票屬乙死亡時所遺留下之財產，則甲與丙等 4 人僅須繳納遺產稅後，即得以分割遺產之方式，協議由丙等 4 人取得系爭股票；然若甲直接贈與系爭股票予丙等 4 人，則系爭股票除因係乙於死亡前二年內贈與其配偶甲之財產，依遺贈稅法第 15 條第 1 項應視為其遺產，由甲與丙等 4 人負擔遺產稅外，甲尚應依其合意移轉股票日之收盤價，計算其贈與總額及贈與淨額，負擔依同法第 19 條第 1 項所定稅率計算高達上千萬元之贈與稅。

此等稅捐負擔之巨大差異，乃係出自於受贈人與繼承人利用遺產及贈與稅法上有關「贈與」或「視為贈與」之定義，均未能涵蓋此種藉由「回歸遺產重新分配」以達成與贈與相同經濟效果之情形，此種立法者在無意中產生之「規範漏洞」。而本件甲與丙等 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，該當納稅者權利保護法第 7 條第 3 項規定之稅捐規避行為。本件歷審判決就此部分之結論，應屬正確。

二、 本件所為核課處分均屬合法

(一) 稅捐規避行為之法律效果

按納稅者權利保護法第 7 條第 3 項第 1 句規定，乃稅捐規避行為之構成要件規定，已如前述；而第 2 句規定：「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」與同條第 6 項規定：「稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整」，即為其法律效果之規範¹⁴。

依上述規定，由於納稅者所為稅捐規避行為，並未依據與經濟實質相當之法律形式而成立稅法上請求權，繳納其所應繳納之稅負。從而，稅捐規避行為法律效果之一即在於，稅捐稽徵機關根據通常法律形式或者常規交易行為，對於納稅義務人應繳而少繳之稅捐負擔，命其為補繳稅款。

（二）對甲所為贈與稅之核課處分係屬合法

本件甲與丙等 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，依上述說明，甲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，仍應負擔贈與稅之繳納義務。是以，財政部北區國稅局以甲與丙等 4 人訂定上開協議書，達成移轉系爭股票之合意，依該日系爭股票之收盤價，核定甲之贈與總額及贈與淨額，並為贈與稅之核課，應屬適法。

（三）系爭股票視為遺產而核課遺產稅之合法性不受影響

系爭股票原為乙於死亡前二年內贈與其配偶甲之財產，依遺贈稅法第 15 條第 1 項應視為其遺產，由甲與丙等 4 人負擔遺產稅，於本件原處分作成前業經核課並已完納。

縱本件承認甲與丙等 4 人將系爭生前贈與契約解除，亦不影響該遺產稅核課

¹⁴ 此分別訂於不同項之法律效果規定，學理上認為意義應屬相同，參：柯格鐘、江彥佐、陳汝津、陳衍任，納稅者權利保護法有關租稅規避及推計課稅問題之探討，財政部賦稅署 107 年度委託研究計畫，頁 31，2019 年。

之合法性。理由在於，基於「依法課稅原則」及其所衍生之「法定性原則」¹⁵，稅捐債權債務關係之發生，係依稅捐法律之規定而發生¹⁶，亦即稅捐構成要件一經該當，稅捐債權債務關係即為成立¹⁷。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 號判決謂：「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」即此意旨。

實務上雖肯認，於贈與物未經移轉即撤銷或解除贈與契約之情形，得溯及消滅贈與稅之納稅義務¹⁸，此種情形因贈與之實質經濟關係並未發生，符合實質課稅原則之意旨，應予肯定；惟在本件贈與契約已履行完畢，亦即乙於生前確已移轉贈與物於甲，嗣後繼承人甲與丙等 4 人方基於稅捐規避意圖而合意解除贈與契約之情形，自不容影響過去已成立之稅捐債權債務關係，方符實質課稅原則¹⁹。

（四）本件並無「重複課稅」之不當

此處另有疑義者在於，甲於本件訴訟中另主張，伊就系爭股票業已繳納遺產稅，

¹⁵ 按憲法第 19 條：「人民有依法律納稅之義務」，與納稅者權利保護法第 3 條第 1 項：「納稅者有依法律納稅之權利與義務」，學理上稱之為「依法課稅原則」(Prinzip gesetzmäßiger Besteuerung)，我國釋憲實務則慣稱「租稅法律主義」。其包括兩項主要之法定內容：其一為「構成要件法定原則」，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定（釋字第 703 號解釋理由書參照）；其二為「法定性原則」，係指課稅構成要件滿足後之法律效果，均應依法律規定而使其實現。參：柯格鐘，稅捐法秩序——稅捐、稅法與基本原則，註 1，頁 610。

¹⁶ 柯格鐘，公法債務與私法債務，月旦法學雜誌，235 期，頁 205，2014 年。

¹⁷ 德國租稅通則第 38 條：「租稅債務關係之請求權，於法律據以課賦給付義務之構成要件實現時，即行成立」即為此義。參：陳敏，德國租稅通則，頁 58-60，2013 年。

¹⁸ 如財政部 80/1/31 台財稅字第 790316851 號函：「納稅義務人以股票為贈與，提出贈與稅申報並經核定稅額繳訖，在未辦妥股東名義變更登記前撤銷或解除贈與，申請撤回贈與稅申報，如經查明該贈與標的仍屬贈與人所有，應予同意。」

¹⁹ 相同見解，可參：陳清秀，稅法各論（下），2 版，頁 110-111，2019 年；陳清秀，贈與契約解除對於贈與稅之影響，收於：稅法基礎案例研習，頁 149-158，2016 年。實務見解可參財政部 92/2/19 台財稅字第 0920451458 號令：「贈與不動產，已繳清贈與稅並完成移轉登記者，應不准撤回贈與稅申報。惟贈與人如有法定之撤銷權，例如民法第 88 條、第 92 條、第 412 條、第 416 條等，於取具法院確定判決或與確定判決有同一效力之法院和解筆錄、法院調解筆錄、鄉鎮市調解委員會調解書等，並據以塗銷移轉登記回復所有權後，申請撤回贈與稅申報及退稅者，除有撤銷權之事實業經法院調查認定可據以退稅外，稽徵機關仍應就其是否有撤銷權之事實本諸職權調查認定，於就當事人提出之證據查證屬實後，始准予退稅。」

則財政部北區國稅局復就系爭股票核課贈與稅，顯有重複課稅之不當，有無理由？

按所謂「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²⁰。至於稅捐客體之認定與是否存在重複課稅之判斷，依學理上之見解，亦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²¹。

查本件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。

惟甲將系爭股票贈與給丙等 4 人，實質上因此贈與行為而增加稅捐負擔能力者，毋寧係財產獲得增益之受贈人，即丙等 4 人。然我國遺贈稅法第 7 條第 1 項本文，卻規定以「贈與人」即甲作為納稅義務人為原則，負擔贈與稅之納稅義務，顯然有悖於「量能課稅原則」之要求，於法制上應有檢討之必要，併予敘明²²。

三、 裁罰處分之合法性

(一) 稅捐規避行為之可罰性

我國學界向來認為，稅捐規避行為原則上並不具有可罰性，理由在於，稅捐規避行為之構成，往往涉及對法律解釋見解之歧異，人民採取與機關不同之法律見解，尚難因此即認為具有可非難性。再者，稅捐規避此種脫法行為之產生，乃肇因於立法之缺陷或不完備，此種責任並不能歸咎於納稅義務人，逕認為納稅義務人之有應受責罰之故意或過失存在，只要其並未隱匿稅捐構成要件事實，即不具備可非難性²³。納稅者權利保護法第 7 條第 8 項規定：「第三項情形，主管機關不得另課予逃

²⁰ 柯格鐘，所得稅法 I——個人綜合所得稅，頁 5，2024 年。

²¹ 黃茂榮，重複課稅，收於：稅法總論（第三冊－稅捐法律關係），2 版，頁 301-304，2008 年。

²² 柯格鐘，論生前贈與財產之課稅——評大法官釋字第六二二號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌，152 期，頁 233-238，2008 年。

²³ 柯格鐘，註 5，頁 23-24。

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」，即係依此意旨立法。

（二）本件為納保法施行前已裁罰而未確定之稅捐規避案件

依上開規定，本件臺北高等行政法院即審認甲於被財政部北區國稅局核定補徵贈與稅前，即已將本件丙等 4 人透過迂迴之法律形式，以繼承名義取得系爭股票之過程，對財政部北區國稅局完全據實以告，詢問是否有應課徵之遺產稅或贈與稅。是以，甲之行為固然構成稅捐規避，惟甲於稅捐申報及財政部北區國稅局進行課稅調查時，既無納稅者權利保護法第 7 條第 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，臺北高等行政法院據此認為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，遂將罰鍰部分均予撤銷。

惟查，上開稅捐規避行為，係於 106 年 7 月 25 日經財政部北區國稅局為裁罰，核屬納稅者權利保護法於 106 年 12 月 28 日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²⁴，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。本項規定之立法意旨，係考量於納保法施行後，無隱匿情事之稅捐規避案件雖不再處罰，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²⁵。

是以，本件臺北高等行政法院將財政部北區國稅局所為處分之罰鍰部分均予撤銷，核有漏未適用納稅者權利保護法第 7 條第 10 項後段規定之違誤。應依上開規定，將裁罰金額逕減縮至第 7 條所定滯納金及利息之總額，方為適法。最高行政

²⁴ 紳稅者權利保護法第 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。」

²⁵ 最高行政法院 109 年度判字第 360 號判決參照。

法院因此將臺北高等行政法院原判決廢棄發回，並無違誤。

陸、結論

藉由對最高行政法院 109 年度判字第 360 號判決所涉案例之分析，本文結論如下：

一、基於私法自治與契約自由原則，贈與契約無待法律明文規定，本得基於契約當事人間之合意，嗣後解除其契約效力；而繼承人繼受被繼承人生前之法律關係後，亦得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。此一行為並未違反強制或禁止規定，亦與公共秩序與善良風俗尚無違背，於私法上應屬有效。

二、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，不受私法上評價之拘束。本件納稅義務人雖形式上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，該當納稅者權利保護法第 7 條第 3 項所稱稅捐規避行為，稅捐稽徵機關對其補徵贈與稅，係屬合法。

三、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經稅捐稽徵機關裁罰之案件，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。本件原審法院將原處分之罰鍰部分均予撤銷，核有漏未適用上開規定之違誤，故最高行政法院將原判決廢棄發回，並無違誤。

參考文獻

一、專書

王澤鑑，債法原理，增訂新版，2021 年。

林秀雄，繼承法講義，8 版，2019 年。

柯格鐘，所得稅法 I——個人綜合所得稅，2024 年。

柯格鐘，稅捐法秩序——稅捐、稅法與基本原則，2023 年。

孫森焱，民法債編總論（下），修訂版，2007 年。

陳自強，契約之內容與消滅，5 版，2022 年。

陳自強，違約責任與契約回復，3 版，2022 年。

陳敏，德國租稅通則，2013 年。

陳清秀，稅法各論（下），2 版，2019 年。

陳清秀，稅法總論，12 版，2022 年。

劉春堂，民法債編各論（上），2 版，2022 年。

鄭冠宇，民法債編總論，8 版，2025 年。

戴炎輝、戴東雄、戴瑀如，繼承法，2021 年。

二、專書論文

陳清秀，贈與契約解除對於贈與稅之影響，收於：稅法基礎案例研習，2016 年。

黃茂榮，重複課稅，收於：稅法總論（第三冊－稅捐法律關係），2 版，2008 年。

三、期刊論文

柯格鐘，公法債務與私法債務，月旦法學雜誌，235 期，2014 年。

柯格鐘，稅捐規避之判斷、核課期間與起算點，月旦財稅實務釋評，1 期，頁 23-

24，2020 年。

柯格鐘，論生前贈與財產之課稅——評大法官釋字第六二二號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌，152 期，2008 年。

柯格鐘，論稅捐正義的追尋：從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的路徑，國立臺灣大學法學論叢，45 卷特刊期，2016 年。

柯格鐘，論稅捐規避行為之立法與行為的類型化，興大法學，15 期，2014 年。

黃詩淳、張永健，「一身專屬性」之理論建構——以保證契約之繼承為重心，中研院法學期刊，25 期，2019 年。

四、研究計畫

柯格鐘、江彥佐、陳汶津、陳衍任，納稅者權利保護法有關租稅規避及推計課稅問題之探討，財政部賦稅署 107 年度委託研究計畫，2019 年。