# 司法院釋字第五十四號解釋

中華民國 44 年 10 月 24 日

## 解　釋　文

現行遺產稅法既無明文規定溯及既往，則該法第八條但書對於繼承開始在該法公布以前之案件，自不適用。

附行政院函一件

一、據財政部四十四年四月十一日（四四）臺財稅發字第二０三八號呈稱（一）查我國遺產稅法在四十一年九月修正以前對於遺產價值之計算向以繼承開始之日為準四十一年九月遺產稅法修正公布以後原則上對於遺產價值之計算仍以繼承開始日之時價為準但逾期或隱匿不報者則以逾期申報日或遺產稅稽徵機關自行調查日之時價為準此項補充規定原在防杜設逢物價增漲期間納稅義務人藉拖延以逃避稅款之流弊惟四十一年以前發生之遺產稅案件至四十一年以後始行申報或經查獲者應如何處理前於四十二年間據臺灣省財政廳請示到部當經約請有關機關派員會商決定遺產價值應照現行稅法第八條但書規定辦理即遺產價值之計算應以申報或查獲日之時價為準是項辦法經函准司法行政部同意並令飭臺省財政廳遵照辦理嗣復據該廳呈略以臺省幣制改革前發生遺產繼承案件如按現行遺產稅法第八條但書規定估價經以四萬對一折合舊臺幣後復按繼承當時稅法規定之起徵點及稅率課稅者則雖微額之遺產亦將負擔巨大稅額再加逾期申報或隱匿不報之罰鍰結果將使納稅義務人瀕於破產報行至感困難再請核示補救辦法（二）按稅法之適用司法院十八年院字第七七號及三十四年院解字第二九五三號解釋應採實體從舊程序從新原則依照此項原則四十一年遺產稅法修正以前發生之遺產稅案件其遺產價值之計算稅率及罰則即應一律依照繼承發生時適用之稅法規定辦理四十一年以前所適用之遺產稅法原規定遺產價值應以繼承開始日為準對於逾期申報或隱匿不報並另訂有罰則惟臺省自光復以來歷年因物價變動及幣制改革關係四十一年以前之遺產稅案件如按上項原則辦理各案應納稅額為數將極微小其在改幣以前發

生者經折合新臺幣以後尤屬微不足道納稅義務人以隱匿不報或逾期申報而竟達逃稅目的不僅稅收大受影響法令效果顯失公平而隱匿拖延取巧逃稅之風氣不啻獲得鼓勵後果尤為可慮為防微杜漸起見似宜另採適當辦法以資補救經將上述情形函請司法行政部核示意見頃准該部函復略以繼承開始縱在四十一年以前如其申報或查獲已在四十一年稅法修正以後則遺產價值之計算似應以現行稅法第八條但書規定追溯適用按逾期申報日或稽徵機關調查日之時價為準至稅率與罰則因與遺產價值之計算有不可分之關係似亦應適用現行稅法規定囑查照參考等由（三）本案癥結在於稅法之適用問題依照司法院十八年稅法實體從舊原則是四十一年以前發生之遺產稅案件即應按當時適用之稅法規定估價核稅處罰其流弊則在稅額過小政府稅收既受損失逃稅之風尤不可長如照司法行政部建議照現行稅法規定估價課稅處罰似又與司法院稅法實體從舊之解釋不符且法令追溯效力通常應依條文明定之時期其無明確規定者似僅應以法令公佈實行之日為追溯之始期現行遺產稅法第八條但書既無追溯時期之文字是否能適用於此項法令公佈實行以前所發生之事實自仍有問題（四）究應如何辦理抑仍應先由鈞院轉咨司法院解釋之處謹報請鑒核示遵二、查舊行遺產稅暫行條例（二十七年十月六日國民政府公布）第五條規定遺產價值之計算以繼承開始之日為準第七條第一款規定遺產總額未滿五千元者免納遺產稅第十二條第一項規定遺產總額在五千元以上者一律徵稅百分之一該條例於三十四年二月十七日修正部分條文後除第五條條文照舊外其第七條第一款規定遺產總額未滿十萬元者免納遺產稅第十二條規定遺產總額在十萬元以上者一律徵稅百分之一就上開新舊條文加以比較關於遺產價值之計算均係規定以繼承開始之日為準而遺產稅之起徵點則已有所不同依貴院三十四年七月十六日院解字第二九五三號解釋繼承開始（被繼承人之死亡）在遺產稅暫行例修正之前者雖評定遺產價值核計遺產稅額係在修正之後仍應依同條例第五條及修正前之第七條第一款第十二條第一項以繼承開始日之價值為準定其起稅之額是該條例修正前之遺產稅案件其起稅額仍應適用修正前之條文亦即應採實體從舊為原則現行遺產稅法係於三十五年四月十六日所公布三十九年六月二十一日修正部分條文四十一年九月二十六日復經全部修正公布其在四十一年修正全文以

前之該法第十三條規定遺產價值之計算以繼承開始之日為準修正全文後之該法第八條規定遺產價值之計算以繼承開始之時價為準但逾期或隱匿不報者以逾期申報日或遺產稅稽徵機關自行調查之日時價為準新舊條文所不同者要在新條文（即現行者）增訂但書之規定惟該項但書既未明定得追溯適用於該法修正以前之遺產稅案件自應以修正公布施行之日起始得有其適用基於上開貴院前就舊行遺產稅暫行條例所為解釋之意旨則關於本案問題其遺產繼承開始在遺產稅法於四十一年修正以前者雖申報或查獲在修正之後其遺產價值之計算以及稅率與罰則似仍應按照修正前即當時適用之法條辦理至司法行政部認為繼承開始縱在四十一年以前如其申報或查獲已在四十一年稅法修正以後則遺產價值之計算似應以現行稅法第八條但書規定追溯適用按逾期申報日或稽徵機關調查日之時價為準其稅率與罰則因與遺產價值之計算有不可分之關係似亦應適用現行稅法規定一節就防止流弊增加稅收並達成稅課公平之目的而言自屬不為無見惟法律上之依據究嫌薄弱且以現行稅法追溯適用於四十一年以前之遺產稅案件則臺省財政廳所呈執行困難情形仍屬未獲解決似均不無審酌之餘地三、本案關係遺產稅法新舊條文之適用問題前項意見是否妥適特函請查核見復為荷