

司法院釋字第三三〇號解釋

中華民國 82 年 12 月 24 日

院台大一字第 23704 號

解 釋 文

遺產及贈與稅法第二十三條第一項前段規定，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六個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關辦理遺產稅申報。其受死亡之宣告者，在判決宣告死亡前，納稅義務人無從申報，故同法施行細則第二十一條就被繼承人為受死亡之宣告者，規定其遺產稅申報期間應自判決宣告之日起算，符合立法目的及宣告死亡者遺產稅申報事件之本質，與憲法第十九條意旨，並無牴觸。

解釋理由書

人之權利能力，始於出生，終於死亡，其死亡遺有財產者，主管稽徵機關應依法對之課徵遺產稅，為民法第六條、遺產及贈與稅法第一條第一項所明定。死亡宣告固與自然死亡有別，然其亦為人之權利能力消滅之原因，則無不同。遺產及贈與稅法第二十三條第一項前段規定，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六個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關辦理遺產稅申報，而失蹤人受死亡之宣告，係以判決內所確定死亡之時，推定其為死亡，其時間必在法院判決宣示之前。在判決宣示前，失蹤人之財產是否遺產猶未確定，其遺產稅納稅義務人無從辦理遺產稅申報，稽徵機關之核課權，亦不能開始行使。故遺產及贈與稅法施行細則第二十一條規定：「本法第二十三條規定之遺產稅申報期間，如被繼承人為受死亡之宣告者，應自判決宣告之日起計算」，以便徵納雙方遵循，符合立法之目的及宣告死亡者遺產稅申報事件之本質（事物之本質 *Natura Rerum*, *Natur der Sache*, *Nature of things*），與憲法第十九條意旨，並無牴觸。惟被繼承人受死亡之宣告者，其繼承人申報遺產稅期間之起算日，以及遺產估價之基準，既均與人民依法納稅之義務有關，宜以法律定之，以杜爭議。至關於遺產及贈與稅法第十條第一項但書牴觸憲法疑

義部分，本院釋字第三一一號解釋已有釋示，併予說明。

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

一部不同意見書

大法官 楊建華

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，此為租稅法律主義在憲法上之揭示。所謂依法律納稅，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務，業經本院大法官於釋字第二一七號解釋闡釋在案。其由行政機關以命令訂定之稅法施行細則，除經法律特別授權者外，僅得就母法之實施程序而為規定，若就上述應由法律規定之事項，於施行細則中規定，即與租稅法律主義不符。

遺產及贈與稅法第二十三條第一項前段，僅規定「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六個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報」。並未就法院以判決為死亡宣告之申報期間另定明文，而由財政部訂定發布之遺產及贈與稅法施行細則第二十一條則規定「本法第二十三條規定之遺產稅申報期間，如被繼承人為受死亡之宣告者，應自判決宣告之日起計算」。依多數大法官通過之解釋文及解釋理由書意見，認為在判決宣告死亡前納稅義務人本無從申報，上述施行細則之規定，係符合立法之目的及事件之本質，與憲法第十九條並無牴觸。其以「法意解釋」為「法律漏洞之補充」，固有其不得已之處。惟以行政命令補充稅法，如因之加重納稅義務人之負擔，或其他對納稅義務人在實質上有不利益之情事者，應仍非租稅法律主義所許。故遺產及贈與稅法施行細則第二十一條規定是否違反租稅法律主義，應研討其施行結果，有無加重納稅義務人負擔等情形定之。

遺產及贈與稅法施行細則第二十一條將死亡宣告申報遺產稅之時間，不自判決確定死亡之時起算，而延至判決宣告之日起算，形式上

雖係合理，對納稅義務人在形式上亦非不利。惟自民國四十一年以後，原遺產稅法已合併為遺產及贈與稅法，並經多次修正，其間並有稅捐稽徵法之公布施行，逾限申報之處罰標準、加給利息、救濟程序均有不同，本解釋並未就各種狀況深入研究，然後判斷其是否加重納稅義務人負擔，或對納稅義務人在實質上有不利之處，遽予認定其與憲法第十九條租稅法律主義之意旨全無牴觸，有嫌速斷。即就本件聲請人而論，其被繼承人死亡宣告判決，係於民國七十八年三月二十一日宣示，判決內確定死亡之時為民國四十二年七月一日，如聲請人於法定六個月期限內申報，依當時之遺產稅法第八條及現行之遺產及贈與稅法第十條規定，應依判決內確定死亡之日，亦即民國四十二年之時價為課稅標準，其逾期申報者，即以逾期日之時價為課稅標準，聲請人於七十八年十月十八日申報，逾法定期間一十八日，則以七十八年之時價為準，亦即「逾期一十八日之代價，為相差二十八年之時價」，此種情形，是否逾越憲法第二十三條必要性之原則，暫不深論。至少未依法律規定其申報期間，而依行政命令之施行細則訂定之申報期間，導致如此不利於納稅義務人之重大效果，是否全未違反租稅法律主義，仍有待分別情況詳為研討，本解釋未考慮及此，尚有其不週之處，爰提出一部不同意見書如上。

抄葉0東聲請書

受文者：司法院（大法官會議）

主旨：被繼承人葉0乞遺產稅案件，行政法院八十年度判字第二0二九號判決所適用遺產及贈與稅法施行細則第二十一條規定（民國四十二之遺產稅法施行細則第十三條），牴觸遺產及贈與稅法第二十三條規定（民國四十二年之遺產稅法第十七條），已違反憲法第十九條規定宗旨；同判決適用民國四十二年遺產稅法第八條規定（現行遺產及贈與稅法第十條第一項但書規定）從高計算遺產總額，已不當侵害繼承人合法財產權，應牴觸憲法第十五條規定宗旨；另同判決對於遺產稅額之計算及行政救濟期間加計利息等處分，均違反法律適用

原則，已牴觸憲法第十九條規定宗旨。懇祈 鈞院大法官會議根據憲法予以明確解釋，俾保障人民基本權益。

壹、聲請解釋之依據：

根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：

被繼承人葉〇乞係由臺灣臺北地方法院板橋分院七十八年三月三十一日七十八年度亡字第十四號民事判決宣告於民國四十二年七月一日死亡，並經該分院七十八年六月二十四日證明書證明其死亡宣告於七十八年五月二十四日確定。據此，被繼承人應推定於民國四十二年七月一日死亡，其繼承開始日應為民國四十二年七月一日，依據繼承時遺產稅法第十七條「被繼承人死亡時遺有財產者，納稅義務人 於繼承開始之日起三個月內填送申報」及現行稅捐稽徵法第二十一條第一項第三款「稅捐之核課期間，未於規定期間內申報者，其核課期間為七年」規定，被繼承人葉〇乞遺產稅案件應於稅捐稽徵法公布實施後滿七年（即民國七十二年十月二十二日）而超越法定核課期間，依法應免徵遺產稅。惟原處分機關於繼承人申請核發免徵遺產稅證明時，違法援引現行遺產及贈與稅法施行細則第二十一條「本法第二十三條規定之遺產稅申報期間，如被繼承人為受死亡之宣告者，應自判決宣告之日起算」規定（繼承時遺產稅法施行細則第十三條有相同規定），認為本件遺產稅之申報期間，應自臺灣臺北地方法院板橋分院發布死亡判決宣告之日起算（即自民國七十八年三月三十一日起算），而核定本件為逾期申報遺產稅案件，並適用遺產及贈與稅法第十條第一項但書「逾期申報者 以逾期申報日時價為準」規定（繼承時遺產稅法第八條），按申請核發免稅證明時之土地公告現值，從高核算遺產稅。經核該細則第二十一條條文牴觸繼承時遺產稅法第十七條規定，依法應屬無效；而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，亦牴觸憲法第十五條規定，不能援引作為課稅之法律依據。同時，原處分對於遺產總額之計算，未依法扣除應納之土地

增值稅額而造成錯誤。聲請人不服原處分機關此種違法錯誤核定，依法申請復查，但原處分機關不僅未予變更違法錯誤核定，竟又援用現行稅捐稽徵法第三十八條關於行政救濟期間加計利息規定，追溯適用於本遺產稅案件，予以違法加徵利息。聲請人殊難甘服。經依法提起訴願及再訴願，均未獲變更。復依法提起行政訴訟，案經行政法院八十年度判字第二〇二九號判決「原告之訴駁回」確定在案。

參、爭議之性質

- 一、人民僅依法律所訂之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務，此為憲法第十九條規定之真義。本件被繼承人係由法院判決宣告於民國四十二年七月一日死亡，其納稅期間之計算，依法應適用四十二年之遺產稅法第十七條規定，而法院推定死亡之日距今已逾三十餘年，且逾稅捐稽徵法公布施行後滿七年以上，應適用稅捐稽徵法第二十一條關於法定核課期間規定予以豁免遺產稅，以符合憲法第十九條宗旨。至於遺產及贈與稅法施行細則第二十一條「如被繼承人為受死亡之宣告者，應自判決宣告之日計算」規定（四十二年之遺產稅法施行細則第十三條），不僅牴觸遺產稅法第十七條規定（現行遺產及贈與稅法第二十三條），亦牴觸稅捐稽徵法第二十一條法定核課期間規定，本案行政法院之判決係以違反法律之遺產及贈與稅法施行細則第二十一條作為課稅依據，已不法侵害聲請人合法權益。
- 二、遺產及贈與稅法第十條第一項但書規定（四十二年之遺產稅法第八條），按逾期申報日之土地公告現值從高核算被繼承人遺留土地之價值，已不當侵害繼承人合法財產權，應牴觸憲法第十五條保障人民財產權之宗旨。
- 三、本案原處分機關按逾期申報日之土地公告現值從高計算遺產總額，未依法將逾期申報日土地公告現值所含應納土地增值價額（即死亡日四十二年七月一日至逾期申報七十八年十月所產生之應納土地增值稅），自遺產總額中扣除，已違反繼承時遺產稅法第十四條規定及財政部(71)台財稅字第三一八

九七號函、(67)台財稅字第三六九九七號函、(68)台財稅字第三四九五六號函規定意旨，應已牴觸憲法第十九條規定宗旨。原判決對此項違法處分未予糾正，實屬錯誤。

四、本件遺產稅案件，其繼承時所適用之遺產稅法及其他有關稅法，均無行政救濟期間加計利息之規定。原處分機關援引稅捐稽徵法第三十八條關於行政救濟期間加計利息規定，追溯適用加計利息，違反法律適用原則，已牴觸憲法第十九條規定宗旨，原判決未予糾正，應屬違誤。

肆、聲請解釋憲法之條文、目的及理由：

一、關於本件遺產稅申報期限之計算疑義部分：

(一)聲請解釋憲法之條文及其目的：

懇請依據憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」規定宗旨，解釋現行遺產及贈與稅法施行細則第二十一條規定（民國四十二年遺產稅法施行細則第十三條），牴觸遺產及贈與稅法第二十三條規定（民國四十二年遺產稅法第十七條），已違反憲法第十九條規定宗旨，應屬無效，依法不能作為課稅之法律依據。

(二)理由：

(1)依照司法院大法官會議釋字第二一七號解釋：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務」。又按繼承時遺產稅法第十七條規定：「納稅義務人應於繼承開始之日起三個月內填送申報」（現行遺產及贈與稅法第二十三條）。另依稅捐稽徵法第二十一條第一項第三款規定：「稅捐之核課期未於規定期間內申報者，其核課期間為七年」。綜合上開規定之意旨，本件被繼承人經法院宣告而推定於民國四十二年七月一日死亡，其繼承開始之日應為民國四十二年七月一日，迄今距稅捐稽徵法公布實施日已逾七年以上，應已逾法定核課期間，依法應予豁免遺產稅，始符合憲法第十九條租稅法律主義之本旨。

- (2) 依照中央法規標準第十一條規定：「法律不得牴觸憲法，命令不得牴觸憲法或法律」。現行遺產及贈與稅法施行細則第二十一條「被繼承人為受死亡宣告者申報期間應自判決宣告之日起算」規定（民國四十二年之遺產稅法施行細則第十三條），已牴觸遺產及贈與稅法第二十三條規定（民國四十二年之遺產稅法第十七條），因遺產稅之申報期間應自繼承開始之日起算，係其本法所明定；而繼承開始之日，係指被繼承人死亡之日，亦為民法第一千一百四十七條明定。上開遺產及贈與稅法施行細則條文顯已牴觸其本法及民法規定，應屬無效，依法不能援用作為課稅之依據。
- (3) 該施行細則條文係稅捐稽徵法公布施行前所訂之條文，訂立條文當時，對於租稅之徵收並無法定核課期間之規定。被繼承人死亡而有遺產者，不論死亡日已逾多久，納稅義務人均有申報納稅義務，不能免除申報義務。該細則原係對受死亡宣告之被繼承人，展延其納稅義務人之申報期間，以便利其辦理申報。該施行細則條文雖牴觸其本法及民法規定，依法應屬無效，但因不損及納稅義務人權益，由稽徵機關違法援用仍不致引起納稅義務人爭議。惟稅捐稽徵法公布施行後，稅捐稽徵法第二十一條已有法定核課期間規定，且稅捐稽徵法第一條亦有優先適用規定。因此，對於未依遺產及贈與稅法第二十三條規定申報而已逾稅捐稽徵法第二十一條規定核課期間之遺產稅案件，應不得援用該項違反法律之施行細則條文予以課稅，以免不法侵害繼承人合法權益。
- (4) 查遺產稅之申報，依照規定必須檢附被繼承人之除籍戶口謄本始能辦理，而向戶籍主管機關申請除籍謄本時，其係法院宣告死亡者，則必須檢附法院出具之宣告死亡事件民事裁定確定證明書始予受理申請。至於宣告死亡事件民事裁定確定證明書之聲請，必須於第一審判決書送達當事人已逾二十日之不變期間而未經提起上訴者，

其判決始告確定，才能向法院聲請核發民事裁定確定證明書。因此，本案臺灣臺北地方法院板橋分院於民國七十八年三月三十一日第一審判決時，其宣告死亡之法定程序尚未終結確定，而被繼承人是否推定死亡尚未確定，繼承人之繼承權亦未確立，依法尚不能辦理被繼承人除籍手續，繼承人更無法辦理遺產稅申報。行政法院判決以民國七十八年三月三十一日第一審判決之日為申報期間之基準，顯然違悖常理。

(5) 依照民事訴訟法第四百四十條規定：「提起上訴應於第一審判決送達後二十日之不變期間內為之」，又據臺灣臺北地方法院板橋分院於民國七十八年六月二十四日民事裁定確定證明書記載：「七十八年亡字第十四號宣告死亡事件於七十八年五月二十四日確定」。據此，本案被繼承人死亡宣告事件，於民國七十八年三月三十一日臺灣臺北地方法院板橋分院民事判決之日，其死亡宣告之法定程序尚未終結確定，況且板橋分院對本件死亡宣告並未指定宣示日期通知聲請人到場宣判，其判決書正本拖延至民國七十九年五月初始送達聲請人，本案以民國七十八年三月三十一日民事宣判之日為申報期限基準，顯然與民事訴訟法規定程序相違悖。

(6) 繼承時遺產稅法第十八條規定：「遺產稅稽徵機關應立即填發申報通知書通知依限申報，並於申報限期屆滿前十日填具催報通知書提示逾期申報或避不申報之責任加以催促」。經核此項規定，係稽徵機關應遵守之強制規定，本件被繼承人葉〇乞遺產稅案件，原處分機關始終均未填發申報通知書及催報通知書，而稽徵機關印發之遺產稅申報書亦說明遺產稅之申報期間，係繼承開始日起六個月內辦理申報。均足以證明本件遺產稅已超逾法定核課期間，依法應免辦申報並豁免遺產稅。

二、關於逾期申報遺產稅案件，適用遺產及贈與稅法第十條第一項但書規定，按逾期申報日土地公告現值計算遺產土地價

值，已不當侵害繼承人合法財產權而牴觸憲法疑義部分：

(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，已牴觸上開憲法第十五條規定，不能援用為課稅之依據。

(二)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四十二年七月一日亡故，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。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，擅自剝奪併入被繼承人遺產範圍核課遺產稅，應已牴觸憲法第十五條規定宗旨。

三、關於遺產總額之計算未依法扣除應納之土地增值稅額，及追溯適用稅捐稽徵法第三十八條關於行政救濟期間加計利息規定，違反法律適用原則而牴觸憲法部分：

(一)聲請解釋憲法之條文及目的：

懇請根據憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」

規定宗旨，核釋本案對於遺產總額之計算，未適用四十二年遺產稅法第十四條規定扣除應納土地增值稅額，以及本案追溯適用稅捐稽徵法第三十八條規定加徵行政救濟期間利息，均牴觸憲法第十九條規定本旨。

(二)理由：

- (1)依照繼承時遺產稅法第十四條規定：「計算被繼承人遺產總額時，應扣除左列各項：一、依法應納之稅捐」。本案遺產總額係按七十八年土地公告現值計算，其中包含有應納土地增值稅款在內，該項所含之應納土地增值稅款，依照上開稅法規定，應自遺產總額中扣除，原處分機關未予扣除，顯屬違法。試問本案課徵遺產稅之稅率為百分之七十，土地出售時另須課徵百分之六十稅率之土地增值稅，其總稅率高達百分之壹佰參拾，豈不是橫徵暴斂，無法無天？又查土地增值稅依平均地權條例規定係屬漲價歸公，原本歸屬政府所有，且依稅捐稽徵法規定，土地增值稅優於一切債權，因此所含之土地增值稅額應自遺產總額中扣除，以符合稅法規定。
- (2)又依財政部(68)台財稅字第三四九五六號函及財政部71.3.19 台財稅字第三一八九七號函規定：「說明二、依繼承開始或贈與日當期之土地公告現值計算土地價值時，准就該公告現值與原始取得價格間之增值差額，減除可提列之增值稅準備」。根據上開法令規定意旨，本案被告機關既按逾期申報日七十八年土地公告現值計算遺產土地總額，則死亡日（民國四十二年）起至逾期申報日止（七十八年），其土地公告現值之增值差額所產生應納之土地增值稅額（估算約三百萬元），依法應自遺產總額中扣除，始合法公允。
- (3)依照稅捐稽徵法第五十一條規定：「本法自公布日施行」。據此，有關稅捐稽徵法第三十八條行政救濟期間加計利息規定，依法不能追溯適用於本件遺產稅案件。

況且，行政救濟期間加計利息係直接影響人民權利義務之實體部分，根據「實體從舊，稅序從新」原則，本案繼承時所適用之遺產稅法及其他有關稅法，既然無行政救濟期間加計利息規定，依法應無加計利息之義務。

伍、附件：

1. 行政法院八十年度判字第二 0 二九號判決影本壹份。
2. 臺灣臺北地方方法院板橋分院七十八年度亡字第十四號判決影本壹份。
3. 臺灣臺北地方方法院板橋分院七十八年六月二十四日證明書影本壹份。
4. 遺產稅申報書影本壹份。
5. 遺產稅核定通知函影本壹份。（核定為逾期申報案件。申報期間自七十八年三月三十一日死亡宣告判決之日起算六個月內）
6. 復查決定書、訴願決定書及再訴願決定書影本各壹份。
7. 復查申請書、訴願書及再訴願書影本各壹份。
8. 行政訴訟起訴狀影本壹份。
9. 遺產稅繳款書影本壹份。（原處分機關違法加徵行政救濟期間利息）
10. 財政部 71.3.19 台財稅字第三一八九七號及 68.7.19 台財稅字第三四九五六號函抄件各壹份。
11. 遺產稅申報書及說明影本壹份。（載明申報期間係自繼承日起算六個月內）

謹 狀

司法院（大法官會議） 公鑒

聲請人：被繼承人葉 0 乞遺產繼承人代表
葉 0 東

中 華 民 國 八 十 年 十 二 月 二 十 七 日

附件一：

行政法院判決

八十年度判字第二 0 二九號

原 告 葉〇東（住略）
被告機關 臺北縣稅捐稽徵處

上原告因遺產稅事件，不服財政部中華民國八十年六月十四日台財訴字第八〇〇一四六八七九號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文
原告之訴駁回。

事 實

緣原告之被繼承人葉〇乞經臺灣臺北地方法院板橋分院七十八年三月三十一日七十八年度亡字第十四號民事判決宣告死亡後，原告於七十八年十月十八日申報遺產稅，被告機關核定應納遺產稅新臺幣（以下同）九、二〇四、三七五元，原告不服，申請復查，經復查決定遺產總額為一三、三二〇、二五〇元，減免稅額及扣除額六九、〇〇〇元、遺產淨額為一三、二五一、二五〇元，應徵遺產稅額變更為七、九五五、五七五元，原告仍然不服，循序提起訴願、再訴願，遞遭決定駁回，遂提起行政訴訟，茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴主張：一、本件遺產稅之課徵，被告機關援用遺產及贈與稅法施行細則第二十一條規定核課，係屬違法，其理由如下：(1)原告之被繼承人葉〇乞經法院宣告死亡，並以判決推定四十二年七月一日為其死亡時間，則原告繼承開始之日應為四十二年七月一日，自斯時起迄今應已超越稅捐稽徵法所定稅捐核課之七年期間，不得再補徵遺產稅。(2)依照四十二年有效之遺產稅法第十八條規定遺產稅稽徵機關有填具申報通知書、告知納稅人之義務，並有填具催報通知書催促納稅人申報之責任。被告機關始終未填發申報通知書及催報通知書，足證已逾法定核課期間，依法免辦申報並豁免遺產稅。(3)遺產及贈與稅法施行細則第二十一條所謂「如被繼承人為受死亡之宣告者，應自判決宣告之日起計算」之規定牴觸繼承開始時遺產稅法第十七條之規定，依法無效。(4)臺灣臺北地方法院板橋分院七十八年度亡字第十四號宣告死亡事件，並未指定宣示日期通知原告到場宣判，該判決正本又拖至七十九年五月初始行送達原告，被告機關竟以該民事事件宣示判決之七十八年三月三十一日為基準，有違民事訴訟法規定之程序。(5)七

十八年三月三十一日係葉0乞死亡宣告第一審宣判時間，當時案件未確定，被繼承人之是否被推定死亡亦未確定，繼承人之繼承權尚未確立，依法既不能辦理被繼承人除籍手續，繼承人自無法辦理遺產稅申報，被告機關以七十八年三月三十一日為基準亦屬違悖常理。二、被告機關適用遺產及贈與稅法第十條第一項但書規定（修正前為遺產稅法第八條）所計算之遺產稅違法，其理由如下：(1)遺產及贈與稅法第十條第一項但書之規定，牴觸憲法第十五條規定之意旨，應屬無效。(2)繼承時之遺產稅法並無行政救濟期間加計利息之規定，至現行稅捐稽徵法加計利息之規定，僅適用於該法施行之後，被告機關加徵利息核屬違法。(3)被告機關復查決定遺產總額一三、一一五、二五0元，係按七十八年土地公告現值計算，其中並包含有土地增值稅款在內，有違繼承時遺產稅法第十四條之規定等語。

被告機關答辯意旨略謂：本件原告之被繼承人葉0乞係於七十八年三月三十一日經臺灣臺北地方法院板橋分院判決宣告死亡，原告係於同年十月十八日申報遺產稅，已逾遺產及贈與稅法施行細則第二十一條所定六個月申報期間。被告機關依申報時之遺產價值，核定遺產總額及遺產稅額，於法並無不合等語。

理 由

按被繼承人為受死亡宣告者，六個月之遺產稅申報期間，應自判決宣告之日起算，遺產及贈與稅法施行細則第二十一條規定甚明（四十三年三月二日之遺產稅法施行細則第十三條亦有相同之規定）。又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調查之日時價為準，亦為四十一年九月二十六日修正公布之遺產稅法第八條（現行遺產及贈與稅法第十條之規定亦同）所明定。本件原告之被繼承人葉0乞，經臺灣臺北地方法院板橋分院於七十八年三月三十一日七十八年度亡字第十四號民事判決，推定於四十二年七月一日下午十二時死亡，詎原告於七十八年十月十八日始行提出遺產稅申報，被告機關以其已逾六個月申報期限，乃以申報日之時價為準，計算遺產價值核定遺產總額，課徵遺產稅，於法並非無據。雖然原告主張：葉0乞之死亡宣告判決，即推定其係於四十二年七月一日死亡，則原告之繼承應自斯時開始，計至被告機關核課

遺產稅時早已逾七年之課徵期間，被告機關不應再課徵，且被告機關未依當時有效之遺產稅法第十八條規定限期通知申報遺產稅，原告亦可免申報。現行遺產及贈與稅法施行細則第二十一條牴觸繼承開始時遺產稅法第十七條，依法無效。被告機關以遺產及贈與稅法第十條第一項但書規定計算本件遺產稅，於法不合等語，指摘原處分。惟查葉〇乞經法院死亡宣告推定於四十二年七月一日下午十二時死亡，但該宣告死亡之判決係於七十八年三月三十一日宣判，原告空言主張未宣判，殊無可採。在此之前葉〇乞既未被宣告死亡，其遺產稅無從課徵，其課徵期間無從起算，原告謂其遺產稅課徵期間應自四十二年七月二日起算，並謂自斯時起至被告機關發單課徵遺產稅時止已逾七年之最長課徵期限，被告機關之課稅權限已失，核屬誤會。又實體從舊稅序從新，乃行政救濟程序適用法規之一大原則，葉〇乞被死亡宣告時，遺產稅法業已修改，則其課徵程序無從援用死亡時之法律甚明，原告謂被告機關未按葉〇乞死亡時有效之遺產稅法第十八條規定，踐行限期通知申報遺產稅之規定，已喪失課徵權限，而現行遺產及贈與稅法施行細則第二十一條之規定牴觸繼承開始時遺產稅法第十七條規定應屬無效云云，亦均有誤會。現行遺產及贈與稅法第十條關於遺產及贈與財產估價原則，遺產部分除斟酌被繼承人死亡時之狀態外，亦顧及逾期申報時及查獲時價值之差別，不能指為違法，尤其在被繼承人失蹤數十年，而繼承人又逾期申報遺產稅等場合，倘申報時或被查獲時遺產價值較被繼承人死亡時為高，而不能照較高之價值課稅，顯有失公平，原告所謂現行遺產及贈與稅法第十條但書之規定牴觸憲法第十五條之規定核無可取。綜上所述，原告之主張委無可採。被告機關就本件遺產稅之核課無違誤，一再訴願決定亦無不合。原告起訴意旨，非有理由。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中華民國八十年十月三十日
(本件聲請書其餘附件略)