

臺北高等行政法院判決

110年度訴更一字第75號

111年12月1日辯論終結

原告 廖振鐸

訴訟代理人 倪伯萱 律師

陳彥廷 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 宋秀玲（局長）

訴訟代理人 呂桂守

洪湘婷

陳宜津

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國106年11月6日台財法字第10613939340號（案號：第10600853號）訴願決定，提起行政訴訟，經本院109年1月17日107年度訴字第16號判決後，最高行政法院以110年10月7日109年度上字第367號判決發回本院更為審理，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告之被繼承人廖○章於民國99年6月12日死亡，繼承人（按被繼承人之繼承人共有3人，包括其配偶廖○香及其子即原告與廖○鐸）於核准展延期限內辦理遺產稅申報，經被告核定遺產總額新臺幣（下同，載明美金者除外）3,156,679,552元，遺產淨額1,660,924,719元，應納稅額166,092,471元。嗣經申請核准更正遺產中之部分土地價值1,366,259元轉列為不計入遺產總額及追減配偶投資型保單價值9,041元

連動追認剩餘財產差額分配請求權扣除額（下稱分配請求權扣除額）4,520元，更正核定遺產總額為3,155,313,293元，遺產淨額1,659,553,940元，應納稅額165,955,394元。原告及另一繼承人廖○鐸不服，就遺產總額—投資【衍舟股份有限公司、Triple Dragon Limited（下稱TDL公司）計2筆】、遺產總額—債權【寧波新橋化工有限公司、東莞新長橋有限公司、天津新龍橋工程塑料有限公司、江陰新和橋化工有限公司、Loyal International Holding Co. Ltd.（Samoa）、Loyal Holdings Pte. Ltd.（Singapore）計6筆】及扣除額—未償債務，申請復查，經被告以105年3月4日財北國稅法二字第1050005068號復查決定（下稱復查決定）追減遺產總額620,163,105元並連動追減分配請求權扣除額310,081,552元，其餘復查駁回；原告及繼承人廖○鐸仍不服，向財政部提起訴願；案經被告依訴願法第58條第2項規定重新審查結果，認繼承人廖○鐸主張部分有理由，乃以106年5月15日財北國稅法二字第1060019266號重審復查決定（下稱原處分即重審復查決定），將復查決定撤銷，並追減遺產總額620,163,105元及追減分配請求權扣除額240,305,187元，其餘復查駁回。原告不服，提起訴願遭駁回（前審卷1第52至67頁），乃提起行政訴訟【嗣被告於前審審理中以108年10月25日財北國稅法二字第1080038089號函（下稱被告108年10月25日函，前審卷2第215頁）撤銷重審復查決定遺產總額超過2,532,824,688元及分配請求權扣除額超過1,231,825,843元部分】，經本院於109年1月17日以107年度訴字第16號判決（下稱前審判決）駁回原告之訴，原告不服提起上訴，經最高行政法院109年度上字第367號判決就前審判決駁回被繼承人遺產稅核定應納稅額新臺幣127,853,327元逾新臺幣103,823,327元（即被告核定通知書項次54遺產所涉稅額24,030,000元，下稱系爭稅額）之部分廢棄，發回本院更為審理（其餘未據原告上訴及經上訴駁回部分，則已確定而不在本件審理範圍）。

01 二、本件原告主張：

02 (一)原告於98年起，即欲對於新疆龍橋工程塑料有限公司（下稱
03 新疆龍橋公司）等大陸事業進行投資，惟考量臺灣每人每年
04 對於大陸投資金額受有美金500萬元之上限規定，乃與被繼
05 承人廖○章約妥，先以被繼承人名義向經濟部投資審議委員
06 會（下稱投審會）為98年度之投資金額（美金500萬元）報
07 備申請，並於98年12月底將原告存放於TDL公司之美金500萬
08 元，匯至被繼承人個人帳戶，於99年1月27日再將前開資金
09 匯入Nation Success公司（下稱NS公司）帳戶，繼而再匯出
10 至其他原告所指定之帳戶；復於98年12月底，循上開模式，
11 將原告另存放於TDL公司之美金500萬元，及於98年12月30日
12 將存放於香港和橋實業有限公司（下稱和僑公司）之美金70
13 0萬元、香港新橋實業有限公司（下稱新橋公司）之美金200
14 萬元，合計約美金1千萬元，匯入被繼承人之個人帳戶，再
15 於99年4月1日匯至NS公司後，如數轉匯至其他原告所指定之
16 帳戶。原告以此方式共匯入NS公司美金1,500萬元之投資款
17 （下合稱系爭匯款，依當時匯率1美元兌換新臺幣32.04元計
18 算，約合新臺幣4億8千60萬元），而NS公司僅為紙上公司，
19 系爭匯款僅係為以該公司留存匯款金流紀錄之目的。嗣被繼
20 承人突然於99年6月12日死亡，原告原本預計借用被繼承人
21 名義向投審會提出99年度及其後年度之投資額度報備申請，
22 隨之擱置；又因原告與被繼承人間之父子深厚情感暨信賴，
23 斯時上開借名投資約定等並未以書面訂定，全體繼承人為避
24 免有未申報遺產致遭被告裁處高額罰鍰之考量，方報稱98年
25 度被繼承人向投審會申請報備之投資金額美金500萬元，屬
26 於被繼承人對於NS公司之債權，然實際上系爭匯款並非被繼
27 承人借貸NS公司款項之債權性質，被告卻計入被繼承人之遺
28 產範圍，與事實不符，原處分據此追徵之系爭稅額，自亦屬
29 違法，為此訴請撤銷等語。

30 (二)並聲明：訴願決定及原處分（即重審復查決定）關於被告核
31 定項次54之稅額計新臺幣24,030,000元（即重審復查決定之

127,853,327元中逾103,823,327元部分)均撤銷。

三、本件被告則以：

(一)被繼承人廖○章於99年6月12日死亡，於重病期間之同年1月27日及4月1日，分別將系爭匯款匯入NS公司之帳戶，並旋於翌日（即1月28日及4月2日）轉匯至Triple Dragon Investment Limited公司（下稱TDI公司），不排除藉此轉投資新疆龍橋公司，以規避臺灣人民每人每年對大陸投資金額美金500萬元之上限限制。系爭匯款之最終去向，雖因原告未提出證明而不明確，惟係被繼承人所匯入之資金，已甚明確，系爭匯款匯入之NS公司，又為被繼承人100%持有之公司，應認為系爭匯款乃被繼承人對於NS公司之債權，自應列入其遺產範圍，被告因而此以原處分追徵此部分之系爭稅額，並無違誤等語，資為抗辯。

(二)並聲明：駁回原告之訴。

四、本件如事實概要欄所示事實，除下述所示爭點外，其餘為兩造所不爭執，並有原告提出之遺產稅申報書（本院卷第147至155頁）、投審會檢附被告之原告等3人98年12月10日大陸地區從事投資（簡易審查）申請書暨相關資料（本院卷第130至143頁）、NS公司股東名冊（原處分卷2第253頁）、TDL公司法人證明及股東名冊（前審卷1第171至172頁）、和橋公司99年10月13日周年申報表（前審卷1第273至280頁）、新橋公司99年12月5日周年申報表（前審卷1第282至288頁）、LOYAL INTERNATIONAL ENTERPRISES公司股東名冊及持股證明（前審卷第241至244頁）、NS公司之匯豐銀行帳戶99年1月及4月綜合對帳單（前審卷第71至72頁、原處分卷1第227至228頁）、原處分（前審卷1第38至51頁）、訴願決定（前審卷1第52至67頁）、被告108年10月25日函（前審卷2第215頁）影本等件在卷可稽，堪認與事實相符。而兩造既以前詞爭執，則本件所應審究之主要爭點厥為：被告核定通知書項次54所示對英屬維京群島Nation Success公司（下稱NS公司，由被繼承人100%持股）之債權即：美金500萬元、

01 美金1千萬元者（即系爭匯款之債權，依被繼承人死亡時匯
02 率32.04元折算計為4億8千60萬元，計算式：美金15,000,00
03 0元×32.04＝新臺幣480,600,000元），係於99年1月27日、4
04 月1日間分別自被繼承人帳戶所匯入，系爭匯款是否係原告
05 或其他集團公司借用被繼承人帳戶匯款所為之款項交付，或
06 屬原告對NS公司之債權？或係如被告所稱屬於被繼承人對NS
07 公司之債權？匯款緣由為何？被告以系爭匯款之債權屬被繼
08 承人之遺產而核定系爭稅額24,030,000元，是否適法有據？

09 五、本院之判斷如下：

- 10 (一)遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第1條第1項規定：「凡經
11 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
12 就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產
13 稅。」第4條第1、2項規定：「（第1項）本法稱財產，指動
14 產、不動產及其他一切有財產價值之權利。（第2項）本法
15 稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人
16 允受而生效力之行為。」第10條第1項規定：「遺產及贈與
17 財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價
18 為準；……。」第14條規定：「遺產總額應包括被繼承人死
19 亡時依第1條規定之全部財產，及依第10條規定計算之價
20 值。但第16條規定不計入遺產總額之財產，不包括在內。」
21 (二)次依納稅者權利保護法第7條規定：「……（第2項）稅捐稽
22 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
23 關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……（第
24 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，
25 稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納稅者依
26 本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。
27 ……」第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之
28 要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」是稅
29 捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任，惟
30 有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，
31 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一之繼承人所有，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。又事實審法院就納稅義務人之舉證及說明，是否足以動搖稅捐稽徵機關對於遺產係屬被繼承人死亡時遺留之財產之初步認定，則應善盡職權調查義務，以明實情。此為前開最高行政法院判決廢棄前審判決而發回本院審理時，明確闡釋在案，依行政訴訟法第260條第3項規定，當為本件法律判斷之判決基礎。

(三)被繼承人帳戶先後於99年1月27日、4月1日匯入NS公司帳戶之系爭匯款，堪認屬於被繼承人之債權，被告以之為遺贈稅法第4條規定之遺產，並據以核課遺產稅，核無違誤：

1.本件原告於100年3月14日就被繼承人之遺產稅提出申報時，即有在動產及其他有財產價值的權利-債權欄中，列報被繼承人對NS公司之債權161,950,000元即美金500萬元（本院卷第147至155頁、原處分卷1第463至472頁），另一繼承人廖○鐸則申報被繼承人對NS公司之債權為480,600,000元即美金1,500萬元（於檢附明細表之資料來源欄

01 位，並經註記：「投審會函」及「綜合對帳單」等文字，
02 原處分卷3第1223至1235頁、第1421、1436頁）。可知針
03 對被繼承人對NS公司至少有161,950,000元即美金500萬元
04 債權乙節，原告與另一繼承人廖○鐸均提出相同之申報內
05 容，並無歧異，被告據以核認，自為有據。又另一繼承人
06 廖○鐸斯時申報所提出之上開明細表內容，雖在申報被繼
07 承人之債權總值後，復接續表明另有實際出資者，並列計
08 被繼承人所占實際出資比例，而就其餘部分表明屬被繼承
09 人之債務，惟分析其主張，仍係以被繼承人居於NS公司股
10 東地位而有提供該公司款項之資金移動，故先申報此部分
11 債權總值為480,600,000元即美金1,500萬元（包含原告申
12 報時同樣列報之對NS公司美金500萬元債權，原處分卷3第
13 1421頁即原處分卷2第225頁、原處分卷1第993頁）；至於
14 其後復列載此筆債權之實際出資持有人，尚有他人（該筆
15 明細列載實際出資持有人為見龍實業股份有限公司、和橋
16 公司），並謂扣除被繼承人實際持有比例僅9.53%部分
17 後，申報被繼承人對各該實際出資持有人尚有債務434,80
18 3,318元（計算式：美金1,500萬元×匯率32.04×（1-被繼
19 承人實際持股比例9.53%），乃其另有申報被繼承人債務
20 之事項（應指實際出資人與被繼承人間另有諸如借名契約
21 等，故對實際出資人尚負有返還責任之債務），此要屬計
22 算被繼承人遺產總額時，在列計被繼承人前開債權後，是
23 否另應扣除此部分申報債務之問題，並無礙於其確有申報
24 被繼承人對NS公司之美金1,500萬元債權（含前述美金500
25 萬元債權），應歸屬被繼承人遺產之事實。況且，廖○鐸
26 就此接續申報之被繼承人所負債務，亦與原告在本件所主
27 張由其1人借用被繼承人名義而為實際出資者，並不相
28 符，且亦未見另一繼承人廖○鐸就此負債之主張，進一步
29 提出可堪採認之具體事證，甚且就被告剔除此債務主張而
30 不予採認之結果，其復未曾提起行政訴訟以為救濟，均可

見廖○鐸同時有申報前開被繼承人債務乙節，應不足執以在本件對主張歧異之原告為有利之認定。

2.其次，被告業已指明被繼承人帳戶有先後於99年1月27日、4月1日將系爭匯款匯入NS公司帳戶之事實，並有原告所提出列載此部分交易紀錄之銀行對帳單影本在卷可按（原處分卷1第228、227頁），而針對之所以認定系爭匯款屬於被繼承人債權之理由，則據被告陳明係指被繼承人為個人單獨投資新疆龍橋公司計美金1,500萬元之故，乃與NS公司約定，於NS公司取得其交付之系爭匯款後，即應次第交與新疆龍橋公司作為投資股款，惟NS公司取得系爭匯款後並未全部履行，依被繼承人與NS公司之約定，被繼承人即有請求NS公司償還系爭匯款之債權存在，且被告除舉投審會98年12月23日經審二字第09800467330號函（下稱系爭投審會函，本院卷第113至115頁，被繼承人申請時檢附之資料則見本院卷第130至143頁）為憑外，並稱被繼承人斯時應受限於臺灣地區與大陸地區人民關係條例（下稱兩岸條例）第35條第4項授權訂定之在大陸地區從事投資或技術合作審查原則（下稱大陸投審原則）第3點第1項第1款規定：「投資人對大陸投資累計金額不得超過下列投資金額或比例上限。……(一)個人：每年5百萬美元。」才分散至原告及另一繼承人之名義，實際投資人應為被繼承人等語（本院卷第173至174頁之筆錄）。而查：

(1)經比對卷附系爭投審會函（本院卷第113至115頁）內容載述：「……二、所請廖○章君（即被繼承人）匯出美金5,000,000元，對外投資英屬維京群島NATION SUCCESS COPR，轉投資薩摩亞TRIPLE DRAGON INVESTMENT LIMITED（即TDI公司）一節，照准；……三、所請廖振鐸君（即原告）匯出美金5,000,000元，對外投資香港SILVER STATE ENTERPRISE LIMITED（下稱S公司），轉投資薩摩亞TRIPLE DRAGON INVESTMENT LIMITED一節，照准；……。四、所請廖○鐸君（即另一繼承人）匯出美

01 金5,000,000元，對外投資塞席爾JETWEALTH CORP.（下
02 稱J公司），轉投資薩摩亞TRIPLE DRAGON INVESTMENT
03 LIMITED一節，照准……；五、所請經由第三地區投資
04 事業薩摩亞TRIPLE DRAGON INVESTMENT LIMITED（即TD
05 I公司），以美金15,000,000元（廖○章君……各美金
06 5,000,000元）作為股本，間接在大陸地區投資新疆龍
07 橋工程塑料有限公司，從事經營可發性聚苯乙烯類工程
08 塑料之生產及銷售業務一節，照准；……六、本案應自
09 核准之日起3年內完成實行，……。」且被繼承人與原
10 告、另一繼承人廖○鐸為前開投資大陸地區新疆龍橋公
11 司而向投審會提出申請書暨檢附資料中，在「第三地區
12 投資事業（直接投資免填）」欄雖列載被繼承人為NS公
13 司負責人，原告、另一繼承人廖○鐸分別為S公司、J公
14 司之負責人，惟收受其等各該投資款項後再匯交新疆龍
15 橋公司之TDI公司負責人則仍為被繼承人（本院卷第130
16 至143頁）。已可見其等向投審會申請核准時所列報對
17 新疆龍橋公司之間接投資款項金流，主要係使用TDI公
18 司之帳戶綜整，而TDI公司之負責人既為被繼承人，益
19 見該投資款項往來，主要仰賴被繼承人名義所主責之帳
20 戶辦理。

21 (2)再者，續行比對系爭匯款中於99年1月27日自被繼承人
22 帳戶（NS公司之明細表記載LIAO ○○ CHANG）匯入至N
23 S公司帳戶美金500萬元後，NS公司隨即於翌日即99年1
24 月28日匯出同額美金至TDI公司；於99年4月1日匯入NS
25 公司帳戶各為美金500萬元之2筆款項（2筆合計美金1,5
26 00萬元），同樣隨即於翌日即同年月2日將合計之美金
27 1,000萬元整筆轉出至TDI公司帳戶，有原告所提出列載
28 此部分交易紀錄之銀行對帳單影本在卷可按（99年1月2
29 7、28日之交易紀錄上方並有註記「for驗資」文字，原
30 處分卷1第228、227頁），與前述系爭投審會函核准之
31 間接投資方式，經勾稽互核相符；而就另一繼承人廖○

鐸申報時所指為被繼承人與NS公司間股東往來款項而言，亦與系爭投審會函核准之被繼承人間接透過NS公司、TDI公司投資新疆龍橋公司者，並不相悖；甚且，原告在本件所陳系爭匯款緣由，亦曾稱乃預計先後向主管機關提出每年度美金500萬元之投資額度報備申請之目的，因被繼承人死亡而未再執行等語，僅係另有主張系爭匯款實為其個人借用被繼承人名義所實際出資，該債權應屬其所有債權云云（本院卷第53至55頁之書狀，原告關於自身實際出資主張並不可採，則詳見下述）。綜上以觀，均可見系爭匯款雖有99年1月或4月匯至NS公司帳戶之時間不同，但同樣有於翌日隨即轉入TDI公司之金流模式，而此金流模式又與系爭投審會函核准之間接投資模式相符，時序上亦在系爭投審會函經核准後不久；而投資金額部分，99年1月27日之匯款金額美金500萬元，亦與系爭投審會函核准之被繼承人間接投資金額相同，加之原告復自承系爭匯款中之99年1月27日匯入NS公司帳戶款項，係基於系爭投審會函之間接投資所為，其餘99年4月間計美金1,000萬匯款，亦係循類似模式擬為其他投資（僅係就實際出資之投資人為何人乙節，如前述原告謂係其個人而借用被繼承人名義，本院卷第53至55頁之書狀）。則參酌原告所主張內容，亦足肯認99年1月27日自被繼承人帳戶處匯至NS公司之美金500萬元款項，當係為辦理系爭投審會函之間接投資事宜，NS公司依約定再轉入TDI公司後，TDI公司本應收整後作為給付新疆龍橋公司之投資款目的，屬於預先交付以供後續投資新疆龍橋公司之款項；另99年4月1日由被繼承人帳戶匯至NS公司之美金1,000萬元，亦當如原告所稱同屬經由NS公司轉至TDI公司，由TDI公司收整後以為其他投資之目的；換言之，系爭匯款之資金移動，除可見其中美金500萬元係出於系爭投審會函核准之被繼

01 承人出資款外，其餘美金1,000萬元，亦可認係為投資
02 目的而預先給款，僅係後續仍未實際執行投資而已。

03 (3)至於被告雖指稱此99年4月1日自被繼承人帳戶匯入NS公
04 司之美金1,000萬元部分，與99年1月27日美金500萬元
05 匯款，同為系爭投審會函所核准被繼承人及原告、另一
06 繼承人廖○鐸各自出具美金500萬美元、共計美金1,500
07 萬元之投資款一部，並稱被繼承人應為所核准投資款美
08 金1,500萬元之實際出資者，僅係借用原告、廖○鐸名
09 義；但由廖○鐸所提出J公司之帳戶交易明細資料中，
10 有99年1月28日經廖○鐸存入500萬美元至該Jet Wealth
11 公司、翌日即將500萬美元轉至TDI公司，及99年3月30
12 日以廖○鐸名義存入500萬美元至J公司帳戶，翌日即99
13 年4月2日又經匯出至TDI公司之情況（原處分卷3第1405
14 至1413頁），顯然廖○鐸另有按照系爭投審會函核准之
15 間接投資模式，以其自己名義並透過J公司帳戶轉入TDI
16 公司，以綜整間接投資款；原告亦稱原本亦有按系爭投
17 審會函，透過S公司帳戶轉入美金500萬元至TDI公司，
18 係因被繼承人重病而放棄投資、增資計畫，並已取回前
19 匯出之投資款項（本院卷第249頁之書狀）。在欠缺事
20 證可認廖○鐸前開匯款或原告所陳自身前曾交付之投資
21 款，係由被繼承人實際提供之情況下，被告逕謂99年4
22 月1日匯入NS公司之美金1,000萬元，仍屬於被繼承人借
23 用廖○鐸、原告名義而按照系爭投審會核准投資款匯入
24 之性質，即嫌率斷而不可採。但無論如何，由前開廖○
25 鐸之個人投資款係透過J公司帳戶辦理，被繼承人個人
26 之投資款，則係透過NS公司辦理以觀，及前述原告自承
27 透過S公司處理投資款之陳述，仍可見其等就各自投資
28 款項之金流，當係如系爭投審會函所申經核准之各自間
29 接投資方式，由被繼承人透過NS公司帳戶、廖○鐸則透
30 過J公司帳戶、原告透過S公司帳戶辦理之方式，區辨為
31 各自投資之給付；則以被繼承人名義並匯入NS公司之帳

01 戶款項，當亦可認其權利應歸屬被繼承人所持有並掌
02 控，被告辯稱被繼承人對匯入NS公司之款項，為實質控
03 制之人，應較符合事實，由前述匯款緣由之說明，並可
04 認當係被繼承人為其自身投資目的而預先交付者。

05 (4)進而，投審會既回復被告，指明系爭投審會函經核准之
06 後，並未曾有經依法向該會申報實行投資之事宜，亦無
07 相關備查資料等情（本院卷第129、145頁），此情並為
08 原告自承無訛（本院卷第171頁之筆錄）；另一繼承人
09 廖○鐸在本件遺產稅申報中，亦僅列為被繼承人與NS公
10 司間股東往來資金移動所取得之債權，上情均堪認被繼
11 承人基於投資目的而給付之系爭匯款，雖有系爭投審會
12 函核准之投資或其他投資目的之區別，後續均應有未完
13 成投資取得股份等權利之情。被告因而以被繼承人交付
14 NS公司之系爭匯款既已未能按約定履行，依約被繼承人
15 對NS公司即有請求返還此部分投資款之債權存在，即有
16 其依據（否則，若屬仍按約執行投資之情形，亦有相當
17 於此價值之投資權利債權屬於被繼承人之遺產，而無論
18 債權之債務人有無不同，亦仍無礙被繼承人有此價值債
19 權而應列入遺產之結論）。原處分關於系爭匯款債權亦
20 應列計入被繼承人遺產範圍而為遺產稅之核課，當無違
21 誤。另原告所謂被告以系爭匯款為被繼承人與NS公司間
22 借款債權，故爭執被告應就此負舉證責任云云，如前
23 述，業據被告陳明並未以該債權具體內容乃借款類型，
24 原告此部分主張，即無依據，亦予指明。

25 (四)原告雖又主張系爭匯款實際為其個人之出資，並稱被繼承人
26 有出借名義供其從事相關事業投資經營等節，依其所提事
27 證，尚無法認定屬實，其主張即不足採：

28 本件原告雖主張系爭匯款為其實際出資而借用被繼承人名義
29 擬行投資云云，惟如前述，其主張自己為實際出資者，與另
30 一繼承人廖○鐸申報時以另2家公司為實際出資者之說明
31 （其在明細表實際出資持有人欄列載見龍實業股份有限公

01 司、和橋公司，原處分卷3第1421頁即原處分卷2第225頁、
02 原處分卷1第993頁），互相歧異，亦與前述系爭投審函所核
03 准原告與被繼承人、另一繼承人廖○鐸分別間接投資之方
04 式，顯不相同。而如前述，被告根據系爭匯款匯入NS公司帳
05 戶乃來自被繼承人帳戶，並以前述系爭投審會函及另一繼承
06 人廖○鐸之申報內容佐證，確已就系爭匯款所生債權應屬被
07 繼承人之遺產乙事提出相當證明，依前揭說明，原告自應就
08 主張系爭匯款債權乃其實際享有，及被繼承人出借名義供其
09 使用等事實，負有合理說明並舉證證明之責任。然查：

10 1.本件原告主張被繼承人名義匯至NS公司之系爭匯款來源為
11 其個人提供者，無非以被繼承人帳戶之款項，乃原告向被
12 繼承人借名並提供款項而來，並舉其曾於94年11月10日至
13 98年4月8日間先後匯款至TDL公司計約5,650萬元之匯款單
14 資料（前審卷1第173至240頁，原告說明見前審卷2第3至4
15 頁），及前開匯款存放於TDL公司後，再於98年12月24
16 日、29日先後由TDL公司帳戶，各匯款美金500萬美元至被
17 繼承人帳戶（並指前1次匯款即為系爭匯款中99年1月27日
18 匯至NS公司之來源、後1次則為99年4月2日匯至NS公司帳
19 戶者，前審卷1第418至419頁），98年12月30日分別自和
20 橋公司、新橋公司匯款美金700萬元、200萬元至被繼承人
21 帳戶（前審卷1第420至423頁），甚且謂剩餘之400萬美元
22 仍留存於被繼承人帳戶云云。

23 2.經比對分析原告所指系爭匯款資金來源為TDL公司、和橋
24 公司暨新橋公司帳戶乙節，針對前開資金移動之原因關係
25 究竟為何，原告於起訴狀先係陳述為被繼承人向各該公司
26 借款之情形（前審卷1第12頁之書狀），此亦與其訴願中
27 所提出106年7月19日訴願理由書記載者相同；但與嗣後原
28 告又稱其係向被繼承人借名，相關被繼承人名義之帳戶暨
29 其內資金為其實際掌控，甚且稱TDL公司、和橋公司或新
30 橋公司帳戶內之款項，均來自原告所提供暫放之主張相比
31 較，以其後所主張被繼承人乃出借名義而論，被繼承人即

01 無如前者主張而有向各該公司借款之必要，此情已可見原
02 告就前開資金移動所據原因關係為何，並未能清楚說明，
03 甚且有所矛盾。

04 3.再以，經細觀原告所舉TDL公司曾於98年12月24日、29日
05 先後匯交被繼承人各美金500萬元之明細資料（前審卷1第
06 418至419頁），可知：

07 (1)此2次匯款之同日，亦均有各自匯交原告、另一繼承人
08 廖○鐸同額款項之情，但TDL公司登記100%持股之唯一
09 股東係被繼承人，原告或另一繼承人廖○鐸並非股東，
10 有原告提出之該公司登記資料影本1份在卷可稽（前審
11 卷1第171至172頁），關於原告前稱TDL公司匯交被繼承
12 人帳戶之款項出於借款之緣由部分，是否屬實已有疑
13 問；尤其，TDL公司既為被繼承人100%持股之公司，業
14 如前述，原告對於其與被繼承人間究竟有如何之借名約
15 定，或有何事證可認其方為實際出資者，均未見提出任
16 何證據資料加以證明，實無從否定被繼承人方為TDL公
17 司負責人之事實，更難認該公司有何歸原告1人實質掌
18 控經營可言；亦即僅憑TDL公司有匯款至被繼承人之情
19 事，並無從認TDL公司匯交之資金乃原告所指示運用
20 者，更難謂TDL公司之款項即等同原告所有款項；尤其
21 如前述，TDL公司之帳戶並有同1日另匯交同額款項至原
22 告、另一繼承人廖○鐸而貌似分配情形，若如原告所稱
23 TDL公司乃其借用被繼承人名義為經營，為何不逕行將
24 被繼承人部分一併匯至原告帳戶內，更值存疑。是則，
25 原告並未能證明TDL公司有何實際由其經營，與被繼承
26 人無關之事實，則其所舉TDL公司帳戶於98年12月24
27 日、29日有先後匯款各美金500萬元之金流紀錄，自亦
28 無從作為系爭匯款來自原告所有資金之證明。

29 (2)雖然，原告又稱其有實際提供資金至TDL公司帳戶內存
30 放，並提出其曾於91年至98年間，先後匯款至TDL公司

01 等資料（前審卷1第173至240頁，前審卷2第15至72頁）
02 為憑。然而：

03 ①原告所稱各該款項匯入TDL公司之時間長達7年餘，金
04 額不一，最後一次匯款時間，距離98年12月24日TDL
05 公司帳戶匯款至被繼承人帳戶美金500萬元之時間，
06 又相隔達數月之久；加之TDL公司登記100%持股之唯
07 一股東，亦為被繼承人而非原告（前審卷1第171至17
08 2頁），原告既非TDL公司之股東，其前後匯入該公司
09 且累計相當金額款項之確切緣由為何，自應進一步提
10 出相關事證說明；況參酌商業金錢存匯或往來之原因
11 多端，諸如商品進銷、往來借貸、增減資等均有可能，
12 僅憑匯款資料等資金流動外觀，並無法判斷究係
13 出於何種原因而有資金往來，此時各該交易憑證及商
14 業會計帳簿登載情形等，即為可供具體參酌審認之客
15 觀事證，且僅憑原告有匯款至TDL公司金錢往來之紀
16 錄，更無法認定原告匯入TDL公司帳戶後，為何各該
17 款項仍屬原告所有而由其實質掌控者，原告自應在資
18 金移動紀錄外，進一步提出可供比對資金移動緣由之
19 事證，尤其原告既自稱為實際掌控經營者，更當有提
20 出之可能。

21 ②循此，若如原告所稱TDL公司由其實質掌控，其當能
22 提出斯時TDL公司與其間之款項往來等，係以何名目
23 記帳等相關帳務登載資料等，以供比對，其卻未能提
24 出，已有可疑。而經本院函詢被繼承人死亡後，於10
25 0年8月11日經選任為TDL公司限制性遺產管理人或被
26 繼承人配偶廖○香，有關各該金流交易之公司內部帳
27 載資料結果，則經其回復指稱被繼承人死亡後，該公
28 司原本由原告實際掌握，其經選任為限制性遺產管理
29 人後，前述TDL公司曾於98年間匯款至被繼承人帳戶
30 等帳務紀錄，併同財會資料暨印章等，均未獲原告移
31 交，其為此曾於110年8月間詢問原告委交保管財會資

料之會計師，並據會計師回復已將相關資料交還給原告，其並未持有相關資料等語，並檢附相關資料供佐（本院卷第207至246頁）。綜合上情可知，原告所稱其曾匯交TDL公司之款項，在無法憑認TDL公司於被繼承人死亡前即由原告單獨實質掌控，且亦無從認定TDL公司帳戶內款項，有何屬於原告個人所有而暫放之情況下，基於TDL公司負責人為被繼承人，本即難認各該資金後續經TDL公司運用之緣由，有何係來自原告指示，或與原告有何關聯性等情。原告就所主張TDL公司交付被繼承人之資金為其所實質掌控並提供云云，並未能證明之，其所述應不可採。

4.另以，原告復稱被繼承人帳戶匯出系爭匯款至NS公司帳戶前，曾經於98年12月30日自和橋公司、新橋公司帳戶處匯入美金700萬元、200萬元（前審卷1第420至423頁），並執此謂系爭匯款並非被繼承人所提供，而係原告所提供云云。但查：

(1)經比對和橋公司原本登記在案之3名股東兼董事中，被繼承人持股高達70%（前審卷1第245至254頁），該公司持股於98年12月3日全數轉讓由LOYAL INTERNATIONAL ENTERPRISES CO., LTD（下稱LIE公司）100%持股（前審卷1第275頁），而LIE公司則係由被繼承人擔任董事並為持股20%之股東，另2名股東則為原告、另一繼承人廖○鐸（前審卷1第242至244頁，原告說明見本院卷第165頁之書狀）；另新橋公司登記之股東兼董事原本為原告與被繼承人，2人各持股比例50%（前審卷1第255至263頁），98年12月30日亦變更登記為LIE公司持股100%。由上開事證可知，無論和橋公司或新橋公司，均非原告單獨持股，甚且原告亦非唯一董事等而可認有單獨經營之權限，原告復未能進一步陳明並證明被繼承人在各該公司之持股，有何可認係歸屬原告實質掌控之事證，已可見原告前開空言主張，並無足夠事證可資支持。

01 (2)再者，就和橋公司、新橋公司帳戶款項有何來自原告個
02 人提供等情，亦未見原告進一步陳明並提出證明。衡酌
03 原告所指出和橋公司、新橋公司匯款至被繼承人帳戶之
04 資金移動緣由，本涉及商業間往來交易情形不一之諸多
05 可能，原告雖陳稱目前和橋公司、新橋公司及此2公司
06 之唯一股東即LIE公司，均由被繼承人配偶廖○香、另
07 一繼承人廖○鐸掌控，致其無法提出前開匯款紀錄之各
08 該公司內部帳載資料為憑云云；惟經本院函詢廖○香、
09 另一繼承人廖○鐸，則據其等回復被繼承人死亡後，於
10 103年10月29日前均由原告為LIE公司之實際經營，因LI
11 E公司董事會曾請原告報告財務狀況未果，迄103年10月
12 29日經董事會決議，方由另一繼承人廖○鐸調查相關帳
13 冊財務資料，之前相關資料均由原告持有而未曾移交，
14 故無相關資料可以提供等語（本院卷第207至246頁）。
15 由此觀之，原告既謂被繼承人僅係出借名義供其使用，
16 廖○香、廖○鐸亦稱原告於被繼承人死亡後，有實際掌
17 握前開公司帳冊資料之情形，其卻未能進一步提出任何
18 帳務資料等以為佐證，而僅泛稱和橋公司、新橋公司匯
19 交被繼承人帳戶之款項為其所有，進而泛稱系爭匯款之
20 資金亦來自其個人，與被繼承人無關云云，甚且亦未見
21 提出其個人有何出資提供和橋公司、新橋公司等資金移
22 動往來資料等，以供勾稽，自亦無從對其為有利之認
23 定。

24 5.此外，被繼承人之繼承人之一廖○香，就其得主張之夫妻
25 剩餘財產差分配請求，雖曾在臺灣臺北地方法院向原告、
26 另一繼承人廖○鐸提起民事訴訟（分案為：101年度重家
27 訴自第35號），於起訴時且有主張被繼承人對NS公司有借
28 款債權161,950,000元，惟其亦陳明係根據原告之遺產稅
29 申報資料而為主張（訴願可閱卷附件六），尚難認其另有
30 根據自身所知情事或證據資料等，故而如此主張之情；加
31 之該民事訴訟一審判決，雖就其主張被繼承人遺產中包含

對NS公司之前開借款債權部分，以廖○香未能舉證證明被繼承人與NS公司間有合意成立借貸等事實，方為被繼承人應無此債權之認定（前審卷1第373頁之判決書內容），惟上訴後則經二審判決改認定，因原告在該民事事件第一審審理中，業有自認前開數額之債權屬於被繼承人之遺產，復未能舉證推翻其自認，亦未能舉證推翻其前在遺產稅申報書所列載之債權價值，故而為前開數額債權仍應列計為被繼承人遺產之認定（本院卷第369至370頁）；由上情可知，雖然前開民事判決仍上訴中而未經確定，但由其認定之採證，主要為原告在第一審之自認及其向被告提出之遺產稅申報資料，均屬來自原告之個人片面主張，而民事事件當事人未曾提出之證明資料，本不在民事事件審酌範圍，且此僅為原告與廖○香、廖○鐸就剩餘財產分配請求爭執之爭點之一，更不足以拘束本院，自無從僅憑前開民事判決之資料暨理由，而為有利原告之認定，亦予指明。

六、從而，原告主張各節，均無可採，本件被告所為原處分（即重審復查決定）關於被告核定項次54之稅額24,030,000元（即重審復查決定之127,853,327元中逾103,823,327元者）部分，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘主張、陳述及證據，均無礙本院前開論斷結果，爰不予一一論述，併予指明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 12 月 22 日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法 官 蕭忠仁

法 官 林秀圓

法 官 林麗真

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表

明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書。（須按他造人數附繕本）

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 111 年 12 月 23 日
書記官 謝貽婷