臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
113年度訴字第718號
114年10月23日辯論終結

原　　告　陳品君(改名前為陳愛玉)

　　林立平
共　　同
訴訟代理人　陳誌泓　律師
　　莊友翔　律師
　　吳典倫　律師
被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　吳蓮英（局長）
訴訟代理人　蔡佩璇

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國113年4月18日台財法字第11313911150號（案號：第11200986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：

緣被繼承人林毛京華於民國104年7月14日死亡，繼承人為其配偶林東來及子女林幸昌（於111年6月4日死亡。即原告陳品君之配偶、原告林立平之父）、林惠芬、林惠玲、林惠芳5人，經林東來具名申報遺產稅，列報配偶剩餘財產差額分配請求權（下稱剩餘財產請求權）扣除額新臺幣（下同）120,121,580元等；經被告依據申報及查得資料，及106年1月19日更正申請，核認剩餘財產請求權扣除額99,562,320元，

核定遺產總額350,351,525元，遺產淨額212,485,005元，應納稅額21,248,500元，並以遺產稅款業經繳納，於108年12月16日掣發遺產稅繳清證明書，載明繼承人應自該日起1年內交付剩餘財產請求權金額之財產予生存配偶林東來。嗣被告以110年3月19日財北國稅審二字第1100009254號書函，請繼承人提供移轉財產明細表及移轉事實證明文件等，經收受具名林東來之110年4月16日陳述書並附移轉財產資料，主張林毛京華銀行帳戶款項，分別於104年7月14日至106年7月間，以匯款或提領現金共78,865,813元予林東來（104年7月14日當天，臚列4筆自中國信託商業銀行忠孝分行、台北富邦銀行忠孝分行、聯邦銀行忠孝分行之匯款共37,333,000元），其餘不足款項未能移轉等，繼承人林幸昌亦具文請求延長交付期限等；被告乃復函請繼承人提供林東來取得被繼承人財產相關資料供核，經繼承人林幸昌於110年11月26日具文略以：其餘繼承人迄未與其協議分割遺產，也未協議剩餘財產請求權之財產等；被告審認前揭繼承人之主張，否准認列剩餘財產請求權扣除額，追繳應納遺產稅9,956,232元等。其後，被告復收受具名林東來之111年6月6日陳述書並附林毛京華銀行存摺明細、移轉財產資料，申請更正略以：林毛京華之遺產已有71,162,972元款項交付林東來，被告乃併依查得資料，以繼承人已交付剩餘財產請求權金額計71,162,972元，乃准予認列，重行核定剩餘財產請求權扣除額71,162,972元，追繳應納遺產稅2,839,935元（下稱原處分）。原告不服，申請復查，經復查決定駁回，復經訴願決定駁回，乃提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠原告提起本件行政訴訟有權利保護必要：

1.原處分對本件剩餘財產行使、交付等之認定，有認事用法上之明顯違誤，原告不服，申請復查及提起訴願，詎料被告及訴願機關完全未進行實體審理，僅以無權利保護必要為由，逕駁回原告之復查及訴願；參諸本院100年度訴字第829號判

決、高雄高等行政法院101年度訴字第349號判決、臺北地方法院101年度簡字第147號判決等實務見解，可知原處分之構成要件效力及確認效力，將拘束其他行政機關甚或法院，且衡原處分據以形成之基礎事實及法律關係，即為原告一再爭執，並提出諸多質疑之「剩餘財產行使及交付」問題，若原告不就此等重要事實及法律關係加以爭執、提起行政救濟，致該等錯誤且不利原告之事實及法律關係確定，則未來原告於相關連案件中，均將受原處分所認定「林東來已行使並受領夫妻剩餘財產分配請求權71,162,972元」此一錯誤之前提所拘束，而無法獲得有利之處分或判決，基此，原告提起本件訴訟自有權利保護必要。

2.被告逕自認定該未經繼承人協議亦無法院判決即遭移轉之71,162,972元為剩餘財產之交付，甚至將該數額作為被繼承人林毛京華配偶林東來之夫妻剩餘財產分配扣除額數額云云，已屬違誤，何況，前揭金額除被繼承人林毛京華「生前」之財產移轉涉有刑事責任外，其「死後」之財產實屬「遺產」，且此遺產尚未進行分割，仍屬公同共有之狀態，迺被告卻將此未經分割公同共有財產之移轉，逕自認定為已交付林東來所有，已侵害原告及其他繼承人之財產權。此外，如按被告之邏輯，於類此案件中，豈非只要最終核定之遺產稅低於原核定之數額，均可不問是否符合相關規定或上級機關之認定，一概以當事人無權利保護必要為由駁回復查？此先例一開，豈非一方繼承人均可在未經分割協議下，擅自處分遺產或進行剩餘財產分配？被告未慮及此，徒以原告無權利保護必要為由駁回復查申請，實不足取。

㈡本件並無任何繼承人提出剩餘財產差額分配協議，被告遽將71,162,972元認定為「已交付」，且屬夫妻剩餘財產分配數額，違誤甚明：

1.依行政程序法第5條及第96條第1項第2款規定可知，書面行政處分書之應記載事項，其立法意旨在使行政機關就事實上或法律上作較慎重之考慮，減少行政處分之錯誤或其他瑕

疵，並使處分相對人提起行政救濟時，可由司法審查加以確認，方符法律明確性原則，且此項限制於裁量理由、證據取捨之心證理由及其他依法應具備之理由均有適用（最高行政法院102年度判字第137號判決參照）。

2.系爭71,162,972元款項，之所以進入林東來（即被繼承人林毛京華之配偶）銀行帳戶，實係繼承人林惠玲、林惠芳在未經其他繼承人同意或協議下，自行從被繼承人林毛京華帳戶中提領而出，不僅該等提領行為已涉犯刑事責任，更不代表全體繼承人之協議或同意。被告110年10月26日財北國稅審二字第1100031149號函（下稱被告110年10月26日函）已明確表示「…惟查其中僅71,162,972元入配偶林東來銀行帳戶，且未提供全體繼承人協議…尚難遽以認定為剩餘財產請求權之履行交付財產」，迺嗣後竟無端翻異立場，將該71,162,972元逕認定「已交付」、且為夫妻剩餘財產分配數額云云，復查決定及訴願決定未就「被告翻異立場、本件並無任何繼承人提出協議」等客觀事實，予以任何說明，即駁回原告主張，明顯避重就輕，未明確記載證據取捨之心證理由，自該當理由不備之違誤。

3.被告事後改稱係依據納稅者權利保護法（下稱納保法）第11條第1項規定將系爭71,162,972元認定為已交付，顯屬適用法規錯誤且前後矛盾：

依納保法第11條及其立法理由可知，稅務機關應依職權調查證據，以發現正確稅捐事實；被告嗣後將系爭71,162,972元認定為已交付之夫妻剩餘財產分配數額，涉及該金額是否確實給付、給付原因為何、有無經全體繼承人協議、是否得認列遺產稅扣除額等事實及遺產稅核課問題，被告並未對上開事項為調查，亦未提出事證以佐證其已釐清事實，逕以納保法第11條第1項作為其認定系爭71,162,972元為已交付夫妻剩餘財產分配數額之依據，顯無理由。況被告寄發110年10月26日函時並未援用納保法第11條第1項規定，遲至112年3月1日財北國稅綜所遺贈字第1121025697號函（下稱被告112

年3月1日函）時始為援用，足證其乖違事實且前後矛盾。況被告110年10月26日函已表明須全體繼承人協議後，方可能將系爭71,162,972元認定為剩餘財產請求權之履行，被告112年3月1日函卻在不存在繼承人協議之情況下，忽而又依納保法第11條第1項規定將系爭71,162,972元認定為已交付夫妻剩餘財產分配數額，前後標準明顯不一。

4.被告陳稱林東來主張林毛京華名下所有遺產均係林東來借名登記，退一步方依民法第1030條之1規定主張配偶剩餘財產差額分配請求權云云，可知林東來上開主張有先後順序且二者互相排斥，被告未處理先位之借名登記問題，即逕自認定備位之差額分配請求權業已履行，實屬便宜行事，被告應為說明。

㈢原處分率將被繼承人林毛京華「生前」財產移轉及「非」屬遺產之款項，均認屬被繼承人林毛京華「死後」之剩餘財產交付云云，顯有認定事實未憑證據、適用法規顯有錯誤等違誤：

1.系爭71,162,972元中，至少有4筆金額係於林毛京華生前移轉（林毛京華於104年7月14日16時19分過世）：

⑴104年7月14日14時29分自中國信託銀行帳戶轉帳之1,953萬3,000元；

⑵同日14時45分自台北富邦銀行帳戶轉帳之80萬元；

⑶同日15時0分自聯邦銀行帳戶轉帳之40萬元；

⑷同日15時23分自聯邦銀行帳戶轉帳之1,660萬元。

迺被告竟率認該金額屬死後剩餘財產之交付，顯有認定事實未憑證據之違誤。

2.尤其，按本院110年度訴字第523號判決「…繼承人依該條第2項規定，應於稽徵機關核發稅款繳清證明書之日起0年內交付生存配偶之財產，以業經稽徵機關核定之遺產為限」可知，在認定遺產稅中剩餘財產分配請求權扣除額時，該交付生存配偶之財產，應以「遺產」為限，迺被告竟將106年1月13日自臺灣銀行帳戶轉帳之800萬元及106年4月13日自臺灣

銀行帳戶轉帳之50萬元(均為林毛京華「死亡後」方生之台灣三菱電梯股份有限公司105年現金股利及銀行利息)、106年7月7日自第一銀行帳戶轉帳之850萬972元(為台灣三菱電梯股份有限公司106年現金股利)，均認屬剩餘財產之交付，而認定得列入剩餘財產分配請求權扣除額之計算，顯與上揭判決意旨不符，適用法規顯有錯誤。遑論，該等財產係屬全體繼承人公同共有，於經全體繼承人同意前，本不得動用，遑論交付。

3.依財政部台財稅字第09700541580號函、台財法字第10613954420號訴願決定書及台財法字第10813923440號訴願決定之見解，剩餘財產分配請求權為債權請求權，如以遺產之交付作為履行，屬遺產之處分，自應與所有繼承人協議，基此，倘生存配偶與繼承人間未能就剩餘財產分配請求權之權利內容及範圍達成協議，則根本無所謂「交付」之問題，且如協議不成，則應檢附法院判決書方能續為辦理剩餘財產分配事宜，迺被告全然無視財政部之見解，在本件未經協議且無任何法院判決之情況下，逕自認定該71,162,972元已為交付，甚至進而將該未經全體繼承人協議之數額，倒果為因作為本件夫妻剩餘財產分配數額，顯有不適用財政部函釋及訴願決定之違誤。

4.被告主張繼承人林惠玲及林惠芳匯款71,162,972元予林東來，為履行剩餘財產差額分配請求權，與遺產無關云云，與事實不符：

⑴系爭71,162,972元中，有4筆金額計37,333,000元係於林毛京華生前移轉，已如前述；另外16,829,000元，明顯係於林毛京華死後，方自其帳戶移轉而出，既為林毛京華死亡當下仍存在於其帳戶，而於其死後始匯出之財產，自屬林毛京華之遺產甚明，被告逕自主張71,162,972元全數與遺產無關云云，顯然與事實不符。

⑵前揭16,829,000元既為遺產，依財政部歷來見解及被告來函說明，如以該遺產之交付作為剩餘財產分配請求權之履行，

履行前自應先與所有繼承人協議，此始符合民法第1151條及第828條第3項等規定。迺被告錯解客觀事實在先，更罔顧財政部歷來見解，甚至避而不談其先前自行向原告所為之書函說明，依舊不改原處分之錯誤認定，反益加凸顯原處分之違誤。

⑶況繼承人林惠玲提領款項之際，林毛京華根本尚未死亡，何來遺產可言？林惠玲及林惠芳分明係擅自決定將尚未分割、屬全體繼承人公同共有之財產，交付予林東來作為剩餘財產之履行(實際上，林東來之剩餘財產差額分配請求權業已罹於時效)，此除有違財政部歷來見解及被告自己之來函說明，更已明顯侵害原告及其他繼承人之財產權，不符憲法及民法保障人民財產權之精神。

⑷按最高法院103年度台上字第2574號、臺灣高等法院104年度重家上字第66號等判決，本件被繼承人林毛京華之配偶林東來，至多僅係向稅務機關主張夫妻剩餘財產分配請求權，屬稅務行政，與民法上繼承人間權利行使之表示不同，並非向稅捐機關主張，即等同向其他繼承人為主張，申言之，林東來既從未向其他繼承人主張剩餘財產分配請求權，則林東來與其他繼承人間，自絕無可能有所謂協議存在。

⑸被告援引之最高行政法院109年度判字第212號判決，除其背景事實與本案不同外，縱依被告主張，前提要件亦為代理人之代理權限包含預先給付差額分配請求權之金額；惟林東來已證稱，其委託林惠玲提領者，為醫療費用所需款項，並非剩餘財產差額分配請求權之履行，況於剩餘財產差額分配請求權之法律關係中，林東來為債權人，林毛京華之其餘繼承人為債務人，該債務應如何履行應由林毛京華之繼承人合意為之，絕無由債權人自行從債務人帳戶提領之理，被告稱林東來授權林惠玲預先給付相當於差額分配請求權之金額予與林東來云云，與事實不符且於法不合。

㈣聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告答辯主張及聲明：

㈠原告提起本件訴訟欠缺權利保護必要：

按行政訴訟法第4條第1項、第195條第2項規定，納稅義務人對於行政處分不服提起行政救濟，應係以主張其權利或法律上利益受損害為提起要件，即須有訴之利益，其目的應係請求撤銷該不利於納稅義務人之行政處分，如係要求為更不利於納稅義務人之決定，究與前開行政訴訟法規定意旨不合（最高行政法院107年度判字第599號判決同此意旨）。再由遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第6條第1項第2款規定可知，在無遺囑執行人情形下，遺產稅納稅義務人為繼承人全體；又繼承人有數人者，遺產全部在分割前屬全體繼承人公同共有，參諸稅捐稽徵法第12條規範意旨，每一繼承人對同一遺產稅債務係各負全部繳納義務，即成立公法上連帶債務（最高行政法院108年度判字第351號判決參照）。本件被繼承人林毛京華未指定遺囑執行人，由生存配偶林東來及子女林幸昌、林惠芬、林惠玲、林惠芳為遺產稅之納稅義務人，對應納之遺產稅捐，負全部繳納義務而成立公法上連帶債務，是被告以林東來具名代表申報遺產稅，原核認差額分配請求權扣除額99,562,320元；嗣以繼承人未履行遺贈稅法第17條之1第2項規定義務，依限交付林東來上開差額分配請求權金額之財產，乃予剔除，追繳應納遺產稅9,956,232元等；再依查得資料，以林東來具名之陳述書說明繼承人已交付差額分配請求權之金額計71,162,972元，乃予認列，變更核定(減少)追繳應納稅額為2,839,935元等，經核於遺產稅之課徵上，係有利於包含林幸昌在內之繼承人。原告(林幸昌之配偶及兒子)係爭執被告不得認列差額分配請求權扣除額71,162,972元，無異要求對繼承人增加應追繳之遺產稅額。原告非以稅捐核定處分如何損害其權利或利益為訴求，顯有稅捐以外之目的，實非行政訴訟所能予以補救或者回復，明顯欠缺權利保護之必要，並無訴訟實益。

㈡繼承人林惠玲、林惠芳自被繼承人林毛京華銀行帳戶匯款71,162,972元至林東來銀行帳戶，係為依法履行差額分配請

求權，與遺產無關，毋須經全體繼承人同意：

1.依最高法院104年度台上字第773號判決意旨，夫妻剩餘財產差額分配請求權在配偶一方先他方死亡時，屬生存配偶對其以外之繼承人主張之債權，生存配偶並不須與其他繼承人分擔該債務，自無使債權、債務混同之問題。按法務部85年6月29日85法律決字第15978號函：「一、按民法第1030條之1剩餘財產差額分配乃夫妻財產之清算與分割，與繼承財產無關，故聯合財產關係若因夫妻一方先於他方死亡而消滅，應先依民法第1028條及第1029條規定分離夫妻各自之原有財產，嗣後生存之配偶再依親屬編上開規定請求剩餘財產差額二分之一；經依上開清算分離後屬死亡配偶之財產者，始屬其遺產，生存之配偶尚得再依繼承法有關規定與血親繼承人共同繼承。二、本件生存配偶之剩餘財產差額分配請求權性質為債權請求權……係為貫徹夫妻平等原則，並兼顧夫妻之一方對家務及育幼之貢獻，使剩餘財產較少之一方配偶，對剩餘財產較多之他方配偶得請求雙方剩餘財產差額二分之一，並非取回本應屬其所有之財產，故非物權請求權……。」基此，差額分配請求權係配偶一方死亡，生存配偶得對其以外之繼承人主張之債權，而生存配偶以外之繼承人對該債務應負連帶責任，此觀民法第1030條之1及第272條第2項自明；同法第273條規定，生存配偶得向繼承人中之一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部給付差額分配請求權。再按最高行政法院109年度判字第212號判決意旨，生前提領款項既經被繼承人生前授與代理權予其生存配偶或其他繼承人，得以被繼承人名義自其銀行帳戶預先給付相當於差額分配請求權之金額予生存配偶，嗣被繼承人昏迷時，代理人於代理權限內，代理被繼承人自遺產中給付相當於差額分配請求權之金額予生存配偶，亦非不可，從而被繼承人之生存配偶既自核定遺產取得相當於差額分配請求權之金額，應將之同時列為差額分配請求權之範疇。

2.本件生存配偶林東來原主張被繼承人名下所有遺產係其借名登記，與其他繼承人於民事訴訟審理中，退一步依民法第1030條之1主張配偶剩餘財產差額分配請求權，經被告核認差額分配請求權扣除額99,562,320元，惟繼承人未依遺贈稅法第17條之1第2項規定，於期限內將剩餘財產交付予生存配偶之情形予以回覆，其後林東來於110年4月16日主張已交付財產金額為78,865,813元，經查其中僅71,162,972元存入林東來帳戶，且因繼承人林幸昌主張遺產分配未經協議，被告乃以110年10月26日函請繼承人提供全體繼承人協議資料，林東來乃於111年6月6日說明因繼承人間就遺產分配仍在民事訴訟審理中，應俟訴訟確定後再行核課，或先就已交付予配偶林東來帳戶之金額71,162,972元核認扣除額，並就未交付之金額28,399,348元核定補稅，被告考量差額分配請求權之性質為債權請求權，繼承人間遺產分配涉及私權爭議，而林東來實際上已取得71,162,972元，因涉及公法上補徵稅款之執行，倘全數不予核認，要求繼承人應再交付原核定扣除金額之財產予林東來，對全體繼承人於私權或公法租稅上均屬不利，爰依納保法第11條第1項規定，核認林東來已取得之71,162,972元免再列管其交付情形，僅就未交付之差額28,399,348元補徵應納稅款。

3.按臺灣臺北地方法院108年度訴字第408號刑事判決：「……林毛京華生前雖自行保管銀行存摺、印章及提款卡……置於林東來知悉之處，如林東來需要用錢或其經營之公司需要周轉，均得自該帳戶內提領款項支應，而無需另得林毛京華之同意，足認林毛京華確有概括授權林東來管理提領其帳戶內之金錢……林毛京華係於104年7月14日4時34分至醫院就醫時，重度昏迷、意識不清，已無辨識行為能力等情，為被告林惠玲、林惠芳所不爭，而林惠玲接續於104年7月14日……提領林毛京華帳戶內之金錢係經由林東來之授權，業據證人林東來證稱:我太太過世當天，要給醫院醫療費用，所以我就委託林惠玲去領錢……既林東來已受林毛京華概括授權管

理提領其帳戶內之金錢，則林東來再授權被告林惠玲提領該帳戶內之款項，被告林惠玲即受有權之人委託提領存款……被告林惠玲已將附表一編號1之1,953萬3,000元(同後附帳戶提領情形表之序號1.中國信託銀行忠孝分行)、編號2之800,000元(同表之序號4.台北富邦銀行忠孝分行)、1,660萬元及40萬元(同表之序號6.及序號7.聯邦銀行忠孝分行)……匯入林東來之帳戶內……用以支領林毛京華之喪葬費、稅務費用及林東來日常生活所需之費用等。」循此，本件繼承人林惠玲既經授權預先自被繼承人之銀行帳戶存款匯款至生存配偶林東來之銀行帳戶，係為事先履行該差額分配請求權義務，殆無疑義，原告主張繼承人未履行交付差額分配請求權云云，核有誤解。

4.至於財政部98年3月11日台財稅字第09700541580號函係針對「91年6月27日以前」發生之繼承案件，生存配偶行使差額分配請求權，並主張以74年6月4日前登記於生存配偶名下股權即「特定財產」，作為履行該請求權之標的，應與全體繼承人協議並檢附協議給付文件，如協議不成應檢附法院判決書，係為證明生存配偶與全體繼承人履行該項請求權程序並無異議；又財政部107年1月4日台財法字第10613954420號訴願決定書，系爭遺產分割涉訟尚難符合遺贈稅法施行細則第11條之1規定之「特殊原因」而延期給付差額分配請求權金額之財產予生存配偶；另財政部108年7月24日台財法字第10813923440號訴願決定書，依據遺贈稅法第17條之1規定，為防杜生存配偶「假行使真扣除」，繼承人未於規定期間內履行給付相當於該請求權價值之財產予被繼承人之生存配偶，稽徵機關得於期限屆滿之翌日起5年之核課期間內就未給付部分追繳遺產稅。原告依前揭財政部函釋及訴願決定書，逕以推論生存配偶行使差額分配請求權應與全體繼承人協議，如協議不成，應檢附法院判決一節，實屬誤解。

5.依遺贈稅法施行細則第40條之1規定，繼承人因被繼承人配偶主張差額分配請求權，其給付之財產為遺產或遺產以外之

財產，即繼承人得以現金股利或銀行存款等財產交付予生存配偶，作為履行遺贈稅法第17條之1第1項扣除額之財產。又依財政部67年10月5日台財稅第36761號函，繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，屬繼承人之所得，應課徵繼承人綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產；本件被繼承人死亡後始獲配臺灣三菱電梯股份有限公司股利，係屬繼承人之所得，繼承人將所獲配之股利交付生存配偶，作為履行交付差額分配請求權扣除額之財產，依前揭規定，尚無不合；至於本院110年度訴字第523號判決，其爭訟事實為繼承人未履行交付相當於分配請求權扣除額之財產予生存配偶，與本件依遺贈稅法施行細則第40條之1規定已履行交付剩餘財產之爭訟事實不同，難以比附援引等語。

㈢聲明：駁回原告之訴。

四、按提起任何訴訟，請求法院裁判，均應以有權利保護必要為前提，故本件訴訟首應審酌原告起訴是否具權利保護必要？經查原告提起本件訴訟欠缺權利保護必要之要件，說明如下：

㈠提起任何訴訟，請求法院裁判，均應以有權利保護必要為前提，具有權利保護必要者，其起訴始有權利保護之利益存在，此乃基於誠實信用原則，主要在維護法院訴訟功能不被濫用。是原告之訴，依其所訴之事實，係欠缺權利保護必要者，即屬無訴之利益，應予駁回(最高行政法院110年度上字第590號判決意旨參照)。次按納稅義務人依稅捐稽徵法第35條規定申請復查，進而提起訴願及行政訴訟之行政爭訟程序者，以其財產權益因核課處分之作成，負擔公法上之稅捐債務，而受減損為必要。若核課處分之稅額核定數額較納稅義務人主張為低者，自無以該不直接影響其權益之核課處分為爭訟程序標的，循復查程序路徑，提起行政爭訟之必要。若其提起此等爭訟，即應認其無主觀公權利，逕以判決駁回其訴。又納稅義務人倘無提起處分撤銷訴訟之主觀公權利存

在，其所提各項實體爭點亦無再行論駁之必要(最高行政法院107年度上字第599號判決意旨參照)。

㈡行政訴訟法第4條第1項規定：「人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定……者，得向行政法院提起撤銷訴訟。」第195條第2項規定：「撤銷訴訟之判決，如係變更原處分或決定者，不得為較原處分或決定不利於原告之判決。」準此，提起撤銷訴訟，係原告認為原處分或決定對其不利，向行政法院表示不服，請求救濟之制度。行政法院如認為原告之訴無理由，固應駁回其訴。惟如認為原告之訴有理由，而其判決結果係變更原處分或原決定，若反較原處分或原決定不利於原告之判決，殊有違撤銷訴訟制度設立之旨，爰設禁止規定。又原告提起撤銷訴訟之目的，本在請求除去對其不利之處分或決定，行政法院如就原處分或原決定加以變更，但其結果較原處分或原決定對原告更為不利時，則殊失訴訟之本意，因此應加以禁止，此即不利益變更禁止原則。是納稅義務人起訴若主張稅捐機關核定降低稅額之處分構成違法，應重新為提高稅額之處分為理由，而請求撤銷者，因該核定處分並「無」損害納稅義務人之權利可言，其訴請撤銷即欠缺無權利保護必要，無訴之利益，行政法院自應駁回其訴。

㈢經查，被繼承人林毛京華於104年7月14日死亡，繼承人為其配偶林東來及子女林幸昌(111年6月4日去世。原告陳品均之配偶、原告林立平之父)、林惠芬、林惠玲、林惠芳5人。繼承人林東來於105年4月8日辦理遺產稅申報，列報財差請求權扣除額120,121,580元，被告依據申報及查得資料，及106年1月19日更正申請，核認財差請求權扣除額99,562,320元，核定遺產總額350,351,525元，扣除額合計125,866,520元(包含財差請求權扣除額99,562,320元)，遺產淨額212,485,005元，應納稅額21,248,500元，被告以遺產稅款業經繳納，於108年12月16日掣發遺產稅繳清證明書，並載明繼承

人應自該日起1年內交付財差請求權金額之財產予生存配偶林東來。嗣被告以110年3月19日財北國稅審二字第1100009254號函，請繼承人提供移轉財產明細表及移轉事實證明文件等，於110年4月16日收受具名林東來之陳述書並附移轉財產資料，主張林毛京華銀行帳戶款項分別以匯款或提領現金共78,865,813元予林東來，其餘不足款項未能移轉，繼承人林幸昌則於110年11月26日具文主張：其餘繼承人迄未與其協議分割遺產，也未協議財差請求權之財產，被告審認前揭繼承人之主張，全數否准認列財差請求權，追繳應納遺產稅9,956,232元。被告復於111年6月6日收受具名林東來之陳述書並附林毛京華銀行存摺明細、移轉財產資料，以林毛京華之遺產已有71,162,972元交付生存配偶林東來為由，申請更正財差請求權扣除額為71,162,972元，被告併依查得資料，以繼承人已交付財差請求權扣除額金額計71,162,972元，乃准予認列，重行核定財差請求權扣除額為71,162,972元，追繳應納遺產稅2,839,935元，已於112年6月26日繳清等情，有林毛京華除戶戶籍謄本(原處分可閱卷第1頁)、林幸昌死亡通報書(原處分可閱卷第277頁)、林東來具名遺產稅申報書(原處分可閱卷第1-3至1-12頁)、遺產稅核定通知書(一核)(本院卷第157至162頁；原處分可閱卷第437至442頁、第677至682頁)、104年度遺產稅繳款書(106年6月13日繳清，原處分可閱卷第2至3頁)、遺產稅繳清證明書(原處分可閱卷第5至7頁)、110年3月19日財北國稅審二字第1100009254號函(原處分可閱卷第79頁)、林東來110年4月16日陳述書(原處分可閱卷第70至74頁)、遺產稅核定通知書(二核)(原處分可閱卷第381頁)、林東來111年6月6日陳述書(原處分可閱卷第99至101頁)、遺產稅核定通知書(三核)(本院卷第125至130頁、原處分可閱卷第311至315頁、第430至435頁、第703至708頁)、徵銷明細檔查詢(原處分可閱卷第278頁)，附卷可稽，為可確認之事實。

㈣查111年3月1日遺產稅核定通知書(二核)記載剩餘財產扣除額為0元，嗣被告審酌繼承人已交付金額，變更核定財差請求權扣除額為71,162,972元(三核)，應補徵稅額亦由9,956,232元減少為2,839,935元。次查，被告三核增加核定財差請求權扣除額，使繼承人應納遺產稅額降低，而遺產稅額降低並未使原告受有損害；原告主張被告在無任何繼承人提出剩餘財產差額分配協議情況下，不應將系爭已交付給生存配偶林東來之71,162,972元認定為財差請求權扣除額，原告之意似指財差請求權扣除額應為「0元」，而非被告所核定之71,162,972元。惟依原告主張調減財差請求權扣除額至0元，則被繼承人應課稅遺產淨額將調高，將增加應納遺產稅額，核與前揭說明，撤銷訴訟旨在救濟人民遭受違法或不當行政處分，致損害其公法上之權益目的不合。倘原告與其他繼承人間因剩餘財產差額分配請求權之有無及範圍等由，致遺產分割事宜有所爭執，自得另循民事訴訟尋求救濟，惟此非本件遺產稅務訴訟所得審究。就本件遺產稅事件而言，被告既認定繼承人已交付剩餘財產差額分配請求權金額計71,162,972元款項予生存配偶林東來，而准予認列剩餘財產差額分配請求權扣除額，係有利於納稅義務人全體之行政處分，原告主張給付剩餘財產差額分配請求權須經繼承人全體同意始得為之，否則不得認定為已交付云云，將使本件應課稅遺產淨額增加，使納稅義務人全體負擔更多稅捐債務，原告訴請撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）欠缺訴之利益，應予駁回。

㈤雖原告主張原處分之構成要件效力及確認效力，將拘束其他行政機關甚或法院之效果，則未來原告於相關連案件中，均將受原處分所認定「林東來已行使並受領夫妻剩餘財產分配請求權71,162,972元」此一錯誤之前提所拘束，而無法獲得有利之處分或判決，基此，原告提起本件訴訟自有權利保護必要云云。惟查:

1.人民之納稅義務係因法定構成要件之實現而成立，不待稽徵機關之核定。而課稅處分乃在於確認已依法律規定成立之請求權或債務之具體數額。因稽徵機關課稅處分核定之應納稅額，如較法律規定者為高，即涉違法侵害人民之財產權。因此，對課稅處分之撤銷訴訟而言，其訴訟標的乃原告要求確認課稅處分所核定之應納稅額為違法，侵害其權利，並要求廢棄該課稅處分之訴訟上請求(最高行政法院109年上字第896號判決意旨參照)。基此，本件原告起訴請求撤銷原處分及訴願決定，本院自應審酌被告課稅處分所核定之應納稅額是否違法，有無核定較法律規定為高之應納稅額，使原告及其他繼承人過度負擔稅捐債務，侵害其受憲法保障之財產權以為判斷。

2.按遺贈稅法第17條之1規定：「（第1項）被繼承人之配偶依民法第1030之1規定主張配偶剩餘財產差額分配請求權者，納稅義務人得向稽徵機關申報自遺產總額中扣除。（第2項）納稅義務人未於稽徵機關核發稅款繳清證明書或免稅證明書之日起一年內，給付該請求權金額之財產予被繼承人之配偶者，稽徵機關應於前述期間屆滿之翌日起五年內，就未給付部分追繳應納稅賦。」行政法院與民事法院各自有其審判權限，行政訴訟採取職權調查主義，不受當事人主張及自認之拘束，與民事訴訟採取當事人進行主義及辯論主義，民事法院應以當事人主張之事實及提供之訴訟資料，以為裁判基礎，不得斟酌當事人所未提出之事實及證據，並不相同。行政法院對繫屬案件事實之認定，固可參考相關民事判決所認定之事實，惟並不受拘束，仍應依法自行認定事實(最高行政法院113年度上字第9號判決意旨參照)。

3. 是以，行政法院關於納稅義務人有無遺贈稅法第17條之1規定之財產請求權扣除額及國家對全體納稅義務人之公法上稅捐債務請求權之法律見解，亦不拘束民事法院，倘原告與其他繼承人間因財差請求權之有無及範圍等由致遺產分割事宜有所爭執，自得另循民事訴訟尋求救濟，以保障其財產權，

惟此非本件訴訟所得審究。從而，原告主張未來相關連案件均將受原核定處分所認定錯誤前提拘束云云，顯然容有誤解，自不足採。

㈥原告又主張被告在無任何繼承人提出剩餘財產差額分配協議之情況下，系爭71,162,972元不應認定為已交付之財差金額，且原核定處分將被繼承人林毛京華生前財產移轉及非屬遺產之款項，均認屬被繼承人林毛京華死後之剩餘財產交付，顯有違誤云云。惟查：

1.按民法第1030條之1第1項本文規定：「法定財產制關係消滅時，夫或妻現存之婚後財產，扣除婚姻關係存續所負債務後，如有剩餘，其雙方剩餘財產之差額，應平均分配。」即由生存配偶依此規定對死亡之他方主張夫妻剩餘財產差額分配請求權，性質屬死亡配偶所負之債務，惟該請求權既係立法者就夫或妻對共同生活所為貢獻之法律上評價，生存配偶自不需與其他繼承人分擔該債務，即得向其他繼承人為主張(最高法院109年台上字第2450號民事判決意旨參照)；民法第1030條之1規定之夫妻剩餘財產差額分配請求權，乃立法者就夫或妻對共同生活所為貢獻所作之法律上評價，與繼承制度之概括繼承權利、義務不同，是夫妻剩餘財產差額分配請求權在配偶一方先他方死亡時，屬生存配偶對其以外之繼承人主張之債權，與該生存配偶對於先死亡配偶之繼承權，為各別存在之請求權，二者在性質上迥不相同，生存配偶不須與其他繼承人分擔該債務，有最高法院110年台上字第1795號民事判決意旨參照。又繼承人如已從遺產中交付財產給被繼承人之配偶（包括被繼承人之配偶自行從遺產中取得者），且該交付或取得之財產已計入遺產總額併計財差請求權扣除額課徵遺產稅者，其交付或取得即屬給付財差請求權金額之財產之行為(最高行政法院109年度判字第212號判決意旨參照)。

2.是以，被繼承人林毛京華死亡後，生存配偶林東來對於被繼承人有財差請求權(債權請求權)，其餘繼承人(本件係指林

幸昌、林惠芬、林惠玲、林惠芳4人，下稱林幸昌等4人)因此負有債務，林幸昌等4人對於被繼承人之該債務，以繼承所得遺產範圍內，應負連帶責任，生存配偶林東來基於財產請求權本得向林幸昌等4人之一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部給付，此觀民法第272條、第273條第1項、第1030條之1、第1148條及第1153條規定自明。原告主張給付財差請求權須經繼承人全體同意始得為之，為不足採。

㈦原告再以原核定處分率將被繼承人林毛京華生前財產移轉及非屬遺產之款項，均認屬林毛京華死後之剩餘財產交付，有認定事實未憑證據等違誤，復查決定及訴願決定予以維持，均有違誤云云。惟查：

1.生存配偶林東來原主張被繼承人名下所有遺產係其借名登記，與其他繼承人於民事訴訟審理中，退一步依民法第1030條之1規定，主張配偶剩餘財產差額分配請求權（下稱差額分配請求權），經被告核認差額分配請求權扣除額99,562,320元，惟繼承人未依遺贈稅法第17條之1第2項規定期限內將剩餘財產交付予生存配偶之情形回復，嗣林東來於110年4月16日主張已交付財產金額78,865,813元（原處分卷1第43至74頁），經查其中僅財產金額71,162,972元存入林東來帳戶，且因繼承人林幸昌主張遺產分配未經協議，被告遂於110年10月26日以財北國稅審二字第1100031149號函請繼承人提供全體繼承人之協議資料，林東來於111年6月6日說明因繼承人間就遺產分配仍在民事訴訟審理中，應俟訴訟確定後再行核課稅款，或先行就已交付予配偶林東來帳戶金額71,162,972元核認該扣除額，並就未交付之部分金額28,399,348元（扣除額99,562,320元－已交付金額71,162,972元）核定補稅（原處分卷1第99至101頁）。被告考量差額分配請求權之性質為債權請求權，繼承人間之遺產分配，涉其私權爭執，而林東來實際已取得財產金額71,162,972元，因涉及公法上補徵稅款之執行，倘全數不予核認，要求繼承人應再交

付原核定扣除金額之財產予林東來，對全體繼承人於私權或公法租稅上均不利，爰依納保法第11條第1項規定，核認林東來已取得財產金額71,162,972元部分，免再列管其交付情形，僅就未交付差額部分28,399,348元補徵應納稅款，爰予敘明。

2. 本院於準備程序中詢問被告已交付金額71,162,972元如何計算得出，被告陳述如下：「已交付之財產金額71,162,972元是下列金額的加總：林毛京華104年7月15日提領國泰世華銀行帳戶920萬元(見原處分卷第37頁黃色標記)，然後存入到林東來國泰世華銀行帳戶(見原處分卷第34頁黃色標記)。林毛京華104年7月14日提領聯邦銀行帳戶兩筆金額，分別為1,660萬元、40萬元，然後存入到林東來聯邦銀行帳戶(見原處分卷第30頁黃色標記)。林毛京華104年7月14日提領中國信託銀行帳戶金額19,533,000元，然後存入到林東來中國信託銀行帳戶(見原處分卷第27頁黃色標記)。林毛京華104年7月14日提領台北富邦銀行帳戶金額80萬元，然後存入到林東來台北富邦銀行帳戶(見原處分卷第24頁黃色標記、第25頁)。林毛京華104年7月15日提領台灣銀行帳戶金額7,629,000元，然後存入到林東來台灣銀行帳戶(見原處分卷第22頁黃色標記、第23頁)。林毛京華106年1月13日提領台灣銀行帳戶金額800萬元(見原處分卷第659頁黃色標記)，然後存入到林東來台灣銀行帳戶(見原處分卷第21頁800萬元黃色標記)。林毛京華106年4月13日提領台灣銀行帳戶金額50萬元(見原處分卷第657頁黃色標記)，然後存入到林東來台灣銀行帳戶(見原處分卷第21頁50萬元黃色標記)。林毛京華106年7月7日提領第一銀行帳戶金額8,500,972元(見原處分卷第13頁黃色標記)，然後存入到林東來第一銀行帳戶(見原處分卷第20頁黃色標記)。」（本院卷第321、322頁筆錄）。上開9筆金額即如後附表編號1至9所示，其中編號1至5為已計入遺產範圍，經核課遺產稅在案（下稱A部分）；而編號6至

5則非屬遺產範圍，未計入遺產範圍核課遺產稅（下稱B部分）。

3.關於A（附表編號1至5）部分：

⑴被繼承人林毛京華於104年7月14日16時19分過世(原處分可閱卷第1頁、本院卷第173頁)，被繼承人林毛京華之銀行存款領取及領取後存入情形如附表編號1至5。可知，林東來於被繼承人死亡「前」自其帳戶提領之金額合計37,333,000元(＝19,533,000＋800,000＋400,000＋16,600,000)；生存配偶林東華復於104年7月15日自林毛京華台灣銀行第000000000000號帳戶提領7,629,000元（附表編號5），並全數存入林東來台灣銀行第000000000000號帳戶(原處分可閱卷第21至23頁)。亦即，林東來有於被繼承林毛京華人死亡「後」自其帳戶提領金額7,629,000元。

⑵承上，林東來於被繼承人林毛京華死亡前後分別自其中信銀行帳戶、台北富邦銀行帳戶、聯邦銀行帳戶及台灣銀行帳戶提領之金額合計44,962,000元(＝死亡前提領37,333,000＋死亡後提領7,629,000)。而由被告112年2月14日核定通知書(即核認剩餘財產請求權扣除額71,162,972元，下稱核定通知書，本院卷第125至130頁)可知：被繼承人林毛京華中信銀行第000000000000號帳戶存款金額核定為19,933,681元，有包含林東來於林毛京華生前所提領之19,533,000元(原處分可閱卷第27頁及本院卷第127頁第0034存款欄位)、被繼承人林毛京華台北富邦銀行第000000000000號帳戶存款金額核定為1,207,238元，有包含林東來於林毛京華生前所提領之800,000元(原處分可閱卷第24頁及本院卷第127頁第0029存款欄位)、被繼承人林毛京華聯邦銀行第000000000000號帳戶存款金額核定為17,670,929元，有包含林東來於林毛京華生前所提領之16,600,000元(原處分可閱卷第30頁及本院卷第127頁第0041存款欄位)、被繼承人林毛京華台灣銀行第000000000000號帳戶存款金額核定為8,029,446元，有包含林東來於林毛京華

生後所提領之7,629,000元(原處分可閱卷第21頁及本院卷第127頁第0037存款欄位)。可見，被告已將前開提領金額(共44,962,000元)列入遺產範圍核課遺產稅，而該各筆款項已為林東來所受領，被告認屬財差請求權已交付之金額，並無違誤。

4.關於B（附表編號6至9）部分：

⑴按遺贈稅法施行細則第40條之1規定：「納稅義務人於本法第17條之1第2項規定之1年期間內，給付被繼承人配偶之財產為遺產者，其價值之計算，應以該項財產核課遺產稅之價值為準；給付之財產為遺產以外之財產者，其價值之計算，以給付日為準，並準用有關遺產之估價規定辦理。」準此，繼承人因被繼承人配偶主張差額分配請求權，其給付之財產不以遺產為限，得為遺產及遺產以外之財產，即繼承人得以現金股利或銀行存款等遺產以外財產交付予生存配偶，作為履行遺贈稅法第17條之1第1項扣除額之財產。茲民法第1030條之1第1項規定此乃就配偶間財產之清算與分割，係立法者就配偶對共同生活所為貢獻所作之法律上評價，與繼承制度之概括繼承財產上之一切權利、義務(民法第1148條第1項)不同。所謂差額，係指就雙方剩餘婚後財產之價值計算金錢數額而言，是夫妻剩餘財產差額分配請求權之性質，係金錢數額之債權請求權，並非存在於具體財產標的上之權利，尚非逕得就特定標的物為主張及行使，全體繼承人固得以死亡配偶所遺之財產給付生存配偶，甚至得以自己固有財產來給付。財政部67年10月5日台財稅第36761號函：「繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產。」

⑵查林東來於被繼承人死亡後自被繼承人帳戶提領之金額合計26,200,972元(＝104年7月15日提領9,200,000元＋106年間提領17,000,972元)，並無計入遺產範圍核課遺

產稅，且其中林東來106年間所提領金額均係源自被繼承人林毛京華死亡後始獲配台灣三菱電梯股份有限公司(下稱台灣三菱公司)之股利(參原處分可閱卷第13及665頁)，本件被繼承人林毛京華死亡後始獲配台灣三菱公司股利，係屬繼承人之所得，繼承人將其所獲配股利交付生存配偶，作為履行交付差額分配請求權扣除額之財產，被告就此部分亦認屬財差請求權已交付之金額，並無違誤。至於本院110年度訴字第523號判決，其爭訟事實是繼承人「未履行交付」相當分配請求權扣除額價值之財產予生存配偶，與本件已依遺贈稅法施行細則第40條之1規定「已履行交付」剩餘財產之爭訟事實不相同，自難比附援引。從而，原告就此部分主張繼承人未履行交付差額分配請求權，自無足採。

㈧綜上所述，原告主張被告核定之財差請求權扣除額71,162,972元，尚未交付予生存配偶林東來，被繼承人之財差請求權扣除額應為0元，其意在調高被繼承人應課稅遺產淨額，增加應納遺產稅額，核與撤銷訴訟旨在救濟人民遭受違法或不當行政處分，致損害其公法上之權益目的不合。原告之訴欠缺權利保護必要，而無訴之利益，原告之訴為無理由，應予駁回。

五、綜上所述，原告之訴為無理由。又本件事證已明，兩造其餘之攻擊防禦方法核與判決之結果不生影響，爰無庸逐一論述，併此敘明。

六、結論：原告之訴為無理由，爰判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　11　　月　　20　　日

審判長法　官　畢乃俊

法　官　彭康凡

法　官　林妙黛

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內

補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其代表人、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、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其代表人、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者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 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。 4.上訴人為公法人、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㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴	

人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　11　　月　　20　　日

書記官　李建德