臺北高等行政法院裁定

高等行政訴訟庭第六庭
112年度訴字第1368號

聲　請　人　廖振鐸
訴訟代理人　倪伯萱　律師
　　陳彥廷　律師

上列聲請人因原告廖文鐸與被告財政部臺北國稅局間遺產稅事件，依行政訴訟法第42條聲請參加訴訟，本院裁定如下：

主　文

聲請駁回。

聲請訴訟費用由聲請人負擔。

理　由

一、行政訴訟法第41條規定：「訴訟標的對於第三人及當事人一造必須合一確定者，行政法院應以裁定命該第三人參加訴訟。」第42條第1、3項規定：「（第1項）行政法院認為撤銷訴訟之結果，第三人之權利或法律上利益將受損害者，……並得因該第三人之聲請，裁定允許其參加。……（第3項）前二項規定，於其他訴訟準用之。」第44條規定：「（第1項）行政法院認其他行政機關有輔助一造之必要者，得命其參加訴訟。（第2項）前項行政機關或有利害關係之第三人亦得聲請參加。」稅捐稽徵法第12條規定：「共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務，其為公同共有時，以全體公同共有人為納稅義務人。」是遺產未分割前屬於繼承人公同共有財產，遺產稅則是全體繼承人應負擔的連帶稅捐債務，並非繼承自被繼承人之稅捐債務，以全體繼承人為納稅義務人，當繼承人起訴時，屬於類似必要共同訴訟而非固有必要共同訴訟，並無行政訴訟法第41條之適用。又稅捐機關可以向全體繼承人中一人或數人或全體，同時或先後請求全部或一部之遺產稅給付，全體繼承人係負同一遺產稅公同共有債務，此時全體繼承人彼此之間就遺產稅訴訟之勝敗結果，既係屬於

連帶債務人之關係，即非前述「第三人權利或法律上利益若將因行政訴訟之結果受直接損害」之情形，並無行政訴訟法第42條之適用。學者認為，在類似必要共同訴訟情形，未起訴者聲請參加訴訟，應歸類為屬於行政訴訟法第44條第2項利害關係第三人聲請輔助參加。（吳東都，稅務行政訴訟，收錄於黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，稅捐稽徵法，第540頁，西元2020年3月初版第1刷，元照出版公司出版）

二、聲請意旨略以：

聲請人與原告為親兄弟，與其等先父即被繼承人廖有章之配偶廖黃香同為廖有章之繼承人，並為本件遺產稅納稅義務人。原告主張其已代聲請人繳納被告核定之遺產稅金額而另訴請求聲請人返還代墊款新臺幣（下同）89,057,261元，現由臺灣高等法院113年度重上字第720號民事事件審理中，原告並對聲請人聲請假扣押，本件訴訟認定之金額及判決結果將直接影響聲請人財產是否需繼續受到假扣押執行之財產損害，一旦本件判決結果認定被告核稅處分應予撤銷或變更，將大幅減少原告在上開民事案件之金額，聲請人與原告就本件訴訟有利害相反之利害關係存在，本件訴訟結果將直接影響聲請人之公法上納稅義務及應負擔之遺產稅額，爰依行政訴訟法第42條第1項規定，聲請獨立參加本件行政訴訟等語。

三、查原告之被繼承人廖有章於民國99年6月12日死亡，繼承人為廖有章配偶廖黃香及其子即原告與聲請人，被告於核定遺產稅時已註明是核准扣除配偶剩餘財產差額分配請求權價值之案件，請扣繳義務人於106年5月20日前將核准請求權金額之財產交付予廖黃香，扣除額為1,231,825,843元（原處分卷第165頁、第354-1至354-4頁），此後被告雖曾准許原告申請延期至110年12月31日前給付予廖黃香，惟因原告仍未於110年10月15日前提示有給付予廖黃香之證明（原處分卷第187-188頁），被告遂以111年2月11日財北國稅審二字第1110003774號函（下稱原處分，原處分卷第311-312頁）否准

分配請求權扣除額1,231,825,843元，重行核定遺產淨額為2,510,359,115元，追繳應納稅額123,182,584元，並加計利息13,179,990元（原處分卷第294-301頁、第311-312頁），同時對於原告110年12月30日就廖有章遺產稅案關於分配請求權之財產交付期限，請求被告核准展延至臺灣高等法院110年度重家上更一字第11號民事訴訟判決確定後再行核定之申請案，予以否准（原處分卷第173-174頁、第311-312頁）。原告不服，申請復查及訴願均遭駁回，遂提起本件行政訴訟，並聲明：「㈠、訴願決定及原處分均撤銷。㈡、被告應就原告110年12月30日之申請案，針對被繼承人廖有章遺產總額中扣除其配偶剩餘財產差額分配請求權金額之財產，依遺產及贈與稅法第17條之1第2項規定應給付之期限，作成核准自111年1月1日起展延至與繼承人間臺灣高等法院110年度重家上更一字第11號民事訴訟終結確定時止之行政處分。」（本院卷第329頁）。

四、次查聲請人與原告均為廖有章之繼承人，同為遺產稅之納稅義務人，倘原告本件訴訟勝訴，原告與聲請人均可獲得展延分配請求權之財產交付期限行政處分之利益，以及撤銷被告核定遺產稅額處分之利益，聲請人與原告間之利害關係乃相同而非相反，至於聲請人與原告就臺灣高等法院113年度重上字第720號民事案件雖為對立之兩造（本院卷第243-255頁、第267-274頁），然該案係原告請求聲請人返還代墊遺產稅款89,057,261元有無理由之判斷，且聲請人就遺產稅本即為納稅義務人，需負連帶債務，並無「第三人權利或法律上利益若將因行政訴訟之結果受直接損害」之情形，聲請人就該民事訴訟的不利結果（包含民事假扣押的不利益），與本件行政訴訟並無因果關係。從而，依上開法條意旨，聲請人所為獨立參加之聲請為無理由，應予駁回。又因聲請人係主張其與原告之利害關係相反，行政法院裁量權限已限縮為零，應准許其獨立參加訴訟等語（本院卷第223-226、265、266、327頁），可知聲請人並無聲請輔助參加原告之意，甚

為明確，是本院無從將其聲請歸類為輔助參加，附此敘明。

爰裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　30　　日

審判長法　官　洪慕芳

法　官　周泰德

法　官　郭銘禮

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本裁定，應於送達後10日內，向本院高等行政訴訟庭提出抗告狀並敘明理由（須按他造人數附繕本）。

三、抗告時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。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3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.抗告人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，抗告人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，抗告人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡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.抗告人之配偶、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.抗告人為公法人、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㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，抗告人應於提起抗告或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　30　　日

書記官　林淑盈