

最 高 行 政 法 院 判 決

113年度上字第475號

上 訴 人 陸美齡

訴訟代理人 楊富強 律師

被 上 訴 人 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，上訴人對於中華民國113年6月12日高雄高等行政法院112年度訴字第208號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人於民國108年3月28日與其子洪○○(現更名為洪○○，下仍稱洪○○)簽訂不動產買賣契約(下稱系爭買賣契約)，以新臺幣(下同)12,917,116元，出售其所有之高雄市○○區○○段00小段0000之0地號土地(下稱0000之0號土地)持分26/125及同區段0小段0地號土地(下稱系爭土地)持分9/44(下稱本件土地持分)予洪○○，再於108年4月15日向被上訴人申報系爭買賣契約雙方為二親等以內親屬關係，洪○○已支付價款220萬元予上訴人，餘款10,717,116元視同贈與，經被上訴人依遺產及贈與稅法(下稱遺贈稅法)第5條第1款以贈與論，核定當年度課稅贈與淨額8,517,116元(即洪○○未支付價款10,717,116元扣除當年度免稅額220萬元之餘額)，核定贈與稅額851,711元，上訴人於108年6月6日繳清稅款，且未申請復查而確定。上訴人嗣於109年、110年間，各贈與系爭土地持分9/44予洪○○，後於111年9月8日，提出臺灣橋頭地方法院111年民調字第218號調解書(下稱調解書)，主張其業依民法第412條規定，撤銷於108年至1

01 10年間對洪○○所為系爭土地持分合計27/44之贈與，向被
02 上訴人申請退還已納贈與稅共計1,256,955元（108年：418,
03 923元，109年：418,923元，110年：419,109元），經被上
04 訴人以112年1月11日財高國稅審二字第1120100357號函（下
05 稱原處分）否准退還108年度已納贈與稅418,923元。上訴人
06 不服，提起訴願時，補稱係依行政程序法第128條規定申請
07 程序重開，經決定駁回後，繼提行政訴訟，聲明：（一）訴願決
08 定及原處分均撤銷。（二）被上訴人應依上訴人111年9月8日之
09 申請，作成准予退還108年贈與稅418,923元之行政處分。經
10 高雄高等行政法院（下稱原審）以112年度訴字第208號判決
11 （下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴，並聲
12 明：（一）原判決廢棄。（二）如原審聲明（一）、（二）所示。（至上訴人
13 另申請退還109年、110年已納贈與稅418,923元、419,109元
14 部分，經被上訴人移由所屬左營稽徵所另以112年7月7日財
15 高國稅左營字第1120652610號函予以否准，由上訴人另案提
16 起行政救濟，不在本件審理範圍。）

17 二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記
18 載。

19 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：上訴人於111
20 年9月8日檢附111年8月25日經法院核定之調解書，提出贈與
21 稅案件更正（撤銷）申請書，申請程序重開，固符合行政程序
22 法第128條第1項第2款所定新證據，及第2項於知悉時起3個
23 月內提出申請之要件。惟本件土地持分之移轉，係因二親等
24 以內親屬間財產之買賣，經法律明定視為贈與而課徵贈與
25 稅，並不改變移轉原因為買賣之本質，被上訴人就上訴人未
26 實際取得價金部分，以贈與論，核定應納稅額418,923元，
27 並無違誤。上訴人所提調解書，內容係撤銷系爭土地持分之
28 贈與，並非解除買賣契約，縱撤銷贈與與買賣契約之標的相
29 同，亦無從解消買賣契約之效力。是上訴人以調解書申請撤
30 銷本件土地持分買賣視為贈與部分之贈與稅核定，即屬無
31 據。又本件土地持分之移轉申報既以買賣名義為之，即無遺

01 贈稅法第21條所稱贈與附有負擔可言，且申報書及系爭買賣
02 契約均未記載洪○○對上訴人所為贈與附有任何負擔。況
03 上訴人申報系爭土地持分之買賣時，除依法扣除個人每年贈
04 與免稅額外，並自承另以現金贈與配偶洪○坤後，再由洪○
05 坤贈與洪○○，用以支付系爭土地持分買賣之部分價金，足
06 見上訴人係為將土地持分移轉予洪○○，且為達節稅目的，
07 始規劃為買賣安排，應有「稅法獨立性原則」之適用，系爭
08 買賣契約不因上訴人任意以調解方式解除贈與契約而得解
09 消。被上訴人認上訴人並無法定撤銷贈與契約之事由，否准
10 其申請退還已繳納贈與稅，自屬有據等語，駁回上訴人在原
11 審之訴。

12 四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論並無違誤，茲
13 就上訴意旨補充論述如下：

14 (一)按行政程序法第128條第1項第2款及第2項規定：「（第1
15 項）行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之
16 一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或
17 變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程
18 序或救濟程序中主張其事由者，不在此限：……二、發生新
19 事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者
20 為限。……。 （第2項）前項申請，應自法定救濟期間經過
21 後3個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或
22 知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾5年者，不得申
23 請。」110年1月20日修正後行政程序法第128條新增第3項明
24 定：「第1項之新證據，指處分作成前已存在或成立而未及
25 調查斟酌，及處分作成後始存在或成立之證據。」參照立法
26 理由載謂：「鑑於系爭規定之立法目的既係為加強對人民權
27 利之保護，確保行政之合法性，是凡足以推翻或動搖原行政
28 處分所據以作成事實基礎之證據，皆應屬系爭規定『發現新
29 證據』之適用範圍，自應包括『於行政處分作成後始存在或
30 成立之證據』在內，……」等語，則所謂新證據即不限於處
31 分作成前已存在或成立之證據，亦包括處分作成後始存在或

01 成立之證據，惟該證據仍須經斟酌可受較有利益之處分者，
02 始足當之；如斟酌結果不足以動搖原行政處分，仍不符合行
03 政程序重開之要件。倘不符合重開行政程序法定要件，行政
04 機關即無從開啟已終結之行政程序，自無續行審究原處分是
05 否具有應予撤銷、廢止或變更情事之必要。

06 (二)次按遺贈稅法第4條第2項規定：「本法稱贈與，指財產所有
07 人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行
08 為。」第5條第1款、第6款規定：「財產之移動，具有左列
09 各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：
10 一、在請求權時效內無償免除或承擔債務者，其免除或承擔
11 之債務。……六、二親等以內親屬間財產之買賣。但能提出
12 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
13 或提供擔保向他人借得者，不在此限。」遺贈稅法第5條所
14 稱「以贈與論」，乃以法律為擬制法律效果之賦予，故若符
15 合該條各款所規定情形，即以贈與論，而應課徵贈與稅；其
16 中第1款關於免除債務部分，係因納稅義務人依民法第343條
17 規定對其債務人之債務為無償免除之意思表示，而合致贈與
18 稅之構成要件，納稅義務人事後申請退還已納之贈與稅，除
19 其免除之意思表示有自始無效或經其依法律規定行使撤銷權
20 而溯及既往失效等情形，否則自無從准許。

21 (三)經查，上訴人於108年3月28日與其子洪○○簽訂之系爭買賣
22 契約，雖約定上訴人以12,917,116元出售其所有之1446之7
23 號土地持分26/125及本件土地持分予洪○○，惟上訴人於同
24 年4月15日向被上訴人申報為二親等親屬間買賣案件，除洪
25 ○○已付價款220萬元外，其餘10,717,116元視同贈與，經
26 被上訴人依遺贈稅法第5條第1款核定贈與淨額8,517,116元
27 (10,717,116元-108年度免稅額220萬元)，應徵贈與稅額8
28 51,711元，上訴人業於108年6月6日繳清，且未申請復查而
29 確定。上訴人嗣於109年、110年間，各贈與系爭土地持分9/
30 44予洪○○，復於111年9月8日提出調解書，主張其業依民
31 法第412條規定，撤銷於108年至110年間對洪○○所為系爭

01 土地持分合計27/44之贈與，向被上訴人申請重開行政程
02 序，退還已納贈與稅共1,256,955元（108年：418,923元，1
03 09年：418,923元，110年：419,109元），經被上訴人以原
04 處分否准退還108年度已納贈與稅418,923元等情，為原審確
05 定之事實，核與卷內證據相符。依系爭買賣契約第3條約
06 定，洪○○僅須支付上訴人買賣價金中之220萬元，其餘10,
07 717,116元視同贈與，被上訴人因認上訴人就該10,717,116
08 元已對洪○○為無償免除債務之意思表示，就其中扣除當年
09 度免稅額後之8,517,116元以贈與論，核課贈與稅額851,711
10 元，核與遺贈稅法第5條第1款規定相符，並無違誤。上訴人
11 嗣於111年9月8日提出之調解書，內容略為：其與洪○○就
12 系爭土地訂有贈與契約，並分5年辦理移轉登記，惟因洪○
13 ○自111年4月起未依約定履行每月給付2萬元之負擔，故依
14 民法第412條撤銷贈與系爭土地之債權行為與物權行為，洪
15 ○○同意就上訴人自108年至110年所移轉系爭土地持分辦理
16 塗銷所有權登記，並回復為上訴人所有等語。是上訴人主張
17 依民法第412條規定撤銷者，為其將系爭土地贈與洪○○之
18 契約，而非其無償免除洪○○依系爭買賣契約原應給付價款
19 8,517,116元債務之意思表示，故被上訴人就該經上訴人免
20 除之債務課徵贈與稅之原因，並不因上訴人依民法第412條
21 撤銷系爭土地贈與契約而消滅，則上訴人執該調解書為新證
22 據，申請重開行政程序，及退還其於108年度繳納之贈與稅4
23 18,923元，自屬無據，不應准許。原判決以：本件土地持分
24 之移轉係因二親等以內親屬間財產之買賣，經法律明文視為
25 贈與之行為課徵贈與稅，被上訴人就上訴人未實際取得價金
26 部分，以贈與論，並核定應納稅額418,923元，並無違誤。
27 上訴人雖主張因洪○○不履行對其扶養之負擔，依民法第41
28 2條第1項請求撤銷贈與，惟本件土地持分之移轉申報以買賣
29 為名，無遺贈稅法第21條所定「贈與」附有負擔可言，且上
30 訴人於贈與稅申報書及所檢附系爭買賣契約未載明洪○○對
31 於上訴人之贈與附有任何負擔，況上訴人係同時移轉本件土

01 地持分及1446之7號土地持分予洪○○，若其上述撤銷理由
02 屬實，應同時解除2筆土地之贈與，上訴人卻僅主張解除本
03 件土地持分之贈與，真意顯屬可疑；至上訴人所提銀行存戶
04 交易明細及存摺，僅能證明洪○○帳戶有提領現金之事實，
05 無法證明為孝親費之給付，上訴人主張依民法第412條第1項
06 撤銷贈與，並非可採等語，雖未自被上訴人核課贈與稅所依
07 據之遺贈稅法第5條第1款立論，理由有所不同，惟認被上訴
08 人否准上訴人程序重開及退稅之申請，於法有據，因將上訴
09 人在原審之訴駁回之結論，經核尚無違誤，仍應維持。上訴
10 意旨主張：其與洪○○訂定之系爭買賣契約，實係附負擔之
11 贈與契約，原判決於契約定性時，忽視民法第98條及違反解
12 釋契約之基本原則，逕為對上訴人不利之判斷，有判決不備
13 理由之違法云云，無非就原審認定事實、取捨證據之職權行
14 使事項，指摘為不當，並非可採。至上訴人另主張：其基於
15 一個贈與之債權契約，於111年9月8日向被上訴人申請退還
16 其於108年至110年間各移轉系爭土地持分9/44予洪○○所繳
17 納贈與稅，被上訴人就其109年、110年之退稅申請部分，卻
18 移由所屬左營稽徵所另以112年7月7日財高國稅左營字第112
19 0652610號函予以否准，致其無法於同一訴訟中一併救濟，
20 有悖行政法一般法律原則，且限制其訴訟權云云，係認被上
21 訴人受理其申請案件後之處理方式為不當，而非指摘原判決
22 有何違背法令情事，自無從執為其對本件上訴有利之論據。

23 五、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，結論並無違誤。
24 上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為
25 無理由，應予駁回。

26 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
27 項、第98條第1項前段，判決如主文。

28 中 華 民 國 114 年 12 月 26 日

29 最高行政法院第四庭

30 審判長法官 王 碧 芳

31 法官 王 俊 雄

01

法官 陳 文 燦

02

法官 羅 月 君

03

法官 鍾 啟 煒

04

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

05

中 華 民 國 114 年 12 月 26 日

06

書記官 廖 仲 一