

裁判字號：臺中高等行政法院 96 年度訴字第 290 號 行政判決

裁判日期：民國 96 年 09 月 05 日

案由摘要：遺產稅

臺中高等行政法院判決

九十六年度訴字第二九〇號

九十六年八月廿九日辯論終結

原 告 洪○○
賴洪○○
洪○○
洪○○
洪○○
洪○○
洪○○

兼 共 同

訴訟代理人 洪○○

複 代理人 洪崇欽 律師

被 告 財政部臺灣省中區國稅局

代 表 人 鄭○○

訴訟代理人 陳錦桃

上列當事人間因遺產稅事件，原告不服財政部中華民國九十六年四月卅日台財訴字第〇九六〇一二三七〇號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事 實

甲、事實概要：緣被繼承人洪○○於民國八十二年六月三日死亡，原告等（即繼承人）於八十二年十一月十九日申報遺產稅，經被告核定遺產總額新台幣（下同）二七、〇七四、八〇一元，遺產淨額二〇、九〇五、九五五元，應納稅額五、二七五、一七四元。原告等不服，申經復查結果，准予增列生存配偶剩餘財產差額分配請求權九一九、八五一元，核定遺

產總額二七、〇七四、八〇一元，遺產淨額一九、九八六、一〇四元，應納稅額四、九六二、四二五元。原告等仍不服，循序提起行政訴訟，經本院九十年年度訴字第一四四七號判決駁回及最高行政法院九十二年度判字第八九九號判決上訴駁回確定。嗣九十五年十二月六日司法院釋字第六二〇號解釋公布，原告等於九十六年二月一日向被告所屬北斗稽徵所申請依行政程序法第一百二十八條規定變更前揭行政處分，經該所以九十六年二月九日中區國稅北斗一字第〇九六〇〇〇二五八一號函否准所請，原告不服，提起訴願遞遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

乙、兩造聲明：

一、原告聲明求為判決：原處分及訴願決定均撤銷。

二、被告聲明求為判決：原告之訴駁回。

丙、兩造之陳述：

壹、原告起訴意旨略以：

一、被繼承人洪〇〇於八十二年六月三日死亡，當時遺有之財產土地計有彰化縣二林鎮〇〇段九六、九六之一、九六之二、九六之三、九六之四、九六之五、九六之六、一〇二、一二一號及彰化縣二林鎮儒明段四八八號共十筆，前揭土地係在四十七年間因買賣以被繼承人名義取得持有，是時被繼承人與其配偶洪〇〇已有婚姻關係且在持續中，是屬婚姻關係存續中所取得而現存之原有財產。被繼承人死亡時，其配偶洪〇〇依據民法第一千零三十條之一規定，履行生存配偶剩餘財產分配請求權，並請求被告將生存配偶洪〇〇應分配之剩餘財產自被繼承人洪〇〇遺產總額中減除。然原處分以前揭土地取得日期係在四十七年間，非在七十四年六月三日（民法第一千零三十條之一增訂公佈之日）以後取得，無法適用民法第一千零三十條之一而否准所請。原告遂行訴訟，迭遭鈞院及最高行政法院分別以九十年年度訴字第一四四七號及九十二年度判字第八九九號判決駁回原告之訴。判決理由中，有關生存配偶剩餘財產分配請求權部份，最高行政法院及鈞院均援用最高行政法院九十一年三月廿六日庭長法官聯席會議之決議，判決原告敗訴。九十五年十二月六日大法官會議

釋字第六二〇號已宣告前揭決議有違憲法精神，應予廢棄，故不得再為判決依據，同時該號解釋亦已明文揭示民法第一千零三十條之一規定「婚姻存續中所取得而現存之原有財產」應包括七十四年六月三日前所取得之財產。是本件被繼承人於四十七年間因買賣取得前揭之土地應併入「婚姻關係存續中所取得而現存之原有財產」，其生存配偶洪○○得依據民法第一千零三十條之一規定申請分配，並請求被告自被繼承人遺產總額減除。由於最高行政法院九十一年三月廿六日庭長法官聯席會議之決議已經大法官會議釋字第六二〇號宣告違憲，並予廢棄，則前揭判決已失法律依據之基礎，原告遂依行政程序法第一百二十八條規定提請被告變更原處分，原無不符，惟被告所屬北斗稽徵所以大法官會議釋字第一八八號解釋文義駁回原告所請，謂被繼承人洪○○遺產稅業於九十二年七月十一日經最高行政法院九十二年判字第八九九號判決確定，尚無九十五年十二月六日釋字第六二〇號之適用等語。

- 二、按依行政訴訟法第二百七十三條規定，得提起再審之事由原有多項，關係本件者，不僅聲請釋憲者（即釋字第六二〇號之聲請人）得以提起再審之訴，當確定終局判決適用法規顯有錯誤時，亦為再審事由之一，被告以釋字第六二〇號聲請人才得為再審之訴，實有誤謬。就本件而言，確定終局判決顯有適用法規錯誤情形，依行政訴訟法第二百七十三條第一項第一款規定，原告即可提起再審之訴。另依行政程序法第一百二十八條規定，有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者，得向行政機關申請撤銷、廢止或變更原處分，則原告依行政程序法第一百二十八條規定向被告提請變更原處分，並無未恰之處。再者，依釋字第一八八號、第一八五號及第一七七號解釋理由書之旨，只要裁判所依據之法令違背大法官會議解釋，即屬適用法規顯有錯誤情事。本件原判決所依據「最高行政法院九十一年三月廿六日庭長法官聯席會議決議」之法令，既經「釋字第六二〇號」解釋違背民法第一千零三十條之一之立法意旨，並違背憲法第十九條規定，則本件原確定終局裁判適用法規顯有錯誤，是無可

疑之處。再者，「最高行政法院九十一年三月廿六日庭長法官聯席會議決議」及「八十七年一月廿二日台財稅第八七一九二五七〇四號函」均以本件爭訟土地係購置於七十四年六月四日以前，無適用民法第一千零三十條之一之規定，惟釋字第六二〇號解釋已明文規定，聯合財產不論取得於七十四年六月四日以前或以後，均屬剩餘財產差額分配請求權之計算範圍，得適用民法第一千零三十條之一。則原審確定終局判決均以本件系爭土地不適用民法第一千零三十條之一，是有消極不適用法規情事，依釋字第一七七號解釋理由書，則「消極不適用法規」亦屬「適用法規顯有錯誤」情事。

三、本件原處分及裁判係以「財政部八十七年一月廿二日台財稅第八七一九二五七〇四號」及「最高行政法院九十一年三月廿六日庭長法官聯席會議之決議」為依據，以法律不溯既往原則否准本件適用民法第一千零三十條之一，其解釋本有違背法令及法正確性原則，業經大法官會議釋字第六二〇號解釋糾正並予廢棄。行政機關復以原告非釋字第六二〇號之聲請人，且大法官會議釋字第六二〇號解釋並未另訂溯及生效為由，再次否定原告依行訴訟法提起再審之訴，並否准原告依行政程序法第一百二十八條提起變更原處分之要求，其法律見解不無可議之處。畢竟法律不溯既往原則並非唯一，依法治國精神亦尚有其他重要法律原則應予適用。本件原審裁判就法正確性言，不論是行政機關或司法機關本有疏忽誤謬之處，該法律見解如何適用，已經釋字第六二〇號解釋剖析明瞭。原本以錯誤之法令見解造成當事人利益之損害，本有不當之處，原應圖謀補救之道，不料行政機關復於釋字第六二〇號頒佈後，以法律不溯既往原則阻礙當事人利益之實行，完全忽略法正確性原則之落實。則在法律不溯既往原則之前題下，是否便可忽略「法正確性原則」及「公平正義原則」之落實？又本件行政機關以原告並非釋字第六二〇號解釋之聲請人，否准原告依行政程序法第一百二十八條規定提請變更原處分。若然，則納稅義務人為保護己身利益，雖經最高行政法院確定終局裁判，亦應向大法官會議提請解釋，否則當法正確性在以後被落實，再無法重拾公平正義，當事人

利益亦無法受保護。如是，則每件訴訟案均呈請大法官會議解釋，不僅加重大法官會議之負荷，最高行政法院之裁判是否為「確定終局判決」亦將受納稅義務人質疑。

貳、被告答辯意旨略以：

一、本件被繼承人洪○○八十二年度遺產稅事件，經被告核定遺產總額二七、〇七四、八〇一元，遺產淨額二〇、九〇五、九五五元，應納稅額五、二七五、一七四元。原告等對核定被繼承人死亡前三年內贈與、死亡前未償債務、扣除額之死亡前三年內贈與土地其中受贈人所繳之地價稅等項目不服，申請復查，嗣於八十六年九月二日復查期間再提復查補充書就免稅額、差額分配請求權及法定基本扣除額等項目提出復查補充書，經被告以八十七年七月二日中區國稅法字第八七〇〇三五二九〇號復查決定准予增列生存配偶剩餘財產差額分配請求權扣除額九一九、八五一元，其餘項目均維持原核定。原告循序提起行政訴訟，迭經鈞院九十年度訴字第一四四七號判決駁回及最高行政法院九十二年度判字第八九九號判決上訴駁回確定。原告等於九十六年二月一日復依行政程序法第一百二十八條規定，主張被繼承人所遺彰化縣二林鎮○○段九六、九六之一、九六之二、九六之三、九六之四、九六之五、九六之六、一〇二、一二一地號及彰化縣二林鎮儒明段四八八地號共十筆土地，係在四十七年被繼承人與其配偶洪○○婚姻關係存續期間，因買賣以被繼承人名義取得，依九十五年十二月六日司法院釋字第六二〇號解釋，前揭土地應適用民法第一千零三十條之一規定，請求變更原判決確定之遺產稅，案經被告所屬北斗稽徵所於九十六年二月九日以中區國稅北斗一字第〇九六〇〇〇二五八一號函覆略以：「被繼承人洪○○遺產稅業於九十二年七月十日經最高行政法院九十二年度判字第八九九號判決確定，尚無司法院九十五年十二月六日釋字第六二〇號解釋之適用，．．．依司法院釋字第一八八號解釋謂『中央或地方機關就其職權上適用同一法律或命令發生見解歧異，本院依其聲請所為之統一解釋，除解釋文內有明文規定者外，應自公布當日起發生效力。』」等語，而否准其申請。

二、按司法院解釋，除於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。釋字第六二〇號解釋係於九十五年十二月六日公布，該解釋文中並無追溯生效之規定，故應自公布當日起生效，而本件被繼承人洪○○遺產稅事件，既於九十二年七月十日判決確定，自無該號解釋之適用。又本件原告非釋字第六二〇號解釋之聲請人，依財政部九十六年二月五日台財稅第○九六○四五○○四七○號函釋，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。況「本院大法官依人民聲請所為法令違憲審查之解釋，原則上應自解釋公布當日起，向將來發生效力；經該解釋宣告與憲法意旨不符之法令，基於法治國家法安定性原則，原則上自解釋生效日起失其效力，惟為賦予聲請人救濟之途徑，本院大法官依人民聲請所為之解釋，對聲請人據以聲請之案件，亦有效力，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由。」司法院釋字第五九二號解釋亦已闡釋甚明。是以被告以原告尚無司法院釋字第六二〇號解釋之適用為由，否准所請，自無不合。至原告等主張得依行政程序法第一百二十八條規定，申請被告更正系爭遺產稅乙節，按適用行政程序法第一百二十八條規定，申請重新進程序者，應符合下列四要件：

行政處分已逾法定救濟期間（程序不合），而不可以爭訟程序救濟。須有重新進程序之事由。當事人須非因重大過失未在原行政程序或法律救濟程序中主張所據以申請程序重新進行之事由。應自知悉重新進程序之事由起，於一定之期限內提出申請。本件系爭遺產稅事件業經原告等訴經最高行政法院判決確定，並非已逾法定救濟期間而無法以爭訟程序救濟之案件，應無適用該法條申請重新進行行政程序之餘地，原告等容有誤解。

理 由

一、原告洪○○為本件其他原告等之共同訴訟代理人，惟其並非委任洪崇欽律師為其訴訟代理人，而僅以訴訟代理人之身份委任洪崇欽律師為複代理人，有委任狀在卷可稽，並為洪崇欽律師所是承，是原告洪○○經合法通知未於言詞辯論期日

到場，核無行政訴訟法第二百十八條準用民事訴訟法第三百八十六條所列各款情形，爰依被告聲請，關於原告洪○○之部分，由其一造辯論而為判決，合先敘明。

二、本件原告等以被告核定上開遺產總額二七、〇七四、八〇一元，遺產淨額二〇、九〇五、九五五元，應納稅額五、二七五、一七四元，經申經復查結果，准予增列生存配偶剩餘財產差額分配請求權九一九、八五一元，核定遺產總額二七、〇七四、八〇一元，遺產淨額一九、九八六、一〇四元，應納稅額四、九六二、四二五元。原告等仍不服，循序提起行政訴訟，經本院九十年度訴字第一四四七號判決駁回及最高行政法院九十二年度判字第八九九號判決上訴駁回確定。嗣九十五年十二月六日司法院釋字第六二〇號解釋公布，原告等於九十六年二月一日向被告所屬北斗稽徵所，申請依行政程序法一百二十八條規定變更前揭行政處分，經該所否准所請，原告不服，循序提起本件行政訴訟。

三、原告訴稱：(一)本件被繼承人洪○○於八十二年六月三日死亡，當時遺有之財產土地計有彰化縣二林鎮○○段九六號等十筆土地，係在四十七年間以被繼承人名義取得持有，於被繼承人與其配偶洪○○婚姻關係持續中，被繼承人死亡時，其配偶洪○○依據民法第一千零三十條之一規定，履行生存配偶剩餘財產分配請求權，並請求被告將生存配偶洪○○應分配之剩餘財產自被繼承人洪○○遺產總額中減除。然原處分以前揭土地取得日期係在四十七年間，非在七十四年六月三日（民法第一千零三十條之一增訂公佈之日）以後取得，而無法適用，原告不服，循序提起行政訴訟，經最高行政法院判決駁回確定。(二)本件原判決所依據「最高行政法院九十一年三月廿六日庭長法官聯席會議決議」之法令，既經「釋字第六二〇號」解釋違背民法第一千零三十條之一之立法意旨，並違背憲法第十九條規定，則本件原確定終局裁判適用法規顯有錯誤，另依釋字第一八八號、第一八五號及第一七七號解釋理由書之旨，只要裁判所依據之法令違背大法官會議解釋，即屬適用法規顯有錯誤情事。依行政訴訟法第二百七十三條第一項第一款規定，原告即可提起再審之訴。又依行

政程序法第一百二十八條規定，有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者，得向行政機關申請撤銷、廢止或變更原處分，則原告自得依行政程序法第一百二十八條規定向被告提請變更原處分。

四、按「行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限：具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者。」固為行政程序法第一百二十八條第一項所明定。惟此一規定以行政處分之相對人或利害關係人於法定救濟期間內，未依法定之救濟程序請求撤銷、廢止或變更，致該行政處分發生形式之確定力。基於法之安定性原則，相對人或利害關係人即應尊重其效力，本不得再有所爭執。然為保護相對人或利害關係人之權利及確保行政處分之合法性，法律乃明定於具有一定事由時，准許相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更，以符法治國家精神。因此，倘相對人或利害關係人已依法提起訴願或行政訴訟，即發生阻斷原行政處分確定之效果，自應循該救濟程序救濟，並無適用上開規定申請撤銷、廢止或變更原行政處分之餘地。

五、再按「確定終局判決所適用之法律或命令，經司法院大法官依當事人之聲請解釋為牴觸憲法者，其聲請人亦得提起再審之訴。」為行政訴訟法第二百七十三條第二項所明定，又「本院大法官依人民聲請所為法令違憲審查之解釋，原則上應自解釋公布當日起，向將來發生效力；經該解釋宣告與憲法意旨不符之法令，基於法治國家法安定性原則，原則上自解釋生效日起失其效力，惟為賦予聲請人救濟之途徑，本院大法官依人民聲請所為之解釋，對聲請人據以聲請之案件，亦有效力，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由．．．」經大法官釋字五九二號解釋闡釋甚明

。準此，依行政訴訟法第二百七十三條第二項規定，對於確定終局判決提起再審之訴者，限於本案確定終局判決之當事人且係該釋憲案之聲請人，始有適用；若非該聲請釋憲之當事人，則對於已經確定之判決，即不得依行政訴訟法第二百七十三條第二項之規定，提起再審之訴。蓋司法院大法官會議依人民聲請所為之憲法解釋，一旦公布即有拘束全國各機關及人民之效力，而基於法治國家法安定性原則，經司法院大法官解釋宣告與憲法意旨不符之法令，原則上自司法院大法官解釋生效日起失其效力，並無溯及效力，是對於業經確定之終局判決，即難援引嗣後生效之憲法解釋據以再行爭訟，僅例外賦予聲請釋憲之當事人提起再審救濟之途徑。

六、經查，本件原告等前開經被告核定遺產總額及應納稅額，既由原告等循序提起行政訴訟，並經本院九十年度訴字第一四四七號判決駁回及最高行政法院九十二年度判字第八九九號判決上訴駁回確定，被告該課稅處分，屬經原告等提起行政救濟，並經行政法院判決確定者，自非已逾法定救濟期間，而未以爭訟程序救濟之情形，與行政程序法第一百二十八條第一項規定之要件不合。另原告等並非大法官釋字第六二〇號解釋之聲請釋憲之當事人，縱使本院及最高行政法院上開判決，係引用「最高行政法院九十一年三月廿六日庭長法官聯席會議決議」意旨，而為判決之基礎，該決議意旨雖經大法官釋字第六二〇號解釋，有違背憲法之情形，惟依大法官釋字五九二號解釋意旨，原則上應自解釋公布當日起，向將來發生效力，有如上述，是原告等不得對於上開已經確定之判決，依行政訴訟法第二百七十三條第二項之規定，提起再審之訴，自不得依行政程序法第一百二十八條第一項第三款之規定，以原課稅行政處分，有相當行政訴訟法所規定之再審事由，向被告申請撤銷、廢止或變更原處分。

七、綜上所陳，原告等於九十六年二月一日向被告所屬北斗稽徵所，申請依行政程序法第一百二十八條之規定，變更前開經被告核定遺產總額及應納稅額之行政處分，經該所否准所請，依上開規定及說明，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告請求撤銷原處分及訴願決定，為無理由，其訴應

予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第一百九十五條第一項後段、第九十八條第一項前段、第一百零四條、第二百十八條，民事訴訟法第八十五條第一項前段及第三百八十五條第一項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 9 月 5 日

第四庭審判長法官 沈 應 南

法 官 許 金 釵

法 官 許 武 峰

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後 20 日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後 20 日內向本院提出上訴理由書（須依對造人數附具繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後 20 日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

中 華 民 國 96 年 9 月 11 日

書記官 莊 啟 明

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（96 年版）第二期第 207-218 頁