

# 遺產稅涉及待民事判決確認遺產範圍之核課期間起算問題

-最高行政法院 109 年度上字第 553 號判決評釋

財稅法一 R11A21077 賴昱如

## 目錄

壹、前言	2
貳、本件事實	2
參、判決理由	5
肆、本件所涉爭點	7
一、核課期間定義以及法律性質	7
二、已逾越核課期間，但納稅義務人仍為遺產申報？	9
三、財政部 79 年 2 月 1 日函釋，是否有違租稅法律主義？	9
四、複數遺產債務核課期間起算問題	11
五、財政部 79 年函釋、最高行政法院 106 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議之適用前提？	12
伍、結論	15
陸、參考資料	16

## 壹、前言

稅捐稽徵法 21 條於 110 年 12 月 17 日修正公布第 3 項規定，增訂 2 款核課期間屆滿時之時效不完成事由，目的係為修法解決萬年稅單問題，但卻未解決涉及待確認遺產範圍民事判決案件之核課期間起算問題。且於稅捐稽徵實務中，先後出現財政部 79 年 2 月 1 日台財稅第 780347600 號函釋及最高行政法院 106 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議，皆提及遺產稅案件中，若涉及須以民事訴訟確定遺產範圍之先決問題，應自判決確定之日起 6 個月內補申報遺產稅，並依稅捐稽徵法 22 條規定起算其核課期間。然箇中之間仍存在諸多法律問題，本文欲藉由此一判決之探討，盼未來能夠進一步修法解決相關問題。

本件最高行政法院判決充分闡述稅捐法定之意旨，且為確保納稅者權利之公益權衡，指出納稅義務人如對於登記於他人名下之土地及其移轉登記請求權是否屬於被繼承人之遺產，尚待民事判決始能確認者，更須於核課期間內有爭執遺產範圍之民事訴訟提起者，始得依稅捐稽徵法 21 條 2 項規定再行補稅。而本判決亦被選入 2022 年台灣年度最佳稅法判決中，可見其所做出之見解足資贊同，故特選此判決作為討論對象，進一步提出補充觀點。

## 貳、本件事實

本件被繼承人甲於民國 87 年 5 月 27 日死亡，其弟乙為其唯一繼承人，未依規定辦理遺產稅申報，被上訴人（A 國稅局）依查得資料核定遺產總額新臺幣

39,856,195 元，遺產淨額 24,888,277 元，應納稅額 5,906,131 元，並處罰鍰 5,906,131 元（第一次核定）。乙未於限繳期限內繳納稅款，被上訴人乃移送強制執行，本稅及罰鍰已全數受償完畢。

嗣被上訴人所屬 B 稽徵所，參酌台灣高等法院台中分院 100 年度重上字第 170 號民事判決內容，以訴外人丙（訴外人於 75 年 2 月 3 日死亡）與甲生前共同集資（權利各二分之一）購買座落改制前台中縣 38 筆土地，並借用訴外人丁（已於 99 年 10 月 29 日死亡）名義辦理土地所有權登記，丁之繼承人戊依台中高分院民事判決而應就該案訴訟標的即丁所有之 3 筆土地辦理繼承登記，並將登記後 3 筆土地之所有權權利範圍二分之一，均移轉於丙之繼承人已等公同共有，基於其餘 35 筆土地與台中高分院民事判決之 3 筆土地為同一借名登記契約，被上訴人乃以 101 年 7 月 6 日函通報 B 稽徵所，請其通知甲之繼承人應自判決確定日起 6 個月內補申報遺產稅。乙於 101 年 8 月 21 日補申報系爭 38 筆土地關於丁登記權利範圍二分之一之土地返還請求權，經 B 稽徵所將之併入甲之遺產總額課稅，核定遺產總額 314,085,538 元，遺產淨額 299,117,620 元，補徵應納稅額 129,145,679 元（第 2 次核定）。嗣原審於 104 年 5 月 27 日以 103 年度訴字第 489 號判決（被繼承人丙之繼承人就其餘 35 筆土地返還請求權併課遺產稅提起行政救濟案），系爭借名土地係登記於被借名人名下，倘未經法院民事判決確定，仍非屬被繼承人（借名人）所有之土地，返還事實無法確定，被上訴人乃於 104 年 7 月 17 日函，請 B 稽徵所註銷原通報被繼承人甲對系爭 38 筆土地之返還請求權（被上訴人 101 年 7

月 6 日函)，俟取得法院確定判決屬被繼承人所有，始得列入遺產課稅，B 稽徵所乃據以註銷第 2 次核定有關被繼承人甲遺產總額之系爭 38 筆土地返還請求權。嗣上訴人(庚)於 104 年 10 月 12 日向臺灣臺中地方法院具狀聲請，請求戊(丁之繼承人)返還被繼承人甲系爭 38 筆土地之權利暨移轉登記，經該院豐原簡易庭 104 年 11 月 26 日 104 年度司豐調字第 166 號調解成立。被上訴人依系爭調解筆錄核認甲對丁有系爭 38 筆土地登記權利範圍二分之一之土地返還請求權，惟未於調解確定之日(104 年 11 月 26 日)起 6 個月內補申報遺產稅，乃核定系爭 38 筆土地返還請求權權利價值 274,229,343 元，遺產總額 314,085,538 元及本次應納稅額 129,145,679 元(已扣除前次已納稅額 5,906,131 元);因乙於 103 年 4 月 3 日死亡，爰以上訴人(即乙之唯一繼承人)為代繳義務人發單補徵。

上訴人不服，申請復查，經被上訴人以其逾申請復查法定不變期間為由，從程序上駁回其復查之申請。上訴人仍不服，提起訴願，經被上訴人依訴願法第 58 條第 2 項規定重新審查原處分結果，就其復查申請為實體審查，乃於 108 年 1 月 9 日重審復查決定，復查駁回。

上訴人猶表不服，提起訴願，惟遭駁回。又向台中高等行政法院提起行政訴訟，並聲明：『訴願決定及原處分(核定被繼承人甲 129,145,679 元)均撤銷(原判決誤載為訴願決定及原處分(即重審復查決定)均撤銷)，經台中高等行政法院 108 年度訴字第 279 號判決(下稱原判決)駁回。上訴人仍表不服，遂於 109

年 3 月 27 日提起本件上訴，並聲明：『原判決廢棄；原處分、訴願決定及重審復查決定（上訴人誤載為復查決定）均撤銷，或發回原審更為審理。』

## 參、判決理由

受理本件爭議之台中高等行政法院於 109 年 2 月 7 日，以 108 年訴字 279 號判決認為原處分（即重審復查決定）並無違誤，訴願決定予以維持亦無不合，原告訴請撤銷為無理由，將原告之訴駁回。其理由在於民事調解成立筆錄與確定判決有同一效力，被上訴人認定被繼承人甲對被繼承人丁有該 38 筆土地之土地返還請求權，並於 104 年 11 月 26 日調解成立時已告確定，由其唯一繼承人乙繼承取得 38 筆土地之返還請求權。B 稽徵所參酌 104 年 5 月 27 日 103 年訴字 489 號判決（被繼承人丙之繼承人就 35 筆土地返還請求權課遺產稅之行政救濟案件）撤銷意旨，以系爭借名登記土地，係登記於被借名人名下，倘未經法院民事判決確定，仍非屬被繼承人所有之土地，返還事實無法確定等，須俟法院判決確定屬被繼承人所有時，始得列入遺產課稅，乃以 104 年 7 月 31 日函知上訴人，註銷被繼承人乙於 101 年 8 月 21 日補申報 38 筆土地所核定之遺產稅應補稅額。後 B 稽徵所以上訴人未於上開調解確定之日起 6 個月內補申報遺產稅，其核課期間應自規定申報期間屆滿之翌日起算（105 年 5 月 26 日），遂將系爭 38 筆土地返還登記請求權併計遺產總額核課，以上訴人為代繳義務人（因乙已死亡）發單補繳，於 105 年 10 月 27 日送達核定通知書及繳款書，故被上訴人並無逾越核課期間。

後上訴人對於台中高等法院判決據以提起上訴，最高行政法院認為，遺產稅依遺贈稅法 23 條第 1 項規定，應於被繼承人死亡之日起 6 個月內辦理遺產稅申報，且遺產稅核課期間之起算，應適用稅捐稽徵法 22 條第 1、2 款規定，如已逾越核課期間，依同法 21 條 2 項規定，不得再補稅處罰。而納稅義務人如對於登記他人名下之土地及其移轉登記請求權是否屬於被繼承人之遺產，尚待民事判決確定始能確認者，則於民事判決確定前，自難以期待納稅義務人就尚有爭議之財產申報遺產稅，更難以期待稽徵機關得知該筆爭議財產係屬遺產而依法行使核課權，本院 106 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議意旨，乃就此一爭議財產，遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項所定之遺產稅申報期間，採應自民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算，並依稅捐稽徵法第 22 條規定起算其核課期間。惟適用該決議意旨之前提應係在核課期間尚未屆滿，時效尚未完成前，就遺產課稅事實之有無，涉及須以民事訴訟認定之先決問題，因其是否屬遺產猶未確定，其遺產稅納稅義務人無從辦理遺產稅申報，稽徵機關之核課權，亦不能開始行使，始發生核課期間不完成之效果，而採應自民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算遺產稅之 6 個月申報期間，並依稅捐稽徵法第 22 條規定起算其核課期間。查本件被繼承人甲於 87 年 5 月 27 日死亡，其繼承人未於 6 個月內（87 年 11 月 27 日）申報遺產稅，依稅捐稽徵法第 22 條第 2 款、21 條第 1 項第 3 款等規定，應自規定申報期間屆滿之翌日（87 年 11 月 28 日）起算 7 年之核課期間，核課期間應至 94 年 11 月 27 日屆滿。本件系爭 38 筆土地是否屬被繼承人甲之遺產之民

事調解及爭議均在核課期間屆滿後，於甲核課期間內既未有『爭執遺產範圍』民事訴訟之提起，本件爭議自無財政部函釋及聯席會議決議之適用，縱使納稅義務人乙於 101 年 8 月 21 日補申報遺產，然甲之遺產稅既已逾越核課期間，未經核定之租稅請求權罹於消滅時效，債權亦歸於消滅，依稅捐稽徵法 21 條 2 項規定，應不得再補稅，稅捐稽徵機關不得因納稅義務人之申請而核發已逾核課期間之稅額繳款書，而以之為甲遺產未逾越核課期間之證據。故本件被上訴人已上訴人為代繳義務人發單補徵甲之遺產稅，而以原處分令上訴人補繳稅額，即有違誤，原判決廢棄，並將訴願決定及原處分（含重審復查決定）予以撤銷。

#### 肆、本件所涉爭點

本文整理出以下之本件可能涉及之法律問題，先從關於核課期間之定性探討起，再討論逾越核課期間之法律效果、是否會因納稅義務人仍申報遺產而有差異？及複數遺產債務核課期間起算問題，以及財政部 79 年之函釋是否有違租稅法律主義之精神，最後討論財政部 79 年函釋、最高行政法院 106 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議之適用前提為何？

##### 一、核課期間定義以及法律性質

（一）所謂之核課期間，係指稽徵機關對於課稅事實及要件，核定稅額及填發稅單之一定期間，此乃稽徵機關行使核課權之期間。

(二) 而關於核課期間之法律性質，學說<sup>1</sup>實務有不同之見解，分述如下：

1 有認為是除斥期間，因形成權之行使期間，一般認為是除斥期間，而稅捐稽徵機關之核定權是核定稅捐債權，其可作成賦課決定、或更正核課決定，以特殊行政處分為其內容的權利，並不適用於中斷時效。且因稅捐債權係於法律所定課稅要件滿足時即抽象成立，而核定權之行使會使抽象之稅捐債權具體化，與形成權之行使相當。除斥期間之見解亦為日本通說所採，我國實務上亦曾認為稅捐稽徵機關核課稅捐之行為屬行政行為，故核課期間屬行為期間，並非消滅時效。

2 亦有認為屬於消滅時效期間，因參酌德國租稅通則 47 條，因核課期間之完成，使抽象稅捐債務關係歸於消滅，故應屬消滅時效期間，德國之立法例及通說採之。

3 本件，最高行政法院判決係採『消滅時效說』，其認為核課期間屆滿後，未經核定之租稅請求權消滅，而公法債務關係，為求法律安定，並無自然債務，請求權罹於消滅時效，債權亦歸於消滅，故核課期間屆滿後，稅捐稽徵機關即不得再行核課。

4 本文以為，稅捐稽徵法 21 條於 110 年 12 月 27 修正，增訂第 5 項，規定『稅捐之核課期間，不適用行政程序法第一百三十一條第三項至第一百三十四條有關時效中斷之規定』，由此可知係採消滅時效說，故本文贊同本件最高行政法院採消滅時效說之看法。

---

<sup>1</sup> 陳清秀，稅法總論，第 12 版，2022 年 6 月，頁 403。



## 二、已逾越核課期間，但納稅義務人仍為遺產申報？

### (一)最高行政法院見解

本件最高行政法院引用財政部 83 年 11 月 30 日台財稅第 831622784 號函釋，認為『稅捐及罰鍰以逾核課期間，依稅捐稽徵法第 21 條 2 項規定，應不得再補稅處罰，尚不得因納稅義務人之申請而核發已逾核課期間之稅額繳款書。』

### (二)本文見解

同上所述，核課期間既採消滅時效說，則核課期間屆滿後，稅捐債務關係的請求權即歸於消滅，稅捐稽徵機關即不得再行補稅及處罰。而人民相對於稅捐稽徵機關對於核課期間之相關規定較不熟悉，故縱使納稅義務人因不知核課期間已屆滿，主動申報遺產稅，仍不能因此抹煞課稅時效已過之事實，稅捐稽徵機關不得因人民主動申報逾核課期間遺產稅，即選擇對人民課稅，否則將違反稅捐稽徵法之已逾核課期間免課稅之相關規定。

## 三、被上訴人於原審答辯中，引用之 79 年財政部函釋，是否有違租稅法律主義？

### (一)財政部 79 年 2 月 1 日函釋

財政部 79 年 2 月 1 日曾作出函釋，認為「被繼承人死亡後始經法院判決確定為其所有之土地，其遺產稅納稅義務人，應自判決確定之日起 6 個月內補申報遺產稅，並依稅捐稽徵法第 22 條規定起算其核課期間」。惟有疑義者係，此見解是否牴觸遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項「納稅義務人應於被繼承人死亡之日起 6 個月內申報遺產稅」及稅捐稽徵法第 22 條「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核課期間」之規定，進而有違反稅捐法律主義之虞？

## (二) 最高行政法院 106 年 9 月第 1 次庭長法官聯席會議

最高行政法院 106 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議指出，『遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項所定之遺產稅申報期間及稅捐稽徵法第 22 條所定之核課期間，基於合憲性解釋原則，應以可合理期待納稅義務人履行申報義務及稽徵機關得行使核課權為前提，方符合其立法目的及遺產稅申報暨核課事件之本質。』故針對仍借名登記於他人名下之土地，因土地之移轉登記請求權是否屬於被繼承人之遺產，尚須透過民事判決確定始能確認，則於當事人死亡後，於該權利歸屬確定前，難以期待納稅義務人就尚有爭議之財產申報遺產稅，更難以期待稅捐稽徵機關得知該筆爭議財產係屬遺產而依法行使核課權，故核課期間自無法起算。則就此一爭議財產，遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項所定之遺產稅申報期間，應自民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算，並依稅捐稽徵法第 22 條規定起算其核課期間，以此兼顧徵、納雙方之均衡利益，方符合實質課稅及公平課稅原則。故最高行政法院 106 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議認定財政部 79 年 2 月 1 日函釋係秉持前揭規定之立法意旨及遺產稅申報暨核課事件之本質，依期待可能性原則所為之闡釋，並未增加法律所無之稅捐義務，而與租稅法律主義無違，與遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項及稅捐稽徵法第 22 條規定意旨亦無牴觸。

## (三) 最高行政法院見解

本間最高行政法院針對此財政部 79 年函釋部分，僅重申最高行政法院 106

年9月份第1次庭長法官聯席會議之意旨，並未做出過多之評論。

#### （四）本文見解

本文以為，財政部79年2月1日函釋性質上屬於『行政規則』，惟稅法乃是侵害人民權利之法律，有關稅捐的核課與徵收均必須有法律之依據，我國憲法19條亦規定『人民有依法律納稅之義務』，且從司法院大法官釋字217號解釋亦可知『稅捐法定主義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。』故關於稅捐之構成要件及法律效果均必須規定於法律中，否則即違反租稅法律主義。而財政部之函釋卻導出『遺產及贈與稅法第23條第1項所定之遺產稅申報期間及稅捐稽徵法22條所定之核課期間，應自民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算』此一見解，惟其並未規定於遺產及贈與稅法及稅捐稽徵法中，而有擴張解釋之嫌，使申報期間及核課期間於民事判決確定後重新起算，無異延長核課期限，其不得僅以行政規則去規定此一課稅要件，故上述財政部函釋似有違反租稅法律主義之虞。

#### 四、複數遺產債務核課期間起算問題？

##### （一）最高行政法院見解

本件最高行政法院判決認為，遺產總額之構成，包括多筆不同種類之遺產，雖每筆遺產之計算與屬性並不相同，但稅捐稽徵機關最終仍係核定單一遺產總額及稅額，並引述最高行政法院108年度大字第1號裁定，認為納稅義務人依法係成立一個遺產稅債務，並非成立複數之遺產稅債務，故在適用核課期間時，不得

將構成遺產之各項財產，分別適用不同之核課期間。故本件此種部分有爭議遺產其核課期間應與另一部分無爭議遺產之核課期間於相同時間起算。

## （二）本文見解

惟本文以為，延續上一爭點所討論之財政部 79 年函釋，其認為遺產稅納稅義務人應自判決確定之日起 6 個月內補申報遺產稅，並依稅捐稽徵法 22 規定起算其核課期間。然此無異於使一部分納稅義務人之遺產自判決確定之日才起算其核課期間，將產生納稅義務人之單一遺產總額下，出現不同筆遺產適用不同核課期間之現象，與上述最高行政法院 108 年度大字第 1 號裁定之見解有所出入。

於 79 年財政部做出此函釋時，稅捐稽徵法尚未設有關於核課期間時效不完成相關制度，財政部欲以此函釋解決稅捐範圍尚不明之問題，惟卻漏未考量此一作法將導致強行切割一個遺產稅債務，適用不同核課期間之現象產生，更甚者出現部分無爭執遺產已依稅捐稽徵法 22 條起算核課期間，核課期間已滿之後，部分有爭執遺產仍可重新依該函釋要求納稅義務人補申報遺產稅。

五、財政部 79 年函釋、最高行政法院 106 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議之適用前提？

## （一）本件情形

本件被繼承人已於 87 年 5 月 27 日死亡，惟其繼承人未辦理遺產稅申報，參酌遺產及贈與稅法 23 條第 1 項規定，納稅義務人應再被繼承人死亡之日起 6 個月內申報遺產稅，故繼承人應於 87 年 11 月 27 日內申報遺產稅，又參酌稅捐稽

徵法 22 條第 2 款規定，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其核課期間，故核課期間於 87 年 11 月 28 日起算。而核課期間依稅捐稽徵 21 條第 1 項第 3 款規定為 7 年，亦即於 94 年 11 月 27 日屆滿。

## (二) 最高行政法院見解

本件最高行政法院認為，欲適用財政部 79 年函釋以及最高行政法院 106 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議之前提，係必須『在核課期間尚未屆滿，時效尚未完成前，就遺產課稅事實之有無，涉及須以民事訴訟認定之先決問題。』亦即必須在核課期間內有爭執遺產範圍之民事訴訟提起才適用該決議。最高行政法院之所以得出此一見解，係因若未作此解釋，無異使核課期間屆滿後，稅捐稽徵機關仍得將納稅義務人之申報期間重新起算，使原本已屆滿之稅捐核課期間以及已罹於消滅時效之租稅債權又再度復活，將產生核課期間永遠處於不安定狀態，危害法安定性之同時亦與遺產及贈與稅法 23 條第 1 項關於納稅義務人應於被繼承人死亡之日起 6 個月內申報遺產稅之規定有所扞格。

## (三) 本文見解

本文以為，針對本判決提出適用財政部 79 年函釋及最高行 106 年決議之前提係須在核課期間內有爭執遺產範圍之民事訴訟提起部分予以肯認。而最高行政法院判決除提及上述函釋及決議之適用前提外，更提出為解決稅捐成立要件是否成立不明，導致核課處分難以做成之困難，可參考德國立法例，許可稅捐稽徵機

關做成暫時核課處分（德國租稅通則第 165 條第 1 項），並發生核課期間不完成之法律效果（德國租稅通則第 171 條第 8 項）。若事後事實不明之狀態已經排除，稅捐稽徵機關即應廢棄變更原本之核課處分。惟本文以為，若欲採用最高行政法院所提出之德國暫時核課處分做法，應係在核課期間尚未屆滿時，稅捐稽徵機關即有意識到稅捐成立要件尚不明，而本件之所以會導致於核課期間皆無產生課稅事實之有無爭議，係因納稅義務人未於核課期間屆滿前申報，稅捐稽徵機關不知道有該土地返還登記請求權之存在，而無法行使核課權，故能否適用德國暫時處分做法即有疑義<sup>2</sup>。

又本判決提及，即使納稅義務人未申報遺產稅，隱匿特定遺產，使稅捐稽徵機關不知有該特定遺產存在，遺產稅核課期間仍應自被繼承人死亡之日起屆滿 6 個月之翌日起算 7 年，不因而變更自稅捐稽徵機關知悉時起算核課期間。因相較於土地是否屬於遺產在民事訴訟中受爭議，稅捐稽徵機關判斷該土地是否屬於遺產較諸納稅義務人隱匿特定遺產，使稅捐稽徵機關不知有該特定遺產存在之情形，更容易行使核課權。舉重以明輕，豈能以在核課期間屆滿後該土地是否屬於遺產在民事訴訟中受爭議，無法確定其為遺產，仍得適用本院上開決議意旨，變更上開法律規定之核課期間規定，使已屆滿之核課期間，又再復活？此雖係為確保納稅義務人權利之法益權衡所為之解釋，然細究之，本件情形就係因納稅義務

---

<sup>2</sup> 林榮華，待判決確認遺產範圍案件之核課期間起算問題-以最高行政法院 109 年度上字第 553 號行政判決為例，月旦財稅實務釋評，第 32 期，2022 年 8 月，頁 73。

人未申報遺產稅，使稅捐稽徵機關不知有該土地返還請求權存在，則似無舉重明輕法理之適用，該舉重明輕之法理之推導，結論雖立意良善，然仍有待思考之處。

## 伍、結論

透過本件關於遺產稅涉及待確認遺產範圍之核課起算期間問題之探討，可知此一遺產稅類似爭議案件其實於過往實務中並非少見，雖已有財政部 79 年 2 月 1 日函釋及最高行政法院 106 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議可供參考，然針對本文此種並非在核課期間即有遺產課稅事實之有無須以民事訴訟認定之情形，若欲同本判決所述並不適用財政部 79 年 2 月 1 日函釋及最高行政法院 106 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議，此種限制性見解，基於稅捐法定主義，依法課稅原則，應盡量在稅捐稽徵法及遺產及贈與稅法中明文規定，以杜絕相關爭議之產生，且該財政部 79 年函釋已年代久遠，本文亦提及該函釋所得出之結論可能與最高行政法院 108 年大字第 1 號裁定所採納稅義務人依法係成立一個遺產稅債務，並非成立複數之遺產稅債務，故在適用核課期間時，不得將構成遺產之各項財產，分別適用不同之核課期間之見解有所出入，或已不合時宜，有檢討改進之必要。較為可惜者係，稅捐稽徵法雖於 110 年 12 月 17 日修正公布，於第 21 條第 3 項中增設 2 款關於核課期間時效未完成之規定，惟僅適用於行政爭訟案件，針對本件此種涉及須先以民事訴訟判決以確定遺產範圍之情形，仍不能適用該新修正之規定，故未來或可再透過立法完善此一問題。

再者，針對我國之遺產稅制度，係採『總遺產稅制』，係要求納稅義務人於

被繼承人死亡時，就被繼承人生前一切財產與負債狀況，進行誠實及時且完全之稅捐申報協力義務<sup>3</sup>。然繼承人終究非被繼承人本人，欲強行賦予其知曉被繼承人所有遺產並進行申報實有困難，亦可能導致如同本件事實一般，繼承人因不知被繼承人有借名登記土地一事，而未能於核課期間內及時申報，才導致已逾核課期間稅捐稽徵機關仍對其課稅之一系列問題。故本文參酌學者<sup>4</sup>提出之見解，或可採取如同德國、日本之『分遺產稅制』，亦即繼承人僅就其實際所獲分配遺產數額，負誠實及時且完全的稅捐申報協力義務，如此也較總遺產稅制更具期待可能性。

## 陸、參考資料

### 一、書籍

陳清秀，稅法總論，第 12 版，2022 年 6 月，頁 403。

### 二、期刊

林榮華，待判決確認遺產範圍案件之核課期間起算問題-以最高行政法院 109 年度上字第 553 號行政判決為例，月旦財稅實務釋評，第 32 期，2022 年 8 月，頁 73。

柯格鐘，事實認定錯誤之溢繳稅款的返還-最高行政法院 107 年度判字第 340 號判決評釋，月旦裁判時報，第 93 期，2020 年 3 月，頁 23。

---

<sup>3</sup> 柯格鐘，事實認定錯誤之溢繳稅款的返還-最高行政法院 107 年度判字第 340 號判決評釋，月旦裁判時報，第 93 期，2020 年 3 月，頁 23。

<sup>4</sup> 柯格鐘，事實認定錯誤之溢繳稅款的返還-最高行政法院 107 年度判字第 340 號判決評釋，月旦裁判時報，第 93 期，2020 年 3 月，頁 23。