最　高　行　政　法　院　裁　定

115年度上字第245號

上　訴　人　蔡淑惠

訴訟代理人　蘇仁偉　會計師

被 上訴 人　財政部中區國稅局

代　表　人　翁培祐

上列當事人間贈與稅事件，上訴人對於中華民國115年4月2日臺中高等行政法院114年度訴字第130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、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1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243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當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋或憲法法庭裁判，則為揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、緣被上訴人依據申報及查得資料，以上訴人於民國108年9月24日以每股新臺幣(下同)13元，出售向中工業股份有限公司(下稱向中公司)股票3,568,478股(下稱系爭股票)予恩門股份有限公司(下稱恩門公司)，系爭股票之售價低於滙益會計

師事務所於111年9月20日所出具向中公司企業價值評價報告書（下稱評價報告書）所載每股市價20.28元，涉有遺產及贈與稅法(下稱遺贈稅法)第5條第2款以顯著不相當代價讓與財產，應以贈與論課徵贈與稅之情事，被上訴人乃就其差額部分核定上訴人108年度本次贈與總額25,978,520元[(20.28元-13元)×3,568,478股]，本次應納贈與稅額2,377,852元(下稱原處分)。上訴人不服，申請復查，經被上訴人按查得系爭股票之時價25元核定每股價值，重新核算上訴人以顯著不相當代價讓與系爭股票之差額為42,821,736元[(25元-13元)×3,568,478股]，較原處分核定贈與總額25,978,520元為高，基於行政救濟不利益變更禁止原則，維持贈與總額25,978,520元，而駁回復查。上訴人乃循序提起行政訴訟，聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷，經臺中高等行政法院（下稱原審）於115年4月2日以114年度訴字第130號判決（下稱原判決）駁回，另於同年月30日裁定更正原判決原本及正本如該裁定附表所示之顯然錯誤。上訴人仍不服，遂提起本件上訴，聲明：原判決廢棄；訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

三、上訴人對原判決提起上訴，主張：遺贈稅法第5條第2款「視同贈與」之認定，仍應建立在有贈與意圖之主觀要件上，始符合立法之邏輯與人民對課稅之期待可能性。原判決忽略上訴人於原審已提出與陳遵行（下稱陳君）買賣系爭股票之議價過程與證明文件，說明其係為與陳君結束感情，而將系爭股票出售予陳君指定之受讓人恩門公司，依一般人常情判斷，分手之情境自無可能有贈與之動機，更無贈與之意思。系爭股票售價明顯低於向中公司淨值，係單純為斷絕感情而有不得已之苦衷，原審僅因上訴人出售系爭股票構成「以顯著不相當之代價讓與財產」之客觀要件，即認被上訴人課徵贈與稅並無違誤，顯未考量本案之特殊情形，乃判決不適用法規或適用不當等語，雖以該判決違背法令為由。惟查，原判決已敘明：遺贈稅法第5條所稱「以贈與論」，乃以法律

為擬制法律效果之賦予，目的乃為防杜以該條各款方式逃避贈與稅。其視同贈與之立法意旨，係認為財產利益之移轉，雖非法律上之贈與財產，但實質上與贈與財產相同，從公平負擔觀點，也應視為贈與取得之財產或權利或利益，而構成贈與稅之課稅對象。且此一條文之適用並不問其有無規避租稅之意圖。該條第2款所指以顯著不相當代價讓與財產，其差額部分以贈與論，乃客觀上有低價讓與財產之事實，法律上即擬制為贈與，不問當事人間是否有贈與意思表示之一致，自亦不論當事人主觀動機，均以贈與論，依法課徵贈與稅，上訴人主張贈與稅之課稅基礎在於先有贈與之動機，才會有贈與行為之認定等語，容有誤解。被上訴人原核定依上訴人自行申報本案贈與稅資料、歷年向中公司營利事業所得稅申報核定資料及查得評價報告書，以上訴人每股13元出售系爭股票，售價顯低於出售日108年9月24日之每股淨值為43.67元，符合遺贈稅法第5條第2款以顯著不相當代價讓與財產，應以贈與論課徵贈與稅；惟考量其他客觀因素對讓售價格之影響，乃以系爭股票實際每股售價13元，與評價報告書根據向中公司所處產業環境及藉由財務報表分析，採現金流量折現法計算及調整價值，評定之每股市價20.28元，其間差額7.28元，核算以顯著不相當代價讓售財產價值之差額為25,978,520元[(20.28元-13元）×3,568,478股]，應納贈與稅額2,377,852元，自有所據。嗣復查決定以評價報告書係以107年12月31日為評價基準日，距上訴人於108年9月24日出售系爭股票予恩門公司已相隔約9個月餘，所載每股市價20.28元尚難作為系爭股票交易之參考價格，另以查得陳君於系爭股票出售日期相近之108年8月30日，以25元出售向中公司股票4,351,255股，據以重新核算上訴人以顯著不相當代價讓與系爭股票之差額為42,821,736元[(25元-13元)×3,568,478股]，較原處分核定贈與總額25,978,520元為高，基於行政救濟不利益變更禁止原則，原核定贈與總額25,978,520元仍予維持，並無不合等語。核其上訴理由，無非重述其在

原審提出而為原審所不採之主張為爭執，並就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘為不當，泛言原判決違背法令，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項所列各款之事實，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

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

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　11　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　王　俊　雄

法官　陳　文　燦

法官　羅　月　君

法官　鍾　啟　煒

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　11　　日

書記官　廖　仲　一