

裁判字號：臺中高等行政法院 105 年度訴字第 2 號 行政判決

裁判日期：民國 105 年 06 月 16 日

案由摘要：遺產稅事件

臺中高等行政法院判決

105 年度訴字第 2 號

105 年 5 月 26 日辯論終結

原 告 徐慶澍

徐慶昌

訴訟代理人 鐘為盛 律師

高進根 律師

被 告 財政部中區國稅局

代 表 人 許慈美

訴訟代理人 吳昱瑩

王盈茹

上列當事人間因遺產稅事件，原告不服財政部中華民國 104 年 11 月 25 日台財訴字第 10413960550 號訴願決定，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：緣原告之父親徐傳乾於民國 96 年 2 月 8 日死亡，原告依限辦理遺產稅申報，經被告核定遺產總額新臺幣（下同）5,741,244 元，應納稅額 0 元。嗣經被告依法院判決查得被繼承人生前有因土地所有權借名登記所生之債務不履行損害賠償請求權，核屬被繼承人之遺產，因原告未於判決確定之日起 6 個月內補申報遺產稅，乃按損害賠償請求權金額核定債權 35,734,232 元，併計遺產總額 41,475,476 元，遺產淨額 31,675,476 元，補徵應納稅額 7,884,607 元，並經被告按所漏稅額處 0.8 倍罰鍰 6,307,685 元。原告不服，就本稅及罰鍰申經復查未獲變更，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) 本件核課期間時效應為 5 年或 7 年：

1. 被告裁處書認定：①原告申報遺產稅時漏報被繼承人之遺產債權、短漏遺產稅，違反遺產與贈與稅法（下稱遺贈稅法）第 23 條規定。②適用法條為遺贈稅法第 45 條規定，即按已申報但短漏事件裁罰 2 倍以下罰鍰。則依裁罰書認定之事實，本件屬已申報且非故意或詐欺或不正當方法逃漏稅事件，則應適用稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款之 5 年核課期限規定，是本件已逾核課期間。
2. 原告父親徐傳乾生前與泳富企業股份有限公司（下稱泳富公司）因土地借名登記而生之債務不履行之損害賠償請求權，屬債權性質，且徐傳乾生前即對泳富公司提出 96 年 1 月 24 日提出刑事附帶民事訴訟程序，即本件即屬原告繼承之債權，本即應於徐傳乾 96 年 2 月 8 日死亡時應申報之遺產。依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款及第 22 條之規定，系爭債權縱有短漏申報，依 96 年 7 月 4 日申報日起算 5 年，已於 101 年 7 月 3 日滿 5 年；縱依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定認定核課期間為 7 年，亦已於 103 年 7 月 3 日屆滿。被告就本稅及罰鍰分別於 103 年 10 月 23 日及 103 年 10 月 20 日核課，依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定被告顯逾核課期間，自不得再補稅處罰，否則稅捐稽徵法第 21 條及第 22 條之規定豈非成為具文。

(二) 本件有無稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定之適用及本件核課期間要如何起算：

1. 按稅捐稽徵法第 21 條規定：「（第 1 項）稅捐之核課期間，依左列規定：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，其核課期間為五年。……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，其核課期間為七年。（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 2 項規定係以第 1 項核課期間規定為裁處前提，即應在核課期間內發現應徵之稅捐者始有適用。本件原告已申報遺產稅，其核課期間應自申報日起算 5

年，5 年期間後即不得再為補徵處罰，行政機關並無裁量權。

2. 被告依財政部 79 年 2 月 1 日台財稅字第 780347600 號函（下稱財政部 79 年 2 月 1 日函）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。」將其自身核課期間解釋「債權」如有法院判決確定者，自法院判決確定之日起始有稅捐稽徵法第 21 條及第 22 條核課期間起算之適用，此豈非自行延長法律所規定期間，而將立法機關制定之稅捐稽徵法第 21 條及第 22 條核課期間視為具文。依中央法規標準法第 5 條第 2 款及第 6 條規定，關於人民之權利、義務者，應以法律定之。應以法律規定之事項，不得以命令為之。是向人民核課稅捐稽徵稅務之義務應以法律定之，且不得以命令為之。稅捐稽徵法第 21 條及第 22 條核課期間之起算已定有明文，且未將「債權」之核課期間排除其外，即此應由法律規定之事項，不得以命令方式為之，被告竟以財政部 79 年 2 月 1 日函釋，擴張稅捐稽徵法第 21 條及第 22 條核課期間之起算期間，顯違反法律保留原則，該函自屬無效。且該函之內容係針對土地，與本件遺產之標的為債權不同，不能相提並論。
3. 退步言，縱認財政部 79 年 2 月 1 日函無違反法律保留原則，惟該函釋係為個案之函釋，一般納稅義務人並無如法律規範得以查詢相關法規。被告明知納稅義務人有補申報之必要，應行通知之義務，豈有未予通知，而俟納稅義務人於被告自己解釋之期間過後，再以逾期為由課徵本稅及裁罰，顯有違公平原則。是縱認被告課徵本稅尚無違誤，惟其另行裁處原告共計 6,307,885 元之罰鍰，顯違反公平原則。

（三）被告抗辯「應以民事判決確定即 101 年 12 月 12 日為核課期間（即機關可行使核課權）之起算日」之適法性問題：

1. 從時效之原理及邏輯上推演來看：時效規定之其主要目的在於調和債務人與債權人雙方權利義務之動態進行，藉由請求權時效限縮規定以達衡平原則，維護法律安定性。若依被告「核課機關嗣民事事件判決確定始得核課」之意旨，一則尚無法令規定；一則若他訴訟遲未能確定則核課期間將處於長

期不確定性，甚至逾越民法最長 15 年時效之規定，明顯違反時效規定之原理。被告抗辯若不如此則無從確定核課遺產及稅額，此顯然忽略時效中斷之相關規定，亦即稽徵機關於納稅義務人申報遺產稅後即應啟動查核權（行政調查權），若期間發現遺產或其數額有爭議，即應先無爭議部分先為處分俾使有爭議部分之時效中斷，再嗣法院最後判決結果再行裁處。本件屬稽徵機關在核課期間未發現應徵之稅捐者，屬捐稽徵法第 21 條第 2 項但書規定在核課期間內仍未發現之事件，不得再補徵處罰，此與民事事件之確定與否無涉（稽徵機關並未在核課期間發現本件課稅標的即遺產）。

2. 依相關規定或見解之參酌，亦應認遺贈稅法第 45 條規定，具有裁罰性質，應受時效之限縮：按「政府採購法第 101 條第 1 項第 1 款為參與政府採購法程序施用不正當手段，係屬違反行政法上義務之行為，予以不利處分，具有裁罰性，自屬行政罰，應適用行政罰法第 27 條第 1 項所定 3 年裁處權時效規定。」最高行政法院 101 年度 6 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議參照。另按「違反行政法上義務而受罰鍰、沒入或其他種類行政罰之處罰時，適用本法。」「行政罰之裁處權，因 3 年期間之經過而消滅。」「前項期間，自違反行政法上義務之行為終了時起算。但行為之結果發生在後者，自該結果發生時起算。」行政罰法第 1 條、第 27 條第 1 項、第 2 項定有明文。行政罰法對於時效起算之性質，與本件裁罰事件略同，自應做相同之處理，即其以「行為終了起算」，稅捐稽徵法第 22 條第 1 款以「申報日起算」，其原理相同。
3. 有關逃漏遺產稅之裁處，為稽徵機關依遺贈稅法規定所有之獨立行政權，不應與其他處分或判決連結：其並不以其他機關之處分或法院判決、刑罰為核課條件，故不宜將核課期間之起算與刑事偵查、刑事、民事或行政判決作連結或為裁罰條件。依最高法院 28 年上字第 1760 號判例：「民法第 128 條消滅時效自請求權可行使時起算之規定，所謂請求權可行使時，係指權利人行使其請求權，客觀上無法律上之障礙而言，原則上不以請求權人知悉其權利存在為必要，而債權未定清償期者，債權人得隨時請求清償，是此項請求權自債權成

立時即可行使，其消滅時效應自債權成立時起算。」之意旨，亦應認遺產事件之核課期間，應自申報日起算。再依最高行政法院 101 年度判字第 679 號判決：「廠商有政府採購法第 31 條第 2 項各款情形之一且其所繳納之押標金已發還者，機關既即時取得追繳的權利，並得隨時請求繳還，參照民法第 128 條及第 315 條法理，其消滅時效自應從該追繳權利成立時起算。」意旨，可知核課權在被繼承人死亡時即發生且得以行使，民事確定判決僅係原告對債務人行使請求權（即給付訴訟），並非裁判當事人雙方間之法律關係（即形成判決），此須辨明。

4. 縱依民法 128 條消滅時效自請求權可行使時起算，依被告於 104 年 8 月 4 日裁處書另核課原告關於對「泳富公司持有員林鎮田中央段田中小段 291-4 地號土地 1/2 請求移轉權」之「債權」，上開核課依據同為臺灣高等法院臺中分院（下稱臺中高分院）99 年重上字第 51 號判決書及最高法院 101 年度台上字第 2019 號裁定書、臺灣彰化地方法院（下稱彰化地院）民事執行處 103 年 5 月 5 日彰院恭 102 司執壬字第 4056 號函為據。惟上揭判決及執行標的均不包含上開泳富公司持有之 291-4 地號土地二分之一請求移轉權之債權，可見被告係以判決內容而「知悉」並認定有該「債權」存在，並非以「訴訟標的經判決確定」而核課甚明。則本件被告於彰化地院 94 年度自字第 7 號刑事判決（94 年 12 月 14 日宣判）、臺中高分院 95 年度上易字第 110 號刑事判決（95 年 7 月 25 日宣判）、彰化地院 95 年度易字第 1342 號刑事判決（96 年 3 月 5 日宣判），上開案件均有委任律師，被告由該等判決顯然「知悉」本件系爭債權之存在。因此，縱本件核課期間之計算不依稅捐稽徵法第 22 條第 1 項第 1 款規定之「申報日」起算，亦應由上開刑事判決被告知悉此債權之日計算甚明。則其最遲亦應於彰化地院 95 年度易字第 1342 號刑事判決（96 年 3 月 5 日宣判）知悉此債權，而於 101 年 3 月 6 日屆滿之 5 年之核課期間、而於 103 年 3 月 6 日屆滿 7 年之核課期間。

- （四）綜上，依租稅法律主義且依稅捐稽徵法第 22 條第 1 項第 1 款規定之申報日起算，本件業於 101 年 7 月 3 日滿 5 年、103 年 7

月 3 日滿 7 年之核課期間。縱依被告知悉起計算核課期間，最遲於彰化地院 95 年度易字第 1342 號刑事判決（96 年 3 月 5 日宣判）知悉此債權，而於 101 年 3 月 6 日屆滿之 5 年之核課期間、而於 103 年 3 月 6 日屆滿 7 年之核課期間。被告就本件本稅及罰鍰之核課時間分別為 103 年 10 月 23 日及 103 年 10 月 20 日，均已逾核課期間，依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之規定，自不得再補稅處罰等情，並聲明求為判決撤銷訴願決定、復查決定及原處分。

三、被告則以：

- (一) 稅捐稽徵法第 21 條及第 22 條依據已依限申報、未依限申報及有無以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐狀況，分別規定自申報日或申報期間屆滿之翌日起算 5 年或 7 年核課期間；又核課期間起算日，原則上應自核課權成立之日起算，即自稽徵機關可行使核課權之日起算，惟倘若對於登記於他人名下且權利歸屬存有爭議之土地，於當事人（即被繼承人）死亡時，因權利歸屬尚未確定，繼承人實難以申報，稽徵機關亦難以行使核課權，核課期間自無法起算，嗣法院判決確定土地權利應歸被繼承人所有時，稽徵機關固已得行使核課權，但可能已逾遺產及贈與稅法第 23 條規定之 6 個月申報期間，稽徵機關如逕行使核課權，將因繼承人未申報該項財產之行為，構成遺產及贈與稅法第 45 條規定之短報行為而遭裁處漏稅罰鍰，對其並不合理，茲為兼顧徵納雙方權益，財政部乃依稅捐稽徵法第 21 條及遺產及贈與稅法第 23 條規定之立法意旨，以 79 年 2 月 1 日函釋：「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。」補充解釋遺產稅申報規定，未違反母法之規定及法律保留原則，亦未對人民增加法律所無之負擔，符合課稅公平原則。原告所訴，容有誤解。
- (二) 彰化縣員林鎮田中央段田中小段 291、291-4 及 291-5 地號土地係被繼承人徐傳乾生前與劉新發合資購買，並借用泳富公司名義登記，嗣泳富公司未經徐傳乾同意，即於 89 年 3 月 13 日將其中 291 及 291-5 地號土地，以 71,400,000 元代

價出售予案外人劉福助，且未按合資比例將價款 35,700,000 元交付予徐傳乾，經徐傳乾向彰化地院提起刑事告訴及附帶民事訴訟，並其 96 年 2 月 8 日死亡後，由繼承人即原告承受並續行相關訴訟程序，有彰化地院 96 年 2 月 27 日 95 年度易字第 1342 號刑事判決、98 年 12 月 18 日 98 年度重訴字第 90 號民事判決、臺中高分院 96 年 11 月 14 日 96 年度上易字第 607 號刑事判決、100 年 8 月 10 日 99 年度重上字第 51 號民事判決及最高法院 101 年 12 月 12 日 101 年度台上字第 2019 號民事裁定附卷可稽；是以，被繼承人徐傳乾死亡時（96 年 2 月 8 日）是否為系爭 291、291-4、291-5 地號土地實際所有權人，對於泳富公司有無土地返還請求權或債務不履行之損害賠償請求權，即有不明，繼承人即原告無從申報，稽徵機關亦難以行使核課權，核課期間自無法起算，而須俟最高法院 101 年 12 月 12 日終局裁定時方能確定。復據臺中高分院 100 年 8 月 10 日 99 年度重上字第 51 號判決，被繼承人徐傳乾為系爭 291、291-4 及 291-5 地號土地實際共有人之一，渠與泳富公司間存有借名登記契約，對泳富公司原有因借名登記契約而生之土地返還請求權，惟因泳富公司違背契約，於 89 年間將其中 291 及 291-5 地號土地出售第三人且已無法返還系爭借名登記之土地（債務不履行），致損害被繼承人徐傳乾之權利，是徐傳乾原對於泳富公司之土地返還請求權，轉為對於泳富公司債務不履行而生之損害賠償請求權，該公司應按徐傳乾之出資比例，給付 1/2 之土地出售價款計 35,700,000 元（71,400,000 元×1/2）及利息（即自刑事附帶民事起訴狀繕本送達之翌日即 96 年 2 月 1 日起至 98 年 7 月 27 日止，按週年利率 5% 計算之利息），最高法院 101 年 12 月 12 日 101 年度台上字第 2019 號裁定駁回泳富公司上訴而告確定；是被繼承人徐傳乾生前與泳富公司間既有土地借名登記契約，因泳富公司違反契約而對該公司有損害賠償請求權，該項權利法律性質屬債權且具財產價值，依行為時遺贈稅法第 1 條第 1 項、第 4 條第 1 項、第 13 條第 8 款、第 23 條規定及財政部 79 年 2 月 1 日函釋，自應併入被繼承人徐傳乾之遺產總額課稅，原告既未及於 96 年 7

月 4 日辦理遺產稅申報時併入申報，則自應於該項爭訟確定之日（101 年 12 月 12 日）起 6 個月內補申報遺產稅；倘若原告未在規定期間內申報，系爭遺產之核課期間應自規定申報期間屆滿之翌日（即 102 年 6 月 12 日）起算。本件被告以原告未依規定期間申報，乃按法院民事判決及相關查得資料，核認被繼承人徐傳乾生前尚遺有因債務不履行之損害賠償請求權，按損害賠償金額增列遺產債權為 35,734,232 元（應分得之出售土地價金 35,700,000 元 + 自刑事附帶民事訴訟起訴狀繕本送達泳富公司之翌日 96 年 2 月 1 日至被繼承人徐傳乾死亡日即 96 年 2 月 8 日止共計 7 日，按週年利率 5% 計算之利息 34,232 元），重行核定遺產總額 41,475,476 元，遺產淨額 31,675,476 元，補徵應納稅額 7,884,607 元，於 103 年 10 月 29 日送達核定通知書及繳款書，未逾核課期間，原告所訴，並不足採，此部分請續予維持。

- (三) 查我國遺產稅係採申報核定制，納稅義務人對於被繼承人所遺財產，負有據實申報義務，如有應申報之遺產而故意或過失漏未申報，致短漏遺產稅者，應依遺贈稅法第 45 條及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定論罰。被繼承人徐傳乾生前對於其與泳富公司間關於系爭 291 及 291-5 地號土地所有權爭議，已向彰化地院提出刑事告訴及附帶民事訴訟，有上揭刑事、民事判決附卷可稽，原告既係因繼承之法律關係而承受並續行案關民事訴訟，於 96 年 7 月 4 日申報遺產稅時應已知悉被繼承人徐傳乾生前對於泳富公司可能遺有 1 筆遺產債權，惟未能及時於當時列入被繼承人徐傳乾遺產中申報，則於案關最高法院 101 年 12 月 12 日 101 年度台上字第 2019 號裁定，確認被繼承人徐傳乾對於泳富公司因違反土地借名登記契約而生之損害賠償請求權（遺產債權）時，自應依規定補申報遺產，惟未於法院判決確定之日（101 年 12 月 12 日）起 6 個月內補申報遺產而短漏遺產稅 7,884,607 元，違章事證明確，乃依首揭規定，按所漏稅處以 0.8 倍之罰鍰計 6,307,685 元，並無違誤等語，資為抗辯，並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點：被告以原告漏報系爭債權，補徵遺產稅 7,884,

607 元，並按所漏稅額處以 0.8 倍之罰鍰，是否適法？被告為系爭遺產稅之核課，是否已逾越稅捐稽徵法第 21 條所規定之核課期間？

五、經查：

- (一) 按遺產及贈與稅法第 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，向戶籍所在地主管機關依本法規定辦理遺產稅申報。」、第 45 條規定：「納稅義務人對依本法規定，應申報之遺產或贈與財產，已依本法規定申報而有漏報或短報情事者，應按所漏稅額處以 2 倍以下之罰鍰。」及財政部 98 年 3 月 5 日台財稅字第 09804516500 號令修正稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表遺產及贈與稅法部分第 45 條規定：「一、短、漏報之財產屬不動產、車輛、上市或在證券商營業處所買賣之有價證券者。處應納稅額 0.4 倍之罰鍰。二、短、漏報之財產屬前述財產以外者，處應納稅額 0.8 倍之罰鍰。」次按稅捐稽徵法第 21 條第 1 項、第 2 項規定：「(第 1 項) 稅捐之核課期間，依左列規定：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 條規定：「前條第 1 項核課期間之起算，依左列規定：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。……」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（最高行政法院 100 年度判字第 1595 號判決意旨參照）。

- (二) 次按納稅義務人對於課稅事實及要件，有誠實及正確申報之義務，稽徵機關亦有確認納稅義務人應納稅額之權利，而稅捐稽徵法第 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。又我國遺產稅制係採申報核定制，納稅義務人對於被繼承人所遺財產，負有申報之義務，惟如遺產稅之納稅義務人對於被繼承人所遺留之財產，因其他因素，無法確定有無此筆遺產，而無從申報，稽徵機關亦無法掌握及得知該筆遺產，其行使核課權之期間自無法開始計算，其後該筆遺產經法院判決確定屬被繼承人所有時，此時遺產稅之納稅義務人方有申報該筆遺產之義務，稽徵機關方得對此遺產行使核課權，並依稅捐稽徵法第 22 條規定起算其核課期間，此並不違反同法第 21 條關於核課期間之規定及立法意旨。財政部 79 年 2 月 1 日函釋略以：「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。」88 年 10 月 19 日台財稅第 881949954 號分別函釋略以：「被繼承人生前如有以第三人名義登記之不動產，依本部 79 年台財稅第 780347600 號函釋意旨，應經法院判決確定屬被繼承人所有後，再自判決確定之日起 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。」即同上開旨趣。財政部上開函釋係上級機關為下級機關在執行職務時所為之個案解釋，內容則係闡明法規原意，核與上開稅捐稽徵法、遺產及贈與稅法之規定意旨無違，本院自得參酌其函釋內容而為本件判斷。
- (三) 再查，上揭財政部 79 年 2 月 1 日函釋，係指被繼承人自始並非土地登記所有權人，而嗣後經法院判決應將該土地移轉登記為其所有為前提要件，蓋土地既未曾登記於被繼承人名下，則繼承人無從知悉該土地係屬遺產，自無申報該筆

土地之可能，方有自判決確定之日起6個月內補報遺產稅之謂（最高行政法院98年度判字第734號判決意旨參照）。又司法院釋字第330號解釋：「遺產及贈與稅法第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。其受死亡之宣告者，在判決宣告死亡前，納稅義務人無從申報，故同法施行細則第21條就被繼承人為受死亡之宣告者，規定其遺產稅申報期間應自判決宣告之日起算，符合立法目的及宣告死亡者遺產稅申報事件之本質，與憲法第19條意旨，並無抵觸。」而其理由書略以：「人之權利能力，始於出生，終於死亡，其死亡遺有財產者，主管稽徵機關應依法對之課徵遺產稅，為民法第6條、遺產及贈與稅法第1條第1項所明定。死亡宣告固與自然死亡有別，然其亦為人之權利能力消滅之原因，則無不同。遺產及贈與稅法第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，而失蹤人受死亡之宣告，係以判決內所確定死亡之時，推定其為死亡，其時間必在法院判決宣示之前。在判決宣示前，失蹤人之財產是否遺產猶未確定，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。故遺產及贈與稅法施行細則第21條規定：『本法第23條規定之遺產稅申報期間，如被繼承人為受死亡之宣告者，應自判決宣告之日起計算』，以便徵納雙方遵循，符合立法之目的及宣告死亡者遺產稅申報事件之本質（事物之本質 *Naturarerum, Naturder Sache, Nature of things*），與憲法第19條意旨，並無抵觸。」揆諸上揭司法院解釋意旨及理由，便利徵納雙方平等遵循，符合立法之目的及此類遺產稅申報事件之本質，並無違反租稅法律主義、法律保留原則之情事。是原告主張上開財政部79年2月1日函釋意旨無異延長核課期限，有違法律保留原則云云，洵屬無據。

（四）經查，本件原告之父親徐傳乾於96年2月8日死亡，原告依

限辦理遺產稅申報，經被告核定遺產總額 5,741,244 元，應納稅額 0 元。惟被繼承人徐傳乾生前與劉新發合資購買彰化縣員林鎮田中央段田中央小段 291、291-4、291-5 地號土地，借用泳富公司名義辦理登記，泳富公司在未經徐傳乾同意下，於 89 年間擅將 291 及 291-5 地號土地出售予案外人劉福助，且未將出售土地之價金按合資比例交付予徐傳乾，徐傳乾生前向彰化地院提起刑事告訴，並於 96 年 1 月 24 日提出刑事附帶民事訴訟，嗣因徐傳乾於 96 年 2 月 8 日死亡，原告以繼承人之身分，承受徐傳乾生前一切權利義務並繼續民事訴訟程序，案經臺中高分院就原告與泳富公司間就系爭土地是否有借名登記契約關係判決略以，查泳富公司所提出劉尚群(劉新發之子)、劉尚群之妻陳美圓或泳富公司職員所簽具之地價稅收據等文件，該等收據均載明為地價稅款，且按年並依出資二分之一比例繳納，而泳富公司曾有數個年度，除了收受地價稅額之二分之一外，尚且計算整地之費用，亦記載由徐傳乾負擔二分之一，依上開書證，堪可認定徐傳乾對於系爭土地確有權利，其權利範圍為二分之一，此由證人黃村煜及黃思真所述亦可為證。至泳富公司主張其自始至終均以系爭土地之所有權人自居，循訴訟途徑排除侵害；及徐傳乾於 75 年 7 月 7 日已將其原有大發油廠公司之股權，全部讓渡與陳美圓，徐傳乾對大發油廠公司及其名下之財產，早已無任何權利等詞，均經該院審認不足為有利該公司之依據，原告因繼承取得被繼承人徐傳乾對系爭土地二分之一共有權，泳富公司因違背借名登記契約之越權行為，對徐傳乾負債務不履行之賠償責任，原告請求泳富公司應給付申請人 35,700,000 元及自刑事附帶民事訴訟起訴狀繕本送達泳富公司之翌日 96 年 2 月 1 日起，至清償日止，按週年利率 5% 計算之利息，為有理由，應予准許。泳富公司不服，提起上訴，亦經最高法院於 101 年 12 月 12 日裁定駁回確定在案，並據彰化地院 103 年 5 月 5 日彰院恭 102 司執壬字第 4056 號函稱債務人泳富公司已清償應執行債務，且已由原告具領在案，亦為原告所不爭，此有上揭彰化地院 96 年 2 月 27 日 95 年度易字第 134

2 號刑事判決、98 年 12 月 18 日 98 年度重訴字第 90 號民事判決及臺中高分院 96 年 11 月 14 日 96 年度上易字第 607 號刑事判決、100 年 8 月 10 日 99 年度重上字第 51 號民事判決、最高法院 101 年 12 月 12 日 101 年度台上字第 2019 號民事裁定、彰化地院民事執行處 103 年 5 月 5 日彰院恭 102 司執壬字第 4056 號函等附卷可稽（原處分卷第 116-121、89-115、35-36、39-88、5-6 頁）。故被告依上開判決核定原告因繼承土地所有權借名登記之債務不履行損害賠償，增列遺產債權 35,734,232 元（出售土地價金二分之一，即 35,700,000 元及被繼承人徐傳乾自刑事附帶民事訴訟起訴狀繕本送達泳富公司之翌日 96 年 2 月 1 日起，至被繼承人死亡日即 96 年 2 月 8 日止共計 7 日，按週年利率 5% 計算之利息 34,232 元），重行核定遺產總額 41,475,476 元，遺產淨額 31,675,476 元，並按繼承發生時之遺贈稅法第 13 條第 8 款規定之稅率，補徵應納稅額 7,884,607 元，並無違誤。

- (五) 原告雖主張本件已逾核課期間云云，惟查被繼承人徐傳乾於 96 年 2 月 8 日死亡前，並非系爭 291 及 291-5 地號土地之土地所有權人，該土地雖經泳富公司出售予劉福助，惟徐傳乾與泳富公司間是否存在借名登記或信託法律關係，而有請求損害賠償之請求權，並非明確，原告於 96 年 7 月 4 日申報遺產稅時，亦未將此筆債權列入被繼承人之遺產（原處分卷第 25-26 頁），故在系爭民事判決確定前，系爭損害賠償債權是否確為被繼承人徐傳乾之遺產一節，仍有疑義，原告既未據此辦理遺產稅申報，被告就本件遺產稅之核課權，自亦不能行使。本件應俟最高法院於 101 年 12 月 12 日確定泳富公司違約而對被繼承人徐傳乾應負損害賠償責任後，被告始得核課本件遺產稅。在此之前，強令被告應於民事判決確定之前行使遺產稅核課權，並且據此認定本件逾越核課期間等語，無異於主張被告就登記泳富公司之土地，在未經法院判決確定前，逕自認定係屬徐傳乾所有，顯然違反土地登記之法律效力，亦與租稅法定主義有違。故原告主張核課期間應自 96 年 7 月 4 日申報日起算，或自被告知悉彰化地院 96 年 3 月 5 日 95 年度易字第 1342 號刑事判

決起計算核課期間云云，自非可採。本件原告應於該判決確定之日（101年12月12日）6個月內，即102年6月12日前補申報遺產稅，原告未於規定期間內申報，其核課期間係自規定申報期間屆滿之翌日（102年6月12日）起算，被告以103年10月23日遺產稅核定通知書及繳款書補徵遺產稅，並未逾越核課期間。

- （六）又我國遺產稅係採申報核定制，納稅義務人對於被繼承人所遺財產，負有據實申報義務，如有應申報之遺產而故意或過失漏未申報，致短漏遺產稅者，應依遺產及贈與稅法第45條及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定論罰。復按行政罰法第27條規定：「行政罰之裁處權，因三年期間之經過而消滅。前項期間，自違反行政法上義務之行為終了時起算。但行為之結果發生在後者，自該結果發生時起算。」本件被繼承人徐傳乾生前對於其與泳富公司間關於系爭291及291-5地號土地所有權爭議，已向彰化地院提出刑事告訴及附帶民事訴訟，有上揭刑事、民事判決附卷可稽。原告既然本於繼承而承受並且續行民事訴訟，其於96年7月4日申報遺產稅時，自屬知悉被繼承人徐傳乾生前對泳富公司「可能」遺有損害賠償債權（或有債權），則於最高法院101年12月12日裁定確定後，自應依據規定補行申報遺產。此項補行申報期間之起算日期如何認定，即為本件被告裁罰之前提要件。按遺產及贈與稅法第23條規定，應自死亡之日起六個月內，再依同法第26條規定，納稅義務人如有正當理由，亦得申請延長，如有不可抗力或其他特殊事由，其延長亦不受三個月期間之限制。參諸上開規定之法理，原告既因特殊事由（泳富公司借名登記之土地爭訟）而未於被繼承人徐傳乾死亡之日起六個月內申報借名登記之損害賠償債權，但其至遲應於特殊事由終結時（即本件判決確定之日），負有補行申報之義務。財政部88年10月19日台財稅第881949954號函釋意旨：「被繼承人生前如有以第三人名義登記之不動產，依本部79年台財稅第780347600號函釋意旨，應經法院判決確定屬被繼承人所有後，再自判決確定之日起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。」亦同上開旨趣。然而本件原告申報遺產稅時，並未向被告陳明被繼承人徐傳乾另有借名登記之損害賠償債權涉訟，亦未依法申請延長，嗣經最高法院裁定確定之日（101 年 12 月 12 日）起 6 個月內，仍未補申報遺產，依據上開規定，原告自屬故意短漏遺產稅 7,884,607 元，被告乃以 103 年 10 月 20 日裁處書，按所漏稅額處以 0.8 倍之罰鍰計 6,307,685 元，自無違誤，亦無逾越裁罰權時效。

（七）綜上所述，原告之主張均無可採，原處分並無違誤，復查決定及訴願決定予以維持，核無不合。原告仍執前詞訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、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、第 104 條，民事訴訟法第 85 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 105 年 6 月 16 日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官 林 秋 華

法 官 莊 金 昌

法 官 張 升 星

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	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

委任律師為訴訟代理人	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 105 年 6 月 16 日

書記官 林 昱 玟

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編(105年版)第112-143頁