最　高　行　政　法　院　判　決

112年度上字第752號

上　訴　人　陳林千代子
　　陳奇鋒
　　陳鏗仁
　　陳惠玟
共　　同
訴訟代理人　林禮模　律師
被 上訴 人　財政部臺北國稅局
代　表　人　吳蓮英
訴訟代理人　洪湘婷

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國112年8月31日臺北高等行政法院112年度訴字第228號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被繼承人陳炳煌【即上訴人陳林千代子之夫、上訴人陳奇鋒、陳鏗仁、陳惠玟（下稱上訴人陳奇鋒等3人）、訴外人陳瑞玲之父】於民國107年1月11日死亡，繼承人未於遺產稅申報期限107年7月11日前辦理申報，經被上訴人調查，發現被繼承人陳炳煌遺有坐落臺北市士林區天母段一小段230地號（應有部分全部）、231地號（應有部分1/2）土地及其上門牌號碼○○市○○區○○○路0段000巷00弄0號0○0樓、00號1、4、6樓（應有部分全部）及0號地下層（應有部分3/4）房屋（下分稱系爭土地、房屋，並合稱系爭房地）之借名登記不動產返還登記請求權（下稱系爭房地借名登記返還請求權），乃於110年7月間依查得資料核定遺產總額新臺幣（下同）245,317,700元，遺產淨額225,157,700元，應納稅額37,531,540元，並送達核定通知書及繳款書予全體繼承人

【含上訴人及訴外人陳玉靜（即陳瑞玲之代位繼承人，陳瑞玲於106年5月30日死亡）】。上訴人不服，申請復查，經復查決定追認剩餘財產差額分配請求權扣除額111,319,381元，其餘復查駁回（下稱原處分），被上訴人並變更本稅為15,267,663元，應納稅額為15,356,734元（含行政救濟加計利息），送達核定通知書及繳款書予全體繼承人。上訴人就不利部分仍不服，提起訴願遭駁回，循序提起行政訴訟，求為判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）不利其部分。經原判決駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判決駁回上訴人在原審之訴，其理由略以：

㈠、被繼承人陳炳煌於107年1月11日死亡，死亡時其名下未遺有動產、不動產或其他有財產價值之權利等財產。訴外人陳玉靜（陳瑞玲之代位繼承人）向被上訴人辦理陳炳煌遺產稅申報，列報陳炳煌尚遺有系爭房地之返還登記請求權，並於遺產稅聲明事項表載示，系爭房地係陳炳煌借名登記於上訴人陳奇鋒等3人名下。經被上訴人函請上訴人陳奇鋒等3人就上情陳述意見，上訴人於108年10月5日（被上訴人收文日）回復：陳玉靜申報書內主張之借名登記事件，最終以臺灣士林地方法院84年度重訴字第217號房地所有權返還登記事件（下稱系爭民事事件）判決確定，陳炳煌已終止上開借名登記契約關係等語。被上訴人依職權調查發現：系爭土地係陳炳煌於64年、65年間買賣取得，其於70年、72年間陸續移轉土地所有權並登記予4名子女名下，嗣陳炳煌因欲於系爭土地上興建（獨資）集合式住宅（即地下1層、地面6層之樓房），遂於71年6月9日與配偶陳林千代子及4名子女共同簽訂借名登記立約書（下稱系爭立約書），約定以4名子女名義興建房屋（含系爭房屋），房地所有權為其所有，其可隨時收回房地所有權，4名子女須無條件配合辦理房地所有權

移轉，不得異議等。俟該批房屋興建完成後，陳炳煌再於73年7月30日將房屋登記（第1次）予4名子女（斯時訴外人陳瑞玲、上訴人陳奇鋒、上訴人陳鏗仁、上訴人陳惠玟年方22歲、23歲、19歲、22歲左右，應無相當資力可購買該土地及興建房屋），且該批不動產（含系爭房地）之權狀及相關稅捐、管理、使用及收益均由陳炳煌保有及繳納。被上訴人再函請上訴人陳奇鋒等3人說明既已終止為何未返還系爭房地予陳炳煌之原因及出示相關事證，上訴人陳奇鋒等3人並未提出相關文件。是被上訴人據認系爭房地係陳炳煌借用上訴人陳奇鋒等3人名義登記之事為真，將系爭房地借名登記返還請求權認屬被繼承人陳炳煌之遺產，為遺產稅課徵標的，而依遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第1條第1項規定，核課陳炳煌遺產稅，堪認已盡其職權調查義務。

㈡、上訴人雖稱92年2月後由上訴人陳奇鋒等3人取得實質所有權，並提示92年2月前後上訴人陳奇鋒等3人簽訂之部分各該房屋租賃契約書或修繕契約，及上訴人陳奇鋒等3人92及93年度綜合所得稅結算申報書及租賃所得扣繳憑單、同年度房屋稅及地價稅繳款書，佐證上訴人陳奇鋒等3人已有管理、使用、收益之權能，並自行申報源自系爭房地之租賃所得。然上開租賃契約書或修繕契約等資料，至多僅能證明系爭房地於上開契約所示時間有出租及修繕之事實；況上訴人僅提供部分租約，亦不能排除陳炳煌係因年邁，故而委請上訴人陳奇鋒等3人代其管理系爭房地之可能。另前開所得稅結算申報書、扣繳憑單及房屋稅、地價稅繳款書等資料，至多僅能證明系爭房地之租賃所得係由登記名義人申報及繳納之事實；復查無陳炳煌就上訴人所述之贈與行為，為相關之所有權移轉登記、申報並繳納贈與稅負，自難僅憑上訴人所提出之前揭資料，遽認系爭房地已由陳奇鋒等3人實質取得系爭房地之所有權。至於被繼承人陳炳煌於99年11月8日在臺灣士林地方法院公證處所書立之自書遺囑（下稱系爭自書遺囑），其所謂財產「安排妥當」所指為何？是否指陳炳煌生

前以遺囑方式指定遺產分割之方法？又遺囑載示之「贈與部分」及「目前無其他財產」是否包含系爭房地？抑或指其他不動產以外之贈與？皆未見陳炳煌於該遺囑中詳加敘明；況該遺囑為陳炳煌死亡前7年餘所立，又據該遺囑所示，長女陳瑞玲生前與陳炳煌因系爭民事事件之爭訟，分別向臺灣士林地方檢察署、法務部調查局、臺北市調查處及多個行政機關告訴陳炳煌偽造文書罪，極盡侮辱，故陳炳煌書立該遺囑，聲明依民法第1145條第1項第5款規定，表示陳瑞玲喪失繼承權；反觀上訴人陳奇鋒等3人，並無此等情事發生，而促使陳炳煌有終止借名登記關係之動機，從而急於繼承開始前為不動產之處分，基此，陳炳煌是否確有終止系爭房地之借名登記契約並為贈與之真意，亦非無疑，尚難據此語意不明之系爭自書遺囑，即謂系爭房地屬系爭自書遺囑第1項所稱贈與之標的，上訴人陳奇鋒等3人就系爭房地已實質取得所有權。上訴人提出之前揭證據及說明，均不足以推翻或動搖系爭房地借名登記返還請求權屬被繼承人陳炳煌遺產之本證之證明力，被上訴人認系爭房地借名登記返還請求權屬被繼承人陳炳煌之遺產，而為遺產稅課徵標的，核屬有據等詞，茲為其論據。

四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上訴理由再予論述如下：

㈠、按遺贈稅法第1條第1項規定：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」第4條第1項規定：「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」第23條第1項前段規定：「被繼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6個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。」第33條規定：「遺產稅或贈與稅納稅義務人違反第23條或第24條之規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報，或未依第26條規定申請延期申報者，該管稽徵機關應即進行調查，並於第29

條規定之期限內調查，核定其應納稅額，通知納稅義務人依第30條規定之期限繳納。」準此，凡在中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，自應就其在中華民國境內境外全部遺產，課徵遺產稅。納稅義務人且應於被繼承人死亡之日起6個月內辦理遺產稅申報。

㈡、次依納稅者權利保護法第7條規定：「……（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……（第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，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。……」第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」是稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而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之經濟活動，已可使法院綜合所有證據而形成心證，如當事人予以否認，即應就其主張之事實提出證據以動搖法院所為該當構成要件事實之認定，以貫徹公平合法課稅之目的。而在遺產稅爭議事件，有關稅基計算基礎之被繼承人死亡時遺有之財產，固應由稅捐稽徵機關負舉證責任，惟納稅義務人仍應履行協力義務。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，納稅義務人卻主張該財產非被繼承人所有，而係屬納稅義務人之部分繼承人所有，因該事實屬於該主張之繼承人管領範圍，其知之最熟稔，亦最容易為舉證行為，應由其就該有利於己之事實為合

理之說明及舉證，以動搖法院就相關遺產屬被繼承人所有之初步認定。

㈢、按行政訴訟法第133條規定：「行政法院應依職權調查證據。」就證據調查程序固採職權探知主義，不受當事人主張之拘束。惟行政法院行使此職權係以為裁判基礎之事實不明為前提；苟行政法院依既有證據資料足明待證事實時，則其未就其他未經當事人聲明調查之證據予以調查，自難謂有何違反上開規定可言。另證據資料如何判斷，為證據之評價問題，在自由心證主義之下，其證明力如何，是否足以證明待證之事實，乃應由事實審法院斟酌辯論意旨及調查證據之結果，自由判斷；苟其判斷無違反證據、經驗及論理法則等違法情事，即非法所不許。換言之，證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，不得謂為原判決有違背法令之情形。查陳炳煌於64年、65年間買賣取得系爭土地，並於70年、72年間陸續移轉土地所有權並登記予4名子女名下，嗣陳炳煌於71年6月9日與配偶陳林千代子及4名子女共同簽訂系爭立約書，約定以4名子女名義興建房屋（含系爭房屋），房地所有權為其所有，其可隨時收回房地所有權，4名子女須無條件配合辦理房地所有權移轉，不得異議等。俟該批房屋興建完成後，陳炳煌再於73年7月30日將房屋登記（第1次）予4名子女，系爭房地自登記予上訴人陳奇鋒等3人至陳炳煌死亡日均未有異動等情，乃原審依法確定之事實。雖上訴人主張：「系爭房地於92年2月間之前固係被繼承人陳炳煌借名登記於4名子女名下。其中陳瑞玲部分，業因臺灣士林地方法院84年度重訴字第217號民事判決確定後，陳炳煌業已收回陳瑞玲名下之不動產，並辦妥不動產移轉登記並再轉而贈與予部分上訴人……惟與此同時，陳炳煌亦同時終止與上訴人陳奇鋒等3人間之借名登記契約關係，並直接將系爭房地贈與予上訴人陳奇鋒等3人。」乙情，惟系爭房地借名登記返還請求權之行使及贈與之行為，均須由被繼承人陳炳煌以意思表示為之，贈與且須

受贈者為允受之意思表示（民法第406條規定）。觀之卷附土地及建物異動索引查詢資料（見原處分卷第85頁至第94頁、第117頁至第127頁、第130頁至第131頁、第134頁至第137頁、第152頁至第166頁），固得見被繼承人陳炳煌借名登記於陳瑞玲名下之房地，於系爭民事事件判決確定後移轉登記予陳炳煌，再輾轉以贈與為原因，登記予上訴人陳奇鋒及陳鏗仁；然就系爭房地部分，則自登記予上訴人陳奇鋒等3人至陳炳煌死亡日均未有異動，前已述及，是尚無從由客觀之系爭房地登記狀態，得以確認被繼承人陳炳煌業行使系爭房地借名登記返還請求權，並將取回後之系爭房地贈與上訴人陳奇鋒等3人之事實，原審並依調查證據之辯論結果，論明：被上訴人認系爭房地係陳炳煌借用上訴人陳奇鋒等3人名義登記之事為真，將系爭房地借名登記返還請求權認屬被繼承人陳炳煌之遺產，為遺產稅課徵標的，而依遺贈稅法第1條第1項規定，核課陳炳煌遺產稅，堪認已盡其職權調查義務。上訴人雖稱92年2月後由上訴人陳奇鋒等3人取得實質所有權，並提示92年2月前後上訴人陳奇鋒等3人簽訂之部分各該房屋租賃契約書或修繕契約，及上訴人陳奇鋒等3人92及93年度綜合所得稅結算申報書及租賃所得扣繳憑單、同年度房屋稅及地價稅繳款書，佐證上訴人陳奇鋒等3人已有管理、使用、收益之權能，並自行申報源自系爭房地之租賃所得。然上開租賃契約書或修繕契約等資料，至多僅能證明系爭房地於上開契約所示時間有出租及修繕之事實；況上訴人僅提供部分租約，亦不能排除陳炳煌係因年邁，故而委請上訴人陳奇鋒等3人代其管理系爭房地之可能。另前開所得稅結算申報書、扣繳憑單及房屋稅、地價稅繳款書等資料，至多僅能證明系爭房地之租賃所得係由登記名義人申報及繳納之事實；復查無陳炳煌就上訴人所述之贈與行為，為相關之所有權移轉登記、申報並繳納贈與稅負，自難僅憑上訴人所提出之前揭資料，遽認系爭房地已由陳奇鋒等3人實質取得系爭房地之所有權。至於被繼承人陳炳煌於99年11月8日在

臺灣士林地方法院公證處所書立之系爭自書遺囑，僅載稱：「㈠本人所有之動產、不動產均已於生前安排妥當，不得異議，其中贈與部分，於贈與當時依民法第1173條第1項但書之規定，在贈與時已表示反對歸扣在案。今特於遺囑中予以重覆表明贈與不得歸扣以杜爭議。㈡目前並無其他財產，嗣後如有累積任何財產列第3項，除外，其餘則由陳林千代子、陳奇鋒、陳鏗仁、陳惠玟4人平均繼承。㈢至於陳瑞玲，其為爭奪不擇手段，分別向臺灣士林地方法院檢察署、調查局、臺北市調處、法務部、總統府等相關單位告訴本人偽造文書等不名譽罪，又多次將不實事實傳真予親朋好友，極盡侮辱、誹謗、虐待情事。本人特予聲明依民法第1145條第1項第5款不得繼承。至於其子女代位繼承僅得繼承特留部分。」等語，其所謂財產「安排妥當」所指為何？是否指陳炳煌生前以遺囑方式指定遺產分割之方法？又遺囑載示之「贈與部分」及「目前無其他財產」是否包含系爭房地？皆未見陳炳煌於該遺囑中詳加敘明；況該遺囑為陳炳煌死亡前7年餘所立，又據該遺囑所示，長女陳瑞玲生前與陳炳煌因系爭民事事件之爭訟，分別向臺灣士林地方檢察署、法務部調查局、臺北市調查處及多個行政機關告訴陳炳煌偽造文書罪，極盡侮辱，故陳炳煌書立該遺囑，聲明依民法第1145條第1項第5款規定，表示陳瑞玲喪失繼承權；反觀上訴人陳奇鋒等3人，並無此等情事發生，而促使陳炳煌有終止借名登記關係之動機，從而急於繼承開始前為不動產之處分，基此，陳炳煌是否確有終止系爭房地之借名登記契約並為贈與之真意，亦非無疑，尚難據此語意不明之系爭自書遺囑，即謂系爭房地屬系爭自書遺囑第1項所稱贈與之標的，上訴人陳奇鋒等3人就系爭房地已實質取得所有權。上訴人提出之前揭證據及說明，均不足以推翻或動搖系爭房地借名登記返還請求權屬被繼承人陳炳煌遺產之本證之證明力等得心證理由，而駁回上訴人在原審之訴，核與卷內事證並無不符，且無違背論理法則或經驗法則。依上述規定及說明，於法尚無

不合。再遺囑係在遺囑人死亡方生效力（參民法第1199條規定），綜觀系爭自書遺囑，主要在排除陳瑞玲嗣後之繼承權，是關於被繼承人陳炳煌當時財產狀況及其分配詳情，均未敘明，更未臚列其明細及具體指明所謂「贈與」標的為何？是縱原審依職權調查被繼承人陳炳煌當時是否仍有其他財產，亦無法遽以推論其有何行使系爭房地借名登記返還請求權，並將取回後之系爭房地贈與上訴人陳奇鋒等3人之行為。故原審未予調查，自難認有何上訴意旨指摘之違反職權調查證據義務之違法情事。另上訴意旨指摘原判決有違論理法則、經驗法則、證據法則、認定事實不憑證據、判決不備理由等違法云云，亦無非執其主觀之法律見解，就原審取捨證據、認定事實之職權行使而為指摘，尚難憑採。至原判決以上訴人所提證據及說明，均不足以推翻或動搖被上訴人已舉證系爭房地借名登記返還請求權屬被繼承人陳炳煌遺產之本證之證明力，繼而謂：「因此所生之不利益，即應歸由應履行協力義務之納稅義務人即上訴人負擔」等語，係指上訴人無法合理說明事由及提出證據以動搖原審法院已形成系爭房地借名登記返還請求權為被繼承人陳炳煌遺產之心證，乃係證據評價之事實認定範疇，而非因要件事實不明所須決定其不利益結果責任歸屬，而為客觀舉證責任之分配。上訴人認原審將課稅處分要件事實應由稅捐機關負擔之客觀舉證責任，遽以納稅義務人亦應負協力義務為由，徒令納稅義務人應負客觀、嚴格且顯然已逾足以達到否定本證證明力之必要程度，顯係錯置舉證責任之分配，當有違誤云云，尚有誤會，併此敘明。

㈣、綜上所述，原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，將訴願決定及原處分不利上訴人部分均予維持，而駁回上訴人之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段、第104條、民事訴訟法第85條第1項

前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　3　　月　　14　　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　胡　方　新

法官　李　玉　卿

法官　張　國　勳

法官　洪　慕　芳

法官　林　玫　君

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　113　　年　　3　　月　　14　　日

書記官　邱　鈺　萍