

裁判字號：最高行政法院 96 年度判字第 936 號 行政判決

裁判日期：民國 96 年 05 月 25 日

案由摘要：遺產稅事件

最高行政法院判決

96 年度判字第 00936 號

上訴人 曾○○

訴訟代理人 蘇二郎 律師

被上訴人 財政部高雄市國稅局

代表人 邱○○

上列當事人間因遺產稅事件，上訴人對於中華民國 94 年 10 月 31 日高雄高等行政法院 94 年度訴字第 343 號判決，提起上訴。本院判決如下：

主 文

原判決關於駁回上訴人其餘之訴及該訴訟費用部分廢棄，發回高雄高等行政法院。

理 由

- 一、本件上訴人配偶戴○○於民國（下同）90 年 5 月 13 日死亡，由上訴人及訴外人曾○○、曾○○、曾○○等 4 人共同繼承，並於 90 年 11 月 9 日辦理遺產稅申報，申報遺產總額新臺幣（下同）66,081,995 元，免稅額 7,000,000 元，扣除額 40,735,122 元（含生存配偶之剩餘財產差額分配扣除額 32,478,030 元），被上訴人初查核定遺產總額 67,234,292 元，免稅額 7,000,000 元，扣除額 10,433,074 元（含生存配偶之剩餘財產差額分配扣除額 4,176,388 元），應納遺產稅 14,911,499 元，並以其漏報遺產 1,152,297 元，按漏稅額 472,442 元，裁處 1 倍罰鍰 472,400 元（計至百元止）。上訴人不服，申經復查結果，未獲變更；提起訴願，亦遭決定駁回；上訴人仍不服，提起行政訴訟，經原判決將關於上訴人漏報遺產總額逾 792,297 元（漏報遺產稅額 324,842 元）及罰鍰逾 324,842 元部分撤銷，其餘之訴駁回。上訴人猶不服，乃就被駁回部分提起本件上訴。
- 二、上訴人於原審起訴主張：（一）按被上訴人調增被繼承人遺產總額 1,152,297 元，係包括○○聯合商業銀行東高雄分行

(下稱○○銀行)存款360,000元、核課價值為787,842元之○○化學工業股份有限公司(下稱○○化工公司)股權47,748股及核課價值為4,455元之○○○○商業銀行股份有限公司(下稱○○銀行)股權660股。上訴人於查詢結果,對於繼承事實發生日確有○○化工公司及○○銀行股票各47,748股及660股,此部分自應列入遺產課稅。至○○銀行之存款帳戶,於繼承日之存款餘額為10,734元,被上訴人核定為370,734元,顯然有誤。(二)扣除額關於生存配偶之剩餘財產差額分配請求權應核定調減30,302,048元。被繼承人所有之高雄市○○區○○段○小段○○地號土地,遺產核課價值為50,213,800元,其所有權狀載明取得日期為76年間,可列入剩餘財產差額分配請求權範圍。法律不溯既往原則之意義在於對已經終結的事實,原則上不得嗣後制定或適用新法,以改變其原有之法律評價或法律效果。至於繼續的事實關係或法律關係進行之中,終結之前,依原有法律所作法律評價或所定法律效果尚未發生,而相關法律修改時,則各該繼續的事實或法律關係一旦終結,原則上即應適用修正生效的新法,除法律有明文規定者外,不得適用已失效的舊法,惟立法者如認為關係人有值得保護的信賴利益(包括對某項尚未發生但較有利的法律效果之期待),固得針對新法之效力,制定不同程度之限制條款,以資過渡,惟如修法所欲達到的公益目的,較關係人的信賴利益更值得保護時,縱未制定過渡法規,以特別保障關係人之期待利益,於法亦無不合,故性質上並非法律漏洞,法院於適用法律時,尚不得逕為補充。因聯合財產關係為繼續性法律關係,因此當事人如係於74年6月4日之前結婚,並取得財產,則適用民法第1030條之1規定之結果,可能使該條向將來發生之法律效果,連結部分修法前已終結的構成要件事實,而發生前述法律不真正溯及適用之情形,因此立法者如欲保護聯合財產關係中,夫或妻依法取得財產後,另對將來夫妻聯合財產關係一旦消滅時,可能較有利之法律效果之期待利益者,必須以法律明文規定如何限制新法之效力範圍,以為依據,而非法律溯及適用問題。立法者修國家處罰人民時,必以其行為出於故意或過失

為必要。本件上訴人既無故意或過失情事，係出於無期待可能性之不知情狀態，是被上訴人予以裁罰，顯有過當。且按「依本法或稅正增訂民法第 1030 條之 1 規定時，並未訂定該條規定生效施行後，於如何之範圍及期間內，為其效力所不及之特別規定。審諸 74 年 6 月 3 日修正增訂民法第 1030 條之 1 規定之理由略謂，聯合財產關係消滅時，以夫妻雙方剩餘財產之差額，平均分配，方為公平，亦所以貫徹男女平等之原則。是立法者修正增訂民法第 1030 條之 1 規定之目的，係為貫徹男女平等原則，此一普遍落實憲法保障男女實質平等之修法目的，顯然較關係人的信賴利益更值得保護，因為單純期待不符合憲法保障男女平等原則之法律繼續存在，以維護個人利益，於憲法上應不受保護。因此立法者修正增訂民法第 1030 條之 1 規定時，對其可能連結之部分屬於修法前的構成要件事實，未作成限制規定，並無不合，尚難認定為法律漏洞，而自裁判上加以補充（本院 90 年度判字第 671 號判決參照），是本件於 74 年 6 月 4 日前取得之財產，仍有民法第 1030 條之 1 夫妻剩餘財產差額分配請求權之適用。（三）裁處罰鍰 472,400 元部分，因遺產總額之銀行存款核定數多計 360,000 元，自應併同變更。上訴人依據股票集保存摺並核對被上訴人寄發財產歸戶清單無誤後始申報遺產，未發現尚有未受領之○○化工公司及○○銀行增資股票，上訴人不知情，實難歸責於上訴人，依司法院釋字第 275 號解釋及刑法第 12 條第 1 項規定，凡法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。前項情節輕微、金額及減免標準，由財政部擬訂，報請行政院核定後發布之。」稅捐稽徵法第 48 條之 2 定有明文。即對情節輕微之過失情形，被上訴人仍可能依情節輕重予以減輕或免罰之處分。本件被繼承人遺產總額高達 67,234,292 元，而短報遺產僅 1,152,297 元（未扣除核定額 360,000 元），與遺產總額比較比率甚低，上訴人之過失應屬輕微，依稅捐稽徵法第 48 條之 2 規定應予免罰。

三、被上訴人則以：（一）被上訴人依○○銀行 92 年 8 月 28 日 92 世東高字第 223 號函稱被繼承人存款餘額截至 90 年 5 月 13 日為

370,734 元，並無違誤。上訴人提示該行 94 年 4 月 14 日 (94) 國世東高雄第 65 號函主張應為 10,734 元，若查證屬實，自應依變更後之情事辦理。(二) 次按 74 年 6 月 3 日增訂公布之民法親屬編第 1030 條之 1 第 1 項及民法親屬編施行法第 1 條規定，係關於剩餘分配財產請求權之規定，又「民法第 1030 條之 1，係於民國 74 年 6 月 3 日增訂，而夫妻於民法親屬編修正前已結婚並取得之財產，是否有該規定之適用，法無明文，惟依照最高法院 81 年度台上字第 2315 號判決要旨：『．．．74 年 6 月 3 日修正公布施行民法親屬編施行法未特別規定修正後之民法第 1030 條之 1 規定，於修正前已結婚並取得之財產，亦有其適用，則夫妻於民法親屬編修正前已結婚並取得之財產，自無適用該修正規定之餘地。』故聯合財產制夫或妻一方死亡時，有關剩餘財產差額分配請求權之適用，以民國 74 年 6 月 5 日 (含當日) 後取得之財產為限。．．．」，亦經財政部 87 年 1 月 22 日台財稅第 871925704 號函釋有案。據此，高雄市○○區○○段○小段○○地號土地、高雄市○○區○○段○○之 8 地號土地及○○區○○路○巷○號房屋等 3 筆財產，均係於 62 年間取得，其財產皆係於民法第 1030 條之 1 施行 (74 年 6 月 5 日) 前取得，原查未准列入夫妻剩餘財產差額分配請求權計算範圍，揆諸首揭財政部函釋並參諸本院 91 年 3 月份庭長法官聯席會議決議「．．．民法親屬編施行法就民法第 1030 條之 1 並未另定得溯及適用之明文，自應適用施行法第 1 條之規定，又親屬編施行法於 85 年 9 月 25 日增訂第 6 條之 1 有關聯合財產溯及既往特別規定時，並未包括第 1030 條之 1 之情形，準此，74 年 6 月 4 日民法親屬編修正施行前結婚，並適用聯合財產制之夫妻，於 74 年 6 月 5 日後其中一方死亡，他方配偶依第 1030 條之 1 規定行使夫妻剩餘財產差額分配請求權時，夫妻各於 74 年 6 月 4 日前所取得之原有財產，不適用第 1030 條之 1 規定，不列入剩餘財產差額分配請求權計算之範圍，是核定死亡配偶之遺產總額時，僅得就 74 年 6 月 5 日以後夫妻所取得之原有財產計算剩餘財產差額分配額，自遺產總額中扣除。」被上訴人核算剩餘財產差額分配額，洵無不合。另被繼承人所有高雄市○○區○○段○小段○○地

號土地，查係於 62 年 6 月買賣取得，所有權狀發狀日期為 76 年，為土地重劃後所發之權狀，上訴人主張可列入剩餘財產差額分配請求權範圍，無足採據。（三）查被上訴人所提供遺產稅課稅清單最下面一行已註記「資料僅供參考，如有表列以外之其他不動產、動產（含現金、存款）及其他一切財產價值之權利，均應併入遺產申報遺產稅，以免因漏報送罰。」該清單係僅供參考，首予敘明。上訴人於 90 年 11 月 9 日辦理遺產稅申報，漏報遺產 1,152,297 元，按漏稅額 472,442 元，處 1 倍罰鍰 472,400 元（計至百元止），並無不合。上訴人未向○○化工公司及○○銀行查詢持有股數，短漏報上開遺產既為實情，即屬有過失，參諸司法院釋字第 275 號解釋，有過失自應論罰，並不以故意為要件，原核定據之計算漏稅額為 472,442 元，依遺產及贈與稅法第 45 條規定處以罰鍰，自屬有據，上訴人主張不知情，實難歸責於上訴人，被上訴人裁罰顯有過當之詞，無足採據。另上訴人短漏遺產 1,152,297 元，按財政部 93 年 3 月 29 日台財稅字第 0930451133 號令修正後之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，並無免罰規定，是上訴人主張與遺產總額比較比率甚低，上訴人之過失應屬輕微，依稅捐稽徵法第 48 條之 2 規定應予免罰，委無足採。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：（一）上訴人配偶戴○○於 90 年 5 月 13 日死亡，由上訴人及訴外人曾○○、曾○○、曾○○等 4 人共同繼承，並於 90 年 11 月 9 日辦理遺產稅申報，申報遺產總額 66,081,995 元，免稅額 7,000,000 元，扣除額 40,735,122 元（含生存配偶之剩餘財產差額分配扣除額 32,478,030 元），被上訴人初查核定遺產總額 67,234,292 元，免稅額 7,000,000 元，扣除額 10,433,074 元（含生存配偶之剩餘財產差額分配扣除額 4,176,388 元），應納遺產稅 14,911,499 元，並以其漏報遺產 1,152,297 元，按漏稅額 472,442 元，裁處 1 倍罰鍰 472,400 元（計至百元止）等情，有遺產稅申報書、被上訴人遺產稅核定通知書、處分書等附於原處分卷可稽，且經兩造各自陳明在卷，洵堪信實。（二）被上訴人為辦理上訴人被繼承人戴○○遺產稅查核業務需要，雖

曾向○○銀行查詢戴○○於該行截至90年5月13日之存款情形，並經該行函復至90年5月13日止之存款餘額為370,734元，有該行92年8月28日92世東高字第223號函附於原處分卷可稽，被上訴人據此認定戴○○遺有上開銀行存款370,734元現金遺產，而上訴人僅申報10,734元，有漏列遺產360,000元情形，雖非無據，惟嗣經上訴人向上開銀行查證後，該行發現因作業疏失，乃以94年4月14日(94)國世東高雄字第65號函通知被上訴人更正：「正確餘額應為新台幣壹萬零柒佰參拾肆元」，有該函附於原審卷可按，是被上訴人以370,734元計算上訴人被繼承人遺產總額，而認上訴人漏列現金遺產360,000元，即有違誤，此項遺產數額於超過10,734元部分之認定既有違誤，且經上訴人爭執，自應予以撤銷。(三)按「聯合財產中，妻於結婚時所有之財產，及婚姻關係存續中因繼承或其他無償取得之財產，為妻之原有財產，保有其所有權。聯合財產中，夫之原有財產及不屬於妻之原有財產之部分，為夫所有。由妻之原有財產所生之孳息，所有權歸屬於夫。」「聯合財產中，夫或妻於結婚時所有之財產，及婚姻關係存續中取得之財產，為夫或妻之原有財產，各保有其所有權。聯合財產中，不能證明為夫或妻所有之財產，推定為夫妻共有之原有財產。」及「聯合財產關係消滅時，夫或妻於婚姻關係存續中所取得而現存之原有財產，扣除婚姻關係存續中所負債務後，如有剩餘，其雙方剩餘財產之差額，應平均分配。但因繼承或其他無償取得之財產，不在此限。」分別為74年6月3日修正前民法第1017條、及88年5月13日被繼承人聯合財產關係消滅時民法第1017條及第1030條之1第1項所明定。又按「關於親屬之事件，在民法親屬編施行前發生者，除本施行法有特別規定外，不適用民法親屬編之規定；其在修正前發生者，除本施行法有特別規定外，亦不適用修正後之規定。」74年6月3日修正之民法親屬編施行法第1條亦規定甚明。又「民法親屬編於74年6月3日修正時，增訂第1030條之1關於夫妻財產差額分配請求權之規定。同日修正公布之民法親屬編施行法第1條規定：『關於親屬之事件，在民法親屬編施行前發生者，除本施行法有特別

規定外，不適用民法親屬編之規定，其在修正前發生者，除本施行法有特別規定外，亦不適用修正後之規定。」明揭親屬編修正後之法律仍適用不溯及既往之原則，如認其事項有溯及適用之必要者，即應於施行法中定為明文，方能有所依據，乃基於法治國家法安定性及既得權益信賴保護之要求，而民法親屬編施行法就民法第 1030 條之 1 並未另定得溯及適用之條文，自應適用施行法第 1 條之規定。又親屬編施行法於 85 年 9 月 25 增訂第 6 條之 1 有關聯合財產溯及既往特別規定時，並未包括第 1030 條之 1 之情形。準此，74 年 6 月 4 日民法親屬編修正施行前結婚並適用聯合財產制之夫妻，於 74 年 6 月 5 日後其中一方死亡，他方配偶依第 1030 條之 1 規定行使夫妻剩餘財產差額分配請求權時，夫妻各於 74 年 6 月 4 日前所取得之原有財產不適用第 1030 條之 1 規定，不列入剩餘財產差額分配請求權計算之範圍，是核定死亡配偶之遺產總額時，僅得就 74 年 6 月 5 日以後夫妻所取得之原有財產計算剩餘財產差額分配額，自遺產總額中扣除。」亦經本院於 91 年 3 月 26 日 91 年度 3 月份庭長法官聯席會議決議在案。經查，上訴人之被繼承人戴○○遺產中，坐落高雄市○○區○○段○小段○○地號土地，係於 62 年 6 月 23 日因買賣取得，原為高雄市○○區○○段○○小段○-○地號（自同段 707 地號分割），82 年 5 月變更登記為○○段○小段○○地號，有土地登記簿謄本附於原處分卷可稽，是該筆不動產顯係被繼承人戴○○於 74 年 6 月 5 日民法修正施行前所取得，揆之前揭法律規定及最高行政法院決議意旨，自不得依民法第 1030 條之 1 規定列入夫妻剩餘財產差額分配請求權範圍（至上訴人於訴願中爭執就另筆坐落高雄市○○○段○○-8 地號土地即其地上建物即高雄市○○○路○巷○號房屋部分，其取得日期亦均於 74 年 6 月 5 日之前，被上訴人亦否准列入，並無不合）。上訴人主張上開不動產所有權狀發狀日期為 76 年，係屬 74 年 6 月 5 日民法修正施行後取得，並舉本院 90 年度判字第 671 號判決為據，惟其取得日期，如前所述，應為 62 年 6 月 23 日，上訴人對此顯有誤解，至所舉本院判決係於前揭本院作成決議前所作，其法律見解已為該決議所推翻，該個案亦經再審程

序駁回該案起訴在案，有各該判決書附原審卷足佐，且係個案，並無拘束本件之效力，是上訴人主張應可列入剩餘財產差額分配請求權範圍，並不可採。我國夫妻財產制，依據民法第 1004 條及第 1005 條規定，夫妻於結婚前或結婚後，得以契約就民法所定之約定財產制中，選擇其一，為其夫妻財產制。若其夫妻未以契約訂立夫妻財產制者，則除民法另有規定外，以法定財產制，為其夫妻財產制。由是可見，在婚姻關係存續中，其夫妻財產制並不必然是一成不變的，而是可變之階段發展的繼續性關係。只要有法定財產制改為其他財產制的情事，其法定財產關係即歸消滅，從而必須依民法第 1030 條之 1 的規定，利用夫妻剩餘財產差額之分配的方法結算之，並以結算的結果為基礎，開始另一階段之夫妻財產關係。是故，雖然婚姻關係及夫妻財產關係都是繼續的，但其發展卻可能是階段的，各階段應分別適用其相關的規定，而非僅在整個婚姻關係只可適用一個夫妻財產的規定。故上訴人主張民法第 1030 條之 1 規定屬法律不真正溯及適用情形，進而主張被繼承人於 74 年 6 月 4 日以前取得之系爭遺產應列入夫妻剩餘財產差額分配請求權核算之財產範圍，並不可採。

（四）按「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。但應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。」司法院釋字第 275 號解釋在案。查上訴人於 90 年 11 月 9 日辦理遺產稅申報，漏報被繼承人戴○○○化工公司股票 47,748 股 787,842 元及○○銀行股票 660 股 4,455 元，為上訴人所不爭，所爭執者為其不知有此股票云云，然上訴人於遺產稅申報時，原即已申報○○化工公司 4,827,818 元（即 292,595 股）及○○銀行 81,311 元（即 12046 股），有上訴人遺產稅申報書可稽，足見上訴人於遺產稅申報時已知被繼承人於死亡前即有購買○○化工公司及○○銀行股票之情形，其於遺產稅申報時，自應向○○化工公司及○○銀行查詢持有股數，以求真實，而非僅向稽徵機關查詢，蓋稅捐稽徵機關所掌握之資

料應僅限於股票買受人業將所買受之股票集保於集保公司者為限，至未存放集保公司部分，則非稅捐稽徵機關所得掌握而提供。是上訴人本應向○○化工公司及○○銀行查詢正確持有股數（含集保及不含集保股數），其未向上開公司查詢，致短漏報上開遺產（不含集保股數），雖無故意，亦難謂無過失，被上訴人據以裁罰，並無不合。惟因被上訴人於計算上訴人漏報遺產稅額時，增列非屬遺產之○○銀行存款 360,000 元，已如前述，是被上訴人就該部分所為之罰鍰處分，即有未合，應予撤銷。又上訴人短漏報○○化工公司及遠東銀行部分之遺產 792,297 元（扣除○○銀行部分 360,000 元），按財政部 93 年 3 月 29 日台財稅字第 0930451133 號令修正後之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，並無免罰規定，是上訴人主張漏報部分與遺產總額比較，漏報部分比率甚低，且過失應屬輕微，依稅捐稽徵法第 48 條之 2 規定應予免罰云云，亦不可採。（五）被上訴人調增被繼承人遺產總額關於○○銀行存款 360,000 元部分，核非屬被繼承人之遺產，上訴人此部分之主張及關於此部分罰鍰之主張，為有理由，則本件遺產稅原核定遺產總額經扣除 360,000 元後，重新核算結果（含夫妻剩餘財產差額分配請求權），上訴人漏報遺產總額為 792,297 元（漏稅額 324,842 元），按漏稅額裁處 1 倍罰鍰為 324,800 元（計至百元止），乃將訴願決定及原處分關於上訴人漏報遺產總額逾 792,297 元（漏報遺產稅額 324,842 元）及罰鍰逾 324,842 元部分均撤銷，駁回上訴人在原審其餘之訴。

五、上訴意旨略謂：（一）「對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之。」；「判決不適用法規或適用不當者，為違背法令。」行政訴訟法第 242 條、第 243 條第 1 項著有明文。而適用法規不當，依據行政訴訟法第 189 條等規定，包括解釋錯誤、涵攝錯誤及違背論理法則及經驗法則。（二）原判決援引本院 91 年 3 月 26 日 91 年度 3 月庭長法官聯席會議決議，以被繼承人所遺留之不動產於 74 年 6 月 5 日民法修正施行前取得者，上訴人不得依民法第 1030 條之 1 第 1 項剩餘財產差額分配請求權之規定，請求將上開不動產在課

徵遺產稅時予以扣除，顯然違反依民法第 1030 條之 1 維護男女平等之立法意旨。蓋因法律係為目的產物，法律之文字為達成目的之手段，通說認為法律目的之探求與文理解釋、歷史解釋、邏輯解釋均屬法律解釋方法之一，非闡明法律意義之唯一手段。法律於外觀上均為眾多法條構成，為避免於內容上構成內在體系法律價值或原則不能貫徹，造成所謂「體系破損」，而對於相同之事件無法為相同之處理，即違背平等原則而違憲，故於有疑問時，立法者意在制訂與內在體系和諧之規定。因此，吾人解釋及適用法律，應探求其立法目的與內在價值體系，於符合整體法規範價值體系及合憲之前提之下。按 74 年 5 月 24 日增訂民法第 1030 條之 1 第 1 項之立法理由指出，為貫徹男女平等之原則，聯合財產關係消滅時，以夫妻雙方剩餘財產之差額平均分配，方屬公平。且臺灣高雄地方法院 86 年 3 月份法律座談會之結論認為，民法第 1030 條之 1 條文既明定：「夫或妻於婚姻關係存續中所取得而現存之原有財產」，為該法條之適用要件，因此，只要是在「婚姻關係存續中」所取得之財產皆有該條文之適用，並無區分財產係在 74 年 6 月 3 日修正後所取得之必要，且依立法者制定該條文係為補償妻於家事之勞動價值觀點言之，應認民法第 1030 條之 1 係不溯既往原則之特別規定，而使妻於修法前之家務勞動價值獲得保障。又依司法院釋字第 410 號之解釋意旨，基於男女平等原則之考量，更應認為採肯定說之見解，始為妥適。其次，學者林秀雄教授對於民法第 1030 條之 1 增訂依據加以闡釋，其認為民法第 1030 條之 1 之立法理由，主要在於評價家事勞動之價值，但因家事勞動與職業勞動，於質量上是否有同等價值，實有疑問，且評價妻之家事勞動，並無一客觀標準。若將剩餘財產分配之理論根據求諸家事勞動評價，不僅未能解決男女不平等之問題，又造成女性間之不平等。因此，剩餘財產分配之根據，應求諸婚姻生活共同體中夫妻相互協力之評價，而夫妻相互協力之評價，包括對他方財產取得或維持之貢獻，婚姻中家事勞動之非經濟貢獻，亦包括之。由上述可知，民法第 1030 條之 1 制訂目的，係在於實現男女平等之憲法價值，並肯認夫妻雙方對於婚姻

關係存續中所取得之財產，均有協力之貢獻，故賦予雙方就剩餘財產價值平均分配之權利。依此，不應拘泥於文義解釋，依夫或妻之一方取得不動產之時點係於民法第 1030 條之 1 修正前或修正後，異其適用。原判決所援引最高行政法院 91 年度 3 月份庭長法官聯席會議決議內容之適用法律結果，自屬無正當理由對於相同或類似情形所為之差別待遇，違背憲法上平等原則，即違反合憲解釋之精神。（三）原判決認為本件系爭法律關係有不溯及既往原則之適用，實有未恰。參酌學者葛克昌教授對於法律不溯及既往原則於稅法上適用之見解本案為遺產稅事件，民法第 1030 條之 1 是否適用於民法修正前取得之財產，並非行政法溯及既往問題，而為其前提之法律關係如何認定問題。剩餘財產係扣除債務計算，與債權人無關，倘各繼承人均對剩餘財產分配並無異議，如對 74 年前取得財產予以扣除計算，非對於納稅人不利行為，並無法律不溯及既往問題。總上所述，原判決未考量上訴人與其他繼承人於系爭事件之法律上及事實上利害關係，率以法律不溯及既往原則，斷定被上訴人不得援引民法第 1030 條之 1 主張扣除被繼承人於 74 年 6 月 5 日前取得之不動產再予課徵贈與稅，明顯違反稅法上量能原則及租稅公平原則，更與憲法上男女平等原則相違。（四）原判決逕以被上訴人未正確申報公司股票股數，而判令應處以罰鍰之行政罰，與行政罰之法理與一般法律原則有違。按行政罰法第 7 條第 1 項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」業已確定「行政罰之科處須以行為人之故意或過失為責任條件」，且對於行為人是否具有故意或過失責任條件之舉證責任，已揚棄「推定過失」責任主義，回歸至「由行政機關負舉證責任」之原則。故稅捐稽徵機關對於欠缺故意之責任條件之行為人課以漏稅處罰，須進一步舉證證明其漏稅行為係出於「應注意並能注意而不注意」之「過失」。然若稅捐稽徵機關無法證明納稅義務人之漏稅行為係出於故意或過失，則僅能命義務人行補稅之義務，不得對之科處漏稅罰鍰，本院 94 年度判字第 520 號判決採取相同之解釋意旨。其次，依據財政部 79 年 5 月 15 日台財稅第 790654358 號函釋，因遺產

稅之納稅義務人並非原財產所有權人，容或無法知悉被繼承人之全部財產，故其辦理申報時所負不得短報漏稅之注意義務，不應與其他稅法之納稅義務人等量齊觀。本件上訴人辦理遺產稅之申報時，乃依據股票集保存摺並核對被上訴人所製發之財產歸戶清單，於確認二者內容相符後，始向被上訴人辦理申報。至於被繼承人生前取得○○化工公司及○○銀行之增資股份，因未受有股權憑證，上訴人根本無從知悉此部分遺產之存在，致有短報情事。若認為此一情形，亦應為上訴人納稅之注意義務所及顯然欠缺期待可能性，是以上訴人短報持有股票行為，欠缺故意乃屬當然，如上所述，上訴人亦欠缺過失。原判決對於此不具故意或過失之短漏報稅捐行為科處罰鍰，明顯違反行政罰法理及一般法律原則，應予撤銷。（五）司法院釋字第 620 號解釋意旨略謂：「夫妻於上開民法第 1030 條之 1 增訂前結婚，並適用聯合財產制，其聯合財產關係因配偶一方死亡而消滅者，如該聯合財產關係消滅之事實，發生於 74 年 6 月 3 日增訂民法第 1030 條之 1 於同年 5 日生效之後時，則適用消滅時有效之增訂民法第 1030 條之 1 規定之結果，除因繼承或其他無償取得者外，凡夫妻於婚姻關係存續中取得，而於聯合財產關係消滅時現存之原有財產，並不區分此類財產取得於 74 年 6 月 4 日之前或同年 5 日之後，均屬剩餘財產差額分配請求權之計算範圍。生存配偶依法行使剩餘財產差額分配請求權者，依遺產及贈與稅法之立法目的，以及實質課稅原則，該被請求之部分即非屬遺產稅之課徵範圍，故得自遺產總額中扣除，免徵遺產稅。最高行政法院 91 年 3 月 26 日庭長法官聯席會議決議，乃以決議縮減法律所定得為遺產總額之扣除額，增加法律所未規定之租稅義務，核與上開解釋意旨及憲法第 19 條規定之租稅法律主義尚有未符，應不再援用。」原判決適用上開本院 91 年 3 月 26 日庭長法官聯席會議決議而為不利於上訴人之判決，顯然違憲，衡諸於司法院釋字第 185 號解釋意旨，自應就該違憲法規命令所為不利益於上訴人之判決部分予以撤銷。（六）上訴人於申報遺產稅時，已提供該未償債務 1,928,913 元之證明文件，惟被上訴人就被繼承人遺產核定通知書中，

就扣除額之未償債務金額為 0，並未敘明理由。此項被繼承人死亡前未償還之債務，具有確實證明，依遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 8 款規定，應自遺產總額中扣除，免繳遺產稅。

六、本院查：(一) 夫妻於民法第 1030 條之 1 增訂前結婚，並適用聯合財產制，其聯合財產關係因配偶一方死亡而消滅者，如該聯合財產關係消滅之事實，發生於 74 年 6 月 3 日增訂民法第 1030 條之 1 於同年月 5 日生效之後時，則適用消滅時有效之增訂民法第 1030 條之 1 規定之結果，除因繼承或其他無償取得者外，凡夫妻於婚姻關係存續中取得，而於聯合財產關係消滅時現存之原有財產，並不區分此類財產取得於 74 年 6 月 4 日之前或同年月 5 日之後，均屬剩餘財產差額分配請求權之計算範圍。生存配偶依法行使剩餘財產差額分配請求權者，依遺產及贈與稅法之立法目的，以及實質課稅原則，該被請求之部分即非屬遺產稅之課徵範圍，故得自遺產總額中扣除，免徵遺產稅。本院 91 年 3 月 26 日庭長法官聯席會議決議，乃以決議縮減法律所定得為遺產總額之扣除額，增加法律所未規定之租稅義務，核與上開解釋意旨及憲法第 19 條規定之租稅法律主義尚有未符，應不再援用，為司法院釋字第 620 號解釋在案。(二) 原判決駁回上訴人其餘之訴部分，係以 74 年 6 月 4 日民法親屬編修正施行前結婚並適用聯合財產制之夫妻，於 74 年 6 月 5 日後其中一方死亡，他方配偶依民法第 1030 條之 1 規定行使夫妻剩餘財產差額分配請求權時，夫妻各於 74 年 6 月 4 日前所取得之原有財產不適用民法第 1030 條之 1 規定，不列入剩餘財產差額分配請求權計算之範圍，核定死亡配偶之遺產總額時，僅得就 74 年 6 月 5 日以後夫妻所取得之原有財產計算剩餘財產差額分配額，自遺產總額中扣除，經本院於 91 年 3 月 26 日 91 年度 3 月份庭長法官聯席會議決議在案。上訴人之被繼承人戴○○遺產中，坐落○○市○○區○○段○小段○○地號土地(以下稱系爭土地)係被繼承人戴○○於 74 年 6 月 5 日民法修正施行前所取得，不得依民法第 1030 條之 1 規定列入夫妻剩餘財產差額分配請求權範圍，為其主要論據。然本院上開決議既經司法院釋字第 620 號解釋應不再援用

，該號解釋並認為適用 74 年 6 月 3 日增訂之民法第 1030 條之 1 規定時，除因繼承或其他無償取得者外，凡夫妻於婚姻關係存續中取得，而於聯合財產關係消滅時現存之原有財產，並不區分此類財產取得於 74 年 6 月 4 日之前或同年 5 日之後，均屬剩餘財產差額分配請求權之計算範圍。原判決上開法律見解自屬有誤，其將系爭土地排除於上訴人之夫妻剩餘財產差額分配請求權之計算範圍，而認定上訴人漏報遺產總額為 792,297 元(漏稅額 324,842 元)，被上訴人據此按漏稅額科處 1 倍罰鍰 324,800 元(計至百元止)，並無不當，而在此範圍內維持訴願決定及原處分，駁回上訴人之訴，其適用民法第 1030 條之 1 規定即有不當，判決違背法令。上訴人執此指摘原判決，求予廢棄，為有理由。自應將此部分廢棄，因此部分涉及事實認定，非本院得自為判決，應發回原審法院更為審理。(三)上訴人在原審爭執剩餘財產差額分配請求權之計算範圍，是上訴人行使剩餘財產差額分配請求權而得自遺產總額中扣除之剩餘財產差額分配額，為本件訴訟爭點，此在原審法院更為審理之範圍內，非僅限於系爭土地是否應計入剩餘財產差額分配請求權之計算範圍，併此指明。

七、據上論結，本件上訴為有理由，依行政訴訟法第 256 條第 1 項、第 260 條第 1 項，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 5 月 25 日
第五庭審判長法官 林 茂 權
法官 梁 松 雄
法官 鄭 忠 仁
法官 黃 本 仁
法官 吳 東 都

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 96 年 5 月 28 日
書記官 莊 俊 亨

資料來源：最高行政法院最高行政法院裁判書彙編(96年版)第 172-193 頁