

附件 5：

最高行政法院 102 年度判字第 454 號判決

【裁判字號】102, 判, 454

【裁判日期】1020718

【裁判案由】遺產稅

【裁判全文】

最高行政法院判決 102 年度判字第 454 號

上訴人 ○○○○

○○○○

○○○○

共同訴訟代理人 ○○○○ 律師

被上訴人 財政部臺北國稅局

代表人 ○○○○

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國 102 年 2 月 7 日臺北高等行政法院 100 年度訴字第 1865 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、緣上訴人為被繼承人張伯卿（於民國 91 年 4 月 1 日死亡）之繼承人，且為張伯卿遺產稅及罰鍰之納稅義務人，渠等因欠繳張伯卿遺產稅稅額新臺幣（下同）

125,547,686 元及罰鍰 661,200 元，經被上訴人移送訴外人法務部行政執行署士林行政執行處（現為法務部行政執行署士林分署，下稱士林行執處）強制執行結果，就被繼承人張伯卿所遺投資訴外人台北磚廠股份有限公司（下稱台北磚廠公司）等公司股份配發之股利核發收取命令，徵起現金股利計 133,960,130 元；另被繼承人張伯卿之債權人即訴外人冠隆資產管理顧問有限公司（下稱冠隆資產公司）聲請強制執行被繼承人張伯卿所遺坐落臺北縣新店市（現改制為新北市新店區）寶興段 589 地號等 2 筆土地及臺北市中山區南京東路 2 段 71 號 4 樓建物，依未繼承登記不動產辦理強制執行聯繫辦法（下稱強制執行聯繫辦法）第 1 條及第 4 條規定，代繳依該遺產占總遺產比率計算之遺產稅 2,654,304 元；因全數欠稅均已繳清，被上訴人乃於 99 年 2 月 8 日核發遺產稅繳清證明書，並由上訴人○○○領回。迨 99 年 9 月 6 日（被上訴人總收文日期為 99 年 11 月 10 日），上訴人具文向被上訴人申請退還士林行執處 97 年度遺稅執特字第 13412 號等義務人○○○、○○○、○○○（被繼承人張伯卿）之行政執行事件，強制執行徵起之現金股利計 133,960,130 元，經被上訴人於 99 年 12 月 16 日以財北國稅徵字第 0990218774 號函（下稱被上訴人 99 年 12 月 16 日函，即原處分）予以否准所請。上訴人不

服，循序提起行政訴訟。經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。

二、上訴人於原審起訴意旨略謂：(一)本件遺產稅案件，上訴人已依法申請核准為限定繼承，依民法第 1159 條第 1 項規定，及財政部賦稅署（下稱賦稅署）91 年 3 月 20 日台稅三發字第 0910451692 號函（下稱賦稅署 91 年 3 月 20 日函），其遺產稅得受清償之責任財產，應以遺產為限，無庸以繼承人之固有財產負繳納義務。則上訴人○○○（被繼承人之配偶）因履行民法第 1030 條之 1 規定剩餘財產差額分配請求權，而取得台北磚廠公司股票，嗣該股票所分配予上訴人之現金股利及股息計 133,960,130 元，乃屬上訴人固有財產所生之孳息，仍屬上訴人之固有財產，並非遺產之範圍，亦非繼承遺產之孳息，依稅捐稽徵法第 28 條規定，被上訴人自應依公法上不當得利，加計利息返還該現金股利及股息與上訴人。(二)被繼承人張伯卿生前為台崧建設股份有限公司（下稱台崧公司）之董事，並擔任台崧公司借款之連帶保證人，被繼承人張伯卿死亡時，主債務人台崧公司已無償債能力，張伯卿所負之連帶保證債務業已發生，而為未償債務，依遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款，張伯卿死亡前確實存在鉅額之未償債務合計 1,619,059,586 元，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅；又依被上訴人核定張伯

卿之遺產淨值為 280,109,372 元，扣除上開未償債務張伯卿遺產之淨值實際上應為負數（計算式： $280,109,372 - 1,619,059,586 = -1,338,950,214$ ），上訴人毋庸繳納遺產稅。（三）本案被上訴人以上訴人之固有財產抵繳系爭遺產稅，其所憑藉之法規依據，乃為法務部歷年來回覆財政部之法律諮詢意見，即被上訴人所援引法務部 100 年 8 月 16 日法律字第 1000019251 號函（下稱法務部 100 年 8 月 16 日函）、法務部行政執行署 95 年 6 月 21 日 95 年度署聲議字第 243 號函（下稱法務部 95 年 6 月 21 日函）及法務部 96 年 2 月 15 日法律決字第 0960004456 號函（下稱法務部 96 年 2 月 15 日函）等，惟前述函文僅為法務部提供給財政部之法律諮詢意見，其規範位階尚不及行政命令，被上訴人竟僅憑法務部所提供之諮詢意見函文，作為其執行上訴人固有財產抵充系爭遺產稅之依據，顯已違反租稅法律主義及法律保留原則。至被上訴人所援引司法院釋字第 345 號解釋理由書所述，僅係引述遺產及贈與稅法施行細則第 22 條規定，並表達繼承人為限定繼承並不影響遺產稅額之計算，故被上訴人引用該號解釋文主張其得上訴人之固有財產抵繳系爭遺產稅，亦顯屬無據。縱依法務部 96 年 2 月 15 日函之見解，被上訴人亦僅得於上訴人等繼承人確實因遺產繼承獲有利益時，執行上訴人等繼承人之固

有財產，惟被繼承人張伯卿之財產並無淨值，上訴人等人既未因遺產繼承獲有利益，被上訴人執行上訴人之固有財產繳納系爭遺產稅，顯屬違法。另被繼承人死亡時仍有多筆不動產，各該不動產拍賣後之價值均足以抵償本案系爭遺產稅，而租稅債權係屬優先債權，被上訴人不先就被繼承人張伯卿之不動產聲請強制執行卻逕執行上訴人之固有財產，顯已違反比例原則。(四)上訴人已於 91 年間聲請限定繼承，而上開台北磚廠公司等現金股利，均係於繼承事實發生後所發放之股利，係屬繼承人即上訴人之所得，為司法院釋字第 608 號解釋所肯認；且遺產稅係對遺產課稅，繼承人僅係居於代繳義務人之地位，代被繼承人履行生前已成立稅捐義務，而非繼承被繼承人之納義務人之地位；故上訴人之固有財產，於上開遺產稅債務係基於第三人之地位，被上訴人就第三人（即上訴人）之財產執行所得並非屬執行債務人責任財產，即屬無法律上之原因獲有利益，並致上訴人受有損害，上訴人自得依公法上之不當得利請求權請求被上訴人返還等語，為此請求撤銷訴願決定及原處分，且被上訴人應返回不當徵收之稅款 133,960,130 元及其法定利息。

三、被上訴人答辯意旨略謂：(一)被繼承人張伯卿於 91 年 4 月 1 日死亡，94 年 8 月 31 日核定遺產總額 924,023,364 元，配偶剩餘財產請求權 0 元（因未附

配偶聲明及計算財產明細等資料不予認定），未償債務扣除額 28,249,909 元，遺產淨額 541,633,213 元，應納遺產稅額 256,309,606 元，漏報遺產總額 1,645,000 元，漏報遺產稅額 822,500 元，限繳日期自 95 年 1 月 26 日至 95 年 3 月 25 日止，送達日期為 95 年 1 月 6 日。上訴人等於 95 年 4 月 24 日申請復查，主張配偶剩餘財產差額分配請求權 247,561,410 元及張伯卿生前贈與 1,000,000 元係家庭生活費及子女學費等；復查決定追認配偶剩餘財產差額分配請求權 233,109,775 元，重新核定遺產總額 924,023,364 元，遺產淨額 308,523,438 元，應納遺產稅額 139,754,718 元，漏報遺產稅額 661,200 元。因上訴人對被上訴人之復查決定未表不服，未依法提起訴願及行政訴訟，依稅捐稽徵法第 34 條第 3 項第 2 款規定而告確定在案。上開復查決定本稅展延限繳日期自 96 年 8 月 11 日至 96 年 10 月 10 日止，送達日期為 96 年 7 月 16 日；罰鍰展延限繳日期自 96 年 10 月 26 日至 96 年 12 月 25 日止，送達日期為 96 年 9 月 28 日。上訴人因逾限繳日期未繳納稅款，被上訴人依稅捐稽徵法第 39 條規定，將本稅及罰鍰分別於 97 年 3 月 5 日及 97 年 4 月 16 日移送士林行執處執行。另 97 年 4 月 8 日因繼承人等未於規定期限內（97 年 1 月 25 日）將財產履行交付生存配偶，原核准扣除配偶剩餘財產差額分配請

求權 233,109,775 元不予認定，案補徵 116,554,888 元。嗣上訴人等於 97 年 6 月 25 日主張已履行配偶剩餘財產分配請求權交付義務，請求更正，及 97 年 7 月 3 日申請追認被繼承人張伯卿生前債務 1,619,059,586 元。被上訴人於 98 年 4 月 27 日以財北國稅審二字第 0980230353 號函（下稱被上訴人 98 年 4 月 27 日函）復，被上訴人准予追認配偶剩餘財產差額分配請求權 205,462,433 元，及將投資台通開發實業股份有限公司（下稱台通公司）金額 4,718,400 元、台崧公司金額 51,343,007 元准予更正為 0 元，註銷原另案補徵稅 116,554,888 元，並更正遺產總額為 867,961,956 元，遺產淨額為 280,109,372 元，應納遺產稅額為 125,547,686 元，漏報遺產稅額為 661,200 元，並依法函士林行執處就更正後稅額執行。上訴人不服被上訴人否准追認被繼承人生前債務，循序提起訴願及行政訴訟，全案現由原審法院審理中（案號：100 年度訴更一字第 222 號）。綜上所陳，本案因上訴人未就復查決定提起訴願而案告確定，且逾限繳日期未繳納本稅及罰鍰，經移送行政執行而徵起在案，實難認該遺產稅及罰鍰事件，有稅捐稽徵法第 28 條所定適用法令錯誤及計算錯誤情形。至執行方法及程序，係屬執行機關之執掌，上訴人既未依行政執行法提起異議，自應認其執行為適法。又遺產稅係對被繼

承人所遺留遺產，經扣除相關免稅額及扣除額後之總額部分所生公法上法定之債，並非繼承之債務，而係因被繼承人遺有遺產總額價值使繼承人獲有利得，故依法由繼承人為納稅義務人繳納稅捐，亦即遺產稅係繼承人本身所負之公法上之債務，而非繼承被繼承人之債務。次依民法第 1150 條規定，關於遺產管理、分割及執行遺囑之費用，應由遺產中支付，故限定繼承人所繼承之遺產，除用以償還被繼承人所遺債務外，尚包括繼承後所發生之繼承費用，如稅捐費用等，故以繼承遺產所生孳息繳納遺產稅費，自符衡平原則。準此，本件執行標的既係上訴人於繼承發生日後，因繼承張伯卿之投資遺產所獲配之股利，用以繳付因繼承所生之費用（即遺產稅）自無不妥。（二）被繼承人張伯卿之遺產總額核定 8.6 億餘元遠大於未償債務 0.28 億餘元，且上訴人也領取被繼承人所遺投資股份配發之股利 1.4 億餘元（上訴人 97 年 7 月 1 日向台北磚廠公司已領取股利 100,125,000 元、22,250,000 元、22,027,500 元共計 144,402,500 元），確實因繼承而獲利，士林行執處收取被繼承人所遺投資台北磚廠公司等公司股份配發尚未領取之股利及股息計 1.3 億餘元，其執行自屬有據，無公法上不當利得。又依法務部 100 年 8 月 16 日函認為縱有限定繼承情事，其執行標的亦不以納稅義務人繼承之財產為限，仍得就

義務人繼承財產所生之孳息而為執行。另參照司法院釋字第 345 號解釋，本院 98 年 9 月 24 日 98 年度判字第 1105 號判決、法務部 96 年 2 月 15 日函公告及法務部 95 年 6 月 21 日函均肯認可對主張限定繼承之繼承人之固有財產執行。(三)關於士林行執處為何不先就被繼承人張伯卿遺產稅行政執行乙節，按士林行執處於 97 年受理義務人○○○、○○○、○○○，被繼承人張伯卿之行政執行事件，從被上訴人所提供之遺產稅核定通知書中得知被繼承人張伯卿之遺產有投資及不動產，遂於 97 年 5 月 16 日查封不動產，並經地政事務所回文有部分不動產已經債權人（冠隆公司）查封，有部分不動產已經銀行假扣押，因此士林行執處就已查封之不動產併法院執行，已經銀行假扣押之不動產調假扣押卷執行，然士林行執處執行人員研判本案查封之不動產分散各地，地目為水、旱、雜、林且為持分居多，其中雖有建地，面積不大（最大 162 平方公尺、最小 3 平方公尺），持分又為 30 分之 1、50 分 1，與所欲徵起之遺產稅 1 億 5 千多萬元相差甚遠，且這些不動產均未辦理繼承登記，若需執行，先要代義務人辦妥繼承登記並預繳相關規費，若拍定還須代扣土地增值稅等稅負，如此繳納諸多額外費用由義務人負擔實屬不利，且為確保國家之債權，除通知義務人自動履行義務外，於 97 年 6 月 26 日扣押投資，並

於98年4月陸續收取被繼承人張伯卿投資所產生之現金股利（被繼承人死亡後所發放，為繼承人之固有財產）等語。

四、原判決駁回上訴人之訴，其理由略謂：（一）系爭遺產稅之核課處分經上訴人申請復查後，因未經提起訴願加以爭執，本稅部分業於96年8月14日確定在案，罰鍰部分亦於96年10月27日確定在案，上訴人自受系爭遺產稅核定（包括本稅及罰鍰）確定力之羈束；至上訴人所稱被繼承人張伯卿遺產稅案件迄尚未確定（即原審法院另案100年度訴更一字第222號遺產稅事件）一節，顯係針對上訴人97年7月3日（被上訴人總收文章日戳）之「據以申請（更正）事件」而言，要屬其個自見解，因與本件上訴人依公法上不當得利請求權請求被上訴人退稅事件係屬二事，爰不於本件詳細論究其法律關係。另上訴人雖於97年6月25日，向被上訴人主張生存配偶剩餘財產差額分配請求權233,109,775元部分之財產業已交付，請求准予更正該部分之扣除額，然此與是否應列入被繼承人張伯卿遺產總額範圍之規範無涉，僅影響遺產之「淨額」而已；至上訴人於97年7月3日所提更正申請書，請求追認被繼承人張伯卿生前債務之扣除額1,619,059,586元一節，依稅捐稽徵法第17條之查對更正事件（此部分並無復查程序規定之適用，亦不得

展延原應繳納稅款期間)乃「據以申請事件」，仍不影響前述本件遺產稅之核課處分之確定羈束力。故被上訴人於繳納期間屆滿 30 日後，以上訴人逾期未繳納稅額及罰鍰，分別在 97 年 2 月 29 日（遺產稅本稅部分）、97 年 4 月 17 日（罰鍰部分）移送士林行執處強制執行，揆之財政部 79 年 9 月 4 日臺財稅字第 791196310 號函釋意旨，僅須將更正結果通知義務人並函法院就更正後之稅額執行即可，毋庸再重行發單。(二)本件上訴人雖於 97 年 7 月 3 日向被上訴人提出更正申請書，請求追認被繼承人張伯卿生前債務之扣除額 1,619,059,586 元，惟在此之前，系爭遺產稅之核課處分，業已分別於 96 年 8 月 14 日（本稅部分）、96 年 10 月 27 日（罰鍰部分）確定在案，並分別在 97 年 2 月 29 日（遺產稅本稅部分）、97 年 4 月 17 日（罰鍰部分）移送士林行執處強制執行。是被上訴人尚不得就未經上訴人申報、亦未經申請復查之生前債務扣除額 1,619,059,586 元部分（按：上訴人於 95 年 4 月 24 日申請復查時，關於扣除額部分，僅就配偶剩餘財產差額分配請求權聲明不服，並未就生前債務扣除額部分為任何主張），及已告確定在案之系爭遺產稅本稅（包括罰鍰部分）之核課處分，重作實體之審理。此際，被上訴人就上訴人 97 年 7 月 3 日之「據以申請（更正）事件」，僅得依稅捐稽徵法第 17 條規定，就

被上訴人 96 年 7 月 12 日復查決定所檢附之稅額繳款書、違章案件罰鍰繳款書及應補稅額、應補罰鍰更正註銷單等件究有何「記載、計算錯誤或重複」之情形加以審究論斷而已。(三)按遺產稅並非被繼承人生前遺留下來之債務，因繼承人於繼承事故發生時，原屬被繼承人之財產即歸繼承人繼承，繼承人因此而有利得，提高其負擔稅負之能力；因此，於稅捐爭議事件，有關扣除額或減項支出，因屬稅捐債權減縮或消滅之要件事實，應由納稅義務人負擔舉證責任。本件上訴人○○○等繼承人於 92 年 4 月 30 日申報遺產稅，所列報之被繼承人張伯卿「死亡前未償債務」扣除額 27,479,138 元，與相隔 5 年 2 月餘後之 97 年 7 月 3 日上訴人所提更正申請之未償債務扣除額 1,619,059,586 元，兩者金額比例約為 1：59.92，兩者相距甚遙；衡之常情，苟本件繼承事實發生時，已達到『被繼承人（張伯卿）之債務』有多達計 1,619,059,586 元已確定或可得確定『應由（張伯卿）遺產負責清償』之狀態，按理，繼承人於 92 年 4 月 30 日申報系爭遺產稅時自應予以列報，豈有僅申報「死亡前未償債務」扣除額金額為 27,479,138 元之理，依遺產稅之核課基準時點及遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款所稱「未償債務」之說明，自難信本件被繼承人張伯卿於 91 年 4 月 1 日死亡時有何『具有確實證

明』之未償債務 1,619,059,586 元，並已確定或可得確定『應由張伯卿遺產負責清償』之情形，殊無適用遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款規定之餘地。遑論上訴人在 92 年 4 月 30 日申報遺產稅後之 5 年 2 月餘即 97 年 7 月 3 日，始提出更正「未償債務扣除額」之申請，該件既係依稅捐稽徵法第 17 條規定所提「據以申請（更正）事件」，要無撼動本件遺產稅之核課處分早分別於 96 年 8 月 14 日（本稅部分）、96 年 10 月 27 日（罰鍰部分）業已確定之實質羈束力。上訴人在本件遺產稅核定確定後，遲至 97 年 7 月 3 日方申請更正未償債務扣除額，顯係對實體法上之爭執，濫用私法形成自由，反自外於法律規定，而重啟爐灶，要求稅捐稽徵機關再行審查已告確定在案之遺產稅核課處分，所為更正申請於法不合，仍不影響本件遺產稅之核課處分之實質確定力。從而本件被上訴人以上訴人逾期未繳納應納遺產稅本稅及罰鍰，分別在 97 年 2 月 29 日（遺產稅本稅部分）、97 年 4 月 17 日（罰鍰部分）移送士林行執處強制執行，即屬於法有據。（四）「限定繼承」係限定以繼承所得之遺產償還『被繼承人之債務』，然而遺產稅既非被繼承人生前所遺留下來之債務，自無限定繼承適用之餘地，上訴人所稱渠等已向臺灣臺北地方法院聲請限定繼承一節固係屬實，因無適用餘地，與本件行政強制執行自屬無涉，

上訴人將之混為一談，委無可採。又士林行執處 97 年度遺稅執特字第 13412 號行政執行事件，所為執行程序（包括併案執行）於法並無不合之情形；且關於本件被繼承人張伯卿遺產租稅債務之執行，除上訴人○○○於 97 年 5 月 26 日（士林行執處收文章），向士林行執處提出行政執行異議狀（惟嗣於 97 年 6 月 2 日撤回聲明異議）外，上訴人 3 人均未就執行機關（包括士林行執處、臺灣士林地方法院民事執行處、臺灣臺北地方法院民事執行處）之強制執行程序、方法及內容（包括執行標的、範疇等項）等有所不服而提起債務人異議之訴或對執行分配表異議，是系爭士林行執處 97 年度遺稅執特字第 13412 號強制執行事件之執行程序，業經合法執行並已告確定在案。上訴人若認士林行執處上開強制執行事件執行徵起之標的非屬被繼承人張伯卿所留遺產範疇，而係其固有財產，自應循行政執行相關法律規定途徑加以救濟，方符常情，然渠等非但未對之聲明不服或抗告或提起債務人異議之訴等，任由執行機關執行完畢後，迨至 2 年 3 月餘後之 99 年 9 月 6 日（被上訴人總收文日期為 99 年 11 月 10 日），始對非執行機關之「被上訴人」聲明不服，核與行政執行法、強制執行法規定不符，自難認有法律上之立基。（五）上訴人主張系爭強制執行徵起之現金股利及股息，依所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款規

定，係屬渠等之固有財產一節。上訴人顯然忽略之所以能獲配該等投資公司股份股利，係因繼承被繼承人張伯卿所留遺產而來，非屬渠等『原有之固有財產』；且上訴人繼承被繼承人張伯卿所遺台北磚廠公司等股份後，該等公司於 97 年度所配發之現金股利，經被上訴人機關所屬松山分局依行為時所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定及財政部 67 年 10 月 5 日台財稅第 36761 號函釋（下稱財政部 67 年 10 月 5 日函釋）意旨，認應併入上訴人 97 年度綜合所得總額計課所得稅，係因上訴人為系爭現金股利及股息之取得人所致，上訴人將之與渠等應負擔之系爭遺產稅租稅債務（包括本稅、行政救濟加計利息及罰鍰）混為一談，殊無足取。故本件被上訴人既係基於職掌，將上訴人本應依法繳納而逾期未納之系爭遺產稅租稅債務移送行政執行

，其執执行程序對象即債務人（即張伯卿之繼承人—上訴人）既無不合，自非無公法上之正當原因；且執行徵起之稅款係歸屬國庫，並非由被上訴人取得，被上訴人收取系爭稅款並非無法律上之原因，至堪認定。上訴人空言主張本件行政執行有誤，卻迄未就系爭核稅處分與士林行執處 97 年度遺稅執特字第 13412 號之強制執行，究有何適用法令錯誤之情形或與行為時之解釋判例有何牴觸，甚或有何金額計算錯誤致溢繳之稅款等情形，舉證以實其說，自難謂其已盡舉證責任，

所言殊無足取。故被上訴人以系爭移送士林行執處強制執行之徵起之現金股利及股息，其程序及實體法均無違誤，而予以否准上訴人退還已執行徵起之系爭現金股利等金額之申請，所為 99 年 12 月 16 日函（即原處分），即非無憑等語。

五、上訴意旨略謂：（一）依遺產及贈與稅法第 6 條第 1 項及司法院大法官解釋第 622 號解釋理由書之內容，遺產稅為被繼承人生前之稅捐債務，繼承人僅係依法律規定代被繼承人履行其稅捐債務，又依遺產及贈與稅法之有權解釋機關即財政部賦稅署發布之 91 年 3 月 20 日函令，限定繼承人僅負以遺產為限的繳納遺產稅義務，無庸以其固有財產繳納。上訴人於原審除主張被上訴人執行上訴人之固有財產明顯違反其主管機關賦稅署之函令解釋外，另主張縱依法務部函令之見解，因本件被繼承人張伯卿負有鉅額債務，扣除該債務，上訴人並未獲有利得，且被繼承人張伯卿之遺產已足以抵繳遺產稅，被上訴人未就張伯卿之遺產先行執行，而先對上訴人之固有財產為強制執行，顯然有違前述法務部函令之見解及比例原則；前述上訴人主張為本件重要攻擊方法，且上訴人於原審亦已提出本件被繼承人負有鉅額債務及被繼承人之遺產已足以抵繳遺產稅之相關證據，詎料原判決就此重要攻擊方法，未說明其不予採納之理由，即遽以駁回上訴人之

請求，已有判決不備理由之違法。(二)查上訴人於本案主要係針對被上訴人否准退還稅款之處分，認有違反財政部函令、租稅法律主義及行政法上之比例原則而提起行政訴訟，原判決本應就上訴人前述主張予以審究，惟查原判決書中竟多數篇幅係針對上訴人所未主張之系爭遺產稅之核課處分是否合法予以論述，顯然有判決理由矛盾之違法。另上訴人主張系爭強制執行徵起之現金股利及股息為上訴人固有財產之主要理由係依財政部 67 年 10 月 5 日函釋之見解，系爭經強制執行之現金股利及股息即非被繼承人張伯卿之遺產，法理上即應屬上訴人之固有財產；上訴人並未主張依據所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款規定，系爭強制執行徵起之現金股利及股息係屬上訴人之固有財產，詎料原判決第 72 頁竟記載「原告主張系爭強制執行徵起之現金股利及股息，依所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款規定，係屬渠等之固有財產一節」，顯與上訴人主張事實不符而有判決理由矛盾之情事。(三)縱如原判決所稱上訴人係因繼承被繼承人張伯卿所留遺產所獲配股利，惟其既非張伯卿之遺產範圍，且原判決亦認定其為上訴人所取得之所得，何以不得視為上訴人之固有財產？該上訴人所取得之所得，於本案上訴人主張限定繼承之情形下，僅能歸類為被繼承人之遺產範圍或繼承人之固有財產，如上訴人之系爭現金股利及

股息所得非屬上訴人之固有財產，應即屬被繼承人張伯卿之遺產範圍，如原判決認定系爭經強制執行之現金股利及股息係屬被繼承人張伯卿之遺產，則無異宣告財政部 67 年 10 月 5 日函釋之解釋並無適用之餘地，而上訴人即無於另案綜所稅案件中負繳納數千萬元所得稅之義務，此部分之認定攸關上訴人之權益甚鉅，原判決就此未詳予說明，顯有判決不備理由及理由矛盾之違法。(四)本案於 102 年 1 月 24 日言詞辯論時，上訴人業已表明係提起課予義務訴訟，並請求就歷次書狀記載有關本件提起一般給付訴訟部分更改為課予義務訴訟，原判決本應於事實欄中記載當事人聲明就一般給付訴訟部分已更改為課予義務訴訟，並就本件是否符合課予義務訴訟乙節予以審究；惟查原判決竟未於事實欄為前述記載，且仍以上訴人不得依公法上不當得利請求權提起給付訴訟為由，駁回上訴人之主張，除有違行政訴訟法第 209 條第 2 項規定外，亦有同法第 243 條第 2 項第 6 款判決不備理由及理由矛盾之違法等語，為此請求廢棄原判決，並撤銷訴願決定及原處分。

六、本院查：

- (一)98 年 1 月 21 日修正公布之稅捐稽徵法第 28 條規定：「（第 1 項）納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款得自繳納之日起五年內提出

具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。（第2項）納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。（第3項）前二項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。（第4項）本條修正施行前，因第二項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。（第5項）前項情形，稅捐稽徵機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者，二年之退還期間，自本條修正施行之日起算。」；次按本件繼承事實發生時遺產及贈與稅法第1條規定：「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。經常居住中華民國境外之中華民國國民，及非中華民國國民，死亡時在中華民國境內遺有財產者，應就其在中華民國境內之遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」、第6條第1項規定：「遺產稅之納稅義務人如左：一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。二、無遺囑執行人

者，為繼承人及受遺贈人。三、無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定遺產管理人。」、第 13 條規定：「遺產稅按被繼承人死亡時，依本法規定計算之遺產總額，減除第十七條規定之各項扣除額及第十八條規定之免稅額後之課稅遺產淨額，依左列規定稅率課徵之：…。」、第 14 條規定：「遺產總額應包括被繼承人死亡時依第一條規定之全部財產，及依第十條規定計算之價值。但第十六條規定不計入遺產總額之財產，不包括在內。」、第 17 條第 1 項第 9 款規定：「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。」、同法施行細則第 22 條：「遺產稅…應納稅額、滯納金、罰鍰及應加徵之利息，在不超過遺產總額範圍內，仍得對遺產及已受納稅通知確定之繼承人之財產執行之。」

（二）按我國遺產稅制，固採「總遺產稅制」，惟關於課稅遺產淨額之計算則係將遺產及贈與稅法第 16 條規定不計入遺產總額項目、第 17 條規定應自遺產總額中扣除項目、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得申報自遺產總額中扣除部分（98 年 1 月 21 日遺產及贈與稅法增訂第 17 條之 1 明文予以承認）及第

18 條規定之免稅額，排除在課徵遺產稅範圍之外，無非考量遺產稅之課徵應以繼承遺產之實際利益為對象。且依前揭遺產及贈與稅法第 6 條第 1 項及同法第 2 條規定：「無人承認繼承之遺產，依法歸屬國庫；其應繳之遺產稅，由國庫依財政收支劃分法之規定分配之」，可知遺產稅原則上係以實際承受遺產利益之人為此項稅捐之債務人，縱使於國庫承受無人承認繼承之遺產時，仍有遺產稅應予課徵。蓋繼承人於繼承事故發生時，原屬被繼承人之財產即歸屬繼承人所有，繼承人因此而有利得，產生負擔稅捐之能力，遺產及贈與稅法第 6 條第 1 項乃規定遺產稅之納稅義務人，於有遺囑執行人時為遺囑執行人，無遺囑執行人時為繼承人或受遺贈人；而參照民法第 1215 條規定：「遺囑執行人有管理遺產，並為執行上必要行為之職務。遺囑執行人因前項職務所為之行為，視為繼承人之代理。」，足見遺囑執行人僅係程序法上形式的遺產稅納稅義務人，繼承人始為實體法上實質的遺產稅納稅義務人，且遺產稅為被繼承人死亡後，始依遺產及贈與稅法所課予繼承人的稅捐債務，並非被繼承人生前所發生而遺留下來之債務。至於限定繼承，係以限定繼承所得之遺產償還被繼承人遺留之債務，遺產稅既係繼承人自身固有的債務，而非被繼承人遺

留之債務，自無限定繼承之適用。故繼承人雖為限定繼承，其有繼承之事實仍然不變，自應依法以繼承人身分負擔其固有之遺產稅債務，不得以限定繼承限制其繳納遺產稅之責任。又債務人之全部財產為債權之總擔保，債權人自得任意對之為強制執行，債務人本無選擇權（最高法院 19 年抗字第 813 號判例意旨參照），從而繼承人未依法完納遺產稅，經稅捐機關將該公法上金錢給付義務移送強制執行時，無論是否為限定繼承，其應受執行之標的物，均不限於被繼承人所遺留之遺產，尚可及於繼承人的固有財產，蓋此時無論遺產或固有財產均屬於繼承人總體財產之一部分，就遺產稅而言，自可以對繼承人之所有財產，包括其從繼承或分配之遺產所取得之孳息（或收取孳息之權利）為執行。

（三）本件上訴人為被繼承人張伯卿（於民國 91 年 4 月 1 日死亡）之繼承人，且為張伯卿遺產稅及罰鍰之納稅義務人，渠等因欠繳張伯卿遺產稅稅額 125,547,686 元及罰鍰 661,200 元（尚有滯納金及行政救濟利息），經被上訴人移送訴外人士林行執處強制執行結果，就被繼承人張伯卿所遺投資訴外人台北磚廠公司等公司股份配發之股利核發收取命令，於 98 年 4 月陸續徵起現金股利計 133,960,130 元抵償上開欠款，迨 99 年 9 月 6 日（被

上訴人總收文日期為 99 年 11 月 10 日），上訴人具文向被上訴人申請如數退還該強制執行徵起之現金股利，經被上訴人以 99 年 12 月 16 日函（即原處分）予以否准後，循序提起行政訴訟，主張上訴人已依法申請核准為限定繼承，系爭遺產稅得受清償之責任財產，應以遺產為限，無庸以繼承人之固有財產負繳納義務，則上訴人○○○（被繼承人之配偶）因履行民法第 1030 條之 1 規定剩餘財產差額分配請求權，而取得台北磚廠公司等股票，嗣該股票所分配予上訴人之現金股利計 133,960,130 元，乃屬上訴人固有財產所生之孳息，仍屬上訴人之固有財產，並非遺產之範圍，亦非繼承遺產之孳息，被上訴人強制徵收，屬公法上不當得利，依稅捐稽徵法第 28 條規定，自應加計利息予以退還，其訴之聲明為：訴願決定、原處分均撤銷，被上訴人應返還不當徵收之稅款 133,826,301 元及自起訴狀繕本送達翌日起至清償日止按年息 5% 計算之利息（嗣於原審言詞辯論時，上訴人○○○之訴訟代理人請求更正其訴為課予義務訴訟）。原判決以遺產稅並非被繼承人生前遺留下來之債務，因繼承人於繼承事故發生時，原屬被繼承人之財產即歸繼承人繼承，繼承人因此而有利得，提高其負擔稅負之能力，因此，遺產及贈與稅法第 6 條第 1 項規定，

遺產稅之納稅義務人於有遺囑執行人時為遺囑執行人，無遺囑執行人為繼承人或受遺贈人，足見繼承人繼承遺產時，應盡繳納遺產稅之義務甚明；至於「限定繼承」，係限定以繼承所得之遺產償還「被繼承人之債務」，然而遺產稅既非被繼承人生前所遺留下來之債務，已如上述，自無限定繼承適用之餘地；上訴人所稱渠等已向臺灣臺北地方法院聲請限定繼承一節固係屬實，因無適用餘地，與本件行政強制執行自屬無涉，上訴人將之混為一談，委無可採；被上訴人既係基於職掌，將上訴人本應依法繳納而逾期未納之系爭遺產稅債務移送行政執行，其執行程序對象即債務人（張伯卿之繼承人一上訴人）既無不合，自非無公法上之正當原因；上訴人空言主張本件行政執行有誤，卻迄未就系爭核稅處分與士林行執處 97 年度遺稅執特字第 13412 號之強制執行，究有何適用法令錯誤之情形或與行為時之解釋判例有何牴觸，甚或有何金額計算錯誤致溢繳之稅款等情形，舉證以實其說，自難謂其已盡舉證責任，所言殊無足取；故被上訴人以系爭移送士林行執處強制執行之徵起之現金股利及股息，其程序及實體法均無違誤，而予以否准上訴人退還已執行徵起之系爭現金股利等金額之申請，即非無憑等語為由，將訴願決定及原處分均予維持，

並駁回其所請求被上訴人應作成准予核退不當執行徵起之稅款 133,826,301 元，及自起訴狀繕本送達翌日起至清償日止按年息 5%計算之利息之處分。經核原判決已詳述其得心證之理由及法律上意見，及就上訴人之主張，何以不足採取，分別予以指駁甚明，揆諸前開說明，並無判決不適用法規或適用不當之違法。

(四)上訴意旨雖再以前詞爭執，惟查本件行政訴訟之原告共有三人，依其起訴狀所載聲明，除第一項請求撤銷訴願決定及原處分外，第二項係請求被上訴人應將不當徵收之稅款及罰鍰加計利息發還上訴人，俟於原審行準備程序時，僅上訴人即原告○○○委任訴訟代理人出庭表示補正其第二項聲明為被上訴人「應返回不當徵收之稅款 133,826,301 元及自起訴狀繕本送達翌日起至清償日止按年息 5%計算之利息」，其訴之聲明第二項係提起一般給付訴訟無疑；迨原審言詞辯論時，亦僅上訴人即原告○○○委任訴訟代理人出庭，並請求更正其訴為課予義務訴訟（其餘原告○○○、○○○二人仍未到庭），此有原審歷次準備程序及言詞辯論筆錄附卷可稽。足見上訴人即原告○○○、○○○於原審除提起撤銷訴訟外，始終是提起一般給付訴訟，並未變更為課予義務訴訟，則原判決縱有以渠等依公法

上不當得利請求權提起給付訴訟，為無理由，而駁回其訴，於程式上亦無不合。至於原判決雖未在事實欄中將上訴人即原告○○○的聲明一般給付訴訟部分更正為課予義務訴訟，於程式上稍有未洽，但原判決已於理由論斷其「請求被上訴人應作成准予核退不當執行徵起之稅款 133,826,301 元，及自起訴狀繕本送達翌日起至清償日止按年息 5%計算之利息之處分，皆為無理由，均應予駁回」，此部分之結論尚無違程式。

（五）次查法務部 96 年 2 月 15 日函釋意旨係謂：「遺產稅係對被繼承人死亡時所遺留之遺產，扣除依同法第 16 條至第 16 條之 1 規定不列入遺產總額之部分，再扣除第 17 條所列之扣除額及第 18 條免稅額後，尚有遺產始依第 13 條規定稅率計算應納遺產稅額，爰遺產稅係對被繼承人所遺留該遺產經扣除相關免稅額及扣除額後之總額部分所生之公法上法定之債，並非繼承人本身於繼承開始前之固有原始債務，而係因被繼承人遺有遺產總額價值使繼承人獲有利得，自應依法繳納遺產稅。是以，繼承人雖主張限定繼承，如遺產清算結果，並依法扣除相關免稅額及扣除額後之總額部分，限定繼承人確實因遺產繼承獲有利益（按：此時應繼遺產之權利與其經濟價值於法律上已成為繼承人財產），主管機

關對該限定繼承人作成課徵遺產稅的行政處分，限定繼承人未依法完納稅捐時，該公法上金錢給付義務，經稅捐機關依法移送本部行政執行署所屬各行政執行處強制執行，執行機關對於執行之標的物，並不限於被繼承人所遺留之遺產（物）為限，蓋此時遺產（物）已屬於繼承人總體財產之一部分，自可以對限定繼承人之所有財產為執行，該執行程序中之查封、變價拍賣…並非謂繼承人因已為限定繼承後，即得以主張其固有財產非屬遺產稅之執行標的物，執行機關僅得就遺產（物）為執行，應予辨明。」符合前揭論述公法上遺產稅債務成立之法理，被上訴人據以申請執行上訴人○○○固有財產（○○○對全體上訴人繼承之遺產主張配偶剩餘財產差額分配請求權，所分配取得之被繼承人生前投資台北磚廠公司等公司股份孳生之現金股利）抵繳遺產稅，於法並無不合。又財政部賦稅署 91 年 3 月 20 日函釋意旨雖謂：「繼承人如已依法為限定繼承者，其應納之遺產稅，參照法務部 82 年 8 月 5 日法 82 律決第 16304 號函轉准司法院秘書長 82 年 7 月 27 日（82）秘台廳民二字第 12562 號函：『……遺產及贈與稅法第 6 條雖將繼承人列為遺產稅繳納義務人之一，惟如繼承人為限定繼承者，依民法第 1154 條第 1 項規定，得限定以因繼承人所得之遺

產，償還被繼承人債務，並因繼承人為限定繼承而依破產法……宣告遺產破產時，其遺產稅得受清償之責任財產，應認以遺產為限。……』應無庸以其固有財產負繳納義務。」等語，惟此函釋所援引之法務部 82 年 8 月 5 日法 82 律決字第 16304 號函釋之基礎事實為遺產破產案件，與單純限定繼承案件有別，其據以認為繼承人依法為限定繼承者，就遺產稅無庸以其固有財產負繳納義務云云，容有未洽，且與前述公法上遺產稅債務成立之法理不符，自難採憑為有利於上訴人之論據。至於上訴意旨主張被繼承人死亡時仍有多筆不動產，各該不動產拍賣後之價值均足以抵償本案系爭遺產稅，而租稅債權係屬優先債權，被上訴人不先就被繼承人張伯卿之不動產申請強制執行，卻逕以執行上訴人之固有財產，顯已違反比例原則云云，乃屬強制執行程序是否合法適當的問題，上訴人如有不服，本應依行政執行法第 9 條第 1 項規定向執行機關聲明異議；縱使其執行方法有所不當，亦不影響國庫依稅捐債權之正當原因而受執行清償之結果，自不生公法上不當得利或溢繳稅款的問題。

- (六)遺產稅的稅基既為將遺產及贈與稅法第 16 條規定不計入遺產總額項目、第 17 條及第 17 條之 1 規定應自遺產總額中扣除項目暨第 18 條規定之免稅

額，排除在外的遺產淨額，即係已扣除遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款規定之「被繼承人死亡前，未償之債務」後，尚有餘額留給繼承人（獲有利益）時，始會對之課徵遺產稅。本件被繼承人張伯卿於 91 年 4 月 1 日死亡，被上訴人於 94 年 8 月 31 日核定遺產總額 924,023,364 元，配偶剩餘財產差額分配請求權 0 元（因未附配偶聲明及計算財產明細等資料而不予認定），未償債務扣除額 28,249,909 元，遺產淨額 541,633,213 元，應納遺產稅額 256,309,606 元，漏報遺產總額 1,645,000 元，漏報遺產稅額 822,500 元；上訴人於 95 年 4 月 24 日申請復查，主張配偶剩餘財產差額分配請求權 247,561,410 元及張伯卿生前贈與 1,000,000 元係家庭生活費及子女學費等，復查決定追認配偶剩餘財產差額分配請求權 233,109,775 元，重新核定遺產總額 924,023,364 元，遺產淨額 308,523,438 元，應納遺產稅額 139,754,718 元，漏報遺產稅額 661,200 元，因上訴人未依法提起訴願而告確定；被上訴人依稅捐稽徵法第 39 條規定，將本稅及罰鍰分別於 97 年 3 月 5 日及 97 年 4 月 16 日移送士林行執處執行；嗣被上訴人以張伯卿之繼承人未於規定期限內（97 年 1 月 25 日）將該配偶剩餘財產差額分配請求權金額之財產履行交付生

存之配偶，乃另案補徵遺產稅 116,554,888 元；惟因上訴人於 97 年 6 月 25 日主張已履行該配偶剩餘財產差額分配請求權之交付義務，請求更正，及於 97 年 7 月 3 日申請追認被繼承人張伯卿生前債務 1,619,059,586 元，被上訴人乃以 98 年 4 月 8 日遺產稅核定通知書追認生存配偶剩餘財產差額分配請求權扣除額 205,462,433 元，核減投資利台公司、台通公司及台崧公司等公司資產淨值為 0 元，註銷原另案補徵稅款 116,554,888 元，並更正遺產總額為 867,961,956 元，遺產淨額為 280,109,372 元，應納遺產稅額為 125,547,686 元，漏報遺產稅額為 661,200 元，惟否准追認被繼承人未償債務扣除額 1,619,059,586 元，另依法函請士林行執處就更正後稅額執行；上訴人不服上開否准追認被繼承人生前債務部分，提起訴願，經訴願決定撤銷原處分，囑由被上訴人另為處分；嗣經被上訴人於 98 年 12 月 18 日以財北國稅審二字第 0980261855 號函仍否准追認系爭未償債務；上訴人不服循序提起行政訴訟，請求撤銷原處分及訴願決定，及被上訴人應重新核算認列被繼承人張伯卿生前未償債務扣除額並就溢繳遺產稅額部分加計法定利息發還之，經臺北高等行政法院判決於 99 年 12 月 16 日以 99 年度訴字第 1790 號判決駁回其訴，復經本院

於 100 年 10 月 6 日以 100 年度判字第 175 1 號判決廢棄原判決，發回更為審理，甫經臺北高等行政法院於 102 年 6 月 27 日以 100 年度訴更一字第 222 號判決駁回其訴（目前仍在上訴期間）。此為兩造不爭之事實。足見系爭遺產稅 125,547,686 元及罰鍰 661,200 元之核課處分，早已因上訴人未提起訴願而確定，具有形式存續力。上訴人既已於另案請求被上訴人追認被繼承人張伯卿生前債務 1,619,059,586 元，並請求將溢繳遺產稅額加計法定利息後發還之，則其於本案又再主張被繼承人張伯卿之財產扣除未償債務後並無淨值，上訴人既未因遺產繼承獲有利益，被上訴人執行上訴人○○○之固有財產繳納系爭遺產稅，顯屬違法云云，無異請求追認被繼承人張伯卿生前債務 1,619,059,586 元，重新核定其遺產淨額為零，遺產稅額亦為零，進而以一般給付訴訟或課予義務訴訟，請求被上訴人發還不當執行徵起之稅款 133,826,301 元，及自起訴狀繕本送達翌日起至清償日止按年息 5%計算之利息，此部分訴訟標的顯與先前於臺北高等行政法院所提起的行政訴訟（99 年度訴字第 1790 號、100 年度訴更一字第 222 號）重複，揆諸行政訴訟法第 107 條第 1 項第 7 款「當事人就已起訴之事件，於訴訟繫屬中更行起訴者，

行政法院應以裁定駁回之」規定，其訴訟要件即屬不備，原判決針對上訴人此部分之主張，逕從實體上論斷本件被繼承人張伯卿於 91 年 4 月 1 日死亡時尚無「具有確實證明」之未償債務 1,619,059,586 元，並已確定或可得確定「應由張伯卿遺產負責清償」之情形，殊無適用遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款規定之餘地等語，又以上訴人在 92 年 4 月 30 日申報遺產稅後之 5 年 2 月餘即 97 年 7 月 3 日，始提出更正「未償債務扣除額」之申請，該件既係依稅捐稽徵法第 17 條規定所提「據以申請（更正）事件」，要無撼動本件遺產稅之核課（包括本稅與罰鍰部分）處分（即前述被上訴人 96 年 7 月 12 日復查決定），早分別於 96 年 8 月 14 日（本稅部分）、96 年 10 月 27 日（罰鍰部分）業已確定之實質羈束力等語為由（參見原判決第 54 頁），駁回其請求，雖與本院前述理由不同，但結論尚無不合。

- （七）司法院釋字第 622 號解釋意旨係謂：「稅捐稽徵法為稅捐稽徵之通則規定，該法第十四條規定…依該條第一項之規定，被繼承人生前尚未繳納之稅捐義務，並未因其死亡而消滅，而由其遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，於被繼承人遺有財產之範圍內，代為繳納。遺囑執行人、繼承人、受

遺贈人或遺產管理人係居於代繳義務人之地位，代被繼承人履行生前已成立稅捐義務，而非繼承被繼承人之納稅義務人之地位。惟如繼承人違反上開義務時，依同條第二項規定，稽徵機關始得以繼承人為納稅義務人，課徵其未代為繳納之稅捐。是被繼承人死亡前業已成立，但稽徵機關尚未發單課徵之贈與稅，遺產及贈與稅法既未規定應以繼承人為納稅義務人，則應適用稅捐稽徵法第十四條之通則性規定，即於分割遺產或交付遺贈前，由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，就被繼承人之遺產，依法按贈與稅受清償之順序，繳清稅捐。違反此一規定者，遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人始應就未繳清之贈與稅，負繳納義務。」等語，乃針對被繼承人生前尚未繳納之稅捐義務，包括其死亡前業已成立，但稽徵機關尚未發單課徵之贈與稅，闡釋繼承人係先居於代繳義務人之地位，於違反稅捐稽徵法第 14 條第 1 項規定時，始就未繳清之贈與稅負繳納義務。而遺產及贈與稅法第 6 條第 1 項第 2 款已明文規定遺產稅之納稅義務人為繼承人，此為繼承人自己的稅捐債務，並非被繼承人生前尚未繳納之稅捐義務，自無適用司法院釋字第 622 號解釋之餘地。上訴意旨主張依遺產及贈與稅法第 6 條第 1 項及司法院釋字第 622 號解

釋理由書之內容，遺產稅為被繼承人生前之稅捐債務，繼承人僅係依法律規定代被繼承人履行其稅捐債務云云，容有誤解，不足採憑。

（八）綜上所述，被上訴人依士林行執處就被繼承人張伯卿所遺投資訴外人台北磚廠公司等公司股份配發之股利核發之收取命令，於 98 年 4 月陸續徵起現金股利計 133,960,130 元抵償系爭遺產稅、罰鍰、滯納金及行政救濟利息，並未使國庫受有不當得利，上訴人亦未因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款，則其申請被上訴人如數退還該強制執行徵起之現金股利，自屬無據，原處分予以否准，於法並無不合，訴願決定及原判決遞予維持，亦無違誤。雖然原判決理由就上訴人未主張之事項，多所論述，程式上稍有未洽，惟與所謂判決不備理由或理由矛盾之違法情形尚屬有間，且不影響於判決之結果。上訴論旨，仍執前詞，求予廢棄原判決，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第 255 條第 2 項、第 98 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 85 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 102 年 7 月 18 日
最高行政法院第三庭

審判長法官 藍 獻 林
法官 胡 國 棟
法官 陳 秀
法官 林 玫 君
法官 林 文 舟
異
書記官 邱 彰 德

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
中 華 民 國 102 年 7 月 18 日