

最 高 行 政 法 院 判 決

114年度上字第390號

上 訴 人 蔡榮聰

訴訟代理人 簡維能 律師

楊昀芯 律師

被 上 訴 人 財政部南區國稅局

代 表 人 陳慧綺

訴訟代理人 黃麗滿

蘇秀蓮

鍾寶慧

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國114年4月30日高雄高等行政法院113年度訴字第300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、被上訴人代表人由李雅晶變更為陳慧綺，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、上訴人之父蔡○（下稱被繼承人）於民國98年11月3日死亡，上訴人代表繼承人申報遺產稅，列報遺產總額計新臺幣（下同）82,708,865元。經被上訴人（原名財政部臺灣省南區國稅局）依查得資料，核定遺產總額269,364,198元，遺產淨額244,027,434元，應納稅額24,402,743元，並以上訴人漏報被繼承人對櫻梅建設股份有限公司（下稱櫻梅公司）債權186,219,416元，依遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第45條規定，按所漏稅額18,621,942元處以0.8倍罰鍰計14,897,553元。上訴人就遺產總額－（對櫻梅公司）債權、未償債務扣除額及罰鍰等不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經重審復查決定追認未償債務扣除額67,635,401元，重行核定遺產淨額176,392,033元，應納稅額17,639,203元，餘維持原

核定及罰鍰處分。上訴人仍不服，循序提起行政訴訟，經高雄高等行政法院（下稱原審）101年度訴字第319號判決駁回，所提上訴經原審以不合法裁定駁回，提起抗告復經本院103年度裁字第726號裁定（下或合稱另案確定裁判）駁回而確定。上訴人嗣繕具112年12月5日申請書（被上訴人於同年月7日收文），以被繼承人對櫻梅公司債權186,219,416元已不能收取為由，依稅捐稽徵法第28條第1項規定，申請退還已繳納之遺產稅及罰鍰合計35,574,750元（應納遺產稅17,639,203元+罰鍰14,897,553元+滯納金2,642,473元+滯納利息54,396元+行政救濟加計利息341,125元），經被上訴人以112年12月19日南區國稅綜所遺贈字第1120008755號函（下稱原處分）否准。上訴人不服，循序提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分均撤銷。被上訴人對上訴人112年12月5日之申請，應作成准予退還遺產稅35,574,750元之行政處分。經原審113年度訴字第300號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：被繼承人死亡時，對櫻梅公司之債權並無遺贈稅法第16條第13款所稱不能收取或行使之情，經被上訴人將該債權計入遺產總額，核定遺產淨額176,392,033元，應納遺產稅額為17,639,203元，上訴人不服，循序提起行政訴訟，經另案確定裁判駁回而告確定，則本件遺產稅核定處分有關櫻梅公司債權部分，於被繼承人死亡時，並無認定事實或法令適用錯誤之情形，且業經法院實體判決駁回確定，上訴人以與原確定判決確定力範圍相反的理由請求退稅，依本院95年2月份庭長法官聯席會議（一）決議及110年12月17日修正公布之稅捐稽徵法第28條第3項修法理由，自不符合退稅請求權要件，而屬無理由。縱採信證人即上訴人之兄蔡○蔚證稱被繼承人生前確有簽立承諾書，同意將對櫻梅公司之債權轉讓予陳○美，作價清償部分

01 保證債務，然被繼承人與陳○美顯未依民法第297條踐行債
02 權讓與之通知程序，此觀櫻梅公司帳務仍記載被繼承人之債
03 權，及該公司出具說明書承認對被繼承人尚有欠款即明，難
04 謂上開債權讓與已生效力，使被繼承人對櫻梅公司之債權因
05 而消滅。此外，依櫻梅公司97年、98年度資產負債表帳列淨
06 值達2,500餘萬元，營運狀況正常，且持有臺北市及新北市
07 都會區不動產，被繼承人對櫻梅公司之債權核無不能收取或
08 行使之情事。業據原審101年度訴字第319號確定判決論述綦
09 詳，是證人蔡○蔚上開證詞，尚難為有利於上訴人之認定，
10 被上訴人否准上訴人退稅之申請，並無違誤等語，而駁回上
11 訴人在原審之訴。

12 五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上
13 訴意旨補充論述如下：

14 (一)依行政訴訟法第4條第1項規定，撤銷訴訟之訴訟標的為「原
15 告所為行政處分違法且侵害其權利或法律上利益之主張」，
16 且依同法第213條規定，上開撤銷訴訟之訴訟標的，於確定
17 之終局判決中經裁判者，有確定力。是原告提起撤銷訴訟如
18 經判決駁回確定，該判決之確定力（既判力）自及於確認
19 「原告所主張之行政處分並無違法或侵害原告之權利或法律
20 上利益」。準此，對行政處分提起撤銷訴訟，在其主張的原
21 因事實範圍內，該處分之合法性為撤銷訴訟訴訟標的之內
22 容，如撤銷訴訟經法院實體判決認處分並無違法而駁回原告
23 之訴確定者，行政處分之合法性已經裁判而對該原因事實涵
24 攝於法律後之法律效果之確認有既判力，該撤銷訴訟之當事
25 人均應受其拘束，後訴訟法院於法律與事實狀態均未變更之
26 情況下，即應以前訴訟判決關於訴訟標的所為之確認作為其
27 裁判基礎，不能為相反於該確定判決內容之判斷，此即撤銷
28 訴訟判決既判力之確認效。

29 (二)稅捐稽徵法第28條第1項、第3項規定：「（第1項）因適用
30 法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，
31 納稅義務人得自繳納之日起十年內提出具體證明，申請退

還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起十五年間不行使而消滅。……（第3項）納稅義務人對核定稅捐處分不服，依法提起行政救濟，經行政法院實體判決確定者，不適用前二項規定。」第3項之立法理由載明：「考量核定稅捐處分如經行政法院實體判決駁回而告確定者，基於尊重實體判決之既判力，不宜再由稅捐稽徵機關退還溢繳稅款破壞實體判決之既判力，爰增訂第三項，定明是類案件不適用第一項及第二項規定。……」準此，稅捐稽徵法第28條第1項退稅請求之行使，應受既判力之拘束，就已經行政訴訟實體審究而確定之行政處分而言，在訴訟法特有之既判力規制下，唯有先以再審程序推翻既判力，始有回復各該訴訟程序續對行政處分之違法性進行審查之可能。是在本稅及罰鍰業經行政法院實體確定判決予以維持之情形，納稅義務人即不得依稅捐稽徵法第28條第1項規定，以與原確定判決既判力範圍相反之理由請求退稅。又因稅捐債務係於稅捐要件合致時即已發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分者，其認定事實及適用法令之基準時點原則上均應為稅捐要件合致時即所謂「行為時」；準此，遺產稅之核課，依遺贈稅法第1條規定，即應以「被繼承人死亡時」作為認定事實及適用法律之基準時點。

(三)經查，上訴人對於被上訴人核定被繼承人遺產淨額176,392,033元、應納遺產稅額17,639,203元，並以上訴人漏報被繼承人生前對櫻梅公司之債權186,219,416元，依遺贈稅法第45條裁處罰鍰14,897,553元之處分不服，循序提起行政訴訟，經另案確定裁判駁回而告確定等情，為原審依職權確定之事實，核與卷內證據相符。依前開說明，被上訴人對上訴人核課遺產稅及裁處罰鍰處分之合法性，既經裁判確定，即有撤銷訴訟判決既判力之確認效，上訴人於本訴訟不得為與確定判決意旨相反之主張而請求退稅，本院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷。上訴人於原審主張：被繼承人對櫻

01 梅公司之債權186,219,416元，經陳○美以對被繼承人債權
02 人之身分聲請強制執行，由臺灣新北地方法院於111年12月2
03 7日核發執行命令，准許陳○美向櫻梅公司收取186,219,416
04 元，故被繼承人所遺債權有不能收取之情形，既係發生於被
05 繼承人98年11月3日死亡以後，而非被繼承人死亡時，其債
06 權有何遺贈稅法第16條第13款所定不能收取之情事，自不得
07 據以翻異本件業經實體判決確定之遺產稅課稅處分、罰鍰處
08 分，亦無從憑以認定被上訴人對上訴人核課遺產稅及裁處罰
09 鍰有適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤等情事，
10 則上訴人以此為由，依稅捐稽徵法第28條第1項規定，請求
11 被上訴人退還已繳稅款及罰鍰，並非有據，被上訴人予以否
12 准，即無不合，原判決以上開第四項所載理由駁回上訴人之
13 訴，於法自無違誤。上訴意旨除執前述已於原審提出、業經
14 原判決論駁不採之陳詞，重複爭議外，另主張：被繼承人生
15 前擔任尚德實業股份有限公司（下稱尚德公司）向花蓮區中
16 小企業銀行借款之連帶保證人，因主債務人尚德公司清償不
17 能，債權人已向被繼承人追索保證債務，故有遺贈稅法第17
18 條第1項第9款所定被繼承人生前未償債務應自遺產扣除之
19 情形云云，乃其於原審101年度訴字第319號事件審理中即已
20 提出之攻擊方法，並經該原審判決詳述不採之理由而予駁回，
21 復由原審裁定駁回上訴及本院裁定駁回抗告而確定，上訴人
22 再以該與另案確定裁判意旨相反之理由請求退稅，要屬無
23 據，其執此指摘原判決未准許其退稅申請，有未盡職權調查
24 義務與判決理由不備之違背法令云云，自非可採。

25 六、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。上訴
26 論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理
27 由，應予駁回。

28 七、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 115 年 1 月 8 日

31 最高行政法院第四庭

01 審判長法官 王 碧 芳
02 法官 王 俊 雄
03 法官 陳 文 燦
04 法官 羅 月 君
05 法官 鍾 啟 煒

06 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
07 中 華 民 國 115 年 1 月 8 日
08 書記官 廖 仲 一