高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
115年度訴字第66號

原　　告　洪藍素如
　　洪啟棠
　　洪婉芳

共　　同
訴訟代理人　劉照雄　會計師

被　　告　財政部南區國稅局

代　表　人　陳慧綺

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國115年1月15日台財法字第11413946830號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

緣被繼承人洪武雄於民國88年8月16日死亡，繼承人即原告於88年12月14日申報遺產稅，並主張扣除民法第1030條之1剩餘財產差額分配請求權（下稱分配請求權），經被告依申報及查得資料，核定遺產總額新臺幣（下同）167,703,171元、分配請求權扣除額0元，遺產淨額154,903,171元、應納稅額62,944,585元。原告不服，主張被繼承人雖生前將定存及債券金額計123,005,086元（下稱系爭財產），變更為配偶洪藍素如名義，仍應認屬被繼承人之財產，併入計算剩餘財產分配請求權扣除額等，申請復查、提起訴願均遭駁回，

循序提起行政訴訟，經本院91年度訴字第250號判決及最高行政法院93年度裁字第546號裁定駁回確定，復提起再審之訴，亦經最高行政法院94年度裁字第2165號裁定駁回。原告等人於114年8月4日繕具申請書，主張遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第15條第1項第1款規定，經憲法法庭113年憲判字第11號判決（下稱113憲判11判決）宣告違憲，申請依稅捐稽徵法第28條規定，退還溢繳遺產稅29,673,535元，經被告以114年8月21日南區國稅綜所遺贈字第1140004846號函（下稱原處分），否准其申請。原告不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、依113憲判11判決，擬制遺產是被繼承人的現存財產，應準計入夫妻餘財產分配權扣除額，不准扣除之規定係屬違憲，以違憲的法規範去徵收不該徵收的稅，自屬公法上不當得利，國家應予返還。依該判決主文四，乃係依憲法訴訟法第53條第3項規定，就113年10月28日判決前以「溯及失效」之法規範為基礎，做成之「確定裁判」所為之「溯及性」救濟，該113憲判11判決宣告違憲法規範應「溯及失效」而非「定期失效」。是因政府違法課錯稅而申請退稅，可以「溯及既往」。

2、行政程序法第117條規定，違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷，縱經行政訴訟判決確定，倘行政機關發現行政處分違法，仍有主動撤銷違法行政處分之義務。

(二)聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、查113憲判11判決係以遺贈稅法第15條第1項第1款規定將被繼承人死亡前2年內贈與配偶之財產，擬制為現存遺產，確未配套將該擬制計入死亡配偶遺產總額之財產，一併納為計

算分配請求權扣除額之範圍，以評價生存配偶對該擬制財產之經濟貢獻，欠缺相當於遺贈稅法第17條之1所定分配請求權自遺產總額扣除之規定，在此範圍內與憲法第7條保障平等權意旨不符，乃宣告自該判決公告之日（113年10月28日）起2年內立法機關應檢討修正相關規定，並於完成修法前，相關機關應依該判決意旨辦理。細繹113憲判11判決內容，乃宣告上開遺贈稅法規定有規範不足，與憲法意旨不符，而定期失效之裁判，並未諭知法規範違憲而溯及失效。本院91年度訴字第250號判決，既經最高行政法院93年度裁字第546號裁定駁回原告之上訴，於93年間已告確定，該實體確定判決效力，並不受113憲判11判決結果影響。

2、另查行政程序法第117條係原處分機關或其上級機關，對於「違法行政處分於法定救濟期間經過後」，在沒有該條但書之情形下，得依職權為全部或一部之撤銷，該條並未賦予行政處分相對人或利害關係人有請求原處分機關或其上級機關自為撤銷該違法行政處分之公法上請求權，僅有促請原處分機關或其上級機關注意，是否依職權發動調查原處分是否違法，而是否依職權調查乃委諸原處分機關或其上級機關之裁量，相對人並無請求作為之餘地。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、本院的判斷：

(一)事實概要記載之事實，有本院91年度訴字第250號判決（第14至27頁）、最高行政法院93年度裁字第546號裁定（第9至13頁）、最高行政法院94年度裁字第2165號裁定（第48至49頁）、原告114年8月4日申請書（第46頁）、113憲判11判決（第84至105頁）、原處分（第120至122頁）、訴願決定書（第178至188頁）等附於原處分A卷可稽，足信為真實。

(二)按行政訴訟法第107條第3項：「原告之訴，依其所訴之事實，在法律上顯無理由者，行政法院得不經言詞辯論，逕以判決駁回之。」同法第5條第2項：「人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益

受違法損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。」準此，人民請求國家為一定之行為，必須以人民對國家享有公法上之請求權（主觀公權利）為前提，若原告之訴，依其陳述之事實，顯無公法上請求權存在時，其訴在法律上即屬顯無理由，依行政訴訟法第107條第3項第2款規定，行政法院得不經言詞辯論，逕以判決駁回之。行政程序法第117條前段規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。」該條係規定於法定救濟期間經過後之違法行政處分，原處分機關或其上級機關得撤銷其全部或一部違法行政處分之職權行使，除有裁量收縮至零之特殊情形，並未賦予人民得請求行政機關自為撤銷違法行政處分之請求權，法意甚明。故人民依上開規定請求行政機關作成撤銷原違法行政處分之行政處分，性質上僅是促使行政機關為職權之發動，行政機關雖未依其請求而發動職權，人民亦無從主張其有權利或法律上利益受損，循行政爭訟程序請求行政機關自為撤銷行政處分（最高行政法院111年度抗字第265號裁定意旨參照）。

(三)繼承人洪武雄遺產稅案業經實體判決確定，不符合稅捐稽徵法第28條退稅請求權之要件。

1、按行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。」蓋訴訟標的之法律關係，於確定之終局判決中已經裁判者，就該法律關係有既判力，進而當事人不得以該確定判決事件終結前所提出或得提出而未提出之其他攻擊防禦方法，於新訴訟為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為反於該確定判決意旨之裁判（遮斷效力）。因此，納稅義務人依稅捐稽徵法第28條規定請求退稅被駁回，而提起行政訴訟，其主張核課處分適用法令錯誤的部分，如屬原確定判決意旨範圍，納稅義務人自不得為相反主張而請求退稅，行政法院亦不得為相反的裁判，故納稅義

務人以與原確定判決確定力範圍相反的理由，請求退稅為無理由，行政法院應予判決駁回（最高行政法院95年2月份庭長法官聯席會議㈠決議、最高行政法院108年度判字第352號判決及109年度判字第212號判決意旨參照）。此參110年12月17日修正公布之稅捐稽徵法第28條第3項修法理由「考量核定稅捐處分如經行政法院實體判決駁回而告確定者，基於尊重實體判決之既判力，不宜再由稅捐稽徵機關退還溢繳稅款破壞實體判決之既判力，爰增訂第3項，定明是類案件不適用第1項及第2項規定」等語，亦可明之。

2、經查，原告對被繼承人洪武雄遺產稅核定處分不服，循序提起行政訴訟，經本院91年度訴字第250號判決及最高行政法院93年度裁字第546號裁定駁回而告確定；原告復提起再審之訴，亦最高行政法院94年度裁字第2165號裁定駁回，有上開判決在卷可參，應可認定。則被繼承人遺產稅核定處分既經法院為實體判決駁回確定，依前揭說明，無從推翻原確定判決之既判力，亦無回復各該訴訟程序續對行政處分之違法性進行審查之可能，納稅義務人即不得依稅捐稽徵法第28條第1項規定，以與原確定判決既判力範圍相反之理由請求退稅。是被告依稅捐稽徵法第28條第3項規定，以本件係經行政法院實體判決確定者，不適用同條第1項之退稅請求權，並以原處分否准原告之申請，自無違誤。又依行政程序法第117條規定，僅係賦予行政機關就違法行政處分得自為撤銷之職權，除有裁量收縮至零之特殊情形，並未賦予人民得請求行政機關自為撤銷違法行政處分之公法上請求權，人民依該規定請求行政機關作成撤銷原違法行政處分之行政處分，性質上只是促使行政機關為職權之發動，故被告未依其請求而發動職權，原告亦無從主張其有權利或法律上利益受損害。

(四)本件無113憲判11判決之適用

1、按「（第1項）判決宣告法規範違憲且應失效者，該法規範自判決生效日起失效。但主文另有諭知溯及失效或定期失效

者，依其諭知。（第2項）判決宣告法規範定期失效，其所定期間，法律位階法規範不得逾2年，命令位階法規範不得逾1年。」「（第1項）判決宣告法規範立即失效或溯及失效者，於判決前已繫屬於各法院而尚未終結之案件，各法院應依判決意旨為裁判。（第2項）判決前適用立即失效之法規範作成之確定裁判，其效力除法律另有規定外，不受影響。」為憲法訴訟法第52條、第53條第1項、第2項所明定。依112年6月21日第53條修正理由三：「憲法法庭宣告法規範違憲且立即失效者，法規範係自判決宣示或公告時起向後失效，相對於憲法法庭宣告法規範溯及失效而言，側重法安定性之維護，爰將現行條文第3項本文移列至第2項，並明定於憲法法庭判決前，適用立即失效違憲法規範作成之確定裁判，其效力不受影響，以維護法安定性。」可知，憲法法庭宣告法規範違憲且立即失效者，對於適用違憲法規之已確定裁判之效力不生影響，則就宣告定期失效之違憲法規，更無影響已確定裁判效力之可能。

2、憲法法庭於113年10月28日作成之113憲判11判決，其主文第1項宣示：「遺產及贈與稅法第15條第1項第1款規定：『被繼承人死亡前2年內贈與下列個人之財產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依本法規定徵稅：一、被繼承人之配偶。……』就擬制遺產之受贈人為被繼承人配偶，其與其他繼承人，應如何負擔遺產稅，欠缺明確之規範，致配偶以外之其他繼承人須以其繼承之遺產，就被繼承人配偶因受贈產生之財產增益負擔遺產稅，於此範圍內，不符憲法第7條保障平等權之意旨；其使繼承人繼承權之經濟價值嚴重減損者，於此範圍內，並侵害人民受憲法第15條保障之財產權。」雖肯認遺贈稅法第15條第1項第1款有規範不足而違憲之合理確信，惟該判決亦於主文第3項宣示「立法機關應於本判決公告之日起2年內，依本判決意旨檢討修正相關規定，於修法完成前，相關機關應依本判決意旨辦理。」依憲法訴訟法第52條但書規定，係於主文另為定

期失效之諭知，則依同法第53條第2項規定，已確定之裁判，其效力除法律另有規定外，不受該遺贈稅法第15條第1項第1款宣告違憲所影響。原告主張113憲判11判決為「溯及失效」，本件應有適用云云，核無可採。

五、綜上所述，原告申請退還溢繳遺產稅，欠缺公法上請求權，又依其所訴之事實，在法律上顯無理由，且依其情形已無再闡明令其補正之實益，爰依行政訴訟法第107條第3項第2款不經言詞辯論，逕以判決駁回。本件判決基礎已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，核與判決結果不生影響，並無逐一論述之必要，併予敘明。

六、結論：原告之訴顯無理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　10　　日

審判長法官　林　彥　君

法官　邱　美　英

法官　黃　奕　超

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，	1.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定

得不委任律師為訴訟代理人	合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　10　　日

書記官　李　佳　芮