

裁判字號：最高行政法院 101 年度判字第 120 號 行政判決

裁判日期：民國 101 年 02 月 09 日

案由摘要：遺產稅事件

最高行政法院判決

101 年度判字第 120 號

上訴人 黃勝禮

黃太星

被上訴人 財政部臺灣省北區國稅局

代表人 吳自心

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國 100 年 8 月 11 日臺北高等行政法院 99 年度訴字第 2340 號判決，提起上訴，本院判決如下：

#### 主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

#### 理 由

一、被繼承人黃溪河於民國 74 年 11 月 25 日死亡，繼承人即上訴人未依限辦理遺產稅申報，案經被上訴人於 82 年 1 月 5 日查獲，依查得資料核定遺產總額為新臺幣（下同）243,155,901 元，遺產淨額 238,005,901 元，除補徵遺產稅 118,590,940 元外，並處罰鍰 124,564,900 元，因繼承人逾規定期限未申請復查而告確定。嗣上訴人於 83 年 4 月 15 日主張略以，原核定遺產稅、滯納金及罰鍰總計超過遺產總額，遺產中有公共設施保留地應免徵遺產稅及 19 筆農業用地由繼承人繼續經營農業生產，應扣除地價之半數云云，提出更正申請，被上訴人以 83 年 9 月 15 日北區國稅瑞芳汐徵第 8367351 號函復，除將原核定遺產稅變更為 114,229,540 元外，原處罰鍰仍予維持為 124,564,900 元，並檢送核定通知書乙份（未重新發單）。上訴人復於 83 年 10 月 12 日就遺產稅部分申請復查，案經被上訴人以本案核課處分已告確定為由，駁回其復查申請。上訴人不服，循序提起訴願、再訴願、行政訴訟，均遭以程序不合為由駁回在案。嗣被上訴人於 88 年 5 月 26 日辦理被繼承人黃溪河遺產稅抵繳時，發現抵繳土地有面積誤植情事，經更正後，變更核定遺產總額、遺產淨額及應納稅額為 242,777,901

元、230,358,901 元及 114,002,740 元。上訴人於 97 年 6 月 20 日、97 年 8 月 22 日繕具申請書，申請依稅捐稽徵法第 17 條、第 28 條及行政程序法第 117 條規定，更正遺產總額、退還溢繳稅款，並撤銷超過遺產總額之欠稅執行，經被上訴人以 97 年 11 月 7 日北區國稅審二字第 0970003550 號函否准所請。上訴人不服，提起訴願，財政部 98 年 3 月 2 日台財訴字第 09813500070 號訴願決定，以被上訴人未依限答辯為由，將前開 97 年 11 月 7 日北區國稅審二字第 0970003550 號處分撤銷，著由被上訴人另為適法之處分。被上訴人旋以 98 年 7 月 14 日北區國稅審二字第 0980018241 號函復，仍否准其請；上訴人提起訴願，財政部 99 年 2 月 4 日台財訴字第 09800590730 號訴願決定：「原處分（98 年 7 月 14 日北區國稅審二字第 0980018241 號函）撤銷，由原處分機關於收到本訴願決定書次日起 2 個月內另為處分。」嗣被上訴人依訴願決定撤銷意旨重行審酌後，以 99 年 4 月 15 日北區國稅審二字第 0990011471 號函（下稱原處分），准予核減遺產總額 9,180,110 元，更正核定遺產總額為 233,597,791 元、遺產淨額 221,178,791 元、應納稅額 108,494,674 元及罰鍰 124,564,900 元。上訴人仍表不服，提起訴願，遭決定駁回後，遂提起行政訴訟，經原審以 99 年度訴字第 2340 號判決（下稱原判決）駁回。上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

- 二、上訴人起訴主張：（一）行為時遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項但書規定「逾期申報者，如逾期申報日或查獲日之時價較死亡日之時價為高者，以較高者為準」，屬稅法擬制之遺產價值，非繼承人所繼承之真正遺產價值，且上開規定業經司法院釋字第 311 號解釋應從速檢討修正，並於 84 年 1 月 13 日刪除，益徵該條但書規定有顯然違誤之情，被上訴人核定被繼承人之遺產總額既在上開解釋作成（81 年 12 月 23 日）後，自應回歸遺產稅課徵之本質，亦即應以被繼承人死亡日遺產之時價為遺產總額之計算基準，始為合理。（二）上訴人以實物抵繳之性質屬公法上之代物清償，目的在清償遺產稅，僅係完成繳納遺產稅之方法與程序，與繼承人於繼承後再移轉予第 3 人有別，是以，被上訴人於辦理實物抵繳時先扣抵土

地增值稅，並無法律可據，違反法律保留及租稅公平原則，且被上訴人既課徵土地增值稅，又課徵遺產稅，已然造成雙重課稅之不合理結果。另土地增值稅之納稅義務人雖非被繼承人，然繼承人之該項稅捐終究係因繼承而來，應視同被繼承人生前應納之稅捐，準用行為時遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 7 款規定，於計算遺產總額時予以扣除，始稱合理並符公平原則。（三）遺產及贈與稅法施行細則第 22 條第 2 項但書所稱之「應納稅額」，究係包含那些稅目，因條文尚未明確，解釋上自應包括「因繼承遺產所須繳納之各項稅款」在內，於本案之適用即應包括「實物抵繳應納之土地增值稅」在內。又縱認本件得予適用查獲時遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項但書之特別規定計算遺產價值者，然被上訴人於繼承人以被繼承人所遺土地辦理實物抵繳時，其先行扣抵「死亡日至查獲日期間」之土地增值稅 120,328,029 元部分，尚無法律規定可資為據，業已違反法律保留原則及租稅公平原則，據此所計算本件抵繳金額即有錯誤。本件經被上訴人重核之應納遺產稅額為 108,494,674 元、滯納金應為 16,274,201 元、罰鍰應為 108,494,674 元，合計為 233,263,549 元，而本件已徵起 235,424,967 元，是以，欠稅及罰鍰應已全部獲得清繳，且有溢徵情形，故已無再就繼承人固有財產繼續執行之必要。（四）被上訴人依行為時遺產及贈與稅法第 10 條但書規定，從高按查獲時之時價核定遺產價值並核定遺產稅，顯有違誤，且被上訴人未將繼承人以被繼承人所遺土地抵繳遺產稅時應納之土地增值稅自遺產總額中扣除，事後計算抵繳實物價值時，無任何法律依據即先扣抵土地增值稅，僅以餘額作為抵繳遺產稅之價值，顯係雙重課稅，造成繼承人實際繼承之遺產仍不足以抵繳遺產稅之窘境，且本件遺產稅額加計罰鍰金額，亦超過繼承人實際繼承之遺產價額，致溢課稅款並就繼承人固有財產執行，違反行為時遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 7 款、第 46 條、第 47 條、同法施行細則第 22 條第 2 項但書及土地稅法第 28 條規定，是以，上訴人自得依稅捐稽徵法第 28 條之規定申請退還溢繳之稅款等語，為此，訴請將：「1. 訴願決定及原處分均撤銷。2. 被上訴人對於上訴人

97年6月20日及97年8月22日之申請，應作成准予退還溢繳稅款並加計利息的行政處分。3. 被上訴人應撤回板執乙90年度遺稅執特字第2933號之強制執行程序」。

三、被上訴人則以：（一）本件被繼承人黃溪河於74年11月25日死亡，上訴人未依限辦理遺產稅申報，案經被上訴人於82年1月5日查獲，乃依規定以查得資料核定遺產總額243,155,901元，遺產淨額238,005,901元，除補徵遺產稅118,590,940元外，並加處罰鍰計124,564,900元，並無適用法令錯誤或計算錯誤。至上訴人所稱被上訴人就被繼承人所遺留之土地，應適用司法院釋字第311號解釋意旨，遺產稅價值之計算統一以被繼承人死亡時遺產之時價為計算基準，殊屬無據。另依遺產及贈與稅法第17條第1項第7款規定，應自遺產總額中扣除被繼承人死亡前依法應納之各項稅捐、罰鍰及罰金，尚不包含上訴人以被繼承人所遺土地抵繳遺產稅時應繳納之土地增值稅。（二）本件遺產稅及罰鍰事件，迭經被上訴人依據上訴人申請及自行發現錯誤，本於職權更正核定應納遺產稅額108,494,674元及罰鍰124,564,900元（按僅係將原已確定之核課稅捐處分予以部分減除，對於上訴人有利），合計233,059,574元，並未超過核定之遺產總額233,597,791元，尚無違反遺產及贈與稅法第47條規定，上訴人訴稱應徵遺產稅額連同罰鍰已超過遺產之實際價額乙節，顯係誤解。（三）上訴人以繼承之土地申請抵繳遺產稅，依財政部68年7月23日台財稅第35071號函釋規定，因繼承而移轉土地不課徵土地增值稅，但因繼承而取得之土地再移轉時，不論係移轉國有或第三人，依土地稅法第31條規定，以繼承開始時該土地之公告現值為原規定地價，自仍應辦理土地增值稅之申報。上訴人於86年3月11日申請以遺產課徵標的物同時抵繳遺產稅、罰鍰及應納之土地增值稅，是被上訴人按上訴人之申請，依遺產及贈與稅法施行細則第46條規定以核課遺產價值231,389,800元核定抵繳價值，並依稅捐稽徵法第6條及遺產及贈與稅法施行細則第47條規定，將本案之土地增值稅及遺產稅同時辦理實物抵繳，於法尚無違誤。另依遺產及贈與稅法施行細則第22條第2項但書規定，應納稅額、滯納金、

罰鍰及應加徵之利息，在不超過遺產總額範圍內，仍得對遺產及受納稅通知確定之繼承人之財產執行之。上開規定所稱「應納稅額」，並未包括實物抵繳應納之土地增值稅在內。綜上，本件尚無稅捐稽徵法第 28 條所稱有因適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於被上訴人之錯誤得申請退稅之情事，從而，被上訴人以原處分否准上訴人退稅之申請，並無不合等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審為不利於上訴人之判決，係以：（一）關於被上訴人依查獲時遺產及贈與稅法第 10 條規定，就已遭徵收之土地 2 筆及房屋 1 幢（下稱系爭 3 筆遺產）從高按徵收補償費認定遺產價值部分：本件被繼承人黃溪河於 74 年 11 月 25 日死亡，繼承人即上訴人未依法於被繼承人死亡之日起 6 個月內辦理遺產稅申報，案經被上訴人於 82 年 1 月 5 日查獲，依查得資料核定遺產總額 243,155,901 元，遺產淨額 238,005,901 元，應納稅額 118,590,940 元，並處罰鍰 124,564,900 元，繳納期間為 82 年 5 月 10 日至 82 年 7 月 9 日，繳款書於 82 年 4 月 23 日送達，繼承人未於期限內申請復查，原核課處分於 82 年 8 月 8 日因未提出復查申請而告確定，被上訴人所屬瑞芳稽徵所乃以繼承人逾期未繳上開遺產稅及罰鍰，以 82 年 8 月 11 日北區國稅瑞芳汐服字第 8205744 號函移送臺灣士林地方法院強制執行，此為改制前行政法院就上訴人 83 年 10 月 12 日申請復查上開核課處分遭逾期駁回而循序提起行政訴訟救濟事件，以 85 年度裁字第 1052 號裁定所確定之事實，是本件遺產稅之核課處分為已確定之處分，洵無疑義。又系爭 3 筆遺產被上訴人原係依行為時遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項規定，從高按查獲日之時價亦即按查獲日之土地公告現值及房屋評定標準價格核定其價值為 11,676,101 元，惟因該 3 筆遺產於查獲前已遭政府徵收，查獲日被繼承人所遺財產已非屬土地、房屋型態，被上訴人乃就上訴人 97 年 6 月 20 日申請書所載上開徵收之情重行審酌後，改以被繼承人死亡時之時價與繼承人所領取之徵收補償費從高認定遺產價值，將系爭 3 筆價值由原核定之 11,676,101 元更正為 2,495,991 元，計核減 9,180,110 元，並更正核定遺產總額 233,597,791 元（88 年更正後遺產總額 242,777

,901 元—核減 9,180,110 元) , 應納稅額 108,494,674 元, 罰鍰金額則未變更, 仍為 124,564,900 元, 上情已據被上訴人於原處分說明三、(一)、(三)詳述甚明。被上訴人就系爭 3 筆遺產改按繼承人所領取之徵收補償費 2,495,991 元認定遺產價值, 准予核減遺產總額 9,180,110 元, 核與行為時遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項規定尚無不符, 且其更正結果有利於上訴人, 被上訴人於查明後依職權逕予更正, 亦無不合。另司法院釋字第 311 號解釋, 乃係針對行為時遺產及贈與稅法第 10 條但書從高估價之規定與同法第 44 條處罰規定並列, 有重複處罰疑慮所為之解釋, 其所指應從速檢討修正者, 乃係就上開部分而言, 該條但書規定於 84 年 1 月 13 日修正時予以刪除, 即係配合司法院釋字第 311 號解釋而為修正, 上開解釋並未指行為時遺產及贈與稅法第 10 條但書規定有牴觸憲法之處, 反而明白揭示該但書規定係以杜絕納稅義務人取巧觀望之立法目的, 故被上訴人依「實體從舊」之原則, 依行為時遺產及贈與稅法第 10 條但書規定計算被繼承人黃溪河之遺產價值, 並無違誤。(二)關於以被繼承人所遺土地抵繳遺產稅時應繳納之土地增值稅應否自遺產總額中扣除部分: 本件上訴人於繼承後就其繼承所得之土地申請抵繳遺產稅, 再將核准抵繳之繼承土地移轉登記為國有, 用以抵繳應納之遺產稅, 即屬上訴人就其因繼承取得之土地再為移轉, 此時土地所有權係移轉登記為第 3 人即中華民國所有, 移轉原因則為繼承人以實物抵繳, 既非以繼承為原因而移轉登記為繼承人所有, 自非屬「因繼承而移轉之土地」, 當無適用行為時土地稅法第 28 條但書規定而據以免徵土地增值稅。第以, 上訴人申請抵繳之 46 筆繼承土地, 自被繼承人黃溪河於 74 年 11 月 25 日死亡即繼承開始時起至 82 年 1 月 5 日被上訴人查獲止, 已有漲價, 應繳土地增值稅計 120,328,029 元, 業據改制前臺北縣稅捐稽徵處汐止辦事處以 86 年 2 月 17 日 86 北縣稅汐字第 5314 號函查回復, 上訴人依法即有繳納前開土地增值稅之義務, 亦屬至明。另依行為時遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 7 款規定, 應自遺產總額中扣除, 免徵遺產稅者, 以被繼承人死亡前依法應納之各項稅捐、罰鍰及罰金為限。前揭土地增

值稅既係因上訴人將繼承取得之土地申請抵繳遺產稅而移轉登記為國有時，因土地漲價所產生之稅捐，參酌民法第 759 條及土地稅法第 5 條規定，其納稅義務人自為上訴人，而非被繼承人黃溪河，該土地增值稅非屬行為時遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 7 款所定「被繼承人死亡前依法應納之稅捐」，應屬至明，故被上訴人以行為時遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 7 款規定，不包含繼承人以被繼承人所有土地抵繳遺產稅時應繳納之土地增值稅，原核無誤為由，未予更正原核定，並無違誤。（三）關於本件強制執行金額有無超過遺產總額，違反遺產及贈與稅法第 47 條及其施行細則第 22 條第 1 項但書規定部分：遺產及贈與稅法施行細則第 22 條第 2 項係就遺產稅及贈與稅應納稅額、罰鍰、滯納金及利息之執行範圍而為規定，明定在不超過遺產總額範圍內始得執行，該規定與土地增值稅應納稅額之執行無涉，其但書規定之「應納稅額」自不包含土地增值稅在內。本件被繼承人黃溪河之遺產稅核課處分及罰鍰處分，經被上訴人迭次依據繼承人申請及自行發現錯誤，本於職權更正核定遺產總額 233,597,791 元、遺產淨額 221,178,791 元、應納稅額 108,494,674 元，罰鍰 124,564,900 元則屬未變，已詳述如前，上開罰鍰連同應徵之稅款共計 233,059,574 元（罰鍰 124,564,900 元＋應納稅額 108,494,674 元），未超過遺產總額 233,597,791 元，與行為時遺產及贈與稅法第 47 條規定無違。又本件另有滯納金 16,274,201 元、滯納利息 34,806,536 元，加計前開應納稅額及罰鍰後，共計 284,140,311 元，上開應納稅額、罰鍰、滯納金及利息之總額雖逾遺產總額，惟依行為時遺產及贈與稅法施行細則第 22 條第 2 項但書規定，被上訴人在遺產總額 233,597,791 元範圍內，仍得對遺產及繼承人即上訴人之財產執行之。再本件繼承人以被繼承人所遺 46 筆土地及房屋 1 幢作為實物抵繳標的，申請抵繳遺產稅及罰鍰並同時抵繳土地增值稅，經被上訴人依行為時遺產及贈與稅法施行細則第 46 條規定，以該等財產核課遺產稅之價值 231,389,800 元計算抵繳實物之價值，於抵繳土地增值稅 120,328,029 元後，餘額 111,061,771 元（總抵繳價值 231,389,800 元－土地增值稅 120,328

,029 元=111,061,771 元) , 故本件可資扣抵遺產稅本稅、罰鍰暨滯納金與利息之金額僅 111,061,771 元, 上開金額扣除應納之遺產稅本稅 108,494,674 元後, 餘額 2,567,097 元 (111,061,771 元-遺產稅 108,494,674 元), 已不足扣抵罰鍰; 另本件實際起徵遺產稅額 108,494,674 元 (即更正後遺產稅本稅), 加計執行起徵滯納金 6,602,264 元, 合計 115,096,938 元, 核定遺產總額 233,597,791 元扣除已納遺產稅及滯納金 115,096,938 元後, 被上訴人尚可於 118,500,853 元 (核定遺產總額 233,597,791 元-已起徵遺產稅及滯納金 115,096,938 元) 範圍內對繼承人即上訴人之財產執行, 上情亦據被上訴人陳明恭詳, 是本件關於遺產稅部分之強制執行金額並未超過遺產總額 233,597,791 元, 亦無違反行為時遺產及贈與稅法施行細則第 22 條第 2 項規定。(四) 關於上訴人依稅捐稽徵法第 17 條、第 28 條、行政程序法第 117 條規定申請被上訴人更正遺產總額、退還溢繳稅款並撤銷超過遺產總額欠稅執行應否准許部分: 本件上訴人之爭執內容, 均係關於已確定之核課處分實體事項之爭執, 非屬繳納通知文書之記載錯誤、計算錯誤或重複情事之爭執, 與稅捐稽徵法第 17 條規定顯有未符, 上訴人依該規定為本件申請, 核非有據。又本件上訴人並無溢繳稅款, 亦無被上訴人所指違反行為時遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 7 款、第 46 條、第 47 條、同法施行細則第 22 條第 2 項但書及土地稅法第 28 條規定之情事, 是上訴人依稅捐稽徵法第 28 條規定申請被上訴人退還溢繳稅款 219,348,116 元並加計利息, 核非有據。另上訴人依據行政程序法第 117 條請求被上訴人更正遺產總額、退還溢繳稅款並撤銷超過遺產總額欠稅執行, 性質上僅是促使被上訴人發動職權, 查明原核定有無違誤, 並非屬於「依法申請之案件」, 上訴人主張其得依行政程序法第 117 條規定提出本件申請, 顯係誤解法令, 且本件經被上訴人重行審酌結果, 業以原處分將系爭 3 筆遺產價值由 11,676,101 元更正為 2,495,991 元, 並據以更正核定遺產總額 233,597,791 元、應納稅額 108,494,674 元, 其餘部分因原核無誤而未予更正, 並敘明本案截至目前含實物抵繳之金額計 115,096,938 元, 依行為時遺產

及贈與稅法施行細則第 22 條第 2 項但書規定，在 118,500,853 元（遺產總額 233,597,791 元－已繳納 115,096,938 元）範圍內，仍得對遺產及已受通知確定之繼承人財產強制執行，經核並無違誤，業已詳述如前，上訴人上開所請，顯屬無據等詞，為其判斷之依據。

五、本院按：遺產稅係對遺產課稅，土地增值稅則係對土地之自然漲價利益課稅，均屬對所得之課稅。行為時遺產及贈與稅法第 10 條：「(第 1 項)遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；被繼承人如係受死亡之宣告者，以法院宣告死亡判決內所確定死亡日之時價為準。但逾期申報、漏報、短報或隱匿不報者，如逾期申報日或查獲日之時價較死亡日或贈與日之時價為高者，以較高者為準。(第 2 項)前項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準。」據此，遺產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價為準為原則，遺產中之土地以其公告土地現值或評定標準價格為時價。行為時土地稅法第 31 條：「(第 1 項)土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除左列各項後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。二、土地所有權人為改良土地已支付之全部費用，包括已繳納之工程受益費、土地重劃費用。(第 2 項)前項第 1 款所稱之原規定地價，依平均地權條例之規定；所稱前次移轉現值，係指前次移轉時核計土地增值稅之現值，如因繼承取得之土地再行移轉者，係指繼承開始時該土地之公告現值。……」明定在因繼承取得之土地再行移轉之情形，其「前次移轉現值」係指繼承開始時該土地之公告現值，其立法理由載：「依本法第 31 條第 2 項規定，因繼承取得之土地再行移轉者，其計算土地增值稅係以繼承時公告現值為準，此因該土地已因繼承繳納遺產稅，為免重複課稅，因而規定已繳納遺產稅之土地免繳納土地增值稅，其繼承人再移轉該土地時，計算土地增值稅之公告現值以繼承時之土地公告現值為準。」足見行為時土地稅法第 31 條第 2 項規

定同條第1項第1款所稱前次移轉現值，如因繼承取得之土地再行移轉者，係指繼承開始時該土地之公告現值，係配合行為時遺產及贈與稅法第10條關於遺產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價之規定，立法意旨在於避免遺產中之土地，在被繼承人取得後至繼承開始時間自然漲價之利益(所得)，已經課徵遺產稅，不再課徵土地增值稅，以免重複課稅。至於在遺產稅逾期申報、漏報、短報或隱匿不報之情形，行為時遺產及贈與稅法第10條另例外規定係以時價較高之逾期申報日或查獲日之時價計算遺產價值，即遺產如為土地，則是以較高之逾期申報日或查獲日之該土地之公告現值計算遺產價值。然在此情形，該遺產土地嗣後移轉時，究以何時之該土地之公告現值作為前次移轉現值，以計徵土地增值稅，土地稅法漏未配合規定。惟在此情形，如解為仍應以繼承時之土地公告現值，作為前次移轉現值，則該土地自繼承時至時價較高之逾期申報日或查獲日間之自然漲價利益(所得)，既成為遺產稅課徵對象，同時也成為課徵土地增值稅之對象，換言之，該自然漲價利益(所得)，同時遭課徵遺產稅及土地增值稅，其重複課稅甚為明顯，與行為時土地稅法第31條第2項避免重複課稅之立法意旨有違，亦過度侵害憲法第15條所保障之人民財產權。因此，本於合憲性解釋原則，及符合行為時土地稅法第31條第2項避免重複課稅之立法意旨，在遺產稅逾期申報、漏報、短報或隱匿不報，依行為時遺產及贈與稅法第10條遺產土地以較高之逾期申報日或查獲日之該土地之公告現值計算遺產價值之情形，該遺產土地嗣後移轉時，應以申報日或查獲日之該土地之公告現值作為前次移轉現值，以計徵土地增值稅。依原判決認定之事實，係屬未申報而遭查獲之遺產稅事件。原判決係適用行為時遺產及贈與稅法第10條依查獲時核定遺產總額，然上訴人以遺產中之土地抵繳遺產稅，被上訴人卻非以查獲時之抵繳土地之公告現值，而是以繼承時抵繳土地之公告現值作為其前次移轉現值，揆諸上述說明，適用法規錯誤，並影響判決結果。上訴意旨執以指摘原判決，並求予廢棄，為有理由。因上訴人之請求是否有理由，尚須由原審法院調查事實始能判斷，自應由

本院將原判決廢棄，發回原審法院更為審理。

六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第 256 條第 1 項、第 260 條第 1 項，判決如主文。

中 華 民 國 101 年 2 月 9 日

最高行政法院第六庭

審判長法官 林 茂 權

法官 楊 惠 欽

法官 吳 東 都

法官 陳 金 圍

法官 蕭 惠 芳

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 101 年 2 月 10 日

書記官 楊 子 鋒

資料來源：最高行政法院司法周刊第 1583 期 4 版司法院公報第 54 卷 4 期 333-341 頁最高行政  
法院裁判書彙編（101 年版）第 67-79 頁