臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@109年2月13日辯

原　　告　蔡耀東
輔 佐 人　陳萬良
被　　告　財政部中區國稅局
代 表 人　宋秀玲
訴訟代理人　陳怡云

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國108年8月26日臺財法字第10813912570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、爭訟概要：

被繼承人蔡榮泉於民國（下同）87年5月27日死亡，蔡榮泉之弟蔡耀炳為其唯一繼承人，未依規定辦理遺產稅申報，被告依查得資料核定遺產總額新臺幣（下同）39,856,195元，遺產淨額24,888,277元，應納稅額5,906,131元，並處罰鍰5,906,131元；因蔡耀炳未於限繳期限內繳納稅款，被告乃移送強制執行，本稅及罰鍰已全數受償完畢。嗣被告依臺灣臺中地方法院豐原簡易庭104年11月26日104年度司豐調字第166號調解筆錄（聲請人即原告、相對人為案外人即被繼承人蔡松柏之繼承人蔡俊宜），核認被繼承人蔡榮泉對被繼承人蔡松柏（即土地之被借名登記人）有坐落改制前臺中縣○○鄉○○○段○○○○○○○號等38筆土地（下稱系爭38筆土地）

登記權利範圍二分之一之土地返還請求權，惟未於上開調解確定之日（104年11月26日）起6個月內補申報遺產稅，乃核定上開土地返還請求權權利價值274,229,343元，遺產總額314,085,538元及本次應納稅額129,145,679元（已扣除前次已納稅額5,906,131元）；然因蔡耀炳業於103年4月3日死亡，爰以原告（即蔡耀炳之唯一繼承人）為代繳義務人發單補徵。原告不服，申請復查，經被告以其已逾申請復查法定不變期間為由，從程序上駁回其復查之申請。原告仍表不服，提起訴願，案經被告依訴願法第58條第2項規定重新審查原處分結果，就其復查申請為實體審查，乃以108年1月9日中區國稅法二字第1080000425號重審復查決定：「撤銷……107年8月27日中區國稅法二字第1070010259號復查決定。復查駁回。」（下稱原處分）。原告猶表不服，提起訴願，惟遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1、被繼承人蔡榮泉遺產稅經本院99年度訴更一字第8號及最高行政法院100年度上字第616號判決確定後，被繼承人蔡榮泉唯一繼承人蔡耀炳（其他繼承人皆拋棄繼承），於生前發現除被告核定之76筆遺產外，尚遺漏「系爭38筆含有墳墓的土地返還請求權」尚未申報遺產稅及被告也未核課，蔡耀炳（訴外人）依據稅捐稽徵法逾核課期免課遺產稅等規定，於101年8月20日以逾核課期遺產系爭38筆土地返還請求權，申報被繼承人蔡榮泉遺產稅，完全符合稅捐稽徵法之已逾核課期免課等規定。被告未按「逾核課期遺產申報免稅等規定」，反而在被繼承人蔡榮泉死亡15年後追加核定被繼承人蔡榮泉遺產稅額129,145,679元。

2、本案業已主動申報逾核課期遺產稅的事實不能被抹煞，課稅時效已過的事實也不能被抹煞。主動申報遺產稅的確定遺產，跟未申報遺產稅的未確定遺產，兩者截然不同。財政部79年2月1日臺財稅字第780347600號函及88年10月19日臺財稅字第881949954號等函，係對未申報遺產稅的未確定遺產而言。被告提示臺灣高等法院臺中分院100年度重上字第170號民事判決及本院103年度訴字第489號行政判決等，屬於訴外人林文傑等與訴外人蔡俊宜之間的訴訟，且他們訴訟期間尚未申報遺產稅，屬未經申報遺產稅之未確定遺產，自然須俟其可得確定核課時起算。跟本案繼承人蔡耀炳於101年8月20日，主動提出系爭38筆土地返還請求權的遺產，完成遺產稅申報等事實，兩者截然不同，足證被告的主張不可採。

3、被繼承人蔡榮泉唯一繼承人蔡耀炳（其他繼承人皆拋棄繼承），於101年間發現被繼承人蔡榮泉另有「系爭38筆土地返還請求權的遺產」尚未申報遺產稅，且已逾遺產稅核課期，經與土地借名登記人蔡松柏的繼承人蔡俊宜聯絡，訴外人蔡俊宜說明他先父蔡松柏與蔡榮泉生前雙方簽有承諾書等，表示樂意配合歸還。因此繼承人蔡耀炳於101年8月20日主動以逾核課期遺產，申請被繼承人蔡榮泉系爭38筆土地返還請求權之遺產，完成申報遺產稅，及被告完成審核等有效過程。既然遺產完成遺產稅申報及審核等有效過程，自然不能重複再申報再核課，足證被告重複再核課的處分不可採。

4、被繼承人蔡榮泉唯一繼承人蔡耀炳生前為此逾核課期遺產被課稅事件，不斷找承辦人爭執無結果，無奈改用申報內的遺產申請實物抵繳遺產稅，以求早日結案。但是實物抵

繳申請盡遭否決，接著遺產稅移送行政執行署執行。被告於102年11月8日中區國稅民權營所字第1020610031號函「有關台端申請以臺中市○○區○○○段○○○○○○○○號等23筆土地返還請求權抵繳被繼承人蔡榮泉君遺產稅乙案，復如說明二：經與臺中市雅潭地政事務所現場會勘，旨揭地號土地全數位於大肚山花園公墓及先施公墓內，請於文到1個月內排除佔用情形，以利遺產稅實物抵繳相關程序之進行……扣除遺產中之存款34,222元及出售資產15,786,000元……等」。蔡耀炳生前為此於102年11月19日回覆說明遺產屬於返還請求權，在未取得產權之前，無權處理地上物（墳墓等）的排除佔用，僅以課稅標的實物抵繳遺產稅及102年12月11日申請請示「對實物抵繳扣除出售資產15,786,000元事項的不了解」。被告於102年12月19日中區國稅民權營所字第1020611365號函文依然要蔡耀炳排除抵稅土地上的墳墓及實物抵繳扣除出售資產15,786,000元等，蔡耀炳為此於103年1月3日函覆說明出售資產15,786,000元項目係屬誤核遺產稅，多次存證信函等向被繼承人蔡榮泉的配偶蔡林信索討該款，歷經臺灣臺中地方法院發支付命令96年度促字第65258號催討，臺灣臺中地方法院96年度調字第171號及97年度重訴字第78號「返還不當得利事件」審理查明確實無此遺留現金15,786,000元遺產。被繼承人蔡榮泉配偶蔡林信辯稱：「未曾保有或收受蔡榮泉遺留之現金，係依據會計師指示製作說明書等。」，經證人陳榮東會計師法庭作證稱：被繼承人蔡榮泉根本沒有遺留該筆現金或有流入任何人名義情事，係承辦稅務員蔡克良要求照空白表格填寫以便結案，查被繼承人蔡榮泉生前各個銀行帳戶，也確實沒有遺留出售資產之現金，況且被繼

承人蔡榮泉死亡前負有巨額負債，各順位繼承人拋棄繼承唯恐不及，確實沒有遺留15,786,000元現金。雖經臺灣臺中地方法院97年度重訴字第78號判決被繼承人蔡榮泉沒有遺留現金15,786,000元的出售財產之遺產，純粹是稅務員蔡克良要陳榮東會計師憑空製作「說明書」與「同意書」，再據此無中生有而來的不實證明課稅。然而被告及本院99年度訴更一字第8號遺產稅審理均未予斟酌臺灣臺中地方法院97年度重訴字第78號判決查無出售資產15,786,000元的現金遺產之事實，仍舊認定有此項款額，冤枉判決被繼承人蔡榮泉遺產稅5,906,131元及罰鍰5,906,131元。

5、被告抹煞臺灣臺中地方法院97年度重訴字第78號判決查無出售資產15,786,000元現金遺產的事實，本院99年度訴更一字第8號判決被繼承人蔡榮泉遺留出售資產15,786,000元現金遺產，因此被告據此對被繼承人蔡榮泉遺產稅的實物抵繳扣除存款34,222元及出售資產15,786,000元等的現金遺產。實際沒有出售資產的現金遺產就是沒有，繼承人蔡耀炳無法憑空變出15,786,000元的現金遺產，也無法排除土地上數千座墳墓，繼承人蔡耀炳不斷遭受冤枉課稅折磨十多年，最後竟然燒炭自殺，於103年4月3日死亡。

6、蔡耀炳死亡後，子女及其他順位繼承人均拋棄繼承，僅剩原告繼承。但是原告對此逾核課期遺產申報的系爭38筆土地返還請求權之遺產稅129,145,679元存有諸多疑問，於104年6月18日向被告請示逾核課期的遺產申報為何課稅等疑問？經被告於104年7月31日以中區國稅民權營所字第1040606186號函註銷該筆129,145,679元遺產稅及法務部行政執行署臺中分署於104年10月27日中執寅104年遺稅執特專字第00012522號函撤回執行。

7、嗣後，被繼承人蔡榮泉遺產稅欠稅、罰鍰、滯納金、利息、以及包括蔡耀炳自己的欠稅欠債等，均於數年前，業經法務部行政執行署臺中分署執行拍賣遺產後，全部清償完畢而結案多年。且被繼承人蔡榮泉死亡二十多年及其唯一繼承人蔡耀炳也死亡數年後，被告竟重啟追認核課系爭38筆土地返還請求權等，違誤追核被繼承人蔡榮泉遺產稅129,145,679元（繳納期限至107年12月5日止）。原告已經年老身體差，實在無力爭執，申請實物抵繳，企圖求得早日結案脫身，竟然遭受否准，且被告要原告提出出售資產15,786,000元等現金遺產的流向證明。被繼承人蔡榮泉遺產之中確實沒有出售資產15,786,000元現金遺產，被繼承人蔡耀炳生前無法憑空變出來，竟然燒炭自殺。原告也無法憑空變出出售財產15,786,000元現金遺產的現金流向，沒有就是沒有，何必繼續逼人於絕路！原告不得已，繼續不斷對遺產稅提出異議、不斷訴願、提出行政救濟等。多次書面訴願後，被告要原告提出復查申請書，明明已經結案，何需復查？原告非常不解，仍遵照被告的指示提出復查申請，被告就根據復查申請而駁回（被告107年8月27日中區國稅法二字第1070010259號復查決定「復查駁回」），原告不服又提出訴願，被告再重審復查撤銷駁回、同時又駁回？致使108年1月29日財政部訴願決定書臺財法字第10713944660號（案號：第00000000號）訴願決定：「訴願不受理。」。被告108年1月9日中區國稅法二字第1080000425號重審復查決定的主文「復查駁回」撤銷又「復查駁回」的重審復查矛盾決定，究竟是撤銷復查駁回？還是復查駁回？然而被繼承人蔡榮泉遺產稅129,145,679元的追稅並沒有中止，被告聲請臺灣臺中地方法院行政訴訟庭

107年度全字第16號裁定：「債權人（財政部中區國稅局），得對於債務人（蔡耀東）之財產於新臺幣壹億參仟陸佰捌拾玖萬肆仟肆佰壹拾玖元範圍內為假扣押。」被告逼死蔡耀炳燒炭自殺身亡，雖然被繼承人蔡榮泉死亡已經二十多年，被告仍然不停冤枉追稅、逼人於絕路。

8、綜上所述，被繼承人蔡榮泉死亡二十年及其唯一繼承人蔡耀炳也死亡數年後，被告重啟追認核課系爭38筆土地返還請求權等，追核被繼承人蔡榮泉遺產稅129,145,679元（繳納期限至107年12月5日止）；此與被繼承人蔡榮泉唯一繼承人蔡耀炳生前於101年8月20日以逾核課期之遺產，申報被繼承人蔡榮泉系爭38筆土地返還請求權之遺產稅，被告受理上開申報，追核被繼承人蔡榮泉遺產稅129,145,679元，繳納期間自102年4月26日起至102年6月25日止的繳款書，顯然兩案件屬於相同遺產之事實基礎，直到蔡耀炳燒炭死亡前，雙方未曾就38筆遺產申報有何不妥或爭執等，確屬事實。原告於104年6月18日曾經為此遺產稅存有諸多疑問而特請示被告，被告於104年7月31日註銷該筆129,145,679元遺產稅。

9、按蔡耀炳生前申報業經被告受理審核業已結案等事實，如今被告重新開啟、重複追核被繼承人蔡榮泉相同事實的38筆遺產，況且被繼承人蔡榮泉於87年5月10日死亡至今20年以上，唯一繼承人蔡耀炳死亡至今5年以上，顯然如今追稅的相關事項時效已過，足證被告於被繼承人蔡榮泉死亡20年後重啟追稅不可採。

10、原告繼承被繼承人蔡耀炳遺產，原告依據於101年8月20日申報遺產稅核定的核通內容，請教訴外人蔡俊宜，經訴外人蔡俊宜表示他樂意返還，所以原告聲請法院調解，方有

104年11月26日臺灣臺中地方法院104年度司豐調字第166號調解筆錄。嗣後，原告主動向被告申報繼承被繼承人蔡耀炳繼承系爭38筆土地返還請求權之遺產，此係被繼承人蔡耀炳繼承38筆土地返還請求權的遺產，與被繼承人蔡耀炳生前主動申報被繼承人蔡榮泉遺產的38筆土地返還請求權遺產，是不同被繼承人的遺產，原告繼承被繼承人蔡耀炳的，跟蔡耀炳繼承被繼承人蔡榮泉的，各屬不同的兩件事。

11、「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。」為遺產及贈與稅法第1條明文規定，所謂在中華民國境內境外全部遺產，自然包括債權債務及土地返還請求權等遺產。被告不能抹煞被繼承人蔡榮泉遺產「系爭38筆土地返還請求權」業經繼承人蔡耀炳於101年8月20日以逾核課期遺產申報遺產稅，及歷經違誤核課、執行、撤銷、結案等事實，自然不能拿104年11月26日臺灣臺中地方法院豐原簡易庭104年度司豐調字第166號調解筆錄來重複申報、重複核課。足證被告重複核課被繼承人蔡榮泉遺產稅129,145,679元不可採。

12、被繼承人蔡榮泉死亡二十多年，依稅捐稽徵法第21條及第22條規定，遺產稅課稅時效已過（確實已逾核課期），原告主張時效抗辯。

（二）聲明：訴願決定及原處分（即重審復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

1、稅捐核課期間之計算，稅捐稽徵法第21條第1項、第2項及第22條第1項分別定有明文，惟如特定遺產是否核課遺產

稅產生爭議，且未經申報者，則其核課期間之起算，自須俟其確定或可得確定核課時起算，始符實質課稅及公平課稅原則，此有最高行政法院100年度判字第1595號判決意旨可資參照。從而，財政部79年2月1日臺財稅字第780347600號函釋：「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……並依稅捐稽徵法第22條規定起算其核課期間。」乃對登記於他人名下之土地，當事人死亡後，於該權利歸屬確定前，稽徵稽機關難以行使核課權，核課期間自無法起算，嗣因爭訟而確定或可得確定該土地返還請求權，規範其遺產稅補申報期限及核課期間起算日，核屬就稅捐稽徵法第21條、第22條關於有爭議未確定或可得確定遺產之核課，而為補充解釋之行政函釋，並未違反母法之規定及法律保留原則，亦符實質課稅及公平課稅原則。

2、本件系爭38筆土地為被繼承人蔡榮泉（87年5月27日死亡）與案外人即林維崧（75年2月3日死亡）共同集資購買，應有部分各二分之一，借用蔡松柏（99年10月29日死亡）名義辦理土地所有權登記，經原告於104年10月12日向臺灣臺中地方法院聲請，請求相對人蔡俊宜（即蔡松柏之繼承人）返還被繼承人蔡榮泉系爭38筆土地之應有部分（二分之一）及移轉登記，依臺灣臺中地方法院豐原簡易庭104年11月26日104年度司豐調字第166號調解筆錄記載，調解成立內容：「兩造就如附件壹確認契約書（民國82年4月15日簽立）所示原坐落臺中縣○○鄉○○○段○○○○○○○○○號土地信託登記事宜，達成調解。」是以，原查認屬被繼承人蔡榮泉對蔡松柏有系爭38筆土地（應有部分二分之

一）之返還請求權，於104年11月26日法院調解成立時，始告確定，由其唯一繼承人蔡耀炳繼承取得系爭38筆土地（應有部分二分之一）之返還請求權，而原告未於上開調解確定之日（104年11月26日）起6個月內補申報遺產稅，乃核定系爭38筆土地（應有部分二分之一）返還登記請求權權利價值274,229,343元，併同前案核定併計遺產總額314,085,538元，遺產淨額299,117,620元，本次補徵應納稅額129,145,679元（本次核定），因蔡耀炳業於103年4月3日死亡，以原告（即蔡耀炳之唯一繼承人）為代繳義務人發單補徵，105年10月27日送達核定通知書及繳款書，揆諸首揭規定，並無不合。

3、原告雖稱蔡榮泉之繼承人蔡耀炳已於101年8月21日補申報系爭38筆土地，被告再行核課已逾核課期間等，查本件被告所屬民權稽徵所原參酌臺灣高等法院臺中分院100年度重上字第170號民事判決內容，以林維崧與被繼承人蔡榮泉生前共同集資（應有部分各二分之一）購買系爭38筆土地，並借用蔡松柏名義辦理土地所有權登記，判決蔡松柏之繼承人應就訴訟標的即蔡松柏所有之201之18地號等3筆土地辦理繼承登記，並將登記後3筆土地之所有權應有部分皆二分之一，均移轉於被繼承人林維崧之繼承人林文傑等公同共有等，基於系爭38筆土地之其餘35筆土地與上開判決所提3筆土地為同一借名登記契約，乃通知被繼承人蔡榮泉之繼承人應自前開判決確定日起6個月內補申報遺產稅，經蔡耀炳於101年8月21日補申報系爭38筆土地（應有部分二分之一）之返還請求權，被告所屬民權稽徵所並就系爭38筆土地（應有部分二分之一）之返還請求權併入被繼承人蔡榮泉之遺產總額課稅；嗣被告所屬民權稽徵所

復參酌本院104年5月27日103年度訴字第489號判決（被繼承人林維崧之繼承人就其餘35筆土地返還請求權併課遺產稅提起行政救濟案）撤銷意旨，以系爭借名土地，係登記於被借名人名下，倘未經法院民事判決確定（按前揭民事確定判決既判力僅及於系爭3筆土地），仍非屬被繼承人（借名人）所有之土地，返還事實無法確定等，須俟法院判決確定屬被繼承人所有時，始得列入遺產課稅，乃以104年7月31日中區國稅民權營所字第1040606186號函原告略以：「主旨：有關102年度核課被繼承人蔡榮泉君所遺……38筆土地返還請求權（應有部分2分之1）遺產稅乙案，經依更正程序辦理重核，已註銷該筆遺產稅額129,145,679元……。」是被繼承人蔡耀炳雖已於101年8月21日補申報系爭38筆土地，惟業經被告所屬民權稽徵所註銷在案。嗣被告所屬民權稽徵所依上揭調解筆錄，以原告未於調解確定之日（104年11月26日）起6個月內補申報遺產稅，其核課期間應自規定申報期間屆滿之翌日（即105年5月26日）起算，乃將系爭38筆土地返還登記請求權併計遺產總額核課，發單補徵，並於105年10月27日送達核定通知書及繳款書，核無所稱已逾核課期間之情形，所訴顯有誤解。

（二）聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

（一）本件有無逾越核課期間？應自何時起算？

（二）支付給蔡俊宜之370萬元，可否當成本案遺產總額內之扣除額？

五、本院的判斷：

（一）前提事實：

前揭爭訟概要之事實，分別有如附表所示各項資料可查（

甲證9、乙證1、2、4、14、16、17、附件1，本件判決相關證據之編號詳附表）。

（二）本件遺產及贈與稅法第23條第1項所定之遺產稅6個月申報期間，應自調解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，故未逾越核課期間：

1、應適用的法令（附錄）：

⑴遺產及贈與稅法第23條第1項。

⑵稅捐稽徵法第22條第2款。

2、按財政部79年2月1日臺財稅字第780347600號函釋：「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……並依稅捐稽徵法第22條規定起算其核課期間。」另「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。」業經最高行政法院106年9月份第1次庭長法官聯席會議決議在案。準此，對於登記於他人名下之土地，當事人死亡後，於該權利歸屬確定前，稽徵稽機關難以行使核課權，核課期間自無法起算，嗣因爭訟而確定或可得確定該土地返還請求權，即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。

3、經查，本件被繼承人蔡榮泉於87年5月27日死亡，其弟蔡耀炳為其唯一繼承人，然因未依規定辦理遺產稅申報，原經被告所屬民權稽徵所依查得資料核定遺產總額39,856,195元，遺產淨額24,888,277元，應納稅額5,906,131元，並處罰鍰5,906,131元（第一次核定，參見原處分卷一第28頁至第31頁），因蔡耀炳未於限繳期限內繳納稅款，被告所屬民權稽徵所並移送強制執行，本稅及罰鍰已全數受償完畢。嗣被告所屬民權稽徵所參酌臺灣高等法院臺中分院100年度重上字第170號民事判決內容，以林維崧（75年2月3日死亡）與被繼承人蔡榮泉（87年5月27日死亡）生前共同集資（權利各二分之一）購買系爭38筆土地，並借用蔡松柏名義辦理土地所有權登記，判決蔡松柏之繼承人應就訴訟標的即蔡松柏所有之201之18地號等3筆土地（即系爭38筆土地之其中3筆）辦理繼承登記，並將登記後3筆土地之所有權權利範圍二分之一，均移轉於被繼承人林維崧之繼承人林文傑等公同共有（參見乙證5）。基於其餘35筆土地與上開臺灣高等法院臺中分院民事判決之3筆土

地為同一借名登記契約，被告乃於101年7月6日以中區國稅二字第0000000000B號函（參見原處分卷一第40頁），通報所屬民權稽徵所請其通知被繼承人蔡榮泉之繼承人應自判決確定日起6個月內補申報遺產稅，被繼承人蔡榮泉之繼承人蔡耀炳於101年8月20日補申報系爭38筆土地關於蔡松柏登記權利範圍二分之一之土地返還請求權（參見乙證8），經被告所屬民權稽徵所就該系爭38筆土地之土地返還請求權併入被繼承人蔡榮泉之遺產總額課稅，核定遺產總額314,085,538元，遺產淨額299,117,620元，補徵應納稅額129,145,679元（第二次核定，參見原處分卷一第48頁至第49頁）。嗣經本院於104年5月27日以103年度訴字第489號判決（被繼承人林維崧之繼承人就其餘35筆土地返還請求權併課遺產稅提起行政救濟案；參見原處分卷一第50頁至第65頁），系爭借名土地，係登記於被借名人名下，倘未經法院民事判決確定，仍非屬被繼承人（借名人）所有之土地，返還事實無法確定，被告乃於104年7月17日以中區國稅二字第0000000000A號函（參見原處分卷一第67頁），請被告所屬民權稽徵所更正註銷原通報被繼承人蔡榮泉對系爭38筆土地之返還請求權（被告101年7月6日中區國稅二字第0000000000B號函），俟取得法院確定判決屬被繼承人所有，始得列入遺產課稅。因此，被告所屬民權稽徵所據以註銷第二次核定有關被繼承人蔡榮泉遺產總額之系爭土地返還請求權。嗣原告於104年10月12日向臺灣臺中地方法院具狀聲請，請求相對人蔡俊宜（即被繼承人蔡松柏之繼承人），返還被繼承人蔡榮泉系爭38筆土地之權利暨移轉登記（參見原處分卷一第98頁至第101頁），經該院豐原簡易庭104年11月26日104年度司豐調字

第166號調解成立，調解成立內容：「兩造就如附件壹確認契約書（民國82年4月15日簽立）所示原坐落臺中縣○○鄉○○○段○○○○○○○○○號土地信託登記事宜，達成調解。」（參見乙證14）。

4、按民事訴訟法第416條第1項規定：「調解經當事人合意而成立；調解成立者，與訴訟上和解有同一之效力。」第380條第1項規定：「和解成立者，與確定判決有同一之效力。」上開民事調解成立筆錄，與確定判決有同一之效力。從而，被告認定被繼承人蔡榮泉對被繼承人蔡松柏有系爭38筆土地之土地返還請求權，並於104年11月26日法院調解成立時已告確定，由其唯一繼承人蔡耀炳繼承取得該系爭38筆土地之返還請求權，惟原告未於上開調解確定之日（104年11月26日）起6個月內補申報遺產稅，被告乃核定該土地返還登記請求權權利價值274,229,343元，併同前案核定併計遺產總額314,085,538元，遺產淨額299,117,620元，本次補徵應納稅額129,145,679元，因蔡耀炳業於103年4月3日死亡，遂以原告（即蔡耀炳之唯一繼承人）為代繳義務人發單補徵，並於105年10月27日送達核定通知書及繳款書，經核尚無不合。

5、雖原告主張蔡榮泉之繼承人蔡耀炳已於101年8月20日補申報系爭38筆土地，被告再行核課已逾核課期間等云。經查，本件被告所屬民權稽徵所參酌本院104年5月27日103年度訴字第489號判決（被繼承人林維崧之繼承人就其餘35筆土地返還請求權併課遺產稅提起行政救濟案）撤銷意旨（參見乙證10），以系爭借名土地，係登記於被借名人名下，倘未經法院民事判決確定（按前揭民事確定判決既判力僅及於系爭3筆土地），仍非屬被繼承人（借名人）所

有之土地，返還事實無法確定等，須俟法院判決確定屬被繼承人所有時，始得列入遺產課稅，乃以104年7月31日中區國稅民權營所字第1040606186號函知原告略以：「主旨：有關102年度核課被繼承人蔡榮泉君所遺……38筆土地返還請求權（應有部分2分之1）遺產稅乙案，經依更正程序辦理重核，已註銷該筆遺產稅額129,145,679元……。」（參見甲證8），是被繼承人蔡耀炳雖已於101年8月21日補申報系爭38筆土地，惟業經被告所屬民權稽徵所註銷在案。嗣被告所屬民權稽徵所依上揭調解筆錄，以原告未於調解確定之日（104年11月26日）起6個月內補申報遺產稅，其核課期間應自規定申報期間屆滿之翌日（即105年5月26日）起算，乃將系爭38筆土地返還登記請求權併計遺產總額核課，發單補徵，並於105年10月27日送達核定通知書及繳款書，揆諸首揭說明，即無不合，並無原告所稱已逾核課期間之情形，是其此部分主張，容有誤解，委非可採。

（三）另原告於本院審理時復提出系爭38筆土地重測前後地段地號對照明細表（參見本院卷第227頁），主張該等土地於重測後有面積增加之情事。惟按，撤銷訴訟判斷行政處分合法性之基準時，為原處分發布時之事實或法律狀態（最高行政法院106年度判字第492號判決意旨參照）。又遺產稅之客體係被繼承人所遺之全部財產，而所謂財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利，其價值之計算以被繼承人死亡時之時價為準，其所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準（遺產及贈與稅第1條、第4條及第10條第1項、第3項參照）。本件原告未於上開調解確定之日（104年11月26日）起6個月內補申報遺產稅，被

告乃依據本件遺產稅課徵原因即被繼承人蔡榮泉於87年5月27日死亡之時點，以當時系爭38筆土地之面積及公告土地現值計算其土地返還登記請求權之價值，核定該土地返還登記請求權權利價值274,229,343元，併同前案核定併計遺產總額314,085,538元，遺產淨額299,117,620元，本次補徵應納稅額129,145,679元，揆諸前開規定，即無不合。至於原告主張重測後之土地面積已有變動，則屬本件「原處分作成」後之事實狀態，此觀系爭38筆土地之部分土地於107年間移轉時面積仍係被告前揭核算土地返還登記請求權價值所認定面積自明（參見原處分卷一第46頁至第47頁、第198頁至第205頁），自不影響本次核定之適法性。是原告此部分主張，容屬事後是否可申請退稅之問題，尚難作為提起本件撤銷訴訟之有利原告事實認定之依據，應予辨明。

（四）原告於上開調解筆錄同意支付給蔡俊宜（即被借名登記人蔡松柏之繼承人）之370萬元，並非本案遺產總額內之扣除額：

1、按遺產及贈與稅法第17條第1項第9款及第11款規定：「左列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：……九、被繼承人死亡前，未償之債務，具有確實之證明者。……十一、執行遺囑及管理遺產之直接必要費用。」

2、查原告於104年10月12日向臺灣臺中地方法院具狀聲請調解，請求相對人蔡俊宜返還移轉登記屬被繼承人即蔡榮泉所有之系爭38筆土地應有權利部分，經臺灣臺中地方法院豐原簡易庭於104年11月26日以104年度司豐調字第166號調解成立，其中關於370萬元內容為（聲請人即原告，相對人即蔡俊宜）：「聲請人願補償相對人新臺幣參佰柒拾

萬元。給付方法：……」（參見原處分卷一第95頁）。顯見，該370萬元債務之發生係於104年11月26日，原始債權人為蔡俊宜，原始債務人為原告，並非被繼承人死亡前之未償債務。另觀諸民法第1150條規定，關於遺產管理之費用，由遺產中支付之，但因繼承人過失而支付者，不在此限。惟本件遺產稅案中此370萬元屬原告自願性補償蔡俊宜之舉，並非「直接必要」費用，尚無法依遺贈稅法第17條第1項第11款規定扣除，充其量僅是原告取得該等土地之成本或費用，應於出售時計算所得稅予以減除之成本、費用，非為本案核定遺產總額內之未償債務扣除額，或管理遺產之直接必要費用。

（五）本件判決基礎已經明確，兩造其餘的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。

六、結論：原處分（即重審復查決定）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。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　2　　月　　27　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　莊　金　昌

法　官　陳　文　燦

法　官　劉　錫　賢

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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.上訴人或其法定代理人具備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　　109　　年　　2　　月　　27　　日

書記官　許　騰　云

附錄本判決引用的相關條文：

【稅捐稽徵法】

第21條第1項第3款

稅捐之核課期間，依左列規定：

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2款

前條第1項核課期間之起算，依左列規定：

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。

【遺產及贈與稅法】

第1條第1項

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

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

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。但依第6條第2項規定由稽徵機關申請法院指定遺產管理人者，自法院指定遺產管理人之日起算。

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱或內容	所附卷宗	頁碼
甲證2	被告於102年3月5日核定被繼承人蔡榮泉遺產稅通知書（第2次核定完整版）	本院卷	55-59
甲證3	繳納期限102年6月25日止遺產稅129,145,679元繳款書（第2次核課）	本院卷	61
甲證8	被告104年7月31日中區國稅民權營所字第1040606186號函（註銷）	本院卷	77
甲證9	被告所屬民權稽徵所105年10月3日中區國稅民權營所字第0000000000號函（已執行受償）	本院卷	79
甲證11	臺灣臺中地方法院107年度全字第16號行政訴訟裁定（被告聲請假扣押）	本院卷	83-86
甲證13	法務部行政執行署臺中分署104年10月27日中執寅104年遺稅執特專字第00012522號	本院卷	169-171

（續上頁）

	函（變更執行案號）		
乙證1	復查決定書	原處分卷一	165-167
乙證2	重審復查決定書	原處分卷一	261-269
乙證4	核定通知書（第1次核定：未含系爭38筆土地）	原處分卷一	28-31
乙證5	臺灣高等法院臺中分院100年度重上字第170號民事判決及其判決確定證明書	原處分卷一	32-39
乙證7	被告所屬民權稽徵所101年7月24日中區國稅民權一字第0000000000號函（通知繼承人蔡耀炳補申報）	原處分卷一	41
乙證8	繼承人蔡耀炳101年8月20日補申報	原處分卷一	42-47
乙證9	核定通知書（第2次核定）	原處分卷一	48-49

（續上頁）

乙證10	本院103年度訴字第489號判決（限於3筆）	原處分卷一	50-65
乙證11	被告104年7月17日中區國稅二字第0000000000A號函（註銷第2次核定）	原處分卷一	67
乙證14	臺灣臺中地方法院豐原簡易庭104年度司豐調字第166號調解筆錄及其附件	原處分卷一	92-95
乙證16	核定通知書（本次核定即第3次核定）	原處分卷一	109-111
乙證17	繳款書（本次核定即第3次核定）	原處分卷一	107
乙證17-1	第3次核定通知書及繳款書之送達證書	原處分卷一	105
乙證18	原告106年1月5日申請實物抵繳	原處分卷一	113
乙證19	被告107年1月30日中區國稅民權營所字第1070601047號函（否准原告實物抵繳申請）及其所附展延後繳款書（	原處分卷一	117-121

（續上頁）

	展延至107年3月20日）		
乙證21	財政部107年7月9日臺財法字第10713919430號訴願決定書（撤銷否准實物抵繳處分）	原處分卷一	128-135
丁證1	臺灣臺中地方法院104年度重訴字第12號民事判決（35筆）	訴願卷	42-52
附件1	訴願決定	本院卷	27-45