

刊登於月旦裁判時報第 93 期，2020 年 3 月，第 14-23 頁。

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

柯格鐘

臺灣大學法律學院財稅法學研究中心

寫作緣起

臺灣大學財稅法學研究中心為促進稅捐法學實務與學術交流，鼓勵更多優秀優良的法庭參與，每年伴隨著兩岸財稅法研討會，同時舉辦以臺灣各地各級行政院所為之稅捐法判決為對象，進行最佳稅法判決的評選活動。本年度（2019 年）之最佳稅法判決，經過評選委員會嚴格挑選，共選出 5 篇各級法院的判決，其中作為本文評釋標的之最高行政法院 107 年度判字第 340 號判決被評列為第一位，而該判決也是同時間獲得最多評審委員給予積極正面評價，認為本判決實踐稅捐正確核課稅捐之目標，具體落實納稅人的權利保障，應給予高度肯定。

由於在該判決中，作為納稅義務人起訴時所主張之訴訟標的法律關係，為稅捐實務上最具爭議性法條之一的稅捐稽徵法第 28 條第 1 項與第 2 項的規定，以為其請求稅捐稽徵機關應退還稅款（實則為溢繳稅款返還）的法律根據，而探討這個條文規範構成要件與其適用範圍也引起作者高度的興趣。從而，雖在本次稅法判決評選活動中因故未能參與，仍然有意就此判決作為討論對象加以評論，逐次說明觀點如後。

本案事實

本件為涉及遺產稅之溢繳稅款返還請求權的爭議。緣起於被繼承人甲於 1997 年 10 月 31 日死亡，甲之繼承人係由乙代表全體之繼承人辦理遺產稅捐申報，經被告丙稅捐稽徵機關以繼承人乙等人為納稅義務人，共核定甲遺產總額為新臺幣（下同）32,79,588 元，遺產淨額 8,943,059 元，應納稅額 1,131,611 元。本件因納稅義務人乙等人並未申請復查而告確定，納稅義務人亦分別於 1999 年 7 月 17 日、同年 10 月 19 日繳清完納稅款。

嗣後因被繼承人甲遺產之中座落於臺北市某區 A 地號的土地共有 5 筆，經臺灣高等法院 102 年度重上字第 93 號民事判決，認定應屬於甲之父親即甲 1 所有，當初僅係借名登記在甲之名下，而甲 1 已經先於甲在 1987 年 4 月 26 日死亡，【月旦裁判時報第 93 期，

關鍵詞：溢繳稅款、退稅、核課期間、總遺產稅、借名登記

2020 年 3 月，第 14 頁】甲名下之系爭 A 地號共五筆土地，實應屬於甲 1 之全體繼承人公司共有，該案並經過當事人上訴最高法院於 2014 年 10 月 29 日以最高法院 103 年度台上字第 2243 號裁定駁回而告確定在案。

繼承人乙等乃於 2016 年 11 月 18 日、2017 年 1 月 18 日分別出具申請書（陳述說明書），欲依照稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之規定，向被告丙稅捐稽徵機關請求為溢繳遺產稅款的返還，經被告丙機關以 2017 年 2 月 14 日財北國稅審二字第 1060004430 號函予以否准。原告乙等人不服，提起訴願亦遭駁回，遂提起本件爭議的行政訴訟。

爭點與判決理由

受理本件爭議之臺灣臺北高等行政法院在 2018 年 2 月 22 日，以臺北高等行政法院 106 年度訴字第 1385 號判決，將訴願決定與原處分均予撤銷，命被告丙機關應依照原告乙等人之請求而准予退還溢繳之遺產稅款 1,131,611 元的行政處分。其理由係以被告機關在原核定被繼承人甲之遺產總額、遺產淨額與應納遺產稅額時，將原屬於甲 1 遺產核定計入，屬於被告丙機關「認定事實錯誤」而致適用法令錯誤之情形。原告乙等人因此依照稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之規定，向被告丙稅捐稽徵機關請求為溢繳遺產稅款的返還，依照最高行政法院 106 年度判字第 116 號判決、105 年度判字第 445 號判決的意旨，自屬有據。本件請求，並無被告稽徵機關所指，應適用稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定 5 年請求時效的適用，且縱認為原告應於 5 年內提出申請者，參酌最高行政法院 106 年 9 月份第一次庭長法官聯席會議決議意旨，本件亦應自前述民事法院之判決確定日即 2014 年 10 月 29 日起算，故原告於 2016 年 11 月 18 日申請溢繳遺產稅款返還者，並未逾越上開 5 年期間。遺產稅之核課，並非以納稅義務人之申報為準，亦非純粹以不動產登記名義為準，上訴人仍須依法調查證據認定事實，並據以適用法令，作成核課處分以確認稅額，故被告機關主張顯非可採，被告機關逕以原處分而否准申請者，實屬違誤，乃據以作成上開內容的判決。

在被告機關對於北高行上述判決據以提起上訴後，最高行政法院在本件評釋標的之判決中係認為，在系爭事實原被告雙方均無爭議之情況下，原告據以請求被告機關為溢繳遺產稅款返還請求權的規範依據，「透過對規範體系的理解，以建立在稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定為妥」，此係最高行政法院考察現行稅捐稽徵法第 28 條第 1 項及第 2 項所架構之退稅請求權要件，是以造成錯誤之「原因」，第 1 項規定適用之範圍，「以錯誤發生可歸責於納稅義務人者為界」，同條第 2 項規定之適用，則「以錯誤發生可歸責於稅捐稽徵機關為界」，因此前述兩條文所稱之「法令適用錯誤」或「計算錯誤」法條文字，實隱藏有「可歸責性」觀點於其中。但在實務適用上，這兩個條文規定之適用分界，「在某些情形下很難分辨清楚」。例如，本件究竟應適用稅捐稽徵法第 28 條第 1 項或同條第 2 項規定，「實在很難決定」，但在本件徵納雙方均無責之情形下，從「核課處分為確認

處分，以追求稅捐如實正確核課」之稅捐稽徵法制【**月旦裁判時報第 93 期，2020 年 3 月，第 15 頁**】基本原則言之，「仍以適用稅捐稽徵法第 28 條第 2 項為當」。亦即，本件如非甲 1 之繼承人或該繼承人之繼承人提起民事訴訟，並經民事法院判決確定者，本件客觀真實，「始終無法為本案徵、納雙方所知悉並確信其為真正」，在此種情況下，參酌德國稅捐通則第 173 條第 1 項第 2 款規定，納稅義務人可以「知悉較低稅額之事實或證據方法」為由，在符合一定條件之情況下（事實或證據之發現無重大可歸責性，並且在稅捐核課期間內），請求為核課處分對於納稅義務人有利的變更（嗣後即可請求退稅），應認本件原告對於本件遺產稅案件之「適用法令錯誤」並無可歸責性，此時即不再問原告是否適用稅捐稽徵法第 28 條第 1 項，而可以主張同條第 2 項之規定以為本件請求溢繳稅款返還的規範依據。因本項規定並無請求時效期間之限制（此點於前述德國法制有所不同），故本案原告得依照上開規定請求退稅，並無討論是否在稅捐稽徵法第 28 條第 1 項歸定之 5 年期限內為請求，與其核課期間起算點的必要，併予敘明。

評析

本文據以整理出以下之法律問題爭點，包括事實認定錯誤之溢繳稅款返還的請求，究竟應適用稅捐稽徵法第 28 條第 1 項或第 2 項的規定，以及本件有關遺產稅核課期間與其起算點之規範的合憲性解釋，最後則是討論臺灣遺產稅制的根本問題作為結論，分別說明如下。

壹、事實認定錯誤與稅捐稽徵法第 28 條規定適用的關係

在法律適用中最受眾人矚目者，毋寧是稅捐稽徵法第 28 條第 1 項與第 2 項規定的適用，蓋因為這兩項條文，透過構成要件規範之體系解釋，不僅因此產生第 1 項條文係屬可歸責於納稅義務人之「自行適用法令錯誤或計算錯誤」而溢繳稅款，與第 2 項條文係屬可歸責於政府機關（包括稅捐稽徵機關）在內之「因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤」而致溢繳稅款者，這兩種構成要件的差別適用以外，最重要的差別是這兩項條文，在法律效果也就是請求權時效的歧異甚大。亦即，依據該條第 1 項條文規定，納稅義務人「得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；屆期為申請者，不得再行申請」，而依據該條第 2 項條文規定，納稅義務人則是可請求「稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起 2 年內查明退還，其退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限」。關於上開 2 項之溢繳稅款，根據同條第 3 項規定，均有附帶給付利息返還給付請求的適用。以下分就兩個共同之構成要件的要素作討論。

一、事實認定錯誤、法令適用錯誤與計算錯誤

從以上法條規範，由於條文僅提及「法令適用錯誤」或「計算錯誤」等因素而導致

溢繳稅款者，現實上並未提及「事實認定錯誤」而導致溢繳稅款的情形，從而，根據最高行政法院 105 年 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議之見解，「稅捐稽徵機關本於所認定之事實，適用法令作成課稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正確。事【**月旦裁判時報第 93 期，2020 年 3 月，第 16 頁**】實認定錯誤，法令適用自必錯誤。因此，稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所稱之法令適用錯誤，法律文義包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。再司法實務就課稅處分之行政爭訟，係採所謂爭點主義（本院 62 年度判字第 96 號判例參照），復因申請復查及提起訴願、行政訴訟，有法定期間之限制（稅捐稽徵法第 35 條第 1 項、訴願法第 14 條第 1 項及行政訴訟法第 106 條第 1 項）。因此，納稅義務人於復查程序或訴願程序未主張之爭點，非但於訴願程序及行政訴訟不得主張，亦不得另行據以提起行政爭訟。然而稅捐稽徵機關於稅捐核課期間內，發現課稅處分所據事實以外之課稅事實者，卻得依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定，對納稅義務人另行補徵稅捐。兩者相較，顯失公平。為求平衡，應許納稅義務人以課稅處分認定事實錯誤，請求退還溢繳之稅款。稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之適用法令錯誤，即無予以限縮解釋，排除認定事實錯誤，致適用法令錯誤情形之理由。從而，稅捐稽徵機關之課稅處分處分認定事實錯誤時，納稅義務人得援引稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，請求退還溢繳之稅款」。本號決議，經由 2017 年 12 月 26 日最高行政法院以 106 年度 12 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議繼續援用，但該段中關於爭點主義論述，因與新施行納稅者權利保護法第 21 條第 1 項所採取總額主義精神未盡相符，故除刪去該段敘述外，未刪去而被保留者，包括「事實認定錯誤」必然導致「法令適用錯誤」，以及「為求平衡」而讓納稅義務人因課稅處分事實之認定錯誤，同樣也可適用稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，得請求溢繳稅款返還的精神，並未改變。正是基於此等所謂「事實認定錯誤」必然導致「法令適用錯誤」、「基於徵納雙方平衡」看法，形成本件原審臺北高等行政法院與最高行政法院，在處理本件爭議問題之系爭稅捐稽徵法規範適用的前提基礎。

只是，從法律適用三段論（Syllogisms）邏輯，也就是從「大前提：法律解釋—小前提：事實認定—結論：結果」的結構觀察，就可以知道，上述最高行政法院決議之立論，恐怕有重新思考的空間。蓋因法令解釋錯誤，屬法律適用邏輯中之大前提的錯誤，事實認定錯誤則是小前提的錯誤，事實認定錯誤雖會影響法律適用的結果，也就是導致適用結果發生錯誤，但不會反過來卻去認定法令解釋錯誤。最高行政法院上開決議所指稱之「事實認定錯誤」必然導致「法令適用錯誤」，毋寧應該精確的是在說「事實認定錯誤」會導致「法律適用結論」或「法律適用結果」的錯誤，概念上完全不是在指大前提之法令適用或解釋錯誤的問題。再者，法律解釋並非在求取爭議兩造當事人間之「平衡」，應在探求法律規範的真義。以決議當中所提到，稅捐機關事後倘若發現足以增加應納稅額之事實與證據資料時，依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定，只要在稅捐核課期限內，仍可對納稅人補徵稅款，這是行政機關本於負執行系爭稅捐法規範，遵循法律適用平等原則

的誠命義務要求。最高行政法院實在無以此為由，為求取所謂之平衡，而將「事實認定錯誤」竟也錯誤理解在法條之「法令適用錯誤」的要件當中。決議這種作法並不【月旦裁判時報第 93 期，2020 年 3 月，第 17 頁】是決議文自己所聲稱之文義根縮解釋，反而已經是文義不當的擴張。

「事實認定錯誤」就是「事實認定錯誤」，在稅捐稽徵法第 28 條第 2 項條文之構成要件裡面，本來就有「法令適用錯誤」、「計算錯誤」或「其他可歸責於政府機關之錯誤」等情況，從而，事實認定錯誤，解釋上本來就可直接涵蓋在該處「其他可歸責於政府機關錯誤」要件內。相反的，問題將會出現在稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定，蓋因從其法條規定來看，沒有這項透過「其他錯誤」而涵攝「事實認定錯誤」的可能。這是處理本件爭議問題時，所應該要加以注意的，後述本文會繼續加以處理。依此邏輯，本件原告乙等人之主張溢繳稅款返還者，在此也無法適用稅捐稽徵法第 28 條第 1 項而有 5 年時效規定的適用。

其次，課稅處分事實認定錯誤發生之原因，無非是已出現之證據資料評價錯誤，或者在更多情形下是作成課稅處分時證據資料不足，事後才出現有關資料所致結果。課稅事件之證據調查與事實認定，現實上繫諸於稅捐稽徵機關依職權調查，與納稅義務人是否充分履行稽徵協力義務而定。釋字第 537 號解釋理由書即指出，「於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第十九條人民有依法律納稅之義務規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要」。該號解釋完全正確指出，因租稅事件認定事實之證據資料多在納稅義務人掌握領域範圍內，且租稅事件為大量且繁雜事件、從而，事實認定要不發生錯誤，不僅僅需要稅捐稽徵機關方依據職權調查，同時也更需要納稅義務人方的稽徵協力義務。這些稽徵協力義務是真正的行為義務，包括為發現課稅構成要件事實有關之法定與命定的作為、不作為與忍受義務在內¹。曾見聞過實務上有人主張，協力義務不是義務而只是負擔，也有認為不盡協力義務而改用部定標準課稅是納稅人的公法上權利，也有人主張稅法課與人民協力義務違反「不自證己罪」原則。這些說法，要不是未弄清楚稅捐稽徵與其他行政程序差別，就是混淆稅捐稽徵程序與稅捐行政罰或刑事制裁的差別，觀點不足一哂。

1 關於稅捐稽徵協力義務之內容，請參 Roman Seer, in: Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 21 Rn. 172; 陳敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論，37 期，1988 年 6 月，51-57 頁；陳清秀，稅法總論，元照，修訂十版，2018 年 4 月，500-515 頁；柯格鐘，稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁，臺北大學法學論叢，110 期，2019 年 6 月，11-16 頁。

以本件爭議中心之被繼承人甲出借名義，使甲 1 得以借用其名，進而登記在甲名下之 A 地等共 5 筆地號土地因此而【月旦裁判時報第 93 期，2020 年 3 月，第 18 頁】被誤認為遺產的課稅事實而言，因為借用名義之相關事實與其證據資料，通常僅為其相關之當事人所知悉，作為後代繼承人納稅義務人乙等人未必能知悉，或如最高行政法院在此所稱，處於「半信半疑」而未能完全獲得確信狀態而已，遑論稅捐稽徵機關作為第三人，在遺產稅之課稅處分作成而必須依據證據認定事實時，就能夠依據職權調查而為客觀真實的發現，以此為由而若如原審北高行法院認為，此屬可歸責於稅捐稽徵機關云云者，未免太過強人（機關）職權調查之所難而期待不可能。此類課稅構成要件相關事實，未能及時申報與未能及時發現者，誠屬「不可歸責於徵納雙方」的情形。如最高行政法院在此判決中所提及，實務上有些事實認定之「錯誤發生於可歸責於徵納雙方」，或者「錯誤發生不可歸責於徵納雙方」情形，最終法院則還是要決定，究竟要適用稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定，或者同條文第 2 項之規定，這其實才真正是問題或困難所在。

二、可歸責於納稅義務人或行政機關（包括稅捐稽徵機關）事由而發生的事實認定錯誤

依據稅捐稽徵法第 28 條第 1 項與第 2 項規定體系解釋，顯然兩項條文分別一如原審北高行法院判決所正確顯示一係將主觀可歸責因素分別連結在錯誤發生之原因，如屬可歸責於納稅義務人事由者，此為第 1 項規定適用的要件（撇開事實認定錯誤之因素），如屬於可歸責於政府機關（包括稅捐稽徵機關）在內者，則適用同條第 2 項的規定。最高行在此評釋標的判決中，引據提到比較法上德國租稅通則的「暫時預先核課」規定，也同時提到租稅通則第 173 條第 1 項第 2 款規定納稅義務人就「事實或證據之發現無重大可歸責性」，以「從核課處分為確認處分，以追求稅捐如實正確核課之稅捐稽徵法制基本原則言之」，明確將本案所應適用溢繳稅款返還請求權之法律規範依據，點出「仍以適用稅捐稽徵法第 28 條第 2 項為當」，此一結論本文認為堪稱妥當，也是此一判決最大亮點的所在。

如本文前述，所有課稅構成要件之證據調查與客觀事實的發現，基本上都必須有稅捐稽徵機關依據職權調查，與納稅義務人充分依法或命定之稽徵協力義務，才能夠真正完成客觀事實的發現，此學說上因此稱課稅事實之調查為「合作原則」（Kooperationsmaxime）的緣故²。也就是說，所有課稅處分中客觀事實認定錯誤之發生，基乎都可以說是因徵納雙方未必完全或者充分盡力造成的結果，蓋因納稅義務人可能沒有充分協力，而稅捐稽徵機關也可能沒有充分而依據職權為調查。基於課稅稅捐債權發生之構成要件事實，其客觀舉證責任依據規範說的理論，應該由主張債權存在之稅捐稽徵機關，負擔課稅構成要件事實不明之不利益的最終結果，從而學說上也會在指出「合

2 合作原則，可參 Seer, aaO., § 21 Rn. 4.

作原則」同時提到，稅捐稽徵機關應負擔課稅構成要件事實，縱使在納稅義務人未盡稽徵協力義務【**月旦裁判時報第 93 期，2020 年 3 月，第 19 頁**】務時，仍應依據職權而為盡責調查的最終責任（die Letztverantwortung）³。正是基於此一盡責調查的最終責任，正是基於「追求稅捐如實正確核課之稅捐稽徵法制基本原則」，從而，吾人必須將事實認定錯誤之最終結果，其不利益原則上要歸屬給稅捐稽徵機關方去負擔，這並不是主觀可歸責於稅捐稽徵機關的問題，而是來自於稅捐稽徵法追求平等而如實正確核課稅捐的基本原則所致。

以上述基本原則，再加上稅捐事件特性為大量且複雜計算行政事件，且證據資料多處在納稅義務人得支配領域範圍內者，就能夠理解為何德國租稅通則第 173 條第 1 項第 2 款，會規定客觀認定事實之錯誤，其證據資料的事後發現，必須是以納稅義務人就「事實或證據」之提出與發現具備「無重大可歸責性」為前提才可以提出，這種規定可說是完全符合於事物或事理之本質的法條規定。換言之，如果稅捐稽徵機關在課稅處分作成時之事實認定，事後發現認定有所錯誤之證據資料，之所以未能在課稅處分作成時加以斟酌者，係由於納稅義務人在先前課稅處分作成時，隱匿相關證據資料而基於故意或重大過失而不為提供者，例如提供記載不完全之帳冊資料或完全不提供其帳冊資料，使稅捐稽徵機關依同業利潤標準為營業所得額的推計課稅，或者是基於納稅義務人從事於販賣虛假發票交易行為，事後卻依據其真實帳冊資料而請求來就先前已報繳之營業稅與所得稅的溢繳返還者，這些事實錯誤之認定都是來自於納稅義務人在客觀上存在重大可歸責性，不要說事後依據稅捐稽徵法第 28 條第 2 項請求為無時效限期之溢繳稅款的返還，即連納稅義務人想依據稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定，主張請求為溢繳稅款的返還，都應該以其請求欠缺法律明文依據為由，蓋因納稅義務人既非基於該項規定之自行適用「法令錯誤」或「計算錯誤」，因為「事實認定錯誤」者無從比照上開情形要件之規定，進而請求為溢繳稅款的返還。

只有基於無重大可歸責於納稅義務人之事由而發生的事實認定錯誤，例如本件遺產稅爭議事件中有關被繼承人甲出借名義給甲 1 之事實與證據資料，由於現實上可能連繼承人乙等都未能知悉相關的事實與證據資料，從而可以讓納稅義務人基於該等無重大之可歸責事由，主張「事實認定錯誤」，且應該被涵蓋在稅捐稽徵法第 28 條第 2 項構成要件之「其他可歸責於政府機關之錯誤」範圍內，蓋這並非主觀上非難稅捐稽徵機關未盡職權調查證據，只是因稅捐稽徵機關負有課稅構成要件事實不明之不利益的最終結果所導致者。從而，稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定「其他不可歸責於政府機關錯誤」之構成要件的理解，實應該以「不存在可歸責於納稅義務人之故意或重大過失的事由」而為理解，才能夠最貼近於前述所稱結果的結論。

3 稅捐稽徵機關負擔最終責任，可參 Seer, aaO., § 21 Rn. 4.

基於以上整體之說明，為使法律適用的結構更為清楚，整理本文對於稅捐稽徵法第 28 條規定適用要件如下：基於【月旦裁判時報第 93 期，2020 年 3 月，第 20 頁】納稅義務人自行適用法令錯誤與計算錯誤者，由於法令適用本屬於機關之權責，計算錯誤非屬於納稅義務人之故意或重大過失，納稅義務人可以在此等情況下，請求為該條文第 1 項規定之 5 年內溢繳稅款返還；若事實認定錯誤，非屬於客觀上可歸責於納稅義務人之故意或重大過失等事由所產生者，因為由稅捐稽徵機關負擔客觀事實錯誤的最終責任，從而適用稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所規定之溢繳稅款返還請求；如果是基於政府機關包括稅捐稽徵機關在內之法令適用錯誤、計算錯誤或事實認定錯誤者，自然更應該適用稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所規定的溢繳稅款返還請求。本文在結論上因此與最高行政法院在受評釋判決中的結論相同。

貳、遺產稅之核課期間與起算點規範的合憲性解釋

依據稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款規定：「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」，關於稅捐核課期間之起算點，稅捐稽徵法第 22 條第 1 款則規定：「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」，而遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項中則規定：「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起六個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。但依第六條第二項規定由稽徵機關申請法院指定遺產管理人者，自法院指定遺產管理之日起算」。

以本件爭議個案為例，乙等繼承人雖係主張適用稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定而向該管稅捐稽徵機關請求為溢繳稅款返還，但這當中仍在爭執為前述被告稅捐稽徵機關關於遺產稅課稅處分之事實認定錯誤。從而，法理上仍還是要面對，納稅義務人並未對於先前課稅處分提起復查，且現實上也已經完納稅捐，事隔多年後，可否以民事法院判決確定之事實為基礎，主張原課稅處分的事實認定錯誤，透過稅捐稽徵法第 28 條之規定而復為主張爭執？若然，則遺產稅核課期間與其起算點，究竟應如何對應調整，法律規範依據何在？

前述兩個問題相互關連，依據目前法院實務作法看來，似乎普遍較傾向採肯定說見解，儘管學說對此作法也不乏有所批評，認為肯定說之見解無視於課稅處分的形式存續力。本文則是認為，至少在本件爭議個案中，納稅義務人因對於課稅處分之事實認定錯誤，具備無可歸責事由之故意或重大過失而致於未能及時提出，此等對其有利的事實與證據資料，至少應肯認其得以在事後透過稅捐稽徵法第 28 條之規定而為溢繳稅款返還的請求。本件系爭被繼承人甲在生前出借名義給予其父親甲 1 而使其借用名義為 A 地等 5 筆土地登記者，甲之繼承人乙等人未必知悉該等借名登記的事實，從而，自然也無從在遺產稅申報期間內，去主張該等對其本屬有利之事實與證據資料。本件原審在其判決中，

引用最高行政法院 2017 年 9 月 12 日所作成 106 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議之見解，認為「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【月旦裁判時報第 93 期，2020 年 3 月，第 21 頁】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。是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。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，以兼顧徵、納雙方之均衡利益，俾符合實質課稅及公平課稅原則」的看法，本文在結論上儘管給予支持，但仍提醒根據依法課稅原則，應盡量在立法條文中明確規定，方才能有效杜絕爭議。

另外，本文同時也認為，倘若個案情形中納稅義務人，已然知悉或可得而知被繼承人生前出借名義之相關事實，卻未在被繼承人死亡時及時而為申報者，仍屬可歸責於納稅義務人之故意或重大過失等事由而導致事實認定錯誤，將來仍不能主張稅捐稽徵法第 28 條第 1 項或第 2 項規定請求為溢繳稅款的返還。同樣道理，其實也適用在被繼承人生前若有未清償債權，即被繼承人在死亡時尚存有對於他人未曾求償的債權，倘若納稅義務人知悉或可得而知該等債權之存在，僅就其債權數額多寡、債務人是否抵賴而拒絕返還不能完全確定，繼承人作為遺產稅之納稅義務人，仍應該在被繼承人死亡後之遺產稅申報期間內，就該等債權存在的事實進行申報協力義務。只有這樣，稅捐稽徵機關才可能依據例如德國租稅通則第 165 條第 1 項第 1 句之規定，作成稅捐暫時性核定的行政處分，等待將來民事法院判決確定或透過與債務人和解後，才作事後應納稅額的調整，或為補繳稅款或為溢繳稅款的返還。從而，倘若納稅義務人知悉或可得而知對於課稅構成要件之事實與證據資料者，對於原課稅處分中事實認定錯誤，當具備可歸責之故意或重大過失的事由，不得在事後再透過稅捐稽徵法第 28 條第 1 項或第 2 項，主張溢繳稅款的返還。

參、結論：被忽略之臺灣遺產稅制的根本問題

基於以上說明，本文完全贊同稅法最佳判決評選委員會對於本件受評釋之最高行政法院判決所持法律見解的讚美與評價，尤其是對於判決當中，因為不可歸責於徵納雙方而導致課稅處分之事實認定錯誤者，應使納稅義務人得以在事後依據稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定主張為溢繳稅款的返還，與本文所持見解結論完全相同。在此同時，本文也贊同原審法院判決中所引述之最高行政法院 2017 年 9 月 12 日所作成 106 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議見解，認為遺產稅之核課期間與起算點，應自可合理期待納

稅義務人履行申報義務及稽徵機關得行使核課權起算，只是提醒基於依法課稅原則，應盡量在稅捐稽徵法與遺產及贈與稅法中立法明文規定，以杜爭議。從結論上而言，本件案例之原課稅【**月旦裁判時報第 93 期，2020 年 3 月，第 22 頁**】處分之違誤，若係基於納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤者，納稅義務人可在此等情況下，請求為稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定，在 5 年內為溢繳稅款之返還，但若是課稅處分之違誤係基於事實認定錯誤者，其非因客觀上可歸責於納稅義務人之故意或重大過失等事由所產生者，納稅義務人可以主張適用稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所規定之溢繳稅款返還請求；但如果系爭處分之違誤，是基於政府機關包括稅捐稽徵機關在內之法令適用錯誤、計算錯誤或事實認定錯誤者，自然應該適用稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所規定的溢繳稅款返還請求。納稅義務人對於課稅構成要件之事實知悉或可得而知該等事實，卻未及時於申報期間或嗣後知悉及時提出者，應認為具備可歸責之故意或重大過失的事由。

最後，本文要提出說明者，臺灣遺產稅採取總遺產稅制，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之財產與負債狀況，進行誠實及時且完全的稅捐申報協力義務，這種申報在許多情況下，實在是強人所難。蓋因為繼承人無論是一人或數人，本質上是被繼承人以外之人，卻被臺灣遺產及贈與稅法立法者要求，應對於這個本質上是他人之人的生前一切財產狀況，誠實及時且完全的申報，儘管這裡所謂之他人，其實可能確實是繼承人的父親、母親或直系血親尊親屬，但仍在許多時候，例如長期分居或互相不如此親密往來之父母子女間，也有甚大可能的期待不能。相對於此，德國之遺產稅制採取所謂分遺產稅，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，無論是要判斷納稅義務人之客觀可歸責性，判斷其是否知悉或可得而知各別課稅構成要件事實，均相對容易且清楚許多，其在立法上要求繼承人之納稅義務人，應誠實及時且完全的就其所獲之遺產數額進行稅捐申報者，也具有期待可能性可言。本文認為，臺灣遺產稅制制定出這種結構上具有執行缺陷的實體法，具有高度違憲的嫌疑，應尋求適當個案機會，使司法院大法官對如此之遺產及贈與稅的合憲性表示意見。【**月旦裁判時報第 93 期，2020 年 3 月，第 23 頁**】