

裁判字號：最高行政法院 102 年判字第 404 號判決

裁判日期：民國 102 年 07 月 04 日

裁判案由：遺產稅

最 高 行 政 法 院 判 決

102年度判字第404號

上 訴 人 詹敘虹

訴訟代理人 李明哲 律師

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局（原名財政部臺北市國稅局）

代 表 人 何瑞芳

送達代收人 陳桂香
樓

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國102年2月5日臺北高等行政法院101年度訴字第1417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、本件上訴人之祖父詹榮樹於民國78年6月21日死亡，遺產稅納稅義務人為繼承人詹逢舉即上訴人之父及訴外人詹周武、洪詹翠玉於81年8月22日申報遺產稅，經被上訴人核定遺產總額新臺幣（下同）27,980,461元，應納遺產稅額6,781,975元，並裁處罰鍰6,725,188元。因繼承人逾限繳日（84年1月10日）後30日仍未繳納，被上訴人分別於84年4月11日（本稅）及同年月22日（罰鍰）移送臺灣臺北地方法院財務法庭執行。嗣納稅義務人中之詹逢舉於85年死亡，其繼承人為上訴人之母林明珠、上訴人及其妹詹栩。嗣因法務部行政執行署臺北分署（原名法務部行政執行署臺北行政執行處，下稱臺北行政執行處）90年度遺稅執特專字第1887號執行事件，先後於100年1月及101年8月掣發執行命令，於17,510,267元範圍內扣押上訴人銀行存款，及於17,639,163元範圍內扣押上訴人銀行存款及良棟科技有限公司三分之一薪資。上訴人乃向原審法院提起行政訴訟，請求撤銷臺北行政執行處90年度遺稅執特專字第1887號執行事件有關上訴人之強制执行程序，經原審判決駁回，乃提起本件上訴。
- 二、上訴人起訴主張：（一）上訴人出生於00年0月00日，於其祖父詹榮樹死亡時，僅為9歲之未成年人，對其祖父是否遺留遺產，及其父詹逢舉是否依法繳納遺產稅等節，並不知情。另上訴人之父詹逢舉係85年10月2日死亡，當時上訴人僅16歲，為限制行為能力人，且仍就讀於中正國防幹部預備學校（下稱中正預校），並住校，而軍校生之各項學雜費、食

衣住行費用，均由國家負擔，至上訴人之父詹逢舉則居住新北市，即上訴人並未與父詹逢舉同居共財，亦不知其父死亡時遺有大筆遺產稅及罰鍰債務，而係至100年間收受臺北行政執行處執行命令後，始知悉遺產稅債務之存在，此時又已逾聲明拋棄繼承或限定繼承之期間，是若課上訴人以固有財產繳納遺產稅及罰鍰，顯失事理之平。（二）縱詹榮樹胞弟之配偶委由訴外人黃慧香於101年3月15日以上訴人名義申報被繼承人詹逢舉之遺產稅，惟申報時距詹逢舉死亡之85年10月2日，已有16年之遙，是被上訴人以此指摘上訴人對被繼承人之遺產債務，於被繼承人死亡時知之甚詳云云，恐有誤會。又實物抵繳作業乃訴外人洪詹翠玉與上訴人之母林明珠負責辦理，上訴人及妹詹栩，身為晚輩，根本未曾過問。況上開實物抵繳時間為95年間，距上訴人之父詹逢舉死亡時亦有10年之遙。且縱有以實物抵繳之情，亦僅係以遺產來抵繳，上訴人從無以固有財產抵繳之意，是被上訴人據以指摘上訴人不得再以民法繼承編施行法第1條之1規定主張僅就遺產範圍負責，否則有違禁反言原則云云，核與民法繼承編施行法第1條之1要件有違。（三）上訴人之父詹逢舉從未因上訴人之祖父詹榮樹死亡，而就詹榮樹之遺產辦理繼承登記，上訴人之父詹逢舉名下亦無因繼承登記而取得之財產，上訴人更從未因其祖父詹榮樹、父親詹逢舉之死亡而繼承取得遺產，且據財政部財產歸屬資料，上訴人名下確無任何財產。又上訴人每月薪資22,800元，每月尚須繳納房租16,000元，而101年新北市每人每月最低生活費用標準為11,832元，上訴人尚有母親林明珠須扶養，以上訴人所賺微薄薪資，顯不足以糊口，若由上訴人自16歲即概括繼承龐大債務，並以固有財產清償系爭遺產稅債務，將顯失公平等語，求為判決臺北行政執行處90年度遺稅執特專字第1887號遺產稅執行事件有關上訴人之強制執执行程序應予撤銷。

- 三、被上訴人則以：（一）上訴人之父詹逢舉等人繼承上訴人之祖父詹榮樹之遺產，其等繼承之遺產總額計27,980,461元，除95年12月13日就詹榮樹遺產中之坐落基隆市○○區○○段草濫小段15-1地號等12筆土地辦理實物抵繳外，上訴人對其父詹逢舉之財產並未清楚說明其流向，則是否合致民法繼承編施行法第1條之1第2項關於「由其繼續履行繼承債務顯失公平者」之要件，即有疑義。且縱經審酌確合致民法繼承編施行法第1條之1第2項「由其繼續履行繼承債務是否顯失公平」之要件，然依民法第1153條第1項規定，上訴人亦應就其繼承自被繼承人詹逢舉之遺產範圍內，負清償之責，而非謂本件之行政執执行程序應予撤銷。（二）上訴人於收受臺北行政執行處執行命令後，於100年2月1日，與其母林明珠聯名具狀聲明異議，依一般經驗法則，上訴人應亦知悉詹逢舉所繼承詹榮樹遺產之情形及詹逢舉欠繳詹榮樹遺產稅事實。又上訴人於101年4月6日申報詹逢舉遺產稅時已成年，且已

知悉詹逢舉繼承詹榮樹遺產之情形及詹逢舉欠繳詹榮樹遺產稅事實，而仍以繼承人身份申報詹逢舉遺產稅，顯見上訴人係於充分思慮後而以行為表示願對被繼承人詹逢舉所負債務負責，此等情形，實與民法繼承編施行法第1條之1及第1條之3等規定旨在保護無行為能力人或限制行為能力人等因意思表示無效或缺乏周全思慮能力，而未能於法定期間內為限定或拋棄繼承之情形有別。故上訴人嗣後依民法繼承編施行法第1條之1及第1條之3等規定，主張以所得遺產為限負清償責任，非但有違禁反言原則之法理，亦與前揭規定之立法意旨相悖。（三）上訴人之祖父詹榮樹所遺之23筆不動產所有權，依民法規定已屬上訴人之父詹逢舉及其他繼承人共同共有，嗣詹逢舉於85年10月2日死亡時，前揭土地所有權亦因再轉繼承而由上訴人與其他繼承人共同共有，至是否登記上訴人名下，核與遺產之取得無涉，是上訴人確已因繼承而輾轉取得來自其祖父詹榮樹之遺產。上訴人應說明其祖父詹榮樹所遺之23筆不動產中，扣除95年12月已辦理實物抵繳之12筆土地及經拍賣無實益而仍登記於詹榮樹名下之2筆土地外，其他不動產變賣後之資金流向，否則難認上訴人無與其他繼承人同享變賣該等遺產後之利益。是其自不得濫用民法繼承編施行法第1條之1及第1條之3規定以規避其應負之責任等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

- 四、原審判決駁回上訴人在原審之訴，係以：（一）上訴人係00年0月00日出生，其父詹逢舉與母林明珠並未離婚，上訴人於其父詹逢舉死亡時雖未成年，惟當時上訴人與其母林明珠設同一戶籍，上訴人之妹詹栩則與其父親詹逢舉設同一戶籍，至上訴人雖於84年9月起至87年6月止，就讀中正預校，然其僅係為求學而離家居住，自難認上訴人與其父詹逢舉有未同居共財，致未能於民法繼承編98年5月22日修正施行前之法定期間為限定或拋棄繼承情形。（二）上訴人之祖父詹榮樹之繼承人洪詹翠玉、再轉繼承人林明珠（即上訴人之母）、詹栩（即上訴人胞妹）與上訴人等4人於95年1月11日申請以詹榮樹遺產標的辦理實物抵繳，上訴人此之申請實物抵繳行為係處分繼承自上訴人之父詹逢舉之遺產。又上訴人於收受臺北行政執行處執行命令後，於100年2月1日與其母林明珠聯名具狀聲明異議，並曾於100年1月28日向被上訴人申請查閱欠稅明細，且經上訴人之祖父詹榮樹胞弟之配偶與林明珠聯繫商討後，由訴外人黃慧香於101年3月15日以上訴人名義申報上訴人之父詹逢舉之遺產稅。依一般經驗法則，推知上訴人已知悉其父詹逢舉所繼承詹榮樹遺產之情形及其父詹逢舉欠繳詹榮樹遺產稅事實。且上訴人於申請辦理實物抵繳，及申報其父詹逢舉遺產稅時，既已成年而具完全行為能力，顯見上訴人係於充分思慮後而以行為表示願對被繼承人詹逢舉所負債務負責。此等情形，實與民法繼承編施行法第1條之1及第1條之3等規定旨在保護無行為能力人或限制行為

能力人等因意思表示無效或欠缺周全思慮能力，而未能於法定期間內為限定或拋棄繼承之情形有別。（三）上訴人之祖父詹榮樹所遺之23筆不動產，依民法第1148條規定，屬上訴人之父詹逢舉及其他繼承人公同共有，嗣上訴人之父詹逢舉於85年10月2日死亡時，前揭土地所有權亦因再轉繼承而屬上訴人及其他繼承人所公同共有，至是否曾登記於上訴人之父詹逢舉或上訴人名下，亦因繼承登記並非取得不動產之生效要件，而與遺產之取得無涉。故系爭遺產稅及罰鍰由上訴人繼續履行繼承債務，並未顯失公平。從而上訴人不得依98年6月10日修正公布民法繼承編施行法（下稱98年修正民法繼承編施行法）第1條之1第2項及第1條之3第4項規定，主張以所得遺產為限，就系爭遺產稅及罰鍰負清償責任等語，為其論據。

五、本院經核原判決固非無見，惟查：

（一）按「行政執行名義成立後，如有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，不論其執行名義為何，於強制執行程序終結前應許債務人提起異議之訴，以排除強制執行。行政訴訟法第307條前段規定：『債務人異議之訴，由高等行政法院受理』（按，依101年9月6日修正施行之行政訴訟法，此規定已修正為『債務人異議之訴，依其執行名義係適用簡易訴訟程序或通常訴訟程序，分別由地方法院行政訴訟庭或高等行政法院受理；』），應認其係屬行政訴訟法關於債務人異議訴訟類型之規定。雖該條係列於同法第8編，但既未明定僅以同法第305條第1項或第4項規定之執行名義為強制執行者為限，始有其適用，則行政處分之受處分人，於行政機關以行政處分為執行名義行強制執行時，如於執行名義成立後有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，亦得於強制執行程序終結前，向高等行政法院提起債務人異議之訴。」業經本院97年5月份第1次庭長法官聯席會議決議在案。對行政處分之執行名義提起之債務人異議訴訟，既係針對「執行名義成立後之消滅或妨礙債權人請求之事由」為之，是此類型之債務人異議訴訟，其認定事實及適用法律之基準時點原則上自應為事實審言詞辯論終結時。

（二）又按「（第2項）繼承在民法繼承編中華民國96年12月14日修正施行前開始，繼承人於繼承開始時為無行為能力人或限制行為能力人，未能於修正施行前之法定期間為限定或拋棄繼承，由其繼續履行繼承債務顯失公平者，於修正施行後，以所得遺產為限，負清償責任。（第3項）前項繼承人依修正施行前之規定已清償之債務，不得請求返還。」「繼承在民法繼承編中華民國98年5月22日修正施行前開始，繼承人因不可歸責於己之事由或未同居共財者，於繼承開始時無法知悉繼承債務之存在，致未能於修正施行前之法定期間為限定或拋棄繼承，以所得遺產為限，負

清償責任。但債權人證明顯失公平者，不在此限。」分別為98年民法繼承編施行法第1條之1第2項、第3項及101年12月26日修正公布民法繼承編施行法（下稱101年民法繼承編施行法）第1條之3第4項所明定。查此等均係使繼承因法律修正而改採之限定繼承有限責任制得溯及適用之規定，即對法律修正前已發生之繼承，就符合規定之要件者，產生得「以所得遺產為限，負清償責任」之法律效果。故以行政處分為執行名義之行政執行事件，其屬因繼承而生之債務，且該行政處分之執行名義原未附有「以所得遺產為限，負清償責任」之限制者，如債務人主張有合致上述民法繼承編施行法第1條之1第2項或第1條之3第4項要件之情事，因係使原執行名義產生「以所得遺產為限，負清償責任」之限制，而屬上開債務人異議訴訟所稱之「執行名義成立後之妨礙債權人請求之事由」。是債務人因行政執行程序，本於民法繼承編施行法第1條之1第2項或第1條之3第4項事由提起之行政訴訟，性質上核屬債務人異議訴訟，而其聲明請求者則應為債務人依原執行名義所負清償責任以「所得遺產為限」之事項。至行政執行程序之個別執行行為是否有涉及執行債務人之固有財產，而有違反債務人依附有限制之執行名義所應負之清償責任以「所得遺產為限」情事，則屬應循行政執行法第9條聲明異議或同法施行細則第18條提起第三人異議訴訟為救濟之範疇。經查：本件上訴人係因其祖父詹榮樹之遺產稅債務，並因其父已於繼承後死亡，而遭臺北行政執行處90年度遺稅執特專字第1887號執行事件對其存款及薪資為執行，上訴人乃依98年民法繼承編施行法第1條之1第2項及第1條之3第4項規定，主張其執行應以遺產為限，而向原審法院提起行政訴訟。則依上述規定及說明，上訴人於原審所提起者似應屬債務人異議訴訟，且原判決似亦同此認定。惟如上所述，依上訴人之主張，其似係就行政執行事件之執行名義，主張其負清償範圍僅以遺產為限，而非主張已發生消滅債權人請求之事由，則上訴人於原審所為「臺北行政執行處90年度遺稅執特專字第1887號遺產稅執行事件有關上訴人之強制执行程序應予撤銷」之起訴聲明是否完足，即非無再審究之餘地。是原審未依行政訴訟法第125條規定予以闡明，已有未洽，先此敘明。

- （三）再原判決駁回上訴人原審之訴，無非以上訴人於其父詹逢舉死亡時並無「未同居共財」之情形；且得認上訴人已願對詹逢舉之債務負清償之責，而與98年民法繼承編施行法第1條之1第2項及第1條之3第4項規定意旨有別。並依上訴人已輾轉繼承其祖父所遺23筆不動產之情形，由上訴人繼續履行繼承債務亦未顯失公平云云，為其論據，固非無見。惟查：

1、觀原審言詞辯論終結時（102年1月22日）之98年民法繼承編

施行法第1條之1第2項及101年民法繼承編施行法第1條之3第4項規定，可知其等雖均屬關於得溯及適用「以所得遺產為限，負清償責任」之規定，然因各該規定之要件不盡相同，尤其101年民法繼承編施行法第1條之3第4項規定中關於「顯失公平」要件之舉證責任分配，較諸98年民法繼承編施行法第1條之1第2項係有利於繼承人，並上訴人於本件又併主張98年民法繼承編施行法第1條之1第2項及101年民法繼承編施行法第1條之3第4項規定，爰先就原判決關於此部分論述審究如下：

按「繼承在民法繼承編中華民國98年5月22日修正施行前開始，繼承人因不可歸責於己之事由或未同居共財者，於繼承開始時無法知悉繼承債務之存在，致未能於修正施行前之法定期間為限定或拋棄繼承，且由其繼續履行繼承債務顯失公平者，於修正施行後，以所得遺產為限，負清償責任。」98年民法繼承編施行法第1條之3第4項固定有明文，惟本條項業於原審言詞辯論終結前之101年12月26日修正公布如上述，是依上述說明，原審援引非言詞辯論終結時之法律規定為其判決之論據，已有適用法規不當之違法。加以上訴人係00年0月00日出生，其祖父詹榮樹係78年6月21日死亡，其父詹逢舉則係於85年10月2日死亡；及於詹逢舉死亡時上訴人係與其母林明珠同一戶籍，上訴人之妹詹栩則與父詹逢舉同一戶籍；暨上訴人於84年9月起至87年6月止係就讀中正預校等情，為原判決依法所確定之事實。準此，上訴人於其父詹逢舉死亡時雖年約16歲，猶未成年，然其既係與母同一戶籍，而非與父詹逢舉同戶籍，且據之亦可知上訴人之父母當時亦未同戶籍，並上訴人當時係就讀中正預校，而眾所周知，中正預校之學生，不僅應住校，且屬公費，即除就學無庸負擔學費外，公費亦含平日生活費用，是於上訴人之父死亡時，能否僅因上訴人之父與母未離婚，即當然得認上訴人與其父並非「未同居共財」，即非無疑！是原判決據以逕認上訴人不符民法繼承編施行法第1條之3第4項規定之要件，亦有理由不備之違法。

- 2、又依上述98年民法繼承編施行法第1條之1第2項規定，本條項之適用係應具備「繼承債務之繼承人於繼承開始時為無行為能力人或限制行為能力人」、「未能於修正施行前之法定期間為限定或拋棄繼承」及「由繼承人繼續履行繼承債務顯失公平」等要件。經查：

- (1) 如上所述，系爭遺產稅債務核屬上訴人之父詹逢舉之債務，是98年民法繼承編施行法第1條之1第2項所稱「繼承開始」時，於本件自係指上訴人之父詹逢舉死亡時，而斯時即85年10月2日上訴人係16歲之未成年人一節，已如上述，是上訴人自合於本條項關於「繼承在民法繼承編中華民國96年12月14日修正施行前開始，繼承人於繼承開始時為無行為能力人或限制行為能力人」之要件。

- (2) 又依上述規定及說明，關於98年民法繼承編施行法第1條之1第2項規定之適用，並無關於繼承人同意清償即當然排除適用之內容，僅係依同條第3項規定，繼承人就已清償之債務不得請求返還。且本件之被繼承人詹逢舉係於85年10月2日死亡，而依當時之民法第1174條及第1156條規定，拋棄繼承及限定繼承應分別於知悉被繼承人死亡時2個月內及3個月內為之。另繼承人應為遺產稅申報，係遺產及贈與稅法第23條所明定；而所謂實物抵繳同意書，則係依據遺產及贈與稅法第30條規定所為遺產稅之繳納方式，核均無從據之而得謂納稅義務人已同意就全部之遺產稅進行自願清償之行為。是原判決以已逾上訴人得為拋棄繼承及限定繼承之時限多年後之95年1月11日實物抵繳同意書及101年所為其父詹逢舉之遺產稅申報，謂上訴人已於成年時同意為系爭遺產稅債務之清償，進而謂上訴人不符98年民法繼承編施行法第1條之1第2項規定之適用要件（按，原判決為此部分不合要件之論斷，雖併列同法第1條之3第4項，然依其整體係針對「無行為能力人或限制行為能力人」規定之立法意旨為論述之內容，應認其關於同法第1條之3第4項之援引係屬贅列），依上述規定及說明，核有認定事實違反論理法則及適用法規不當之違法。
- (3) 再查，98年民法繼承編施行法第1條之1第2項規定，係鑑於96年12月14日修正施行之民法第1153條第2項已明定無行為能力人及限制行為能力人對被繼承人之債務，僅以所得遺產為限，負清償責任。惟於該條施行前之繼承事件中，無行為能力人或限制行為能力人之繼承人，未能於法定期間主張限定或拋棄繼承者，而至今仍承受繼承債務，以致影響其生存權及人格發展，顯有失公平，為保障此等繼承人之權益，所為之保護規定。故本條項所稱之「顯失公平」，自應自債務發生原因與繼承人間之關連性、繼承人固有財產與遺產間之關連性及遺產數額等節觀察之。另「繼承，因被繼承人死亡而開始。」「繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。但權利、義務專屬於被繼承人本身者，不在此限。」為本件被繼承人詹逢舉死亡時民法第1147條及第1148條所明定。查上訴人係因屬被繼承人詹逢舉之繼承人，且當時未拋棄繼承而繼承系爭遺產稅債務及詹逢舉之遺產，即上訴人並非因屬其祖父詹榮樹之繼承人而直接繼承詹榮樹之遺產，是關於上訴人繼承之遺產自應為上訴人之父詹逢舉死亡時所遺之財產，尚非上訴人之父詹逢舉繼承自詹榮樹之遺產即當然均屬上訴人所繼承之財產；尤其上訴人之祖父詹榮樹係78年6月21日死亡，上訴人之父詹逢舉則是於85年10月2日死亡，不僅其等死亡時間相距7年餘，且依卷附關於詹榮樹遺產稅復查決定書之記載，詹榮樹遺產中之土地似有早於詹榮樹死亡後月餘即移轉他人所有情事，是原判

決未查明上訴人繼承自其父詹逢舉之遺產內容，更未審究系爭遺產稅債務與繼承人之關連性，即以上訴人之祖父詹榮樹之遺產有23筆不動產，而逕認上訴人已繼承取得此等不動產，進而謂由上訴人繼續履行系爭遺產稅債務未顯失公平云云，亦有判決理由不備及不適用法規之違法。

（四）綜上所述，原判決有如上所述之違法，且與判決結論有影響，故上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，即有理由。並因本件事證猶有未明，有由原審再為調查審認之必要，本院尚無從自為判決，故將原判決廢棄，發回原審另為適法之裁判。又民法繼承編施行法第1條之1復於102年1月30日修正公布，原審更為審理時應併予注意，附此敘明。

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 102 年 7 月 4 日

最高行政法院第五庭

審判長法官 林 茂 權

法官 吳 東 都

法官 姜 素 娥

法官 蕭 惠 芳

法官 楊 惠 欽

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 102 年 7 月 4 日

書記官 張 雅 琴

資料來源：司法院法學資料檢索系統