

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第七庭

112年度訴字第73號

115年4月16日辯論終結

原告 葉宗柱

葉宗模

共同

訴訟代理人 游孟輝 律師

朱敬文 律師

宋銘樹 律師(民國115年4月16日解除委任)

被告 財政部臺北國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 劉惠棧

上列當事人間贈與稅事件，原告不服財政部中華民國111年11月24日台財法字第11113935300號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、本件起訴時，被告代表人為宋秀玲，於訴訟進行中變更為吳蓮英、謝慧美、樓美鐘，業經新任代表人具狀聲明承受訴訟(本院卷一第165頁、本院卷二第29頁)，經核並無違誤，應予准許。

二、爭訟概要：

被告於查核原告之父葉寶(民國97年11月9日死亡)遺產稅案時，查得葉寶生前自82年以前，借用其子女原告葉宗柱、葉宗模(下稱原告)、葉禮德(原名葉宗烈)、葉美津、葉美雀5

人名義，向華南商業銀行股份有限公司(下稱華南銀行)大稻埕分行開立存款帳戶(下稱借名帳戶)；復於95至97年間將借名帳戶及葉寶本人華南銀行帳戶(下稱葉寶帳戶)之銀行存款計新臺幣(下同)21,772,489元，轉帳匯至原告、葉禮德、子媳楊錦容、孫女葉雁菱之個人銀行帳戶及為原告葉宗柱購買基金；另於96至97年間將借名登記在原告名下之中和紡織股份有限公司(下稱中紡公司)股票共164,114股，及台麥開發股份有限公司(更名前為台灣麥芽化學股份有限公司；下稱台麥公司)股票共300,000股，財產價值計4,090,557元，轉讓予原告之子女，涉及贈與情事，未依規定申報贈與稅，經被告查得，爰按年度分6次核定：(一)95年度贈與總額123,867元，補徵應納稅額4,955元；(二)96年度(第1案)贈與總額17,927,632元，補徵應納稅額6,004,335元；(三)96年度(第2案)贈與總額2,107,820元，補徵應納稅額879,427元；(四)97年度(第1案)贈與總額3,720,990元，補徵應納稅額425,650元；(五)97年度(第2案)贈與總額867,000元，補徵應納稅額166,715元；(六)97年度(第3案)贈與總額1,115,737元，補徵應納稅額234,304元，並依稅捐稽徵法第14條第1項規定，對代繳義務人發單補徵。原告不服，申請復查，獲追減95至97年度贈與總額分別計123,867元、17,672,632元及1,660,990元，原告仍不服，提起訴願，經被告重新審查結果，以110年5月14日財北國稅法二字第1100014126號重審復查決定，撤銷前開復查決定，並追減95至97年度贈與總額分別計123,867元、17,927,632元及3,720,990元(重審復查決定與應補稅額更正註銷單、贈與稅繳款書及95至97年贈與稅核定通知書，下合稱原處分)，原告對未予核減借名股票部分之贈與(即96年度第2案贈與總額2,107,820元，補徵稅額625,599元、97年度第2案贈與總額867,000元，補徵稅額67,587元及97年度第3案贈與總額1,115,737元，補徵稅額112,556元)，猶表不服，提起訴願，經訴願決定駁回後，遂提起本件行政訴訟。

01 三、本件原告主張：

02 (一)主張要旨：

- 03 1.96年度第2案贈與總額2,107,820元部分，被告認葉寶係將借
04 名登記在原告名下之中紡股票共105,391股，分別贈與原告
05 葉宗柱之女葉雁菱55,391股、原告葉宗模之子葉家瑋50,000
06 股；97年第2案贈與總額867,000元部分，被告認葉寶係將借
07 名登記在原告葉宗模名下之台麥公司股票共300,000股，分
08 別贈與原告葉宗模之子葉家瑋、之女葉家伶各150,000股；9
09 7年第3案贈與總額1,115,737元部分，被告認係葉寶將借名
10 登記在原告葉宗柱名下之中紡股票58,723股，贈與葉雁菱
11 (以上股票合稱系爭股票)，均應補徵應納稅額。惟原告歷年
12 有大筆不動產租金收入累積存入原告名下之華南銀行(借名)
13 帳戶，用以取得原告名下系爭股票，系爭股票之購入資金既
14 由原告租金收入所支付，股票登記於原告名下，不成立借名
15 登記。且葉寶綜合所得稅結算申報書可證明，葉寶歷年並無
16 出租不動產租金所得可存入原告名下之華南銀行帳戶內，葉
17 寶歷年來股利收入皆由葉寶取得後自行花用享受，葉寶於97
18 年4月2日辦理公證，依公證書所附聲明書(下稱系爭聲明書)
19 內容益證上情，葉寶既無自有資金存入，僅有運用投資理財
20 管理，無何借名登記，原告嗣後將名下系爭股票贈與子女，
21 不能推認為葉寶所贈與。
- 22 2.原告名下財產是否屬於被繼承人葉寶之遺產，僅有臺中國際
23 育樂股份有限公司(下稱臺中育樂公司)股權，前開股權經民
24 事法院判決應返還予葉寶全體繼承人共同共有，至於其他財
25 產未經民事法院認定，自不應核課葉寶之遺產稅及罰鍰，詎
26 被告就系爭股票課徵葉寶生前贈與稅，侵犯原告權利。
- 27 3.台和交通工業股份有限公司(下稱台和公司)於95年6月15日
28 曾發放股利予葉美津、原告葉宗模、葉禮德及葉美雀，固存
29 入原告葉宗柱出名之借名帳戶，惟被告自始未將該部分股份
30 列入葉寶財產課稅，被告所為認定已有矛盾。被告雖又以葉
31 寶於94年12月20日與原告、葉禮德所共同書立之同意書(下

01 稱94年12月20日同意書)為據，將其上列載股票調整列入對
02 葉寶遺產課稅之依據，惟前開同意書已為臺灣臺北地方法院
03 (下稱臺北地院)97年度重訴字第883號(下稱97重訴883)確認
04 不存在，此外被告亦無法提出葉寶購買系爭股票並登記於原
05 告名下之證據。

06 4.原告葉宗柱之相關帳戶資料，已提供被告在案，其帳戶內94
07 年12月1日至97年11月9日收入來源，幾為原告葉宗柱及葉宗
08 模出租個人所有之不動產(包括停車位)租金，已列入綜合所
09 得稅繳稅在案，租金所得存款餘額38,112,600元、423,054
10 元再遭認定為被繼承人遺產，有重複課稅之嫌。被告另認定
11 於96年2月2日及96年4月19日分別有2,000,000元及503,000
12 元轉入原告葉宗柱名下定存及基金不列入遺產課稅及葉寶之
13 財產，與原處分之認定亦有矛盾，被告未查得金流物證，僅
14 憑臆測，顯未盡確實調查之義務。

15 5.依稅捐稽徵法第21條規定，本件95、96、97年間贈與發生期
16 間之核定，其核課期間應為5年6個月，葉寶係於97年11月9
17 日死亡，是本件核課期間屆滿日應為102年5月8日，然原處
18 分係於103年3月之後，自應逾法定核課期間而不得再行補
19 稅。

20 (二)聲明：原處分、重審復查決定(追減部分除外)及訴願決定均
21 撤銷。

22 四、被告則以：

23 (一)答辯要旨：

24 1.葉寶於97年4月2日辦理公證手續，並以其公證書所附系爭聲
25 明書聲明略以：其在82年以前，以5名子女名義分別在華南
26 銀行開立5個戶頭，分別刻立印章，並由其自行運用帳戶內
27 資金為投資管理，5名子女皆知悉，亦無爭執，其並將所有
28 股利及租金所得收入匯入其及長子原告葉宗柱之戶頭，但因
29 近年身體欠佳，自94年夏季至今，運用資金之權利，授與原
30 告葉宗柱處理等語。復據原告葉宗柱於臺灣臺北地方檢察署
31 (下稱臺北地檢)99年度偵續字第698號(下稱99偵續698)，於

99年10月12日詢問時陳稱，其出名之借名帳戶一向都是葉寶在使用。另原告出名之借名帳戶，於葉寶死亡日之餘額分別為3,812,600元及423,054元，經被告列入葉寶遺產總額，原告對此並無爭執，是葉寶就借名帳戶確有與原告、葉禮德、葉美津及葉美雀等5人間成立借名契約。

2.94年12月20日同意書雖有指出：中紡公司股份原屬葉美津及葉美雀名下歸她們所有，宗美投資有限公司(下稱宗美公司)股份由原告及葉禮德3兄弟平分等語。然依葉寶於97年2月14日寄發予葉美雀、葉禮德之存證信函(下稱97年2月14日存證信函)，葉寶聲明前以子女名義開立銀行帳戶或各項投資及股票，各該名義上之銀行帳戶或股票之所有人，實際上並無出資，依法不得主張任何權利之內容；且原告與葉禮德名下宗美公司股份，經葉美雀提起返還出資額予原告、葉禮德、葉美津、葉美雀公同共有之民事訴訟後，經民事判決勝訴確定。另觀葉寶之女婿曾文碧及孫玉璽於105年3月2日及同年月10日分別曾出具說明書表示，其等名下之中紡公司股票，係葉寶借用其等名義所購買；另葉禮德、葉美津、葉美雀亦稱被告核定其等名下之股票，係葉寶借用其等名義登記取得。再觀諸中紡公司81、84及85年及台麥公司93年分別發放予之股利所得，亦存入借名帳戶，原告復未能提出反證，是葉寶於96年10月19日至97年10月22日將借名登記在原告名下之中紡公司及台麥公司股票共464,114股，財產價值計4,090,557元，移轉予葉雁菱等3人，應為贈與。況原告名下之台麥公司股票購入時點，與葉禮德、葉美津及葉美雀買入台麥公司股票之日期大致相同，應屬同一人操作買賣，則原告主張系爭股票為其所有，葉寶僅有管理權等節，核不足採。又本件核定係就葉寶於96年10月30日將借名登記在原告葉宗模名下之中紡公司股票計50,000股，贈與原告葉宗模之女葉家瑋，核課贈與稅，並非對楊錦容於96年10月30日移轉名下之中紡公司股票課稅，原告主張顯屬誤解。

01 3.原告所爭執課稅標的皆屬未於申報期間內申報贈與稅，核課
02 期間應為7年，本件96年第2案贈與日為96年10月19日，其屆
03 滿日為103年11月19日，原處分係103年3月作成，自未逾核
04 課期間，97年度第2、3案亦涉贈與稅，其核課期間則係於10
05 4年8月、11月屆至，並未逾核課期間。

06 (二)聲明：原告之訴駁回。

07 五、如爭訟概要欄所載之事實，有復查決定(本院卷一第115頁至
08 129頁)、稅額更正註銷單、贈與繳款書(本院卷一第131頁至
09 148頁)、重審復查決定(本院卷一第31頁至46頁)、訴願決定
10 (本院卷一第47頁至67頁)、更正贈與稅核定通知書(本院卷
11 一第257頁至258頁、第269頁至272頁)附卷可稽，且原告就
12 被告110年5月14日重審復查決定關於前述各案贈與總額為2,
13 107,820元、867,000元、1,115,737元，及應納稅額依序為6
14 25,599元、67,587元、112,556元等金額之計算方式，並未
15 爭執(本院卷一第494頁)，且有葉寶96、97年度贈與稅核定
16 明細表可參(本院卷一第403頁至406頁)，堪信屬實。

17 六、本件爭點：原告主張系爭股票並非葉寶借名登記於原告名
18 下，復分別贈與原告葉宗柱之女葉雁菱、原告葉宗模之子葉
19 家瑋(96年度第2案)、原告葉宗模之子葉家瑋、之女葉家伶
20 (97年度第2案)、葉雁菱(97年度第3案)，其不應補徵96年度
21 第2案稅額625,599元、97年度第2案稅額67,587元、97年度
22 第3案稅額112,556元，是否有據？

23 七、本院判斷如下：

24 (一)按稅捐稽徵法第14條規定：「(第1項)納稅義務人死亡，遺
25 有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承
26 人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳
27 清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈。(第2項)遺囑執行
28 人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，違反前項規定者，應
29 就未清繳之稅捐，負繳納義務。」遺產及贈與稅法(下稱遺
30 贈稅法)第4條第1項及第2項規定：「(第1項)本法稱財產，
31 指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。(第2項)本

01 法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他
02 人允受而生效力之行為。」第10條第1項規定：「遺產及贈
03 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
04 價為準……。」第24條第1項規定：「除第20條所規定之贈
05 與外，贈與人在1年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅
06 額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後30日內，向主管稽
07 徵機關依本法規定辦理贈與稅申報。」

08 (二)經查，被告查得葉寶生前於82年以前，即借用其子女原告、
09 葉禮德、葉美津、葉美雀5人名義開立借名帳戶；復於95年
10 至97年間對其子孫分別贈與財產，認涉贈與情事且未依規定
11 申報贈與稅，乃按年度分6次核定：(一)95年度案：被告認
12 葉寶自借名帳戶轉帳匯入原告葉宗柱自有帳戶計123,867
13 元，葉寶95年度贈與總額123,867元，補徵應納稅額4,955
14 元。(二)96年度第1案：被告認葉寶自借名帳戶轉帳匯入原
15 告自有帳戶分別計3,266,664元、255,030元，及匯入國泰全
16 球基礎建設基金專戶1,503,030元，為原告葉宗柱購買基
17 金；另授權原告葉宗柱管理之葉寶帳戶，密集以低於500,00
18 0元小額方式提領存款35筆計12,902,908元，葉寶96年度第1
19 案贈與總額為17,927,632元，補徵應納稅額6,004,335元。
20 (三)96年度第2案：被告認葉寶將借名登記在原告名下之中
21 紡公司股票共105,391股(財產價值計2,107,820元)，分別贈
22 與原告葉宗柱之女葉雁菱55,391股(財產價值1,107,820
23 元)、原告葉宗模之子葉家瑋50,000股(財產價值1,000,000
24 元)，贈與總額為2,107,820元，補徵應納稅額879,427元。
25 (四)97年度第1案：被告認葉寶自借名帳戶及葉寶帳戶轉帳
26 匯入原告葉宗柱及葉禮德、子媳楊錦容及孫女葉雁菱之自有
27 帳戶分別為774,839元、986,151元、850,000元及1,110,000
28 元，贈與總額為3,720,990元，補徵應納稅額425,650元。
29 (五)97年度第2案：被告認葉寶將借名登記在原告葉宗模名
30 下之台麥公司股票共300,000股(財產價值計867,000元)，分
31 別贈與葉家瑋、葉宗模之女葉家伶各150,000股(財產價值各

433,500元)，贈與總額為867,000元，補徵應納稅額166,715元。(六)97年度第3案：被告認葉寶將借名登記在原告葉宗柱名下之中紡公司股票58,723股(財產價值計1,115,737元)贈與葉雁菱，贈與總額為1,115,737元，補徵應納稅額234,304元。經原告聲明不服，遞經復查及訴願後，被告乃以110年5月14日重審復查決定，撤銷被告110年1月26日復查決定，並追減上述95年度案、96年度第1案、97年度第1案贈與總額分別計123,867元、17,927,632元及3,720,990元等部分，不予核課贈與稅，亦即維持96年度第2案、97年度第1案及第2案為葉寶生前贈與系爭股票行為之認定，復因適用稅率、累進差額產生變動，就96年度第2案部分，應補徵應納稅額625,599元；就97年度第2案部分，補徵應納稅額67,587元；就97年度第3案部分，補徵應納稅額成為112,556元，有前引更正贈與稅核定通知書可參(本院卷一第257頁至258頁、第269頁至272頁)。

(三)次按「借名登記」者，謂當事人約定一方將自己之財產以他方名義登記，而仍由自己管理、使用、處分，他方允就該財產為出名登記之契約，其成立側重於借名者與出名者間之信任關係，及出名者與該登記有關之勞務給付，具有不屬於法律上所定其他契約種類之勞務給付契約性質，在性質上應與委任契約同視，倘其內容不違反強制、禁止規定或公序良俗者，當賦予無名契約之法律上效力，並類推適用民法委任之相關規定(最高法院98年度台上字第76號、99年度台上字第1662號判決參照)。則借名契約係就借名登記之財產仍由借名者自行管理、使用、處分之契約，並無使出名者取得實質所有權或其他權利之意思，申言之，判斷是否存在借名登記契約，應視借名登記之財產在登記出名者名下後，借名者對該財產是否仍繼續享有管理、使用及處分之權限而定。

(四)經查：

- 1.葉寶寄發之97年2月14日存證信函內容略以：本人自年輕即日以繼夜，經營事業，無時不以栽培養育5位子女為念。不

料近月來接二連三收到宗模、宗烈、美津、美雀等人委託律師發的存證信函，儘寫些我看不懂的法律用語，說一些我聽不懂的話，好像又語帶威脅。本來是不想回應的，然而又怕子女們少不更事，越鬧越兇，以致家醜外揚，只好打破沉默，忍痛聲明如下：(一)我現在擁有的不動產、股票、現金及其他資產在我百年之後由宗柱、宗模、宗烈、美津、美雀等人繼承，乃是天經地義之事……分配之內容絕對合於民法之規定。(二)前述子女或其配偶若有任何忤逆不孝之行為，我將隨時更改遺囑以示薄懲。若情節重大……我將明示其不得繼承。(三)我之前以子女之名義所開立之銀行帳戶或各項投資及股票，本來就打算將來由其繼承，若有人現在就迫不及待，想要取得各項利益……將考慮委請律師主張各該名義上之銀行帳戶或股票之所有人，實際上並無出資，依法不得主張任何權利(原處分卷二第154至158頁)，而原告對於97年2月14日存證信函之真正，並不爭執(本院卷一第495頁)。

2. 葉寶於97年4月2日親自前往臺北地院所屬民間公證人信義聯合事務所辦理公證手續，並於公證書內附具系爭聲明書，內容略以：聲明人(即葉寶)自82年以前，以本人5名子女之名義分別開立5個借名帳戶，並分別刻立印章，由聲明人自行運用帳戶內之資金為投資等方式管理，5名子女均知悉亦無爭執。聲明人並將所有股利及租金所得收入，分別匯入聲明人及長子原告葉宗柱之帳戶，並自94年夏季至今，聲明人將該等分配、運用資金之權利，授權長子處理等語，有系爭聲明書、公證人沈怡君於臺北地檢97年度他字第5978號，於97年12月11日受訊問之訊問筆錄可參(原處分卷一第1932、1933頁、第1249頁)。

3. 原告葉宗柱於臺北地檢99偵續698，於99年10月12日檢察事務官詢問時陳稱：借名帳戶是從我小時候(葉寶)就已經替我們小孩開戶的，一向都是我父親在使用(原處分卷一第1263頁至1265頁)；於98年度偵字第21533號供稱：我父親葉寶利用我們兄弟姐妹的帳戶開戶，款項進出都是父親有權處理

01 的，相關的財產都是父親借我們名義投資運用，幾個帳戶間
02 款項如果有需要挪用，也是由父親自行運用，我們兄弟姐妹
03 並不知情也無從干涉，亦有本院所調臺灣高等法院(下稱臺
04 高院)105年度重上字第54號卷第81頁訊問筆錄可參。

05 4.原告葉宗模於臺高院108年度重上更一字第42號(下稱108重
06 上更一42)返還股權事件，於109年2月17日以證人身分證
07 述：借名帳戶之前是我爸爸(葉寶)在用的，但後來就交給
08 我了，不是很瞭解該帳戶在葉寶生前的運用狀況(該案卷二第1
09 42頁)。

10 5.葉寶之女葉美津、葉美雀於97年1月9日寄發予葉寶之存證信
11 函，內容略以：其等名義之借名帳戶的存摺及印章，一向均
12 由葉寶持有使用，作為各項投資或股份配發股息或股利之
13 用，其等今已無意再提供予葉寶使用，請葉寶於文到14日內
14 將存摺及印章返還予其等等語(原處分卷一第1965頁至1969
15 頁)；葉美津於臺高院108重上更一42，於109年2月17日以證
16 人身分證述：印章及存摺在取回前都是爸爸保管，借名帳戶
17 是爸爸用5個小孩的名義開戶，很早以前就開了，開戶迄今
18 都不是我運用(該案卷二第133頁至134頁)；葉美雀則於同日
19 以證人身分證述：借名帳戶我不知道何時開戶，也不知道葉
20 寶生前就該帳戶的運用狀況等語(該案卷第148頁至149頁)。

21 6.葉禮德於臺高院108重上更一42，於109年2月17日以證人身
22 分證述：(問：印章及存摺在取回前都是由誰保管?)我從小
23 就是看父親在做，我沒有問，葉寶也不給問，我知道到後來
24 有把印章、存摺都交給原告葉宗柱去處理，之前都是我父親
25 自己一人操作，華南銀行帳戶之印章、存摺都是在爸爸那
26 邊，我沒有辦法運用，該帳戶都是爸爸決定的等語(該案卷
27 二第124、127頁)。

28 7.綜合上開事證可知，借名帳戶為葉寶以其子女名義所開立，
29 其生前可自行使用借名帳戶之存摺、印章，對財產為買賣、
30 處分等管理運用行為，其子女均不知詳情亦不過問。葉寶甚
31 以其子女名義開立借名帳戶後再為利用亦毋須知會其子女，

01 可見相關財產、帳戶縱有登記於其子女名下之情形，仍非其
02 子女所能運用，其子女亦無從要求葉寶報告其財產處分之狀
03 況或交付收取之金錢、物品或孳息，其對借名帳戶內之款
04 項，得以繼續管理、使用及處分，應屬無疑，則葉寶出資購
05 買中紡公司、台麥公司之系爭股票，僅係借名登記在原告名
06 下，實際仍由葉寶保有相關帳戶、印章並享有管理、使用及
07 處分之權限，堪認葉寶與原告間就系爭股票之財產，成立借
08 名登記契約。

09 8.再者，葉寶既以5名子女名義進行投資及購買系爭股票，實
10 際出資人係葉寶，其子女並未出資，且借名登記財產實際都
11 是葉寶集中統一保管，葉寶自己有權任意決定借名登記財產
12 如何處分，5位子女僅係出名人並無處分其等名下財產之權
13 利；另原告葉宗模於臺高院108重上更一42，於109年2月17
14 日陳稱：父親以子女名義所開立之借名帳戶存摺、印章、以
15 子女名義購買之股票等物品，都是集中保管，放在公司，都
16 是父親統一管理，因為怕丟掉，所以全部鎖在金庫裡面，父
17 親用子女名義投資，都是借名的。90年間起，其向父親表示
18 有些股票要過戶給子女，此有經父親同意等情，有準備程序
19 筆錄可參(臺高院108重上更一42卷二第140至141頁)，系爭
20 股票要贈與予原告葉宗模之子女，既須經葉寶同意，即難認
21 係原告葉宗模贈與其子女；又葉寶為避免偏袒，乃於90至97
22 年間，將借名登記於原告及葉禮德名下之中紡公司、台麥公
23 司等股票，陸續贈與孫子女葉雁菱、葉家瑋、葉家伶、葉家
24 豪、葉欣蕊、葉子頌等人，中紡公司及台麥公司之股東帳戶
25 紀錄載明「贈與」股票，有股東帳戶紀錄可參(原處分卷一
26 第950頁至952頁及第908頁)；此外，葉雁菱、葉家瑋、葉家
27 伶、葉家豪等葉寶孫子女均向被告出具聲明書，聲明其等名
28 下之股票等財產並非借名登記性質，而係受贈而得(原處分
29 卷一第1917、1918、1923頁)，足認葉寶生前以借名者自行
30 管理、使用、處分借名登記財產之權利，將借名登記於原告
31 名下之系爭股票等葉寶自有財產，陸續轉讓上述孫子女等

人，係葉寶以自有財產無償給予孫子女，並經孫子女允受，構成遺贈稅法第4條之贈與行為。

9.本件係審理於96年至97年間葉寶生前贈與系爭股票之贈與行為所生之應納稅額，至葉寶於90年至95年間，贈與其孫子女葉雁菱等人中紡公司股票；及葉寶生前對其孫子女葉家豪、葉欣蕊、葉子頌等人贈與中紡公司股票部分，均非本件審理範圍。至於臺中育樂公司股權，經民事法院判決應返還予葉寶全體繼承人共同共有、被告未將台和公司股份列入葉寶財產課稅以及94年12月20日同意書是否已為臺北地院97重訴883判決認定因葉寶行使撤銷權而失其效力等情，亦均與本件判斷無涉。

10.原告主張系爭股票係其等以自有資金購得，且葉寶歷年來並無出租不動產租金所得可存入借名帳戶，並提出歷年租金收入、不動產租約及葉寶綜合所得稅結算申報書為據。惟原告有無具備相應之資金，與其有無以自有資金購買系爭股票係屬二事，尚難以原告具有資力即得認定系爭股票為原告以自有資金購得。況原告葉宗模於臺北地院102年度訴字第2022號返還股權事件，於102年8月27日民事答辯狀(二)陳述略以：

「……基於防範嗣後子孫爭產及節省遺產稅等原因，葉寶早於數十年前即已預為家產之分配，於購置不動產、與他人合建房屋或投資公司等事業時，即將不動產之產權、公司股份或出資額，直接登記為其所欲分配贈與財產之兒媳子孫之名義……葉寶將財產登記於何一子孫家人名下，即係分配贈與予該人……兩造及第三人葉宗柱、葉禮德(原名：葉宗烈)、葉美津等5人名下價值不斐之不動產及其他財產，殆皆為葉寶所贈與，但葉寶同時亦恐子女不善理財敗光家產，而基於大家長之心態與威嚴，將子女之權狀、存摺、印鑑章、股票等重要之文件物品，皆由其集中保管，直到民國97年間其過世前數月，方才返還各該所有人……。」(本院卷一第374頁)，並主張葉寶子女名下財產均為葉寶事先預為贈與，或於97年5、6月將借名帳戶之存摺、印章、股票等物品歸還葉

寶子女應認已於斯時贈與財產予子女(臺高院108重上更一42卷一第295頁至301頁)，核與原告於本件主張係以其自有資金購入系爭股票等詞，顯有矛盾，則原告進一步主張系爭股票非葉寶借名登記，並不可採。

11.從而，被告認系爭股票係葉寶借名登記於原告名下，復分別贈與原告葉宗柱之女葉雁菱、原告葉宗模之子葉家瑋(96年度第2案)、原告葉宗模之子葉家瑋、之女葉家伶(97年度第2案)、葉雁菱(97年度第3案)，其應補徵96年度第2案稅額625,599元、97年度第2案稅額67,587元、97年度第3案稅額112,556元，並無違誤。

(五)原告主張：本件應適用5年核課期間，並已逾核課期間，被告不應補徵稅額等語。惟查：

1.司法院釋字第622號解釋公布(95年12月29日)後，遺贈稅法第7條已於98年1月21日，因應該解釋增訂第1項第3款規定：「贈與稅之納稅義務人為贈與人。但贈與人有下列情形之一者，以受贈人為納稅義務人：……□死亡時贈與稅尚未核課。」(修正前規定：「贈與稅之納稅義務人為贈與人。但贈與人有左列情形之一者，以受贈人為納稅義務人：□行蹤不明者。□逾本法規定繳納期限尚未繳納，且在中華民國境內無財產可供執行者。」)，其立法理由並載明：「因應司法院釋字第622號解釋，增訂第1項第3款，規定贈與人生前贈與截至死亡時尚未核課之贈與稅，以受贈人為納稅義務人，序文並酌作文字修正。」是自該款規定公布生效後，贈與人死亡時贈與稅尚未核課者，即應以受贈人為納稅義務人；至若上開法規公布生效前，關於被繼承人死亡前所為贈與，如至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵贈與稅之案件，依稅捐稽徵法第14條第1項規定及司法院釋字第622號解釋意旨，被繼承人生前尚未繳納之稅捐義務，並未因其死亡而消滅，而由其遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，於被繼承人遺有財產之範圍內，代為繳納(最高行政法院105年度判字第458號判決參照)。

01 2.行為時稅捐稽徵法第21條第1項及第2項規定：「(第1項)稅
02 捐之核課期間，依左列規定：□依法應由納稅義務人申報繳
03 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
04 當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。……□未於規定
05 期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，
06 其核課期間為7年。(第2項)在前項核課期間內，經另發現應
07 徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經
08 發現者，以後不得再補稅處罰。」第22條第1款及第2款規
09 定：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：□依法應
10 由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自
11 申報日起算。□依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，未在
12 規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起
13 算。」租稅稽徵程序雖由稅捐稽徵機關依職權調查原則而進
14 行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之
15 範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，
16 因而課納稅義務人申報協力義務(司法院釋字第537號解
17 釋參照)。行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款將是否已依
18 規定申報及有無故意以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐並列
19 為延長核課期間為7年之事由，揭示核課期間之延長係以協
20 力義務之違反為要件，蓋納稅義務人無論直接或間接違反協
21 力義務，均構成稽徵機關查明稅捐構成要件之障礙，而有延
22 長課稅期間之必要。是以，納稅義務人未於規定期間內申
23 報，或雖在規定期間內申報，惟未盡誠實申報義務，而故意
24 以詐欺或匿報、短報、漏報的積極作為或消極不作為等不正
25 當方法逃漏稅捐，即與稅捐稽徵法第21條第1項第3款所定情
26 形相當，應適用較長之7年核課期間(最高行政法院112年度
27 上字第770號判決參照)。

28 3.經查，葉寶將系爭股票贈與孫子女葉雁菱、葉家瑋、葉家
29 伶，惟葉寶對於自己之贈與行為，屬未依法辦理贈與稅申報
30 之情形，應適用行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款核課期
31 間為7年之規定，原告主張本件應適用5年之核課期間，尚無

01 足採。又本件96年第2案，葉寶將中紡公司股票55,391股移
02 轉予葉雁菱之時間為96年10月19日、50,000股移轉予葉家瑋
03 之時間為96年10月30日，有中紡公司股東分戶帳可參(原處
04 分卷一第952、951頁)，依前引遺贈稅法第24條第1項規定，
05 申報期間應於96年11月屆滿，則核課期間應於103年11月屆
06 滿；97年度第2案，葉寶將台麥公司股票各150,000股移轉予
07 葉家瑋、葉家伶之時間為97年7月4日，有台麥公司股東明細
08 表可參(原處分卷一第908頁)，申報期間應於97年8月屆滿，
09 則核課期間應於104年8月屆滿；97年度第3案，葉寶將中紡
10 公司股票58,723股移轉予葉雁菱之時間為97年10月22日，有
11 中紡公司股東分戶帳可參(原處分卷一第952頁)，申報期間
12 應於97年11月屆滿，則核課期間應於104年11月屆滿。又葉
13 寶並未依法申報上開案件贈與稅，且至其97年11月9日死亡
14 時尚未核課本件贈與稅捐，本件贈與稅並未因葉寶之死亡而
15 消滅，應由繼承人等居於代繳義務人之地位，代為繳納。又
16 本件經被告查獲，被告即於103年7月29日製發原核定稅額87
17 9,427元、166,715元、234,304元之核定通知書及贈與稅繳
18 款書，原告於103年8月8日向被告提出「更正申請書」表示
19 不服被告發單繳稅，遂檢還被告所核發之贈與稅繳款書及核
20 定通知書，並請求被告註銷補稅處分等情，有原贈與稅繳款
21 書、核定通知書及113年8月8日更正申請書可參(本院二第5
22 頁至25頁)，足徵至遲於113年8月8日被告已對代繳義務人包
23 括原告發單予以補徵，均無逾前開所指之各案核課期間，原
24 告主張已逾核課期間，容有誤會，難以憑採。

25 八、綜上所述，原告所訴，核無足採。從而，原處分並無不法，
26 訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷訴
27 願決定、重審復查決定(追減部分除外)及原處分，為無理
28 由，應予駁回。

29 九、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐
30 一論述，併此敘明。

31 十、結論：本件原告之訴為無理由，判決如主文。

中 華 民 國 115 年 5 月 7 日

審判長法官 林家賢

法官 吳坤芳

法官 郭淑珍

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，經最高行政法院認為適當	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。

01

者，亦得為上訴審
訴訟代理人

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。

02

中 華 民 國 115 年 5 月 7 日

03

書記官 劉聿菲