臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭
112年度訴更一字第19號
113年2月22日辯論終結

原　　告　廖麗瓊
訴訟代理人　鄭崇煌　律師
被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　樓美鐘
訴訟代理人　王素芬

上列當事人間確認行政處分無效事件，原告不服財政部中華民國110年3月15日台財法字第11013903490號訴願決定，提起行政訴訟，經本院110年度訴字第127號判決駁回，原告不服，提起上訴，經最高行政法院110年度上字第625號判決廢棄發回，本院更為判決如下：

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：

㈠原告之父廖萬禮於民國103年6月10日死亡，繼承人之一廖年舫於104年2月10日辦理遺產稅申報，列報被繼承人廖萬禮死亡前2年內贈與其直系血親卑親屬6筆土地，合計新臺幣（下同）114,924,905元，復於同年5月13日補申報被繼承人廖萬禮繼承自其父廖乞食所遺坐落○○市○○區○○段土地1,936元，惟未列報重病期間提領存款（A9-14）60,000,000元及（AA-15）22,100,000元，經被告查得，併計遺產，核定遺產總額197,152,771元、遺產淨額146,922,771元，扣抵贈與稅額及利息6,195,305元，應納稅額8,496,972元。廖年舫不服，申請復查，經被告105年9月29日中區國稅法二字第0000000000號復查決定（下稱105年9月29日復查決定）註銷遺產

總額-其他（重病期間提領存款A9-14及AA-15）60,000,000元及22,100,000元，並追減扣除額36,000,000元。廖年舫對其不利部分仍不服，循序提起行政訴訟，經本院106年度訴字第199號判決、最高行政法院108年度裁字第577號裁定駁回而告確定。

㈡嗣原告分別於109年2月3日、3月5日、3月23日、3月31日及4月20日，向被告請求確認被繼承人廖萬禮遺產稅之核課處分（即被告105年9月29日復查決定）無效，經被告以109年11月13日中區國稅二字第0000000000號函（下稱109年11月13日函）復略以：「說明：……三、臺端……主張被繼承人廖萬禮生前101年間贈與系爭土地予廖年貽、廖嘉暉、廖珮岑及廖育青君等4人之贈與契約無效等，既經臺端與廖年舫提起贈與契約不存在之民事訴訟，經事實審查，業經最高法院109年台上字第818號民事裁定上訴駁回確定在案。四、又被繼承人廖萬禮遺產稅案……提起行政救濟，案經復查、訴願及行政訴訟，即已調查事證並事實審查，經臺中高等行政法院106年訴字第199號判決及最高行政法院108年裁字第577號裁定，已告確定。」等語。原告不服，提起訴願，遭決定不受理後，提起行政訴訟，經本院110年度訴字第127號判決駁回，原告不服，提起上訴，經最高行政法院110年度上字第625號判決廢棄發回本院更為審理。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.被繼承人廖萬禮於死亡前2年內，將臺中市西屯區龍富段105地號及106地號土地，贈與訴外人廖年貽及廖年貽之子女廖嘉暉、廖珮岑、廖育青，該2筆土地原地目為田，後變更為建，價值已增加10倍以上，被告逕以被繼承人廖萬禮死亡時之土地價值計算，併入遺產總額課徵遺產稅，違反量能課稅原則及行政程序法第4條、憲法第7條規定之平等權，且侵害原告之財產權。又受贈之案外人廖年貽已拋棄繼承，廖年貽之子女廖嘉暉等3人亦非繼承人，其等均無須負擔遺產稅，

亦即真正受有贈與財產獲利之廖年貽，運用拋棄繼承之脫法行為，享有不用繳納遺產稅之利益；而未受有該財產利益之原告，卻須承擔繳納遺產稅之不利益，且無法扣除贈與稅，顯已脫逸遺產及贈與稅法第15條之立法目的。

2. 被繼承人廖萬禮於101年間同時罹患老人癡呆症及巴金森氏症，澄清醫院神經心理測驗報告，業載明其心智狀況為無簡單計算能力以及無財務處理能力，即系爭贈與行為當時，被繼承人廖萬禮係處於無財務處理能力、沒有處理不動產買賣能力之不具有完全意識、辨別行為能力之情形所為，有證人葉守正於另案證述、廖萬禮99年11月29日之病症暨失能診斷證明書、95年12月3日至101年3月12日之歷次神經心理測驗報告可稽。被告未就被繼承人廖萬禮97年至101年間之身心狀況，踐行實質調查程序，違反納稅者權利保護法第11條第1項規定。是以，被繼承人廖萬禮贈與上開2筆土地予廖年貽等人之贈與契約乃屬無效，被告據此無效之法律行為，而核課遺產稅，亦為無效。

3. 本件行政訴訟業已執行完畢而無回復原狀可能，即無提起撤銷訴訟之實益及必要，即原告具有即受確認無效之法律上利益。

㈡聲明：確認被告105年9月29日復查決定關於核定被繼承人廖萬禮死亡前兩年內贈與其直系血親卑親屬六筆土地所核算遺產總額部分之行政處分無效。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1. 原告主張被繼承人101年間贈與系爭土地予廖嘉暉等人之贈與契約無效乙節，查原告及廖年舫以前述事由提起確認上開贈與契約不存在之訴訟，業經臺灣高等法院臺中分院108年度重上字第148號民事判決及最高法院109年台上字第818號民事裁定駁回確定在案。從而，原告主張核不足採。

2. 查被繼承人死亡前2年內贈與6筆土地，依遺產及贈與稅法第15條第1項第2款規定，應併入遺產總額課徵，其遺產價值計

算，參照同法第10條第1項及第3項規定，以被繼承人死亡時之公告土地現值為準。又本件依遺產及贈與稅法第6條第1項2款規定，以被繼承人之第一順位繼承人即原告與訴外人廖年舫為納稅義務人。本件關於遺產稅核定之爭議，前經訴外人廖年舫申請復查結果，獲註銷遺產總額-其他（重病期間提領存款A9-14及AA-15）60,000,000元及22,100,000元，並追減扣除額36,000,000元，但廖年舫仍表不服而起訴，經本院106年訴字第199號判決駁回原告之訴，及最高行政法院108年裁字第577號裁定駁回上訴後確定。原告再於109年2月3日、3月5日、3月23日、3月31日及4月20日，向被告請求確認被繼承人廖萬禮遺產稅之核課處分無效，經被告以109年11月13日中區國稅二字第0000000000號函復說明在案。本件原告所為主張並無足採。

3. 又無論前開贈與契約有效或無效，就遺產稅之應納稅額並無差異，因為同樣以被繼承人死亡時公告現值計算土地價值，與地目為何無關。又因贈與時已繳納贈與稅，在遺產稅應納稅額會減掉已繳納之贈與稅與利息，並無違反量能課稅原則，只是可能因生前贈與當時土地公告現值與被繼承人死亡時之土地公告現值有落差，而導致遺產稅多了一些。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

原告訴請確認被告105年9月29日復查決定關於核定被繼承人廖萬禮死亡前兩年內贈與其直系血親卑親屬六筆土地所核算遺產總額部分之行政處分無效，是否有理由？

五、本院的判斷：

㈠行政訴訟法第6條第2項規定：「確認行政處分無效之訴訟，須已向原處分機關請求確認其無效未被允許，或經請求後於30日內不為確答者，始得提起之。」其目的在於先由原處分機關自行審查及確認行政處分是否無效。因此，此種行政程序的踐行，並無嚴格遵守請求確認、未被允許或不為確答等流程的必要，而以行政處分經原處分機關為實質審查確認並

非無效為已足。查本件原告以109年2月3日請求確認遺產稅核課處分無效申請書、3月5日陳述意見書、3月23日陳述意見書㈡、3月31日行政聲請調查證據狀及4月20日行政聲請調查證據㈡狀等，向被告請求確認105年9月29日復查決定無效，經被告109年11月13日中區國稅二字第0000000000號函復略以：「三、臺端陳述被繼承人廖萬禮生前101年間罹患『老人癡呆症』及『巴金森氏症』，澄清醫院神經心理測驗報告載明心智狀況為無簡單計算能力、無財務處理能力，主張被繼承人廖萬禮生前101年間贈與系爭土地予廖年貽、廖嘉暉、廖珮岑及廖育青等4人之贈與契約無效等，既經臺端與廖年舫提起贈與契約不存在之民事訴訟，經事實審查，業經最高法院109年台上字第818號民事裁定上訴駁回確定在案。四、又被繼承人廖萬禮遺產稅案，臺端不服原處分而提起行政救濟，案經復查、訴願及行政訴訟，即已調查事證並事實審查，經臺中高等行政法院106年訴字第199號判決及最高行政法院108年度裁字第577號裁定，已告確定。」應認業經被告實質審查確認105年9月29日復查決定並非無效，原告已踐行確認行政處分無效訴訟之前置程序。

㈡按行政程序法第111條規定：「行政處分有下列各款情形之一者，無效：一、不能由書面處分中得知處分機關者。二、應以證書方式作成而未給予證書者。三、內容對任何人均屬不能實現者。四、所要求或許可之行為構成犯罪者。五、內容違背公共秩序、善良風俗者。六、未經授權而違背法規有關專屬管轄之規定或缺乏事務權限者。七、其他具有重大明顯之瑕疵者。」其中第1款至第6款為例示規定，第7款則為概括規定，用以補充前6款例示規定所未含括的情形。所謂重大明顯的瑕疵，並非依當事人主觀見解，亦非依受法律專業訓練者的認識能力來判斷，而是依一般具合理判斷能力者的認識能力決定，即一般人一望可知其瑕疵的程度。換言之，該瑕疵須猶如刻在額頭上般明顯。如行政處分的瑕疵未達到重大、明顯的程度，一般人對其違法性的存在與否猶有

懷疑、不確定，基於法安定性的維護，則不應逕認處分無效，在該處分被廢棄前，依然有效，僅係得撤銷而已，尚不得訴請確認為無效之行政處分（最高行政法院95年度判字第305號、97年度判字第1號、106年度判字第47號、108年度判字第82號、第35號判決參照）。

㈢經查，原告之父廖萬禮於103年6月10日死亡，繼承人之一廖年舫辦理遺產稅申報，經被告核定遺產總額197,152,771元、遺產淨額146,922,771元，扣抵贈與稅額及利息6,195,305元，應納稅額8,496,972元。廖年舫不服，申請復查，經被告105年9月29日復查決定註銷遺產總額——其他（重病期間提領存款A9-14及AA-15）60,000,000元及22,100,000元，並追減扣除額36,000,000元。訴外人廖年舫對其不利部分仍不服，循序提起行政訴訟，經本院106年度訴字第199號判決、最高行政法院108年度裁字第577號裁定駁回而告確定，有被告105年9月29日復查決定(乙證2)、本院106年度訴字第199號判決(乙證3)、最高行政法院108年度裁字第577號裁定(乙證4)附卷可稽。本件原告主張被繼承人廖萬禮於101年間，因疾病致無完全之意識、辨別行為能力可為有效贈與契約，被告依無效贈與契約而核課遺產稅亦屬無效，無效事由係行政程序法第111條第7款具有重大明顯之瑕疵乙節，查原告前開主張事實，仍須經調查始能知其事實全貌，顯非猶如刻在額頭上般明顯，尚非普通社會一般人一望即知行政處分有明顯之瑕疵，並無瑕疵已達到重大、明顯程度之情事。況且，原告主張被繼承人廖萬禮生前於101年間贈與系爭土地予廖年貽、廖嘉暉、廖珮岑及廖育青等4人之贈與契約無效乙事，前經原告與訴外人廖年舫提起贈與契約不存在之民事訴訟，業經臺灣臺中地方法院107年度重訴字第672號判決認定被繼承人廖萬禮於101年10月18日贈與系爭土地予廖年貽、廖嘉暉、廖珮岑及廖育青等4人時，係處於意識正常之狀態下，經公證人公證後，而為贈與系爭土地之行為，嗣經臺灣高等法院臺中分院108年度重上字第148號民事判決、最

高法院109年台上字第818號民事裁定上訴駁回確定在案，有上揭判決(乙證5、6)附卷可稽。從而，原告所爭執之土地贈與契約業經民事判決確定並肯認該贈與契約之有效性，故原告上揭主張，委無可採。因之，原告再向本院具狀聲請調查廖萬禮101年間身心狀況、有無贈與處分系爭土地之辨識能力等節（本院卷第93-95頁），核無必要，併予敘明。

㈣至於原告主張：被繼承人廖萬禮生前贈與系爭土地，原地目為田，後變更為建，價值已增加10倍以上，被告逕以被繼承人廖萬禮死亡時之土地價值計算，併入遺產總額課徵遺產稅，違反量能課稅原則及行政程序法第4條、憲法第7條規定之平等權，及受贈之訴外人廖年貽已拋棄繼承，廖年貽之子女廖嘉暉等3人亦非繼承人，無須負擔遺產稅，真正受有贈與財產獲利之廖年貽，運用拋棄繼承之脫法行為，享有不用繳納遺產稅之利益，未受有該財產利益之原告，卻須承擔繳納遺產稅之不利益，且無法扣除贈與稅，顯已脫逸遺產及贈與稅法第15條之立法目的等語，核係爭執被告105年9月29日復查決定關於計算系爭土地之價額、如何扣除贈與稅、收受被繼承人生前贈與之繼承人拋棄繼承而未負擔遺產稅等是否適法、行政處分是否應予撤銷之問題，顯非屬重大明顯瑕疵之無效事由。而關於被告105年9月29日復查決定是否違法應予撤銷乙事，業經本院106年度訴字第199號判決、最高行政法院108年度裁字第577號駁回上訴而確定在案。

㈤綜上所述，原告訴請確認被告105年9月29日復查決定關於核定被繼承人廖萬禮死亡前兩年內贈與其直系血親卑親屬六筆土地所核算遺產總額部分之行政處分無效，為無理由，應予駁回。

㈥本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併予敘明。

六、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　3　　月　　14　　日

審判長法官　劉錫賢

法官　林靜雯

法官　楊蕙芬

以上正本證明與原本無異。

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）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

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

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人。	1. 當事人或其代表人、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。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、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。
㈡非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、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. 當事人為公法人、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㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈠、㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　113　　年　　3　　月　　14　　日

書記官　朱子勻