

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第七庭

114年度訴字第841號

115年1月29日辯論終結

原告 陳秋江
陳慧真

魏陳慧美子

陳阿敏

共同

訴訟代理人 林正隆 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 謝慧美（代理局長）

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114年7月25日台財法字第11413921820號（案號：第11400236號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（即復查決定）不利原告部分均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

本件原告起訴時，被告代表人原為吳蓮英，於訴訟進行中變更為謝慧美，業經其新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷第197頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：

01 被繼承人陳永裕於民國86年2月9日死亡，原告等繼承人未依
02 規定辦理遺產稅申報，經被告核定遺產總額新臺幣(下同)2
03 3,584,452元、遺產淨額8,384,452元、應納稅額1,019,890
04 元，並裁處罰鍰1,019,890元（下稱第1次核定）。嗣被告查
05 得被繼承人陳永裕死亡時尚遺有臺北市中山區榮星段7小段1
06 2-4地號土地[97平方公尺，持分1/1，下稱系爭土地；111年
07 9月14日與同段同小段12-17地號土地(120平方公尺)合併為
08 同段同小段12-4地號土地]返還登記請求權20,191,520元，
09 原告等繼承人未依規定辦理補申報，經核定遺產總額-債權
10 (土地返還登記請求權)20,191,520元，併計前次變更核定遺
11 產總額43,775,972元、遺產淨額28,575,972元，扣除前次核
12 定應納稅額1,019,890元，核定本次應納稅額6,103,180元；
13 應裁處罰鍰7,123,070元，扣除前次裁處罰鍰1,019,890元，
14 本次裁處罰鍰6,103,180元（下稱第2次核定）。原告不服，
15 申請復查，經被告以114年2月27日財北國稅法務字第114000
16 3023號復查決定(下稱原處分)追減罰鍰1,830,954元，其餘
17 復查駁回。原告仍不服，遂提起訴願，遭決定駁回，原告仍
18 不服，提起本件行政訴訟。

19 三、本件原告主張：

20 (一)被繼承人陳永裕之全體繼承人對於系爭土地屬於被繼承人陳
21 永裕之遺產，自始自終均未有爭議：

22 1.系爭土地係被繼承人陳永裕以登記原因：「贈與」方式借
23 名登記於陳溪石、陳秋江名下，故系爭土地實際所有權人
24 仍為被繼承人陳永裕，且被繼承人陳永裕之全體繼承人對
25 此一事實，並無任何爭議；而被繼承人陳永裕於86年2月9
26 日過世，其遺產應包括上開借名登記於陳溪石、陳秋江之
27 系爭土地，當時被繼承人陳永裕之全體繼承人協議由持有
28 系爭土地上建物之陳秋江、陳溪石、陳東雄、陳元雄平均
29 繼承。

30 2.本案雖係經由調解方式返還系爭土地，但因被繼承人陳永
31 裕之全體繼承人從未有過任何爭議，故陳秋江、陳溪石對

於調解之事並沒有任何反對意見，並且馬上同意返還系爭土地，故被繼承人陳永裕之全體繼承人自始自終對於系爭土地借名登記之事，並無任何訟爭之事實存在。

(二)本案遺產稅之核課期間已屆滿：

被繼承人陳永裕之全體繼承人對於系爭土地屬於被繼承人陳永裕之遺產，自始自終均未有爭議或訟爭，已如前述，而被繼承人陳永裕係於86年2月9日死亡，申報遺產稅之期間為其死亡後6個月內，不論原告等繼承人係基於何種原因而未申報系爭土地之返還請求權，依據前述之相關法律規定，被告對於遺產稅之核課期間最多也只有7年，在核課期間內未經發現者，此後即不得再補稅及處罰，而被繼承人陳永裕死亡業已超過至少27年，自不得再對被繼承人陳永裕之繼承人就系爭土地返還請求權，核課遺產稅及裁罰。

(三)被告適用法令顯有錯誤：

1.依據最高行政法院109年度上字第553號判決意旨，可知遺產及贈與稅法施行細則第21條之1之規定，須於核課期間內有「爭執遺產範圍」民事訴訟之提起者，始有該條文之適用，否則將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，並使核課期間是否屆滿，永處於不安定狀態，而牴觸稅捐稽徵法第22條及遺產及贈與稅法第23條第1項規定。

2.最高行政法院109年度上字第553號判決之裁判日期係110年10月28日，也就是在110年4月26日遺產及贈與稅法施行細則增訂第21條之1規定之後，此判決意旨為目前最高行政法院之最新見解，被告於為本案遺產稅之原處分時，自應受拘束；而本案被繼承人陳永裕之全體繼承人對於系爭土地屬於被繼承人陳永裕之遺產之事實，自始自終均未有爭議，於法定之遺產稅核課期間內亦無任何訟爭，而被繼承人陳永裕死亡業已超過27年，未經核課遺產稅之租稅請求權顯已罹逾時效，自不能以本案嗣後有調解書為由，使本已罹於時效之租稅請求權又再復活，故被告就本案遺產

01 稅核定之原處分顯有違上開最高行政法院之最新見解，自
02 屬違誤，應予撤銷。

03 (四)綜上所述，本件聲明求為：

04 1.訴願決定及原處分(即復查決定)不利原告部分均撤銷。

05 2.訴訟費用由被告負擔。

06 四、本件被告答辯：

07 (一)本稅部分：

08 1.本案被繼承人生前於54年間以贈與為所有權移轉登記原
09 因，將其所有系爭土地持分3771/10000及6229/10000分別
10 借名登記於其子陳溪石等2人名下，嗣111年10月25日林美
11 娟、陳聖文、陳昱豪、陳見河及永裕鋼鐵工程股份有限公
12 司（下稱永裕公）與陳溪石等2人間因借名登記事件糾
13 紛，經臺北市中山區調解委員會調解成立，兩造同意終止
14 被繼承人與陳溪石等2人上開借名登記契約，陳溪石等2人
15 就原分別持有系爭土地持分3771/10000及6229/10000，除
16 各保留應分配取得（即協議分割遺產）之持分1394/10000
17 外，將其餘系爭土地持分7212/10000移轉登記予林美娟、
18 陳聖文、陳昱豪、陳見河及永裕公司，經臺灣臺北地方法
19 院（下稱臺北地院）111年11月3日核定准予調解確定在
20 案。據上，被繼承人陳永裕之繼承人間就系爭土地借名登
21 記事件糾紛向臺北市中山區調解委員會聲請調解，嗣於上
22 開調解程序確定時，始明確釐清系爭土地於被繼承人死亡
23 時，係借名登記於陳溪石等2人名下，實質所有權應屬被
24 繼承人所有。

25 2.按110年4月26日增訂之遺產及贈與稅法施行細則第21條之
26 1立法意旨，本案被繼承人死亡時是否遺有對系爭土地返
27 還登記請求權直至111年11月3日方調解確定，已如前述，
28 且在登記外觀上，因被繼承人於54年間以贈與原因將系爭
29 土地所有權移轉登記予陳溪石等2人，致被繼承人86年2月
30 9日死亡時，系爭土地仍登記於陳溪石等2人名下，是本案
31 於111年11月3日經臺北地院核定准予調解確定前，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土地係屬被繼承人之遺產而依法行使核課權，爰依遺產及贈與稅法施行細則第21條之1及財政部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）規定，原告等繼承人應自法院核定准予調解確定日（111年11月3日）之次日起6個月內補申報遺產稅；又查本件被繼承人於86年2月9日死亡，繼承人未於規定期限內辦理遺產稅申報，則系爭土地返還登記請求權，依稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定核課期間為7年，是本案核課期間應自補申報期間屆滿之翌日112年5月4日起算7年，至119年5月3日屆滿。

3. 倘依最高行政法院109年度上字第553號判決見解，以提起民事訴訟之時點，作為原遺產稅案是否已逾核課期間之判斷基準，考量我國涉財產權之民事訴訟，係採當事人進行主義，當事人對於權屬爭議財產之訴訟，究何時啟動司法程序，稽徵機關無可置喙，將因納稅義務人採行司法訴訟程序之時點，致案關遺產稅之核課有異，恐衍生納稅義務人刻意安排於原遺產稅案之核課期間屆滿後始提起訴訟，藉以規避原應繳納遺產稅，助長藉借名登記逃漏遺產稅之投機情形。

(二) 罰鍰部分：

1. 被繼承人生前將系爭土地借名登記於其子陳溪石等2人名下，並經臺北地院於111年11月3日核定准予調解確定在案，被繼承人死亡時遺有系爭土地返還登記請求權20,191,520元，原告等繼承人未於調解確定日之次日起6個月內補申報系爭遺產總額-債權（土地返還登記請求權）20,191,520元，已如前述，渠等疏於注意而漏報被繼承人系爭土地返還登記請求權，其漏報之違章事證明確，核有應注意、能注意而未注意依遺產及贈與稅法等相關規定辦理補報之過失責任，尚無納稅者權利保護法（下稱納保法）第16條第1項不予處罰規定之適用，自應論罰。

01 2.惟審酌現行調解移轉不動產所有權之通報機制，屬稽徵機
02 關較易掌握之課稅資料；另陳溪石等2人（陳溪石於112年
03 10月31日死亡）積極配合調查，於112年5月26日向被告出
04 具說明書，並提出借名登記返還協議書釐清調解移轉之事
05 實原因關係；又原告等非稅務專業人士，關於經調解移轉
06 借名登記之土地，尚難清楚知悉應於法院核定准予調解確
07 定日之次日起6個月內補申報遺產稅。是其違反義務之客
08 觀行為情節，應受責難之程度較輕及所生之影響較小，被
09 告以原處分（即復查決定），爰依納保法第16條第3項及
10 裁罰倍數參考表使用須知第4點規定，按核定應納稅額6,1
11 03,180元改處0.7倍罰鍰4,272,226元，追減罰鍰1,830,95
12 4元，尚無違誤。

13 (三)綜上所述，本件聲明求為：

14 1.原告之訴駁回。

15 2.訴訟費用由原告負擔。

16 五、本院之判斷：

17 (一)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
18 法第21條第1項第1款、第3款、第2項規定：「（第1項）稅
19 捐之核課期間，依下列規定：一、依法應由納稅義務人申報
20 繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他
21 不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。……三、未於
22 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
23 者，其核課期間為7年。（第2項）在前項核課期間內，經另
24 發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間
25 內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」可知，區分為已申
26 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
27 其他不正當方法逃漏稅捐者，核課期間為7年。就核課期間
28 的起算，稅捐稽徵法第22條第1款、第2款規定：「前條第1
29 項核課期間之起算，依下列規定：一、依法應由納稅義務人
30 申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。
31 二、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，未在規定期間內

01 申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算。……。」遺
02 產及贈與稅法第1條第1項規定：「凡經常居住中華民國境內
03 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
04 境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」第4條第1項規
05 定：「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值
06 之權利。」第23條第1項規定：「被繼承人死亡遺有財產
07 者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起6 個月內，向戶籍
08 所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。」遺產稅
09 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
10 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
11 規定。如已逾核課期間，依同法第21條第2項規定，即不得
12 再補稅處罰。

13 (二)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
14 固謂：「遺產及贈與稅法第23條第1項所定之遺產稅申報期
15 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
16 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
17 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
18 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
19 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
20 定始能確認者，則於民事判決確定前，自難以期待納稅義務
21 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
22 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
23 產，遺產及贈與稅法第23條第1項所定之遺產稅申報期間，
24 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
25 徵法第22條規定起算其核課期間，以兼顧徵、納雙方之均衡
26 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
27 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
28 之本質，依期待可能性原則所為之闡釋，並未增加法律所無
29 之稅捐義務，而與租稅法律主義無違，與遺產及贈與稅法第
30 23條第1項及稅捐稽徵法第22條規定意旨亦無牴觸。」

01 (三)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
02 課稅事實及要件，核定稅額及填發稅單之一定期間，此為稽
03 徵機關行使核課權之期間，核課期間屆滿後，未經核定之租
04 稅請求權消滅。公法債務關係，為求法律安定，並無自然債
05 務，請求權罹於消滅時效，債權亦歸於消滅。準此，核課期
06 間屆滿後，稽徵機關即不得再行核課，縱然租稅債務人為此
07 申請，亦無不同。財政部83年11月30日台財稅第831622784
08 號函釋：「稅捐及罰鍰已逾核課期間，依稅捐稽徵法第21條
09 第2項規定，應不得再補稅處罰，尚不得因納稅義務人之申
10 請而核發已逾核課期間之稅額繳款書。」即同此意旨。因
11 此，對已逾核課期間之遺產稅，稽徵機關應核發逾核課期間
12 案件同意移轉證明書，俾便納稅義務人持憑辦理移轉登記
13 （財政部74年7月23日台財稅第19293號函釋參照）。是以在
14 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
15 再行核課補稅。

16 (四)稅捐稽徵法對於核課期間，並未設時效不完成或時效中斷之
17 明文規定，然於遺產稅核課案件尚在申請及核定過程中，若
18 已知有「爭執遺產範圍」民事訴訟之提起者，為解決此等
19 「稅捐成立要件是否成立不明，導致核課處分難以作成之困
20 難」，國外立法例有許可稅捐機關作成暫時性核課處分者。
21 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
22 件是否發生及其範圍不明時，得為暫時之核定」，且為此暫
23 時之核課處分，即發生「核課期間不完成」之法律效果（德
24 國租稅通則第171條第8項規定參照）。若事後原「事實不明
25 狀態」已經排除，稅捐稽徵機關即應廢棄變更原核課處分
26 （陳敏譯「德國租稅通則」第304頁至第309頁參照）。繼承
27 因被繼承人死亡而開始，被繼承人死亡，繼承人即承受被繼
28 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
29 自此時發生，遺產及贈與稅法第23條第1項前段規定，被繼
30 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
31 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22條及第23條規定，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。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108年度大字第1號裁定意旨參照）。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，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，遺產及贈與稅法第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，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條及遺產及贈與稅法第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，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，仍得適用最高行政法院上開決議意

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？因此最高行政法院上開決議意旨，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）。

(五)被告以原處分（即復查決定）核定本次遺產稅應納稅額6,103,180元，變更核定本次裁處罰鍰4,272,226元，已逾被繼承人陳永裕遺產稅核課期間，於法有違，應予撤銷：

1. 經查，本件被繼承人陳永裕於86年2月9日死亡，其子女8人〔原告等4人、陳溪石(112年10月31日死亡)、陳元雄(106年4月2日死亡)、陳東雄(98年8月14日死亡)、楊陳澄子(112年5月3日死亡)〕及配偶陳金秀(105年11月3日死亡)為繼承人，此有家庭成員(三等親)資料查詢清單附卷可參〔見原處分卷不可閱覽部分(已當庭提供閱覽)第71頁至第78頁〕，未依規定辦理遺產稅申報，經被告第1次核定遺產總額23,584,452元、遺產淨額8,384,452元、應納稅額1,019,890元，並裁處罰鍰1,019,890元，上開本稅及罰鍰部分均已繳納，此有被告第1次遺產稅核定通知書、被告徵銷明細檔查詢及違章案件管制查詢附卷可參(見見原處分卷第365頁至第369頁)，則被繼承人陳永裕於86年2月9日死亡，納稅義務人依遺產及贈與稅法第23條第1項本文規定，應自被繼承人陳永裕死亡日(86年2月9日)起6個月內(至86年8月9日)申報遺產稅，惟其未申報，依稅捐稽徵法第22條第2款、第21條第1項第3款等規定，應自規定申報期間屆滿之翌日即86年8月10日起算7年之核課期間，被繼承人陳永裕遺產

之核課期間，應至93年8月9日屆滿。被告既於核課期間內，對被繼承人陳永裕之遺產進行第1次核定，但未於93年8月9日核課期間屆滿前發現被繼承人陳永裕之其他遺產，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，被告即不得再對被繼承人陳永裕之繼承人補徵遺產稅。

2. 次查，嗣經被告查得林美娟、陳聖文、陳昱豪（該3人為繼承人陳東雄之配偶及子）、陳見河（為繼承人陳元雄之子）及永裕公司（係被繼承人關係企業，見原處分卷第344頁至第347頁）於111年10月25日以陳溪石及原告陳秋江為對造人，向臺北市中山區調解委員會聲請調解成立，陳溪石等2人應返還被繼承人借名登記於渠等名下之系爭土地持分予林美娟、陳聖文、陳昱豪、陳見河及永裕公司，並經臺北地院111年11月3日核定准予調解在案（案號：111年民調字第339號），此有臺北市中山區調解委員會調解書及臺北地院111年11月4日北院忠民連111司核336字第1110021154號函附卷可參（見原處分卷第247頁至第248頁）。惟原告等繼承人未於臺北地法院111年11月3日核定准予調解確定日之次日起6個月內補申報遺產稅，被告乃進行第2次核定遺產總額-債權（系爭土地返還登記請求權）20,191,520元，併計前次變更核定遺產總額43,775,972元、遺產淨額28,575,972元，扣除前次核定應納稅額1,019,890元，核定本次應納稅額6,103,180元。原告不服，申請復查，未獲變更，此有被告第2次遺產稅核定通知書及原處分（即復查決定）附卷可參（見原處分卷第361頁至第362頁、第410頁至第420頁）。是系爭土地及其移轉登記請求權是否屬被繼承人陳永裕之遺產之鄉鎮市調解及爭議均係在核課期間屆滿後，於被繼承人陳永裕遺產核課期間內既未見有「爭執遺產範圍」民事訴訟之提起者，本件自無財政部79年2月1日函釋及最高行政法院106年9月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨之適用，則本件被繼承人陳永裕之遺產既已逾核課期間，未經核定之租稅請求權罹於

01 消滅時效，債權亦歸於消滅，依稅捐稽徵法第21條第2項規
02 定，應不得再行核課補稅。從而，被告以原處分（即復查決
03 定）核定本次遺產稅應納稅額6,103,180元，於法有違，應
04 予撤銷。

- 05 3. 又查，另有關罰鍰部分，按遺產及贈與稅法第44條規定：
06 「納稅義務人違反第23條……規定，未依限辦理遺產稅……
07 申報者，按核定應納稅額加處2倍以下之罰鍰。」查被告審
08 酌現行調解移轉不動產所有權之通報機制，屬稽徵機關較易
09 掌握之課稅資料；另陳溪石等2人積極配合調查，於112年5
10 月26日向被告出具說明書，並提出借名登記返還協議書釐清
11 調解移轉之事實原因關係；又原告等非稅務專業人士，關於
12 經調解移轉借名登記之系爭土地，尚難清楚知悉應於法院核
13 定准予調解確定日之次日起6個月內補申報遺產稅。是其違
14 反義務之客觀行為情節，應受責難之程度較輕及所生之影響
15 較小，被告以原處分（即復查決定）追減罰鍰1,830,954
16 元，變更核定本次裁處罰鍰4,272,226元，此有原處分（即
17 復查決定）附卷可參（見原處分卷第410頁至第420頁）。然
18 查，被繼承人陳永裕之遺產稅既已逾核課期間，未經核定之
19 租稅請求權罹於消滅時效，債權亦歸於消滅，依稅捐稽徵法
20 第21條第2項規定，應不得再行核課補稅。從而，被告以原
21 處分（即復查決定）核定本次遺產稅應納稅額6,103,180
22 元，於法有違，應予撤銷，已如前述，是在課稅處分依法應
23 予撤銷之前提下，裁罰處分所立基之客觀事實基礎，既與課
24 稅處分一致，二者無從分割，亦有併予撤銷之必要，則被告
25 以原處分（即復查決定）變更核定本次裁處罰鍰4,272,226
26 元，亦於法有違，併予撤銷。

- 27 六、綜上，被告未審酌本件被繼承人陳永裕遺產稅核課期間已屆
28 滿，未經核定之租稅請求權罹於消滅時效，債權亦歸於消
29 滅，依稅捐稽徵法第21條第2項規定，應不得再行核課補
30 稅。又在課稅處分依法應予撤銷之前提下，裁罰處分所立基
31 之客觀事實基礎，既與課稅處分一致，二者無從分割，亦有

併予撤銷之必要。從而，被告以原處分（即復查決定）核定
本次遺產稅應納稅額6,103,180元，變更核定本次裁處罰鍰
4,272,226元，即有違誤，訴願決定未予糾正，亦有未合，
原告訴請撤銷為有理由，應予准許。

七、本件事證已臻明確，兩造之其餘攻擊防禦及陳述，經本院詳
加審究，或與本件之爭執無涉，或對本件判決之結果不生影
響，爰不逐一論述，附此指明。

據上論結，本件原告之訴為有理由，判決如主文。

中 華 民 國 115 年 2 月 10 日

審判長法官 許麗華

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。	

02 中 華 民 國 115 年 2 月 10 日
03 書記官 李承翰