臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第六庭
112年度訴字第1368號
114年5月29日辯論終結

原　　告　廖文鐸

訴訟代理人　謝進益　律師
複　代理人　陳俊宏　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　劉孟嘉
　　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112年10月4日台財法字第11213934900號（案號：第11200243號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、訴願決定及原處分均撤銷。

二、被告應就原告民國110年12月30日之申請案，針對被繼承人廖有章遺產總額中扣除其配偶剩餘財產差額分配請求權金額之財產，依遺產及贈與稅法第17條之1第2項規定應給付之期限，作成核准自民國111年1月1日起展延至與繼承人間臺灣高等法院110年度重家上更一字第11號民事訴訟終結確定時止之行政處分。

三、訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

㈠、被繼承人廖有章（原告之父）於民國99年6月12日死亡，繼承人（即被繼承人之配偶廖黃香，及其子原告與廖振鐸）於核准展期期限內之100年3月14日辦理遺產稅申報，經被告依

據申報及查得資料，核認民法第1030條之1規定剩餘財產差額分配請求權扣除額新臺幣（下同）1,473,289,260元，核定遺產總額3,156,679,552元，遺產淨額1,660,924,719元，應納稅額166,092,471元。嗣經申請核准更正後，原告及繼承人廖振鐸不服，提起訴願，經被告重審復查決定追減遺產稅額620,163,105元及追減差額分配請求權扣除額240,305,187元。廖振鐸仍表不服，循序提起行政訴訟【被告於本院判決審理中，以108年10月25日財北國稅法二字第1080038089號函（下稱被告108年10月25日函），撤銷重審復查決定遺產總額超過2,532,824,688元及差額分配請求權扣除額超過1,231,825,843元部分】，經最高行政法院110年10月7日109年度上字第367號判決（下稱最高行109上367判決）「主文：原判決駁回被繼承人遺產稅核定應納稅額……127,853,327元逾……103,823,327元……部分……廢棄，發回臺北高等行政法院。其餘上訴駁回……。」廢棄部分案經本院111年12月22日110年度訴更一字第75號判決駁回廖振鐸之訴，因廖振鐸未提起上訴而告確定。

㈡、原告已繳清（原核定）遺產稅，被告於105年5月20日掣發遺產稅繳清證明書，載明繼承人應於106年5月20日前將核准差額分配請求權之財產，交付予被繼承人之配偶（下稱系爭給付義務）。其後原告迭次申請延期，被告均核准並延展履行期限至110年12月31日；原告代理人復以110年12月30日（110）維揚律字第110123001號函（下稱系爭申請），以繼承人間因遺產分割訴訟等由，續請求延期至系爭民事訴訟判決確定後，且可為遺產移轉時，被告以111年2月11日財北國稅審二字第1110003774號函（下稱原處分），否准其申請，重行核定差額分配請求權扣除額為0元，遺產淨額為2,510,359,115元，發單補徵應納稅額123,182,584元及加計利息13,179,990元。原告不服，申請復查，未獲變更，原告仍不服，提起訴願，經訴願決定駁回，原告仍不服，遂向本院提起行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠、被繼承人廖有章之遺產分配訴訟（含生存配偶剩餘財產差額分配請求權）正在臺灣高等法院110年度重家上更一字第11號民事訴訟（下稱系爭民事訴訟）審理尚未確定，故無法依法履行提供移轉財產明細表及移轉事實證明文件，依最高行政法院109年度判字第212號判決意旨，符合遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）施行細則第11條之1第1項規定之「特殊原因」，被告即應依該規定，准予將配偶剩餘財產差額分配請求權之認定，展延至系爭民事訴訟確定為止。民事訴訟之進程快慢，並非原告或繼承人得以決定或控制，若以此不可歸責於原告或繼承人之事由，而令原告及繼承人承受不利益之結果，亦非屬對納稅義務人已善盡保護之情事。被告亦曾以相同理由，對原告先前之申請，作出展期處分，又本件之殊特原因為繼承人間之系爭民事訴訟，故被告就本件展延期限之裁量權縮減至零。然被告竟率爾認定配偶剩餘財產差額分配請求權之扣除額部分為0元，應屬違法。

㈡、聲明：

１、訴願決定及原處分均撤銷。

２、被告應就原告110年12月30日之申請案，針對被繼承人廖有章遺產總額中扣除其配偶剩餘財產差額分配請求權金額之財產，依遺產及贈與稅法第17條之1第2項規定應給付之期限，作成核准自111年1月1日起展延至與繼承人間臺灣高等法院110年度重家上更一字第11號民事訴訟終結確定時止之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

㈠、被告已依遺贈稅法第17條之1第2項規定之5年期間內，酌予延長履行配偶財產之分配請求權扣除額期限至110年12月31日，足見原處分並非全未考量個案情節，然最長之展延期限，仍不得逾111年5月20日，否則即有逾越立法者授權範圍之虞，甚至為一不確定之限期。原告及其他繼承人既未於核准展延履行期限內交付分配請求權金額之財產予生存配偶，

被告乃否准分配請求權扣除額1,231,825,843元，於核課期間屆滿日111年5月20日以前，追繳未給付部分之應納遺產稅，重行核定遺產淨額2,510,359,115元，發單補徵應納稅額123,182,584元，並加計利息13,179,990元，並無不合。原告及其他繼承人間前揭遺產私權爭議涉及遺產總額及分配請求權範圍，嗣後經民事法院判決確定，倘真有法院判決確定且核計遺產總額及分配請求權之金額較被告核定為少，因追減遺產總額，將連動本件分配請求權之計算，經重新核算致本件遺產稅已納稅額發生溢繳稅款情事，原告得依據稅捐稽徵法第28條規定，自繳納稅款之日起算10年內申請退還稅款，並依同法第38條規定，加計利息，一併退還，其結果尚不會侵害原告租稅上利益。

㈡、聲明：駁回原告之訴。

四、前開事實概要欄所載事實，除下列爭點外，有原核定（更正後）遺產稅核定通知書（原處分可閱卷第83至86頁）、105年5月20日核發遺產稅繳清證明書（原處分可閱卷第354-2至354-4頁）、被告108年10月25日函（原處分可閱卷第408-5頁）、本院107年度訴字第16號判決（原處分可閱卷第409至426頁）、最高行政法院109年度上字第367號判決（原處分可閱卷第427至435頁）、本院110年度訴更一字第75號判決（原處分可閱卷第435-1至435-21頁）、本院110年度訴更一字第75號判決歷審裁判清單（原處分可閱卷第435-22頁）、被告110年8月4日財北國稅審二字第1100022844號函（請求原告提供移轉財產明細表及移轉事實證明文件，原處分可閱卷第98頁）、107年7月13日（107）維揚律字第107071302號函（原處分可閱卷第35至37頁）、110年8月11日（110）維揚律字第110081101號函（原處分可閱卷第124至127頁）、被告110年9月9日財北國稅審二字第1100026583號函（原處分可閱卷第165頁，核准延期至110年12月31日）、系爭申請（原處分可閱卷第173至174頁）、原處分（原處分可閱卷第311至312頁）、本件遺產稅核定通知書及繳款書（原處分可

閱卷第346至352頁）、復查決定（本院卷第19至28頁）、訴願決定（本院卷第29至41頁）等在卷可證，足以認定為真實。本件之主要爭點為：㈠、系爭民事訴訟尚未確定，是否屬遺贈稅法施行細則第11條之1所規定之「特殊原因」？㈡、系爭給付義務之給付履行期限，若按遺贈稅法施行細則第11條之1規定申請核准延期，稽徵機關是否會因遺贈稅法第17條之1第2項規定之5年期間屆滿而產生無法追繳稅捐之結果？

五、得心證之理由：

㈠、本件應適用之法條與法理：

１、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。(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。」第55條規定：「本法施行細則，由財政部定之。」第58條規定：「關於遺產稅及贈與稅之課徵，本法未規定者，適用其他法律之規定。」遺贈稅法第55條授權制定之遺贈稅法施行細則第11條之1第1項規定：「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。」

２、立法院於98年1月12日增訂遺贈稅法第17條之1規定，總統於98年1月21日公布施行，立法理由略以：「被繼承人之配偶依民法第一千零三十條之一規定主張配偶剩餘財產差額分配請求權者，於第一項規定納稅義務人得申報自遺產總額中扣除。為使繼承人有充裕時間辦理給付生存配偶主張之剩餘財產差額分配請求權金額之財產，於第二項規定於稽徵機關核

發稅款繳清證明書或免稅證明書之日起一年期間內辦竣。另為防杜生存配偶『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五年之核課期間內追繳遺產稅。」查行政院提案增訂本條之說明略以：「配合民法第一千零三十條之一配偶剩餘財產差額分配請求權之規定，增訂於課徵遺產稅時，納稅義務人得申報扣除及應為給付之期限，又未於期限內給付者應追繳稅賦。」可知遺贈稅法第17條之1第2項規定的目的在於避免生存配偶有「假行使真扣除」之情形，是若具體個案並無「假行使真扣除」而符合遺贈稅法施行細則第11條之1第1項所規定之特殊原因者，自得報經主管稽徵機關核准延期，不受遺贈稅法第17條之1第2項規定5年核課期間內追繳遺產稅之限制。

3、又民法第1030條之1於96年5月23日修正公布時，刪除原第3項「第一項請求權，不得讓與或繼承。但已依契約承諾，或已起訴者，不在此限。」之規定，其刪除理由略以：「剩餘財產分配請求權雖依夫妻身分而產生，但其本質仍屬財產權，並不具專屬性質，基於下列理由爰將第三項規定刪除：1、若剩餘財產分配請求權為專屬權，則第1009條、1011條的規定將完全喪失意義，無法保障債權人之利益。2、對有請求權人之繼承人不利。」惟101年12月26日修正公布的民法第1030條之1又將上述刪除之「第一項請求權，不得讓與或繼承。但已依契約承諾，或已起訴者，不在此限。」規定再度回復增訂為第3項，其立法理由略以：「二、剩餘財產分配請求權制度目的原在保護婚姻中經濟弱勢之一方，使其對婚姻之協力、貢獻，得以彰顯，並於財產制關係消滅時，使弱勢一方具有最低限度之保障。參酌司法院大法官釋字第620號解釋，夫妻剩餘財產分配請求權，乃立法者就夫或妻對家務、教養子女、婚姻共同生活貢獻之法律上評價，是以，剩餘財產分配請求權既係因夫妻身分關係而生，所彰顯者亦係「夫妻對於婚姻共同生活之貢獻」，故所考量者除夫

妻對婚姻關係中經濟上之給予，更包含情感上之付出，且尚可因夫妻關係之協力程度予以調整或免除，顯見該等權利與夫妻「本身」密切相關而有屬人性，故其性質上具一身專屬性，要非一般得任意讓與他人之財產權。三、或有論者主張剩餘財產分配請求權之性質屬財產權，若賦予其專屬權，對債權人及繼承人保障不足，並有害交易安全云云。惟此見解不僅對剩餘財產分配請求權之性質似有違誤，蓋剩餘財產分配請求權本質上就是夫妻對婚姻貢獻及協力果實的分享，不應由與婚姻經營貢獻無關的債權人享有，自與一般債權不同；更違反債之關係相對性原則，尤其是自2007年將剩餘財產分配請求權修法改為非一身專屬權後，配合民法第一千零十一條及民法第二百四十二條之規定，實際上造成原本財產各自獨立之他方配偶，婚後努力工作累積財產，反因配偶之債權人代位行使剩餘財產分配請求權而導致事實上夫（妻）債妻（夫）還之結果。更有甚者，由於民法第一千零十一條之「債權人」並未設有限制，造成實務上亦發生婚前債務之債權人向法院聲請宣告改用分別財產制並代位求償之事，造成債務人之配偶須以婚後財產償還他方婚前債務之現象，如此種種均已違背現行法定財產制下，夫妻於婚姻關係存續中各自保有所有權權能並各自獨立負擔自己債務之精神。四、現行民法第244條已對詐害債權訂有得撤銷之規範，債權人對於惡意脫產之夫妻所為之無償或有償行為本即可依法行使撤銷權，法律設計實已可保障債權人，若於親屬編中，再使第三人可代位行使本質上出於『夫妻共同協力』而生之剩餘財產分配請求權，不但對該債權人之保護太過，更有疊床架屋之疑。五、再者，近代法律變遷從權利絕對主義，演變至權利相對化、社會化的觀念，法律對權利之保障並非絕對，倘衡平雙方法益，權利人行使權利所能取得之利益，與該等權利之行使對他人及整個社會國家可能之損失相較，明顯不成比例時，當可謂權利之濫用。本條自2007年修法改為非一身專屬權後至今已逾五年，目前司法實務之統計資料顯示，

近兩年債權銀行或資產管理公司利用本條規定配合民法第一千零十一條及民法第二百四十二條之規定追討夫或妻一方之債務的案件量暴增並占所有案件九成以上，僅為了要滿足其債權，已讓數千件的家庭失和或破裂，夫妻離異、子女分離等情況亦不斷發生，產生更多的社會問題，使國家需花費更多資源與社會成本以彌補。2007年之修法，顯然為前述債權人權濫用大開方便之門，為滿足少數債權人，而犧牲家庭和諧並讓全民共同承擔龐大社會成本，修法後所欲維護之權益與所付出之代價顯有失當。六、又參酌日本夫妻財產制立法例，法定財產制僅於離婚時由夫妻協議或訴請法院分配財產，並無類似台灣債權人得聲請宣告改用分別財產制後再代位請求剩餘財產差額分配之規定，甚至縱使夫妻之一方聲請個人破產，因非離婚，故亦無財產分配之問題。七、是以，仿民法第一百九十五條第二項之規定，修正剩餘財產分配請求權為專屬於配偶一方之權利，增訂第三項，僅夫或妻之一方始得行使剩餘財產分配請求權，但若已取得他方同意之承諾或已經向法院提起訴訟請求者，則可讓與或繼承。」110年1月20日公布施行的民法第1030條之1又修正第2項：「夫妻之一方對於婚姻生活無貢獻或協力，或有其他情事，致平均分配有失公平者，法院得調整或免除其分配額。」，並新增第3項：「法院為前項裁判時，應綜合衡酌夫妻婚姻存續期間之家事勞動、子女照顧養育、對家庭付出之整體協力狀況、共同生活及分居時間之久暫、婚後財產取得時間、雙方之經濟能力等因素。」，其立法理由略以：「二、剩餘財產分配請求權制度之目的，原在保護婚姻中經濟弱勢之一方，使其對婚姻之協力、貢獻得以彰顯，並於財產制關係消滅時，使弱勢一方具有最低限度之保障。然因具體個案平均分配或有顯失公平之情形，故原條文第二項規定得由法院審酌調整或免除其分配額。惟為避免法院對於具體個案之認定標準不一，爰修正第二項規定，增列『夫妻之一方對於婚姻生活無貢獻或協力，或有其他情事，致平均分配有失公平者』

之要件，以資適用。三、法院為第二項裁判時，對於『夫妻之一方有無貢獻或協力』或『其他情事』，應有具體客觀事由作為審酌之參考，爰增訂第三項規定『法院為前項裁判時，應綜合衡酌夫妻婚姻存續期間之家事勞動、子女照顧養育、對家庭付出之整體協力狀況（含對家庭生活之情感維繫）、共同生活及分居時間之久暫、婚後財產取得時間、雙方之經濟能力等因素』，例如夫妻難以共通生活而分居，則分居期間已無共通生活之事實，夫妻之一方若對於婚姻生活無貢獻或協力，法院即應審酌，予以調整或免除其分配額。」由上述修法歷程可知，配偶剩餘財產差額分配請求權於涉及遺產分割時，確實必須就各種情況審酌各項證據才能作成妥適裁判，因死亡致使聯合財產關係消滅之情形，即應以夫或妻於婚姻關係存續中所取得而現存之原有財產（或遺產）為比較基礎，計算生存配偶的財差請求權，再從其遺產求償；換言之，遺贈稅法第17條之1第2項所定「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」，其給付該剩餘財產分配請求權金額之財產，實係從遺產中交付，並非由繼承人以其固有財產給付；則在遺產由生存配偶與其餘繼承人間為分割協議時，即須先就生存配偶行使剩餘財產分配請求內容確認後，續就其餘部分為分割、分配，而在其等確有爭執致無法達成分割協議，進而提起遺產分割訴訟之情形，基於遺產分割判決就遺產之分配復具有形成效力，遺產因判決形成力而為分配之結果，亦有滿足生存配偶之剩餘財產請求而經履行之可能。民事法院關於配偶剩餘財產差額分配請求權之金額所作成確定裁判具有形成效果，包括生存配偶在內之繼承人都應受其拘束，被告於認定配偶剩餘財產差額分配請求權之金額時亦須受該民事確定裁判之拘束，而民事訴訟程序之進度並非繼承人單方面可以逕行決定，因此，若因繼承人提起分割遺產訴訟涉及配偶剩餘財產差額分配請求權之金額，超過遺贈稅法第17條之1規定的時間，並非可歸責於納稅義

務人之事由，實難認為民事法院審理遺產分割訴訟會有生存配偶「假行使真扣除」之情形，就不應認定屬於遺贈稅法第17條之1第2項所規定稽徵機關必須在5年內就未給付部分追繳應納稅賦之範圍。是以，在前述民事訴訟尚未確定之前，應可認為符合遺贈稅法施行細則第11條之1第1項所規定之特殊原因，主管稽徵機關對於延期之申請實無不予核准之理，不應誤用遺贈稅法第17條之1第2項規定而否准延期申請，逕行於5年核課期間內追繳遺產稅。

4、又參照62年2月6日修正公布施行的遺贈稅法第26條規定：「（第1項）遺產稅或贈與稅納稅義務人具有正當理由不能如期申報者，應於前3條規定限期屆滿前，以書面申請延長之。（第2項）前項申請延長期限以3個月為限。但因不可抗力或其他有特殊之事由者，得由稽徵機關視實際情形核定之。」其立法理由略以：「按原遺產稅法第十九條之規定，增訂但書，以應事實需要。」可知就納稅義務人之協力義務而言，遺贈稅之納稅義務人有正當理由無法如期申報者，雖然法條明定申請延長期限以3個月為限，但稽徵機關基於事實上之需要，仍得因不可抗力或其他有特殊之事由而核定較3個月更長的申報期間，賦予稽徵機關甚為充足的裁量空間。而所謂事實需要不只發生於協力義務期間，在核課期間亦有可能發生，因此同樣應在原則上的法定期間之外賦予稽徵機關較長的核課期間，遺贈稅法施行細則第11條之1第1項規定之「特殊原因」即為明證。

5、再按「遺產及贈與稅法施行細則第11條之1規定『有特殊原因，報經主管稽徵機關核准延期』，所謂『特殊原因』，係指客觀上不可合理期待納稅義務人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，給付財差請求權金額之財產予被繼承人之配偶之情形。如果納稅義務人於稽徵機關核發稅款繳清證明書或免稅證明書時已因不能協議分割遺產而提起民事訴訟，致無法於取得證明書起1年內確定財差請求權金額及相當於該金額之財產者，即難以合理期待其於取

得證明書起1年內給付財差請求權金額之財產予被繼承人之配偶，且因分割遺產判決具有形成效力，自得於原定期間屆滿前報請主管稽徵機關核准延展給付期限至判決確定時為止。此有遺產及贈與稅法第26條規定：『遺產稅或贈與稅納稅義務人具有正當理由不能如期申報者，應於前三條規定限期屆滿前，以書面申請延長之。前項申請延長期限以三個月為限。但因不可抗力或其他有特殊之事由者，得由稽徵機關視實際情形核定之。』、財政部79年2月1日台財稅第000000000號函釋（下稱財政部79年2月1日函釋）：『被繼承人死亡後始經法院判決確定為其所有之土地，其遺產稅納稅義務人，應自判決確定之日起六個月內補申報遺產稅。』及本院106年9月份第1次庭長法官聯席會議決議：『遺產及贈與稅法第23條第1項所定之遺產稅申報期間及稅捐稽徵法第22條所定之核課期間，基於合憲性解釋原則，應以可合理期待納稅義務人履行申報義務及稽徵機關得行使核課權為前提，方符合其立法目的及遺產稅申報暨核課事件之本質。是納稅義務人如對於登記他人名下之土地及其移轉登記請求權是否屬於被繼承人之遺產，尚待民事判決確定始能確認者，則於民事判決確定前，自難以期待納稅義務人就尚有爭議之財產申報遺產稅，更難以期待稽徵機關得知該筆爭議財產係屬遺產而依法行使核課權。則就此一爭議財產，遺產及贈與稅法第23條第1項所定之遺產稅申報期間，應自民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算，並依稅捐稽徵法第22條規定起算其核課期間，以兼顧徵、納雙方之均衡利益，俾符合實質課稅及公平課稅原則。財政部79年2月1日函釋即係秉持前揭規定之立法意旨及遺產稅申報暨核課事件之本質，依期待可能性原則所為之闡釋，並未增加法律所無之稅捐義務，而與租稅法律主義無違，與遺產及贈與稅法第23條第1項及稅捐稽徵法第22條規定意旨亦無牴觸。』可資參考。」，亦有最高行政法院109年度判字第212號判決意旨可資參照。

6、從而，基於憲法保障人民財產權不受國家恣意侵害，尊重人民行使訴訟權意旨，稽徵機關於適用遺贈稅法第17條之1第2項、遺贈稅法施行細則第11條之1第1項規定時，應將民事法院審理遺產分割訴訟不會導致生存配偶「假行使真扣除」之情形作為特殊原因，允許展延繼承人給付差額分配請求權金額之財產予被繼承人配偶之期間至該訴訟裁判確定之日，因此，稽徵機關於該核准延期期間內仍處於無法行使核課權之狀態，其核課期間無從起算，須待展延期間屆滿翌日起，核課權始處於可行使狀態而得以開始起算核課權。如此明確的區分標準，一方面能保障納稅義務人之權益，在有不可歸責於己之事由致無法於期限內給付時，得申請展延以暫緩給付，另一方面稽徵機關善盡尊重人民受憲法保障之財產權、訴訟權之國家義務，不致於因此導致核課稅捐權因時效完成而消滅，國家租稅債權仍能以合憲方式實現。

㈡、經查，被繼承人廖有章於99年6月12日死亡，繼承人(含原告)於核准展期期限內之100年3月14日辦理遺產稅申報，經行政訴訟判決確定遺產總額為2,532,824,688元、扣除額為1,242,291,416元(包含與本件相關之差額分配請求權1,231,825,843元)、遺產淨額為1,278,533,272元及應納稅額127,853,327元(原處分可閱卷第83至86頁)。本件原告於繳清遺產稅後經被告於105年5月20日發給遺產稅繳清證明書，列管給付分配請求權金額之財產在案（原處分可閱卷第354-2至354-4頁、本院卷第202頁）。原告分別於107年7月13日、110年8月11日申請延期，申請延期函均載明因被繼承人廖有章之繼承人間，有遺產分割、剩餘財產分配請求權及繼承權回復等事件正在進行訴訟，遺產目前為公同共有狀態，無法由任一繼承人單獨處分，此情形該當遺贈稅法施行細則第11條之1所稱特殊原因，得報請主管稽徵機關核准延期等語(原處分可閱卷第35至37頁、第125至127頁)，被告均核准並展延履行期限至110年12月31日(原處分可閱卷第165頁)。

㈢、原告復以系爭申請記載相同事由，請求再次展延至系爭民事訴訟判決確定後始提出移轉財產明細表及移轉事實證明文件予被告查核(原處分可閱卷第173至174頁)，被告則以原處分否准其申請，內容略以：臺端主張因繼承人等間就遺產分割及剩餘財產差額分配請求權進行訴訟，無法依遺贈稅法第17條之1第2項規定於期限內給付該請求權金額之財產予被繼承人配偶，前經被告准予延長交付期限至110年12月31日，惟本案於105年5月20日核發繳清證明書迄申請日止已4年6個月，本次再以同一事由申請延長交付期限，被告未能據此再行延期，就未給付部分追繳應納稅賦等語(原處分可閱卷第311至312頁)，並檢送遺產稅繳款書及剔除前開差額分配請求權後之遺產稅核定通知書予原告(原處分可閱卷第346至352頁)。依前開遺產稅核定通知書可知，被告因原告未於期限內給付差額分配請求權金額之財產予被繼承人之配偶，乃剔除前開差額分配請求權之金額1,231,825,843元，重新核定遺產淨額為2,510,359,115元(＝原核定遺產淨額1,278,533,272元＋差額分配請求權之金額1,231,825,843元)、應納稅額為251,035,911元(＝2,510,359,115×10%)，扣除前已繳納稅款127,853,327元，被告補徵稅額123,182,584元(＝251,035,911－127,853,327)並加計利息13,179,990元，前開補徵稅額即被告按所剔除差額分配請求權之金額「1,231,825,843元」以該年度遺產稅適用10%稅率所計算之結果。就前開補徵稅額123,182,584元及加計利息13,179,990元，兩造就金額計算形式上之正確性均無爭執(本院卷第160頁)，合先敘明。

㈣、又原告與其餘繼承人間因遺產分割、廖黃香之剩餘財產分配請求權等民事訴訟事件，前經臺灣臺北地方法院101年度重家訴字第35號民事判決及臺灣高等法院107年度重家上字第62號判決，原告及其他繼承人不服，各自提起上訴，經最高法院110年度台上字第1795號判決廢棄，發回臺灣高等法院，經臺灣高等法院110年度重家上更一字第11號判決(下稱

民事更一審)，現正上訴最高法院尚未確定，依最高法院110年度台上字第1795號判決發回意旨，可知仍應釐清者係關於不應列入剩餘財產計算差額之婚後取得之財產範圍，以及部分域外不動產是否得與其他遺產一體分割，因此，顯然無從期待系爭民事訴訟仍未判決確定前，其等即同意全數依原核定之數額給付差額分配請求權金額之財產給予廖黃香。況且「於因死亡致使聯合財產關係消滅之情形，即應以夫或妻於婚姻關係存續中所取得而現存之原有財產（或遺產）為比較基礎，計算生存配偶的財差請求權，再由其從遺產求償，則遺產及贈與稅法第17條之1第2項所定『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』，其給付該財差請求權金額之財產自係從遺產中交付，並非由繼承人以其固有財產給付。從而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)。從而在未經系爭民事訴訟確定前，確實難以合理期待其餘繼承人履行系爭給付義務，則依上開法條規定與實務見解，被告對於系爭申請，針對被繼承人廖有章遺產總額中扣除其配偶剩餘財產差額分配請求權金額之財產，自應依遺贈稅法第17條之1第2項規定應給付之期限，作成核准自111年1月1日起展延至系爭民事訴訟終結確定時止之行政處分，始於法無違，被告依法既應准許系爭申請，即表示被告不應逕自作成本件課稅處分，故被告作成原處分予以否准申請，同時予以核課稅捐檢送遺產稅核定通知書命原告繳納，即屬違法。

㈤、被告雖辯稱若嗣後系爭民事訴訟判決確定致本件遺產稅已納稅額發生溢繳稅款情事時，原告仍得依據稅捐稽徵法第28條規定向被告主張其權利云云，惟現行稅捐稽徵法第28條第1項本文規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之

錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。」準此，該當退稅請求權之要件，必須有溢繳稅款、溢繳係因法定事由或計算錯誤所致、請求未逾時效等，並非全然毫無限制，原告可能因為不符前開要件(例如：請求已逾時效)致無法退還溢繳之稅款。況且，前開退稅請求權發生之要件事實，倘有事實不明時，係由主張對其有利之納稅義務人負擔客觀舉證責任(最高行政法院111年度上字第960號判決意旨參照)。從而，與其賦予原告依稅捐稽徵法第28條退還溢繳稅款之權利，不如容許待系爭民事確定判決之終局認定結果再為處理，亦較為合理有據。另對於原告107年7月13日、110年8月11日以系爭民事訴訟尚未確定為由之申請展延案，被告均認符合遺贈稅法施行細則第11條之1之「特殊原因」，基於行政自我拘束原則，被告就原告於110年12月30日再次申請展延，若無其他可為差別處理之事由，自亦當為相同認定。故被告所辯並無可採。

㈥、關於被告辯稱因遺贈稅法第17條之1第2項有規定5年之核課期間，故本件最長之展延期限仍不得逾111年5月20日，不得任意延長至一不確定期限，否則即有逾越立法者授權範圍之虞云云，惟依前揭規定意旨及說明，稽徵機關應採用合憲性解釋方法，並注意到系爭民事訴訟不會導致生存配偶「假行使真扣除」之情形，而可以作為遺贈稅法第17條之1第2項與遺贈稅法施行細則第11條之1所規定之特殊原因，從而應允許展延系爭給付義務之期間至系爭民事訴訟裁判確定之日，一方面納稅義務人無須因不可歸責於己之事由而權益受損，另一方面稽徵機關仍能於系爭民事訴訟裁判確定之翌日起算核課期間，國家租稅債權得以合憲方式實現，並無被告所稱任意延長期限之情形，被告上開主張仍無足採。

六、從而，原告請求被告應依系爭申請，針對被繼承人廖有章遺產總額中扣除其配偶剩餘財產差額分配請求權金額之財產，依遺產及贈與稅法第17條之1第2項規定應給付之期限，作成

核准自111年1月1日起展延至系爭民事訴訟終結確定時止之行政處分，為有理由，應予准許。被告作成原處分予以否准申請，同時予以核課稅捐檢送遺產稅核定通知書命原告繳納，尚有違誤，訴願決定未予糾正，亦有未合，原告訴請撤銷，為有理由，亦應予准許。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘主張、陳述及證據，均無礙本院前開論斷結果，爰不予一一論述，併予指明。

八、結論：原告之訴有理由。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　6　　月　　26　　日

審判長法　官　洪慕芳

法　官　周泰德

法　官　郭銘禮

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　　6　　月　　26　　日

書記官　林淑盈