

裁判字號：最高行政法院 103 年度判字第 361 號 行政判決

裁判日期：民國 103 年 07 月 10 日

案由摘要：贈與稅事件

最高行政法院判決

103 年度判字第 361 號

上訴人 蔡金福

訴訟代理人 廖健智 律師

王翼升 律師

被上訴人 財政部中區國稅局

代表人 阮清華

上列當事人間贈與稅事件，上訴人對於中華民國 103 年 3 月 5 日臺中高等行政法院 102 年度訴字第 385 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

理 由

- 一、緣被上訴人以上訴人於民國 94 年 1 月 6 日領取土地徵收補償費新臺幣（下同）18,379,224 元，存入其三信商業銀行西屯分行（下稱三信西屯分行）0000000000 帳號（下稱上訴人系爭帳戶），供其子蔡清男支配運用，涉及贈與情事，經被上訴人查獲，乃核定本次贈與總額 18,379,224 元，應納稅額 3,943,936 元，並按應納稅額處 1 倍罰鍰 3,943,936 元。上訴人不服申請復查及提起訴願均經駁回，提起訴訟亦經原審駁回其訴，遂提起本件上訴。
- 二、上訴人起訴意旨略以：（一）被上訴人須就上訴人於 94 年 1 月 6 日將其領取土地徵收補償金 18,379,224 元存入上訴人系爭帳戶內，供其子蔡清男支配運用，構成贈與情事之課稅要件事實，負擔舉證責任，被上訴人並未就課稅要件事實盡其舉證責任，上訴人縱未對妨礙課稅成立事實盡完全舉證責任，亦不能推定上訴人有漏稅違章事實。（二）蔡清男所經營松岩開發工程有限公司（下稱松岩公司）因缺乏短期週轉金，於知悉上訴人領取徵收補償金後，遂央求上訴人系爭帳戶內之資金借貸於其使用，並承諾將收取之廠商支票回存入上

訴人系爭帳戶內作為還款之方式，是以蔡清男係於松岩公司需短期週轉金之當下，始由上訴人系爭帳戶內，以匯款方式轉入蔡清男或松岩公司之帳戶內，並於日後收取廠商支票後存入上訴人系爭帳戶內。如上訴人擬將其系爭帳戶內之款項全數贈與，大可一次轉入，縱為規避稅捐機關之查核，亦不需如此多次，且金額尚有非整數之款項，匯入之帳戶除蔡清男所有外，尚包括松岩公司，更不需事後再將松岩公司收取之廠商支票再回存至上訴人系爭帳戶內。（三）上訴人系爭帳戶，於被上訴人認定之贈與事實發生日94年1月6日之後，仍有歸屬上訴人之租金收入等款項存入該帳戶內，果依被上訴人認定該帳戶已由蔡清男支配運用，上訴人豈可能再將自己之收入存入上訴人系爭帳戶內，被上訴人卻以存入金額僅屬小額租金收入即不予採信，顯違行政程序法第9條之規定。又上訴人系爭帳戶於被上訴人認定之贈與事實發生日94年1月6日之後，仍有將帳戶內存款轉存至上訴人另開立於三信西屯分行，帳號：0000000000支票存款帳戶內，供上訴人開立支票支付慈濟租金、簡易自來水修繕工程款及應給付第三人之款項，顯見上訴人系爭帳戶非如被上訴人所認定自94年1月6日起即歸蔡清男支配運用作為贈與之方式。至於松岩公司帳上之股東往來金額與上開資金流動不符，亦無法逕認股東往來之主張即屬不實在，蓋一般企業除非屬規模較大財務制度完善，或屬公開發行公司有嚴格內稽內控者，均或多或少存在帳載與事實不符之情事，此為稅捐機關所明知，亦為公眾所周知之事實。（四）縱認被上訴人認定贈與之要件事實存在，贈與之金額亦應為匯入蔡清男或松岩公司帳戶之款項，被上訴人逕推論上訴人系爭帳戶自存入補償金後即歸蔡清男支配運用，並以補償金全部認定為贈與數額，而為補稅及罰鍰之計算基準，顯非適法。縱認上訴人涉及贈與情事，有關贈與金額之認定，亦應以上訴人系爭帳戶內實際匯出款項至蔡清男、松岩公司帳戶內之金額，扣除蔡清男及松岩公司以應收票據存入上訴人系爭帳戶內之餘額等語，並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分。

三、被上訴人則以：（一）贈與稅部分：經被上訴人審核後認為

父子間之借據尚無公信力。且上訴人主張係以松岩公司收取之工程款票據存入上訴人系爭帳戶以償還借款，惟該等支票係零星小額萬餘元，不似一般借貸償債之經驗法則。又經被上訴人進一步查證上訴人系爭帳戶與其子間之其他資金往來，未列載於松岩公司股東往來明細帳，顯見其所提示松岩公司股東往來明細帳乃事後補具，與實際資金往來難以勾稽相符，難認屬於借貸關係。再者，上訴人系爭帳戶自土地徵收補償費存入後，尚無其他屬上訴人本人之收入款存入，上訴人主張其系爭帳戶於94年1月6日之後，尚有歸屬其本人之租金收入等款項存入，惟查該等歸屬上訴人本人之租金收入實為贈與日94年1月6日前即已託收存入上訴人系爭帳戶，而非於94年1月6日之後存入。另上訴人系爭帳戶內存款轉存至上訴人本人支存帳戶部分，亦僅係將該等收入取回。又松岩公司股東僅蔡清男1人，是蔡清男對前揭資金有完全支配運用之權利。截至本件調查基準日95年11月10日（下稱調查基準日）止，款項並未回流，即生動產物權讓與之效力，其贈與行為已成立，故被上訴人因上訴人系爭帳戶為蔡清男全權使用，而以94年1月6日土地徵收補償費存入時點，認其已將該筆徵收補償費18,379,224元全數贈與蔡清男，核課上訴人94年度贈與稅，並無不合。（二）罰鍰部分：上訴人未依規定辦理贈與稅申報，因而發生逃漏贈與稅之結果，縱非故意，亦有過失，依行政罰法第7條第1項規定自應論罰，被上訴人審酌違章情節，並參據修正稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱倍數表）規定，按核定應納稅額處1倍罰鍰3,943,936元，依法並無違誤等語，並聲明求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審駁回上訴人在第一審之訴，係以：

（一）贈與稅部分：1、上訴人於94年1月6日領取土地徵收補償費18,379,224元存入上訴人系爭帳戶，經被上訴人查得截至95年8月31日止，上訴人系爭帳戶資金以每次數10萬元或1、2百萬元陸續轉存至其子蔡清男帳戶，另有2筆資金則係轉至蔡清男經營之松岩公司帳戶。上訴人與蔡清男為父子，雙方欲事後補寫借據並無困難，依一般消費性借貸

經驗法則判斷，蔡清男該日若有 200 萬元資金週轉之需求，衡情當一次借用 1 筆 200 萬元之款項即可，其書立 2 張借據金額各 150 萬元、50 萬元，合計為 200 萬元，並由上訴人前揭銀行帳戶中提款 2 次金額分別 150 萬元、50 萬元，顯係事後補寫借據時，配合銀行登載紀錄所為，自與常情有違。

次查，蔡清男於 94 年 5 月 19 日合計僅借用 80 萬元，卻分別書立 2 張借據金額 80 萬元及 40 萬元，兩者合計 120 萬元，而松岩公司總分類帳亦為同樣錯誤之記載，顯係蔡清男事後補具借據時誤判所致。再查，94 年 6 月 10 日上訴人系爭帳戶轉入蔡清男帳戶 688,800 元，蔡清男於當日書立借據亦載明相同金額，惟上訴人該筆匯款之匯費為 100 元，依一般消費性借貸常理判斷，借據多未考量將匯費計入借款金額內，且鮮少借用非整數金額，故合理懷疑乃事後依系爭帳戶存摺紀錄直接撰寫所致。又查，蔡清男書立之上開多張借據，其文書格式、字體全部相同，內容均僅簡單書寫「本人蔡清男茲向蔡金福先生借款。新台幣〇〇元整此據」。且上開多張借據其先後之時間，長達一年半，但均使用相同之印章，可知上開借據乃事後整批補填蓋章而製作。再者，松岩公司股東往來總分類帳中竟漏記 1 筆 95 年 8 月 31 日轉入蔡清男之 100 萬元，查 100 萬元款項並非小數目，對一般人及中小企業資金週轉影響甚大，自與常情有違。

松岩公司上開股東往來總分類帳中，94、95 年度有眾多記借方沖銷股東往來作為還款之紀錄，但上訴人迄未能提出蔡清男有將上開款項匯入上訴人銀行帳戶之紀錄，亦未能提出相關資金流程資料供核勾稽。

2、上開松岩公司帳載股東往來總分類帳，截至 94 年 12 月 31 日股東往來帳戶結餘 7,135,782 元，惟該公司申報之 94 年 12 月 31 日資產負債表中股東往來帳戶卻為 0 元，兩者無法勾稽，又該公司應收票款總分類帳中，其沖銷情形雖與以票據償還借款之明細相符，惟該應收票款總分類帳 94 年 12 月 31 日餘額為 1,449,300 元，該公司申報之 94 年 12 月 31 日資產負債表應收票據帳戶卻為 1,983,400 元，該兩者亦無法勾稽，真實性皆有疑義。

3、依據原審卷附資金流程觀之，自 94 年 1 月 6 日

土地徵收補償費存入 18,379,224 元至上訴人系爭帳戶起至調查基準日止，轉匯入蔡清男及松岩公司總金額為 17,448,700 元，其中轉入蔡清男個人帳戶高達 15,448,700 元，轉入松岩公司者僅有 200 萬元。查自 94 年 1 月間起至本件調查基準日為止，長達將近 2 年期間，由松岩公司回存的票據僅 2,337,507 元，核與上訴人系爭帳戶轉匯入蔡清男及松岩公司總金額，兩者差額有 15,111,193 元甚鉅。又進一步觀察，由上開松岩公司回存的票據僅 2,337,507 元，其各筆金額除 95 年 1 月 2 日之 100 萬元外，其餘分別由 3,500 元至 252,000 元不等之金額，甚至其中有多筆金額尚為個位數，而非整數，核與一般借貸清償借款所產生的金流態樣迥然不同，而有違經驗法則。再者，上訴人系爭帳戶支出面主要為轉入其子蔡清男之銀行帳戶，供其全權使用；另收入面除作為蔡清男經營松岩公司收取工程款項之票據，尚有蔡清男與其他公司之營業往來。又松岩公司股東僅有蔡清男 1 人，是蔡清男對前揭資金有完全支配運用之權利。且截至本件調查基準日為止，均無證據足以證明蔡清男有償還系爭借款之事實，是被上訴人認定上訴人系爭帳戶確供其子蔡清男支配運用，自非無據。4、上訴人主張尚有歸屬其本人之租金收入等款項存入，查該租金收入係上訴人於 93 年 9 月 2 日出租土地予訴外人大陸公司，經上訴人於 93 年 10 月 6 日及 20 日將該租金支票託收存入上訴人系爭帳戶，惟上訴人系爭帳戶內存款轉存至上訴人本人前揭支存帳戶部分，亦僅係將該等收入取回，是尚與認定上訴人系爭帳戶自 94 年 1 月 6 日起係由蔡清男支配運用無涉。又查，上開證據業已足以認定上訴人系爭帳戶確供其子蔡清男支配運用，且該帳戶資金主要轉存至蔡清男帳戶，另少部分資金存入松岩公司帳戶，截至本件調查基準日，款項並未回流，即生動產物權讓與之效力，其贈與行為已成立，上訴人系爭帳戶既為蔡清男全權使用，被上訴人乃以 94 年 1 月 6 日土地徵收補償費存入時點，認上訴人已將該筆徵收補償費 18,379,224 元全數贈與蔡清男，核課上訴人 94 年度贈與稅，被上訴人已提出相當事證，客觀上已足能證明上

訴人與其子蔡清男間之系爭贈與行為，即難謂未盡舉證責任，且上訴人亦未盡其協力義務，則被上訴人原處分之核課，依法核無不合，上訴人上開主張顯有誤解，不足採取。

(二) 罰鍰部分：本件被上訴人查獲上訴人於 94 年 1 月 6 日領取土地徵收補償費 18,379,224 元，存入其上訴人系爭帳戶，供其子蔡清男支配運用，涉及贈與情事，已超過當年度贈與稅免稅額，違章事證明確，已如前述。且上訴人未依規定辦理贈與稅申報，違反法律上應負之義務，縱非故意，亦難卸其應注意、能注意而未注意之過失責任，依行政罰法第 7 條第 1 項規定，自不能免罰，被上訴人審酌上訴人上開違章情節，並參酌倍數表之規定，按核定應納稅額裁處上訴人 1 倍罰鍰 3,943,936 元，揆諸前揭法律規定，核無違誤，亦無裁量逾越或濫用之情事，依法自應予以維持。

(三) 綜上所述，原處分核定上訴人本次贈與總額 18,379,224 元，應納稅額 3,943,936 元，並按應納稅額處 1 倍罰鍰 3,943,936 元，依法核無違誤。訴願決定予以維持，亦無不合等詞，為其判斷之基礎。

五、上訴意旨略以：(一) 本件上訴人租金收入之金額共計 848,160 元，而上訴人由系爭帳戶內存款轉存至上訴人支存帳戶之金額共計 1,130,000 元，兩者相差 281,840 元。顯見原判決就系爭帳戶內存款轉存至上訴人本人支存帳戶，僅係將該等收入取回之認定過於草率，此項事實認定違反論理法則及證據法則，原判決不適用法規，違背法令。(二) 依本院 62 年判字第 127 號判例要旨，上訴人存款既係以上訴人之名義存入，其物權為存款人即上訴人所有，在未提領前，不能指為蔡清男所有，否則將使權利義務之主體無從確定，物權陷於混亂。原判決無視上訴人原審提出系爭帳戶實由上訴人完全支配之事實，而逕自草率認定為蔡清男支配運用，違反前述本院判例之要旨，原判決自屬違背法令。(三) 原判決未依法查明本件核課時效是否完成而核課請求權當然消滅，遽為上訴人不利之判決，尚有疏漏，原判決有不適用法規之違背法令。(四) 實際上，蔡清男已清償 2,347,509 元，並非被

上訴人所指稱之「零星小額萬餘元」，且蔡清男亦依當初約定，一旦有收取工程款隨即償還予上訴人，故其中償還之金額為零星，亦屬正常。原判決竟以 94 年 1 月 6 日至 95 年 8 月 31 日之間，無貸與資金回流，而認定上訴人系爭帳戶徵收補償費收入全部屬於贈與行為，顯然違反經驗法則及證據法則。為此，聲明求為廢棄原判決，並撤銷訴願決定及原處分。

六、本院查：

- (一) 按「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。」「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」「除第 20 條所規定之贈與外，贈與人在一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。」「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。」分別為遺產及贈與稅法第 3 條第 1 項、第 4 條第 1 項、第 2 項、第 24 條第 1 項及第 44 條定有明文。次按「動產所有權之歸屬，原以占有為要件，此項存款既係以被繼承人之名義存入，其物權為存款人所有，在未提領以前，不能指為他人所有，否則權利義務之主體無從確定，物權將陷於紊亂。被繼承人以自己名義開立存戶，將款存入銀行、郵局及公司，其存款自屬被繼承人所有。」本院著有 62 年判字第 127 號判例。
- (二) 查原判決以上訴人提出之借據，顯係事後補寫借據時，配合銀行登載紀錄所為，自與常情有違。以及松岩公司上開股東往來總分類帳中，94、95 年度有眾多記借方沖銷股東往來作為還款之紀錄，但上訴人迄未能提出蔡清男有將上開款項匯入上訴人銀行帳戶之紀錄，亦未能提出相關資金流程資料供核勾稽。且上開松岩公司帳載股東往來總分類帳，截至 94 年 12 月 31 日股東往來帳戶結餘 7,135,782 元，惟該公司申報之 94 年 12 月 31 日資產負債表中股東往來帳戶

卻為 0 元，兩者無法勾稽，又該公司應收票款總分類帳中，其沖銷情形雖與以票據償還借款之明細相符，惟該應收票款總分類帳 94 年 12 月 31 日餘額為 1,449,300 元，該公司申報之 94 年 12 月 31 日資產負債表應收票據帳戶卻為 1,983,400 元，該兩者亦無法勾稽，真實性皆有疑義等由，據以認定上訴人所稱本件係屬借貸而非贈與關係乙節為不可採，固非無據。惟查依上引本院 62 年判字第 127 號判例意旨，上訴人將系爭徵收補償款存入其銀行帳戶，此項存款為上訴人所有，在未提領以前，不能指為他人所有，縱上訴人將該帳戶借予他人使用，上訴人仍有權使用該帳戶，隨時得提領系爭存款，故在系爭存款移轉他人名義之前，仍屬上訴人所有，尚難遽以上訴人將該帳戶借予其子使用，即認系爭存款在轉入其子名義前，即成立贈與其子之法律關係，此由上訴人系爭帳戶於被查獲基準日以後所餘存款，應認屬於上訴人所有，而非屬於蔡清男所有，其理已明。是原處分以上訴人將其系爭銀行帳戶完全交由其子蔡清男支配使用，遽認上訴人於存入系爭徵收補償款時即就該存款全部成立贈與關係，原判決不查予以維持，難認無違本院上述有效之判例意旨。

- (三) 次查本件上訴人主張其租金收入之金額共計 848,160 元，而上訴人由系爭帳戶內存款轉存至上訴人支存帳戶之金額共計 1,130,000 元，兩者相差 281,840 元，且租金支票係在基準日以後兌現，而系爭帳戶在存入徵收補償款前原有存款，於基準日後亦有剩餘款，難認系爭帳戶全部交由其子運用等語，此有上訴人系爭帳戶收支明細表在卷可按（原審卷第 51 頁），原判決對此有利上訴人之主張，未能詳予調查審酌，遽以該租金收入係上訴人於 93 年 9 月 2 日出租土地予訴外人大陸公司，經上訴人於 93 年 10 月 6 日及 20 日將該租金支票託收存入上訴人系爭帳戶，以及上訴人系爭帳戶內存款轉存至上訴人本人前揭支存帳戶部分，亦僅係將該等收入取回云云，尚嫌速斷。況上訴人縱將其銀行帳戶借予他人使用，在未提領為他人所有以前，不能指為他人所有而成立贈與，已如前述，故原判決認定上訴人系爭帳

戶自 94 年 1 月 6 日起係由蔡清男支配運用，遽認上訴人存入徵收土地款時即就全部徵收款成立贈與關係，自屬可議。是以上訴人主張：縱認上訴人涉及贈與情事，有關贈與金額之認定，亦應以上訴人系爭帳戶內實際匯出款項至蔡清男、松岩公司帳戶內之金額為據乙節，洵為有據。

- (四) 又查上訴人是否已於基準日前回流金額，而得扣除該金額，以餘額作為贈與之金額，並不以受贈人本人名義之資金或支票回流為限，亦無法令依據得認為金額太小，即得認為不生清償效力。本件松岩公司帳載股東往來總分類或資產負債表中股東往來帳戶雖有無法勾稽之情形，但此純屬該公司是否有會計制度之之問題瑕疵，對上訴人主張已生回流金額之效力，不生影響。況松岩公司回存系爭帳戶票款總額計 2,337,507 元，業經原判決認定在案，核其總額為數不少，亦難謂該回存款項金額太小，即否定該款不生回流金額之效力。故上訴人主張縱有贈與，則其子蔡清男經營松岩公司，以該公司收入之工程款存入系爭帳戶，應扣除該款項，以餘額作為贈與金額乙節，亦屬有理由。
- (五) 綜上，原判決既有如上之違背法令情形，且影響判決結果，上訴意旨據以主張求為廢棄原判決，為有理由，應將原判決廢棄，發回原審法院，依本判決意旨查明事實後，另為適法之判決。

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

中 華 民 國 103 年 7 月 10 日

最高行政法院第三庭

審判長法官 藍 獻 林

法官 林 文 舟

法官 胡 國 棟

法官 林 玫 君

法官 廖 宏 明

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 103 年 7 月 10 日

書記官 葛 雅 慎

資料來源：最高行政法院裁判書彙編（103年1月至12月）第54-64頁