

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@109年度訴字第

110年1月7日辯論終結

原告 王耀彬

訴訟代理人 蘇敏雄 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 宋秀玲 (局長)

訴訟代理人 楊淑合

吳碧玲

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國109年6月17日台財法字第10913910820號訴願決定（案號：第000000000號），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

一、事實概要：

原告之父王良雄於民國104年11月9日死亡，原告依限於105年4月1日辦理遺產稅申報，經被告核定遺產總額新臺幣（下同）1,572,106,220元，遺產淨額1,121,088,335元，應納稅額112,108,833元，不計入遺產總額842,268,779元。原告不服，就遺產總額中債權 債務人：興松有限公司（下稱興松公司）、林志郎、東華育樂股份有限公司（下稱東華公司）√、債權（法院提存款、王耀彬借名帳戶）及投資 樹賢企業股份有限公司（下稱樹賢公司）、國峰企業股份有限公司（下稱國峰公司）√部分申請復查，嗣具文撤回債權（債務人：東華公司）、債權（王耀彬借名帳戶）及投資（樹賢公

司、國峰公司)部分，經被告107年11月8日財北國稅法二字第1070039113號復查決定：「追減遺產總額……767,513,453元及追認不計入遺產總額21,069,183元、未償債務扣除額6,783,000元。」復查決定書於107年11月12日送達，原告未於法定救濟期間內提起訴願，全案於107年12月12日已告確定在案。嗣原告於109年1月3日申請依行政程序法第128條第1項第2款規定，就有關遺產總額-對興松公司之債權(572,965,100元)申請程序重開，並依遺產及贈與稅法(下稱遺贈稅法)第16條第13款規定，更正不計入遺產總額，經被告以109年2月11日財北國稅審二字第1090002813號函(下稱原處分)，否准其申請。原告不服，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

(一)被告否准原告依行政程序法第128條規定申請重開遺產稅事件行政程序，係屬不利行政處分，損害原告權利或法律上之利益，嗣經提起訴願仍不服其決定，原告自得依法提起本件行政爭訟。

(二)原告申請重開程序所主張興松公司對交通部高速公路局之債權讓與旭耀資產管理有限公司(下稱旭耀公司)之事證，係於108年11月間始確認知悉，並未超過申請3個月期限：

原告於109年1月3日繕具申請書，並檢附興松公司對交通部高速公路局之債權讓與旭耀公司之臺灣臺北地方法院(下稱臺北地方法院)相關民事裁定，申請更正遺產稅核定。原告本來對於興松公司將對交通部高速公路局之債權讓與旭耀公司乙事，毫無所悉，且原告並非前開相關民事裁定當事人，故法院裁定當時亦不知情，迨108年11月間始確認知悉前開事證，遂據以向被告申請更正。

01 (二)原告申請重開程序所提出之事證，應屬於行政程序法第128
02 條第1項第2款所稱之新事實或新證據：

03 1.本件被繼承人王良雄遺產稅事件，被告於107年11月8日做
04 成復查決定，興松公司對交通部高速公路局之債權係於10
05 7年9月4日讓與旭耀公司，則該事證於原復查決定作成時
06 已存在，與財政部訴願決定書記載不符。

07 2.參最高行政法院101年判字第866號判決、100年判字第219
08 1號判決、103年判字第184號判決意旨，均肯認生存配偶
09 於「遺產稅核課處分確定後」始行使剩餘財產差額分配請
10 求權，可認屬於行政程序法第128條第2項第2款所稱之「
11 發生新事實」。是以，原告主張興松公司對交通部高速公
12 路局之債權於107年9月4日讓與旭耀公司，該事實係於原
13 復查決定作成時（107年11月8日）已經存在，原告雖於課
14 稅處分確定後始主張者，但因其將影響課稅遺產數額之認
15 定，性質上應屬新事實之發生。

16 3.另有關遺產稅事件，對於稅捐核課有影響之事實存在認定
17 時點，我國遺產稅法制雖無如德國租稅通則「暫時之租稅
18 核定」及「保留事後審查之租稅核定」制度，亦無德國租
19 稅通則中對於遺產稅債務成立後，於核定、徵收及執行程
20 序中就個案事實為考量，予以允當處理之方式，但遺產稅
21 事件對於納稅者有利之事實，將認定時點侷限於「被繼承
22 人死亡時」，實過於嚴苛，確如最高行政法院108年度判
23 字第155號判決意旨所言，「情理上難謂妥適」。原告主
24 張本件有利納稅者之事實，認定判斷時點應在被告做成復
25 查決定時，則興松公司對交通部高速公路局之債權於107
26 年9月4日讓與旭耀公司，該事實係於原復查決定作成時（
27 107年11月8日）已經存在，稅捐稽徵機關應該審酌該事實

，重為遺產稅核定。

(四)原告提出興松公司對交通部高速公路局之債權於107年9月4日讓與旭耀公司之事證，屬於行政程序法第128條第1項第2款所稱之新事實或新證據，且該事證如經斟酌可受較有利益之處分：

1. 本件遺產稅核定，關於被繼承人王良雄對興松公司債權2,965,100元，被告似係依據興松公司104年度營利事業所得稅申報書資產負債表判斷興松公司具有償債能力，惟觀前開資產負債表固然記載，「資產總額：2,005,469,361」，「負債總額：1,998,278,223」，惟其資產及負債內容不明。另依據被告提供興松公司108年度營利事業所得稅申報書資產負債表記載，「資產總額：1,919,412,892」，「負債總額：1,923,781,453」，似乎並未反映出興松公司於107年9月4日將其對交通部高速公路局近6億元債權讓與旭耀公司乙事，則興松公司資產負債表是否確實，令人存疑。被告僅依據興松公司資產負債表上所記載簡單幾個數字，即做出被繼承人王良雄對興松公司債權能夠獲得清償之判斷決定，以為核定遺產稅之依據，並未對於應依職權調查之事實，盡到概括調查義務。

2. 嗣後原告提出興松公司對交通部高速公路局之債權於107年9月4日讓與旭耀公司之事證，屬於行政程序法第128條第1項第2款所稱之新事實或新證據，且該事證顯示興松公司將其對交通部高速公路局近6億元債權讓與旭耀公司，可能因此已無能力清償對被繼承人王良雄之債務，被繼承人王良雄對於興松公司債權即有不能收取或行使之情事，若興松公司確實因此已無償債能力，則該事證經斟酌後，被繼承人王良雄對於興松公司債權不計入遺產總額，將減

01 少核定稅額，對於原告自可受較有利益之處分。

02 (五)另關於被繼承人王良雄對東華公司之債權，經執行分配結果
03 未獲分配價款，此部分原告已另案向被告提出申請，不在
04 本件爭執範圍內（本院卷第138頁--本院109年10月20日準備
05 程序筆錄參照）。

06 (六)聲請調查證據：

07 1.關於原告申請重開被繼承人王良雄遺產稅事件行政程序，
08 主張對興松公司之債權572,965,100元部分，有無法獲得
09 清償之情事，請求法院向被告調閱興松公司104年至108年
10 營利事業所得稅申報書、損益表、稅額計算表及資產負債
11 表。

12 2.據悉興松公司名下持有坐落○○縣○○鎮○○路○號房地
13 市，值可能僅1,000萬元左右，且已設定抵押權予他人，
14 復以自101年起迄今長達8年期間，該房地附近僅有2筆不
15 動產成交紀錄，恐難以變價，請求法院調查前開事項，可
16 知興松公司財產顯然不足以清償國稅局認定原告繼承之債
17 權5億多元。

18 3.經被告提供興松公司104及108年度資產負債表，僅能得知
19 該公司申報資產及負債數額，並未能清楚了解該公司資產
20 及負債之明細。請求法院傳喚興松公司負責人說明並提供
21 其申報104至108年度營利事業所得稅資產負債表關於資產
22 及負債項目之資料，查明興松公司資產及負債確實狀況，
23 以判斷興松公司是否具有清償債務能力。

24 (六)並聲明求為判決：

25 1.訴願決定及原處分均撤銷。

26 2.被告對於原告109年1月3日之申請，應作成准予程序重開
27 並更正被繼承人王良雄遺產稅核定（對債務人興松公司債

01 權額 572,965,100 元，應更正為不計入遺產總額）之行政
02 處分。

03 3. 訴訟費用由被告負擔。

04 三、被告則以：

05 (一) 本件無程序重開之適用：

06 1. 本件被繼承人王良雄於 104 年 11 月 9 日死亡時，對興松公司
07 遺有債權 572,965,100 元，興松公司迄今仍繼續營運中，
08 依該公司 104 年度財務報表，104 年度資產總額 2,005,469,
09 361 元，其中在建工程高達 1,074,115,013 元，資產淨值 7,
10 191,138 元，被繼承人王良雄對興松公司之債權尚無不能
11 收取或行使之可能性。

12 2. 原告所檢附臺北地方法院 107 年度仲執字第 14 號、108 年度
13 抗字第 61 號民事裁定，顯示興松公司對交通部高速公路局
14 債權，係於 107 年 9 月 4 日（被繼承人 104 年 11 月 9 日死亡日
15 後）讓與旭耀公司，原告未舉證該債權之讓與原因與被繼
16 承人死亡時已客觀存在之事實或法律原因有何因果關係，
17 得構成所謂「發生新事實」，而得「重為被繼承人死亡時
18 之事實認定及法律適用」。

19 3. 另興松公司仍正常營運，尚非擅自歇業或他遷不明之情形
20 ，據該公司最近期（108 年度）財務報表，資產總額仍有
21 1,919,412,892 元，被告難以預測系爭債權已全部不能收
22 取之可能性。

23 4. 臺北地方法院 96 年 11 月 1 日北院錦 96 執全黃字第 3662 號執
24 行命令，係緣於被繼承人王良雄對旭耀公司有積欠債務，
25 旭耀公司聲請發執行命令。被告依被繼承人王良雄死亡日
26 積欠旭耀公司之情形，已核定未償債務 176,109,798 元准
27 自遺產總額扣除在案，與被繼承人對興松公司之債權，於

01 被繼承人死亡時興松公司資產總值仍足為本案債權之清償
02 有別。

03 5. 綜上，原告所提事證，不符合行政程序法第128條第1項所
04 規定「發生新事實」之要件，無行政程序重開之適用。

05 (二) 遺產債權所謂不能收取時間點之認定，於斟酌處分作成前償
06 債能力的變化時，應以「原處分作成時，對行政機關之決定
07 具有客觀意義之存在事實，事後已消失；或事後發生與決定
08 有關之新事實。」為限，尚不宜擴大至被繼承人死亡時不存
09 在之事實，事後發生之新事實，以維持法之安定性：

10 1. 依最高行政法院108年度判字第155號判決、99年判字第11
11 61號判決、105年度判字第526號判決及法務部93年11月3
12 日函論述，須被繼承人死亡時已客觀存在之事實或法律原
13 因，於行政處分作成後「發生新事實」，而得「重為被繼
14 承人死亡時之事實認定及法律適用」，始得貫徹公平合法
15 課稅及維持法之安定性。

16 2. 原告援引最高行政法院101年判字第866號及103年判字第
17 184號判決，係「生存配偶主張剩餘財產差額分配請求權
18 」及「連帶保證債務」，均屬於被繼承人死亡時已存在，
19 而生存配偶於行政處分後知有剩餘財產差額時，提出請求
20 及連帶保證債務之主債務人於被繼承人死亡時其償債能力
21 已不足，嗣後發生被繼承人應代為清償之新事實，該等新
22 事實與法務部93年11月3日函所稱原處分作成時已客觀存
23 在，事後發生之新事實尚無不符。原告主張容有誤解。

24 3. 至於有關遺贈稅法施行細則第9條之1第3款所規定之「預
25 測性事實」，屬對原告有利之事由，應先由原告提出證明
26 文件，再由稅捐稽徵機關盡職權調查義務，依個案事實決
27 定。另按司法院釋字第537號解釋及改制前行政法院36年

判字第16號判例意旨可知，須原告提示相關證明文件，再由稽徵機關進行調查，始符合法制。

(四)爰聲明求為判決：

1.駁回原告之訴。

2.訴訟費用由原告負擔。

四、上開事實概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有原處分（本院卷第13-17頁）、訴願決定（本院卷第21-33頁）、109年1月3日申請書（原處分卷3第0000-0000頁）、被告107年11月8日財北國稅二字第1070039113號復查決定及送達證書（原處分卷3第0000-0000頁）、109年7月15日申請書（原處分卷3第1483頁）、臺北地方法院107年度仲執字第14號（本院卷第45-47頁）、108年度抗字第61號民事裁定（本院卷第35-43頁）、臺北地方法院96年11月1日北院錦96執全黃字第3662號執行命令影本（本院卷第49-51頁）、台灣金服公司109年6月15日107板金拍八字第1號函（本院卷第53-79）、興松公司104年度營利事業所得稅申報書資產負債表（原處分卷2第229頁）、興松公司108年度營利事業所得稅申報書資產負債表（本院卷第147頁）等附本院卷、訴願卷及原處分卷可稽，堪認為真正。

五、兩造之主要爭點為：原告就有關被繼承人遺產總額中對興松公司之債權572,965,100元部分，申請依行政程序法第128條第1項第2款規定重開行政程序，並予以更正為不計入遺產總額，被告否准其申請，是否適法？

六、本院之判斷：

(一)按行政程序法第128條規定：「（第1項）行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利

害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事
由者，不在此限：一、具有持續效力之行政處分所依據之
事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。二、發
生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處
分者為限。三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且
足以影響行政處分者。（第2項）前項申請，應自法定救濟
期間經過後3個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，
自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾5年者
，不得申請。」第129條規定：「行政機關認前條之申請為
有理由者，應撤銷、廢止或變更原處分；認申請為無理由或
雖有重新開始程序之原因，如認為原處分為正當者，應駁回
之。」

(二)上揭規定即所謂「行政程序的重新進行」或「行政程序的重
開」，使當事人對其已不可爭訟的行政處分，在一定條件下
，得請求行政機關重開行政程序，以決定是否撤銷、廢止或
變更原行政處分，以兼顧法的安定性及行政的合法性，類似
訴訟法上的再審程序。準此，行政程序重開的要件如下：（
一）處分相對人或利害關係人須向管轄行政機關提出重新進
行程序的申請；（二）須具備行政程序法第128條第1項所列的
各款事由；（三）申請人須於行政程序或救濟程序中非因重大
過失而未主張此等事由；（四）應自法定救濟期間經過未逾3
個月或自法定救濟期間經過未逾5年內提出。故行政程序重
新進行的決定可分為兩個階段，第一階段應先審查申請重開
行政程序是否符合法定要件，如不符合重開行政程序的要件
，就沒有進入第二階段審查該處分的違法性，以決定將原處
分撤銷、廢止或仍維持該處分的必要（最高行政法院108年
度判字第95號判決意旨參照）。換言之，行政程序重新進行

之決定可分為兩個階段，第一階段准予重開，第二階段重開之後作成決定將原處分撤銷、廢止或仍維持原處分。若行政機關第一階段即認為重開不符合法定要件，而予以拒絕，即無第二階段之程序。上述二種不同階段之決定，性質上皆為新的處分，受處分不利影響之申請人依法自得提起行政爭訟（最高行政法院107年度判字第743號判決意旨參照）。惟就行政程序法第128條所定「重開程序」之要件而言，主張有行政程序重開事由之原告，自應對「重開事由」之存在為充分證明，盡其舉證之責任（最高行政法院107年度判字第167號判決意旨參照）。

(三)遺產及贈與稅法第16條第13款規定：「左列各款不計入遺產總額：一、……十三、被繼承人之債權及其他請求權不能收取或行使確有證明者。」遺產及贈與稅法施行細則第9條之1規定：「本法第16條第13款所稱債權及其他請求權不能收取或行使確有證明者，指下列各款情形：一、債務人經依破產法和解、破產、依消費者債務清理條例更生、清算或依公司法聲請重整，致債權全部或一部不能取償，經取具和解契約或法院裁定書。二、被繼承人或繼承人與債務人於法院成立訴訟上和解或調解，致債權全部或一部不能收取，經取具法院和解或調解筆錄，且無本法第5條第1款規定之情事，經稽徵機關查明屬實。三、其他原因致債權或其他請求權之一部或全部不能收取或行使，經取具證明文件，並經稽徵機關查明屬實。」

(四)又遺產稅之核課，依遺產及贈與稅法第1條規定，係以「被繼承人死亡時」作為認定事實及法律適用之基準時點，而依上述行政程序法第128條第1項第2款規定，遺產稅納稅義務人復得以本款所定「發生新事實或發現新證據者，但以如經

斟酌可受較有利益之處分者為限」之事由，於行政處分之法定救濟期間經過後，向行政機關申請撤銷、廢止或變更原行政處分，且所謂「發生新事實」，依其文義，當非限於被繼承人死亡時已發生之事實，是於原核課遺產稅處分確定後，納稅義務人固不得援引本款所稱之「發生新事實或發現新證據」，主張變更核課遺產稅之事實認定及法律適用之基準時點，惟基於本款之明文規定，應認尚得依發生之新事實或發現之新證據而重為被繼承人死亡時之事實認定（最高行政法院103年度判字第184號判決意旨參照）。且就遺產稅之核課，依目前司法實務見解，仍係以「被繼承人死亡時」之事實及法律狀態為據（上開最高行政法院103年度判字第184號判決及同院100年度判字第1602號、100年度判字第1751號、101年度判字第1044號、105年度判字第526號、108年度判字第155號等判決先例均同採取此等法律見解）。

(五)本件原告申請重開行政程序，得認未超過上揭行政程序法第128條第2項規定之3個月期限：

1.行政程序法第128條第2項規定：「前項申請，應自法定救濟期間經過後3個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾5年者，不得申請。」又前開規定所謂之「知悉」有重開行政程序事由，乃主觀上之認知，係指行政處分之相對人或利害關係人，已確知行政處分有上述申請重開行政程序之法定事由而言，尚難僅以重開行政程序之事由已客觀發生或揭示於公眾，即謂行政處分之相對人或利害關係人已知悉該事由（最高行政法院101年度判字第1095號判決意旨參照）。

2.原告主張興松公司對交通部高速公路局之債權讓與旭耀公

司之相關事證，因伊並非相關民事裁定之當事人，故法院裁定當時，並無所悉，係經其友人於108年10月1日列印民事裁定資料，並於108年11月間始匯出交給原告，因此，原告於108年11月間始確認知悉，並即於109年1月3日為重開程序之申請，並未超過申請3個月期限等情，有原告提出臺北地方法院107年度仲執字第14號（本院卷第45-47頁）、108年度抗字第61號民事裁定（本院卷第35-43頁）影本可稽。參以上揭臺北地方法院108年度抗字第61號民事裁定，其右上角顯示「列印時間：108.10.01 09:56」（本院卷第35頁該民事裁定首頁）；又同院107年度仲執字第14號民事裁定，其右上角則顯示「匯出時間：108.11.12 12:07」（本院卷第45頁該民事裁定首頁），與原告主張之情，尚無不合，得認原告主張於確認知悉重開事由後3個月內即提出重開程序申請，並未逾3個月申請期限之情可採。

（六）被告否准原告重開行政程序之申請，經核尚無違誤，析論如下：

1. 原告係主張本件有上開行政程序法第128條第1項第2款規定之發生新事實及發現新證據為由，申請重開程序；惟依該規定（但書）仍須以「如經斟酌可受較有利益之處分者為限」。本件參照上開司法實務見解（最高行政法院103年度判字第184號判決意旨），固得認所謂「發生新事實」、「發現新證據」，非限於被繼承人死亡時已發生之事實或存在之證據，應認尚得依發生之新事實或發現之新證據而重為「被繼承人死亡時」之事實認定。但於原核課遺產稅處分確定後，納稅義務人不得援引本款所稱之「發生新事實或發現新證據」，主張變更核課遺產稅之事實認定

及法律適用之基準時點。

2.再者，上開行政程序法第128條規定，係針對於法定救濟期間經過後，已發生形式確定力之行政處分，為保護相對人或利害關係人之權利及確保行政之合法性所設之特別救濟程序，賦予行政處分之相對人或利害關係人於具有該條規定之一定事由時，得向原處分機關請求重開行政程序權利之規範。則在進行已確定之行政處分有無違誤之實體判斷前，自應先審究請求重開是否符合法定要件，如不符合重開要件，即無進一步審理原處分之違法性之必要。

3.經查，被繼承人王良雄於104年11月9日死亡，原告於105年4月1日辦理遺產稅申報，經被告於105年12月26日作成課稅處分，核定遺產總額1,572,106,220元，遺產淨額1,121,088,335元，應納稅額112,108,833元，不計入遺產總額842,268,779元（參原處分卷一第1026至1027頁）。原告不服，申請復查，經被告107年11月8日財北國稅法二字第1070039113號復查決定：「追減遺產總額……767,513,453元及追認不計入遺產總額21,069,183元、未償債務扣除額6,783,000元。」（參原處分卷三第1277至1288頁）復查決定書並於107年11月12日送達，原告未於法定救濟期間內提起訴願，全案於107年12月12日已告確定等節，已如上述。嗣原告於109年1月3日檢附臺北地方法院107年度仲執字第14號、108年度抗字第61號民事裁定等，主張興松公司原對交通部高速公路局之債權585,690,888元，經興松公司於107年9月4日讓與旭耀公司，以致被繼承人對興松公司之債權572,965,100元無收取之可能等節，亦如上述。經核原告所稱興松公司對旭耀公司於「107年9月4日」為債權之讓與，固然屬於「105年12月26日核

課處分作成後及107年12月12日救濟程序終結時」即已存在之事由，惟依法仍須「該事由如經斟酌將使原告可受較有利益之處分」，始足該當行政程序法第128條第1項第2款所定得為行政程序重開之要件。

4. 依上揭司法實務見解與說明，遺產稅之核課，係以「被繼承人死亡時」作為認定事實及法律適用之基準時點。於原核課遺產稅處分確定後，納稅義務人不得援引上開行政程序法第128條第1項第2款所稱之「發生新事實或發現新證據」，主張變更核課遺產稅之事實認定及法律適用之基準時點，惟基於本款之明文規定，應認尚得依發生之新事實或發現之新證據而重為「被繼承人死亡時」之事實認定。本件被繼承人王良雄於104年11月9日死亡，因此，本件遺產稅之核課，即應以「104年11月9日」為認定事實及法律適用之基準時點。原告前開所據重開程序事由，乃興松公司於107年9月4日將其對交通部高速公路局之債權讓與旭耀公司，此債權讓與事由係發生於被繼承人王良雄104年11月9日死亡後，且已時隔逾2年9月之久。原告所提出臺北地方法院107年度仲執字第14號、108年度抗字第61號民事裁定等新事證，僅足證明興松公司於107年9月4日將其對交通部高速公路局之債權585,690,888元讓與第三人旭耀公司之事實；惟不足以影響或更動原確定復查決定就本件遺產稅核課基準時點即被繼承人死亡時「104年11月9日」，被繼承人對興松公司之應收債權572,965,100元，並不符合上開遺產及贈與稅法第16條第13款「被繼承人之債權及其他請求權不能收取或行使」要件之認定，而仍應予計入遺產總額。原告所提出之新事證，並不足影響「被繼承人死亡時」之事實認定及法律適用之結果。換言之，

01 該事證如經斟酌並不足使原告可受較有利益之處分，核與
02 行政程序法第128條第1項第2款所定得為行政程序重開之
03 要件未符。被告否准原告重開行政程序之申請，洵屬有據
04 。

05 5. 況查，被繼承人王良雄於104年11月9日死亡時，對興松公
06 司遺有債權572,965,100元，興松公司仍正常繼續營運中
07 ，尚非擅自歇業或他遷不明之情形，為原告所不爭，並有
08 該公司104年度資產負債表（原處分卷二第229頁）及108
09 年度資產負債表（本院卷第147頁）附卷可佐。再者，參
10 以興松公司108年12月31日之資產負債表所載，該公司仍
11 有現金、應收帳款、在建工程、土地、房屋……等種種資
12 產，其等總計達19.19億餘元（參本院卷第147頁資產總額
13 ）；雖原告主張興松公司於108年12月31日亦有負債總額
14 達19.23億餘元云云；然興松公司帳載負債總額19.23億餘
15 元之其中高達9.69億餘元係「預收貨款」（參本院卷第14
16 7頁），又所謂「預收貨款」者，係營利事業預收收益之
17 一種，企業在尚未交付貨物或提供勞務之前，即預先向客
18 戶收取貨款或對價者，俟交付貨物或提供勞務之後，即可
19 將「預收貨款」轉列成為收益（收入或利益）科目，則興
20 松公司既已帳載預收貨款高達9.69億餘元，亦可見其係實
21 際具有相當之收益商機及能力，均亦難空泛推斷該公司已
22 無資力可供清償債務。從而，原告所稱興松公司對旭耀公
23 司於107年9月4日為585,690,888元債權之讓與，縱然其屬
24 於核課處分作成後及復查決定作成前即已存在之事由；惟
25 興松公司仍正常營運中並且擁有資產19.19億餘元與豐厚
26 收益商機及能力等節，均如上述，即難僅因興松公司於10
27 7年9月4日對旭耀公司為585,690,888元債權之讓與，即逕

以論斷興松公司已陷於無資力，亦難逕以論斷被繼承人對興松公司之債權572,965,100元確實已無收取之可能。被告主張本件並無確切事證，足認興松公司已陷於無資力狀態，而有未能清償系爭債務情事，尚屬可採。原告執以申請重開程序之事由，縱經斟酌，亦難認原告可受較有利益之處分，原告本件申請，並未合致行政程序法第128條第1項第2款所定「但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限」之要件。被告否准原告重開程序之申請，於法亦無不合。

6. 又原告於申請重開程序時併檢附之臺北地方法院96年11月1日北院錦96執全黃字第3662號執行命令，係被繼承人王良雄之債權人旭耀公司，為保全其債權，聲請該法院核發執行命令，禁止被繼承人王良雄收取對於興松公司之借款債權或為其他處分；第三人興松公司亦不得對債務人王良雄為清償（參原處分卷三第1343至1342頁）。然查，前開執行命令係源於被繼承人生前向旭耀公司借款，截至被繼承人死亡日，對旭耀公司尚欠本金159,781,447元及利息16,328,351元，二者合計176,109,798元（159,781,447+16,328,351），被繼承人此部分未償債務，業經被告自遺產總額項下扣除（即核定未償債務扣除額416,915,169元之其中176,109,798元部分），致使遺產淨額已隨同減少（參原處分卷一第1026及1021頁）。此與原確定復查決定認定被繼承人對興松公司之債權，於被繼承人死亡時興松公司資產總值仍足為本案債權之清償有別。是該事證縱經斟酌亦不足認原告可受較有利益之處分。

7. 至原告援引之最高行政法院108年度判字第155號判決，該判決意旨亦表明遺產稅事實之認定基準時點，依現行司法

及稽徵實務見解，向來引用遺產贈與稅法第10條第1項前段規定，以被繼承人死亡時點之狀態為準，又最高行政法院100年度判字第1602號判決及101年度判字第1044號判決等判決先例亦同採取此等法律見解，此等先例之法律見解自應予尊重。故在個案中，決定「債權有無不能收取或行使」情形，其判斷基準時點應為「被繼承人亡故之日」。雖然遺產及贈與稅法施行細則第9條之1第2款所定「繼承人與債務人於法院成立訴訟上和解或調解」之情形，是將「債權有無不能收取或行使」之判斷基準時點，「例外」延至被繼承人死亡後（不然不可能由繼承人出面與債務人達成和解或調解）。但此等「例外」延後判斷基準時點之特別規定，依現行司法及稽徵實務見解，並「不擴及」其他情形（本院卷第149至174頁參照）。申言之，於法無例外之明文時，依遺產及贈與稅法第1條及第10條等規定，係以「被繼承人死亡時」作為認定事實及法律適用之基準時點，並且上述最高行政法院各判決先例亦均採此等見解，並無二致。原告主張本件遺產稅核課事實認定之基準時點，應予延至復查決定時，尚與前揭法律規定及司法實務見解有違，並非可採。

8.承上說明，針對行政程序法第128條所定「重開程序」之要件而言，原告應對「重開事由」之存在為充分證明，盡其舉證責任。原告一方面主張之重開事由應屬「發生新事實或發現新證據」，但其同時又聲請本院調查興松公司104年至108年營利事業所得稅申報書、損益表、稅額計算表及資產負債表（興松公司104年度及108年度資產負債表，分別附於原處分卷二第229頁及本院卷第147頁，並經兩造表示意見如上），及興松公司名下持有坐落○○縣○○鎮

○○路○號房地價值，併聲請通知興松公司負責人到庭說明並提供其申報104至108年度營利事業所得稅資產負債表關於資產及負債項目之資料等，以查明興松公司除對於交通部高速公路局之工程款債權外，實無能力償還原告所繼承之債權；此即表明「原告根本沒有掌握到新證據」，其又如何能證明「具備行政程序法第128條所定重開程序法定要件」之待證事實。況依上開論述，原告此等調查證據之聲請，並不影響本件判斷結果，均核無必要。本案既然無法證明具備行政程序法第128條之程序重開要件事實，即無進入第二階段審查原確定處分之違法性，以決定將原處分撤銷、廢止或仍維持該處分之必要。

七、綜上，被告否准原告重開行政程序之申請，並無違誤，訴願決定予以維持，結論亦無不合，原告徒執前詞，訴請判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。

九、本件事證已臻明確，原告聲請調查興松公司104年至108年營利事業所得稅申報書、損益表、稅額計算表、資產負債表，興松公司名下房地價值，併聲請通知興松公司負責人到庭說明並提供資產負債相關資料等，依上開說明，與本件判斷結論不生影響，均核無必要。兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料，經本院審酌後，核與判決結果不生影響，無再逐一論述之必要，併予敘明。

十、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中華民國 110 年 1 月 28 日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法官 許瑞助

法官 楊得君

01

02 一、上為正本係照原本作成。

03 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表
04 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
05 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

06 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
07 訟法第241條之1第1項前段）

08 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
09 條第1項但書、第2項）

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

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

01 依法得為專利代理人者。

02 4.上訴人為公法人、中央或地方機關
03 、公法上之非法人團體時，其所屬
04 專任人員辦理法制、法務、訴願業
05 務或與訴訟事件相關業務者。

06
07 是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴
08 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
09 文書影本及委任書。
10

11 中 華 民 國 110 年 1 月 28 日

12 書記官 黃倩鈺