

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第967號

上 訴 人 蔡耀東

訴訟代理人 王永富 律師

廖宏明 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 樓美鐘

被 上 訴 人 法務部行政執行署臺中分署

代 表 人 吳祚延

訴訟代理人 胡天賜

上列當事人間有關稅捐事務事件，上訴人對於中華民國111年10月13日臺中高等行政法院111年度訴字第125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、訴外人蔡耀炳於民國000年0月0日死亡，上訴人為蔡耀炳之唯一繼承人，未依規定辦理遺產稅申報，原經被上訴人財政部中區國稅局（下稱國稅局）依查得資料核定遺產稅及裁處罰鍰在案。嗣被上訴人國稅局依臺灣臺中地方法院（下稱臺中地院）豐原簡易庭104年11月26日104年度司豐調字第166號調解筆錄（聲請人即上訴人、相對人為訴外人蔡松柏之繼承人即訴外人蔡俊宜；下稱臺中地院104年11月26日調解筆錄），查獲被繼承人蔡耀炳另遺有38筆土地（下稱系爭38筆土地，地號及所有權權利範圍詳原判決附表一系爭38筆土地明細表）返還請求權，乃核定系爭38筆土地返還請求權之權利價值新臺幣（下同）601,803,772元，歸併重行核定被繼

01 承人蔡耀炳遺產總額634,034,711元，核課遺產稅及裁處罰
02 鍰。上訴人不服，申請復查，經被上訴人國稅局以108年5月
03 10日中區國稅法二字第0000000000號復查決定（下稱108年5
04 月10日復查決定）追減罰鍰762,120元，其餘復查駁回（即
05 核定遺產總額634,034,711元，遺產淨額423,715,922元，應
06 納稅額42,371,592元，罰鍰40,534,007元），上訴人未再提
07 起訴願，本案被繼承人蔡耀炳遺產稅核課及裁罰案告確定。
08 嗣被上訴人國稅局以被繼承人蔡耀炳遺產稅及罰鍰繳款書於
09 109年3月5日合法送達，限繳日期為同年4月25日，惟上訴人
10 逾期限未繳納，乃依稅捐稽徵法第39條規定，於同年6月11
11 日移送被上訴人法務部行政執行署臺中分署（下稱執行署）
12 強制執行。上訴人乃於同年10月12日具文主張略以：被繼承
13 人蔡耀炳繼承自其兄蔡榮泉之系爭38筆土地返還請求權，係
14 屬蔡耀炳死亡前5年內繼承已核定補徵遺產稅之財產，應適
15 用遺產及贈與稅法第16條第10款之規定，不計入遺產總額，
16 依稅捐稽徵法第28條規定，向被上訴人國稅局所屬東山稽徵
17 所（下稱東山稽徵所）申請更正註銷本案被繼承人蔡耀炳遺
18 產稅及罰鍰，並退還溢繳稅款及撤回已移送被上訴人執行署
19 之行政行為。經被上訴人國稅局以110年10月28日中區國稅
20 二字第0000000000號函（下稱原處分），否准其申請。上訴
21 人不服，提起訴願，復經財政部111年4月21日台財法字第00
22 0000000000號訴願決定駁回（下稱訴願決定）。被上訴人國
23 稅局以上訴人滯納本案被繼承人蔡耀炳遺產稅、罰鍰等，逾
24 期未繳，經移送予被上訴人執行署進行強制執行。被上訴人
25 執行署受理後，除執行本案被繼承人蔡耀炳對金融機構之存
26 款債權外，另就本案被繼承人蔡耀炳遺留坐落○○市○○區
27 ○○段38、39、104、105、116地號等5筆土地（下合稱系爭
28 執行土地）陸續辦理查封登記、現場指界及鑑價等執行程
29 序，並於111年4月21日以中執乙109年遺稅執特專字第00031
30 068號通知（下稱系爭通知），請上訴人於指定期日到場就
31 系爭執行土地之拍賣最低價額表示意見。上訴人乃於同年5

01 月4日具狀向被上訴人執行署聲明異議，經被上訴人執行署
02 認其異議無理由，加具意見送法務部行政執行署決定，經法
03 務部行政執行署於111年5月25日以111年度署聲議字第56號
04 聲明異議決定書將其異議駁回（下稱聲明異議決定）。上訴
05 人對上揭訴願決定及聲明異議決定均表不服，提起本件行政
06 訴訟，並聲明：1.訴願決定及原處分（含108年5月10日復查
07 決定）均撤銷。2.被上訴人國稅局應核發被繼承人蔡耀炳10
08 4年11月26日所繼承附表38筆土地收回權不計入遺產總額證
09 明書。3.聲明異議決定及系爭通知均撤銷。經原審以111年
10 度訴字第125號判決（下稱原判決）駁回。上訴人就原判決
11 駁回聲明1.3.部分不服，遂提起本件上訴。

12 二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審答辯均引用原判決所載。

13 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判決駁回上訴人之
14 訴，係以：(一)上訴人於104年10月12日向臺中地院對蔡松柏
15 之繼承人即訴外人蔡俊宜請求返還系爭38筆土地之所有權，
16 經臺中地院104年11月26日調解筆錄調解成立，被上訴人國
17 稅局遂依該調解筆錄，核定系爭38筆土地返還請求權之權利
18 價值為601,803,772元，歸併重行核定本件被繼承人遺產總
19 額為634,034,711元，遺產淨額424,049,065元，補徵應納稅
20 額42,404,906元，並處罰鍰41,328,595元。上訴人於106年8
21 月21日申請更正，經被上訴人國稅局增列應納未納稅捐333,
22 143元，更正核定遺產總額634,034,711元，遺產淨額423,71
23 5,922元，應納稅額42,371,592元，罰鍰41,296,127元。上
24 訴人就未償債務扣除額及罰鍰不服，申請復查，經被上訴人
25 國稅局以108年5月10日復查決定追減罰鍰762,120元，其餘
26 復查駁回，上訴人未提起訴願，而告確定，惟上訴人未就10
27 8年5月10日復查決定其不服部分合法提起訴願，業經原審於
28 111年9月22日言詞辯論程序中當庭與上訴人確認無誤，故上
29 訴人就此部分提起本件撤銷訴訟，自有起訴不備其他要件之
30 違法，且依其情形無從補正，應予駁回。(二)蔡榮泉之遺產稅
31 行政救濟案件，固經本院109年度上字第553號判決撤銷該件

01 之原處分及訴願決定，其理由係以蔡榮泉之遺產稅核課期間
02 已屆滿，依稅捐稽徵法第21條第2項規定，應不得再補稅，
03 惟並未否認蔡榮泉遺有系爭38筆土地返還請求權遺產之事
04 實，系爭38筆土地返還請求權既為蔡榮泉之遺產，蔡耀炳自
05 有繼承系爭38筆土地返還請求權，則蔡耀炳於000年0月0日
06 死亡後，本件上訴人即為再轉繼承人，上訴人即於同日繼承
07 本件被繼承人蔡耀炳之系爭38筆土地返還請求權。惟系爭38
08 筆土地返還請求權嗣經臺中地院104年11月26日調解筆錄成
09 立確定，上訴人未依遺產及贈與稅法第23條第1項規定於確
10 定之日起6個月內辦理補申報遺產稅，依110年12月17日修正
11 公布前稅捐稽徵法第21條第1項第3款、第22條第2款等規
12 定，系爭38筆土地返還請求權應自補申報期間屆滿之翌日即
13 105年5月27日起算7年之核課期間，即至112年5月26日屆
14 滿。是被上訴人國稅局依臺中地院104年11月26日調解筆
15 錄，以本件被繼承人蔡耀炳死亡即繼承開始時，當期系爭38
16 筆土地公告現值計算，於106年3月2日核定系爭38筆土地所
17 有權返還請求權之權利價值601,803,772元，併計入本案被
18 繼承人蔡耀炳遺產總額；108年5月10日復查決定核定併計入
19 系爭38筆土地返還請求權601,803,772元，合計遺產總額63
20 4,034,711元，遺產淨額423,715,922元，應納稅額42,371,5
21 92元，罰鍰40,534,007元，於核課期間內補徵稅款及處罰，
22 自屬有據。原處分否准上訴人申請更正註銷蔡耀炳遺產稅、
23 罰鍰、退還溢繳稅款之請求，核無違誤。上訴人雖主張系爭
24 38筆土地登記權利範圍2分之1之土地收回權，非屬被繼承人
25 蔡耀炳000年0月0日死亡時遺產稅之課稅範圍，免列為被繼
26 承人蔡耀炳遺產課徵遺產稅，本件為重複課稅等詞，然依遺
27 產及贈與稅法第16條第10款規定得不計入遺產總額者，係以
28 5年內繼承之財產「已經繳納」遺產稅為要件，文義甚明。
29 若非已納遺產稅者，顯無上開規定之適用，是上訴人上開主
30 張，核不足採。(三)上訴人110年11月1日訴願書僅請求「註銷
31 蔡耀炳遺產稅42,371,592元及處罰41,296,127元及退還溢繳

01 稅款及撤回已移送法務部行政執行署台中分署之行政行
02 為。」並無「被上訴人國稅局應核發被繼承人蔡耀炳104年1
03 1月26日所繼承附表38筆土地收回權不計入遺產總額證明
04 書」之請求，亦未見上訴人於起訴前曾向被上訴人國稅局申
05 請上開內容之發文，被上訴人國稅局自無從針對上訴人上開
06 申請作成任何行政處分，不生被上訴人國稅局怠為處分之情
07 事，故上訴人聲明第2項請求被上訴人國稅局應核發被繼承
08 人蔡耀炳104年11月26日所繼承附表38筆土地收回權不計入
09 遺產總額證明書部分之請求，即不具備提起行政訴訟法第5
10 條所定課予義務訴訟之要件，其訴為不合法，且無從補正，
11 應予駁回。況依遺產及贈與稅法第16條、第41條第2項規
12 定，可知須被繼承人之遺產經核定有不計入遺產總額之財產
13 者，稽徵機關始有核發不計入遺產總額證明書情事，本件既
14 無遺產及贈與稅法第16條第10款適用之情形，並無核發不計
15 入遺產總額證明書之問題。(四)上訴人於110年6月17日具狀向
16 被上訴人執行署就遺產稅申請分期繳納，惟既未經東山稽徵
17 所同意，亦未經被上訴人執行署核准，被上訴人執行署就系
18 爭不動產續行執执行程序，並以系爭通知請移送機關及上訴人
19 就系爭不動產之拍賣最低價額表示意見，於法即無不合。上
20 訴人主張已依行政執行事件核准分期繳納執行金額實施要點
21 第2點規定，自110年7月31日起，每月分期繳納100萬元，經
22 被上訴人執行署依法核准在案，至今均如期繳納，請儘速撤
23 銷系爭通知云云，尚難採據。再者，被上訴人國稅局以上訴
24 人名下所有系爭執行土地係繼承本件被繼承人蔡耀炳所遺財
25 產，且已於105年3月1日完成繼承登記，得為執行標的，並
26 為確保稅收，優先執行已辦理查封登記之系爭執行土地，是
27 被上訴人執行署為達成系爭遺產稅之課徵，執行系爭執行土
28 地，係就原屬於本件被繼承人蔡耀炳之遺產優先實施執执行程序，
29 再就系爭執行土地辦理查封登記、現場指界、鑑價及以
30 系爭通知請被上訴人國稅局及上訴人就系爭執行土地之拍賣
31 最低價額表示意見等執执行程序，係已相互權衡輕重後，確認

01 執执行程序所造成之損害與欲達成目的之利益，並無顯失均衡
02 之情形，無違行政程序法第4條、第7條、第8條等規定。且
03 依行政執行法第9條第3項規定，除法律另有規定外，本件行
04 政執行事件不因上訴人聲明異議而停止執行，至是否有同項
05 但書停止執行之必要，應屬被上訴人執行署之裁量權限，上
06 訴人雖主張其已就系爭遺產稅提起行政救濟云云，惟上訴人
07 未對108年5月10日復查決定提起訴願而確定在案，復未提出
08 其他依法律規定應停止執行或有停止執行必要之相關事證，
09 故被上訴人執行署認本件無其他法定應停止執行之情事，而
10 續行本件執执行程序，經核即無不合。是上訴人訴請撤銷聲明
11 異議決定及系爭通知，為無理由，應予駁回等語。

12 四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，於法並無違誤，茲
13 就上訴意旨補充論斷如下：

14 （一）遺產及贈與稅法第1條規定：「（第1項）凡經常居住中華
15 民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華
16 民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。
17 （第2項）經常居住中華民國境外之中華民國國民，及非
18 中華民國國民，死亡時在中華民國境內遺有財產者，應就
19 其在中華民國境內之遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」
20 第14條規定：「遺產總額應包括被繼承人死亡時依第1條
21 規定之全部財產，及依第10條規定計算之價值。但第16條
22 規定不計入遺產總額之財產，不包括在內。」第16條第10
23 款規定：「左列各款不計入遺產總額：……十、被繼承人
24 死亡前5年內，繼承之財產已納遺產稅者。」

25 （二）經查訴外人蔡榮泉於00年0月00日死亡，其唯一繼承人即
26 本件被繼承人蔡耀炳未依規定辦理遺產稅申報，依稅捐稽
27 徵法第22條第2款、第21條第1項第3款等規定，應自規定
28 申報期間屆滿之翌日即87年11月28日起算7年之核課期
29 間，即應至94年11月27日屆滿。惟蔡榮泉生前與訴外人林
30 維崧（00年0月0日死亡）共同集資購買系爭38筆土地（詳
31 如原判決附表一），並借用訴外人蔡松柏（00年00月00日

死亡)名義辦理土地所有權登記。嗣蔡耀炳於000年0月0日死亡，其唯一繼承人即上訴人亦未依規定辦理遺產稅申報，被上訴人國稅局依查得資料核定遺產總額32,230,939元，遺產淨額6,740,940元，補徵應納稅額674,094元，並處罰鍰337,518元。上訴人於104年11月26日申請更正，經被上訴人國稅局增列未償債務扣除額25,248,949元，更正核定遺產總額32,230,939元，遺產淨額、應納稅額、罰鍰均0元。因上訴人於104年10月12日向蔡松柏之繼承人即訴外人蔡俊宜請求返還系爭38筆土地之所有權，經臺中地院104年11月26日調解筆錄調解成立，被上訴人國稅局依該調解筆錄而獲悉本件被繼承人蔡耀炳另遺有系爭38筆土地返還請求權，乃核定系爭38筆土地返還請求權之權利價值為601,803,772元，歸併重行核定本件被繼承人遺產總額為634,034,711元，遺產淨額424,049,065元，補徵應納稅額42,404,906元，並處罰鍰41,328,595元。上訴人再於106年8月21日申請更正，經被上訴人國稅局增列應納未納稅捐333,143元，更正核定遺產總額634,034,711元，遺產淨額423,715,922元，應納稅額42,371,592元，罰鍰41,296,127元。上訴人就未償債務扣除額及罰鍰不服，申請復查，經被上訴人國稅局以108年5月10日復查決定追減罰鍰762,120元，其餘復查駁回，上訴人未提起訴願。而被上訴人國稅局以上訴人滯納遺產稅、罰鍰，逾期未繳，經移送被上訴人執行署強制執行，上訴人雖申請分期繳納，但未經移送機關同意，亦未經被上訴人執行署核准等情，為原審依職權調查認定之事實，且與卷證資料並無不合，自得採為本件判決之基礎。

(三)遺產及贈與稅法第16條第10款規定：「左列各款不計入遺產總額：……十、被繼承人死亡前5年內，繼承之財產已納遺產稅者。」旨在避免同一筆財產，因短時期內連續繼承而一再課徵遺產稅，加重納稅義務人之負擔，故其適用前提，自以5年內繼承之財產完納遺產稅者為限(本院95

01 年度判字第1399號判決參照)。此款之法律文字規定得不
02 計入遺產總額者，係以5年內繼承之財產「已」經繳
03 「納」「遺產稅」者為要件，法律文義甚明(本院105年
04 度判字第85號判決參照)。是以如被繼承人死亡前5年內
05 繼承之財產，於該次繼承時，因逾稅捐核課期間而不得課
06 徵遺產稅，既非死亡前5年內已納遺產稅者，並無一再課
07 徵之問題，自無上開規定之適用，應將該財產併入被繼承
08 人遺產總額課稅。上訴人雖主張被繼承人蔡耀炳繼承自其
09 兄蔡榮泉之系爭38筆土地返還請求權(詳見原判決附表
10 一)，係屬蔡耀炳死亡前5年內繼承已核定補徵遺產稅之
11 財產，應適用遺產及贈與稅法第16條第10款之規定，不計
12 入遺產總額等語，惟上訴人之被繼承人蔡耀炳繼承自其兄
13 蔡榮泉之系爭38筆土地返還請求權，因逾稅捐核課期間，
14 被上訴人國稅局前以上訴人(即蔡耀炳之唯一繼承人)為
15 代繳義務人發單補徵蔡榮泉遺產稅而責令上訴人補繳稅款
16 之處分，業經本院109年度上字第553號判決撤銷該處分，
17 此為兩造不爭之事實。是本件情形既非被繼承人蔡耀炳死
18 亡前5年內已就系爭38筆土地返還請求權繳納遺產稅，自
19 無遺產及贈與稅法第16條第10款規定之適用。上訴人主張
20 系爭38筆土地返還請求權因已逾核課期間故遺產稅債權已
21 消滅，等同該遺產稅已繳納遺產稅完畢而消滅，而指摘原
22 判決未適用遺產及贈與稅法第16條第10款規定為違法，並
23 非可採。

24 (四)上訴人另主張：其於104年11月26日調解筆錄作成而繼承
25 取得系爭38筆土地返還請求權，應屬被繼承人蔡耀炳000
26 年0月0日死亡繼承事實發生後，上訴人所繼承之權利義務
27 發生變化，非遺產及贈與稅法第1條規定被繼承人蔡耀炳
28 死亡時遺留之財產，應免列為被繼承人蔡耀炳之遺產云
29 云，惟系爭38筆土地返還請求權為蔡榮泉之遺產，而為被
30 繼承人蔡耀炳所繼承，被繼承人蔡耀炳000年0月0日死亡
31 後，由上訴人繼承，上訴人於104年10月間以訴外人蔡俊

01 宜為相對人，請求法院調解相對人應辦理繼承登記後將系
02 爭38筆土地按蔡榮泉持分移轉登記予上訴人，經臺中地院
03 104年11月26日調解成立（見原處分卷第33頁至第35
04 頁），據此可知本件上訴人係於被繼承人蔡耀炳死亡時因
05 繼承而取得系爭38筆土地之返還請求權，並非因104年11
06 月26日調解成立始取得系爭38筆土地之返還請求權。被上
07 訴人國稅局亦係依系爭38筆土地返還請求權之權利價值而
08 核算遺產總額，並無所謂繼承事實發生後，上訴人所繼承
09 之權利義務發生變化之情形；此與上訴人所援引財政部81
10 年12月4日台財稅字第810506725號函釋被繼承人生前被徵
11 收土地，死後依法撤銷徵收繼承人取得土地收回權，屬繼
12 承事實發生後，其所繼承之權利義務產生變化之情形不
13 同，自難比附援引。上訴人執以主張本件應依稅捐稽徵法
14 第28條規定退還溢繳之遺產稅及指摘原判決有不適用法規
15 或適用不當之違誤云云，自不足採。

16 （五）稅捐稽徵法第28條之退稅規定，性質上係屬返還公法上不
17 當得利之性質。納稅義務人依稅捐稽徵法第28條規定，向
18 稅捐機關申請退還溢繳之稅款，應循序經訴願程序後，依
19 行政訴訟法第5條規定提起課予義務訴訟，請求稅捐機關
20 作成退還溢繳稅款之處分。上訴人依稅捐稽徵法第28條規
21 定請求退還溢繳稅款，但訴之聲明第1項表明請求「訴願
22 決定及原處分（含108年5月10日復查決定）均撤銷。」即
23 有未合，經原審審判長於言詞辯論期日當庭闡明，上訴人
24 於原審之訴訟代理人表示訴之聲明第1項之訴訟類型為撤
25 銷訴訟，依照稅捐稽徵法第28條廣義行政救濟程序，基於
26 同一事實，一併針對違法之課稅處分予以撤銷（見原審卷
27 第217頁、第218頁）。是原判決除就上訴人依稅捐稽徵法
28 第28條請求退稅有無理由裁判外，並就上訴人請求撤銷補
29 稅處分（含復查決定）部分，論明該部分未合法提起訴
30 願，提起撤銷訴訟屬起訴不備要件而不合法，且無從補
31 正，應予駁回，於法並無不合。上訴意旨以原判決顯然誤

01 解上訴人之主張，亦未依職權行使闡明權，逕以非本案訴
02 訟標的之法律關係為裁判，指摘原判決有訴外裁判之違法
03 等語，亦非有據。

04 (六) 又被上訴人執行署於原審提出之答辯狀已陳明「原告申請
05 分期繳納未經移送機關同意，且未經被告核准」（見原審
06 卷第124頁至第126頁），於準備程序期日被上訴人執行署
07 之訴訟代理人亦重申此旨，並說明上訴人目前繳納每月10
08 0萬元部分，屬自動繳納之性質，上訴人認為業經分期繳
09 納核准顯有違誤等語（見原審卷第169頁），上訴意旨所
10 稱被上訴人執行署對其前已核准上訴人分期付款之申請乙
11 節並不爭執云云，核與卷證資料不合。且原判決亦已詳細
12 論明本件執行並無違行政程序法第4條、第7條、第8條規
13 定。上訴意旨以被上訴人執行署已核准分期繳納，卻為本
14 件強制執行，有違比例原則，指摘原判決未職權調查證據
15 而有判決違背法令云云，要非可採。至於上訴人於原審聲
16 明3請求將「聲明異議決定及系爭通知均撤銷」，上訴人
17 之原審訴訟代理人於言詞辯論期日表明其訴訟類型為撤銷
18 訴訟（見原審卷第220頁），惟系爭通知僅係通知上訴人
19 於指定期日到場就系爭執行之拍賣最低價額表示意見，核
20 非屬行政處分，上訴人起訴選擇之訴訟類型錯誤，原審未
21 行使闡明權，令上訴人為正確之訴訟聲明，固有未洽，惟
22 上訴人此部分主張既無理由，業如前述，是以原審雖未予
23 闡明，並不影響其駁回上訴人此部分之訴之結論，原判決
24 仍應予維持，附此說明。

25 (七) 綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。上
26 訴論旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應
27 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 113 年 2 月 26 日

31 最高行政法院第一庭

01 審判長法官 胡 方 新
02 法官 林 玫 君
03 法官 李 玉 卿
04 法官 張 國 勳
05 法官 洪 慕 芳

06 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
07 中 華 民 國 113 年 2 月 26 日
08 書記官 張 玉 純