# 臺中高等行政法院判決

地方行政訴訟庭
114年度地訴字第108號
115年7月23日辯論終結

原　　告　張永興
訴訟代理人　巫念衡律師
　　陳怡君律師
被　　告　財政部中區國稅局
000000000000000000
代　表　人　倪麗心
訴訟代理人　王盈茹

上列當事人間遺產稅事件，原告不服被告民國112年6月26日遺產稅核定通知書(案號：Z0000000000000號)、113年10月28日中區國稅法務字第1130009242號復查決定，及財政部114年2月26日台財法字第11413901160號訴願決定(案號：00000000號)，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、程序事項：按行政訴訟法第111條第1項、第2項規定：「(第1項)訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。(第2項)被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。」查原告起訴時原聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。迭經變更，最終於民國115年7月23日言詞辯論期日變更為如後述之聲明（見本院卷第96頁）。被告並無異議而為本案之言詞辯論，視為同意變更，本院認無不當，應予准許。

二、事實概要：原告之被繼承人即父親張振平於106年2月23日死亡，原告於同年8月4日代表全體繼承人辦理遺產稅申報。被

告核定張振平之遺產總額為新臺幣(下同)4759萬7045元，農業用地扣除額1524萬3915元，遺產淨額1562萬3130元，應納稅額156萬2313元。然被告調查後發現張振平遺產中之農業用地未作農業使用，乃重行核定農業用地扣除額0元，遺產淨額3086萬7045元，應納稅額308萬6704元，減除前次核定應納稅額156萬2313元，補徵稅額152萬4391元，原告等繼承人則於111年2月8日繳清稅款。其後原告以張振平生前有繼承其配偶張劉富美所欠1584萬4950元之債務(下稱系爭債務)為由，於112年2月18日向被告所屬豐原分局申請增列1584萬4950元之未償債務扣除額，被告審酌後重行核定未償債務扣除額316萬8990元，張振平之遺產淨額2769萬8055元，原告等繼承人應納稅額276萬9805元，減除已繳納遺產稅額308萬6704元，退還稅款31萬6899元(下稱原處分)。原告就未償債務扣除額部分不服，申請復查，被告以113年10月28日中區國稅法務字第1130009242號復查決定駁回。原告仍不服，提起訴願，經財政部以114年2月26日台財法字第11413901160號訴願決定駁回(下稱訴願決定)，原告仍不服，於法定期間內提起本訴。

三、訴訟要旨：

㈠原告主張：

1.張劉富美死亡前積欠訴外人林文清(已歿)系爭債務，而將名下坐落臺中市○○區○○○段0000地號土地(下稱724地號土地)設定抵押權予林文清。張劉富美生前即與張振平、林文清達成協議，如張劉富美先於張振平死亡，系爭債務即由張振平一人承受，故張劉富美死亡後，全體繼承人即協議系爭債務由張振平一人負擔並單獨取得724地號土地之所有權。是張振平對林文清應負有系爭債務，原告等繼承人於張振平死亡後向被告申請增列1584萬4950元之系爭債務扣除額，應屬有據，被告認定張振平僅承受張劉富美之5分之1債務，顯屬錯誤。

2.張振平於106年2月23日死亡後，原告等繼承人約定系爭債

務由繼承人張永隆一人承受，724地號土地亦由張永隆一人繼承。林文清為保全其債權，於107年2月8日對724地號土地為預告登記，登記事項為張永隆未將724地號土地權利範圍2/3所有權移轉予林文清之前，不得移轉予他人。而在原告等繼承人向被告申請增列系爭債務扣除額後，林文清之繼承人亦出具說明書說明上情，被告未審酌此項對原告有利之事實，遽認張劉富美之繼承人未就系爭債務之負擔有約定，與納稅者權利保護法第11條第1項之規定不合。

3.聲明：⑴訴願決定及原處分(含復查決定)不利於原告部分均撤銷。⑵被告應依原告112年2月18日之申請，就張振平對林文清所負未償債務，作成退還已繳納稅額126萬7596元之行政處分。⑶訴訟費用由被告負擔。

㈡被告答辯：

1.依724地號土地登記謄本之記載，截至張振平死亡之日止，其抵押權登記債務人均為張劉富美，而債權人林文清在張振平死亡後亦未曾實行抵押權。按民法第1144條、第1148條規定，該筆債務在張劉富美死亡後，應由其全體繼承人按其應繼分比例共同負擔。本件尚難僅憑原告泛稱張劉富美之全體繼承人已協議由張振平單獨承擔系爭債務等語，即否定該抵押權登記之公示效力。是被告依張振平對張劉富美所遺債務之應繼分比例，認定張振平就系爭債務僅負擔5分之1之清償責任，於法並無不合。

2.聲明：1.原告之訴駁回。2.訴訟費用由原告負擔。

四、本件爭點：原處分未許增列張振平之系爭債務扣除額之全部，而以張振平繼承張劉富美遺產之應繼分5分之1為限計算之，是否適法有據？

五、本院判斷：

㈠前揭事實概要欄所載各情，除上開爭點外，為兩造所不爭執，並有原處分、復查決定書、訴願決定書、被繼承人遺產稅核定通知書、106年8月4日遺產稅申報書、繼承系統表、

112年2月18日更正申請書、差額分配請求權同意書、張劉富美遺產分割協議書、張劉富美遺產稅核定通知書等資料在卷可查，堪認屬實。

㈡相關法規：

1.遺產及贈與稅法第17條第1項第9款：「下列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：…九、被繼承人死亡前，未償之債務，具有確實之證明者。」

2.民法：

⑴第867條：「不動產所有人設定抵押權後，得將不動產讓與他人。但其抵押權不因此而受影響。」

⑵第1144條：「配偶有相互繼承遺產之權，其應繼分，依左列各款定之：一、與第1138條所定第一順序之繼承人同為繼承時，其應繼分與他繼承人平均。」

⑶第1148條：「(第1項)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。(第2項)繼承人對於被繼承人之債務，以因繼承所得遺產為限，負清償責任。」

⑷第1153條第2項：「繼承人相互間對於被繼承人之債務，除法律另有規定或另有約定外，按其應繼分比例負擔之。」

㈢按依遺產及贈與稅法第1條第1項：「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。」及第4條第1項：「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」第17條第1項第9款：「左列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：……九、被繼承人死亡前，未償之債務，具有確實之證明者。」之規定可知，遺產稅係以被繼承人死亡時所遺留之財產為課徵標的，並應由納稅義務人主動申報，由稽徵機關查調確認後核課。被繼承人死亡前，未償之債務，具有確實之證明者，應自遺產總額中扣除，免徵遺

產稅。

㈣經查，張振平於106年2月23日死亡，原告代表繼承人於106年8月4日辦理遺產稅申報(原處分卷第4~11頁)，經被告核定遺產總額4759萬7045元，農業用地扣除額1524萬3915元，遺產淨額1562萬3130元，應納稅額156萬2313元(原處分卷第4頁)；嗣被告機關查得遺產中之農業用地未作農業使用，乃重行核定農業用地扣除額0元，遺產淨額3086萬7045元，應納稅額308萬6704元，減除前次核定應納稅額156萬2313元，補徵稅額152萬4391元(原處分卷第12頁)。原告復於112年2月18日(原處分卷第15頁)申請增列未償債務扣除額1584萬4950元，經被告機關按張振平應繼分5分之1核認其繼承配偶張劉富美生前對案外人林文清之未償債務316萬8990元(1584萬4950元×應繼分1/5)，核定未償債務扣除額為316萬8990元，遺產淨額2769萬8055元，應納稅額276萬9805元，減除已繳納遺產稅額308萬6704元，退還稅款31萬6899元(本院高等行政訴訟庭卷第21至24頁)，係有憑據。

㈤原告雖主張其母親張劉富美於105年7月23日死亡前，因擔保系爭債務之724地號土地由張振平依民法第1030條之1夫妻剩餘財產分配請求之規定取得，系爭債務經原告等全體繼承人協議移歸由張振平一人承受，被告核定張振平之未償債務扣除額為按其應繼分比例5分之1計算，尚非適法等語。然查：

1.張劉富美於105年7月23日死亡後，遺有724地號土地等財產，而724地號土地於張劉富美死亡前之89年11月13日已設定登記最高限額抵押權1584萬4950元(原處分卷第28至30頁)，權利人林文清，債務人張劉富美。嗣張振平因行使夫妻剩餘財產差額分配請求權，取得存款、現金及724地號土地等財產，有張劉富美遺產稅核定通知書(原處分卷第99頁)、張劉富美之繼承人106年1月15日同意書(原處分卷第17頁)、土地登記謄本及異動索引(原處分第28至30頁、第126至130頁)等附卷可稽。而權利人林文清於109年2月14日死亡時，其繼承人申報同額債權(原處分卷第25

頁)，足證張劉富美死亡時確有系爭債務1584萬4950元存在，並由權利人林文清於724地號土地設定抵押登記。而關於抵押權債務之認定，應以實際發生之債權債務為據，非以抵押權之設定金額為未償債務之認列依據，先予敘明。

2.按民法第758條第1項規定：「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。」再抵押權為不動產物權，非經登記，不生效力，抵押權人僅能依設定登記之內容行使權利，是抵押債權人及抵押債務人究為何人，應以設定登記之內容為準(最高法院72年台上字第2432號民事判決意旨參照)。經查724地號土地之土地登記第一類謄本(原處分卷第27頁)所載，截至張振平死亡之日止，724地號土地設定抵押登記之債務人仍為張劉富美，並未變更債務人為張振平，是以724地號土地之所有權人與設定抵押權之債務人，並非屬同一人，尚難謂取得724地號土地之所有權，即為該土地所擔保抵押權之債務人。原告雖主張上開民事判決所持見解係針對抵押權之債務人與實際債務人不同時，抵押權所擔保之範圍究應如何認定之問題，與本件為抵押權登記之債務人死亡後，其債務應歸由何繼承人承受之情形，迥然有別，無從比附援引云云。惟依民法第881條之1規定，最高限額抵押權得由「債務人或第三人」提供其不動產為擔保設定，因此，724地號土地之所有權人可能為居於物上保證人地位之第三人，不必然為債務人。本件系爭債務係屬債權法律關係，與抵押權屬不動產物權法律關係，自不得等同看待。上開最高法院判決意旨業依民法第758條規定，闡釋「抵押債權人及抵押債務人究為何人，應以設定登記之內容為準」，意旨明確，原告之主張，乃忽略抵押權登記之公示效力，並非可採。

3.系爭債務之債權人林文清並未就724地號土地聲請強制執行以為清償，直至107年2月9日始辦理預告登記，限制724

地號土地於未辦妥所有權登記予請求權人前不得轉讓，以保全其債權(原處分卷第27頁)，是自難僅以張振平繼承取得724地號土地，即謂當然繼受該土地所擔保之系爭債務。則依民法第1153條第2項：「繼承人相互間對於被繼承人之債務，除法律另有規定或另有約定外，按其應繼分比例負擔之。」之規定，本件遺產分割協議書記載(本院高等行政訴訟庭卷第53至55頁、原處分卷第18至22頁)，張劉富美遺產由繼承人共同繼承，按各繼承人之應繼分分割，使其權利義務分別歸屬於各繼承人所有。又該協議書僅列載張劉富美之遺產，至其生前以724地號土地供擔保向林文清借款之系爭債務部分則未列入，且繼承人間亦未就系爭債務之負擔有所約定，是系爭債務仍應由共同繼承人對於張劉富美留下之債務負連帶責任。準此，張振平對於張劉富美所遺之債務1584萬4950元，應以其應繼分5分之1為限負擔之，即僅應負擔債務316萬8990元(1584萬4950元×應繼分1/5)。被告重行核定張振平遺產總額4759萬7045元，未償債務扣除額316萬8990元，遺產淨額2769萬8055元，應納稅額276萬9805元，減除已繳納遺產稅額308萬6704元，退還稅款31萬6899元(原處分卷第44至47頁)，經核並無違誤。

4.原告雖聲請調查證人即林文清之胞兄林明宏，欲證明張劉富美生前與張振平及債權人林文清就系爭債務協議及承受等節。惟查張振平於106年1月15日依民法第1030條之1規定行使生存配偶剩餘財產分配請求權時，並未將系爭債務列入計算，有張劉富美之全體繼承人出具之同意書1份存卷可參(原處分卷第17頁)。原告於106年8月4日申報張振平之遺產稅時，亦未列入系爭債務(原處分卷第4至7頁)，直至107年2月9日始由債權人林文清辦理預告登記(原處分卷第73頁)。而參酌林文清之繼承人所出具之說明書所載(高等庭卷第115頁)，略謂：林文清於109年2月14日因心梗突發死亡，整理遺物時，僅得他項權利證明書及設定登

記土地謄本，且借貸情事已久遠，實無法提供相關資金資料…等語。則參酌上開客觀事證，及原告於系爭債務之債權債務人均已歿之情狀，且該張劉富美、張振平、林文清等三人之繼承人均漏未申報該筆未償債權債務之前提下（林文清之繼承人於109年7月2日方補申報系爭債權），欲以證人林明宏證明其三人間之債權債務關係及承受事宜等情，尚難認有調查之必要。

5.綜上，系爭債務並未清償，截至張振平死亡之日止，724地號土地設定抵押登記之債務人仍為張劉富美，則系爭債務即難謂係張振平之未償債務，而得自遺產總額中全額扣除，被告否准張振平認列系爭債務全部之請求，並無不合。原告之主張，尚非有據。

六、結論：

㈠綜上所述，張振平對於張劉富美所遺之系爭債務1584萬4950元，應以其應繼分5分之1為限負擔之，被告審酌後重行核定未償債務扣除額316萬8990元，張振平之遺產淨額2769萬8055元，原告等繼承人應納稅額276萬9805元，減除已繳納遺產稅額308萬6704元，退還稅款31萬6899元，並無違誤，復查決定與訴願決定予以維持，亦無不合，原告訴請撤銷，並請求被告應依原告112年2月18日之申請，作成退還已繳納稅額126萬7596元之行政處分，為無理由，應予駁回。

㈡兩造其餘攻防及舉證，於判決結果不生影響，無庸逐一論述，附此敘明。

㈢原告之訴無理由，訴訟費用應由原告負擔。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　8　　月　　17　　日

審判長法　官　黃司熒

法　官　黃麗玲

法　官　李嘉益

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須

按他造人數附繕本）；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。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

| 得不委任律師為訴訟代理人之情形 | 所需要件 |
| --- | --- |
| (一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人。 | 1.當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授。<br>2.稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。<br>3.專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。 |
| (二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。 | 1.當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。<br>2.稅務行政事件，具備會計師資格者。<br>3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。<br>4.當事人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。 |
| 是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(一)、(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。 | |

中　　華　　民　　國　　115　　年　　8　　月　　17　　日

書記官　凌雲霄