

裁判字號：臺中高等行政法院 97 年度訴字第 110 號 行政判決

裁判日期：民國 97 年 09 月 02 日

案由摘要：遺產及贈與稅事件

臺中高等行政法院判決

97 年度訴字第 00110 號

97 年 8 月 26 日辯論終結

原 告 林○彥

訴訟代理人 蔡建賢 律師

被 告 財政部臺灣省中區國稅局

代 表 人 趙○芳

訴訟代理人 曾○玉

上列當事人間因贈與稅事件，原告不服財政部中華民國 97 年 1 月 31 日台財訴字第 09600475190 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：緣原告之父林○財自民國（下同）88 年起陸續購買復華商業銀行有限公司（原亞太商業銀行，下稱復華銀行）無記名可轉讓定期存單（下稱 NCD），到期分別由原告及訴外人林○政無償兌領，88 年度合計兌領新臺幣（下同）55,200,000 元，經財政部賦稅署查獲涉有贈與情事，通報被告機關核定林○財 88 年度贈與總額 55,200,000 元，應納稅額 19,215,000 元，並處罰鍰 19,215,000 元。林○財不服，申請復查獲追減贈與總額 6,200,000 元及罰鍰 3,100,000 元，原核定贈與總額及應納稅額變更為 49,000,000 元及 16,115,000 元。林○財仍表不服提起訴願及行政訴訟，惟其逾繳納期限未納應納稅款半數，經被告機關所屬民權稽徵所移送強制執行後，以林○財財產僅價值 68,419,329 元，顯不足以清償全部贈與稅額（贈與人尚有 87 至 88 年度贈與稅欠稅 532,961,168 元—按為 532,929,598 元之誤），乃將全部稅額改以受贈人（原告及林○政）為納稅義務人，並按受贈財產之價值比例（原

告 45,200,000 元；林○政 3,800,000 元）計算原告及林○政應納稅額分別為 14,865,265 元及 1,249,735 元，向渠等發單補徵。原告不服，經被告機關更正應納稅額為 3,253,125 元，原告仍不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起行政訴訟。

二、本件原告主張：

（一）本案被告機關核課稅捐處分之當事人認定錯誤，其處分自屬違法：

- 1、本案被告機關認定之贈與稅應稅要件事實，係以最高行政法院 96 年度判字第 1270 號判決所認定之事實為基礎，而依上揭判決之事實認定：「上訴人所有一銀存單號碼 NA085863 號等 4 筆 NCD，於 87 年 11 月 5 日到期，由林○洋兌領後，轉購復華銀行存單號碼 CC0001629 號等 5 筆 NCD，該等存單於 88 年 5 月 5 日到期後，林○洋再續購復華銀行存單號碼 CD0001645 號等 5 筆 NCD，金額合計 8,500 萬元，於 88 年 11 月 5 日到期後，由林○彥兌領 5,000 萬元及林○政兌領 3,500 萬元，復就該資金以渠等 2 人之名義登記購買同銀行之 NCD，迄今仍續購中，並未解約或將解約款項轉存他人帳戶。」。準上，本案原告之復華銀行帳戶（原告主張該帳戶並非原告所有）於 88 年 11 月 5 日所兌領 NCD5,000 萬元，乃屬林○洋所有，並非林○財所有，而被告機關認定原告於 88 年 11 月 5 日所兌領之 NCD 乃林○財所有，故林○財為贈與人云云，自與事實不符，且被告機關之課稅處分事實之認定前後互為扞格矛盾。
- 2、次按林○財及原告皆主張，案爭 NCD 之存提皆係林○財自己所為，與原告無關，該 NCD 並非原告所有。而被告機關既不採納林○財及原告之主張，而認定案爭 NCD 之存款所有人之認定，係以「動產所有權之歸屬，原以占有為要件（最高行政法院 62 年判字第 127 號判例參照），則林○財於 88 年起陸續購買復華銀行 NCD，到期由原告（林○彥）及林○政無償兌現，即發生物權移轉之效力」。同理，原告所兌領之復華銀行 NCD5,000 萬元，雖係林○財於 87 年 11 月 5 日匯入林○洋之帳戶，而後以林○洋名義購買復華銀

行之 NCD，依被告機關上揭本案之處分理由，本案 8,500 萬元 NCD 此時已成為林○洋所有之動產，而其後 87 年 11 月 5 日林○洋名義帳戶之 NCD 存款再提撥 5,000 萬元由原告兌領，此時倘若有贈與契約之存在，贈與契約之當事人應為林○洋與原告，並非由非名義人之林○財為當事人。本案案爭 5,000 萬元 NCD 既係林○洋所有，即屬林○洋贈與原告，被告機關仍認定案爭 NCD 5,000 萬元之贈與人為林○財，自屬與事實不符，且原處分之理由前後扞格矛盾。

- 3、依被告機關製作之「林○財涉嫌漏報贈與金額明細表」所載，被告機關於上揭表列認定；林○財之 NCD 原由林○洋兌領計 54,200,000 元，後轉由林○政及原告兌領，故認定受贈人為林○政及原告。惟依被告機關上開明細表所載，88 年間原告兌領一筆 1,000 萬元 NCD，對此被告機關自承：「88 年 11 月 26 日由林○洋兌領 54,200,000 元，後轉由林○政與原告兌領，故認定受贈人為林○政、原告兌領。」因此，上揭 88 年 11 月 26 日原告名義兌領之 1,000 萬元，其贈與人依被告機關核課之認定，應為林○洋而非林○財，是被告機關就 88 年度之贈與稅應稅要件之處分自屬違法。

- (二) 按遺產及贈與稅法第 7 條固規定，受贈人之應稅要件雖以贈與人有上揭規定第 1 項但書所列 2 款事實為前提，但受贈人之應稅要件事實及證據應各別認定，稅捐機關不得以贈與人之應稅事實及證據，不再經調查即直接適用於受贈人，並拘束受贈人。原告（受贈人）既未就林○財（贈與人）應稅之要件提出答辯或說明，且被告機關亦未就上開行政處分通知原告參加為當事人，故稅捐機關對贈與人之行政處分，自不得對贈與人發生效力。本案林○財所涉贈與稅應否課稅，與原告無關，林○財之贈與稅之案件並無拘束原告之效力，故本案被告機關應先調查，原告有無自林○財受贈之事實，以及是否構成遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款之應稅要件及事實，不得以林○財之贈與稅案件直接適用於本案。因此，訴願決定所稱：「訴願人之父林○財君於 88 年度起陸續購買復華銀行 NCD，到期分別由訴願人及林○政君無償兌領，林○財君以自己之資金贈與他

人事實甚明，該贈與事實獲得臺中高等行政法院支持而判決駁回其訴，且林○財君相同案情亦經最高行政法院 96 年度判字第 1270 號判決駁回在案」，自屬違反行政程序法第 20 條及第 23 條之規定。

(三) 次按林○財已確定之贈與稅案件金額為 4,900 萬元及 16,115,000 元（罰鍰），而被告機關亦自承已對林○財之財產強制執行查封之財產公告現值為 68,419,329 元，故林○財之財產已足夠繳清相關贈與稅負。被告機關雖主張，林○財尚欠贈與稅 5 筆，分別為 86 年度 1,340,268 元、87 年度 332,966,731 元、60,233,430 元及 88 年度 45,889,169 元、92,500,000 元，合計贈與稅欠稅 532,929,598 元云云，惟該項稅負已罹於消滅時效，且皆未確定及強制執行，本案贈與稅之贈與人林○財顯非「無財產可供執行者」，故被告機關以林○財贈與稅案件作為本案改課原告贈與稅之理由，顯與遺產及贈與稅法第 7 條之要件不符。

(四) 本案被告機關所指，本案之應稅事實及要件中，林○財以林○彥、林○洋及林○政三人名義，於第一商業銀行（下稱一銀）南臺中分行、復華銀行營業部開立帳戶，及購買系爭 NCD，以及其後兌現等行為，乃林○財個人侵占公司公款之行為，與原告無關。林○財為上揭行為皆未通知原告，亦未經原告同意。且林○財購買系爭 NCD 之資金，係挪用侵占林○股份有限公司（下稱林○公司）等公司之公款，林○財為掩飾其挪用及侵占公款之行為，而偽造原告之名義購買 NCD。因此，本案林○財並未將系爭 NCD 贈與原告，該 NCD 之資金乃屬林○公司之公款，本案並無贈與情事：

1、按原告為林○公司之股東，而上揭公司皆由林○財實際管理經營，林○財就上揭公司之財務盈餘情形未曾依法向股東報告，亦未曾依法分派盈餘紅利，原告未曾接獲上揭公司之盈餘分派，而因林○財為原告之父，原告亦不便依法查帳或請求召開股東會，以分派盈餘紅利，而林○財即利用此項人情之弱點，侵占上揭公司之公款。原告並就此已向臺灣臺中地方法院檢察署提出告訴。

2、次按，系爭 NCD 之本金或利息存入原告之復華銀行名義帳戶，係林○財與陳美惠二人勾結銀行承辦人員，以偽簽原告之簽名，並偽刻原告之印章之方法，以偽造原告名義於復華銀行開立存摺，此有偽造之印鑑卡可證，上揭印鑑卡之簽名可明確辨別並非同一人之筆跡，且銀行承辦人員亦承認上揭印鑑卡並非原告所簽名，因此，本案 NCD 之本息帳戶確非原告所有。被告機關以他人偽造之 NCD 帳戶作為認定本案課稅依據，其核課處分自與事實不符。又上揭帳戶內偽刻之原告名義印章皆由林○財所偽造，並由其自己或其之私人會計陳美惠保管使用，與原告無關，原告亦不知此項帳戶存在。而上揭帳戶僅由林○財一人獨自支配管領，事實上，系爭帳戶確係由陳美惠一人受林○財指示，負責處理有關係爭原告名義帳戶相關事宜。是之，系爭原告名義帳戶內之金錢，實質上均由林○財管領，名義人即原告並無實際支配、使用、兌領之行為，而該帳戶之「轉存」或提兌等行為純屬林○財自己於上開原告名義帳戶間調動而已，顯與民法所定「一方將自己之財產無償給與他方，他方允受」之贈與契約有別，不該當於遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項所定稅捐構成要件。

3、至於被告機關所指，原告以案爭帳戶存款繳納稅款及申報稅捐之行為，視為原告承認及處分該帳戶存款云云，與事實不符。按原告並不知案爭林○財所偽造之帳戶存在，而以案爭帳戶申報稅捐及以帳戶內存款繳納稅捐之行為，皆林○財指示陳美惠所為，與原告無關。又按稅捐申報行為，係指稅捐申報義務人依稅法規定，將稅捐申報書提出於稅捐稽徵機關之行為，其性質為「公法行為」，並不帶有任何私法上之意思表示，亦無從發生任何私法上之法律效果。故林○財就系爭帳戶所為之申報稅捐行為，亦不得視為承認或發生贈與契約之意思表示，併此敘明。

（五）本案被告機關認定之贈與稅應課事實發生於 88 年間，被告機關雖於 92 年 11 月間已對原告為行政處分，惟該行政處分已被撤銷，而被告機關遲至 95 年間始再對原告為課稅處分，原 92 年所為行政處分並不生消滅時效中斷效力，故本案

行政處分顯已逾稅捐稽徵法第 21 條所定之 5 年核課期間。因此，本案原處分亦屬違法。而原告並無「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。」，故復查決定認定本案原告之贈與稅核課期間為 7 年，自屬違法。縱認核課期間為 7 年，惟本件被告機關自承：「向渠等發單補徵，並於 7 年核課期間內分別送達受贈人等（原告於 95 年 9 月 19 日送達；林○政於 95 年 9 月 15 日送達）．．．被告機關所屬民權稽徵所核定改課受贈人並於 95 年 9 月 15 日送達時，已逾核課期間。」但其後又更改原處分，並另以中區國稅民權一字第 0960028108B 號處分書改課原告應納稅額為 3,253,125 元，並於 96 年 6 月 4 日送達於原告。故被告機關之最後處分書係 96 年 6 月 4 日始送達於原告，亦已罹於 7 年之消滅時效（自 88 年 11 月 5 日起算）。

- （六）綜上所述，被告機關未查明林○財系爭帳戶之事宜，且將林○財之應稅事宜，直接適用於原告，其處分自屬違法；而就原告依遺產及贈與稅法第 21 條所定之核課期間亦有適用法令不當之違法，為此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）按「（第 1 項）贈與稅之納稅義務人為贈與人。但贈與人有下列情形之一者，以受贈人為納稅義務人．．．逾本法規定繳納期限尚未繳納，且在中華民國境內無財產可供執行者。（第 2 項）依前項規定受贈人有二人以上者，應按受贈財產之價值比例，依本法規定計算之應納稅額，負納稅義務。」「依本法第七條之規定，以受贈人為納稅義務人時，其應納稅額仍應按贈與人為納稅義務人時之規定計算之。」為遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款、第 2 項及同法施行細則第 5 條所明定。次按「遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項，所稱『無財產可供執行』，並不以全無財產為限．．．如贈與人有財產可供執行，但不足以清償全部贈與稅款者，就不足清償之部分而言，亦屬『無財產可供執行』。」「贈與稅納稅義務人由贈與人變更為受贈人時，請重新填發稅單，或就原發稅單（存查聯）更正納稅義務人

名義及限繳日期，惟均須於核課期間內依法送達。」「贈與稅之贈與人對復查決定不服，提起訴願，惟未依復查決定稅額繳納半數或提供相當擔保，經移送法院（現由行政執行處辦理強制執行）強制執行．．．如經查明贈與人確已無其他財產可供執行者，可依遺產及贈與稅法第 7 條規定，改以受贈人為納稅義務人。」為財政部 86 年 7 月 24 日台財稅第 861905780 號函、75 年 6 月 19 日台財稅第 7549653 號函及 88 年 1 月 28 日台財稅第 881897040 號函所明釋。又「依行政救濟之法理，除原處分適用法律錯誤外，申請復查之結果，不得為更不利於行政救濟人之決定。」最高行政法院 62 年判字第 298 號著有判例。

- (二) 原告之父林○財自 88 年起陸續購買復華銀行 NCD，到期由原告及林○政無償兌領，88 年度合計兌領 55,200,000 元（原告兌領部分：11 月 26 日 10,000,000 元；林○政兌領部分：7 月 6 日 1,000,000 元、9 月 3 日 6,200,000 元、10 月 3 日 10,000,000 元、11 月 4 日 10,000,000 元、11 月 5 日 18,000,000 元共 45,200,000 元），經被告機關核定林○財 88 年度贈與總額 55,200,000 元，應納稅額 19,215,000 元，並處罰鍰 19,215,000 元。林○財不服，申請復查，經被告機關查明其中 88 年 9 月 3 日由林○政兌領 6,200,000 元，業經被告機關核定林○財 87 年度贈與稅在案，乃追減林○財 88 年度贈與總額 6,200,000 元及罰鍰 3,100,000 元，原核定贈與總額及應納稅額變更為 49,000,000 元及 16,115,000 元。林○財仍表不服提起訴願及行政訴訟，惟其逾繳納期限未納應納稅款半數，經被告機關所屬民權稽徵所移送強制執行後，以林○財財產僅價值 68,419,329 元，顯不足以清償全部贈與稅額（贈與人尚有 87 至 88 年度贈與稅欠稅 532,961,168 元），乃將全部稅額改以受贈人（原告及林○政）為納稅義務人，並按受贈財產之價值比例（原告 45,200,000 元；林○政 3,800,000 元）計算原告及林○政應納稅額分別為 14,865,265 元及 1,249,735 元，向渠等發單補徵，並於 7 年核課期間內分別送達受贈人等（原告於 95 年 9 月 19 日送達；林○政於 95 年 9 月 15 日送達）。原告不服，於 95 年 12 月 22

日申請復查，主張(一)88年7月6日贈與金額1,000,000元部分，於被告機關所屬民權稽徵所改以受贈人為納稅義務人重新填發稅單補徵時，顯已逾稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定之7年核課期間，是計算本件應納稅額時，應將該筆金額自贈與總額49,000,000元中扣除。(二)原告88年度受贈金額應為10,000,000元，原核以原告受贈金額45,200,000元計算應納稅額，即非正確云云。經被告機關所屬民權稽徵所依更正程序變更原告應納稅額為3,253,125元，並重新發單補徵，原告仍表不服，再次申請復查，主張本件贈與人林○財已依法提起行政救濟，刻正由最高行政法院審理中，被告機關竟依遺產及贈與稅法第7條規定，要求原告繳納贈與稅，原告實難甘服云云，經被告機關復查決定略以：本件贈與人林○財88年度贈與稅原核定應納稅額19,215,000元，申經復查變更為16,115,000元，贈與人仍表不服，提起訴願，惟未依復查決定稅額繳納半數或提供相當擔保，經被告機關所屬民權稽徵所就全數稅額移送強制執行後，以林○財財產顯不足以清償全部贈與稅額，乃將全部稅額改以受贈人為納稅義務人，並向原告發單補徵，符合前揭遺產及贈與稅法第7條第1項第2款規定，原查改以受贈人為納稅義務人，並無違誤。次按本案贈與人雖已依法上訴最高行政法院，惟其未依復查決定稅額繳納半數或提供相當擔保，依前揭財政部88年1月28日台財稅第881897040號函釋規定，改以受贈人為納稅義務人，並無不合，原核定原告應納贈與稅3,253,125元乃予維持。原告猶未甘服，提起訴願，業經財政部訴願決定駁回在案。

(三) 訴訟意旨略謂：原告復執前詞主張被告機關未查明林○財系爭帳戶之事宜，且將林○財之應稅事宜，直接適用於原告，其處分自屬違法。另被告機關依遺產及贈與稅法第21條所定核課期間亦有適用法令不當之違法，應予撤銷云云。

(四) 本件林○財贈與事實發生於88年間，屬未申報案件，依稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定核課期間為7年，原核定業於核課期間內送達(92年10月29日)。林○財仍表不服提

起訴願及行政訴訟，惟其逾繳納期限未納應納稅款半數，經被告機關所屬民權稽徵所移送強制執行後，以林○財財產僅價值 68,419,329 元，顯不足以清償全部贈與稅額，乃將全部稅額改以受贈人（原告及林○政）為納稅義務人，向渠等發單補徵，前揭改以受贈人為納稅義務人並未撤銷 92 年行政處分，而改課受贈人為納稅義務人之立法意旨，係為確保稅捐債權之徵起，原對贈與人開徵之稅款僅係暫不執行，俟對受贈人徵起後始確定免予執行，故於受贈人逾期未繳納且無可供執行之財產，或有可供執行之財產惟經移送強制執行仍未徵起全數稅額等情形者，如又查得贈與人有可供執行之財產，應就尚未徵起之稅額對贈與人續予執行。是本件原核定行政處分並未撤銷，且改課受贈人為納稅義務人亦於 7 年核課期間送達（95 年 9 月 19 日送達），原告主張本案已逾 7 年核課期間顯係誤解。

- （五）林○財雖循序提起行政救濟，惟其逾繳納期限未納應納稅款半數，經被告機關所屬民權稽徵所移送強制執行後，以林○財財產僅價值 68,419,329 元，顯不足以清償全部贈與稅額【贈與人尚欠贈與稅 5 筆，分別為 86 年度 1,340,268 元、87 年度 332,966,731 元、60,233,430 元及 88 年度 45,889,169 元、92,500,000 元，合計贈與稅欠稅 532,929,598 元（參照 95 年 9 月 12 日欠稅總歸戶查詢情形表）；復查決定書誤繕贈與人尚有 87 至 88 年度贈與稅欠稅 532,961,168 元。】依據 93 年 12 月 23 日台財稅字第 09304567810 號函規定，贈與人有財產但不足清償全部稅款者，於逾繳納期限未繳時，依一般強制執行所需時間估算，俟執行完畢再就差額部分對受贈人課徵，如無逾核課期間之虞時，可俟執行完畢後，再就實際差額部分對受贈人課徵，以簡化稽徵手續；惟如有逾核課期間之虞時，應先行就差額部分估算對受贈人課徵，俟執行完竣，再就實際不足金額與估算金額之差額部分，對受贈人辦理退補稅，但補稅仍須受核課期間之限制。是被告機關所屬民權稽徵所以林○財財產僅價值 68,419,329 元尚不足以清償前開欠稅 532,929,598 元，乃將本件應納贈與稅 16,115,000 元全部稅額改以受贈人（原

告及林○政)為納稅義務人，接受贈財產之價值比例計算向渠等發單補徵，並於7年核課期間內分別送達受贈人等(原告於95年9月19日送達；林○政於95年9月15日送達)，並無違誤。

- (六)原告主張依被告機關附件所列「林○財涉嫌漏報贈與金額明細表」所載，林○財於87年5月26日購買10,000,000元編號CC0007085NCD於87年11月26日到期由林○洋兌領，林○洋再以兌領資金續購87年11月26日-88年5月26日編號CC0007897NCD，到期後仍以林○洋名義再購買88年5月26日-88年11月26日編號CC0008260NCD，到期後由原告所兌領，原告兌領後即由原告名義續存，贈與人應為林○洋而非林○財乙節，按被告機關係認定林○財僅是透過中間人帳戶(林○洋)將所購買10,000,000元NCD贈與原告，是贈與人為林○財乃核定林○財對原告之贈與，且前開贈與事實業經大院95年度訴字第631號判決在案。另原告主張本件被告機關最後處分書係於96年6月4日始送達於原告，早已罹於7年之消滅時效乙節，按本件改以受贈人為納稅義務人(原告)係於95年9月19日送達，並未逾7年核課期間，縱經原告申請復查後，被告機關依更正程序變更原核定繳納金額及日期，依財政部71年8月30日台財稅第36419號函「納稅義務人謝××於繳納期間申請更正稅額，而稽徵機關延至繳納期限屆滿後，始予核准更正，按其情形，應改訂繳納期限。又本案遺產稅既已於核課期間內發單開徵，嗣後因更正稅額，於核課期間屆滿後，予以改訂繳納期間，應不發生稅捐稽徵法第21條規定有關核課期間之適用問題。」及85年5月24日台財稅第850204330號函「已於核課期間內發單開徵，嗣後因更正稅額，重新發單並改訂限繳日期，係屬就原繳納通知書之應納稅額作一部撤銷通知之性質，依本部71年8月30日台財稅第36419號函釋，應不發生核課期間之適用問題」規定，是本案已於核課期間內發單改以原告為納稅義務人，嗣後更正稅額重新發單應無核課期間適用問題，原告容有誤解。

- (七)原告稱林○財欠稅5筆，分別為86年度1,340,268元、87年

度 332,966,731 元、60,233,430 元及 88 年度 45,889,169 元、92,500,000 元，合計贈與稅欠稅 532,929,598 元，惟該項稅負已罹於消滅時效，且未確定及強制執行，況本件林○財已確定贈與稅案件金額為 49,000,000 元，罰鍰 16,115,000 元，被告機關對林○財查封之財產價值 68,419,329 元，已夠繳清相關贈與稅負，依遺產及贈與稅法第 7 條規定，贈與人在中華民國境內無財產可供執行者，稅捐機關始可改列贈與稅之納稅義務人為受贈人云云。按林○財 86 及 87 年度贈與稅業經最高行政法院判決確定（最高行政法院 96 年度判字第 01270 號、97 年度判字第 637 號及 97 年度判字第 638 號判決參照）。又林○財尚有 86 至 88 年度贈與稅欠稅 532,929,598 元，業經被告機關所屬民權稽徵所移送強制執行，是被告機關所屬民權稽徵所以林○財財產僅價值 68,419,329 元尚不足以清償前開欠稅 532,929,598 元，乃將本件應納贈與稅 16,115,000 元全部稅額改以受贈人（原告及林○政）為納稅義務人，按受贈財產之價值比例計算向渠等發單補徵，並無違誤。又本案另一受贈人林○政行政訴訟案業經大院 97 年度訴字第 114 號判決原告之訴駁回在案，併予敘明。

（八）綜上所述，原處分及訴願決定並無不合，爰聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本件兩造所爭執者為：被告機關可否將本件全部贈與稅額改以受贈人（原告及林○政）為納稅義務人，並按受贈財產之價值比例計算原告應納稅額向其發單補徵。本件原處分是否已逾核課期間。

五、經查：

（一）按「（第 1 項）贈與稅之納稅義務人為贈與人。但贈與人有下列情形之一者，以受贈人為納稅義務人：一、行蹤不明者。二、逾本法規定繳納期限尚未繳納，且在中華民國境內無財產可供執行者。（第 2 項）依前項規定受贈人有二人以上者，應按受贈財產之價值比例，依本法規定計算之應納稅額，負納稅義務。」「依本法第七條之規定，以受贈人為納稅義務人時，其應納稅額仍應按贈與人為納稅

義務人時之規定計算之。」遺產及贈與稅法第7條暨同法施行細則第5條分別定有明文。準此可知，贈與稅之納稅義務人為贈與人，然如具有遺產及贈與稅法第7條第1項但書情形，則以受贈人為納稅義務人，其（受贈人）應納稅額仍按贈與人為納稅義務人時之規定計算；倘受贈人有2人以上，應按受贈財產之價值比例，負納稅義務。而所稱「無財產可供執行」，並不以全無財產為限，如贈與人雖有財產，惟依法不得強制執行或無拍賣實益；或可供執行之財產不足以清償全部贈與稅者，就不足清償之部分，亦屬無財產可供執行（行政執行法第26條、強制執行法第27條參照）。次按稅捐稽徵法第16條、第17條規定「繳納通知文書，應載明繳納義務人之姓名或名稱、地址、稅別、稅額、稅率、繳納期限等項，由稅捐稽徵機關填發。」「納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關，查對更正。」行政程序法第101條第1項亦規定「行政處分如有誤寫、誤算或其他類此之顯然錯誤者，處分機關得隨時或依申請更正之。」是稅捐稽徵機關核發之繳納通知文書有誤寫（記載錯誤）、誤算（計算錯誤）或其他類此之顯然錯誤（如重複課徵），納稅義務人得申請稅捐稽徵機關查對更正；稅捐稽徵機關亦得本於職權更正之。且稅捐稽徵機關依前揭規定所為更正，並非就該稅捐稽徵事件重新為處分，不過將原核定處分中誤寫（記載錯誤）、誤算（計算錯誤）或其他類此之顯然錯誤（如重複課徵），加以更正，使稅捐稽徵事件中所表示者，與稅捐稽徵機關本來之意思相符，原核定處分之意旨，並未因而變更，故更正處分溯及於為原核定處分時發生效力，對已於核課期間內發單開徵之課稅處分，自不發生稅捐稽徵法第21條規定有關核課期間之適用問題。從而，財政部函釋「．．．納稅義務人○○○於繳納期間申請更正稅額，而稽徵機關延至繳納期限屆滿後，始予核准更正，按其情形，應改訂繳納期限。又本案遺產稅既已於核課期間內發單開徵，嗣後因更正稅額，於核課期間屆滿後，予以改訂繳納期間，應不發生稅

捐稽徵法第 21 條規定有關核課期間之適用問題」（財政部 71 年 8 月 30 日台財稅第 36419 號）、「已於核課期間內發單開徵，嗣後因更正稅額，重新發單並改訂限繳日期，係屬就原繳納通知書之應納稅額作一部撤銷通知之性質，依本部 71 年 8 月 30 日台財稅第 36419 號函釋，應不發生核課期間之適用問題」（財政部 85 年 5 月 24 日台財稅第 850204330 號函）、「主旨：『贈與稅納稅義務人由贈與人變更為受贈人』時，請『重新填發稅單』，或『就原發稅單（存聯）更正納稅義務人名義及限繳日期』，惟均須於核課期間內依法送達。說明：二、稅捐稽徵機關依遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項規定，將贈與稅納稅義務人由贈與人改為受贈人時，由於贈與事實、贈與標的與當事人並未變更，故原核課期間自不宜重新起算。又稽徵機關『不論是重新填發稅單』，抑就『原發稅單（存聯）更正納稅義務人名義及限繳日期』，為免逾越核課期間，均請於原核課期間內，依法予以送達」（財政部 75 年 6 月 19 日台財稅第 7549653 號）、「遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項，所稱『無財產可供執行』，並不以全無財產為限，其符合強制執行法第 27 條規定之『無財產可供執行』者均屬之，例如雖有財產，惟依法不得強制執行或無拍賣實益．．．等；又如贈與人有財產可供執行，但不足以清償全部贈與稅款者，就不足清償之部分而言，亦屬『無財產可供執行』」（財政部 86 年 7 月 24 日台財稅第 861905780 號函）、「主旨：有關本部 86 年 7 月 24 日台財稅第 861905780 號函之適用，補充如說明情形。說明：二、贈與稅經移送強制執行後未受償部分，固符合『無財產可供執行』之要件，惟判斷『無財產可供執行』並不以移送強制執行取具債權憑證為必要，如經查贈與人已無任何財產，應即依遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款規定辦理。三、又贈與人有財產但不足清償全部稅款者，於逾繳納期限未繳時，依一般強制執行所需時間估算，俟執行完畢再就差額部分對受贈人課徵，如無逾核課期間之虞時，可俟執行完畢後，再就實際差額部分對受贈人課徵，以簡化稽徵手續；惟如有逾核課期間之虞時，應先行

就差額部分估算對受贈人課徵，俟執行完竣，再就實際不足金額與估算金額之差額部分，對受贈人辦理退補稅，但補稅仍須受核課期間之限制」（財政部 93 年 12 月 23 日台財稅字第 09304567810 號函）等規定，符合上開法律規定意旨，得予適用。末按「（第 1 項）納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿三十日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行。但納稅義務人已依第三十五條規定申請復查者，暫緩移送法院強制執行。（第 2 項）前項暫緩執行之案件，除有下列情形之一者外，稽徵機關應移送法院強制執行：一、納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願者。二、納稅義務人依前款規定繳納半數稅額確有困難，經稽徵機關核准，提供相當擔保者。」為稅捐稽徵法第 39 條所明定。又行政處分具有構成要件效力，即有效之行政處分，處分機關以外之國家機關，包括行政機關及法院，均應尊重該行政處分，並以之為行為之基礎。因而一有效行政處分(前提行政處分)之存在及內容，成為作成他行政處分之前提要件時，前提行政處分作成後，他行政處分應以前提行政處分為其構成要件作為決定之基礎，該他行政處分成為行政訴訟之訴訟對象時，由於前提行政處分並非訴訟對象，該他行政處分之受訴行政法院，並不能審查前提行政處分之合法性，前提行政處分之合法性應由以前提行政處分為程序對象或訴訟對象之訴願機關或行政法院審查之（最高行政法院 96 年判字第 1083、1565 號判決參照）。

- (二) 本件原告之父林○財自 88 年起陸續購買復華銀行 NCD，到期由原告及訴外人林○政無償兌領，88 年度合計兌領 55,200,000 元（原告兌領部分：88 年 11 月 26 日 10,000,000 元；林○政兌領部分：88 年 7 月 6 日 1,000,000 元、9 月 3 日 6,200,000 元、10 月 3 日 10,000,000 元、11 月 4 日 10,000,000 元、11 月 5 日 18,000,000 元共 45,200,000 元），經被告機關核定林○財 88 年度贈與總額 55,200,000 元，應納稅額 19,215,000 元，並處罰鍰 19,215,000 元。林○財不服，申請復查獲追減贈與總額 6,200,000 元及罰鍰 3,100,000 元，原

核定贈與總額及應納稅額變更為 49,000,000 元及 16,115,000 元。贈與人林○財仍表不服，提起訴願（嗣並提起行政訴訟，經本院於 96 年 2 月 8 日以 95 年度訴字第 631 號判決駁回原告林○財之訴在案-現上訴於最高行政法院審理中，見原處分卷第 7 至 30 頁），惟未依復查決定稅額繳納半數或提供相當擔保，經被告機關所屬民權稽徵所就全數稅額移送強制執行後，以林○財財產僅價值 68,419,329 元，且尚欠贈與稅 5 筆，分別為 86 年度 1,340,268 元、87 年度 332,966,731 元、60,233,430 元及 88 年度 45,889,169 元、92,500,000 元，合計贈與稅欠稅 532,929,598 元，顯不足以清償全部贈與稅額，乃將全部稅額改以受贈人為納稅義務人，並按受贈財產之價值比例（原告 45,200,000 元；林○政 3,800,000 元）計算原告及林○政應納稅額分別為 14,865,265 元及 1,249,735 元，向渠等發單補徵，並於 7 年核課期間內分別送達該受贈人等（原告於 95 年 9 月 19 日送達；林○政於 95 年 9 月 15 日送達）。原告不服，於 95 年 12 月 22 日申請復查，主張 88 年 7 月 6 日贈與金額 1,000,000 元部分，於被告機關所屬民權稽徵所改以受贈人為納稅義務人重新填發稅單補徵時，顯已逾稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定之 7 年核課期間，是計算本件應納稅額時，應將該筆金額自贈與總額 49,000,000 元中扣除，原告 88 年度受贈金額應為 10,000,000 元，原核以原告受贈金額 45,200,000 元計算應納稅額，即非正確等語，經被告機關所屬民權稽徵所依更正程序變更原告應納稅額為 3,253,125 元，並於 96 年 6 月 4 日以中區國稅民權一字第 0960028108A 號檢送 9100033377（流水號及檢查號）重新發單補徵等各節，有林○財涉嫌漏報贈與金額明細表、上開 88 年度林○財贈與稅案件核定通知書與復查決定書暨本院 95 年度訴字第 631 號判決、被告所屬民權稽徵所 95 年 9 月 8 日簽（內容略以有關林○財 88 年度贈與稅案，經查林○財之財產不足清償全部贈與稅額，擬改以受贈人為納稅義務人-即原告林○彥與訴外人林○政）、更正前原核定受贈人為納稅義務人之系爭年度贈與稅繳款書及送達證書（原告部分為 95 年 9 月 19 日送達-按

被告機關核定贈與人系爭年度贈與原告林○彥部分之日期為 88 年 11 月 26 日）、徵銷明細檔異動紀錄、被告機關所屬民權稽徵所 95 年 9 月 4 日移送法務部行政執行署臺中行政執行處強制執行（林○財部分）函與林○財財產價值計算明細表、被告機關欠稅總歸戶查詢情形表及贈與人林○財 86、87 年度贈與稅部分之最高行政法院 96 年度判字第 1270 號、97 年度判字第 637 號、97 年度判字第 638 號判決（以上各資料見本院卷第 84 至 102、112 至 128、138 至 141 頁、162 至 179 頁）、被告 96 年 6 月 4 日中區國稅民權一字第 0960028108A 號函及該函檢送之 9100033377 號贈與稅繳款書、原告 95 年 12 月 22 日復查申請書（以上各資料見原處分卷第 36 至 38、47、43 至 45 頁）在卷可稽。次查，系爭原告部分之贈與時點為 88 年 11 月 26 日，惟贈與人林○財未依限辦理贈與稅申報，依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定核課期間應為 7 年，嗣因贈與人未於規定繳納期限內繳納前揭贈與稅款，且贈與人財產不足清償其全部欠稅，被告機關按贈與人為納稅義務人時之規定改以受贈人為納稅義務人，並於核課期間內即 95 年 9 月 19 日送達（以 95 年 9 月 14 日中區國稅民權一字第 0950024684A 號函檢送原核定繳款書-見原處分卷第 45 頁原告復查申請書事實欄第 2 段所載），後再以前揭 96 年 6 月 4 日中區國稅民權一字第 0960028108A 號函檢送 9100033377 號贈與稅繳款書更正原告應納稅額為 3,253,125 元，揆諸首揭規定及說明，經核並無違誤，復查及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告訴訟論旨主張被告機關核課稅捐處分之當事人認定錯誤；贈與人林○財贈與稅之案件並無拘束原告之效力，不得以林○財之贈與稅案件直接適用於原告；贈與人林○財非無財產可供執行；被告機關係爭更正稅額處分書送達原告之日期為 96 年 6 月 4 日，已罹於 7 年之核課期間等各節，均難謂可採。其訴請撤銷訴願決定、復查決定及原處分（系爭更正稅額處分），並無理由，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 195 條第 1 項後段、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 97 年 9 月 2 日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法 官 胡 國 棟

法 官 許 武 峰

法 官 林 秋 華

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後 20 日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後 20 日內向本院提出上訴理由書（須依對造人數附具繕本）；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。

中 華 民 國 97 年 9 月 2 日

書記官 蔡 逸 媚

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（97 年版）第 104-123 頁