

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第349號

上 訴 人 財政部高雄國稅局

代 表 人 蔡碧珍

訴訟代理人 孫韻斐

被 上 訴 人 王淑敏

訴訟代理人 何旭苓 律師

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國109年2月5日高雄高等行政法院107年度訴字第103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、被繼承人吳的於民國104年12月2日死亡，其繼承人有王淑貞（長女）、王淑慧（次女）、被上訴人（三女）及王榮德（長子）等4人，其中王淑慧拋棄繼承。繼承人王榮德於105年9月2日辦理遺產稅申報，列報遺產總額新臺幣（下同）187,976,884元，自行列報部分，經核定遺產總額109,664,900元。嗣經上訴人查獲漏報被繼承人應收租金及利息等債權計1,063,042元、上市（櫃）之聲寶股份有限公司等股權計521,012元及未上市（櫃）之助榮木業股份有限公司（下稱助榮公司）股權（即6,800股股份，下稱系爭6,800股助榮公司股份）43,801,464元，合計漏報遺產總額45,385,518元，乃核定遺產總額155,050,418元，遺產淨額129,861,370元，應納稅額12,986,137元，漏稅額4,432,248元，並按所漏稅額分別裁處0.4倍及0.8倍罰鍰計3,524,957元。被上訴人對於原核定處分有關助榮公司股份部分及罰鍰處分部分不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定、復查決定、原核定處分及罰鍰處分均撤銷。經原審判決撤銷訴願決定、復查決

01 定、原核定處分關於助榮公司股份部分及罰鍰處分，被上訴
02 人其餘之訴駁回。上訴人乃提起本件上訴。

03 二、被上訴人起訴主張及上訴人於原審之答辯均引用原判決所
04 載。

05 三、原審撤銷訴願決定、復查決定、原核定處分關於助榮公司股
06 份部分及罰鍰處分，係以：(一)被上訴人為本件納稅義務人
07 及裁罰對象：遺產及贈與稅法第6條第1項第1款規定乃納稅
08 義務人原則上為稅捐債務人之例外。遺囑執行人之指定僅係
09 收取報酬受委託處理繼承事件，與繼承人身分（即遺產稅之
10 稅捐債務人）無涉，不能成為以其本身財產清償他人遺產稅
11 之「實質」納稅義務人。本件被上訴人主張原處分應以密封
12 遺囑指定之遺囑執行人王淑慧為本件遺產稅裁罰之對象云
13 云，惟本件遺產稅於105年9月2日辦理繼承申報時，僅陳報
14 繼承人王淑慧拋棄繼承，未陳報有遺產執行人；且被上訴人
15 與其他繼承人迄未能提出案關密封遺囑正本，無從確認遺囑
16 真正內容，不能僅憑被上訴人聲稱之轉印遺囑影本即認定有
17 遺囑執行人存在，並據以裁罰遺囑執行人；縱事後確認王淑
18 慧為本件遺囑執行人，依財政部88年6月30日臺財稅第88192
19 4161號函意旨，亦無變更納稅義務人並重為處分之必要。是
20 原核定處分依遺產及贈與稅法第6條第1項第1款規定以被上
21 訴人等全體繼承人（即王淑貞、被上訴人及王榮德）為本件
22 納稅義務人予以核課並裁罰，對象即無違誤。至於王淑貞等
23 人就本件遺產是否有繼承權之確認（王淑貞及其子劉亮谷、
24 劉亮廷等3人對被繼承人吳的是否有重大虐待情事），稽徵
25 機關無權認定，不得僅依被上訴人主張即排除遺產稅納稅義
26 務人之身分。(二)系爭6,800股助榮公司股份非被繼承人吳
27 的所有，不應納入其遺產總額：上訴人係依據100至104年助
28 榮公司申報之投資人明細、分配盈餘表所載股數、助榮公司
29 104年10月7日股東臨時會議事錄出席股東所持有之股數推
30 算，經通知遺產稅申報人王榮德未提出異議或申請復查，據
31 以核定被繼承人吳的持有6,800股助榮公司股份為遺產。

01 惟：1. 98年以後申報之助榮公司投資人明細及分配盈餘表關
02 於吳的持股之變動是否真實，為本案判斷重點。被上訴人主
03 張吳的於98年及99年分別贈與被上訴人助榮公司股份4,600
04 股、4,000股，並依法申報贈與有資料可憑在案，足認被上
05 訴人確實自吳的受贈取得8,600股助榮公司股份。2. 證人王
06 淑慧於108年5月3日及同年月24日在原審準備程序之證詞，
07 係表明被上訴人受贈股份是由證人一手主導為規避債務之安
08 排，並未告知被繼承人吳的、王榮德及被上訴人等3人，亦
09 未經過渠等3人之同意，8,600股助榮公司股份僅係借名登記
10 在被上訴人名下，並無贈與之實云云。然被上訴人業已提出
11 其持有受吳的贈與時，由證人王淑慧親筆草擬、嗣經被上訴
12 人同意而授權辦理之贈與契約書原本為證，依該契約書內
13 容，顯見被上訴人應知悉吳的欲贈與其助榮公司股份之事，
14 復參以前述被上訴人於98及99年分別自吳的受贈助榮公司股
15 份4,600股、4,000股，並依法申報贈與在案，足認被上訴人
16 確實自吳的受贈取得8,600股助榮公司股份，是證人王淑慧
17 上揭證稱顯難採信。又證人王淑慧既稱真正股東名簿資料不
18 敢變動，且主張6,800股助榮公司股份是寄放於吳的名下，
19 實則分屬於證人、證人之父及王榮德等人，吳的僅持有2,90
20 0股等云，卻未於股東名簿上如實記載，均乏實據可憑，難
21 認為真。是證人王淑慧之證詞已然不實，且查無被上訴人或
22 他人有將助榮公司股份移轉與吳的之情，無以推翻被上訴人
23 經合法贈與而取得8,600股助榮公司股份及事後未再有移轉
24 股份之事實，則吳的所持有之助榮公司股份數，顯非投資人
25 明細及分配盈餘表所記載之6,800股，上訴人核定依據即有
26 違誤。(三)上訴人主張吳的以助榮公司法定代理人身分與華
27 立企業有限公司（下稱華立公司）簽訂倉庫租賃契約、104
28 年10月間召開臨時股東會，足見對助榮公司仍有實質管理
29 權；另繼承人王榮德對被上訴人提起借名登記訴訟，足見上
30 開贈與行為實質上為隱匿財產之借名行為等語。惟助榮公司
31 屬家族企業，已無實質營業行為，僅以出租閒置倉庫與華立

01 公司並收取租金為業；況被繼承人吳的年事已高，逐步安排
02 財產分配亦合情理，不得僅因其擔任助榮公司董事長，代表
03 公司對外簽立契約收取租金收益維生，即遽認其贈與助榮公
04 司股份與被上訴人為借名登記。又依稅捐稽徵法第12條之1
05 第4項規定，租稅構成要件事實存在之舉證責任屬稽徵機
06 關，且須使法院之心證達到確信程度始可謂已盡舉證之責。
07 本件被繼承人吳的原持有8,600股助榮公司股份既經贈與被
08 上訴人取得並申報贈與稅，復查無積極證據可證明8,600股
09 助榮公司股份確屬借名登記，要難否認被上訴人取得8,600
10 股助榮公司股份之合法正當性；且在證人王淑慧已坦承助榮
11 公司申報之投資人明細及分配盈餘表有不實情事，上訴人核
12 定系爭6,800股助榮公司股份屬被繼承人吳的之遺產，已失
13 所據；又查無被上訴人於受贈後有再移轉回贈助榮公司股份
14 於被繼承人吳的之積極證據，則104年度助榮公司投資人盈
15 餘分配表所示吳的持有之系爭6,800股及王榮德持有之1,800
16 股助榮公司股份均應為被上訴人所有，系爭6,800股助榮公
17 司股份非屬被繼承人吳的之遺產，應無疑義。(四)依行為時
18 遺產及贈與稅法第13條、第14條、第23條第1項前段、第45
19 條、納稅者權利保護法第16條、第21條第3項、稅務違章案
20 件裁罰金額或倍數參考表有關「遺產及贈與稅法第45條」部
21 分（迄今均未修正）等規定，系爭6,800股助榮公司股份非
22 屬被繼承人吳的之遺產，上訴人核定系爭6,800股助榮公司
23 股份屬被繼承人吳的之遺產，並據以補稅裁罰，應屬違誤。
24 另本件遺產稅額之核定既有違誤，罰鍰處分自無從維持，基
25 於權力分立原則，撤銷罰鍰部分，由上訴人另為適法之處
26 分。復查決定、原核定處分關於助榮公司股份部分及罰鍰處
27 分尚有如前所述之違誤，訴願決定未予糾正，亦有未合，被
28 上訴人訴請撤銷，為有理由，應予准許；逾此部分（即關於
29 助榮公司股份以外部分）之原核定處分、復查決定及訴願決
30 定，被上訴人亦訴請一併撤銷，即無理由，應予駁回等語。

31 四、本院按：

01 (一)遺產及贈與稅法第1條第1項規定：「凡經常居住中華民國境
02 內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境
03 內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」第4條第2項
04 規定：「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予
05 他人，經他人允受而生效力之行為。」公司法第165條第1項
06 規定：「股份之轉讓，非將受讓人之姓名或名稱及住所或居
07 所，記載於公司股東名簿，不得以其轉讓對抗公司。」而股
08 份為股份有限公司資本之成分，或股東之出資額，為股東權
09 的基礎。股份並無實體存在，藉由股票表彰之。當公司就其
10 股份發行股票時，公司之股份轉讓即須以轉讓股票方式為
11 之。如公司未發行股票，公司股份之轉讓，祇須當事人間具
12 備要約與承諾之意思表示即為已足，所謂在公司股東名簿上
13 「過戶」，僅為對抗公司之要件。易言之，公司未發行股票
14 之股份轉讓方式，只要買賣（或贈與）雙方達成股份買賣
15 （或贈與）之合意，即生股份轉讓之效力。至於公司股東名
16 簿上已否完成「過戶」手續，只是受讓人得否對公司行使股
17 東權利而已，並非股份轉讓之生效要件。上訴意旨主張：助
18 榮公司股東名簿91年3月記載吳的持股6,800股，迄其死亡時
19 均未再有任何異動，原判決不予採認該公司股東名簿記載事
20 項即吳的持股6,800股，顯違反公司法第165條第1項規定，
21 原判決違背法令云云，自非可採。納稅者權利保護法第11條
22 第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除
23 法律別有明文規定者外，負證明責任。」課稅處分係負擔處
24 分，上開規定係規範稅捐稽徵機關就課稅要件事實符合課稅
25 要件之事實，負證明責任，以符租稅法律主義，否則課稅處
26 分即屬違法。又稅捐稽徵機關所提證據必須使法院之心證達
27 到確信之程度，始可謂就課稅之要件事實已為證明，若僅使
28 事實關係陷於真偽不明之狀態，法院仍應將事實真偽不明之
29 不利益歸於稽徵機關。

30 (二)經查，被上訴人於98年及99年分別自吳的受贈助榮公司股份
31 4,600股、4,000股，並依法申報贈與稅，被上訴人確實自吳

01 的受贈取得8,600股助榮公司未上市（櫃）股份。被上訴人
02 經合法贈與而取得8,600股助榮公司股份，事後未再有移轉
03 股份之事實。吳的於98年及99年將助榮公司股份贈與被上訴
04 人後，並未再持有助榮公司股份。被繼承人吳的所持有之助
05 榮公司股份數，顯非投資人明細及分配盈餘表所記載之6,80
06 0股，上訴人之核定依據即有違誤等語，為原審斟酌全辯論
07 意旨及調查證據之結果，詳述得心證之理由在案。原判決並
08 論明被上訴人業已提出其持有受吳的贈與時，由證人王淑慧
09 親筆草擬、嗣經被上訴人同意而授權辦理之贈與契約書原
10 本，可見被上訴人應知悉吳的欲贈與其助榮公司股份之事，
11 且被上訴人98及99年分別自吳的受贈助榮公司股份4,600
12 股、4,000股，已依法申報贈與，足認被上訴人確有自吳的
13 受贈取得8,600股助榮公司股份，雖事後101年至104年間助
14 榮公司營利事業所得稅申報時之投資人明細及分配盈餘表記
15 載，被上訴人名下6,800股股份遭移回吳的名下，然證人王
16 淑慧述稱為其所為，亦無申報繳納贈與稅，且查無被上訴人
17 於受贈後有再移轉回贈助榮公司股份於被繼承人吳的之積極
18 證據，則系爭6,800股助榮公司股份非屬被繼承人吳的之遺
19 產。原判決採據被上訴人提出上開證人王淑慧草擬之贈與契
20 約書，僅係佐證被上訴人主張知悉吳的贈與系爭股份之情由
21 為可採，經核與卷內證據資料並無不符，亦無違反證據法
22 則、論理法則及經驗法則。上訴人執詞主張該贈與契約書，
23 並無贈與人與受贈人之簽名認章，豈能佐證贈與事實云云，
24 指摘原判決違法，尚有誤解，要無可取。原判決復就證人王
25 淑慧證述被上訴人98年及99年自吳的取得助榮公司股份合計
26 8,600股，僅係借名登記在被上訴人名下，為保存財產一
27 節，何以不足採取，敘明證人王淑慧既稱為保存財產，其一
28 手主導規避債務之安排，未告知吳的及被上訴人，95年後開
29 始偽造股份移轉，並於移轉股份時辦理贈與稅申報以為證
30 據，卻未選擇高價值遺產（例如土地、房屋）予以保存移
31 轉，明顯與隱藏被繼承人財產之意圖有所齟齬，自難認證人

王淑慧證述為吳的保存財產而借名登記予被上訴人為真實可採。原審亦係以上述調查證據結果而為認定事實及適用法律，並就上訴人於原審主張吳的以助榮公司法定代理人身分與華立公司簽訂倉庫租賃契約、104年10月間召開臨時股東會，足見對助榮公司仍有實質管理權云云，說明依助榮公司92-96年進銷項憑證明細資料表及97-106年銷項去路明細表，已無實質營業行為，僅以出租閒置倉庫與華立公司並收取租金為業，助榮公司屬家族企業，已無實質營業，在被繼承人吳的之子女另有其他事業下，縱然吳的未持有公司股份而擔任該公司董事長職務，亦與常情無違，況吳的年事已高，其逐步安排財產之分配並依法申報贈與亦合情理，尚不得僅因被繼承人吳的一直擔任助榮公司董事長，並代表公司對外簽立契約，收取租金收益維生，即遽認其贈與助榮公司股份予被上訴人為借名登記。復因上述調查證據結果，98年及99年被上訴人既因贈與而取得系爭股份，已生股份轉讓之效力，其是否於公司股東名簿辦理登記亦只是得否對助榮公司行使股東權利而已，則無論助榮公司之租金收入有無按被上訴人之持股比例分配予被上訴人，或吳的有無以租金收入代被上訴人墊付款項，甚或被上訴人有無向助榮公司請求分配租金收入，並不影響98年及99年被上訴人因贈與而取得系爭股份之效力，原判決未詳述上訴人於原審此部分論點何以不足採取之具體理由，而僅泛謂其餘攻擊防禦方法，與判決之結果不生影響等語，固未臻周詳，然此究屬原判決之證據取捨事項，且經原判決已就前開調查證據結果為論斷基礎，亦核無上訴人所指有應調查之證據未予調查之違法。且如上所述，被上訴人98年及99年經吳的贈與而取得8,600股助榮公司股份，事後未再移轉股份，而證人王淑慧亦述稱101年至104年助榮公司營利事業所得稅申報時之投資人明細及分配盈餘表記載，被上訴人名下6,800股股份遭移回吳的名下，係其所為，亦無申報繳納贈與稅之情，已經原審以上述調查證據結果而論斷甚明，客觀上101年至104年被上訴人名

01 下6,800股股份根本無股份（權）轉讓事實，並不產生股權
02 移轉效果，被上訴人縱未就此提起民事確認股權存在訴訟或
03 對王淑慧提起刑事告訴，亦不影響此部分事實之認定。故上
04 訴意旨主張被上訴人均未對王淑慧、其他繼承人或助榮公司
05 提起民刑事訴訟，以維權益，僅以念及手足之情為由不興
06 訟，卻對稅捐課徵爭執云云，指摘原判決不備理由，自非可
07 採。又上訴意旨另以：證人沈政芳與王淑慧間並無利害關
08 係，且證詞一致，均明確指出吳的的持股為6,800股，直至
09 死亡時亦持有同股數之遺產，原判決就證人沈政芳對被上訴
10 人不利之證詞未予理會云云，惟查，證人沈政芳於原審到庭
11 證述：其不清楚被上訴人兄弟姐妹間就助榮公司股份之持股
12 情形（參原審108年5月3日準備程序筆錄第9頁，第10~14
13 行），並稱：他們家族如何分我不知道（參原審108年5月3
14 日準備程序筆錄第9頁，第28~31行），及稱：其並未參與助
15 榮公司經營、僅是掛名董監事等語（參原審108年5月3日準
16 備程序筆錄第7頁，第12~15行），則證人沈政芳係證述其不
17 清楚被上訴人家族間就助榮公司股份之分配或持有情形，上
18 述證詞並無上訴人所稱足以對被上訴人為不利之認定，更無
19 上訴理由所稱「明確指出吳的的持股為6,800股，直至死亡
20 時亦持有同股數之遺產」之情，上訴意旨據以指摘，容有所
21 誤，亦非可採。

22 （三）綜上所述，本件上訴人對被繼承人吳的所持有之助榮公司股
23 份數之認定既有如上述之違誤，據此所為原核定處分關於助
24 榮公司股份部分及罰鍰處分違法，是原判決將訴願決定、復
25 查決定、原核定處分關於助榮公司股份部分及罰鍰處分撤
26 銷，即無不合。上訴論旨，指摘原審判決違背法令，求予廢
27 棄，為無理由，應予駁回。

28 五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
29 項、第98條第1項前段，判決如主文。

30 中 華 民 國 110 年 6 月 17 日
31 最高行政法院第二庭

01 審判長法官 吳 東 都
02 法官 陳 秀 嫻
03 法官 王 俊 雄
04 法官 林 妙 黛
05 法官 胡 方 新

06 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
07 中 華 民 國 110 年 6 月 17 日
08 書記官 張 玉 純