

裁判字號：臺中高等行政法院 99 年度訴更一字第 8 號 行政判決

裁判日期：民國 100 年 02 月 10 日

案由摘要：遺產稅事件

臺中高等行政法院判決

99 年度訴更一字第 8 號

100 年 1 月 27 日辯論終結

原 告 蔡耀炳

被 告 財政部臺灣省中區國稅局

代 表 人 鄭義和

訴訟代理人 鄭岳峰

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國 96 年 4 月 30 日臺財訴字第 09600002140 號訴願決定，提起行政訴訟，前經本院於 97 年 2 月 22 日以 96 年度訴字第 243 號判決撤銷原處分及訴願決定後，被告不服，提起上訴，經最高行政法院於 99 年 2 月 11 日以 99 年度判字第 133 號判決發回本院更為審理，本院判決如下：

主 文

訴願決定及被告 94 年 1 月 24 日 B4805090020010 號遺產稅核定通知書（即被告所屬民權稽徵所 93 年 12 月 2 日中區國稅中市一字第 0930061155 號函附之遺產稅核定通知書）關於核定原告 87 年度遺產稅其應納稅額超過新臺幣伍佰玖拾萬陸仟壹佰參拾壹元（即課稅遺產總額超過新臺幣參仟玖佰捌拾伍萬陸仟壹佰玖拾伍元、課稅遺產淨額超過新臺幣貳仟肆佰捌拾捌萬捌仟貳佰柒拾柒元）部分，均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

本審及發回前上訴審訴訟費用由被告負擔十分之一，餘由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

緣本件被繼承人蔡榮泉於民國（下同）87 年 5 月 27 日死亡，因其配偶及子女均拋棄繼承，故由原告（即被繼承人之弟）依民法第 1138 條第 3 款規定之法定順序繼承而為繼承人，惟未依規定辦理遺產稅申報，經被告核定原告 87 年度遺產稅（第一次核定）遺產總額新臺幣（下同）33,894,083 元（遺

產明細詳如附表 1)，遺產淨額 25,894,083 元，應納稅額 6,238,047 元，並處罰鍰 5,958,300 元，其遺產稅核定通知書、遺產稅繳款書、違章處分書及罰鍰繳款書於 93 年 3 月 31 日經原告委任之陳榮東會計師轉交後蓋用原告印章完成送達，本稅及罰鍰之繳納期限自 93 年 4 月 11 日起至 93 年 6 月 10 日止。原告不服，雖主張被繼承人蔡榮泉 87 年 5 月 27 日去世，其子女配偶均拋棄繼承，顯然被繼承人蔡榮泉已無財產，且其財產不確定，自不可能為法律行為，況被繼承人蔡榮泉原臺中市四信有鉅額之債務八千萬元，及被繼承人蔡榮泉之父遺產贈與稅二億餘元，被繼承人蔡榮泉所有土地房屋被禁止移轉或遭法院拍賣，已非自由之財產不得列入財產，且被繼承人蔡榮泉去世時，原告因案受法律教育，不知被繼承人遺產債務，故應免罰云云，於 93 年 6 月 8 日申請復查，惟旋於同年 7 月 13 日具狀撤回復查，乃告確定。復因原告未於限繳期限內繳納稅款，被告遂於繳納期間屆滿 30 日後，於 93 年 12 月 31 日移送法務部行政執行署臺中行政執行處強制執行。另其間，被告稽核抽查發現，被繼承人蔡榮泉之父蔡奇瑞早於蔡榮泉死亡（於 85 年 6 月 29 日死亡），其遺產稅案尚未核發同意移轉證明書，所遺財產自應按被繼承人之應繼分併入蔡榮泉之遺產總額課稅，乃於 93 年 4 月 2 日重行核定（第二次核定）被繼承人遺產總額 51,587,697 元（遺產明細詳如附表 2），遺產淨額 36,619,779 元，應納稅額 9,777,527 元，罰鍰 9,777,500 元，而相關之被告所屬民權稽徵所（原臺中市分局）93 年 12 月 2 日中區國稅中市一字第 0930061155 號函、遺產稅核定通知書、遺產稅繳款書、違章處分書及罰鍰繳款書則於 93 年 12 月 9 日經陳榮東會計師轉交後蓋用原告印章完成送達，本稅及罰鍰之繳納期間自 93 年 12 月 26 日起至 94 年 2 月 25 日止。其後，原告復委任第三人陳萬良於 94 年 1 月 24 日申請取得本次遺產稅核定通知書乙份（B4805090020010 號），隨即分別於 94 年 2 月 15 日、4 月 1 日、6 月 10 日、6 月 16 日、7 月 6 日、10 月 12 日及 11 月 3 日，多次就被繼承人蔡榮泉對於其父蔡奇瑞遺產之應繼分等申請更正；另於同年 6 月 16 日提出「補充復查申請書」，補正前揭 94 年 2 月 15 日申請更正之理由，及於

95 年 5 月 4 日提出「復查申請書」請求將上開核定遺產內有關「出售財產 15,786,000 元」部分撤銷或更正為債權。又於同期間，蔡奇瑞遺產稅案亦經被告所屬大智稽徵所更正，被告所屬民權稽徵所乃於 94 年 11 月 23 日復重行核定（第三次核定）被繼承人遺產總額 39,867,032 元（遺產明細詳如附表 3），遺產淨額 24,899,114 元，應納稅額 5,909,707 元，另移由被告變更核定罰鍰 5,909,700 元，並以 95 年 11 月 14 日中區國稅民權四字第 0950042343 號函請法務部行政執行署臺中行政執行處更正執行金額，及以 95 年 11 月 23 日中區國稅民權一字第 0950042973 號函通知原告本件遺產稅業經更正。上開民權稽徵所 95 年 11 月 23 日中區國稅民權一字第 0950042973 號函並於 95 年 11 月 27 日送達，而被告所屬民權稽徵所 96 年 3 月 6 日中區國稅民權一字第 0960016883 號函及被告 96 年 3 月 5 日 96 年度財遺產更字第 1R092070013 號處分書則於 96 年 3 月 9 日送達原告。原告仍未甘服，於 95 年 9 月 14 日逕行提起訴願，並分別於 95 年 12 月 1 日、12 月 27 日及 96 年 2 月 8 日補具訴願理由書，主張略以：請求撤銷被告所屬民權稽徵所之被繼承人蔡榮泉遺產稅核定與執行；對被告民權稽徵所 95 年 2 月 27 日中區國稅民權二字第 095001722 號與 95 年 11 月 23 日中區國稅民權一字第 0950042 973 號函有關更正應納遺產稅 5,909,707 元及不實核課致無法實物抵繳遺產稅等不服，補充訴願；93 年 7 月 13 日撤回復查為不可抗力，不應歸責原告，有發現新事實新證據，然於 94 年 6 月 16 日補提復查申請書，均無結果云云，惟遭決定不受理，原告遂提起本件行政訴訟。案經本院於 97 年 2 月 22 日以 96 年度訴字第 243 號判決撤銷原處分及訴願決定，被告不服，提起上訴，經最高行政法院於 99 年 2 月 12 日以 99 年度判字第 133 號判決廢棄發回本院更為審理。

二、本件原告主張：

（一）程序部分：

1. 按「法律行為，不依法定方式者，無效。」「無效之行政處分自始不生效力。」民法第 73 條、行政程序法第 110 條第 4 項明文規定。本件遺產稅原始核課不合法、過程不合法、其結果就不合法，不合法的結果當然不能謂確定。

2.被告作弊誤導案件確定，被告辯稱：「經被告原查逕行核定遺產總額 51,587,697 元，並按所漏稅額 9,777,527 元處 1 倍之罰鍰 9,777,527 元，限繳日期至 93 年 6 月 10 日止，原告雖於同年 6 月 8 日申請復查，惟旋於同年 7 月 13 日具文撤回復查，乃告確定云云。」惟查：

(1)被告於 93 年 7 月 20 日開立原核舊稅額 6,238,047 元的稅單，以雙掛號寄給無關的案外人臺中市西區○○路 1 段 52 巷 15 號陳榮東會計師處所領件、用印等等明顯作弊。參閱被繼承人蔡榮泉遺產稅繳款書「本稅 6,238,047 元…」、「繳納期間自……至 93 年 6 月 10 日止，因撤回復查展延……」。

(2)本件訴願期間以及訴訟期間，被告不斷提出單照號碼 AC 0002259 遺產稅單第四聯影本，記載稅額 6,238,047 元，繳納期間為 93 年 4 月 11 日至 93 年 6 月 10 日止，並蓋有原告印章，被告據此遺產稅繳款書來證明行政救濟期限已過。證人郭淑楨（本件開徵稅務員）於 97 年 1 月 15 日在法庭說：「本案有二個管理代號，罰鍰也變成二個代號，因為是查審人員給我的東西，我只要發出去就好了」；被告竟然用 23 筆遺產之稅額 6,238,047 元另做假過程，再移花接木的謊稱 76 筆遺產稅額 9,777,527 元的案件已經確定。被告隱瞞這段未經履行法定過程、未生效的處分，據此移送臺中行政執行處執行（行政執行處說是 93 年 12 月 23 日開始執行），嗣後據此以假亂真的假過程攔置原告申請 76 筆遺產稅額 9,777,527 元的更正、拒絕復查、阻撓原告訴願，並限制原告閱覽課稅卷宗，使原告無法查真相；被告因為作弊太多，所以始終未將被繼承人蔡榮泉遺產稅的納稅單送達或通知給原告，原告向被告要稅單也要不到、書面申請也申請不到。

3.原告於 94 年 1 月 24 日申請取得之遺產稅核定通知書，核定書上有核發日期、核定金額、稅額繳納期間等；日期為 94 年 1 月 24 日，核定金額為 9,777,527 元，繳納期間為 93 年 12 月 26 日至 94 年 2 月 25 日。原告於 94 年 1 月 24 日收到核定通知書後，即於 94 年 2 月 15 日開始申請行政救濟。

- 4.遺產稅必須先核定後，方能開徵；開徵後，方有稅單；稅單合法送達後，方有繳款日期；限繳期限逾30日，方有移送執行；此有稅捐稽徵法第18條、20條等規定。按被告第三次核定稅額5,909,707元的處分發文日期是95年11月23日、第三次罰鍰5,909,700元的處分發文日期是96年3月5日，所以被告在第三次核定5,909,707元的發文之前，不可能有繳納期限。然而參閱本件遺產稅核定通知書與事實完全不符，第三次核定日期為94年11月23日，核定金額為5,909,707元，繳納期間竟然是93年12月26日至94年2月25日。續參閱被告於96年8月14日補發遺產稅核定通知書，核定金額5,909,07元，繳納期間竟然又變成93年4月11日至93年6月10日，足證被告的繳納期限不實在。次參閱第二次核定書的日期為94年4月2日，核定金額為9,777,527元，繳納期間竟然是93年4月11日至93年6月10日。再參閱被告93年4月13日中區國稅稽字第0930021539號函文：「主旨：貴轄被繼承人蔡榮泉遺產稅……稅額9,777,527元……請俟違章處分書送達貴局後，再行依法辦理開徵。」按被告於93年4月13日函文說明尚未開徵，未開徵之前不可能有繳納期間的日期；況原告於94年1月24日取得稅額9,777,527元的遺產稅核定書，其繳納期間為93年12月26日至94年2月25日，足證第二次核定書上繳納期間登記的日期均不實在。依稅捐稽徵法第18條、第20條等明文規定，尚未開徵的稅，是不可能繳納期間；繳納期限不可能在稅額核定日之前，足證本件遺產稅核定通知書所登記繳納期間的日期均不實在。被告未依法核定、稅額未依法開徵、稅單未合法送達等，竟移送強制執行，足證本件移送強制執行程序不合法。
- 5.綜觀被告諸多的違誤事實，足證被告辯稱本件已經確定的主張不足採；財政部未斟酌被告的違誤，誤認案件已確定，率以「訴願不受理」作為訴願決定，顯然有誤。按被告種種違誤致原告權益受損，原告自得依據行政訴訟法第4條第1項規定，提起行政訴訟。

（二）實體部分：

1.被繼承人蔡榮泉生前為數億元的欠稅欠債於 87 年 5 月 27 日死亡，所有的繼承人均拋棄繼承，唯有原告（第三順位繼承人）因屢受牢獄之災與處處躲債而不知情，直到 93 年底臺中行政執行處通知執行被繼承人蔡榮泉遺產稅與罰鍰，才知道自己為繼承人及納稅義務人。但是原告始終未曾收過被繼承人蔡榮泉遺產稅納稅單，94 年之前原告完全沒有被告的文件，原告於 94 年 1 月 24 日申請遺產稅核定通知書發現盡是假遺產。續查得知原告之父蔡奇瑞遺產稅、贈與稅、十多年的綜合所得稅、其他家人的公司營利所得稅等追稅與罰款全屬冤枉，再打聽發現四周很多人的追稅與罰款也是冤枉：原告的兄弟姊妹曾為其父蔡奇瑞壹億多元的贈與稅金誤會而互相纏訟，經調查局、檢察署、刑事法庭等調查發現贈與稅所核贈與款額有提、存款之憑證，憑證上有記載款額的來源與流向，才據此證明數億元的追稅全屬冤枉，於 93 年 12 月 23 日經鈞院 92 年度再字第 20 號判決撤銷其父蔡奇瑞贈與稅歸零。又發現蔡奇瑞遺產稅核定書多筆遺產有相同地址、地號、建號等等重複核課遺產稅（6-10 地號、361 建號、362 建號等等同筆不動產重複核計稅金），雖然被告曾經自動撤銷五千多萬元遺產稅追核的稅額，仍有很多別人的財產納入蔡奇瑞遺產核課遺產稅，經原告再三請求，被告才將先父蔡奇瑞的遺產稅撤銷。已經核准停業的公司，以及公司財產被拍賣盡空，嗣後年年仍遭被告追索營業所得稅，且被移送臺中行政執行處強制執行；經原告再三舉證才撤銷歸零。

2.84 年間，蔡奇瑞的瑞懌建設公司因黑道蔡雨霖集團綁架勒索、報案不受理，公司總經理、經理等等躲避國外，造成公司倒閉，因此蔡奇瑞負債億元無法償還，85 年蔡奇瑞摔死後，被告誤核蔡奇瑞贈與稅追稅貳億多元，以及因欠稅而全家族被限制出境等等，數億元的欠債欠稅不斷追索繼承人的財產，造成 18 位繼承人家庭破裂：長男蔡榮泉為解決其父蔡奇瑞的欠債欠稅而出售臺中市北區大德街 249 巷 4 號與大雅鄉忠義村○○路 31 號等房屋，並繳納部分欠稅而解除限制出境；其中壹仟萬元經蔡林信匯款支援姊妹蔡良

雲，此有 87 年 3 月 2 日的匯款單與 90 年 10 月 16 日臺灣臺中地方法院 90 年度中調字第 182 號調解程序筆錄，因蔡良雲與配偶在○○路 3 段 316 號花費數億元新建十多層大樓將被查封拍賣；然而先父數億元的欠債欠稅實在太大，長男蔡榮泉終於憂鬱過度死亡，死後法院與被告全面執行拍賣先父蔡奇瑞 18 位繼承人的財產，89 年 4 月法院拍定蔡良雲與配偶的上開 13 層新建大廈，89 年 6 月蔡良雲與配偶的 6 棟透天厝等全部被拍賣，拍賣淨空的停業公司年年無中生有地追索公司營利所得稅，最後蔡良雲夫妻離婚，流落到廟裡工作，每月工資仍遭被告剋扣 3 分之 1；蔡奇瑞的小女蔡月霞與夫家十多棟房屋拍賣光、夫妻離婚、最後向法院聲請破產；三子蔡榮木為躲黑道避居國外，致國內債務無法處理，被債主告詐欺而被通緝，四子蔡耀東 4 棟房屋被拍賣、存款遭被告執取，到廟裡工作，每月遭被告剋扣三分之一的工資，原告因負債累累而陸續坐牢，其餘十多位繼承人的房屋、存款、股票等等財產盡被債主與被告拍賣、家破人流離失所，能工作的皆遭被告剋扣 3 分之 1 薪資。被繼承人蔡榮泉為蔡奇瑞長子，生前出售不動產的 15,786,000 元確實全部用在償還欠債欠稅，18 位繼承人早已家破人流離失所，身無分文負債累累，怎可能遺留千萬元的現金。

3. 被告拿假的遺產課稅：被告曾經冤枉追贈與稅上億元，如今張冠李戴了數十筆的假遺產。明知假遺產還擱置更正復查，復查的關卡保障了誰。同樣張冠李戴的課稅發生在稅捐處，見有人出面追究就馬上更正；例如臺中市○○路 114 號房屋屬於蔡家，因多年無能力繳納房屋稅，稅捐處就張冠李戴的向他人課稅，他人數年未繳就移送執行，後經他人發覺而追究，稅捐處在數天內就完成更正；被告用數十筆假遺產冤枉原告，據此追稅、罰鍰、移送執行，原告申請實物抵繳遺產稅訴願被駁回後就寄望更正假遺產，原告於 94 年 2 月 15 日向被告申請更正、補充復查申請、陳情均無效，歷經一年半多，被告應作為而不作為，原告於 95 年 9 月 14 日向被告提出訴願書，被告竟然拒絕移送財政部，原告請求無效後，於 95 年 10 月 19 日自己到財政部送訴願

書，訴願後被告才於 95 年 11 月 23 日撤除部分假遺產，重行核定遺產總額 39,867,032 元、應納稅額 5,909,707 元，原告仍不服，續於 95 年 12 月 27 日向財政部訴願委員會遞交訴願書補充訴願：「民對……95 年 11 月 23 日中區國稅民權一字第 0950042973 號函，更正應納遺產稅 5,909,700 元……等不服」。原告所查盡是張冠李戴的假遺產，金額灌水、重複核稅、文件不實等事證歷歷陳述訴願書內，財政部訴願委員會竟然於 96 年 4 月 30 日以案件已確定等而決定「訴願不受理」；原告不服，提起訴訟，請求公道。

4. 被告種種不實的追稅歷歷在目，原告申請被繼承人蔡榮泉的遺產總歸戶僅 7 筆財產，於 94 年 1 月 24 日申請遺產稅第 B4805090020010 號核定書內共有七十多筆財產，經查「現金 10,587,812 元」（A2-125 現金 666,666 元、A-125 現金 1,150,000 元、A4-127 現金 8,771,146 元），經查，被告將被繼承人蔡榮泉的先父蔡奇瑞生前三年的銀行提款，盡數併入被繼承人蔡榮泉的繼承遺產課稅。被告依據先父蔡奇瑞生前請公司會計到銀行代為提款轉帳的款額，皆被認定為贈與，卻將所有的回存款及回流款棄置度外，據此假象核定贈與稅壹億肆仟多萬元。縱然是先父蔡奇瑞贈與給他人的現金、顯已歸屬他人，此與被繼承人蔡榮泉有何相干，毫無關聯的款項，怎麼能變成被繼承人蔡榮泉的遺產而違法核課遺產稅，況且這件莫須有的贈與稅事件，早於 93 年底經鈞院 92 年度再字第 20 號判決撤銷歸零及確定。被告明知詳情，何必欺民，竟然據此藉口而否准實物抵繳遺產稅，駁回實物抵稅的訴願。另所謂「出售財產 15,786,000 元」經查是死亡前數年出售房屋並非死亡時遺留現金，再依據 94 年 1 月 24 日被繼承人蔡榮泉核定書的遺產到地政事務所申請相關謄本發現，被告將三慶建設公司、廖鴻銓、蔡榮木、蔡陳育、蔡月霞等別人的數十筆財產納為被繼承人蔡榮泉遺產；按核定書編號 A7-102 臺中市○○路 2 段 42 號房屋，經地政事務所申請建物謄本查知房屋起造後，69 年屬於三慶建設公司所有至今未變，數十筆假遺產均非蔡榮泉遺產，亦非蔡榮泉生前贈與的財產，也不是蔡榮泉繼承的

財產，到銀行查現金、到經濟部查公司股份都不是，而且其金額灌水、重複核稅、文件不實等。為此原告於 94 年 2 月 15 日向被告申請更正、及補充復查申請，怎知這麼明顯離譜的瑕疵，請被告更正竟然置之不理，竟然說案件已經確定了，不得復查、不能訴願，反而經臺中行政執行處更積極更擴大執行。綜上種種不實的核課（包括第三次更正核定），被告在原審均已承認違誤，所以原告不想追究。然而鈞院於 97 年 2 月 27 日判決（96 年度訴字第 243 號）撤銷原處分及訴願決定後，被告明知原告的兄弟姐妹皆已拋棄繼承，均與本件繼承無關，被告竟然於 97 年 3 月 5 日行文查封原告的兄弟姐妹的財產，被告續於 97 年 4 月 2 日上訴。

- 5.原告本想將全部遺產抵繳稅金與罰款，怎知被告以遺產核定有「現金 10,587,812 元」與「出售財產 15,786,000 元」，據此否准原告的申請、駁回實物抵繳之訴願。惟查，被繼承人蔡榮泉生前數年為數億元的欠稅欠債而出售財產 15,786,000 元根本不足清償，怎可能遺留現金。原告確實不知他生前數年出售財產的款額流向。嗣後被告於財政部 94 年第 094036521 號實物抵繳遺產稅訴願案中才提出蔡林信 91 年 11 月 28 日的說明書「蔡榮泉生前出售房屋及遺留現金 13,458,500 元」與 92 年 4 月 4 日蓋有原告印章的同意書；原告完全不知情、從來沒有看過或簽過這份同意書，為何在同意書上蓋有原告印章。是誰用原告的名義偽造這份同意書。被告如何有這份同意書，以及蔡林信雖然是被繼承人蔡榮泉的配偶，卻早在 87 年 7 月 1 日拋棄繼承，為何又有 91 年 11 月 28 日蔡林信的「說明書」，但是被告以內部文件核定不公開等藉口限制閱卷，當時原告在獄中無法查詢，以致無法繼續進行實物抵稅的行政救濟。嗣經傳訊相關證人查明「說明書」、「同意書」是被告為蔡榮泉生前數年前出售房屋而找蔡林信、蔡金聲、高山公司的記帳會計師陳榮東等，係經他們協談而來的，根本就沒有所謂的遺留現金，否則誰願拋棄，蔡榮泉的配偶蔡林信、次子蔡金聲早在 87 年 7 月就向法院聲請拋棄繼承；被告依據蔡榮泉死亡前數年出售財產的相關資料，於 91 年 10 月 22 日行文查問 86

年3月高山企業股份有限公司購買被繼承人蔡榮泉坐落臺中縣大雅鄉忠義村○○路31號房屋價款流程、以及查問蔡林信購買蔡榮泉坐落臺中市大德街249巷4號價款流程；陳榮東為高山公司的記帳會計師，因無法交待蔡榮泉生前買賣款額的流程；當時蔡家為被告冤枉核課數億元贈與稅經高等行政法院駁回認為無救了，蔡家相關的公司也被冤枉追稅，以及蔡榮泉為欠債、欠稅造成18位家人限制出境、被拍賣18位家人財產等等而憂鬱死亡，致使蔡榮泉的繼承人人心惶惶，為怕波及高山公司的生存而隱瞞，犧牲原告。經被告協談後，股東蔡金聲與陳榮東會計師製造蔡林信91年11月28日的說明書（說明蔡榮泉生前出售房屋遺留現金13,458,500元）與製造原告92年4月4日的同意書（同意有遺留現金）。記得在93年初，蔡榮泉的次子蔡金聲找原告，聲稱先父蔡奇瑞1億8仟萬元的贈與稅問題牽連他父親蔡榮泉，需要請他的會計師代為清查，原告僅就此問題同意他們，並在刑事聲請狀蓋章聲請原告的前科記錄，所以當時的代理不是針對蔡榮泉的遺產稅，況且當時原告不知蔡金聲等已經拋棄繼承。原告對蓋有原告印章的同意書完全不知情，從申請實物抵繳蔡榮泉遺產稅訴願中才發現說明書與同意書，經查蔡榮泉死亡時根本就沒有遺留現金，否則誰願意拋棄繼承？為釐清真相請求傳訊蔡林信、蔡金聲，經96年9月11日庭訊幸得真相：證人蔡金聲說：「我媽媽是蔡林信，她的事情都是我在處理，她七十幾歲了」證人蔡金聲說：「……陳（榮東）會計師本來就是處理我們公司的事情，有關我爸爸遺產的事情就請他來處理。」法官提示「同意書」問證人，是否為證人拿給國稅局的？證人蔡金聲說：「這是我拿給原告蓋的，才拿給國稅局的。國稅局有來公文說我爸爸有筆錢，我本來不知道。」原告訴代問：「證人說不知有這筆錢，怎會寫這張同意書？蔡林信是87年就拋棄繼承，怎會在91年國稅局要他們寫這張（說明書）？」證人蔡金聲說：「我記得沒錯的話，是國稅局來公文我才知道，不是我自己寫給國稅局的。」原告訴代問：「關於國稅局行文給證人，請問證人有無這筆

錢？」證人蔡金聲說：「我父親生前的財產我們都沒有管，都不知道。假如說那筆錢是我父親留下，我幹嘛要辦拋棄。」96年8月28日庭訊中證人陳榮東說：「蔡金聲告訴他贈與稅撤銷了……後來申請撤銷復查」，按理贈與稅撤銷了更應該復查，反而撤銷復查，是否為卡死內幕不讓原告知悉真相？只有撤案人最清楚。另有關誰用印寫文件送件？誰被通知領稅單而用印？只有被告最清楚，此有96年11月6日上午在法庭上被告陳述民權稽徵所證實是陳榮東會計師拿該印章到民權稽徵所蓋章。以及97年1月15日庭訊中證人陳榮東承認所有文件是他草寫、送案件、領案件，卻將蓋印推給蔡金聲去處理；證人陳榮東會計師再三強調他只是寫一寫交給蔡金聲蓋印，他沒有用印、蓋章都不在他面前、他不會替人保管印章等，且於96年8月28日法庭上提出偽造的93年3月1日委託書影本等文件栽贓，誣陷原告有委託；而證人蔡金聲更咬定是原告蓋的章，咬定同意書、撤回申請書、委託書影本等，均誣陷是原告蓋的章；從雙掛號回執等事證，證明那顆印章在陳榮東手中；按前、後稅務員的證詞與被告卷宗查無委託書等事實，證明陳榮東所提出的委託書影本等，是新的偽造與栽贓。被告於93年6月25日、93年7月20日等多次給原告雙掛號信件均寄到陳榮東會計師住址（臺中市西區○○路2段52巷15號），該雙掛號回執上所蓋的印章就是同意書上相同的原告印章，顯然印章在陳榮東手中。

- 6.按稅捐稽徵法第11之6條規定：「稅捐稽徵機關故意以不正當方法取得之自白且與事實不相符者，不得作為課稅或處罰之證據。」高山企業公司股東蔡金聲與陳榮東會計師依據承辦稅務員蔡克良的意思，按照售屋當時公告現值製造蔡林信91年11月28日的說明書（說明蔡榮泉生前出售房屋遺留現金13,458,500元）與製造蔡耀炳92年4月4日的同意書（同意有遺留現金）等，顯然違反稅捐稽徵法第11之6條及相關法律之規定，足證不可採。
- 7.被告所稱的第三次核定52筆遺產、稅額5,909,707元，仍然不實在，仍然將別人財產列入遺產核課、金額灌水等，

原告在前審均有敘述。未料，被告於 99 年 8 月 19 日提出補充答辯狀，就第三次核定，逐一辯稱全無不合。被告盡將先父蔡奇瑞生前已經移轉過戶給他人的財產、已歸屬別人的財產，併入被繼承人蔡榮泉的繼承遺產課稅，顯然違法。原告於 96 年 8 月 14 日申請最新的遺產稅核定書，仍有假遺產或金額灌水等。蔡榮泉遺產稅核定書編號 A8-008 房屋臺中市中區○○路 2 之 2 之 11 號，係原告於 94 年 6 月 4 日復查申請書申請對 94 年 1 月 24 日核定書 A9 不服的項目；經臺中市中山地政事務所詳查，所有權人為廖鴻銓，該房屋自起造至今未曾為蔡榮泉所有，沒有遺產及贈與稅法第 1 條或第 15 條等問題，顯然有誤，然而，被告於 99 年 8 月 19 日答辯補充狀辯稱「係被繼承人蔡榮泉對其父蔡奇瑞所遺財產之應繼分（1/12），應併入遺產總額課稅部分，有被告（蔡奇瑞）遺產稅免稅證明書影本（第 42 頁至第 44 頁）可稽，並無不合。」又國稅局大智稽徵所函件對重覆核定蔡奇瑞遺產稅說明二「……原核既列為房屋又列為死亡前三年財產，確係重覆核計……」，遺產係指死亡時遺留的財產（含應繼分財產），並非死亡前三年的財產、或生前已移轉給他人的財產。而遺產及贈與稅法第 15 條視為遺產之贈與，意指被繼承人死亡前三年贈與給民法規定按順序之法定繼承人及配偶財產而言，即被繼承人蔡榮泉死亡前三年贈與的財產，並非擴大到先父蔡奇瑞死亡前三年移轉的財產。原告舉證再三說明被告之違誤，舉證說明蔡奇瑞死亡時沒有上開房屋。被告明知上開財產非屬被繼承人蔡榮泉遺產、明知上開財產為先父蔡奇瑞死亡前三年已經移轉給他人，歷經原告再三重複陳述、歷經被告重新核定、又經前審之審理，被告仍然將該項違誤的核定，強辯為被繼承人蔡榮泉對其父蔡奇瑞所遺財產之應繼分（1/12）來混淆，據此魚目混珠併入被繼承人蔡榮泉繼承的遺產，顯然違法，足證不可採。；另編號 AD-0014 土地臺中縣豐原市翁子段 0005 之 0021 地號面積 4,129m²，持分 7/2000，核定金額 43,354 元，為蔡榮泉生前贈與之財產，係 94 年 6 月 4 日原告於復查申請書申請對 94 年 1 月 24 日核定書 AD 不服的項目

；經向地政事務所申請地價謄本即知蔡榮泉於 87 年 5 月 27 日死亡時的公告現值每平方公尺為 2,500 元經核算 $2,500 \text{ 元} \times \text{面積 } 4,129\text{m}^2 \times \text{持分 } 7/2000 = 36,129 \text{ 元}$ ，所以該筆遺產金額應該是 36,129 元，而非核定金額 43,354 元；又核定書編號 AE-0072、AF-0073、AG-0074 之三筆遺產名稱為「出售財產」，合計金額 15,786,000 元，死亡人如何出售財產，遺產應屬靜態，死亡那一刻靜止狀態的財產，是死亡日當時遺留的財產；原告非常不解遺產中為何核定漏報「出售財產」之名稱，原告曾經再三行文申請撤銷或變更被繼承人蔡榮泉遺產稅核定之「出售財產」，均被否准。

8. 被繼承人死亡前，依法應納之各項稅捐、罰鍰及罰金，以及未償之債務，具有確實之證明者，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅，為遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 8 款及第 9 款明文規定。按被繼承人蔡榮泉於 87 年 5 月 27 日死亡，生前負有巨額欠稅欠債，包括繼承先父蔡奇瑞於 85 年 6 月 29 日死亡前積欠的欠稅欠債、以及至 87 年 5 月 27 日增添之稅金、欠債息等，應從被繼承人蔡榮泉的遺產總額中扣除，免徵遺產稅。查先父蔡奇瑞死亡後每年仍然被核課綜合所得稅連續有 10 年之久，且移送臺中行政執行處執行，蔡奇瑞綜合所得稅之 88 年單號 08810B58BGWF00000009、87 年單號 08710B58BGWF00000012、以及 86 年製單編號 08610B58BGWF00000016 等租賃收入之房屋稅籍號碼為 02120208000，稅籍地址為臺中市東區○○路 4 段 299 號，經中山地政所查證房屋自 83 年 1 月 5 日起即為瑞懌建設股份有限公司所有。被告明知違誤將別人房屋的租賃所得轉嫁給先父蔡奇瑞核課綜合所得稅，追索不知情的繼承人，且經執行業已納稅完畢，雖經繼承人向被告舉證，仍需繁雜的行政救濟方能撤銷而作罷。然原告多次請求被告從被繼承人蔡榮泉的遺產總額中，扣除冤枉繳納稅額之生前應繼分，被告至今仍未扣除。又依遺產及贈與稅法第 16 條第 1 項第 10 款規定被繼承人死亡前五年內，繼承之財產已納遺產稅者，不計入遺產總額。先父蔡奇瑞於 85 年 6 月 29 日死亡經繳納 6,295,361 元遺產稅及繳納諸多的相關稅金，而被繼承人蔡榮泉於

87年5月27日死亡，前後相隔不到2年，顯有遺產及贈與稅法第16條第1項第10款之適用。

(三) 主張時效權：

1. 本件陳榮東曾於96年8月28日庭提93年3月1日委任書的影本；並於當庭陳述：「因為承辦人員找不到原告，該稅單……蔡金聲就拿原告的印章，交給我領回就交給蔡金聲了」，次查被告於93年3月31日通知陳會計師領取繳款書，有被告內部文件影本可稽。又上開繳款書（繳納期間自93年4月11日至同年6月10日）確蓋有原告之印。惟查，被告所提單照號碼AC0002259遺產稅單第四聯，稅額6,238,047元，以及罰單號碼BA0012128，罰鍰金額5,958,300元，第一聯至第五聯的正本全部在被告課稅卷宗內；四聯稅單及五聯之正副聯共有九張的正本，全部在被告卷宗之內，稅單與罰單之繳納期間均為93年4月11日至93年6月10日止，蓋有原告印章。上開單據曾經證人陳榮東二次法庭作證，證明稅單交給蔡金聲。續查被告所說本件卷宗93年3月25日的文件，被告曾於96年10月9日上午在法庭上提出該函文，文後有添寫「本案已開徵，並已通知代理人領取繳款書及核定通知書等」的文字，被告據此自己添寫的文字而推測本件已開徵。惟查，93年3月25日文件前後之遺產稅仍在重核之中，且有93年4月13日被告行文給被告所屬臺中市分局函稱：「經覆核結果，核定應納及漏報遺產稅9,777,527元……，請俟違章處分書送達貴分局後，再行依法辦理開徵。」按照被告93年4月13日之內部函文與前文之意旨顯然相互矛盾，則被告於93年3月25日以不正方法製造相關文書之作弊實昭然若揭；據此益證系爭行政處分顯然未經合法送達予原告。續查委任書的主要內容是委託抄錄資料，文後有謹呈被告所屬大智稽徵所，原告向大智稽徵所求證得知他們未曾辦理蔡榮泉的遺產稅案件，因為蔡榮泉遺產稅案件不屬於大智稽徵所管轄。原告確實沒有委任，該委任書上的印章不是原告的，陳榮東用此印章收雙掛號證明該印章在陳榮東手中。97年1月15日證人陳榮東在法庭中所說的內容太矛盾了，終於承認「……沒有用

我作為代理人。」「我只是代為文書處理，這定義不同。」96年8月28日證人陳榮東會計師於開庭中陳述：「被告在處理本案時，找不到原告，寄的信也都退回，被告為了案件的進度，信件就寄到我那邊，我只是代收信件……」

「徵收單位原來是中區國稅局，其臺中分局後來又改為民權稽徵所，因為承辦人員找不到原告……」；96年10月9日與11月6日被告在法庭承認查不到委任書，並陳述民權稽徵所無法辨別陳榮東會計師是否有代理權、以及我們（即民權稽徵所）一直無法確定就當時陳會計師有無表見代理，97年1月15日本件承辦稅務員郭淑楨（證人）在法庭上說明本件為未申報案件，被告找不到原告，所寄給原告的信件都沒有收到……。原告訴代當庭再三問本件稅務員郭淑楨（證人）如何認定代理，證人郭淑楨說「我問同事……，我打電話問原來承辦人是否有人來代理」、被告訴代說「委任狀理論上是有」等等。被告對代理人的認定也僅是聽說與理論上而已，遑論授權為合法之送達代收人。被告於無任何憑證下擅自將遺產稅繳款書送到他人的處所而拒付給原告，顯然荒謬至極而難採信。

2. 動機是行為的關鍵，陳榮東會計師偽用印章的文件全部都對原告不利，足證原告沒有委託他們。文件內容對誰有利，就屬誰想那麼做。說明書與同意書證明遺留現金壹仟多萬元，據此內容可以追索很多稅金，所以納稅義務人絕不可能自己故意製作增加納稅的蠢事，蔡林信與蔡金聲早已拋棄繼承，追稅也追不到他們。陳榮東會計師於93年6月8日提出復查申請書，又於93年7月13日申請撤回復查，專業的陳會計師當然清楚撤回復查之案件就確定不能再翻案，縱然將數十筆假遺產灌入核稅也很難申請行政救濟，納稅義務人絕不可能做這種蠢事，足證撤回復查的人不是原告，用印的人不是原告；受委託的會計師絕對不可能違背委託人意思去做這麼嚴重不利委託人的事，足證原告沒有委託陳榮東會計師。96年9月11日證人蔡金聲回答說：「假如說那筆錢是我父親留下的，我幹嘛要拋棄。」；97年1月15日在法庭中，證人蔡金聲回應法官有關委託書的問

題時說：「我委託陳會計師幫我處理的，我沒有接觸國稅局的人，因為我不太懂」；回應原告訴代說：「因為我不太懂……我對稅務不太懂，國稅局來公文，我不太懂如何處理，還是要會計師，我請教會計師後才寫說明書的」。

97 年 1 月 15 日在法庭中，證人陳榮東對說明書的回答：「在稅務上，當然是配合人家，……為了案件進行，我是會計師，有義務來協助行政機關來辦理案件。行政機關認為再加一份說明書，以防止有爭論或瑕疵。」從兩位證人的證詞得知明知沒有這筆錢，陳榮東為了配合被告而偽造文件使原告無法脫身，足以證明沒有委託關係；以及蔡金聲再三說明他對稅務不太懂，更不可能受任委託。陳榮東會計師與蔡金聲為了配合被告而於 92 年 4 月 4 日偽造原告的同意書提供給被告後，為了掩飾偽造，又製作更多的文件，說了更多的謊話。

3. 綜上事實證明陳榮東會計師沒有代理，被告自始至終未將被繼承人蔡榮泉遺產稅納稅單與罰單合法送達給原告；至於原告所收的核定通知書、罰鍰處分書等，都不屬於稅捐稽徵法第 18 條規定繳納稅捐的繳款書，參閱財政部 75/03/28 台財稅第 7533353 號解釋函：「核課期間內發單係指於核課期間內將稅單合法送達。」本件被繼承人蔡榮泉於 87 年 5 月 27 日死亡至今已十多年，被告未曾將稅單合法送達給原告，按稅捐稽徵法第 21 條等規定，顯然已逾核課徵收時效。

（四）被告為稅務專業機關掌管課稅，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴（行政程序法第 8 條規定）。綜上事實證明被告始終未將被繼承人蔡榮泉遺產稅納稅單與罰單合法送達給原告，雖經原告多次親身與書面向被告申請蔡榮泉遺產稅單與罰鍰單，仍然拿不到稅單是事實，查被繼承人死亡至今約有十年，按稅捐稽徵法第 21 條等規定，顯然已過徵收時效。所以原告主張時效權請求撤銷原處分等，並請求撤銷執行，其他則作備位主張。

（五）綜上所述，原告依據行政訴訟法第 4 條第 1 項規定提起撤銷訴訟，並聲明求為判決：

1.訴願決定及原處分（即被告 94 年 1 月 24 日 B4805090020010 號遺產稅核定通知書、被告 95 年 11 月 23 日中區國稅局民權一字第 0950042973 號函、被告 96 年 3 月 5 日 96 年度財遺產更字第 1R092070013 號處分書）均撤銷。

2.第一審及發回前訴訟費用由被告負擔。

三、被告則以：

- （一）查原告因對於非行政處分或其他依法不屬訴願救濟範圍內之事項提起訴願，經財政部訴願決定不受理。次查依行政訴訟法第 4 條第 1 項規定提起撤銷訴訟之要件，須經依訴願法提起訴願，而所謂依訴願法提起訴願，係指依訴願法合法提起之訴願而言。本件既未經合法訴願程序，其起訴自屬不備訴願前置之訴訟要件，依程序不合，實體不究之原則，原告所為實體上之主張，自無庸審究。又被告原查亦已確實審究原告數次申請更正之主張，本諸職權重行核定被繼承人蔡榮泉之遺產稅及罰鍰，原告提起本訴訟，並無新理由及新事證，復執前詞爭執，所訴委不足採。
- （二）被告初次核定被繼承人蔡榮泉遺產稅而補徵稅額 6,238,047 元時，繳納期間自 93 年 4 月 1 日至同年 6 月 10 日止，有遺產稅額繳款書影本可稽。原告於同年 6 月 8 日申請復查後，旋於同年 7 月 13 日具文撤回復查，應視為自始未申請復查，依稅捐稽徵法第 39 條第 1 項規定，其既於繳納期間屆滿 30 日後仍未繳納，被告移送強制執行即無不合。至被告嗣後發現蔡榮泉尚有其他遺產而再予補徵遺產稅，並不影響前次移送強制執行之合法性。
- （三）原告未依規定辦理本件遺產稅申報為其所不爭，蔡榮泉於 87 年 5 月 27 日死亡，依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款、第 22 條第 2 款、遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項前段規定，本件核課期間起算日為 87 年 11 月 27 日，被告既已於 93 年 3 月 31 日送達遺產稅繳款書，是並未逾 7 年之核課期間（原告誤為徵收期間），原告容有誤解。
- （四）查本件陳榮東會計師曾於 96 年 8 月 28 日準備程序庭前提示原告 93 年 3 月 1 日出具之委任書影本，並於當庭作證陳述：「因為承辦人員找不到原告，該稅單……蔡金聲就拿原告

的印章，交我領回來就交給蔡金聲了。」次查被告原查於 93 年 3 月 31 日通知陳會計師（代理人）領取繳款書，有被告內部文件影本可稽。又上開繳款書（繳納期間自 93 年 4 月 11 日至同年 6 月 10 日止）確蓋有原告之印。綜上，被告原卷雖查無委任書，難謂陳會計師於本件即無代理權，原告一再指摘其無權代理，應屬渠等私法關係，不影響本件送達之效力。

- （五）被繼承人蔡榮泉於 87 年 5 月 27 日死亡，原告係繼承人，未依規定辦理遺產稅申報，經被告所屬民權稽徵所更正核定遺產總額 39,867,032 元，遺產淨額 24,899,114 元，應納稅額 5,909,707 元，並處罰鍰 5,909,700 元。民權稽徵所 95 年 11 月 23 日中區國稅民權一字第 0950042973 號函（通知本件遺產稅業經更正）於同年月 27 日送達；另民權稽徵所 96 年 3 月 6 日中區國稅民權一字第 0960016883 號函及違章處分書於 96 年 3 月 9 日送達。

- （六）茲就系爭被繼承人蔡榮泉遺產稅核定項目及核定情形依序論述如下：

1.0001、臺中市西區○○段 0079 之 0041 地號（土地），金額：2,178,000 元；0003、臺中縣豐原市○○段 0117 之 0033 地號（土地），金額：21,218 元；0004、臺中市西區○○段四小段 0004 之 0013 地號（土地），金額：2,070,882 元；0005、臺中市西區○○段四小段 0004 之 0040 地號（土地），金額：616,000 元；0008、臺中市西區○○段 0078 之 0010 地號（土地），金額：315,000 元；0009、臺中市西區○○段 0078 之 0038 地號（土地），金額：336,000 元；0010、臺中市西區○○段 0079 之 0001 地號（土地），金額：5,786,000 元；0011、臺中市西區○○段 0079 之 0043 地號（土地），金額：222,000 元；0012、臺中市西區○○段 0080 之 0492 地號（土地），金額：22,000 元；0013、臺中市西區○○段 0080 之 0493 地號（土地），金額：418,000 元；0014、臺中縣豐原市○○段 0005 之 0021 地號（土地），金額：43,354 元；0026、豐原市○○路坪頂向 232—2 號 1 樓之 8（房屋），金額：125,200 元；0035、振美企業股

份有限公司（投資），金額：1,000,000 元；說明：係被繼承人蔡榮泉於 87 年 5 月 20 日（死亡前 2 年內）贈與其配偶蔡林信之財產，有被繼承人 87 年 6 月 8 日贈與稅申報書及被告贈與稅核定查詢資料可稽，並無不合。

2.0006、臺中市○○段○小段 0007 之 0033 地號（土地）

，金額：862,400 元；0007、臺中市○○段○小段 0007 之 0039 地號（土地），金額：2,695,000 元；說明：有土地登記謄本影本可稽，並無不合。

3.0075、臺中縣豐原市○○段 0117—0033 地號（土地），金

額：2,546 元；0076、臺中市○○段○小段 4—13 地號（土地），金額：334,165 元；0077、臺中市○○段○小段 4—18 地號（土地），金額：1,479,187 元；0078、臺中市東區○○○○段 91—10 地號（土地），金額：1,085,000 元；0079、臺中市東區○○○○段 91—12 地號（土地），金額：609,583 元；0080、臺中市東區○○○○段 91—27 地號（土地），金額：50,033 元；0081、臺中市東區○○○○段 91—28 地號（土地），金額：115,583 元；0082、臺中市東區○○段六小段 6—10 地號（土地），金額：1,969,920 元；0083、臺中縣豐原市○○段 5—21 地號（土地），金額：4,335 元；0084、臺中縣太平鄉○○路段 111—93 地號（土地），金額：18,133 元；0086、臺中市○○區繼光里○○路 2 之 2 之 11 號（房屋），金額：10,837 元；0087、臺中市○○路 2 段 48—3 號（房屋），金額：4,291 元；0088、臺中市東區○○路 114 號（房屋），金額：42,900 元；0089、臺中市東區○○路 4 段 301 號地下室（房屋），金額：131,933 元；0090、臺中市東區朱文里○○路四段 301 之 2 之 7 號（房屋），金額：22,350 元；0104、臺中市東區○○路四段 301 之 3 之 7 號（房屋），金額：16,583 元；0105、臺中市東區○○路四段 301 之 3 之 6 號（房屋），金額：20,816 元；0112、臺中市第一信用合作社（存款），金額：756 元；0113、臺中市第一信用合作社（存款），金額：73 元；0114、臺中市第四信用合作社（存款），金額：1,477 元；0115、臺中市第四信用合作社（存

款)，金額：1,125 元；0116、臺中市第五信用合作社（存款），金額：741 元；0117、臺中市第三信用合作社（存款），金額：121 元；0118、臺中市第一信用合作社（投資），金額：275 元；0119、臺中市第五信用合作社（投資），金額：41 元；0120、臺中市第三信用合作社（投資），金額：40 元；0121、瑞懌建設股份有限公司（投資），金額：32,067 元；0123、臺中市第四信用合作社（投資），金額：1,591 元；0124、臺中綜合百貨有限公司（投資），金額：16,447 元；說明：係被繼承人蔡榮泉對於其父蔡其瑞所遺財產之應繼分（1/12），應併入遺產總額課稅部分，有被告（蔡其瑞）遺產稅免稅證明書影本可稽，並無不合。

4.0025、臺中市區愛松里○○路 237 號（房屋），金額：744,100 元；說明：有臺中市稅捐稽徵處提供之房屋稅徵銷查詢資料及房屋稅籍紀錄表影本可稽，並無不合。

5.0070、合作金庫銀行－太原分行（存款），金額：17,186 元；0071、中興商業銀行－民權分行（存款），金額：12,743 元；說明：有該銀行提供之各類存款餘額查詢表影本可稽，並無不合。

6.0039、傑仁企業股份有限公司（投資）金額：100,000 元；說明：有該公司提供之股東投資明細表影本可稽，並無不合。

7.0069、傑仁企業股份有限公司（投資），金額：525,000 元；說明：係被繼承人蔡榮泉於 86 年 8 月 25 日（死亡前 2 年內）贈與其配偶蔡林信之財產，有被告贈與稅調查報告書及贈與稅核定查詢資料及該公司提供之股東投資明細表影本可稽，並無不合。

8.0072、出售資產（其他），金額：12,753,300 元；說明：係被繼承人蔡榮泉生前於 86 年 3 月 17 日出售臺中縣大雅鄉忠義村○○路 31 號房屋予高山企業股份有限公司所遺留之現金，有該公司出具之不動產買賣支付價款明細表、房屋買賣契約書、原告於 92 年 4 月 4 日出具之同意書及被繼承人配偶蔡林信於 91 年 11 月 28 日出具之說明書影本可稽，並無

不合。

9.0073、出售資產（其他），金額：705,200 元；說明：係被繼承人蔡榮泉生前於 86 年 3 月 4 日出售臺中市北區大德街 249 巷 4 號房屋予其配偶蔡林信所遺留之現金，有原告於 92 年 4 月 4 日出具之同意書、被繼承人配偶蔡林信於 91 年 11 月 28 日出具之說明書、不動產買賣支付價款明細表及房屋買賣契約書影本可稽，並無不合。

10.0074、出售資產（其他），金額：2,327,500 元；說明：係被繼承人蔡榮泉生前於 86 年 3 月 4 日出售上開房屋所座落之土地予其配偶蔡林信所遺留之現金，有土地增值稅申報書影本可稽，並無不合。

（七）綜上所述，被告原處分並無違法等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本院按「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。」「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。」「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。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。」「被繼承人死亡前二年內贈與之財產，依第十五條之規定併入遺產課徵遺產稅者，應將已納之贈與稅與土地增值稅連同按郵政儲金匯業局一年期定期存款利率計算之利息，自應納遺產稅額內扣抵。但扣抵額不得超過贈與財產併計遺產總額後增加之應納稅額。」「被繼承人死亡前二年內贈與下列個人之財產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依本法規定徵稅：……二、被繼承人依民法第一千一百三十八條及第一千一百四十條規定之各順序繼承人。……」為遺產及贈與稅法第 1 條第 1 項、第 3 條第 1 項、第 4 條第 1 項、第 2 項、第 11 條第 2 項及第 15 條第 1 項第 2 款所明定。

五、上開事實概要欄所述之事實，除後列之爭點事項外，其餘為

兩造所不爭執，並有臺中行政執行處 92 年 5 月 12 日中執廉 90 年稅執字第 00092756 號執行命令、被告 93 年 3 月 24 日 93 年度財遺贈字第 B1R83092070013 號處分書、贈與稅核定資料查詢單、被告 93 年 12 月 2 日中區國稅中市一字第 0930061155 號函、臺中市東區○○○○段 91-10 地號土地登記謄本、羅秋敏 94 年 7 月 2 日寄發之存證信函、被告大智稽徵所 94 年 7 月 6 日中區國稅大智一字第 0940012676 號函、欠稅明細表、蔡奇瑞徵銷明細檔多筆查詢單、蔡奇瑞徵銷明細檔查詢單、原告 94 年 4 月 1 日出具之更正申請書、臺中高等行政法院 92 年度再字第 20 號判決暨確定證明書、87 年度未申報核定綜合所得稅核定通知書、各類所得扣繳暨免扣繳憑單、臺中行政執行處 94 年 9 月 13 日中執戊 91 年營所稅執專字第 00108838 號函、被告大智稽徵所 95 年 3 月 28 日中區國稅大智一字第 0950005657 號函、88 年度遺產稅繳款書、臺中行政執行處 94 年 5 月 13 日中執忠 94 年遺稅執特字第 00018584 號函、臺中市東區○○○○段 1327 建號建物登記第二類謄本、臺中市東區○○○○段 91-2 8、91-12、91-27 地號土地登記第二類謄本、臺中市東區○○○○段四小段 4-13、4-18 地號土地登記第二類謄本、臺灣臺中地方法院家事法庭 87 年 8 月 6 日中院貴民癸 87 繼字第 527 號函、臺灣臺中地方法院家事法庭 87 年 8 月 28 日中院貴民癸 87 繼字第 590 號函、財政部 87 年 5 月 13 日臺財稅第 871106 274 號函、臺中市第四信用合作社西臺中分社 87 年 3 月 2 日跨行匯出匯款回單、臺灣臺中地方法院 90 年度中調字第 182 號調解程序筆錄、臺中市東區○○○○段七小段 464 建號建物登記第二類謄本、臺中縣豐原市○○○○段 5-2 1 地號地價第二類謄本、高山企業股份有限公司出具之委託書、蔡林信出具之委託書、原告出具之委託書、原告之戶籍謄本、原告 93 年出具之申請書、原告 93 年 3 月 1 日出具之申請書、原告 93 年 6 月 8 日出具之更正申請書、被告 93 年 6 月 25 日中區國稅法二字第 09300 39409 號函、被告 93 年 11 月 26 日 93 年度財遺產字第 1F0930850 08 號處分書、被告臺中市分局 93 年 7 月 20 日中區國稅中市一字第 0930037950 號函、臺灣臺中地方法院 87 年執五字第 1094 8 號債權憑證、臺灣臺中地方法院 89 年 4 月 8 日 87 執五字第 10948

號證明書、臺灣臺中地方法院 89 年 6 月 28 日 87 執五字第 10948
號證明書、臺中市稅捐稽徵處大智分處 89 年 2 月 22 日稅智分
二字第 890 01713 號函、被告 93 年 3 月 25 日中區國稅法二字第
0930014015 號函、被告 96 年 10 月 26 日中區國稅法二字第 0960
052248 號函、臺中市稅捐稽徵處大智分處房屋稅稅額繳款書
、臺中市東區○○段六小段 379、382、383、384、385、380
、359、386、387、388、389、392、393、394 建號建物登記
謄本、臺中市東區○○段六小段 6-10 地號土地登記謄本、臺
中市中區○○段四小段 260、271 建號建物登記第二類謄本、
臺中市中區○○段七小段 374 建號建物登記第二類謄本、原
告 96 年 10 月 24 日寄發之存證信函、原告 96 年 10 月 1 日寄發之
存證信函、原告 92 年 11 月 13 日之刑事聲請狀、臺中市中區○
○段一小段 587 建號建物登記第二類謄本、臺中市東區○○
段 6-10 地號土地登記第一類謄本、蔡榮泉 94 年 1 月 13 日列印
之財產歸屬資料清單、遺產稅核定通知書、原告 94 年 2 月 15
日更正遺產稅申請書、原告 94 年 6 月 10 日更正遺產稅申請書
、被告大智稽徵所 94 年 6 月 28 日中區國稅大智一字第 0940012
335 號函、被告大智稽徵所 94 年 6 月 29 日中區國稅大智一字第
0940012336 號函、原告 94 年 6 月 16 日申請書、原告 94 年 6 月 16
日補充復查申請書、原告 94 年 7 月 6 日申請書、原告 94 年 10 月
12 日申請書、原告 94 年 11 月 3 日申請書、被告民權稽徵所 95
年 11 月 23 日中區國稅民權一字第 09 50042973 號函、被告民
權稽徵所 96 年 3 月 6 日中區國稅民權一字第 0960016883 號函、
被告 96 年 3 月 5 日 96 年度財遺產更字第 1R092070013 號處分書
、原告 96 年 5 月 10 日申請書、被告民權稽徵所 95 年 2 月 27 日中
區國稅民權一字第 0950001722 號函、原告 95 年 3 月 16 日申請
停止執行書、被告民權稽徵所 95 年 3 月 27 日中區國稅民權四
字第 0950012735 號移文單、被告民權稽徵所 94 年 6 月 10 日中
區國稅民權一字第 0940022809 號函、被告民權稽徵所 94 年 6
月 27 日中區國稅民權一字第 094002604 5 號函、原告遺產稅
欠稅查詢單、被告欠稅總歸戶查詢情形表、87 年度遺產稅繳
款書、違章案件罰鍰繳款書、原告 92 年 4 月 4 日出具之同意書
、原告 93 年 6 月 8 日出具之複查申請書、原告 93 年 7 月 13 日出

具之申請書、被告民權稽徵所遺產稅調查報告書、被告民權稽徵所遺產稅更正通知單、遺產明細表、蔡榮泉遺產稅更正案查簽報告、遺產稅漏稅額之計算方式-申報案件、被告民權稽徵所 97 年 3 月 5 日中區國稅民權四字第 0970002904A 號函、被告 93 年 4 月 13 日中區國稅稽字第 0930 021539 號函、贈與稅申報書、贈與稅財產資料查詢單、贈與稅受贈人查詢單、臺中市中區○○段一小段 7-33、7-39 地號土地登記謄本、臺中市稅捐稽徵處 91 年 9 月 26 日中市稅財字第 111400 號函、臺中市房屋稅籍紀錄表、被告（更正核發）遺產稅免稅證明書、蔡榮泉各類存款餘額查詢表、被告贈與稅調查報告書、振美企業股份有限公司股東名簿、被告函請傑仁企業股份有限公司調查蔡榮泉投資情形調查表、不動產買賣支付價款明細表、土地建築改良物買賣契約書、公證書、蔡林信 91 年 11 月 28 日出具之說明書、土地增值稅（土地現值）申報書、被告 91 年 10 月 22 日中區國稅二字第 0910061642 號函、被告 91 年 8 月 27 日中區國稅二字第 0910051416 號函、臺中縣稅捐稽徵處 92 年 3 月 7 日函、被告 91 年 8 月 27 日中區國稅二字第 0910051417 號函、被告 92 年 3 月 13 日中區國稅二字第 0920016149 號函、被告 91 年 7 月 26 日中區國稅二字第 09100 46470 號函、臺中市政府地方稅務局大智分局稅籍號碼查詢單（證明章第 1000119005 號）、臺中市東區○○段六小段 35 6 建號建物登記謄本、88 年未申報核定綜合所得稅核定通知書及各類所得扣繳暨免扣繳憑單、臺中行政執行處 92 年 5 月 12 日中執廉 90 年稅執字第 00092756 號執行命令、96 年遺產稅繳款書、被告大智稽徵所 100 年 1 月 24 日中區國稅大智一字第 10000018 00 號函、94 年 6 月 27 日遺產稅更正通知單、100 年 1 月 24 日遺產稅核定通知書、○○路 2-2-11 號建物門牌查詢結果、100 年 1 月 25 日臺中市○○段七小段異動索引查詢資料、臺中市○○段六小段異動索引查詢資料等件附卷可稽，為可確認之事實。

六、本件最高行政法院 99 年度判字第 133 號判決發回意旨略以：

「……原審本於職權調查證據後，認定被上訴人主張其未收到遺產稅繳納通知書、違章案件罰鍰繳款書，亦無申請復查或撤回復查之情事尚堪採信，因乃將原處分及訴願決定均撤

銷，固非全然無見。惟查：1. 如原判決理由二所載，被上訴人提起訴願，請求撤銷民權稽徵所之被繼承人蔡榮泉遺產稅核定通知書與執行；並對民權稽徵所 95 年 2 月 27 日中區國稅民權二字第 095001722 號與更正處分，更正應納遺產稅 5,909,707 元，並對上訴人不實核課致無法實物抵繳遺產稅等不服。提復查申請書主張其於 93 年 7 月 13 日撤回復查為不可抗力，不應歸責於被上訴人。訴願決定則以：被上訴人雖於 93 年 6 月 8 日提出復查申請，惟旋於 93 年 7 月 13 日申請撤回，有撤回復查申請書影本附卷可稽，應視為自始未申請復查，且已逾申請復查之 30 日法定不變期間，乃告確定在案，被上訴人不得就已確定之行政處分(即原核定處分)提起訴願。被上訴人迭於 94 年 2 月 15 日、4 月 1 日、6 月 16 日主張對原查核定其父蔡奇瑞(85 年 6 月 29 日死亡)之應繼分遺產有誤，申請更正、復查，復於同年 7 月 6 日、10 月 12 日及 11 月 3 日就原核定繼承蔡奇瑞應繼分遺產及出售財產部分申請更正，經上訴人所屬民權稽徵所以除出售財產核定金額部分，被上訴人未能提出足資證明系爭出售財產金額非屬被繼承人所有，無法更正外，餘審究其主張，均本諸職權准予重行核定遺產總額為 39,867,032 元，應納稅額 5,909,707 元，罰鍰部分移由上訴人更正裁罰，既對於被上訴人有利，且非新處分，被上訴人自不得再事爭訟。另稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第 39 條規定，就納稅義務人逾期未繳納之稅捐移送強制執行，該項移送行為僅係行政機關內部之處理程序，尚不發生對外之法律效果，非屬行政處分，不得對之提起訴願。被上訴人逾展延繳款書繳納期限 93 年 8 月 10 日仍未繳納系爭遺產稅款及罰鍰，上訴人所屬民權稽徵所乃於 93 年 12 月 31 日移送臺中執行處強制執行後，因被上訴人迭次提出原核定有錯誤，經原查本於職權更正，而以 95 年 11 月 15 日中區國稅民權四字第 0950042343 號函請臺中執行處就更正後之稅額執行，並以更正處分函知被上訴人，核該二函內容，係就更正情形函告臺中執行處變更執行金額，僅係通知、事實敘述性質，尚難認屬訴願法所稱之行政處分，被上訴人對上開函復所載內容逕行提起訴願，程序亦有未合。另被上訴人所舉原查 95 年 2 月 27 日中區

國稅民權二字第 095001722 號函，係答復案外人蔡耀東有關被繼承人蔡榮泉遺產稅疑義案之更正處理情形，函復對象既非被上訴人且屬事實敘述性質，自亦不得對之提起訴願，而為訴願不受理之決定。足見被上訴人於訴願階段不服之『原處分』，非僅『原核定處分』及『更正處分』。而其於原審起訴狀所載訴之聲明為『訴願決定暨原處分均撤銷』，於 96 年 8 月 14 日原審受命法官行準備程序復以言詞補充訴之聲明為：『一、聲明求為判決如起訴狀所載。二、即對於起訴狀附件二被告（即上訴人）94 年 1 月 24 日的遺產稅核定通知書及訴願決定。』則被上訴人所稱之『原處分』究係何指，語意上尚屬不明。如認僅對遺產稅之『原核定處分』不服，何以原判決於理由欄又謂：因被上訴人訴請撤銷之原處分有『原核定處分』及『更正處分』，而訴願請求係撤銷『更正處分』，而該更正處分亦有送達予被上訴人，被上訴人自得對其提起訴願，被上訴人既已對更正處分提起訴願，然訴願決定未加以審酌決定，亦有違誤等語，逕將『更正處分』及訴願決定撤銷？自有判決理由不備之違法。2. 如認被上訴人係對『更正處分』不服，除與被上訴人訴之聲明未符外，原判決又逕行論斷被上訴人未收受『原核定處分』之繳款書，無從申請復查或撤回復查，『原核定處分』尚未確定，非無訴外裁判之虞。3. 另訴願機關係就被上訴人不服『原核定處分』、『更正處分』、上訴人就更正情形函告臺中執行處變更執行金額等函，均為訴願不受理之決定。則訴願決定除『更正處分』以外之部分，依原判決之論述，似乎無不合法情事，原判決將訴願決定全部撤銷，亦有判決理由矛盾之違法。……（三）另上訴人提起本件本件上訴主張：1. 上訴人之原課稅處分卷內無陳榮東會計師受被上訴人委任之委託書，並不表示陳榮東會計師無代理權。被上訴人於原審 96 年 9 月 11 日準備程序自認曾在委託書蓋章，證人蔡金聲亦證稱被上訴人曾請蔡金聲代為委託陳榮東會計師，並唸下聯絡住址轉交會計師。原審 97 年 1 月 15 日準備程序，陳榮東會計師證稱被上訴人已委託陳榮東會計師處理蔡榮泉遺產案，且委託書上亦明白記載『茲委託陳榮東會計師辦理蔡榮泉遺產案』原判

決何以不採上開證人之證詞言及證物，並未在理由敘明；而本件既係送達合法與否之爭執，縱然陳榮東會計師無代理權，若其係送達代收人，亦足以影響判決之結果。2. 原審 96 年 8 月 28 日準備程序中，陳榮東會計師及國稅局承辦員郭淑楨之證言一致指出係上訴人通知陳榮東會計師領取遺產稅核定通知、繳款書、違章處分書及罰款繳款書，即所謂『通知陳榮東會計師領取繳款書及違章案件罰鍰繳款書』係指上訴人電話告知陳榮東會計師上述文件無法送達予被上訴人，待陳會計師同意收取後再寄送至其事務所由其持被上訴人之印蓋領，與陳會計師證詞並無矛盾；且不論郵寄領取或親自領取，亦只是送達方式不同，並無法據以認定陳榮東會計師無代理權，或無代收權限。3. 原判決理由中提及『況被上訴人若有收到上開繳款書何須再向上訴人申請蔡榮泉遺產稅稅單及罰款明細，被上訴人既未收到繳款書，自無從申請復查或撤回復查之情事』。惟查納稅義務人收到繳款書後，又向國稅局申請稅單及罰款明細者並非少見。且事後被上訴人自 93 年 6 月到 96 年 8 月間長達 3 年不斷提出更正申請書、訴願書甚至提起行政訴訟、追加書狀，從未爭執陳榮東會計師無代理權，也未曾否認有提起復查並撤回復查之情事，何以於發現上訴人原處分卷內遺失委任書後，即全面否認陳榮東會計師之代理權？依常理言，被上訴人若被會計師偽造私文書致背負龐大稅款，應憤而提出刑事告訴，方與常情相符，且會計師在未受委任之情形下，不可能主動幫被上訴人代為處理遺產稅事宜，原判決調查證據認定事實違背法令且違背論理法則及經驗法則等情，原審於本件發回後更為審理，自應一併調查及論述及之。」其中關於起訴之標的（行政處分）部分，經本院行使闡明權後，原告已確認其請求撤銷之行政處分為被告 94 年 1 月 24 日 B4805090020010 號遺產稅核定通知書（參見發回前本院卷第 45 頁至第 49 頁）、被告 95 年 11 月 23 日中區國稅局民權一字第 0950042973 號函（參見發回前本院卷第 53 頁）、被告 96 年 3 月 5 日 96 年度財遺產更字第 1R092070013 號處分書（參見本院卷第 200 頁）。另歸納兩造前揭主張，本案之爭點為：原告撤回被告 94 年 1 月 24 日 B4805090020010 號

函之復查申請，是否生效？被告 94 年 1 月 24 日 B4805090020010 號函是否已確定，而不得提起行政訴訟？被告 95 年 11 月 23 日中區國稅局民權一字第 0950042973 號函是否為第二次裁決？原告是否得對之提起訴願、行政訴訟？原告對被告 96 年 3 月 5 日 96 年度財遺產更字第 1R092070013 號處分書提起行政訴訟時，是否未踐行訴願先行程序？是否逾核課期間？由於上開爭點與原告於本院更審後所確認之被告 94 年 1 月 24 日 B4805090020010 號遺產稅核定通知書、被告 95 年 11 月 23 日中區國稅局民權一字第 0950042973 號函、被告 96 年 3 月 5 日 96 年度財遺產更字第 1R092070013 號處分書有關，故分別依照上開通知書、函文及處分書順序敘述如下：

（一）關於被告 94 年 1 月 24 日 B4805090020010 號遺產稅核定通知書（即被告所屬民權稽徵所 93 年 12 月 2 日中區國稅中市一字第 0930061155 號函檢附之遺產稅核定通知書）部分：

1. 本件被告於作成第一次核定後，經稽核抽查發現，被繼承人蔡榮泉之父蔡奇瑞早於蔡榮泉死亡，其遺產稅案尚未核發同意移轉證明書，所遺財產自應按被繼承人之應繼分併入蔡榮泉之遺產總額課稅，乃於 93 年 4 月 2 日重行核定（第二次核定）被繼承人遺產總額 51,587,697 元，遺產淨額 36,619,779 元，應納稅額 9,777,527 元，罰鍰 9,777,500 元，並於本件訴訟中主張該遺產稅核定通知書、遺產稅繳款書、違章處分書及罰鍰繳款書，業於 93 年 12 月 9 日經原告委任之陳榮東會計師轉交原告蓋章後完成送達等語，及提出該等文件及被告所屬民權稽徵所（原臺中市分局）93 年 12 月 2 日中區國稅中市一字第 0930061155 號函為證（參見行政救濟卷第 46 頁至第 53 頁）。原告則委任第三人陳萬良於 94 年 1 月 24 日申請取得該次遺產稅核定通知書乙份（即系爭被告 94 年 1 月 24 日 B4805090020010 號遺產稅核定通知書，參見發回前本院卷第 45 頁至第 49 頁），隨即分別於 94 年 2 月 15 日、4 月 1 日、6 月 10 日、6 月 16 日、7 月 6 日、10 月 12 日及 11 月 3 日，多次就被繼承人蔡榮泉對於其父蔡奇瑞遺產之應繼分等申請更正（參見本院卷第 78 頁至第 87 頁）；另於同年 6 月 16 日提出「補充復查申請書」，補正前揭 94

年2月15日申請更正之理由，及於95年5月4日提出「復查申請書」請求將上開核定遺產內有關「出售財產15,786,000元」部分撤銷或更正為債權（參見本院卷第84頁及第88頁至第89頁），為前開所確認之事實。雖原告本件所不服之被告94年1月24日B4805090020010號遺產稅核定通知書，係屬前揭第二次核定處分後申請補發之文件，然其內容與被告所屬民權稽徵所93年12月2日中區國稅中市一字第0930061155號函檢附之遺產稅核定通知書（即第二次核定處分）一致，故應視為同一行政處分。且原告於申請補發之後，隨即分別於94年2月15日、4月1日、6月10日、6月16日、7月6日、10月12日及11月3日，多次就被繼承人蔡榮泉對於其父蔡奇瑞遺產之應繼分等申請更正，而有不服之意，又其中94年2月15日之申請，係在應於繳款書送達後，於繳納期間（93年12月26日起至94年2月25日止）屆滿翌日起算30日內，未逾申請復查之法定不變期間，故應認原告係對被告所為之第二次核定之行政處分提起行政救濟。另原告有申請復查之意，惟被告始終依照更正程序辦理，未據以作成復查決定，依稅捐稽徵法第35條第4項及第5項規定，被告對有關復查之申請，本應於接到申請書後2個月內復查決定，並作成決定書，通知原告，惟前項期間屆滿後，被告仍未作成決定，則原告即可逕行提起訴願。本件原告業於95年9月14日逕行提起訴願，並分別於95年12月1日、12月27日及96年2月8日補具訴願理由書，概括請求撤銷被告所屬民權稽徵所之被繼承人蔡榮泉遺產稅核定與執行。準此以觀，原告業已踐行此部分請求撤銷第二次核定處分之先行政程序，其據以提起撤銷訴訟，程序上並無不合，合先敘明。

- 2.次按，「行為時適用之所得稅法第八十二條第一項規定之申請復查，為提起訴願以前必先踐行之程序。若不經過復查而逕為行政爭訟，即非法之所許。本件原告五十六年度營利事業所得稅結算申報，經被告官署調查核定後，僅以原料耗用部分申請復查，對於折舊部分並無異議，是其就折舊部分，一併提起訴願，自非法之所許。」最高行政法

院 62 年判字第 96 號判例意旨可資參照。是我國訴訟實務就租稅行政救濟之訴訟標的係採爭點主義，不採總額主義，亦即行政救濟僅得就納稅義務人爭執之範圍（爭點）為審查，如納稅義務人之爭點未經復查或訴願程序，於行政訴訟中復加以爭執，即非法之所許。又同一稅務案件，經核課確定後復經稅捐稽徵機關為應納稅額之更正，若屬稅額減縮之情形，該減縮部分應屬撤銷原核課處分之性質；若屬稅額擴張之情形，則該擴張部分為新增之行政處分，無論其係以正式行政處分方式或其他非正式方式通知納稅義務人，均無改其為行政處分之本質（參照司法院釋字第 423 號解釋），應許納稅義務人就該未確定部分提起行政救濟。本件第二次核定處分係延續第一次核定處分而來，並增加附表 4 所示財產項目。由於被告主張第一次核定之遺產稅核定通知書、遺產稅繳款書、違章處分書及罰鍰繳款書，業於 93 年 3 月 31 日經原告委任之陳榮東會計師轉交原告蓋章後完成送達等情，為原告所否認，原告並主張「陳榮東會計師偽用印章的文件全部都對原告不利，足證原告沒有委託他們。文件內容對誰有利，就屬誰想那麼做。說明書與同意書證明遺留現金壹仟多萬元，據此內容可以追索很多稅金，所以納稅義務人絕不可能自己故意製作增加納稅的蠢事，蔡林信與蔡金聲早已拋棄繼承，追稅也追不到他們。陳榮東會計師於 93 年 6 月 8 日提出復查申請書，又於 93 年 7 月 13 日申請撤回復查，專業的陳會計師當然清楚撤回復查之案件就確定不能再翻案，縱然將數十筆假遺產灌入核稅也很難申請行政救濟，納稅義務人絕不可能做這種蠢事，足證撤回復查的人不是原告，用印的人不是原告；受委託的會計師絕對不可能違背委託人意思去做這麼嚴重不利委託人的事，足證原告沒有委託陳榮東會計師。」云云，是為認定第二次核定處分能否提起行政救濟及可提起救濟之範圍等，依照前揭說明，本件即有必要先行探究第一次核定處分是否業已確定。

3. 按「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，於進行調查前，除通知調查將影響稽徵或調查目的者外，應以

書面通知被調查者調查或備詢之事由及範圍。被調查者如委任代理人，該代理人應於接受調查或備詢時，出具委任書。」「當事人得委任代理人。但依法規或行政程序之性質不得授權者，不得為之。……行政程序代理人應於最初為行政程序行為時，提出委任書。」稅捐稽徵法第 11 條之 5 第 1 項、行政程序法第 24 條第 1 項及第 4 項分別定有明文。

固然，上開條文均規定代理人應提出委任書，惟此僅是供稅捐稽徵機關或行政機關認定其確有委任關係之證明文件而已，並非認定該關係存否之唯一依據，其關係究竟為何非不得加以實質認定，此觀最高行政法院 91 年 7 月份庭長法官聯席會議（二）有關申請商標註冊及處理有關商標之事務之決議，雖肯認委任代理人辦理者，應逐件向商標主管機關提出委任書，方得為必要之行為，但亦例外承認可事後追認之，即可知委任書僅是一種證明文件，並非委任關係存否之要件。是關於稅捐程序之代理人資格認定，應採實質主義，而非形式主義。經查，關於原告是否曾於本件被繼承人蔡榮泉之遺產稅案件中委任第三人陳榮東會計師代理辦理相關事務一節，被告固然無法提出委任書為佐證，惟經本院通知證人即會計師陳榮東到庭證稱：「……二、我是有蔡金聲找我，說他叔叔即原告，有前科，當初有案子，所以都是蔡金聲來找我的。有幫忙處理蔡榮泉的案子。三、93 年 6 月 8 日蔡榮泉有提出更正復查，後來蔡金聲說有一位陳萬良處理，有涉及蔡奇瑞的贈與稅，跟我說撤銷了，我說可以提出申請書說處理蔡榮泉的遺產稅就可以了。主要的原因是我認為簡單的事情即自己寫申請書，原處分機關就會主動處理。後來有申請撤回，跟原處分機關說可能要重新審理，有這個事情。都是蔡金聲找我，我就跟他說如何寫，都是他們自己去處理的。四、原告和蔡金聲都有見過面，如證人陳述狀所載，都有附在裡面。……」 「（被告說遺產稅寄到證人那邊，是否有這回事？遺產稅繳款書有二次，第二次是否為證人去領的？原告說不認識證人，請問證人是否認識原告？他是怎麼委託證人的？復查申請書蓋有原告的印章，和同意書的印章相同，同

意書是否為證人提出，還是為何提出來同意遺有現金一千多萬的遺留現金？還有就是說用印蓋有原告的印章，請問證人印章來源？）原處分機關在調查時，有發函給關係企業高山公司，高山公司有委託我去國稅局處理應說明的事項，所以和蔡金聲有接觸，蔡金聲也帶他叔叔即原告和我見面三次以上，不是說不認識我，因蔡金聲說他叔叔有前科，有案件，……被告在處理本案時，找不到原告，寄的信也都退回，被告為了案件的進度，信件就寄到我那邊，我只是代收信件，為了行政效率，我想這樣做是可以，而且說這個的話，他叔叔和蔡金聲都有在場。用印的話都不是在我前面用的，所以我沒辦法回答，這都是蔡金聲和他叔叔處理的。委託書都是蔡金聲拿去讓他叔叔蓋章再交給我的。……蔡金聲說他叔叔當初在監獄內，有親自簽名。刑事聲請狀也是當初以他不知情拋棄繼承，後來調他的前科，沒有他們二位講，我怎會知道。有時候我草稿寫一寫，就讓蔡金聲處理，我是義務來做的。因為要撤回的代價非常高，只要自己處理一下何必花錢，後來他就撤回……」 「（遺產稅繳款書是否在證人那邊？還是證人交到哪邊？）……因為承辦人員找不到原告，該稅單我認為不影響本案，因原告有案，就交蔡金聲處理就好，因此蔡金聲就拿原告的印章，交我領回來後就交給蔡金聲了。他們二個原來很合作，後來不知為何他們二叔侄卻翻臉。」等語（參見發回前本院卷第 147 頁至第 149 頁）、「（上次有提一份原告的委託書影本，該正本有拿給被告嗎？）應該有。否則他們不會給我資料。（有份原告聲請刑事前科紀錄的狀紙，是否原告簽名的？）這份是透過蔡金聲拿去給原告蓋的，不是在我面前蓋章的。（若不是原告本人蓋章的，你如何知道原告有委託你？）也不是在我面前簽名蓋章的，那是蔡金聲拿給我的。蔡榮泉的案子發生後，我們和原告見面三次以上，他向蔡金聲說就去處理了，一次是民權路、柳川那裡的第四信用合作社總社裡面，在加油站的對面。一次在大雅路還是中清路的咖啡廳喝咖啡，還有崇德路的真鍋咖啡，為這個案件見面三次以上了。（委託書是

在你們見面前後？）國稅局是在審二科調查，後來移給台中市分局即現在民權稽徵所開徵，前後好多次，所以見面三次以上了，爭論的是領稅單，國稅局知道我在代理，有抱怨找了原告好多次找不到人，我說我通知他來，就通知蔡金聲，他說要向他叔叔拿印章，要我領回稅單。稅單我是交給蔡金聲。（關於撤回復查的事？）撤回復查的話，上次我有講過，蔡金聲跟我講，有人要幫他們辦，代價很高，我說自己寫一下就好，何必花錢，我辦這事也是義務，我說先撤回，簡單寫一下理由，國稅局看一下理由事實合法的話就會退。（那個章是誰蓋的？）蓋章方面都不是在我面前蓋的，因為我很忙，我是草稿寫一寫，就交蔡金聲，說他和他叔叔去辦，他蓋完印章後拿來，叫我去送件。撤回狀應該是我送件的。他和他叔叔去處理，處理完後交給我去收發。……（剛才證人稱印章是文件寫完，交蔡金聲拿給原告蓋章，證人怎麼證明？）因案件一開始，我和蔡金聲和原告見面三次以上，大家彼此信任，有書面委託書，且原告也在我面前說『公家的事情，我們有義務去幫忙，請會計師快點幫忙處理掉』，至於有無能力繳稅，我記得他講『你們都不要管我了』，所以我有他的委任書，代表他有委任我去處理這事情。……對於印章，國稅局聯絡不到原告，每次公文書要寄時，都會打電話給我，找不到人，我都會聯絡蔡金聲，有一份蔡榮泉遺產稅的掛號信，信會寄給我那裡去，他們在我面前講過原告不方便，聽蔡金聲講說原告有案在身，不方便出來，我都有通知蔡金聲去聯絡他叔叔，我不會替人家保管印章的。……」等語（參見發回前本院卷第 385 頁至第 387 頁）；另證人蔡金聲亦證稱：「（提示本院卷內第 174 頁之證據二委託書資料於證人，是否你所委託？）對。（另外的證據三委託書即本院卷第 175 頁是否你委託的？）那是原告即我叔叔找我委託的。（原告即你叔叔那時為何找你處理？）他有案在身不方便出面，委託我來處理。本院卷內第 176 頁那個住址是他唸給我聽我記下來，是我交給陳會計師的。……（原告說章子不是他的，證人有何意見？）我都辦拋棄了

，辦這些事有什麼好處？（該撤回復查也是原告蓋的？）那是他蓋的。……如果原告沒有和我們聯絡，那我們如何找到他？……（關於國稅局行文給證人，請問證人有無這筆錢？）我父親生前的財產我們都沒有管，都不知道。假如說那筆錢是我父親留下的，我幹嘛要辦拋棄。」等語（參見發回前本院卷第 195 頁至第 199 頁）、「（原告的委託書，是你拿給原告蓋的，再拿給國稅局？）對，那時候我委託陳會計師幫我處理的，我沒有接觸國稅局的人，因為我不太懂。（原告稱當初委託時，是幫他聲請刑事前科資料而已，是他自己蓋章的，他沒有委託蓋這個章？）事情就這樣子，他不承認我也沒辦法。我只是證明，除非他要告我。……（上次開庭，陳榮東會計師說這顆印章是你交給他的，為何需要原告的印章？何以交這顆印章？）……那麼久了，不是我拿給他蓋的話，就是他拿給我蓋的，已經好幾年了，前前後後蓋那麼多章，我也搞不清楚了。那時我對稅務不太懂，國稅局來公文，我不太懂如何處理，還是要會計師，我是請教會計師後才寫說明書的。（證人已拋棄繼承了，在被告調查時也可以出具說明書。請問證人蔡金聲，原告確實有委託你，他是何時委託你？）他說他有案在身，不方便出面，他是住在公寓裡面，沒有在關了。……」等語（參見發回前本院卷第 382 頁至第 384 頁）。經核上開證人各到庭結證 2 次，證述之內容前後一致，且經原告及法官當庭詰問後，亦始終為相同證述，其證詞自有一定之可信度。況且，證人陳榮東亦於第一次作證時提出系爭委託書、原告親筆書寫之年籍資料、刑事聲請狀、原告戶籍謄本、申請書、更正申請書等件以資證明其所言屬實（參見發回前本院卷第 175 頁至第 186 頁），其中系爭委託書經本院於 96 年 9 月 11 日調查時當庭提示原告，原告經檢視後亦坦承：「【93 年 3 月 1 日原告是否有一份委託書（如本院卷內第 175 頁）】一、證人有來跟我講，要清查這件事，要我蓋章，委託書是蓋給陳榮東會計師。那一份是因為蔡奇瑞的事情，我有蓋章。我不認識陳會計師，我也沒見過他，委託書那時是證人拿來的，不是會計師拿

來的。二、當時我爸爸贈與稅還在行政訴訟沒有下來，這些印章是我蓋的沒錯，那時候他跟我講是我父親贈與稅和蔡榮泉死亡有牽扯在一起，他要去調查一下，他不是跟我講他爸爸遺產的問題，是因為我父親有一億八千萬的贈與稅。」等語（參見發回前本院卷第 197 頁），可見上開證人之證詞內容，應非虛擬。再者，本件原告自 93 年 6 月到 96 年 8 月間長達 3 年不斷提出更正申請書、訴願書甚至提起行政訴訟、追加書狀，從未爭執陳榮東會計師無代理權，也未曾否認有提起復查並撤回復查之情事，何以於發現上訴人原處分卷內遺失委任書後，即全面否認陳榮東會計師之代理權？甚至於行政爭議過程中申請以實物抵繳遺產稅，經被告否准後並提起訴願（參見發回前本院卷第 60 頁至第 64 頁），更於 96 年 2 月 8 日訴願書補充（三）狀內表明主張依據行政程序法第 128 條規定提起訴願等（參見本院卷第 101 頁），均有承認該本件遺產稅案件業已確定之意。且依常理言，原告若被會計師偽造私文書致背負龐大稅款，應憤而提出刑事告訴，以保障自身權益，然原告始終未提出相關刑事告訴，顯與常情有違。綜上，應可認定原告確實於本件被繼承人蔡榮泉之遺產稅案件中委任陳榮東會計師代理辦理相關事務，撤回復查狀不但為原告所知悉，並經原告本人蓋章同意。是原告於事後否認系爭委託書非伊所蓋章，並改稱：「剛剛給我看那份 93 年 3 月 1 日委託書的章子不是我的，我的不是這種章子，申請書和委託書都不是。聲請核發前科紀錄的那份才是我的印章，那也是我自己簽名的。是證人說為了節稅，要查我的前科紀錄，和證人父親死亡的日期有沒有在同一時間，因為當初我不知道我沒有拋棄繼承。委託書和申請書不是我的章子，我剛剛沒有看清楚。」云云（參見發回前本院卷第 198 頁），應屬飾卸之詞，委非可採。至於證人蔡克良即原始稽查員固到庭證稱「（若稅捐案件並非當事人辦理，是否會請代理人出具委任狀，來證明代理合法性？）遺產稅核定前只要出具同意書，被告便會依照同意書內容核定遺產稅，由於本案只是被繼承人死亡前二年內移轉財產於高山企業與

被繼承人配偶部分有問題，所以同意書可由任何人代為提出，並沒有指定會計師之必要，本案不需要委任狀，至於當時有無要求陳榮東會計師補提委任狀，我記不清楚，依照慣例，若要辦理其他稅捐業務時，代理人須提出委任狀，至於本案代理人是否提出委任狀，由於距今甚久，我記不清楚。」等語（參見本院卷第 283 頁至第 284 頁），然亦表示伊無法確認陳榮東會計師是否有提出系爭委任書，是該項證詞亦難為有利原告事實之認定。基上說明，第一次核定處分業經原告撤回復查申請而告確定，因此就該次核定之內容，即關於遺產總額 33,894,083 元（遺產明細詳如附表 1），遺產淨額 25,894,083 元，應納稅額 6,238,047 元等核定內容均已確定，原告不得再就此有所爭執。

4. 被告第一次核定處分既經原告撤回復查申請而告確定，則原告即不得再就此有所爭執。查原告主張「編號 AD-0014 土地臺中縣豐原市○○段 0005 之 0021 地號面積 4,129m²，持分 7/2000，核定金額 43,354 元，為蔡榮泉生前贈與之財產，係 94 年 6 月 4 日原告於復查申請書申請對 94 年 1 月 24 日核定書 AD 不服的項目；經向地政事務所申請地價謄本即知蔡榮泉於 87 年 5 月 27 日死亡時的公告現值每平方公尺為 2,500 元經核算 2,500 元×面積 4,129m²×持分 7/2000=36,129 元，所以該筆遺產金額應該是 36,129 元，而非核定金額 43,354 元；又核定書編號 AE-0072、AF-0073、AG-0074 之三筆遺產名稱為『出售財產』，合計金額 15,786,000 元，死亡人如何出售財產，遺產應屬靜態，死亡那一刻靜止狀態的財產，是死亡日當時遺留的財產；原告非常不解遺產中為何核定漏報『出售財產』之名稱，原告曾經再三行文申請撤銷或變更被繼承人蔡榮泉遺產稅核定之『出售財產』，均被否准。」等各節，皆屬被告第一次核定處分範圍，有附表 1 之遺產項目可資比對，是原告對此即不能再有所爭執。從而，原告上開各節主張，即非可採。
5. 惟本件第二次核定處分，其內容除包括第一次核定內容之全部外，尚包括被繼承人蔡榮泉繼承其父蔡奇瑞之遺產部分（即附表 4 所示調增之各項遺產項目），然因原告分別

於 94 年 2 月 15 日、4 月 1 日、6 月 10 日、6 月 16 日、7 月 6 日、10 月 12 日及 11 月 3 日，多次就被繼承人蔡榮泉對於其父蔡奇瑞遺產之應繼分等申請更正；另於同年 6 月 16 日提出「補充復查申請書」，補正前揭 94 年 2 月 15 日申請更正之理由，及於 95 年 5 月 4 日提出「復查申請書」請求將上開核定遺產內有關「出售財產 15,786,000 元」部分撤銷或更正為債權；又於同期間，蔡奇瑞遺產稅案亦經被告所屬大智稽徵所更正，被告所屬民權稽徵所乃於 94 年 11 月 23 日復重行核定（第三次核定），將附表 5 所示之遺產予以剔除，核定被繼承人遺產總額 39,867,032 元（遺產明細詳如附表 3），遺產淨額 24,899,114 元，應納稅額 5,909,707 元，另移由被告變更核定罰鍰 5,909,700 元，並以 95 年 11 月 14 日中區國稅民權四字第 0950042343 號函請法務部行政執行署臺中行政執行處更正執行金額，及以 95 年 11 月 23 日中區國稅民權一字第 0950042973 號函通知原告本件遺產稅業經更正。換言之，第二次核定處分已因第三次核定處分將其中一部遺產項目剔除（即附表 5 所示之遺產），該部分既經被告自行撤銷，即屬不存在，原告自不得就此部分提起行政救濟。是第二次核定處分可提起行政救濟之範圍，參酌前揭說明，以該擴張第一次核定處分且未經第三次核定處分撤銷部分為限，即附表 6 所示之遺產部分。

6. 另按，「本法所稱行政處分，係指行政機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為。」「書面之行政處分自送達相對人及已知之利害關係人起；書面以外之行政處分自以其他適當方法通知或使其知悉時起，依送達、通知或使知悉之內容對其發生效力。」「行政處分未經撤銷、廢止，或未因其他事由而失效者，其效力繼續存在。無效之行政處分自始不生效力。」為行政程序法第 92 條第 1 項、第 110 條第 1 項、第 3 項所明定。復參酌訴願法第 93 條第 1 項規定：「原行政處分之執行，除法律另有規定外，不因提起訴願而停止。」及行政訴訟法第 116 條第 1 項規定：「原處分或決定之執行，除法律另有規定外，不因提起行政訴訟而停止。」

是行政處分於生效後，即產生規制作用，形成一定之法律關係，或創設權利或課予義務，且其效力並非以行政處分確定為前提；一般而言，行政處分具有存續力、構成要件效力、確認效力及執行力，未經撤銷、廢止，或未因其他事由而失效者，其效力繼續存在。另對既有之行政處分，因其各種效力於該處分生效時，即已發生，其他行政機關及法院在處理其他案件時，原則上只能視該行政處分為既成事實，納為自身行政作為或判決之基礎構成要件事實，此即行政處分之構成要件效力；而法律雖規定行政法院有權對行政處分為適法性審查，惟此亦僅限於作為審查對象之行政處分，是倘於對行政處分提起撤銷訴訟之程序中，其先決問題涉及另一行政處分是否合法時，因該另一行政處分未經依法定程序予以撤銷，則行政法院基於上述構成要件效力，仍不能逕行否定該處分之效力。經查，本件第二次核定處分可提起行政救濟之範圍，依照前揭說明，係指擴張第一次核定處分且未經第三次核定處分撤銷部分，亦即附表 6 所示之遺產部分。而該部分調增之遺產項目，係經被告稽核抽查發現，被繼承人蔡榮泉之父蔡奇瑞早於蔡榮泉死亡，其遺產稅案尚未核發同意移轉證明書，所遺財產即應按被繼承人之應繼分併入蔡榮泉之遺產總額課稅而來。惟查，被繼承人蔡奇瑞之遺產案，前後經被告所屬大智稽徵所為四次核定（後三次為更正核定），最終經被告所屬大智稽徵所於 94 年 6 月 27 日重行核定（即第四次核定）遺產總額 80,840,290 元，遺產淨額 1,640,290 元，扣抵贈與稅額 57,820 元，應納稅額為 0 元，並以 94 年 6 月 28 日中區國稅大智一字第 0940012335 號函通知繼承人，嗣因繼承人均未表示不服而告確定等情，為原告所坦承在卷，並有被告遺產稅調查報告書、遺產稅免稅證明書、遺產稅更正通知單、遺產稅核定通知書附卷可稽（參見本院卷第 397 頁至第 404 頁、第 467 頁至第 470 頁）。本件第二次核定處分可提起行政救濟部分，即附表 6 所示之遺產部分，既經被告作成行政處分確定，依照上開說明，有關原告上開附表 6 所示之遺產核定部分（除序號 86 之房屋外，理由容

後說明），即已發生構成要件效力，被告據以作成第二次核定處分（即被告 94 年 1 月 24 日 B4805090020010 號遺產稅核定通知書或被告所屬民權稽徵所 93 年 12 月 2 日中區國稅中市一字第 0930061155 號函檢附之遺產稅核定通知書），即無不合。

7.惟上開附表 6 所示序號 86 之遺產（即臺中市中區繼光里○○路 2 之 2 之 11 號房屋），業經被繼承人蔡奇瑞於生前即 85 年 1 月 29 日以買賣之登記原因轉讓予第三人陳俗蓉，有建物登記簿謄本附卷可按（參見本院卷第 343 頁至第 355 頁），依照遺產及贈與稅法第 1 條、第 14 條及第 15 條之規定意旨，本件被繼承人蔡榮泉即不再繼承該部分之遺產，應於系爭遺產總額內剔除。本件被告亦為如此認定，除於本院審理時自認應將該筆遺產刪除（參見本院卷第 375 頁）外，其所屬民權稽徵所另以 100 年 1 月 26 日中區國稅民權一字第 1000002518 號函表示上開遺產不應列入被繼承人蔡榮泉之遺產總額內，原核定應予更正等語（參見本院卷第 471 頁至第 472 頁）。惟因上開民權稽徵所函，並未對原告或其他繼承人送達，有該函之受文對象記載可資參照，尚難認已直接對外發生法律效果而為行政程序法第 92 條之行政處分，亦即上開附表 6 所示序號 86 之遺產部分，並未發生經被告自行撤銷之效力，因此本院仍應就此為有利原告事實之認定。從而，原告主張應將該部分遺產額 10,837 元之核定撤銷，即屬有理由，應予准許。

8.綜核上情，第二次核定處分（即被告 94 年 1 月 24 日 B4805090020010 號遺產稅核定通知書，或被告所屬民權稽徵所 93 年 12 月 2 日中區國稅中市一字第 0930061155 號函檢附之遺產稅核定通知書），除序號 86 之遺產應予剔除，及附表 5 所示之遺產項目業經第三次核定處分予以更正刪除（理由詳後說明）外，其餘因屬行政處分構成要件效力所及，且查無其他新事證足以推翻原核定結果，故均應予維持。

（二）關於被告 95 年 11 月 23 日中區國稅局民權一字第 0950042973 號函部分：

承前所述，第二次核定處分作成後，蔡奇瑞遺產稅案另經

被告所屬大智稽徵所更正，被告所屬民權稽徵所乃於 94 年 11 月 23 日復重行核定（第三次核定）被繼承人遺產總額 39,867,032 元（遺產明細詳如附表 3），遺產淨額 24,899,114 元，應納稅額 5,909,707 元，另移由被告變更核定罰鍰 5,909,700 元，並以 95 年 11 月 14 日中區國稅民權四字第 0950042343 號函請法務部行政執行署臺中行政執行處更正執行金額，及以 95 年 11 月 23 日中區國稅民權一字第 0950042973 號函通知原告本件遺產稅業經更正。故此部分原告所不服之公函，乃被告通知原告之第三次核定處分之更正函。由於該函係被告就被繼承人蔡榮泉之遺產稅案所為之第三次核定，並藉以通知原告此次更正結果，已對外直接發生法律效果，自屬行政處分，原告原非不可提起行政救濟。惟因該處分僅有減縮第二次核定稅額之效果，並無擴張稅額之情事，有附表 2、3 之遺產明細可資比對，依照上開說明，雖可認定為撤銷第二次核定處分部分內容之行政處分，然因無對原告不利，原告就此部分提起行政訴訟，即屬欠缺權利保護要件，應無理由。

（三）關於被告 96 年 3 月 5 日 96 年度財遺產更字第 1R092070013 號處分書部分：

1. 按「原告之訴，有左列各款情形之一者，行政法院應以裁定駁回之。但其情形可以補正者，審判長應定期間先命補正：……十、起訴不合程式或不備其他要件者。」行政訴訟法第 107 條第 1 項第 10 款定有明文。又行政訴訟法第 4 條規定：「人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾三個月不為決定，或延長訴願決定期間逾二個月不為決定者，得向高等行政法院提起撤銷訴訟。」準此規定，人民對於中央或地方機關所為之違法行政處分不服，固可提起行政訴訟法第 4 條第 1 項之撤銷訴訟，但應經訴願程序為必要（包括經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾 3 個月不為決定，或延長訴願決定期間逾 2 個月不為決定者），苟當事人提起行政訴訟未經訴願程序，即有不備其他要件之違法，行政法院應予駁回

之。

- 2.次按，「（第1項）納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依左列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算三十日內，申請復查。二、依核定稅額通知書所載無應納稅額或應補稅額者，應於核定稅額通知書送達後三十日內，申請復查。（第4項）稅捐稽徵機關對有關復查之申請，應於接到申請書後二個月內復查決定，並作成決定書，通知納稅義務人。（第5項）前項期間屆滿後，稅捐稽徵機關仍未作成決定者，納稅義務人得逕行提起訴願。」稅捐稽徵法第35條第1項、第4項及第5項定有明文。又依同法第49條規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。但第六條關於稅捐優先及第三十八條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。」準此，納稅義務人對於稅捐稽徵機關所為之罰鍰處分不服，仍應於所定不變期間內申請復查，若稅捐稽徵機關對有關復查之申請，未於接到申請書後2個月內作成決定書，並通知原告，納稅義務人得逕行提起訴願。
- 3.經查，本件被繼承人蔡榮泉之遺產案，因蔡榮泉之父蔡奇瑞遺產稅案另經被告所屬大智稽徵所更正，被告所屬民權稽徵所乃於94年11月23日為第三次核定，核定被繼承人遺產總額39,867,032元（遺產明細詳如附表3），遺產淨額24,899,114元，應納稅額5,909,707元，並以95年11月14日中區國稅民權四字第0950042343號函請法務部行政執行署臺中行政執行處更正執行金額，及以95年11月23日中區國稅民權一字第0950042973號函通知原告本件遺產稅業經更正，另移由被告變更核定罰鍰5,909,700元，並作成96年3月5日96年度財遺產更字第1R092070013號處分書，為前開所確認之事實。顯見，被告96年3月5日96年度財遺產更字第1R092070013號處分書於作成同時，已自行撤銷被告93年3月24日93年度財遺產贈字第B1R83092070013號處分

書及被告 93 年 11 月 26 日 93 年度財遺產字第 1F093085008 號處分書等內容（參見行政救濟卷第 7 頁、第 52 頁），核其性質屬學理上所稱之「第二次裁決」，無論係以正式行政處分之方式或其他非正式方式通知原告，均無改其為行政處分之本質（參照司法院釋字第 423 號解釋），原告如不服，固仍得就新行政處分提起行政救濟。然被告於 96 年 3 月 6 日作成系爭處分書後，原告已於同年月 9 日收領（參見行政救濟卷第 64-2 頁及第 65 頁），原告固於 96 年 5 月 10 日另填具「申請書」（參見本院卷第 104 頁）表明不服之意（僅記載請求行政救濟），惟被告收文後僅以 96 年 5 月 17 日中區國稅法二字第 0960 025588 號函請原告陳明係針對何行政處分提起何種行政救濟（參見本院卷第 410 頁），並未依照前揭規定，將有關係爭 96 年 3 月 5 日 96 年度財遺產更字第 1R092070013 號處分書部分移送復查管轄機關進行復查程序，原告亦未就此再為表明不服之意旨，或另依稅捐稽徵法第 35 條第 5 項規定，逕行提起訴願等情，分別有上開處分書、送達回執、申請書及函文附卷可稽，並為兩造所不爭執，自可信為真正。另本件原告所不服之財政部 96 年 4 月 30 日臺財訴字第 0960000214 0 號訴願決定，亦未就被告 96 年 3 月 5 日 96 年度財遺產更字第 1R092070013 號處分書為審理。顯見，原告就此部分提起撤銷訴訟，並未經訴願程序（包括經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾 3 個月不為決定，或延長訴願決定期間逾 2 個月不為決定者）。揆諸前開說明，原告就此部分起訴，自有起訴不備其他要件之違法，且依其情形無從補正，即應予駁回。

- （四）另按，遺產及贈與稅法第 16 條第 1 項第 10 款規定：「左列各款不計入遺產總額：……一〇、被繼承人死亡前五年內，繼承之財產已納遺產稅者。……」第 17 條第 1 項第 8 款、第 9 款規定：「左列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：……八、被繼承人死亡前，依法應納之各項稅捐、罰鍰及罰金。九、被繼承人死亡前，未償之債務，具有確實之證明者。……」原告固然主張「被繼承人蔡榮泉於 87

年5月27日死亡，生前負有巨額欠稅欠債，包括繼承先父蔡奇瑞於85年6月29日死亡前積欠的欠稅欠債、以及至87年5月27日增添之稅金、欠債息等，應從被繼承人蔡榮泉的遺產總額中扣除，免徵遺產稅。」云云。然其更進一步訴稱「先父蔡奇瑞死亡後每年仍然被核課綜合所得稅連續有十年之久，且移送臺中行政執行處執行，蔡奇瑞綜合所得稅之88年單號08810B58BGWF00000009、87年單號08710B58BGWF00000012、以及86年製單編號08610B58BGWF00000016等租賃收入之房屋稅籍號碼為02 120208000，稅籍地址為臺中市東區○○路4段299號，經中山地政所查證房屋自83年1月5日起即為瑞懌建設股份有限公司所有。被告明知違誤將別人房屋的租賃所得轉嫁給先父蔡奇瑞核課綜合所得稅，追索不知情的繼承人，且經執行業已納稅完畢，雖經繼承人向被告舉證，仍需繁雜的行政救濟方能撤銷而作罷。然原告多次請求被告從被繼承人蔡榮泉的遺產總額中，扣除冤枉繳納稅額之生前應繼分，被告至今仍未扣除。」等云。經查，原告上開所稱被繼承人蔡奇瑞之欠稅，皆屬蔡奇瑞於85年6月29日死亡後所發生，自與遺產及贈與稅法第17條第1項第8款之規定不合。此外，原告復未具體說明本件有何上開第17條第1項第8款、第9款所規定之免徵遺產稅之事由，其主張自難憑採。至於原告所主張「先父蔡奇瑞於85年6月29日死亡經繳納6,295,361元遺產稅及繳納諸多的相關稅金，而被繼承人蔡榮泉於87年5月27日死亡，前後相隔不到二年，顯有遺產及贈與稅法第16條第1項第10款之適用。」一節。經查，被繼承人蔡奇瑞之遺產案，最終經被告於94年6月27日重行核定（即第四次核定）遺產總額80,840,290元，遺產淨額1,640,290元，扣抵贈與稅額57,820元，應納稅額為0元，並以94年6月28日中區國稅大智一字第0940012335號函通知繼承人，嗣因繼承人均未表示不服而告確定等情，為前開所確認之事實。上開被繼承人蔡奇瑞之遺產案，既屬免稅案件，即不符合遺產及贈與稅法第16條第1項第10款所規定「已納遺產稅」係指已繳納「應納」遺產稅之要件，自不因納稅義務人

於核定期間先行繳納稅額而受影響。是原告上節主張，亦非可採。

- (五) 雖原告另主張「被告始終未將蔡榮泉遺產稅繳款書合法送達給原告（納稅義務人），自然尚未起徵；查被繼承人蔡榮泉於 87 年 5 月 27 日死亡至今約有十年，按稅捐稽徵法第 21 條等規定，顯然已過徵收時效。」云云。然按，「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。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，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。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。」「前條第一項核課期間之起算，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。三、印花稅自依法應貼用印花稅票日起算。四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」稅捐稽徵法第 21 條及第 22 條分別定有明文。經查，本件被繼承人蔡榮泉於 87 年 5 月 27 日死亡，因其配偶及子女均拋棄繼承，原告（即被繼承人之弟）為繼承人，惟未依規定辦理遺產稅申報，為兩造所不爭之事實，依稅捐稽徵法第 21 條規定，其核課期間為 7 年。而本件第一次核定處分之相關文書，包括遺產稅核定通知書、遺產稅繳款書、違章處分書及罰鍰繳款書等，業於 93 年 3 月 31 日經原告委任之陳榮東會計師轉交後蓋用原告印章完成送達；另被告於第一次核定後，另於 93 年 4 月 2 日作成第二次之核定處分，該處分之相關之文書包括被告所屬民權稽徵所（原臺中市分局）93 年 12 月 2 日中區國稅中市一字第 0930061155 號函、遺產稅核定通知書、遺產稅

繳款書、違章處分書及罰鍰繳款書等，亦於 93 年 12 月 9 日經陳榮東會計師轉交後蓋用原告印章完成送達等情，為前開所確認之事實。顯見，本件之遺產稅案件之第一次核定及第二次核定處分，均未逾 7 年之核課期間。至於被告另於 94 年 11 月 23 日復為第三次核定處分，然此部分僅係減縮第二次核定處分之範圍，並未為擴張之核定，自無逾核課期間之問題。是本件原告主張系爭遺產稅案件業已逾核課期間云云，尚有誤會，洵非可採。再者，關於徵收期間之問題，稅捐稽徵法第 23 條規定：「稅捐之徵收期間為五年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。但於徵收期間屆滿前，已移送執行，或已依強制執行法規定聲明參與分配，或已依破產法規定申報債權尚未結案者，不在此限。應徵之稅捐，有第十條、第二十五條、第二十六條或第二十七條規定情事者，前項徵收期間，自各該變更繳納期間屆滿之翌日起算。依第三十九條暫緩移送執行或其他法律規定停止稅捐之執行者，第一項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間。稅捐之徵收，於徵收期間屆滿前已移送執行者，自徵收期間屆滿之翌日起，五年內未經執行者，不再執行，其於五年期間屆滿前已開始執行，仍得繼續執行；但自五年期間屆滿之日起已逾五年尚未執行終結者，不得再執行。本法中華民國九十六年三月五日修正前已移送執行尚未終結之案件，自修正之日起逾五年尚未執行終結者，不再執行。」經查，本件被告為第一次核定後，原告雖申請復查，但隨即撤回，乃告確定，嗣因原告未於限繳期限內繳納稅款，被告遂於繳納期間屆滿 30 日後，於 93 年 12 月 31 日移送法務部行政執行署臺中行政執行處強制執行，為前開所確認之事實。是依據前開徵收期間之規定，本件亦無逾徵收期間之問題，原告對此有所質疑，亦有誤解，委非可採。

七、綜上所述，本件被告 94 年 1 月 24 日 B4805090020010 號遺產稅核定通知書（即被告所屬民權稽徵所 93 年 12 月 2 日中區國稅中市一字第 0930061155 號函附之遺產稅核定通知書）有關附

表 6 所示序號 86 之遺產（即臺中市區繼光里○○路 2 之 2 之 1 號房屋），並非被繼承人蔡榮泉所繼承之遺產，自應於系爭遺產總額 39,867,032 元（因第二次核定稅額業經第三次核定為部分減縮，故應以第三次核定金額為準）內剔除，是原告主張應將該部分遺產額 10,837 元之核定撤銷，即上開有關核定原告 87 年度遺產稅其應納稅額超過 5,906,131 元（即課稅遺產總額超過 39,856,195 元、課稅遺產淨額超過 24,888,277 元）部分應予撤銷（計算式：第三次核定課稅遺產總額 39,867,032 元－10,837 元＝39,856,195 元，39,856,195 元－免稅額 7,000,000 元－未清償債務扣除額 6,967,918 元－喪葬費扣除額 1,000,000 元＝課稅遺產淨額 24,888,277 元，24,888,277 元×33%－累進差額 2,307,000 元＝應納稅額 5,906,131 元，其相關免稅額、未清償債務扣除額、喪葬費扣除額、稅率及累進差額詳如本院卷第 226 頁），即屬有理由，應予准許。訴願決定就此部分未予糾正，遞予維持，即有未合，應併予撤銷。至於原告其餘主張均無可採，其相關之原處分所為之核定，於法並無不合；訴願決定予以不受理，部分理由雖有未合，但其結果仍屬一致，仍應維持。原告猶執前詞，訴請撤銷此部分訴願決定及原處分，均無理由，應予駁回。

八、兩造其餘陳述於判決結果不生影響，無庸一一論列，併予敘明。

據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，爰依行政訴訟法第 104 條，民事訴訟法第 79 條，判決如主文。

中 華 民 國 100 年 2 月 10 日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法 官 王 茂 修

法 官 莊 金 昌

法 官 劉 錫 賢

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 100 年 2 月 17 日

書記官 莊 啟 明

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（100 年版）第 128-201 頁