

最 高 行 政 法 院 裁 定

110年度上字第302號

上 訴 人 王耀彬

訴訟代理人 蘇敏雄 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110年1月28日臺北高等行政法院109年度訴字第954號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋，則應揭示該解釋之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、上訴人之父王良雄於民國104年11月9日死亡，上訴人依限於105年4月1日辦理遺產稅申報，經被上訴人核定遺產總額新臺幣（下同）1,572,106,220元，遺產淨額1,121,088,335

元，應納稅額112,108,833元，不計入遺產總額842,268,779元。上訴人不服，就遺產總額中債權〔債務人：興松有限公司（下稱興松公司）、林志郎、東華育樂股份有限公司（下稱東華公司）〕、債權（法院提存款、王耀彬借名帳戶）及投資〔樹賢企業股份有限公司（下稱樹賢公司）、國峰企業股份有限公司（下稱國峰公司）〕部分申請復查，嗣具文撤回債權（債務人：東華公司）、債權（王耀彬借名帳戶）及投資（樹賢公司、國峰公司）部分，經被上訴人107年11月8日財北國稅法二字第1070039113號復查決定：「追減遺產總額767,513,453元及追認不計入遺產總額21,069,183元、未償債務扣除額6,783,000元。」復查決定書於107年11月12日送達，上訴人未於法定救濟期間內提起訴願，全案於107年12月12日確定在案。嗣上訴人於109年1月3日申請依行政程序法第128條第1項第2款規定，就有關遺產總額-對興松公司之債權（572,965,100元）申請程序重開，並依遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第16條第13款規定，更正不計入遺產總額，經被上訴人以109年2月11日財北國稅審二字第1090002813號函（下稱原處分），否准其申請。上訴人不服，循序提起行政訴訟，請求判決訴願決定及原處分均撤銷，被上訴人對於上訴人109年1月3日之申請，應作成准予程序重開並更正被繼承人王良雄遺產稅核定（對債務人興松公司債權額572,965,100元，應更正為不計入遺產總額）之行政處分。經原審法院判決駁回。

三、上訴人對原判決上訴，主張：行政程序法關於重開程序，並無規範遺產稅核課以「被繼承人死亡時」，作為認定事實及法律適用之基準時點。且上訴人所提出之新事實係發生在原處分機關作成復查決定之前，尚不至於使已確定之核課處分長期陷於不確定狀態。況遺贈稅法施行細則第9條之1第2款明文規定繼承人與債務人成立訴訟上和解或調解，可以為遺贈稅法第16條第13款因債權不能收取而不計入遺產總額之事項，而繼承人與債務人成立訴訟上和解或調解，必然是於被

01 繼承人死亡後所發生，故原判決認定遺產稅之核課，應以
02 「被繼承人死亡時」作為認定事實及法律適用之基準時點，
03 與現行稅法規定有所出入，且過於嚴苛。另原處分機關所提供之興松公司104年度及108年度資產負債表，僅能得知該公
04 司申報資產及負債數額，並不能清楚了解該公司資產及負債
05 明細，且其並未反映出興松公司於107年9月4日將其對交通
06 部高速公路總局（下稱高公局）債權讓與旭耀資產管理有限
07 公司（下稱旭耀公司）乙事，其帳載資料是否屬實令人存
08 疑，原審未依上訴人聲請調查，有未盡調查之責及判決不備
09 理由之違法等語。雖以原判決違背法令為理由，惟原判決已
10 論明遺產稅之核課，依遺贈稅法第1條規定，係以「被繼承
11 人死亡時」作為認定事實及法律適用之基準時點，而依行政
12 程序法第128條第1項第2款規定，遺產稅納稅義務人復得以
13 本款所定「發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受
14 較有利益之處分者為限」之事由，於行政處分之法定救濟期
15 間經過後，向行政機關申請撤銷、廢止或變更原行政處分，
16 且所謂「發生新事實」，依其文義，當非限於被繼承人死亡
17 時已發生之事實，是於原核課遺產稅處分確定後，納稅義務
18 人固不得援引本款所稱之「發生新事實或發現新證據」，主
19 張變更核課遺產稅之事實認定及法律適用之基準時點，惟基
20 於本款之明文規定，應認尚得依發生之新事實或發現之新證
21 據而重為被繼承人死亡時之事實認定。而就遺產稅之核課，
22 依目前司法實務見解，仍係以「被繼承人死亡時」之事實及
23 法律狀態為據。被繼承人王良雄於104年11月9日死亡，本件
24 遺產稅之核課，即應以此時點為認定事實及法律適用之基準
25 時點。上訴人所據重開程序事由，乃興松公司於107年9月4
26 日將其對高公局之債權讓與旭耀公司，此債權讓與事由係發
27 生於被繼承人王良雄104年11月9日死亡後，且已時隔逾2年9
28 月之久。上訴人所提出臺灣臺北地方法院107年度仲執字第1
29 4號、108年度抗字第61號民事裁定等新事證，僅足證明興松
30 公司於107年9月4日將其對高公局之債權585,690,888元讓與
31

01 第三人旭耀公司之事實；惟不足以影響或更動原確定復查決
02 定就本件遺產稅核課基準時點即被繼承人死亡時「104年11
03 月9日」，被繼承人對興松公司之應收債權572,965,100元，
04 並不符合遺贈稅法第16條第13款「被繼承人之債權及其他請
05 求權不能收取或行使」要件之認定，而仍應予計入遺產總
06 額。上訴人所提出之新事證，並不足影響「被繼承人死亡
07 時」之事實認定及法律適用之結果，核與行政程序法第128
08 條第1項第2款所定得為行政程序重開之要件未符。況被繼承
09 人王良雄於104年11月9日死亡時，對興松公司遺有債權572,
10 965,100元，興松公司仍正常繼續營運中，尚非擅自歇業或
11 他遷不明之情形，並有該公司104年度及108年度資產負債表
12 可佐。參以興松公司108年12月31日之資產負債表所載，該
13 公司仍有現金、應收帳款、在建工程、土地、房屋……等種
14 種資產，其等總計達19.19億餘元；雖上訴人主張興松公司
15 於108年12月31日亦有負債總額達19.23億餘元云云；然興松
16 公司帳載負債總額19.23億餘元之其中高達9.69億餘元係
17 「預收貨款」，而所謂「預收貨款」者，係營利事業預收收
18 益之一種，企業在尚未交付貨物或提供勞務之前，即預先向
19 客戶收取貨款或對價者，俟交付貨物或提供勞務之後，即可
20 將「預收貨款」轉列成為收益科目，則興松公司既已帳載預
21 收貨款高達9.69億餘元，亦可見其係實際具有相當之收益商
22 機及能力，均亦難空泛推斷該公司已無資力可供清償債務。
23 被上訴人主張本件並無確切事證，足認興松公司已陷於無資
24 力狀態，而有未能清償系爭債務情事，尚屬可採。上訴人執
25 以申請重開程序之事由，縱經斟酌，亦難認上訴人可受較有
26 利益之處分，並未合致行政程序法第128條第1項第2款所定
27 「但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限」之要件。又針
28 對行政程序法第128條所定「重開程序」之要件而言，上訴
29 人應對「重開事由」之存在為充分證明，盡其舉證責任。上
30 訴人一方面主張之重開事由應屬「發生新事實或發現新證
31 據」，但其同時又聲請原審調查興松公司104年至108年營利

事業所得稅申報書、損益表、稅額計算表及資產負債表（興松公司104年度及108年度資產負債表，已附於原處分卷內）等項，以查明興松公司除對於高公局之工程款債權外，實無能力償還上訴人所繼承之債權，惟此即表明「上訴人根本沒有掌握到新證據」，其如何能證明「具備行政程序法第128條所定重開程序法定要件」之待證事實。且上訴人此等調查證據之聲請，並不影響本件判斷結果，經核無必要等語。上訴理由無非重述其在原審提出而為原審所不採之主張，或重申其一己之法律見解，就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，並就原審已論斷者，泛言未論斷或論斷違法，而非具體表明合於不適用法規、適用法規不當、或行政訴訟法第243條第2項所列各款之事實，難認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首揭規定及說明，應認其上訴為不合法，應予駁回。

四、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中 華 民 國 110 年 6 月 17 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 吳 東 都

法官 胡 方 新

法官 王 俊 雄

法官 林 妙 黛

法官 陳 秀 嫻

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 110 年 6 月 17 日

書記官 陳 映 羽