

司法院釋字第三一一號解釋

中華民國 81 年 12 月 23 日

院台秘二字第 21556 號

解 釋 文

遺產稅之徵收，其遺產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價為準，遺產及贈與稅法第十條第一項前段定有明文。對逾期申報遺產稅者，同項但書所為：如逾期申報日之時價，較死亡日之時價為高者，以較高者為準之規定，固以杜絕納稅義務人取巧觀望為立法理由，惟其以遺產漲價後之時價為遺產估價之標準，與同法第四十四條之處罰規定並列，易滋重複處罰之疑慮，應從速檢討修正。至稅捐稽徵法第四十八條之一第一項但書規定加計利息，一併徵收，乃因納稅義務人遲繳稅款獲有消極利益之故，與憲法尚無牴觸。

解釋理由書

繼承因被繼承人死亡而開始，被繼承人死亡，繼承人即承受被繼承人財產上之一切權利義務，繼承人繳納遺產稅之義務亦應自此時發生，遺產及贈與稅法第十條第一項前段規定：遺產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價為準，即係本此意旨。對逾期申報遺產稅者，同項但書所為：如逾期申報日之時價，較死亡日之時價為高者，以較高者為準之規定，固以杜絕納稅義務人取巧觀望為其立法理由。惟其將繼承人已取得遺產權利後所增加之財產價值，亦列入遺產範圍，從高估價，與同法第四十四條另規定納稅義務人未依限辦理遺產稅申報者，按核定應納稅額加處一倍至二倍之罰鍰，兩者並列，又未設擇一適用之規定，易滋重複處罰之疑慮。而因繼承取得之土地，再行移轉者，就其土地漲價之部分徵收土地增值稅，依土地稅法第三十一條第二項及平均地權條例第三十八條第二項後段，則又以繼承開始時公告現值為計算之基準，相關法令應如何配合，均應從速檢討修正。至稅捐稽徵法第四十八條之一第一項但書規定：「其補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款

利率，按日加計利息，一併徵收」，乃因納稅義務人遲繳稅款獲有消極利益之故，與憲法尚無牴觸。

大法官會議 主 席 林洋港
大法官 翁岳生 翟紹先 楊與齡 李鐘聲
楊建華 楊日然 馬漢寶 劉鐵錚
鄭健才 吳 庚 史錫恩 陳瑞堂
張承韜 張特生 李志鵬

一部及理由不同意見書 大法官 鄭健才

- 一、徵收遺產稅，須先就遺產為估價。估價之基準日，各國多定為被繼承人之死亡日，蓋為求其一致，減少爭議而已，非謂此為真理所在，不容更作其他選擇。如在申報遺產稅期限（我國為六個月）屆至前，遺產之價值降低（甚至降至零價值，如某種股票），而仍以死亡日之價值為準，即未必合理。故亦有國家（如美國），不硬性規定以死亡日之價值為準者。此為公法上量能課稅原則如何立法之問題，而非私法上繼承效力何時發生之問題。
- 二、我國遺產及贈與稅法第十條第一項前段關於遺產之估價，規定以死亡日之時價為準，僅為原則。其為防杜取巧觀望而針對逾期申報遺產稅者於但書所設以申報日高價為準之規定，則為例外。均在量能課稅原則適用之範圍內（註）。既為例外。當然不同於原則，並無例外牴觸原則因而違憲之問題。通過之解釋文，未謂此例外規定為違憲，自非無故。惟亦未謂此例外規定為合憲，而僅云「應從速檢討修正」。
- 三、依本席所見，單就上開第十條第一項但書規定觀之，純屬立法裁量範圍，並無所謂重複處罰之問題，然與同法第四十四條合併觀之，則確有此問題。若與土地稅法第三十一條第二項合併觀之，則又有一面從高估價課徵遺產稅，一面復因其增值而重疊課徵土地增值稅之問題。此外，稅捐稽徵法第四十八條之一加計利息之規定，在上述逾期申報遺產稅已就遺產以申報日為準從高估價計徵之場合，如仍全部從原繳納期限截止之次日起加計利息，亦不

能謂無部分之矛盾。是此種種規定各自存在之理由，已因彼此交相影響之關係而動搖，自有待主管機關通盤加以檢討修正，使其整體臻於合理，而符憲法保障人民權利之旨。在此之前，釋憲機關尚難遽為其中何一規定為違憲之判斷。例如法律修正時，可就遺產及贈與稅法第十條第一項但書規定與第四十四條規定刪除其中之一，或雖均未刪除而已明定兩種規定僅得擇一適用，均可達避免重複處罰之目的。

稅法整體欠缺合理性，既涉憲法保障人民權利之問題，自應限期檢討修正。因之本件解釋文至少應明定檢討修正之期限，逾期未修正者，除使作為本件違憲審查對象之上述第十條第一項但書規定，歸於失效外，別無他途。釋憲機關非如立法機關，可對該條為留汰之裁量，而以調整其他相關規定配合之。

- 四、稅捐稽徵法第四十八條之一加計利息之規定，與遺產及贈與稅法第十條第一項但書從高估價之規定，有部分矛盾，已見前述。此亦正為本件聲請人指摘重點之一。聲請人僅借此以作為其主張遺產及贈與稅法第十條第一項但書為違憲之補強理由，並非同時聲請解釋稅捐稽徵法第四十八條之一規定亦為違憲。乃本件解釋文竟就此規定為不違憲之判斷。而其據為不違憲判斷之理由又旁及其他，謂加計利息係因逾期申報遺產稅者獲有利益之故，實屬「文不對題」。

註：就情事變更原則言之，在逾期申報遺產稅之場合，逾期後之遺產價值升高者，本可有「增加給付」之形成權出現，以調和權義雙方之利益。雖形成權通常係由司法者（法院）依法律規定為具體之適用（如民法第四百十二條、民事訴訟法第三百九十七條），惟稅捐之徵收，涉及量能課稅、租稅公平以及稽徵成本等諸般原則，立法者基於維護公益之考量，自非不可逕於法律內明定「增加給付」之標準，以省卻行使形成權經司法者裁判之手續。遺產及贈與稅法第十條第一項但書從高估價之規定，即屬此種情形，不足為怪。

不同意見書

大法官 陳瑞堂

- 一、憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，所謂依法律納稅指人民僅依法律明定之納稅要件負納稅義務，故何人應繳納何種租稅，其稅額應依據何種基礎計算，均應依法律預先具體明確規定，迭經本院闡釋在案。
- 二、本件解釋文及解釋理由書略以遺產及贈與稅法第十條第一項但書對於逾期申報遺產稅者規定：如逾期申報日之時價，較死亡日之時價為高者，以較高者為準，將繼承人已取得遺產權利後所增加之財產價值，亦列入遺產範圍從高估價，與同法第四十四條另規定納稅義務人未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，應加處罰鍰，有重複處罰之嫌，且該規定與土地稅法第三十一條第二項及平均地權條例第三十八條第二項後段等規定有不相配合之處云云。

對此問題財政部賦稅法令研究審查委員會研究結論稱：「惟就遺產稅及贈與稅之課徵本旨，乃在對因繼承事實或贈與行為無償移轉財產之事件，基於平均社會財富之目的而設，從而稅額之計算，理應以繼承人或受贈人無償獲致財富之價值為基礎。因此衡量該財富價值之基準日，自應以被繼承人死亡日或贈與人贈與日為適用依據，蓋在該日繼承人或受贈人無償獲致該項財產，不宜因納稅義務人有逾期申報等情事而異其適用。鑒於物價上漲率與時俱增之通常現象，系爭財產換算為貨幣單位，於從高擇用之結果，即係以逾期申報日或查獲日之時價為準，使納稅義務人因而增加稅負，惟納稅義務人未依限申報或有漏報、短報情事時，本法第四十四條及第四十五條已定有罰則，從而本法第十條第一項但書實有『重複處罰』性質，且扭曲繼承人或受贈人無償獲致財產價值之衡量，應值檢討。」

財政部稅制委員會所研擬遺產及贈與稅法修正草案亦將該但書刪除，其理由稱：「現行本法第十條第一項後段之但書，對逾期申報或短漏報之情形，採從高課稅之規定，不無以估價規定為制裁手段之作用，混淆估價制度之本質，且與逾期申報或短漏報之制裁規定相配合，實際形成雙重處罰之效果，故該規定乃予刪除。」

財政部賦稅改革委員會所提有關遺產及贈與稅改進意見中，

除上述各點外，更認為：「土地稅法第三十一條第二項規定，因繼承取得之土地再行移轉者，應以繼承開始時該土地之公告現值，做為其前次移轉之現值。故違章之遺產土地，如其逾期申報日或查獲日之土地公告現值，較死亡日之土地公告現值為高，因此按較高之現值課徵遺產稅後，於其在再行移轉時，仍須以其死亡日之土地公告現值，作為其前次移轉現值，計課土地增值稅。因此死亡日之後，逾期申報日或查獲日之前之土地價值部分，被課以遺產稅或土地增值稅，發生雙重課稅之現象。」

- 三、查繼承因被繼承人死亡而開始，被繼承人死亡，繼承人即承受被繼承人財產上之一切權利義務，民法第一千一百四十七條、第一千一百四十八條分別定有明文。繼承人繳納遺產稅之義務既於被繼承人死亡時發生，遺產價值之計算自亦應統一以被繼承人死亡時之時價為準，否則將發生因繼承所取得財產種類不同而其實質租稅負擔比率相異之不合理現象。外國立法例亦大多以死亡日為準，法國、奧地利、比利時、芬蘭、瑞士均是。美國遺產及贈與稅法第二千零三十二條雖規定，遺囑執行人或遺產管理人得選擇被繼承人死亡日或死亡後六個月內之任何一日為財產價值計算日，惟其係為防止由於遺產價值之突然低落，致遺產全數抵繳稅仍不足所設保障納稅義務人權益之措施。尚難執此認為我國遺產之估價可不以死亡日為準之論據。

遺產及贈與稅法第十條第一項但書對逾期申報遺產稅者，規定如逾期申報日之時價較死亡日之時價為高者，以較高者為準，有悖上開民法上基本法理，且其將繼承人已取得遺產權利後所增加之財產價值，即非屬遺產部分亦列入遺產範圍，復就此以「從高估價」方法計課遺產稅，顯係以不確定之課稅基礎，對於非屬遺產之財產課徵遺產稅，牴觸首揭憲法第十九條之租稅法律主義。

上項但書之立法理由雖謂「對逾期申報等情形，改採從高估價原則，以杜取巧觀望。」等語。惟同法第四十四條、第四十五條對於未依限申報及漏報、短報遺產者已分別設有處罰之規定，足為取巧觀望者戒。其中逾期申報，漏報、短報者未必均有取巧



觀望之故意，而此項「從高估價」亦寓有處罰之性質，係對同一事實予以重複處罰，遺產如係土地者更有被雙重課稅之虞。有違課稅公平原則，侵害繼承人之財產權，而與憲法第十五條相牴觸。

四、主管機關財政部所屬單位就本問題所表示之上述見解，剖析得失精闢深入，卓然可取。

本解釋意旨，亦將該但書之缺失一一舉出，立論正確所見相同，自應據此定期宣告該法條失效，乃解釋文及解釋理由書對於該法條究竟在憲法上有何牴觸之處隻字未提，而僅表示「均應從速檢討修正」，自屬欠當，爰提不同意見書如上。

抄周 0 幸聲請書

受文者：司法院

主旨：為被繼承人周 0 善遺產稅案件，行政法院八十年度判字第二二 0 號判決，其所適用遺產及贈與稅法第十條第一項但書規定，不法侵害繼承人合法財產權，已牴觸憲法第十五條規定；又同判決對於遺產總額、應納稅額及加徵利息等項目之計算，均違反稅捐稽徵法第一條及第四十八條之一、土地稅法第二十八條、平均地權條例第二十五條暨遺產及贈與稅法第十七條等條文之立法宗旨，顯有牴觸憲法第十九條規定之疑義，謹聲請 鈞院大法官會議解釋，以保障人民權益。

壹、聲請解釋之依據：

依據司法院大法官會議法第四條第一項第二款規定聲請解釋。

貳、爭議之經過：

查被繼承人周 0 善先生於民國六十九年三月十三日亡故，繼承人等因不諳稅法而逾期於民國七十四年十二月二十八日辦理遺產稅申報。被繼承人所遺留之土地及存款等遺產，按死亡日之公告現值計算，其遺產總額為一二、四九五、八四三元，應納遺產稅額為二、九五四、九八六元。因此繼承人等逾期申報所拖欠漏

稅額為二、九五四、九八六元。但原處分機關審理申報案件時，援用遺產及贈與稅法第十條規定，對於遺留之土地按逾期申報日土地公告現值從高計算遺產總額共計四一、四六七、七五四元，並核定應納稅額一五、三七六、一六六元。同時又適用稅捐稽徵法第四十八條之一規定，按從高核定稅額一五、三七六、一六六元加計逾期申報之利息七、九四二、七〇七元。經核此項核定內容有下列錯誤：其一、遺產及贈與稅法第十條第一項但書「逾期申報者 逾期申報日之時價為高者 以較高者為準」規定，不法侵害繼承人合法財產權，牴觸憲法第十五條規定之宗旨，應屬無效，不能援用為課稅之法律依據。其二、逾期自動補報案件，應優先適用稅捐稽徵法第一條及第四十八條之一規定，該遺產及贈與稅法第十條第一項但書規定應無援引適用之餘地。土地既然已按逾期申報日土地公告現值計算遺產總額，其核定應納稅額即已按逾期申報日之價值從高核算，依法依理均不應追溯自死亡時之申報期限加計利息，退而言之，縱使逾期申報依法應加計利息，亦應以死亡日之土地公告現值計算遺產總額，根據逾期申報實際所拖欠遺漏之遺產稅額二、九五四、九八六元加計利息，始為合法公允，本件原處分機關核算利息實屬錯誤。其三、原處分機關對於死亡日起至逾期申報日止所發生之土地增值稅約計一二、一一八、九四五元漏未自遺產總額中扣除，不僅違背遺產及贈與稅法第十七條第一項第七款規定之立法宗旨，更造成既課遺產稅又加課土地增值稅之嚴重錯誤，其誤徵遺產稅約計五、五四八、六七七元，顯然違反土地稅法第二十八條「因繼承而移轉之土地不徵土地增值稅」暨平均地權條例第三十五條、第三十六條「土地漲價歸公」及稅捐稽徵法第六條「土地增值稅優於一切債權及抵押權」等稅法之立法精神。由於原處分機關之錯誤核定，造成鉅額不當之稅課，以致繼承人等無法籌措資金繳納遺產稅，繼承人等被迫以土地抵繳遺產稅，並於事後多次向財政部請求解釋有關稅法適用疑義，惟財政部均未就爭議之稅法條文作適當核釋，任由原處分機關違法處理。繼承人等迫不得已，乃依照稅捐稽徵法第二十八條規定，向原處分機關申請更正退還稅款，

案經原處分機關七十八、九、二十六財北國稅審貳字第八八四七七號函核復不准更正退稅，繼承人不服此項不准更正退稅之行政處分，經依法申請復查、訴願及再訴願均未獲審慎處理而遭駁回，另依法提起行政訴訟，案經行政法院八十年度判字第二二〇號判決確定，仍然維持原處分機關及訴願機關之違法不當決定，致使繼承人之合法權益遭受不法侵害。為維護憲法所保障之基本權益，爰依法聲請鈞院大法官會議根據憲法第十五條及第十九條規定之宗旨加以解釋，以資救濟。

參、爭議之性質

- 一、本案原處分機關適用遺產及贈與稅法第十條第一項但書規定，對被繼承人所遺留之土地，改按逾期申報日之土地公告現值，從高計算遺產總額核課遺產稅，係不法侵害繼承人合法財產權之行為，已牴觸憲法第十五條規定。
- 二、稅捐稽徵法第四十八條之一對於逾期自動補報案件，既有加計利息一併徵收之規定，依照同法第一條規定，該遺產及贈與稅法第十條第一項但書規定應無適用餘地。本案判決除援用遺產及贈與稅法第十條第一項但書從高核課遺產稅外，同時又適用稅捐稽徵法第四十八條之一規定，按從高核課之遺產稅額追溯自死亡日之申報期限起加計利息，不僅違反法律適用原則，更違悖計算利息之基本數學原理，已牴觸憲法第十五條及第十九條規定。
- 三、被繼承人所遺留之土地，除按逾期申報日之土地公告現值從高核課遺產稅外，繼承人因無力繳納而以該遺留土地抵繳遺產稅，另由稽徵機關再行核課土地增值稅，換言之，同一土地價款被併課遺產稅及土地增值稅，其合計總稅率高達百分之一百二十，而該項應納之土地增值稅額原處分機關亦不准自遺產總額中扣除，顯然違反土地稅法第二十八條、平均地權條例第三十五條、第三十六條暨遺產及贈與稅法第十七條等條文之立法精神，已牴觸憲法第十九條規定。

肆、聲請解釋憲法之條文、目的及理由：

- 一、聲請解釋憲法之條文及其目的：

懇請根據憲法第十五條「人民之財產權應予保障」規定之本旨，解釋遺產及贈與稅法第十條第一項但書「逾期申報、漏報、短報或隱匿不報者，如逾期申報日或查獲日之時價較死亡日之時價為高者，以較高者為準」規定，不當侵害人民合法財產權，已抵觸上開憲法第十五條規定，不能援用為課稅之依據。

理由：

依民法第六條規定：「人之權利能力，始於出生，終於死亡」。同法第一千一百四十七條規定：「繼承因被繼承人死亡而開始」。據此，本件被繼承人於民國六十九年三月十三日亡故，其死亡日起繼承人已開始繼承遺產，而被繼承人之權利能力亦於死亡日終止，其遺產價值應於死亡日已告確定。換言之，本案被繼承人之遺產總額，應按死亡日土地公告現值計算而告確定。而死亡日以後所產生之土地增值價款，其權利歸屬繼承人所有，為繼承人之合法財產權，此項合法財產權應受憲法第十五條所保障，不能以法律擅予剝奪。至於繼承人逾期申報或短報、漏報而逃漏遺產稅，稅捐稽徵法第四十八條之一已有自動補報加計利息之規定，而遺產及贈與稅法第四十五條更有嚴厲之處罰規定，對於逾期申報及漏報逃稅者已有適當處罰，應能達到阻嚇懲戒之功效，就法理言，應無強行剝奪繼承人財產權之必要。惟遺產及贈與稅法第十條第一項但書規定，竟然違悖法理，強行將被繼承人死亡後所產生應歸屬繼承人之土地增值價款，擅予剝奪併入被繼承人遺產範圍核課遺產稅，應已抵觸憲法第十五條規定之宗旨。

二、聲請解釋憲法之條文及其目的：

懇請根據憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」規定之本旨，解釋本件行政法院判決同時適用遺產及贈與稅法第十條第一項但書規定及稅捐稽徵法第四十八條之一規定，違反法律適用原則。其核定之遺產總額、應納稅額及加計利息等項目均抵觸憲法第十九條規定，有違租稅法律主義及課

稅公平原則。又本案對於同一遺產土地併課遺產稅及土地增值稅，違背土地稅法第二十八條之立法原意，而該項應納之土地增值稅額不准自遺產總額中扣除，亦不符遺產及贈與稅法第十七條規定之精神，均牴觸憲法第十九條規定。

理由：

- (1)依稅捐稽徵法第一條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定，本法未規定者，依其他有關法律之規定」。又修正前稅捐稽徵法第四十八條之一規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，各稅法所定關於漏報、短報之處罰一律免除。但其補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依當地銀行業通行之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。」據此，本案繼承人逾期自動補報遺產稅，依法應優先適用稅捐稽徵法第四十八條之一規定，按死亡日土地公告現值計算實際所拖欠之遺產稅額（約計新臺幣二、九五四、九八六元），依規定加計利息一併徵收，始符合上開稅捐稽徵法之立法原旨。至於遺產及贈與稅法第十條第一項但書規定，係民國五十年以前公布施行之條文，依照稅捐稽徵法第一條規定，應自稅捐稽徵法第四十八條之一公布施行日起停止適用。否則對同一逾期自動補報案件，既按逾期申報日時價從高計算遺產總額及應納稅額，同時又按從高核課之應納稅額，追溯自死亡日申報期限起加計利息，顯然一罪兩罰，不僅違背法律適用原則，更違反計算利息之基本數學原理，已牴觸憲法第十九條規定之宗旨，有違課稅公平原則。
- (2)依照土地稅法第二十八條規定：「因繼承而移轉之土地不徵土地增值稅」。又遺產及贈與稅法第十七條第一項第七款規定：「被繼承人死亡前依法應納之各項稅捐應自遺產中扣除」。本案被繼承人遺留之土地，除按逾期申報

日公告現值核課遺產稅外，繼承人以土地抵繳稅款將土地移轉予政府時，又被另行課徵土地增值稅，顯然違反上開土地稅法規定。而行政法院之判決，既然違法將被繼承人死亡後產生之土地增值併入生前之遺產課稅，則其應納之土地增值稅自應視同生前應納稅捐准予扣除，始符公平一致原則，原判決不准自遺產總額中扣除土地增值稅額，顯然不符遺產及贈與稅法第十七條第一項第七款之立法精神，已牴觸憲法第十九條規定。

伍、附件：

1. 財政部臺北市國稅局遺產稅核定通知影本壹份暨遺產稅繳清證明書影本壹份。

說明：

- (1) 財政部臺北市國稅局核定遺產總額四一、四六七、七五四元及應納稅額一五、三七六、一六六元，係按逾期申報日（七十四、十二、二十八）土地公告現值從高核課。其加計利息七、九四二、七〇七元係按應納稅額一五、三七六、一六六元追溯自死亡日（六十九、三、十三）之申報期限起計算利息，約計五年四個月之利息。
- (2) 遺產稅之金額鉅大，繼承人以土地抵繳，另由稽徵機關核課土地增值稅約計一二、一一八、九四五元，始核發遺產稅繳清證明書。

2. 財政部臺北市國稅局七十八、九、二十六財北國稅審貳字第八八四七七號函影本乙份。

說明：繼承人認為原核定之遺產總額、應納稅額及加計利息等所適用之稅法錯誤及計算錯誤，向原處分機關申請更正並退稅，原處分機關函復認定無誤。

3. 財政部臺北市國稅局七十八、十、二十二財北國稅徵字第一〇四五六一號函影本乙份。

說明：繼承人不服原處分機關臺北市國稅局(78)財北國稅審貳字第八八四七七號函復不准更正退稅，依法申請復查。原處分機關函復不受理。繼承人另依法提起訴願。

4. 財政部台財訴第七九〇〇七六四五一號訴願決定書影本壹份。
5. 行政院台七十九訴字第三五〇五四號再訴願決定書影本壹份。
6. 行政法院八十年度判字第二二〇號判決影本壹份。
7. 復查申請書、訴願書及再訴願書抄件各壹份。
8. 行政訴訟起訴狀及補充起訴理由狀抄件各壹份。
9. 周〇善先生遺產稅分析說明書壹份。

謹 狀

司法院 公鑒

聲請人 周〇幸

中 華 民 國 八 十 年 四 月 三 十 日

附件六：

行政法院判決

八十年判字第二二〇號

原 告 周〇幸（住略）

被告機關 財政部台北市國稅局

上原告因申請退還溢繳遺產稅事件，不服行政院中華民國七十九年十一月二十六日台七十九訴字第三五〇五四號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告之父周〇善於民國六十九年三月十三日死亡，原告於七十四年十二月二十八日始向被告機關申報遺產稅，經核定遺產總額新臺幣（下同）四二、一五七、七五四元，遺產淨額四一、四六七、七五四元，應納稅額一五、三七六、一六六元，並依行為時稅捐稽徵法第四十八條之一規定，加計利息七、九四二、七〇七元，經原告以遺產土地辦理抵繳在案。嗣原告以本件遺產稅因逾期申報，既已按逾期申報日土地公告現值核課，不應加計利息及被繼承人死亡日至逾期申報日所產生之土地增值稅，應自遺產總額中扣除云云，向被告機關申請退還溢繳之遺產稅一一、九六四、九五七元。案經被告機關於七十八年

九月二十六日以（七八）財北國稅審貳字第八八四七七號函復，以本案從高按逾期申報日土地公告現值核定遺產價值，並依逾期日數按核定稅額加計利息並無違誤；又遺產及贈與稅法尚無就土地遺產自死亡至申報日預估土地增值稅列為扣除額之規定，乃未准所請。原告不服，復執相同理由申請復查，未獲變更，經提起訴願、再訴願，亦遭駁回，遂提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨如下：

原告起訴意旨略謂：一、按土地稅法第二十八條規定：「因繼承而移轉之土地不徵土地增值稅」。平均地權條例第三十五條規定：「為實施漲價歸公 應徵土地增值稅」。以及稅捐稽徵法第六條規定：「土地增值稅之徵收 優於一切債權及抵押權」。綜合上列稅法規定意旨，凡計徵遺產稅之土地價額，依法應不能再重複計課土地增值稅。同時，土地增值稅係漲價歸公應屬政府所有，具有優先受償權，依法依理均應自遺產土地總額中減除，不能列為計徵遺產稅之稅基。本案原處分機關按逾期申報日之土地公告現值核算遺產總額計徵鉅額遺產稅，繼承人等因無法籌措資金而以遺產土地抵繳稅款，於抵繳時被計徵土地增值稅高達一二、一一八、九四五元，此種對同一遺產土地價額併課遺產稅及土地增值稅，顯然違反土地稅法第二十八條「因繼承而移轉之土地不徵土地增值稅」規定。二、依照遺產及贈與稅法第十七條第一項第七款規定：「被繼承人死亡前依法應繳納之各項稅捐應自遺產總額中扣除」。又依民法第六條規定：「人之權利能力始於出生，終於死亡。」據此本案被繼承人所遺留之土地，應以死亡日之公告現值計算土地價值，至於死亡日起所發生之土地增值，應歸屬繼承人所有，依理不能列計為被繼承人遺產總額。換言之，被繼承人之權利能力已於死亡時終止，其死亡日起至逾期申報日止所產生之土地增值，非屬遺產範圍，應歸屬漲價歸公及其繼承人所有。本案被告機關依照遺產及贈與稅法第十條規定，按逾期申報日之土地公告現值計算土地價值核課遺產稅，雖然於法有據，但該條文係基於其繼承人逾期申報，而將死亡日至逾期申報日所產生之土地增值金額視同被繼承人生前之財產予以計入遺產總額課稅，既然將應歸屬於漲價歸公及繼承人所有之土地增值金額視同被繼承人生前之財產核課遺產稅，則其所含之應納土地增值稅自應視同被繼承人生前應納之稅捐，依照上

開遺產及贈與稅法第十七條第一項第七款規定，自遺產總額中扣除，俾資合法公允。被告機關擇高按逾期申報日土地公告現值核計遺產總額，未將應納土地增值稅自遺產總額中扣除，違背法理。何況依據遺產及贈與稅法第十六條規定，捐贈各級政府之財產不計入遺產總額，土地增值稅係屬漲價歸公具有優先受償之政府稅課，原本即歸屬政府所有，原處分機關未予自遺產總額中減除，有失公允。三、據稅捐稽徵法第四十八條之一規定：「納稅義務人自動補報並補繳所漏稅款者按日加計利息，一併徵收」。又依民法第一百四十八條第二項規定：「行使權利履行義務應依誠實信用方法」暨同法第二百零六條規定：「除前條限定之利息外，不得以折扣或其他方法巧取利益」。本案系爭之遺產稅，如按被繼承人死亡日之土地公告現值核算，其遺產總額為一二、四九五、八四三元，應納遺產稅額為二、九五四、九八六元。繼承人因不諳稅法而逾期申報，由原處分機關改按逾期申報日土地公告現值計算遺產總額為四二、一五七、七〇四元，應納遺產稅額為一五、三七六、一六六元，被告機關對於逾期申報既已從高課稅，依理不應再加計利息。退而言之，縱然逾期申報依法應加計利息，則依照上開稅捐稽徵法第四十八條之一規定，應僅就「補繳所漏稅款」部份加計利息。本案逾期申報所拖延逾期繳納之遺產稅額，應指按死亡日土地公告現值所計算之應納遺產稅額二、九五四、九八六元，依法應就此部份拖延繳納之稅款加計利息。至於改按逾期申報日土地公告現值核定應納遺產稅額一五、三七六、一六六元，其中一二、四二一、一八〇元係逾期申報從高核定之遺產稅款，其繳納期限應以逾期申報日為基準，此項從高核定之稅款，於被繼承人死亡日尚不存在，非屬「補繳所漏稅款」範圍，應不能加計利息。被告機關按從高核定應納稅額一五、三七六、一六六元，全額追溯自死亡時申報期限起計算利息，不僅超逾稅捐稽徵法第四十八條之一規定，更違反上開民法有關誠信原則及禁止巧取利益之規定。四、根據憲法第十五條規定「人民之財產權應予保障」。本案繼承人因不諳稅法逾期申報遺產稅，雖然於法不合，當應接受稅法有關規定處理。惟繼承人依法應繼承之財產，仍受上開憲法所保障。本案系爭之遺產稅，依死亡日土地公告現值計算之遺產總額為一二、四九五、八四三元，改按

逾期申報日土地公告現值計算之遺產總額為四二、一五七、七〇四元，其逾期申報期間所增加之遺產價值為二九、六六一、八六一元，而逾期申報被加課之稅捐包括遺產稅一二、四九五、八四三元，加計利息七、九四二、七〇七元，及土地增值稅一二、一一八、九四五元共計三二、五五七、四九五元。試問繼承人逾期申報期間增值財產額僅貳仟玖佰餘萬元，而稽徵機關加徵之稅捐竟然高達參仟貳佰餘萬元，顯然違反憲法第十五條規定。五、現行遺產及贈與稅法第十條第一項但書「遺產及贈與財產價值之計算，但逾期申報者，如逾期申報日之時價較死亡日之時價為高者，以較高者為準」規定，牴觸憲法第十五條及稅捐稽徵法第一條、第四十八條之一規定，依法應屬無效，被告機關援引作為課稅之法律依據，實屬違法，謹說明如下：1. 依照稅捐稽徵法第一條規定：「稅捐之稽徵依本法之規定，本法未規定者，依其他有關法律之規定」。同法第四十八條之一規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，應按日加計利息，一併徵收」。經核上開稅捐稽徵法屬特別法，有關逾期申報案件，上開稅捐稽徵法已有加計利息規定，則應優先適用該條文規定。至於遺產及贈與稅法第十條第一項但書規定，係於民國四十年以前頒布施行之條文，依法應自稅捐稽徵法第四十八條之一公布生效日起停止適用（民國六十八年八月六日公布）。2. 遺產及贈與稅法第十條第一項但書規定，侵害繼承人合法財產權，牴觸憲法第十五條規定，應屬無效，不能作為課稅之法律依據：憲法第十五條規定：「人民之財產權應予保障」。又民法第六條規定：「人之權利能力始於出生，終於死亡」。同法第一千一百四十七條規定：「繼承因被繼承人死亡而開始」。據此，被繼承人之權利能力應於死亡時終止，被繼承人死亡時，其繼承人已開始繼承遺產，遺產價值應依死亡日時價計算。遺產在被繼承人死亡日後所產生增值，係繼承之所得，應歸屬繼承人之合法財產權，並非被繼承人之遺產範圍。此項繼承人之合法財產權，應受憲法第十五條所保障，不能以法律擅予剝奪。惟遺產及贈與稅法第十條第一項但書規定，將歸屬繼承人之合法財產權，予以強制剝奪並併入被繼承人遺產核課遺產稅，顯然侵害繼承人合法財產權，應已牴觸憲法第十五條規定。請依法撤銷訴願、再訴願決定及原處分。被告

機關應依法重新計算遺產稅額，將違法課徵之遺產稅額約計一一、九六四、九五七元立即依法退還等語。

被告機關答辯意旨略謂：一、原告周 O 幸因逾期申報被繼承人周 O 善遺產稅，本局乃依遺產及贈與稅法第十條規定，從高按逾期申報日土地公告現值核定遺產總額，並就應納遺產稅額依稅捐稽徵法第四十八條之一規定加計利息一併徵收。二、原告於本次行政訴訟，主張被繼承人所遺土地自死亡日起至逾期申報日止所發生之土地增值稅，應依遺產及贈與稅法第十七條第一項第七款規定，屬被繼承人生前應納之稅捐，自遺產總額中扣除。按該條文規定得扣除之各項稅捐應以被繼承人死亡前應負擔且尚未繳納之稅捐而言，原告主張扣除自死亡日起至申報日止因增值而計算之土地增值稅，與規定不合；查本案遺產土地價值按申報日所適用較高之公告現值計算，而不採死亡日所適用公告現值，係緣納稅義務人之逾期申報行為，依遺產及贈與稅法第十條規定從高核定。又依土地稅法第二十八條規定：因繼承而移轉之土地不徵土地增值稅，自無被繼承人生前應納未納土地增值稅捐可言，原告所主張扣除之理由於法無據。三、另本案因逾申報期限自動提出補報，本局依稅捐稽徵法第四十八條之一規定及財政部 7.2.19 台財稅第三一三一六號函釋，自該項稅捐原申報期限屆滿之次日起計至納稅義務人自動申報之日截止加計利息（被繼承人周 O 善先生於六十九年三月十三日亡故，繼承人於民國七十四年十二月二十八日辦理遺產稅申報。利息計算期間自六十九年九月十四日起至七十四年十二月二十八日止）於法並無不合。請駁回原告之訴等語。

理 由

按遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與時之時價為準；被繼承人如係受死亡宣告者，以法院宣告死亡判決內確定死亡日之時價為準。但逾期申報、漏報、短報或隱匿不報者，如逾期申報日或查獲日之時價較死亡日或贈與日之時價為高者，以較高者為準。前項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準。遺產及贈與稅法第十條第一項第二項定有明文。又納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，各稅法所

定關於漏報、短報之處罰，一律免除。但其補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。行為時稅捐稽徵法第四十八條之一亦有明文規定。本件被繼承人周○善於六十九年三月十三日死亡，而原告於七十四年十二月二十八日始向被告機關申報遺產稅，被告機關遂依遺產及贈與稅法第十條規定，按申報日適用公告現值從高核定遺產總額為四二、一五七、七五四元，遺產淨額四一、四六七、七五四元，應納稅額一五、三七六、一六六元，並依行為時稅捐稽徵法第四十八條之一規定，自該項稅捐原申報期限屆滿之次日起至補繳稅款之日止，就補繳之應納稅捐加計利息七、九四二、七〇七元，揆諸首揭法條規定，於法並無違誤。訴願、再訴願決定，遞予維持，亦均無不洽。原告請求退還稅款，不外以遺產稅應按被繼承人死亡日之公告現值計算土地價值，以及被繼承人死亡日至申報日預估之土地增值稅，應依遺產及贈與稅法第十七條第一項第七款規定，自遺產總額中扣除，且不應加計利息云云，卷查本案遺產土地價值按申報日所適用較高之公告現值計算，係因原告逾期申報所致，而此亦即稅捐稽徵法第四十八條之一所稱之應納稅捐，另無不同金額之應納稅捐存在，被告機關依遺產及贈與稅法第十條第一項第二規定計算遺產土地價值，自無不合。又遺產及贈與稅法第十七條第一項第七款規定得扣除之各項稅捐係指被繼承人死亡前應負擔且尚未繳納之稅捐而言，至於遺產土地自被繼承人死亡日至申報遺產稅之日止，其間所生之增值差額在土地移轉前並不課徵土地增值稅，自不發生應扣除預估土地增值稅，或違背土地稅法第二十八條之問題。又補繳之稅款，應自該稅捐繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收，既為行為時稅捐稽徵法第四十八條之一但書所明定，則原告主張不應加徵利息或應僅就補繳所漏稅款部分加徵利息云云，顯有誤會。至原告指摘遺產及贈與稅法第十條第一項但書違背憲法第十五條及稅捐稽徵法第一條、第四十八條之一之規定云云，純屬一己主觀之見，並非可採。又原告援引平均地權條例第三十五條、稅捐稽徵法第

六條、民法第六條、第一百四十八條第二項、第二百零六條、第一千一百四十七條各條文，均與本案無關。未按納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請，固為行為時稅捐稽徵法第二十八條所規定，惟其適用須納稅義務人本於認明之事實於適用法令有錯誤或計算有錯誤致溢繳稅款為要件。本件被告機關核課遺產稅既無適用法令錯誤或計算錯誤之情事，自不得申請退還。原告起訴意旨，難認為有理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中 華 民 國 八 十 年 二 月 八 日
(本件聲請書其餘附件略)