

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭
114年度訴更一字第31號
115年6月18日辯論終結

原告 郭淑惠

被告 財政部臺北國稅局

代表人 謝慧美（代理局長）

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，原告不服財政部中華民國112年8月24日台財法字第00000000000號（案號：第00000000號）訴願決定，由本院112年度訴字第1227號判決，經最高行政法院廢棄發回，本院更為審理判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

被告代表人原為吳蓮英，於訴訟進行中變更為樓美鐘、謝慧美，茲由其具狀聲明承受訴訟（本院卷第237、401頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：

（一）原告之父○○○（民國000年0月00日死亡）於95年間自銀行帳戶轉帳存入其子○○○、其妹○○○○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○○○、○○○、○○○及其姐○○○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○○○

01 ○銀行帳戶1,100,000元，及提領現金交付其姐○○○6,49
02 7,000元。被告乃認上開金額涉及贈與，未依規定辦理贈與
03 稅申報，遂核定○○○95年贈與總額22,100,000元，贈與淨
04 額20,990,000元，應納稅額4,949,000元，並處罰鍰4,949,0
05 00元（下稱95年課稅罰鍰處分），限繳日期99年9月25日，
06 ○○○並於99年9月20日繳納完竣；96年度贈與總額7,597,0
07 00元，贈與淨額6,487,000元，應納稅額746,470元，並處罰
08 鍰746,470元（下稱96年課稅罰鍰處分，並與95年課稅罰鍰
09 處分合稱系爭課稅罰鍰處分），限繳日期99年9月25日，經
10 展延繳納期間自99年8月26日至同年10月25日，嗣○○○於9
11 9年10月18日繳納完竣。○○○就系爭課稅罰鍰處分並未申
12 請復查，而告確定。

13 (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
14 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
15 間衍生之金錢結算問題，並非贈與等語，向被告申請退還○
16 ○○就系爭課稅罰鍰處分所繳納之金額（下稱系爭金額），
17 經被告請原告表示其請求權依據，未據表明，被告遂依行政
18 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
19 行前之稅捐稽徵法（下稱修正前稅捐稽徵法）第28條第1
20 項、現行同條第1項等規定審理，並以112年3月13日財北國
21 稅綜所遺贈字第0000000000號函（下稱原處分）否准所請。
22 原告不服，提起訴願，經決定駁回，遂提起行政訴訟，並聲
23 明：1. 訴願決定及原處分均撤銷；2. 被告應依原告111年4月
24 15日之申請，退還依系爭課稅罰鍰處分所繳納之系爭金額。
25 經本院112年度訴字第1227號判決（下稱原判決）駁回。原
26 告不服，提起上訴，經最高行政法院以114年度上字第108號
27 判決將原判決廢棄，發回本院更為審理。

28 三、本件原告主張：

29 (一)○○○之繼承人為本人及本人之弟弟○○○共2人，2人均未
30 拋棄繼承，○○○亦同意提起本件訴訟。

01 (二)系爭遭被告誤認為○○○95年、96年之贈與款項，事實上係
02 ○○○對○○○、○○○之還款，說明如下：

03 1.○○○部分：

04 原告之父○○○於76年間投資失敗，其所有之○○市○○區
05 ○○段○○段000地號土地因而遭假扣押；另於77年、79年
06 間○○○與○○○協商後決議出售渠等共有之農地，○○○
07 於農地出售后，向○○○借用本應分配給○○○87坪之款
08 項，又於81年7月28日與○○○、○○○共同簽署折合新生
09 地坪數還款協議契約書(81年7月28日與其兄○○○及其姊○
10 ○○所簽訂之契約書(下稱81年7月28日契約書)。○○○於9
11 5年賣地後開始還款，斯時○○○已過世，故還款予○○○
12 之兒子即○○○、○○○、○○○3人，並於同年委由○○
13 ○代書撰寫收據，分別記載○○○已償還予○○○5,000,00
14 0元、○○○5,000,000元、○○○5,000,000元。至於○○
15 ○代書簡易撰擬的3張與○○○、○○○及○○○的還款收
16 據沒有詳載早年○○○與○○○的拆遷賠償費跟合賣農地的
17 借貸，而卻寫成91年○○○與○○○3名繼承人的借貸，那
18 是○○○及○○○3名繼承人為方便書寫還款收據而建議簡
19 易撰擬的內容，○○○只核對金額無誤及對方確實有收到這
20 筆還款金額。

21 2.○○○部分：

22 79年基隆河截彎取直，○○○因拆遷地上物有收到政府賠償
23 金，所以○○○向○○○借款，○○○向○○○表示積欠借
24 款以67萬元為總額，並以○○○原持有遭徵收之農地坪數67
25 坪抵償，折合後來發回的新生地為18.648坪，故○○○出售
26 新生地時應給與○○○相當於新生地18.648坪之價金11,49
27 7,000元；又於81年7月28日與○○○、○○○共同簽署折合
28 新生地坪數還款協議契約書，○○○之子即○○○亦於114
29 年1月19日出具聲明書證明上開契約書確為○○○為償還借
30 款之協議。○○○於95年賣地後開始還款予○○○，並於同
31 年委由○○○代書撰寫收據，記載○○○已償還予○○○1

01 1,497,000元，再於96年扣除地價稅等費用後計算尾數後續
02 還款。

03 3.○○○95年、96年部分：

04 ○○○於95及96年贈予○○○各1,100,000元，並由○○○
05 辦理逐年贈與。

06 4.○○○部分：

07 ○○○於95年賣地後借款給○○○1,000,000元，由○○開
08 立支票，就是○○○開壹張票給○○○，○○○於全額還款
09 後即撕掉借據。

10 5.綜合上開收據、契約書、115年5月14日附上的與○○○代書
11 (113年12月27日)及○○○(115年4月15日)的談話錄音光
12 碟、○○○的聲明書，可證○○○與○○○、○○○、○○
13 ○、○○○間均係借貸關係而非贈與關係，而○○○生前經
14 濟困頓並在○○○○○有高額貸款，95年間賣地後之款項金
15 流，確係為償還上開債務，不可能為被告所認定之贈與；是
16 被告確有因上開事實認定之錯誤，依行為時稅捐稽徵法第28
17 條、第49條規定，請求被告退還溢繳之稅款、罰鍰計11,39
18 0,940元等語。並聲明：1.訴願決定、原處分均撤銷。2.被
19 告應依原告111年4月15日之申請，退還95年度所繳納贈與稅
20 4,949,000元及罰鍰4,949,000元、96年度所繳納贈與稅746,
21 470元及罰鍰746,470元。

22 四、被告則以：

23 (一)原告提出○○○地政士代為撰擬之○○○還款收據，以及○
24 ○○、○○○及○○○於81年間所簽訂之契約書等文書，主
25 張○○○所給付之款項係基隆河截彎取直拆遷賠償地上物及
26 農地徵收與親戚間衍生之金錢結算問題，並非贈與云云；然
27 該等還款收據及契約書，○○○於被告原核定階段均已提
28 供，相關查核如下：

29 1.○○○95年9月7日○○○○○○○○○○○提領現金5,000,000
30 元交付予○○○、95年10月4日○○○○○○○○○分行提領現金

5,000,000元交付予○○○及95年11月8日○○○○○○分行
提領現金5,000,000元交付予○○○部分：

○○○於99年5月24日提出之陳述意見書，表示係償還91年
間向○○○、○○○及○○○借款，雖有○○○等3人於99
年3月31日至被告辦公處所談話紀錄佐證，惟因未能提供借
款之資金流程，無法認定○○○所述為真，被告爰審認○○
○有贈與事實。

2.關於81年7月28日○○○及○○○與○○○簽訂契約書，○
○○○同意將○○市○○段0○段000地號土地持分000/00,000
無條件移轉予○○○，嗣後土地出售，○○○以價款支付，
○○○於95年12月11日及96年1月11日○○○○○○○○
提領現金5,000,000元及6,497,000元交付予○○○部分：

○○市○○段0○段000地號土地○○○與○○○係於00年00
月00日繼承取得，00年0月00日經區段徵收，因無相關資料
證明○○○將土地借名於○○○名下，被告爰審認○○○有
贈與事實。

3.關於00年00月00日○○○○銀行○○分行轉帳1,000,000元
予○○○部分：

○○○於99年2月4日說明書，表示係借款予○○○，並自96
年1月至10日以每個月10萬元現金分期償還，償還完畢後當
場將借據撕毀；○○○於99年2月5日至被告辦公處談話紀錄
則說明該借款並無借據，按月以現金償還每月約數萬元不
等。因兩人說法不一，難以核認借貸為真，被告爰審認○○
○有贈與事實。

4.綜上，本件納稅義務人對於財產變動之事實，就其所得支配
或掌握範圍，卻無法盡其協力義務而清楚說明其原因事實並
提出足憑之證據資料，則基於此事實類型特徵基礎下之經驗
法則，其原因關係就可能係出於無償，被告自得依職權認定
財產變動之原因關係為贈與或其他以贈與論之情事，並據此
核課贈與稅。

01 (二)原告主張系爭移轉資金為基隆河截彎取直拆遷賠償地上物、
02 共同出售農地及早年借貸之結算還款，嗣於114年3月7日及1
03 15年5月14日提示代書○○○及○○○錄音光碟等證物，核
04 與原查時○○○等人主張事實有悖，迄今亦未能提出○○○
05 為何拆遷需賠償相關人等之事證及早年借貸之資金流向證
06 明，尚難推翻被告審認○○○95及96年度之贈與事實，被告
07 據查得事證核定系爭95及96年度贈與稅及罰鍰，自屬有據，
08 尚無認定事實錯誤致適用法令錯誤，核無行為時稅捐稽徵法
09 第28條第2項及現行稅捐稽徵法第28條第1項、第5項規定申
10 請退還溢繳稅款之適用等語，資為抗辯。並聲明：駁回原告
11 之訴。

12 五、上開事實概要欄所述之事實經過(諸如系爭課稅罰鍰處分之
13 金額計算等)，除下述爭點外，其餘為兩造所不爭執，並有9
14 6年贈與稅核定通知書及裁處書(原處分不可閱卷2第36-39
15 頁，已經原告閱覽，本院卷第185頁)、○○○95年及96年
16 贈與稅核定資料查詢結果(前審卷第205-211頁)、原告111
17 年4月15日贈與稅案件更正(撤銷)申請書(訴願卷第126-1
18 28頁)、被告111年4月22日財北國稅審二字第0000000000號
19 函(訴願卷第184頁)、原告111年5月5日贈與稅更正申請案
20 法令依據陳述說明書(訴願卷第180-182頁)、原處分(前
21 審卷第37-39頁)、訴願決定(前審卷第17-27頁)附卷可
22 稽，洵堪認定。經核兩造之陳述，本件爭點厥為：

23 (一)原告之父於95年間自其銀行帳戶轉帳存入其子○○○、其妹
24 ○○○○行帳戶各1,100,000元、1,000,000元，以及提領現
25 金交付其姪○○○、○○○、○○○及其姐○○○各5,000,
26 000元，共計22,100,000元；於96年間自其銀行帳戶轉帳存
27 入其子○○○銀行帳戶1,100,000元，及提領現金交付其姐
28 ○○○6,497,000元，共計7,597,000元，其性質究為借貸、
29 清償或贈與？

30 (二)本件被告認為原告申請程序重開逾期，是否有理由？

01 (三)被告認為本件不符現行稅捐稽徵法第28條第1項(含行為時稅
02 捐稽徵法第28條第1項及第2項)申請退還溢繳稅款之法定要件，以112年3月13日函(即原處分)駁回原告退還贈與稅之申
03 請，是否有理由？
04

05 六、本院得判斷之心證

06 (一)申請程序重開部分：

07 1.按行政程序法第128條規定：「（第1項）行政處分於法定救
08 濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關
09 係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利
10 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
11 事由者，不在此限：一、具有持續效力之行政處分所依據之
12 事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。二、發
13 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
14 分者為限。三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且
15 足以影響行政處分者。（第2項）前項申請，應自法定救濟
16 期間經過後3個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，
17 自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾5年
18 者，不得申請。（第3項）第1項之新證據，指處分作成前已
19 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
20 證據。」行政處分於法定救濟期間經過後，發生形式上存續
21 力，原則上已不得再予爭訟，惟於具有行政程序法第128條
22 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
23 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
24 行政處分。然為免程序再開之例外救濟法制，過度影響法律
25 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
26 分，長久無提起救濟之意願與行動，即不應在法律秩序趨向
27 安定之際，再提出申請，尋求翻案之機會。因此，行政程序
28 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
29 間經過後3個月內；倘得申請之事由發生在後或知悉在後
30 者，雖可自發生或知悉時起算申請期間，惟無論如何，自法
31 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，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(○○○95年及96年贈與稅核定資料查詢結果，原審卷第205-211頁)，則原告於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，是被告否准其程序重開之申請，並無違法。

(二)退稅請求權部分：

1. 行為時(98年1月21日修正公布)稅捐稽徵法第28條第1及2項規定：「(第1項)納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。(第2項)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。」現行(110年12月17日修正公布)稅捐稽徵法第28條第1及5項規定：「(第1項)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。(第5項)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1項事由致溢繳稅款，尚未逾5年之申請退還期間者，適用修正施行後之第1項本文規定；因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起15年內申請退還。」第49條第1項本文規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」

2. 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共同共有，民法第1148條前段、第1151條分別定有明文。而共同共有物之處分及其他之權利行使，除法律另有規定外，應得共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，由數人共同共有者準用之（最高行政法院114年度上字第108號判決發回意旨參照）。

3. 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

01 求返還(最高行政法院114年度上字第108號判決發回意旨參
02 照)。

03 (三)原告為○○○之繼承人，關於原屬○○○之稅捐稽徵法第28
04 條規定之退稅請求權，得由原告繼承後請求返還，而罰鍰部
05 分，依稅捐稽徵法第49條準用第28條之規定，亦得由原告請
06 求返還。經查，○○○之繼承人有原告及○○○二人，系爭
07 二人就○○○之遺產並無拋棄繼承或分割之情形，且○○○
08 之另一繼承人即○○○聲明：同意原告行使○○○之退稅請
09 求權等節，有○○○之繼承系統表、○○○之聲明書及原告
10 於本院114年10月8日準備程序時之供述可稽(本院卷第31、74
11 及79頁)。是以，有關○○○95及96年之贈與稅課稅罰鍰處
12 分，倘若被告有事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形發
13 生，依發回判決意旨，因本件尚未逾15年之退稅時效，原告
14 自得依修正前稅捐稽徵法第28條第2項及現行稅捐稽徵法第28
15 條第5項等規定，請求退還○○○之贈與稅課稅罰鍰處分，合
16 先敘明。

17 (四)被告認為本件不符行為時稅捐稽徵法第28條第1項及第2項申
18 請退還溢繳稅款之法定要件，尚屬適法，理由如下：

19 1. 納稅者權利保護法第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅
20 或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責
21 任。」行為時遺產及贈與稅法(下稱遺贈稅法)第3條第1項規
22 定：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中
23 華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈
24 與稅。」第4條第2項規定：「本法稱贈與，指財產所有人以
25 自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」
26 第22條規定：「贈與稅納稅義務人，每年得自贈與總額中減
27 除免稅額1百萬元。」(註：依遺贈稅法第12條之1規定，消費
28 者物價指數較上次調整之指數累計上漲達10%以上時調整。95
29 及96年度免稅額經調整後為111萬元。)第24條第1項規定：
30 「除第20條所規定之贈與外，贈與人在1年內贈與他人之財產
31 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

01 後30日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報。」
02 第33條規定：「……贈與稅納稅義務人違反第23條或第24條
03 之規定，未依限辦理……贈與稅申報，或未依第26條規定申
04 請延期申報者，該管稽徵機關應即進行調查，並於第29條規
05 定之期限內調查，核定其應納稅額，通知納稅義務人依第30
06 條規定之期限繳納。」準此，財產所有人以自己之財產無償
07 給與他人，經他人允受之行為，即應依法課徵贈與稅。

- 08 2. 有關稅捐之法律關係，係依據稅捐法律之規定，大量且反覆
09 成立之關係，具有其特殊性。稅捐稽徵機關並未直接參與當
10 事人間之私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人方便，
11 是稅捐稽徵機關如已提出相當事證，客觀上已足能證明當事
12 人之經濟活動，即難謂未就稅捐權利發生要件盡其舉證責
13 任。又動產所有權之歸屬，原以占有為要件，此項存款既係
14 被繼承人之名義存入，其物權為存款人所有，在未提領以
15 前，不能指為他人所有，否則權利義務之主體無從確定，物
16 權陷於紊亂。被繼承人以其自己名義開立存戶，將款項存入
17 銀行、郵局及公司，其存款自屬被繼承人所有（改制前行政
18 法院62年判字第127號判例意旨參照）。依此，關於贈與稅之
19 課徵，遺贈稅法第4條第2項既規定，財產所有人以自己之財
20 產無償給予他人，經他人允受之行為，即應課徵贈與稅；是
21 當事人將存款由自己之帳戶轉帳或匯至他人之帳戶時，該款
22 項即為各該帳戶所有人所占有，其所有權已移轉予該存款名
23 義人，應認該款項業經其受領，稅捐機關自可作其將財產無
24 償移轉予他人之認定。如該財產所有人主張其財產之移轉並
25 非無償（如買賣或借貸、清償等法律關係）之事實者，自應
26 負舉證責任（最高行政法院106年度判字第450號判決意旨參
27 照）。
- 28 3. 稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任，
29 惟稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間之私經濟活動，其能
30 掌握之資料自不若當事人，是稅捐稽徵機關如已提出相當事
31 證，客觀上已足能證明當事人構成課稅要件事實之經濟活

動，應認稅捐稽徵機關業已證明稅捐債權之存在；如當事人予以否認，即應就其主張之事實負舉證責任，以貫徹公平合法課稅之目的。準此，在贈與稅爭議事件，有關稅基計算基礎之贈與人每年贈與總額，固應由稅捐稽徵機關負舉證責任，惟納稅義務人仍應履行協力義務。是如稅捐稽徵機關已就納稅義務人(財產所有人)將其財產片面移轉予他人，經他人允受之行為，提出相當證明，客觀上已足認納稅義務人有將其財產無償移轉予他人所有，納稅義務人卻主張其財產之移轉並非無償（如買賣或借貸、清償等法律關係）之事實者，此項事實因屬於其管領範圍內之事實，其知之最熟稔，亦最容易為舉證行為，應由其就該事實為合理之說明及舉證，以動搖上開無償移轉財產予他人之初步認定。如納稅義務人就其所主張其財產之移轉並非無償（如買賣、借貸或履行遺產分配等法律關係）之事實，無法為合理之說明及舉證，稅捐稽徵機關作將財產無償移轉予他人之終局認定，即無不合(最高行政法院108年判字第151號判決、108年判字第152號判決、103年判字第55號判決意旨參照)。

4. 關於課予義務訴訟事件，行政法院係針對「法院裁判時原告之請求權是否成立、行政機關有無行為義務」之爭議，依法作成判斷。其判斷基準時點，與行政法院對行政機關所作行政處分違法性審查之撤銷訴訟不同，除法律另有規定外，不得僅以作成處分時之事實及法律狀態為準，事實審法院言詞辯論程序終結時之事實狀態的變更，以及法律審法院裁判時之法律狀態的變更，均應綜合加以考量，以為判斷。裁判基準時決定後，將在此基準時點以前所發生之事實及法律狀態的變化納入考慮範圍，解釋個案應適用之實體法規定及法律適用原則以為法律適用作成裁判。而無論依110年12月17日修正前稅捐稽徵法第28條第1項、第2項及修正後同條第1項規定之退稅請求，解釋上均包含稅捐稽徵機關適用法令錯誤，及因事實認定錯誤所致適用法令錯誤，致溢繳稅款之情形。又因稅捐債務係於稅捐要件合致時即已發生，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(最高行政法院111年度上字第848號判決、111年度上字第380號判決、111年度上字第837號判決意旨參照)。亦即，關於納稅義務人或稅捐稽徵機關有無適用法令錯誤、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。準此，本件原告爭執之系爭95及96年度贈與稅及罰鍰，係被告機關主動調查之案件，非原告之父○○○自行申報之案件，本件並無修正前稅捐稽徵法第28條第1項之適用(納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤)至明。又修正前稅捐稽徵法第28條第2項所定稅捐稽徵機關適用法令錯誤，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，本諸上述關於稅捐稽徵機關適用法令錯誤判斷基準時點之說明，應係指稅捐稽徵機關作成課稅處分時，對於稅捐要件合致時已存在之重要事實，有漏未查明或予以曲解、漠視之情形而言。

5. 當親屬間經濟資源之無償流動，依現行遺贈稅法制，應課徵贈與稅之社會現狀下，親屬間有償或借貸形式之經濟資源流動，都會留下詳細之事證，以證明原因關係之真實性。甚至會留下「有第三方公證，可據以確認有償或借貸協議作成之時間，能確保書證不是事後補行書立」之書證。尤其是超過日常生活常態活動所需之鉅額經濟資源流動，更是如此。因為此等鉅額經濟資源流動之動機，出於「將上一代累積之財富無稅上成本地流向下一代，以確保財富長期累積」之可能性太高了。以上所述，才是現今社會實際存在之日常經驗法則之具體內容(最高行政法院108年判字第6號判決)。準此，就親屬間之贈與稅而言，為證明其原因關係真實性，更應有相關書證可供勾稽，始符合經驗法則，且此項事實因屬於當事人管領範圍內之事實，其知之最熟稔，亦最容易提出相關事證，由其就該事實為合理之說明及舉證，並不至於過苛。

倘當事人對所主張之事實不提出證據，或其所提出之證據不足為主張事實之證明，則稽徵機關斟酌當事人之陳述與調查事實及證據之結果，以該財產之移轉行為事實已具有客觀性，依論理法則及經驗法則判斷，認定贈與行為之客觀要件均已成立而致生效，自應依法定其所應歸屬之贈與之法律效果，否則，只要當事人自始至終均否認有贈與及受贈之意思表示，即認為課徵贈與稅之要件欠缺，稽徵機關將無從落實執行稽徵贈與稅之立法目的。

6. 經查，○○○於95年8月23日自○○○○○○○○○○帳戶(帳號：0000000000000000，下稱○○○○帳戶)，轉帳1,100,000元予其子○○○○○○○○帳戶(帳號：0000000000000000，下同)、於95年12月19日自○○○○銀行○○分行(帳號：0000000000000000，下稱○○○○帳戶)，轉帳1,000,000元予其妹○○○，及於95年9月7日自○○○○帳戶提領現金5,000,000元交付予其姪○○○、於95年10月4日自○○○○○○○○分行帳戶(下稱○○○○帳戶)提領現金5,000,000元交付予其姪○○○、於95年11月8日自○○○○帳戶提領現金5,000,000元交付予其姪○○○及於95年12月11日自○○○○帳戶提領現金5,000,000元交付予其姊○○○；○○○又於96年1月11日自○○○○帳戶提領現金6,500,000元，其中6,497,000元交付予其姊○○○及於96年11月6日自○○○○帳戶，轉帳1,100,000元予其子○○○○○○○○帳戶，前開由○○○移轉予其姊妹、子及姪之客觀上資金流動，為○○○生前所不爭執，亦為本件兩造所不爭執，此有○○○○○○○○帳戶存摺影本(參原處分卷1第47至49頁、第77頁、原處分卷2第7至9頁)、○○○○○○帳戶存摺影本(原處分卷1第79至80頁、原處分卷2第5至6頁)、○○○○○○○○帳戶存摺影本(原處分卷1第73及75頁)、○○○○○○○○帳戶存摺影本(原處分卷1第72頁)、○○○99年2月4日說明書(原處分卷1第24頁)、○○○99年5月24日之陳述意見書(本院卷第113頁)及原告於114年12月17日準備程序時表示對本件客觀金額計算並無爭執之供述(本院

卷第185至186頁)等附卷可稽，堪以認定。被告乃認○○○上開轉帳、交付現金均係屬遺贈稅法第4條第2項規定之贈與行為，乃分別核定○○○95年度贈與總額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；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，均經○○○於繳納期限內繳納稅捐及罰鍰完畢，且未提起復查而確定在案。

7. 本件並無因稅捐稽徵機關適用法令等可歸責事由，致溢繳稅款之情形，並無該當行為時稅捐稽徵法第28條第2項規定退還溢繳稅款要件：

(1)關於○○○於95年8月23日及96年11月6日自○○○○帳戶，分別轉帳1,100,000元予其子○○○○○○○○帳戶部分，○○○已於99年5月24日提出之陳述意見書表示轉帳原因係為贈與兒子○○○(本院卷第113頁)，原告對此部分屬贈與性質亦無爭執(本院卷第189頁)，堪以認定。

(2)關於原告雖主張原告之父○○○於76年間投資失敗，其所有之○○市○○區○○段○○段000地號土地因而遭假扣押；另於77年、79年間○○○與○○○協商後決議出售渠等共有之農地，○○○於農地出售后，向○○○借用本應分配給○○○87坪之款云云。並提出○○○雖於99年5月24日提出陳述意見書(原處分卷1第46頁)、○○○等3人收據為憑(本院卷第99至103頁、第113頁)、○○○等3人於99年3月31日至被告辦公處談話紀錄(原處分不可閱卷1第84至89頁，已經原告閱覽，本院卷第76頁)為證據。然而：

①經查，○○○於95年9月7日自○○○○帳戶提領現金5,000,000元交付予其姪○○○、於95年10月4日自○○○○帳戶提領現金5,000,000元交付予其姪○○○及於95年11月8日自○○○○帳戶提領現金5,000,000元交付予其姪○○○部分，均如前述。

01 ②觀諸○○○雖於99年5月24日提出陳述意見書，表示交付現金
02 原因係為償還對○○○等3人於91年間之借款等語，並有○○
03 ○等3人載有「茲收到○○○先生償還於民國91年間向本人所
04 借款新台幣5百萬元正無誤」之收據為憑(本院卷第99至103
05 頁、第113頁)，○○○等3人於99年3月31日至被告辦公處談
06 話紀錄並說明：○○○所給付5,000,000元係為償還借款、借
07 款(予○○○)資金係來自處分父親遺產中之不動產，有○○
08 ○等3人之被告談話紀錄用紙可參(原處分不可閱卷1第84至89
09 頁，已經原告閱覽)；但因原告或者○○○始終未能提供借款
10 契約、金流紀錄等足以證明借貸關係存在之具體事證，僅憑
11 前開○○○等3人出具之收款收據或證詞空言於91年間有借貸
12 關係存在等語，尚不足以對原告為有利之認定。是以，就○
13 ○○於95年間分別交付現金5,000,000元予○○○等3人，○
14 ○○雖主張其性質為清償借款，因其無法為合理說明，亦並
15 未提出具體事證，無從認定其主張之借貸關係為真實，則被
16 告認定○○○於95年間無償移轉現金予○○○等3人，構成贈
17 與金錢之行為，並無不合。

18 (3)關於原告主張因79年基隆河截彎取直，○○○因拆遷地上物
19 有收到政府賠償金，所以○○○向○○○借款，之後○○○
20 出售新生地時應給與○○○相當於新生地18.648坪之價金11,
21 497,000元；又於81年7月28日與○○○、○○○共同簽署折
22 合新生地坪數還款協議契約書，○○○之子即○○○亦於114
23 年1月19日出具聲明書證明上開契約書確為○○○為償還借款
24 之協議。故○○○於95年12月11日及96年1月11日自○○○
25 帳戶提領現金交付予其姊○○○云云，並提出○○○99年5月
26 24日陳述意見書(本院卷第113頁)、81年7月28日契約書(本院
27 卷第95至96頁)及○○○(由○○○代簽)於95年12月11日及96
28 年1月11日之收款收據(本院卷第97至98頁)、○○○114年1月
29 19日聲明書(最高行政法院卷第41頁)作為佐證。然而：

30 ①稱贈與者，謂當事人約定，一方以自己之財產無償給與他
31 方，他方允受之契約，民法第406條定有明文。又贈與係指

01 因當事人一方以自己之財產為無償給與於他方之意思表示，
02 經他方允受而生效力之契約，是以必須當事人一方有以財產
03 為無償給與他方之要約，經他方承諾者，始足當之，即當事
04 人雙方就贈與契約內容意思表示合致者，贈與契約始克成立
05 （最高法院85年度台上字第518號裁判意旨可資參照）。

06 ②再查，原告雖依照○○○99年5月24日提出陳述意見書，表
07 示交付○○○現金原因係依照81年間簽訂之契約內容給付之
08 借款等語。然而：

09 ①依原告提出之81年7月28日契約書，其內容略以：「茲立契
10 約書○○○、○○○及○○○，以下簡稱甲(指○○○、○
11 ○○)、乙方(指○○○)，茲雙方同意訂立契約書如下：
12 一、不動產標示：○○市○○段○○段○○○地號0.0000公
13 頃。二、甲方同意將前開土地持分000/00000(即○○○持分
14 000/00000、○○○持分000/00000)約000坪無條件將上開持
15 分移轉予乙方取得。三、上開000坪土地之增值稅及有關稅
16 金概由乙方自行負責。(上開000坪係以截彎取直工程施工前
17 之土地坪數)四、上開產權移轉，如因政府工程施工禁止移
18 轉時，雙方同意，自解禁日即刻辦理產權移轉手續，甲方應
19 無條件提供移轉證件，不得藉故拖延或要求任何費用。五、
20 乙方得指定登記產權名義人，甲方不得異議……」，可知○
21 ○○係同意無條件移轉「○○市○○段○○段○○○地號」
22 (下稱系爭土地)之土地持分000/00000予○○○或其指定之
23 登記產權名義人，即系爭土地面積為0.0000公頃(等於0,000
24 平方公尺)，○○○有移轉00坪土地(計算方式為：土地面積
25 0,000平方公尺×土地持分000/00000×0.0000，連同○○○同
26 意移轉00坪土地部分，即為契約所約定之000坪土地)予○○
27 ○○之贈與意思，並經○○○允受，可見○○○、○○○與○
28 ○○間就「贈與系爭土地」之內容意思表示合致，三方成立
29 土地贈與契約。原告主張是之前○○○向○○○借款而簽的
30 還款協議，核與契約明文不合。

01 ②再者，系爭土地係○○○與○○○於00年00月00日繼承取
02 得，並曾於77及79年間以買賣為原因出售部分持分予他人，
03 並經臺北市政府於00年0月00日區段徵收後領回抵價地，○
04 ○○於區段徵收前尚持有系爭土地持分為0000/00000等情，
05 有系爭土地異動索引查詢資料(原處分卷1第50頁)、系爭土
06 地台北市土地登記簿(訴願可閱卷第113至115頁)、系爭土地
07 臺北市中山地政事務所異動索引表(訴願可閱卷第120頁)、
08 ○○○基隆河中山橋至成美橋段河道整治地區區段徵收前土
09 地歸戶清冊(訴願可閱卷第135至136頁)、臺北市政府地政處
10 00年0月0日北市地開字第00000000000號函(原處分卷1第62
11 頁)、○○○領回抵價地臺北市中山地政事務所異動索引表
12 (本院卷第93頁)附卷可稽，堪以認定。是以，○○○、○○
13 ○與○○○三人雖於81年7月28日就系爭土地簽訂贈與契約
14 書，嗣後經臺北市政府於82年間進行區段徵收時，○○○、
15 ○○○仍以所有權人之地位自臺北市政府取得抵價地(原處
16 分卷1第50頁、訴願可閱卷第135至136頁；本院卷第93頁)。
17 因認渠等締約後並無實際交付及移轉土地所有權予受贈人○
18 ○○。縱使認為○○○上開陳述意見書所言正確，即○○○
19 係因履行81年7月28日契約而於95年、96年交付○○○500
20 萬、649萬7,000元，因81年7月28日契約為「贈與契約」，
21 縱嗣後因標的遭徵收致無從移轉予○○○而改以領回之抵價
22 地出售後之價金給付○○○，其性質仍為無償，被告認定此
23 係無償贈與行為，本無違誤。

24 ③至於原告再提出○○○(由○○○代簽)於95年12月11日及96
25 年1月11日之收款收據。然而：

26 ①觀之系爭收款收據係記載：「(○○○)茲收到○○○償還原
27 寄放於名下土地計00.000坪，現每坪以新台幣○○○萬元正
28 出售，總價計新台幣○○○○○○○○元正，現先行支付新
29 台幣○○萬元正，餘款俟增值稅、地價稅、出售佣金釐清
30 時，再付訖」等語(本院卷第97至98頁)，因認該兩張收據表
31 示交付現金理由係因○○○有土地登記於其名下，由其將土

01 地出售後，再將價款交付予○○○，此本與原告主張○○○
02 借款理由乃因79年基隆河截彎取直，○○○因拆遷地上物有
03 收到政府賠償金，所以○○○向○○○借款等語不同。且按
04 「借名登記」者，謂當事人約定一方將自己之財產以他方名
05 義登記，而仍由自己管理、使用、處分，他方允就該財產為
06 出名登記之契約，其成立側重於借名者與出名者間之信任關
07 係，及出名者與該登記有關之勞務給付，具有不屬於法律上
08 所定其他契約種類之勞務給付契約性質，在性質上應與委任
09 契約同視，倘其內容不違反強制、禁止規定或公序良俗者，
10 當賦予無名契約之法律上效力，並類推適用民法委任之相關
11 規定（最高法院98年度台上字第76號、99年度台上字第1662
12 號判決意旨）。則借名契約係就借名登記之財產仍由借名者
13 自行管理、使用、處分之契約，並無使出名者取得實質所有
14 權或其他權利之意思，申言之，判斷是否存在借名登記契
15 約，應視借名登記之財產在登記出名者名下後，借名者對該
16 財產是否仍繼續享有管理、使用及處分之權限而定。是以，
17 依據上開收據之○○○交付現金原因係為償還○○○(借名
18 者)借名登記於其(出名者，即○○○)名下土地之出售款，
19 然而，○○○就所稱借名登記土地實際具體標的為何，所稱
20 借名登記土地坪數之認定計算原由等核心事項情節，均未說
21 明，亦未能提供借名登記契約等足以證明借名關係存在之具
22 體事證，僅憑前開○○○出具之收款收據其中空言借名關係
23 存在等語，尚不足以認定○○○與○○○間果真有借名登記
24 土地之關係存在。

25 ②退步而論，如前提及，縱使以○○○99年5月24日陳述意見
26 書為主，其交付金錢乃是為了履行81年之「無償移轉土地契
27 約」，但○○○始終係以系爭契約（無償）為主，後續縱使
28 另訂契約將給付方式變更，因契約同一性並未變更，仍為贈
29 與契約。被告認定○○○於95及96年間無償移轉現金予○○
30 ○，構成贈與金錢之行為，並無不合。

01 (4)更遑論，原告前後主張實有前後矛盾，更與本案證據不符。
02 關於提領金額給○○○、○○○一事，原告先主張：被告認
03 定95及96年款項為贈與性質是錯誤的，應係還款給已過世伯
04 父○○○及已過世姑姑○○○，並稱還款原因係77年間父親
05 ○○○出售農地有賣到伯父○○○持分部分及79年基隆河截
06 彎取直時，姑姑○○○有因拆遷地上物收到政府賠償金，父
07 親○○○乃向姑姑○○○借款云云(本院卷第74至75頁)，復
08 又主張姑姑○○○於76年間陸續借貸父親○○○共67萬元，
09 等同向父親買67坪農地，折合後來發回的新生地為18.648
10 坪，所以父親○○○出售新生地時應給與姑姑○○○相當於
11 新生地00.000坪之價金00,000,000元云云(本院卷第87至91
12 頁)，但於言詞辯論時又再度改回：○○○向○○○多次借
13 貸，○○○與其養兄○○○共有之農地適逢政府推行基隆河
14 截彎取直政策而遭徵收，○○○逐向○○○表示積欠借款67
15 萬元以○○○原持有的遭徵收之農地坪數67坪抵償云云(本
16 院卷第273至275頁)；惟其主張已前後矛盾，難以採信，亦
17 與○○○99年間於被告調查時所提出之陳述意見書、契約及
18 收據等有所扞格。且原告雖主張父親○○○交付現金或匯款
19 之原因為清償借款，然其無法提出具體事證，甚至自承：這
20 個錢他們自己在那邊講，我就知道了，那時候我還年輕，
21 我父親不會跟我說太多細節等語(前審卷第127頁)；於本院
22 準備程序時詢問○○○實際借款金額為何時，原告亦僅能空
23 言主張「應該不少」等語(本院卷第75頁)，而未能說明具體
24 借款金額及提出相關事證供本院審酌，無從認定其主張為真
25 實而對原告為有利之認定。

26 (5)又原告雖提出其與○○○代書、○○○談話錄音光碟(本院
27 卷第269頁以下)為證據。然關於前者，兩造均不爭執○○
28 ○代書乃僅為代筆5張還款收據之人(本院卷第351頁)；又其
29 既然僅為代筆還款收據，並非見證；至於○○○談話錄音光
30 碟，經本院當庭勘驗後可知，並未如原告書狀(本院卷第267
31 頁)所述○○○承認原告賣新生地要還與○○○早年合賣農

01 地持份部分等語，○○○也未有具體陳述，僅於原告陳述
02 後，為簡短回應「嘿阿」，難以判斷係回應哪個部分(此部
03 分勘驗筆錄，見本院卷第349頁)。故而，上開兩份錄音檔案
04 尚難據為有利原告之認定。且○○○係代筆並非見證，○○
05 ○已於99年3月31日接受被告訪談稱○○○95年給付500萬元
06 是要還91年借款，其91年借款予○○○是以現金給付，資金
07 來自父親遺產分配(取得不動產後處分)等語。是原告聲請通
08 知○○○、○○○到庭作證，本院認無必要。

09 (6)關於○○○於00年00月00日自○○○○帳戶轉帳1,000,000
10 元予其妹○○○部分，原告雖認為○○○於99年2月4日提出
11 說明書，表示轉帳原因係為借款予○○○，並自96年1月至1
12 0月以每個月10萬元現金分期償還，償還完畢後當場將借據
13 撕毀云云(原處分卷1第69頁)，並提出○○○於99年2月5日
14 至被告辦公處談話紀錄：該借款並無借據，按月以現金償還
15 每月約還數萬元不等等語，有○○○之被告談話紀錄用紙可
16 參(原處分不可閱卷1第81至820頁，已於114年10月8日本
17 院準備程序時當庭提供原告閱覽)。然而，○○○與○○○就
18 有無借據及每月償還數額乙節說法不一，且○○○未能提供
19 借款契約、還款金流等足以證明借貸關係存在之具體事證，
20 僅憑前開說詞，尚不足以認定借貸事實存在而對原告為有利
21 之認定。是以，就○○○於95年間轉帳1,000,000元予其妹
22 ○○○部分，○○○雖主張其為借貸性質，惟因其無法為合
23 理說明，亦並未提出具體事證，無從認定其主張之借貸關係
24 為真實，則被告認定○○○於95年間將資金無償移轉予○○
25 ○，有贈與事實，即無不合。

26 8. 準此，原告爭執之系爭95及96年度贈與稅及罰鍰，並無該當行
27 為時稅捐稽徵法第28條第1項、第2項規定退還溢繳稅款之要
28 件，被告以原處分否准其申請，於法並無不合。

29 七、綜上所述，原告請求退還95及96年度贈與稅及罰鍰並無理由
30 。被告作成原處分，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不

合。原告仍執前詞，訴請判決如訴之聲明所示，為無理由，應予駁回。

八、又本件事證已明，兩造其餘之攻擊防禦方法核與判決之結果不生影響，無庸逐一論述。

九、結論：原告之訴為無理由。

中 華 民 國 115 年 7 月 23 日

審判長法官 洪慕芳

法官 孫萍萍

法官 周泰德

一、上為正本係照原本作成。

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提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

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，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不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

01

	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。	

02

中 華 民 國 115 年 7 月 23 日

03

書記官 黃靖雅