

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

114年度訴字第222號

115年1月22日辯論終結

原告 王正道
訴訟代理人 王永富 律師
被告 財政部北區國稅局

代表人 李雅晶（局長）

訴訟代理人 鍾佩芸
鍾孟秋

上列當事人間贈與稅事件，原告不服財政部中華民國114年1月9日台財法字第11313933850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

壹、程序方面

被告代表人於民國114年9月21日由局長李怡慧變更為李雅晶，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷第217頁），經核無不合，應予准許。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

（一）被告依據查得資料，以原告之子王○○分別以「買賣」為登記原因，於77年10月4日（登記日）及77年11月1日（登記日）取得臺北縣（改制後為新北市）三峽區大埔段大埔小段98地號及桃園縣桃園市（改制後為桃園市桃園區）中山段132地號、146地號計3筆土地（應有部分均為1/2，下合稱三峽及桃園中山3筆土地）；79年7月11日（登記日）取得桃園市

01 龜山區半嶺段821之1地號、壽山段3及179地號、壽山段2及2
02 之2地號（前3筆下合稱桃園半嶺及壽山3筆土地、後2筆下合
03 稱桃園龜山2筆土地）土地，審認分別係原告自有資金無償
04 為王○○購置、經由第三人名義移轉，涉有贈與情事，嗣經
05 原告補報77年度及79年度贈與稅，並於82年11月20日、85年
06 6月17日分別繳清稅款新臺幣（下同）1,744,692元及12,64
07 1,150元。

08 (二)又原告於82年間自行申報於82年6月28日贈與王○○桃園市
09 桃園區中路段1613地號土地（應有部分56/1000，下稱桃園
10 中路土地），並於82年10月14日完納稅款1,296,783元，且
11 以贈與為原因，於82年11月9日辦竣所有權移轉登記。

12 (三)原告嗣以112年11月16日及113年3月19日（被告收文日）陳
13 情書附王○○遺產稅事件之最高行政法院97年度判字第97號
14 判決（下與本院93年度訴字第278號判決，合稱王○○遺產
15 稅事件確定判決），援引稅捐稽徵法第28條規定，向被告申
16 請退還已繳納之77年度、79年度及82年度贈與稅（下合稱系
17 爭申請），經被告以113年3月27日北區國稅綜所遺贈字第11
18 30003809號函予以否准（下稱原處分）。原告不服，提起訴
19 願，經財政部以114年1月9日台財法字第11313933850號訴願
20 決定書駁回訴願（下稱訴願決定），原告仍不服，於是提起
21 本件行政訴訟。

22 二、原告起訴主張及聲明：

23 (一)主張要旨：

24 原告與王○○間三峽及桃園中山3筆土地、桃園半嶺及壽山3
25 筆土地、桃園龜山2筆土地及桃園中路土地（下合稱系爭9筆
26 土地）移轉，均係出於借名登記契約，應非贈與稅課稅範
27 圍，原告並已提示王○○於80年11月22日簽署之信託協議書
28 （下稱系爭協議書），卻遭被告承辦人員所不採，並恐嚇原
29 告如未依限自動申報贈與稅，將遭補稅及裁處罰鍰，致原告
30 遭被告課徵並繳納77年度、79年度及82年度贈與稅合計15,6
31 82,625元（下合稱系爭贈與(二)稅），另原告已辦理79年度贈

與稅實物抵繳之桃園龜山2筆土地屬公共設施保留地，依都市計畫法第50條之1規定，亦得不計入贈與總額課稅，足見系爭贈與稅應屬可歸責於被告之適用法令錯誤，致原告溢繳，是被告否准原告之系爭申請，顯然違法。

(二)聲明：

1.訴願決定及原處分均撤銷。

2.(1)先位聲明：被告就原告之系爭申請，應作成准予退還溢繳之77年度贈與稅1,744,692元、82年度贈與稅1,296,783元，及79年度贈與稅8,089,650元並返還實物抵繳之桃園龜山2筆土地之行政處分。(2)備位聲明：被告就原告之系爭申請，應作成准予退還溢繳之77年度贈與稅1,744,692元、79年度贈與稅12,641,150元及82年度贈與稅1,296,783元之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

有關77年度及79年度贈與稅部分，經被告發函輔導請原告確認該等土地有無涉及贈與行為之情況下，原告未向被告適時說明其與王○○間之內部關係，仍自行補申報贈與稅，核屬可歸責於原告自行適用法令錯誤或事實認定錯誤；又有關82年度贈與稅部分，原告係自行申報贈與稅，是被告依當時原告補申報及自行申報贈與稅之資料為基礎，核定系爭贈與稅，縱與嗣後行政法院就王○○遺產稅事件認定之事實有所出入，亦難認屬可歸責政府機關之錯誤；至有關桃園龜山2筆土地部分，縱於79年贈與時確為公共設施保留地，然因原告贈與時未曾主張，亦應屬可歸責於原告自行適用法令錯誤或事實認定錯誤。又依行為時即65年10月22日制定公布稅捐稽徵法第28條規定，須自稅款繳納之日起（85年6月17日繳清稅款）5年內提出具體證明申請退稅，然原告遲至112年11月16日始提出系爭申請，已逾該條所定請求權時效。是原處分並無違誤。

(二)聲明：

01 原告之訴駁回。

02 四、爭點：

03 原告向被告申請退還系爭贈與稅，被告以原處分予以否准，
04 是否適法有據？

05 五、本院的判斷：

06 (一)前提事實：

07 上開爭訟概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有土地異
08 動索引（乙證1）、桃園龜山2筆土地查詢資料（本院卷第20
09 3、205頁）、77年度贈與標的土地登記簿（乙證4）、79年
10 度贈與標的土地登記簿（乙證3）、82年度贈與標的土地登
11 記簿（乙證2）、王○○遺產稅事件確定判決及相關資料
12 （乙證5、6）、被告82年7月12日北區國稅二字第82014310
13 號函、83年9月17日北區國稅二字第83030518號函（下稱82
14 年7月12日函、83年9月17日函，原告附件5、乙證8、7）、7
15 7及79年度贈與稅原查調查經過（乙證9）、79年度贈與稅核
16 定、開徵及繳納情形（乙證10）、被告82年度贈與稅繳款書
17 （原告附件(二)-③）、被告贈與稅應稅案件核定通知書（原
18 告附件(二)-④）、系爭申請書（乙證17、28）、贈與明細
19 （乙證32）、原處分及送達證書（原告附件2、乙證33）、
20 訴願決定及送達證書（原告附件3、乙證35、訴願卷2末頁）
21 可查，堪信為真。

22 (二)應適用的法令及法理的說明：

- 23 1.65年10月22日制定公布之稅捐稽徵法第28條：「納稅義務人
24 對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日
25 起5年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再
26 行申請。」明定納稅義務人因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳
27 之稅款，應自繳納之日起5年內申請退還。
- 28 2.98年1月21日修正公布之稅捐稽徵法第28條，將上開規定修
29 正為：「（第1項）納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯
30 誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請
31 退還；屆期未申請者，不得再行申請。（第2項）納稅義務

01 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
02 政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯
03 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
04 者為限。（第3項）前2項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳
05 納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國
06 庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金1
07 年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。（第4
08 項）本條修正施行前，因第2項事由致溢繳稅款者，適用修
09 正後之規定。（第5項）前項情形，稅捐稽徵機關於本條修
10 正施行前已知有錯誤之原因者，2年之退還期間，自本條修
11 正施行之日起算。」將納稅義務人溢繳稅款之情形，區分為
12 可歸責納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤(第1項)，
13 及納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其
14 他可歸責於政府機關之錯誤(第2項)，分別適用不同之退稅
15 期間，並於第4項、第5項明定修正施行前因第2項事由致溢
16 繳稅款者，適用修正後之規定。

17 3.110年12月17日修正公布之稅捐稽徵法第28條再修正為：

18 「（第1項）因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯
19 誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出
20 具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因
21 可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自
22 繳納之日起15年間不行使而消滅。（第2項）稅捐稽徵機關
23 於前項規定期間內知有錯誤原因者，應自知有錯誤原因之日
24 起2年內查明退還。（第3項）納稅義務人對核定稅捐處分不
25 服，依法提起行政救濟，經行政法院實體判決確定者，不適
26 用前2項規定。（第4項）第1項規定溢繳之稅款，納稅義務
27 人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入
28 退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依各年度1月1日
29 郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退
30 還。（第5項）中華民國110年11月30日修正之本條文施行
31 時，因修正施行前第1項事由致溢繳稅款，尚未逾5年之申請

01 退還期間者，適用修正施行後之第1項本文規定；因修正施
02 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
03 申請退還。（第6項）中華民國110年11月30日修正之本條文
04 施行前，因修正施行前第1項或第2項事由致溢繳稅款者，於
05 修正施行後申請退還，或於修正施行前已申請尚未退還或已
06 退還尚未確定案件，適用第4項規定加計利息一併退還。但
07 修正施行前之規定有利於納稅義務人者，適用修正施行前之
08 規定。（第7項）行為人明知無納稅義務，違反稅法或其他
09 法律規定所繳納之款項，不得依第1項規定請求返還。」明
10 定因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳
11 稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，
12 申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政
13 府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起
14 15年間不行使而消滅。同條第5項並明定，如因修正施行前
15 同條第1項或第2項規定事由致溢繳稅款，據以申請之時限。
16 其立法理由明載：「一、司法實務多認原第1項及第2項有關
17 退還溢繳稅款之規定具有公法上不當得利性質，配合行政程
18 序法第131條第1項有關人民公法上之請求權，因10年間不行
19 使而消滅之規定，爰修正第1項可歸責於納稅義務人之錯
20 誤，致溢繳稅款者，申請稅款退還期間為『10年』。另考量
21 人民相較於政府機關處於訊息劣勢，為保障民眾權益而設，
22 爰參考民法第125條有關15年請求權時效規定，增訂但書定
23 明因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求
24 權自繳納之日起15年間不行使而消滅。二、有關稅捐稽徵機
25 關退還稅款之年限亦應依第1項規定辦理，爰修正第2項；原
26 第2項有關可歸責政府機關之錯誤致誤繳稅款之情形已納入
27 第1項規範，爰刪除相關文字。……五、原第4項移列第5
28 項，並配合第1項修正，定明過渡期間之適用原則，俾利徵
29 納雙方遵循。……八、對於行為人明知無申報繳納稅捐義
30 務，違反稅法或其他法律規定而為繳納情形……倘允許事後
31 得依本條申請退稅，無異鼓勵其以不法行為圖謀私利，顯已

01 逾越退稅請求權之立法意旨，有違租稅公平正義，爰參考民
02 法第180條規定意旨，增訂第7項，定明是類款項不得請求返
03 還。」等語。

04 4.是可知，依98年1月23日修正公布之稅捐稽徵法第28條第1項
05 規定，錯誤溢繳稅款如係「可歸責於納稅義務人」者，其退
06 稅請求權期間為「5年」；嗣於110年12月17日修正時，為配
07 合行政程序法第131條第1項有關人民公法上之請求權，因10
08 年間不行使而消滅之規定，而將可歸責於納稅義務人之退還
09 溢繳稅款請求權期限，由「5年」修正為「10年」（即現行
10 稅捐稽徵法第28條第1項本文規定）；至110年12月17日修正
11 前溢繳之稅款，如自繳納之日起已「逾5年」者，基於法律
12 不溯及既往，其退稅請求權不因110年12月17日修正而重新
13 起算；若未逾5年期間者，則可適用修正後規定，自其繳納
14 之日起算10年（即現行稅捐稽徵法第28條第5項前段規
15 定）。又錯誤溢繳稅款如係「可歸責於政府機關」者，因98
16 年1月23日修正之稅捐稽徵法第28條第2項就此，並未規定時
17 效期間及起算點，嗣於110年12月17日修正時，於同條第5項
18 後段定明過渡期間規定，明定納稅義務人得自該條文修正施
19 行之日，即110年12月19日起15年內申請退還。

20 (三)系爭贈與稅非屬可歸責於政府機關錯誤之溢繳稅款，被告以
21 系爭申請已逾行為時即65年10月22日制定公布之稅捐稽徵法
22 第28條所定請求權時效為由，以原處分否准原告之系爭申
23 請，核屬適法有據：

24 1.稅捐稽徵法第28條為租稅返還請求權之具體規範，性質上屬
25 實體法上之不當得利返還請求權，其規範目的在於稅捐稽徵
26 機關徵收稅款，欠缺法律上原因，使納稅義務人繳納之稅款
27 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
28 法定原則相符合之應有狀態。又因稅捐債務係於稅捐要件合
29 致時即已發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳
30 或由稅捐稽徵機關作成核課處分者，原則上均應為稅捐要件
31 合致時即所謂「行為時」作為判斷稅捐稽徵機關認定事實及

法令適用有無錯誤之基準時點。亦即，關於納稅義務人有無自行適用法令錯誤或計算錯誤之判斷，原則上應以行為時之事實狀態及法令規定為基準。又稅捐稽徵法第28條第1項本文所定自行適用法令錯誤，包括認定事實錯誤，導致適用法令錯誤之情形。而所謂事實認定錯誤，本諸上述關於自行適用法令錯誤判斷基準時點之說明，應指納稅義務人自行報繳稅款時，對於已存在之重要事實，有漏未查明或予以曲解、漠視之情形而言（最高行政法院111年度上字第91號判決意旨參照）。

2.被告核課系爭贈與稅之經過：

(1)關於77年度贈與稅1,744,692元部分：

原告之子王○○以「買賣」為登記原因，於登記日77年10月4日及77年11月1日取得三峽及桃園中山3筆土地，被告依查得資料分析王○○甫成年及其所得情形，審認王○○應無支付鉅額價款購置該等土地之能力，經被告以82年4月15日函請王○○攜帶有關支付價款之證明文件至被告處說明，惟迄未見復，乃以82年7月12日函知原告，如該等土地涉贈與行為，須補報贈與稅，逾期即依查得資料逕行核課，並依法移罰，原告於82年7月16日辦理補申報，經被告核定贈與稅1,744,692元（限繳日：82年11月20日），原告於82年11月20日繳清稅款，並未申請復查，案告確定（原處分卷第37、41、71、74、77、164-165、255-256頁）。

(2)關於79年度贈與稅12,641,150元部分：

原告之子王○○又以「買賣」為登記原因，於登記日79年7月11日取得桃園半嶺及壽山3筆土地、桃園龜山2筆土地。案經被告查得該等土地係原告於79年間，以「買賣」為登記原因，移轉登記予藍○○，再由藍○○以「買賣」為登記原因移轉予王○○，經被告分析交易情節，審酌原告涉以三角移轉方式贈與王○○財產，遂以83年9月17日函知原告，如該等土地涉贈與情事，依財政部83年2月16日台財稅第831583193號函，准按贈與日時價核算贈與價值課徵贈與稅，並免予

01 加計利息及送罰，如逾期未申報，被告將就已掌握之資料，
02 依遺產及贈與稅法有關規定進行調查，核課贈與稅並依同法
03 第44條規定處1至2倍罰鍰，原告於83年10月18日辦理補申
04 報，經被告核定贈與稅12,641,150元（原限繳日84年1月25
05 日，更正展延至84年7月30日，因84年7月26日申請實物抵
06 繳，不足抵繳金額展延至84年10月5日），原告未申請復
07 查，案告確定。嗣原告以桃園龜山2筆土地抵繳稅款4,551,5
08 00元，所餘稅款8,089,650元，經被告移送強制執行後，原
09 告開立支票於85年6月17日繳清（原處分卷第23、27、33、5
10 4、59、62、65、68、162-163、187-191頁）。

11 (3)關於82年度贈與稅1,296,783元部分：

12 原告於82年8月11日自行申報其於82年6月28日贈與王○○桃
13 園中路土地，經被告核定贈與稅1,296,783元（限繳日：82
14 年11月10日），原告於82年10月14日繳清稅款，未申請復
15 查，案告確定，原告並於82年11月9日以贈與為原因，辦竣
16 該土地之移轉登記（原處分卷第48、336-337頁）。

17 3.王○○遺產稅事件之爭訟情形：

18 被繼承人王○○係00年00月0日出生、85年1月25日死亡，其
19 全體繼承人即其配偶及2名未成年子女對被告所核定王○○
20 之遺產稅稅額不服，並就其中三峽及桃園中山3筆土地、桃
21 園半嶺及壽山3筆土地、桃園中路土地（下合稱系爭7筆土
22 地）部分，主張係原告信託登記於王○○名下，不屬王○○
23 之遺產，因向被告申請核減遭否准，遂循序提起行政訴訟，
24 原告於該訴訟聲請獨立參加獲准。嗣王○○遺產稅事件確定
25 判決基於下列理由，認為系爭7筆土地應自王○○之遺產總
26 額中扣除，業據本院依職權調取王○○遺產稅事件全卷（外
27 放）查明：

28 (1)依不動產買賣契約書所示，三峽及桃園中山3筆土地，分係7
29 7年8月15日及77年8月23日由原告與其兄王○○共同以總價2
30 6,510,250元及55,253,800元購入；桃園半嶺及壽山3筆土
31 地，則係原告於78年4月14日連同其他3筆土地一併以總價13

01 2,145,630元，向信元化學製藥股份有限公司（下稱信元公
02 司）買入；又據土地登記謄本顯示，桃園中路土地原登記所
03 有權人為原告，於82年11月9日以「贈與」為原因，移轉登
04 記於王○○名下。由系爭7筆土地原始取得所有權之買賣情
05 形，對照當時王○○之年齡（00年生）、社經地位（工地主
06 任）、生活狀況（時常喝酒賭博）以觀，購置該等土地之資
07 金應係源自於原告。

08 (2)證人卓○○結證其與原告及王○○父子關係及所見證系爭協
09 議書簽立始末，與原告陳稱簽立系爭協議書之情節相符，堪
10 信為真。且系爭協議書經送請內政部刑事警察局鑑定結果，
11 系爭協議書上署名王○○之指紋，經比對結果，與該局檔存
12 王○○指紋卡之右拇指紋相符。系爭協議書既係王○○親自
13 按捺指印，足認原告與王○○父子間確有該渠等間認定之
14 「信託關係」存在。

15 (3)然系爭7筆土地雖登記於王○○名下，惟原告並未將管理處
16 分權授與王○○，系爭協議書復約定原告得隨時取回該等土
17 地，王○○不可將之出售或質押，是原告應係將該等土地登
18 記於王○○名下，並仍以所有權人自居而保有對該等土地之
19 用益權，參照最高法院88年度台上字第1725號及89年度台上
20 字第1119號裁判意旨，原告與王○○父子間所成立者應係借
21 名契約。至於王○○為設立新吉、木正、福治等3家公司需
22 要資金1,250萬元，而於81年4月15日向原告及原告之配偶王
23 ○○○借款並立有借據，該借據上記載倘若無法給付時，願
24 出售三峽及桃園中山3筆土地、桃園半嶺及壽山3筆土地等償
25 還，雖與系爭協議書矛盾，然該等文件係出於非精於法律之
26 原告自家人所為，對於其用語及法律效果非得了解及判斷，
27 是上開矛盾之約定，尚無以推翻原告與王○○父子間所訂立
28 之借名契約。

29 (4)綜上，系爭7筆土地係基於原告與王○○父子間之借名契
30 約，而登記於王○○名下，其所有權實際歸屬於原告所有，

是王○○之全體繼承人主張系爭7筆土地應自王○○之遺產總額中扣除，自屬有據。

4.系爭申請之爭訟梗概：

(1)原告以112年11月16日及113年3月19日陳情書檢附王○○遺產稅事件確定判決，援引稅捐稽徵法第28條規定（原處分卷第252-259、338-341頁），主張系爭9筆土地均非贈與，另桃園龜山2筆土地亦屬公共設施保留地，依法不得課徵贈與稅為由，向被告申請退還系爭贈與稅。

(2)案經被告以其調查核定系爭贈與稅之稽徵程序中，原告均未主張移轉土地原因係「信託」或「借名登記」，現所提示王○○遺產稅事件確定判決，與原查核課贈與稅時所提示之事證及主張，兩者相左，並無110年12月17日修正公布之稅捐稽徵法第28條第1項及第5項規定之適用；另桃園龜山2筆土地部分，係原告以「買賣」為原因，經由第三人藍○○名義移轉登記予王○○，所課贈與標的係「原告對藍○○之土地登記返還請求權」之權利，並非都市計畫法第50條之1所稱公共設施保留地；至79年度贈與稅事件加徵之滯納金及利息共1,550,090元，被告業開立退稅支票000000000，由原告於86年12月13日兌領等為由，而以原處分否准原告之系爭申請（原處分卷第365-369頁），原告不服，循序提起本件訴訟。

5.原告雖主張其與王○○間，就系爭9筆土地均係出於借名登記契約，並非贈與稅課稅範圍，且其於82年5月18日至被告處製作之談話記錄時，已提示系爭協議書，卻為被告承辦人員所不採，並恐嚇原告如未依限自動申報贈與稅，將遭補稅及裁處罰鍰，足見本件係屬可歸責於被告之適用法令錯誤，致原告溢繳系爭贈與稅等語。惟：

(1)姑不論系爭協議書並未記載所信託不動產之明細，卓○○之證詞更係於王○○遺產稅事件卷證中始出現（本院93年度訴字第278號卷2第57-62頁），已在原告報繳系爭遺產稅後，難謂被告於核課系爭贈與稅時所能依職權查知。況原告既自

承系爭協議書之內容「茲家父家母年老，將財產信託長子王○○名義，嗣後隨時取回信託物時，絕無條件返還，不得有任何要求，不可出售或質押(動產、不動產)。立協議書人受託人王○○。80.11.22」(乙證38)，係由其所書寫，王○○僅於其上按捺指印而已(本院93年度訴字第278號卷2第2、4頁)，則原告就系爭協議書之存在及其內容，以及其與王○○間就系爭9筆土地是否存有信託關係或借名登記，當知之甚詳，並可輕易向被告揭露及主張。

(2)然揆之原告於82年5月18日至被告處製作之談話記錄記載：「……我是王○○本人，今天是為了我的贈與稅案件而來。(79年桃縣龜山段壽山小段及半嶺段的買賣過程如何?)信元製藥欠我8千萬元，其後即將土地設定抵押權給我，78.4.21我出售給藍○○，79.5.15收受訂金後，因容積之故，藍君不滿意，我子王○○乃購置這些土地，至於價款是王○○以其臺北市○○路的房子抵押3千萬元支付予藍2千萬，藍以此2千萬給我，尚欠1千餘萬，這1千餘萬元王○○及藍○○均有支票可資證明，我可以提示出來的。……(三峽鎮大埔段大埔小段98及桃市中山段132、146是怎麼情形?)我會讓他們再來補進資料，本週五21日來。……(以上都屬實嗎?請看過後簽名。)好的。以上談話記錄王○○先生拒絕簽名，請股長作見證……」等語(原處分卷第174頁)，繼觀王○○於82年5月21日及82年5月29日出具之說明書，以及於82年5月21日、82年5月28日再至被告處製作之談話記錄，均僅係補充說明其與信元公司借貸、土地抵押設定、其出售土地予藍○○之經過，以及王○○購置土地之資金來源，並提供相關抵押設定、買賣契約、匯款、本票等證明而已(原處分卷第168-173頁)，並無一語提及有關係爭協議書之簽立或其內容，更無任何關於「信託關係」或「借名登記」之主張。是原告稱其於82年5月18日至被告處製作之談話記錄時，已提示系爭協議書一節，難認與事實相符，並不可採。

01 (3)又被告嗣依其行政調查所得資料，分析王○○甫成年，依其
02 當時年齡及所得狀況，應無支付鉅額價款購置三峽及桃園中
03 山3筆土地之能力，復經被告以82年4月15日函請王○○攜帶
04 有關支付價款之證明文件至被告處說明，未獲置理，被告乃
05 以82年7月12日函（乙證8）通知原告；又經被告分析交易情
06 節，認原告涉以三角移轉方式將桃園半嶺及壽山3筆土地、
07 桃園龜山2筆土地贈與王○○，而以83年9月17日函（乙證
08 7）通知原告。而觀之上開2函內容，僅係說明原告就該等土
09 地如涉贈與行為，須補報贈與稅，逾期被告即按查得資料逕
10 行核課，並依法移罰，其旨僅在輔導原告補行申報，並告知
11 逾期未申報之法律效果而已，難認有原告所指恐嚇之情。況
12 原告於接獲82年7月12日函後，即於82年7月16日辦理補申報
13 77年度贈與稅，經被告核定贈與稅1,744,692元（限繳日：8
14 2年11月20日），並於82年11月20日繳清稅款（原處分卷第2
15 55、256頁）；又於接獲83年9月17日函後，亦於83年10月18
16 日辦理補申報79年度贈與稅，經被告核定贈與稅12,641,150
17 元，並以桃園龜山2筆土地抵繳4,551,500元，所餘稅款8,08
18 9,650元於85年6月17日繳清（原處分卷第180-188、254
19 頁），且原告於此期間，就系爭9筆土地亦未曾向被告揭露
20 系爭協議書內容，或為其與王○○間存有「信託關係」或
21 「借名登記」之主張，更就桃園中路土地於82年8月11日自
22 行申報於82年6月28日贈與王○○，經被告核定贈與稅1,29
23 6,783元，且於82年10月14日繳清稅款（原處分卷第48、336
24 -337頁）後，方於82年11月9日辦竣贈與之移轉登記（原處
25 分卷第48頁），甚至於其參加訴訟之王○○遺產稅事件於97
26 年3月14日判決確定（乙證18），被告就王○○之遺產稅於9
27 7年7月4日重核復查決定變更核定王○○遺產淨額為0元，於
28 97年7月10日核定王○○之遺產稅退稅，並於97年7月21日發
29 給王豐泰之全體繼承人遺產稅免稅證明書（乙證20、24），
30 仍未就系爭贈與稅之贈與標的即系爭9筆土地，向被告揭露
31 任何有關係爭協議書之內容，或為其與王○○間存有「信託

關係」或「借名登記」之主張，遲至112年11月16日及113年3月19日始以系爭申請，主張其自行報繳之系爭贈與稅係屬溢繳，向被告申請依稅捐稽徵法第28條規定退還。足見原告自行報繳系爭贈與稅時，對於前開已存在，且屬被告難以依職權查知之重要事實，有漏未查明或予以曲解、漠視之情形，依前揭說明，系爭贈與稅縱為溢繳，亦屬納稅義務人自行認定事實錯誤，導致適用法令錯誤之情形，非屬可歸責於政府機關之錯誤。是原告主張本件係屬可歸責於被告之適用法令錯誤，致原告溢繳系爭贈與稅等語，並不可採。

6.原告雖又主張桃園龜山2筆土地屬公共設施保留地，依都市計畫法第50條之1規定，得不計入贈與總額課稅，足見本件亦有可歸責於被告之適用法令錯誤，致原告溢繳系爭贈與稅之情形等語。然：

(1)都市計畫法第50條之1規定：「公共設施保留地……因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。」又財政部為確定贈與人贈與之土地，是否符合都市計畫法第50條之1，屬於尚未徵收之公共設施保留地，免徵贈與稅，特訂定公共設施保留地免徵遺產稅或贈與稅之調查及認定作業要點（下稱系爭作業要點），其中第4點規定：

「(一)土地是否屬於公共設施保留地，應依土地所在地主管地政機關或其他有權出具證明單位，於……贈與日後，所出具之都市土地分區使用證明認定之。……(五)土地經認定符合都市計畫法第50條之1規定，……屬於贈與稅則逕核列為不計入贈與總額之財產。」又稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第19條「人民有依法律納稅之義務」規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。土地稅法第41條、土地稅減免規則

01 第24條相關土地稅減免優惠規定，亦均以納稅義務人之申請
02 為必要，且未在期限前申請者，僅能於申請之次年適用特別
03 稅率。此一納稅義務人之申報義務實為適用優惠稅率規定所
04 必要之稽徵程序，於憲法上租稅法律主義尚無牴觸（司法院
05 釋字第537號解釋理由書意旨參照）。是都市計畫法第50條
06 之1規定，既係立法者賦予之稅捐優惠，而適用稅捐優惠之
07 與否，自應由納稅義務人提出明確之證明資料，協同稽徵機
08 關解明要件事實，佐其確屬適用對象。

09 (2)查原告於83年10月18日自行補申報79年度贈與稅時，並未依
10 前揭系爭作業要點第4點規定，出具土地所在地主管地政機
11 關或其他有權出具證明單位於桃園龜山2筆土地「贈與日79
12 年6月27日」後發給之都市土地分區使用證明，以供被告審
13 認該2筆土地是否符合不計入贈與總額之公設保留地等要
14 件。況被告於87年10月2日就桃園龜山2筆土地，係發給原告
15 贈與稅「繳清」證明書，而非「不計入贈與總額」證明書
16 （原處分卷第189-191頁），原告對之亦未曾提出異議。是
17 迄至原告於113年3月19日陳情書中主張桃園龜山2筆土地屬
18 不計入贈與總額之公設保留地前，既未曾主張該2筆土地屬
19 於公共設施保留地，並提出都市土地分區使用證明，致被告
20 因欠缺必要事證可供認定該2筆土地得否不計入贈與總額課
21 稅，自難認屬可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款。是原
22 告上開主張，亦不可採。

23 7.110年12月17日修正之稅捐稽徵法第28條第1項、第5項規
24 定，僅限於可歸責於政府機關適用法令、認定事實、計算或
25 其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，始有自修正施行之日即11
26 0年12月19日起15年內申請退還之適用；倘屬納稅義務人自
27 行適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅
28 款者，則須於110年12月19日尚未逾5年之申請退還期間，始
29 能適用110年12月17日修正生效稅捐稽徵法第28條第1項本文
30 「自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還」之規定，
31 已如前述。系爭贈與稅既非屬可歸責於政府機關錯誤之溢繳

01 稅款，前已認定，且原告就77年度、79年度及82年度贈與
02 稅，係分別於82年11月20日、85年6月17日及82年10月14日
03 繳清稅款，早於87年及90年間即已逾自繳納之日起5年之申
04 請退還期間，自無110年12月17日修正公布之稅捐稽徵法第2
05 8條第1項、第5項規定適用，是被告認本件應適用行為時即6
06 5年10月22日制定公布之稅捐稽徵法第28條規定，須自稅款
07 繳納之日起5年內提出具體證明申請退稅，原告遲至112年11
08 月16日及113年3月19日始提出系爭申請，顯逾該條所定請求
09 權時效，而以原處分予以否准，核屬適法有據。

10 (四)綜上所述，原告主張原處分違法各節，均無可採，被告以原
11 處分否准原告之系爭申請，並無違誤，訴願決定遞予維持，
12 亦無不合。原告仍執前詞，訴請判決如其聲明所示，為無理
13 由，應予駁回。

14 六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料
15 經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必
16 要，一併說明。

17 七、結論：本件原告之訴為無理由。

18 中 華 民 國 115 年 2 月 12 日

19 審判長法官 洪慕芳

20 法官 郭銘禮

21 法官 孫萍萍

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。
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 115 年 2 月 12 日
書記官 林劭威