

裁判字號：臺中高等行政法院 103 年度訴字第 359 號 行政判決

裁判日期：民國 104 年 01 月 22 日

案由摘要：遺產稅事件

臺中高等行政法院判決

103 年度訴字第 359 號

104 年 1 月 8 日辯論終結

原 告 賴林幸惠

訴訟代理人 方文寶 會計師

被 告 財政部中區國稅局

代 表 人 阮清華

訴訟代理人 詹淳惠

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國 103 年 7 月 8 日臺財訴字第 10313930040 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：

原告之被繼承人賴茂德於民國（下同）96 年 2 月 3 日死亡，經被告初查核定遺產總額新臺幣（下同）137,945,733 元，遺產淨額 123,245,733 元，應納稅額 45,365,841 元，因繼承人申請更正增列被繼承人死亡前應納未納稅捐，經被告更正核定遺產淨額 123,181,351 元，應納稅額 45,344,922 元。嗣繼承人復於 98 年 4 月 20 日申請扣除差額分配請求權價值，經被告准予扣除差額分配請求權扣除額 11,758,420 元，變更核定遺產總額 137,945,732 元，遺產淨額 111,422,930 元（因土地價值四捨五入計算之故，致較前核定少 1 元），應納稅額 39,465,712 元，並於 98 年 8 月 13 日以中區國稅二字第 0980038362 號函通知繼承人應於核發稅款繳清證明書之日起 1 年內，將相當於上開核准請求權扣除額價值 11,758,420 元之財產，履行動產交付或辦理不動產移轉登記，並予列管在案，繼承人已於 99 年 3 月 1 日繳清稅款，被告遂於 99 年 8 月 13 日核發稅款

繳清證明書。惟繼承人未依限提供相當於差額分配請求權扣除額價值之財產移轉證明文件供核，乃剔除系爭差額分配請求權扣除額 11,758,420 元，發單補徵應納稅額 5,879,210 元及加計利息 125,868 元。原告主張：被繼承人賴茂德之遺產大部分為不動產，且被繼承人遺產中之現金金額尚不足以支應該剩餘財產分配請求權之行使，因此生存配偶欲行使系爭權利，當需移轉不動產始得為之。又因繼承人間未能達成協議致移轉登記有困難，原告已於被告核發稅款繳清證明書之日起 1 年內向臺灣臺中地方法院提起強制分割遺產之訴，待法院判決確定後即可儘速辦理，故其符合遺產及贈與稅法第 17 條之 1 第 2 項之立法規定及意旨云云。案經被告復查決定（下稱原處分）略以：（一）按民法第 1030 條之 1 之立法意旨，係為貫徹夫妻平等原則，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，並非取回本屬其所有之財產。故行使剩餘財產分配請求權，自須向其他繼承人行使特定內容之權利，取得特定物之實際管領，始能達到差額分配請求權之目的，倘生存配偶向稽徵機關主張剩餘財產分配請求權，僅係為減少遺產稅之稅賦，未實際取得應得之財產，並非立法目的，更與實質課稅之精神有違。（二）揆諸遺產及贈與稅法第 17 條之 1 規定，被繼承人生存配偶依民法第 1030 條之 1 規定行使剩餘財產差額分配請求權後，稽徵機關須俟繼承人未就相當於該項請求權價值之財產交付被繼承人配偶時，始得核課補徵遺產稅，換言之，繼承人未依照稽徵機關所定列管交付期限，交付相當於該項請求權價值之財產，稽徵機關應予補徵遺產稅之核課權已成立，稽徵機關得於前述列管期限屆滿翌日起 5 年之核課期間內追繳遺產稅。查被告於 98 年 8 月 13 日函知繼承人應於核發稅款繳清證明書之日起 1 年內，將相當於上開核准請求權扣除額價值 11,758,420 元之財產，履行動產交付或辦理不動產移轉登記，而本件核發稅款繳清證明書之日為 99 年 8 月 13 日，依遺產及贈與稅法第 17 條之 1 第 2 項規定，繼承人應於 100 年 8 月 12 日前履行交付被繼承人生存配偶相當該扣除額價值之財產；然被告分別於 100 年 9 月 1 日及 100 年 9 月 21 日以

中區國稅二字第 1000041727 及 1000039803 號函請繼承人提示移轉財產之證明文件，繼承人迄未提示，僅被繼承人之配偶即原告以說明函表示，因繼承人間未能達成協議致移轉登記有困難，已向臺灣臺中地方法院提起強制分割遺產之訴，有原告 100 年 9 月 14 日說明函可稽。是原查剔除系爭差額分配請求權扣除額 11,758,420 元，發單補徵應納稅額 5,879,210 元，並依遺產及贈與稅法施行細則第 11 條之 1 規定加計利息計 125,868 元並無不合。（三）至原告主張繼承人間未能達成協議，其已向臺灣臺中地方法院提起強制分割遺產之訴乙節，因被繼承人賴茂德之繼承人未於應交付移轉財產期限屆滿前向主管稽徵機關申請延期，核與遺產及贈與稅法施行細則第 11 條之 1 規定不符。況繼承人賴文仁於該分割遺產訴訟中稱「原告雖於 98 年間向國稅局主張分配剩餘財產差額，並由兩造於 98 年 6 月 17 日簽立切結書，惟係針對國稅局之處分行為所為之意思表示，其目的係為降低遺產稅之核課」則原告與其他繼承人間因差額分配請求權範圍及內容爭議，致未能於期限內交付財產，尚難認屬前開規定之特殊原因事由。按差額分配請求權須向其他繼承人行使特定內容之權利，並取得特定物之實際管領，始能達到差額分配請求權之目的，因此生存配偶主張該項請求權自應與其他繼承人協議，且其內容及範圍須待請求並取得所有權後始告確定，而非謂該請求權一經行使，生存配偶即得主張管領任一項仍屬被繼承人遺產之財產。準此，被繼承人配偶就系爭相當於該項請求權價值之遺產，在未與繼承人協議完竣前，並無法定之管理支配權，縱其於應履行交付期限屆滿前，已向法院提起訴訟請求分割遺產，亦難據以認定原告於上開應履行交付期限內已取得相當該扣除額價值之財產，其主張核不足採。（四）本件繼承人等既未依限就系爭差額分配請求權價值之財產履行移轉或交付予被繼承人生存配偶，且經迭次發函通知，渠等仍未提示移轉財產資料供核，則相當於該請求權價值之財產即不得排除於遺產稅之課稅範圍，是原核定剔除系爭差額分配請求權扣除額，並追繳應納遺產稅，並無不合，乃予維持。原告仍不服，提起訴願，惟遭決定駁回，原告再不服，遂提起

本件行政訴訟。

## 二、本件原告主張：

(一) 本案遺產已辦妥「共同共有繼承登記」，因繼承人間遺產分割正循民事訴訟程序中，並無「假行使真扣除」之意圖，與遺產及贈與稅法第 17 條之 1 規定立法意旨並未違背：

1. 按「被繼承人之配偶依民法第 1030 條之 1 規定主張配偶剩餘財產差額分配請求權者，納稅義務人得向稽徵機關申報自遺產總額中扣除。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 1 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 5 年內，就未給付部分追繳應納稅賦。」本稅法條增訂之立法意旨，在於為防杜生存配偶「假行使真扣除」，爰定明未於上開期間內給付時，應就未給付部分追繳應納稅賦，俾稽徵機關得於期限屆滿翌日起 5 年之核課期間內追繳遺產稅，始符實質課稅之精神。本案繼承人間因遺產分割無法達成協議，原告提起遺產強制分割之民事訴訟，並經臺灣臺中地方法院 102 年 9 月 13 日 100 年度重家訴字第 12 號家事判決：「原告（即生存配偶）可得剩餘財產分配差額 11,758,420 元」，惟全案仍在上訴由高等法院審理中。故本案因繼承人遺產分割之訴循法院裁判程序尚未完成，生存配偶若欲取得特定財產之單獨所有權，即應待其訴訟之結果，始能決定取得不動產所有權之財產價值為若干。
2. 本案被繼承人賴茂德申報遺產稅案中，因遺產僅有土地 1 筆（臺中市○區○○段 133-1 地號），其地上建物計 2 筆（門牌號碼為臺中市○區○○路 276 號及○○街 17 號），上述房地財產價值 63,458,867 元占總遺產總額 63,578,650 元（未含經國稅局核定贈與財產部分）99.8%，因上開土地及建物同屬一房地，繼承人雖有 4 人，但原告與另 2 位繼承人賴文千、賴政宜均同意以保持共有型態分割遺產，故本案遺產繼承僅能登記為「共有」型態，無法變價分割交付各繼承人取得單獨所有權，故繼承人 4 人依土地登記規則第 120 條規定業於 100 年 10 月 20 日辦妥共同共有繼承登記，

惟原告尚不能自由處分其潛在之應有部分，致生存配偶申辦之剩餘財產差額分配登記亦無法辦理登記，致未能交付遺產中差額分配請求權之財產，先予敘明。

- 3.按「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。」「繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為共同共有。」為民法第 1148 條第 1 項前段及第 1151 條所明定。故繼承人於繼承發生時起，即當然概括承受被繼承人財產上之一切權利及義務，亦包含對生存配偶所主張剩餘財產差額分配債權之給付義務，且繼承人若欲就遺產取得單獨所有權，必須由全體繼承人進行遺產清算及協議分配程序。是生存配偶若欲取得特定財產之單獨所有權，除主張剩餘財產差額分配請求權外，亦須向其他繼承人主張遺產之清算分配，俾使單獨所有之物權確定；又按「依法律規定或依契約，成一共同關係之數人，基於其共同關係而共有一物者，為共同共有人。各共同共有人之權利，及於共同共有物之全部」為民法第 827 條第 1 項、第 2 項所明定；又依土地登記規則第 29 條規定：「繼承之土地原則上應申請為共同共有之登記，經繼承人全體之同意，始得申請為分別共有之登記。」故在共同共有關係下，共有物係歸屬於共有人共同享有，各共有人不得主張共同共有物有其特定之部分，亦不能自由處分其潛在之應有部分。故實務見解係認為共同共有之各該共同共有人之應有部分係屬潛在者，與分別共有人之應有部分為顯在者不同，故在共同共有關係下，共有物係歸屬於共有人共同享有，各共有人不得主張共同共有物有其特定之部分，亦不能自由處分其潛在之應有部分，不似分別共有，各共有人得自由處分其應有部分。
- 4.本件繼承人依土地登記規則第 120 條規定業於 100 年 10 月 20 日辦妥共同共有繼承登記，亦屬「繼承登記」之一種，其不動產已交付生存配偶與其他繼承人，但為「共同共有」關係之共有物歸屬共有人共同享有，無法由任一繼承人取得單獨所有權，經繼承人全體之同意，始得申請為分別共有之登記。故本案因無法達成遺產協議，才透過法院裁判

分割遺產結果後，生存配偶再持法院判決書向地政機關改辦「剩餘財產分配之請求」登記，以及各繼承人「分別共有」登記，各繼承人始真正完成遺產分割之單獨所有權確定。本案因屬遺產分割前階段，應待遺產「清算及分割」確定後，始可對某特定財產取得管理支配權並辦理相關財產分割登記，故系爭請求權之履行正處於「行使」狀態，尚未完成交付財產予生存配偶。

- 5.故本案未來遺產分割係採「裁判分割」方式，並非「協議分割」，故遺產分割與行使差額分配請求權之財產移轉間，顯有必然之因果關係，本案在法院尚未判決確定前，遺產分割結果無法確定造成繼承人未能給付系爭請求權相當價值之財產予原告，故原告絕無「假行使真扣除」之不法逃漏稅捐意圖，故與前揭遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項規定立法意旨並未違背。

(二)有關「經核准原扣除之剩餘財產分配請求權」案件之後續追蹤列管，若未能在一定期間內給付並回報移轉結果，被告未究明未給付或延遲之原因，即予追繳遺產稅，顯有違誤：

- 1.按「……被繼承人死亡，生存之配偶依民法第 1030 條之 1 規定，行使剩餘財產差額分配請求權應分得之財產，是否屬於被繼承人之『遺產』。決議：依據法務部 85 年 6 月 29 日法 85 律決 15978 號函復『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』，準此，該項請求權價值，於核課遺產時，准自遺產總額中扣除。」經財政部 86 年 2 月 15 日臺財稅第 851924523 號函釋在案。
- 2.又為防杜納稅義務人藉主張剩餘財產差額分配請求權規避遺產稅賦，財政部訂頒「國稅局辦理遺產稅核准扣除配偶剩餘財產差額分配請求權價值追蹤管制要點」規定，經核准扣除配偶剩餘財產差額分配請求權之案件應追蹤列管，

俾納稅義務人確實將相當於該請求權價值之財產移轉與生存之配偶。依上開要點規定，對核准案件應自核准函發文日起屆滿2年須予列管，若繼承人未回報移轉結果之案件，應以雙掛號發函繼承人限期說明，若有逾期仍未說明提示、拒不提示或無法提出合理說明者，原核准扣除之剩餘財產差額價值逕予剔除，追繳應納遺產稅額。故核准剩餘財產差額分配請求權之案件，繼承人未在所令期限內將相當於請求權價值之財產交付生存配偶時，其核課權成立日應於繼承人逾期仍未說明提示、拒不提示或無提出合理說明者，稽徵機關始可剔除原扣除之剩餘財產差額價值並追繳應納遺產稅。

3. 本案被繼承人賴茂德於96年2月3日死亡，繼承人於99年3月1日繳清稅款，被告於99年8月13日核發稅款繳清證明書，復於100年9月1日以中區國稅二字第1000041727號函送繼承人財產移轉結果回報函及相關附件予原告，原告即於100年9月14日函覆略以：由於被繼承人遺產為不動產，雖已辦理繼承登記為「共同共有」，但因繼承人間就移轉持分比例有爭議，目前正由臺灣臺中地方法院審理中，導致所交付財產價值為若干尚未確定等語，向被告提出說明遲延原因在案。查依財政部86年2月15日臺財稅第851924523號函釋規定，系爭剩餘財產差額分配請求權為債權請求權性質，請求權之行使對象為其他繼承人，因繼承人賴文仁對遺產分配有所爭議，經生存配偶於100年3月25日向繼承人全體起訴，請求繼承人給付剩餘財產差額分配請求權之財產予生存配偶，原告已無怠於行使權利之情形，且目前遺產全部仍為繼承人所共有尚未分割，嗣法院裁判分割結果而定，故全案仍在訴訟階段，尚未給付系爭請求權相當價值與生存配偶，上述原因應屬合理。然訴願決定聲稱：「尚難據以認定為特殊原因」而否准延期辦理給付，顯不合理。
4. 又依前所述，繼承人間因遺產分割未能達成協議正提起強制分割訴訟案，致無法辦理財產分割登記並交付原告，惟被告通知原告應於核發繳清證明書後1年內交付之通知函

係於 100 年 9 月 1 日及 100 年 9 月 21 日中區國稅二字第 1000041727 及 1000039803 號函請提示移轉財產之證明文件，已逾上述 1 年內之期限（即 100 年 8 月 12 日以後），且函中未加註如有特殊原因應於交付移轉財產期限屆滿前申請延期之教示或輔導條款，被告未盡告知義務且通知函已逾期在先，嗣後未就原告所提說明進一步調查是否屬特殊原因，仍逕自以原告未於交付移轉財產期限屆滿前向其申請延期為由，核定追繳補徵遺產稅，行政處分實有違「正當法律程序」及「平等」原則。

5. 又依據財政部 94 年 6 月 29 日臺財稅字第 09404540280 號函釋規定：「……三、按民法第 1030 條之 1 所規定剩餘財產差額分配請求權，依法務部 95 年 5 月 15 日法律決字第 0950016358 號函釋，性質上為債權請求權，而請求權者，僅係要求特定人特定內容之權利，而權利之實現有待特定人之履行……四、鑑於剩餘財產差額分配請求權性質上屬債權請求權，生存配偶行使該項請求權後，其內容及範圍須待請求並取得所有權後始告確定。生存配偶主張以登記其名下股權作為履行請求權之標的，依上開相關規定，自應與他方配偶之全體繼承人協議並檢附協議給付文件，以資證明生存配偶與他方配偶之全體繼承人於履行該項請求權程序並無異議，如協議不成時，則應檢附法院判決書。」本案係原告為行使該項請求權，因其中一位繼承人有異議致協議不成，正循法院訴訟程序處理中，俟取得確定後之法院判決書即可取得應給付財產之所有權，故原告行使請求權目前因協議不成正由法院訴訟程序處理中，俟取得法院判決書即可取得該請求權價值相當之財產所有權，故依據前揭財政部函釋規定，應屬特殊原因。惟依財政部訴願決定駁回理由中述及：「……顯見訴願人雖主張行使剩餘財產分配請求權，惟其與其他繼承人間就權利內容及範圍並未達成協議，尚難據以認定為特殊原因，而准予延期辦理給付。嗣後該案若經判決確定，並由納稅義務人給付該請求權金額之財產……，訴願人亦得再向原處分機關申請更正，並予指明。」被告以原告與其他繼承人間尚未達成協議



為由逕予剔除原核准之扣除額，未深究原告擬改取具法院判決書以履行該項請求權程序之必要，不但與財政部 94 年 6 月 29 日臺財稅字第 09404540280 號函釋規定相違背，且未盡職權調查之責審酌原告未提示之原因，逕自核定刪除系爭請求權扣除額並發單追補遺產稅額並加計利息核課，明顯違法。

6. 又依前述訴願決定理由所示，嗣後該案若經判決確定，並由繼承人給付該請求權金額之財產予原告，原告亦得再向被告申請更正，此即認定系爭請求權之行使尚未確定中，其延遲理由係因本案仍待法院判決而定，故本屬正當理由，然前述駁回理由所稱：「惟其與其他繼承人間就權利內容及範圍並未達成協議，尚難據以認定為特殊原因，而准予延期辦理給付。」，兩者前後矛盾，其認事用法顯有違誤。

(三) 有關剩餘財產差額請求權部分，被告引用繼承人賴文仁於訴訟中所稱：「兩造於 98 年 6 月 17 日簽立切結書，……其目的係為降低遺產稅核課」，則認為原告係因與其他繼承人間因系爭請求權範圍及內容爭議，致未能於期限內交付財產，核認非屬遺產及贈與稅法施行細則第 11 條之 1 規定「特殊原因事由」。然依臺灣臺中地方法院 102 年 9 月 13 日 100 年度重家訴字第 12 號家事判決書所示，肆、二、(一) 中所示，「2、被告賴文仁既知時效完成之事實，對外又承認原告行使剩餘財產分配請求權，則被告賴文仁……是不得再以時效完成為本件訴訟之抗辯。」「3、被告賴文仁辯稱原告縱得請求剩餘財產，……然原告之婚後財產顯高於被繼承人賴茂德之遺產總額，並無剩餘財產差額可為請求云云，……復據本院調閱原告與被繼承人賴茂德婚後財產及剩餘財產計算結果，……是原告請求自被繼承人賴茂德遺產中扣除剩餘財產差額 11,758,420 元，於法尚無不合。」，故臺灣臺中地方法院不但未採信賴文仁上述說辭，並就剩餘財產分配請求部分作成判決：「本件裁判分割遺產時，應先分割該部分剩餘財產分配之差額予原告後，其餘部分遺產始由全體繼承人按應繼分分割。」，故原

則上被告對於臺灣臺中地方法院之判決應予尊重，並就原告主張有利或不利之事實分別查證是否有具體實證或依稅法規定核計之價值。然被告未深究本案事實本質在於「共同共有財產無法分割」狀態，確有特殊原因存在之事實，僅片面引用賴文仁說詞，過於率斷並失公允，並與行政程序法第 36 條應對當事人有利及不利事項一律注意之規定不符，顯已違反職權調查原則。

- (四) 又原告主張兆豐銀行活期儲蓄存款帳戶之銀行存款，係遺產租金收益及孳息，應列為履行交付剩餘財產分配請求權之財產標的乙節，現因臺灣臺中地方法院判決應屬被繼承人賴茂得之遺產分配範圍，且原告代墊付有關遺產相關管理費用（含遺產稅 45,625,385 元、地價稅及房屋稅 1,424,322 元、辦理繼承登記費用 166,914 元）經法院判決：「自應以遺產為清償，並由遺產扣除之」，並有關租金收益及遺產管理費明細，由臺灣臺中地方法院 100 年度重家訴字第 12 號家事判決附表一、二可證，故若生存配偶以外之其他繼承人未履行動產交付及辦理不動產移轉登記，該項請求價值之財產仍屬被繼承人遺產之部分。未來經法院判決確定，且繼承人均追認上述遺產孳息可作為履行交付剩餘財產分配請求權之標的時，則動產之交付，依民法第 761 條規定，可追溯至匯款日當時已完成交付。
- (五) 本案因繼承人賴文仁對遺產分割比例有爭執而導致協議不成，致遺產分割結果應俟法院判決確定後執行，故目前遺產均屬共同共有，任一繼承人均無法單獨取得所遺財產之所有權，故自被繼承人於 96 年死亡迄今已逾 7 年，繼承人間原告與繼承人賴文千及賴政宜等 3 人對於遺產分配內容均有共識，惟僅因賴文仁 1 人對於父親所遺房地堅持須變價分割與原告等 3 人仍保有共有方式分割遺產致協議不成，原告循法院判決分割途徑實非所願，因訴訟費時，短期間仍無法達成遺產分割結果，造成遺產一直處於「共同共有」狀態，雖原告對共同共有物有其特定之部分，但因不能自由處分其潛在之應有部分，須視法院判決確定後始可分割並變更為「分別共有」登記。故本案絕非為減少遺產

稅而未實際取得應得之財產，係因遺產分割訴訟中尚未確定之案件，並未違反實質課稅原則，被告核定追補原核定剔除系爭請求權之扣除額，引用本案發生事實以後才生效之法令，且擴充解釋法律所無之規定，亦違反租稅法律主義之違憲。並聲明求為判決：

1. 訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。
2. 訴訟費用由被告負擔。

三、被告則以：

- (一) 按被繼承人之配偶依民法第 1030 條之 1 規定主張配偶剩餘財產差額分配請求權者，納稅義務人得依遺產及贈與稅法第 17 條之 1 規定向稽徵機關申報自遺產總額中扣除差額分配請求權價值。惟民法第 1030 條之 1 之立法意旨，係為貫徹夫妻平等原則，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，並非取回本屬其所有之財產。故行使剩餘財產分配請求權，自須向其他繼承人行使特定內容之權利，取得特定物之實際管領，始能達到差額分配請求權之目的，倘生存配偶向稽徵機關主張剩餘財產分配請求權，僅係為減少遺產稅之稅賦，未實際取得應得之財產，並非立法目的，更與實質課稅之精神有違。
- (二) 財政部於 99 年 11 月 24 日以臺財稅字第 09904109550 號函（被告案卷第 132 頁）核備修正「國稅局辦理遺產稅核准扣除配偶剩餘財產差額分配請求權價值追蹤管制要點」，規範該請求權價值經稽徵機關核准自遺產總額中扣除後，於列管期限內交付移轉相當該請求權價值之財產，稽徵機關應通知繼承人告知移轉結果，如繼承人未回報或交付移轉之財產價值顯著少於核准扣除差額分配請求權價值，且無正當理由、無法合理說明者，則剔除原核准之扣除額或短少之差額，追繳應納遺產稅，以符遺產及贈與稅法第 17 條之 1 之立法意旨。被告已依上揭管制要點規定於 98 年 8 月 13 日函知繼承人應於核發稅款繳清證明書之日起 1 年內，將相當於上開核准請求權扣除額價值 11,758,420 元之財產，履行動產交付或辦理不動產移轉登記，嗣於 100 年 8 月 12 日

繼承人應履行交付被繼承人生存配偶相當該扣除額價值之財產期間屆滿之日後，分別於同年 9 月 1 日及 100 年 9 月 21 日以中區國稅二字第 1000041727 及 1000039803 號函請繼承人提示移轉財產之證明文件，並告知未於所定期間內給付該請求權金額之財產予原告將依法補徵遺產稅之結果，繼承人仍迄未提示，原告雖於應履行交付期限屆滿前，向法院提起民事訴訟，惟因繼承人可交付之財產亦不限於遺產標的，且亦未於應交付移轉財產期限屆滿前向被告申請延期，是以尚難依遺產及贈與稅法施行細則第 11 條之 1 規定而得准予延期交付。

(三) 又因繼承人賴文仁於臺灣臺中地方法院分割遺產訴訟中證稱「原告（即繼承人賴林幸惠）雖於 98 年間向國稅局主張分配剩餘財產差額，並由兩造於 98 年 6 月 17 日簽立切結書，惟係針對國稅局之處分行為所為之意思表示，其目的係為降低遺產稅之核課」，且繼承人間就系爭遺產如何分配存有爭議而提起民事訴訟，該訴訟尚未確定前，原告與其他繼承人間究係因為減少遺產稅之稅賦，抑或因差額分配請求權範圍及內容爭議，致未能於期限內交付財產仍屬未明。繼承人既未依限就系爭差額分配請求權價值之財產履行移轉或交付予被繼承人生存配偶，且無遺產及贈與稅法施行細則第 11 條之 1 特殊原因已如前述，則相當於該請求權價值之財產即不得排除於遺產稅之課稅範圍，依遺產及贈與稅法第 17 條之 1 第 2 項規定，被告應予補徵遺產稅之核課權已成立（臺中高等行政法院 100 年度訴更一字第 26 號判決參照），顯見被告向原告追繳應納遺產稅並無不合。

(四) 原告主張因繼承人間已提起強制遺產分割之訴，屬遺產及贈與稅法施行細則第 11 條之 1 所定之特殊原因乙節，查該條規定「特殊原因」屬不確定法律概念，被告於作成原處分及復查決定時，已就本案是否為特殊原因之具體事實予以審酌如下：

1. 原告取得繳清證明書之時點繫於原告及繼承人所掌控。依遺產及贈與稅法第 41 條第 1 項規定遺產稅納稅義務人繳清應納稅款後，主管稽徵機關應發給稅款繳清證明書。另「

稽徵機關於核發遺產稅繳清證明書、免稅證明書、同意移轉證明書或不計入遺產總額證明書時，可依納稅義務人申請，就其所需份數再予核發副本，俾利其申辦繼承登記。」為財政部 85 年 9 月 10 日台財稅第 851144412 號函所釋示。因此實務上納稅義務人雖應於繳納期限內繳清稅款，然稽徵機關何時核發繳清證明書仍繫於納稅義務人之申請。而原告於 99 年 3 月 1 日繳清被繼承人賴茂德之遺產稅稅款後，於同年 8 月 15 日以書面向被告主張其於同年 8 月 13 日始取得遺產稅繳清證明書，尚未屆履行交付原告相當於扣除額價值之財產並補徵遺產稅之期限，現已積極進行移轉事宜云云，亦可為原告知悉掌控履行交付財產時點繫於其取得繳清證明書時點之證明。

- 2.原告及繼承人取得繳清證明書後由被告承擔無法徵起稅款之風險。因繼承人於被告核發稅款繳清證明書後，即可登記並處分被繼承人所遺之財產。是以，如被繼承人之配偶行使剩餘財產分配請求權，卻未實際取得特定物之實際管領，該補徵遺產稅款可否徵起之風險將由稽徵機關負擔，故遺產及贈與稅法第 17 條之 1 乃以核發稅款繳清證明書之日起 1 年之翌日為稽徵機關行使核課權時點。從而同法施行細則第 11 條之 1 所定之特殊原因，即應予限縮解釋於客觀不能的情形，至於繼承人間主觀不合致之無法交付事由，即非屬特殊原因，否則將導致原因掌控者為原告等繼承人，而風險卻由被告承擔之不公平結果。
- 3.被告於 99 年 8 月 13 日核發遺產稅繳清證明書，依上開遺產及贈與稅法第 17 條之 1 規定，繼承人應於 100 年 8 月 12 日前履行交付原告相當於扣除額價值之財產，而期限屆滿後被告亦分別於同年 9 月 1 日及 100 年 9 月 21 日以中區國稅二字第 1000041727 及 1000039803 號函請繼承人提示移轉財產之證明文件，並告知未於所定期間內給付該請求權金額之財產予原告將依法補徵遺產稅之結果，原告及繼承人皆未提示，僅被繼承人之配偶即原告於 100 年 9 月 14 日以說明函表示，因繼承人間未能達成協議致移轉登記有困難，已向臺灣臺中地方法院提起強制分割遺產之訴。則繼承人就相當於

該項請求權價值之財產，未於遺產及贈與稅法第 17 條之 1 所定期限屆滿交付原告時，客觀上被告應予追繳遺產稅之核課權已成立，而實質上原告及繼承人賴文仁等 4 人，不僅已取得被告所核發之繳清證明書，且就被繼承人所遺臺中市○區○○段 133-1 地號等不動產，於 100 年 10 月 20 日為繼承登記，原告及繼承人已可就被繼承人所遺之不動產處分，若被告未及時追繳將影響稅款之徵起，乃予以發單補徵應納稅額並加計利息。原告因不服申請復查，被告審酌原告與繼承人間之分割遺產事件訴訟於 102 年 9 月 13 日經臺灣臺中地方法院 100 年度重家訴字第 12 號判決後，繼承人賴文仁對該判決於期限內提起上訴，繼承人應已無法於近期限內履行動產交付或辦理不動產移轉登記，乃以 103 年 3 月 17 日中區國稅法二字第 1030003418 號復查決定駁回，不論在程序上或實質上被告均已考量原告行使差額分配請求權之權益，惟結果上原告既尚未取得該請求權金額之財產，即不應減除差額分配請求權扣除額，被告依法予以補徵遺產稅並無不合。況且，本件訴願決定已併予指明，嗣後該案若經判決確定，並由納稅義務人給付該請求權金額之財產予被繼承人之配偶者，原告亦得再向被告申請更正，並不影響原告申請扣除之權益。

(五) 綜上，由遺產及贈與稅法第 17 條之 1 規定、取得繳清證明書時間之掌握及稅款徵起之風險承擔等因素，同法施行細則第 11 條之 1 所定之特殊原因，解釋上即不應繫於繼承人間主觀上遺產分配之不合致，而應予限縮於客觀不能之情形，原告復執前詞爭執，並無新事證可稽，所訴委不足採；本件原處分請續予維持等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本院按，「被繼承人之配偶依民法第 1030 條之 1 規定主張配偶剩餘財產差額分配請求權者，納稅義務人得向稽徵機關申報自遺產總額中扣除。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 1 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 5 年內，就未給付部分追繳應納稅賦。」「依本法第 17

條之 1 第 1 項規定經核准自遺產總額中扣除之配偶剩餘財產差額分配請求權，納稅義務人未於同條第 2 項所定期間內給付該請求權金額之財產予被繼承人之配偶者，除有特殊原因，報經主管稽徵機關核准延期者外，應依法補徵遺產稅，並按郵政儲金 1 年期定期儲金固定利率加計利息。」分別經遺產及贈與稅法第 17 條之 1 及同法施行細則第 11 條之 1 定有明文。又「……三、按民法第 1030 條之 1 所規定剩餘財產差額分配請求權，依法務部 95 年 5 月 15 日法律決字第 0950016358 號函釋，性質上為債權請求權，而請求權者，僅係要求特定人特定內容之權利，而權利之實現有待特定人之履行，非謂該請求權一經行使，任一方之配偶即得主張管領某特定財產，夫妻雙方仍應依該條規定進行清算分配後，始得主張對某特定財產之管理支配權。至於夫妻一方死亡，他方主張剩餘財產差額分配請求權，自應與死亡配偶之繼承人協議。四、鑑於剩餘財產差額分配請求權性質上屬債權請求權，生存配偶行使該項請求權後，其內容及範圍須待請求並取得所有權後始告確定。」為財政部 98 年 3 月 11 日臺財稅字第 09700541580 號函所明釋。上開函令係財政部本於稽徵主管機關統一解釋法令職權，為執行遺產及贈與稅法第 17 條之 1 規定所為之解釋性行政規則，因未增加法律所無之限制，且無違反遺產及贈與稅法立法意旨及租稅法定主義，依司法院釋字第 287 號解釋意旨，應自所解釋法律之生效日起有其適用。

五、上揭事實概要欄所載之事實，除後列之爭點事項外，其餘兩造所不爭執，並有原處分書、原告 100 年 9 月 14 日函、原告 101 年 7 月 10 日復查申請書、被告審查二科遺產及贈與稅復查案件初審紀錄表、被告審查二科 102 年 10 月便箋、被告 100 年 9 月 21 日中區國稅二字第 1000039803 號函、被告 100 年 9 月 1 日中區國稅二字第 1000041727 號函、遺產稅申報書、99 年 8 月 13 日遺產稅繳清證明書、被告 98 年 8 月 12 日遺產稅核定通知書、被告 97 年 9 月 16 日遺產稅核定通知書、被告 96 年 10 月 22 日贈與稅核定通知書、被告 96 年 10 月 12 日遺產稅核定通知書、被告 98 年 8 月 13 日中區國稅二字第 0980038362 號函、被繼承人列管案查簽報告、被繼承人遺產明細表、核稅明細、被告

遺產稅調查報告書、被告徵銷明細清單、被告 101 年 4 月 3 日遺產稅核定通知書、被告 96 年遺產稅繳款書、復查審查報告表、被告 96 年度遺產稅復查決定應補稅額更正註銷單、被告中區國稅法二字第 1030003418 號復查決定書送達證書、臺中市○○區○○段 6845、6844、6846 等建物登記謄本、臺中市○○區○○段 133-1 地號土地登記謄本、繼承人賴文仁 102 年 12 月 19 日上訴狀、被告 103 年 3 月 17 日中區國稅法字第 1030003418 號復查決定書等件附卷可稽，為可確認之事實。

六、歸納兩造上述主張，本件之爭執重點厥為：被告剔除系爭差額分配請求權扣除額有無違誤？原告所主張之事由是否屬遺產及贈與稅法施行細則第 11 條之 1 所規定之「特殊原因」？原處分有無原告所稱違反正當法律程序及平等原則？茲分述如下：

(一) 按「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。」為民法第 1030 條之 1 第 1 項前段所明定。觀其立法意旨，乃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，並非取回本屬其所有之財產。故行使剩餘財產分配請求權，自須向其他繼承人行使特定內容之權利，取得特定物之實際管領，始能達到生存配偶剩餘財產差額分配請求權之目的，倘遺產稅之納稅義務人向稽徵機關主張遺產總額應扣除被繼承人生存配偶剩餘財產差額分配請求權，僅係為減少遺產稅之稅賦，繼承人並未給付（或僅部分給付）該請求權金額之財產予被繼承人配偶，則被繼承人配偶既未實際取得應得之財產，要非上開規定之立法目的，更與實質課稅之精神有違，就未給付部分自應將原減省之稅賦予以追繳，始符租稅公平。遺產及贈與稅法於 98 年 1 月 21 日增訂第 17 條之 1 規定：「被繼承人之配偶依民法第 1030 條之 1 規定主張配偶剩餘財產差額分配請求權者，納稅義務人得向稽徵機關申報自遺產總額中扣除。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1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5年內，就未給付部分追繳應納稅賦。」即係本此意旨所制定。又財政部為執行上開遺產及贈與稅法第17條之1規定，且為防杜納稅義務人藉主張夫妻剩餘財產差額分配請求權以規避遺產稅，乃於99年10月25日修訂「國稅局辦理遺產稅核准扣除配偶剩餘財產差額分配請求權價值追蹤管制要點」（參見原處分卷第130頁至第135頁）供所屬稽徵機關辦理上述請求權價值經稽徵機關核准自遺產總額中扣除後之追蹤列管處理準則。該要點規定上述請求權價值經稽徵機關核准自遺產總額中扣除後，稽徵機關應通知繼承人於列管期限內交付移轉相當該請求權價值之財產，並告知移轉結果，如繼承人未回報或交付移轉之財產價值顯著少於核准扣除配偶剩餘財產差額分配請求權價值，且無正當理由、無法合理說明者，則剔除原核准之扣除額或短少之差額，追繳應納遺產稅等項，核符上開民法第1030條之1立法意旨及實質課稅精神，且為遺產及贈與稅法第17條之1之當然法理，與租稅法定主義無違（最高行政法院101年度判字第283號判決意旨參照）。

- (二) 次按，經依遺產及贈與稅法第17條之1規定核准自遺產總額中扣除之配偶剩餘財產差額分配請求權，納稅義務人未於同條第2項所定期間內給付該請求權金額之財產予被繼承人之配偶者，除有特殊原因，報經主管稽徵機關核准延期者外，應依法補徵遺產稅，並按郵政儲金1年期定期儲金固定利率加計利息，為上開遺產及贈與稅法施行細則第11條之1所明定。顯見，納稅義務人主張有特殊原因，無法於期限內給付該請求權金額之財產予被繼承人之配偶，應報經主管稽徵機關核准始能延期，係採申報主義，否則其期限屆至仍未給付該請求權金額之財產，即應補繳遺產稅。本件包含原告在內之全體繼承人係於98年4月20日申請扣除差額分配請求權價值，經被告准予扣除差額分配請求權扣除額11,758,420元，變更核定遺產總額137,945,732元，遺產淨額111,422,930元，應納稅額39,465,712元，

並以 98 年 8 月 13 日中區國稅二字第 0980038362 號函通知繼承人應於核發稅款繳清證明書之日起 1 年內，將相當於上開核准請求權扣除額價值 11,758,420 元之財產，履行動產交付或辦理不動產移轉登記，並予列管在案（參見原處分卷第 71 頁），繼承人已於 99 年 3 月 1 日繳清稅款，被告遂於 99 年 8 月 13 日核發稅款繳清證明書等情，為前開所確認之事實。經查，本件之被繼承人賴茂德係於 96 年 2 月 3 日死亡，而繼承人迄至 98 年 4 月 20 日始申請扣除差額分配請求權價值，經被告准予扣除差額分配請求權扣除額 11,758,420 元，並依上揭管制要點第 2 點第 1 款及第 3 點規定，於 98 年 8 月 13 日函知繼承人應於核發稅款繳清證明書之日起 1 年內，將相當於上開核准請求權扣除額價值 11,758,420 元之財產，履行動產交付或辦理不動產移轉登記。隨後繼承人於 99 年 3 月 1 日繳清稅款，並經被告於 99 年 8 月 13 日核發稅款繳清證明書（參見原處分卷第 64 頁），依照前揭遺產及贈與稅法第 17 條之 1 規定及被告 98 年 8 月 13 日函知意旨，繼承人自應於 100 年 8 月 12 日前履行交付被繼承人生存配偶相當該扣除額價值之財產，但期間屆滿後仍未履行，被告乃分別於同年 9 月 1 日及 100 年 9 月 21 日以中區國稅二字第 1000041727 及 1000039803 號函請繼承人提示移轉財產之證明文件，並告知未於所定期間內給付該請求權金額之財產予原告將依法補徵遺產稅之法律效果（參見原處分卷第 55 頁至第 58 頁），惟繼承人仍未提示，僅於 100 年 10 月 20 日辦理共同共有之繼承登記（參見本院卷第 54 頁至第 61 頁），並未分割給付該請求權金額之財產予原告，且未主張有特殊原因及向主管稽徵機關申請核准延期等情，亦為原告所不爭之事實。依照首揭說明，被告乃剔除系爭差額分配請求權扣除額 11,758,420 元，發單補徵應納稅額 5,879,210 元及加計利息 125,868 元，即無不合。又上開遺產及贈與稅法第 17 條之 1 及同法施行細則第 11 條之 1 已明定，納稅義務人得向稽徵機關申報配偶剩餘財產差額分配請求權應自遺產總額中扣除之權利，及給付該請求權金額之財產予被繼承人之配偶之期限，若有特殊原因，亦得報經主管稽徵機關

核准延期等事項，原告及其他繼承人既已有所主張，自當注意及此，實無須稽徵機關再予教示或輔導，且原告亦未舉出被告有此義務之法令規定。況被告以 98 年 8 月 13 日中區國稅二字第 0980038362 號函准予本件扣除差額分配請求權扣除額 11,758,420 元時，即已告知全體繼承人應於核發稅款繳清證明書之日起 1 年內，將相當於上開核准請求權扣除額價值 11,758,420 元之財產，履行動產交付或辦理不動產移轉登記，被告將追蹤列管，並請於辦妥移轉事宜後，儘速將移轉財產明細表（如遺產分割協議書）連同載明財產交付移轉原因「剩餘財產差額分配」之移轉事實證明文件送被告備查等語（參見原處分卷第 71 頁），原告理當知悉相關規定。是以，原告主張「被告通知原告應於核發繳清證明書後 1 年內交付之通知函係於 100 年 9 月 1 日及 100 年 9 月 21 日中區國稅二字第 1000041727 及 1000039803 號函請提示移轉財產之證明文件，已逾上述 1 年內之期限（即 100 年 8 月 12 日以後），且函中未加註如有特殊原因應於交付移轉財產期限屆滿前申請延期之教示或輔導條款，被告未盡告知義務且通知函已逾期在先，嗣後未就原告所提說明進一步調查是否屬特殊原因，仍逕自以原告未於交付移轉財產期限屆滿前向其申請延期為由，核定追繳補徵遺產稅，行政處分實有違『正當法律程序』及『平等』原則。」云云，要屬原告主觀之認知，尚難憑採。

- (三) 雖原告主張「本案繼承人間因遺產分割無法達成協議，原告提起遺產強制分割之民事訴訟，並經臺灣臺中地方法院 102 年 9 月 13 日 100 年度重家訴字第 12 號家事判決：『原告（即生存配偶）可得剩餘財產分配差額 11,758,420 元』，惟全案仍在上訴由高等法院審理中。故本案因繼承人遺產分割之訴循法院裁判程序尚未完成，生存配偶若欲取得特定財產之單獨所有權，即應待其訴訟之結果，始能決定取得不動產所有權之財產價值為若干。……本案未來遺產分割係採『裁判分割』方式，並非『協議分割』，故遺產分割與行使差額分配請求權之財產移轉間，顯有必然之因果關係，本案在法院尚未判決確定前，遺產分割結果無法確

定造成繼承人未能給付系爭請求權相當價值之財產予原告，故原告絕無『假行使真扣除』之不法逃漏稅捐意圖，故與前揭遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項規定立法意旨並未違背。」等云。經查，本件繼承人迄未履行交付被繼承人生存配偶相當該扣除額價值之財產，且未主張有特殊原因及向主管稽徵機關申請核准延期，自不符合上開遺產及贈與稅法施行細則第 11 條之 1 所規定無須補繳遺產稅及加計利息之要件，已如前述，是原告主張因遺產分割無法達成協議，原告乃提起遺產強制分割之民事訴訟，現全案仍在上訴由高等法院審理中等事由，即難作為本件認定被告剔除系爭差額分配請求權扣除額，發單補徵應納稅額及加計利息係屬違法之依據。況且，前揭遺產及贈與稅法第 17 條之 1 第 2 項已明定「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 1 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 5 年內，就未給付部分追繳應納稅賦。」乃屬核課期間之特別規定。依其反面解釋，稽徵機關未於前述期間屆滿之翌日起 5 年內追繳未給付部分之應納稅賦，將喪失其核課權利。而該核課期間即是以納稅義務人取得稽徵機關所核發之稅款繳清證明書或免稅證明書之日起 1 年屆滿之翌日開始起算，此時若可任由納稅義務人自作主張，不嚴格遵守上開遺產及贈與稅法施行細則第 11 條之 1 所規定之例外展延期限之規定，將使前揭遺產及贈與稅法第 17 條之 1 第 2 項有關「納稅義務人應於稽徵機關核發稅款繳清證明書或免稅證明書之日起 1 年內給付該請求權金額之財產予被繼承人之配偶者」之規定形同具文，並將該補徵遺產稅款可能逾核課期間之風險轉由稽徵機關承擔，影響稽徵機關核課權利之行使，自無法達成租稅公平之目的。因此，納稅義務人應嚴格遵守遺產及贈與稅法施行細則第 11 條之 1 所規定之申報要件，始得主張展延履行交付被繼承人生存配偶相當該扣除額價值之財產期限，且該條文所稱之「有特殊原因」，亦不宜作寬鬆解釋，始謂合理。本件繼承人既未主張有特殊原因且向主管稽徵機關申請核准延期，

自不得以上開事由主張被告剔除系爭差額分配請求權扣除額，並發單補徵應納稅額及加計利息為違法。

- (四) 再按，「遺產稅或贈與稅納稅義務人繳清應納稅款、罰鍰及加徵之滯納金、利息後，主管稽徵機關應發給稅款繳清證明書；其經核定無應納稅款者，應發給核定免稅證明書；其有特殊原因必須於繳清稅款前辦理產權移轉者，得提出確切納稅保證，申請該管主管稽徵機關核發同意移轉證明書。」為遺產及贈與稅法第 41 條第 1 項所明定。是遺產稅納稅義務人繳清應納稅款後，即得憑繳款書收據向主管稽徵機關申請發給稅款繳清證明書。顯見，前揭納稅義務人取得稽徵機關所核發之稅款繳清證明書，並據以作為履行交付被繼承人生存配偶相當該扣除額價值之財產期限之起算時點係可由繼承人所掌控。本件包含原告在內之繼承人於 99 年 3 月 1 日繳清被繼承人賴茂德之遺產稅稅款後，已申領取得被告於 99 年 8 月 13 日核發之稅款繳清證明書（參見原處分卷第 64 頁），是其履行交付被繼承人生存配偶即原告相當該扣除額價值之財產期限之起算時點顯係全體繼承人所得掌控。此從原告於同年 8 月 15 日以書面向被告主張其於同年 8 月 13 日始取得遺產稅繳清證明書，尚未屆履行交付原告相當於扣除額價值之財產並補徵遺產稅之期限，現已積極進行移轉事宜等語（參見本院卷第 125 頁），亦可印證原告確實知悉且能掌控履行交付財產時點。因此，原告事後再以本案繼承人間因遺產分割無法達成協議，原告提起遺產強制分割之民事訴訟，全案仍在上訴由高等法院審理中，遺產分割結果無法確定造成繼承人未能給付系爭請求權相當價值之財產予原告等事由，即難認屬遺產及贈與稅法施行細則第 11 條之 1 所規定之「特殊原因」。從而，原告主張本件係屬合理之遲誤，其絕無「假行使真扣除」之不法逃漏稅捐意圖云云，即難謂可採。

- 七、綜上所述，本件包含原告在內之繼承人既未依限就系爭差額分配請求權價值之財產履行移轉或交付予被繼承人生存配偶即原告，且無遺產及贈與稅法施行細則第 11 條之 1 所規定之「特殊原因」，並依據該條規定於事前向主管稽徵機關申請

核准延期，俱如前述，則本件相當於該請求權價值之財產即不得排除於遺產稅之課稅範圍，依遺產及贈與稅法第 17 條之 1 第 2 項規定，被告應予補徵遺產稅之核課權即已成立。從而，被告剔除系爭差額分配請求權扣除額 11,758,420 元，發單補徵應納稅額 5,879,210 元及加計利息 125,868 元，經核並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

八、又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，於判決結果無影響，爰不逐一論列，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 104 年 1 月 22 日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官 林 秋 華

法 官 張 升 星

法 官 劉 錫 賢

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. 上訴人或其法定代理人具備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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。

(二) 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(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

中華民國 104 年 1 月 22 日

書記官 杜秀君

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編(104年版)第215-249頁