

# 臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

112年度訴字第1082號

113年4月25日辯論終結

原告 林志宏

訴訟代理人 簡旭成 律師

複代理人 黃啟逢 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英（局長）

訴訟代理人 劉惠棧

上列當事人間贈與稅事件，原告不服財政部中華民國112年7月20日台財法字第11213924880號（案號：第11200323號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

## 主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

## 事實及理由

### 一、事實概要：

被告依查得資料，以原告於民國104年4月10日與訴外人張○○訂定贈與契約（下稱贈與契約），約定贈與現金新臺幣（下同）5,000萬元與張○○，並分5年給付，嗣原告未依約履行，張○○遂向法院聲請逕為強制執行，雙方復於110年12月1日簽訂和解契約書（下稱和解契約），以原告給付張○○1,600萬元達成和解，惟原告未依遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）規定辦理贈與稅申報，被告遂依查得資料核定原告104年度贈與總額1,600萬元，贈與淨額1,380萬元，應納稅額138萬元，並按核定應納稅額處1倍之罰鍰138萬元。原告不服，申請復查，獲被告112年3月25日財北國稅法務字第

1120008835號復查決定追減罰鍰276,000元。原告猶不服，提起訴願經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

## 二、原告之主張及聲明：

(一)被告認定和解契約為贈與契約之延伸，將和解金之給付認定為贈與行為，據以課徵贈與稅，並認定原告未於贈與契約訂立日起算30日內辦理贈與稅申報，處以罰鍰，顯有違誤：

1.申報贈與稅之義務應以實際給付贈與時發生為準，原告與張○○於移轉財產時仍具婚姻關係，依遺贈稅法第20條第1項第6款規定，不應列入贈與總額：

課稅構成要件事實實現時，其課稅應以實質經濟事實關係及利益歸屬，暨課稅法律之立法目的為依據，始合於納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條第1項及第2項所定實質課稅之公平原則，故申報贈與稅之義務應以實際給付贈與時發生，而非以訂定贈與契約時發生。原告固於104年4月10日與張○○簽訂贈與契約書，承諾贈與5,000萬元，當時張○○僅有允諾之意思表示，尚無實質收受該筆贈與財產，雙方並無實質財產上之移轉，且在贈與物之權利未移轉前，贈與契約尚屬不確定，贈與人得隨時撤銷贈與，依課稅應以實質經濟事實關係及利益歸屬原則，在贈與契約訂立時，不生課徵贈與稅之問題，應以實際給付贈與經受贈人允受時方發生課徵贈與稅問題，則本件依和解契約記載「實質取得」1,600萬元為標準，原告移轉財產之時點（110年12月1日）與張○○仍具婚姻關係，依遺贈稅法第20條第1項第6款規定，自不應列入贈與總額，更無須辦理贈與稅申報。訴願決定也以「實際取得」作為核課標準，而非以贈與契約成立時間為準。而被告贈與稅核定通知書一方面以104年贈與契約簽立時點認為應課贈與稅，另一方面贈與金額又以110年和解契約之1,600萬元和解金為核課標的，前後認定基礎顯屬矛盾。

2.和解契約並非贈與契約之延續，兩者不具同一性，和解金之給付亦非原告對張○○之贈與行為：

原告於臺灣新北地方法院（下稱新北地院）110年度婚字第124號婚姻事件，乃敗訴之一方，需賠償張○○120萬元及利息，原告為避免張○○將來另訴主張夫妻剩餘財產額分配請求權，致其財產擴大損失，經評估雙方資產後才於110年12月1日與張○○簽訂和解契約書達成和解，約定給付和解契約第貳條約定之1,600萬元和解金，張○○則同意放棄上開婚姻事件中對原告請求金額，是以上開和解金顯係原告與張○○婚姻事件中損害賠償、剩餘財產分配之和解方案，易言之，和解契約包含強制執行事件、離婚等事件、妨害名譽等案件共三個部分，而和解金係在婚姻關係中為解決雙方間之民、刑事訴訟及家事紛爭而約定，並非原告履行對張○○之贈與，自非104年贈與契約延續或減免一部請求。被告逕取和解契約第貳條部分，認定本件因和解契約而給付之和解金，係屬認定性之和解，為原來法律關係之延續，再擴大解釋與贈與契約所成立之債權具有同一性，其課稅標的不受影響，仍為原始之贈與行為，顯有誤解，而對和解契約中其他約定及訂立背景視而不見，明顯有對當事人有利之情形未予注意之違法。

3. 張○○已拋棄贈與契約之一切權利，應視為自始無取得受贈權利，被告據以課徵贈與稅並處以罰鍰，顯有違誤：

系爭和解契約第伍條載明：「一、乙方同意於甲方交付本契約第貳條約定四之新台幣1,000萬元銀行本行支票予乙方同時，拋棄基於104年4月10日贈與契約書暨104年度北院民公東字第0034號公證書對甲方所生之一切權利。」是以在公證人公證下，張○○明白表示在全面解決離婚、妨害名譽事件、債務人異議之訴等事件，其拋棄贈與契約所生一切權利，訴願決定稱和解契約僅係張○○免除贈與契約中3,400萬元一部請求而已，顯與和解契約記載張○○拋棄贈與契約所生一切權利之記載相違背。贈與契約之一切權利，張○○既已經拋棄，被告據該贈與契約課徵贈與稅並處以罰鍰即有違誤。退步言之，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，故當受贈人拋棄贈與契約所生權利或贈與人撤銷贈與，因無實質經濟利益歸屬與享有，當無發生課稅事實前提。本件受贈人事後拋贈與契約所生一切權利，即視為自始無取得受贈權利，即使申報贈與稅義務以贈與契約締約時為基準，其受贈之經濟事實亦已因拋棄而溯及一開始無發生。況被告亦自陳拋棄贈與權利有事後退稅問題，可見原贈與事實亦已受有影響，其原本應課之贈與稅即有受影響。

4.原告縱有違反稅法義務，應受責難程度亦屬輕微，原處分處以0.8倍罰鍰，實屬過重：

依納保法第16條第3項規定，稅捐稽徵機關為處罰時，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。本件原告因主張撤銷贈與而於另案民事提起債務人異議之訴，主觀上並無贈與意思，亦無逃避稅捐之心態，且該和解金依和解書記載，包含受贈人要拋棄因婚姻關係暨系爭離婚事件所生之損害賠償請求權、夫妻剩餘財產額分配請求權及其他財產、非財產上請求權，即使有違反稅法義務，其應受責難之程度亦屬輕微，處以0.8倍罰鍰，實屬過重。

(二)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）不利於原告部分均撤銷。

### 三、被告之答辯及聲明：

(一)原告給付張○○之和解金1,600萬元屬贈與財產，已超過贈與稅免稅額，卻未依限辦理申報，被告課徵贈與稅並處以罰鍰，於法有據：

1.本件申報贈與稅之義務，應以贈與契約訂立時為準：

不論動產贈與或不動產贈與，只要當事人間有贈與意思之合致時，即屬遺贈稅法第4條第2項所稱之贈與，贈與人即應依法報繳贈與稅，贈與人是否依約如期給付贈與財產，係屬二事。又依同法第8條規定，贈與稅未繳清前，不得辦理贈與移轉登記，可知贈與稅之報繳，必在贈與移轉登記之前，而

贈與稅之申報，依照同法第24條規定，納稅義務人應於超過免稅額之贈與行為發生後30日內為之，由上述條文觀之，贈與行為發生日之認定，應以贈與契約訂立之日為準，而不以移轉登記之日為準（財政部67年10月5日台財稅第36742號函釋及最高行政法院101年度判字第975號判決意旨參照）。原告與張○○於104年4月10日簽訂贈與契約，並經臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）所屬民間公證人洪西東104年度北院民公東字第0034號公證，雙方就贈與行為意思合致，而於簽訂贈與契約時即生效力，斯時原告與張○○間未具有婚姻關係，自無遺產及贈與稅法第20條第1項第6款規定配偶相互贈與財產不計入贈與總額之適用，原告即負有申報繳納贈與稅之義務，其主張受贈人「實際取得」贈與財產，始構成贈與稅核課要件，顯係誤解。

2. 和解契約與贈與契約所成立之債權具有同一性，原告給付和  
解金仍屬原始之贈與行為：

原告雖以給付1,600萬元作為系爭贈與之強制執行事件之和  
解金，惟依和解契約所載，有關雙方間離婚等事件、張○○  
所涉妨害名譽等案件、原告和張○○雙方間債務人異議之訴  
事件，均經原告同意撤回訴訟，則本件原告因和解契約而給  
付1,600萬元和解金部分，考其實質，係屬認定性之和解，  
為原來法律關係之延續，與贈與契約所成立之債權具有同一  
性，其課稅標的不受影響，仍為原始之贈與行為（最高法院  
98年度台上字第315號民事判決意旨參照）。當時原告與受  
贈人仍不存在婚姻關係，自無遺贈稅法第20條第1項第6款規  
定之適用。

3. 張○○因贈與事件取得1,600萬元，未足額之請求權則因和  
解而消滅，對贈與行為不生影響：

系爭贈與行為已於104年4月10日生效，即已構成課徵贈與稅  
之要件；惟因原告未依約履行給付義務，經張○○逕向新北  
地院聲請強制執行，嗣原告於簽訂和解契約書載明：「……  
貳、關於乙方（即張○○）對甲方（即原告）聲請強制執行

01 事件……，甲方同意給付乙方……壹仟陸佰萬元作為和解金  
02 額……。」並經臺北地院所屬民間公證人趙之敏110年度北  
03 院民公敏字第201391號公證在案。據上，張○○因系爭贈與  
04 事件之爭執，實僅取得1,600萬元，至於未足5,000萬元部分  
05 之3,400萬元請求權部分，則是以原告撤回妨害名譽等事件  
06 之再議或上訴及相關權利拋棄所為和解而消滅，張○○自無  
07 再向原告請求給付之可能，對本件贈與不生影響，是考量上  
08 開和解之經濟事實，依納保法第7條第2項規定，核定贈與總  
09 額1,600萬元，尚無違誤。

10 4.罰鍰處分已考量原告違章情節與應受責難程度，洵屬適法允  
11 當：

12 原告贈與1,600萬元予張○○，已超過贈與稅免稅額，依遺  
13 贈稅法第24條第1項規定，原告應於贈與行為發生之次日起3  
14 0日內辦理贈與稅申報，惟原告未依規定辦理贈與稅申報，  
15 核有應注意、能注意而未注意之過失，尚無納保法第16條第  
16 1項不予處罰規定之適用，自應論罰。又依遺贈稅法第44條  
17 規定，應按核定應納稅額處2倍以下罰鍰，被告依納保法第1  
18 6條第3項規定，審酌原告贈與金額尚非微小，違反稅法上義  
19 務所得之利益頗鉅，且因過失而未依限辦理贈與稅申報之應  
20 受責難程度，及系爭未申報之財產相對於不動產、車輛、上  
21 市或在證券商營業處所買賣之有價證券之財產而言，屬稽徵  
22 機關較不易掌握之財產之所生影響，另審酌原告已繳清本稅  
23 及罰鍰，有助於稽徵成本之節省，其所生影響較小，且因違  
24 反稅法上義務所得之利益已經滌除，其應受責難之程度較  
25 輕，原處分按應納稅額處0.8倍罰鍰，實已考量原告違章程  
26 度所為之適切裁罰，原處罰鍰並無違誤。

27 (二)聲明：原告之訴駁回。

28 四、上開事實概要欄所述之事實經過，除下列爭執事項外，其餘  
29 為兩造所不爭執，並有：核定通知書暨繳款書（原處分卷第  
30 62至64頁）、裁處書暨繳款書（原處分卷第60至61頁）、復  
31 查決定（原處分卷第131至142頁）、訴願決定（本院卷第19

01 至29頁）、贈與契約及公證書（原處分卷第54至55頁、第58  
02 至59頁）、和解契約及公證書（本院卷第32至35頁、第30至  
03 31頁），及新北地院110年度婚字第124號民事判決影本（本  
04 院卷第36至43頁）等文件可參，自堪認為真正。是本件爭執  
05 事項厥為：(一)本件申報贈與稅之義務係於贈與契約訂立時或  
06 實際給付贈與時發生？(二)原告與訴外人張○○嗣後訂定之和  
07 解契約是否會影響贈與行為應課徵之贈與稅？(三)原處分是否  
08 有裁量怠惰之違法瑕疵？

#### 09 五、本院之判斷：

##### 10 (一)本稅部分

11 1.按「（第1項）本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有  
12 財產價值之權利。（第2項）本法稱贈與，指財產所有人以  
13 自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」  
14 「除第20條所規定之贈與外，贈與人在1年內贈與他人之財  
15 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  
16 生後30日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申  
17 報。」「納稅義務人違反第23條或第24條規定，未依限辦理  
18 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  
19 鍰。」遺贈稅法第4條第1項及第2項、第24條第1項及第44條  
20 分別定有明文。依據上開規定可知，贈與稅之申報，納稅義  
21 務人應於超過免稅額之贈與行為發生後30日內為之，且贈與  
22 稅未繳清前，除依遺贈稅法第41條規定於事前申請該管稽徵  
23 機關核准發給同意移轉證明書，或經稽徵機關核發免稅證明  
24 書、不計入遺產總額證明書或不計入贈與總額證明書者外，  
25 不得辦理贈與移轉登記，上揭規定，於同法第4條第2項及第  
26 5條視同贈與之情形，均有適用。是贈與稅之課徵，係以贈  
27 與之債權契約為其課徵之標的；申言之，不論動產贈與或不  
28 動產贈與，只要當事人間有贈與意思之合致、或具有本法第  
29 5條規定視同贈與（即不問當事人間是否有贈與意思表示之  
30 一致）之情形時，贈與人即應依法報繳贈與稅。故贈與行為  
31 發生日之認定，應以贈與（或視同贈與）債權契約訂立之日

為準。倘贈與（或視同贈與）債權契約已經成立，縱令嗣經合意解除，亦不影響贈與稅之課徵（最高行政法院100年度判字第443號判決意旨參照）。又財政部67年10月5日台財稅第36742號函釋：「主旨：納稅義務人以不動產為贈與者，其贈與行為發生日之認定，應以訂立契約書所載立約之日期為準。說明：依照遺產及贈與稅法第4條第2項規定：『本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給與他人，經他人允受而生效力之行為』，立法意旨，即不論動產贈與或不動產贈與，祇要當事人間有贈與意思之合致時，即屬該法所稱之贈與，贈與人即應依法報繳贈與稅，同法第8條規定，贈與稅未繳清前，不得辦理贈與移轉登記，可知贈與稅之報繳，必在贈與移轉登記之前，而贈與稅之申報，依照同法第24條規定，納稅義務人應於超過免稅額之贈與行為發生後30日內為之，由上述條文對照而觀，贈與行為發生日之認定，應以贈與契約訂立之日為準，而不以移轉登記之日為準。」上開函釋為主管機關本於職權所作成之解釋性行政規則，並未增加法律所無之限制，核與法律明確性原則無違，且無牴觸遺贈稅法之立法意旨，得予適用。

- 2.經查，觀諸原告於104年4月10日與訴外人張○○訂定贈與契約，約定：「第一條、甲方（即原告）願贈與5,000萬元與乙方（即張○○），經受贈人乙方允受之。第二條、甲方依前條約定贈與之付款期限如下：一、105年12月30日前給付乙方10萬元；二、106年12月30日前給付乙方10萬元；三、107年12月30日前給付乙方20萬元；四、108年12月30日前給付乙方30萬元；五、109年12月30日前給付乙方4,930萬元。前項各款之付款期限，甲方如有一期未付清者，視為全部到期。……第四條、因本件贈與所生之一切稅捐、費用全部由甲方負擔。第五條、本契約應經公證，公證之費用由甲方負擔。第六條、甲方不履行本契約第二條之約定時，同意逕受強制執行。」，並經臺北地院所屬民間公證人洪西東104年度北院民公東字第0034號公證在案（原處分卷第56至59

頁），從前揭契約約定內容綜合以觀，其契約文字已明確表明原告願以自己之財產無償贈與5,000萬元與張○○，並經張○○允受，雙方意思表示一致，而業已成立生效，依遺贈稅法第4條第2項規定，原告自應繳納贈與稅。又因贈與人即原告贈與他人之財產總值已超過贈與稅之免稅額，卻未依同法第24條第1項規定辦理申報，被告於核課期間內因接獲檢舉，遂於調查後查悉上情，另得知雙方復於110年12月1日簽訂和解契約，以原告給付張○○1,600萬元達成和解，被告遂依查得資料核定原告104年度贈與總額1,600萬元，贈與淨額1,380萬元，應納稅額138萬元，並按核定應納稅額處1倍之罰鍰138萬元，經核於法並無不合。

3.原告固以前揭情詞主張：申報贈與稅之義務應以實際給付贈與時發生為準，原告與張○○於移轉財產時仍具婚姻關係，依遺贈稅法第20條第1項第6款規定，不應列入贈與總額，又雙方嗣依和解契約約定張○○已拋棄贈與契約之一切權利，應視為自始無取得受贈權利，被告據以課徵贈與稅並處以罰鍰，顯有違誤等語，惟本院基於下列之理由，認其主張為不可採：

(1)按稅捐為法定之債，於稅捐構成要件被滿足時，稅捐即當然發生，取決於稅捐債務人之主觀意思。因此稅捐一旦成立並生效，原則上即不可能經由稅捐債務人之主觀意志或外在行為，使已成立之稅捐回溯性地歸於消滅，如此稅捐法律關係之安定性方得以維繫，國家財政所需之稅收流入亦得平穩化。但以上「稅捐債務不得因事後新行為而回溯消滅」之原則，並非沒有例外，而此等例外之所以被容許，係因人民之經濟活動及其成果對主體之歸屬，如從民商法角度認為有瑕疵，以致難以「確認、維持及鞏固」，則在此限度內，依民商法相關規定處理上開瑕疵，因而導致經濟成果歸屬回復或經濟活動解消時，原來之瑕疵歸屬即不宜據為課稅之實證基礎，為了確保量能課稅精神之實踐，方例外許可稅捐債務溯及地被解消，回復到稅捐債務不成立之狀態。由以上之法理

說明足以知悉，稅捐債務事後解消之許可，必須以「稅捐債務成立所立基之經濟歸屬原因事實在私法上有瑕疵，且因一造當事人依私法上之規範，單方為撤銷或解約等手段來處理該等瑕疵」為前提。因此符合民商法要求之經濟歸屬成果，即使當事人事後透過合意，解消該等經濟歸屬，此等解消雖基於私法自治原則，在私法上導致經濟歸屬之回復，但對已成立之稅捐不生任何影響。另外當稅捐債務已發生，但稅捐債務人卻未依法自動報繳，違反協力義務，事後才被稅捐機關查覺，卻於漏報事實被發覺後，才試圖透過雙方合意，來解消原來之經濟歸屬，更是事後之彌縫行為，亦不可能導致稅捐債務解消之結果（最高行政法院101年度判字第631號判決意旨參照）。

(2)準此，原告於104年4月10日與張○○訂定贈與契約，係基於雙方合意而簽訂，此為兩造於本院審理中所不爭執（參本院卷第93頁準備程序筆錄），對此金錢贈與行為主體之歸屬，從民商法角度而言，原告亦未主張有任何之瑕疵存在，揆諸前揭最高行政法院判決意旨，可知贈與稅之課徵，係以贈與之債權契約為其課徵之標的，原告既與張○○於104年4月10日訂定贈與契約時已達成贈與意思之合致，不論其是否已實際給付贈與，原告均應依法報繳贈與稅，且贈與行為發生日之認定，應以贈與債權契約訂立之日為準，原告與張○○訂定系爭贈與契約時，既不具夫妻關係（參卷附原告戶籍謄本，原處分卷第53頁），自無配偶間相互贈與之財產不計入贈與總額規定之適用甚明（遺贈稅法第20條第1項第6款規定參照），本件贈與債權契約已經有效成立，縱令嗣後經雙方於110年12月1日另行簽訂和解契約，以原告給付張○○1,600萬元達成和解，揆諸前開最高行政法院判決意旨，基於稅捐法律關係之安定性考量，亦不應影響本件贈與稅之課徵，被告僅依雙方嗣後和解之金額核定原告104年度贈與總額為1,600萬元，贈與淨額1,380萬元，應納稅額138萬元，已為

原告有利之認定，原告徒憑前詞主張原處分違法，洵非可採。

(3)又況，原告嗣於108年10月7日與張○○結婚，惟因未依雙方先前簽訂之贈與契約履行，張○○遂以原告未按期自動履行各期贈與款項，依前揭贈與契約之約定，已喪失期限利益視為全部到期，就贈與總額5,000萬元向法院聲請逕為強制執行，原告不服，遂向新北地院提起109年度重訴字第602號債務人異議之訴事件（下稱另案債務人異議之訴民事事件），請求撤銷張○○聲請之109年度司執字第118904號履行契約強制執行事件之執行政程序（下稱另案民事強制執行事件）等情，有該院109年度重訴字第602號裁定及臺灣高等法院109年度抗字第1608號裁定等附卷可按（本院卷第113至117頁）。又被告因於110年間另接獲檢舉原告涉嫌逃漏104年度贈與稅，故先後以110年8月19日財北國稅審三字第1100024583號函及110年10月13日財北國稅審二字第1100029922號函，通知原告說明於104年4月10日經公證贈與張○○5,000萬元情形及令其提供案關贈與契約等書證，暨依法就逃漏贈與稅之違章行為給予原告陳述意見之機會後（原處分卷第11至12頁、第31至32頁），原告始於110年12月1日與張○○簽訂和解契約，約定內容略以：「茲立契約人為『離婚等、妨害名譽等、債務人異議之訴及履行契約強制執行事件』，現願互相讓步，均基於自由意志，在公證人見證下，訂立本契約書，同意共同遵守和解條件，擬定條款如下：……貳、關於乙方（即張○○）對甲方（即原告）聲請另案民事強制執行事件，甲方同意給付乙方1,600萬元作為和解金額，給付流程及方式如下：一、甲方應於簽立本契約同時，交付面額為600萬元之銀行本行支票予乙方收執。……四、甲方應於取得前項提存物後之5日內給付乙方剩餘之1,000萬元。……伍、關於雙方間另案債務人異議之訴民事事件：一、乙方同意於甲方於交付本契約書第貳條約定四之1,000萬元銀行本行支票予乙方之同時，拋棄基於104年4月10日贈與契約書暨

01 104年度北院民公東字第0034號公證書對甲方所生之一切權  
02 利。……陸、乙方同意於甲方交付本契約書第貳條約定四之  
03 1,000萬元予乙方之同時，將撤回另案民事強制執行事件之  
04 書狀交予甲方遞狀，並同意啟封及塗銷查封登記。……」等  
05 語，並經臺北地院所屬民間公證人趙之敏110年度北院民公  
06 敏字第201391號公證在案（原處分卷第15至20頁），足見原  
07 告係於被告接獲檢舉並啟動調查程序後，才與張○○簽訂和  
08 解契約，就其未依約履行之贈與契約以1,600萬元達成和  
09 解，乙方並同意依和解契約拋棄贈與契約之一切權利及撤回  
10 另案民事強制執行事件之聲請，從此過程時序觀之，原告顯  
11 有透過和解契約之簽訂以規避國家稅捐高權之意圖，倘允許  
12 其於漏報事實被發覺後，才試圖透過雙方合意，來解消原來  
13 之經濟歸屬，稅捐法律關係安定性將難以維繫，平等有效徵  
14 稅之控管亦將遭破壞，是原告主張張○○已依和解契約拋棄  
15 贈與契約之一切權利，應視為自始無取得受贈權利云云，實  
16 難認有理由。

17 (二)罰鍰部分：

- 18 1.按贈與稅納稅義務人對於超過免稅額之贈與，負有依規定期  
19 限辦理贈與稅申報，以及誠實申報等公法上義務。次按納保  
20 法第16條規定：「（第1項）納稅者違反稅法上義務之行為  
21 非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）納稅者不得因  
22 不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除  
23 其處罰。（第3項）稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違  
24 反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上  
25 義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」復按被告裁處  
26 時財政部109年6月3日台財稅字第10904501720號令修正發布  
27 稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考  
28 表）關於遺贈稅法第44條規定部分：「納稅義務人違反第23  
29 條或第24條規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核  
30 定應納稅額加處2倍以下之罰鍰。違章情形：……二、未依  
31 限申報財產屬前述財產以外者。裁罰金額或倍數：處應納稅

01 額1倍之罰鍰。……」並於裁罰倍數參考表使用須知第4點規  
02 定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限  
03 或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其  
04 罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘  
05 明其加重或減輕之理由。」此係主管機關財政部，為協助稅  
06 捐稽徵機關就法律授予裁罰裁量權之行使，在遵循法律授權  
07 目的及範圍內，為實踐具體個案正義，並顧及法律適用之一  
08 致性及符合平等原則，分別就所得稅法等各種稅務違章案件  
09 之不同情節，訂定不同之處罰數額或倍數，與法律授權目的  
10 尚無牴觸，稅捐稽徵機關得援引上開裁罰倍數參考表作成裁  
11 罰處分。

- 12 2.本件被告依通報及查得資料，以原告於104年4月10日與訴外  
13 人張○○訂定贈與契約，約定贈與現金5,000萬元與張○  
14 ○，核屬遺贈稅法第4條第2項規定之贈與，本件贈與債權契  
15 約已經有效成立，縱令嗣後經雙方於110年12月1日另行簽訂  
16 和解契約，以原告給付張○○1,600萬元達成和解，本不應  
17 影響本件贈與稅之課徵，然被告僅依雙方嗣後和解之金額核  
18 定原告104年度贈與總額為1,600萬元，贈與淨額1,380萬  
19 元，應納稅額138萬元，業如前述，被告並依此核計裁處之  
20 罰鍰，已為原告較有利之認定，又觀諸系爭贈與契約第四條  
21 之約定，顯見原告已意識到本件贈與所衍生之一切稅費應由  
22 己負擔，惟其卻未依規定於超過贈與稅免稅額之贈與行為發  
23 生後30日內辦理贈與稅申報，違章事證明確，有應注意、能  
24 注意而不注意之過失，符合納保法第16條第1項規定之責任  
25 要件，經被告依前揭規定及裁罰倍數參考表關於遺贈稅法第  
26 44條規定，審酌原告贈與金額尚非微小，違反稅法上義務所  
27 得之利益頗鉅，且因過失而未依限辦理贈與稅申報之應受責  
28 難程度，及系爭未申報之財產相對於不動產、車輛、上市或  
29 在證券商營業處所買賣之有價證券之財產而言，屬稽徵機關  
30 較不易掌握之財產之所生影響，罰鍰處分原按應納稅額處1  
31 倍之罰鍰138萬元，另於原告提起復查時，審酌原告已繳清

01 本稅及罰鍰，有助於稽徵成本之節省，其所生影響較小，且  
02 因違反稅法上義務所得之利益已經滌除，其應受責難之程度  
03 較輕，爰依納保法第16條第3項及裁罰倍數參考表使用須知  
04 第4點等規定，改按應納稅額處0.8倍罰鍰，而獲追減罰鍰27  
05 6,000元，實已考量原告違章程度所為之適切裁罰，並無裁  
06 量逾越或裁量怠惰之違法瑕疵可言，亦堪認定。

07 六、綜上所述，本件原告之主張均無可採。被告依查得資料核定  
08 原告104年度贈與總額1,600萬元，贈與淨額1,380萬元，應  
09 納稅額138萬元，並按核定應納稅額處1倍之罰鍰138萬元；  
10 另復查決定復部分追減原告之罰鍰數額計276,000元，洵無  
11 不合。訴願決定遞予維持，亦無違誤。原告提起本訴，求為  
12 撤銷，為無理由，應予駁回。

13 七、本件事證已臻明確，兩造之其餘攻擊防禦及陳述，經本院詳  
14 加審究，或與本件之爭執無涉，或對本件判決之結果不生影  
15 響，爰不逐一論述，附此指明。

16 據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項  
17 前段，判決如主文。

18 中 華 民 國 113 年 5 月 23 日

19 審判長法 官 陳心弘

20 法 官 畢乃俊

21 法 官 鄭凱文

22 一、上為正本係照原本作成。

23 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭  
24 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內  
25 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，  
26 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附  
27 繕本）。

28 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，  
29 逕以裁定駁回。

30 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟  
31 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不

01  
02

委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

| 得不委任律師為<br>訴訟代理人之情形                                                 | 所需要件                                                                                                                                                       |
|---------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人                                           | 1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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。<br>2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。<br>3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 |
| (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。<br>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。<br>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。<br>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。 |
| 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。 |                                                                                                                                                            |

03  
04

中 華 民 國 113 年 5 月 23 日  
書記官 高郁婷