

最高行政法院判決

109年度上字第367號

上訴人 廖振鐸

訴訟代理人 呂純純 律師

被上訴人 財政部臺北國稅局

代表人 宋秀玲

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國109年1月17日臺北高等行政法院107年度訴字第16號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決駁回被繼承人遺產稅核定應納稅額新臺幣127,853,327元逾新臺幣103,823,327元及該訴訟費用部分均廢棄，發回臺北高等行政法院。

其餘上訴駁回。

駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人代表人由許慈美變更為宋秀玲，茲據新任代表人具狀承受訴訟，核無不合，合先敘明。

二、被繼承人廖有章於民國99年6月12日死亡，繼承人（按被繼承人之繼承人共有3人，包括其配偶廖黃香及其子即上訴人及廖文鐸）於核准展延期限內辦理遺產稅申報，經被上訴人核定遺產總額新臺幣（下同，美金除外）3,156,679,552元，遺產淨額1,660,924,719元，應納稅額166,092,471元。嗣經申請核准更正遺產中之部分土地價值1,366,259元轉列為不計入遺產總額及追減配偶投資型保單價值9,041元連動追認剩餘財產差額分配請求權扣除額（下稱分配請求權扣除額）4,520元，更正核定遺產總額為3,155,313,293元，遺產淨額1,659,553,940元，應納稅額165,955,394元。上訴人及另一繼承人廖文鐸不服，就遺產總額—投資【衍舟股份有限

01 公司、Triple Dragon Limited（下稱Triple公司）計2
02 筆】、遺產總額—債權【寧波新橋化工有限公司、東莞新長
03 橋有限公司、天津新龍橋工程塑料有限公司、江陰新和橋化
04 工有限公司、Loyal International Holding Co. Ltd.（Sa
05 moa）、Loyal Holdings Pte. Ltd.（Singapore）計6筆】
06 及扣除額-未償債務，申請復查，經被上訴人以105年3月4日
07 財北國稅法二字第1050005068號復查決定（下稱復查決定）
08 追減遺產總額620,163,105元並連動追減分配請求權扣除額3
09 10,081,552元，其餘復查駁回，上訴人及繼承人廖文鐸仍不
10 服，向財政部提起訴願；案經被上訴人依訴願法第58條第2
11 項規定重新審查結果，認繼承人廖文鐸主張部分有理由，乃
12 以106年5月15日財北國稅法二字第1060019266號重審復查決
13 定（下稱原處分即重審復查決定），將復查決定撤銷，並追
14 減遺產總額620,163,105元及追減分配請求權扣除額240,30
15 5,187元，其餘復查駁回。上訴人不服，提起訴願遭駁回，
16 乃提起行政訴訟【嗣被上訴人於原審審理中以108年10月25
17 日財北國稅法二字第1080038089號函（下稱被上訴人108年1
18 0月25日函）撤銷重審復查決定遺產總額超過2,532,824,688
19 元及分配請求權扣除額超過1,231,825,843元部分】，上訴
20 人聲明：訴願決定、原處分（重審復查決定）之課稅處分應
21 納稅額127,969,602元超過51,772,357元之76,197,245元部
22 分，應予撤銷。經原審以原判決駁回。上訴人仍不服，遂提
23 起本件上訴。並聲明：原判決廢棄，並發回原審更審。

24 三、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯，均引用原判決之
25 記載。

26 四、原判決駁回上訴人在原審之訴，係以：(一)本件應納稅額之認
27 定：減除寧波開發區工行（下稱寧波工行）存款等4項遺產
28 財產，共計1,523,944,900元部分：(1)寧波工行存款2,325,5
29 00元部分，被上訴人已以108年10月25日陳報狀表明依職權
30 撤銷該核定，即本件遺產總額應變更成為2,532,824,688
31 元。又因遺產總額減縮2,325,500元連帶使剩餘財產分配之

01 債務扣除額亦減縮1,162,750元(2,325,500元÷2)，以致遺
02 產存款2,325,500元之排除不計，使遺產淨額因而減少1,16
03 2,750元(2,325,500元-1,162,750元)。上訴人主張減除
04 遺產財產2,325,500元部分有理由，應對上訴人為有利之認
05 定而減除本件遺產淨額1,162,750元，並減除其應納稅額11
06 6,275元(遺產淨額1,162,750元×遺產稅率10%)。(2)投資T
07 riple公司之價值336,938,500元部分：Triple公司為一境外
08 公司，依上訴人於100年3月14日所申報及99年6月30日該公
09 司資產負債表，顯示99年6月30日該公司之業主權益達美金1
10 0,402,546元(共50,000股)，換算每股之業主權益達美金2
11 08.05092元，復按匯率32.39計算，即每股業主權益6,738.7
12 7元，按被繼承人持股50,000股計算，即係投資Triple公司
13 之遺產價值336,938,500元(6,738.77元×50,000股)，核與
14 上訴人自行申報之投資Triple公司50,000股遺產價值336,93
15 8,472元相當。次依另一繼承人廖文鐸於100年3月14日之申
16 報紀錄，被繼承人投資Triple公司50,000股，其每股價值達
17 8,161.78元，即投資Triple公司之遺產其全部價值達408,08
18 9,000元。嗣103年1月9日上訴人具文向被上訴人表示該投資
19 Triple公司50,000股之價值應以上訴人前於100年3月14日所
20 申報之每股價值美金208.05092元為準，並表明Triple公司5
21 0,000股之價值其正確金額應為「336,938,500元」。故系爭
22 對Triple公司之投資50,000股，均經不同之繼承人廖文鐸及
23 上訴人於100年3月14日將之列載為遺產財產之一部分，顯見
24 就系爭「投資Triple公司50,000股」本即係遺產財產之一部
25 分，不同之繼承人對之並無異見，僅係對於其價值金額之高
26 低各有所本。且上訴人自100年3月14日申報Triple公司50,0
27 00股遺產其每股價值高達美金208.05092元之後，至103年1
28 月9日上訴人仍具文向被上訴人重申該Triple公司50,000股
29 遺產每股價值高達美金208.05092元。是被上訴人以不同繼
30 承人均將之列載為遺產財產之相同申報紀錄，連同上訴人自
31 己先後歷經數年均表明該Triple公司投資之遺產價額高達3.

01 36億餘元等意旨，參諸上訴人履次提示之Triple公司99年6
02 月30日資產負債表帳載紀錄等明確事證，據以核定被繼承人
03 所留投資Triple公司之遺產，其價額應為336,938,500元，
04 洵屬有據。又按卷附Triple公司之法人登記證明及股東名冊
05 所載，被繼承人生前確係該公司之股東，持有股數50,000
06 股，反係無從認定上訴人借用該公司名義為商務行為，亦無
07 從認定Triple公司代上訴人持有何等財產。至上訴人雖稱對
08 Triple公司提供資金，有匯款單為憑云云，然縱使如原審卷
09 附匯款單所示，上訴人雖曾對Triple公司為匯款，亦僅係上
10 訴人與Triple公司於94年11月10日至98年4月8日期間內曾有
11 資金往來，尚難逕以該等匯款單即認定Triple公司本身不存
12 在任何資產。從而，就被繼承人所留投資Triple公司之遺產
13 價額336,938,500元部分，上訴人雖事後改稱Triple公司無
14 財產，其淨值應為0元或負數云云，然均不足以推翻數繼承
15 人申報有案之該遺產紀錄及上訴人自己重申該遺產價額336,
16 938,500元無違誤等明確事證，則上訴人主張減除此部分遺
17 產，經核係無理由。(3)投資Loyal International Enterpri
18 ses Co., Ltd. (下稱Loyal公司)之價值704,080,900元部
19 分：上訴人本係於100年3月14日申報被繼承人留有投資Loya
20 l公司10,000股之遺產，每股價值為70,408.09元，該遺產價
21 額即達704,080,900元(70,408.09元×10,000股)。另一繼
22 承人廖文鐸於100年3月14日亦申報被繼承人留有投資Loyal
23 公司10,000股之該遺產，且每股價值同為70,408.09元，該
24 遺產價額同為704,080,900元。顯然不同繼承人對於投資Loy
25 al公司10,000股之遺產均為相同之申報內容，則該遺產之存
26 在及價值之彙算，於不同繼承人之間本即無異見。嗣上訴人
27 改稱Loyal公司僅係名義上持有香港商和橋實業有限公司、
28 香港商新橋實業有限公司及香港商見龍創業投資有限公司
29 (下分別稱和橋公司、新橋公司、見龍公司，合稱香港等3
30 家公司)之股權，其本身並無任何資產云云；惟系爭Loyal
31 公司之股東實際包含被繼承人(持股10,000股)、繼承人廖

01 文鐸（持股20,000股）、及上訴人（持股20,000股），此有
02 該公司之股東名冊及各股東之持股證明可稽。而上訴人提示
03 之Loyal公司之99年6月30日資產負債表顯示，該公司因歷年
04 經營有成，累積多年之盈餘已高達美金108,681,233元，截
05 至99年6月30日之帳載，公司名下已持有銀行存款達美金48
06 6,915元及長期股權投資達美金108,504,687元等財產甚明。
07 上訴人事後改稱Loyal公司僅係空殼公司，本身並無任何資
08 產云云，核與上開事證不符，實難採據。上訴人雖稱已向香
09 港法院提出訴訟，請求Loyal公司返還其代上訴人名義持有
10 之香港等3家公司股份云云。然縱使上訴人向香港法院提出
11 訴訟，請求Loyal公司返還股份等，核係上訴人與他人間之
12 私權爭執，與本件核定被繼承人其對Loyal公司持股10,000
13 股之遺產價額認定無必然關涉。至上訴人稱被繼承人同意將
14 香港等3家公司股份輾轉由上訴人取得，然不及辦理云云，
15 因乏證據可供審酌，亦難對上訴人為有利之認定。從而，上
16 訴人主張減除此部分遺產之價額704,080,900元，經核係無
17 理由。(4)對Nation Success公司債權480,600,000元部分：
18 上訴人於100年3月14日申報被繼承人留有對Nation Success
19 公司之債權美金5,000,000元，然另一繼承人廖文鐸則係申
20 報被繼承人留有對Nation Success公司之債權美金15,000,0
21 00元。經審酌卷附經濟部投資審議委員會98年12月23日經審
22 二字第09800467330號函記載「Nation Success公司」擬對
23 境外之「Triple Dragon Investment Limited（下稱Triple
24 Dragon公司）」為投資持股，衡情Nation Success公司係有
25 資金上之需求。復審酌Nation Success公司之銀行帳戶綜合
26 對帳單顯示，被繼承人於99年1月27日匯款美金5,000,000元
27 予Nation Success公司，Nation Success公司隨即於99年1
28 月28日將美金5,000,000元匯款予Triple Dragon公司，且被
29 繼承人於99年4月1日又再匯款美金10,000,000元予Nation
30 Success公司，Nation Success公司亦隨即於99年4月2日再
31 將美金10,000,000元匯款予Triple Dragon公司，則Nation

01 Success公司於99年1月及4月間合計對Triple Dragon公司投
02 入資金美金15,000,000元，係可認定。又因Nation Success
03 公司就該美金15,000,000元之取得，係由被繼承人提供資金
04 匯入至Nation Success公司所致，被上訴人據此認定被繼承
05 人匯款美金15,000,000元供Nation Success公司投資Triple
06 Dragon公司，再根據繼承人廖文鐸亦有申報被繼承人對Nati
07 on Success公司擁有債權美金15,000,000元（480,600,000
08 元）之情，被上訴人因而核定系爭遺產債權價額為480,600,
09 000元，尚非無據。又上訴人就被繼承人對Nation Success
10 公司之債權，僅係申報美金15,000,000元其中之美金5,000,
11 000元，惟審酌Nation Success公司之銀行帳戶綜合對帳單
12 所載，被繼承人係先於99年1月27日匯款美金5,000,000元予
13 Nation Success公司，嗣於99年4月1日又再匯款美金10,00
14 0,000元予Nation Success公司，則上訴人僅申報其中美金
15 5,000,000元，就其餘美金10,000,000元卻略而未報，與另
16 一繼承人廖文鐸所申報之全數美金15,000,000元遺產債權相
17 較，明顯短少，復相較於Nation Success公司之銀行帳戶內
18 實際由被繼承人共匯入美金15,000,000元之紀錄，亦明顯短
19 少，則被上訴人以廖文鐸所申報價額及Nation Success公司
20 之銀行帳戶綜合對帳單為準，核定系爭遺產債權為480,600,
21 000元，經核亦非無據。另按上訴人提示之Triple公司銀行
22 帳戶綜合對帳單所載，係98年12月24日Triple公司帳戶進帳
23 美金20,010,222.22元及美金13,553,875.67元，Triple公司
24 隨即分配款項予被繼承人、廖文鐸、上訴人各為美金5,000,
25 010元，嗣98年12月29日再由Triple公司第2度對被繼承人、
26 廖文鐸、上訴人分配款項各為美金5,000,010元，則「事隔
27 多月」後之99年4月間被繼承人帳戶匯款至Nation Success
28 公司美金10,000,000元，與前述98年12月間之Triple公司金
29 流，其間有何直接關聯，並無證據可供認定。上訴人雖主張
30 99年4月間被繼承人帳戶匯款至Nation Success公司之美金1
31 0,000,000元，同時亦係98年12月30日由和橋公司匯款美金

01 7,000,000元及新橋公司匯款美金2,000,000元予被繼承人所
02 致云云，惟和橋公司及新橋公司係早於98年12月30日即匯款
03 予被繼承人，至事隔多月後之99年4月間被繼承人帳戶匯款
04 至Nation Success公司美金10,000,000元，其間有何直接關
05 聯，無相關證據可供審酌。至上訴人主張將自己之款項匯至
06 Triple公司帳戶內云云，然按卷附匯款單所示，僅係上訴人
07 與Triple公司於94年11月10日至98年4月8日期間內曾有資金
08 之往來，難逕以據為論斷被繼承人對Nation Success公司無
09 任何債權之存在，則此部分亦難對上訴人有利之認定。故上
10 訴人主張減除此部分遺產之價額480,600,000元，經核亦係
11 無理由。(二)本件應納稅額之認定結果：被上訴人本件課稅處
12 分之應納稅額127,969,602元，應區分如下：(1)應納稅額51,
13 772,357元部分，被上訴人核課尚無不合，且兩造就此並未
14 爭執，此部分即應予維持。(2)應納稅額116,275元部分，因
15 被上訴人已依職權撤銷遺產存款2,325,500元及所對應之剩
16 餘財產差額分配扣除額1,162,750元，致本件遺產淨額之其
17 中1,162,750元經被上訴人撤銷在案，即本件應納稅額116,2
18 75元部分，上訴人主張係有理由，此部分應予以撤銷。(3)應
19 納稅額76,080,970元部分，因上訴人主張另應減少3筆遺產
20 共1,521,619,400元，經考量所對應之分配請求權扣除額將
21 隨之縮減760,809,700元，則上訴人此部分主張係欲使本件
22 之遺產淨額減少760,809,700元(1,521,619,400元÷2)，並
23 使應納稅額減少76,080,970元(760,809,700元×遺產稅率1
24 0%)。惟上訴人此部分主張係無理由，則被上訴人核課之
25 此部分應納稅額76,080,970元，並無不合，仍應予以維持。
26 (三)被上訴人本件重審復查所核定之全部應納稅額127,969,60
27 2元，就其中116,275元部分上訴人主張有理由；其餘127,85
28 3,327元部分(因被上訴人核課尚無不合且上訴人不爭執者5
29 1,772,357元，連同上訴人主張無理由者76,080,970元，二
30 者合計127,853,327元)之核課，則無不合。被上訴人職權
31 撤銷重審復查決定「遺產總額超過2,532,824,688元部分」

01 及「夫妻剩餘財產差額分配請求權扣除額超過1,231,825,84
02 3元部分」則遺產淨額僅存1,278,533,272元，則（×遺產稅
03 率10%）應納稅額應為127,853,327元。而上訴人108年11月
04 22日，仍將原重審復查所核定應納稅額127,969,602元為計
05 算基礎，將寧波工行存款部分減除後對應納稅額之影響計入
06 聲明原處分（即重審復查決定）應予撤銷之內。此部分，既
07 然被上訴人已經職權撤銷；故重審復查決定所核定之應納稅
08 額127,969,602元，就其中寧波工行存款部分所影響之應納
09 稅額116,275元，被上訴人已經職權撤銷，上訴人之訴則無
10 保護之必要，應予駁回；而其餘稅額127,853,327元，自屬
11 於法有據，上訴人請求撤銷為無理由，應予駁回等語，為其
12 論據。

13 五、本院查：

14 甲、本件重審復查所核定之全部應納稅額為127,969,602元，惟
15 因被上訴人於原審訴訟程序進行中以108年10月25日函，依
16 職權為一部撤銷，即撤銷重審復查決定遺產總額超過2,532,
17 824,688元部分及分配請求權扣除額超過1,231,825,843元部
18 分（按即關於原爭執寧波工行存款2,325,500元部分及該連
19 動分配請求權扣除額1,162,750元部分），故該課稅處分之
20 應納稅額應由127,969,602元變更為127,853,327元（參見原
21 審卷2第215～217頁）。而該變更後之應納稅額，其中被上
22 訴人核課並無不合，且上訴人於原審表明不爭執者為51,77
23 2,357元，故上訴人於原審審理時就前揭變更後應納稅額仍
24 為爭執者，應為76,080,970元。上訴人於原審聲明主張「訴
25 願決定、原處分（重審復查決定）之課稅處分應納稅額127,
26 969,602元超過51,772,357元之76,197,245元部分，應予撤
27 銷」，然該不服應納稅額「76,197,245元」中關於「116,27
28 5元」部分，既經被上訴人依職權撤銷，則該部分課稅處分
29 已不存在，原審原應闡明上訴人更正聲明（因重審復查決定
30 業經一部撤銷而變更稅額），惟上訴人就此已不存在之課稅
31 處分部分仍聲明請求撤銷，即無理由，原判決就此部分予以

01 駁回，結論並無不合。參諸上訴意旨狀，上訴人就此部分
02 （即寧波工行存款部分）並未表示不服，故此部分不在上訴
03 範圍，合先敘明。

04 乙、上訴無理由駁回部分（即關於被繼承人投資Triple公司之價
05 值336,938,500元部分及投資Loyal公司之價值704,080,900
06 元部分）：

07 （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
08 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
09 內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」第4條第1項
10 規定：「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價
11 值之權利。」第10條第1項規定：「遺產及贈與財產價值之
12 計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；
13 ……。」第14條規定：「遺產總額應包括被繼承人死亡時依
14 第1條規定之全部財產，及依第10條規定計算之價值。但第1
15 6條規定不計入遺產總額之財產，不包括在內。」行為時遺
16 產及贈與稅法施行細則第29條第1項規定：「未上市、未上
17 櫃且非興櫃之股份有限公司股票，除前條第2項規定情形
18 外，應以繼承開始日或贈與日該公司之資產淨值估
19 定……。」

20 （二）按事實認定是事實審法院的職權，而如何調查事實或證據的
21 證明力如何，事實審法院有斟酌判斷之權，如其事實認定已
22 經斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而未違背論理法則、
23 經驗法則或證據法則，縱其證據取舍與當事人所希冀者不
24 同，致其事實的認定不同於當事人之主張者，亦不得謂原判
25 決有違背法令的情形。

26 （三）查有關被繼承人投資Triple公司之價值336,938,500元部
27 分，原審經斟酌全辯論意旨及調查證據之結果業已敘明：Tr
28 iple公司為一境外公司，被繼承人生前為該公司股東，持有
29 股數為50,000股，依上訴人於100年3月14日所申報及99年6
30 月30日該公司資產負債表，顯示99年6月30日該公司之業主
31 權益達美金10,402,546元（共50,000股），換算每股之業主

01 權益達美金208.05092元，復按匯率32.39計算，即每股業主
02 權益6,738.77元，按被繼承人持股計算，即係投資Triple公
03 司之遺產價值336,938,500元（6,738.77元x50,000股），核
04 與上訴人自行申報之投資Triple公司50,000股遺產價值336,
05 938,472元相當。次依另一繼承人廖文鐸於100年3月14日之
06 申報紀錄，被繼承人投資Triple公司50,000股，其每股價值
07 達8,161.78元，即投資Triple公司之遺產其全部價值達408,
08 089,000元。嗣103年1月9日上訴人具文向被上訴人表示該投
09 資Triple公司50,000股之價值應以上訴人前於100年3月14日
10 所申報之每股價值美金208.05092元為準，並表明Triple公
11 司50,000股之價值其正確金額應為「336,938,500元」等
12 情，故肯認被上訴人以不同繼承人均將被繼承人投資Triple
13 公司50,000股列載為遺產財產之相同申報紀錄，連同上訴人
14 自己先後歷經數年均表明該Triple公司投資之遺產價額高達
15 3.36億餘元等意旨，參諸上訴人履次提示之Triple公司99年
16 6月30日資產負債表帳載紀錄等明確事證，據以核定被繼承
17 人所留投資Triple公司之遺產，其價額應為336,938,500
18 元，洵屬有據。並就上訴人嗣於原審改主張Triple公司名義
19 下財產並非該公司實質所有，暨該公司之資產淨值應為0元
20 或負數及其對該公司有提供資金等項，何以不足採為有利於
21 上訴人之認定，加以說明，則原判決綜依卷內相關證據資
22 料，因而認定被繼承人投資Triple公司之價值336,938,500
23 元無誤等情，經核與卷證資料相符，無違證據法則，亦合於
24 經驗法則及論理法則，於法並無違誤。上訴意旨執原判決詳
25 予論述不採之事由再予爭執，核屬其一己主觀之見，要難謂
26 為原判決有違背法令之情形。至上訴人於原審表示Triple公
27 司之資產負債表資本欄位金額應為美金50,000元，因會計人
28 員於製作表格時誤植為美金5,500,000元，致上訴人申報資
29 產淨值時產生錯誤，指摘原判決未予審酌云云，惟查營利事
30 業之資產淨值係指營利事業資產總額與負債總額之差額（即
31 業主權益），參諸上訴人提出Triple公司之資產負債表顯

01 示，該資產總額等於負債與業主權益，合於會計恆等式，且
02 上訴人所稱誤載金額差距高達美金5,450,000元，依上訴人
03 此項主張，亦顯與資產負債表所載之會計恆等式不符，故上
04 訴人主張該資本欄位有誤載情事，顯不足採。原判決就此部
05 分理由雖漏未為說明，然不致影響此部分認定結果。

06 (四)次查有關被繼承人投資Loyal公司之價值704,080,900元部
07 分，原審業經斟酌全辯論意旨及調查證據結果，亦已敘明何
08 以認定被繼承人投資Loyal公司之價值704,080,900元為可採
09 之認定依據及理由（參見原判決第20~22頁），經核合於證
10 據法則，亦與經驗法則、論理法則無違，於法並無違誤。上
11 訴意旨空言主張此部分違背法令云云，難認可採。

12 丙、廢棄發回部分（即關於被繼承人對Nation Success公司債權
13 480,600,000元部分）：

14 (一)行政訴訟法第189條規定，行政法院為裁判時，除別有規定
15 外，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理法則及經
16 驗法則判斷事實之真偽；依此判斷而得心證之理由，應記明
17 於判決。據此，構成行政法院判斷事實真偽之證據評價基
18 礎，乃全辯論意旨及調查證據之結果。基於行政訴訟之職權
19 調查原則（行政訴訟法第125條第1項及第133條），法院必
20 須充分調查為裁判基礎之事證以形成心證，法院在對全辯論
21 意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守兩項要求，一是
22 「訴訟資料之完整性」，二是「訴訟資料之正確掌握」。前
23 者乃所有與待證事實有關之訴訟資料，都必須用於心證之形
24 成而不能有所選擇，亦即法院負有審酌與待證事實有關之訴
25 訟資料之義務，如未審酌亦未說明理由，即有不適用行政訴
26 訟法第125條第1項、第133條之應依職權調查規定，及判決
27 不備理由之違背法令。又依同法第209條第3項規定，判決書
28 理由項下，應記載關於攻擊或防禦方法之意見及法律上之意
29 見。故行政法院認定事實應憑調查所得之證據資料，就證據
30 與事實之關聯性如何，其證明力之有無，形成心證之理由，
31 記明於判決理由項下。如未說明所憑證據足供證明事實之心

01 證理由，或就當事人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之
02 理由，或其調查證據未臻完備，不足以判斷事實之真偽，均
03 構成判決不備理由之違法。

04 (二)次依納稅者權利保護法第7條規定：「……(第2項)稅捐稽
05 徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實
06 關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……(第
07 4項)前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，
08 稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。(第5項)納稅者依
09 本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。
10 ……」第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之
11 要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」是稅
12 捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任，惟
13 有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，
14 稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而
15 納稅義務人就其所掌握及管領之課稅資料有協力義務，若納
16 稅義務人未能履行其協力義務，應認稽徵機關對於課稅構成
17 要件之證明程度得減輕之，因此稅捐稽徵機關倘對課稅要件
18 提出相當證明，客觀上已足能證明當事人構成課稅要件事實
19 之經濟活動，已可使法院綜合所有證據而形成心證，如當事
20 人予以否認，即應就其主張之事實提出證據以動搖法院所為
21 該當構成要件事實之認定，以貫徹公平合法課稅之目的。而
22 在遺產稅爭議事件，有關稅基計算基礎之被繼承人死亡時遺
23 有之財產，固應由稅捐稽徵機關負舉證責任，惟納稅義務人
24 仍應履行協力義務。是如稅捐稽徵機關對於遺產係屬被繼承
25 人死亡時遺留之財產提出相當證明，客觀上已足能證明該財
26 產於被繼承人死亡時為該被繼承人所有，納稅義務人卻主張
27 該財產非被繼承人所有，而係屬納稅義務人之一之繼承人所
28 有，因該事實屬於該主張之繼承人管領範圍，其知之最熟
29 稔，亦最容易為舉證行為，應由其就該事實為合理之說明及
30 舉證，以動搖法院就相關遺產屬被繼承人所有之初步認定。
31 又事實審法院就納稅義務人之舉證及說明，是否足以動搖稅

01 捐稽徵機關對於遺產係屬被繼承人死亡時遺留之財產之初步
02 認定，則應善盡職權調查義務，以明實情。

03 (三)上訴人於100年3月14日申報被繼承人留有對Nation Success
04 公司債權為161,950,000元，亦即美金5,000,000元，而另一
05 繼承人廖文鐸則係申報該債權為美金15,000,000元，亦即48
06 0,600,000元等情，為原判決依法認定之事實。原審以被繼
07 承人於99年1月27日匯款美金5,000,000元予Nation Success
08 公司，該公司隨即於99年1月28日如數匯款予Triple Dragon
09 公司而為投資，且被繼承人於99年4月1日又再匯款美金10,0
10 00,000元予Nation Success公司，該公司亦隨即於99年4月2
11 日如數匯款予Triple Dragon公司，故以Nation Success公
12 司就該美金15,000,000元之取得，係由被繼承人提供資金匯
13 入該公司所致，被上訴人據此認定被繼承人匯款美金15,00
14 0,000元供Nation Success公司投資Triple Dragon公司，再
15 根據另一繼承人廖文鐸亦有申報被繼承人對Nation Success
16 公司擁有債權美金15,000,000元之情，故認核定系爭遺產債
17 權價額為480,600,000元，尚非無據等情，固非無見。惟上
18 訴人與廖文鐸均係被繼承人之繼承人，其2人就此部分之遺
19 產申報並不相符，且上訴人於原審時即提出被繼承人之另一
20 繼承人廖黃香就被繼承人之遺產為配偶剩餘財產差額分配之
21 請求，提起民事訴訟(該案被告為上訴人及廖文鐸)，並提
22 出臺灣臺北地方法院101年度重家訴字第35號判決書在卷可
23 按(參見原判決第6、7頁、原審卷1第352~384頁)，審諸
24 在前開案件中，被繼承人之另一繼承人廖黃香對於此部分，
25 亦主張被繼承人對Nation Success公司之借款債權為161,95
26 0,000元(參見前開判決書第22頁)，雖廖黃香就此部分請
27 求，遭前開民事判決以依該卷內證據，尚不足證明被繼承人
28 與Nation Success公司間確有借貸法律關係之合意存在及本
29 於借貸契約進而交付借貸款項之事實，而駁回廖黃香此部分
30 之請求。惟廖黃香係被繼承人之繼承人之一，且就被繼承人
31 之遺產有配偶剩餘財產差額分配請求權，其於該案中亦僅主

01 張被繼承人遺產一對Nation Success公司借款債權為161,95
02 0,000元（即美金5,000,000元），並據此為請求，則此部分
03 之實情究竟為何，確有疑義，而原審未進一步查明，且未說
04 明上訴人此部分主張不可採之理由，即認另一繼承人廖文鐸
05 之申報為可採，核有判決不備理由之誤。再者，上訴人於原
06 審時主張係以其本人將存放在Triple公司之款項先匯款至被
07 繼承人帳戶，並於98年12月30日由和橋公司匯款美金7,000,
08 000元及新橋公司匯款美金2,000,000元予被繼承人，而於99
09 年4月間自被繼承人帳戶匯款美金10,000,000元至Nation Su
10 ccess公司，再將上開款項如數匯至上訴人指定之其他帳戶
11 等語。原判決固以上訴人提示之Triple公司銀行帳戶對帳
12 單，其上記載98年12月24日Triple公司進帳美金20,010,22
13 2.22元及美金13,553,875.67元，Triple公司隨即分配款予
14 被繼承人、廖文鐸、上訴人各為美金5,000,010元，嗣98年1
15 2月29日再由Triple公司第2度對被繼承人、廖文鐸、上訴人
16 分配款項各為美金5,000,010元；而和橋公司及新橋公司係
17 早於98年12月30日即匯款予被繼承人，則以事隔多月後之99
18 年4月間被繼承人帳戶匯款至Nation Success公司美金10,00
19 0,000元，與前述98年12月間之Triple公司金流及98年12月3
20 0日之和橋公司及新橋公司之匯款，其間有何直接關聯，並
21 無證據可供認定等語，而不採上訴人此部分之主張。惟依原
22 判決此部分認定，似肯認上訴人前揭主張所稱Triple公司、
23 和橋公司、新橋公司之相關匯款屬實，則以上訴人前揭主張
24 可知，上訴人曾於98年12月間經Triple公司2度分配得款美
25 金各5,000,010元（共計10,000,020元），復曾於98年12月3
26 0日自和橋公司匯款美金7,000,000元及新橋公司匯款美金2,
27 000,000元（共計美金9,000,000元）予被繼承人，如該主張
28 屬實，上訴人前揭匯款金額顯逾本件爭執金額美金15,000,0
29 00元。又參酌被繼承人於99年1月27日匯款美金5,000,000元
30 予Nation Success公司，該公司隨即於99年1月28日如數匯
31 款予Triple Dragon公司而為投資，繼於99年4月1日再匯款

01 美金10,000,000元予Nation Success公司，該公司亦隨即於
02 99年4月2日如數匯款予Triple Dragon公司，可見相關款項
03 雖由被繼承人匯入Nation Success公司，然均於匯入後之翌
04 日即匯出，故相關匯款之來源為何，究係來自被繼承人或上
05 訴人，抑或其他人？又該款項往來之相關緣由為何？且該款
06 項是否如上訴人主張，其實係被繼承人提供其個人帳戶供上
07 訴人匯款使用而產生之金流紀錄，該資金實係來自上訴人等
08 節，攸關該款項是否確為被繼承人本人對Nation Success公
09 司之債權，確有詳查之必要，以明實情。參諸上訴人已於原
10 審提出相關銀行帳戶綜合對帳單及匯款單等紀錄資料供核，
11 則該實情為何，是否確如上訴人所述，相關金額及來源是否
12 吻合，即須進一步勾稽查明，始足認定；如不採認，並應說
13 明上訴人此部分主張何以不足採之理由。惟原審並未就上訴
14 人所提相關證據資料加以勾稽比對，遽以上訴人所提出之相
15 關銀行帳戶綜合對帳單及匯款單等資料顯示與被繼承人匯款
16 時間，二者之款項差距達4個月，即認上訴人主張不可採，
17 乃嫌速斷。上訴人既已提出此部分對其有利之主張並提出相
18 關證據資料供核，則此是否足以動搖法院就相關遺產屬被繼
19 承人所有之初步認定，自應依職權調查並說明理由，否則事
20 證尚有未明，核有未盡職權調查義務及判決不備理由之違
21 誤。又上訴人關於此部分係主張否認被繼承人對Nation Suc
22 cess公司債權480,600,000元（即美金15,000,000元），惟
23 原判決關於上訴人所提出此部分之證據，僅就關於美金10,0
24 00,000元部分為說明，至另關於美金5,000,000元部分，就
25 相關證據之評價如何，並未加以說明，且依原判決認定被繼
26 承人於99年1月27日匯款美金5,000,000元予Nation Success
27 公司，該公司於99年1月28日如數匯款予Triple Dragon公
28 司，則該款項係於99年1月間即為相關匯款，此與前揭上訴
29 人主張係由其匯款等情之時間差距僅有1個月左右，衡情二
30 者時間相近，則此是否可採為有利於上訴人之主張，原判決
31 並未加以說明，亦有判決不備理由之違誤。

01 丁、本件關於應納稅款部分，經被上訴人重審復查決定為127,96
02 9,602元，惟被上訴人於原審訴訟程序中已就一部分為撤
03 銷，而變更核定應納稅額為127,853,327元，業如前述。關
04 於被繼承人投資Triple公司之價值336,938,500元部分及投
05 資Loyal公司之價值704,080,900元部分，於法無違，此部分
06 上訴應予駁回；惟關於被繼承人對Nation Success公司債權
07 480,600,000元部分，因前述有未盡依職權調查義務及判決
08 不備理由之違誤，是此部分上訴人求予廢棄，為有理由。又
09 因此部分事證有由原審再為調查審認之必要，且此足以影響
10 本件判決結果，本院尚無從自為判決。查本件應納稅款，經
11 被上訴人以108年10月25日函為部分撤銷後，已變更為「遺
12 產總額2,532,824,688元」及「分配請求權扣除額1,231,82
13 5,843元」，是遺產淨額為1,278,533,272元則（×遺產稅率1
14 0%）應納稅額應為127,853,327元（參見原判決第26頁）。
15 茲因本件關於被繼承人遺產總額-被繼承人對Nation Succes
16 s公司債權480,600,000元部分，仍有待調查，應發回原審，
17 故被上訴人原以108年10月25日函變更核定遺產總額2,532,8
18 24,688元、遺產淨額1,278,533,272元、應納稅額127,853,3
19 27元，經扣除前揭應發回原審再為調查之被繼承人對Nation
20 Success公司債權480,600,000元部分後，在遺產總額逾2,05
21 2,224,688元、遺產淨額逾1,038,233,272元，應納稅額逾10
22 3,823,327元部分，即屬無從維持，故將原判決此部分廢
23 棄，發回原審更為適法之裁判。另依納稅者權利保護法第21
24 條第1、2、3項規定：「（第1項）納稅者不服課稅處分，經
25 復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政
26 訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違
27 法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願
28 機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。（第2
29 項）前項情形，稅捐稽徵機關應提出答辯書狀，具體表明對
30 於該追加或變更事由之意見。（第3項）行政法院對於納稅
31 者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服

01 之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此
02 限。」其立法理由為「按納稅者對於課稅處分不服，經提起
03 行政救濟之後，該處分即處於尚未確定的狀態，除了原先爭
04 執的處分瑕疵之外，如果其事後發現原處分有其他違法事由
05 致損害納稅者權益，為了確保依法課稅原則，並維護納稅人
06 權益，自應許其一併加以爭執，請求行政救濟機關或法院進
07 行審查。其由行政救濟機關或行政法院依據職權主動發現課
08 稅處分有其他違法事由者，亦應主動斟酌，以確保課稅處分
09 之合法性……」，復依前開規定可知，行政法院就納稅者之
10 應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範
11 圍內定其數額。同理，被上訴人既發現原課稅處分違法，而
12 有一部撤銷之變更該原課稅處分情事時，該變更稅額處分，
13 亦應表明變更後之應納稅額，以茲明確並合於前開規定意
14 旨，併此敘明。

15 六、據上論結，本件上訴為一部有理由、一部無理由。依行政訴
16 訟法第255條第1項、第256條第1項、第260條第1項、第98條
17 第1項前段，判決如主文。

18 中 華 民 國 110 年 10 月 7 日

19 最高行政法院第二庭

20 審判長法官 吳 東 都

21 法官 王 俊 雄

22 法官 林 妙 黛

23 法官 侯 志 融

24 法官 陳 秀 嫻

25 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

26 中 華 民 國 110 年 10 月 7 日

27 書記官 陳 映 羽