

最 高 行 政 法 院 裁 定

108年度大字第1號

上訴人 財政部北區國稅局
代表人 王綉忠
訴訟代理人 蔡淑華
林秀玲
被上訴人 曾文燦
曾玉閨
曾香梅
曾惠珠

本院大法庭就第二庭於中華民國108年9月12日108年度裁提字第1號遺產稅事件所提案之法律爭議，裁定如下：

主 文

- 一、後死亡配偶之夫妻剩餘財產差額分配請求權，計入遺產總額課徵遺產稅，關於遺產及贈與稅法第23條第1項所定之6個月申報期間，繼承人應自司法院釋字第620號解釋公布之日起6個月內補申報遺產稅，並依稅捐稽徵法第22條規定之日起算其核課期間。
- 二、後死亡配偶之繼承人已於法定期間內申報遺產稅，屬「已於規定期間內申報」之稅捐，故後死亡配偶之夫妻剩餘財產差額分配請求權，如無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐情事，核課期間依稅捐稽徵法第21條第1項第1款規定應為5年。

理 由

一、提交事件之基礎事實

緣被上訴人之父曾金福於民國90年11月24日死亡，繼承人於91年1月7日申報遺產稅，列報夫妻剩餘財產差額分配請求權（下稱差額分配請求權）扣除額新臺幣（下同）86,584,697元。經稽徵機關依本院91年度3月份庭長法官聯席會議決議核為0元，作成遺產稅課稅處分。繼承人不服循序提起行政訴訟。為繼承人之一之被上訴人之母曾魏淑於91年7月25日死亡，其繼承人即被上訴人於92年4月21日（被上訴人前曾

報請上訴人准予延期至92年4月25日前申報)申報遺產稅，經上訴人按申報及查得資料，核定遺產總額5,778,000元，遺產淨額0元。嗣關於曾金福遺產稅事件，原審法院98年9月24日97年度訴更一字第108號判決以原核定未將曾金福74年6月5日之前(按應是「6月4日以前」之意)取得之財產，列入差額分配請求權計算範圍，顯與95年12月6日公布之司法院釋字第620號解釋意旨不合，遂將該事件訴願決定及原處分(即復查決定)關於差額分配請求權扣除額部分予以撤銷確定。上訴人依該確定判決意旨，於98年10月5日就被繼承人配偶曾金福遺產稅重核復查決定，核認差額分配請求權扣除額52,704,119元，並通知本件繼承人即被上訴人補申報被繼承人曾魏淑之差額分配請求權價值52,704,119元，惟被上訴人逾期仍未辦理補申報。上訴人遂將上開差額分配請求權價值併計遺產總額，於102年8月20日重行核定被繼承人曾魏淑遺產總額58,482,119元，遺產淨額48,804,272元，應納遺產稅額14,502,751元外，並於104年10月13日按所漏稅額14,502,751元處以0.8倍之罰鍰計11,602,200元。被上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。經原審判決撤銷訴願決定及原處分(含復查決定)，上訴人不服，乃提起上訴。受理上訴事件之合議庭認採為裁判基礎之法律見解，與先前裁判(本院100年度判字第1595號判決)之法律見解歧異，而為本件提案。

二、提案之法律爭議

74年6月4日以前結婚，並適用聯合財產制之夫妻，其中一方配偶死亡(下稱先死亡配偶)，其繼承人於司法院釋字第620號解釋前，申報遺產稅時，列報差額分配請求權扣除額，但為稽徵機關依本院91年度3月份庭長法官聯席會議決議，74年6月4日以前取得之夫妻原有財產，不列入差額分配請求權範圍，而核為0元，作成遺產稅課稅處分，繼承人不服循序提起行政訴訟。為繼承人之一之配偶(下稱後死亡配偶)於行政救濟中死亡，其繼承人於法定期間內申報遺產稅，但

01 未將於先死亡配偶遺產稅案中列報為扣除額之後死亡配偶之
02 差額分配請求權，列報計入後死亡配偶之遺產總額。嗣司法
03 院釋字第620號解釋公布，行政法院依該號解釋意旨，撤銷
04 先死亡配偶之遺產稅課稅處分確定，則後死亡配偶對先死亡
05 配偶之差額分配請求權，計入遺產總額課徵遺產稅之核課期
06 間，應自何時起算？如無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏
07 稅捐情事，則是否屬稅捐稽徵法第21條第1項第1款「已在規
08 定期間內申報」，其核課期間應為5年或7年？

09 三、本院大法庭裁定如主文所示之統一法律見解，理由如下：

10 (一)關於應自何時起算遺產稅核課期間部分

11 1.先死亡配偶之繼承人於司法院釋字第620號解釋前申報遺產
12 稅時，列報差額分配請求權扣除額。因本院91年度3月份庭
13 長法官聯席會議決議統一之法律見解，係認74年6月4日民法
14 親屬編修正施行前結婚，並適用聯合財產制之夫妻，於74年
15 6月5日以後其中一方死亡，於核定死亡配偶之遺產總額時，
16 僅得就74年6月5日以後夫妻所取得之原有財產計算剩餘財產
17 差額分配額，自遺產總額中扣除。而本院依89年7月1日修正
18 施行之行政法院組織法第16條第3項舉行之庭長法官聯席會
19 議，就法律問題所作成之統一法律見解決議，有其法律上之
20 拘束力（參見本院104年度判字第260號判決及106年度判字
21 第1號判決），屬於一般性法規範（因此可成為司法院大法
22 官違憲審查對象）。稽徵機關適用該統一之法律見解，就74
23 年6月4日以前取得之夫妻原有財產，認不得列入計算剩餘財
24 產差額分配額範圍，原無不合。嗣95年12月6日司法院釋字
25 第620號解釋公布，關於夫妻婚姻關係存續中，於74年6月4
26 日之前或同年月5日之後取得之現存原有財產均屬差額分配
27 請求權之計算範圍之解釋，具有變更法規範性質，稽徵機關
28 原不得就74年6月4日以前夫妻取得之原有財產，列入計算後
29 死亡配偶對先死亡配偶之差額分配請求權範圍，而核課遺產
30 稅，變成得列入核課。此種情形可認為司法院釋字第620號
31 解釋公布前，因有法律上障礙，納稅義務人無從履行申報義

務，稽徵機關亦無從行使核課權。

2.依司法院釋字第620號解釋，先死亡配偶74年6月4日以前取得之原有財產，應列入差額分配請求權計算範圍，計算後死亡配偶之差額分配請求權扣除額。而後死亡配偶之差額分配請求權之有無暨其價值額，繫於先死亡配偶遺產稅中差額分配請求權扣除額是否列計遺產總額暨其價值多少而定。後死亡配偶之繼承人於92年4月21日申報後死亡配偶之遺產稅時，雖未列報後死亡配偶之差額分配請求權，惟後死亡配偶是否於先死亡配偶遺產稅案件主張差額分配請求權及價值多少，稽徵機關應依職權查明認定。司法院釋字第620號解釋於95年12月6日公布之日，後死亡配偶之遺產稅事件之核課期間，自92年4月21日申報日起算5年（詳後述），尚未屆滿，關於後死亡配偶之差額分配請求權，自有該解釋之適用。後死亡配偶之差額分配請求權，依遺產及贈與稅法第23條所定之申報期間，應自司法院釋字第620號解釋公布之日起6個月內補申報遺產稅，並據此依稅捐稽徵法第22條規定之日起算其核課期間。

3.結論：後死亡配偶之差額分配請求權，計入遺產總額課徵遺產稅，關於遺產及贈與稅法第23條第1項所定之6個月申報期間，繼承人應自司法院釋字第620號解釋公布之日起6個月內補申報遺產稅，並應依稅捐稽徵法第22條規定之日起算其核課期間。

（二）關於遺產稅核課期間部分

1.遺產稅性質上屬由納稅義務人申報繳納之稅捐，依稅捐稽徵法第21條第1項規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。」可知，區分為已申報者核課期間為5年；未申報者或已申報但有故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，核課期間為7年

。遺產總額之構成，包括多筆不同種類之遺產，雖每筆遺產之計算及屬性不同，惟稽徵機關最終核定結果為單一遺產總額（淨額）及稅額。遺產稅核定內容除各項遺產外，另有免稅額、一般扣除額、差額分配請求權扣除額及累進稅率，稽徵機關核定遺產稅額，實是上開組成要素交錯適用、合併計算之結果。遺產稅債務因實現法定之租稅構成要件而成立，納稅義務人依法係成立一個遺產稅債務，並非成立複數之遺產稅債務，故在適用核課期間時，當不得將構成遺產之各項財產，分別適用不同之核課期間。後死亡配偶之繼承人既已於法定期間內申報遺產稅，即為「已於規定期間內申報」之稅捐，故後死亡配偶之差額分配請求權，如無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐情事，核課期間依稅捐稽徵法第21條第1項第1款規定自應為5年。

2. 結論：後死亡配偶之繼承人已於法定期間內申報遺產稅，屬「已於規定期間內申報」之稅捐，故後死亡配偶之差額分配請求權，如無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐情事，核課期間依稅捐稽徵法第21條第1項第1款規定應為5年。

中 華 民 國 109 年 1 月 10 日

最高行政法院大法庭

審判長法官	藍 獻 林
法官	侯 東 昇
法官	吳 東 都
法官	吳 明 鴻
法官	鄭 小 康
法官	劉 介 中
法官	帥 嘉 寶
法官	陳 秀 娛
法官	胡 方 新

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 109 年 1 月 11 日

書記官 張 玉 純

