# 最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第212號

上　訴　人　張世勳

訴訟代理人　林溢根　律師

被 上訴 人　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國107年11月28日臺中高等行政法院107年度訴字第61號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

理　由

一、緣上訴人之父張○○於民國00年0月0日死亡，上訴人及其他繼承人經核准延期並依限於89年1月31日辦理遺產稅申報，經被上訴人核定遺產總額新臺幣（下同）285,796,725元，遺產淨額262,196,725元，應納稅額114,931,960元，並按所漏稅額2,971,641元處1倍之罰鍰2,971,600元（計至百元止）。上訴人及其他繼承人不服，申經復查結果，獲准追認生存配偶剩餘財產差額分配請求權（下稱財差請求權）扣除額24,567,681元、追減遺產總額5,084,871元及罰鍰65,000元。上訴人及其他繼承人循序提起訴願及行政訴訟（詳細過程略），最後經被上訴人以99年9月9日中區國稅法字第0990035445號重核復查決定，變更核定財差請求權扣除額54,304,064元、應納稅額83,736,874元及罰鍰1,124,719元。上訴人及其他繼承人仍不服，循序提行政訴訟，經本院101年度判字第591號判決駁回後確定，並於102年7月5日繳清稅款，被上訴人乃於102年7月24日核發遺產稅繳清證明書。嗣被上訴人於103年1月28日核准增列被繼承人死亡前應納未納稅捐扣除額2,089,852元，併同更正核定財差請求權扣除額53,259,138元、遺產淨額196,634,714元及應納稅額83,214,411元，並以103年1月29日中區國稅二字第1030001325號函（下稱103年1月29日函），通知繼承人應於核發稅款繳清證明書之日

起1年內，將相當於上開核准自遺產總額中扣除財差請求權價值53,259,138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。上訴人及其他繼承人於103年7月1日申請延期交付（至分割遺產訴訟終結後相當期限內），被上訴人以104年12月9日中區國稅二字第1040016041號函（下稱104年12月9日函），限期於104年12月25日前請上訴人提示移轉財產明細及移轉事實證明文件，逾期未提示者，將依有關規定補徵遺產稅。惟逾期未獲提示，被上訴人乃以104年12月30日遺產稅通知書否准財差請求權扣除額53,259,138元，重行核定遺產淨額249,893,852元，發單補徵應納稅額26,629,569元，並就短漏報應稅應罰遺產所漏稅額1,677,488元處0.8倍之罰鍰1,341,990元，減除前次已處罰鍰1,124,719元後，再處罰鍰217,271元（以下合稱原處分）。上訴人就該追繳財差請求權金額之遺產稅及罰鍰處分不服，循序提起行政訴訟，並聲明：撤銷訴願決定、復查決定及原處分。經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張及被上訴人於原審之答辯，均引用原判決所載。

三、原判決駁回上訴人之訴，其理由略謂：㈠本件遺產稅案，經被上訴人103年1月28日核定財差請求權扣除額53,259,138元及應納稅額83,214,411元，繼承人於102年7月5日繳清稅款，被上訴人於102年7月24日核發遺產稅繳清證明書，並以103年1月29日函通知繼承人應於核發稅款繳清證明書之日起1年內，將相當於上開核准自遺產總額中扣除財差請求權價值53 ,259,138元之財產，履行動產交付或辦理不動產移轉登記，繼承人即應於103年7月23日前履行交付被繼承人生存配偶相當該請求權價值之財產。繼承人如未依限於103年7月23日前交付相當於該項請求權價值予被繼承人生存配偶時，被上訴人應予補徵遺產稅之核課權即已成立，是被上訴人應於該期限屆滿之翌日起5年內補徵遺產稅，已甚明確。雖繼承人於103年7月1日向被上訴人聲請延緩至分割遺產訴訟終結

後相當期限內，完成動產交付或辦理不動產移轉登記事宜，經被上訴人以104年12月9日函請繼承人於104年12月25日前提示移轉財產明細及移轉事實證明文件，並告知未於所定期間內提示，將依規定補徵遺產稅，而未於103年7月23日即依法予以補徵遺產稅，已屬厚待；並就上訴人等繼承人之聲請為否准處分，且詳細教示其法律效果，而無置之不理、束諸高閣之情事。惟繼承人屆期仍未向被上訴人提示上述移轉財產明細及移轉事實證明文件，本件生存配偶未能依限取得系爭財差請求權財產之實際管領，相當於該請求權價值之財產即不得排除於本件遺產稅之課稅範圍。則被上訴人104年12月30日遺產稅通知書及原處分，依遺產及贈與稅法第17條之1規定，否准系爭財差請求權扣除額，並發單補徵上述遺產稅，經核並無不合。㈡由遺產及贈與稅法施行細則第11條之1規定可見，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。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，此係納稅義務人之協力義務（本院104年度判字第759號判決意旨參照）。再按遺產及贈與稅法第17條之1第2項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，始為合理。又按遺產及贈與稅法第41條第1項規定，遺產稅納稅義務人繳清應納稅款後，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。由此可見，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財差請求權扣除額價值之財產期限之起算時點可由繼承人所掌控。㈢雖繼承人以103年7月1日聲請書向被上訴人聲請延緩至分割遺產民事訴訟終結後相當期限內，完成動產交付或辦理不動產移轉登記事宜。但本件繼承人事後再以本案繼承人間因遺產分割無法達成協議，尚在臺灣彰化地方法院（下稱彰化地院）民事訴訟中，致繼承人無法給付系爭請求權相當價值之財產予被繼承人生存配偶云云，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」。又本件繼承人103年7月1日聲請書之聲請，雖非前揭法令規定之「特殊原因」，惟被上訴人嗣以104年12月9日函請繼承人於104年12月25日前提示移轉財產明細及移轉事實證明文件，並告知未於所定期間內提示，將依規定補徵遺產稅，而未於103年7月23日即依法予以補徵遺產稅，實屬被上訴人「愛心辦稅」之舉措，而對納稅義務人予以厚待，尚難執此謂被上訴人認定繼承人上述民事訴訟進行中即屬前揭法令規定之「特殊原因」，此亦可從被上訴人104年12月9日函文全部內容中無一字提及係依遺產及贈與稅法施行細則第11條之1所規定之「特殊原因」而准予展期至104年12月25日，即可明瞭。至於上訴人主張其於106年7月25日補充說明中，陳明訴外人○○○○○○股份有限公司向法院聲請變賣遺產中之彰化縣員林市○○段（重測後為僑信段）土地，致繼承人無法將之作為被繼承人

生存配偶財差請求權之給付標的云云，並提出彰化地院民事執行處106年6月29日彰院勝106司執秋字第25671號查封函為證。惟上訴人該補充說明肇因於其不服被上訴人原處分，而於105年10月28日向被上訴人提出復查申請書，被上訴人為查明本件繼承人是否已將上述核定財差請求權價值53,259,138元之財產給付被繼承人生存配偶，乃以106年7月17日中區國稅法二字第10600088816號函，請上訴人檢附移轉財產明細表及移轉事實證明文件供核，上訴人遂向被上訴人提出上述補充說明及查封函，請求被上訴人備查。但上訴人卻將之誤解為「其再次向被上訴人主張有特殊原因，申請延緩交付，被上訴人置之不理，致損及其權益」云云，核與事實有間，不能採取。再者，本件繼承人上述民事訴訟既與法定之「特殊原因」成立與否無關，則彰化地院102年度重家訴字第9號民事判決（下稱彰化地院民事判決）嗣為臺灣高等法院臺中分院（下稱臺中高分院）106年度重家上字第1號民事判決（下稱臺中高分院民事判決）廢棄，並改判如該判決附表一所示之遺產，依該附表分割方法欄所示方式分割（部分繼承人不服，已於107年8月29日提起上訴），該民事訴訟是否為本件繼承人間解決無法協議分割遺產之唯一途徑？該民事事件判決結果為何？均核與本件行政訴訟之結論不生影響。又本件繼承人是否有足夠之自有財產，可以交付系爭財差請求權等額之財產予被繼承人生存配偶，亦核與上述法定之「特殊原因」無關。㈣上訴人主張：被繼承人生存配偶林○○自88年3月1日至5月15日已從繼承人金融機構帳戶中合計提款27,973,000元，應將之列為財差請求權價值已交付之金額，本件尚未交付者僅25,286,138元（53,259,138元－27,973,000元＝25,286,138元），但被上訴人卻仍以53,259,138元計算補徵遺產稅及罰鍰，依法有違云云，並提出相關金融機關提款及歷史交易明細表與臺中高分院民事判決暨遺產繳清證明書為證。然由上述帳戶資料觀之，均屬現金交易，其提款人是否為林○○？縱為林○○提取該等款項，嗣後如何使用？

是否均歸林○○受領？皆屬無法證明。此外，上訴人復未能提出證據證明林○○業已受領上述款項，則上訴人該27,973,000元應將之列為財差請求權價值已交付之金額，即屬無據，不足採取。㈤本件繼承人未依限於104年12月25日前提示移轉財產明細及移轉事實證明文件，被上訴人乃以上述原處分中之違章案件罰鍰繳款書（單照編號AA0000000）就短漏報應稅應罰遺產所漏稅額1,677,488元處0.8倍之罰鍰1,341,990元，減除前次已處罰鍰1,124,719元後，再處罰鍰217,271元（1,341,990元－1,124,719元＝217,271元）。遺產及贈與稅法第23條第1項前段規定，繼承人對於被繼承人所遺之財產即負有據實申報之公法上義務，並應就其法定義務之完成與否盡相當之注意，其未依規定據實申報致漏報被繼承人之遺產，已違反其公法上之義務，不符合納稅者權利保護法第16條第1項免予處罰要件，即應處罰。本件納稅義務人上述違章事證明確，且其等有應注意能注意，按其情節又非不能注意之過失，自應依法裁處。又被上訴人原處分就短漏報應稅應罰遺產所漏稅額1,677,488元處0.8倍之罰鍰1,341,990元，減除前次已處罰鍰1,124,719元後，再處罰鍰217,271元，實已考量受裁處人違章程度所為之適切裁罰，核與上述法令及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定無違等語。

四、上訴意旨略謂：㈠上訴人主張繼承人履行交付相當財差請求權價值之財產，應限於被繼承人之財產，由林○○自其中以原物分配之方式取得，此為重要之攻擊防禦方法，而該攻防是否可採？攸關本件遺產分割訴訟是否屬遺產及贈與稅法施行細則第11條之1所定「特殊原因」之認定，暨本件勝敗之判斷（理由：上訴人之主張若可採，則遺產在分割判決確定前，屬公同共有狀態，在法律上即無法履行交付，應可認定是屬遺產及贈與稅法施行細則第11條之1所定「特殊原因」，又繼承人依該條規定於103年7月1日申請延期交付，非無遵守申報主義，本件與原判決所引本院104年度判字第759號判決之案例事實並不相同，前者即本件是有依法申報，後者

即另案例之事實是其繼承人並沒有依遺產及贈與稅法施行細則第11條之1申報，故上訴人所提出的該攻防內容，確實會影響本件勝敗之判斷），且上訴人針對被上訴人所抗辯：「繼承人履行交付相當該項請求權價值之財產亦可以繼承人之財產作為交付標的」等論旨，加以反駁，並提出主張被上訴人之見解違背現行民法限定繼承之立法目的，徒加重繼承人之負擔，致遺產及贈與稅法施行細則第11條之1的例外規定無適用之餘地等語，以為攻防，原判決雖有將上訴人所提前揭二個攻擊防禦方法記載在事實項下，但其理由項下，卻未記載有關該二攻防方法之意見及法律上之意見，已有違行政訴訟法第209條第3項規定，況原判決若認為上訴人前揭攻防之主張不可採，亦應在判決中說明不採的理由，然均付之闕如，亦有判決不備理由之違法。㈡本件與本院104年度判字第759號判決是否申報延期之事實並不相同，原判決竟誤引該判決法律意見，指摘上訴人沒有遵守遺產及贈與稅法施行細則第11條之1之申報，不得主張展延履行交付之期限，其所述理由與本件事實顯不相適合，有判決理由不備之違法。原判決指出按遺產及贈與稅法施行細則第11條之1規定，係採申報主義，並強調納稅義務人欲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，必須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」，而其所指申報要件為何？並未在理由項下逕予說明，容有判決不備理由之違法。依原判決關於論述遺產及贈與稅法施行細則第11條之1之內容，其前後文，試揣其意，該申報要件，原判決似指稽徵機關核發稅款繳清證明書或免稅證明書之日起1年屆滿之前，向稽徵機關聲請延期而言，然原判決依據上訴人等繼承人的聲請書，已認定上訴人及其他繼承人有於103年7月1日聲請延緩交付，而該聲請日是在1年期限即103年7月23日屆滿日之前，並未逾期，故原判決認為上訴人及其他繼承人等納稅義務人沒有嚴格遵守遺產及贈與稅法施行細則第11條之1之例外展延期限規定，顯有判決理由矛盾之

違法。㈢從被上訴人104年12月9日函說明欄之記載：「依據本局103年1月29日中區國稅二字第1030001325號函辦理」等語，可證104年12月9日函並不是針對上訴人等繼承人103年7月1日聲請書（延期交付）辦理，但原判決卻認定該函是就聲請延期交付為否准之處分，不僅沒有依行政訴訟法第189條第3項在判決中說明其認定之理由及依據，已有判決不備理由之違法，且其認定之事實亦與前揭卷證資料不符，有違行政訴訟法第189條第1項規定。又被上訴人在原審也承認沒有針對繼承人張世勳等人的聲請延緩交付案發文否准，此由被上訴人在原審準備程序答辯略以：「本件程序上原告主張因特殊原因所以被告沒有否准這部分……至於是否要正式發文，此為本件爭點，依照稅捐法規定，如果確實要針對申請特殊原因交付這樣一個認定的申請，如果被告機關沒有作為，應尋另案依據訴願法第2條第2項規定提起救濟」等語可知，原判決竟就被上訴人未主張的事實加以認定（即被上訴人從未主張有就張世勳等繼承人聲請延期交付乙案以104年12月9日函為駁回之處分），有認作主張事實之違法。另上訴人主張：被上訴人並未就上訴人103年7月1日聲請延期交付為准駁之處分，程序利益遭受侵害等語，此為其重要之攻擊防禦方法，惟原審疏未論斷，且未在判決理由項下，記載關於該攻擊或防禦方法之意見及法律上之意見，未說明何以不足採之理由，即逕為上訴人不利之判決，有違行政訴訟法第209條第3項規定，且有判決不備理由之當然違背法令。㈣依本院104年度判字第759號判決意旨而論：1.上開申報，若經核准展期，繼承人如未於該核准期限前交付相當於該項請求權價值之財產予被繼承人生存配偶時，主管稽徵機關應予補徵遺產稅的核課權始成立，5年內補徵遺產稅之核課期間，是從該核准期限屆滿次日起算；2.反之，上開申報，若經核不准且納稅義務人又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時，補徵遺產稅之核課權成立，而自翌日起算補徵遺

產稅之5年核課期間。上述1.2.情形，均無可任由納稅義務人自作主張，使遺產及贈與稅法第17條之1第2項規定形同具文，亦無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等情事發生，但原判決竟持不同之見解，其對於遺產及贈與稅法施行細則第11條之1補徵遺產稅核課期間之解釋適用，有上揭可議之處，容有判決不適用法規或適用不當之違法（行政訴訟法第209條第3項），及判決理由不備或理由矛盾違背法令之瑕疵。原判決以避免納稅義務人自作主張為理由，否定上訴人及其他繼承人聲請延期交付之事由符合遺產及贈與稅法施行細則第11條之1「特殊原因」，其理由與判斷間，顯不相適合（兩者無關）。且原判決亦未說明該條規定之「特殊原因」定義為何？此攸關上訴人聲請書所載聲請延期之事由是否符合該條「特殊原因」之認定及本件勝敗之判斷，然原判決僅泛言該條文所稱「有特殊原因」不宜作寬鬆解釋，始為合理，在形式上雖有上開理由之說明，實質上其理由並不完備，有判決不備理由之違法。㈤我國增訂遺產及贈與稅法第17條之1及同法施行細則第11條之1規定之時間，依序是98年1月21日、98年9月17日，時間都在91年4月7日林○○申請主張財差請求權之後，則被上訴人前揭作為是否符合租稅法律主義？恐有爭議，因此，原判決認上開增訂條文，僅係就業已涵攝在修正增訂前遺產及贈與稅法及稅捐稽徵法規範中之事項，賦予明文，但並沒有指出上開所稱已涵攝之規範事項為何，亦有判決不備理由之當然違背法令。㈥上訴人於原審準備書(二)狀主張縱認上訴人聲請延期交付不符遺產及贈與稅法施行細則第11條之1的要件，亦應扣除已交付之27,973,000元，而僅就其餘25,286,138元補徵遺產稅，嗣被上訴人於107年9月6日辯稱，略以：「生前提領這部分……被繼承人死亡時……已經不存在，我們也沒有把這些提領紀錄列入被繼承人之遺產……所以生前提領的部分……不會淪為民法第1030-1條計算的基礎或交付的標的」，但經上訴人107年11月7

日補充陳述狀舉證說明該27,973,000元（含生前提領部分）確實有計入遺產範圍計算，理由為上訴人等繼承人因遵守遺產及贈與稅法第15條規定而申報上揭生前提領之存款，從而，基於公平合理之原則，生前提領之部分亦要列入已交付之部分，然原判決就兩造上開之攻防並未表示其法律上之意見，有違行政訴訟法第209條第3項規定。又上訴人於原審準備書(二)狀主張被繼承人生存配偶林○○已自被繼承人帳戶提款共27,973,000元，可認為已交付財差請求權該金錢等詞，惟被上訴人抗辯稱：因均是現金提款，沒有資金流向，不足以證明已經交付云云，上訴人再略以：「這部分在遺產稅之前的卷證中，有調閱提領單，都是林○○的筆跡，依照一般常理誰領取就是誰所持有，這部分被告機關否認的話應負舉證責任」等語答辯，內容中所稱一般常理，也是經驗法則，然原判決就上訴人上開答辯未說明何以不足採之理由，而僅以「由上述帳戶資料觀之，均屬現金交易，其提款人是否為林○○？縱為林○○提取該等款項，嗣後如何使用？是否均歸林○○受領？皆屬無法證明。此外，原告復未能提出證據證明林○○業已受領上述款項」等理由，認為上訴人之主張不足採，其判決理由尚有不足，實質上有判決不備理由之違法。㈦綜上，原判決既有如上違背法令之情事，且被上訴人否准認列財差請求權扣除額53,259,138元並發單補徵稅額等處分，依法不合而應予撤銷，從而本件遺產稅即無應重行核算前揭漏報財產所漏稅額之情事發生，而不應再補裁罰其差額等語，為此請求廢棄原判決，並撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），或發回原審法院。

五、本院查：

㈠按遺產及贈與稅法第1條第1項規定：「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。」第4條第1項規定：「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」第10條第1項前段規定：「遺產及贈與財產

價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；……」第14條規定：「遺產總額應包括被繼承人死亡時依第1條規定之全部財產，及依第10條規定計算之價值。但第16條規定不計入遺產總額之財產，不包括在內。」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23條第1項前段規定：「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起6個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。」第41條第1項規定：「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。」第45條規定：「納稅義務人對依本法規定，應申報之遺產或贈與財產，已依本法規定申報而有漏報或短報情事者，應按所漏稅額處以2倍以下之罰鍰。」遺產及贈與稅法施行細則第11條之1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，並按郵政儲金1年期定期儲金固定利率加計利息。」稅捐稽徵法第21條規定：「（第1項）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。……（第2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補

徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第22條第1款規定：「前條第1項核課期間之起算，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者，自申報日起算。」行為時（本件繼承發生時）民法第1030條之1前段規定：「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。」

㈡原判決以被上訴人所為補稅及罰鍰處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，而駁回被上訴人所提撤銷訴訟。經核原判決漏未審酌或調查下列事項，應予廢棄：1.上訴人及其他繼承人於92年間已因不能協議分割遺產而提起民事訴訟，致使被上訴人於同年7月24日核發稅款繳清證明書起1年內，無法給付財差請求權金額之財產予被繼承人之配偶，是否構成得報經主管稽徵機關核准延展給付期限之特殊原因？2.被繼承人生存配偶林○○於分割遺產民事確定判決取得多少財差請求權金額之財產？是否應僅以其就系爭財差請求權金額中確定未取得之部分追繳遺產稅？3.林○○是否於88年3月1日至5月15日已從被繼承人之金融機構帳戶中合計提款27,973,000元，且此金額是否已併入遺產總額申報核定，而應將之計為財差請求權價值已交付之金額？4.原處分變更本院101年度判字第591號確定判決所維持「按短漏報應稅應罰遺產所漏稅額1,405,899元，處0.8倍之罰鍰1,124,719元」，重行核定「短漏報應稅應罰遺產所漏稅額1,677,488元，應處0.8倍之罰鍰1,341,990元」，其差額217,271元係考量何種因素所產生？是否有違本院101年度判字第591號判決之確定力？茲詳述理由如後。

㈢按行政程序法第174條前段規定：「當事人或利害關係人不服行政機關於行政程序中所為之決定或處置，僅得於對實體決定聲明不服時一併聲明之。」準此，當事人或利害關係人對行政機關之實體決定（行政處分）提起行政救濟，一併就

其於行政程序中所為之決定或處置聲明不服者，受理機關即應審究該程序決定或處置之適法性，如於法有違，並影響實體決定之結果者，即應依適法應有之程序決定或處置，撤銷原實體決定。本件上訴人及其他繼承人於102年7月5日繳清遺產稅款，被上訴人旋於102年7月24日核發遺產稅繳清證明書，並以103年1月29日函，通知繼承人應於核發稅款繳清證明書之日起1年內，將相當於上開核准自遺產總額中扣除財差請求權價值53,259,138元之財產，履行動產交付或辦理不動產移轉登記。嗣上訴人及其他繼承人於103年7月1日申請延期交付（至分割遺產訴訟終結後相當期限內），被上訴人乃以104年12月9日函，限期於104年12月25日前請上訴人提示移轉財產明細及移轉事實證明文件，逾期未提示者，將依有關規定補徵遺產稅。惟逾期未獲提示，被上訴人即以104年12月30日遺產稅通知書否准財差請求權扣除額53,259,138元，重行核定遺產淨額249,893,852元，發單補徵應納稅額26,629,569元，並就短漏報應稅應罰遺產所漏稅額1,677,488元處0.8倍之罰鍰1,341,990元，減除前次已處罰鍰1,124,719元後，再處罰鍰217,271元等情，為原判決確認之事實，足見被上訴人104年12月9日函已就上訴人及其他繼承人之申請延期交付為否准處分（原判決亦採此見解），且未告知救濟期間（訴願卷第33-37頁），其性質應屬追繳財差請求權金額之遺產稅行政程序中所為之決定。而上訴人就追繳財差請求權金額之遺產稅及罰鍰處分（實體決定）不服，循序提起行政救濟，於復查、訴願及行政訴訟均對被上訴人未准其申請延期交付財差請求權金額之財產至分割遺產訴訟終結後相當期限內，一併表示不服；復查決定、訴願決定及原判決於駁回上訴人請求撤銷該實體決定（原處分）時，亦先就該程序中所為否准申請延期交付決定之適法性為論斷。原判決雖引據遺產及贈與稅法第41條第1項規定，以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，由此可見，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財差請求權扣除額價值之財產期限之起算時點可由繼承人所掌控等語為由，論斷上訴人及其他繼承人事後再以「本案繼承人間因遺產分割無法達成協議，尚在彰化地院民事訴訟中，致繼承人無法給付系爭請求權相當價值之財產予被繼承人生存配偶云云」（申請延期交付），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」。惟遺產及贈與稅法第41條第1項前段係規定「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」，亦即主管稽徵機關於納稅義務人繳清應納稅款後，應主動發給稅款繳清證明書，並非等納稅義務人申請後再予發給；且依稅捐稽徵法第38條第3項規定，經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後十日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納；依稅捐稽徵法第39條第1項前段規定，納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿三十日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。足見納稅義務人無法自行決定繳清應納稅款及取得稅款繳清證明書日期，原判決竟認定「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財差請求權扣除額價值之財產期限之起算時點可由繼承人所掌控」云云，容有誤解。而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。本件上訴人及其他繼承人於92年間已因不能協議分割遺產而提起民事訴訟（原告張世興、被告林○○、張○○、張○○、張世勳），其爭執事項為1.林○○得否主張夫妻

剩餘財產分配請求權？張世興對此主張時效抗辯有否理由？2.本件遺產範圍為何？被繼承人有否對林○○、張○○、張○○、張世勳等人存有借款債權、損害賠償與不當得利債權？是否列為遺產或以此扣抵渠等支出之遺產管理費用？3.本件遺產分割方式？此有臺灣彰化地方法院102年度重家訴字第9號民事判決可稽。足見上訴人及其他繼承人於被上訴人102年7月24日核發系爭遺產稅款繳清證明書時，已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林○○，揆諸前開規定及說明，自得於原定期間屆滿前，主張有特殊原因而報請主管稽徵機關核准延展給付期限至判決確定時為止。則上訴人及其他繼承人於渠等取得遺產稅款繳清證明書起1年內（給付期限屆滿前）之103年7月1日申請延期交付至分割遺產訴訟終結後相當期限，就「延展給付期限至民事分割遺產判決確定時」而言，於法尚無不合。原判決泛論：「本件繼承人事後再以本案繼承人間因遺產分割無法達成協議，尚在彰化地院民事訴訟中，致繼承人無法給付系爭請求權相當價值之財產予被繼承人生存配偶云云…難認屬遺贈稅法施行細則第11條之1所規定之特殊原因」，容有未洽。且依遺產及贈與稅法施行細則第11條之1之規範意旨，稽徵機關僅限於特殊原因，得核准延期給付財差請求權金額之財產，本不生原判決理由所謂「由納稅義務人自作主張，不嚴格遵守上開遺贈稅法施行細則第11條之1所規定之例外展延期限之規定，將使前揭遺贈稅法第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」之問題；又一旦稽徵機關核准延期給付，就該財差請求權金額追繳遺產稅之核課期間，自應於延展期限屆滿之翌日起算，亦不生原判決理由所謂「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」之疑慮。

㈣復揆諸臺灣彰化地方法院102年度重家訴字第9號民事判決已論明：「被繼承人張○○與被告林○○就夫妻財產制之相關約定及剩餘財產數額之計算，業據行政爭訟程序後由財政部中區國稅局核定更正，被告林○○之夫妻剩餘財產計算數額經核為53,259,138元…被告林○○所得主張之夫妻剩餘財產數額為53,259,138元…原告（張世興）就被告林○○夫妻剩餘財產差額分配請求權為時效抗辯，惟其餘被告張○○、張○○、張世勳則同意被告林○○為夫妻剩餘財產差額分配請求之行使，亦表示拋棄時效抗辯…本件除原告（張世興）應分擔之部分10,651,828元（53,259,138× 1/5＝10,651,827.6，元以下四捨五入）外，其餘42,607,310元（53,259,138－10,651,828＝42,607,310）部分，繼承人即被告張○○、張○○、張世勳、林○○仍不免其責任…原告（張世興）因享時效利益而於10,651,828元部分免責，惟被告等則應按應繼分比例分擔被告林○○之夫妻剩餘財產請求債務總數42,607,310元。」等語，並以此基礎為遺產之分割。嗣經臺灣高等法院臺中分院106年度重家上字第1號民事判決亦認定：「若不考慮被上訴人林○○之剩餘財產分配請求權有無罹於時效，以及若認為應平均分配，則被上訴人林○○之剩餘財產分配請求權金額為53,259,138元等情，已為兩造所不爭執…張世興就林○○之夫妻剩餘財產差額分配請求權，主張時效抗辯，自可准許；至於張○○、張○○、張世勳等3人同意被告林○○為夫妻剩餘財產差額分配請求之行使，表示拋棄時效利益，此與公益無直接關係，亦無不可…張世興既對林○○之剩餘財產分配請求權主張時效抗辯，則其可多分配10,651,828元，林○○則因而減少相同之金額即10,651,828元…被繼承人張○○之遺產價額合計191,945,031元，扣除遺產管理費用53,849,132元及林○○得主張之剩餘財產分配金額53,259,138元後，按兩造應繼分即五分之一比例計算，兩造各得分配16,967,352元…林○○於加計其所墊付之遺產管

理費用1,060,160元，再加計原可主張之剩餘財產分配金額53,259,138元，再扣除因張世興主張時效抗辯而減少分配之10,651,828元後，其得分配之遺產價額，為60,634,822元（計算式：16,967,352＋1,060,160＋53,259,138－10,651,828＝60,634,822）。但為使兩造得分配之總額與遺產價額相符，因林○○為各繼承人中最年長者，再依不爭執事項六所載之計算方式增加1元，故林○○可得分配60,634,823元。」等語（原審卷第193-201頁），並以此範圍為遺產之分割（另以分割方式與第一審判決有部分不同，而廢棄原第一審判決）。再經最高法院108年度台上字第31號民事判決駁回張世興之上訴而確定。則基於分割遺產確定判決之形成力，被繼承人配偶林○○自分割效力發生時起，已取得分割（分配）部分之所有權（民法第759條、第824條之1第1項參照），如被上訴人依申請核准延展給付期限至民事分割遺產判決確定時為止，上訴人及其他繼承人即於最高法院108年度台上字第31號民事判決確定時，給付系爭財差請求權部分金額42,607,310元之財產予被繼承人之配偶，被上訴人僅能就未給付之金額10,651,828元追繳遺產稅。原判決未審究前開有利於上訴人之事項，竟以該民事訴訟是否為本件繼承人間解決無法協議分割遺產之唯一途徑？該民事事件判決結果為何？均核與本件行政訴訟之結論不生影響等語為由。逕將訴願決定及原處分全部予以維持，亦有未洽。

㈤次按行為時民法第1030條之1前段規定：「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。」準此，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。查上訴人於原審主張：被繼承人張○○銀行的存款，林○○於88年3月1日至88年5月15日共提領27,973,000元，此有臺中高分院106年度重家上字第1號判決可證，並有張○○臺灣銀行員林分行帳號提款表（即原審卷附表1）、張○○合作金庫員新分行提款表（即原審卷附表2）、張○○彰化銀行員林分行帳戶提款表（即原審卷附表3）、臺灣銀行存摺存款歷史明細查詢（即原審卷甲證2）、合作金庫員新分行歷史交易明細查詢結果（即原審卷甲證3）及彰化銀行存摺存款帳號資料及交易明細查詢（即原審卷甲證4）可稽。而臺中高分院106年度重家上字第1號判決所載之28,373,030元，扣除附表1編號3之200,030元及編號8之200,000元，即為27,973,000元。被上訴人有將附表1至附表3各筆提款（共27,973,000元）列入遺產範圍核課遺產稅，而該各筆款項已為林○○所受領，應列為財差請求權已交付之金額，故本件財差請求權尚未給付之價值應僅為25,286,138元（＝53,259,138－27,973,000），惟被上訴人仍以53,259,138元計算補徵遺產稅及罰鍰，不無誤會等語（參見上訴人於107年8月29日提出之「行政訴訟準備書(二)狀」及其附件，原審卷第229頁以下）。上訴人並於原審107年11月7日言詞辯論期日當庭提出「行政訴訟補充陳述狀」主張：關於附表1部分，於被繼承人死亡時，該銀行存款餘額為12,689,490元（甲證2參照），與被上訴人認列為遺產之存款16,339,520元（遺產稅繳清證明書財產種類0087存款參照），其間相差3,650,030元（即附表1編號1至編號7之總和），扣除不是林○○提領之200,030元（即附表1編號3），即為林○○提領的3,450,000元；關於附表2部分，林○○於被繼

承人生前共提領15,280,000元，與被上訴人認列為遺產之存款15,316,999元（遺產稅繳清證明書財產種類0086存款參照）相近，即大部分均為林○○所提領，另遺產中「中央公債82-3」3,036,951元及「中央公債82-6」3,031,813元，解約或到期後含利息轉帳入戶，即為88年5月3日之3,354,314元及88年5月13日之3,352,226元（甲證3參照），林○○於被繼承人死亡後從該帳戶共提領6,743,000元；關於附表3部分，林○○於被繼承人生前共提領2,500,000元，即被上訴人認列為遺產之存款2,512,992元（遺產稅繳清證明書中財產種類0090存款參照）中之2,500,000元等語（原審卷第289-301頁）。稽諸上開張○○之臺灣銀行員林分行帳號提款表（即原審卷附表1）、張○○之合作金庫員新分行提款表（即原審卷附表2）、張○○之彰化銀行員林分行帳戶提款表（即原審卷附表3）、臺灣銀行存摺存款歷史明細查詢（即原審卷甲證2）、合作金庫員新分行歷史交易明細查詢結果（即原審卷甲證3）、彰化銀行存摺存款帳號資料及交易明細查詢（即原審卷甲證4）與遺產稅繳清證明書（原處分卷第81至84頁）等證據資料，上訴人所主張林○○於被繼承人死亡前後自被繼承人帳戶提領之金額合計27,973,000元（3,450,000元＋15,280,000元＋6,743,000元＋2,500,000元），已計入遺產範圍核課遺產稅等情，似非無據；且上訴人於原審言詞辯論時主張：「…在遺產稅之前的卷證中，有調閱提領單，都是林○○的筆跡，依照一般常理誰領取就是誰持有，這部分被告機關否認的話應負舉證責任」等語（原審卷第257頁）。此攸關上訴人及其他繼承人是否於被上訴人核發系爭遺產稅款繳清證明書之前，即已給付財差請求權部分金額之財產予被繼承人之配偶，而不得就已給付部分追繳遺產稅之判斷，原審本應詳予調查釐清，詎原審就前開有利於上訴人之事證恝置不論，亦未調閱先前遺產稅的行政爭訟卷證，查明是否有林○○筆跡的提領單，逕以其提款人是否為林○○無法證明，上訴人復未能提出證據證明林○○業已受領

上述款項，而否准上訴人將該27,973,000元列為財差請求權價值已交付之金額，已嫌速斷。且稽諸林○○與其他繼承人張○○、張○○、張世勳於分割遺產之民事訴訟係主張該27,973,000元均係被繼承人於生前意識清楚時授權林○○提領花用等情（參見臺灣高等法院臺中分院106年重家上字第1號民事判決理由，原審卷第187頁），上訴人並主張此為被繼承人於死亡前2年內對於其配偶林○○之贈與，依遺產及贈與稅法第15條第1項第1款之規定，應視為被繼承人之遺產，故一併申報為遺產；縱使該分割遺產之民事訴訟原告即張世興一人主張該款項係林○○於被繼承人昏迷時所提領（參見同上民事判決理由，原審卷第185頁），亦係肯認林○○已從遺產中取得部分財產，其僅係主張應將被繼承人對林○○之侵權行為損害賠償請求權或不當得利返還請求權併入遺產分割。至於林○○從被繼承人帳戶提領款項後如何使用或處分，並不影響其已從遺產中取得部分財產之事實。原審就此有利於上訴人之事證，亦恝置不論，竟以「縱為林○○提取該等款項，嗣後如何使用？是否均歸林○○受領？皆屬無法證明」等語為由，否准上訴人將該27,973,000元列為財差請求權價值已交付之金額，容有未洽。

㈥再依行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。」參照本院72年判字第336號判決意旨，為訴訟標的之法律關係，於確定之終局判決中已經裁判者，就該法律關係有既判力，進而當事人不得以該確定判決事件終結前所提出或得提出而未提出之其他攻擊防禦方法，於新訴訟為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為反於該確定判決意旨之裁判（遮斷效力）。而撤銷訴訟的訴訟標的，依行政訴訟法第4條規定，應係「原告因行政機關之行政處分違法，並損害其權利或法律上之利益，而請求行政法院撤銷該行政處分之主張」，故如果行政法院判決駁回原告之訴確定，其既判力即及於確認「原告對於訟爭行政處分無撤銷請求權」、「訟爭行政處分並未違法，或損害原

告權利或法律上之利益」〈參考本院97年12月份第3次庭長法官聯席會議（二），就「課予義務訴訟之訴訟標的與確定力（既判力）之範圍」之決議意旨〉，此後除非發生新的事實，否則原告不能再主張其訟爭之行政處分違法，而請求撤銷、廢止或變更該行政處分，被告機關亦不得任意對該行政處分為不利原告之變更。本院101年度判字第591號確定判決所維持之被上訴人99年9月9日中區國稅法字第0990035445號重核復查決定，係核定本件被繼承人之遺產總額為275,583,704元、免稅額為7,000,000元、扣除額為70,904,064元（其中之財差請求權扣除額為54,304,064元）、遺產淨額為197,679,640元、應納稅額為83,736,874元，並認定上訴人及其他繼承人自行申報之遺產總額為271,453,855元（加計漏報免罰之遺產額79,704元，共271,533,559元）、免稅額為7,000,000元、申報扣除額為70,773,817元（其中申報財差請求權扣除額為54,173,817元）、申報遺產淨額為193,759,742元、申報應納稅額為82,330,975元（原處分卷第26、210、8頁參照），前揭核定與申報兩者間之遺產淨額相差3,919,898元（＝197,679,640－193,759,742），造成漏稅額為1,405,899元（＝83,736,874－82,330,975），故處以0.8倍之罰鍰為1,124,719元（原處分卷第20頁）。嗣被上訴人於103年1月28日核准增列被繼承人死亡前應納未納稅捐扣除額2,089,852元，併同更正核定財差請求權扣除額為53,259,138元，致其核定之扣除額變更為71,948,990元，然遺產總額仍為275,583,704元、免稅額仍為7,000,000元，核定之遺產淨額則變更為196,634,714元，核定之應納稅額則變更為83,214,411元；而被上訴人認定上訴人及其他繼承人自行申報之遺產總額仍為271,453,855元（加計漏報免罰之遺產額79,704元，共271,533,559元）、免稅額仍為7,000,000元、申報扣除額變更為71,818,743元（其中新增應納未納稅捐扣除額2,089,852元，併同將繼承人自行申報財差請求權扣除額變更為53,128,891元）、申報遺產淨額變更為192,714,816元、申

報應納稅額變更為81,808,512元（原處分卷第208頁之103年1月28日遺產稅核定通知書及原處分卷第210、8頁之下方計算式參照），前揭核定與申報兩者間之遺產淨額仍相差3,919,898元（＝196,634,714－192,714,816）。因新增應納未納稅捐扣除額，而導致被上訴人核定部分與上訴人申報部分併同調減財差請求權扣除額之數額皆為1,044,926元（＝2,089,852÷ 2＝54,304,064－53,259,138＝54,173,817－53,128,891），故此次遺產淨額之相差數額即與前次相同，漏稅額仍為1,405,899元（＝83,214,411－81,808,512），則處以0.8倍之罰鍰仍為1,124,719元。然被上訴人於104年12月30日，因追繳本件財差請求權扣除額53,259,138元，除將核定扣除額變更為18,689,852元（＝71,948,990－53,259,138，其中之財差請求權扣除額即為0元）、核定遺產總額仍為275,583,704元、免稅額仍為7,000,000元、核定遺產淨額變更為249,893,852元、核定應納稅額變更為109,843,980元外，將上訴人及其他繼承人自行申報之遺產總額變更（減少）為271,040,925元（漏報免罰之遺產額仍核定為79,704元）、免稅額仍維持為7,000,000元、申報扣除額變更為18,689,852元（＝71,818,743－53,128,891，其中之財差請求權扣除額即為0元）、申報遺產淨額變更為245,430,777元、申報應納稅額變更為108,166,492元（104年12月30日遺產稅核定通知書及105年6月27日裁處書參照，原處分卷第440至445頁），前揭核定與申報兩者間之遺產淨額相差擴大為4,463,075元（＝249,893,852－245,430,777），漏稅額增為1,677,488元（＝109,843,980－108,166,492），則處以0.8倍之罰鍰增為1,341,990元。本院細究本次調整導致兩者遺產淨額相差數增加543,177元（＝4,463,075－3,919,898）之原因，其一係因追繳財差請求權扣除額時，須扣除被上訴人先前核定之財差請求權扣除額53,259,138元，另須扣除上訴人及其他繼承人自行申報之財差請求權扣除額53,128,891元，比較後其間相差130,247元（＝53,259,138－53,128,891）；

其二則係被上訴人先前認定上訴人及其他繼承人自行申報之遺產總額為271,453,855元，而本次卻變更（減少）認定渠等自行申報之遺產總額為271,040,925元，其間相差412,930元（＝271,453,855－271,040,925），故該兩項相差數額之和即為543,177元（＝130,247+412,930），導致漏稅額增加271,589元（＝543,177×　　50％＝1,677,488－1,405,899），罰鍰金額增加217,271元（＝271,589×0.8倍＝1,341,990－1,124,719）。以上第1種原因堪認係本院101年度判字第591號判決確定後新發生之事實，依此就原已經判決維持確定之罰鍰處分為不利益變更，尚無違既判力之遮斷效。惟第2種原因係被上訴人變更認定上訴人及其他繼承人先前自行申報之遺產總額，則未見被上訴人說明其緣由，如果係對上訴人及其他繼承人過去自行申報遺產總額事實為變更之認定，以致增加已確定之罰鍰金額，揆諸前開規定及說明，即有違本院101年度判字第591號判決之確定力。原判決未詳予調查釐清，遽將系爭增加罰鍰之處分全部加以維持，亦有未洽。

㈦綜上所述，上訴意旨指摘原判決不適用法規、適用不當及理由不備，尚非無據，且影響裁判之結果，上訴人聲明將之廢棄，為有理由，爰將原判決廢棄，發回原審法院更為審理。

據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　4　　月　　16　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　劉　介　中

法官　帥　嘉　寶

法官　林　玫　君

法官　林　文　舟

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　4　　月　　16　　日

書記官　楊　子　鋒