

· 最高行政法院 106 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議(106/09/12)

### 【相關法條】

1. 中華民國憲法第 7、19 條(36.01.01)
2. 中央法規標準法第 5、6 條(93.05.19)
3. 民法第 9、1146 條(104.06.10)
4. 稅捐稽徵法第 21、22 條(106.06.14)
5. 遺產及贈與稅法第 1、23、26、45 條(106.06.14)
6. 遺產及贈與稅法施行細則第 21 條(106.06.13)
7. 民法第 1179 條(71.01.04)
8. 民法第 1183 條(88.04.21)
9. 所得稅法施行細則第 82 條(82.09.01)
10. 營利事業所得稅查核準則第 36-1 條(81.01.13)
11. 營利事業所得稅查核準則第 108-1 條(94.12.30)
12. 遺產及贈與稅法第 6、17 條(88.07.15)
13. 遺產及贈與稅法第 28 條(90.06.13)
14. 臺灣地區與大陸地區人民關係條例第 67-1、68 條(86.05.14)
15. 大陸地區人民繼承被繼承人在臺灣地區之遺產管理辦法第 12 條(87.06.17)

### 【決議】

1. 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。
2. 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。
3. 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。
4. 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。

### 【法律問題】

財政部民國 79 年 2 月 1 日台財稅第 780347600 號函釋(下稱財政部 79 年 2 月 1 日函釋)「主旨：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。說明：二被繼承人李 XX 於七十年間死亡時，有四筆土地登記為其與他人共有，嗣於七十五年三月二十一日經法院判決確定以其中部分共有人應將其持分移轉登記為李 XX 等人共有，上述經判決確定屬李 XX 之遺產部分，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，並依稅捐稽徵法第二十二條規定起算其核課期間。」中，關於「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 6 個月內補申報遺產稅，並依稅捐稽徵法第 22 條規定起算其核課期間」之見解，是否牴觸遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項及稅捐稽徵法 22 條之規定？

### 【甲說：否定說】

- (一) 按遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項規定：「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。」惟上開規定所定之遺產稅申報期間，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稅捐稽徵機關行使核課權為前提，方符合立法目的及遺產稅申報事件之本質。是如納稅義務人對於繼承人是否遺有財產或遺有哪些財產，尚待民事法院判決確定始能確認者，則於民事法院判決確定前，自難以期待納稅義務人就尚有爭議之財產辦理遺產稅申報，更難以期待稽徵機關得以掌握及得知該筆爭議財產係屬遺產而依法行使核課權，此際，遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項所定之遺產稅申報期間，就此一爭議財產，即應自民事法院判決確定認屬被繼承人遺產之日起算，以兼顧徵、納雙方之公平利益。揆諸同一法理，針對該爭議財產之遺產稅申報及核課，自須俟民事法院判決確定認屬被繼承人遺產之日起算申報期間，暨依稅捐稽徵法第 22 條規定自納稅義務人申報日或規定申報期間屆滿翌日起算核課期間，始符實質課稅及公平課稅原則。
- (二) 次按財政部 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 6 個月內補申報遺產稅……並依稅捐稽徵法第 22 條規定起算其核課期間。」暨 88 年 10 月 19 日台財稅第 881949954 號函釋：「被繼承人生前如有以第三人名義登記之不動產，依本部 79 年台財稅第 780347600 號函釋意旨，應經法院判決確定屬被繼承人所有後，再自判決確定之日起 6 個月內補申報遺產稅，並依稅捐稽徵法第 22 條規定起算其核課期間。」均係本於上開法律意旨所為之釋示，並未牴觸母法規定，亦未對納稅義務人增加法律所無之限制或不利益，而與租稅法律主義及法律保留原則均無違背。

### 【乙說：肯定說】

- (一) 查稅捐核課期間係關係納稅義務人之權利義務事項，依中央法規標準法第 5 條第 2 款、第 6 條規定，係應以法律規定之事項，不得以命令定之，稅捐稽徵機關不得以命令延長核課期間。而依遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項、第 26 條規定，遺產稅之申報，除有該法第 26 條規定情形，經納稅義務人申請申報期限者外，應於被繼承人死亡之日起 6 個

月內為之。財政部 79 年 2 月 1 日函釋所稱「並依稅捐稽徵法第 22 條規定起算其核課期間」，如係指自判決確定日起 6 個月之補辦期限屆滿後起算核課期間，則無異延長核課期限，自非法之所許。

- (二) 復按繼承權被侵害者，被害人得依民法第 1146 條規定請求回復之。此之繼承回復請求權，包括回復繼承標的之一切權利。是被侵害為繼承標的之不動產返還請求權，為有財產價值之權利，且自被繼承人死亡時即已存在，自得為課徵遺產稅之標的，應於規定期限申報。

#### 【丙說：折衷說】

財政部 79 年 2 月 1 日函釋「說明：二、……其遺產稅納稅義務人應自判決確定之日起 6 個月內補申報遺產稅，並依稅捐稽徵法第 22 條規定起算其核課期間。」係指被繼承人自始並非土地登記所有權人，而嗣後經法院判決應將該土地移轉登記為其所有為前提要件，蓋土地既未曾登記於被繼承人名下，則繼承人無從知悉該土地係屬遺產，自無申報該筆土地之可能，方有自判決確定之日起 6 個月內補報遺產稅之謂。表決結果：

#### 【表決結果】

採甲說（否定說）之結論。

#### 【決議】

如決議文。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！