高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
113年度訴字第300號
民國114年4月24日辯論終結

原　　告　蔡榮聰
被　　告　財政部南區國稅局
代　表　人　李雅晶
訴訟代理人　黃麗滿
　　鍾寶慧
　　蘇秀蓮

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國113年5月16日台財法字第11313913850號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

(一)原告之父蔡城（即被繼承人）於民國98年11月3日死亡，原告代表申報遺產稅，列報遺產總額計新臺幣（下同）82,708,865元。經被告(原名財政部臺灣省南區國稅局)依查得資料，核定遺產總額269,364,198元，遺產淨額244,027,434元，應納稅額24,402,743元，並以其漏報被繼承人對櫻梅建設股份有限公司(下稱櫻梅公司)債權186,219,416元，依遺產及贈與稅法(下稱遺贈稅法)第45條規定，按所漏稅額18,621,942元處以0.8倍之罰鍰計14,897,553元。原告就遺產總額一(對櫻梅公司)債權、未償債務扣除額及罰鍰等不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經重審復查決定追認未償債務扣除額67,635,401元，重行核定遺產淨額為176,392,033元，應納稅額為17,639,203元，餘維持原核定及罰鍰處分。原告仍表不服，循序提起行政訴訟，經本院101年度訴字第3

19號判決駁回及最高行政法院103年度裁字第726號裁定駁回，而告確定。

(二)嗣原告繕具112年12月5日申請書，以被繼承人對櫻梅公司債權186,219,416元，已不能收取，依稅捐稽徵法第28條規定，申請退還已繳納之遺產稅及罰鍰合計35,574,750元(應納遺產稅17,639,203元+罰鍰14,897,553元+滯納金2,642,473元+滯納利息54,396元+行政救濟加計利息341,125元)，經被告以112年12月19日南區國稅綜所遺贈字第0000000000號函(下稱原處分)，否准其申請。原告不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、被繼承人死亡時之債權186,219,416元，因無不能收取或行使之証明，被告以此基準點，先將債權(尚未收取)列入遺產課稅，原告並無爭議。遺贈稅法第16條第13款規定應收債權無不能收取或行使確有証明者，應先列入遺產課稅，並無規定嗣後無法收取之債權，於請求權期限內，不能申請退稅，原告依稅捐稽徵法第28條申請退還，並無不合。本件系爭債權186,219,416元已先列入遺產課稅，嗣後該債權已無法收取確有証明者，應予以退稅，方符合課稅公平原則。

2、按實質課稅之公平原則，原告對櫻梅公司之債權，已無法收取，按民法第179條規定：「無法律上之原因而受利益，致他人受損害者，應返還其利益，雖有法律上之原因，而其後已不存在者，亦同。」被告將被繼承人對櫻梅公司之債權，雖有法律上之原因予以先列入遺產總額課稅，但嗣後該債權已不能收取，故依民法第179條後段規定，法律上之原因，其後已不存在，原告請求被告應返還已繳之遺產稅及罰鍰等35,574,750元之不當得利，應屬合理及符合課稅公平原則。

3、查110年12月17日公布施行之稅捐稽徵法第28條規定：「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年內提出具體証明，申請

退還，屆期未申請者，不得再行申請。」原告於104年1月16日繳納遺產稅及罰鍰等，於112年9月6日向被告申請退還，依上揭修改法令規定原告尚無逾10年申請退還期限。

(二)聲明：

1、訴願決定及原處分均撤銷。

2、被告對於原告112年12月5日之申請，應作成准予退還遺產稅35,574,750元之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、遺產稅是因被繼承人死亡而就其所遺財產包括動產、不動產及其他一切有財產價值之權利課徵之稅捐，以死亡時為認定課稅要件事實及適用法律之基準時點，為遺贈稅法第1條第1項、第4條第1項所明定。遺贈稅法第16條第13款所稱債權及其他請求權不能收取或行使確有證明者，該債權是否「不能收取或行使」之判斷，亦以被繼承人死亡時之狀態為準，與該債權之後能否受清償無關(最高行政法院100年度判字第1602號判決參照)。

2、被繼承人於98年11月3日死亡時，遺有對櫻梅公司之借款債權186,219,416元，經本院101年度訴字第319號判決認定，已臻明確，亦為原告所不爭執；又系爭債權是否「不能收取或行使」，揆前說明，係以被繼承人死亡當時之狀態為準，是原告持被繼承人死亡後之事由(即被繼承人對櫻梅公司之債權已被第三人陳英美因持有對被繼承人之債權而向臺灣新北地方法院聲請強制執行，業經該院核發111年12月27日執行命令，准許陳英美向櫻梅公司收取186,219,416元，故被繼承人對櫻梅公司之債權186,219,416元，嗣後不能收取等)，提起本件退稅(含罰鍰及稅捐附帶給付)申請，尚不足作為認定本件遺產稅案核課基準時即被繼承人蔡城死亡時(98年11月3日)，被繼承人對櫻梅公司之應收借款債權186,219,416元存在全部或一部不能收取或行使情事之證明，系爭借款債權186,219,416元仍不符合遺贈稅法第16條第13款不

計入遺產總額所定要件。是被告否准原告所請，並無不合。原告所訴，顯係對法令之誤解，洵不足採。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：原告主張適用110年12月17日修正後之稅捐稽徵法第28條第1項及民法第179條後段規定請求退還溢繳稅款，其主張有無理由？

五、本院的判斷：

(一)爭訟概要欄所載事實，業經兩造陳明在卷，並有遺產稅核定通知書（原處分卷第25頁）、100年度財遺產字第00000000000號裁處書(原處分卷第26頁)、本院101年度訴字第319號判決（原處分卷第40-52頁)、最高行政法院103年度裁字第726號裁定（原處分卷第53-54頁)、原告112年12月5日申請書（原處分卷第84-86頁）、原處分(原處分卷第89-90頁)、訴願決定書(原處分卷第188-198頁)等可參，應可信為真實。

(二)應適用的法令

1、行為時稅捐稽徵法第28條第1項、第2項：「（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。」

2、110年12月17日修正公布之稅捐稽徵法第28條第1項、第3項及第5項：「(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3項)納稅義務人對核定稅捐處分不服，依法提起行政救濟，經行政法院實體判決確定者，不適用前2項規定。(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。

(三)本件不符合稅捐稽徵法第28條退稅請求權之要件：

1、按行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。」蓋訴訟標的之法律關係，於確定之終局判決中已經裁判者，就該法律關係有既判力，進而當事人不得以該確定判決事件終結前所提出或得提出而未提出之其他攻擊防禦方法，於新訴訟為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為反於該確定判決意旨之裁判（遮斷效力）。因此，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的部分，如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的裁判，故納稅義務人以與原確定判決確定力範圍相反的理由，請求退稅為無理由，行政法院應予判決駁回（最高行政法院95年2月份庭長法官聯席會議㈠決議、最高行政法院108年度判字第352號判決及109年度判字第212號判決意旨參照），此參110年12月17日修正公布之稅捐稽徵法第28條第3項修法理由「考量核定稅捐處分如經行政法院實體判決駁回而告確定者，基於尊重實體判決之既判力，不宜再由稅捐稽徵機關退還溢繳稅款破壞實體判決之既判力，爰增訂第3項，定明是類案件不適用第1項及第2項規定」等語，亦可明之。

2、次按，人民之納稅義務因租稅法定構成要件之實現而成立，不待稽徵機關核課處分之作成，即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，原則上均應以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、適用法令有無錯誤之基準時點。又遺產稅因係對被繼承人遺產課徵之稅捐，是遺產稅之核課(即稅捐債務之要件合致時點)，原則上以被繼承人死亡時之法令及事實作為認定事實

及法令適用之基準時點（最高行政法院103年度判字第184號判決及同院100年度判字第1602號、100年度判字第1751號、101年度判字第1044號、105年度判字第526號、108年度判字第155號等判決先例均同採取此等法律見解），於遺產稅納稅義務人依稅捐稽徵法第28條規定為遺產稅之退稅請求時，亦應以被繼承人死亡時為基準時點判斷遺產稅處分有無適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，或其他可歸責政府機關之錯誤等法定事由所致之溢繳稅款，且請求未逾時效，方符合退稅請求權之要件。

3、經查，被繼承人死亡時，對櫻梅公司之債權並無遺贈稅法第16條第13款所稱不能收取或行使之情，經被告將該債權計入遺產總額，核定遺產淨額176,392,033元，應納遺產稅額為17,639,203元，原告不服，循序提起行政訴訟，經本院101年度訴字第319號判決駁回及最高行政法院103年度裁字第726號裁定駁回，而告確定，有本院上開判決及最高行政法院裁定在卷可參，並為原告所不爭執，則本件遺產稅核定處分有關櫻梅公司債權部分，於被繼承人死亡時，並無認定事實或法令適用錯誤之情形，且業經法院實體判決駁回確定，參諸前述，原告以與原確定判決確定力範圍相反的理由請求退稅，自不符合退稅請求權要件，而屬無理由。

4、原告雖主張其確未繼承取得系爭債權云云，且證人即原告之兄蔡榮蔚亦證稱：「當初我與稅捐處溝通這筆債權確實無法收回，國稅局給我一張紙，雖然無法收回，但是還有一筆債權是保證債權。蔡城有一筆債務當初有承諾書，我有給國稅局，他要將櫻梅建設債權轉讓給陳英美，陳英美收到這筆債權」等語（本院卷第194-195頁）。惟縱採信被繼承人蔡城生前確有簽立承諾書，同意將對櫻梅公司之債權轉讓予陳英美，作價清償部分保證債務，然依民法第297條規定，債權之讓與，非經通知債務人，對於債務人不生效力。本件債權讓與人及受讓人顯然未踐行債權讓與之通知程序，債務人櫻梅公司亦未就該債權之移轉為調整轉列，此觀櫻梅公司帳務

仍記載被繼承人之債權，及櫻梅公司出具之說明書承認對被繼承人尚有欠款即明，難謂上開債權讓與已生效力，業使被繼承人對櫻梅公司之債權因轉讓而消滅。此外，依櫻梅公司97年、98年度資產負債表帳列淨值達25,033,398元、25,088,699元，營運狀況正常，且持有臺北市及新北市都會區不動產，被繼承人對櫻梅公司之債權核無不能收取或行使之情事。業據本院101年度訴字第319號確定判決，論述綦詳。是證人蔡榮蔚上開證詞，尚難為有利於原告之認定。

六、綜上，原告主張各節，均無可採，被告否准原告請求退稅之申請，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告徒執前詞，訴請判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法，經核與判決結果不生影響，故無逐一論述之必要，併此敘明。

七、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　30　　日

審判長法官　林　彥　君

法官　黃　奕　超

法官　廖　建　彥

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	所需要件

形	
(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。	

中　　華　　民　　國　　114　　年　　5　　月　　2　　日

書記官　許　琇　淳