

最 高 行 政 法 院 裁 定

112年度上字第168號

上 訴 人 曾盛斌（即原審原告傅阿妹之承受訴訟人）

曾盛肇（即原審原告傅阿妹之承受訴訟人）

曾盛誌（即原審原告傅阿妹之承受訴訟人）

曾盛瑞（即原審原告傅阿妹之承受訴訟人）

共 同

訴訟代理人 蔡慧玲 律師

王鴻珣 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 李雅晶

訴訟代理人 宋玉萍（兼送達代收人）

辛素榕

上列當事人間贈與稅事件，上訴人對於中華民國111年12月22日臺北高等行政法院109年度訴更一字第59號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人代表人原為蔡碧珍，於本件訴訟審理中依序變更為李怡慧、李雅晶，茲均據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第

01 1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而
02 判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。
03 是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第24
04 3條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不
05 當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該
06 法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法
07 則之旨趣；倘為司法院大法官解釋或憲法法庭裁判，則為揭
08 示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所
09 列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條
10 項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即
11 難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其
12 上訴自難認為合法。

13 三、緣上訴人等4人（下合稱上訴人）之母即原審原告傅阿妹於
14 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
15 限公司股票1,201,574股（下稱系爭股票），並於102年9月5
16 日辦竣股票過戶登記。嗣曾水宣於000年0月00日死亡，傅阿
17 妹與上訴人（下稱傅阿妹等5人）於104年4月2日簽訂「解除
18 贈與契約暨遺產分割協議書」（下稱解除贈與暨分割協議
19 書），將系爭股票轉回曾水宣名下證券帳戶，再由上訴人以
20 繼承方式取得系爭股票。經被上訴人審認傅阿妹對系爭股票
21 並無贈與之法定撤銷權，傅阿妹將系爭股票移轉予上訴人，
22 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
23 要件，惟未依同法第24條規定申報贈與稅，乃以傅阿妹等5
24 人合意移轉股票日（104年4月2日）之收盤價每股新臺幣
25 （下同）147.5元，核定贈與總額177,232,165元（147.5元×
26 1,201,574股），應納稅額17,503,216元，並按應納稅額處
27 以0.5倍罰鍰8,751,608元（106年7月25日送達）。經申請復
28 查，被上訴人以107年5月3日北區國稅法二字第1070006298
29 號復查決定追減罰鍰5,250,965元（即改按應納稅額處以0.2
30 倍之罰鍰3,500,643元），其餘復查駁回。傅阿妹循序向臺
31 北高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟，訴請撤銷訴願

01 決定及原處分（即復查決定）不利於其部分。經原審107年
02 度訴字第1639號判決（下稱前審判決）將訴願決定及原處分
03 （即復查決定）關於罰鍰部分撤銷，並駁回傅阿妹其餘之
04 訴。被上訴人不服，就前審判決不利於其部分（即撤銷罰鍰
05 部分；另關於傅阿妹敗訴部分，因未據其上訴已告確定）提
06 起上訴，經本院109年度判字第360號判決（下稱發回判決）
07 前審判決除確定部分外廢棄，發回原審更為審理。嗣經原審
08 109年度訴更一字第59號判決（下稱原判決）訴願決定、復
09 查決定及原核定關於罰鍰逾3,086,611元部分均撤銷，上訴
10 人其餘之訴駁回。上訴人就原判決對其不利部分，提起本件
11 上訴，並聲明：原判決除確定部分外，不利於上訴人之部分
12 均廢棄；上開廢棄部分，請求判決訴願決定、復查決定及原
13 核定除確定部分外，不利於上訴人之部分均撤銷，或發回原
14 審（被上訴人就其敗訴部分並未提起上訴，該部分已告確
15 定）。

16 四、上訴人對於原判決提起上訴，主張略以：(一)原判決就系爭股
17 票之移轉變動過程，先定性為規避租稅行為，復又以實質之
18 經濟利益歸屬為由重複評價為贈與關係，顯然違反禁止重複
19 評價原則，並有理由矛盾之違法。(二)原判決既定性系爭股票
20 之移轉過程構成規避租稅，即非一般典型滿足課稅要件之贈
21 與，非屬遺贈稅法第24條規定之申報範圍，上訴人自無申報
22 義務，惟原判決仍認傅阿妹未申報依法應裁罰，有適用法規
23 不當之違法。(三)本件背景事實、法律定性均與本院110年度
24 上字第256號判決迥然不同，且該判決主要在說明「計算贈
25 與數額」及「贈與稅核課期間」之計算方法，亦與傅阿妹是
26 否負有「贈與稅申報義務」無關，原判決誤引上開判決並以
27 之作為判斷本件有遺贈稅法適用之依據，顯有理由不備之違
28 法。(四)原判決認為上訴人於「核定補徵贈與稅前」，即對被
29 上訴人完全據實以告，且於被上訴人進行課稅調查時，並無
30 對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料等行
31 為，則自應適用納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條第8

項本文規定，不得對傅阿妹另課予逃漏稅捐之處罰。詎原判決竟消極的拒絕適用納保法第7條第8項本文之規定，有不適用法規之違法。(五)傅阿妹既無納保法第7條第8項但書所稱對重要事項隱匿或為虛偽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，其消極未申報贈與稅，自不構成漏稅違章之處罰要件。詎原判決錯誤適用遺贈稅法相關規定，認傅阿妹未申報贈與稅具有故意過失之主觀要件，有適用法規不當及理由不備、矛盾之違法。(六)納保法第7條第10項後段規定之本質仍為「行政罰」，其適用前提應以「該租稅規避行為符合行政罰之構成要件」為必要，且納保法第7條之立法理由，並無逕行縮減裁罰金額等文字，則原判決所稱「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」之見解顯有誤會，有違反處罰法定主義及適用法規錯誤之違法等語。

五、經查，原判決業已敘明：(一)傅阿妹於102年9月5日已取得系爭股票所有權，則系爭股票嗣由傅阿妹無償移轉予上訴人，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，傅阿妹負有申報繳納贈與稅之義務，然其經由一連串安排，使上訴人以繼承曾水宣遺產之名義取得系爭股票，其亦因此未為贈與稅申報。是傅阿妹係以透過與上訴人締結解除贈與暨分割協議書及成立調解等非常規之法律形式，將系爭股票無償移轉至上訴人名下，達成贈與之實質經濟效果並規避贈與稅構成要件之該當，核屬稅捐規避行為，洵堪認定。本件於被上訴人進行調查時，傅阿妹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，即無同條第10項但書不設罰鍰上限之適用，惟因其未依限申報贈與稅之違章，係「納保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」，應認有納保法第7條第10項本文後段「其處罰金額最高不得超過第7條所定滯納金及利息之總額」之適用。揆諸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、第7項、第8項及第10項規定並核其立法意旨，無非鑑於納保法施行後，無該條第8項但書隱匿、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，而就於納保法施行前已依各稅法規定裁罰尚未確定者，立法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，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，本院發回判決意旨參照。(二)被上訴人核定本件應補繳稅款為17,503,216元，則依納保法第7條第10項本文後段規定，所處罰鍰最高不得逾越同條第7項所定滯納金及利息二者總額3,086,611元（滯納金2,625,482元＋利息461,129元），始能無違納保法第7條第7項、第10項本文等規定意旨。被上訴人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，復查決定酌予減輕裁罰，改按應納稅額17,503,216元處0.2倍罰鍰3,500,643元，則罰鍰未逾3,086,611元部分，核係已考量本件違章情節，於法尚無不合，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無違誤，上訴人訴請撤銷為無理由，應予駁回；至罰鍰逾3,086,611元部分，違反納保法第7條第10項本文後段規定，復查決定及訴願決定就此部分未予糾正，即有未洽，是上訴人訴請撤銷訴願決定、復查決定及原核定有關罰鍰逾3,086,611元部分，為有理由，應予准許等語甚詳。上訴意旨雖以該判決違背法令為由，惟核其上訴理由，無非重述其在原審提出而為原判決所不採之主張，復執陳詞為爭議，及就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，並就原審已論斷者，泛言未論斷，而非具體說明其有何不適用法規或適用法規不當之情形，並揭示該法規之條項或其內容，及合於行政訴訟法第243條第2項所列各款

01 之事實，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依
02 首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

03 六、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項
04 前段、第104條、民事訴訟法第95條第1項、第78條、第85條
05 第1項前段，裁定如主文。

06 中 華 民 國 115 年 1 月 8 日

07 最高行政法院第四庭

08 審判長法官 王 碧 芳

09 法官 王 俊 雄

10 法官 鍾 啟 煒

11 法官 羅 月 君

12 法官 陳 文 燦

13 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

14 中 華 民 國 115 年 1 月 8 日

15 書記官 章 舒 涵