

裁判字號：最高行政法院 99 年度判字第 1016 號 行政判決

裁判日期：民國 99 年 09 月 30 日

案由摘要：遺產稅事件

最高行政法院判決

99 年度判字第 1016 號

上訴人 曾○卿

被上訴人 財政部高雄市國稅局

代表人 陳○鑑

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國 97 年 12 月 9 日高雄高等行政法院 97 年度訴字第 683 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人之配偶戴○麗於民國（下同）90 年 5 月 13 日死亡，經被上訴人初查核定遺產總額新臺幣（下同）67,234,292 元，免稅額 7,000,000 元，扣除額 10,433,074 元，應納遺產稅 14,911,499 元，並處罰鍰 472,400 元（計至百元止）。上訴人不服，申經復查結果，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂就被上訴人調增被繼承人戴○麗遺產總額中世○銀行存款 360,000 元、生存配偶剩餘財產差額分配請求權及罰鍰部分，提起行政訴訟，經原審法院 94 年度訴字第 343 號判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關於上訴人漏報遺產總額逾 792,297 元（漏報遺產稅額 324,842 元）及罰鍰逾 324,800 元部分，其餘之訴駁回。上訴人就其敗訴部分提起上訴，經本院 96 年 5 月 25 日 96 年度判字第 936 號判決廢棄上開判決關於駁回上訴人其餘之訴及該訴訟費用部分，發回原審法院更為審理，嗣經原審法院 96 年 11 月 22 日 96 年度訴更一字第 25 號和解而告確定。其後上訴人於 97 年 1 月 10 日繕具更正申請書，向被上訴人申請核認被繼承人戴○麗死亡前未償債務扣除額，經被上訴人於 97 年 2 月 1 日按完工比例暨實際付款情形，更正核認未償債務扣除額 180,000 元，並送達遺產稅核定通知

書（案號：E0100090103302 號）。上訴人仍未甘服，提起訴願，經遭駁回，遂提起行政訴訟。

二、上訴人起訴主張：參照行政程序法第 128 條有關行政程序重開請求權之規定內容，依「第二次裁決」之概念，上訴人係對被上訴人 97 年 2 月 1 日案號 E0100090103302 號更正核定通知書所為之行政處分提起行政救濟，上開行政處分針對上訴人主張應予核認未償債務，被上訴人予以重新審查認定，並更正核定稅額，係屬被上訴人第二次裁決之行政處分，上訴人自得對之提起救濟。又被繼承人死亡後，上訴人及所有繼承人均未向承攬人屋○股份有限公司（下稱屋○公司）表示終止承攬契約，依民法第 490 條及第 512 條規定，當然繼承給付報酬之義務，而上訴人事實上亦已依系爭承攬契約給付，則給付報酬之債務確實存在。今被上訴人卻僅准就被繼承人死亡前之報酬給付債務自遺產總額中扣除，無異否認被繼承人死亡後猶有給付報酬債務存在，認事用法顯有未當等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分。

三、被上訴人則以：按遺產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價為準，所稱時價，房屋以評定標準價格為準，為遺產及贈與稅法第 10 條所明定，是核定遺產稅時，對於各項財產與負債之價值計算，應以死亡之時點為基準。本件系爭房屋於被繼承人死亡時雖已修繕達完工比例 40%，但因主管機關尚未重新評定其標準價格，致被上訴人按修繕前之評定現值計算遺產價值，則基於債權、債務配合原則，修繕工程款亦應配合房屋之價值而不予核認，但考量被繼承人死亡時確有修繕房屋之應付工程款，乃按完工比例暨實際付款情形核認死亡前未償債務扣除額 180,000 元。被上訴人係因被繼承人確於生前簽訂修繕合約，而至死亡時該修繕中之房屋已完工 40%，並確實有應付工程款 180,000 元，而核認其死亡前未償債務，並非如上訴人所稱「該工程總金額為 1,800,000 元，為被上訴人所不爭執」、「被繼承人依此工程承攬合約即負有給付全部工程款之義務」。況上訴人所稱「被繼承人依此工程承攬合約即負有給付全部工程款之義務」、「民法上定作人有依約給付承攬報酬之規定」應是工程已圓滿完工，其工

程報酬始受法律之保護，本件被繼承人死亡時，工程完工比例為 40%，按交易常情及系爭工程承攬合約書所載付款辦法，被繼承人應依完工比例分期給付工程款，被上訴人按完工比例暨實際付款情形核認死亡前未償債務，尚無不合等情，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)觀諸行政程序法第 128 條及行政訴訟法第 273 條第 1 項第 14 款規定，可知確定之處分如被上訴人有就足以影響於處分之重要證物漏未斟酌者，上訴人自可依行政程序法第 128 條第 1 項第 3 款規定，向被上訴人申請重行進行政程序。經查，本件上訴人之配偶戴○麗於 90 年 5 月 13 日死亡，經被上訴人初查核定遺產總額 67,234,292 元，免稅額 7,000,000 元，扣除額 10,433,074 元（含生存配偶之剩餘財產差額分配扣除額 4,176,388 元、死亡前未償債務 0 元），應納遺產稅 14,911,499 元，並處罰鍰 472,400 元。上訴人不服，雖循序訴經本院 96 年 5 月 25 日 96 年度判字第 936 號判決及原審法院 96 年 11 月 22 日 96 年度訴更一字第 25 號和解而告確定。惟上揭本院 96 年度判字第 936 號判決係就「原審法院 94 年度訴字第 343 號判決依本院 91 年 3 月 26 日 91 年度 3 月份庭長法官聯席會議決議，以上訴人夫妻各於 74 年 6 月 4 日前所取得之原有財產不適用民法第 1030 條之 1 規定，不列入剩餘財產差額分配請求權計算之範圍，核定上訴人死亡配偶之遺產總額時，僅得就 74 年 6 月 5 日以後上訴人夫妻所取得之原有財產計算剩餘財產差額分配額，自遺產總額中扣除為主要論據，而駁回上訴人其餘之訴。惟本院 91 年 3 月 26 日 91 年度 3 月份庭長法官聯席會議決議，業經司法院釋字第 620 號解釋應不再援用，該號解釋並認為適用 74 年 6 月 3 日增訂之民法第 1030 條之 1 規定時，除因繼承或其他無償取得者外，凡夫妻於婚姻關係存續中取得，而於聯合財產關係消滅時現存之原有財產，並不區分此類財產取得於 74 年 6 月 4 日之前或同年 5 月 5 日之後，均屬剩餘財產差額分配請求權之計算範圍」，而以原審法院 94 年度訴字第 343 號判決該部分法律見解有誤，予以廢棄，發回原審法院更為審理。嗣上訴人、被上訴人二造就上揭本院予以廢棄發回部分，於原審法

院成立和解在案，有本院 96 年度判字第 936 號判決及原審法院 96 年 11 月 22 日 96 年度訴更一字第 25 號和解筆錄附卷可稽。則上訴人於 97 年 1 月 10 日提出其配偶戴○麗生前與屋○公司之承攬契約，向被上訴人申請該承攬契約之工程款，依遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款之規定，應列入戴○麗遺產之減除項目，自不在上揭原審法院和解項目範圍內，且上訴人於原審法院 97 年 1 月 10 日言詞辯論程序時，所為「上訴人第 1 次提行政救濟時並未包括本件被繼承人未償債務部分」之陳述，被上訴人亦未爭執，是上訴人於 97 年 1 月 10 日向被上訴人所提出之系爭承攬契約，自會影響被上訴人核定戴○麗遺產稅之處分，又被上訴人訴訟代理人亦於原審法院 97 年 11 月 25 日言詞辯論程序時，承認上訴人上揭所提出之承攬契約，於第 1 次核課已提出，亦有該日言詞辯論筆錄可按，是上訴人於 97 年 1 月 10 日又提出系爭承攬契約，向被上訴人申請該承攬契約之工程款，依遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款之規定，應列入戴○麗遺產之減除項目，並經被上訴人於 97 年 2 月 1 日按完工比例暨實際付款情形，更正核認未償債務扣除額 180,000 元，而重新核定戴○麗之遺產稅，自符合行政程序法第 128 條第 1 項第 3 款及行政訴訟法第 273 條第 1 項第 14 款請求行政機關重新進行行政程序之規定。(二)又按「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；．．．。第 1 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。」為遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項前段及第 3 項所明定，是核定遺產稅時，對於各項財產與負債價值之計算，應以被繼承人死亡之時點為基準。次查，上訴人之被繼承人戴○麗和屋○公司於 90 年 4 月 16 日，就系爭房屋所簽訂之承攬契約工程款僅為 1,800,000 元，而戴○麗係於 90 年 5 月 13 日死亡，則系爭房屋於 90 年 9 月 28 日所追加之工程款 37,060 元部分，自非戴○麗所為，被上訴人不予計入，自屬有據。又戴○麗死亡時，屋○公司就系爭房屋已修繕部分僅達完工比例 40%，戴○麗已給付工程款 540,000 元，有系爭承攬契約書、被上訴人 97 年 1 月 21 日財高國稅審二字第 0970005017 號函、屋○公司 97 年 1 月

28 日說明書及工程款收款明細附原處分卷可憑。另被上訴人因主管機關未就系爭房屋重新評定其標準價格，致按系爭房屋修繕前之評定現值計算該屋遺產價值，則基於債權、債務配合原則，修繕工程款亦應配合房屋之價值而不予核認，惟被上訴人考量系爭房屋於戴○麗死亡時既確有修繕房屋之應付工程款，乃按完工比例暨實際付款情形，核認戴○麗死亡前未償債務扣除額 180,000 元〔 $(1,800,000 \times 40\%) - 540,000 = 180,000$ 〕【原判決誤植為〔 $(1,800,000 - 540,000) \times 40\% = 180,000$ 〕】，已屬對上訴人（原判決誤植為被告即被上訴人）有利之認定。是被上訴人依上述算法，按完工比例暨實際付款情形，核認本件未償債務扣除額為 180,000 元，自無違誤。則上訴人主張：其被繼承人死亡後，上訴人及所有繼承人均未向承攬人屋○公司表示終止承攬契約，依民法第 490 條及第 512 條之規定，當然繼承給付報酬之義務，而上訴人事實上亦已依系爭承攬契約給付，則給付報酬之債務確實存在，今被上訴人卻僅准就定作人死亡前之報酬給付債務，准認自遺產總額中扣除，無異否認定作人死亡後猶有給付報酬債務存在，而謂定作人死亡後之給付報酬之債務不存在，認事用法顯有未當，違悖交易常情云云，委無足取。(三)綜上所述，上訴人之主張皆無可採。則被上訴人按完工比例暨實際付款情形，核認本件未償債務扣除額為 180,000 元，揆諸前揭規定，尚無不合，訴願決定遞予維持，亦無違誤。上訴人起訴意旨求為撤銷，為無理由等由，乃駁回上訴人在原審之訴，並敘明本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法核與判決結果不生影響，爰不再逐一論述。

五、本院查：(一)按行政程序法第 128 條規定：「(第 1 項)行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限：一、具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。二、發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。三、其他具有相當於行政訴訟法所定

再審事由且足以影響行政處分者。（第2項）前項申請，應自法定救濟期間經過後3個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾5年者，不得申請。」其所稱「法定救濟期間經過後」，係指行政處分因法定救濟期間經過後，不能再以通常之救濟途徑，予以撤銷或變更，而發生形式確定力者而言。非經實體判決確定之行政處分，符合上開規定者，自得依上開規定申請重新進行行政程序，若經行政法院實體確定判決予以維持之行政處分，相對人或利害關係人得依再審程序謀求救濟，故不在重新進行行政程序之列。惟如無從依再審程序救濟者，解釋上，亦當容許其申請重新進行行政程序，以求周延。

（二）本件上訴人之配偶戴○麗於90年5月13日死亡，經被上訴人初查核定遺產總額67,234,292元，免稅額7,000,000元，扣除額10,433,074元，應納遺產稅14,911,499元，並處罰鍰472,400元（計至百元止）。上訴人不服，申經復查結果，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂就被上訴人調增被繼承人戴○麗遺產總額中世○銀行存款360,000元、生存配偶剩餘財產差額分配請求權及罰鍰部分，提起行政訴訟，經原審法院94年度訴字第343號判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關於上訴人漏報遺產總額逾792,297元（漏報遺產稅額324,842元）及罰鍰逾324,800元部分，其餘之訴駁回。上訴人就其敗訴部分提起上訴，經本院96年5月25日96年度判字第936號判決廢棄上開判決關於駁回上訴人其餘之訴及該訴訟費用部分，發回原審法院更為審理，嗣經原審法院96年11月22日96年度訴更一字第25號和解而告確定。其後上訴人於97年1月10日繕具更正申請書，向被上訴人申請核認被繼承人戴○麗死亡前未償債務扣除額，經被上訴人於97年2月1日按完工比例暨實際付款情形，更正核認未償債務扣除額180,000元，並送達遺產稅核定通知書（案號：E0100090103302號）。上訴人仍未甘服，乃循序提起行政訴訟。

。經查本件上訴人係依行政程序法第128條第1項第3款及行政訴訟法第273條第1項第14款規定（見原審卷第75頁之言詞辯論筆錄），主張其得就被繼承人戴○麗死亡前未償債務扣

除額部分，申請被上訴人重新進行行政程序。查被繼承人戴○麗死亡前未償債務扣除額（遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款規定）部分，並未經行政法院實體確定判決（亦即並非本院 96 年 5 月 25 日 96 年度判字第 936 號判決及原審法院 96 年 11 月 22 日 96 年度訴更一字第 25 號和解確定範圍），無從依再審程序救濟者，原應容許其申請重新進行行政程序，但其申請仍應遵守上開行政程序法第 128 條第 2 項規定之申請期間。卷查本件上訴人不服被上訴人上開遺產稅更正核定通知書（案號：E0100090103302 號），提起訴願時，主張系爭工程總結工程款 1,928,913 元（含稅），由上訴人分別於 90 年 7 月 4 日、90 年 7 月 4 日、90 年 7 月 23 日、90 年 8 月 28 日、90 年 9 月 28 日、90 年 9 月 28 日（以上均為被繼承人戴○麗死亡後），支付 540,000 元、400,000 元、410,000 元（支票 322,000 元及 88,000 元）、200,000 元、287,060 元、91,853 元（營業稅）等款項（見訴願卷附上訴人之訴願理由書）；屋○公司則分別於 90 年 4 月 19 日（被繼承人戴○麗死亡前）、90 年 7 月 4 日、90 年 7 月 23 日、90 年 8 月 28 日、90 年 9 月 28 日（以上均為被繼承人戴○麗死亡後）收取工程款 540,000 元、400,000 元、410,000 元、200,000 元、287,060 元，並於 90 年 9 月 28 日開立 540,000 元、400,000 元、410,000 元、200,000 元、287,060 元、91,853 元（營業稅）等 6 張發票（見原處分卷附屋○公司 97 年 1 月 28 日說明書、工程款收款明細及所開立發票）；據此，上訴人於 97 年 1 月 10 日為本件重新進行行政程序之申請，距系爭上訴人主張（非實際）被繼承人戴○麗死亡前未償債務扣除額之事由，已逾行政程序法第 128 條第 2 項規定「其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算」之 3 個月申請期間。(三)如前所述，本件重新進行行政程序之申請，並不符合行政程序法第 128 條第 2 項規定「其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算」之 3 個月申請期間要件，當不得重新進行行政程序，更不得進而就上訴人所主張之系爭未償債務應否扣除之實體事項為審查。被上訴人仍按完工比例暨實際付款情形，更正核認未償債務扣除額 180,000 元，已屬對上訴人有利之認定，基於行政救濟不利益變更禁

止原則，應予維持。原判決未就上訴人之申請是否符合行政程序法第 128 條第 2 項規定「其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算」之 3 個月申請期間要件為審查，即逕就上訴人所主張系爭未償債務應否扣除之實體事項為審查，雖有未洽，惟尚不影響上訴人在原審之訴應予駁回之結果，仍應予維持。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 99 年 9 月 30 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 劉 鑫 楨

法官 林 茂 權

法官 吳 慧 娟

法官 曹 瑞 卿

法官 林 金 本

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 99 年 9 月 30 日

書記官 吳 玫 瑩

資料來源：最高行政法院