臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
112年度訴字第228號
112年8月24日辯論終結

原　　告　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　　告　財政部臺北國稅局
代　表　人　吳蓮英（局長）
訴訟代理人　洪湘婷

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國112年1月3日台財法字第11113942140號（案號：第11100717號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面

原告起訴時，被告代表人原為局長宋秀玲，嗣於本件訴訟程序進行中變更為局長吳蓮英，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷第236、243-247頁），核無不合，應予准許。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

被繼承人陳炳煌〔即原告陳林千代子之夫、原告陳奇鋒、陳鏗仁、陳惠玟（下稱陳奇鋒等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，嗣經被告調查，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臺北市○○區○○○路0段000巷00弄0號1至6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，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〔含原告及訴外人陳玉靜（陳瑞玲之代位繼承人），下稱核課處分〕。原告不服，申請復查，獲被告以111年8月30日財北國稅法二字第1110024684號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（下稱復查決定或原處分），被告並變更本稅為15,267,663元，應納稅額為15,356,734元（含行政救濟加計利息），已送達核定通知書及繳款書予全體繼承人。原告對不利部分仍有不服，提起訴願，經財政部以112年1月3日台財法字第11113942140號（案號：第11100717號）訴願決定書決定訴願駁回（下稱訴願決定），原告猶不服，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.被繼承人陳炳煌於99年11月8日在臺灣士林地方法院（下稱士林地院）公證處所書立之自書遺囑（下稱系爭自書遺囑）已表示：「……㈡目前並無其他財產。嗣後如有累積任何財產，列第3項……。」足證被繼承人陳炳煌迄至99年11月8日止，已無任何財產，此所稱「財產」，當然包括系爭請求權之債權在內。

2.被繼承人陳炳煌於92年2月之前，因尚存在有借名登記之法律關係，陳炳煌均親自就其借名登記於原告陳奇鋒等3人名下之不動產為管理、使用、收益之事實。然於92年2月間，陳炳煌分別向原告陳奇鋒等3人表示將原借名登記之不動產即系爭房地，均直接贈與並交付所有權狀等證件。嗣後系爭

房地即由原告陳奇鋒等3人實際取得所有權，並依法行使管理、使用、收益之權能，有房屋租賃契約書契約書等相關資料佐證，此不因陳炳煌就此有無申報及繳納贈與稅而受影響。

㈡聲明：

訴願決定及原處分（即復查決定）關於不利於原告部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.系爭土地係於64、65年間由被繼承人陳炳煌買賣取得，嗣於73年間陸續移轉登記予長女陳瑞玲（業於106年5月30日死亡）與原告陳奇鋒等3人(下合稱4名子女)名下，並與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，惟該等房地所有權仍屬陳炳煌，有原告陳奇鋒等3人於士林地院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）訟訴過程中之證述可憑，足見系爭房地係由陳炳煌生前借名登記在4名子女名下。

2.原告雖主張陳炳煌就系爭房地已於92年間終止借名關係，原告陳奇鋒等3人並因贈與而取得實質所有權，惟系爭房地之土地及建物異動索引，截至陳炳煌死亡日均未有異動，陳炳煌生前亦未就系爭房地申報及繳納贈與稅。原告所提出之92年2月之前、後原告陳奇鋒等3人簽訂之各該房屋租賃契約書或修繕契約、92及93年度綜合所得稅結算申報書，均不足以證明陳炳煌就系爭房地已終止借名登記，且另為贈與原告陳奇鋒等3人；另系爭自書遺囑，在陳炳煌死亡前，尚未發生效力，要非原告就該遺囑之解讀，即可認系爭房地已終止借名登記，原告陳奇鋒等3人業實質取得系爭房地之所有權。至於被告雖應轉正核課實際所有權人(即借名人陳炳煌)92年2月後之系爭房屋租賃所得，惟因已逾核課期間，尚無從更正核課補徵稅額。

㈡聲明：

原告之訴駁回。

四、爭點：

被告認系爭請求權屬被繼承人陳炳煌之遺產，而為遺產稅課徵標的，是否違誤？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

上開爭訟概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有核課處分（遺產稅核定通知書、繳款書）、個人戶籍資料查詢清單及送達證書（本院卷第389-391、329、341-349、331-339頁）、被告111年8月30日財北國稅法二字第1110024684號函檢送之復查決定、遺產稅繳款書核定通知書、繳款書及稅額更正註銷單、送達證書（本院卷第351-381、383頁）、訴願決定及送達證書（本院卷第211-220頁、訴願卷第2冊末頁）可查，堪信屬實。

㈡應適用的法令及法理的說明：

1.遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）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項本文規定：「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28條第1項、第3項規定：「（第1項）稽徵機關於查悉死亡事實或接獲死亡報告後，應於1個月內填發申報通知書，檢附遺產稅申報書表，送達納稅義務人，通知依限申報，並於限期屆滿前10日填具催報通知書，提示逾期申報之責任，加以催促。……（第3項）納稅義務人不得以稽徵機關未發第1項通知書，而免除本法規定之申報義務。」可知，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，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起6個月內辦理遺產稅申報，此納稅義務人依法主動申報遺產稅之義務，並不因遺贈稅法第28條第1項規定而免除。

2.稅捐稽徵法第21條第1項規定：「稅捐之核課期間，依下列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。」第22條第1項第1款、第2款規定：「前條第1項核課期間之起算，依下列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。二、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算。」遺產稅既經遺產及贈與稅法第23條定有應申報之明文，則遺產稅其核課期間之起算，自應適用稅捐稽徵法第22條第1款及第2款規定。

3.遺贈稅法第10條第1項前段、第3項規定：「（第1項）遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；……（第3項）第1項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準；其他財產時價之估定，本法未規定者，由財政部定之。」第17條之1第1項規定：「被繼承人之配偶依民法第1030條之1規定主張配偶剩餘財產差額分配請求權者，納稅義務人得向稽徵機關申報自遺產總額中扣除。」又財政部88年7月7日台財稅第881922762號函：「被繼承人死亡前購買土地，迄死亡時尚未辦妥所有權移轉登記，其請求移轉登記之債權，於核課遺產稅時，准按死亡時請求標的之公告土地現值估價。」準此，被繼承人所遺土地及房屋所有權移轉登記請求權，得按該土地之公告土地現值及房屋評定標準價格計算，並據以課徵遺產稅，納稅義務人並得向稽徵機關申報自遺產總額中扣除民法第1030條之1規定之配偶剩餘財產差額分配請求權。

㈢被告認系爭請求權屬被繼承人陳炳煌之遺產，而為遺產稅課徵標的，核無違誤：

1.被繼承人陳炳煌於107年1月11日死亡（原處分卷第31頁），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，且繼承人等皆未辦理遺產稅申報。嗣代位繼承人陳玉靜（原處分卷第28-29頁）分別於108年8月21日及108年8月23日向被告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原告陳奇鋒3人名下，經被告以108年9月6日財北國稅審二字第1080033404號函請原告陳奇鋒等3人就上情陳述意見，獲原告以108年10月5日（被告收文日）回復，陳玉靜申報書內主張之借名登記事件，最終以士林地院84年重訴字第217號民事判決確定，陳炳煌已終止上開借名登記契約關係（原處分卷第43-44頁），且因陳玉靜未能補正相關財產權資料，而未獲被告核准辦理（原處分卷卷證目錄編號5、15、16、20）；惟被告為瞭解詳情，乃依職權啟動調查，發現：

⑴系爭土地係陳炳煌於64、65年間買賣取得，其於70、72年間陸續移轉土地所有權並登記予4名子女〔長子陳奇鋒（49年次）、長女陳瑞玲（50年次）、次女陳惠玟（51年次）、次男陳鏗仁（54年次）〕名下（原處分卷第178-194、667-670頁），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（原處分卷第54頁），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（第一次）予4名子女（斯時4名子女年方22、23歲、19、22歲左右，應無相當資力可購買該土地及興建房屋，原處分卷第78-151頁），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，此據原告於系爭民事事件證述在卷（外放系爭民事事件及其上訴審影印卷節本），並經士林地院84年重訴字第217號民事判決確定（原處分卷卷證目錄編號2）。另就土地及建物異動索引查詢資料所載，系爭房地自登記予原告陳奇鋒等3人至陳炳煌死亡日均未有異動（原處分卷證目錄編號4、13）。

⑵被告為查核陳炳煌遺產稅需要，再以110年5月10日財北國稅審二字第1100015527號函請原告陳奇鋒等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（原處分卷第42頁），僅獲回復應請陳玉靜提出系爭立約書原本供辨認私文書真偽，並未提出相關文件（原處分卷第40頁）。

⑶是被告據上認系爭房地係陳炳煌借用原告陳奇鋒3人名義登記之事為真，將系爭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。

2.陳炳煌之配偶原告陳林千代子於被告於110年7月26日送達遺產核定通知書（本院卷第333頁）後，以110年9月8日圓環郵局382號存證信函依法主張配偶剩餘財產差額分配請求權（原處分卷證目錄編號21）。而陳炳煌現存之婚後財產為系爭請求權，按陳炳煌死亡年度之公告土地現值及房屋評定現值核算，陳炳煌之剩餘財產價額為245,317,700元（計算表詳如本卷第393頁）；原告陳林千代子現存之婚後財產為臺北市北投區豐年段一小段136地號土地應有部分15/100（本院卷第401-405頁）、金融機構存款及債權，原告陳林千代子之剩餘財產價額為22,678,938元(計算表詳如本院卷第395、407、411-419頁)。是依遺贈稅法第17條之1第1項規定，原告陳林千代子得主張之差額分配請求權扣除額為111,319,381元〔(被繼承人之剩餘財產價額245,317,700元－原告陳林千代子之剩餘財產償額22,678,938元)÷2，計算表詳如本院卷第399頁〕，是被告以原處分核定遺產淨額為113,838,3

19元，遺產稅本稅稅額為15,267,663元（本院卷第353-373頁），即無不合。

3.原告雖主張陳炳煌於92年2月間向原告陳奇鋒等3人表示將原借名登記之系爭房地均直接贈與並交付權狀等證件，嗣系爭房地即由原告陳奇鋒3人實際取得所有權，並就系爭房地行使管理、使用、收益之權能，且陳炳煌於系爭自書遺囑亦已表明，目前並無其他財產，足證陳炳煌迄至99年11月8日止，已無任何財產（含系爭請求權之債權）等語。惟：

⑴納稅者權利保護法第7條第2項、第4項、第5項規定：「……（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（最高行政法院109年度上字第367號判決意旨參照）。

⑵系爭房地係陳炳煌借名登記在4名子女名下，此為被告查得認定之事實，已前所述，並為原告所不爭執。原告雖稱92年2月後由原告陳奇鋒等3人取得實質所有權，並提示92年2月前後原告陳奇鋒等3人簽訂之部分各該房屋租賃契約書或修繕契約（原證2-9），以及原告陳奇鋒等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（原證10-11），佐證原告陳奇鋒等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；況原告僅提供部分租約，亦不能排除陳炳煌係因年邁，故而委請原告陳奇鋒等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，亦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；復查無陳炳煌就原告所述之贈與行為，為相關之所有權移轉登記、申報並繳納贈與稅負，自難僅憑原告所提出之前揭資料，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。

⑶至於陳炳煌99年11月8日所立之系爭自書遺囑，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、陳惠玟四人平均繼承。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（原證1）。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；反觀原告陳奇鋒等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因，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，原告陳奇鋒等3人就系爭房地已實質取得所有權。

㈣原告提出之前揭證據及說明，均不足以推翻或動搖系爭請求權屬被繼承人陳炳煌遺產之本證之證明力，依前揭說明，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原告負擔。是原告上開主張，難認可採。

㈣綜上所述，被告認系爭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，原告所訴各節，均無足採，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必

要，一併說明。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　8　　月　　31　　日

審判長法　官　高愈杰

法　官　郭銘禮

法　官　孫萍萍

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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
(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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其代表人、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。
(二)非律師具有右列情形之一，經最	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。

高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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　　112　　年　　8　　月　　31　　日

書記官　李虹儒