

裁判字號：高雄高等行政法院 102 年度訴字第 172 號 行政判決

裁判日期：民國 104 年 04 月 09 日

案由摘要：贈與稅

高雄高等行政法院判決

102 年度訴字第 172 號

104 年 3 月 26 日辯論終結

原 告 馮文圻

訴訟代理人 黃鴻隆會計師

複 代 理 人 王健安 律師

被 告 財政部高雄市國稅局

代 表 人 吳英世局長

訴訟代理人 蔡宗霖

黃淑惠

李明蓉

上列當事人間贈與稅事件，原告不服財政部中華民國 102 年 3 月 14 日台財訴字第 10213904160 號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分均撤銷。

被告對於原告民國 101 年 9 月 17 日申請退還溢繳稅款及追減罰鍰事件，應依本判決之法律見解另為適法之決定。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

(一)緣原告分別於民國 92 年 7 月 4 日、11 月 24 日、11 月 26 日自其台北國際商業銀行建成分行帳戶（帳號：030-21-17223-5-00，下稱系爭帳戶）提領新臺幣（下同）共計 27,277,867 元結購美金 800,517 元，轉存其訴外人馮明雄及馮王貞美（原告之叔父及叔母）之美金帳戶，經被告認屬原告對他人之贈與，已超過贈與稅免稅額，而未於贈與行為發生後 30 日內辦理贈與稅申報，乃核定贈與財產總額 27,277,867 元，課稅贈與淨額 26,277,867 元（27,277,867 元－免稅額 1,000,000 元），應納贈與稅額 6,969,474 元（26,277,867 元×稅率 34%－累

進差額 1,965,000 元），並按應納稅額裁處 1 倍之罰鍰計 6,969,400 元（計至百元）；原告不服，循序提起訴願，經財政部 97 年 3 月 20 日台財訴字第 09700128290 號訴願決定駁回，因未提起行政訴訟而確定在案。

(二)嗣原告於 101 年 9 月 14 日具文（被告收文日 101 年 9 月 17 日）主張，其 91 年度、92 年度贈與稅及罰鍰案，均係被告依系爭帳戶提領新臺幣結購美金轉存於馮明雄及馮王貞美之美金帳戶，而核認有贈與情事，91 年度贈與稅及罰鍰案業經本院 97 年度訴字第 402 號判決撤銷，並經被告 99 年 11 月 29 日財高國稅法字第 099077572 號重核復查決定略以「(1)系爭帳戶存入黃文桂之匯款 2,500,000 元，據證人即喜美旅行社總經理黃文桂到庭證稱係伊於 87 年間向日本光伸真珠有限會社（下稱光伸會社）負責人河崎惠子借款，而依河崎惠子之指示在 90 年 11 月 1 日以匯款方式償還，則該 2,500,000 元之匯款既於存摺載明存入者為黃文桂，並經證人黃文桂到庭證述係伊償還河崎惠子之借款屬實，是該款項之所有人應係河崎惠子，尚與原告無涉。(2)系爭帳戶存摺記載 91 年 4 月 22 日託收支票金額 3,200,000 元。據證人悅群旅行社負責人張玉林證稱：該張支票係以公司名義開立，其款項係支付悅群旅行社租用日本光伸會社遊覽車之租車費用，並提出悅群旅行社明細分類帳乙紙為憑，經核與證人上述證詞相符，核屬可採，是該筆 3,200,000 元票款，應係光伸會社之業務往來資金，非屬原告所有之存款。(3)系爭帳戶存摺記載五福旅行社於 91 年 8 月 1 日匯入 19,320,000 元。據證人即五福旅行社負責人歐明山到稱：因光伸會社有成立遊覽公司，有時旅行社在日本行程之遊覽車委由他們調派，交通費是 1、2 個月結算，該筆款項係依光伸會社之指示匯到原告帳戶等語，堪信為實在，是該筆 19,320,000 元，亦係光伸會社之業務往來資金，非屬原告所有之存款。上開 3 筆款項合計 25,020,000 元並非原告所有之財產，核與本件贈與之金額無涉」等由，重核 91 年度贈與總額由 50,006,353 元更正為 24,986,353 元，應納贈與稅額由 16,618,176 元更正為 6,190,360 元，罰鍰由 16,618,100 元更正為 6,190,360 元。則 92 年度贈與稅及罰鍰案，亦應為相同之

認定，其中(1)92年10月2日由五福旅行社匯入3,673,250元，是光伸會社與五福旅行社間之業務往來資金。(2)92年10月28日由馮王貞美匯入1,000,000元，再轉匯馮王貞美之美金帳戶，純屬資金往來。該2筆款項合計4,673,250元，被告核定係原告對他人之贈與，顯屬錯誤，應自92年度贈與總額27,277,867元中減除，更正贈與總額為21,604,617元，應納贈與稅額5,380,569元等情，並依稅捐稽徵法第28條第2項等規定請求被告退還其溢繳之贈與稅款1,588,905元及罰鍰1,588,905元，經被告以101年11月21日財高國稅審二字第1018002660號函（即本件原處分）否准其請。原告不服，提起訴願，經遭駁回；遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張略謂：

- (一)因課稅事實認定錯誤導致適用法令錯誤而溢繳稅款，亦屬稅捐稽徵法第28條規定所稱之適用法令錯誤，營業稅係對中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物所課之稅捐，以有銷售貨物或勞務及進口貨物為其稅捐債務發生之要件，是以無銷售貨物或勞務或進口貨物之事實，並無營業稅之稅捐債務存在，仍繳納營業稅之納稅義務人，即屬因適用法令錯誤而溢繳稅款，得依稅捐稽徵法第28條第1項及第2項規定，申請退還。分別經最高行政法院103年度判字第202號、第249號判決意旨所明示。爰此，稅捐稽徵法第28條中所稱「適用法令錯誤」，依我國最新司法實務見解，應包括事實認定錯誤導致適用法令錯誤之情形。
- (二)原告於87年12月起即任職於日本光伸會社，光伸會社主要營業項目為銷售各類免稅商品予觀光旅客，銷售免稅商品予臺灣旅客時，可收取新臺幣。惟礙於日本當地法令限制規定，日本光伸會社所收取之新臺幣，無法於日本當地直接兌換為日幣或美金，因此，僅得將在日本所收的新臺幣委由各旅行團導遊以小額攜帶方式帶回臺灣，交給光伸會社在台工作人員後，暫存於系爭帳戶，嗣累積一定金額後，再結購美金轉入馮明雄及馮王貞美（光伸會社負責人之弟弟及弟媳）帳戶，再匯回日本光伸會社。系爭帳戶係光伸會社所借用，該等資金既非原告所有，資金移轉亦非原告之意思，自不符合贈

與稅課稅之要件。再者，原告育有二男一女，如欲贈與財產，斷無捨直系血親卑親屬之子女，而贈與原告之叔叔及嬸嬸。前揭事實在本院 97 年度訴字第 402 號案審理時，經歷十餘次準備程序庭，傳訊證人逾十人，已查明在案。被告以原告所提示之資料，並不能證明原告轉存至馮明雄及馮王貞美帳戶之資金，係光伸會社之銷貨收入為由，即逕以資金移轉之外觀，便認定為贈與行為，並據以核課贈與稅暨罰鍰，顯與舉證法則有違，應予撤銷。

(三)原告 91 年度及 92 年度贈與稅及罰鍰案，被告均係依系爭帳戶提領新臺幣結購美金轉存於馮明雄及馮王貞美之美金帳戶，而核認有贈與情事，只因年度不同致被告分別處分，故事實之認定前後應一致。91 年度贈與稅及罰鍰案已經本院 97 年度訴字第 402 號判決撤銷，命被告另為適法之決定，且被告嗣對原告 91 年度贈與稅案作成 99 年 11 月 29 日財高國稅法字第 099077572 號重核復查決定，亦依上開判決見解而准予減除，因此被告應受其自身「重核復查決定」之拘束。本件 92 年度贈與稅及罰鍰案中，原告申請退還溢繳稅額 1,588,905 元及同額罰鍰 1,588,905 元共計 3,177,810 元，係因被告原核定贈與總額中，有 2 筆匯入款與本院 97 年度訴字第 402 號判決認定應自贈與總額剔除之項目有相同特徵，應與贈與無涉，則原告依稅捐稽徵法第 28 條規定申請退稅，基於既判力及行政自我拘束原則，被告自應准許。茲分別詳述如下：

- 1、系爭帳戶於 92 年 10 月 2 日由五福旅行社匯入 3,673,250 元，該款項顯屬光伸會社與五福旅行社間之業務往來資金，其匯款紀錄除明確記載來源為五福旅行社外，其單筆匯款金額甚鉅，更顯然與原告個人毫無關係。是以，該筆款項既屬於「業務往來資金」，顯與贈與無涉，被告將之列入贈與總額計算，應有違誤。
- 2、系爭帳戶於 92 年 10 月 28 日先由馮王貞美匯入 1,000,000 元，再提領現金結購美金轉匯馮王貞美外幣存款帳戶，此有存摺影本供核，顯然並非原告以自己所有財產所為贈與。是以，該筆款既與贈與無涉，被告將之列入贈與總額計算，亦有違誤。

3、上開 2 筆匯款合計 4,673,250 元，既應自原核定 92 年度贈與總額 27,277,867 元減除，則 92 年度贈與總額應更正為 21,604,617 元，贈與稅額應更正為 5,350,569 元，應退還溢繳稅額 1,588,905 元。計算式如下：原核贈與總額 27,277,867 元－4,673,250 元－免稅額 1,000,000 元＝21,604,617 元（課稅贈與淨額），21,604,617 元×34%（稅率）－1,965,000 元（累進差額）＝5,350,569 元（正確應納贈與稅額），6,969,474 元（已繳納贈與稅額－5,380,569 元＝1,555,905 元（應退還之溢繳稅額）。

(四)如前所述，本件贈與稅本稅既應為 5,350,569 元，則原按核定稅額處 1 倍罰鍰處分亦屬違法，自應依法隨同核減退還無疑，爰依行政程序法第 128 條第 1 項及稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定提起本件訴訟等情。並聲明判決：(1) 訴願決定及原處分均撤銷。(2) 被告應重開程序，並作成退還原告溢繳之贈與稅款 1,588,905 元及罰鍰 1,588,905 元共計 3,177,810 元之行政處分。

三、被告答辯略以：

按「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。」為稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所明定。該條文規定之適用，係就納稅義務人已繳納稅款之情形下，以原課稅處分有適用法令錯誤或計算錯誤情事，致納稅人溢繳稅款為要件。所稱之「適用法令錯誤」，係指本於確定之事實所為單純適用法令有錯誤，原告主張原課稅處分認定事實錯誤，進而為適用法令錯誤之爭執，則不屬之。另原告主張其 101 年 9 月 17 日所提申請書中，業已清楚引用行政程序法第 128 條第 1 項規定乙節，經查原告前揭申請書係以行政程序法第 117 條及第 121 條、稅捐稽徵法第 28 條第 2 項據為申請退還稅款並追減罰鍰之依據，僅於說明中引行政程序法第 128 條第 1 項之規定而未具體說明係符合該條項何款事由，故原告所述，顯與事實不符，應不足採。至原告援引本院 97 年度訴字第 402 號卷證資料及判決理由，主張系爭帳戶係由河崎

惠子經常性代為領用，該帳戶金額多屬河崎惠子所有始符經驗及論理法則等情，查本件係 92 年度贈與稅訴訟事件，核與上開判決係針對原告 91 年度贈與稅案件所為判決不同，尚難認係屬相同之法律事實，且個案判決僅對個案有拘束力，該判決效力尚未及於 92 年度，自無法逕予援用。且原告主張系爭帳戶內金額多屬河崎惠子所有之事實，迄未提出具體金額及相關事證以實其說，僅憑言辭空泛指稱，核難採據等語，資為抗辯。並聲明求為判決：駁回原告之訴。

四、上揭事實概要欄所載事實，已經兩造分別陳明在卷，並有系爭帳戶存摺影本（第 2-7 頁）、被告贈與稅應稅案件核定通知書（第 1 頁）、財政部 97 年 3 月 20 日台財訴字第 09700128290 號訴願決定（第 41-48 頁）、本院 97 年度訴字第 402 號判決（第 89-122 頁）、最高行政法院 99 年度裁字第 1961 號裁定（第 86-88 頁）、原告 101 年 9 月 14 日申請書（第 52-60 頁）、被告 101 年 11 月 21 日財高國稅審二字第 1018002660 號函（第 61-63 頁）等文件影本附於原處分卷可稽，應堪認定。又原告對於由其系爭帳戶提領共計 27,277,867 元結購美金 800,517 元，轉存至馮明雄及馮王貞美之美金帳戶之事實並不爭執。茲兩造之爭點為：被告否准原告申請退還關於被告對其核定 92 年度贈與總額超過 21,604,617 元（27,277,867 元－4,673,250 元）所溢繳稅額 1,588,905 元（即 4,673,250 元×34%稅率）及同額罰鍰 1,588,905 元，是否合法？

（一）按「（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。（第 3 項）前 2 項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金 1 年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。（第 4 項）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。(第5項)前項情形,稅捐稽徵機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者,2年之退還期間,自本條修正施行之日起算。」98年1月21日修正公布施行之稅捐稽徵法第28條定有明文。可知,關於非納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳稅款之退還,不限於因稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之事由,尚包含因其他可歸責於政府機關之錯誤致有溢繳稅款情事,且應退還之溢繳稅款,亦無申請退還期間之限制,並此項新修正之規定,溯及適用於修正施行前之溢繳稅款案件。又所謂「適用法令錯誤」、「計算錯誤」係指已繳納之稅捐,本於確定之事實所為適用法令、稅額計算之錯誤;而「其他可歸責於政府機關之錯誤」則包括事實認定錯誤之情形。

(二)次按「行政訴訟法第213條規定:『訴訟標的於確定終局判決中經裁判者,有確定力。』故訴訟標的於確定終局判決中經裁判,嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主張,法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷(本院72年判字第336號判例參照)。本件納稅義務人依稅捐稽徵法第28條規定請求退稅被駁回,而提起行政訴訟,其主張核課處分適用法令錯誤或計算錯誤之部分屬原確定判決意旨範圍,納稅義務人自不得為相反主張而請求退稅,行政法院亦不得為相反之裁判,故納稅義務人以與原確定判決確定力範圍相反之理由,請求退稅為無理由,高等行政法院應判決駁回。」為最高行政法院針對98年1月21日修正公布施行前之稅捐稽徵法第28條規定作成之95年2月份庭長法官聯席會議決議。又「稅捐稽徵法第28條規定修正生效前,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,不論該案件是否經行政救濟確定,均有修正後第2項規定之適用。」亦經財政部98年2月10日台財稅字第09804505760號函釋在案。準此,若當事人主張之核課處分適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤未經行政法院判決確定者,當事人自得依修正後稅捐稽徵法第28條第2項規定請求退稅。本件原告對被告核定其92年度贈與財產總額27,277,867元,應納贈與稅額6,969,47

4 元，並按應納稅額裁處 1 倍之罰鍰計 6,969,400 元之處分不服，提起訴願，雖經財政部 97 年 3 月 20 日台財訴字第 09700128290 號訴願決定駁回，然原告並未提起行政訴訟，為兩造所不爭，則原告以其中 4,673,250 元並非其所有之存款，被告核定係原告對他人之贈與，顯屬錯誤，而為本件退稅之申請，所涉乃被告核定 92 年度贈與總額超過 21,604,617 元（27,277,867 元－4,673,250 元）部分之事實認定是否有誤，基於行政訴訟採處分權主義，被告認定原告 92 年度贈與總額 21,604,617 元部分，並非本件審理範圍，合先敘明。

(三) 又按「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。」分別為遺產及贈與稅法第 3 條第 1 項、第 4 條第 2 項所明定。故贈與行為必須於財產的給予與收受者之間有贈與的合意，始能成立。依行政程序法第 9 條、第 36 條規定及基於實質課稅原則，稽徵機關於調查課稅事實時，自應依職權調查證據，並就有利及不利納稅義務人之事證，一律注意，不得僅採不利事證而捨有利事證於不顧。又行政訴訟法第 125 條第 1 項規定：「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」，故於行政訴訟程序中，並無「主觀舉證責任」之分配問題，惟職權調查事實有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，而必須決定其不利益結果責任之歸屬，故仍存在「客觀舉證責任」分配之問題，依規範要件分配說，課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任（參照稅捐稽徵法第 12-1 條第 4 項）。至於納稅義務人協力義務之違反，僅是發生稽徵機關對於課徵租稅之構成要件事實存在所負擔之舉證責任，其程度降低，並不因此發生客觀舉證責任倒置之效果。申言之，當事人違反協力義務尚不足以轉換課稅法定要件之客觀舉證責任，至多僅是容許稽徵機關原本應負擔的證明程度，予以合理減輕而已，惟最低程度仍不得低於優越蓋然性即 50% 之數值標準，始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽

徵機關。再者，納稅義務人因否認本證之證明力所提出之反證，因其目的在於推翻或削弱本證之證明力，防止法院對於本證達到確信之程度，故僅使本證之待證事項陷於真偽不明之狀態，即可達到其舉證之目的，在此情形下，其不利益應由稽徵機關承擔。依遺產及贈與稅法第3條第1項、第4條第2項規定，贈與稅的課徵，既以財產的給予與收受雙方有贈與的合意為要件，稽徵機關對此課稅要件事實，即負有舉證責任；而財產所有人將其財產移轉予他人的原因多端，未必係贈與行為，尤其非親子、祖孫之直系血親間以贈與為原因之鉅額財產移轉，乃特殊事實（非常規事實），渠等當事人間若有鉅額財產往來，借貸周轉、借名使用之蓋然性，依社會一般經驗法則，明顯高過於贈與給付，稽徵機關必須提出相當的積極證據加以證明，不能徒憑財產移轉之外觀即推定其必屬贈與行為。

(四) 本件原告系爭帳戶於92年7月4日提領14,361元、於11月24日提領2筆11,924,453元、於11月26日提領3,414,600元結購美金，轉存至原告叔父馮明雄及叔母馮王貞美之美金帳戶，被告核認係屬原告對他人之贈與行為，參諸被告調查核定報告表、96年12月11日財高國稅法字第0960082140號復查決定書、97年2月21日財高國稅法字第0970003613號訴願答辯書（詳見92年度贈與稅原處分卷第225頁、第273-277頁、第480頁以下），無非係以原告主張系爭帳戶存款係光伸會社將在日本銷售免稅商品所收取新台幣，透過多名導遊帶回台灣存入，惟原告僅提供光伸會社收受新台幣合計表、明細分類帳、日本政府核准外幣買入業務執照等資料，未能說明並舉證該等存款資金來源確係來自日本光伸會社銷售免稅商品之銷貨收入，難謂已盡舉證責任，被告既已證明資金移轉之事實存在，則原告既未能舉證證明其並非無償移轉，被告據以課徵贈與稅等情，為主要論據。然馮明雄及馮王貞美為原告之叔父及叔母，而原告育有二男一女，為兩造不爭的事實，其間如有贈與行為（即贈與的合意）乃非常規事實，被上訴人就此贈與的合意未提出積極證據加以證明，連其間有何贈與的動機，亦未提出釋明，徒憑財產移轉之事實即推定其屬贈

與行為，難謂無違社會一般經驗法則。

(五)次查，原告系爭帳戶確有借日本光伸會社負責人河崎惠子（原告姑姑）使用情事，乃本院 97 年度訴字第 402 號確定判決所確認之事實，核與原告主張系爭帳戶係光伸會社所借用，該等資金非原告所有，資金移轉亦非原告之意思大致相符合。又經調閱本院 97 年度訴字第 402 號卷宗顯示，原告業已提出光伸會社導遊帶回台幣之領收証及台幣管理表等資料為證（見該案卷一第 249 頁至第 284 頁）。另證人即日本帶團導遊林金龍、李建霖、張茂祥、謝明秀、鄭如雅、陳聰田、吳勝雄、三田憲司等人均已到庭證稱：伊等帶旅客到光伸會社在日本各地之免稅店購物時，光伸會社有時會託伊等幫忙將台幣帶回台灣交給周宏忠，金額一次約 2、30 萬不等；且證人周宏忠亦到庭證稱：伊自 86 年起在台灣擔任光伸會社之總務，光伸會社託日本帶團導遊將新台幣帶回台灣交給伊後，伊再將之存入原告系爭帳戶，約從 90 年左右開始，至 93、94 年為止，原告系爭存摺有關「周宏忠」於系爭期間以匯款或現金存入之記載，均係伊將導遊帶回之新台幣匯入或存入原告之系爭帳戶內（見該案卷一 97 年 7 月 31 日準備程序筆錄）。足見原告雖不能提出證據證明系爭 4,673,250 元並非其所有之存款，但已提出反證削弱本證之證明力，縱使其所提證據無法證明系爭 4,673,250 元之移轉確與贈與無涉，亦使事實關係陷於真偽不明之狀態。揆諸前揭說明，被告本應就系爭贈與稅的成立要件即贈與行為的存在負舉證責任，其所提證據必須使法院之心證達到優越蓋然性之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，法院仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。被告既未能就系爭贈與稅要件事實的存在，克盡其提出本證的舉證責任，徒以原告並不能證明系爭 4,673,250 元之移轉確與贈與無涉為由，而駁回原告退稅之申請，無異令原告就系爭贈與行為的不存在負擔舉證責任，顯有違前揭課稅要件事實的舉證責任分配法則。

(六)綜上各情，原告 92 年度贈與總額超過 21,604,617 元（27,277,867 元—4,673,250 元）部分，被告未盡舉證之責，本院應

將此項未能證明之不利益結果歸由被告負擔，而認定該課稅要件事實不存在，是以被告自不得對該 4,673,250 元課徵贈與稅，且此錯誤，非可歸責於原告，解釋上應屬 98 年 1 月 21 日修正公布稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所稱其他可歸責於政府機關之錯誤。因此，原告依據上開修正後稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定請求被告退還溢繳稅額 1,588,905 元（4,673,250 元×34%稅率），即屬有據。又原告溢繳稅額 1,588,905 元既應退還，則原告基此而被裁處罰鍰部分，即因本稅應予退還而失所附麗，自應由被告辦理退稅時一併撤銷之，併此敘明。

五、綜上所述，被告否准原告退還系爭 4,673,250 元遭補徵 92 年度贈與稅之申請，應屬違誤，訴願決定未予糾正，亦有未合，原告訴請撤銷原處分及訴願決定，為有理由，應予准許。惟因納稅義務人溢繳之稅款，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金 1 年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還，是以本件應給付之法定利息，尚應由被告計算後方能確定，罰鍰部分亦涉及倍數之裁量，爰依行政訴訟法第 200 條第 4 款規定，將訴願決定及原處分均予撤銷，由被告依本判決之見解就原告 101 年 9 月 17 日之申請另為適法之處分，以期公允。至兩造其餘攻擊防禦方法，均核與本件判決結果不生影響，爰不再逐一論述，附此敘明。

六、據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 104 年 4 月 9 日

高雄高等行政法院第四庭

審判長法官 戴 見 草

法官 孫 奇 芳

法官 孫 國 禎

以上正本係照原本作成。

一、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（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁

定駁回。

二、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 241 條之 1 第 1 項前段）

三、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 1 項但書、第 2 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 104 年 4 月 9 日

書記官 楊 曜 嘉

資料來源：高雄高等行政法院裁判書彙編（104年版）第 205-219 頁