# 最　高　行　政　法　院　判　決

114年度上字第108號

上　訴　人　郭淑惠

訴訟代理人　蔡靜娟　律師

被 上訴 人　財政部臺北國稅局

代　表　人　吳蓮英

訴訟代理人　黃浩原

洪湘婷

向怡如

上列當事人間贈與稅事件，上訴人對於中華民國113年12月5日臺北高等行政法院112年度訴字第1227號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院高等行政訴訟庭。

理　由

一、爭訟概要：

㈠上訴人之父○○○（民國000年0月00日死亡）於95年間自銀行帳戶分別轉帳存入其子○○○、其妹○○○銀行帳戶新臺幣（下同）1,100,000元、1,000,000元，以及提領現金交付其姪○○○、○○○、○○○及其姊○○○各5,000,000元，共計22,100,000元；96年間自其銀行帳戶轉帳存入其子○○○銀行帳戶1,100,000元，及提領現金交付其姊○○○6,497,000元。被上訴人乃認上開金額涉及贈與，未依規定辦理贈與稅申報，遂核定○○○95年贈與總額22,100,000元，贈與淨額20,990,000元，應納稅額4,949,000元，並處罰鍰4,949,000元（下稱95年課稅罰鍰處分），限繳日期99年9月25日，○○○並於99年9月20日繳納完竣；96年度贈與總額7,597,000元，贈與淨額6,487,000元，應納稅額746,470元，並處罰鍰746,470元（下稱96年課稅罰鍰處分，並與95

年課稅罰鍰處分合稱系爭課稅罰鍰處分），限繳日期99年9月25日，經展延繳納期間自99年8月26日至同年10月25日，嗣○○○於99年10月18日繳納完竣。○○○就系爭課稅罰鍰處分並未申請復查，而告確定。

㈡嗣上訴人於111年4月15日以贈與稅更正申請書，主張上述贈與資金實係基隆河截彎取直拆遷賠償地上物及農地徵收與親戚間衍生之金錢結算問題，並非贈與等語，向被上訴人申請退還○○○就系爭課稅罰鍰處分所繳納之金額（下稱系爭金額），經被上訴人請上訴人表示其請求權依據，未據表明，被上訴人遂依行政程序法第128條第1項第2款、行為時即110年12月17日修正施行前之稅捐稽徵法（下稱修正前稅捐稽徵法）第28條第1項、現行同條第1項等規定審理，並以112年3月13日財北國稅綜所遺贈字第1120006819號函（下稱原處分）否准所請。上訴人不服，提起訴願，經決定駁回，遂提起行政訴訟，並聲明：1.訴願決定及原處分均撤銷；2.被上訴人應依上訴人111年4月15日之申請，退還依系爭課稅罰鍰處分所繳納之系爭金額。經臺北高等行政法院（下稱原審）112年度訴字第1227號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍未甘服，遂提起本件上訴，並聲明：1.原判決廢棄；2.訴願決定及原處分均撤銷；3.被上訴人應依上訴人111年4月15日之申請，退還依系爭課稅罰鍰處分所繳納之系爭金額。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決所載。

三、原判決駁回上訴人之訴，係以：

㈠95年課稅罰鍰處分限繳日期為99年9月25日，納稅義務人○○○於99年9月20日繳清，未提起復查救濟而確定，確定日期為99年10月25日；96年課稅罰鍰處分限繳日期為99年10月25日，○○○於99年10月18日繳清，亦未提起復查救濟而確定，確定日期為99年11月25日。

㈡上訴人並非系爭課稅罰鍰處分之相對人，其基於利害關係人之身分遲至111年4月15日始具文申請退還溢繳稅款，已逾行

政程序法第128條第2項規定之期限，自無行政程序法第128條程序重開規定之適用。

㈢○○○於99年間繳納之系爭金額，高達2,000多萬元，直至110年間死亡，均未申請復查，亦未提出借貸憑證，且於繳清系爭金額後近11年，並未依稅捐稽徵法第28條申請退還稅款及依行政程序法第128條申請程序重開。而上訴人係○○○死亡1年多後，於111年4月15日始為本件申請，上訴人未能提出○○○有向各受贈人，包括○○○之子○○○、○○○之妹○○○、○○○之姪○○○、○○○、○○○、○○○之姊○○○借貸，渠等確有出借款項給○○○之事實提出證明；至上訴人提出之土地登記簿謄本及○○○之病歷資料，均非給付金錢之資料，尚難證明○○○給付之款項並非贈與，故○○○繳清系爭課稅罰鍰處分之系爭金額，均非屬因可歸責於政府機關之錯誤致溢繳稅款之情形，故尚難認納稅義務人有退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅，及因修正前稅捐稽徵法第28條第2項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起15年內申請退還之餘地。又本件自○○○於99年間繳清系爭金額之日，迄○○○000年間死亡，已逾10年，○○○生前未申請退還，依稅捐稽徵法第28條第1項前段之規定，自不得再行申請。從而，被上訴人以原處分否准，並無違誤等語，而駁回上訴人之訴。

四、本院查：

㈠申請程序重開部分：

1.按行政程序法第128條規定：「（第1項）行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限：一、具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。二、發生新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為限。三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且

足以影響行政處分者。（第2項）前項申請，應自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在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾5年者，不得申請。（第3項）第1項之新證據，指處分作成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立之證據。」行政處分於法定救濟期間經過後，發生形式上存續力，原則上已不得再予爭訟，惟於具有行政程序法第128條第1項各款所列特殊情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請重開行政程序以撤銷、廢止或變更該已確定之行政處分。然為免程序再開之例外救濟法制，過度影響法律秩序之安定性，當事人如對於造成其權利不利影響之行政處分，長久無提起救濟之意願與行動，即不應在法律秩序趨向安定之際，再提出申請，尋求翻案之機會。因此，行政程序法第128條第2項明定程序再開之申請期限為，自法定救濟期間經過後3個月內；倘得申請之事由發生在後或知悉在後者，雖可自發生或知悉時起算申請期間，惟無論如何，自法定救濟期間經過後已逾5年者，均不得申請。程序再開之申請既不合法，則行政機關無必要進一步審查該申請是否確實具有行政程序法第128條第1項3款事由，更無必要進而實體審查原處分之合法性。

2.經查，上訴人之父○○○（000年0月00日死亡）於95年間自銀行帳戶分別轉帳存入其子○○○、其妹○○○銀行帳戶1,100,000元、1,000,000元，以及提領現金交付其姪○○○、○○○、○○○及其姊○○○各5,000,000元，共計22,100,000元；96年間自其銀行帳戶轉帳存入其子○○○銀行帳戶1,100,000元，及提領現金交付其姊○○○6,497,000元，被上訴人乃認前開金額涉及贈與，未依規定辦理贈與稅申報，遂分別為95年課稅罰鍰處分及96年課稅罰鍰處分。○○○就上揭2件贈與稅案件均未申請復查，而分別於99年10月25日、同年11月25日確定。其後，上訴人於111年4月15日以贈與稅更正申請書，向被上訴人申請退還○○○繳納之系爭金

額，被上訴人乃依行政程序法第128條第1項第2款、修正前稅捐稽徵法第28條第1項、現行同條第1項等規定審理，並以原處分否准所請等情，為原審依職權所確定之事實，核與卷證相符。又系爭課稅罰鍰處分既因○○○未申請復查而分別於99年10月25日、同年11月25日確定，則上訴人於111年4月15日為本件請求，顯逾行政程序法第128條第2項但書「自法定救濟期間經過後已逾5年」之申請期限，是被上訴人否准其程序重開之申請，並無違法。從而，原判決論明：上訴人非系爭課稅罰鍰處分之相對人，而為利害關係人，○○○未申請復查等行政救濟，並於000年0月00日死亡，上訴人基於利害關係人身分於111年4月15日始具文申請退還系爭金額，已逾行政程序法第128條第2項規定之期限，自無行政程序法第128條程序重開規定之適用等語，經核於法並無不合。又本件程序重開之申請既已逾法定期間，被上訴人即無從開啟已終結之行政程序，故原審未依職權調查證據，並就系爭課稅罰鍰處分是否違法為審究。上訴意旨主張：上訴人針對○○○前向親友借、還款之事實與緣由，業於提出退款申請、訴願程序、原審審理時均有說明，並有提出○○○地政士代為撰擬之○○○還款收據，以及先前○○○、○○○及○○○於81年間所簽訂之契約書等文書予以佐證。惟原審對被上訴人誤借款返還為贈與乙情，既已調取原處分及訴願卷到院，卻對涉及本件爭點之上開重要證據未有任何調查，亦未說明不予認定之理由及依據，即遽認上訴人未提出任何該當行政程序法第128條規定之事實證據，亦未提出○○○有向其子○○○等人借款之證明等語，已有不適用行政訴訟法第125條第1項、第189條之應依職權調查證據，並依論理及經驗法則為裁判之違背法令情事云云，即非可採。

㈡申請退還溢繳稅款部分：

1.公法上之債權，是否得為繼承或讓與，依公法規定之旨趣定之。法律有明文規定者，自依其規定；如無明文規定者，則視有關之權利是否具有一身專屬性為斷。其具一身專屬性

者，不得移轉，不具一身專屬性者，則可移轉。而稅法上之債權，例如依稅捐稽徵法第28條及第49條準用同條之規定，納稅義務人由於溢繳稅款或其他稅捐附帶給付，而對於稽徵機關得請求返還之請求權（退稅請求權等），乃屬於財產法上之請求權性質，並無一身專屬性，自得為繼承或讓與。又繼承人自繼承開始時，承受被繼承人財產上之一切權利義務。繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為公同共有，民法第1148條前段、第1151條分別定有明文。而公同共有物之處分及其他之權利行使，除法律另有規定外，應得公同共有人全體之同意，亦為民法第828條第3項所明定，依同法第831條，於所有權以外之財產權，由數人公同共有者準用之。

2.稅捐稽徵法第28條第5項規定：「中華民國110年11月30日修正之本條文施行時，……因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起15年內申請退還。」修正前同條第2項規定：「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」又稅捐稽徵機關本於所認定之事實，適用法令作成課稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正確。事實認定錯誤，法令適用自必錯誤。因此，修正前稅捐稽徵法第28條第2項所稱之適用法令錯誤，法律文義包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。從而，稅捐稽徵機關之課稅處分認定事實錯誤時，納稅義務人得援引修正前稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求退還溢繳之稅款（本院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議及106年12月份第2次庭長法官聯席會議修正決議意旨）。至於罰鍰部分，依同法第49條規定準用之結果，亦得一併請求返還。

3.行政訴訟法第189條規定，行政法院為裁判時，除別有規定外，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理法則及經

驗法則判斷事實之真偽；依此判斷而得心證之理由，應記明於判決。據此，構成行政法院判斷事實真偽之證據評價基礎，乃全辯論意旨及調查證據之結果。基於行政訴訟之職權調查原則(行政訴訟法第125條第1項及第133條)，法院必須充分調查為裁判基礎之事證以形成心證，法院在對全辯論意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守兩項要求，一是「訴訟資料之完整性」，二是「訴訟資料之正確掌握」。前者乃所有與待證事實有關之訴訟資料，都必須用於心證之形成而不能有所選擇，亦即法院負有審酌與待證事實有關之訴訟資料之義務，如未審酌亦未說明理由，即有不適用行政訴訟法第125條第1項、第133條之應依職權調查規定，及判決不備理由之違背法令。

4.原判決雖以上訴人並非系爭課稅罰鍰處分之相對人，且就系爭課稅罰鍰處分亦難謂有何法律上利害關係，而罰鍰部分更係納稅義務人個人一身專屬之行為義務違反之法律效果為由，認定上訴人依修正前稅捐稽徵法第28條第2項規定請求退還○○○就系爭課稅罰鍰處分所繳納之系爭金額，當事人適格洵有欠缺等語；復以○○○於99年間即繳納系爭課稅罰鍰處分之金額2,000多萬元，直至000年間死亡，均未申請復查，亦未依稅捐稽徵法第28條申請退還稅款及依行政程序法第128條申請程序重開。而上訴人雖於111年4月15日提出本件申請，惟其仍未能提出相關之借款憑證，而所提出之土地登記簿謄本及○○○之病歷資料，則均非給付金錢之資料，尚難證明○○○給付之款項並非贈與為據，認定○○○繳清系爭金額，非屬因可歸責於政府機關之錯誤致溢繳稅款之情形，故難認納稅義務人有現行稅捐稽徵法第28條第1項但書（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）及第5項（因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起15年內申請退還）規定適用之餘地。又自○○○於99年間繳清系爭金額之日，迄○○○000年間死亡，已逾10年，○○○生前

未申請退還，依稅捐稽徵法第28條第1項前段規定，亦不得再行申請等情。惟查：

⑴上訴人為○○○之女，依民法第1138條第1款規定，倘上訴人並無拋棄繼承，則其自為○○○之繼承人，依前揭說明，關於稅捐稽徵法第28條規定之退稅請求權，不具一身專屬性，應得由上訴人繼承，而罰鍰部分，依稅捐稽徵法第49條準用第28條之規定，自仍得請求返還。是以，原判決以上訴人依稅捐稽徵法第28條規定提起本件訴訟，乃當事人適格有所欠缺，已有適用法規不當之違法。又關於稅捐稽徵法第28條規定之退稅請求權既不具一身專屬性，而得由繼承人繼承，則○○○之繼承人為何人？有無拋棄繼承或分割？倘其繼承人不僅上訴人1人，且無拋棄繼承或分割，則除上訴人以外之其他繼承人是否同意上訴人行使本件退稅請求權？均有未明，案件發回後，爰請一併查明。

⑵修正前稅捐稽徵法第28條第2項係規定「納稅義務人因稅捐稽徵機關「適用法令錯誤」、「計算錯誤」或「其他可歸責於政府機關之錯誤」，致溢繳稅款者，納稅義務人即得請求退還稅款。而所謂「適用法令錯誤」復包含「因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形」。本件被上訴人係以○○○於95、96年間所交付之款項為贈與之性質，而為系爭課稅罰鍰處分，惟若被上訴人斯時所認定贈與之事實有誤，則因此所適用之法令必然有所錯誤，則○○○或其繼承人自得依修正前稅捐稽徵法第28條第2項規定請求退還稅款，而不以是否可歸責於被上訴人為限。又現行稅捐稽徵法第28條第5項已規定，110年11月30日修正之本條文施行時，因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起15年內申請退還。而查，系爭課稅罰鍰處分雖於99年間確定，但倘屬被上訴人認定事實錯誤而致適用法令錯誤之情形，依稅捐稽徵法第28條第5項規定，上訴人於111年4月15日申請退還，即無逾15年之時效。是以，原判決認定○○○繳清系爭金額，非屬因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款之情形，而認

上訴人所為申請已逾稅捐稽徵法第28條第1項前段（10年）、但書（15年）及第5項後段（15年）規定之時效等語，即有錯誤適用稅捐稽徵法第28條第5項後段規定之意旨。

⑶原判決另依卷附之土地登記簿謄本及○○○之病歷資料，認定此尚難證明○○○給付之款項並非贈與。然查，上訴人於111年4月15日以贈與稅更正申請書為本件退還稅款請求時，即主張○○○所給付之款項係基隆河截彎取直拆遷賠償地上物及農地徵收與親戚間衍生之金錢結算問題，並非贈與。而依被上訴人所提出之原卷（一），其內乃有立據人為○○○、○○○、○○○、○○○簽署之收據及○○○、○○○、○○○簽署之契約書，該等收據、契約書均已言明○○○等4人收受○○○所給付款項之緣由，則原判決僅審酌上訴人於原審提出之土地登記簿謄本及○○○之病歷資料，即逕認○○○並無溢繳稅款之情事，而對於上開收據、契約書是否真正卻未予究明，但上開收據、契約書是否真正，關涉系爭課稅罰鍰處分是否合法，及○○○有無溢繳稅款之情事，原審既未詳予究明，亦未說明理由，核有不適用行政訴訟法第125條第1項、第133條之應依職權調查規定，及判決不備理由之違背法令。

五、綜上所述，原判決有如前述違背法令之情事，且影響本件判決結果，上訴意旨據以指摘，求予廢棄，為有理由。又因本件事證尚有未明，有待原審調查審認，本院無從自為判決，爰將原判決廢棄，發回原審高等行政訴訟庭另為適法之裁判。

六、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　　114　　年　　5　　月　　29　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　王　俊　雄

法官　鍾　啟　煒

法官　陳　文　燦

法官　林　秀　圓

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　114　　年　　5　　月　　29　　日

書記官　蕭　君　卉