

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭

112年度訴字第1227號

113年11月21日辯論終結

原告 郭淑惠
被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英（局長）
訴訟代理人 林淑卿
洪湘婷
向怡如

上列當事人間贈與稅事件，原告不服財政部中華民國112年8月24日台財法字第11213929480號（案號：第11200280號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。
訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

(一)緣原告之父郭○○（民國110年2月20日死亡）於95年間自銀行帳戶轉帳存入其子郭○○、其妹高○○銀行帳戶各新臺幣（下同）1,100,000元、1,000,000元，以及提領現金交付其姪郭○○、郭○○、郭○○及其姐張○○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郭○○銀行帳戶1,100,000元，及提領現金交付其姐張○○6,497,000元，涉及贈與，未依規定辦理贈與稅申報，被告乃核定郭○○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，限繳日期99年9月25日，於99年9月20日繳納完竣；被告核定郭○○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，限繳日期99年9月25

01 日，經展延繳納期間自99年8月26日至同年10月25日，於99
02 年10月18日繳納完竣。郭○○就上揭2件贈與稅案件均未申
03 請復查，而告確定。

04 (二)嗣原告於111年4月15日以贈與稅更正申請書，主張上述贈與
05 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
06 間衍生之金錢結算問題，並非贈與，向被告申請退還郭○○
07 95年及96年贈與稅及罰鍰。經被告請原告表示其請求權依
08 據，未據原告表明，被告乃依行政程序法第128條第1項第2
09 款、行為時稅捐稽徵法第28條第1項及現行同條第1項等規定
10 審理，並以112年3月13日財北國稅綜所遺贈字第1120006819
11 號函（下稱原處分）否准所請。原告不服，提起訴願經決定
12 駁回，遂提起本件行政訴訟。

13 二、原告起訴主張及聲明：

14 (一)原告之父郭○○早年因債務問題，其與手足間共有之農地因
15 基隆河截彎取直而遭徵收，獲發給新生地，為償還與手足間
16 之債務，而於95年間將新生地廉售予宏普建設公司，並將款
17 項償還予其姊、外甥及姪子（因其兄已過世）。郭○○於出
18 售新生地之前均處於經濟困頓之負債狀態，反觀郭○○之兄
19 姊當時經濟狀況十分良好，故郭○○出售新生地後絕無可能
20 以大筆金錢贈與兄姊，其顯係為清償債務所為；郭○○因不
21 諳法規，故於代書事務所僅寫下簡易還款憑據，並未詳列早
22 年借貸細項，致生本件錯誤補徵贈與稅並誤遭罰鍰。

23 (二)原告之父當時是為基隆河裁彎取直拆遷賠償地上物、共同出
24 售農地及早年借貸之結算款，非屬贈與。原告之父向原告伯
25 父郭○○和姑媽張○○各借幾十萬元，原告之父和伯父於77
26 年有合賣農地，應該是有賣到伯父的持分，錢大部分都是原
27 告之父拿走，原告之父為了還債，所以在95年有建設公司問
28 津新生地時就廉價賣掉新生地後，這是要還清舊債給兄姊
29 妹，並不是無端贈與錢給兄姊妹，還錢時還有到代書事務所
30 寫下還款憑據，98年莫名被國稅局約談，當時父親的陳述無
31 法得到承辦人的理解而被判定要繳補加罰贈與稅，在判定後

01 限期繳納期間的窘迫下也無法及不懂去尋求專業諮詢而匆促
02 繳了這筆稅款。當時代書竟沒有盡責主動的在收據上簽名或
03 蓋章做見證，結果父親竟會在98年姑媽張○○去世那年遭國
04 稅局約談說是逃漏贈與稅，這件事是在只剩唯一的債權人張
05 ○○去世才發生，因張○○當年在搬離拆遷地時有與原告之
06 父簽一份將來要折合多少坪的新生地當作歸還欠款的協議
07 書，所以非常明顯的這是被人有計劃性的把原告之父守信還
08 債設計成贈與逃漏稅。

09 (三)聲明：訴願決定及原處分均撤銷。被告應依原告111年4月15
10 日之申請，退還95年所繳納贈與稅4,949,000元及罰鍰4,94
11 9,000元、96年度所繳納贈與稅746,470元及罰鍰746,470
12 元。

13 三、被告答辯主張及聲明：

14 (一)本件無行政程序法第128條第1項第2款規定之適用：

15 原告主張本件非屬贈與，而是金錢借貸問題，有請代書寫下
16 還款憑據，惟本件95年及96年之課稅處分之繳納期限屆滿日
17 分別為99年9月25日及99年10月25日，郭○○繳清95年及96
18 年贈與稅及罰鍰，均未申請復查，該等案件分別於99年10月
19 25日及99年11月25日確定，郭○○於110年2月20日死亡，原
20 告遲至111年4月15日始申請重開程序，顯已逾行政程序法第
21 128條第2項但書「自法定救濟期間經過後已逾5年」規定之
22 法定申請期限。是原處分函復原告，本件已確定逾10年，無
23 行政程序法第128條規定之適用，並無不合。

24 (二)本件無行為時稅捐稽徵法第28條第1項、第2項及現行稅捐稽
25 徵法第28條第1項規定，申請退還溢繳稅款之適用：

26 1. 行為時稅捐稽徵法第28條第1項及第2項規定：「納稅義務人
27 自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起
28 5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行
29 申請。納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤
30 或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵
31 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

01 款不以5年內溢繳者為限。」上開規定嗣於110年12月17日修
02 正公布，修正後稅捐稽徵法第28條第1項規定僅係將修正前
03 稅捐稽徵法第28條第1項「錯誤可歸責於納稅義務人」及第2
04 項「錯誤可歸責於政府機關」整併於第1項，並延長申請退
05 還期間，其餘意旨並未變更。納稅義務人因修正施行前稅捐
06 稽徵法第28條第1項、第2項事由致溢繳稅款而申請退稅者，
07 當以有稽徵機關適用法令錯誤、認定事實錯誤、計算錯誤或
08 其他可歸責於政府機關之錯誤等存在為前提（本院111年度
09 訴字第360號判決參照）。

10 2. 按當事人間財產之移轉，固為其經濟行為自由，稅法原則上
11 予以尊重，惟當事人間係出於何原因而移轉，稽徵機關無從
12 得知，是對於當事人間財產移轉行為，既為當事人所發動，
13 贈與稅之核課，不過居於被動地位，故稽徵機關依稅捐稽徵
14 法第30條暨遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）之規定，行使
15 調查權時，當事人自得提出主張，並就所主張該移轉行為之
16 實質因果關係、有關內容負舉證責任及盡協力義務，俾稽徵
17 機關對當事人有利不利情事加以審酌。遺贈稅法第4條第2項
18 規定，財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受
19 之行為，應依法課徵贈與稅，故財產所有人將其財產片面移
20 轉予他人，並經他人受領或提領者，稅捐稽徵機關即可作其
21 將財產無償移轉他人之認定，如該財產所有人主張其財產之
22 移轉並非無償（如買賣或借貸、清償等法律關係）之事實
23 者，自應負協力及說明義務。郭○○生前於95年及96年間或
24 自其銀行帳戶轉帳，或提領現金交付，將其所有現金移轉予
25 他人，涉及贈與，未依規定辦理贈與稅申報，經被告函請郭
26 ○○及受贈人說明，並作成談話紀錄，依郭○○說明及提供
27 資金流程查核結果，無法認定郭○○所述為實，乃審認郭○
28 ○95年至96年間有贈與事實，核定95年及96年贈與稅及罰
29 鍰，自屬有據。

30 (三)聲明：駁回原告之訴。

01 四、本件如事實概要欄所載之事實，有95年贈與稅核定通知書
02 (原處分卷一第97-98頁)、96年贈與稅核定通知書及裁處
03 書(原處分卷二第38-39頁)、郭○○95年及96年贈與稅核
04 定資料查詢結果(訴願卷第129-130頁)、原告111年4月15
05 日贈與稅案件更正(撤銷)申請書(訴願卷第105-128
06 頁)、被告111年4月22日財北國稅審二字第1111028793號函
07 (訴願卷第184頁)、原告111年5月5日贈與稅更正申請案法
08 令依據陳述說明書(訴願卷第180-182頁)、原處分(訴願
09 卷第191-193頁)及訴願決定(本院卷第17-27頁)等資料影
10 本附卷可稽，為可確認之事實。爰就被告以原處分否准原告
11 申請退還郭○○95年及96年所納贈與稅及罰鍰，是否違誤？
12 判斷如下。

13 五、本院之判斷：

14 (一)本件適用之法令：

15 1. 行為時稅捐稽徵法第28條第1項及第2項規定：「(第1項)
16 納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自
17 繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請
18 者，不得再行申請。(第2項)納稅義務人因稅捐稽徵機關
19 適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，
20 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
21 內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」

22 嗣於110年12月17日修正公布之稅捐稽徵法第28條第1項及第
23 5項規定：「(第1項)因適用法令、認定事實、計算或其他
24 原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10
25 年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申
26 請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅
27 請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。(第5項)中華
28 民國110年11月30日修正之本條文施行時，因修正施行前第1
29 項事由致溢繳稅款，尚未逾5年之申請退還期間者，適用修
30 正施行後之第1項本文規定；因修正施行前第2項事由致溢繳
31 稅款者，應自修正施行之日起15年內申請退還。」第49條第

01 1項規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，除
02 本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定.....。」

03 2. 行政程序法第128條規定：「（第1項）行政處分於法定救濟
04 期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係
05 人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害
06 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
07 由者，不在此限：一、具有持續效力之行政處分所依據之事
08 實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。二、發生
09 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
10 者為限。三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足
11 以影響行政處分者。（第2項）前項申請，應自法定救濟期
12 間經過後3個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自
13 發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾5年者，
14 不得申請。（第3項）第1項之新證據，指處分作成前已存在
15 或成立而未及調查斟酌，及處分作成後始存在或成立之證
16 據。」第129條規定：「行政機關認前條之申請為有理由
17 者，應撤銷、廢止或變更原處分；認申請為無理由或雖有重
18 新開始程序之原因，如認為原處分為正當者，應駁回之。」

19 (二)查95年贈與稅及罰鍰限繳日期為99年9月25日，納稅義務人
20 郭○○於99年9月20日繳清，未提起復查救濟而確定，確定
21 日期為99年10月25日；96年贈與稅及罰鍰限繳日期為99年10
22 月25日，郭○○於99年10月18日繳清稅款，亦未提起復查救
23 濟而確定，確定日期為99年11月25日，有被告所提資料可憑
24 （本院卷第205至211頁），為可確認之事實。據上事實，本
25 件無法適用行政程序法第128條及稅捐稽徵法第28條規定退
26 還稅捐及罰鍰，判斷如下。

27 (三)本件不適用行政程序法第128條程序重開之規定：

28 1. 觀諸前揭行政程序法第128條規定可知，人民申請行政程序
29 重開，主管機關之決定分為兩個階段，第一階為行政程序是
30 否重開，第二階段為重開後之審理與決定，即為審查作成撤
31 銷、廢止、變更原處分或維持原處分。故於訴訟上之請求，

01 應以課予義務之訴請求作成准予重開之處分，並作成撤銷、
02 廢止、變更原處分或維持原處分，始為正確之訴訟類型
03 （最高行政法院101年度判字第452號判決參照）。又人民對
04 於其依法申請之案件遭主管機關否准，提起課予義務訴訟，
05 所著重者在於其依法申請之案件最終獲得准許，以達到權利
06 保護之功能，自不許提起孤立的撤銷訴訟而單獨請求撤銷否
07 准處分及訴願決定。至其訴之聲明於請求命主管機關就該申
08 請案作成行政處分或特定內容之行政處分外，另附帶聲明請
09 求將否准處分及訴願決定均撤銷者，乃附屬於課予義務訴訟
10 之聲明，並非獨立之撤銷訴訟，亦有最高行政法院106年度
11 判字第638號判決可資參照。又依行政程序法第128條第1項
12 規定申請行政程序重開，自須符合該條規定之要件始有第一
13 階段准許行政程序重開之情，始進入第二階段為重開後之審
14 理與決定，若行政機關第一階段即認為重開不合法定要件，
15 即無第二階段程序，先予敘明。

- 16 2. 查原告111年4月15日之申請書及陳述略以：原告之父郭○○
17 所移轉資金係屬基隆河截彎取直拆遷賠償地上物、共同出售
18 農地、土地被徵收及早年借貸，與親戚間所衍生出來的金錢
19 結算問題；交付金錢是親戚間的借貸還款，且有請代書寫下
20 還款憑據，並不是贈與；原告之父郭○○是一個神智清醒的
21 正常人，自己的經濟已經不好，怎麼可能贈與他人金錢；因
22 為父親不懂法律，沒有提起行政救濟，他當時壓力很大，怎
23 麼會還完錢，國稅局說是贈與？原告只想替父親還原真相，
24 陳述當時情形，請依情理法判斷等語。原告並未具體說明本
25 件如何符合行政程序法第128條第1項第1至3款要件，即本件
26 95年及96年之課稅處分所依據之事實事後發生何有利於相對
27 人或利害關係人之變更？發生何新事實或發現何新證據，且
28 經斟酌可受較有利益之處分？或有何其他具有相當於行政訴
29 訟法所定再審事由且足以影響行政處分情形？自不符合行政
30 程序法第128條程序重開要件。依上述規定及說明，原告申
31 請不符合行政程序法第128條第1項各款申請重開行政程序之

要件，即原告之申請不符合重開行政程序第一階段准予重開之要件，自無第二階段於重開後之審理與決定之程序。則針對原告關於其所主張重開程序事由之實體爭執部分，本院即無再予審究之必要。況原告非本件95年及96年之課稅處分之處分之相對人而為利害關係人，郭○○未申請復查等行政救濟，並於110年2月20日死亡，原告基於利害關係人身分，於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項期限，自無行政程序法第128條程序重開規定之適用，併予敘明。

(四)本件不適用稅捐稽徵法第28條退稅之規定：

1. 納稅義務人因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，及因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，得申請退稅；依稅捐稽徵法第28條規定，得申請退稅者為納稅義務人；罰鍰部分依稅捐稽徵法第49條規定準用同法第28條。是本件95年及96年之課稅處分之贈與稅補稅及罰鍰，得申請退稅之納稅義務人郭○○；因課稅處分而公法上權利受影響者為納稅義務人，納稅義務人應比任何人都更關心稅捐債務之有無，倘納稅義務人本人對於課稅處分並無不服，自無賦予其他第三人對他人之稅捐債務提起救濟之必要。是以，縱原告因本件95年及96年之課稅處分及罰鍰，產生經濟上、情感上或其他事實上利害關係，仍難謂有法律上利害關係，而認其有申請退還稅款及罰鍰之權利。質言之，適用法令錯誤致誤扣繳稅款情事，有關本稅部分自應由納稅義務人申請退還，始符規定。至於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，原告縱使有事實上之利害關係，亦無代替納稅義務人或扣繳義務人行使返還稅捐或罰款請求權之法律上權利。是原告申請依稅捐稽徵法規定退還本件95年及96年之課稅處分之補稅及罰鍰，當事人適格即有欠缺。
2. 況郭○○於99年間繳納本件95年及96年之課稅處分稅捐及罰鍰，金額高達2千多萬元，郭○○直至110年間死亡，倘本件

01 是親屬間之借貸還款，並非贈與，却未申請復查及未能提出
02 借貸憑證，且於繳清稅款及罰鍰後近11年，未依稅捐稽徵法
03 第28條申請退還稅款及行政程序法第128條申請程序重開；
04 而原告係郭○○死亡後1年多，於111年4月15日始為本件申
05 請，原告未能提出郭○○有向各受贈人，包括郭○○之子郭
06 ○○、郭○○妹高○○、郭○○姪郭○○、郭○○、郭○
07 ○、郭○○姐張○○借貸，渠等確有出借款項給郭○○之事
08 實提出證明；原告提出土地登記簿謄本及郭○○病歷資料，
09 均非給付金錢之資料，尚難證明郭○○給付金錢並非贈與，
10 故郭○○繳清本件95年及96年之課稅處分稅捐及罰鍰，非屬
11 因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款之情形，尚難認納
12 稅義務人有退稅請求權自繳納之日起十五年間不行使而消
13 滅，及因修正施行前稅捐稽徵法第28條第2項事由致溢繳稅
14 款者，應自修正施行之日起15年內申請退還之餘地。又本件
15 自郭○○於99年間繳清本件95年及96年之課稅處分之本稅及
16 罰鍰之日，迄郭○○110年間死亡已逾十年，郭○○生前未
17 申請退還，依稅捐稽徵法第28條第1項前段，不得再行申
18 請，亦併予敘明。

19 六、綜上所述，原告主張各節，均無可採，被告作成原處分，並
20 無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴
21 請判決如訴之聲明所示，為無理由，應予駁回。又本件事證
22 已明，兩造其餘之攻擊防禦方法核與判決之結果不生影響，
23 無庸逐一論述，併此敘明。

24 七、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第
25 1項前段，判決如主文。

26 中 華 民 國 113 年 12 月 5 日

27 審判長法官 陳心弘

28 法官 鄭凱文

29 法官 林妙黛

30 一、上為正本係照原本作成。

- 01 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
 02 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
 03 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
 04 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
 05 繕本）。
- 06 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，
 07 逕以裁定駁回。
- 08 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
 09 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
 10 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 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。 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。 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。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 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。 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。

01

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。

02

中 華 民 國 113 年 12 月 5 日

03

書記官 李建德