

臺中高等行政法院判決

地方行政訴訟庭

113年度稅簡字第14號

114年2月25日辯論終結

原告 白蕙禎

訴訟代理人 莊婷聿律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 王盈茹

上列當事人間退還稅款事件，原告不服財政部民國113年9月4日台財法字第11313923010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：

(一)原告於民國111年12月30日分別與其子陳吉利及陳振雄簽訂不動產買賣契約，移轉其所有之臺中市烏日區九如段304（持分全）、308（持分502/593）及310（持分全）地號共3筆土地及臺中市○○區○○路000巷00號（持分全）房屋（下合稱系爭房地），買賣價金各為新臺幣（下同）265萬元，合計530萬元，並約定以111年度及112年度贈與稅免稅額，分別免除陳吉利及陳振雄之價金債務各244萬元，合計免除其2子應支付之價金債務共488萬元，並以二親等以內親屬間買賣辦理贈與稅申報；經被告輔導後，原告改以一般贈與案件申報贈與稅，被告據以核定贈與稅22萬9,868元，原告並於112年5月17日繳清稅款。

01 (二)嗣原告分別於112年12月8日及113年1月9日向被告所屬大屯
02 稽徵所出具重溢繳退稅申請書及補正函，依稅捐稽徵法第28
03 條規定，申請退還溢繳稅款，經被告以113年4月10日中區國
04 稅大屯營所字第1130502043號函（下稱原處分）否准其退稅
05 之申請。原告不服，提起訴願亦經決定駁回，遂提起本件行
06 政訴訟。

07 二、原告主張之要旨及聲明：

08 (一)原告與買受人陳振雄約定給付價金之時間為112年2月24日之
09 前，是原告所免除陳振雄之244萬元債務，係於112年度發
10 生，應認屬於112年度之贈與，而非111年度，應符合112年
11 度免納贈與稅之範圍，而免繳贈與稅；是被告謂應以出售日
12 期作為贈與時間之年度，其認定顯與事實不符，更違反遺產
13 及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第5條第1款關於免除債務以贈
14 與論之時點規定。則原告於112年5月17日向被告所繳納之22
15 萬9,868元，自當屬溢繳之稅款，原告依據稅捐稽徵法第28
16 條規定請求退還，自應予以准許。

17 (二)被告及訴願決定雖認為應以系爭房地之買賣契約成立日認定
18 贈與意思表示合意之日期，然此顯然忽略原告與陳吉利及陳
19 振雄所簽署者為「買賣契約書」，陳吉利及陳振雄對於原告
20 均有給付價金之義務，三人之間並無「贈與之合致」，是於
21 111年12月30日原告與買方間尚無贈與之意思，則如何可將
22 該日認定為贈與契約訂立之日？況陳吉利及陳振雄確已分別
23 給付21萬元之價金予原告，原告係於111年陳吉利發生244萬
24 元價金義務時，免除其價金給付作為贈與，於112年陳振雄
25 244萬元價金給付義務發生時始免除其價金之給付，是贈與
26 之意思表示，對陳吉利而言為111年間合致，對陳振雄而
27 言，係於112年間始合致。故被告之認定顯與三方實際認知
28 不相符，難謂核課贈與稅之認定日期為正確。

29 (三)倘若原告為符合被告所認定關於贈與之流程，亦即陳振雄需
30 先辦理匯款244萬元予原告，作為價款支付之證明，事後再
31 由原告於112年間將該244萬元以贈與為由返還予陳振雄，即

無庸繳納贈與稅，如此無異脫褲子放屁且製造人民困擾，更違反平等原則；蓋本件僅係減少無謂之244萬元來回匯款之耗損，卻必須多繳納22萬9,868元之稅金，如何可謂公平？難道做表面功夫係被告所欲者？或係為銀行增添手續費收益？如此僅係增加人民前往辦理匯款手續之不便利而已。況倘若當事人資力不足，更需要辦理貸款始可完成該244萬元先行匯款之外觀行為，徒增手續費、利息、工時之耗損，是否有必要？如更因資力不佳致無法借款，反而需多繳納稅款，豈有符合公平？如此不啻圖利銀行，而不利於人民，為何人民需要額外支付金錢予銀行？卻不能選擇便捷之方式達成相同之結果？且人民之選擇並非「法律所禁止者」！

(四)再由原告所委託之曹地政士過往處理之二等親買賣不動產事宜，不乏基於相同之標的物，於二個年度分別辦理免除債務視為贈與，而國稅局均核准無庸納稅之案例；然而被告卻為不同處理，否准本件112年度贈與稅申報並免除贈與稅之申請，並命原告應補繳贈與稅22萬9,868元，原處分顯違反行政程序法第6條所明文規定之平等原則，自屬違法，而應予以撤銷。

(五)原告當然可命陳振雄先辦理借款後匯款予原告，原告再將該款項作為贈與並提供予陳振雄，以複雜之手續符合被告之要求達成免除贈與稅繳納之結果。然而既然遺贈稅法第5條第1款即已明文免除債務即屬贈與，而第22條又明文每一稅務年度之贈與免稅額度，則原告免除陳振雄112年應給付價金中220萬元(應係244萬元之誤載)並申報為贈與，自屬適法，此種方式較前述借款再匯款之程序，減免借款與匯款所增加之不便利與風險，且倘若無法借款，則更無法達到被告所要求之方式，反而無法主張免繳贈與稅。是被告不同意原告採行較為便捷及節省成本之方式，而強制要求應以被告所認可之方式作為認定贈與之方法，更以原告不採取其方式而課徵原告贈與稅之原處分，如此作為不僅是強人所難，與社會現況不符，增加原告所應承擔之成本與風險，且被告之限制更無

01 法律明文規範，被告所為顯非依法行政，再與前述相同案例
02 相比對更屬相同事件為不同處理之不平等措施，原處分自屬
03 違法，而應予以撤銷者。

04 (六)並聲明:請求撤原處分及訴願決定，並請求被告給付原告22
05 萬9,868元。

06 三、被告答辯之要旨及聲明：

07 (一)原告與陳吉利及陳振雄2人為二親等以內親屬，其於111年12
08 月30日分別與陳吉利及陳振雄簽訂出售系爭房地之買賣契約
09 書，合計本案買賣價金為530萬元，並於個別買賣契約書中
10 分別約定免除買受人陳吉利與陳振雄之應付買賣價金244萬
11 元；然除買受人2人已付價金合計42萬元外，其餘價金488
12 萬元部分，原告未能提示該等2人確有支付價款之證明，依
13 遺贈稅法第5條第6款規定，應以贈與論，並依最高行政法院
14 100年度判字第443號判決意旨，以雙方訂定買賣契約日即
15 111年12月30日為其贈與行為發生日。是被告輔導原告將原
16 申報二親等以內親屬間不動產買賣贈與稅兩案併案，改為一
17 般不動產贈與稅案件，並申請扣除受贈人陳吉利及陳振雄所
18 繳土地增值稅及契稅，核算贈與總額為516萬3,176 元(土地
19 477萬4,776元+房屋38萬8,400元)，扣除受贈人陳吉利及陳
20 振雄已納之土地增值稅40萬1,188元、契稅2萬3,304元及111
21 年度贈與稅免稅額244萬元，核定贈與淨額 229萬8,684元，
22 應納贈與稅額22萬9,868元，較諸原告如以二親等以內親屬
23 間不動產買賣贈與稅申報，贈與總額為488萬元，減除111年
24 度贈與稅免稅額244萬元，贈與淨額244萬元，應納之贈與稅
25 為24萬4,000元，已屬對原告較為有利之核課方式，不生原
26 告溢繳稅款問題，自無稅捐稽徵法第28條第1項規定之適
27 用，被告以原處分否准原告退稅之申請，並無不合。

28 (二)原告雖以前情主張原告與陳振雄之贈與發生時間應為112年
29 度等節，然依前所述，本件應以雙方訂定買賣契約日即111
30 年12月30日為其贈與行為發生日，縱使原告與陳振雄於買賣
31 契約書特別約定，將112年2月24日屆期之買賣價款給付義務

01 以112年度贈與稅免稅額度免除之，然此究為買賣雙方當事
02 人間之私權約定，要難動搖本件公法上贈與稅捐債務業於系
03 爭房地買賣契約簽訂日成立，所訴洵難憑採。

04 (三)至原告提出其委託之地政士以往處理二親等買賣不動產案
05 例，主張其基礎事實與本案相同，被告卻為不同處理，原處
06 分違反平等原則乙節；然該案例乃屬錯誤之核定，依最高行
07 政法院93年判字第1392號判決意旨，自難援為指摘本件被告
08 原處分違反平等原則之主張。

09 (四)並聲明:原告之訴駁回。

10 四、爭點事項：

11 (一)原告原申報系爭房地之二親等內親屬間買賣贈與稅案，依遺
12 贈稅法第5條第6款規定視同贈與行為發生日之認定，是否應
13 以視同贈與債權契約訂立日即系爭房地之買賣契約簽訂日為
14 準？

15 (二)原告主張其係免除陳振雄於112年度應給付244萬元之價金債
16 務，應認屬於112年度之贈與行為，於減除112年度免稅額
17 244萬元後應免納贈與稅，是否可採？

18 (三)被告就原告改按一般贈與案件申報系爭房地移轉之贈與稅，
19 核定應繳納之贈與稅額為22萬9,868元，有無違誤？

20 (四)被告以原處分否准原告退稅之申請，是否適法？

21 五、本院之判斷：

22 (一)事實概要欄所述之事實，除上開爭點事項外，其餘為兩造所
23 不爭執，並有系爭房地之不動產買賣契約書、原告於112年3
24 月14日就系爭房地以二親等以內親屬間買賣案件申報贈與稅
25 之申報書暨檢附之資料、原告於112年4月24日就系爭房地同
26 意以一般贈與案件申報之同意書、原告於112年4月25日(被
27 告收件日期)就系爭房地改以一般贈與案件申報贈與稅之申
28 報書暨檢附之資料、被告就系爭房地之贈與稅核定通知書、
29 系爭房地之贈與稅繳清證明書、原告退稅申請書暨檢附資
30 料、原告退稅申請書補正函、原處分暨送達證書及訴願決定
31 書(參原處分卷1第1至94、101至127、132至139、218至228

頁)，應堪認定。

(二)本件應適用之相關法令及函釋：

1、稅捐稽徵法第28條第1項規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。」

2、遺贈稅法：

(1)第3條第1項規定：「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。」

(2)第4條第1、2項規定：「（第1項）本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。（第2項）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。」

(3)第5條第1款、第6款規定：「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：1、在請求權時效內無償免除或承擔債務者，其免除或承擔之債務。……6、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借得者，不在此限。」

(4)第8條第1項前段規定：「遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。贈與稅未繳清前，不得辦理贈與移轉登記。」

(5)第10條第1項、第3項規定：「（第1項）遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準……。 （第3項）第1項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準；其他財產時價之估定，本法未規定者，由財政部定之。」

(6)第19條第1項第1款、第2項規定：「（第1項）贈與稅按贈與人每年贈與總額，減除第21條規定之扣除額及第22條規定之

金額後之課稅贈與淨額，依左列規定稅率課徵之：一、2千5百萬元以下者，課徵百分之10。（第2項）1年內有2次以上之贈與者，應合併計算其贈與額，依前項規定計算稅額，減除其已繳之贈與稅額後，為當次之贈與稅額。」

(7)第24條第1項規定：「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。」

(8)第41條規定：「(第1項)遺產稅或贈與稅納稅義務人繳清應納稅款、罰鍰及加徵之滯納金、利息後，主管稽徵機關應發給稅款繳清證明書；其經核定無應納稅款者，應發給核定免稅證明書；其有特殊原因必須於繳清稅款前辦理產權移轉者，得提出確切納稅保證，申請該管主管稽徵機關核發同意移轉證明書。(第2項)依第16條規定，不計入遺產總額之財產，或依第20條規定不計入贈與總額之財產，經納稅義務人之申請，稽徵機關應發給不計入遺產總額證明書，或不計入贈與總額證明書。」

3、財政部67年10月5日台財稅第36742號函釋(下稱財政部67年10月5日函釋)：「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

01 加法律所無之限制，核與法律明確性原則無違，且無牴觸遺
02 贈稅法之立法意旨(詳後述)，得予適用。

03 (三)原告原申報系爭房地之二親等內親屬間買賣贈與稅案，依遺
04 贈稅法第5條第6款規定視同贈與行為發生日之認定，應為系
05 爭房地之買賣契約簽訂日即111年12月30日；原告主張其免
06 除陳振雄之244萬元價金債務，屬112年度之贈與行為，於減
07 除112年度免稅額244萬元後應免納贈與稅，並不可採：

08 1、按遺贈稅法第5條規定之立法意旨，係為防杜以該條所列各
09 款方式逃避贈與稅，故參照日本法例明文規定以贈與論，是
10 本條性質上乃一租稅規避之個別防杜條款，避免濫用私法所
11 賦予契約自由原則，實質上達到規避贈與稅卻完成贈與移轉
12 之目的(最高行政法院98年度判字第700號判決意旨參照)。
13 惟為顧及事實，於第6款加列但書規定，明定如能提出已支
14 付價款之確實證明者，可不以贈與論；是以，稽徵機關如已
15 證明二親等內親屬間有財產移動之事實，依法即以贈與論，
16 並應課徵贈與稅，稽徵機關無須另行證明當事人間之財產移
17 轉係無償性質，除非納稅義務人能提出支付價款之確實證
18 明，且該支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得
19 者，始得依遺贈稅法第5條第6款但書規定而不以贈與論，無
20 庸課徵贈與稅(最高行政法院106年度判字第505號判決意旨
21 參照)。準此，遺贈稅法第5條所稱「以贈與論」，乃以法律
22 為擬制法律效果之賦予，故苟符合該條款所規定情形，即以
23 贈與論，而應課徵贈與稅。

24 2、次按遺贈稅法第8條第1項、第24條第1項規定可知，贈與稅
25 之申報，納稅義務人應於超過免稅額之贈與行為發生後30日
26 內為之，且贈與稅未繳清前，除依遺贈稅法第41條規定於事
27 前申請該管稽徵機關核准發給同意移轉證明書，或經稽徵機
28 關核發免稅證明書、不計入遺產總額證明書或不計入贈與總
29 額證明書者外，不得辦理贈與移轉登記；而上揭規定，於遺
30 贈稅法第4條第2項及第5條視同贈與之情形，均有適用。是
31 贈與說之課徵，係以贈與之債權契約為其課徵之標的；申言

之，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、或具有本法第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一致）之情形時，贈與人即應依法報繳贈與稅。故贈與行為發生日之認定，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；惟以不動產為贈與者，在未辦妥產權移轉登記前（民法第408條第1項規定：「贈與物之權利未移轉前，贈與人得撤銷其贈與」），納稅義務人得申請撤回贈與稅申報或退還其已繳納之贈與稅（最高行政法院100年度判字第208號、100年度判字第443號判決意旨參照）。

- 3、查原告與陳吉利及陳振雄2人為二親等以內親屬，其於111年12月30日分別與陳吉利及陳振雄簽訂出售系爭房地之買賣契約書，約定買賣價金各為265萬元，合計買賣價金為530萬元，並於個別買賣契約書中約定原告同意使用其111年度及112年度之贈與稅免稅額，分別免除買受人陳吉利及陳振雄應付之買賣價金各244萬元；嗣原告出具陳吉利及陳振雄已各給付21萬元價金之證明，委由地政士於112年3月14日網路申報該2件二親等以內親屬間不動產買賣贈與稅案，並分別主張111年12月31日及112年2月24日為贈與日期，而以111年度及112年度之贈與稅免稅額各免除陳吉利及陳振雄應付之價金244萬元等情，為兩造所不爭執，並有原告委由地政士於112年3月14日網路申報該2件二親等以內親屬間不動產買賣贈與稅案之全部資料可憑（參見原處分卷1第1至53頁）。堪認系爭房地之移轉，係因二親等以內親屬間財產之買賣，依遺贈稅法第5條第6款規定，就未能提出已支付價款確實證明之部分，視同贈與，應課徵贈與稅；且依上開2之說明，視同贈與行為發生日之認定，應以視同贈與之債權契約訂立日為準，是本件2視同贈與行為發生日即應均為系爭房地之買賣契約書簽訂日即111年12月30日甚明，故依遺贈稅法第19條第1項、第2項規定，應合併計算其贈與額，並自贈與總額中

01 減除遺贈稅法減除第21條規定之扣除額及第22條規定之111
02 年度免稅額後，按第19條第1項規定稅率課徵贈與稅。

03 4、原告雖主張：原告與其子陳吉利及陳振雄於111年12月30日所
04 簽署者為「買賣契約書」，陳吉利及陳振雄對於原告均有給
05 付價金之義務，三人之間並無「贈與之合致」，原告係依買
06 賣契約書之約定，分別免除陳吉利於111年及陳振雄於112年
07 各應給付價金244萬元之義務，是贈與之意思表示應係分別
08 於111年及112年始合致，故原告免除陳振雄之價金債務係於
09 112年度發生，應認屬於112年度之贈與云云。惟遺贈稅法第
10 5條視同贈與之規定，乃以法律為擬制法律效果之賦予，是
11 符合該條款所規定情形，即須以贈與論，並應依法課徵贈與
12 稅，而不問當事人間是否贈與意思表示之一致，此與遺贈稅
13 法第4條第2項規定之贈與行為，須贈與人與受贈人意思表示
14 一致，始能成立，自有不同；是系爭房地之買賣合約書既符
15 合遺贈稅法第5條第6款規定之情形，而應以贈與論，不問當
16 事人間是否有贈與意思表示之一致，均應依法課徵贈與稅，
17 而贈與稅之課徵，係以贈與之債權契約為其課徵之標的，故
18 依遺贈稅法第5條規定應課徵贈與稅時，自應以視同贈與之
19 債權契約訂立日為視同贈與行為發生日，原告上開主張顯係
20 將遺贈稅法第4條第2項與同法第5條規定混淆，自不足採。

21 5、原告另主張略以：買受人陳振雄固可先辦理借款而匯款244萬
22 予原告，作為價款支付之證明，而原告再於112年間將該244
23 萬元以贈與為由返還予陳振雄，即可符合被告之要求而達毋
24 庸繳納贈與稅之結果；然遺贈稅法第5條第1款既明文免除債
25 務亦屬贈與，而同法第22條又明定每一稅務年度之贈與免稅
26 額，則原告免除陳振雄112年應給付之價金債務244萬元並申
27 報為贈與，自屬適法，此並可減免借款與匯款所增加之需繳
28 納貸款利息與手續費之不便利與風險；且被告前已曾准許以
29 同一之二親等不動產買賣契約而分2年度適用贈與免稅額免
30 除價金後免納贈與稅，本件卻不准許，自有違反平等原則云
31 云。惟：

- (1)原告委由地政士於112年3月14日網路申報之2贈與稅按件，係於案件類別欄勾選「二親等以內親屬間買賣案件」，此有該2件贈與稅申報書可按(見原處分卷第23、53頁)，顯見原告原係依據遺贈稅法第5條第6款規定申報贈與稅，而非依遺贈稅法第5條第1款規定申報贈與稅，原告之主張已與其原據以申報贈與稅之規定不符，先予敘明。
- (2)又縱原告另依遺贈稅法第5條第1款規定申報贈與稅，主張其係免除陳振雄於112年應給付之價金債務；然依遺贈稅法第5條規定應課徵贈與稅時，應以視同贈與之債權契約訂立日為視同贈與行為發生日，已詳如前述，且按民法第343條規定：「債權人向債務人表示免除其債務之意思者，債之關係消滅。」是債務免除係債權人向債務人免除其債務之單獨行為，於其免除之意思表示達到債務人時，即生免除效力，無待於債務人之承諾或另與債務人為免除之協議(契約)(最高法院81年度台上字第2871號、100年度台上字第2871號民事判決意旨參照)；準此，債務免除為單獨行為，於債權人向債務人表示免除其債務之意思時，即生免除債務之效力，核與該債務所約定之履行期無涉。是原告既係於111年12月30日與陳振雄簽訂不動產買賣契約書約定該不動產之買賣價款為265萬元，並同時約定免除陳振雄之價金債務244萬元等情(參見原處分卷第2至5頁)，足認原告於111年12月30日即向陳振雄為免除244萬元價金債務之意思表示，自斯時即生免除債務之效力；故縱原告另依遺贈稅法第5條第1款規定申報贈與稅，其視同贈與行為發生日仍應為111年度，而非112年度，原告仍無從主張其係使用112年度之贈與免稅額贈與陳振雄而免除其價金債務。
- (3)再按納稅者權利保護法第7條第1項、第2項、第3項規定：「(第1項)涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。(第2項)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。(第3項)納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。」而該條第3項之立法理由即指明：「納稅者不選擇稅法上通常之法律形式，卻以取巧方式、迂迴行為或非常規之法律形式，以避免稅捐構成要件的滿足，而減輕其稅負。此情形即屬故意濫用法律形式，規避稅捐之行為，並無值得保護之信賴利益，仍應本於實質課稅原則加以調整補稅。」查原告經被告告知無法使用112年度贈與免稅額免除陳振雄之244萬元價金後，曾於112年4月13日與其委任辦理系爭房地贈與稅申報之代理人申請與納稅者權利保護官(下稱納保官)協談，依其等之納稅者權利保護案件面談紀錄(見原處分不可閱覽卷第76至79頁)可知，納保官已向其說明系爭房地之係於同日簽訂2不動產買賣契約書，而贈與行為發生日之認定應以贈與契約訂立日為準，是2契約之贈與年度應均為111年度，僅能適用111年度之贈與免稅額；復建議原告與其子陳吉利及陳振雄可於111年及112年分年度重新簽訂不動產買賣契約書後申報贈與，但原告代理人表示系爭房地如一次性移轉，其土地增值稅可適用自用住宅用地優惠稅率，若分2年度簽訂，則第二個年度之土地增值稅將按一般稅率課徵，此筆稅金更勝於贈與稅應納稅額，故此法不可行；納保官再建議原告於112年先以現金贈與方式，以享112年度244萬元之免稅額，買受人再以此受贈金額來給付價金，經原告表示若與受贈人間有金錢上往來，易被未受贈之兒發現，恐造成家庭成員糾紛，因不樂見其發生，是採現金贈與方式亦難採行；納保官最後建議將系爭房地之移轉改採一般贈與之模式，原告直接贈與房地與其子陳吉利及陳振雄，贈與價額依不動產公告現值核算，並扣除相關稅費，其核算之贈與稅應納稅額較原申報方式更省稅等情。顯見原告於申報本件系爭

01 房地之贈與稅前，已經納保官詳為說明於同一年簽訂之不動
02 產買賣契約，其視同贈與年度亦應為同一年度，並提供原告
03 2種依法可適用2年度贈與稅免稅額之建議，然均為原告以另
04 有考量為由而拒絕；堪認原告於本件申報前已詳為了解各種
05 規定，且視同贈與行為發生日之認定，確應以視同贈與債權
06 契約訂立之日為準，已詳如前述，則原告仍堅持以於同一日
07 與其子簽訂2不動產買賣契約之方式移轉系爭房地，自應承
08 受其租稅效果；是原告再以前情起訴主張應依其與陳振雄所
09 簽訂之不動產買賣契約所載，以112年度贈與免稅額免除陳
10 振雄價金債務244萬元云云，顯係欲達同時可規避贈與稅及
11 適用自用住宅用地優惠稅率之目的，依前開規定及其立法理
12 由，並無值得保護之信賴利益，原告之主張自難認有據。

- 13 (4)至原告提出之原證3-1至3-3(參見本院卷第117至127頁)主張
14 被告前已曾准許以同一之二親等不動產買賣契約而分2年度
15 適用贈與免稅額免除價金後免納贈與稅乙情【原告提出之原
16 證4-1至4-7經核係二親等內親屬就同一不動產分2年度簽訂
17 買賣契約而移轉所有權，自可適用2年度之贈與免稅額分別
18 免作價金給付，顯與原告之主張不合，不另贅述】。惟按憲
19 法之平等原則要求行政機關對於事物本質上相同的事件作相
20 同的處理，乃形成行政自我拘束，惟憲法上的平等原則係指
21 合法的平等，並不包涵違法的平等；故行政先例必須是合法
22 的，乃行政自我拘束的前提要件，憲法之平等原則，並非賦
23 予人民有要求行政機關重複錯誤的請求權。又稅捐的正確核
24 定，乃稅捐稽徵機關之職責，行政先例必須是合法的，乃行
25 政自我拘束的前提要件，行政機關不得任意的悖離，稅捐的
26 合法公正核定，乃稅捐稽徵機關之職責，而人民亦無要求稅
27 捐稽徵重複錯誤的請求權(最高行政法院93年度判字第1392
28 號判決意旨參照)。查經本院向被告所屬大屯稽徵所函調原
29 證3相關申報贈與稅資料(參見本院卷第189至243頁)，雖可
30 見被告所屬大屯稽徵所確曾另案核准二親等以內親屬簽訂一
31 不動產買賣契約，得分別適用2年度之贈與免稅額免除價金

之給付而免納贈與稅乙情；然被告已主張上開贈與稅案違反上開財政部67年10月5日函釋，為錯誤之核定乙節（見本院卷第186至187、323至324頁），而本院依遺贈稅法相關規定亦認視同贈與行為發生日之認定，應以視同贈與之債權契約訂立日為準，業詳如前述，足認上開函釋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，自得適用，是原告所主張之原證3案例既屬稽徵機關錯誤核定之行政先例，則依前揭說明，原告自不得主張不法之平等，而要求被告本件亦應為錯誤之核定。

6、從而，原告原申報系爭房地之二親等內親屬間買賣贈與稅2案，依遺贈稅法第5條第6款規定視同贈與行為之發生日應均為系爭房地之買賣契約簽訂日即111年12月30日；原告主張其免除陳振雄之244萬元價金債務部分，屬112年度之贈與行為，於減除112年度免稅額244萬元後應免納贈與稅乙節，並不可採。

（四）被告就原告改按一般贈與案件申報系爭房地移轉之贈與稅，核定應繳納之贈與稅額為22萬9,868元，並無違誤，被告以原處分否准原告退稅之申請，核屬適法：

1、按遺贈稅法第21條規定：「贈與附有負擔者，由受贈人負擔部分應自贈與額中扣除。」遺贈稅法施行細則第19條規定：「不動產贈與移轉所繳納之契稅或土地增值稅得自贈與總額中扣除。」參照土地稅法第5條第1項第1款、第2款規定：「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。」及契稅條例第2條規定：「不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅。但在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅。」第7條規定：「贈與契稅，應由受贈人估價立契，申報納稅。」可知，於贈與標的為不動產之情形，依法土地增值稅及不動產贈與契稅之納稅義務人均應為受贈人，於此種情形，受贈人負有完納土地增值稅及贈與契稅之義務，而屬附負擔之贈

與，依前開遺贈稅法及遺贈稅法施行細則第21條之規定，自應將該等稅賦自贈與額中扣除。查原告於112年4月25日改按一般贈與案件申報系爭房地移轉之贈與稅，被告依遺贈稅法第10條第1項、第3項規定，按贈與時系爭土地之公告現值及系爭房屋之評定標準價格核算贈與總額為516萬3,176元（土地贈與價額為477萬4,776元＋房屋贈與價額為38萬8,400元），扣除受贈人陳吉利及陳振雄已納之土地增值稅401,188元（參原處分卷1第10至12、36至38、57頁）及契稅2萬3,304元（參原處分卷1第55至57頁），復扣減111年度贈與稅免稅額244萬元，核定贈與淨額為229萬8,684元（516萬3,176元-40萬1,188元-2萬3,304元-244萬元），應納贈與稅額為22萬9,868元（即贈與淨額2,298,684元x稅率百分之10，參原處分卷1第86至87頁），經核並無違誤。

2、次按稅捐稽徵法第28條第1項規定為租稅返還請求權之具體規範，性質上屬公法上之不當得利返還請求權，其規範目的在於稅捐稽徵機關徵收稅款，欠缺法律上原因，使納稅義務人繳納之稅款與租稅法規定不一致，納稅義務人有此請求權以回復與租稅法定原則相符合之應有狀態，納稅義務人取得上開不當得利返還請求權，自應以稅捐稽徵機關就稅捐核課有適用法令或認定事實錯誤，致納稅義務人溢繳稅款為前提。查原告以前情主張其免除陳振雄之244萬元價金債務部分，屬112年度之贈與行為，得減除112年度免稅額244萬元乙節，並不可採，已詳如上開(三)所述；且被告據原告嗣改按一般贈與案件申報系爭房地移轉之贈與稅案所核定之贈與稅額復無適用法令、認定事實或計算錯誤等情事；則原告依稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退稅即無理由，被告以原處分否准所請，自屬適法。

(五)本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經本院審酌後核於本判決結果不生影響，爰不逐一論述，併此敘明。

六、結論：原處分認事用法均無違誤，訴願決定遞予維持，亦無

01 不合。原告訴請撤銷原處分及訴願決定，並請求退還溢繳之
02 贈與稅，均無理由，應予駁回。

03 中 華 民 國 114 年 3 月 20 日
04 法 官 簡璽容

05 上為正本係照原本作成。

06 如不服本判決，應於判決送達後20日內，向本院地方行政訴訟庭
07 提出上訴狀，上訴狀並應記載上訴理由，表明關於原判決所違背
08 之法令及其具體內容或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具
09 體事實，並繳納上訴費新臺幣3,000元；未表明上訴理由者，應
10 於提出上訴後20日內補提理由書（上訴狀及上訴理由書均須按他
11 造人數附繕本）。如逾期未提出上訴理由書者，本院毋庸再命補
12 正而逕以裁定駁回上訴。

13 中 華 民 國 114 年 3 月 20 日
14 書記官 朱子勻