

裁判字號：最高行政法院 98 年度判字第 706 號 行政判決

裁判日期：民國 98 年 06 月 25 日

案由摘要：贈與稅事件

最高行政法院判決

98 年度判字第 706 號

上訴人 王○國

被上訴人 財政部臺灣省中區國稅局

代表人 趙○芳

上列當事人間贈與稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 6 月 6 日臺中高等行政法院 96 年度訴字第 70 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人之養母即被繼承人王○妹於民國（下同）89 年 4 月 30 日死亡，生前於 84 年 2 月 9 日匯款新臺幣（下同）5,922,620 元予第三人王○玉，經被上訴人核定贈與總額 52,125,020 元（同年度前次贈與金額 46,202,400 元），應補徵稅額 2,013,691 元，因上訴人申經復查決定未獲變更，未提起訴願而告確定在案，上訴人並已申請分期繳納贈與稅。嗣上訴人於 95 年 2 月 10 日主張被上訴人核定之王○妹 84 年度贈與稅之款項，業經臺灣臺北地方法院 94 年 12 月 30 日 94 年度訴字第 3729 號民事判決系爭資金屬王○妹與王○玉間之消費借貸，而依稅捐稽徵法第 28 條及行政程序法第 128 條規定，申請更正王○妹 84 年度贈與稅案並退還溢繳款項、利息及註銷未繳納之應納稅捐，經被上訴人以 95 年 3 月 23 日中區國稅二字第 0950011356 號函稱上訴人所請，並無稅捐稽徵法第 28 條規定之適用。上訴人復於 95 年 3 月 31 日執相同理由申請更正王○妹 84 年度贈與稅案並退還溢繳款項、利息及註銷未繳納之應納稅捐，再經被上訴人以 95 年 4 月 17 日中區國稅二字第 0950011239 號函否准所請。上訴人不服，對該函提起訴願，經遭駁回，遂提起行政訴訟。

二、上訴人起訴主張：(一)本件被繼承人王○妹於84年2月9日轉帳5,922,620元予王○玉，並無贈與之意思表示，實屬借貸關係之資金往來，此業經王○妹於89年4月8日向被上訴人說明在案。嗣王○妹於89年4月30日死亡，續由上訴人向臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）提出返還資金訴訟，並經該院94年度訴字第3729號判決系爭資金屬借貸，王○玉應返還系爭資金，足證上訴人並非無償免除王○玉返還系爭資金，系爭資金當非屬遺產及贈與稅法之贈與。再者，王○妹自金融機構匯款予王○玉銀行帳戶，固發生所有權移轉之效果，惟其匯款之原因關係為何，尚無從單依該匯款行為予以認定。且稅捐之核課係加諸納稅義務人不利益之處分行為，上訴人依法並無調查權力，而消費借貸又為諾成契約，不以書面訂立為必要，是自應由被上訴人就遺產及贈與稅法第4條第2項所定之構成要件，負舉證責任，倘未能舉證證明，即不得認原處分理由為可採，亦不得因上訴人就該資金流程所為之說明存有瑕疵，即認上訴人所稱不足採信（改制前行政法院87年度判字第2548號判決參照）。被上訴人僅擷取片段資金流程及匯款行為外觀，即認系爭款項為贈與，並逕予核課被繼承人王○妹贈與稅，實屬適用法令錯誤，上訴人自得依稅捐稽徵法第28條及行政程序法第128條規定申請更正並退還溢繳稅額及利息暨註銷尚未繳納之稅額。(二)行政程序法第128條第1項第2款所稱之新事實及新證據，一指訴願或再訴願決定確定後，另行發生與原處分原因不同之事實而言，一指處分當時該證據已經存在，至訴願或再訴願決定確定後始行發現者而言（司法院26年2月15日院字第1629號解釋參照）。上訴人所主張借貸之事實，前於申請復查時並無法表現，惟爾後上訴人取得臺北地院民事判決，該判決認定系爭資金係屬借貸法律關係，已屬另行發生與原處分原因不同之事實。上訴人於申請更正及訴願程序期間，即檢附該判決佐證系爭資金屬消費借貸，惟訴願決定機關及被上訴人仍無視於前述新事實或新證據已發生之事實，逕以上訴人未提示相關借貸文件，且該判決尚未確定為由，予以駁回，顯屬理由不備。且訴願決定機關及被上訴人以上訴人不能提示相關借貸文件

，僅憑資金流程之表象，即推定系爭資金係屬贈與，論斷顯無依據。縱上訴人檢附之判決尚未確定，但亦足以證明被上訴人對上訴人課稅之事實認定，有商榷必要。再者，縱上訴人所提示之民事判決非屬新事實或新證據，然基於對人民權利之保護，確保行政之合法性，被上訴人亦應審酌行政程序法第 128 條第 1 項第 1 款之規定。上訴人取得民事判決，顯屬「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」，因此於法定救濟期間經過後，上訴人仍得以向行政機關申請撤銷、廢止或變更原行政處分。被上訴人未就此有利於上訴人之情事予以注意，逕予援用與上訴人有利益衝突之相對人王○玉關於贈與之主張，並據此否准上訴人更正退稅申請之處分，顯屬理由不備，難謂適法。(三)被上訴人雖辯稱上訴人之申請已逾同條第 2 項 3 個月之法定期間等語，惟上訴人係於 95 年 1 月 4 日收受上開民事判決，方知悉王○妹匯款予第三人王○玉係借貸行為之事實，並於同年 3 月 31 日即向被上訴人為本件申請，該申請應屬同條第 2 項本文後段事由發生在後或知悉在後之情形，並未逾期等語，求為判決撤銷被上訴人 95 年 4 月 17 日中區國稅二字第 0950011239 號函、被上訴人原核課贈與稅之處分及訴願決定，並訴請被上訴人註銷上開核定贈與稅而上訴人尚未繳納之贈與稅，及命被上訴人作成返還上訴人已繳納上開贈與稅處分之贈與稅款、利息及滯納金之處分。

三、被上訴人則以：(一)本件被繼承人王○妹生前於 84 年 2 月 9 日匯款 5,922,620 元予王○玉，業經被上訴人核定贈與總額 52,125,020 元在案。上訴人雖曾對前揭贈與稅事件申請復查，惟就系爭資金稱屬借貸關係仍無法提示相關資料供參，被上訴人乃就查得事實，依遺產及贈與稅法相關規定核課贈與稅，並無適用法令錯誤或計算錯誤以致溢繳稅款之情形，上訴人主張依稅捐稽徵法第 28 條規定退還溢繳稅款，即有未合。(二)行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款所謂新事實或新證據，係指於作成行政處分之時業已存在，但未經審酌之事實或證據而言。按上訴人對於被上訴人作成之復查決定書並無異議，且已繳納部分之贈與稅。上訴人雖提示臺北地院 94 年度訴字第

3729 號判決，主張被繼承人王○妹與王○玉間之資金來往屬借貸關係已經法院採認，而請求退還已納稅款等語，惟該起訴書係事後補具，不符合前揭條款之規定。且經被上訴人向法院函查結果，上訴人與王○玉間返還借款事件亦尚未確定，要無前揭條款所稱發現新事實、新證據之情形。況依王○玉 95 年 3 月 7 日之書面說明，其亦表明系爭資金非屬借貸款項。再者，本件係因上訴人未提供借貸關係之證明文件，而經被上訴人認屬贈與，是前揭判決所依據之事實，係屬被上訴人作成行政處分時即已存在且經斟酌之同一事實，自非屬行政程序法第 128 條第 1 項所規定之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，或發生新事實、發現新證據者。(三)況依行政程序法第 128 條第 2 項前段規定，該申請應於法定救濟期間經過後 3 個月內為之，前揭判決所依據之事實，既屬被上訴人作成原核課處分時已存在者，上訴人至遲於 93 年間即已知悉得申請撤銷原核課贈與稅處分，今上訴人復主張知悉申請事由在後，顯非實在。是上訴人此部分主張，顯已逾法定重開處分程序之期間，被上訴人否准上訴人所請，並無不合等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)本件上訴人於 95 年 2 月 10 日主張被上訴人核定王○妹 84 年度贈與之款項，經臺北地院 94 年 12 月 30 日 94 年度訴字第 3729 號民事判決系爭資金屬王○妹與王○玉間之消費借貸，依稅捐稽徵法第 28 條及行政程序法第 128 條之規定，向被上訴人申請更正王○妹 84 年度贈與稅案並退還溢繳款項、利息及註銷未繳納之應納稅捐（原處分卷 20 頁），被上訴人雖以 95 年 3 月 23 日中區國稅二字第 0950011356 號函稱上訴人所請，並未提出相關借貸及借據文件，又上開法院判決並未確定，並無稅捐稽徵法第 28 條規定之適用（同卷 24 頁），並未對上訴人依行政程序法第 128 條規定，請求更正系爭贈與稅之事宜，予以明確答覆，是上訴人於 95 年 3 月 31 日，執相同理由，向被上訴人申請更正王○妹 84 年度贈與稅案並退還溢繳款項、利息及註銷未繳納之應納稅捐（同卷 26 頁），被上訴人 95 年 4 月 17 日中

區國稅二字第 0950011239 號函，方以上訴人所提出之上開臺北地院 94 年度訴字第 3729 號民事判決，並非行政程序法第 128 條所規定之新事實及新證據，亦無稅捐稽徵法第 28 條規定之適用，而否准上訴人所請（同卷 28 頁），被上訴人該函方為明確拒絕上訴人之請求，而為行政處分，合先敘明。(二)依稅捐稽徵法第 28 條之規定，納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還。惟其適用以納稅義務人有溢繳稅款之事實，且係由於適用法令錯誤或計算錯誤所致者為要件，苟納稅義務人申報繳納稅款，並無適用法令錯誤或計算錯誤之情事，自無申請退還已繳或抵繳稅款之可言。次按「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：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。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。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。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。」行政程序法第 128 條定有明文。而所謂新事實或新證據者，係指於作成行政處分之時業已存在，但未經斟酌之事實或證據而言，且以如經斟酌可受較有利益之處分及非因申請人之重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者為限。(三)查上訴人之養母即被繼承人王○妹於 89 年 4 月 30 日死亡，生前於 84 年 2 月 9 日匯款 5,922,620 元予第三人王○玉，經被上訴人核定贈與總額 52,125,020 元，應補徵稅額 2,013,691 元，上訴人申經復查決定未獲變更後，未提起訴願而告確定，上訴人並申請分期繳納贈與稅，此為兩造不爭之事實。上訴人主張上開王○妹於 84 年 2 月 9 日匯款 5,922,620 元予第三人王○玉，為借貸關係，而非贈與，以發生新事實或發現新證據為由，而依行政程序法第 128 條規定，請求被上訴

人重開調查程序，撤銷、廢止或變更原課稅處分，自應所提出之事實及證據，係於被上訴人當時作成課徵贈與稅處分之時業已存在，但未經斟酌而言，且以如經斟酌可受較有利益之處分及非因上訴人之重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者為限，惟本件上訴人所提出之新事實或新證據，係臺北地院 94 年度訴字第 3729 號民事判決，該判決雖認定王○玉於 84 年 2 月 9 日向上訴人之被繼承人王○妹借款 5,922,620 元，上訴人起訴主張王○玉應償還該借款及法定遲延利息，而為上訴人勝訴之判決（同卷 52 至 55 頁），惟該判決於原課稅處分作成時並非存在，並非屬新事實或新證據，且民事訴訟及行政訴訟各職司其審判範圍，二者可作不同之認定，上訴人並未提出被上訴人於本件贈與稅處分作成時，所存在之事實及證據，如足資證明王○玉及王○妹 2 人間之上開款項借貸關係之借據等相關文件，且於知悉後 3 個月內向被上訴人提出，自不得以上開判決為行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款所規定之新事實或新證據，而依該規定請求被上訴人重開程序，並為撤銷、廢止或變更原課稅處分。又上訴人請求原審法院於上開判決確定前，停止本件訴訟程序，自無必要。再者，被上訴人依王○玉及王○妹 2 人間關於上開款項有贈與關係之事實，而課徵贈與稅，且該課稅處分已確定，並無因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳稅款之情形，上訴人依稅捐稽徵法第 28 條之規定，請求被上訴人退還其所溢繳之稅款，亦乏依據，被上訴人以 95 年 4 月 17 日中區國稅二字第 0950011239 號函即原處分否准所請，依上開規定及說明，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，上訴人請求撤銷原處分及訴願決定，及依稅捐稽徵法第 28 條及行政程序法第 128 條規定，請求被上訴人撤銷原核課贈與稅之處分、應註銷上開核定贈與稅而上訴人尚未繳納之贈與稅，暨被上訴人應作成返還上訴人已繳納上開贈與稅處分之贈與稅款、利息及滯納金之處分，均為無理由等由，乃駁回上訴人在原審之訴，並敘明上訴人其他主張及論述，與本件判決結果，不生影響，爰不一一審究。

五、本院查：(一)按「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤

溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還。．．」固為行為時稅捐稽徵法第 28 條所明定；惟其適用以納稅義務人有溢繳稅款之事實，且係由於適用法令錯誤或計算錯誤所致者為要件。苟納稅義務人申報繳納稅捐，並無適用法令錯誤或計算錯誤之情事，自無申請退還已繳稅款之可言。次按「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」、「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」為行為時遺產及贈與稅法第 3 條第 1 項及第 4 條第 2 項所規定。查上訴人之養母王○妹（89 年 4 月 30 日死亡）生前於 84 年 2 月 9 日匯款 5,922,620 元予第三人王○玉，經被上訴人核定贈與總額 52,125,020 元，應補徵稅額 2,013,691 元，上訴人申經復查決定未獲變更，因未提起訴願而告確定，上訴人並申請分期繳納贈與稅，此為兩造不爭之事實。而自系爭 5,922,620 元資金移轉之過程，即上訴人之養母王○妹所有之系爭金額，透過匯款方式移轉予第三人王○玉，及第三人王○玉受領該等資金後，已歸其實力支配範圍等情，則被上訴人認上訴人之養母王○妹此行為已構成行為時遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定之贈與，於法洵屬有據。又被上訴人既已提出證據證明上訴人之養母王○妹所有之系爭金額已移轉予第三人受領之事實，而上訴人主張並非無償之贈與行為，而是有償行為（借貸行為）者，自應就其所主張有利於己之有償行為（借貸行為）負舉證責任。雖上訴人執臺北地院 94 年度訴字第 3729 號判決為據，主張系爭 5,922,620 元之移轉，為借貸關係，而非贈與云云。然查，本件經被上訴人查得上開臺北地院判決於原處分作成時尚未確定（原處分卷第 1-2 頁），且經第三人王○玉具函表明系爭 5,922,620 元應非借貸款（原處分卷第 23 頁），從而，上開臺北地院判決自無從憑為系爭 5,922,620 元之移轉為借貸關係而非贈與之認定（上開臺北地院判決業經臺灣高等法院 95 年度上字第 127 號民事判決予以廢棄，駁回上訴人在第一審之訴及假執行之聲請，最高法院 97 年度台上字第 297 號民事裁定並駁回其上訴確定在案）。再者

，本件上訴人係對於贈與稅之課稅要件事實之爭執，並非對於確定的事實適用法令有錯誤，亦非數額計算錯誤之問題，則誠難謂有稅捐稽徵法第 28 條規定之適用。本件被上訴人以上訴人之退稅請求不符合稅捐稽徵法第 28 條所規定錯誤溢繳之退稅要件而否准所請，於法並無違誤。原判決就本件不符合稅捐稽徵法第 28 條所定申請退稅之法定要件，已論述其得心證之理由，其所適用之法規與該案應適用之法規並無違背，與解釋判例，亦無牴觸，並無所謂原判決有違背法令之情形。縱原審有未於判決中加以論斷者，惟尚不影響於判決之結果，與所謂判決不備理由或理由矛盾之違法情形不相當。

(二)次按，行政處分於法定救濟期間經過後，而發生形式確定力者，基於法之安定性原則，相對人或利害關係人應尊重其效力，原不得再對之爭訟。惟為保護相對人或利害關係人之權益及確保行政處分之合法性，於法定救濟期間經過後，而當其具有法定事由時，應准許行政處分之相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更行政處分，以符合法治原則，是行政程序重開制度之目的，係在調和法之安定性、目的性與正義間之衝突。「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。

．．」為行政程序法第 128 條第 1 項第 1 款及第 2 款所明定。惟本件上訴人所舉臺北地院民事判決（業經臺灣高等法院 95 年度上字第 127 號民事判決予以廢棄，駁回上訴人在第一審之訴及假執行之聲請，最高法院 97 年度台上字第 297 號民事裁定並駁回其上訴確定在案），尚不足以確切證明系爭 5,922,620 元之移轉係借貸關係而非贈與，自不得據之即謂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，亦不得認可受較有利益之處分，與行政程序法第 128 條行政程序重開之法定要件尚有未合。從而，被

上訴人否准上訴人程序重開之申請，揆諸前開規定與說明，尚無違誤。(三)至於上訴人其餘訴稱各節，乃上訴人以其對法律上見解之歧異，就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，均無可採。綜上所述，上訴意旨指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 98 年 6 月 25 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 劉 鑫 楨

法官 姜 素 娥

法官 黃 淑 玲

法官 劉 介 中

法官 曹 瑞 卿

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 98 年 6 月 25 日

書記官 吳 玫 瑩

資料來源：最高行政法院最高行政法院裁判書彙編（98 年版）第 102-112 頁