

01 最 高 行 政 法 院 判 決

02 109年度上字第553號

03 上 訴 人 蔡耀東

04 訴訟代理人 吳梓生 律師

05 王永富 律師

06 廖宏明 律師

07 被 上 訴 人 財政部中區國稅局

08 代 表 人 吳蓮英

09 上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國109年2月27日臺
10 中高等行政法院108年度訴字第279號判決，提起上訴，本院判決
11 如下：

12 主 文

13 原判決廢棄。

14 訴願決定及原處分（含重審復查決定）均撤銷。

15 第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

16 理 由

17 一、被上訴人代表人由宋秀玲變更為吳蓮英，茲據新任代表人具
18 狀聲明承受訴訟，核無不合，先予敘明。

19 二、被繼承人蔡榮泉於民國87年5月27日死亡，其弟蔡耀炳為其
20 唯一繼承人，未依規定辦理遺產稅申報，被上訴人依查得資
21 料核定遺產總額新臺幣（下同）39,856,195元，遺產淨額2
22 4,888,277元，應納稅額5,906,131元，並處罰鍰5,906,131
23 元（下稱第1次核定）。因蔡耀炳未於限繳期限內繳納稅
24 款，被上訴人乃移送強制執行，本稅及罰鍰已全數受償完
25 畢。嗣被上訴人所屬民權稽徵所（下稱民權稽徵所）參酌臺
26 灣高等法院臺中分院100年度重上字第170號民事判決（下稱
27 臺中高分院民事判決）內容，以訴外人林維崧（75年2月3日
28 死亡）與蔡榮泉生前共同集資（權利各二分之一）購買坐落

01 改制前臺中縣○○鄉○○○段000之00地號等38筆土地（下
02 稱系爭38筆土地），並借用訴外人蔡松柏（99年10月29日死
03 亡）名義辦理土地所有權登記，蔡松柏之繼承人蔡俊宜依臺
04 中高分院民事判決而應就該案訴訟標的即蔡松柏所有之000
05 之000地號等3筆土地（即系爭38筆土地之其中3筆）辦理繼
06 承登記，並將登記後3筆土地之所有權權利範圍二分之一，
07 均移轉於林維崧之繼承人林文傑等公同共有，基於其餘35筆
08 土地與臺中高分院民事判決之3筆土地為同一借名登記契
09 約，被上訴人乃以101年7月6日中區國稅二字第1010023549B
10 號函（下稱101年7月6日函）通報民權稽徵所，請其通知蔡
11 榮泉之繼承人應自判決確定日起6個月內補申報遺產稅。蔡
12 耀炳於101年8月21日補申報系爭38筆土地關於蔡松柏登記權
13 利範圍二分之一之土地返還請求權，經民權稽徵所將之併入
14 蔡榮泉之遺產總額課稅，核定遺產總額314,085,538元，遺
15 產淨額299,117,620元，補徵應納稅額129,145,679元（下稱
16 第2次核定）。嗣原審於104年5月27日以103年度訴字第489
17 號判決（被繼承人林維崧之繼承人就其餘35筆土地返還請求
18 權併課遺產稅提起行政救濟案），系爭借名土地係登記於被
19 借名人名下，倘未經法院民事判決確定，仍非屬被繼承人
20 （借名人）所有之土地，返還事實無法確定，被上訴人乃於
21 104年7月17日以中區國稅二字第1040009296A號函，請民權
22 稽徵所註銷原通報被繼承人蔡榮泉對系爭38筆土地之返還請
23 求權（被上訴人101年7月6日函），俟取得法院確定判決屬
24 被繼承人所有，始得列入遺產課稅，民權稽徵所乃據以註銷
25 第2次核定有關被繼承人蔡榮泉遺產總額之系爭38筆土地返
26 還請求權。嗣上訴人於104年10月12日向臺灣臺中地方法院
27 （下稱臺中地院）具狀聲請，請求蔡俊宜（即蔡松柏之繼承
28 人）返還被繼承人蔡榮泉系爭38筆土地之權利暨移轉登記，
29 經該院豐原簡易庭104年11月26日104年度司豐調字第166號
30 調解成立（下稱系爭調解筆錄）。被上訴人依系爭調解筆錄
31 核認蔡榮泉對蔡松柏有系爭38筆土地登記權利範圍二分之一

01 之土地返還請求權，惟未於調解確定之日（104年11月26
02 日）起6個月內補申報遺產稅，乃核定系爭38筆土地返還請
03 求權權利價值274,229,343元，遺產總額314,085,538元及本
04 次應納稅額129,145,679元（下稱原處分）（已扣除前次已
05 納稅額5,906,131元）；因蔡耀炳於103年4月3日死亡，爰以
06 上訴人（即蔡耀炳之唯一繼承人）為代繳義務人發單補徵。
07 上訴人不服，申請復查，經被上訴人以其逾申請復查法定不
08 變期間為由，從程序上駁回其復查之申請。上訴人仍不服，
09 提起訴願，經被上訴人依訴願法第58條第2項規定撤銷上開
10 程序駁回之復查決定，重新就其復查申請為實體審查後以10
11 8年1月9日中區國稅法二字第1080000425號重審復查決定駁
12 回。上訴人猶不服，提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴
13 訟，並聲明：訴願決定及原處分（核定被繼承人蔡榮泉遺產
14 稅129,145,679元）均撤銷（原判決誤載為訴願決定及原處
15 分〔即重審復查決定〕均撤銷），經臺中高等行政法院108
16 年度訴字第279號判決（下稱原判決）駁回。上訴人仍表不
17 服，遂於109年3月27日提起本件上訴，並聲明：原判決廢
18 棄；原處分、訴願決定及重審復查決定（上訴人誤載為復查
19 決定）均撤銷，或發回原審更為審理。

20 三、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
21 的記載。

22 四、原審為上訴人敗訴之判決係以：

23 (一)依民事訴訟法第416條第1項、第380條第1項規定，民事調解
24 成立筆錄與確定判決有同一之效力。被上訴人認定被繼承人
25 蔡榮泉對被繼承人蔡松柏有系爭38筆土地之土地返還請求
26 權，並於104年11月26日法院調解成立時已告確定，由其唯
27 一繼承人蔡耀炳繼承取得該系爭38筆土地之返還請求權，惟
28 上訴人未於上開調解確定之日（104年11月26日）起6個月內
29 補申報遺產稅，乃核定該土地返還登記請求權權利價值274,
30 229,343元，併同前案核定併計遺產總額314,085,538元，遺
31 產淨額299,117,620元，本次補徵應納稅額129,145,679元，

01 因蔡耀炳業於103年4月3日死亡，遂以上訴人（即蔡耀炳之
02 唯一繼承人）為代繳義務人發單補徵，並於105年10月27日
03 送達核定通知書及繳款書，經核尚無不合。

04 (二)民權稽徵所參酌原審104年5月27日103年度訴字第489號判決
05 （被繼承人林維崧之繼承人就其餘35筆土地返還請求權併課
06 遺產稅提起行政救濟案）撤銷意旨，以系爭借名土地，係登
07 記於被借名人名下，倘未經法院民事判決確定（按前揭民事
08 確定判決既判力僅及於系爭3筆土地），仍非屬被繼承人
09 （借名人）所有之土地，返還事實無法確定等，須俟法院判
10 決確定屬被繼承人所有時，始得列入遺產課稅，乃以104年7
11 月31日中區國稅民權營所字第1040606186號函知上訴人略
12 以：「主旨：有關102年度核課被繼承人蔡榮泉君所遺……3
13 8筆土地返還請求權（應有部分2分之1）遺產稅乙案，經依
14 更正程序辦理重核，已註銷該筆遺產稅額129,145,679
15 元……。」是被繼承人蔡耀炳雖已於101年8月21日補申報系
16 爭38筆土地，惟業經民權稽徵所註銷在案。嗣民權稽徵所依
17 系爭調解筆錄，以上訴人未於調解確定之日（104年11月26
18 日）起6個月內補申報遺產稅，其核課期間應自規定申報期
19 間屆滿之翌日（即105年5月26日）起算，乃將系爭38筆土地
20 返還登記請求權併計遺產總額核課，發單補徵，並於105年1
21 0月27日送達核定通知書及繳款書，並無逾核課期間之情
22 形。

23 (三)撤銷訴訟判斷行政處分合法性之基準時，為原處分發布時之
24 事實或法律狀態。又依遺產及贈與稅法第1條、第4條及第10
25 條第1項、第3項規定可知，遺產稅之客體係被繼承人所遺之
26 全部財產，而所謂財產，指動產、不動產及其他一切有財產
27 價值之權利，其價值之計算以被繼承人死亡時之時價為準，
28 其所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準。上
29 訴人未於調解確定之日（104年11月26日）起6個月內補申報
30 遺產稅，被上訴人乃依本件遺產稅課徵原因即被繼承人蔡榮
31 泉死亡之時點（87年5月27日），以當時系爭38筆土地之面

01 積及公告土地現值計算其土地返還登記請求權之價值，核定
02 該土地返還登記請求權權利價值274,229,343元，併同前案
03 核定併計遺產總額314,085,538元，遺產淨額299,117,620
04 元，本次補徵應納稅額129,145,679元，即無不合。至於上
05 訴人主張重測後之土地面積已有變動，則屬「原處分作成」
06 後之事實狀態，此觀系爭38筆土地之部分土地於107年間移
07 轉時面積仍係被上訴人前揭核算土地返還登記請求權價值所
08 認定面積自明，自不影響本次核定之適法性。是上訴人此部
09 分主張，容屬事後是否可申請退稅之問題，尚難作為提起本
10 件撤銷訴訟之有利上訴人事實認定之依據。

11 (四)系爭調解筆錄關於370萬元內容為（聲請人即上訴人，相對
12 人即蔡俊宜）：「聲請人願補償相對人新臺幣參佰柒拾萬
13 元。給付方法：……」顯見，該370萬元債務之發生係於104
14 年11月26日，原始債權人為蔡俊宜，原始債務人為上訴人，
15 並非被繼承人死亡前之未償債務。另觀諸民法第1150條規
16 定，關於遺產管理之費用，由遺產中支付之，但因繼承人過
17 失而支付者，不在此限。惟本件遺產稅案中此370萬元屬上
18 訴人自願性補償蔡俊宜之舉，並非「直接必要」費用，尚無
19 法依遺產及贈與稅法第17條第1項第11款規定扣除，充其量
20 僅是上訴人取得該等土地之成本或費用，應於出售時計算所
21 得稅予以減除之成本、費用，非為本案核定遺產總額內之未
22 償債務扣除額，或管理遺產之直接必要費用。綜上，原處分
23 （即重審復查決定）並無違誤，訴願決定予以維持亦無不
24 合，乃判決駁回上訴人在第一審之訴等詞，為其判斷之基
25 礎。

26 五、本院按：

27 (一)遺產稅性質上屬由納稅義務人申報繳納之稅捐，依稅捐稽徵
28 法第21條規定：「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規
29 定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期
30 間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，
31 其核課期間為5年。……三、未於規定期間內申報，或故意

01 以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。

02 (第2項)在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍
03 應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不
04 得再補稅處罰。」可知，區分為已申報者核課期間為5年；
05 未申報者或已申報但有故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅
06 捐者，核課期間為7年。就核課期間的起算，稅捐稽徵法第2
07 2條第1款、第2款規定：「前條第1項核課期間之起算，依左
08 列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規
09 定期間內申報者，自申報日起算。二、依法應由納稅義務人
10 申報繳納之稅捐，未在規定期間內申報繳納者，自規定申報
11 期間屆滿之翌日起算。……。」遺產及贈與稅法第1條第1項
12 規定：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺
13 有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規
14 定，課徵遺產稅。」第4條第1項規定：「本法稱財產，指動
15 產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」第23條第1項
16 規定：「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承
17 人死亡之日起6個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法
18 規定辦理遺產稅申報。」遺產稅既經遺產及贈與稅法第23條
19 定有應申報之明文，則遺產稅其核課期間之起算，自應適用
20 稅捐稽徵法第22條第1款及第2款規定。如已逾核課期間，依
21 同法第21條第2項規定，即不得再補稅處罰。

22 (二)經查，本件被繼承人蔡榮泉於87年5月27日死亡，其弟蔡耀
23 炳為其唯一繼承人，然因未依規定辦理遺產稅申報，原經民
24 權稽徵所依查得資料核定遺產總額39,856,195元，遺產淨額
25 24,888,277元，應納稅額5,906,131元，並處罰鍰5,906,131
26 元，因蔡耀炳未於限繳期限內繳納稅款，民權稽徵所乃移送
27 強制執行，本稅及罰鍰已全數受償完畢。嗣民權稽徵所參酌
28 臺中高分院民事判決內容，以訴外人林維崧（75年2月3日死
29 亡）與蔡榮泉生前共同集資（權利各二分之一）購買系爭38
30 筆土地，並借用訴外人蔡松柏（99年10月29日死亡）名義辦
31 理土地所有權登記，蔡松柏之繼承人蔡俊宜依臺中高分院民

01 事判決而應就該案訴訟標的即蔡松柏所有之201之185地號等
02 3筆土地（即系爭38筆土地之其中3筆）辦理繼承登記，並將
03 登記後3筆土地之所有權權利範圍二分之一，均移轉於林維
04 崧之繼承人林文傑等公同共有，基於其餘35筆土地與臺中高
05 分院民事判決之3筆土地為同一借名登記契約，被上訴人乃
06 以101年7月6日函通報民權稽徵所，請其通知蔡榮泉之繼承
07 人應自判決確定日起6個月內補申報遺產稅。蔡耀炳於101年
08 8月21日補申報系爭38筆土地關於蔡松柏登記權利範圍二分
09 之一之土地返還請求權，經民權稽徵所將之併入蔡榮泉之遺
10 產總額課稅，核定遺產總額314,085,538元，遺產淨額299,1
11 17,620元，補徵應納稅額129,145,679元（即第二次核
12 定）。嗣原審於104年5月27日以103年度訴字第489號判決
13 （被繼承人林維崧之繼承人就其餘35筆土地返還請求權併課
14 遺產稅提起行政救濟案），系爭借名土地係登記於被借名人
15 名下，倘未經法院民事判決確定，仍非屬被繼承人（借名
16 人）所有之土地，返還事實無法確定，被上訴人乃於104年7
17 月17日以中區國稅二字第1040009296A號函，請民權稽徵所
18 註銷原通報被繼承人蔡榮泉對系爭38筆土地之返還請求權
19 （被上訴人101年7月6日函），俟取得法院確定判決屬被繼
20 承人所有，始得列入遺產課稅，民權稽徵所乃據以註銷第二
21 次核定有關被繼承人蔡榮泉遺產總額之系爭38筆土地返還請
22 求權。嗣上訴人於104年10月12日向臺中地院具狀聲請，請
23 求蔡俊宜（即蔡松柏之繼承人）返還被繼承人蔡榮泉系爭38
24 筆土地之權利暨移轉登記，經該院豐原簡易庭104年11月26
25 日104年度司豐調字第166號調解成立。被上訴人依系爭調解
26 筆錄核認蔡榮泉對蔡松柏有系爭38筆土地登記權利範圍二分
27 之一之土地返還請求權，惟未於調解確定之日（104年11月2
28 6日）起6個月內補申報遺產稅，乃核定系爭38筆土地返還請
29 求權權利價值274,229,343元，遺產總額314,085,538元及本
30 次應納稅額129,145,679元（已扣除前次已納稅額5,906,131
31 元）；因蔡耀炳於103年4月3日死亡，爰以上訴人（即蔡耀

01 炳之唯一繼承人) 為代繳義務人發單補徵等情，為原審依法
02 確定之事實。原判決依本院106年9月份第1次庭長法官聯席
03 會議決議意旨，認民權稽徵所依系爭調解筆錄，以上訴人未
04 於調解確定之日(104年11月26日)起6個月內補申報遺產
05 稅，其核課期間應自規定申報期間屆滿之翌日(即105年5月
06 26日)起算，乃將系爭38筆土地返還登記請求權併計遺產總
07 額核課，發單補徵，並於105年10月27日送達核定通知書及
08 繳款書，並未逾核課期間，而維持原處分，駁回上訴人在原
09 審之訴，固非無見。

10 (三)本院106年9月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨固謂：

11 「遺產及贈與稅法第23條第1項所定之遺產稅申報期間及稅
12 捐稽徵法第22條所定之核課期間，基於合憲性解釋原則，應
13 以可合理期待納稅義務人履行申報義務及稽徵機關得行使核
14 課權為前提，方符合其立法目的及遺產稅申報暨核課事件之
15 本質。是納稅義務人如對於登記他人名下之土地及其移轉登
16 記請求權是否屬於被繼承人之遺產，尚待民事判決確定始能
17 確認者，則於民事判決確定前，自難以期待納稅義務人就尚
18 有爭議之財產申報遺產稅，更難以期待稽徵機關得知該筆爭
19 議財產係屬遺產而依法行使核課權。則就此一爭議財產，遺
20 產及贈與稅法第23條第1項所定之遺產稅申報期間，應自民
21 事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算，並依稅捐稽徵法第
22 22條規定起算其核課期間，以兼顧徵、納雙方之均衡利益，
23 俾符合實質課稅及公平課稅原則。財政部79年2月1日函釋即
24 係秉持前揭規定之立法意旨及遺產稅申報暨核課事件之本
25 質，依期待可能性原則所為之闡釋，並未增加法律所無之稅
26 捐義務，而與租稅法律主義無違，與遺產及贈與稅法第23條
27 第1項及稅捐稽徵法第22條規定意旨亦無抵觸。」

28 (四)然稅捐稽徵法第21條所規定之核課期間，係指稽徵機關對於
29 課稅事實及要件，核定稅額及填發稅單之一定期間，此為稽
30 徵機關行使核課權之期間，核課期間屆滿後，未經核定之租
31 稅請求權消滅。公法債務關係，為求法律安定，並無自然債

01 務，請求權罹於消滅時效，債權亦歸於消滅。準此，核課期
02 間屆滿後，稽徵機關即不得再行核課，縱然租稅債務人為此
03 申請，亦無不同。財政部83年11月30日台財稅第831622784
04 號函釋：「稅捐及罰鍰已逾核課期間，依稅捐稽徵法第21條
05 第2項規定，應不得再補稅處罰，尚不得因納稅義務人之申
06 請而核發已逾核課期間之稅額繳款書。」即同此意旨。因
07 此，對已逾核課期間之遺產稅，稽徵機關應核發逾核課期間
08 案件同意移轉證明書，俾便納稅義務人持憑辦理移轉登記
09 （財政部74年7月23日台財稅第19293號函釋參照）。是以在
10 核課期間屆滿後始另發現應徵之租稅，即不得於期間屆滿後
11 再行核課補稅。

12 (五)稅捐稽徵法對於核課期間，並未設時效不完成或時效中斷之
13 明文規定，然於遺產稅核課案件尚在申請及核定過程中，若
14 已知有「爭執遺產範圍」民事訴訟之提起者，為解決此等
15 「稅捐成立要件是否成立不明，導致核課處分難以作成之困
16 難」，國外立法例有許可稅捐機關作成暫時性核課處分者。
17 例如德國租稅通則第165條第1項第1句明定「租稅之成立要
18 件是否發生及其範圍不明時，得為暫時之核定」，且為此暫
19 時之核課處分，即發生「核課期間不完成」之法律效果（德
20 國租稅通則第171條第8項規定參照）。若事後原「事實不明
21 狀態」已經排除，稅捐稽徵機關即應廢棄變更原核課處分
22 （陳敏譯「德國租稅通則」第304頁至第309頁參照）。繼承
23 因被繼承人死亡而開始，被繼承人死亡，繼承人即承受被繼
24 承人財產上之一切權利義務，繼承人繳納遺產稅之義務亦應
25 自此時發生，遺產及贈與稅法第23條第1項前段規定，被繼
26 承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起
27 6個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關辦理遺產稅申報，即
28 在明定納稅義務人申報期間，配合稅捐稽徵法第22條及第23
29 條規定，據以核算核課期間。遺產總額之構成，包括多筆不
30 同種類之遺產，雖每筆遺產之計算及屬性不同，惟稽徵機關
31 最終核定結果為單一遺產總額（淨額）及稅額。遺產稅核定

01 內容除各項遺產外，另有免稅額、一般扣除額、差額分配請
02 求權扣除額及累進稅率，稽徵機關核定遺產稅額，實是上開
03 組成要素交錯適用、合併計算之結果。遺產稅債務因實現法
04 定之租稅構成要件而成立，納稅義務人依法係成立一個遺產
05 稅債務，並非成立複數之遺產稅債務，故在適用核課期間
06 時，當不得將構成遺產之各項財產，分別適用不同之核課期
07 間（本院108年度大字第1號裁定意旨參照）。納稅義務人如
08 對於登記他人名下之土地及其移轉登記請求權是否屬於被繼
09 承人之遺產，尚待民事判決確定始能確認者，則於民事判決
10 確定前，自難以期待納稅義務人就尚有爭議之財產申報遺產
11 稅，更難以期待稽徵機關得知該筆爭議財產係屬遺產而依法
12 行使核課權，本院106年9月份第1次庭長法官聯席會議決議
13 意旨，乃就此一爭議財產，遺產及贈與稅法第23條第1項所
14 定之遺產稅申報期間，採應自民事判決確定其屬被繼承人遺
15 產之日起算，並依稅捐稽徵法第22條規定起算其核課期間。
16 惟適用該決議意旨之前提應係在核課期間尚未屆滿，時效尚
17 未完成前，就遺產課稅事實之有無，涉及須以民事訴訟認定
18 之先決問題，因其是否屬遺產猶未確定，其遺產稅納稅義務
19 人無從辦理遺產稅申報，稽徵機關之核課權，亦不能開始行
20 使，始發生核課期間不完成之效果，而採應自民事判決確定
21 其屬被繼承人遺產之日起算遺產稅之6個月申報期間，並依
22 稅捐稽徵法第22條規定起算其核課期間。倘稅捐已逾核課期
23 間，未經核定之租稅請求權罹於消滅時效，債權亦歸於消
24 滅，依稅捐稽徵法第21條第2項規定，應不得再補稅，稽徵
25 機關尚不得因納稅義務人之申請而核發已逾核課期間之稅額
26 繳款書（財政部83年11月30日台財稅第831622784號函釋參
27 照），業如前述，則衡諸納稅義務人如對於登記他人名下之
28 土地及其移轉登記請求權是否屬於被繼承人之遺產，尚待民
29 事判決確定始能確認者，更須於核課期間內有「爭執遺產範
30 圍」民事訴訟之提起者，始得依稅捐稽徵法第21條第2項規
31 定，再行補稅。此觀之本院106年9月份第1次庭長法官聯席

01 會議決議意旨所肯認財政部79年2月1日台財稅第780347600
02 號函釋所載案例亦係在核課期間內有「爭執登記於他人名下
03 土地及其移轉登記請求權是否屬被繼承人遺產」民事訴訟之
04 提起之情形（該案被繼承人70年間死亡，嗣於75年3月21日
05 經法院判決確定對造應將土地移轉登記為被繼承人等共有）
06 ），即可知須於核課期間內有「爭執遺產範圍」民事訴訟
07 之提起者，始有該函釋之適用。若未作此解釋，無異使核課
08 期間屆滿後，稽徵機關仍得將納稅義務人申報期間重新計
09 算，使已屆滿之核課期間、已罹於消滅時效之租稅請求權，
10 又再復活，核課期間是否屆滿，永處於不安定狀態，抵觸稅
11 捐稽徵法第22條及遺產及贈與稅法第23條第1項規定（設若
12 被繼承人甲於40年間死亡，甲之後代第2代繼承人乙於109年
13 間始發現甲生前有將土地借名登記給丙，乙乃對丙提起民事
14 訴訟經法院於109年12月間判決確定，如採自民事判決確定
15 其屬被繼承人甲遺產之日起算，並依稅捐稽徵法第22條規定
16 起算其核課期間，使早已逾核課期間一甲子，且已罹於消滅
17 時效之租稅請求權之甲的遺產稅，又再復活，核課期間規定
18 形同具文，益見其謬誤及不合理）。又即使納稅義務人未申
19 報遺產稅，隱匿特定遺產，使稅捐稽徵機關不知有該特定遺
20 產存在，遺產稅核課期間仍應自被繼承人死亡之日起屆滿6
21 個月之翌日起算7年，不因而變更自稅捐稽徵機關知悉時起
22 算核課期間。相較於土地是否屬於遺產在民事訴訟中受爭議，
23 稅捐稽徵機關判斷該土地是否屬於遺產，較諸納稅義務
24 人隱匿特定遺產，使稅捐稽徵機關不知有該特定遺產存在之
25 情形，更容易行使核課權。舉重以明輕，豈能以在核課期間
26 屆滿後該土地是否屬於遺產在民事訴訟中受爭議，無法確定
27 其為遺產，仍得適用本院上開決議意旨，變更上開法律規定
28 之核課期間規定，使已屆滿之核課期間，又再復活？因此本
29 院上開決議意旨，於此範圍內應解釋為其適用之前提應係在
30 核課期間尚未屆滿，時效尚未完成前，就遺產課稅事實之有
31 無，涉及須以民事訴訟認定之先決問題，因其是否屬遺產猶

01 未確定，其遺產稅納稅義務人無從辦理遺產稅申報，稽徵機
02 關之核課權，亦不能開始行使，始發生核課期間不完成之效
03 果，而採應自民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算遺產
04 稅之6個月申報期間，並依稅捐稽徵法第22條規定起算其核
05 課期間，以確保納稅者權利，實現課稅公平。

06 (六)經查，本件被繼承人蔡榮泉於87年5月27日死亡，其弟蔡耀
07 炳為其唯一繼承人，然因未依規定辦理遺產稅申報，原經民
08 權稽徵所依查得資料核定遺產總額39,856,195元，遺產淨額
09 24,888,277元，應納稅額5,906,131元，並處罰鍰5,906,131
10 元，因蔡耀炳未於限繳期限內繳納稅款，民權稽徵所乃移送
11 強制執行，本稅及罰鍰已全數受償完畢等情，為原審依法確
12 定之事實，則被繼承人蔡榮泉於87年5月27日死亡，納稅義
13 務人依遺產及贈與稅法第23條第1項本文規定，應自被繼承
14 人蔡榮泉死亡日（87年5月27日）起6個月內（至87年11月27
15 日）申報遺產稅，惟其未申報，依稅捐稽徵法第22條第2
16 款、第21條第1項第3款等規定，應自規定申報期間屆滿之翌
17 日即87年11月28日起算7年之核課期間，蔡榮泉遺產之核課
18 期間，應至94年11月27日屆滿。被上訴人既於核課期間內，
19 對蔡榮泉之遺產進行第1次核定，但未於94年11月27日核課
20 期間屆滿前發現蔡榮泉之其他遺產，依稅捐稽徵法第21條第
21 2項規定，核課期間屆滿後，未經核定之租稅請求權消滅，
22 被上訴人即不得再對蔡榮泉之繼承人補徵遺產稅。又依原審
23 確定之事實，被上訴人係參酌臺中高分院民事判決內容，乃
24 以101年7月6日函，請民權稽徵所通知蔡榮泉之繼承人應自
25 判決確定日起6個月內補申報遺產稅。蔡耀炳於101年8月21
26 日補申報系爭38筆土地關於蔡松柏登記權利範圍二分之一之
27 土地返還請求權，經民權稽徵所將之併入蔡榮泉之遺產總額
28 課稅，核定遺產總額314,085,538元，遺產淨額299,117,620
29 元，補徵應納稅額129,145,679元（第2次核定）。嗣被上訴
30 人於104年7月17日，請民權稽徵所註銷原通報被繼承人蔡榮
31 泉對系爭38筆土地之返還請求權。嗣上訴人於104年10月12

01 日向臺中地院具狀聲請，請求蔡俊宜（即蔡松柏之繼承人）
02 返還被繼承人蔡榮泉系爭38筆土地之權利暨移轉登記，經該
03 院豐原簡易庭104年11月26日104年度司豐調字第166號調解
04 成立。被上訴人依系爭調解筆錄核認蔡榮泉對蔡松柏有系爭
05 38筆土地登記權利範圍二分之一之土地返還請求權等情。足
06 見本件系爭38筆土地是否屬被繼承人蔡榮泉之遺產之民事調
07 解及爭議均係在核課期間屆滿後，於蔡榮泉遺產核課期間內
08 既未見有「爭執遺產範圍」民事訴訟之提起者，本件自無財
09 政部79年2月1日台財稅第780347600號函釋及本院106年9月
10 份第1次庭長法官聯席會議決議意旨之適用。雖納稅義務人
11 蔡耀炳於101年8月21日補申報系爭38筆土地為遺產，然蔡榮
12 泉之遺產既已逾核課期間，未經核定之租稅請求權罹於消滅
13 時效，債權亦歸於消滅，依稅捐稽徵法第21條第2項規定，
14 應不得再補稅，稽徵機關尚不得因納稅義務人之申請而核發
15 已逾核課期間之稅額繳款書，業如前述，自難執為蔡榮泉遺
16 產未逾核課期間之證據。從而，被上訴人以上訴人（即蔡耀
17 炳之唯一繼承人）為代繳義務人發單補徵蔡榮泉之遺產稅，
18 而以原處分責令上訴人補繳稅額129,145,679元，即有違
19 誤。

20 (七)原審未審酌被繼承人遺產稅核課期間已屆滿，未經核定之租
21 稅請求權罹於消滅時效，債權亦歸於消滅，依稅捐稽徵法第
22 21條第2項規定，應不得再補稅，亦未區分本案之情節，與
23 本院106年9月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨所指情形
24 未符，逕予適用該決議，而維持被上訴人對上訴人所為補稅
25 處分，自有適用法規不當之違法。上訴意旨求予廢棄原判
26 決，即有理由。因本件事實已臻明確，所涉法律問題已經兩
27 造充分攻防，本院自為判決，並不會對兩造造成突襲，故由
28 本院本於原審上開確定之事實，將原判決廢棄，並將訴願決
29 定及原處分（含重審復查決定）予以撤銷。

30 六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1
31 項、第259條第1款、第98條第1項前段，判決如主文。

01 中 華 民 國 110 年 10 月 28 日

02 最高行政法院第二庭

03 審判長法官 吳 東 都

04 法官 陳 秀 嫻

05 法官 林 妙 黛

06 法官 侯 志 融

07 法官 王 俊 雄

08 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

09 中 華 民 國 110 年 10 月 28 日

10 書記官 張 玉 純