

裁判字號：臺中高等行政法院 97 年度訴字第 111 號 行政判決

裁判日期：民國 97 年 08 月 26 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 00111 號

97 年 8 月 19 日辯論終結

原 告 林○田
林○清
林○宜
王○雄
王○立
王○杰
林張○女
林○龍
林○中
林○水

共 同

訴訟代理人 林宜慶 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 卓○芬

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 09700004540 號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：緣被告機關依據檢舉資料，查獲原告林○田之父林○財於民國（下同）83 年及 84 年間陸續轉存現金至其長子林○田、長媳林張○葉、次子林○龍、三子林○中、三媳陳○蘭、四子林○水、長女林○枝、三女林○清及四女林○宜之臺中市第二信用合作社、臺中市第三信用合作社、臺中商

業銀行南屯分行、臺中商業銀行漢口分行及第七商業銀行南屯分行之定期存款及活期儲蓄存款帳戶，83 及 84 年度現金合計分別為新臺幣（下同）78,158,000 元、13,925,000 元，未依遺產及贈與稅法規定辦理贈與稅申報，經審理屬實，乃核定原告之父即被繼承人林○財 83 年度贈與總額為 78,158,000 元，贈與淨額 77,708,000 元，應納稅額 33,075,250 元，及 84 年度本次贈與額 13,925,000 元，加計本年度前次贈與，核定 84 年度贈與總額為 16,580,000 元，贈與淨額 15,580,000 元，應納稅額 3,244,900 元。因贈與人林○財已於 88 年 8 月 9 日死亡，被告機關乃於 90 年 4 月 16 日以繼承人等名義核發該二年度贈與稅繳款書。原告等不服，申請復查，因渠等復查申請人歷次申請書均略有不同，且有部分非納稅義務人，經被告機關依財政部 92 年 10 月 2 日台財訴字第 0910035986 號、94 年 9 月 20 日台財訴字第 09400296620 號訴願決定撤銷意旨，洽原告等釐清復查真意並補正，經復查結果仍維持原核定；原告復提起訴願，經財政部 96 年 6 月 8 日台財訴字第 09600606940 號訴願決定以，原處分（復查決定）撤銷，囑由被告機關另為處分。嗣被告機關依財政部 96 年 9 月 29 日台財稅字第 09604546720 號函釋處理原則重行審酌結果，仍維持原核定。原告等仍表不服，再提起訴願遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

- (一) 按「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」「憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務」，為司法院釋字第 420 號、第 217 號解釋在案。次按「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。」「行政行為之內容應明確」「無效之行政處分自始不生效

力」，為稅捐稽徵法第 16 條、第 17 條及行政程序法第 5 條、第 110 條第 4 款所明定。又司法院釋字第 622 號解釋理由書另揭載：「．．．稅捐稽徵法為稅捐稽徵之通則規定，該法第 14 條規定：『納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈（第 1 項）。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納義務（第 2 項）。』依該條第 1 項之規定，被繼承人生前尚未繳納之稅捐義務，並未因其死亡而消滅，而由其遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，於被繼承人遺有財產範圍內，代為繳納。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人係居於代繳義務人之地位，代被繼承人履行生前已成立稅捐義務，而非繼承被繼承人之納稅義務人之地位。惟如繼承人違反上開義務時，依同條第 2 項規定，稽徵機關始得以繼承人為納稅義務人，課徵其未代為繳納之稅捐。是被繼承人死亡前業已成立，但稽徵機關尚未發單課徵之贈與稅，遺產及贈與稅法既未規定應以繼承人為納稅義務人，則應適用稅捐稽徵法第 14 條之通則性規定，即於分割遺產或交付遺贈前，由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，就被繼承人之遺產，依法按贈與稅受清償之順序，繳清稅捐。違反此一規定者，遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人始應就未繳清之贈與稅，負繳納義務．．．」。

(二) 關於被告機關所屬臺中市分局 90 年 4 月 16 日中區國稅中市徵字第 0900014765 號函檢附 83、84 年繳款書及核定通知書（下稱第 1 次處分）之效力？

1、揆諸司法院釋字第 622 號解釋意旨，可知關於被繼承人死亡前業已成立，但稽徵機關尚未發單課徵之贈與稅，並不得直接以繼承人作為納稅義務人，對之課徵贈與稅，而應適用稅捐稽徵法第 14 條第 1 項規定，先由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，就被繼承人之遺產，按贈與稅受清償之順序，繳清稅捐；亦即此時遺囑執行人、繼

承人、受遺贈人或遺產管理人係本於代繳義務人之地位，以遺產為範圍，代被繼承人履行生前已成立之稅捐義務。故關於本件被繼承人林○財死亡前所為贈與，至繼承發生日止，稽徵機關以繼承人為納稅義務人，發單課徵贈與稅部分，已逾越上開遺產及贈與稅法第 15 條之規定，增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，與憲法第 19 條及第 15 條規定之意旨不符。是以，本件從納稅義務人國民身分證統一編號為「林○田」，而林○田等人既非贈與人卻將該等人列為納稅義務人，顯有違遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項之納稅義務人為贈與人之規定，即上述繼承人雖概括繼承租稅債務，但不能繼承已死亡之贈與人公法上納稅地位，贈與稅單不能以繼承人為納稅義務人，上開繳款通知書及核定通知書以繼承人為贈與稅之納稅義務人，已屬違憲違法，自始當然確定無效。

- 2、行政程序法第 5 條所謂明確性原則，包含行政處分之明確。其核定通知書「納稅義務人」欄位空白，且繳款書上納稅義務人欄位記載「林○田等八人」（贈與人：林○財），並未記載贈與人死亡等字樣，顯與上開規定有悖，此重大明顯之瑕疵依法自屬無效。又林○枝為贈與人林○財之繼承人，惟林○枝於 89 年 3 月 5 日死亡前，被告機關尚未對贈與人林○財發單作成贈與稅核課處分，是第 1 次處分繳款書上納稅義務人欄記載林○枝（實際已死亡），此納稅主體嚴重之瑕疵無法補正，應屬無效之行政處分。
- 3、按原告林○田等人接獲被告機關所為第 1 次處分後，於 90 年 6 月 21 日向被告機關申請檢還稅單異議，由受贈人繳納，而被告機關逕收回稅單，並以 90 年 7 月 16 日中區國稅中市徵字第 0900027345 號函（下稱第 2 次處分）以「有關被繼承人林○財君生前於 83 及 84 年度贈與台端等資金應納贈與稅，經依遺產及贈與稅法第 7 條規定由受贈與人按接受贈與財產之價值比例，重新計算稅款分單開徵」答覆原告等人，並未再行發回第 1 次稅單另訂繳納期間通知繳納，卻以上開第 2 次處分對受贈人課徵，可見被告機關顯然認為對繼承人之處分已不存在，始未依稅捐稽徵法第 17 條重

新發繳款書另訂繳納期間通知繳納而改課受贈人，如認逾繳納期間而未繳款應即於 90 年 7 月 25 日即移送強制執行。申言之，被告機關認為第 1 次處分仍然存在時，即應依稅捐稽徵法第 17 條及財政部 70 年 1 月 30 日台財稅第 30009 號函規定於繳納期限內作答覆，並檢還原第 1 次所核發應繳稅單，通知依限繳納或另定繳納期限繳納，但被告機關並未依此辦理，則有關稅捐處分，即無法定繳納期間，自無處分效力，納稅人縱有不服，亦無依法覆行異議之權利或義務。是訴願決定對此繼承人檢還稅單後被告機關所屬臺中分局未再行發回第 1 次稅單另訂繳納期間通知繳納，第 1 次行政處分是否仍存在未備理由論述，要難令人信服。又本件原以繼承人（原告）為納稅義務人之處分分別經財政部 92 年 10 月 2 日台財訴字第 0910035986 號、94 年 9 月 20 日台財訴字第 0940029662 號，96 年 6 月 8 日台財訴字第 09500561590 號訴願決定撤銷在案。依據最高行政法院 60 年裁字第 49 號判例意旨「行政處分已因訴願之結果而撤銷，在重行查核另為處分之前，並無行政處分之存在。」準此，在 96 年 6 月 8 日台財訴字第 09500561590 號訴願決定撤銷前，並無行政處分之存在，被告機關豈可據以一個不存在的處分，且未於核課期間內更正納稅義務人主體而認行政處分仍存在合法。

(三) 被告機關 93 年 10 月 14 日中區國稅中市一字第 0930040268 號函所檢附繳款書（下稱第 3 次處分），就被繼承人遺產金額部分，以全體繼承人為納稅義務人開徵，及差額部分按受贈人受贈財產價值比例對受贈人開徵之贈與稅繳款書之效力是否合法？有無逾核課期間？

1、本件原處分係在 90 年 7 月 16 日中區國稅中市徵字第 0900027345 號函（第 2 次處分）對受贈人核課後，受贈人等不服於 90 年 7 月 24 日依法提出復查未獲變更，遂按核定稅額繳納二分之一後於 91 年 5 月 23 日提請訴願，嗣經財政部於 92 年 10 月 2 日作成台財訴字第 0910035986 號訴願決定書撤銷原處分（復查決定）由被告機關另為處分。被告機關於 93 年 6 月 14 日中區國稅法二字第 0930029491 號重核復查決定書

仍作成維持原核定之決定，但在 93 年 10 月 14 日中區國稅中市一字第 0930040268 號函所檢附繳款書卻對繼承人等及各受贈人等分別開徵。原本是受贈人對核課贈與稅不服的行政救濟案，卻衍生對原告等人的核課案，在稽徵程序上本末倒置明顯錯誤，如今被告機關卻拿來主張為對繼承人開單的依據。是此對繼承人開稅單（第 3 次處分）之程序明顯違法，依遺產及贈與稅法第 7 條規定，贈與稅應先向贈與人課徵後，在符合規定條件下，始得改向受贈人開徵，而該函係先對受贈人開徵後，因受贈人提起行政救濟後而改向繼承人和受贈人開單，本末倒置，有違程序正義及遺產及贈與稅法第 7 條規定。又原告等人在繳回第 1 次稅單後，就未收到任何處分繳款書，亦未提出復查、行政救濟，被告機關亦未對原告等人（繼承人）作有復查決定情形下，卻對原告等人（繼承人）作成重核復查決定予以核課，此等課徵處分之程序有重大之瑕疵，應屬無效。

- 2、如前所述，第 1 次處分已不生效力，被告機關嗣以第 3 次處分論斷核課原告等人，顯已逾核課期間（財政部 75 年 6 月 19 日台財稅字第 7549653 號函參照），蓋本案贈與行為係發生在 83、84 年間，法定核課期間屆滿日分別在 91 年 1 月 21 日、91 年 9 月 20 日，被告機關所為之第 3 次處分顯已逾上列核課期間，不具效力，至其於 93 年 12 月 26 日重新更正稅額核發之繳款書（下稱第 4 次處分）自亦不生效力。
- 3、系爭第 3 次處分仍然以原告等人為納稅義務人發單課徵，而原告等人（僅為代繳義務人）既非贈與人，卻將原告等人列為納稅義務人，顯有違遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項之納稅義務人為贈與人之規定，即上述繼承人雖概括繼承租稅債務，但不能繼承已死亡之贈與人公法上納稅地位，贈與稅單不能以繼承人為納稅義務人，上開繳款通知書及核定通知書以繼承人為贈與稅之納稅義務人，如前所述，已屬違憲違法，自始當然確定無效。
- 4、被告機關所為第 3 次處分就被繼承人遺產金額部分，以全體繼承人為納稅義務人開徵，因林○枝於 89 年 3 月 5 日死亡，原告王○雄、王○立、王○杰為林○枝之繼承人，遂以

其繼承人為納稅義務人而於繳款書上納稅義務人欄記載王○雄、王○立、王○杰，然人死亡後該公法上之租稅債務，依民法第 1148 條規定由繼承人當然概括繼承該債務，但並不能繼承已死亡之贈與人在公法上納稅義務人之地位，故被告機關依繼承之法理再以林○枝之繼承人王○雄、王○利、王○杰為納稅義務人，亦顯然違背法令及司法院釋字第 622 號解釋意旨而無效。簡言之，依司法院釋字第 622 號解釋意旨林○枝就林○財贈與事件之贈與稅僅係代繳義務人之身分，林○枝死亡後其繼承人王○雄、王○立、王○杰絕不可能躍升成為納稅義務人，是訴願決定書對於林○枝於 89 年 3 月 5 日死亡後對其所作之課徵處分及改課其繼承人王○雄、王○立、王○杰為納稅義務人之處分，是否合法有效，均置之不理，要難令人信服。

(四) 訴願決定書理由：審諸財政部 96 年 9 月 29 日台財稅字第 09604546720 號函釋：「．．．因法律見解變更致需將義務人之類別，由納稅義務人變更為代繳義務人，義務人之身分雖有差異，惟其為義務人之身分並無不同，此類案件無需再重新核課．．．本件無須再重新核課．．．」意旨，並無違誤。然：

- 1、上開財政部 96 年 9 月 29 日台財稅字第 09604546720 號函所訂處理原則 (一)：「未確定案件：稽徵機關依據課稅處分作成時之有效法令，以繼承人為納稅義務人發單合法送達，且繳款書納稅義務人欄載有贈與人死亡等字樣，稽徵機關已於核課期間內行使核課權」等語，係以「原繳款書納稅義務人欄位記載有贈與人死亡字樣」之情形。本件原繳款書納稅義務人欄位僅記載「贈與人：林○財」，並未記載死亡字樣，顯與上述處理原則所指情形有別。
- 2、被告機關第 1 次處分納稅義務人內容不明，該稅單「納稅義務人」欄前載林○田等八人，依財政部 94 年 9 月 20 日台財訴字第 09400296620 號訴願決定書，得申請復查之申請人應為林張○女、林○田、林○龍、林○中、林○水、林○清、林○宜、王○立、王○杰、王○雄等 10 人，即繼承人為 10 人，與上開稅單納稅主體不同，況且稅單於繳納期

限內已收回，更無從認為被告機關已於核課期間行使核課權。

- 3、被告機關把代繳義務人等同納稅義務人，故已以第4次處分對繼承人財產執行，來說明「本件無須再從新核課」，但財政部96年9月29日台財稅字第09604546720號函所訂處理原則，稽徵機關應依稅捐稽徵法第14條第1項就遺產執行，對尚未完成繼承登記，僅對被繼承人贈與稅負代繳義務，但非納稅義務人，均未繼承遺產之前提下，對繼承人視為納稅義務人執行私有財產（非繼承財產），被告機關對繼承人的財產執行即違反上項規定，依法應退還原執行之稅款（第4次處分）。

（五）針對被告機關提出答辯，逐一論駁如下：

- 1、關於本件納稅主體錯誤：被告機關既稱贈與稅納稅義務人於作成核課處分及發單課徵前即已往生，依稅捐稽徵法第14條規定，應由繼承人依法代為繳納。準此以論，系爭贈與稅自應以實際應負繳納義務之贈與人（即被繼承人）為納稅義務人發單課徵，才得由繼承人就其遺留財產負代繳義務。被告機關違背上開規定，逕以繼承人等為該贈與稅納稅義務人發單，顯然納稅主體錯誤。又被告機關以原告（繼承人）為納稅義務人之第4次處分核發稅單金額計36,320,150元（83年33,075,250元、84年3,244,900元）業經司法院釋字第622號解釋為違憲之處分，被告機關亦據該解釋將該核課處分移送執行徵起之稅款16,208,105元加計利息予以退還在案，即明顯確定該處分為納稅主體錯誤，自屬行政程序法第111條第7款「其他具有重大明顯之瑕疵者」，縱使合法送達亦因納稅主體錯誤之重大明顯瑕疵不生效力。自釋字第622號解釋發布後，稽徵機關不能再逕以繼承人為納稅義務人發單課徵贈與稅，對於已繫屬而尚未確定之被繼承人生前贈與案件，不論是復查、訴願或行政訴訟程序，因繼承人既已不具備納稅義務人身分，即應遵循該解釋文意旨，另參照財政部75年3月28日台財稅第7533353號函釋「稅捐稽徵機關依稅法規定核課稅捐，乃屬行政行為，該行政行為除法律另有規定外應以到達相對

人始生效力。」及財政部 75 年 6 月 19 日台財稅第 7549653 號函釋意旨而撤銷原核課處分重新發單，自不宜以已無效處分將納稅主體逕以更改後不另行發單送達即認該處分已合法送達繼續有效。更何況，其中王○雄、王○立、王○杰，並非被繼承人林○財之繼承人，又如何將渠等改列為代繳義務人？

2、第一次向繼承人發單處分已不存在：

- (1) 依前述原告等既非系爭贈與稅納稅義務人，自毋須負繳納義務，而於 90 年 6 月 21 日繳納期限內依據稅捐稽徵法第 17 條規定檢還原繳款書，提出申請更正應依遺產贈與稅法第 7 條規定向受贈人課徵，經被告機關所屬臺中市分局於 90 年 7 月 16 日中區國稅中市徵字第 0900027345 號函准所請，改課受贈人，並收回原以繼承人為納稅義務人之稅單，是第 1 次處分已不存在。今被告機關辯稱申請書收件編號日期為 90 年 6 月 26 日已逾查對更正期間，程序不符。但 90 年 6 月 21 日為星期四，22 日為星期五，23 日至 25 日（25 日為端午節）為連續假日。原收文機關顯然以 90 年 6 月 21 日收件之案件因連續假日致以收件日期登載 90 年 6 月 26 日，以免有積壓案件造成時效問題。況上揭被告機關所屬臺中市分局函覆亦明文係依據原告林○田 90 年 6 月 21 日申請書辦理，可見被告機關所辯程序不合，不足為採。
- (2) 被告機關稱原告林○田等 90 年 7 月 24 日所提復查申請書係以繼承人為納稅義務人及以受贈人為納稅義務人之兩次處分提出復查，顯非事實：按原告已於 90 年 6 月 21 日將第 1 次處分核發稅單檢還被告機關，並未再發回通知繳納，如何提出復查申請。又被告機關在同案對受贈人課徵部分，在大院審理時辯稱「依遺產及贈與稅法第 30 條第 1 項前段之規定，本件應於 90 年 6 月 17 日繳清。」（繳納期限為 90 年 6 月 17 日）。依據稅捐稽徵法第 35 條第 1 項第 1 款「依核定稅額通知書．．．於繳納期間屆滿翌日起算 30 日內，申請復查。」之規定，原告應提出復查應在 90 年 7 月 17 日前。若稱 90 年 7 月 24 日所提復查係含第 1 次處分（繼承人）豈不已逾復查期限，即應以程序不合不予受理才是，如何予以繼

續踐行救濟程序。而被告機關既稱 90 年 7 月 24 日復查申請係對第 1 次、第 2 次處分均有不服所提復查申請，但為何僅有對第 2 次處分（受贈人部分）作成復查決定，第 1 次處分（繼承人部分）復查決定何在？另受贈人因對復查決定有所不服，乃依稅捐稽徵法第 38 條規定繳納應納稅捐半數提起訴願。原告（繼承人）等未繳納半數提起訴願情形下即屬確定案件，豈能踐行後續行政救濟程序，亦未見被告機關依稅捐稽徵法第 39 條規定移送強制執行。故綜上所述，證明被告機關原以繼承人等（原告）為納稅義務人核發第 1 次贈與稅繳款書於 90 年 6 月 21 日收回後即未再發回通知繳納已不存在，自無踐行救濟程序。其辯稱對繼承人核發稅單已於 90 年 4 月 18 日合法送達於 90 年 6 月 17 日逾繳納期限，又稱於 90 年 7 月 24 日提出復查申請，顯相互矛盾，不足為採。

- 3、第 4 次處分明顯程序違法且已逾核課期間：被告機關所為第 1 次處分以原告等為納稅義務人明顯「課稅主體」錯誤，經原告提出查對更正，被告機關依原告所請改向受贈人按受贈比例發單課徵（全額）經提起復查，訴願及訴願被撤銷時再重核復查決定改為第 3 次、第 4 次決定始有對繼承人課稅。由此觀之，被告機關對原告重新發單核課，顯由受贈人對贈與稅核課之不服因財政部訴願決定撤銷，經被告機關重核復查決定而來，惟已逾核課期間（83 年度贈與稅核課期間屆滿日 91 年 1 月 21 日、84 年度贈與稅核課期間為 91 年 9 月 20 日）所為核課顯主體錯誤，程序嚴重違法。且第 4 次處分因違反司法院釋字第 622 號解釋，為違法之處分而不生效力。此由被告機關答辯所稱「於 97 年 4 月 22 日以中區國稅民權一字第 0970003946B 號函復原告林○田君等略以台端申請退還因被繼承人林○財君生前贈與稅，對繼承人等執行繳款之款項，准予辦理．．．並加計利息一併退還」已至臻明確。

- (六) 關於被告機關辯稱：改以 90 年 7 月 16 日中區國稅中市徵字第 0900027345 號函對受贈人課徵，係因繼承人逾期未繳納且遺產不夠執行，符合遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款

，實與事實不符，茲詳述於下：

- 1、按在第1次處分稅單未發還亦未改定繳納期限，則第1次處分之繳納期未定，自無以逾繳納期限未繳為由改向受贈人課徵之問題，亦要難謂有據以原告提出復查。被告機關主張以核定通知書90年4月18日合法送達，其繼承人並未於2個月內（90年6月17日前）繳清應納稅款，即屬逾繳納期限，並於90年7月25日提出復查，顯為狡辯之詞。蓋如依其所辯，依稅捐稽徵法第35條規定如對該處分不服提起復查期限則為90年7月18日，試問被告機關如何受理原告90年7月25日所提復查申請？其復查決定又在何處？原告既未對第1次處分提出復查，於90年7月18日即已告確定，又何有現在的行政訴訟。又若第1次該處分仍存在被告機關即應依據稅捐稽徵法第39條規定於90年7月19日移送強制執行。若第1次處分仍存在，為何被告機關又在93年10月14日第1次對受贈人作成重核復查決定時又再對原告等發單課徵？復再更改稅單，又才以第4次更改後稅單於94年以訴願未繳半移送執行？此等攸關第1次處分核發稅單是否存在有效之癥結點，被告機關從未作出任何說明，實令人難以苟同。
- 2、揆諸財政部86年7月24日台財稅第861905780號函意旨，即謂：「遺產及贈與稅法第7條第1項所稱無財產可供執行，應以經移送強制執行，查無財產可供執行或雖有財產經強制執行後所得之數額仍不足清償債務時，由執行機關發債權憑證而言。」等語可知無財產可供執行係以踐行強制執行政程序或行政執行政程序為必要，且參照法務部行政執行署91年10月31日邀集財政部等機關舉行座談會之結論亦認為：「義務人財產執行有無實益，不能以主觀的方式認定，須經鑑價拍賣等客觀程序認定。」是承辦人員不到1個月不尋正常途徑（移送強制執行），自行主觀認定無財產可供執行，即對受贈人改課全額，此殊難想像，被告機關辯稱係因符合遺產及贈與稅法第7條第1項第2款規定始改課受贈人，在在係事後臨訟卸責之詞。
- 3、本件第1次處分繳納期間究係從核定通知書90年4月18日送

達翌日 90 年 4 月 19 日起算 2 個月至 90 年 6 月 18 日，或係從繳款書上所記載之繳納期間 90 年 4 月 26 日至 90 年 6 月 25 日？即本件繼承人等於 6 月 21 日檢還稅單異議，國稅局收回稅單後未再行發回第 1 次稅單通知繳納是否屬逾繳納期限？按申請延期繳納經稽徵機關核准，載明於繳款書上，自發生效力，原告與被告機關均應受其拘束。是故，被告機關既核准延期至 89 年 8 月 25 日止繳納，即應以此延期日為準據。此項核准之延期，非但不發生滯納問題，依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項第 1 款規定「繳納期間屆滿」，亦應以此 89 年 8 月 25 日為屆滿之基準，原告於 89 年 9 月 20 日申請復查，於規定屆滿後 30 日內，依法並無不合」（高雄高等行政法院 90 年訴字第 1841 號判決參照），基此，本件第 1 次發單之繳款書上繳納期間係 90 年 4 月 26 日至 90 年 6 月 25 日，則兩造之間即應受此繳納期間之拘束，方符誠信原則及保護人民信賴公文書之精神，且實務上滯納金之起算始點、移送強制執行（參稅捐稽徵法第 20 條）及申請復查之時點，均以繳款書上繳款期間屆滿日之翌日或 30 日來計算，未有以核定通知書合法送達之翌日起起算 2 個月內為繳納期間。是本件繼承人於 90 年 6 月 21 日在繳納日期截止日（6 月 25 日）前提出申請檢還稅單異議，被告機關即予受理，並未再行發回第 1 次稅單通知繳納，此何有逾期未繳之情事，而符合遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款之要件？被告機關豈能收回繼承人之稅單後，依照繼承人之申請異議變更以 90 年 7 月 16 日中區國稅中市徵字第 0900027345 號函將納稅義務人變更為受贈人，並接受贈財產之價值比例計算各受贈人之應納稅額，分別開立以受贈人為納稅義務人之系爭繳款書後，反於受贈人及繼承人尋合法救濟途徑過程，狡辯受贈人遭核課發單係因繼承人繳納期限經過逾期未繳且無財產可供執行，委不足取。

- 4、如第 2 次處分改以受贈人核課發單係因繼承人繳納期限經過逾期未繳且無財產可供執行，則被告機關應將遺產扣除後剩餘部分始以受贈財產比例重新發單，而非全額未扣除遺產即由受贈與人接受贈財產之價值比例分單開徵。然本

件被告機關以 90 年 7 月 16 日中區國稅中市徵字第 0900027345 號函改課受贈人，並未扣除遺產，仍係以受贈財產全額按以受贈財產比例重新發單（以原贈與人應納稅額之全額發單，並非估算不足清償後之差額），亦不符遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款之規定。

（七）未按遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項規定，受贈人為贈與稅之第 2 順位納稅義務人。又依財政部 90 年 12 月 14 日台財稅字第 0900457044 號函釋意旨，贈與稅應先對贈與人開徵，當有符合遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款情形時始得改以受贈人為納稅義務人至臻明確。而被告機關卻本末倒置以受贈人為納稅義務人，嗣受贈人不服提起行政救濟，經訴願撤銷重核復查決定，始基於民法第 1148 條概括承受觀念以繼承人為納稅義務人發單課徵被繼承人生前應納之贈與稅，此時原對受贈人核課之處分即應予以撤銷，俟繼承人逾期未繳且無財產可供執行時始能以受贈人為納稅義務人開徵，此時才有所謂確保租稅債權徵起二單併存之效果。而非先行因開徵錯誤再另行補單而辯稱為確保租稅債權而二單併存，而造成同一年度同一稅目稅款重複核課，稅額增加一倍極其怪異不合理情事。就本案而言，林○財 83 年度生前贈與應納稅捐為 33,075,250 元，被告機關誤先向各受贈人依上開應納稅額按受贈比例分別核課，受贈人不服於 91 年 7 月間繳納二分之一稅款計 10,737,536 元提起訴願，經訴願撤銷重核復查另向繼承人發單課徵時，理應撤銷原向受贈人核課之處分，並退還已繳納 10,737,536 元之稅款；俟繼承人繳納情況在有符合遺產稅第 7 條第 1 項第 2 款情況下，始得以未繳納金額部分以受贈人為納稅義務人發單課徵才屬正辦，此時才有二單併存，亦不致造成稅額重複、繳納金額混淆不清之情事。

（八）綜上，被告機關所發 83、84 年贈與稅核定通知書繳款書納稅主體與事實不符，違反行政程序法第 5 條規定，未符合納稅要件，違背「法律明確性原則」為自始不生效力之行政處分甚明，原告等人於核課期間內迄未接獲符合納稅要件之贈與稅繳款書，依財政部 75 年 6 月 19 日台財稅第 75496

53 號函規定，本案已逾越核課期間，被告機關不得再行發單開徵，又因係「納稅主體」不符，而非「稅額之變更」，故不適用財政部 85 年 5 月 24 日台財稅第 850204330 號函規定。此外，第 3 次發單逕就遺產總額按繼承人及其差額以受贈人為納稅義務人依受贈財產價值比例分單，或第 4 次處分全部以繼承人林○田等人為納稅義務人發單（被告機關 93 年 12 月 16 日中區國稅中市一字第 0930061344 號函），均非以代繳義務人名義發單，依司法院釋字第 622 號解釋意旨，均屬違法違憲等情。並聲明求為判決訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

三、被告則以：

- （一）按「共有財產．．．其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人。」「納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納義務。」「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。」「為稽徵稅捐所發之各種文書．．．對共同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。」「稅捐之核課期間，依下列規定．．．未於規定期間內申報．．．者，其核課期間為七年。」為稅捐稽徵法第 12 條、第 14 條、第 17 條、第 19 條及第 21 條所明定。次按「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」為遺產及贈與稅法第 3 條第 1 項及第 4 條第 2 項所規定。又「遺產稅繳稅通知書上載有多數納稅義務人者，如對其中一人為送達，依照民法第 1151 條及稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，其送達之效力及於全體。」「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．．．應不發生核課期間之適用問題。」「遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項之立法意旨，係為確保稅捐債權之徵起，依該條項第 2 款規定以受贈人為納稅義務人時，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。又續對贈與人執行時，對受贈人開徵之稅款應辦理更正並註銷其尚未繳納之稅額。」「應納之贈與稅，迄贈與人死亡時，稽徵機關尚未發單課徵之案件，於 95 年 12 月 29 日司法院釋字第 622 號解釋公布後，請依據本函說明之處理原則辦理。說明：．．．贈與人死亡，至司法院釋字第 622 號解釋 95 年 12 月 29 日公布前，已以繼承人為納稅義務人完成處分之案件，其處理原則如下：(一)未確定案件：稽徵機關依據課稅處分作成時之有效法令，以繼承人為納稅義務人發單合法送達，且繳款書納稅義務人欄位記載有贈與人死亡等字樣，稽徵機關已於核課期間內行使核課權，且送達對象並無錯誤，其因法律見解變更致需將義務人之類別，由納稅義務人變更為代繳義務人，義務人之類別雖有差異，惟其為義務人之身分並無不同，此類案件無需再重新核課，應視繼承人有無違反稅捐稽徵法第 14 條第 1 項規定，依下列原則處理：1.未違反者：繳款書應依司法院釋字第 622 號解釋意旨更正義務人之類別為代繳義務人，並註明『依司法院釋字第 622 號解釋，以遺產為執行標的』。如遺產不足繳納應代繳之贈與稅時，不足部分，應依遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款規定，以受贈人為納稅義務人。」為財政部 72 年 11 月 23 日台財稅第 38330 號函、85 年 5 月 24 日台財稅第 850204330 號函、90 年 12 月 14 日台財稅字第 0900457044 號令及 96 年 9 月 29 日台財稅字第 09604546720 號函所明釋。

- (二) 被繼承人於 83 及 84 年間將出售土地所得款項分配予其配偶及子女等，涉有贈與情事，經法務部調查局臺中市調查站

(下稱臺中調查站)依據檢舉資料移請被告機關查處。經被告機關查得被繼承人於83年5月20日出售其配偶林張○女名下坐落臺中市南屯區豐業段412及413地號土地,得款129,160,753元,該價款除於同年5月30日匯入林張○女帳戶10,000,000元外,其餘119,160,753元於同年6月24日匯入林張○女帳戶80,000,000元,當日即轉存被繼承人帳戶,另39,160,753元於7月9日逕匯入被繼承人帳戶,被繼承人分別於83年6月27日至12月23日及84年6月5日至8月21日間陸續轉存現金至其長子林○田、長媳林張○葉、次子林○龍、三子林○中、三媳陳○蘭、四子林○水、長女林○枝君、三女林○清及四女林○宜之臺中市第二信用合作社、臺中市第三信用合作社、臺中商業銀行南屯分行、臺中商業銀行漢口分行及第七商業銀行南屯分行之定期存款及活期儲蓄存款帳戶,83及84年度轉存現金合計分別為78,158,000元及13,925,000元,已超過各該年度贈與稅免稅額,未依遺產及贈與稅法規定辦理贈與稅申報,乃核定被繼承人83年度贈與總額78,158,000元,84年度本次贈與總額13,925,000元。因贈與人林○財已於88年8月9日死亡,被告機關遂於90年4月16日以繼承人(林○田、林○龍、林○中、林○水、林張○女、林○枝、林○清、林○宜)等8人名義核發系爭83及84年度贈與稅繳款書(繳納期限:90年4月26日至6月25日;下稱第1次處分);另依原告林○田之申請(申請內容:依遺產及贈與稅法第7條第1項第2款規定,按受贈財產價值比例分別開立繳款書),於90年7月16日另以受贈人【83年度:林○田、林張○葉、林○龍、林○中、陳○蘭、林○水、林○枝(89年3月5日死亡;繼承人:王○雄、王○立、王○杰)、林○清、林○宜;84年度:林○中、陳○蘭、林○水】等人名義分別核發該兩年度贈與稅繳款書(繳納期限:90年7月26日至9月25日;下稱第2次處分)。原告林○田等不服,申請復查主張上開轉存款項係為分散風險及分散所得,並非贈與,請准依分散所得意旨追課綜合所得稅,免課贈與稅云云。申經被告機關91年3月5日中區國稅法字第0910011715號復查

決定略以，按被繼承人林○財於 83 年及 84 年間陸續轉存現金入其長子林○田、長媳林張○葉、次子林○龍、三子林○中、三媳陳○蘭、四子林○水、長女林○枝、三女林○清、及四女林○宜等 9 人存款帳戶中，83 及 84 年度轉存現金合計分別為 78,158,000 元及 13,925,000 元，有相關金融機構傳票及轉存資料附卷可稽，且為原告所不爭。原告雖主張實為分散所得而為之轉存行為，並無贈與定期存款本金之事實，惟系爭轉存款項至被繼承人（即贈與人）死亡日（88 年 8 月 9 日）止，並無轉回之情形。又原告雖主張系爭轉存金額之管理使用權均由被繼承人掌管，惟以查得相關傳票中 83 年 8 月 19 日之現金提領 1,770,000 元及同年 8 月 24 日轉匯林○中臺中商業銀行南屯分行之帳戶 3,800,000 元之具領人均為林○中及 83 年 8 月 29 日林○田自被繼承人帳戶提領 18,500,000 元後開立合作金庫支票同日存入其妻林張○葉帳戶，林張○葉於同年 9 月 5 日將 8,500,000 元轉回被繼承人帳戶之事實，與轉存受贈人相關帳戶之定期存款之利息收入亦均未有定期回存被繼承人帳戶之情形，顯見原告所稱系爭轉存金額之管理使用權均由被繼承人掌管並不可採。又按動產所有權之歸屬，原以占有為要件，該等存款既係以受贈人之名義存入，其物權即為存款人所有，在未提領以前，不能指為他人所有，否則權利義務之主體無從確定，物權陷於紊亂（最高行政法院 62 年判字第 127 號判例參照），是原告主張嗣後各該受贈人以所轉存之金額購置不動產等，因該不動產已以受贈人名義登記方有實際贈與行為，而應以該不動產之現值計徵贈與稅額等語，核該等購置不動產行為已為各該受贈人嗣後之處分財產行為，與本件之贈與無涉。綜上，原核定並無不合，復查決定乃予維持。

- (三) 原告不服，提起訴願，經財政部 92 年 10 月 2 日台財訴字第 0910035986 號訴願決定以「原告林○田對被告機關核定上開兩年度贈與稅不服，於 90 年 7 月 24 日向被告機關申請復查，並於同年 8 月 16 日補送 2 份內容相同之復查理由書至被告機關，其內容除表明對 83、84 年度贈與稅不服之理由外

，並未提及係對被告機關核發何張稅單之處分不服，又其中 1 份復查理由書（影本）之申請人有林張○女、林○田、林○龍、林○水、林○枝、林○清、林○宜、林張○葉等 8 人；另 1 份（正本）之申請人有林張○女、林○田、林○龍、林○水、林○枝、林○清、林○宜、林張○葉（未蓋章）、王○立、王○杰等 10 人，則審諸上開 2 份復查理由書之申請人不但有繼承人，亦有受贈人，且其中申請人之一林○枝已於 89 年 3 月 5 日死亡，申請書中卻仍將之列為申請人並蓋章；又林張○女亦為申請人之一，卻未被列入復查決定書中；而林張○葉未於正本上補蓋章，反卻被列為申請人等情，皆未見被告機關於復查決定書中論明，則原告向被告機關申請復查之標的究竟為何？被告機關未探求原告之真意為何，逕以林○田、林張○葉、林○龍、林○水、林○清、林○宜、王○立及王○杰等人名義作成 91 年 3 月 5 日中區國稅法字第 0910011715 號復查決定，是否合妥？有由被告機關重行審酌之必要。」為由，將原處分（復查決定）撤銷，囑由被告機關酌明後另為處分。案經被告機關以 93 年 6 月 14 日中區國稅法二字 0930029491 號重核復查決定略以，(一)被告機關於 92 年 11 月 18 日以中區國稅法二字第 0920074951 號函請林○枝之繼承人王○立等 2 人承受本案之復查程序。另為探求原告申請復查之真意，並分別於同年 10 月 17 日及 12 月 24 日以中區國稅法二字第 0920068226 號及第 0920087539 號函請原告以書面敘明究對何次處分不服及以何日復查申請書為申請復查之標的。經原告分別補具以林○田、林張○葉、林○龍、林○水、林○清、林○宜、王○立及王○杰等 8 人為復查申請人，林○田為代表人之復查更正申請書及以林○龍、林○水、林○清、林○宜、王○立、王○杰及林張○葉等 7 人為申請人之申請書，主張本件不論以繼承人為納稅義務人或以受贈人為納稅義務人，均屬不妥，渠等對兩次處分均有不服並兼有依法申請救濟云云。(二)原告不服原核定 83 年度贈與總額 78,158,000 元及 84 年度本次贈與金額 13,925,000 元（第 1 次處分）部分：按被繼承人生前之贈與行為既經被告機關查

明已如前述，贈與事證明確且為原告所不爭，至被繼承人死亡時，稽徵機關縱尚未對其核發課稅處分，亦不影響該稅捐債務之效力，此公法上之財產債務不具一身專屬性，依前揭民法規定由其繼承人繼承，於被繼承人死亡後，自應以其繼承人為納稅義務人於核課期間內發單課徵，原核定並無不合，應予維持；次按被繼承人生前之贈與未經核課贈與稅者，於對繼承人發單補徵後，如逾繳納期限尚未繳納，為確保稅捐債權之徵起，依遺產及贈與稅法第7條第1項第2款規定以受贈人為納稅義務人時，依前揭財政部90年12月14日台財稅字第0900457044號令釋，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，原告稱第2次處分係撤銷第1次之原處分，容屬誤解。(三)另原告不服被告機關所屬臺中市分局90年7月16日中市徵字第0900027345號函核准接受贈人受贈財產價值比例分單處分(第2次處分)部分，按上開處分非屬核定稅捐之處分，應移由該分局另案辦理，併予敘明。綜上，原核定並無不合，重核復查決定乃予維持。

(四)原告仍表不服，又提起訴願，經財政部94年9月20日台財訴字第09400296620號訴願決定以「查(一)被告機關以92年10月17日中區國稅法二字第0920068226號及92年12月24日中區國稅法二字第0920087539號函探求申請復查真意，經林○田、林張○葉、林○龍、林○水、林○清、林○宜、王○立及王○杰等8人二次補具之復查申請書，其中原告林張○葉非上揭得申請復查之申請人，被告機關逕將林張○葉列為重核復查決定書之申請人，似欠妥適。(二)上揭二次補具之復查申請書，未有林張○女具名，雖該君於最初申請復查時．．．皆有具名並蓋章，惟審諸被告機關92年12月24日中區國稅法二字第0920087539號探求真意函文，說明二載明「請再以書面補正敘明對何次處分不服及以何日復查申請書為申請復查之標的，申請書並應填具正確申請人，以憑辦理重核復查案。」等語，則被告機關將林張○女列為重核復查決定書之申請人，是否合妥？(三)林○枝之繼承人為王○立、王○杰、王○雄等3人，被告機關．

· · 通知承受復查程序之函文 · · · 未見通知王○雄，王○雄亦無列名補具前開探求復查真意之申請書 · · · 遲至訴願時，王○雄始列名為訴願人，並對重核復查決定表示不服，則王君究有無承受復查程序之意思表示？是否對第 1 次處分之核定稅捐不服，而有申請復查之意思表示？且得否對重核復查決定表示不服，逕行提起訴願等情事，均待審酌。(四)參據財政部 90 年 12 月 14 日台財稅字第 0900457044 號令釋 · · · 足見被告機關以受贈人為納稅義務人時，原對繼承人開徵之稅款尚未消滅，亦即對繼承人課徵之贈與稅(第 1 次處分)，與對受贈人課徵之贈與稅(第 2 次處分)，應屬個別之 2 個行政處分，惟被告機關所屬臺中市分局於 93 年 10 月 14 日以中區國稅中市一字第 0930040268 號函檢送首揭重核復查決定時，併檢送就被繼承人遺產 11,249,843 元部分，以全體繼承人林○田等 10 人為納稅義務人開徵，及差額 25,070,307 元部分，按受贈財產價值比例對受贈人開徵之贈與稅繳款書(即第 3 次處分)，揆諸前揭說明，第 1 次處分與第 2 次處分併存之因，係為確保稅捐債權之徵起，惟上揭第 3 次處分既同時對繼承人及受贈人開徵，則第 3 次處分是否亦須為確保稅捐債權之徵起而與第 1 次處分及第 2 次處分併存？且第 1 次處分或第 2 次處分有無因第 3 次處分之開徵而須予撤銷？又可否將第 3 次處分區分為繼承人及受贈人兩部分，進而個別認係第 1 次處分及第 2 次處分之延續？再者，第 3 次處分究係屬納稅義務人更正為受贈人之情形，得依據財政部 75 年 6 月 19 日台財稅第 7549653 號函釋意旨，於原核課期間內依法將稅單送達？抑或屬已於核課期間內發單，嗣後因更正稅額，於核課期間屆滿後，重新發單，並改訂限繳日期之情形，而得適用財政部 85 年 5 月 24 日台財稅第 850204330 號函釋，無核課期間適用問題？綜上，被告機關 93 年 6 月 14 日中區國稅法二字 0930029491 號重核復查決定，尚有重行審酌之餘地。」為由，將原處分(復查決定)撤銷，囑由被告機關酌明後另為處分。案經被告機關 95 年 7 月 27 日中區國稅法二字第 0950032202 號重核復查決定略以，(一)按本件復查申請書及各次

之說明書，其復查申請人均略有不同，且申請人中有非納稅義務人，為確認本件復查申請人及探求其復查真意，被告機關乃於94年11月9日以中區國稅法二字第0940059380號函請林○田等人重行繕具復查申請書，填具正確申請人及詳細敘明復查理由，原告於94年11月25日及95年4月14日補具復查補充說明書及訴願撤銷重核復查補充理由書，以林○田、林張○女、林○龍、林○水、林○清、林○宜、林○中、王○雄、王○立及王○杰等10人為復查申請人，林○田為代表人。(二)按被告機關所屬臺中市分局於93年10月14日以中區國稅中市一字第0930040268號函檢送被告機關93年6月14日中區國稅法二字0930029491號重核復查決定書時，未依重核復查決定意旨填發系爭兩年度贈與稅繳款書乙節，被告機關業於同年11月26日以中區國稅法二字第0930066245號函請該分局依重核復查決定意旨重行填發繳納通知書，嗣經該分局於同年12月16日以中區國稅中市一字第0930061344號函重行填發系爭兩年度贈與稅之補繳稅款繳納通知書並展延限繳日期，並於同年12月21日合法送達予繼承人之一林○田，有上開函、更正後系爭兩年度贈與稅繳款書回執聯及掛號郵件送達證書等附卷可稽。另被告機關所屬臺中市分局依遺產及贈與稅法第7條第1項第2款規定，於原核課期間內變更系爭兩年度贈與稅之納稅義務人為受贈人（第2次處分），嗣因核算上開對受贈人開徵之金額漏未減除遺產價值，該分局乃重行核算更正，並以上開中區國稅中市一字第0930040268號函併檢送更正後繳款書予各受贈人，係屬就原繳納通知書之應納稅額作一部撤銷通知之性質，不發生核課期間之適用問題。(三)按本件被繼承人生前之贈與行為既經查明其贈與事證明確已如前述，且為原告所不爭，依首揭遺產及贈與稅法第3條第1項規定，贈與人於贈與時即負有繳納贈與稅之義務，贈與稅捐債務成立，此公法上之租稅務，不具一身專屬性，於贈與人死亡後，依首揭民法第1148條規定，由繼承人當然概括繼承，原查依首揭函釋，以繼承人為納稅義務人發單補徵並無不合；次按林○枝係贈與人林○財繼承人

之一，其於本件系爭兩年度贈與稅核定發單前已死亡，是系爭兩年度贈與稅捐債務應再轉由其繼承人王○雄、王○立及王○杰等 3 人繼承，即由繼承人林○田、林張○女、林○龍、林○水、林○清、林○宜、林○中、王○雄、王○立及王○杰等 10 人共同繼承納稅義務，為渠等 10 人之公同共有債務，系爭兩年度贈與稅繳款書之繳納期間為 90 年 4 月 26 日至同年 6 月 25 日，於同年 4 月 18 日已合法送達繼承人之一林○田（本件原告之一），有掛號郵件收件回執可稽，參照首揭稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定及財政部 72 年 1 月 23 日台財稅第 38330 號函釋意旨，其送達之效力及於繼承人全體，亦即已發生行使稅捐核課權之效果，該兩年度贈與稅繳款書雖漏未註記贈與人林○財「已歿」字樣，納稅義務人明細欄中誤未填載林○枝之繼承人王○雄、王○立及王○杰等 3 人，惟此僅屬繳納通知文書上之記載錯誤，並無礙於本件贈與稅核課之效力，且被告機關所屬臺中市分局於 93 年 12 月 16 日以中區國稅中市一字第 0930061344 號函送重核復查決定後之繳款書時，將上開記載錯誤一併更正，納稅義務人更正為林○田、林張○女、林○龍、林○水、林○清、林○宜、林○中、王○雄、王○立及王○杰等 10 人，即將原誤填載之林○枝更正為其繼承人王○雄、王○立及王○杰等 3 人，核屬更正繳納通知文書，不發生核課期間之適用問題，原告容有誤解。綜上，原核定並無不合，重核復查決定乃予維持。

- (五) 原告仍表不服，再提起訴願，經財政部 96 年 6 月 8 日台財訴字第 09500561590 號訴願決定以「本案迄至被繼承人死亡時被告機關尚未發單課徵，從而被告機關於被繼承人死亡後查得其生前有上揭贈與情事，乃核定被繼承人林○財 83 年度贈與總額 78,158,000 元，贈與淨額 77,708,000 元，應納稅額 33,075,250 元，及 84 年度本次贈與額 13,925,000 元，加計本年度前次贈與後，核定 84 年度贈與總額 16,580,000 元，贈與淨額 15,580,000 元，應納稅額 3,244,900 元，固非無據。惟關於被繼承人死亡前所為贈與，如至繼承發生日止，尚未發單課徵贈與稅者，是否可以繼承人為納稅

義務人課徵贈與稅，司法院已作成釋字第 622 號解釋，應由被告機關審酌其解釋意旨重行處分」為由，將原處分（復查決定）撤銷，由被告機關另為處分。案經被告機關 96 年 11 月 15 日中區國稅法二字第 0960046992 號重核復查決定略以，查系爭兩年度贈與稅繳款書納稅義務人欄位記載有「贈與人歿：林○財」等字樣，並已於核課期間內合法送達繼承人之一林○田，有掛號郵件收件回執可稽，本件已於核課期間內行使核課權，且送達對象並無錯誤，其因法律見解變更致需將義務人之類別，由納稅義務人變更為代繳義務人，義務人之類別雖有差異，惟其為義務人之身分並無不同，依首揭財政部 96 年 9 月 29 日台財稅字第 09604546720 號函釋意旨，本件無需再重新核課，原核定並無不合，應予維持。次按被繼承人林○財遺有之土地 2 筆，繼承人均未辦理繼承登記，難謂繼承人有違反稅捐稽徵法第 14 條第 1 項規定，有遺產稅核定通知書、土地登記謄本及相關銀行回復被告機關所屬民權稽徵所之復函等可稽，本案依上開函釋意旨，重核復查決定發單時，繳款書依司法院釋字第 622 號解釋意旨更正義務人之類別為代繳義務人，並註明「依司法院釋字第 622 號解釋，以遺產為執行標的」。又被繼承人林○財遺產不足繳納系爭兩年度贈與稅款部分，業依首揭規定，變更納稅義務人為受贈人，按受贈人受贈財產價值比例，核算各受贈人之應納稅額，發單補徵，併予敘明。綜上，原核定並無不合，重核復查決定乃予維持。

- (六) 原告仍有未服，又再提起訴願，經財政部 97 年 1 月 31 日台財訴字第 09700004540 號訴願決定略以，查：「(一)本件被繼承人林○財之配偶林張○女出售所有坐落臺中市南屯區豐業段 412 及 413 地號土地，取得款項 129,160,753 元，將其中 80,000,000 元於 83 年 6 月 24 日存入其於臺中市第九信用合作社存款帳戶，隨即於同日轉存至林○財於三信商業銀行存款帳戶，另 39,160,753 元則於同年 7 月 9 日逕匯入林○財於上開三信商業銀行之同一存款帳戶中，林君於同日將上開款項部分轉匯至其於第二信用合作社之存款帳戶，

部分轉存為本人之定期存款，此階段核屬配偶間之財產移轉行為，依據 87 年 6 月 24 日修正之遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 1 款規定，配偶相互贈與之財產，不計入贈與總額，亦即不課徵贈與稅，原告訴稱本件納稅義務人應為林張○女乙節，顯屬誤解，委無足採。(二)上開款項於存入被繼承人林○財之銀行存款帳戶後，參諸最高行政法院 62 年度判字第 127 號判例：「動產所有權之歸屬，原以占有為要件，此項存款既係被繼承人之名義存入，其物權為存款人所有，在未提領以前，不能指為他人所有，否則權利義務之主體無從確定，物權將陷於紊亂」意旨，所有權即屬林○財所有，其嗣於 83 年 6 月 27 日至 12 月 23 日及 84 年 6 月 5 日至 7 月 25 日間陸續將自有存款提領並分別轉存入其子、女及子媳所有之銀行存款帳戶，83、84 年度現金合計金額分別為 78,158,000 元、13,925,000 元，此有相關金融機構傳票及轉存款資料影本附卷可稽，核該行為自屬林○財自己之贈與行為，與林張○女無涉。(三)本件被繼承人林○財涉有贈與存款資金之事證明確，亦為原告所不爭執，自構成遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項所定贈與財產之要件，其負有公法上租稅債務負擔，於該行為完成之當時即已存在，雖贈與人林○財已死亡，惟其生前尚未繳納之稅捐義務，並未因其死亡而消滅；從而被告機關以繼承人即原告為應受送達人發單補徵系爭 83 及 84 年度贈與稅，並於 90 年 4 月 18 日送達繼承人之一林○田，其效力自及於繼承人全體，審諸財政部 96 年 9 月 29 日台財稅字第 09604546720 號函釋：「贈與人死亡，至司法院釋字第 622 號解釋 95 年 12 月 29 日公布前，已以繼承人為納稅義務人完成處分之案件，其處理原則如下：(一)未確定案件：稽徵機關依據課稅處分作成時之有效法令，以繼承人為納稅義務人發單合法送達，且繳款書納稅義務人欄位記載有贈與人死亡等字樣，稽徵機關已於核課期間內行使核課權，且送達對象並無錯誤，其因法律見解變更致需將義務人之類別，由納稅義務人變更為代繳義務人，義務人之類別雖有差異，惟其為義務人之身分並無不同，此類案件無需再重新核課。」意旨，並無違

誤。(四)被告機關將系爭兩年度贈與稅繳款書於90年4月18日送達繼承人之一林○田，已於核課期間內行使核課權，且送達對象並無錯誤，嗣被告機關91年3月5日中區國稅法字第0910011715號、93年6月14日中區國稅法二字第0930029491號及95年7月27日中區國稅法二字第0950032202號復查決定雖迭經財政部訴願決定撤銷，惟該訴願決定並未撤銷上開原已合法送達之以繼承人為納稅義務人之系爭兩年度贈與稅繳款書，原告辯稱將繳款書檢還被告機關，其納稅主體消失、核課權亦同時消失，原送達回執亦失其效力等語，容係有意誤解法令，委無足採。(五)至原告主張系爭兩年度贈與稅繳款書記載不明確，未註記贈與人林○財「已歿」，應不生效力乙節，按課稅處分性質上為大量、反覆的事件，稽徵機關為求效率，難免發生錯誤，故為減輕行政救濟程序之負擔，並使稽徵機關有自我重新查核之機會，乃有復查前置制度之設計，故在復查程序自許稽徵機關自我審查原核課處分有無不當或錯誤。查上開繳款書並無行政程序法第111條所列行政處分無效之情形，自屬有效，雖漏未註記贈與人林○財「已歿」，及誤將已死亡之繼承人林○枝記載為納稅義務人之一，惟此僅屬繳納通知文書上之記載錯誤，被告機關已於上開課稅處分案之重核復查階段核發之繳款書將上開錯誤一併更正，此對於原核課處分之效力不生何等影響（最高行政法院95年度判字第889號判決、臺北高行政法院93年度訴字第4197號判決及94年度訴更一字第158號判決可資參照）。(六)另原告辯稱僅係受贈人等對核課贈與稅不服之復查及訴願案，被告機關卻一直認定是繼承人（即原告）之訴願案乙節，卷查原告於被告機關92年10月17日及12月24日中區國稅法二字第0920068226號及第0920087539號函請渠等以書面敘明究對何次處分不服時，原告已明確表明渠等對以繼承人為納稅義務人及以受贈人為納稅義務人之兩次處分均有不服，並兼有依法申請救濟在案，原告復對被告機關3次重核復查決定不服，向財政部提起訴願以為救濟，則突改稱未提出行政救濟云云，說詞前後矛盾，亦與事實不符。(七)綜上，

原告所辯各節，委無足採，本件原處分應予維持，遂駁回其訴願。

- (七) 訴訟意旨略謂：原告仍復執前詞主張(一)系爭兩年度贈與稅繳款書以原告等繼承人為納稅義務人，而非代繳義務人發單，違反遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項、同法第 15 條、稅捐稽徵法第 14 條第 1 項、司法院釋字第 622 號解釋及憲法第 19 條、第 15 條等規定意旨，應自始當然確定無效。(二)被告機關所屬臺中市分局 90 年 4 月 16 日中區國稅中市徵字第 0900014765 號函核發之系爭 83 及 84 年度贈與稅核定通知書及繳款書（即第 1 次處分），核定通知書上之納稅義務人空白，繳款書未記載贈與人死亡等字樣，且納稅義務人之一林○枝於 89 年 3 月 5 日已死亡，其納稅主體錯誤，且違反行政程序法第 5 條規定之明確性原則，應屬無效之行政處分。(三)原告林○田已於 90 年 6 月 21 日將上開 2 份原核發繳款書（第 1 次處分）檢還被告機關所屬臺中市分局（註：該申請書於同年月 26 日始送至該分局），並申請改由受贈人繳納，該分局於同年 7 月 16 日准改接受贈人受贈財產價值比例分單（第 2 次處分）後，並未依稅捐稽徵法第 17 條及財政部 70 年 1 月 30 日台財稅第 30009 號函釋規定於繳納期限內發還上開第 1 次處分之繳款書，該處分已不存在。(四)上開以繼承人為納稅義務人之處分業經財政部 92 年 10 月 2 日台財訴字第 0910035986 號、94 年 9 月 20 日台財訴字第 0940029662 號及 96 年 6 月 8 日台財訴字第 09500561590 號訴願決定撤銷在案，已無行政處分之存在，被告機關所屬臺中市分局 93 年 10 月 14 日以中區國稅中市一字第 0930040268 號函核發之重核復查決定繳款書（第 3 次處分），改以林○枝之繼承人即原告王○雄、王○立、王○杰等三人為納稅義務人，應屬納稅主體變更，依財政部 75 年 6 月 19 日台財稅第 7549653 號函釋規定，已因逾核課期間而不具效力；嗣後之 93 年 12 月 26 日中區國稅中市一字第 0930061344 號函核發更正金額後之繳款書（第 4 次處分），亦不生效力。(五)原告等繼承人未曾提出復查、行政救濟，本件原係受贈人對核課贈與稅不服之行政救濟案，被告機關卻於未有復查決定之情

況下，對原告等繼承人作成重核復查決定予以核課，程序有重大瑕疵，應屬無效。(六)被告機關已以 93 年 12 月 16 日核發之繳款書違法對繼承人私有財產（非繼承財產）執行，違反首揭財政部 96 年 9 月 29 日台財稅字第 09604546720 號函所訂處理原則，依法應退還原執行之稅款云云。

(八) 本件原告主張不足採據理由已論駁如前，茲再就其主張逐一論駁如下：

- 1、按贈與人林○財生前於 83 年 6 月 27 日至同年 12 月 23 日及 84 年 6 月 5 日至同年 8 月 21 日間陸續將其自有存款提領並分別轉存入其子、女及子媳所有之銀行存款帳戶，83 及 84 年度轉存現金合計分別為 78,158,000 元及 13,925,000 元，為原告所不爭，被繼承人林○財涉有贈與存款資金之事實，即構成遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項所定贈與財產之要件，其負有公法上租稅債務負擔，於該行為完成之當時即已存在，其原應於贈與稅申報期間申報並完納贈與稅，雖贈與人林○財已死亡，惟其生前尚未繳納之稅捐義務，並未因其死亡而消滅。按被告機關所屬臺中市分局核定贈與人林○財應納之 83 及 84 年度贈與稅時，因納稅義務人即贈與人林○財已死亡，且其繼承人均未拋棄繼承或限定繼承，依稅捐稽徵法第 14 條之規定，應由繼承人依法代為繳納。是本件被告機關所屬臺中市分局將所核定贈與人林○財應納之 83 及 84 年度贈與稅之核定通知書送達為納稅義務人之繼承人，於法自難認有不合（大院 96 年度訴字第 350 號判決參照）。次按本件贈與人林○財未依規定辦理贈與稅申報，其核課期間為 7 年，其系爭兩年度歷次贈與之核課期間於 90 年 7 月 28 日至 91 年 8 月 25 日始陸續屆滿，被告機關已於 90 年 4 月 18 日將贈與人林○財應納之系爭兩年度贈與稅核定通知書及繳款書合法送達其繼承人，由繼承人之一林○田代表收受，並未逾核課期間，且送達對象並無錯誤，被告機關已合法行使核課權，依首揭財政部 96 年 9 月 29 日台財稅字第 09604546720 號函就司法院釋字第 622 號解釋訂定之處理原則，本件無需再重新核課，惟應以遺產為執行標的，本件被告機關所屬民權稽徵所已於 96 年 12 月 10 日以中區

國稅民權四字第 0960057085 號函請法務部行政執行署臺中行政執行處（下稱臺中執行處）略以，「本案．．．依前開函釋規定．．．應以遺產為執行標的」，有該函文附卷可稽，揆諸首揭規定，並無不合，原告主張委不足採。

- 2、次按原告主張系爭兩年度贈與稅核定通知書及繳款書記載不明確，應不生效力乙節，依行政程序法第 111 條之規定，就行政處分之無效情形設有規定，不合其規定之要件者，即難認為無效。本件系爭兩年度之贈與稅核定通知書及繳款書均無上開法條所列無效之情形，自屬有效。雖系爭贈與稅應稅案件核定通知書上「納稅義務人欄」為空白，然已載明係對贈與人林○財應納之 83 及 84 年度贈與稅所為之核定，有被告機關所屬臺中市分局 90 年 4 月 16 日中區國稅中市徵字第 0900014765 號函及系爭兩年度贈與稅核定通知書附卷可稽。至被告機關所屬臺中市分局前開函文所檢附之繳款書上，其「納稅義務人」欄位記載「林○田等 8 人（贈與人：林○財）」，未記載贈與人死亡之字樣，其下方並註明「納稅義務人明細」有：「林○田、林○龍、林○中、林○水、林張○女、林○枝、林○清、林○宜」等情乙節，按被告機關所屬臺中市分局對於贈與人林○財應納之 83 及 84 年度贈與稅，已另作成核定納稅通知書之處分，雖系爭兩年度繳款書有記載錯誤情事，亦不影響被告機關所屬臺中市分局已核定贈與人林○財應納之 83 及 84 年度贈與稅，並依法送達之事實（大院 96 年度訴字第 350 號判決參照），況被告機關已於本件課稅處分案之重核復查階段核發之繳款書將上開錯誤一併更正，此對於原核課處分之效力不生何等影響（最高行政法院 95 年度判字第 889 號判決、臺北高等行政法院 93 年度訴字第 4197 號判決及 94 年度訴更一字第 158 號判決可資參照），原告主張核不足採。
- 3、又原告主張已將上開 2 份原核發繳款書（第 1 次處分）檢還被告機關所屬臺中市分局，該分局未依稅捐稽徵法第 17 條等規定於繳納期限內發還上開繳款書，該處分已不存在乙節。按原告林○田係依據遺產及贈與稅法第 7 條第 2 項規定

於90年6月26日向被告機關所屬臺中市分局申請改由受贈人接受贈財產比例分別開立繳款書繳納，並非依據稅捐稽徵法第17條申請查對更正，核其程序有別，不容混淆。次按被告機關所屬臺中市分局對於贈與人林○財應納之系爭兩年度贈與稅，已另作成核定納稅通知書之處分，並於核課期間內合法送達繼承人林○田等人，是作成並發給上開繳款書，僅係方便稅款之繳交，並非以該等繳款書作為核定應納贈與稅之處分（大院96年度訴字第00350號判決參照），上開核定納稅通知書已於核課期間內合法送達並生效已如前述，況林○田於90年6月26日將上開繳款書檢還被告機關所屬臺中市分局並申請改由受贈人繳納後，於同年7月24日並又以對上開核定內容不服為由，另案向被告機關申請復查，有渠等復查申請書附卷可稽，是上開繳款書是否檢還對原核課處分之效力並不生何等影響，原告容有誤解。依首揭財政部90年12月14日台財稅字第0900457044號令已明釋，遺產及贈與稅法第7條第1項規定之立法意旨，係為確保稅捐債權之徵起，是本件系爭兩年度贈與稅雖就贈與人林○財遺產不足繳納系爭兩年度贈與稅部分另案改以受贈人為納稅義務人，繼承人等（即原告）仍應就贈與人林○財之遺產範圍內負代繳義務，原處分（第1次處分）自尚未消滅而仍存在，原告主張核不足採。另受贈人林○田等人業已就上開被告機關所屬臺中市分局改以受贈人為納稅義務人之課稅處分（第2次處分）另案提起行政訴訟，並經大院96年度判字第00350號判決「原告之訴駁回」在案，併予敘明。

- 4、第查財政部92年10月2日台財訴字第0910035986號、94年9月20日台財訴字第0940029662號及96年6月8日台財訴字第09500561590號訴願決定係撤銷被告機關91年3月5日中區國稅法字第0910011715號復查決定、93年6月14日中區國稅法二字第0930029491號重核復查決定及95年7月27日中區國稅法二字第0950032202號重核復查決定，並未撤銷上開原已合法送達之系爭兩年度贈與稅核定通知書及繳款書，業據前揭財政部97年1月31日台財訴字第09700004540號

訴願決定闡明在案，原告執詞稱原處分已經訴願決定撤銷而不存在乙節，容係有意誤解法令，委無足採。又本件被告機關於93年6月14日第1次重核復查決定後，被告機關所屬臺中市分局依稅捐稽徵法第38條第3項規定於填發重核復查決定繳款書時，誤僅以遺產價值額度為應納稅額對繼承人發單（即原告所稱之第3次處分），嗣經被告機關於該訴願程序中發現，乃囑由該分局依重核復查決定應納稅額重新填發繳款書，該分局於同年12月16日重行填發系爭兩年度贈與稅之補繳稅款繳納通知書並展延限繳日期，並於同年12月21日合法送達予繼承人之一林○田（即原告所稱之第4次處分），有上開函、更正後系爭兩年度贈與稅繳款書回執聯及掛號郵件送達證書等附卷。按上開錯誤係屬誤寫誤算之瑕疵處分，依首揭財政部85年5月24日台財稅第850204330號函釋意旨，被告機關自得本於職權更正重新發單。又上開發單行為並非因查得新課稅事實而另案行使核課權，而係行使核課權後，於行政救濟程序中，依稅捐稽徵法第38條第3項規定計算填發重核復查決定之應納稅額繳款書，並非屬新核定稅捐處分，自無核課期間之適用問題（臺北高等行政法院91年度訴字第1883號判決參照）。至財政部75年6月19日台財稅第7549653號函係就贈與稅納稅義務人由贈與人變更為受贈人時應如何送達所為之釋示，於本件並無適用餘地，原告容有誤解。

- 5、再按原告主張本件原係受贈人對核課贈與稅不服之行政救濟案，繼承人等未曾提出復查、行政救濟乙節，本件原告林○田前揭90年7月24日之復查申請書載明「林○田等8人收到被告機關83、84年度贈與稅核定稅額通知書及繳款書，對核定內容尚有不服，茲依據稅捐稽徵法第35條規定申請復查」等語，同年8月16日又補送2份內容相同之復查申請書至被告機關，1份正本，1份影本，該2份申請書之申請人中有繼承人也有受贈人，且略有不同，惟上開申請書內容除表明對83、84年度贈與稅不服之理由外，並未提及係對被告機關核發之第1次處分或第2次處分不服，案經被告機關依財政部92年10月2日台財訴字第0910035986號訴

願決定撤銷意旨，於 92 年 10 月 17 日及 12 月 24 日以中區國稅法二字第 0920068226 號及第 0920087539 號函請林○田等人以書面敘明究對何次處分不服時，渠等已明確表明對以繼承人為納稅義務人及以受贈人為納稅義務人之兩次處分均有不服並兼有依法申請救濟在案，有渠等 92 年 11 月 13 日復查更正申請書及 93 年 1 月 27 日申請書附卷可稽，則突又改稱未曾提出復查、行政救濟云云，前後說詞矛盾反覆，且與事實不符，委不足採。

- 6、未按，原告主張被告機關將本件系爭應課徵之贈與稅移送執行，執行機關逕對原告等繼承人之財產為執行乙節，惟被告機關所屬民權稽徵所已依首揭財政部就司法院釋字第 622 號解釋訂定之處理原則規定，於 96 年 12 月 10 日以中區國稅民權四字第 0960057085 號函臺中執行處略以「本案以繼承人林○田等人發單開徵並移送行政執行部分，依前開函釋規定．．．應以遺產為執行標的」，已如前述，並於 97 年 4 月 22 日以中區國稅民權一字第 0970003946B 號函復原告林○田等略以「台端申請退還因被繼承人林○財生前贈與稅，對繼承人等執行繳庫之款項，准予辦理．．．並再加計利息一併退還」，有該二函文附卷可稽。原告復於本件行政訴訟案中爭執，程序尚有未合，併予敘明。
- 7、綜上，本件原核定並無不合，原告復執前詞爭執，所訴無一足採，原處分及所為復查、訴願決定並無違誤。請准判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點：(一)被告機關所為 90 年 4 月 16 日中區國稅中市徵字第 0900014765 號以繼承人為系爭贈與稅納稅義務人處分（第 1 次處分）是否因課稅主體錯誤而無效？倘屬有效之行政處分，是否因被告機關 90 年 7 月 16 日中區國稅中市徵字第 0900027345 號以受贈人為系爭贈與稅納稅義務人處分（第 2 次處分-按此部分業經原告另案循序提起行政訴訟，經本院於 96 年 12 月 31 日以 96 年度判字第 350 號判決駁回原告之訴在案）而被撤銷？(二)被告機關所為 93 年 10 月 14 日中區國稅中市一字第 0930040268 號（第 3 次處分）及 93 年 12 月 16 日中區國稅中市一字第 0930061344 號（第 4 次處分）處分是否合法而未

逾核課期間？(三)原告王○雄、王○立及王○杰等三人是否得為本件贈與稅之代繳義務人？

五、經查：

(一)按「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」遺產及贈與稅法第3條第1項、第4條第2項定有明文。次按「共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務，其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人。」「(第1項)納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈。(第2項)遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納義務。」「為稽徵稅捐所發之各種文書．．．對共同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。」「稅捐之核課期間，依下列規定：．．．

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。」為稅捐稽徵法第12條、第14條、第19條及第21條第1項第3款所明定。又「遺產稅繳稅通知書上載有多數納稅義務人者，如對其中之一人為送達，依照民法第1151條及稅捐稽徵法第19條第3項規定，其送達之效力及於全體。」財政部72年11月23日台財稅第38330號函釋有案。另財政部81年6月30日台財稅第811669393號函釋規定「主旨；被繼承人死亡前3年(按現行法修正為2年)內之贈與應併課遺產稅者，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應先以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅，再依遺產及贈與稅法第15條及第11條第2項規定辦理，惟該項贈與稅不得再自遺產總額中扣除。說明：二被繼承人生前既有符合遺產及贈與稅法第15條規定之贈與而未經核課贈與稅者，即應先行就該贈與事實開徵贈與稅，再將該贈與之財產併入遺產總額計課

遺產稅。於開徵贈與稅時，參照法務部 81 年 3 月 4 日法 81 律 02998 號函略以『公法上之租稅債務具有財產性，而不具一身專屬性，故關於被繼承人公法上之租稅債務仍應依民法繼承編有關規定處理』。故應以繼承人為納稅義務人發單課徵，該項贈與稅款並准適用同法第 11 條第 2 項規定，自應納遺產稅額內扣除」（按本函釋有關開徵贈與稅時應以繼承人為納稅義務人部分，業經財政部 96 年 9 月 29 日台財稅字第 09604546720 號函釋說明與司法院釋字第 622 號解釋意旨不符，自上開解釋 95 年 12 月 29 日公布起，停止適用）。本件被繼承人林○財於 83 及 84 年間將出售土地所得款項分配予其配偶及子女等，涉有贈與情事，經臺中調查站移請被告機關查處，被告機關依據相關金融機構傳票及轉存資料（本院卷第 133 至 153 頁）查得被繼承人生前於 83 年 5 月 20 日出售其配偶林張○女名下坐落臺中市南屯區豐業段 412 及 413 地號土地，得款 129,160,753 元，該價款除於同年 5 月 30 日匯入林張○女帳戶 10,000,000 元外，其餘 119,160,753 元於同年 6 月 24 日匯入林張○女帳戶 80,000,000 元，當日即轉存被繼承人帳戶，另 39,160,753 元於 7 月 9 日逕匯入被繼承人帳戶，被繼承人分別於 83 年 6 月 27 日至 12 月 23 日及 84 年 6 月 5 日至 8 月 21 日間陸續轉存現金至其長子林○田、長媳林張○葉、次子林○龍、三子林○中、三媳陳○蘭、四子林○水、長女林○枝君、三女林○清及四女林○宜之臺中市第二信用合作社、臺中市第三信用合作社、臺中商業銀行南屯分行、臺中商業銀行漢口分行及第七商業銀行南屯分行之定期存款及活期儲蓄存款帳戶，83 及 84 年度轉存現金合計分別為 78,158,000 元及 13,925,000 元，已超過各該年度贈與稅免稅額，未依遺產及贈與稅法規定辦理贈與稅申報，乃核定被繼承人 83 年度贈與總額 78,158,000 元，贈與淨額 77,708,000 元，應納稅額 33,075,250 元，及 84 年度本次贈與額 13,925,000 元，加計本年度前次贈與，核定 84 年度贈與總額為 16,580,000 元，贈與淨額 15,580,000 元，應納稅額 3,244,900 元。因贈與人林○財已於 88 年 8 月 9 日死亡（被繼承人林○財繼承系統表見原處分

卷第 459 頁及 460 頁)，被告機關遂於 90 年 4 月 16 日以中區國稅中市徵字第 0900014765 號函（第 1 次處分），以繼承人（林○田、林○龍、林○中、林○水、林張○女、林○枝、林○清、林○宜）等 8 人為納稅義務人開徵上開贈與稅，並送達系爭 83 及 84 年度贈與稅繳款書（繳納期限：90 年 4 月 26 日至 6 月 25 日）及核定通知書予繼承人之一林○田，經林○田於 90 年 4 月 18 日收受送達（見本院卷第 90 至 94 頁，原處分卷第 844 至 848 頁），揆諸上揭規定，雖非無據。

（二）惟查：

- 1、按解釋意思表示，應探求當事人之真意，不得拘泥於所用之辭句。而探求當事人之真意，應以當時之事實及其他一切證據資料、法規狀態為判斷之標準。依遺產及贈與稅法第 7 條規定「（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：行蹤不明者。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。」同法施行細則第 5 條規定「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。」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。」又財政部函釋規定「納稅義務人認為繳納通知書所載內容有誤，依稅捐稽徵法第 17 條規定，『於繳納期間內』申請查對更正時，稅捐稽徵機關經查對結果，如認為所載內容並無錯誤，應儘速『於限繳日期答復』，『並退還繳納通知書請其依限繳納』，當不發生應否改訂繳納期間問題；其因稽徵機關作業關係，『在限繳日期屆滿後始行答復者』，縱經查對結果並無錯誤，『仍應改訂繳納期間』，以資便民」

(財政部 70 年 1 月 3 日台財稅第 30009 號)、「．．．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)、「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：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)、「主旨；被繼承人死亡前 3 年(按現行法修正為 2 年)內之贈與應併課遺產稅者，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應先以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅，再依遺產及贈與稅法第 15 條及第 11 條第 2 項規定辦理，惟該項贈與稅不得再自遺產總額中課除。說明：二被繼承人生前既有符合遺產及贈與稅法第 15 條規定之贈與而未經核課贈與稅者，即應先行就該贈與事實開徵贈與稅，再將該贈與之財產併入遺產總額計課遺產稅。於開徵贈與稅時，參照法務部 81 年 3 月 4 日法 81 律 02998 號函略以『公法上之租稅債務具有財產性，而不具一身專屬性，故關於被繼承人公法上之租稅債務仍應依民法繼承編有關規定處理』。故應以繼承人為納稅義

務人發單課徵，該項贈與稅款並准適用同法第 11 條第 2 項規定，自應納遺產稅額內扣除」（財政部 81 年 6 月 30 日台財稅第 811669393 號函；按本函釋有關開徵贈與稅時應以繼承人為納稅義務人部分，業經財政部 96 年 9 月 29 日台財稅字第 09604546720 號函釋說明與司法院釋字第 622 號解釋意旨不符，自上開解釋 95 年 12 月 29 日公布起，停止適用，已如上述）。綜合前開法律、施行細則及財政部函釋規定可知，贈與稅之納稅義務人為贈與人，但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，應接受贈財產之價值比例，負納稅義務。而被繼承人死亡前 2 年內之贈與應併課遺產稅者，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應先以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅，再依遺產及贈與稅法第 15 條及第 11 條第 2 項規定辦理。且贈與稅納稅義務人由贈與人變更為受贈人時，可「重新填發稅單」，亦可「就原發稅單（存聯）更正納稅義務人名義及限繳日期」，於原核課期間內，依法予以送達。又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」；如稅捐稽徵機關對納稅義務人於繳納期間內依據稅捐稽徵法第 17 條規定申請查對更正，認繳納通知書所載內容並無錯誤，應從速「於限繳日期答復，並退還繳納通知書請其依限繳納」，倘因稽徵機關作業關係，「在限繳日期屆滿後始行答復者，『縱經查對結果並無錯誤，仍應改訂繳納期間』」，送達納稅義務人依限繳納。

- 2、本件被告機關依據查得之資料，於「90 年 4 月 16 日」以中區國稅中市徵字第 0900014765 號函（第 1 次處分）稱：「主旨：檢送被繼承人林○財君生前贈與稅（83 及 84 年度）繳款書及核定通知書各 2 份，請查收並依期限繳納，請查照。說明：依據財政部臺灣省中區國稅局 90 年 4 月 12 日中區國稅密字第 0900019446 號函辦理。」該檢送之贈與稅核定通知書 83 年度部分記載：「贈與人：林○財。受贈人共

計 9 人：林○田（被繼承人長子）、林○龍（次子）、林○中（三子）、林○水（四子）、林張○葉（長媳）、林○清（三女）、陳○蘭（三媳）、林○宜（四女）、林○枝（長女）」，納稅義務人欄則空白未登載；84 年度部分記載：「贈與人：林○財。受贈人共計 3 人：林○中、陳○蘭、林○水。」同函檢送之 83 及 84 年度贈與稅繳款書上半部「納稅義務人」欄記載：「林○田等 8 人（贈與人：林○財）」、下半部「納稅義務人」欄記載：「林○田、林○龍、林○中、林○水、林張○女（按即被繼承人配偶）、林○枝、林○清、林○宜」；繳納期間：「自 90 年 4 月 26 日起至 90 年 6 月 25 日止」，並送達予繼承人之一林○田，經林○田於 90 年 4 月 18 日收受（以上見原處分卷第 843 至 848 頁），由上開函及檢送之贈與稅核定通知書與繳款書記載之內容觀之，被告機關該第 1 次處分係以被繼承人林○財之繼承人為系爭贈與稅之納稅義務人發單開徵甚明。嗣納稅義務人之一林○田於 90 年 6 月 21 日向被告機關提出申請稱：「主旨：請依法分填繳款書，以利辦理相關事宜。說明：依遺產及贈與稅法第 7 條第 2 項第 2 款受贈人有 2 人以上者應接受贈財產價值比例負納稅義務。爰請貴分局（被告所屬臺中市分局）依查獲受贈財產比例分別開立繳款書，以利各受贈人辦理相關事宜。敬檢附 83、84 年度贈與稅繳款書 2 份，請惠予查核」（原處分卷第 231 頁）」，經被告機關於「90 年 7 月 16 日」以中區國稅中市徵字第 0900027345 號函（第 2 次處分）復稱：「主旨：有關被繼承人林○財君生前於 83 及 84 年度贈與台端等資金，應納贈與稅，經依遺產及贈與稅法第 7 條規定由受贈人接受贈財產之價值比例『重新計算稅額分單開徵』，茲『檢送贈與稅繳款書及核定通知書』詳如說明三，『請依限繳納』，請查照。說明：依據林○田君 90 年 6 月 21 日申請書暨遺產及贈與稅法第 7 條規定辦理。被繼承人林○財君生前於 83、84 年度間分別將銀行存款資金 78,158,000 元及 13,925,000 元贈與台端等子女及媳婦計 9 人，涉嫌逃漏贈與稅計 83 年度 33,075,250 元，84 年度 3,244,900 元，業於

90年4月16日以中區國稅中市徵字第0900014765號函（按即第1次處分）檢附繳款書及核定通知書各2份。嗣依台端等代表林○田君90年6月21日申請書暨參照遺產及贈與稅法第7條規定，按個別受贈金額分攤贈與稅款如附表」等語，該83年度贈與稅繳款書（共9份）納稅義務人欄分別記載：林張○葉、林○田、林○清、林○龍、林○中、林○水、陳○蘭、林○宜，於各該納稅義務人姓名之後並均記明（贈與人：林○財死亡），另受贈人林○枝部分納稅義務人欄則記載為：王○雄、王○立、王○杰（按此3人為林○枝之繼承人，見原處分卷第460、461頁戶籍謄本及林○枝繼承系統表），並註記（贈與人：林○財死亡，受贈人：林○枝死亡）；84年度贈與稅繳款書（共3份）納稅義務人欄一致記載：林○水、林○中、陳○蘭，該各納稅義務人姓名之後亦均記明（贈與人：林○財死亡），前述83、84年度贈與稅繳款書受贈人欄記載：「按贈與財產計算稅額」等字，並列載其計算公式，繳納期間欄皆記載：「自90年7月26日起至90年9月25日止」（以上各節見原處分卷第225至233頁）。從上原告於收受被告機關以繼承人為系爭贈與稅納稅義務人發單開徵贈與稅後，於繳納期限內檢還該以繼承人為納稅義務人之贈與稅繳款書申請被告機關依遺產及贈與稅法第7條規定接受贈財產之價值比例負納稅義務，被告機關因稽徵作業關係於上該限繳日期屆滿後始以前開第2次處分答復原告申請，並依原告申請以受贈人為納稅義務人重新填發系爭贈與稅繳款書（稅單）及訂繳納期間，通知原告依限繳納；且未就以繼承人為納稅義務人發單課徵系爭贈與稅部分改訂繳納期間，送達繼承人請其依限繳納，參諸被告機關作成系爭第1次及第2次處分時之前開財政部函釋規定，顯見被告機關係以第2次處分（以受贈人為納稅義務人處分）撤銷第1次處分（以繼承人為納稅義務人處分）無疑。是原告林○田於90年7月24日申請復查時所檢具之「原繳款書」自屬前揭對受贈人課徵系爭贈與稅之被告機關第2次處分，而其該日復查理由載稱：「復查項目：贈與稅：本人對於貴局核定

之 83、84 年贈與稅不服，茲依法提起復查，理由後補」（原處分卷第 849、850 頁），亦係就該以受贈人課徵系爭贈與稅之核定不服，提起復查，且被告機關亦就原告該次申請作成 91 年 3 月 5 日中區國稅法字第 0910011715 號復查決定（附於被告機關針對以受贈人為系爭贈與稅納稅義務人所整理之原處分案卷-即本院 96 年度訴字第 350 號之原處分資料-下稱另案案卷）亦明。查被告機關以繼承人為納稅義務人之第 1 次處分，如上所述，既已因被告機關之第 2 次處分而遭撤銷，自不因原告等於 90 年 8 月 16 日補送之復查理由書 2 份（即補正前揭 90 年 7 月 24 日申請復查理由）復查申請人載有繼承人及受贈人（原處分卷第 851 至 858 頁）暨其後被告機關依據訴願決定意旨，分別於 92 年 10 月 17 日及 12 月 24 日以中區國稅法二字第 0920068226 號暨第 0920087539 號函（原處分卷第 207-210、214-216 頁）請原告以書面敘明究對何次處分（按即第 1 次處分或第 2 次處分）不服，經原告於復查申請書表明本件不論以繼承人為納稅義務人或受贈人為納稅義務人，均屬不妥，渠等對該兩次處分均有不服等云云，以及財政部 90 年 12 月 14 日台財稅字第 0900457044 號規定「『遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項之立法意旨，係為確保稅捐債權之徵起，依該條項第 2 款規定以受贈人為納稅義務人時，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。又續對贈與人執行時，對受贈人開徵之稅款應辦理更正並註銷其尚未繳納之稅額」之函釋，而使業經撤銷不存在之第 1 次處分回復。又查本件贈與人即被繼承人林○財未依規定辦理贈與稅申報，其核課期間為 7 年（稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款），系爭兩年度歷次贈與之核課期間應於 90 年 7 月 28 日至 91 年 8 月 25 日陸續屆滿（本院卷第 97 頁、原處分卷第 934 頁），從而，被告機關所屬臺中市分局於 93 年 10 月 14 日以中區國稅中市一字第 0930040268 號函（

第3次處分)原告稱：「主旨：台端等申請復查被繼承人林○財君83及84年度生前贈與稅案，業經重核復查決定，茲檢送重核復查決定書及贈與稅繳款書各乙份，請查收並依限繳納，請查照。說明：依據財政部臺灣省中區國稅局93年6月14日中區國稅法二字第0930007666號函及中區國稅法二字第0930029491號函辦理(按即被告機關第2次復查決定)。按『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：行蹤不明者。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，應接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。』為遺產及贈與稅法第7條所明定。本案83及84年度『生前贈與稅應納稅額』，因被繼承人遺有遺產，『依前揭規定』應就遺產金額之部分『以繼承人為納稅義務人』，其餘應納稅額依受贈人受贈財產占受贈財產總金額之比例向受贈人徵收並扣除台端等已繳納之稅款，就未納之部分開徵；另因尚有部分繼承人未提起行政救濟，僅就提起行政救濟之受贈人，依其分攤贈與稅之稅款加計行政救濟利息一併開徵，詳如附表」等語，並檢附「被繼承人林○財83、84年度生前贈與，各受贈人應納稅額計算表」及「83、84年度應納稅額明細」與依受贈人受贈財產占受贈財產總金額之比例開徵之贈與稅繳款書(見卷附另案卷所附資料)，上開「83、84年度應納稅額明細1。」並載明以原告等全體繼承人開徵之遺產金額部分為83年度： $11,249,843 \text{ 元} \times (33,075,250/36,320,150) = 10,244,764 \text{ 元}$ ；84年度： $11,249,843 \text{ 元} \times (3,244,900/36,320,150) = 1,005,079 \text{ 元}$ ；亦即被告機關依據當時有效之財政部81年6月30日台財稅第811669393號函意旨，以前開93年10月14日中區國稅中市一字第0930040268號函就系爭83、84年度贈與稅以原告等繼承人為納稅義務人開徵系爭贈與稅部分，已逾7年的核課期間，則被告機關所屬臺中市分局嗣後以93年12月16日中區國稅中市一字第0930061344號函(第4次處分)原告稱：「主旨：台端

等申請復查被繼承人林○財君 83 及 84 年度生前贈與稅案，復如說明，請查照。說明： 依據財政部臺灣省中區國稅局 93 年 11 月 26 日中區國稅法二字第 0930066245 號函及中區國稅法二字第 0930029491 號函辦理（按即被告機關第 2 次復查決定）。 查前揭贈與稅復查案，原經本分局於 93 年 10 月 14 日以中區國稅中市一字第 0930040268 號函（按即第 3 次處分）函送中區國稅法二字第 0930029491 號重核復查決定書及贈與稅繳款書在案，惟『依該重核復查決定應向繼承人徵收部分』，83 年度贈與稅應納稅額應更正為 33,075,250 元，惟應扣除林○田君退稅抵欠 3,651 元，應納稅額減為 33,071,599 元，84 年度贈與稅應納稅額應更正為 3,244,900 元。 檢附 83 及 84 年度重核復查決定應補稅額更正註銷單各乙份、更正後 83 年及 84 年度贈與稅繳款書各乙份，請查收並依限繳納」，所檢附之系爭兩年度之贈與稅繳款書「納稅義務人」欄並一致記載：「（贈與人歿：林○財）林○田、林○龍、林○中、林○水、林張○女、林○枝（已歿，繼承人王○雄、王○立、王○杰）、林○清、林○宜」，繳納期間延展自 93 年 12 月 26 日起至 94 年 2 月 25 日止（原處分卷第 476 至 478 頁），亦即以被告機關第 4 次處分更正以原告等繼承人為系爭贈與稅納稅義務人課徵部分之贈與稅額處分，即有違誤，復查（被告機關 96 年 11 月 15 日中區國稅法二字第 0960046992 號-原處分卷第 793 至 798 頁）及訴願決定（財政部 97 年 1 月 31 日台財訴字第 09700004540 號）遞予維持，亦有未合。原告訴訟意旨執此主張訴願決定、復查決定及原處分違誤，求予撤銷（本院卷第 163 頁）非無理由。應將訴願決定（財政部 97 年 1 月 31 日台財訴字第 09700004540 號）、復查決定（被告機關 96 年 11 月 15 日中區國稅法二字第 0960046992 號）及原處分（被告機關 93 年 12 月 16 日中區國稅中市一字第 093006 1344 號函處分（第 4 次處分）均撤銷，以昭適法。

3、兩造其餘主張，並不影響本件判決之結果，無庸逐一論述，附此敘明。

七、據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第 195 條

第 1 項前段、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 97 年 8 月 26 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 8 月 26 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 124-174 頁