

臺中高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@109年度訴字第

原告 華隆股份有限公司

代表人 徐履冰

訴訟代理人 曾肇昌 律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 吳蓮英

訴訟代理人 牛素玲

詹淳惠

上列當事人間申請退還贈與稅及行政救濟利息事件，原告提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

理 由

一、爭訟概要：

原告主張其前將所有改制前桃園縣○○市○○段○○○○號土地（下稱192地號土地）借名登記予訴外人陳蒼明（下稱陳蒼明），嗣192地號土地分割出同段192-2地號土地（下稱系爭土地）並經辦理徵收，徵收補償費新臺幣（下同）1,468萬640元即經陳蒼明交予原告入帳，然被告誤系爭土地為陳蒼明「贈與」原告，而課徵「贈與稅」。原告於民國82年9月9日雖以陳蒼明之名義，向被告提出說明書，敘明系爭土地並非贈與而係原告購買，約定暫以信託方式登記至陳蒼明名下等情，惟被告仍維持課稅處分（下稱原處分），原告乃以陳蒼明名義繳納本稅361萬1974元、滯納金4萬122元，合計365萬2,096元之「贈與稅」（下稱系爭稅款）。原告曾向陳蒼明及其配偶劉燕玉提起返

還信託物之訴訟，案經臺灣高等法院108年度重上更一字第120號民事判決認定原告與陳蒼明間就系爭土地存在借名登記關係。嗣經最高法院109年度台上字第1126號民事裁定駁回陳蒼明、劉燕玉之上訴而確定。原告乃向臺灣士林地方法院起訴，請求被告應將原告墊付之系爭稅款返還予陳蒼明，再由原告代位受領。嗣臺灣士林地方法院以本件為公法上爭議，以109年度訴字第863號民事裁定移送本院審理。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1.系爭稅款係由原告以陳蒼明名義繳納，此有一銀中山分行收受繳款書可參。而臺灣高等法院108年度重上更一字第120號民事判決已詳細說明借名登記之關係及原告墊付系爭稅款之情事。是原告基於代位權之行使，提起本訴。

2.依上開民事判決認定，原告與陳蒼明就系爭土地係屬借名登記之法律關係，系爭土地本為原告所有，是陳蒼明將該地徵收補償費交予原告，並非贈與，被告課徵贈與稅，於法無據。被告無法律上原因仍強行核課陳蒼明贈與稅並加計利息，即屬公法上不當得利，自應返還系爭稅款予陳蒼明，並由原告代位受領。被告如認系爭稅款是陳蒼明贈與原告，自應提出其法律上之依據及理由，其空言主張，不足憑採。

(二)聲明：

1.被告應返還陳蒼明365萬2,096元及自83年2月28日起至返還日止，按年息百分之5計算之利息，並由原告代位受領。

2.訴訟費用由被告負擔。

三、被告答辯及聲明：

01 (一) 答辯要旨：

- 02 1. 原告提供之繳款書，係納稅義務人陳蒼明之贈與稅繳款書
03 而有關之核定資料已逾保存期限。依被告之徵銷明細清
04 單及案件流程查詢報表資料，陳蒼明應納之贈與稅3,611,
05 974元，原繳納期間為82年10月7日至82年12月5日，陳蒼
06 明於82年11月30日依稅捐稽徵法第35條規定申請復查，惟
07 於83年1月28日撤回復查申請而告確定。嗣經被告所屬南
08 投分局展延繳款書之繳納期限至83年2月28日，陳蒼明並
09 於83年2月28日連同行政救濟加計利息40,122元一併繳納
10 計3,652,096元（3,611,974元＋40,122元）。是以，原告
11 所提繳款書資料係被告對陳蒼明所為核課處分，效力一直
12 存在且已確定。從而，被告受領系爭稅款3,652,096元並
13 非無法律上原因，亦非陳蒼明單純溢繳之事實行為，原告
14 請求被告返還陳蒼明系爭稅款並無理由，所訴自難採據。
- 15 2. 況且依行政訴訟法第8條提起一般給付訴訟，其請求金錢
16 給付者，應限於請求金額已獲准許可或已保證確定之金錢
17 支付或返還，即必須以該訴訟可直接行使給付請求權時為
18 限。然依前所述，被告所為原處分效力仍存在，原告既非
19 原處分之相對人，且就該確定之核課處分，依行政訴訟法
20 第8條規定提起給付訴訟，顯係欠缺實體判決要件，原告
21 所訴委不足採。

22 (二) 聲明：

- 23 1. 原告之訴駁回。
24 2. 訴訟費用由原告負擔。

25 四 本院的判斷：

26 (一) 原告請求准予追加撤銷聲明部分，無從准許，應予駁回：

- 27 1. 按行政訴訟法第111條規定：「（第1項）訴狀送達後，原

告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。……（第4項）前3項規定，於變更或追加之新訴為撤銷訴訟而未經訴願程序者不適用之。……」蓋所謂訴之追加，係指於起訴後，提起新訴以合併於原有之訴，即於起訴之當事人、訴訟標的及訴之聲明之外，另增加當事人、訴訟標的及訴之聲明之謂。訴之變更或追加，無論係變更或追加之新訴，理論上均為另一獨立之訴，故該變更或追加後之新訴本身所應具備之合法要件，原則亦應具備。因此，行政訴訟法第111條第4項雖僅規定：「於變更或追加之新訴為撤銷訴訟而未經訴願程序者」，不許其為訴之變更或追加，惟參諸該條項之立法理由：「五、本條僅規定訴之變更或追加之要件。至變更或追加之新訴，乃獨立之訴，應具備訴訟要件，乃屬當然。因此，如變更或追加之新訴，應踐行訴願程序而未踐行、或雖經訴願程序，但已逾起訴期間、或變更、追加之確認行政處分無效訴訟，未向原處分機關請求確認無效等，縱經被告同意變更或追加，亦不因之使變更或追加之訴成為合法。惟為免使人誤以為凡經被告同意或行政法院認為適當而變更或追加之新訴必然成為合法，爰於第4項明示變更或追加之新訴為撤銷訴訟而未經訴願程序者，不適用第1項至第3項之規定」等語。據此可知，如變更或追加之課予義務訴訟或確認訴訟，不具備本身所應具備之合法要件者，又無法補正時，仍不應准許為訴之變更或追加，行政法院即應依行政訴訟法第107條第1項規定就追加之部分以裁定駁回（最高行政法院109年度裁字第306號裁定意旨參照）。

2. 次按人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其

權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，始得向行政法院提起撤銷訴訟，行政訴訟法第4條第1項定有明文，如未具備上述要件，逕行起訴，行政法院應依同法第107條第1項第10款後段規定，認起訴不備其他要件，以裁定駁回之。又「自然人、法人、非法人之團體或其他受行政處分之相對人及利害關係人得提起訴願。」訴願法第18條定有明文。而所謂利害關係人，係指違法行政處分之結果致其現已存在之權利或法律上之利益受影響者而言，若僅具經濟上、情感上或其他事實上之利害關係者則不屬之（最高行政法院75年判字第362號判例參照）。末按「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。」「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。」「本條修正施行前，因第2項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。」為稅捐稽徵法第28條第1項、第2項及第4項所明定。準此可知，得依前開規定向稽徵機關申請退還溢繳稅款者，係因可歸責於稅捐稽徵機關或其他政府機關之錯誤致溢繳稅款之納稅義務人。

3. 經查，原告於109年12月25日之書狀（本院卷第99頁）中聲明追加請求原處分撤銷，其訴訟性質應屬行政訴訟法第4條之撤銷訴訟，然據原告之主張、所提出之贈與稅繳款書（本院卷第57頁）可知，原處分之納稅義務人為陳蒼明，原告雖主張系爭土地為其所購買，而借名登記於陳蒼明名義，系爭土地之徵收補償費亦經陳蒼明交予原告入帳，

01 系爭稅款乃原告墊付云云，縱使屬實，惟此乃其與原登記
02 所有權人陳蒼明間之內部私法上關係，原告既非原出名繳
03 納贈與稅之納稅義務人，即非原處分之相對人，就該核課
04 贈與稅之行政處分，尚難認具有法律上之利害關係，其起
05 訴要件已有不備。

06 4. 復查，原處分雖經陳蒼明於82年11月30日申請復查，惟因
07 其於83年1月28日撤回復查之申請，原處分乃告確定。嗣
08 系爭稅款於83年2月28日經繳納完畢後，原告於109年向臺
09 灣士林地方法院起訴，請求被告應將原告墊付之系爭稅款
10 返還予陳蒼明，再由原告代位受領。經臺灣士林地方法院
11 以109年度訴字第863號民事裁定移送本院審理，此有該裁
12 定（本院卷第19至21頁）及被告案件流程查詢報表（原處
13 分卷第7頁）附卷可參。準此可知，縱認原告就原處分具
14 法律上之利害關係，原處分於83年間業經確定，原告於10
15 9年直接對被告起訴請求返還系爭稅款，而於起訴前未曾
16 就系爭稅款向被告申請退還或就原處分另提起任何前置行
17 政救濟程序，足見其追加聲明請求撤銷原處分部分，亦屬
18 未經訴願前置程序，依據前揭規定及說明，其追加即不能
19 准許，且無從補正，應予駁回。

20 5. 至本件原告經本院裁定命補正（本院卷第33頁）後，固仍
21 於書狀上列載被告機關及陳蒼明為共同被告，惟查其於10
22 9年8月17日臺灣士林地方法院審理時業已撤回對於陳蒼明
23 部分之請求（臺灣士林地方法院109年度訴字第863號民事
24 卷第90頁），復觀其歷次書狀內容亦未對於陳蒼明有何其
25 他請求事項，是可知原告於後續書狀中列載陳蒼明作為被
26 告之部分，應屬單純誤繕，尚非於本件再次追加陳蒼明為
27 被告之意，就此附帶敘明。

01 (二)原告聲明請求被告應返還陳蒼明系爭稅款及利息，並由原告
02 代位受領，顯無理由：

03 1.按「原告之訴，依其所訴之事實，在法律上顯無理由者，
04 行政法院得不經言詞辯論，逕以判決駁回之。」行政訴訟
05 法第107條第3項定有明文。

06 2.復按依行政訴訟法第8條所規定因公法上原因發生財產上
07 之給付，而提起一般給付訴訟，其請求金錢給付者，必須
08 以該訴訟可直接行使給付請求權時為限。如依實體法之規
09 定，尚須先由行政機關核定或確定其給付請求權者，則於
10 提起一般給付訴訟之前，應先提起課予義務訴訟，請求作
11 成核定之行政處分。如行政機關對其請求於法令所定期間
12 內應作為而不作為，或對其請求逕予駁回，則人民應依訴
13 願法之規定提起訴願救濟；倘有不服，再循序依行政訴訟
14 法第5條第1項、第2項規定，提起「怠為處分之課予義務
15 訴訟」或「排除否准之課予義務訴訟」，而非得逕行提起
16 同法第8條之一般給付訴訟。從而，得直接提起一般給付
17 訴訟者，應限於請求金額已獲准許可或已保證確定之金錢
18 支付或返還。如主張其有公法上之不當得利之返還請求權
19 ，而是項財產之給付，須由行政機關自行先為核定者，若
20 捨上開合法救濟途徑不為，逕行向高等行政法院提起一般
21 給付之訴者，其訴即欠缺權利保護之必要，難認為有理由
22 （最高行政法院103年度判字第215號判決參照）。

23 3.又依前引稅捐稽徵法第28條第1項、第2項及第4項規定可
24 知，因可歸責於稅捐稽徵機關或其他政府機關之錯誤致溢
25 繳稅款之納稅義務人，得向稽徵機關申請退還，由機關就
26 稅捐核課之金額、適法性等予以審查後作成准駁之處分。
27 然於稅捐稽徵機關就該納稅義務人之申請為審查並作成准

予退還之行政處分前，該納稅義務人並無逕行請求給付金錢之請求權存在。是依上開所述，若其逕向高等行政法院提起一般給付訴訟，請求行政機關逕為金錢之給付，即因訴訟種類錯誤，而欠缺權利保護必要。

4. 經查，本件原告係請求被告返還系爭稅款，依上揭規定及說明，原應由原告依法向被告申請退還，並經被告依上開條文就原告是否為適格之申請人、系爭贈與稅之核課是否確有錯誤致納稅義務人有溢繳稅款之情，及原告如合於退還稅款之構成要件，其應退還之金額為何等事項予以查證認定，並據以准駁後，原告對該准駁之行政處分如有不服，認為損害其權利或法律上利益時，於經訴願程序後，再向法院提起課予義務之訴。惟查本件於83年1月28日陳蒼明撤回復查之申請後，原告固向陳蒼明及其配偶劉燕玉提起返還信託物之訴訟，經臺灣高等法院108年度重上更一字第120號民事判決認定原告與陳蒼明間就系爭土地存在借名登記關係，並經最高法院109年度台上字第1126號民事裁定駁回陳蒼明、劉燕玉之上訴而確定（本院卷第59至77頁）。然原告對原處分不服，並未曾依法向被告申請退還，而係逕行聲明請求被告應返還陳蒼明365萬2,096元及自83年2月28日起至返還日止按年息百分之5計算之利息，並由原告代位受領，其聲明請求金錢之給付，應係依行政訴訟法第8條第1項之規定提起給付訴訟，即與首揭法條規定及說明未合。亦即，縱認原告得代位陳蒼明向被告申請退還稅款，原告未經申請、復未依法經訴願程序後，再向法院提起課予義務之訴。準此，原告提起本件行政訴訟，其訴訟類型顯屬錯誤，致無法達成請求權利保護之目的，且因原告未經向被告提出申請、亦未經訴願程序，本院亦

01 無從闡明其為訴訟類型之轉換，應認本件訴訟欠缺權利保
02 護要件，逕予駁回。

03 五、綜上所述，本件原告請求准予追加撤銷聲明部分，因欠缺法律
04 上利害關係，復未經訴願前置程序，無從准許；又原告逕對被
05 告提起一般給付訴訟，請求被告應返還陳蒼明365萬2,096元及
06 自83年2月28日起至返還日止按年息百分之5計算之利息，並由
07 原告代位受領部分，其訴訟類型有誤，無法達成請求權利保護
08 之目的，欠缺權利保護要件，應予駁回。另本件原告之訴，既
09 因欠缺權利保護必要而應予駁回，兩造關於實體事項之爭執，
10 本院即無再予審究之必要，併此敘明。

11 六、結論：本件原告之訴為顯無理由，應予駁回。

12 中 華 民 國 110 年 2 月 23 日

13 臺中高等行政法院第三庭

14 審判長法官 王 德 麟

15 法官 詹 日 賢

16 法官 林 靜 雯

17 以上正本證明與原本無異。

18 如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表
19 明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須
20 按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴
21 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表
22 明上訴理由者，逕以裁定駁回。

23 上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情
24 形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

25	得不委任律師為訴訟 代理人之情形	所 需 要 件
26		
27		

(續上頁)

(一) 符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備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。	

中華民國 110 年 2 月 23 日
書記官 李 孟 純