

# 高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭  
112年度訴字第208號  
民國113年5月29日辯論終結

原告 陸美齡

訴訟代理人 葉仲原 律師

被告 財政部高雄國稅局

代表人 翁培祐

訴訟代理人 顏伶如

吳佩穎

上列當事人間贈與稅事件，原告不服財政部中華民國112年5月3日台財法字第11213912690號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

## 主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

## 事實及理由

### 一、事實概要：

原告於民國108年3月28日簽訂不動產買賣契約，以新臺幣(下同)12,917,116元，出售其所有之○○市○○區○○段13小段1446之7地號土地(下稱1446-7地號土地)持分26/125及同區段8小段7地號土地(下稱系爭土地)持分9/44予其子洪○○(現更名為洪○○)，再於同年4月15日向被告申報為二親等親屬間買賣案件，並於申報書載明108年4月3日已由洪○○支付2,200,000元與原告，餘價款10,717,116元視同贈與，經被告依其申報審認，以渠等買賣上述2筆土地，未支付價款10,717,116元，依遺產及贈與稅法(下稱遺贈稅法)第5條第1款規定，以贈與論之，扣除當年度免稅額2,200,000元，核定當年度課稅贈與淨額8,517,116元，按適用稅率1

01 0%，核定應納稅額為851,711元。原告於108年6月6日繳清稅  
02 款，且未申請復查而告確定。嗣原告於111年9月8日繕具贈  
03 與稅案件更正(撤銷)申請書主張其與洪○○業依民法第412  
04 條規定，撤銷系爭土地持分之贈與為由，向被告申請撤銷系  
05 爭土地持分9/44之贈與稅處分(下稱前處分)及退還溢繳稅款  
06 418,923元。經被告以112年1月11日財高國稅審二字第00000  
07 00000號函(下稱原處分)，否准其申請。原告不服，提起訴  
08 願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

## 09 二、原告起訴主張及聲明：

### 10 (一)主張要旨：

#### 11 1、本件並不存在有課徵贈與稅之經濟事實，被告對原告課徵贈 12 與稅，於法即有未合：

13 系爭土地持分9/44於108年6月13日以買賣為原因移轉登記於  
14 原告之子洪○○，惟因洪○○不履行善盡扶養原告之贈與附  
15 有負擔，原告始依民法第412條第1項規定，請求撤銷贈與，  
16 並向○○市○○區調解委員會(下稱左營調委會)申請調解，  
17 嗣調解成立並由臺灣橋頭地方法院(下稱橋頭地院)依法審  
18 核，准予核定塗銷洪○○於系爭土地之所有權登記，並回復  
19 為原告所有。則原告與洪○○於108年間就系爭土地持分9/4  
20 4之贈與關係，既已因原告撤銷權之行使，而溯及既往失其  
21 效力，本件課徵贈與稅之構成要件並未成就；且贈與稅為遺  
22 產稅之輔助稅，其目的在避免人民利用生前贈與，以規避死  
23 亡後之遺產稅，而本件因原告撤銷贈與而收回系爭土地，其  
24 結果反而增加國家對遺產稅之課徵，故贈與稅課徵之立法目  
25 的即不存在，更顯見於本件之情況並不存在有課徵贈與稅之  
26 經濟事實，被告對原告課徵贈與稅，於法即有未合。

#### 27 2、原告於法定期間內申請程序重開，未逾時效：

28 原告與洪○○間就系爭土地持分撤銷贈與事由，於111年8月  
29 25日經橋頭地院核定並送達至原告，係屬行政程序法第128  
30 條第1項第2款所定之新事實或新證據，原告旋於同年9月8日  
31 依行政程序法第128條第1項第2款規定，向被告申請撤銷10

8、109及110年度贈與稅及退還溢繳稅款1,256,955元；是以原告已於知悉(111年8月25日後)之3個月內，於法定期間內申請程序重開，本件行政程序再開未逾時效。

3、原告於108年3月28日簽訂不動產買賣契約，名為買賣而實則真意為贈與：

原告於108年3月28日簽訂不動產買賣契約，出售系爭土地持分9/44予洪○○，形式上雖屬買賣，然洪○○實未以本身資金支付，其與原告間之隱藏法律行為名為買賣而實則真意為贈與，是系爭土地持分9/44雖係以買賣為原因移轉登記，然實屬贈與。則原告與洪○○間撤銷贈與之事由既經調解成立，依法與確定判決同一效力，被告復以職權認定本件為買賣非贈與，否定調解成立之事實，洵屬無理。

(二)聲明：

1、訴願決定及原處分均撤銷。

2、被告應依原告111年9月8日之申請，做成准予退還108年贈與稅418,923元之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、本件既經原告申報108年度移轉系爭土地持分9/44及1446-7地號土地持分26/125予其兒子洪○○，係二親等間親屬之土地買賣，並提示公契且以買賣為移轉登記，則被告依遺贈稅法第5條第1款規定，據以核定原告108年度應納贈與稅額851,711元，當無違誤。

2、原告於法定救濟期間經過3年後，再稱有通謀虛偽意思表示，意思表示無效，任指同一買賣契約中部分續生買賣效果、部分實為贈與(僅就系爭土地持分9/44主張贈與，1446-7地號土地仍以買賣移轉)並予撤銷，欲變更已生公示效果之「買賣」行為，顯不足採。縱其主張屬實，原告先以通謀虛偽意思表示使被告於公文書登載，進而向地政機關辦理產權移轉登記，顯係以自己不法之事實行為主張權益，復明知而未於法定救濟期間主張，是否有重大過失，已非無疑。

3、洪○○支付價金之來源係因另一法律行為(洪○○贈與)，非本件課稅事實之構成要件，本件亦非對洪○○移轉系爭土地予原告之行為課稅，更非課徵遺產稅，原告稱洪○○未支付資金及撤銷贈與，反增加國家對遺產稅之課徵等語，均與本件因二親等間親屬買賣，買受人未支付部分價款，致生遺贈稅法第5條「視同贈與」之效果而課徵贈與稅無涉，原告主張，顯有誤解。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、本件之爭點：

(一)原告申請重開本件核課贈與稅之爭議，是否符合行政程序法第128條第1項第2款重開行政程序之要件？

(二)原告以系爭土地持分之贈與契約業經撤銷，申請撤銷108年度中有關系爭土地持分9/44部分贈與稅核定處分，並退還已繳納之贈與稅，是否適法？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

1、事實概要記載之事實，有不動產買賣契約書(原處分卷第9至10頁)、贈與稅申請書(原處分卷第11至12頁)、贈與稅繳清證明書(原處分卷第14頁)、異動索引資料查詢(原處分卷第16至18頁)、贈與稅案件更正(撤銷)申請書及說明書(原處分卷第58至62頁)、左營調委會111年民調字第218號調解書(原處分卷第64頁)、原處分(原處分卷第68至70頁)、訴願決定書(原處分卷第100至109頁)及原告訴願補充理由書(一)(訴願卷2第90至91頁)等證據可以證明。

2、111年6月22日修正公布、112年8月15日施行之行政訴訟法施行法第1條規定「本法稱修正行政訴訟法者，指與本法同日施行之行政訴訟法；稱舊法者，指修正行政訴訟法施行前之行政訴訟法。」及第18條第1款前段規定：「修正行政訴訟法施行前已繫屬於高等行政法院之通常訴訟程序或都市計畫審查程序事件，於修正行政訴訟法施行後，依下列規定辦理：一、尚未終結者：由高等行政法院依舊法審理。」本件

01 為修正行政訴訟法施行前已繫屬於高等行政法院，而於修正  
02 行政訴訟法施行後尚未終結之通常訴訟程序事件，應適用舊  
03 法（下稱舊行政訴訟法），合先敘明。

04 (二)原告申請重開核課贈與稅之程序，符合行政程序重開要件，  
05 依法並無不合。

06 1、應適用的法令：

07 (1)行政程序法第128條：「(第1項)行政處分於法定救濟期間經  
08 過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向  
09 行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人  
10 因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，  
11 不在此限：……二、發生新事實或發現新證據者，但以如經  
12 斟酌可受較有利益之處分者為限。(第2項)前項申請，應自  
13 法定救濟期間經過後3個月內為之；其事由發生在後或知悉  
14 在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已  
15 逾5年者，不得申請。(第3項)第1項之新證據，指處分作成  
16 前已存在或成立而未及調查斟酌，及處分作成後始存在或成  
17 立之證據。」

18 (2)行政程序法第129條：「行政機關認前條之申請為有理由  
19 者，應撤銷、廢止或變更原處分；認申請為無理由或雖有重  
20 新開始程序之原因，如認為原處分為正當者，應駁回之。」

21 2、行政程序法第128條規定係針對於法定救濟期間經過後，已  
22 發生形式確定力之行政處分，為保護相對人或利害關係人之  
23 權利及確保行政之合法性所為之例外規定，賦予行政處分之  
24 相對人或利害關係人於具有該條規定之一定事由時，得向原  
25 處分機關請求重開行政程序之規範。至原處分機關是否准予  
26 重開行政程序，則應視申請人之請求是否符合該條規定之要  
27 件，若符合該條規定之要件，始須再進而就原處分是否有申  
28 請人主張之違法事由進行實體審查。

29 3、查，原告於108年3月28日簽約出售系爭土地持分9/44及1446  
30 -7地號土地持分26/125予其子洪○○，經被告核定應納贈與  
31 稅額851,711元。原告於同年6月6日繳納稅款並獲核發贈與

01 稅繳清證明書，原告未於法定期間內申請復查，全案於108  
02 年9月25日確定。嗣原告與其子洪○○就撤銷贈與系爭土地  
03 持分一事，向左營調委會聲請調解，於111年6月1日作成111  
04 年民調字第218號調解書，並於同年8月25日經法院核定在  
05 案；系爭土地持分亦於111年9月2日(原處分卷第98頁)回復  
06 為原告所有。嗣原告於111年9月8日繕具申請書，主張依行  
07 政程序法第128條申請行政程序重開，並檢附上開調解書向  
08 被告申請撤銷108年度所核定移轉系爭土地持分之贈與稅及  
09 退還溢繳稅款418,923元。承上可知，原告係以111年8月25  
10 日經法院核定之111年民調字第218號調解書為行政程序法第  
11 128條第3項規定之新證據，從形式觀之，該證據若經斟酌，  
12 可使原告受退還稅款之利益，符合行政程序法第128條第1項  
13 第2款重開事由之規定，是原告於111年9月8日提出贈與稅案  
14 件更正(撤銷)申請書申請程序重開，符合於知悉時(111年8  
15 月25日)起3個月內申請程序重開之要件，因而被告准予重開  
16 行政程序，依法尚無不合。

17 (三)系爭土地持分9/44之移轉屬買賣行為，被告就原告未實際取  
18 得價金部分，以贈與論之，並核定應納稅額418,923元，並  
19 無違誤。

20 1、應適用的法令：

21 (1)遺贈稅法第3條第1項：「凡經常居住中華民國境內之中華民  
22 國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依  
23 本法規定，課徵贈與稅。」

24 (2)遺贈稅法第4條第2項：「本法稱贈與，指財產所有人以自己  
25 之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」

26 (3)遺贈稅法第5條第6款：「財產之移動，具有左列各款情形之  
27 一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：一、……六、  
28 二親等以內親屬間財產之買賣。但能提出已支付價款之確實  
29 證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人  
30 借得者，不在此限。」

01 (4)遺贈稅法第8條第1項前段：「遺產稅未繳清前，不得分割遺  
02 產、交付遺贈或辦理移轉登記。贈與稅未繳清前，不得辦理  
03 贈與移轉登記。」

04 2、查，原告於108年3月28日簽約出售系爭土地持分9/44及1446  
05 -7地號土地持分26/125予其子洪○○，經被告核定贈與稅額  
06 並繳清稅款，已如前述。又遺贈稅法第3條第1項中所稱之  
07 「贈與」者，除指同法第4條第2項之贈與人與受贈人意思表  
08 示一致所成立之贈與外，尚包括同法第5條於財產移轉時，  
09 具有該條所列各款情形之一者，即不問當事人間是否有贈與  
10 意思表示之一致，均須以贈與論之情形在內，是只要符合上  
11 開二種類型之贈與時，即屬第3條第1項所稱之「贈與」，贈  
12 與人即應依法報繳贈與稅。又同法第8條第1項規定，贈與稅  
13 未繳清前，不得辦理贈與移轉登記，可知贈與稅之報繳，必  
14 在贈與移轉登記之前，故贈與稅係就債權行為為課徵，一經  
15 成立贈與行為（包括以贈與論之情形），即應課徵贈與稅。  
16 其次，就法律行為課徵之租稅，於該法律行為有效成立時，  
17 即成立租稅請求權，如契約因在履行之後所發生之原因而被  
18 排除，則課稅要素並不因之而溯及喪失。因此，只有因為自  
19 始存在之瑕疵而解除契約者，原則上才能發生稅法上之溯及  
20 效力，而影響就該契約所課徵之租稅。是贈與稅之課徵既係  
21 就贈與行為成立當時之要件事實予以徵免，且稅捐之課徵本  
22 於行政法之公益性，並顧及租稅安定性，為避免贈與人心存  
23 僥倖、取巧投機及破壞誠實自動申報制度，除有特殊情形  
24 （例如不動產於移轉登記前撤回者、股票於未辦妥股東名義  
25 變更登記前撤回者、贈與人行使法定撤銷權撤銷贈與行為  
26 者、稽徵機關查獲前已取回者）外，不應因雙方任意解除贈  
27 與契約、取回原贈與標的，而准予免課徵贈與稅或退還已納  
28 之贈與稅。準此，系爭土地持分之移轉，係因二親等以內親  
29 屬間財產之買賣，而經法律明文將之視為贈與之行為課徵贈  
30 與稅，並不改變系爭土地持分之移轉原因為買賣之本質。從  
31 而系爭土地持分9/44之移轉既屬買賣行為，則被告就原告未

01 實際取得價金部分，以贈與論之，並核定應納稅額418,923  
02 元，並無違誤。

03 (四)原告所提出之111年民調字第218號調解書，無從解消買賣契  
04 約之效力。

05 1、原告所提出之111年民調字第218號調解書，雖經法院核定在  
06 案，然依調解書之內容觀之，原告係因洪○○不善盡扶養原  
07 告之負擔，原告始依民法第412條第1項規定，請求撤銷上開  
08 贈與而聲請調解。然原告聲請調解之目的既係撤銷系爭土地  
09 持分之贈與，並非解除系爭土地持分之買賣契約，縱然撤銷  
10 贈與之標的與買賣契約之標的相同，亦無從解消買賣契約之  
11 效力。是原告以111年民調字第218號調解書為由，申請撤銷  
12 系爭土地持分買賣視為贈與部分之贈與稅核定，即屬無據。

13 2、退步言之，縱認原告就系爭土地持分之買賣隱含實質上為  
14 贈與之行為，然原核課處分之事實認定（視為贈與事實）  
15 無誤，可否透過事後約定解消「在稅捐法制上定性為視為  
16 贈與」之民事契約，而「回復」到原來未為贈與之狀態，  
17 仍須視該回溯性調整之作成，有無「稅法獨立性原則」之  
18 適用（意指當發現人民基於稅捐規避之不當考量，而濫用  
19 民商法上法律形式之選擇自由，並造成與經濟實質不符之  
20 客觀事實；或用以解免「原來打算逃漏、規避或隱瞞，但  
21 被發覺之既存稅捐債務」等情，則在運用稅捐實證法來規  
22 範該等事實時，即會以追求「實質課稅原則」之精神，不  
23 再重視稅捐要件事實之民商法外觀形式，而用經濟實質歸  
24 屬之標準，來詮釋稅捐實證法）（最高行政法院97年度判字  
25 第1012號判決意旨參照）。查原告係主張因洪○○不履行扶  
26 養原告之贈與負擔，原告始依民法第412條第1項規定，請  
27 求撤銷上開贈與等語，惟系爭土地持分之移轉申報既係以  
28 買賣名義為之，已如前述，非贈與契約，並無遺贈稅法第2  
29 1條規定之贈與附有負擔可言；且原告於108年4月3日所為  
30 之贈與稅申報，申報書及檢附不動產買賣契約書並未載明  
31 洪○○對原告之贈與附有任何負擔，此有贈與稅申報書及

01 不動產買賣契約書附卷可稽；何況，原告係同時移轉系爭  
02 土地持分及1446-7地號土地持分予洪○○，若原告上述撤  
03 銷理由屬實，亦應同時解除兩筆土地之贈與，然原告僅主  
04 張解除系爭土地持分之贈與，其解除贈與之真意顯屬可  
05 疑。至原告所提出之孝親費給付證明(本院卷第221至248  
06 頁)，僅能證明洪○○帳戶有提領現金之事實，然卻無法以  
07 此提領現金之事實證明為孝親費之給付，是原告上述主  
08 張，並無可採。又原告申報系爭土地持分之買賣時，除了  
09 依法扣除個人每年贈與免稅額外，並自承另以現金贈與配  
10 偶洪○○後，再由洪○○贈與洪○○，用以支付系爭土地  
11 持分買賣之一部分價金，足見原告係為將上開2筆土地移轉  
12 予其子洪○○，且為達節稅之目的(可同時扣除本人及配偶  
13 每年贈與免稅額)，始規劃就上述兩筆土地之移轉為買賣之  
14 安排(如單純贈與，僅可申報扣除原告個人之每年贈與免稅  
15 額)，參諸首揭說明，應有「稅法獨立性原則」之適用，本  
16 件買賣契約，不應因原告任意以調解方式解除贈與契約、  
17 取回原贈與標的而得解消。

- 18 3、再者，租稅債務關係請求權，於租稅債務構成要件實現時即  
19 告成立，是稅捐機關對租稅所為之核定，係宣示因實現構成  
20 要件依法成立之租稅債務，為確認性行政處分，而非創設租  
21 稅債務，是租稅債務關係請求權既因構成要件之實現而成  
22 立，自不得以租稅債權人及租稅債務人之法律行為加以變  
23 更，亦即不能以法律行為之方式改變原已成立之稅捐債務，  
24 否則即有藉法律行為操控稅捐之情形。再者，「贈與不動  
25 產，已繳清贈與稅並完成移轉登記者，應不准撤回贈與稅申  
26 報。惟贈與人如有法定之撤銷權，例如民法第88條、第92  
27 條、第412條、第416條等，於取具法院確定判決或與確定判  
28 決有同一效力之法院和解筆錄、法院調解筆錄、鄉鎮市調解  
29 委員會調解書等，並據以塗銷移轉登記回復所有權後，申請  
30 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  
31 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

01 本諸職權調查認定，於就當事人提出之證據查證屬實後，始  
02 准予退稅。」亦經財政部78年5月29日台財稅第780139722號  
03 函、92年2月19日台財稅字第0920451458號令釋有案。查原  
04 告於本件稅捐債務構成要件成立後，即於前開系爭房地買賣  
05 之債權行為、物權行為均完成後，事隔3年餘，始主張其移  
06 轉系爭土地予其兒洪○○之真意，係屬附負擔之贈與，因洪  
07 ○○未履行扶養義務，即以合意撤銷贈與方式，請求退還原  
08 已成立之稅捐債務等語，揆之前揭所述，顯有不合。是被告  
09 就原告撤銷贈與之事實本諸職權調查認定，認原告並無法定  
10 撤銷贈與契約之事由，否准其聲請撤銷原贈與稅核定處分並  
11 退還已繳納贈與稅，自屬有據。

12 六、綜上所述，原處分認事用法並無違誤，訴願決定予以維持，  
13 亦無不合。原告訴請撤銷訴願決定及原處分並作成退還系爭  
14 土地持分之贈與稅之行政處分，為無理由，應予駁回。本件  
15 事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生  
16 影響，爰不逐一論列，附此敘明。

17 七、結論：原告之訴為無理由。

18 中 華 民 國 113 年 6 月 12 日

19 審判長法官 李 協 明

20 法官 孫 奇 芳

21 法官 邱 政 強

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 6 月 12 日  
書記官 黃 玉 幸