

調 查 報 告

壹、案由：據訴，被繼承人蔡君遺產稅案於司法院釋字第 620 號解釋公布時，仍為未確定案件，屬財政部 96 年 2 月 5 日函釋適用對象，應依前揭解釋意旨，重行計算生存配偶剩餘財產差額分配請求權扣除金額，再核定應繳稅款並退還溢繳稅金，詎財政部臺北國稅局率為否准，嚴重損及權益等情案。

貳、調查意見：

有關「被繼承人蔡君遺產稅案於司法院釋字第 620 號解釋公布時，仍為未確定案件，屬財政部 96 年 2 月 5 日函釋適用對象，應依前揭解釋意旨，重行計算生存配偶剩餘財產差額分配請求權扣除金額，再核定應繳稅款並退還溢繳稅金，詎財政部臺北國稅局率為否准，嚴重損及權益等情」乙案，經調閱財政部臺北國稅局（下稱臺北國稅局）及財政部相關卷證資料，復於民國（下同）105 年 1 月 20 日詢問臺北國稅局相關業務主管人員後，業經調查竣事，茲臚列調查意見如下：

- 一、依 95 年 12 月 6 日司法院釋字第 620 解釋略以：「…
…74 年 6 月 3 日增訂公布之民法第 1030 條之 1（以下簡稱增訂民法第 1030 條之 1）第 1 項規定：『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。但因繼承或其他無償取得之財產，不在此限』。該聯合財產關係消滅時，夫或妻之剩餘財產差額分配請求權，乃立法者就夫或妻對家務、教養子女及婚姻共同生活貢獻所為之法律上評價。因此夫妻於婚姻關係存續中共同協力所形成之聯合財產中，除因繼承或其他無償

取得者外，於配偶一方死亡而聯合財產關係消滅時，其尚存之原有財產，即不能認全係死亡一方之遺產，而皆屬遺產稅課徵之範圍。夫妻於上開民法第 1030 條之 1 增訂前結婚，並適用聯合財產制，其聯合財產關係因配偶一方死亡而消滅者，如該聯合財產關係消滅之事實，發生於 74 年 6 月 3 日增訂民法第 1030 條之 1 於同年月 5 日生效之後時，則適用消滅時有效之增訂民法第 1030 條之 1 規定之結果，除因繼承或其他無償取得者外，凡夫妻於婚姻關係存續中取得，而於聯合財產關係消滅時現存之原有財產，並不區分此類財產取得於 74 年 6 月 4 日之前或同年月 5 日之後，均屬剩餘財產差額分配請求權之計算範圍。生存配偶依法行使剩餘財產差額分配請求權者，依遺產及贈與稅法之立法目的，以及實質課稅原則，該被請求之部分即非屬遺產稅之課徵範圍，故得自遺產總額中扣除，免徵遺產稅。最高行政法院 91 年 3 月 26 日庭長法官聯席會議決議，乃以決議縮減法律所定得為遺產總額之扣除額，增加法律所未規定之租稅義務……應不再援用。」

二、司法院釋字第 620 號解釋公布後，財政部為規範申請生存配偶剩餘財產差額分配請求權扣除額（下稱分配請求權扣除額）案件之適用原則，以該部 96 年 2 月 5 日台財稅字第 09604500470 號函釋如下：

95 年 12 月 6 日司法院釋字第 620 號解釋公布後，始申請扣除民法第 1030 條之 1 剩餘財產差額分配請求權之遺產稅案件，其經查明得列報該項扣除額者，有關剩餘財產之計算範圍，適用該解釋辦理。至於 95 年 12 月 5 日以前已申請該項扣除額之案件，參照司法院釋字第 177 號及 188 號解釋，其處理原則如下：

（一）至 95 年 12 月 5 日止，該項扣除額業經稽徵機關為

處分且已確定者，除當事人據以聲請大法官解釋之案件外，不再變更。

(二)至 95 年 12 月 5 日止，該項扣除額稽徵機關尚未完成處分或已完成處分惟尚未確定，其經查明得列報該項扣除額者：

- 1、尚未完成處分之案件：自 95 年 12 月 6 日起，適用釋字第 620 號解釋辦理。
- 2、已完成處分惟尚未確定之案件：該項扣除額於 95 年 12 月 5 日以前已繫屬行政救濟或更正程序中，或於 95 年 12 月 6 日以後，於法定期限內申請行政救濟或更正者，原則上固有釋字第 620 號解釋之適用，惟適用該號解釋核算之扣除額如反不利於當事人時，就行政救濟案件而言，基於行政救濟不得為更不利於當事人之處分，該項扣除額應不再變更，至於更正案件，除當事人出具書面切結書自願按較少之扣除額辦理外，該項已核定之扣除額亦不再變更。

(三)當事人據以聲請大法官解釋之該案件，於 620 號解釋公布後，應據該解釋提起再審。

三、卷查被繼承人蔡○○於 91 年 12 月 31 日死亡，繼承人蔡○○(即本案陳訴人，下稱蔡君)於 92 年 9 月 17 日辦理遺產稅申報，除列報遺產總額新台幣(下同)588,973,033 元外，並依最高行政法院 91 年 3 月 26 日庭長法官聯席會議決議規定，申請分配請求權扣除額 42,574,425 元。嗣經臺北國稅局於 94 年 7 月 26 日依申報及查得資料核定遺產總額 640,535,260 元、分配請求權扣除額 57,552,636 元、遺產淨額 167,659,399 元、應納遺產稅額 60,797,699 元，並按所漏稅額 22,225,625 元處 1 倍罰鍰計 22,225,625 元。

- 四、前揭核定應納稅額及罰鍰之繳納期限自 94 年 12 月 11 日起至 95 年 2 月 10 日，復查申請屆期日為 95 年 3 月 10 日，蔡君於 95 年 3 月 10 日就臺北國稅局核定遺產總額中之定期存單存款 3,000 萬元、死亡前 2 年內贈與 3,050 萬元及罰鍰提起復查。蔡君主張被繼承人生前將系爭定期存單借予許君週轉工程事業之用，有借據證明可稽，被繼承人死亡時並未占有系爭定期存單，其所遺留者為借款債權；另死亡前 2 年內贈與，陳訴人主張係渠伯父早年代墊被繼承人共同開發土地應分擔之佃農補償費、土地開發設計費及工程雜費合計 3,100 萬元，被繼承人乃委託其媳吳君自 78 年起至 87 年間代償前揭債務，被繼承人並以債券基金贖回款項抵付吳君之代墊款(含利息)，並無涉贈與等情。
- 五、嗣經臺北國稅局再依調得案關款項往來資料，並通知相關人等赴該局說明後，認定陳訴人主張各節均不足採，嗣以該局 96 年 6 月 4 日財北國稅法二字第 0960216424 號復查決定，除追減罰鍰 25 元¹外，其餘復查事項均予駁回。陳訴人不服提起訴願，亦經財政部 96 年 9 月 29 日台財訴字第 09600342800 號訴願決定駁回在案，並於 96 年 10 月 1 日合法送達。嗣蔡君於 96 年 10 月 9 日、10 月 17 日（尚於提起行政訴訟期限前）再遞件向臺北國稅局申請更正，要求該局依據司法院釋字第 620 號解釋意旨，將被繼承人於 56 年間取得之臺北市大安區懷生段四小段○○地號等數筆土地、免稅農地 4.01 億餘元及公共設施保留地 145 萬餘元應併計列算，重新核認本案分配請求權扣除額。惟臺北國稅局以陳訴人雖於 95 年 3 月 10 日提起復查，然未對民法第 1030 條之 1 剩餘財產分配請求權之

¹ 應處罰鍰計至百元止，故原處罰鍰予以追減 25 元。

計算方式提出異議，依財政部 96 年 2 月 5 日台財稅字第 09604500470 號函規定之處理原則，該項扣除額已告確定，嗣以該局 97 年 1 月 22 日財北國稅審二字第 0970218474 號函否准陳訴人所請，陳訴人不服提起訴願亦遭駁回，循序提起行政訴訟，分別經臺北高等行政法院 97 年度訴字第 1838 號判決駁回及最高行政法院 98 年度裁字第 633 號裁定上訴駁回在案。（嗣陳訴人仍然不服，數次提起復查、訴願迭經駁回後，再循序提起行政訴訟亦遭敗訴判決²）。

六、有關蔡君 96 年 10 月 9 日、10 月 17 日本案尚於提起行政訴訟期限前，再遞件向臺北國稅局申請更正，要求重新核算本案分配請求權扣除額，經該局駁回乙節，詢據臺北國稅局稱，目前稅捐訴訟實務上採「爭點主義」而不採「總額主義」，即認課稅處分對應各課稅基礎，具有可分性，而可對各個課稅基礎所表示部分加以爭執，行政法院 62 年 96 號著有判例，因此有關行政處分之羈束力、既判力，均以爭點事項為準。是陳訴人雖於 96 年 10 月 9 日、10 月 17 日再遞件申請更正重新核算分配請求權扣除額，惟陳訴人前於 95 年 3 月 10 日提起復查時，僅就遺產總額中之定期存單存款 3,000 萬元、死亡前 2 年內贈與 3,050 萬元及罰鍰提起復查，然未對民法第 1030 條之 1 分配請求權之計算範圍提出異議，是該項扣除額已告確定。且按司法院釋字第 177 號及第 188 號解釋，除解釋文內另有明定應溯及生效者外，應自該解釋公布當日起發生效力，司法院釋字第 620 號解釋係於 95 年 12 月 6 日公

² 臺北高等行政法院 99 年度訴字第 2143 號判決駁回，及最高行政法院 100 年度裁字第 1013 號裁定上訴駁回；臺北高等行政法院 100 年度訴字第 1590 號判決駁回及最高行政法院 101 年度裁字第 659 號裁定上訴駁回；臺北高等行政法院 102 年度訴字第 1727 號判決駁回及最高行政法院 103 年度裁字第 647 號裁定上訴駁回；臺北高等行政法院 104 年度訴字第 895 號裁定駁回及最高行政法院 104 年度裁字第 1879 號裁定抗告駁回。

布，該解釋文中並無追溯生效之規定，故應自公布當日起生效，而本件被繼承人蔡○○遺產稅案關於分配請求權扣除額部分，既於95年12月6日以前確定，自無該號解釋之適用等語，固非無據。

七、按「『爭點』範圍如何界定？本院以為應以復查時主張之事實為準，只要不涉及新事實之調查者，均在爭點範圍內。但是爭點範圍之決定，當然不會是以納稅義務人提出復查申請時之聲明為準。」（最高行政法院96年度判字第831號判決參照）。卷查本案陳訴人原申報分配請求權扣除額為42,574,425元，嗣經臺北國稅局查得本案漏報定期存單存款3,000萬元、死亡前2年內贈與3,050萬元後，嗣於94年7月26日重行核定分配請求權扣除額57,552,636元，應納遺產稅額60,797,699元，並按所漏稅額22,225,625元處1倍罰鍰計22,225,625元。案經本院詢據臺北國稅局稱，遺產總額與分配請求權扣除額有連動關係，遺產總額若有變更致影響分配請求權扣除額者，自當重新核算分配請求權扣除額……系爭定期存單3,000萬元屬分配請求權之核算範圍……惟查本件之遺產總額項目復查決定並未變更，故分配請求權扣除額無需重新計算等語，經核雖非無據。然本案復查項目遺產總額中之銀行存款3,000萬部分，既屬分配請求權扣除額項目之核算範圍，亦不涉及新事實之調查，是陳訴人於95年3月10日提起復查救濟時，該分配請求權扣除額容屬該局96年6月4日作成復查決定前應再行審查之爭點之一。

八、再依行政程序法第9條及稅捐稽徵法第1條之1分別規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」、「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力

。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。……」按「復查雖屬行政救濟之一環，惟本質上為行政程序，故不排除復查機關於當事人聲明不服之範圍外，依職權更正原課稅處分」（最高行政法院 91 年度判字第 1588 號判決參照）。本案於臺北國稅局 96 年 6 月 4 日作成首次復查決定時，最高行政法院 91 年 3 月 26 日庭長法官聯席會議決議，業經 95 年 12 月 6 日司法院釋字第 620 號解釋宣告違憲，依首揭規定，臺北國稅局自宜本於職權，對於行政救濟中尚未確定之課稅處分案件，倘行政機關之解釋函令為有利於納稅義務人之變更時，應適用該有利於納稅義務人之解釋函令，司法院大法官會議解釋雖非行政機關解釋函令，惟同屬課稅處分之法源依據則無二致，該局於 96 年 6 月 4 日為復查決定時，未依釋字第 620 號解釋意旨，重行檢視審酌本案分配請求權扣除額等情，容有怠失。

九、綜上論結，本案首次復查決定作成日為 96 年 6 月 4 日，核定分配請求權扣除額所據之最高行政法院 91 年 3 月 26 日庭長法官聯席會議決議，業經 95 年 12 月 6 日司法院釋字第 620 號解釋宣告違憲，臺北國稅局未本於職權重行檢視本案分配請求權扣除額等情，容有再予檢討之必要，以確保民眾權益。

調查委員：尹祚芊