

裁判字號：臺中高等行政法院 98 年度訴字第 432 號 行政判決

裁判日期：民國 101 年 04 月 11 日

案由摘要：遺產稅事件

臺中高等行政法院判決

98 年度訴字第 432 號

101 年 4 月 5 日辯論終結

原 告 郭西香

訴訟代理人 常照倫 律師

複 代理人 黃建閔 律師

被 告 財政部臺灣省中區國稅局

代 表 人 鄭義和

訴訟代理人 郭素雅

黃雅雯

李美玲

上列當事人間因遺產稅事件，原告不服財政部中華民國 98 年 9 月 17 日台財訴字第 09800327600 號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：被繼承人即原告之母郭洪娉嫗於民國 91 年 2 月 26 日死亡，原告等繼承人申報遺產總額新臺幣（下同）59,400,544 元，原經被告核定遺產總額 46,871,909 元、遺產淨額 21,602,753 元、應納稅額 4,821,908 元在案；嗣被告增列被繼承人郭洪娉嫗繼承自其配偶郭重烜（82 年 5 月 20 日死亡）之生存配偶剩餘財產差額分配請求權價值 6,323,893 元，乃重行核定遺產總額 53,195,802 元，遺產淨額 27,926,646 元，補徵應納稅額 2,086,885 元。原告不服，就遺產總額之現金、銀行存款及投資、生存配偶剩餘財產差額分配請求權價值、應繼分財產價值及扣除額之死亡前 6 至 9 年已納遺產稅扣除額、死亡前應納未納稅捐扣除額、未償債務扣除額、農業用地及公共設施保留地應繼分扣除額等項，申請復查結果，獲准

追減應繼分財產價值 2,421,796 元、死亡前 6 年至 9 年已納遺產稅扣除額 484,359 元、死亡前應納未納稅捐扣除額 3,809,783 元；追認農業用地應繼分扣除額 1,108,409 元及公共設施保留地應繼分扣除額 2,556,991 元，其餘復查駁回。原告仍有不服，提起訴願遞遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

(一)原告聲明求為判決：訴願及復查決定不利於原告部分均撤銷。

(二)被告聲明求為判決：駁回原告之訴。

三、原告訴稱略以：

(一)訴願及復查決定未載明理由，且將不存在之財產列入郭洪娉遺產總額，顯有違法：

1. 本件原處分之「AG0020 其他—郭洪娉遺產剩餘財產差額分配請求權」、「AH0021 其他—繼承自其配偶郭重烜均之應繼份價值」、「C5—農地及其地上作物扣除額」、「C9—公共設施保留地扣除額」、「C12—農地及公設地應繼分扣除額」等項，復查及訴願決定均未依行政程序法第 96 條之規定，記明核定數額之「計算方式」，其處分自非適法。
2. 雖被告稱郭重烜遺產稅官司業經判決確定，無庸再重新實際核定被繼承人郭洪娉遺產之遺產稅等語，惟郭洪娉遺產雖多本於繼承其夫即郭重烜之遺產，被告於核定郭重烜遺產稅時卻有諸多違誤（如以不存在之財產誤列為郭洪娉遺產、法規變動等），且郭洪娉與郭重烜為不同權利義務主體，則被告作成核定郭洪娉遺產稅之處分時，自應就被繼承人郭洪娉遺產重新進行實際查證與核定，亦即依遺產及贈與稅法第 1 條之規定，列入課徵遺產稅之財產，必須以被繼承人「死亡時遺有之財產者」，始能列為課徵稅捐之基礎，而原告與郭洪娉前已於 89 年 5 月 4 日表明將多筆土地、現金與股份為實物抵繳，並經被告受理，故被告郭洪娉死亡時，經實物抵繳之財產已不存在，本不應列入核課遺產稅之範圍，復查及訴願決定均將不存在之財產列入郭洪娉遺產總額，確有違法。

(二)被告稱原告提起訴願時，並未就「剩餘財產差額分配請求權」

、「未償債務扣除額」等提起訴願等語，惟原告就被告核定遺產稅之行政處分中各個項目已為實際爭執，自應包括該「剩餘財產差額分配請求權」、「未償債務扣除額」在內，被告所稱並無理由。

(三)現金、銀行存款及投資部分：

1. 現金部分：

(1)按「前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」為稅捐稽徵法第 12-1 條第 3 項所明定。次按「一：查『被繼承人生前之所有銀行存款，其已經被繼承人提取之款，於繼承開始時，已無此項財產，從而亦無遺產繼承之可言，除能具體證明或有其他積極證據證明被繼承人所提領之款，未經動用，由繼承人承受，或其生前所提領之款，經查明係贈與繼承人，得依照遺產稅法第 1 條或第 13 條（註：即現行法第 1 條或第 15 條）規定，併同其他遺產課徵遺產率外，現行遺產稅法既未規定被繼承人於其死亡前一定期間內不能處分其財產或處分其財產於繼承開始時應提示用途之證明，則課繼承人對於被繼承人生前提領之款，負用途證明之責而為免課遺產稅之要件，於法無據；且被繼承人處分其財產，強令繼承人負用途證明之責，亦有悖於一般舉證法則。』前經本部核復貴廳遵照有案。至『被繼承人死亡當日向金融機構提領之款項，如係被繼承人自往提領，未由繼承人承受其利益，則不應列入遺產課稅，如依事實足認係繼承人以被繼承人名義提取或雖經提取並未經處分，而確由繼承人承受其利益者，自應併入遺產課稅。．．．。』為財政部 65 年台財稅字第 36091 號函所明釋。

(2)本件被繼承人郭洪娉娉住院時囑託陪伴在旁之原告，要求原告自郭洪娉娉第七商業銀行活期儲蓄存款（帳號 163 01-7）帳戶（下稱系爭帳戶）臨櫃提領 52,000 元，支付郭洪娉娉生前尚有未付之生活必要費用及醫藥費用等，原告即於同日晚上 10 時用以支付郭洪娉娉醫藥費 79,400 元，嗣郭洪娉娉於同日晚上 11 時 20 分死亡，其生前之所

有銀行存款，經繼承人提取用以支付被繼承人債務，因而於繼承開始時，已無上揭 52,000 元，則依上揭財政部函釋意旨，自不屬被繼承人郭洪娉媮遺產總額。被告雖稱「原告不能證明郭洪娉媮多年規律提領現金之用途，及未提出新理由與新事證」等語，惟依上揭稅捐稽徵法第 12-1 第 3 項之規定，被告應就課稅之構成要件負擔舉證責任，原告於起訴時業已提出醫藥費收據、郭洪娉媮死亡證明等證據，證明該筆現金確係用以支付郭洪娉媮醫藥費債務，被告就該筆現金予以課稅自應負擔舉證責任，否則自不應列為郭洪娉媮遺產。況郭洪娉媮是否多年規律提領現金與本件遺產稅有何關聯，且其本有處分財產之自由，縱其多年規律提領現金，該等行為有無違背相關法令，被告應可查證後依法處理，惟被告於本件核課遺產稅處分後即怠於查證，一味卸責，實難令原告甘服。

2. 股票部份：

原告於 89 年 6 月 20 日提出實物抵繳遺產稅，因而原告及郭洪娉媮繼承郭重烜之財產自然減少，嗣郭洪娉媮於 91 年 2 月 26 日死亡，先前已經提出實物抵繳之財產，自不應列為郭洪娉媮之遺產，業如前述。則郭重烜華南商業銀行股票生前已出售他人，僅因過戶較慢，至 83 年 4 月 12 日時，僅餘 38,640 股，且均實物抵繳而全數歸於國庫，自應全數列為郭重烜之未償債務；縱未列為未償債務，上揭股票至郭洪娉媮死亡前，郭洪娉媮已未持有，自應將股票列為郭洪娉媮之未償債務抑或自應繼分中扣除。

3. 出售幼獅段尾段郭西香華南商業銀行託收票據部分：

於郭洪娉媮死亡前，該筆金錢均已花費殆盡，並無剩餘。

(四)實物抵繳部分：

原告父親郭重烜於 82 年 5 月 20 日死亡，原告及郭洪娉媮於 89 年 6 月 20 日申請實物抵繳，將多筆土地移轉登記予中華民國名下，先後以土地、現金抵繳合計 47,528,118 元（計算式：現金抵繳 925,958 元 + 第 1 次抵繳 41,636,680 元 + 第 2 次抵繳 4,965,480 元 = 47,528,118 元），此為被告所不爭，原告及郭洪娉媮

繼承郭重烜之財產自然減少，嗣原告之母即郭洪娉媮於91年2月26日死亡，先前已經提出實物抵繳之財產，自不應列為郭洪娉媮之遺產，則被告因行政作業程序怠惰，遲至郭洪娉媮死亡後始列實物抵繳明細表，與原告無涉，實物抵繳部分自應不列為遺產，或列為應納未納之稅捐、未償債務扣除始為適法。至被告稱「該抵繳之財產於郭洪娉媮死亡時未登記為國有，仍應列入郭洪娉媮之應繼分」等語，退步言之，縱將實物抵繳之財產列入郭洪娉媮應繼分，惟經實物抵繳之財產於未移轉登記為國有前，亦應列為應納未納之稅捐或未償債務予以扣除，是若將實物抵繳之財產列為郭洪娉媮應繼分，應再扣除6,789,732元（計算式：47,528,118元÷7=6,789,732元）。故被告忽視郭洪娉媮並未繼承郭重烜之全部遺產，毫無查證，明顯違反實質課稅原則及稅捐稽徵法第1條之規定。

(五)郭洪娉媮剩餘財產分配請求權部分：

本件被繼承人郭洪娉媮對其配偶郭重烜之生存配偶剩餘財產差額分配請求權是否存在及數額多寡，被告僅以10年前郭重烜遺產總額復查決定及原告誤列於遺產申報書等理由，而未實際查證，有違司法院解釋、稅捐稽徵法第12條第1項及第2項所彰顯之實質課稅原則，被告並應依稅捐稽徵法第12條第3項之規定，就生存配偶剩餘財產差額分配請求權列入郭洪娉媮遺產總額之事實負舉證責任，即該請求權「是否存在」、「數額及範圍」應由被告負舉證責任，始為適法。例如由被告所提供之剩餘財產分配請求權計算表可知，被告計算郭洪娉媮剩餘財產分配請求權時，仍將系爭華南商業銀行股票列入計算，惟該等股票已於郭重烜生前出售他人，自不能採為剩餘財產分配請求權計算之基礎，抑或列為未償債務扣除，且該等股票過戶較慢，惟至遲於郭洪娉媮死亡前，均已過戶予他人，自應於郭洪娉媮應繼分中扣除。

(六)農業用地、公共設施保留地及其他土地部分：

1. 農業用地部分：

(1)三七五租約農地部分：

按遺產及贈與稅法第17條第6款及農業發展條例第38條第

1 項前段之規定，作農業使用之農業用地及其地上農作物，由繼承人或受遺贈人承受者，其土地及地上農作物價值全數免徵遺產稅。次按「遺產土地訂有三七五減租者，依平均地權條例第 77 條規定（耕地三七五減租條例第 17 條第 2 項），按公告現值三分之一予以減除後辦理估價。」、「訂有三七五租約之耕地，所有權人於 89 年 1 月 28 日以後死亡者，繼承人如已取具農業主管機關核發之作農業使用證明，依 89 年 1 月 26 日修正公布之遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 6 款及同日修正公布之農業發展條例第 38 條第 1 項規定免課徵遺產稅。」分別為財政部 67 年 8 月 2 日台財稅第 35163 號及同部 89 年 11 月 24 日台財稅第 089890458227 號函所明釋。本件系爭原臺中縣大甲鎮○○段 105（後編為同鎮○○段 165 地號）地號土地；同鎮○○段 166、169、995 地號土地；同鎮○○段 686、495、496 地號土地；同鎮○○段 598、648、606、646、381 地號土地為訂有三七五租約之農地，自應扣除。

(2)其他農地部分：

郭重烜死亡後，其遺產稅經被告復查決定核定農地及地上物扣除額為 17,870,230 元，被告係依據 70 年 6 月 19 日修正之遺產及贈與稅法第 17 條第 5 款規定，以農地價值之半數核定之，故郭重烜上揭經核定之農地價值實為 35,740,460 元（以郭重烜死亡時之公告現值計算），今郭洪娉媮繼承其配偶郭重烜之農地，自應以郭洪娉媮死亡時之土地公告現值與死亡時之遺產及贈與稅法第 17 條第 6 款規定，扣除農地價值全數，始為適法。惟被告僅扣除 17,870,230 元，亦即被告將核定郭重烜死亡時其農業用地價值，直接等同認定郭洪娉媮死亡時其農業用地價值，顯有違反遺產及贈與稅法第 17 條第 6 款規定及同法第 1 條實質課稅原則。是本件系爭苗栗縣苑裡鎮○○段○○○尾 73（後編為同鎮新復東 359 地號）地號土地；同鎮○○段 1054、1055 地號土地；原臺中縣大甲鎮○○段 108-1、108-2、108-3、105（後編為同鎮○○段 232、236、118、165 地號）地號土地；同鎮○○○段 49-4、178-1、49-3、

114-4、114-1（後合併為同鎮○○段 429、483 地號）地號土地；同鎮○○段 1-8、1-26、1-58、2-12、2-16、2-19、52、55-2、55-15、69-17、81-7、81-8、81-13、81-14、81-23 地號土地；同鎮○○段 409（後編為同鎮○○○段 19-1 地號）地號土地；原臺中縣外埔鄉○○段 620（後編為同鄉○○段 505-2 地號）地號土地；同鄉○○段 221（後編為同鄉○○段 57-17 地號）、222 地號土地；同鄉○○段 58-3、58-4（後編為同鄉○○段 244、240 地號）地號土地；同鄉○○○段 1136（後編為同鄉○○段 253-1 地號）地號土地；同鄉○○○段 6 地號土地；原臺中縣大安鄉龜殼段 236-2 地號土地，不僅有農業用地作農業使用證明及空拍圖可證屬農業使用之用地，亦有部分土地係與農業使用不可分離之土地，如水溝、水路用地等土地，屬排水、灌溉功能，依照農業發展條例第 3 條第 10 款第 2 目規定，亦應列為農業使用土地扣除。又原臺中縣大甲區銅安厝段 49 之 3 等 9 筆土地係經政府徵收後，合併為原臺中縣○○區○○段 429、893 地號土地，其中 893 地號土地亦有農業使用證明及空拍圖可證屬農業使用之農地。

2. 既成道路部分：

本件系爭原臺中縣大甲鎮○○○段 49-7、55-6、114-2 地號土地為已有既成道路證明，嗣並經徵收，自不應列為郭洪娉之遺產。

3. 公共設施保留地部分：

郭重烜死亡時，本件系爭原臺中縣大甲鎮○○段 166 地號土地及同鎮○○段 442-1 地號土地經認定為公共設施保留地，且已實物抵繳，自不應列為郭洪娉之遺產。又以上第 1. 至第 3. 點所示土地，金額總計 35,772,166 元。

4. 經徵收之土地部分：

本件經實物抵繳之土地，均被政府徵收，一經徵收即喪失所有權，登記僅係對抗要件而非生效要件，此觀民法第 759 條：「因繼承、強制執行、徵收、法院之判決或其他非因法律行為，於登記前已取得不動產物權者，應經登記，始

得處分其物權。」之規定即明。則：

- (1)原臺中縣外埔鄉○○段 620-1 地號土地、同段 620-2 地號土地及同段 625-1 地號土地，早已於郭洪娉媮死亡前經政府徵收，僅係郭洪娉媮死亡後，登記予國有，自應列為郭洪娉媮未償債務。
- (2)原臺中縣外埔鄉○○○段 6-1 地號土地，早已於郭洪娉媮死亡前經政府徵收並移轉登記，自應由應繼分中扣除。
- (3)原臺中縣大甲鎮○○○段 243-2 地號土地（新編為原臺中縣大甲鎮○○段 483 地號）及同段 243-3 地號土地（新編為原臺中縣大甲鎮○○段 488 地號），均於郭洪娉媮死亡前經政府徵收並移轉登記由政府徵收，被告自不應採為課稅之基礎，此部分財產於應由郭洪娉媮應繼分中扣除。

5. 已出售之土地部分：

- (1)原臺中縣大甲鎮○○○○○○○段 358-106 地號土地：
郭重烜已於 81 年 12 月 9 日將該筆土地出售予他人，此有買賣契約書可證，自不應列為郭重烜之遺產，而應於郭洪娉媮對郭重烜應繼分中扣除，抑或應列為郭重烜之未償債務，並列為郭洪娉媮之未償債務。
- (2)原臺中縣大甲鎮○○段 442 地號土地：
按「．．．該已出售之財產，雖因未辦理移轉登記之故而應認屬遺產，惟移轉該項財產與買受人，亦屬被繼承人生前未曾履行之債務，有關此項未償債務扣除額之認定，應准按土地繼列遺產價值之數額扣除。」為財政部 72 年 3 月 3 日臺財稅第 31402 號函所明釋。本件郭洪娉媮將該土地之持份出售予訴外人楊福壽，郭洪娉媮死後，經臺灣臺中地方法院 92 年度訴字第 1514 號判決應移轉登記至楊福壽名下，而該筆土地已於 95 年 9 月 28 日移轉登記予楊福壽，故依財政部上揭函釋，自應將該部分數額列為未償債務始為適法。

(七)未償債務扣除額部分：

復查決定略以本局復查決定被繼承人郭重烜生前未償債務 184,858 元，該部分業已行政救濟確定，已按繼承人之應繼份 1/7

核定本件被繼承人郭洪娉媧未償債務 26,408 元等語，惟本件係核定被繼承人郭洪娉媧遺產稅，並非核定其配偶郭重烜之遺產稅，郭洪娉媧是否有未償債務應以郭洪娉媧為準，原告既以申報郭洪娉媧未償債務 8,084,467 元【計算式：（郭重烜遺產稅本稅 39,047,368 元 + 罰金 17,543,900 元）÷ 7 = 8,084,467 元】，被告自應審酌有無理由。然被告竟以他人即郭重烜之未償債務，誤採認為郭洪娉媧之債務，復查及訴願決定之違法情節明確。此外，郭洪娉媧生前尚積欠國泰世華商業銀行 300 萬元，被告亦漏未審酌。

(八)應納未納稅捐部分：

原告實物抵繳郭重烜遺產稅合計 47,528,118 元，倘鈞院將實物抵繳列為郭重烜遺產列計，亦為未繳納之稅捐，郭洪娉媧尚有應納未納稅捐計 6,789,731 元（計算式：47,528,118 元 ÷ 7 = 6,789,731 元）。

四、被告答辯略以：

(一)遺產總額部分：

1. 現金：

原告等繼承人申報被繼承人郭洪娉媧遺有現金 52,000 元，經被告依申報數核定遺產現金 52,000 元。原告雖主張其申報有誤，該筆現金已於郭洪娉媧死亡當日提領支付醫療費用，依財政部 65 年 9 月 9 日台財稅字第 36091 號函，該現金於被繼承人死亡時已不存在等語，惟上揭財政部函釋已於 90 年 12 月免列遺產及贈與稅法令彙編在案，且原告原於復查階段主張申報有誤，現金遺產應為 5,200 元；復於訴願階段訴稱系爭現金已於被繼承人生前用以繳納醫藥費，非屬遺產，前後主張不一，所提示醫藥費收據及被繼承人郭洪娉媧死亡證明書影本，亦不足以證明渠等主張。另依原告提示被繼承人郭洪娉媧系爭帳戶存簿影本，顯示自 87 年 11 月 30 日起至被繼承人死亡時，該帳戶僅為臺中客運股份有限公司撥付薪資專用，且薪資入帳後，隨即轉出，因被繼承人係死於重症，原告不能證明多年規律提領現金之用途，又無新理由及新事證，所訴委不足採。

2. 生存配偶剩餘財產差額分配請求權：

被繼承人郭洪娉媼於 91 年 2 月 26 日死亡，其配偶郭重烜前於 82 年 5 月 20 日死亡，而郭重烜遺產稅申報案，經被告 90 年 1 月 15 日中區國稅法字第 0900002619 號復查決定以生存配偶剩餘財產差額分配請求權扣除額 13,669,958 元，原告於申報本件被繼承人郭洪娉媼遺產稅時，已將該筆請求權價值全數列為遺產總額申報在案。嗣原告對被告核定郭重烜遺產稅不服提起行政救濟，迄至查核本件被繼承人郭洪娉媼遺產稅時仍未確定，原查乃依據 93 年 10 月 25 日郭重烜遺產稅核定通知書所載請求權扣除金額，核定請求權價值 7,346,065 元。原告不服，申請復查主張被告核定請求權扣除額確為 13,669,958 元，應按申報數核定等語，經被告於郭重烜遺產稅申請復查時作成復查決定略以系爭請求權扣除額，經被告復查決定 13,669,958 元，該部分已行政救濟確定在案，業經被告所屬民權稽徵所增列 6,323,893 元，更正核定系爭請求權價值 13,669,958 元，並重行核定本件被繼承人郭洪娉媼遺產總額 53,195,802 元，遺產淨額 27,926,646 元，補徵應納稅額 2,086,885 元，該部分已按原告之主張核定在案等語，予以駁回復查決定，原告於訴願階段未就被繼承人郭洪娉媼對其配偶郭重烜之請求權及未償債務 8,084,467 元有所不服，即告確定。又原告於復查階段未就被繼承人郭洪娉媼生前尚積欠國泰世華銀行 300 萬元部分不服，亦已確定。是原告申報之被繼承人郭洪娉媼未償債務 8,084,467 元，係以其配偶郭重烜遺產稅本稅 39,047,368 元加上罰鍰 17,543,900 元除以 7 為據，惟被繼承人郭洪娉媼遺產稅核定通知書 C6 欄已核認郭重烜死亡前應納未納稅捐扣除額 5,155,130 元已列為郭洪娉媼遺產扣除額，原告主張顯有誤解。

3. 應繼分財產價值：

(1)按納稅義務人死亡，遺有財產者，繼承人應繳清稅捐後，始得分割遺產；遺產稅未繳清前，不得分割遺產或辦理移轉登記，分別為稅捐稽徵法第 14 條、遺產及贈與稅法第 8 條前段及第 10 條第 1 項前段所明定。郭重烜於 82 年 5 月 20 日死亡後，繼承人郭洪娉媼等 7 人提起復查，未繳清

郭重烜遺產稅，繼承人等既未繳清郭重烜遺產稅，自不得分割郭重烜之遺產或辦理移轉登記；嗣郭洪娉媾於 91 年 2 月 26 日死亡，郭重烜之遺產稅仍在行政救濟中，尚未確定，依民法第 1144 條規定，郭洪娉媾對郭重烜之遺產有應繼分 1/7，故於計算郭洪娉媾遺產稅時，自應納入其繼承自郭重烜遺產之應繼分 1/7 之財產價值。又郭重烜遺產稅事件，業經最高行政法院 95 年度判字第 1763 號判決上訴駁回及 96 年度裁字第 3054 號裁定上訴駁回而告確定，併予敘明。

- (2)原核定郭重烜遺有華南商業銀行股份有限公司股票 178,640 股，金額計 24,473,680 元，原告主張郭重烜所遺華南商業銀行股票 178,640 股，其中 140,000 股已於郭洪娉媾君生前出售，非屬郭洪娉媾之遺產等語。惟郭洪娉媾等人違反前揭法令規定，於繳清郭重烜遺產稅前出售郭重烜之遺產，買賣價金僅屬郭重烜遺產形式之轉換，仍屬於郭重烜之遺產，而原告又無法舉證郭洪娉媾確有取得價金分配之相關資金流程，空言主張郭洪娉媾取得款項已消費完竣，自難採信。系爭華南商業銀行股票 140,000 股，應按華南商業銀行股東名簿帳列股票移轉日股價核算計 17,433,500 元，並按其應繼分 1/7 計算郭洪娉媾遺產價值 2,490,500 元；另未出售之 38,640 股，按郭洪娉媾死亡日股價計算金額 672,336 元，並按其應繼分 1/7 計算郭洪娉媾遺產價值 96,048 元。
- (3)原告主張郭重烜所遺原臺中縣大甲鎮○○段 442 及 442-1 地號 2 筆土地，係全體繼承人於郭洪娉媾死亡前出售與他人，已非郭洪娉媾之遺產，不應納入課稅，並提示臺灣臺中地方法院 92 年度訴字第 1514 號民事判決供核。依該判決所示，系爭買賣價金 2,537,370 元，惟該買賣價金僅屬郭重烜遺產形式之轉換，仍屬於郭重烜之遺產，而原告又無法舉證郭洪娉媾取得分配價金而消費運用之相關資金流程，應以買賣價金 2,537,370 元核認，並按應繼分 1/7 計算郭洪娉媾遺產價值 362,481 元。至上揭系爭 2 筆土地，因迄郭洪娉媾死亡日時，仍未辦理移轉登記，依財

政部 72 年 3 月 3 日台財稅第 31402 號函釋意旨，按其應繼分 1/7 列入計算郭洪娉媮遺產價值，並同額計列郭洪娉媮未償債務扣除額 47,000 元【計算式：(256,800 元+72,200 元)÷7】。

- (4)原告主張郭重烜遺有原臺中縣大甲鎮○○○段 49-4 地號等 7 筆土地，已於郭洪娉媮生前重劃為原臺中縣大甲鎮○○○段 429 號及 893 地號 2 筆土地，非屬郭洪娉媮之遺產等語。經被告調查，該 7 筆土地已經重劃，重劃後分配取得原臺中縣大甲鎮○○○段 429 地號及 893 地號 2 筆土地，原告並於 90 年 4 月 24 日代領差額地價 448,240 元，則原核定將重劃前土地及重劃後分配取得之土地均列入郭重烜遺產課稅即有未合，應予減除重劃前土地價值。至差額地價 448,240 元，僅屬於郭重烜遺產形式之轉換，仍屬於郭重烜遺產，因前揭差額地價為原告所代領，原告無法舉證郭洪娉媮取得分配之差額地價並消費運用之相關資金流程，應按郭洪娉媮之應繼分 1/7 計算其遺產價值 64,034 元。
- (5)原告主張郭重烜遺有原臺中縣外埔鄉○○○段 620 之 1、620 之 2 地號及原臺中縣外埔鄉大甲東 6-1 地號等土地，於郭洪娉媮死亡前已被政府徵收，非屬郭洪娉媮之遺產等語。依原告提示工程徵收用地各項補償費領款明細，前揭土地確有經徵收核發補償費之記錄，由原告於 90 年 5 月 3 日及同年 7 月 19 日代領徵收補償費 408,492 元及 597,096 元，則該等土地自不應予計入郭洪娉媮之遺產課稅；惟前揭徵收補償費，僅屬郭重烜遺產形式之轉換，仍屬於郭重烜遺產，因徵收補償費為原告所代領，而原告無法舉證郭洪娉媮君取得分配之徵收補償費並消費運用之相關資金流程，應按郭洪娉媮之應繼分 1/7 計算其遺產價值 58,356 元及 85,300 元
- (6)原告主張原臺中縣大甲鎮○○○段○○○○段 358 之 106 地號土地，係於郭重烜生前出售，非郭重烜之遺產，自非郭洪娉媮之遺產，並提示契約書影本供核。惟該契約書之價金簽收資料，郭重烜僅收取價金 110,000 元，並未收取全部價金 689,700 元，又系爭土地於 97 年 5 月 22 日登

記於原告等繼承人名下，未過戶予買方洪欽德，顯見系爭土地買賣交易並未成立，仍屬於郭重烜之遺產，原核定以土地併入計算郭洪娉媧繼承自郭重烜遺產之應繼分，尚無不合。

- (7)原告主張郭重烜生前出售原臺中縣大甲鎮○○段 423 地號及 424 地號土地取得之託收票據，非屬郭重烜之遺產，自非郭洪娉媧之遺產等語。經核郭重烜生前出售系爭土地，取得價金 11,440,789 元，其中 1 筆 2,000,000 元支票於 82 年 5 月 14 日（郭重烜死亡前）轉入郭重烜之子郭東墉帳戶，已核定為郭重烜死亡前 3 年內贈與，除補徵贈與稅 2,161,000 元外，並併入被繼承人郭重烜遺產總額核課遺產稅，本件復查決定已准予不計入郭洪娉媧遺產；其餘郭重烜 82 年 5 月 20 日死亡前未收取之尾款金額 9,440,789 元，即系爭託收票據 2,496,346 及 6,944,443 元，分別於 82 年 5 月 22 日及同月 24 日存入原告名下大甲鎮農會帳戶，郭重烜生前既未收取系爭款項，原核定以債權 9,440,789 元列入郭重烜之遺產，尚無不合，因系爭託收票據為原告所代領，原告無法舉證郭洪娉媧取得分配之價金並消費運用之相關資金流程，應按應繼分 1/7 計算郭洪娉媧遺產價值 1,348,684 元。
- (8)原告主張被繼承人郭洪娉媧繼承自郭重烜遺產應繼分之遺產之原臺中縣大甲鎮○○段 1-8 地號土地地，於郭洪娉媧死亡時屬於既成道路部分，被告按郭洪娉媧死亡時公告現值核算為 269,250 元，依臺中市大甲區公所 100 年 4 月 18 日甲區農建字第 1000006181 號函復為部分作道路使用，部分為農田，惟未指明供道路使用之面積，尚難據此核定不計入遺產之實際金額。
- (9)原告主張郭洪娉媧於 91 年 2 月 26 日死亡，有關遺產土地中訂有三七五租約者，原核定僅減除三分之一有誤，應依財政部 89 年 11 月 24 日台財稅第 0890458227 號函釋規定免課遺產稅重行核算等語。本件被告原核定郭洪娉媧遺產稅核定通知書中，有關繼承自配偶郭重烜遺產之應繼分價值 15,954,519 元，其核定金額係以郭重烜死亡日即 82

年5月20日之公告現值為據，原核定郭重烜君遺產土地中訂有三七五租約者，係依財政部67年8月2日台財稅第35163號函釋意旨，按土地公告現值三分之一予以減除後辦理估價。本件原告雖主張訂有三七五租約者應按全數扣除免徵遺產稅，惟訂有三七五租約之土地者，繼承人應先提示已取具農業主管機關核發之作農業使用證明，被告曾於99年12月3日以中區國稅法字第09900053592A號函請原告提示經主管機關證明有農業發展條例作農業使用農地之證明文件供核，惟原告除於92年間提示79筆土地經主管機關證明有農業發展條例作農業使用農地之證明外，其餘之土地自始迄今未提示，故無法核減。

- (10) 綜上，本件有關郭洪娉媮遺產總額中繼承自郭重烜遺產應繼分之財產價值，原經復查決定核定15,954,519元，經依郭洪娉媮死亡時之公告現值重行核算郭重烜遺產之土地價值，加計系爭華南商業銀行股票移轉日股價重行計算出售價金、加計系爭原臺中縣大甲鎮○○段442地號及442-1地號土地買賣價金及系爭因重劃及被徵收土地核發差額地價及徵收補償費，重行核算應繼分價值27,653,052元。

(二) 扣除額部分：

1. 農業用地及公共設施保留地應繼分扣除額：

- (1) 本件遺產稅核定係以被繼承人郭洪娉媮91年2月26日死亡時系爭土地是否有作農業使用為準，而遺產及贈與稅法所稱農業用地，適用農業發展條例之規定；至農業用地作農業使用之認定，依郭洪娉媮死亡時之農業發展條例規定，主管機關在中央為行政院農業委員會，在直轄市為直轄市政府，在縣（市）為縣（市）政府，準此，稽徵機關尚無依原告所檢附之空照圖自行調查認定之權責。是原告主張系爭農業用地，除於92年間提示苗栗縣苑裡鎮○○段1-3地號等79筆土地經主管機關核發農業用地作農業使用之證明外，其餘之土地未提示相關文件，自不得認列。又本件原告提供99年8月19日核發之「農業用地作農業使用證明書」，僅能證明系爭原臺中縣大甲鎮

福安段 893 地號土地於該證明書核發時點係作農業使用，不得遽謂於繼承事實發生時即 91 年 2 月 16 日為農業用地作農業使用，自不得認列。

(2)又系爭被繼承人郭洪娉媮之遺產稅農業用地及公共設施保留地應繼分扣除額，係因郭洪娉媮之遺產包括應繼承配偶郭重烜遺產之應繼分價值，故相對應以郭重烜遺產稅之農業用地及公共設施保留地扣除額，按其應繼分比例計算扣除。本件並非被繼承人郭洪娉媮死亡時遺有轉繼承自郭重烜之農業用地及公共設施保留地，是以原告主張系爭農業用地應繼分扣除額應適用被繼承人郭洪娉媮死亡時之遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 6 款規定及財政部 89 年 11 月 24 日台財稅字第 0890458227 號函釋，自無可採。

(3)至原告主張郭重烜所遺苗栗縣苑裡鎮○○段 154-6 地號等 3 筆土地，屬供公眾通行之道路或特定農業區農業、交通及水利用地部分，惟該部分未經原告提供事證，以供原查審酌是否確屬供公眾通行之道路或特定農業區農業、交通及水利用地，且郭重烜遺產稅事業已經裁判確定在案，是原告復據之以為本件爭執，洵無可採。

(4)綜上，本件重行核算郭洪娉媮繼承自郭重烜遺產應繼分財產價值淨額 14,123,104 元（計算式：應繼分 27,637,509 元－應繼分農地及公設地扣除額 13,467,405 元－應繼分未償債務扣除額 47,000 元），遺產淨額 31,500,606 元，仍較原核定應繼分財產價值淨額 10,086,547 元（計算式：應繼分 15,791,274 元＋148,571 元＋14,674 元－應繼分農地及公設地扣除額 5,867,972 元）及遺產淨額 26,133,592 元為高，惟參照最高行政法院 62 年度判字第 298 號判例意旨，行政救濟除原處分適用法律錯誤外，申請復查之結果，不得為更不利於原告之決定，原核定遺產總額 50,774,006 元及遺產淨額 26,133,592 元應予維持。

2. 未償債務扣除額：

被繼承人郭重烜前於 82 年 5 月 20 日死亡，被告原查以郭重烜遺產稅復查案經被告復查決定生前未償債務 184,858 元，乃

按繼承人之應繼分 $1/7$ ，核定本件被繼承人郭洪娉媧未償債務 26,408 元（184,858 元 $\div 7$ ）。原告不服，申請復查主張原查未予扣除等語，經被告復查決定略以就被郭重烜生前未償債務 184,858 元部分，該部分業已行政救濟確定，已按繼承人之應繼分 $1/7$ 核定本件被繼承人郭洪娉媧未償債務 26,408 元，原告主張顯係誤解，核無可採等語，駁回原告復查決定，原告未就該項循序提起訴願，已告確定，原告復提起本件行政訴訟，程序即有未合，其主張顯非適法。另原告申報之被繼承人郭洪娉媧君未償債務 8,084,467 元【（39,047,368 + 17,543,900） $\div 7$ 】，係以其配偶郭重烜生前未償債務按應繼分 $1/7$ 所核算，惟郭重烜遺產稅復查案所主張之死亡前未償債務為 184,858 元業已確定，併予敘明。

- 五、本件兩造之爭點為：本件原告對被繼承人郭洪娉媧之生存配偶剩餘財產差額分配請求權及關於未償債務等 2 部分，並未提起訴願，可否於本件訴訟再行爭執？又被告對於被繼承人郭洪娉媧生前留有現金 52,000 元、其對配偶郭重烜遺產之應繼分、實物抵繳及應納未納稅捐等部分之核課，是否適法？
- 六、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。」、「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」分別為行為時遺產及贈與稅法第 1 條第 1 項及第 4 條第 1 項所明定。
- 七、次按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。查本件原告之遺產稅申報書，被繼承人郭洪娉媧之生存配偶剩餘財產差額分配請求權價值 13,669,958 元（原處分卷 321 頁），經被告復查決定該扣除額為 13,669,958 元；關於未償債務部分，被告原查以郭重烜遺產稅復查案經被告復查決定生前未償債務 184,858 元，按繼承人之應繼分 $1/7$ ，核定本件被繼承人郭洪娉媧未償債務 26,408 元（184,858 元 $\div 7$ ）。原告不服，申請復查主張原查未予扣除，經被告復查決定就郭重烜生前未

償債務 184,858 元部分，該部分業已行政救濟確定，已按繼承人之應繼分 1/7 核定本件被繼承人郭洪娉媮未償債務 26,408 元，而駁回原告該部分之復查申請，原告對被告該 2 項目之核定並未提起訴願（訴願卷 3, 5-8, 18-21 頁訴願書及訴願理由書均未記載有此爭執），雖於本院審理中提出被繼承人郭洪娉媮之國泰世華銀行放款結欠餘額證明書（本院卷 319 頁），惟該部分自己行政救濟確定，自不得於本件中再行爭執主張，是原告該部分訴訟，自非適法，與後開其他項目之實體爭執部分，併予駁回，不另為裁定。

八、本件被繼承人郭洪娉媮於 91 年 2 月 26 日死亡，惟自其配偶郭重烜於 82 年 5 月 20 日死亡，郭洪娉媮亦為郭重烜之繼承人，而郭重烜遺產稅事件，經最高行政法院 95 年度判字第 1763 號判決上訴駁回及 96 年度裁字第 3054 號裁定上訴駁回而告確定。是本件被繼承人郭洪娉媮之遺產，除其死亡時自有之財產外，另有繼承其配偶郭重烜遺產之應繼分，再轉繼承之問題。依被告製作之被繼承人郭洪娉媮遺產總額明細表，被告核定其本身土地 19,486,500 元、房屋 31,600 元、存款 2,700 元及投資 1,576,729 元之部分，原告對之均不爭執（同卷 972 頁準備程序筆錄）。又因被繼承人郭洪娉媮對郭重烜之生存配偶剩餘財產差額分配請求權，及本件未償債務部分，因原告未提起訴願，有如前述，該部分之爭點業已確定。除此之外，原告主張其不服原處分之範圍係其 100 年 11 月 1 日及同月 21 日辯論意旨狀所載（同卷 1010 頁言詞辯論筆錄及 787-802, 881-884 頁），據此，本件爭執之部分，係關於被繼承人郭洪娉媮生前留有現金 52,000 元及其對配偶郭重烜遺產之應繼分、實物抵繳及應納未納稅捐之部分，又關於郭重烜遺產之應繼分部分，係包括郭重烜遺產中之土地、存款、現金、出售幼獅段土地訂金原告華南商業銀行（下稱華銀）託收票據、華銀股票及台中客運之投資（同卷 1028 頁），而原告對該部分不服之項目係土地（含被繼承人郭洪娉媮死亡時被徵收土地、已出售土地、農業用地、訂有三七五租約農地、既成道路及公共設施保留地等）、出售幼獅段土地訂金之原告華銀託收票據及華銀股票部分。

- 九、關於被告核定被繼承人郭洪娉媮生前留有現金 52,000 元之部分，查原告主張其自被繼承人郭洪娉媮系爭帳戶於 91 年 2 月 26 日臨櫃提領 52,000 元後，用以支付郭洪娉媮生前未支付之生活必要費用及醫藥費用等，於同日晚上 10 時將該款支付郭洪娉媮醫藥費 79,400 元，嗣郭洪娉媮於同日晚上 11 時 20 分死亡等情，有存摺、醫療費收據及死亡證明書在卷可佐（同卷 38-40 頁），按 52,000 元既原告於當日向金融機構臨櫃提領，應屬日間營業時間所為，又該醫療費收據註明繳費時間為當日下午 10 時 39 分，在郭洪娉媮於同日晚上 11 時 20 分在所治療之醫院死亡之前，依其先後順序，衡情應係原告提領後支付郭洪娉媮之醫療費，原告該部分主張，自可採信，是被繼承人郭洪娉媮生前已無該部分現金 52,000 元，被告將之列入本件遺產之現金部分，自有未洽，原告雖將該款項列入遺產稅申報書（原處分卷 321 頁），惟事後原告有申請更正，尚不得以此為原告不利之認定。
- 十、關於應納未納稅捐及實物抵繳之部分，原告主張實物抵繳郭重烜遺產稅合計 47,528,118 元，列為郭重烜遺產計算，亦為未繳納之稅捐，則被繼承人郭洪娉媮尚有應納未納稅捐計 6,789,731 元（計算式：47,528,118 元 ÷ 7 = 6,789,731 元）部分。關於郭重烜遺產之遺產稅部分已確定，被繼承人郭洪娉媮遺產稅核定通知書 C6 欄已核認郭重烜死亡前應納未納稅捐扣除額 5,155,130 元（詳細計算式於訴願決定書 9 頁，本院卷 27 頁）。原告於本件訴訟中乃對實物抵繳屬於應納未納稅捐之部分予以爭執（同卷 950 頁準備程序筆錄），然查郭重烜於 82 年 5 月 20 日死亡後，原告及郭洪娉媮於 89 年 6 月 20 日申請實物抵繳，雖有將多筆土地移轉登記為國有，以土地、現金抵繳合計 47,528,118 元，惟此係於本件被繼承人郭洪娉媮死亡後之 96 年間，始經被告列為准予實物抵繳（同卷 804-811 頁實物抵繳稅款明細表），對於本件被繼承人郭洪娉媮死亡時，該等財產仍為其繼承郭重烜而為其所有，並不影響，被告將之列為其遺產，即屬有據。
- 、關於郭重烜遺產中出售幼獅段土地，由原告提向華銀託收訂金票據及華銀股票部分。按納稅義務人死亡，遺有財產者，

繼承人應繳清稅捐後，始得分割遺產；遺產稅未繳清前，不得分割遺產或辦理移轉登記，為遺產及贈與稅法第8條前段所明定，如繼承人違反該規定，將遺產處分，或分割且將之變賣，則遺產之變換價值仍在，如於此時適有繼承人於遺產尚未辦理分割前死亡時，該繼承人又成為被繼承人，此時第二次繼承之繼承人，尚不得以第一次繼承之該遺產已不存在，而主張不得列為第二次繼承之遺產。查郭重烜遺產稅事件，已經最高行政法院95年度判字第1763號判決上訴駁回及96年度裁字第3054號裁定上訴駁回而告確定，依上開規定，郭重烜於82年5月20日死亡時至本件被繼承人郭洪娉媮91年2月26日死亡時，該段期間，因郭重烜遺產稅尚未確定，郭重烜之繼承人在未繳清遺產稅前，依法不得分割遺產或辦理移轉登記，即處分遺產。原告主張郭重烜生前華銀股票原有178,640股，其中140,000股部分已出售他人，因過戶較慢，至83年4月12日，僅餘38,640股，且均實物抵繳而全數歸於國庫，自應全數列為郭重烜之未償債務；縱未列為未償債務，上揭股票至郭洪娉媮死亡前，郭洪娉媮已未持有，自應將股票列為郭洪娉媮之未償債務抑或自應繼分中扣除。另出售幼獅段尾段原告華銀託收票據部分，於本件被繼承人郭洪娉媮死亡前，均已花費殆盡等云。惟查，依華銀之股東名簿（同卷000000000頁），郭重烜82年5月20日死亡時合計為178,640股，被告原按該股數核計金額24,473,680元，原無不合，雖因原告主張郭重烜所遺華銀股票178,640股，其中140,000股已於郭洪娉媮生前出售，則郭重烜之繼承人郭洪娉媮等人違反於繳清郭重烜遺產稅前不得出售遺產之規定，應認該遺產仍存在，僅變換其形式，被告以華銀股票140,000股，按該銀行股東名簿帳列股票移轉日股價，核算計17,433,500元，並按其應繼分1/7計算郭洪娉媮此部分遺產價值為2,490,500元；另未出售之38,640股，按郭洪娉媮死亡日股價計算金額672,336元，並按其應繼分1/7計算郭洪娉媮遺產價值96,048元，亦屬正當。另郭重烜出售幼獅段土地訂金，由原告託收之華銀票據9,440,789元部分，係郭重烜82年5月20日死亡前未收取之尾款金額9,440,789元，即該託收票據

2,496,346 及 6,944,443 元，分別於 82 年 5 月 22 日及同月 24 日存入原告名下大甲鎮農會帳戶，郭重烜生前應收取系爭款項，此為郭重烜之遺產，雖由原告於郭重烜死後領取，亦應列入被繼承人郭洪娉嫗之應繼財產，原告稱該款與上開出售華銀股票之價款，均已花費殆盡，不僅違反上開規定，又未能舉證以實其說，並無可採。

- 、另關於被繼承人郭洪娉嫗繼承其配偶郭重烜之土地應繼分部分，包括郭洪娉嫗死亡時被徵收土地、已出售土地、農業用地、訂有三七五租約農地、既成道路及公共設施保留地等部分，按我國遺產及贈與稅法之規定，係採被繼承人死亡時之財產價值為準則。本件被繼承人郭洪娉嫗於 91 年 2 月 26 日死亡，而其配偶郭重烜於 82 年 5 月 20 日死亡，郭洪娉嫗為郭重烜之繼承人，郭洪娉嫗於 82 年 5 月 20 日繼承郭重烜之應繼分後，於 91 年 2 月 26 日死亡，該應繼分之價值及相關扣除額之法令依據，應以郭洪娉嫗 91 年 2 月 26 日死亡時之狀態為準，而非其配偶郭重烜 82 年 5 月 20 日死亡時為憑，被告原查係以郭重烜 82 年 5 月 20 日死亡時，計算系爭土地之該應繼分之價值，及將農業用地、三七五租約土地、道路用地及公共設施保留地等，依當時狀態法之令規定，列為扣除額，自有未合。而被告已於本院審理中，改以郭洪娉嫗 91 年 2 月 26 日死亡時之財產價值及法令規定，及當時有無農地三七五租約及農業使用證明，核算系爭土地之價值及扣除額（本院卷 000000 000 頁附表 4）。
- 、系爭土地原告主張已售部分，原告稱台中縣大甲鎮○○○段○○○○段 358 之 106 地號土地，於郭重烜生前出售，非屬郭重烜之遺產，雖有提出買賣契約書為據（同卷 287-293 頁），然依該契約書之價金簽收資料，郭重烜僅收取價金 110,000 元，並未收取全部價金 689,700 元，且該土地於 97 年 5 月 22 日即登記於原告等繼承人名下，並未移轉登記予買方洪欽德，又契約訂定日為 81 年 12 月 9 日，迄今已逾民法規定 15 年之請求權時效，被告以該土地買賣交易並未成立，仍屬於郭重烜之遺產，列入計算郭洪娉嫗繼承自郭重烜遺產之應繼分；至原告稱郭重烜所遺原臺中縣大甲鎮○○段 442 及 442-1 地

號2筆土地，係全體繼承人於郭洪娉媮死亡前出售與他人，已非郭洪娉媮之遺產，不應納入課稅，並提出台灣台中地方法院92年度訴字第1514號民事判決及84年8月11日買賣契約書為證（同卷83-93頁），然依該判決所示，買賣價金為2,537,370元，郭重烜之繼承人違反上開規定，於繳清遺產稅前將遺產變賣，該價金應屬郭重烜遺產之轉換，仍屬於其遺產，原告又未能舉證證明郭重烜繼承人如何分配該價金或消費之資金流程，被告以買賣價金2,537,370元認屬遺產，並按應繼分1/7計算郭洪娉媮遺產價值362,481元，又該2筆土地，因迄郭洪娉媮死亡時，仍未辦理移轉登記，仍登記為郭重烜所有，依財政部72年3月3日台財稅第31402號函釋意旨，按其應繼分1/7列入計算郭洪娉媮遺產價值，並同額計列郭洪娉媮未償債務扣除額47,000元【計算式：(256,800元+72,200元)÷7】，均無不合。

- 、原告主張系爭原臺中縣外埔鄉○○段620-1、620-2及625-1地號土地，原臺中縣外埔鄉○○○段6-1地號土地，原臺中縣大甲鎮○○○段243-2地號土地（新編為原臺中縣大甲鎮○○段483地號）及同段243-3地號土地（新編為原臺中縣大甲鎮○○段488地號）部分，均於郭洪娉媮死亡前經政府徵收，於郭洪娉媮死亡後，登記為國有，應列為郭洪娉媮未償債務；未登記為國有之部分，應自郭洪娉媮之應繼分扣除乙節。查該等土地均係於郭重烜死亡後方被徵收，仍屬郭重烜之遺產，雖經政府徵收，補償價金為郭重烜遺產之轉換，郭重烜之繼承人於繳清遺產稅前，依規定不得將遺產處分，所領取之該等土地補償金，仍屬於郭重烜之遺產，且政府徵收土地，其補償價金依土地法相關規定，係以土地公告現值加四成為原則，被告原核以該等土地之公告現值，計算被繼承人郭洪娉媮對於郭重烜之應繼分價值，較土地公告現值加四成之現金，列為郭重烜之遺產，再計算郭洪娉媮對於郭重烜之應繼分價值，無論該等土地於郭洪娉媮死亡後是否登記為國有，均對原告有利，原告上開主張，亦無可取。另關於原臺中縣外埔鄉○○段620之1、620之2地號及原臺中縣外埔鄉大甲東6-1地號等土地，被告於本院審理中，已依原告提示

工程徵收用地各項補償費領款明細之核發補償費之記錄，原告於90年5月3日及同年7月19日代領徵收補償費408,492元及597,096元，該等土地雖不計入郭洪娉嫗之遺產課稅；然將郭洪娉嫗應取得分配之徵收補償費，按其對於郭重烜應繼分1/7計算其遺產價值58,356元及85,300元，尚無不合，併予敘明。

- 、至其他系爭土地屬農業用地、訂有三七五租約農地、既成道路及公共設施保留地等部分，經本院多次審理及調查，原告最後所爭執之土地，係其於101年1月10日所提出之附表五所示之54筆土地（同卷957-959之1頁，974頁準備程序筆錄）。其中編號2、16、34等3筆土地部分，被告業已核認，編號1、24等2筆土地部分，標的重複，被告將之合併認定一筆（同卷975-976頁準備程序筆錄）。又本件郭洪娉嫗對郭重烜該應繼分之價值及相關扣除額之法令依據，應以郭洪娉嫗91年2月26日死亡時之事實狀態，而非以配偶郭重烜82年5月20日死亡時為憑，有如上述，是附表五其中編號1、3至15筆土地部分，被告原核以被繼承人郭重烜死亡時，因該等土地均有耕地三七五租約，被告予以扣除，惟經被告於本院審理中重新核算，以原告並未提出郭洪娉嫗91年2月26日死亡時之耕地三七五租約證明，而未予自遺產扣除。按系爭土地於91年2月26日有無耕地三七五租約，原告繼承該等土地而為所有權人，其如為出租人，自應保存有租約，乃其並無法提出該等土地之耕地三七五租約，尚不得僅以該等土地，其中或有於土地登記簿上記載有三七五租約，而謂該等土地，於被繼承人郭洪娉嫗91年2月26日死亡時訂有耕地三七五租約，被告重核未將該等土地列為扣除，即無不合。
- 、另附表五其中編號17之原臺中縣大甲鎮○○段442-1地號土地，被告原核時認該筆土地為公共設施保留地，被告於本院審理中重新核算時，原告並無法提出認該筆土地為公共設施保留地之證明，另依臺中市政府都市發展局及臺中市大甲區公所之回函，該筆土地於91年2月26日時並未屬既成道路或作道路使用之情形（同卷767-768,842-843頁），而未予扣除，自屬正當；編號1（原告對該筆土地亦主張係作農業使

用)、18-23、32-33、35-38及53等筆土地，原告雖提出空照圖及地籍圖(同卷897-914頁)，經本院於101年3月15日準備程序中當庭勘驗，其中編號18及35號2筆土地(苗栗縣苑裡鎮○○○○段359號及原臺中縣外埔鄉○○段244號土地)，地籍圖與空照圖標示位置大致符合(同卷907-909,911頁)，另空照圖顯示該2筆土地係綠地或樹林，因原告現今已無法向主管機關申請被繼承人郭洪娉嫗91年2月26日死亡時之土地作農業使用之證明，依當時空照圖所示，該2筆土地應係作農業使用，被告未將之予以扣除，尚有未合；至其他各筆土地部分(編號23空照圖及地籍圖另含編號21,22之土地，見同卷899-900頁)，均有地籍圖與空照圖標示位置不符，或空照圖顯示土地上有建物，無法認定係作農業使用(同卷997-998頁勘驗結果筆錄)，原告又未提出該等土地被繼承人郭洪娉嫗91年2月26日死亡時之作農業使用之證明，被告未予扣除，亦屬有據；另附表五其中編號27-31、43-52等筆土地，原告對此主張係與農地無法分割之土地，雖提出臺灣省臺中農田水利會85年2月14日八五中水管字第8504001041號函(同卷915-918頁)，惟此係該等土地於當時作水利用地之用，亦難謂於被繼承人郭洪娉嫗91年2月26日死亡時有作農業使用之事實，被告自不得將之扣除；附表五其中編號13-15、25-26、40-41及54號等土地，經合併為原臺中縣大甲鎮○○段429、893地號2筆土地(同卷1063頁重劃前後對照資料)，同段893號土地，原告雖有提出該土地之地籍圖與空照圖(同卷922,923頁)，然經本院當庭勘驗結果，地籍圖與空照圖標示位置不符(同卷998頁勘驗結果筆錄)，亦難認該2筆土地於本件繼承時有作農業使用之情形，被告亦不得將之扣除。至附表五其中編號42之原臺中縣大甲鎮○○段1-8號土地，臺中市大甲區公所則以100年4月18日甲區農建字第1000006181號函稱該土地部分作道路使用，部分作農業使用(同卷842-843頁)，原告雖無法提出該土地之本件繼承時之農業使用證明書，惟該土地部分係作道路使用，被告未將該土地作道路使用之部分計算面積，將該部分扣除，而將該筆土地之全部面積全部計入遺產，自有

未洽。

、綜上所陳，本件被告之核定，其中現金 52,000 元，附表五編號 18 及 35 號 2 筆土地（苗栗縣苑裡鎮○○○○段 359 號及原臺中縣外埔鄉○○段 244 號土地），依地籍圖與本件繼承時之空照圖，可認於當時該 2 筆土地係農業使用，及附表五編號 42 之原臺中縣大甲鎮○○段 1-8 號土地，有部分面積係作道路使用，被告未將作農業使用及道路使用之部分扣除，而仍計入本件遺產，雖均有未合，惟上開 3 筆土地於本件繼承時之土地公告現值依序為 590,000 元、16,199,975 元及 269,250 元，該等土地係郭重烜之遺產，即使將原臺中縣大甲鎮○○段 1-8 號土地之價值整筆計算，本件被繼承人郭洪娉媮按其對於郭重烜應繼分為 1/7 計算，為 2,437,032 元，加上現金 52,000 元，為 2,489,032 元。惟本件經被告關於被繼承人郭洪娉媮原已繼承郭重烜系爭土地之應繼分，依郭洪娉媮死亡時之土地公告現值及土地使用情形，重行核算其繼承自郭重烜遺產應繼分財產價值淨額 14,123,104 元（計算式：應繼分 27,637,509 元－應繼分農地及公設地扣除額 13,467,405 元－應繼分未償債務扣除額 47,000 元），遺產淨額 31,500,606 元，仍較原核定繼承自郭重烜遺產應繼分財產價值淨額 10,086,547 元（計算式：應繼分 15,791,274 元+148,571 元+14,674 元－應繼分農地及公設地扣除額 5,867,972 元）及遺產淨額 26,133,592 元為高（同卷 000000000 頁），且 2 者之差距在 5,367,014 元，較被告上開未予扣除農業用地、道路用地及不得列為現金之遺產，共計 2,489,032 元之部分為高，被告原核定仍屬對原告有利。參照最高行政法院 62 年度判字第 298 號判例意旨，行政救濟除原處分適用法律錯誤外，申請復查之結果，不得為更不利於原告之決定，是被告原核定遺產總額 50,774,006 元及遺產淨額 26,133,592 元，仍應予以維持，訴願決定駁回原告提起之訴願，亦無不合，原告請求撤銷復查決定不利原告之部分及訴願決定（關於生存配偶剩餘財產差額分配請求權及未償債務之部分，為起訴不合法，已說明如前），為無理由，應予駁回。又本件兩造其餘陳述及主張，與本件判決結果無影響，爰不逐一論述，併

予敘明。

、據上論結，本件原告之訴為一部不合法；一部為無理由，依
行政訴訟法第 195 條第 1 項後段、第 98 條第 1 項前段，判決如
主文。

中 華 民 國 101 年 4 月 11 日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法 官 沈 應 南

法 官 王 德 麟

法 官 許 武 峰

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 101 年 4 月 11 日

書記官 許 騰 云

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（101 年版）第 251-297 頁