

裁判字號：高雄高等行政法院 92 年度訴字第 711 號 行政判決

裁判日期：民國 92 年 10 月 27 日

案由摘要：遺產稅

高雄高等行政法院判決

九十二年度訴字第七一號
九十二年十月十三日辯論終結

原 告 蔡李美雲
蔡宙蓉
蔡家偉
蔡家晉
蔡郁雯

共 同

訴訟代理人 邱明洲會計師

複代理人 楊鈞國律師

被 告 財政部臺灣省南區國稅局

代 表 人 朱正雄 局長

訴訟代理人 謝苓梅

右當事人間因遺產稅事件，原告不服財政部中華民國九十二年四月二十二日台財訴字第○九一○○六八八九一號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如左：

主 文

訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）均撤銷。

被告對於原告中華民國九十年八月二十五日申請就被繼承人蔡宗坤遺產稅申報准列配偶剩餘財產分配請求之扣除額事件，應依本判決之法律見解對於原告作成決定。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔。

事 實

一、事實概要：

緣原告之被繼承人蔡宗坤於民國（下同）八十四年九月二十日死亡，原告於八十五年六月十九日辦理遺產稅申報，列報遺產總額新臺幣（下同）九百五十五萬八千二百八十五元，經被告查獲原告未將被繼承人所遺現金三千四百三十七萬二千一百元及死亡前三年贈與之財產四十四萬零三百十元據實合併申報，乃核定被繼承人蔡宗坤之遺產總額為四千四百三十七萬零六百九十五元，遺產淨額為二千八百七十七萬零六百九十五元，應納稅額七百十八萬七千三百二十九元，並裁處罰鍰七百十八萬七千三百元（

計至百元止)。原告不服，申經復查結果，獲准追減遺產總額一百五十萬元及罰鍰四十九萬五千元，原告仍不服，就未獲變更部分，提起訴願及行政訴訟，亦遭駁回，現提起上訴，繫屬最高行政法院審理中。另原告又於九十年八月二十五日向被告新化稽徵所申請准追認被繼承人配偶蔡李美雲之剩餘財產差額分配請求權一千八百十九萬三千七百九十五元自遺產總額中扣除之請求，被告以原告關於配偶剩餘財產分配之請求已逾法定五年請求權時效為由，以九十年十一月十四日南區國稅新化徵字第九〇〇三四二九四號函否准原告之申請。原告不服，提起訴願，因未經復查程序，由財政部將該案移回被告改依復查程序辦理，然未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

- (一) 原告等聲明求為判決：訴願決定及原處分均撤銷。被告應作成就被繼承人蔡宗坤遺產稅申報准列配偶剩餘財產分配請求一千八百十九萬三千七百九十五元為扣除額之處分。
- (二) 被告聲明求為判決：原告之訴駁回。

三、兩造之爭點：

甲、原告等主張之理由：

- (一) 被繼承人八十四年九月二十日死亡，原告於八十五年六月十九日辦理遺產稅申報，列報遺產總額九百五十五萬八千二百八十五元，未償債務（積欠醫藥費）四百六十二萬四千三百九十二元，財產淨額四百九十三萬三千八百九十三元，當時生存配偶蔡李美雲之剩餘財產六百四十八萬三千一百零五元，尚無生存配偶剩餘財產差額分配請求權之存在。經被告於八十八年十月十五日核定遺產總額四千四百三十七萬零六百九十五元，原告不服，申經復查結果，經被告九十年六月二十一日南區國稅法字第九〇〇四一六一三號復查決定蔡宗坤遺產總額四千二百八十七萬零六百九十五元。核定被繼承人蔡宗坤剩餘財產有遠大於生存配偶蔡李美雲財產六百四十八萬三千一百零五元之情形，其差額高達三千六百三十八萬七千五百九十元，故生存配偶即有剩餘財產差額分配請求權之存在。是原告乃主張生存配偶蔡李美雲之剩餘財產差額分配請求權一千八百十九萬三千七百九十五元，應自遺產總額中扣除，乃於九十年八月二十五日向被告新化稽徵所提出本件之申請。
- (二) 按「第一項剩餘財產差額之分配請求權，自請求權人知有剩餘財產之差額時起二年間不行使而消滅。自聯合財產關係消滅時起，逾五年者亦同。」為民法第一千零三十條之一第三項所明定。又「…四、當事人主張剩餘財產差額分配請求權價值自遺產扣除之時效，參照民法規定以被繼承人死亡之日起算五年

，惟如有具體證據證明請求權人知有剩餘財產差額之日者，應自其知悉之日起算二年。…」為財政部八十七年一月二十二日台財稅第八七一九二五七〇四號函所明釋。本件原告等提出剩餘財產差額分配請求權申請日，距知悉日（八十八年十月十五日核發稅單）起算尚未逾二年請求權時效，依法提出申請，並無不合。

（三）又按，遺產稅之申報和核定之時間計算，參照遺產及贈與稅法第二十三條及第二十六條規定，自被繼承人死亡之日起六個月內申報，有正當理由者，尚可延期三個月，稽徵機關對遺產稅之調查核定期限，雖有遺產及贈與稅法第二十九條應於二個月內完竣規定，但稽徵實務上，往往需費時三、四年，始能完成核定開徵稅款。而稽徵機關對該請求權數額之計算，向以其「核定」遺產數額和生存配偶剩餘財產作為比較基礎，非以「實際」遺產數額。對此，稽徵機關「核定」金額若干之結果，涉及生存配偶和他繼承人間，於「何時知悉」是否有該請求權存在之關鍵問題。再者，因該請求權提出和申請之實益，除保障生存配偶的男女平權利益外，尚有減輕遺產稅負的稅法效果。準此，該請求權之存在與否，往往先依稽徵機關核定遺產數額後，始能與生存配偶的剩餘財產數額比較，至此始能完整判斷，而後由生存配偶向其他繼承人提出，獲同意後，最後向稽徵機關提出申請自遺產總額項下扣除若干金額。則本件剩餘財產差額達三千六百三十八萬七千五百九十元，係出於被告九十年六月二十一日復查決定時，始獲知悉，自應適用兩年請求權時效，並無五年時效之適用（按蔡宗坤死亡時，「實際」遺產總額僅有九百五十五萬八千二百八十五元，尚不生系爭請求權問題）。被告以被繼承人蔡宗坤死亡時為計算五年請求權時效之起算日，且須於五年內向稽徵機關提出作為准駁要件，於法尚有未合。

（四）再按，作為遺產總額項下扣除項目之生存配偶剩餘財產差額分配請求權，依民法第一千零三十條之一立法理由，係因夫妻之身分關係而產生，具一身專屬性，其取得與婚姻之貢獻及協力有密切關係，參以法務部八十五年六月二十九日法八十五律決一五九七八號函釋謂，其性質為債權請求權。該請求權經獲契約承諾或已起訴者，依民法第一千零三十條之一第三項規定，得為讓與或繼承之標的，則該債權請求權與被繼承人生前未償債務之性質應同視，參照遺產及贈與稅法第十七條第一項第九款規定，只要納稅義務人提出申請扣除即可，尚乏民法規定時效制度之限制。因此該請求權能否作為遺產總額項下扣除項目，應以生存配偶是否有權請求，且在合法期間內向其他繼承人提出並獲同意為要件。是以，被告主張應在五年時效內向被告提出申請，始得作為遺產總額扣除項目，為增加稅法上所無之限制，有限縮適用情形，與憲法第十九條租稅法律主

義有違。

(五) 又「現行遺產及贈與稅法第十七條所規定之扣除額，本法及施行細則，均無以按時申報者為限之規定。」「…該項請求權價值，於核課遺產時，准自遺產總額中扣除。…」分別為財政部六十二年十一月二十二日台財稅第三八七二九號及財政部八十六年二月十五日台財稅第八五一九二四五二三號函釋示在案。故生存配偶剩餘財產差額分配請求權之提出，係經由生存配偶向其他繼承人為之且獲同意，國家依法課徵遺產稅，而對遺產雖有參與分配之權利，仍非屬繼承人之一，對生存配偶主張之剩餘財產分配請求權，並無參與同意之權，亦即稽徵機關只能依遺產及贈與稅法規定，准否列報為遺產總額項下扣除項目而已。蓋民法請求權時效制度，係存在於生存配偶和他繼承人間，尚與稽徵機關無涉。且本件原告向被告申請扣除生存配偶剩餘財產差額分配請求權，並無受民法第一千零三十條之一規定五年請求權時效之類推適用。則本件被告以原告須在請求權時效五年內，向稽徵機關申請扣除為核准要件，於法顯有未合。

(六) 本件系爭剩餘財產差額分配請求權能否自遺產總額項下扣除，就時效而言，於公法之遺產及贈與稅法中並無消滅時效期間之明文規定，而被告主張應「類推適用」民法規定，則本件稅法上所無之時效制度，究係國會有有意保留事項，或立法疏忽之法律漏洞；若是法律漏洞，能否以民法規定類推適用加以填補。按民法第一千零三十條之一剩餘財產差額分配請求權係於七十四年六月五日修正增訂之條文，而遺產及贈與稅法之修正，自八十二年以降，迄今歷經五次修正，並不因民法增訂第一千零三十條之一，而於增修遺產及贈與稅法條文時有配合增訂時效制度之舉，由此可證遺產及贈與稅法扣除額申報之時效制度，係屬國會有有意保留事項，而非立法疏忽之法律漏洞。被告未斟酌遺產及贈與稅法之時效制度係屬國會有有意保留事項，而非立法疏忽之法律漏洞，卻按修補法律漏洞之類推適用於本件，顯有違類推適用之禁止，侵犯國會之立法權。

乙、被告主張之理由：

(一) 按「聯合財產中，妻於結婚時所有之財產，及婚姻關係存續中因繼承或其他無償取得之財產，為妻之原有財產，保有其所有權。聯合財產中，夫之原有財產及不屬於妻之原有財產之部分，為夫所有。」「聯合財產中，夫或妻於結婚時所有之財產，及婚姻關係存續中取得之財產，為夫或妻之原有財產，各保有其所有權。聯合財產中，不能證明為夫或妻所有之財產，推定為夫妻共有之原有財產。」「聯合財產關係消滅時，夫或妻於婚姻關係存續中所取得而現存之原有財產，扣除婚姻關係存續中所負債務後，如有剩餘，其雙方剩餘財產之差額

，應平均分配。但因繼承或其他無償取得之財產，不在此限。……第一項剩餘財產差額之分配請求權，自請求權人知有剩餘財產之差額時起，二年間不行使而消滅。自聯合財產關係消滅時起，逾五年者亦同。」分別為七十四年六月三日修正前民法第一千零十七條、修正後民法第一千零十七條及第一千零三十條之一第一項、第三項所明定。次按「研商『民法第一千零三十條之一剩餘財產差額分配請求權之規定，於核課遺產稅時，相關作業如何配合事宜』之會商結論：一、……四、當事人主張剩餘財產差額分配請求權價值自遺產扣除之時效，參照民法規定以被繼承人死亡之日起算五年，惟如有具體證據證明請求權人知有剩餘財產差額之日者，應自其知悉之日起算二年。是以，八十六年二月十五日台財稅第八五一九二四五二三號函發布前之案件，無論已否確定，悉依上開結論決定應否受理更正。」為財政部八十七年一月二十二日台財稅第八七一九二五七〇四號函所明釋。

- (二) 查被繼承人蔡宗坤於八十四年九月二十日死亡，原告於八十五年六月十九日辦理遺產稅時自動填報被繼承人之遺產九百五十五萬八千二百八十五元，並已實現取得被繼承人遺留現金三千四百三十七萬二千一百元及死亡前三年內贈與之財產四十四萬零三百十元，據此可證，原告於八十五年六月十九日即已知悉被繼承人生前已持有上開遺產，並且知悉被繼承人與其生存配偶間有剩餘財產之差額，應自該知悉日（即八十五年六月十九日）起二年內被繼承人生存配偶應該對其他繼承人主張其有剩餘財產差額分配請求權之存在，卻遲至九十年八月二十五日才向其他繼承人主張，並於當日取得其他繼承人簽立同意書，已逾首揭規定之二年期間不行使，其請求權已歸消滅，自不得於九十年八月二十五日始行向被告主張被繼承人生存配偶剩餘財產差額分配請求權，要求被告自被繼承人遺產總額中扣除。
- (三) 又民法有關生存配偶剩餘財產差額分配請求權之時效規定，揆其立法意旨，係為使夫妻剩餘財產之分配狀態早日確定，以免影響家庭經濟及社會交易之安全，故規定請求權之時效期間為二年，並以「知有剩餘財產之差額時」起算；同時為免若夫妻之一方就剩餘財產有所隱匿，而他方「知悉」在後已逾二年時效者，雙方權益顯失均衡，又增列規定，延長其時效期間為五年，並以「聯合財產關係消滅時」之確定時點起算。依首揭規定，其請求權已歸消滅，自不得自被繼承人遺產總額中扣除。所訴核不足採，應予維持。

理 由

- 一、本件原告因其被繼承人蔡宗坤於八十四年九月二十日死亡，乃於八十五年六月十九日辦理遺產稅申報，列報遺產總額九百五十五萬八千二百八十五元，經被告查

獲原告未將被繼承人所遺現金三千四百三十七萬二千一百元及死亡前三年贈與之財產四十四萬三百十元據實合併申報，乃核定遺產總額四千四百三十七萬零六百九十五元，申經復查結果，獲准追減遺產總額一百五十萬元及罰鍰四十九萬五千元，原告仍表不服，除就未獲變更部分，提起訴願及行政訴訟外，並於被告九十年七月二日以復查決定核定被繼承人蔡宗坤遺產總額為四千二百八十七萬零六百九十五元後，於九十年八月二十五日向被告新化稽徵所提出申請，請求准將生存配偶蔡李美雲之剩餘財產差額分配請求權一千八百十九萬三千七百九十五元，自遺產總額中扣除。惟經被告以原告關於配偶剩餘財產差額分配請求列為扣除額之申請，已逾法定五年請求權時效為由，於九十年十一月十四日以南區國稅新化徵字第九〇〇三四二九四號函否准原告之申請等情，已經兩造分別陳述在卷，並有遺產稅核定通知書、遺產稅復查決定書、九十年十一月十四日南區國稅新化徵字第九〇〇三四二九四號函附原處分卷可稽，自堪認定。而關於本件原告所爭執之配偶剩餘財產分配請求，原告是於被告已為被繼承人蔡宗坤之遺產稅核定後，又另行於九十年八月二十五日具狀申請；而被告就原告此一申請，則是以原告關於配偶剩餘財產分配請求，已逾五年之法定時效為由予以否准；是本件所應審究者，乃原告於被告已完成遺產稅核定，原告並對之提起行政救濟中，於程序上可否就配偶剩餘財產分配請求申請被告再為處分；暨原告主張之配偶剩餘財產分配請求在遺產稅核定之扣除額，是否已因五年時效完成而消滅；爰分別敘述之。

二、經查：

- (一) 按「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。前項申請，應自法定救濟期間經過後三個月內為之；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五年者，不得申請。」為行政程序法第一百二十八條所明定。故人民申請重新審理，須具備下列要件始得准許之：即 1、行政處分已不可爭訟。2、須有重新進程序之事由。3、當事人須非因重大過失，未在先前之行政程序或法律救濟程序中，主張所據以申請程序重新進行之事由。4、應自知悉重新進程序之事由起，於一定之期限內提出申請。又非有持續效力之行政處分，其合法性判斷，以作成時之法律及事實狀況為準。此種行政處分已不可爭訟後，當事人根據行政處分作成後

之事實或法律狀況，重新提出申請，則係發動一新程序請求為新決定，並非程序之重新進行（陳敏著行政法總論、三版、第四八六頁至第四八八頁參照）。另關於課稅處分是否可分一節，我國實務上向採爭點主義之訴訟標的理論；即認課稅處分按其基礎理由而具有可分性，而各個課稅基礎得被核定作為具體案件。

（二）查：

- 1、本件原告為被繼承人蔡宗坤之繼承人，於八十五年六月十九日辦理被繼承人蔡宗坤之遺產稅申報時，列報遺產總額九百五十五萬八千二百八十五元，且未列報生存配偶蔡李美雲之剩餘財產差額分配請求之扣除額。嗣經被告為被繼承人遺產總額四千四百三十七萬零六百九十五元之核定後，原告係就關於遺產總額部分申請復查，並獲准追減遺產總額一百五十萬元及罰鍰四十九萬五千元，至於關於生存配偶蔡李美雲剩餘財產差額分配請求之扣除額部分，原告則未提起行政救濟為爭執等情，有被告九十年六月二十一日南區國稅法字第九〇〇四一六一三號復查決定書附原處分卷可稽；則依上述課稅處分之爭點主義訴訟標的理論，就被繼承人蔡宗坤之遺產稅核定關於生存配偶蔡李美雲剩餘財產差額分配請求之扣除額部分之處分，已因當時原告未主張扣除而告確定。是原告於九十年八月二十五日為本件准列報生存配偶剩餘財產分配請求為扣除額之申請，其性質應屬行政程序法第一百二十八條所規定重新審理之請求；被告以之為更正之申請，尚有未合，先予敘明。
- 2、原告本件申請性質上既屬行政程序法第一百二十八條所規定重新審理之請求，是本件應否進入實體予以審查，即須就原告之申請是否符合上述行政程序法第一百二十八條規定之要件（即第二項至第四項要件，至第一項要件之符合，已如上述）判定之；爰分述如下：
 - （1）本件原告是因認被繼承人蔡宗坤死亡時之遺產總額為九百五十五萬八千二百八十五元，未償債務（積欠醫藥費）四百六十二萬四千三百九十二元，財產淨額為四百九十三萬三千八百九十三元，而生存配偶蔡李美雲之剩餘財產為六百四十八萬三千一百零五元，故生存配偶蔡李美雲並無生存配偶剩餘財產差額分配請求權存在，故未為生存配偶剩餘財產差額分配請求之主張。嗣因被告九十年六月二十一日復查決定，生存配偶蔡李美雲有剩餘財產差額三千六百三十八萬七千五百九十元可為主張，故生存配偶蔡李美雲乃於九十年八月二十五日向其餘繼承人為生存配偶剩餘財產差額分配之請求，並經全體繼承人於九十年八月二十五日立具同意書，同意生存配偶蔡李美雲剩餘財產差額分配之請求等情，則據原告陳述甚明，並有同意書附原處分卷可稽；而生存配偶之剩餘財產差額

分配請求權性質上係屬生存配偶之債權請求權，並應對死亡配偶之繼承人行使之，是本件生存配偶蔡李美雲既於九十年八月二十五日始行使之，向死亡配偶之繼承人主張，並經蔡李美雲與其餘繼承人立具同意書，同意生存配偶蔡李美雲剩餘財產差額分配之請求；是就被繼承人蔡宗坤遺產之核定，關於生存配偶蔡李美雲有為剩餘財產差額分配請求之事實，於生存配偶蔡李美雲於九十年八月二十五日主張前並不存在，而屬於九十年八月二十五日生存配偶蔡李美雲主張時始發生之新事實；是原告本件申請即具有行政程序法第一百二十八條第一項第二款所規定得申請重新審理之事由。

- (2) 又本件原告是因收得被告九十年六月二十一日南區國稅法字第九〇〇四一六一三號復查決定始認生存配偶蔡李美雲有剩餘財產差額分配請求權存在，已如前述；且本件生存配偶蔡李美雲亦於九十年八月二十五日始為剩餘財產差額分配之請求，是原告未於原行政程序或提起行政救濟主張生存配偶蔡李美雲之剩餘財產差額分配請求之扣除額，即難謂有重大過失存在。
- (3) 另本件生存配偶蔡李美雲既於九十年八月二十五日始向其餘繼承人主張剩餘財產差額分配請求，並經蔡李美雲與其餘繼承人於同日立具同意書，同意生存配偶蔡李美雲剩餘財產差額分配之請求，已如前述。而依財政部八十六年二月十五日台財稅第八五一九二四五二三號函釋，遺產稅之納稅義務人為生存配偶剩餘財產差額分配請求之主張時，應檢具法院判決，如未檢具法院判決，惟經繼承人全體同意時亦可；是應認本件生存配偶剩餘財產差額分配請求經繼承人全體同意時，乃原告知悉其得向被告申請生存配偶剩餘財產差額分配請求「扣除額」之時點，則原告於九十年八月二十五日向被告提出本件申請時，自未逾自知悉時起算三個月之期間；再本件原核定遺產稅及罰鍰處分之限繳日期為八十八年十二月十五日，故依稅捐稽徵法第三十五條規定，就原告未申請行政救濟之生存配偶剩餘財產差額分配請求扣除額部分即應於八十九年一月十四日確定，是原告於九十年八月二十五日為本件准列報生存配偶剩餘財產分配請求為扣除額之重新審理請求，亦未逾自法定救濟期間經過後五年之期間。
- (4) 綜上，本件原告所為准列報生存配偶剩餘財產分配請求為扣除額之申請，核與行政程序法第一百二十八條規定之重新審理要件相符，是本件自應就原告有無其所列報之生存配偶剩餘財產分配請求扣除額，為實體之審查。且被告亦是原告生存配偶剩餘財產分配請求已因時效完成而消滅作為否准之理由，足見其亦為實體上之審查。

三、又查：

- (一) 按「聯合財產關係消滅時，夫或妻於婚姻關係存續中所取得而現存之原有財產

，扣除婚姻關係存續中所負債務後，如有剩餘，其雙方剩餘財產之差額，應平均分配。但因繼承或其他無償取得之財產，不在此限。．．．．．第一項剩餘財產差額之分配請求權，自請求權人知有剩餘財產之差額時起，二年間不行使而消滅。自聯合財產關係消滅時起，逾五年者亦同。」分別為民法第一千零三十條之一第一項、第三項所明定。另民法第一百四十四條則規定：「時效完成後，債務人得拒絕給付。請求權已經時效消滅，債務人仍為履行之給付者，不得以不知時效為理由，請求返還；其以契約承認該債務或提出擔保者，亦同。」故「民法第一百四十四條第一項規定時效完成後，債務人得拒絕給付，是消滅時效完成之效力，不過發生拒絕給付之抗辯權，並非使請求權當然消滅，債務人若不行使其抗辯權，法院自不得以消滅時效業已完成，即認請求權已歸消滅。」（最高法院二十九年上字第一一九五號判例參照）而上述民法第一千零三十條之一第三項後段關於「五年期間」，性質上係屬特殊消滅時效之規定，其起算點為聯合財產關係消滅時，且無中斷而重新起算之可能，此點固與一般消滅時效有別，然此則係因法律規定所致；然此期間既為消滅時效性質，故民法第一百四十四條第一項抗辯權之規定，自仍有其適用。換言之，民法第一千零三十條之一規定之配偶剩餘財產分配請求權，性質上係屬債權請求權，於聯合財產關係係因夫妻一方死亡而消滅時，生存配偶之剩餘財產分配請求權是對死亡配偶之繼承人主張之，此時死亡配偶之繼承人方為民法第一百四十四條第一項規定所稱之債務人，其始得為時效完成之抗辯；而稅捐稽徵機關，既非配偶剩餘財產分配請求之債的私法關係之債務人，其自無從為配偶剩餘財產分配請求權已時效完成之抗辯。至於遺產稅之納稅義務人於遺產稅稽徵過程為生存配偶剩餘財產分配請求扣除額之公法上主張，如配偶剩餘財產分配請求之債之關係之債務人，未為時效完成之抗辯，又因相關稅法並無主張期間之規定，則稽徵機關固無從以配偶剩餘財產分配請求已罹於時效為由，否准生存配偶剩餘財產分配請求扣除額之主張，然納稅義務人為此扣除額之主張，亦非漫無期間限制；蓋遺產稅之納稅義務人於遺產稅申報時若未為生存配偶剩餘財產分配請求扣除額之主張，則其除循行政救濟之程序主張，而受提起行政救濟法定期間之限制外，如符合前述行政程序法第一百二十八條重新審理之規定為重新審理之請求，亦應受同條第三項所規定期間之限制。故財政部八十七年一月二十二日台財稅第八七一九二五七〇四號函釋關於「四、當事人主張剩餘財產差額分配請求權價值自遺產扣除之時效，參照民法規定以被繼承人死亡之日起算五年，惟如有具體證據證明請求權人知有剩餘財產差額之日者，應自其知悉之日起算二年。是以，八十六年二月十五日台財稅第八五一九二四五二三號函發布

前之案件，無論已否確定，悉依上開結論決定應否受理更正。」之真意若為納稅義務人於遺產稅關於剩餘財產差額分配請求扣除額之主張，亦有民法第一千零三十條之一第三項所定時效期間之適用，則其顯係對民法時效規定之內涵有所誤解，並將生存配偶剩餘財產分配請求之私法上債之關係與公法上生存配偶剩餘財產差額分配請求扣除額之主張予以混淆，而與前述民法消滅時效之規定不合，並課予人民稅法上所無之時效限制，違反租稅法律主義與法律保留原則，爰不予援用。

(二) 查本件原告之被繼承人蔡宗坤係於八十四年九月二十日死亡，原告於八十五年六月十九日辦理遺產稅申報時並未為生存配偶剩餘財產差額分配扣除額之主張，而是於九十年八月二十五日生存配偶蔡李美雲始向其他繼承人主張生存配偶剩餘財產差額分配請求一節，已如前述；是自蔡宗坤於八十四年九月二十日死亡，其聯合財產關係消滅時，至九十年八月二十五日生存配偶蔡李美雲向其他繼承人主張配偶剩餘財產差額分配請求時，雖已逾民法第一千零三十條之一第三項後段所定五年之特殊時效期間；然本件其他繼承人就生存配偶蔡李美雲剩餘財產差額分配請求權已罹於五年消滅期間，並未為抗辯，且出具同意書，同意生存配偶蔡李美雲之剩餘財產差額分配請求，是依上開所述，被告即不得就生存配偶蔡李美雲剩餘財產差額分配請求權已否時效完成再為審究；故而，本件被告以原告所申請列報生存配偶剩餘財產差額分配請求扣除額之主張，因生存配偶蔡李美雲剩餘財產差額分配請求權已時效完成為由，予以否准，即有違誤。

(三) 至被告援引之最高行政法院八十九年度判字第六一四號判決及九十一年度判字第五六〇號判決，係因認生存配偶之剩餘財產差額分配請求權已消滅，而為有利於被告之認定；核與本件生存配偶蔡李美雲為剩餘財產差額分配請求時，債務人即其他繼承人並未為時效抗辯之事實，並不相同，自難援為有利於被告之認定，併予敘明。

四、綜上所述，本件原告有向被告請求列報生存配偶剩餘財產差額分配請求扣除額之請求權存在，是被告以生存配偶蔡李美雲剩餘財產差額分配請求權已時效完成為由，否准原告之申請，即有違誤，訴願決定未予糾正，亦有未洽。原告提起本件訴訟求為撤銷，為有理由，爰由本院將訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）均予撤銷，以期適法；又關於本件被繼承人蔡宗坤之遺產稅，原告雖有請求列報生存配偶蔡李美雲剩餘財產差額分配請求扣除額之請求權，然因生存配偶蔡李美雲應列入夫妻剩餘財產差額分配範圍之財產究有若干，係屬被告應依職權調查之事項，然被告並未為查核，且原告亦未提出相關證據以供調查，並本件應准

列入生存配偶剩餘財產差額分配請求扣除額金額之實體爭執，原處分均未論究，故為當事人行政救濟之審級利益，此部分自應由被告另為處分核定之；是依行政訴訟法第二百條第四款規定之意旨，原告在請求命被告依照本院判決之法律見解對於原告九十年八月二十五日申請就被繼承人蔡宗坤遺產稅申報准列配偶剩餘財產分配請求之扣除額事件，另作成決定部分，為有理由，其餘部分，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件原告之訴為一部有理由、一部無理由，依行政訴訟法第二百條第四款、第一百零四條、民事訴訟法第七十九條但書，判決如主文。

中 華 民 國 九 十 二 年 十 月 二 十 七 日
高雄高等行政法院第一庭

審判長法官 陳光秀

法 官 李協明

法 官 楊惠欽

右為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於判決送達後二十日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後二十日內向本院提出上訴理由書（須按對造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後二十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。

提起上訴應預繳送達用雙掛號郵票七份（每份三十四元）。

中 華 民 國 九 十 二 年 十 月 二 十 七 日
法院書記官 藍亮仁

資料來源：高雄高等行政法院裁判書彙編（92年版）第二期 278-297 頁