臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第六庭
113年度訴字第435號
114年7月3日辯論終結

原　　告　賴建宏
訴訟代理人　謝天仁　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　劉惠棱

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國113年2月7日台財法字第11213944920號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

被繼承人賴星樑(即原告之父)於民國90年7月24日死亡，繼承人於91年1月23日辦理遺產稅申報，經被告核定遺產總額新臺幣(下同)119,172,341元、遺產淨額74,589,218元、應納稅額25,074,579元在案；嗣繼承人之一賴建勳(原告之弟)於111年11月2日依最高法院111年5月4日111年度台上字第703號民事裁定(下稱最高法院111台上703民事裁定，以下亦稱分割共有物訴訟)補申報被繼承人賴星樑債權(一)借名登記於賴博文(原告之叔)名下之○○市○○區○○路000號房屋及○○區○○段0小段000、000、000地號土地(下稱○○路房地)應有部分1/3；(二)借名登記於原告名下之○○市○○區○○○路0段000號房屋及○○區○○段0小段00、00地號土地(下稱○○○路房地)應有部分1/3，共7筆房地(以下合稱系爭房地)移轉登記請求權共99,210,235元，被告於112年

4月6日財北國稅綜所遺贈字第0000000000號函(下稱原處分)，按被繼承人死亡時系爭房地之公告土地現值、房屋評定標準價格，再扣除土地增值稅，核算債權價值共56,275,743元(公告土地現值98,866,168元＋房屋評定標準價格843,366元-土地增值稅43,433,791元)，併計前次核定數，重行核定遺產總額175,448,084元、遺產淨額130,864,961元，補徵本次應納稅額25,850,901元。原告就遺產總額-債權(房地移轉登記請求權）部分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願仍遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

㈠被繼承人賴星樑於90年7月24日死亡，賴星樑於89年7月4日以代筆遺囑之方式書立遺囑，並由郭文杏（被繼承人配偶）保管，郭文杏、賴建勳等人於91年1月23日辦理遺產申報時，已知悉遺囑所載遺產，卻僅申報被繼承人賴星樑名下之財產部分，而隱匿故意不申報遺囑所載借名登記之財產，包括系爭不動產、其他不動產、股票及債券等財產，屬稅捐稽徵法第21條第1項第3款故意未申報遺產，依同法第22條第1款自申報日起算7年，至遲已於98年1月22日已屆滿，斯時被告之公法上請求權已消滅，被告遲於112年4月7日再行核課，已逾核課期間，且違反最高行政法院108年度大字第1號行政裁定「不得將構成遺產之各項財產，分別適用不同之核課期間」之見解。

㈡實務見解認為：須於核課期間內有「爭執遺產範圍」 民事訴訟之提起者，始有財政部79年2月1日台財稅第780347600號函釋之適用；蓋若未作此解釋，無異使核課期間屆滿後，稽徵機關仍得將納稅義務人申報期間重新計算，使已屆滿之核課期間、已罹於消滅時效之租稅請求權，又再復活，核課期間是否屆滿，永處於不安定狀態，牴觸稅捐稽徵法第22條及遺產及贈與稅法(下稱遺贈稅法)第23條第1項規定。承上開實務見解，遺贈稅法施行細則第21條之1若未限制為核課期間內起訴，將違反修正在後（110年12月17日)之稅捐稽徵

法第21條，係增加法所無之限制，牴觸法律保留原則，而無從適用。

㈢被告據以課稅之判決為最高法院111年台上字第703號民事裁定，係賴建勳於105年12月19日所提出之被繼承人賴星樑借名提起分割共有物之訴案件，起訴日已逾核課期間，依實務見解，本件並無財政部79年2月1日台財稅第780347600號函釋之適用，被告時隔多年據以核課，已嚴重侵害法安定性。至於被告所舉95年間之訴訟（最高法院105年台上字第1333號），僅就賴建勳、賴瀅如、賴建宏之債權債務關係為斷，與被繼承人賴星樑遺產範圍無關，並非賴建勳有於核課期間內提出所謂「爭執賴星樑遺產範圍」之民事訴訟之依據；被告以95年間之訴訟主張已於核課期間起訴，顯然無稽等語。並聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

三、被告則以：

㈠系爭房地於被繼承人死亡時確為其所有，應屬被繼承人所遺之財產，惟在所有權登記上，○○路房地應有部分1/3，登記於賴博文名下；○○○路房地應有部分1/3登記於原告名下，於民事判決確定前，自難以期待納稅義務人就尚有爭議之財產申報遺產稅，更難以期待稽徵機關得知系爭爭議財產係屬遺產而依法行使核課權。依遺贈稅法第23條、稅捐稽徵法第21條、第22條規定及財政部79年2月1日台財稅第780347600號函，系爭財產既經法院判決確定屬被繼承人之遺產，繼承人應自判決確定之日（111年5月4日）起6個月內補申報遺產稅，並依稅捐稽徵法第22條規定起算核課期間；本件繼承人之一賴建勳於111年11月2日向被告補報(依遺贈稅法施行細則第22條第1項但書規定，視同全體繼承人已申報），屬在規定期間內申報，則被告分別於112年2月6日及同年月8日送達本件核定通知書及繳款書，未逾5年核課期間。

㈡原核定系爭房地移轉登記請求權56,275,743元（公告土地現值計98,866,168元+房屋評定標準價格計843,366元-土地增值稅計43,433,791元）、遺產總額175,448,084元、應納稅

額25,850,901元，原非無據，惟該土地增值稅係以前次移轉至112年判決移轉時之土地漲價總數額為計算基礎，然遺產稅係以被繼承人死亡時點，計算財產價值及未償債務等扣除額，則本件得扣除之土地增值稅應以前次移轉至被繼承人死亡時之土地漲價總數額為計算基礎，是本件房屋土地移轉登記請求權應為78,507,369元（公告土地現值計98,866,168元+房屋評定標準價格計843,366元-土地增值稅計21,202,165元），高於原核定56,275,743元，基於行政救濟不利益變更禁止原則，乃維持原核定。

㈢稅捐稽徵法第22條第6款規定：「前條第1項核課期間之起算，依下列規定：……六、稅捐減免所依據處分、事實事後發生變更、不存在或所負擔義務事後未履行，致應補徵或追繳稅款，或其他無法依前5款規定起算核課期間者，自核課權可行使之日起算。」意旨，亦係將財政部79年2月1日函釋意旨予以明文化，則本件將納稅義務人申報期間重新計算，使本已屆滿之核課期間可得復活，亦重新起算，而為補徵稅額25,850,901元處分，並無不合。

㈣賴建勳、賴瀅如已於95年5月26日提起不動產所有權移轉登記民事訴訟，請求原告應將系爭○○○路房地所有權分別移轉登記應有部分各1/3予賴建勳、賴瀅如，並將賴博文列為受告知人，而原告以系爭○○○路房地非屬賴星樑、賴博文、賴進三之公產，借名登記於其名下，而係祖父賴森林贈與原告為其所有、原告於89年9月12日簽署之同意書尚未生效，縱已生效亦經原告撤銷，失其效力等由抗辯，歷經數年訴訟，經臺灣高等法院102年度重家上更一字第3號民事判決以同意書第2項約定應以賴星樑兄弟同意將系爭不動產分歸賴星樑家族為條件，惟該條件尚未成就為由，判決上訴駁回，並經最高法院於105年8月11日以105年度台上字第1333號民事裁定上訴駁回確定。而賴建勳、賴瀅如於此民案未併同請求賴博文應將系爭○○路房地所有權分別移轉登記應有部分1/3予賴建勳、賴瀅如及原告，係因原告89年簽署之同

意書記載：「㈡苟父親賴星樑逝世而賴博文叔叔未將以其名義登記屬於賴星樑兄弟所公有之土地、債券與股票依比例過戶予賴星樑遺族時，本人（即原告）同意上㈠所揭○○市○○○路0段000號房屋及其相關土地為賴建宏、賴建勳及賴瀅如三人所共有，各持有三分之一。㈢以上各節，業經父親賴星樑簽署同意，屆時本人當依約辦理過戶手續。」又賴星樑89年7月4日代筆遺囑內容所載：「壹、茲本人因年事已高，為恐日後兒孫無復記憶，爰將余父親賴森林所遺未辦理過戶或分割而原屬我賴星樑兄弟所公有之財產列名如下：.....貳、以上債券、股票（股份）、土地及房屋，如賴博文取得以其名義登記之債券、股票(股份）、土地與房屋，則以賴星樑或賴建宏名義登記之債券、股票（股份）、土地與房屋即歸賴星樑家屬所有。」而賴建勳、賴瀅如委請律師於95年5月9日代函請示賴博文，是否願意將登記在其或其家屬名義下之債券、股票、土地及房屋，與賴星樑遺族共有分配，惟賴博文未予回復，是賴建勳、賴瀅如認賴博文並無意願與賴星樑遺族分配借名登記在其名下之共有財產，遂依前揭同意書及遺囑內容所示，僅向原告請求應將系爭○○○路房地所有權分別移轉登記應有部分各1/3予賴建勳、賴瀅如。是以，看似賴建勳、賴瀅如於95年5月26日僅向原告提起系爭○○○路房地之民事爭訟，未向賴博文提起系爭○○路房地之民事爭訟，實則，賴建勳、賴瀅如已將系爭○○路房地之請求範圍包含於系爭○○○路房地之請求範圍內。是本件於稅捐稽徵法第22條第1款規定之核課期間內（91年1月24日至96年1月23日）已有爭執遺產範圍民事訴訟之提起，是就系爭爭議財產，遺產稅申報期間應自民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算，並依稅捐稽徵法第22條第6款規定自核課權可行使之日起算核課期間，始符合遺贈稅法第23條第1項所定之申報期間及稅捐稽徵法第22條所定之核課期間之立法目的及遺產稅申報暨核課事件之本質，並兼顧徵、納雙方之

均衡利益，以符合實質課稅及公平課稅原則等語，資為抗辯。並聲明：駁回原告之訴

四、上開事實概要欄所述之事實經過(包含補徵稅額25,850,901元之金額計算)，除下述爭點外，其餘為兩造所不爭執，並有賴建勳111年11月2日補申報書(原處分卷1第100-113頁)、最高法院111台上703民事裁定及民事判決確定證明書（原處分卷1第4-7、3頁）、原處分(核定)(本院卷第17-19頁）、復查決定（本院卷第22-32頁）、訴願決定（本院卷第34-42頁）附卷可稽，洵堪認定。經核兩造之陳述，本件爭點厥為：被告本件補徵稅額25,850,901元，是否逾越核課期間？

五、本院得判斷之心證

㈠本件相關法規：

1.稅捐稽徵法第21條第1項及第2項規定：「（第1項）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2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第22條第1款及第6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。……六、稅捐減免所依據處分、事實事後發生變更、不存在或所負擔義務事後未履行，致應補徵或追繳稅款，或其他無法依前5款規定起算核課期間者，自核課權可行使之日起算。」

2.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10條規定：「（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；被繼承人如係受死亡之宣告者，以法院宣告死亡判決內所確定死亡日之時價為準。……（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23條第1項前段規定：「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。」

3. 遺贈稅法施行細則第21條之1（110年4月26日增訂）規定：「被繼承人死亡後始經法院判決確定為其所有之財產，遺產稅之納稅義務人應自判決確定之日起6個月內補申報遺產稅。」其立法理由載稱「一、本條新增。二、考量被繼承人死亡時權屬尚有爭議之財產，難以期待納稅義務人於本法第23條所定期限內申報遺產稅，為落實期待可能性原則，參照財政部79年2月1日台財稅第780347600號函釋，定明被繼承人死亡後始經法院判決確定為其所有之財產，其遺產稅申報期間之起算日。」

4. 財政部79年2月1日台財稅第780347600號函釋（下稱財政部79年2月1日函釋）：「主旨：被繼承人死亡後始經法院判決確定為其所有之土地，其遺產稅納稅義務人，應自判決確定之日起6個月內補申報遺產稅。說明：二、被繼承人李○○於70年間死亡時，有4筆土地登記為其與他人共有，嗣於75年3月21日經法院判決確定以其中部分共有人應將其持分移轉登記為李○○等人共有，上述經判決確定屬李○○之遺產部分，其遺產稅納稅義務人應自判決確定之日起6個月內補申報遺產稅，並依稅捐稽徵法第22條規定起算其核課期間。」

㈡被告本件補徵稅額25,850,901元，已逾核課期間，於法不合：

1. 遺產稅性質上屬由納稅義務人申報繳納之稅捐，依稅捐稽徵法第21條第1項及第2項規定：「（第1項）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2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」可知，區分為已申報者核課期間為5年；未申報者或已申報但有故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，核課期間為7年。就核課期間的起算，稅捐稽徵法第22條第1款及第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。」
2. 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項前段規定：「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。」遺產稅既經遺贈稅法第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。如已逾核課期間，依同法第21條第2項規定，即不得再補稅處罰（最高行政法院109年度上字第553號判決意旨參照）。
3. 最高行政法院106年9月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨固謂：「遺產及贈與稅法第23條第1項所定之遺產稅申報期間及稅捐稽徵法第22條所定之核課期間，基於合憲性解釋原則，應以可合理期待納稅義務人履行申報義務及稽徵機關得

行使核課權為前提，方符合其立法目的及遺產稅申報暨核課事件之本質。是納稅義務人如對於登記他人名下之土地及其移轉登記請求權是否屬於被繼承人之遺產，尚待民事判決確定始能確認者，則於民事判決確定前，自難以期待納稅義務人就尚有爭議之財產申報遺產稅，更難以期待稽徵機關得知該筆爭議財產係屬遺產而依法行使核課權。則就此一爭議財產，遺產及贈與稅法第23條第1項所定之遺產稅申報期間，應自民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算，並依稅捐稽徵法第22條規定起算其核課期間，以兼顧徵、納雙方之均衡利益，俾符合實質課稅及公平課稅原則。財政部79年2月1日函釋即係秉持前揭規定之立法意旨及遺產稅申報暨核課事件之本質，依期待可能性原則所為之闡釋，並未增加法律所無之稅捐義務，而與租稅法律主義無違，與遺產及贈與稅法第23條第1項及稅捐稽徵法第22條規定意旨亦無牴觸。」

4. 然稅捐稽徵法第21條所規定之核課期間，係指稽徵機關對於課稅事實及要件，核定稅額及填發稅單之一定期間，此為稽徵機關行使核課權之期間，核課期間屆滿後，未經核定之租稅請求權消滅。公法債務關係，為求法律安定，並無自然債務，請求權罹於消滅時效，債權亦歸於消滅。準此，核課期間屆滿後，稽徵機關即不得再行核課，縱然租稅債務人為此申請，亦無不同。財政部83年11月30日台財稅第831622784號函釋：「稅捐及罰鍰已逾核課期間，依稅捐稽徵法第21條第2項規定，應不得再補稅處罰，尚不得因納稅義務人之申請而核發已逾核課期間之稅額繳款書。」即同此意旨。因此，對已逾核課期間之遺產稅，稽徵機關應核發逾核課期間案件同意移轉證明書，俾便納稅義務人持憑辦理移轉登記（財政部74年7月23日台財稅第19293號函釋參照）。是以，在核課期間屆滿後始另發現應徵之租稅，即不得於期間屆滿後再行核課補稅（最高行政法院109年度上字第553號判決意旨參照）。

5. 稅捐稽徵法對於核課期間，並未設時效中斷之明文規定，然於遺產稅核課案件尚在申請及核定過程中，若已知有「爭執遺產範圍」民事訴訟之提起者，為解決此等「稅捐成立要件是否成立不明，導致核課處分難以作成之困難」，國外立法例有許可稅捐機關作成暫時性核課處分者。例如德國租稅通則第165條第1項第1句明定「租稅之成立要件是否發生及其範圍不明時，得為暫時之核定」，且為此暫時之核課處分，即發生「核課期間不完成」之法律效果（德國租稅通則第171條第8項規定參照）。若事後原「事實不明狀態」已經排除，稅捐稽徵機關即應廢棄變更原核課處分（陳敏譯「德國租稅通則」第304頁至第309頁參照）。繼承因被繼承人死亡而開始，被繼承人死亡，繼承人即承受被繼承人財產上之一切權利義務，繼承人繳納遺產稅之義務亦應自此時發生，遺贈稅法第23條第1項前段規定，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辦理遺產稅申報，即在明定納稅義務人申報期間，配合稅捐稽徵法第21條及第22條等規定，據以核算核課期間。遺產總額之構成，包括多筆不同種類之遺產，雖每筆遺產之計算及屬性不同，惟稽徵機關最終核定結果為單一遺產總額（淨額）及稅額。復按最高行政法院108年度大字第1號裁定闡示意旨，遺產稅核定內容除各項遺產外，另有免稅額、一般扣除額、差額分配請求權扣除額及累進稅率，稽徵機關核定遺產稅額，實是上開組成要素交錯適用、合併計算之結果。遺產稅債務因實現法定之租稅構成要件而成立，納稅義務人依法係成立一個遺產稅債務，並非成立複數之遺產稅債務，故在適用核課期間時，當不得將構成遺產之各項財產，分別適用不同之核課期間（最高行政法院111年度上字第380號判決、109年度上字第553號判決意旨參照）。

6. 又納稅義務人如對於登記他人名下之不動產及其移轉登記請求權是否屬於被繼承人之遺產，尚待民事判決確定始能確認

者，則於民事判決確定前，自難以期待納稅義務人就尚有爭議之財產申報遺產稅，更難以期待稽徵機關得知該筆爭議財產係屬遺產而依法行使核課權，最高行政法院106年9月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨，乃就此一爭議財產，遺贈稅法第23條第1項所定之遺產稅申報期間，採應自民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算，並依稅捐稽徵法第22條規定起算其核課期間。惟適用該決議意旨之前提應係在核課期間尚未屆滿，時效尚未完成前，就遺產課稅事實之有無，涉及須以民事訴訟認定之先決問題，因其是否屬遺產猶未確定，其遺產稅納稅義務人無從辦理遺產稅申報，稽徵機關之核課權，亦不能開始行使，始發生核課期間不完成之效果，而採應自民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算遺產稅之6個月申報期間，並依稅捐稽徵法第22條規定起算其核課期間。倘稅捐已逾核課期間，未經核定之租稅請求權罹於消滅時效，債權亦歸於消滅，依稅捐稽徵法第21條第2項規定，應不得再補稅，稽徵機關尚不得因納稅義務人之申請而核發已逾核課期間之稅額繳款書（財政部83年11月30日台財稅第831622784號函釋參照），業如前述，則衡諸納稅義務人如對於登記他人名下之不動產及其移轉登記請求權是否屬於被繼承人之遺產，尚待民事判決確定始能確認者，更須於核課期間內有「爭執遺產範圍」民事訴訟之提起者，始得依稅捐稽徵法第21條第2項規定，再行補稅。此觀之最高行政法院106年9月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨所肯認財政部79年2月1日台財稅第780347600號函釋所載案例亦係在「核課期間內」有「爭執登記於他人名下土地及其移轉登記請求權是否屬被繼承人遺產」民事訴訟之提起之情形（該案被繼承人70年間死亡，嗣於75年3月21日經法院判決確定對造應將土地移轉登記為被繼承人等共有），即可知須於「核課期間內」有「爭執遺產範圍」民事訴訟之提起者，始有該函釋之適用。若未作此解釋，無異使核課期間屆滿後，稽徵機關仍得將納稅義務人申報期間重新計算，使已屆滿之核課期間、

已罹於消滅時效之租稅請求權，又再復活，核課期間是否屆滿，永處於不安定狀態，牴觸稅捐稽徵法第22條及遺贈稅法第23條第1項規定（設若被繼承人甲於40年間死亡，甲之後代第2代繼承人乙於109年間始發現甲生前有將土地借名登記給丙，乙乃對丙提起民事訴訟經法院於109年12月間判決確定，如採自民事判決確定其屬被繼承人甲遺產之日起算申報期間，並依稅捐稽徵法第22條規定起算其核課期間，使早已逾核課期間一甲子，且已罹於消滅時效之租稅請求權之甲的遺產稅，又再復活，核課期間規定形同具文，益見其謬誤及不合理）。又即使納稅義務人未申報遺產稅，隱匿特定遺產，使稅捐稽徵機關不知有該特定遺產存在，遺產稅核課期間仍應自被繼承人死亡之日起屆滿6個月之翌日起算7年，不因而變更自稅捐稽徵機關知悉時起算核課期間。相較於土地是否屬於遺產在民事訴訟中受爭議，稅捐稽徵機關判斷該土地是否屬於遺產，較諸納稅義務人隱匿特定遺產，使稅捐稽徵機關不知有該特定遺產存在之情形，更容易行使核課權。舉重以明輕，豈能以在核課期間屆滿後該土地是否屬於遺產在民事訴訟中受爭議，無法確定其為遺產，仍得適用本院上開決議意旨，變更上開法律規定之核課期間規定，使已屆滿之核課期間，又再復活？因此上開決議意旨，於此範圍內應解釋為其適用之前提應係在核課期間尚未屆滿，時效尚未完成前，就遺產課稅事實之有無，涉及須以民事訴訟認定之先決問題，因其是否屬遺產猶未確定，其遺產稅納稅義務人無從辦理遺產稅申報，稽徵機關之核課權，亦不能開始行使，始發生核課期間不完成之效果，而採應自民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算遺產稅之6個月申報期間，並依稅捐稽徵法第22條規定起算其核課期間，以確保納稅者權利，實現課稅公平（最高行政法院109年度上字第553號判決意旨參照）。

7.經查，本件被繼承人賴星樑於90年7月24日死亡，繼承人於91年1月23日辦理遺產稅申報，經被告核定遺產總額119,172,

341元、遺產淨額74,589,218元、應納稅額25,074,579元等情，此有被告前開第1次核定之通知書可稽（參原處分卷1第163至164頁）。則被繼承人賴星樑於90年7月24日死亡，納稅義務人依遺贈稅法第23條第1項本文規定，應自被繼承人死亡日（90年7月24日）起6個月內（至91年1月24日）申報遺產稅，納稅義務人已於91年1月23日辦理申報，依稅捐稽徵法第22條第1款、第21條第1項第1款等規定，應自「申報日」（91年1月23日）起算5年之核課期間，賴星樑遺產之核課期間，應至96年1月22日屆滿(退步言之，縱使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，亦係98年1月22日屆滿)。被告既於前開核課期間內，對賴星樑之遺產進行第1次核定，但未於96年1月22日核課期間屆滿前發現賴星樑之其他遺產，依稅捐稽徵法第21條第2項規定，核課期間屆滿後，未經核定之租稅請求權消滅，被告即不得再對賴星樑之繼承人補徵遺產稅。

8. 被告固然主張：系爭房地於被繼承人死亡時確為其所有，應屬被繼承人所遺之財產，惟在所有權登記上，○○路房地應有部分1/3，登記於賴博文名下；○○○路房地應有部分1/3登記於原告名下，於民事判決確定前，自難以期待納稅義務人就尚有爭議之財產申報遺產稅，更難以期待稽徵機關得知系爭爭議財產係屬遺產而依法行使核課權，又依照上述移轉不動產之民事訴訟判決，稅捐稽徵法第22條第1款規定之核課期間內（91年1月24日至96年1月23日）已有爭執遺產範圍民事訴訟之提起，是就系爭爭議財產，遺產稅申報期間應自民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算系爭財產；此外，分割共有物訴訟判決確定後既經法院判決確定屬被繼承人之遺產，繼承人應自判決確定之日（111年5月4日）起6個月內補申報遺產稅，並依稅捐稽徵法第22條規定起算核課期間云云。但就本件而言，核課期間已經屆滿，而無核課期間不完成之適用可能：

⑴關於賴建勳及賴瀅如於95年5月26日移轉不動產之民事訴訟：

❶繼承人賴建勳等2人於核課期間內之95年5月26日，對賴建宏起訴請求將○○○路房地（3筆不動產）所有權應有部分各3分之1分別移轉登記予其等2人，致○○○路房地之所有權歸屬生有民事紛爭，案經事實審法院認賴建勳等2人之請求無理由，乃為其等敗訴之判決，嗣105年8月11日亦經最高法院105年度台上字第1333號民事裁定駁回賴建勳等2人之上訴，而告確定，此有卷附相關訴訟文書可稽（參原處分卷1第243至300頁；卷附民事相關資料第5-44頁）。

❷賴建勳及賴瀅如於95年5月26日，對賴建宏提起不動產所有權移轉登記之民事訴訟，所涉不動產標的為「○○○路房地」，此有臺灣臺北地方法院(下稱臺北地院)95年度重家訴字第20號民事判決所載賴建勳及賴瀅如對賴建宏起訴，其等訴之聲明為「被告應將如附表所示之不動產（下稱系爭不動產）所有權分別移轉登記應有部分三分之一予原告賴建勳、應有部分三分之一予原告賴瀅如。」，以及該判決所載「附表：登記所有權人為被告之下列不動產：㈠坐落○○市○○區○○段○小段○○地號，地目：建，面積一七一平方公尺，權利範圍全部之土地；㈡坐落○○市○○區○○段○小段○○地號，地目：建，面積一三六平方公尺，權利範圍全部之土地；㈢坐落○○市○○區○○段○小段○○建號，門牌○○市○○○路○段○○○號，商業用，磚造，層數三層，總面積六九三點六六平方公尺（包括層次面積一層二○九點一八平方公尺，二層二三五點三五平方公尺，三層二二二點九六平方公尺，騎樓二六點一七平方公尺），權利範圍全部之建物。」等節可供參照（見原處分卷1第298、267至268頁；卷附民事相關資料第5-35頁）。

❸因臺北地院95年度重家訴字第20號民事判決結果係「原告之訴駁回」，遞經賴建勳及賴瀅如提起上訴，並又追加備位之訴（請求賴建宏分別給付賴建勳、賴瀅如各新臺幣6千萬元；請求之事實理由，均為賴建宏應依同意書履行其給付義務，其基礎事實同一）。案經臺灣高等法院102年度重家上更(一)字第3號民事判決，結果係「上訴、追加之訴及假執行之聲請均駁回。」，最終則由最高法院以105年度台上字第1333號民事裁定，將賴建勳及賴瀅如之上訴予以駁回，而告確定（見原處分卷1第243至252頁；卷附民事相關資料第5頁、第37頁、第49頁）。

❹綜上，前開移轉不動產訴訟，法院裁判均係「就賴建宏名下之『○○○路房地』，賴建勳及賴瀅如可否依賴建宏於89年間簽立之同意書」，先位請求賴建宏將○○○路房地所有權應有部分各3分之1分別移轉登記予賴建勳、賴瀅如，又若賴建宏給付不能，則備位請求賴建宏分別給付賴建勳、賴瀅如各6千萬元（基礎事實同一），而為論斷；至就鄭博文名下○○路房地之權屬如何，上開法院裁判就事實審理由觀之，均「未」進行兩造攻防之審究，亦「無」○○路房地法律關係之裁判結果。從而，移轉不動產訴訟並「未」予以確定裁判為屬於賴星樑之遺產。

❺況以臺灣高等法院102年度重家上更(一)字第3號民事判決可知，固然提及系爭不動產（註：○○○路房地）遺囑事宜，但依照該判決見解，僅係：系爭不動產（註：○○○路房地）為賴星樑兄弟共有之財產，非賴星樑或賴建宏個人所有；系爭同意書所謂之「賴博文叔叔未將以其名義登記屬賴星樑兄弟所公有之土地、債券與股票依比例過戶予賴星樑遺族時」，係指由賴博文取得以其名義登記之共有財產，毋庸將取得之財產按比例移轉予賴星樑家族，而賴星樑家族取得以賴星樑或賴建宏名義登記之共有財產之情形；賴建宏同意將系爭不動產所有權應有部分各三分之一分別移轉登記予賴建勳及賴瀅如二人，應以賴星樑兄弟同

意將系爭不動產分歸賴星樑家族為前提等語(該判決事實及理由五、(二))。上開相關判決針對○○○路房地、○○路房地是否屬於賴星樑之遺產，並「無」具體表示見解。

❻綜上，繼承人賴建勳等2人雖於核課期間內之95年5月26日提起移轉不動產民事訴訟，然其等所訴求「並非」賴星樑對於○○○路房地之移轉登記請求權之債權存在，該案民事法院對於○○○路房地是否屬於賴星樑遺產亦「無」確定裁判，均如上述，則上開民事案件於「105年8月11日」經最高法院105年度台上字第1333號民事裁定駁回賴建勳等2人之上訴，而告確定，惟此不符合前述前提要件，難以期待納稅義務人就尚有爭議之○○○路房地申報遺產稅，亦不足以認定賴星樑遺產稅申報期間應自「105年8月11日」重新起算6個月，並無核課期間不完成之適用。至就登記於賴博文名下之○○路房地4筆不動產而言，於賴星樑遺產稅核課期間屆滿之前（自申報日91年1月23日起算5年，核課期間至96年1月22日，甚或以申報日起算7年而論，至98年1月22日屆滿），關於○○路房地是否屬被繼承人賴星樑遺產，並「無」民事訴訟案件之提起，難以期待納稅義務人就賴博文名下之○○路房地為賴星樑遺產稅之申報，亦「無」遺產稅申報期間應自○○路房地民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算等規定適用。從而，本件被繼承人賴星樑於90年7月24日死亡，繼承人於91年1月23日辦理遺產稅申報，核課期間至96年1月22日屆滿，並無核課期間不完成之適用，又核課期間屆滿後，未經核定之租稅請求權消滅。公法債務關係，為求法律安定，並無自然債務，請求權罹於消滅時效，債權亦歸於消滅。準此，核課期間屆滿後，稽徵機關即不得再行核課，縱然租稅債務人為此申請，亦無不同。

⑵關於賴建勳等2人就系爭7筆房地之分割共有物訴訟：

賴建勳等2人就系爭7筆房地，係於「105年12月19日」始提起分割共有物之訴（參民事案件資料第55至69頁），雖該案嗣經民事法院審理並認賴星樑生前就系爭7筆房地應有部分3分之1分別與賴博文、賴建宏，成立借名登記契約關係，應由賴建宏等3人繼承之，並於111年5月4日經最高法院111年度台上字第703號民事裁定駁回賴博文及賴建宏之上訴，而告確定。惟本件被繼承人賴星樑於90年7月24日死亡，繼承人於91年1月23日已辦理遺產稅申報，核課期間至96年1月22日已屆滿，未經核定之租稅請求權消滅。又賴建勳等2人就系爭7筆房地，係於「核課期間96年1月22日屆滿後」之「105年12月19日」始提起分割共有物之訴，此「並非」核課期間內（5年期間乃91年1月23日至96年1月22日；縱使以原告所述7年期間乃91年1月23日至98年1月22日）提起訴訟，並「無」核課期間不完成之適用。是按稅捐稽徵法第21條第2項規定「在核課期間內未經發現應徵之稅捐者，以後不得再補稅處罰」等旨，本件逾核課期間補徵稅額25,850,901元之處分，於法不合，難以維持。被告主張未逾核課期間云云，容有誤會，尚難採據。

⑶嗣繼承人賴建勳雖於111年11月2日，就系爭7筆房地，認賴星樑遺有房地移轉登記請求權，向被告補申報遺產債權，經被告核定價額為56,275,743元，據以補徵稅額25,850,901元，惟賴星樑遺產之稅捐課徵，其核課期間至96年1月22日屆滿，未經核定之租稅請求權消滅，稽徵機關即不得再行核課，縱然繼承人賴建勳為課稅之申報，本件亦無補徵稅額之餘地。是原告主張被告本件補徵稅額25,850,901元，已逾核課期間，於法不合，應予撤銷，為有理由，應予准許。

㈢至被告其餘主張，均難憑採，分述如下：

1.被告主張：按遺贈稅法第23條第1項前段規定：「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……辦理遺產稅申報。」嗣110年4月26日新增同法施行細則第21條之1規定：「被繼承人死亡後始經法院

判決確定為其所有之財產，遺產稅之納稅義務人應自判決確定之日起6個月內補申報遺產稅。」等旨，本件納稅義務人應自上述分割共有物訴訟111年5月4日判決確定之日起6個月內補申報遺產稅，繼承人賴建勳於111年11月2日向被告補報系爭遺產債權，依稅捐稽徵法第21條規定，核課期間為5年，本件於112年2月間開單補徵稅額25,850,901元，未逾核課期間云云；然而：

⑴稅捐稽徵法第21條所規定之核課期間，係指稽徵機關對於課稅事實及要件，核定稅額及填發稅單之一定期間，此為稽徵機關行使核課權之期間，核課期間屆滿後，未經核定之租稅請求權消滅，避免租稅法律關係久懸未決，有害法安定性。又遺贈稅法第23條第1項前段規定，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，辦理遺產稅申報。嗣110年4月26日新增同法施行細則第21條之1規定，衡諸納稅義務人如對於登記他人名下之不動產及其移轉登記請求權是否屬於被繼承人之遺產，尚待民事判決確定始能確認者，則例外規定重新計算申報期間，即「被繼承人死亡後始經法院判決確定為其所有之財產，遺產稅之納稅義務人應自判決確定之日起6個月內補申報遺產稅」。按其立法理由載稱「一、本條新增。二、考量被繼承人死亡時權屬尚有爭議之財產，難以期待納稅義務人於本法第23條所定期限內申報遺產稅，為落實期待可能性原則，參照財政部79年2月1日台財稅第780347600號函釋，定明被繼承人死亡後始經法院判決確定為其所有之財產，其遺產稅申報期間之起算日。」等旨，可知該施行細則第21條之1規定，係將財政部79年2月1日函釋予以明文化。是基於稅捐稽徵法第21條、第22條及遺贈稅法第23條第1項維護法安定性等規範意旨，既將財政部79年2月1日函釋予以明文化而新增上述施行細則第21條之1規定，則其適用亦應以財政部79年2月1日函釋所載案例之「在『核課期間內』有『爭執登記於他人名下不動產及其

移轉登記請求權是否屬被繼承人遺產』民事訴訟之提起」此要件為前提，亦即，須於「核課期間內」有「爭執遺產範圍」民事訴訟之提起者，始有該施行細則第21條之1規定適用，始能避免已屆滿之核課期間、已罹於消滅時效之租稅請求權，又再復活，核課期間是否屆滿，永處於不安定狀態，致危害法安定性甚鉅。故而，申請人須於「核課期間內」有「爭執遺產範圍」民事訴訟之提起者，始有該函釋之適用。

⑵經查，本件賴建勳等2人就系爭7筆房地，係於核課期間屆滿後之「105年12月19日」始提起分割共有物之訴，此「並非」「核課期間內」有爭執遺產範圍民事訴訟之提起者，應認尚無上述施行細則第21條之1規定之適用。則被告所稱本件按上述施行細則第21條之1規定，重新計算申報期間，納稅義務人應自上述111年5月4日判決確定之日起6個月內補申報遺產稅，繼承人賴建勳於111年11月2日向被告補報系爭遺產債權，依稅捐稽徵法第21條規定，核課期間為5年，本件於112年2月間開單補徵稅額25,850,901元，未逾核課期間云云，容有誤會，亦難採據。

2. 至於被告提及本件同有稅捐稽徵法第22條第6款規定：「前條第1項核課期間之起算，依下列規定：……六、稅捐減免所依據處分、事實事後發生變更、不存在或所負擔義務事後未履行，致應補徵或追繳稅款，或其他無法依前5款規定起算核課期間者，自核課權可行使之日起算。」意旨，亦係將財政部79年2月1日函釋意旨予以明文化，則本件將納稅義務人申報期間重新計算，使本已屆滿之核課期間可得復活，亦重新起算，而為補徵稅額25,850,901元處分，並無不合云云；然者：

(1)按所謂時效中斷者，係指時效完成以前，因法定事由之發生，使前此已進行之時效期間歸於無效，重行起算期間之意（最高行政法院111年度上字第286號判決意旨參照）。至所謂時效不完成，係指於時效期間將近終止之際，因有

請求權無法或不便行使之事由，法律乃使已應完成之時效，於該事由終止後，一定期間內，暫緩完成，俾因時效完成而受不利益之當事人，得利用此不完成之期間，行使權利，以中斷時效之制度，與時效中斷有異（臺灣高等法院104年度重上字第406號民事判決意旨參照）。

(2)復按稅捐債權是以金錢為內容之給付權利義務關係，債權會衍生出債上的請求權。又對於該金錢債務關係所衍生出來的權利性質，國內學說通說、實務見解採取「法律關係說」，即依照法律規定形成公法上金錢給付義務內容，其產生為債上請求權，核課期間的本質為請求權的時效期間，而非除斥期間。次按110年12月17日增訂稅捐稽徵法第21條第3項，有關稅捐核課期間係採「時效不完成」方式立法，並亦增訂同條第5項定明稅捐之核課期間「不適用時效中斷」，其立法理由載稱「二、增訂第3項有關稅捐核課期間時效不完成之規定：……（二）參酌國內學者通說及國外立法例，核課期間宜定性為公法上請求權之消滅時效，並採時效不完成作為核課期間適用時效之配套措施，以兼顧納稅義務人權益及國家租稅債權，爰參考國內學者意見及德國租稅通則第171條規定，增訂2款有關核課期間屆滿時之時效不完成事由……。四、按核課期間係在要求稅捐稽徵機關儘速行使核課權，性質上不宜採時效中斷而重新起算5年或7年，避免課稅法律關係長期處於不確定狀態，為期明確，爰增訂第5項，定明稅捐之核課期間，不適用行政程序法第131條第3項至第134條有關時效中斷之規定。」等旨甚明。是關於核課期間時效障礙，稅捐稽徵法採「時效不完成」的立法，不適用時效中斷，並無疑義。

(3)至就核課期間之起算，亦於110年12月17日增訂稅捐稽徵法第22條第6款規定：「前條第1項核課期間之起算，依下列規定：……六、稅捐減免所依據處分、事實事後發生變更、不存在或所負擔義務事後未履行，致應補徵或追繳稅

款，或其他無法依前5款規定起算核課期間者，自核課權可行使之日起算。」按該條款前段，係明文特別限定於「稅捐減免所依據處分、事實事後發生變更、不存在或所負擔義務事後未履行，致應補徵或追繳稅款」情形，始例外有自核課權可行使之日起算核課期間之適用；至同條款後段，則為「其他無法依前5款規定起算核課期間者，自核課權可行使之日起算」之概括規定。其立法理由則載稱「因應課稅事實態樣日趨多樣化並落實本條立法意旨，實現課稅公平與正義，現行財政部就特定案件類型有核釋以稅捐稽徵機關核課權可行使之日作為核課期間起算日，基於租稅法律主義，爰增訂第6款概括規定。例如：地政機關作業疏失致土地面積錯誤，通知稅捐稽徵機關補徵土地增值稅（財政部89年1月25日台財稅第0890450600號函參照），或法院、行政執行分署拍賣土地辦竣登記後，據以課徵土地增值稅之公告現值經地政機關公告更正，並由權利人與義務人共同申請更正原移轉現值補徵土地增值稅（財政部97年7月29日台財稅字第09704535820號函參照）等特殊情形，稅捐稽徵機關實際上無法依第5款規定於收件日或受法院或行政執行分署通知之日起算核課期間，爰應依本款規定起算其核課期間。」等旨。實則，稽徵機關未於核課期間內行使核課權，其事由萬端；又若一律概括以「核課權可行使之日」為核課期間是否起算之判準，不僅失之明確，並易造成「前此已進行之時效期間歸於無效，重行起算核課期間」之時效中斷情形，使原已屆滿之核課期間、已罹於消滅時效之租稅請求權，又再復活，核課期間是否屆滿，永處於不安定狀態，危害人民經濟生活秩序，亦危害法安定性，顯與稅捐稽徵法就核課期間「不適用時效中斷」，於體系上產生捍格。

(4)再者，揆諸前述最高行政法院109年上字第553號判決意旨，倘如被告所述援引系爭稅捐稽徵法第22條第6款後段概括規定，重新起算核課期間，使已屆滿之核課期間，又

再復活？因此，上開概括規定意旨，於此範圍內應解釋為其適用之前提應係在核課期間尚未屆滿，時效尚未完成前，就遺產課稅事實之有無，涉及須以民事訴訟認定之先決問題，而於「核課期間內」有「爭執遺產範圍」民事訴訟之提起者，因其是否屬遺產猶未確定，其遺產稅納稅義務人無從辦理遺產稅申報，稽徵機關之核課權，亦不能開始行使，始發生「核課期間不完成」之效果，嗣依法起算其核課期間，以確保納稅者權利，實現課稅公平。

(5)經查，本件亦涉及財政部就此類案件之核釋，即上揭財政部79年2月1日函釋，此亦經被告陳明在案（參本院卷第57頁），又前述財政部79年2月1日函釋所載案例，係在「核課期間內」有「爭執登記於他人名下土地及其移轉登記請求權是否屬被繼承人遺產」民事訴訟之提起之情形，已如上述，即可知須於「核課期間內」有「爭執遺產範圍」民事訴訟之提起者，始有「經法院判決確定屬被繼承人之遺產部分，其遺產稅納稅義務人應自判決確定之日起6個月內補申報遺產稅，並依稅捐稽徵法第22條規定起算其核課期間」之適用。若未作此解釋，無異使核課期間本已屆滿後，稽徵機關仍得將納稅義務人申報期間重新計算，使已屆滿之核課期間、已罹於消滅時效之租稅請求權，又再復活，核課期間是否屆滿，永處於不安定狀態，牴觸稅捐稽徵法第21條及遺贈稅法第23條第1項等規範意旨。

(6)從而，本件賴建勳等2人就系爭7筆房地，係於「核課期間96年1月22日屆滿後」之「105年12月19日」始提起分割共有物之訴，此「並非」「核課期間內」有爭執遺產範圍民事訴訟之提起者，應認尚「無」重新計算申報期間致使「前此已進行之時效期間歸於無效，重行起算核課期間」之時效中斷適用。則被告主張稅捐稽徵法第22條第6款後段概括規定，主張本件無須設限，一律以「核課權可行使之日」作為判斷標準，自得重新計算遺產稅申報期間，嗣

按申報日重新起算5年核課期間云云，容有誤會，亦難採據。

3. 至被告主張賴建勳及賴瀅如於95年5月26日對賴建宏起訴，就此有對賴博文告知，又賴建勳及賴瀅如有於95年5月9日發函請示賴博文如上，即可認為於本件遺產稅申報日起算5年之核課期間內，賴星樑之繼承人就○○路房地所有權歸屬，係有提起民事訴訟云云。經查：

⑴按民事訴訟之訴訟告知，有稱為訴訟參加之告知或告知訴訟，指當事人於訴訟繫屬中，將訴訟告知於因自己敗訴而有法律上利害關係之第三人，使其有參加訴訟機會之行為，俾第三人得及時參加訴訟，以保護其利益。經合法告知訴訟後，受告知人如因而參加訴訟，即適用參加訴訟之相關規定（包括參加之程序、參加之效力等），不生問題；但受告知人若不為參加或參加逾時者，依民事訴訟法第67條之規定，視為自其得行參加之時起，已參加於訴訟，即以法律擬制受告知人為參加人，使其受民事訴訟法第63條規定之拘束，於日後之新訴訟中，對於告知人不得主張本訴訟之裁判不當，以免所進行告知訴訟之程序，徒勞無功，並充分發揮訴訟告知制度之功效。

⑵就賴建勳及賴瀅如於核課期間內之95年5月26日對賴建宏起訴請求，固然亦將該○○○路房地所有權有關訴訟告知賴博文，惟此僅涉及賴博文應受民事訴訟法第63條規定之拘束，於賴博文日後之新訴訟中，對於告知人賴建勳及賴瀅如不得主張臺北地院95年度重家訴字第20號民事判決之裁判不當。換言之，賴建勳及賴瀅如對賴博文所為前開訴訟告知，並「不」發生賴建勳及賴瀅如起訴請求標的擴張及於○○路房地所有權移轉登記，無從僅以○○○路房地之訴訟告知，逕認賴建勳及賴瀅如亦於95年5月26日針對○○路房地之所有權歸屬確已起訴而有所請求。

⑶又賴建勳及賴瀅如曾委請律師於95年5月9日代函請示其叔叔賴博文，是否願意將登記在其或其家屬名義下之債券、

股票（股份）、土地與房屋，與賴星樑遺族共有分配，惟賴博文未予回覆，且其經民事法院多次通知作證，均未到庭，又經賴建宏聲請告知訴訟，應可證實賴博文並無意願與賴星樑遺族，分配登記在其家族名下的共有財產，前情亦經臺北地院95年度重家訴字第20號民事判決載明在案（見原處分卷1第288至289頁）。是縱使賴建勳及賴瀅如曾委請律師於95年5月9日代函請示賴博文，是否願意將登記在其或其家屬名義下之債券、股票（股份）、土地與房屋，與賴星樑遺族共有分配，此部分亦僅能證明賴建勳及賴瀅如對賴博文有所詢問，仍不足以證明賴建勳及賴瀅如亦於95年5月26日針對○○路房地之所有權歸屬確已起訴而有所請求。

⑷綜上，因賴建勳及賴瀅如於95年5月26日，係針對○○○路房地，對賴建宏起訴請求移轉登記，起訴請求範圍並未及於○○路房地；又本件核課期間屆滿前，亦查無賴星樑之繼承人對於○○路房地之所有權歸屬提起民事訴訟請求案件，是認賴博文名下之○○路房地，於本件遺產稅申報日（91年1月23日）起算5年(或依照原告主張7年)之核課期間內，未經賴星樑之繼承人就所有權歸屬提起民事訴訟，已如前述。又被告主張賴建勳及賴瀅如於95年5月26日對賴建宏起訴，就此有對賴博文告知，又賴建勳及賴瀅如有於95年5月9日發函請示賴博文如上，即可認為於本件遺產稅申報日（91年1月23日）起算5年之核課期間內，賴星樑之繼承人就○○路房地所有權歸屬，係有提起民事訴訟云云，容有誤會，尚難憑採。

4.至於被告主張：最高行政法院106年度判字第556號及106年度判字第555號判決意旨，並未要求須於「核課期間內」有「爭執遺產範圍民事訴訟之提起」，應認本件不受前開限制云云。然而，被告雖援引前開判決意旨並未要求須於「核課期間內」有「爭執遺產範圍民事訴訟之提起」等語。惟被告此部分所援引個案，實際均於核課期間內之

97年間「有」爭執遺產範圍民事訴訟之提起(參照上開兩判決事實概要)，縱使最高行政法院106年度判字第556號及106年度判字第555號判決並未特別就此予以闡明，亦不足以解為法院認定無須具備時效不完成事由（於核課期間內有爭執遺產範圍民事訴訟之提起），則被告雖引用最高行政法院106年度判字第556號及106年度判字第555號判決而為主張，然本件就此部分亦難對被告為有利之認定。

㈣綜上所述，本件被繼承人賴星樑於90年7月24日死亡，繼承人於91年1月23日已辦理遺產稅申報，核課期間至96年1月22日屆滿，未經核定之租稅請求權消滅。被告嗣於112年2月間開單補徵稅額25,850,901元，已逾核課期間，原處分於法有違，復查決定、訴願決定未予糾正，亦有未合，原告訴請撤銷訴願決定、復查決定及原處分，為有理由，應予准許。

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，無一一論述的必要，一併說明。

七、結論：原告之訴為有理由。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　8　　月　　7　　日

審判長法　官　洪慕芳

法　官　孫萍萍

法　官　周泰德

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　　114　　年　　8　　月　　7　　日

書記官　黃靖雅