

# 憲法法庭判決

113 年憲判字第 11 號

聲請人一 臺北高等行政法院高等行政訴訟庭第一庭

聲請人二 游韻臻

李昱德

聲請人二

訴訟代理人 許英傑律師

陳亭熹律師

廖芷儀律師

聲請人一因審理遺產稅事件，認所應適用之遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項第 1 款規定牴觸憲法，聲請解釋憲法；聲請人二認所受確定終局判決及其所適用之上開規定牴觸憲法，聲請裁判及法規範憲法審查。本庭判決如下：

## 主 文

- 一、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。
- 二、上開規定對被繼承人之配偶，就其受被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產，欠缺相當於遺產及贈與稅法第 17 條之 1 所定剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除之規定，於此範

圍內，不符憲法第 7 條保障平等權之意旨。

三、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。

四、臺北高等行政法院 109 年度訴字第 386 號判決違憲。該判決及最高行政法院 111 年度上字第 11 號裁定均廢棄，並發回臺北高等行政法院高等行政訴訟庭。

## 理 由

### 壹、事實背景【1】

#### 一、聲請人一【2】

聲請人一原為臺北高等行政法院第三庭，審理同院 110 年度訴字第 183 號遺產稅事件（下稱系爭事件），事實略為：原告為被繼承人之未成年非婚生子女，被繼承人於中華民國 105 年 6 月間將其名下所有某公司之股票共 114,800 股贈與其配偶，於同年 7 月 18 日申報並經核定免徵贈與稅。嗣被繼承人於 106 年 12 月 3 日死亡，其配偶及其 3 名婚生子女均拋棄繼承，原告為唯一繼承人。被告財政部北區國稅局以上述股票為被繼承人死亡前 2 年內贈與配偶之財產，依遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）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。」（下稱系爭規定）將被繼承人死亡時之股票淨值新臺幣（下同）308,682,069 元計入遺產總額，核定被繼承人之遺產總額 346,124,368 元，遺產淨額 324,351,907 元，原告應納稅額 57,354,847 元，已超出原告因繼承所得之財產。原告不服，循序提起行政訴訟。【3】

臺北高等行政法院第三庭因審理系爭事件，認所應適用之

系爭規定牴觸憲法，裁定停止訴訟程序，並聲請釋憲。嗣系爭事件改由同院高等行政訴訟庭第一庭審理，爰列聲請人一為臺北高等行政法院高等行政訴訟庭第一庭。【4】

## 二、聲請人二【5】

聲請人二為被繼承人之配偶及其子。被繼承人於105年5月3日將桃園市中壢區青平段土地（下稱系爭土地）贈與其配偶後，於同年月14日死亡。系爭土地之價值130,198,990元併同被繼承人其他財產，經財政部北區國稅局核定遺產總額222,721,630元，遺產淨額146,237,326元，應納稅額14,623,732元。聲請人二不服，主張若依系爭規定將系爭土地視為遺產，則應有遺贈稅法第17條之1剩餘財產差額分配扣除規定之適用，循序提起行政訴訟救濟。【6】

臺北高等行政法院109年度訴字第386號判決（下稱系爭判決）駁回聲請人二之訴，認定：財政部97年1月14日台財稅字第09600410420號函「被繼承人死亡前2年內贈與配偶之財產，依遺產及贈與稅法第15條規定應併入其遺產總額課徵遺產稅，惟依民法第1030條之1規定計算剩餘財產差額分配請求權時，不得列入剩餘財產差額分配請求權範圍。」（下稱系爭函）之法律解釋無違法律保留原則；系爭規定為對合法節稅方式之範圍劃定，自無須審查有無稅捐規避之意圖。又因系爭土地已非被繼承人之剩餘財產，自無遺贈稅法第17條之1規定適用，系爭規定與民法第1030條之1第1項剩餘財產差額分配請求權之規範目的不同，並未造成雙重損害。聲請人二不服，提起上訴，經最高行政法院111年度上字第11號裁定（下稱系爭裁定）以上訴不合法，駁回其上訴確定。聲請人二認系爭裁定及其所適用之系爭規定與系爭函牴觸憲法，爰聲請裁判及法規範憲法審查。【7】

## 貳、聲請人聲請意旨及關係機關陳述意旨【8】

本庭依憲法訴訟法（下稱憲訴法）第 19 條第 1 項規定，通知聲請人一、二及關係機關財政部到場陳述意見。聲請人聲請及陳述意旨，及關係機關陳述意旨各如下：【9】

### 一、聲請人一【10】

聲請人一聲請及陳述意旨略謂：（一）如透過課稅全面剝奪人民從事合法經濟活動所得經濟成果，或因身分關係繼承、受贈被繼承人遺留之財產時，即因違反比例原則而侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權。系爭規定全面剝奪繼承人因繼承而取得之遺產，已絞殺人民之繼承權，無論繼承人是否須以其固有財產負繳納遺產稅義務，均已侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權。（二）系爭規定未區分受贈人是否拋棄繼承，一概使未拋棄繼承之繼承人負擔因他人受贈而加重之遺產稅負，使納稅義務人為他人應該負擔之遺產稅負責，違反量能課稅原則，而牴觸憲法第 7 條平等原則。系爭規定規範不足，應增訂未拋棄繼承之繼承人負擔之遺產稅上限，及使受有擬制遺產之受贈人負擔增加之遺產稅，始符合量能課稅原則。【11】

### 二、聲請人二【12】

聲請人二聲請及陳述意旨略謂：（一）系爭判決及系爭裁定援引之系爭函就人民財產權增加法律所無之限制，違反法律保留原則。（二）系爭規定不分是否有具規避遺產稅之意圖與個案情形，一律將被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產視為遺產，課徵遺產稅，違反比例原則，侵害其財產權。（三）系爭規定於將受贈財產擬制為遺產時，縱屬於夫妻婚後財產，配偶仍不得主張剩餘財產差額分配之扣除，就「是否為被繼承人死亡前 2 年內之贈與」形成稅捐負擔之差別待遇。由於遺贈稅法第 17 條之 1 規定本即設有剩餘財產差額分配請求權之扣除規定，故於標

的為婚後財產時，使被擬制為遺產之生前贈與亦得有扣除規定，不致重大影響稽徵程序及成本；且維護租稅公平之目的亦無法說明為何僅在被繼承人死亡前2年內之贈與，有稅捐負擔之差別待遇。是系爭規定所為差別待遇與防止租稅規避之目的達成間欠缺實質關聯，牴觸憲法第7條保障平等權之意旨。（四）系爭裁定及系爭判決因適用違憲之系爭函與系爭規定而違憲。

### 【13】

### 三、關係機關財政部【14】

財政部陳述意旨略謂：（一）系爭規定之目的為防止被繼承人生前分析遺產，以維護租稅公平，洵屬正當。系爭規定有助於達成防止租稅規避之目的。又依財政部101年3月8日台財稅字第10000608440號函，無論其他繼承人是否拋棄繼承，繼承人僅以遺產為限，負清償遺產稅債務之責任；生前贈與完納贈與稅者，亦得為稅額扣抵，故系爭規定符合比例原則，未侵害人民受憲法第15條保障之財產權。（二）總遺產稅制係以總體遺產，即遺產淨額為稅捐負擔能力之比較基礎，而非個別繼承人所繼承之財產；如受被繼承人死亡前2年內贈與之繼承權人以拋棄繼承規避遺產稅，稽徵機關得依納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條第3項規定認定該拋棄繼承人屬遺產稅納稅義務人，負遺產稅繳納義務，藉合憲性解釋使拋棄繼承之配偶共同負擔遺產稅納稅義務，無違憲法第7條保障平等權之意旨。

（三）遺贈稅法第17條之1適用範圍應回歸民法第1030條之1之適用範圍，民法第1030條之1屬被繼承人之債務，與擬制遺產無關。經系爭規定擬制為遺產之財產，已得與其他遺產一併適用免稅額、扣除額，縱未設其他扣除規定亦無違反量能課稅原則，並未牴觸憲法第7條保障平等權之意旨。【15】

### 參、受理要件審查及合併審理【16】

## 一、聲請人一【17】

按111年1月4日憲訴法修正施行前已繫屬而尚未終結之案件，除同法別有規定外，適用修正施行後之規定。但案件得否受理，依修正施行前之規定，憲訴法第90條第1項定有明文。查聲請人一於110年12月29日提出聲請，其受理與否，應依憲訴法修正施行前之規定，即司法院釋字第371號、第572號及第590號解釋所示法官聲請釋憲之要件定之。聲請人一之聲請，核與上開要件相符，應予受理。【18】

## 二、聲請人二【19】

按人民於其憲法上所保障之權利遭受不法侵害，經依法定程序用盡審級救濟程序，對於所受不利確定終局裁判，或該裁判及其所適用之法規範，認有牴觸憲法者，得聲請憲法法庭為宣告違憲之判決；又人民聲請之案件於具憲法重要性，或為貫徹聲請人基本權利所必要者，受理之，憲訴法第59條第1項及第61條第1項定有明文。查系爭判決經系爭裁定以上訴不合法駁回上訴而確定，故系爭判決為憲訴法第59條第1項所稱依法用盡審級救濟之不利確定終局判決，系爭規定為系爭判決適用之法規範。又系爭規定之內涵及系爭判決所持法律見解，涉及法規範就配偶間財產移轉課稅之平等與一貫性，具闡釋租稅債務立法憲法界限之通案意義，且與歷來司法院解釋及本庭過往判決所涉爭議均不相同，具憲法重要性。是聲請人二就系爭判決與其適用之系爭規定聲請裁判及法規範憲法審查，符合上開憲訴法規定，爰予受理。【20】

就聲請人二執系爭函聲請法規範憲法審查部分，按行政機關所為解釋函令，如僅為其就法律解釋適用表示之見解，自非憲訴法第59條第1項所稱法規範。復按法官於審判案件時，就機關所為釋示，得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其

拘束（司法院釋字第 137 號及第 216 號解釋參照）。是法院於形成裁判法律見解時，如援用機關所為解釋函令，而使其構成裁判法律見解之一部，該法律見解當屬法院依法獨立審判、解釋法律之結果，本庭自應於裁判憲法審查一併審酌。查系爭判決引述系爭函部分是否合於憲法意旨，屬裁判憲法審查之審酌範圍。故聲請人二就系爭函所為聲請，應併入系爭判決之裁判憲法審查判斷。【21】

### 三、合併審理【22】

聲請人一及二聲請法規範憲法審查部分標的同一，又聲請人二聲請裁判憲法審查部分與上開部分相牽連，本庭爰依憲訴法第 24 條第 1 項規定合併審理。【23】

### 肆、審查標的【24】

一、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。……」（即系爭規定）。【25】

二、臺北高等行政法院 109 年度訴字第 386 號判決（即系爭判決）。【26】

### 伍、形成主文之法律上意見【27】

本庭斟酌聲請人一、二聲請及陳述意旨，及關係機關財政部陳述等，作成本判決，理由如下：【28】

### 一、據以審查之憲法原則【29】

人民有依法律納稅之義務，憲法第 19 條定有明文。租稅之課徵，係為滿足國家財政需求，因涉及國家財政收入之整體規劃及預估，司法院解釋與本庭判決向來承認就租稅法律之制定，包含租稅構成要件及稽徵程序之訂定，立法機關有廣泛形成空間（司法院釋字第 745 號、第 779 號解釋及本庭 112 年憲判



字第 10 號判決參照)。惟租稅之課徵仍須符合憲法第 7 條保障平等權之意旨，如干預人民受憲法保障之各項自由權利，亦應符合憲法第 23 條之要求。【30】

(一) 法規範未依稅捐負擔能力課稅而形成之差別待遇，應與正當公益目的之達成間具合理關聯【31】

憲法第 7 條規定人民之平等權應予保障。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，及其所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度之關聯性而定（司法院釋字第 745 號解釋參照）。

【32】

租稅之課徵係為滿足國家財政需求、維繫國家總體運作，欠缺與國家特定給付措施間之對價性，因此租稅立法是否對人民所負擔之稅捐形成差別待遇，及為何種程度之差別待遇，無從依據特定公益目的或人民所獲對價判斷。是司法院解釋歷來均係以在特定事務領域中人民稅捐負擔能力異同，作為判斷差別待遇存否之依據，並具體適用於扶養費用減除、夫妻所得計算、長期照顧醫療費扣除、成本費用扣除等規範之審查。詳言之，如負稅捐債務之人因扶養無謀生能力者所生財務負擔不因受扶養者年齡而異，共同生活之夫妻並未較單獨生活者有更高之稅捐負擔能力，支出長期照顧醫療費不因付與何種醫療院所而不同，或收入所生成本費用不因執行業務所得者與薪資所得者而異，則上開情形中，法規範就稅捐負擔能力相同之人所為差別待遇即應有正當性基礎（司法院釋字第 694 號、第 696 號、第 701 號及第 745 號解釋參照）。綜上所述，根據歷來司法院解釋所形成之規則，就平等權於租稅領域之適用，可具體化為如下標準：租稅立法對人民所課予之稅捐債務，原則上應符合人民實際上之稅捐負擔能力（司法院釋字第 565 號解釋參照），即



量能課稅原則。【33】

立法機關固得基於財政需求設立特定稅目，並類型化不同課稅事實或採取不同稅率，設定相應之租稅負擔，惟仍應符合量能課稅原則之要求。如為達成特定社會目的，或簡化稽徵行政，就稅捐負擔能力相同者，課予不同稅捐負擔，或對於欠缺相同稅捐負擔能力者，一律課予相同之稅捐負擔，則此未依據稅捐負擔能力課予稅捐部分，應係為追求正當公益目的，且所採分類標準與所形成之稅負差異份量應與該正當公益目的之達成間，有合理關聯，始符合憲法保障平等權之意旨（本庭112年憲判字第10號判決參照）。【34】

遺產稅雖非依據個別繼承人之財產增益計算，而係以被繼承人總體遺產計算，惟實際上仍係對於被繼承人與繼承人間財產移轉課予稅負。雖遺贈稅法第6條第1項規定，遺產稅之納稅義務人依序為遺囑執行人、繼承人及受遺贈人，或依法選定遺產管理人，惟現實上因遺產稅稅捐債務之形成，而使其既得或應得之財產收益受有減損者，仍為繼受被繼承人一切權利義務，因遺產受有經濟能力增益之繼承人。因此，遺產稅之課徵，對於作為其真正課徵主體之繼承人而言，原則上仍須符合量能課稅原則之要求。立法機關固有廣泛空間決定遺產稅稅率高低、是否採取累進稅率等事項，惟一旦立法機關為一定之決定後，即應維持租稅體系中之平等，使稅負之高低依據人民之稅捐負擔能力而定；租稅課徵之對象，原則上亦應以立法機關據以課稅之經濟利益所歸屬之主體為限。【35】

（二）租稅之課徵如使繼承權之經濟價值嚴重減損，即侵害人

民受憲法第15條保障之財產權【36】

憲法第15條規定人民之財產權應予保障，旨在使財產所有人得依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，

免於遭受公權力或第三人之侵害，以確保人民所賴以維繫個人生存及自由發展其人格之生活資源。繼承人自繼承開始時，承受被繼承人財產上之一切權利義務（民法第 1148 條第 1 項規定參照），其繼承權及其本於繼承權就各項繼承財產所得行使之權利，受憲法第 15 條保障（司法院釋字第 771 號解釋參照）。

### 【37】

立法機關以一定之財產為租稅客體課稅，並不當然侵害人民財產權。就租稅之客體劃定、稅基計算、評定或稅率設定，立法機關具有廣泛形成空間，已如前述。惟租稅課徵不得根本動搖財產之存續，此為私有財產制度之前提。因此，立法機關固得課徵遺產稅，惟其就計算、評定稅基及設定稅率等事項所為規範，均不得掏空繼承權之本旨，使遺產繼承喪失意義。如因租稅課徵而使繼承人之繼承權經濟價值嚴重減損，即屬絞殺性租稅，而與比例原則有違，侵害人民財產權。【38】

### 二、系爭規定之立法沿革及目的【39】

遺產稅之稅目設立，寓有促進社會財富重分配之目的，自最初遺產稅法制定以來迭經修正，均係為貫徹遺產稅促進租稅負擔公平分配之社會目的。系爭規定為將被繼承人死亡前一定期間內之贈與擬制為遺產之規定。此一規定首見於 35 年 3 月 23 日制定，同年 6 月 16 日公布之遺產稅法第 8 條規定：「被繼承人死亡前 5 年內分析或贈與之財產，應視為遺產之一部份，一律徵稅。」將死亡前 5 年內分析或贈與之財產視為遺產課稅。後於 41 年 9 月 12 日修正，同年 9 月 26 日公布移列為遺產稅法第 13 條，限定分析或贈與之對象為繼承人時始擬制為遺產。嗣遺產稅法廢止，62 年 1 月 26 日制定，同年 2 月 6 日公布遺贈稅法時，沿用此一規定，將擬制範圍自 5 年改為 3 年，並增列贈與繼承人配偶之財產亦視為遺產課稅。又為配合遺贈稅法第 11 條 2

年內已納贈與稅與土地增值稅扣抵之規定，88 年 6 月 22 日修正，同年 7 月 15 日公布之遺贈稅法將擬制遺產範圍改為 2 年，即系爭規定。【40】

擬制遺產規定於 35 年 3 月 23 日制定之初，整體稅制中並未設有贈與稅之稅目，故具有防堵課稅漏洞之功能。至 62 年 1 月 26 日遺贈稅法制定時，雖已增訂課徵贈與稅之條文，仍保留此一條款，其原因在於遺產稅採累進稅率，縱使生前贈與已課徵贈與稅，被繼承人仍可能藉由生前分析財產，規避較高之稅率級距（立法院公報，第 62 卷第 6 期，院會紀錄，第 107 頁參照）。自 62 年 1 月 26 日制定至 88 年 6 月 22 日修正之現行系爭規定，僅擬制為遺產之範圍改變，規範意旨並未更動，是系爭規定之目的仍係為防止被繼承人透過生前分析財產減少遺產稅之課徵，填補課稅之漏洞以促進租稅公平（司法院釋字第 622 號解釋參照）。【41】

### 三、主文一及三部分【42】

（一）系爭規定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【43】

按系爭規定之內涵，係透過法律明文之擬制，將在被繼承人死亡前 2 年內，已由被繼承人贈與配偶之財產，視為被繼承人死亡時遺留之財產，進而將上開財產併入遺產總額，課徵遺產稅。據此，系爭規定據以課稅之客體，係被繼承人生前贈與配偶之財產，該財產所有權業已移轉予被繼承人之配偶，因該財產獲有財務能力增益者，僅為該配偶。然而，就遺產稅之課徵而言，上開財產既視為遺產總額之一部，則其所產生之稅負，

在遺贈稅法上仍係由全體繼承人以其實際繼承之遺產負擔。

【44】

因此，於繼承人非僅配偶一人，甚或是配偶因拋棄繼承（如聲請人一所審理系爭事件情形），或喪失繼承權，不再是繼承遺產之人等情形，而使繼承人之範圍與受上開財產贈與之配偶不一致時，將產生繼承人以其繼承之財產，為配偶因上開財產而生稅捐負擔能力增益，負擔納稅義務之結果。由於系爭規定未考慮因視為遺產之贈與財產而有財產增益之配偶，並不同於實際上因遺產稅之課徵而受有稅捐負擔之繼承人，致遺贈稅法中遺產總額之計算範圍擴及繼承人實際繼承之遺產以外之財產，以此為基礎計算之遺產稅額，亦無法對應於繼承人之稅捐負擔能力。申言之，因繼承而獲財產增益之繼承人，可能因系爭規定之擬制，而使其稅捐負擔，部分取決於不歸屬於己之財產增益，而非依其自身之稅捐負擔能力增益，此已背離量能課稅原則。【45】

系爭規定將一定期間之配偶間贈與，看作遺產之先付，並透過劃定被繼承人死亡前2年內之時點，擬制為遺產課稅。其目的在於填補此一被評估為有相當可能屬遺產先付之財產移轉，無法課稅，或無法計入遺產稅累進稅率計算，所產生之課稅漏洞，係屬促進租稅公平之正當公益目的。【46】

惟系爭規定既係以促進課稅公平、填補配偶間財產移轉無法課稅，產生之課稅漏洞為目的，則因系爭規定而受有稅捐負擔之人，理論上亦須為因系爭規定所定財產之贈與而受有利益之人；若未能反映真實之財產增益，偏離實際稅捐負擔能力而恣意選定納稅義務人予以課稅，即與租稅公平之意旨有違。準此，若繼承人並不是因擬制為遺產之財產而有稅捐負擔能力增益之人，則透過對該繼承人課稅，無法達成系爭規定所欲追求

之促進課稅公平目的。系爭規定就負擔擬制為遺產之財產所生稅負之義務人未設特別規定，致繼承人代為就配偶之財產增益負擔遺產稅，與達成租稅公平目的間，欠缺合理關聯。系爭規定於此範圍內，與憲法第 7 條保障平等權之意旨不符。【47】

關係機關財政部雖主張：系爭規定擬制為遺產部分，得適用納保法第 7 條第 3 項「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息」規定，使受贈配偶須以擬制為遺產之受贈財產繳納稅捐。本庭認為納保法第 7 條第 3 項之租稅規避條款並無法作為治癒系爭規定違憲瑕疵之理由，蓋租稅規避以稅捐稽徵機關能證明納稅者係基於獲得租稅利益之目的，並以非常規交易形式為之為限，被繼承人贈與時依遺贈稅法第 20 條第 6 款規定之法律明文免稅，如何連結於租稅規避，關係機關財政部並未予說明，自無從據此改變本庭之判斷。

【48】

（二）系爭規定欠缺上開負擔遺產稅之明確規範，其使繼承人繼承權之經濟價值嚴重減損者，於此範圍內，亦侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權【49】

遺產稅為對繼承遺產之人，就其繼承財產所賦加之金錢給付義務，影響人民就所繼承或受贈之財產自由使用、收益之可能性，而構成對人民受憲法第 15 條保障之財產權之干預。基於立法者對於滿足財政需求之廣泛預估特權及形成空間，此類干預原則上非對財產權之違憲侵害，即使採取較高之稅率，亦不當然違憲。然而，若租稅之課徵對私經濟活動造成絞殺之效果，即侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權，已如前述。

【50】

系爭規定因欠缺受擬制遺產贈與之配偶與其他繼承人間，如何分擔遺產稅之特別規定，除了會產生其他繼承人必須以所繼承之財產，為非自身之財產增益負擔稅捐債務之後果，甚至亦因未對所應負擔之稅捐債務設定上限之緣故，而可能使其他繼承人之繼承權因遺產稅之課徵，經濟價值嚴重減損，乃至使繼承人完全失去其本得繼承之遺產，如本件聲請人一所審理之系爭事件情形。是於此範圍內，系爭規定亦侵害人民受憲法第15條保障之財產權。【51】

關係機關財政部另主張：依據財政部101年3月8日台財稅字第10000608440號函，限定繼承人僅在所得遺產範圍內就遺產稅負繳納義務，稽徵機關亦僅就遺產執行，而不對限定繼承人之固有財產執行。本庭認為，稽徵機關在稽徵實務上就執行範圍之限定，固不危及繼承人之固有財產，但並未改變根據系爭規定所課徵之遺產稅可能導致繼承人之繼承權本身因經濟價值遭受嚴重減損，而幾近被剝奪、被淘空之事實。由於遺產之繼承相對於繼承人保有其固有財產而言，乃各自獨立之私經濟活動，就遺產稅課徵是否過度，應依據繼承人在遺產繼承之活動中，所得財產及所生稅捐負擔能力之增益判斷。至於遺產稅課徵若不僅嚴重減損遺產繼承之經濟意義，更進一步影響繼承人之固有財產，則屬除繼承權外，對繼承人額外之財產權干預，自應獨立判斷其合憲性。【52】

（三）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【53】

綜上所述，系爭規定就擬制遺產之受贈人為被繼承人配偶時，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。

【54】

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，（1）如受贈配偶亦屬遺贈稅法第 6 條第 1 項各款所定遺產稅納稅義務人，相關機關應計算擬制為遺產之財產占遺產總額比例，依該比例計算因該受贈財產所增加之稅額，就該部分稅額，僅得向配偶發單課徵。（2）如受贈配偶因拋棄繼承或喪失繼承權等事由，並非遺產稅納稅義務人，就因依系爭規定視為遺產之贈與，所增加之遺產稅負，不得以繼承人為該部分遺產稅負之納稅義務人，亦不得以被繼承人死亡時遺留之財產為執行標的。【55】

又基於憲法第 19 條租稅法律主義之意旨，租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，應以法律明定（司法院釋字第 622 號、第 674 號及第 798 號解釋參照）。就上開配偶非遺產稅納稅義務人情形，相關機關尚不得於法律未明定該配偶為納稅義務人時，即逕向該配偶課徵因擬制遺產所增加之遺產稅負。至該配偶是否及如何負擔遺產稅，自應由立法機關於檢討修正相關規定時，併同審酌。【56】

四、主文二至四部分【57】

（一）系爭規定對被繼承人之配偶，就其受被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產，欠缺相當於遺贈稅法第 17 條之 1 所定剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除之規定，於此範圍內，不符憲法第 7 條保障平等權之意旨【58】

按民法第 1030 條之 1 第 1 項規定：「法定財產制關係消滅時，夫或妻現存之婚後財產，扣除婚姻關係存續所負債務後，如有剩餘，其雙方剩餘財產之差額，應平均分配。但下列財產不在此限：一、因繼承或其他無償取得之財產。二、慰撫金。」其規範意旨在於給予婚姻關係存續中夫或妻對家務、教養子女及婚姻共同生活之貢獻公平評價（74 年 5 月 24 日修正，同年 6 月 3 日公布之民法第 1030 條之 1 規定修法理由參照）。

【59】

為貫徹民法第 1030 條之 1 規定之意旨，遺贈稅法第 17 條之 1 定有剩餘財產差額分配請求權部分自遺產總額扣除之規定。依據該規定，經配偶依民法第 1030 條之 1 規定主張剩餘財產差額分配請求權者，該請求部分得自遺產總額中扣除。由於經擬制為遺產之生前贈與財產，並非被繼承人現存財產，自無從依民法第 1030 條之 1 規定列入計算，亦無從依據遺贈稅法第 17 條之 1 規定扣除。因此，就相同數額之財產，於財產屬被繼承人死亡時現存財產之情形，或財產屬被繼承人生前贈與配偶，因系爭規定之擬制而視為遺產之情形，此二類情形中，可能分別於計算遺產淨額時，因依據遺贈稅法第 17 條之 1 規定計算基於剩餘財產差額分配請求權之扣除額時，是否得計入被繼承人（即配偶一方）現存財產之差異，導致所生整體遺產稅負亦可能隨之相異。雖租稅之課徵，無須保證人民之經濟活動或租稅規劃均可達成最有利之課稅結果，或可避免任何租稅上之不利益，惟就所生稅負上之差異，自應可合理連結於正當目的，始為合於平等之租稅立法。【60】

系爭規定究其內涵，係將一定期間之配偶間贈與，均等同遺產之先付，並就因生前先付而產生之課稅漏洞，透過劃定被繼承人死亡前 2 年內之時點類型化，一律擬制為遺產，已如前

述。從而，透過系爭規定之擬制，該筆財產在遺贈稅法中之定性，已非配偶間贈與之財產，而是被繼承人遺留之財產。參照財政部認系爭規定「係…使遺產稅之課徵狀態調整回復到『被繼承人未為贈與時』，並透過同法第 11 條第 2 項稅額扣抵機制，使整體遺產稅稅負不因被繼承人死亡前贈與行為而有不同」（關係機關財政部陳述意見書第 2 頁參照），亦足認於計算因系爭規定擬制所產生遺產稅時，應將受擬制財產一致地評價為被繼承人遺留之財產。【61】

又無論是生前贈與，或死後之財產分配與繼承，對於婚姻關係中之配偶雙方而言，並不會改變配偶共同家計與生活之事實。因此，配偶一方因共同家計所產生之經濟貢獻，在贈與及遺產稅制之設計中均應受到充分評價。透過遺贈稅法第 17 條之 1 規定之扣除，生存配偶行使剩餘財產差額分配請求權部分，自遺產總額中扣除，不再成為核算稅額之基礎。因此，當被繼承人遺有財產時，透過民法第 1030 條之 1 規定獲得法律評價之配偶經濟貢獻，進一步透過遺贈稅法規定，在遺產稅之課徵中獲得評價（司法院釋字第 620 號解釋參照）。另一方面，在贈與之情形，立法機關亦考量配偶共同家計之事實，透過贈與稅之免稅予以評價（司法院釋字第 647 號解釋參照）。系爭規定透過擬制，將被繼承人死亡前 2 年內之配偶間財產移轉，定性為遺產，性質上已無從與贈與類比，自不待言。然而，縱使擬制之遺產在民事法律關係中已不再是被繼承人死亡時遺留之財產，無從列入死亡配偶之現存財產計算剩餘財產差額，並不代表生存配偶就該財產之累積而言，當然欠缺經濟貢獻。因此，無論係被繼承人死亡時遺有財產，或是透過系爭規定之擬制，將生存配偶受贈之財產視為被繼承人遺留之財產，就該財產是否應進一步評價生存配偶之經濟貢獻，並自遺產稅中扣除而言，應無不

同。【62】

由於遺贈稅法第 17 條之 1 規定將遺產稅之扣除繫諸於民事法律關係，使被擬制為遺產之生前贈與，一方面在系爭規定中被擬制為在被繼承人死亡時點仍遺留之遺產，另一方面卻在遺贈稅法第 17 條之 1 規定上，仍然被認定為非屬被繼承人之現存財產。使得在相同遺產稅制中，對於同樣之財產，產生二種不同定性。進而使計算扣除額時，若僅依據依附於民事法律關係之遺贈稅法第 17 條之 1 規定，而欠缺其他規定時，對於同樣被計入遺產總額之擬制遺產而言，並無法一致且充分地反映生存配偶潛在之經濟貢獻。【63】

系爭規定之目的，在於填補受立法機關評估為遺產先付之財產，其所生遺產稅之課稅漏洞。在此意義下，依據系爭規定針對擬制遺產課徵之遺產稅，於計算遺產總額時將被繼承人死亡前贈與之財產視為被繼承人遺留之財產而計入，卻在計算遺產淨額時，排除該部分擬制遺產比照其他遺產評估配偶潛在經濟貢獻，予以扣除之機會。此一差別並非基於擬制遺產與被繼承人真正遺留之財產間，就配偶有無潛在經濟貢獻之本質差異，而毋寧僅是肇因於同樣在遺產稅之計算中，擬制遺產作為遺產之定性，因欠缺相當於遺贈稅法第 17 條之 1 所定剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除之規定，並未一致地貫徹於扣除額之計算，與填補課稅漏洞之目的無涉。是系爭規定於此範圍內，與填補課稅漏洞之目的達成間，欠缺合理關聯，不符憲法第 7 條保障平等權之意旨。【64】

（二）系爭規定及系爭判決均違憲，立法機關應於本判決公告之日起 2 年內，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【65】

綜上所述，系爭規定就被繼承人死亡前 2 年內贈與配偶之財

產一律擬制為遺產全部課稅，欠缺相當於遺贈稅法第 17 條之 1 所定剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除之規定，於此範圍內，牴觸憲法第 7 條保障平等權之意旨。系爭判決認聲請人二無遺贈稅法第 17 條之 1 規定之適用，且法院無從自行限縮系爭規定適用範圍，乃適用系爭規定上開違憲部分之當然結果。故系爭判決亦因適用違憲之系爭規定而違憲。【66】

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，相關機關於計算遺贈稅法第 17 條之 1 所定配偶剩餘財產差額分配請求權之扣除數額時，就視為遺產之贈與，應將該財產視為被繼承人現存財產，並依據民法第 1030 條之 1 規範意旨，例如該財產是否為婚後財產，有無但書各款情事等，計算在遺贈稅法上得扣除之剩餘財產差額分配數額，不受被繼承人配偶實際上得依民法第 1030 條之 1 規定請求之範圍限制。【67】

#### 陸、結論【68】

一、系爭規定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。【69】

二、系爭規定對被繼承人之配偶，就其受被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產，欠缺相當於遺贈稅法第 17 條之 1 所定剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除之規定，於此範圍內，不符憲法第 7 條保障平等權之意旨。系爭判決因適用系爭規定上開違憲部分，亦屬違憲。【70】

三、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。【71】

四、系爭判決及系爭裁定應予廢棄，並發回臺北高等行政法院高等行政訴訟庭。【72】

柒、併此指明【73】

遺產之取得屬繼承人之財產增益，繼承人因有稅捐負擔能力之增益，而應以其所得之財產，負擔繳納稅捐之義務，自屬當然。惟遺產非僅具經濟價值，亦可能涉及繼承人賴以維生之生存資源，例如專供繼承人居住用之房屋及土地，或因被繼承人死亡致家計支持喪失，所需之替代經濟來源。於現行總遺產稅制下，立法機關並應充分考量個別繼承人財產權及生存權保障意旨，訂定個別繼承人負擔總體遺產稅負之合理上限。【74】

又現有遺產稅制使所有繼承人以遺產共負繳納遺產稅義務，使遺產稅與個別繼承人財產增益脫鉤，與遺產稅設置之初，為透過財產代際流動之課稅，促進分散財富、達成重分配效果之目的，未盡相符。此外，全體繼承人共同課稅，亦可能使遺贈稅法第17條第1項各款本於生存權保障意旨所設之減除，未能反映個別繼承人各自因扶養、照顧需求，而應產生之稅負差異。遺贈稅法於62年制定之初，係考量當時徵納技術、社會背景，有意保留舊遺產稅法中之總遺產稅制（第1屆立法院第49會期第28次會議議案關係文書，院總第24號，政府提案第1230號，第3頁至第4頁參照），惟自遺贈稅法制定至今已相隔50餘年，相關機關允宜充分考量社會背景、科技及稽徵技術之改變，通盤檢討修正遺產稅制，使其合乎量能課稅原則之本旨，均併此指明。【75】



中 華 民 國 113 年 10 月 28 日

憲法法庭 審判長大法官 許宗力

大法官 蔡烱燉 許志雄 張瓊文  
黃瑞明 詹森林 黃昭元  
謝銘洋 呂太郎 楊惠欽  
蔡宗珍 蔡彩貞 朱富美  
陳忠五 尤伯祥

本判決由許大法官宗力主筆。

大法官就主文所採立場如下表所示：

主 文 項 次	同 意 大 法 官	不 同 意 大 法 官
第 一 項	許大法官宗力、蔡大法官烱燉、 許大法官志雄、張大法官瓊文、 黃大法官瑞明、詹大法官森林、 黃大法官昭元、謝大法官銘洋、 呂大法官太郎、楊大法官惠欽、 蔡大法官宗珍、蔡大法官彩貞、 朱大法官富美、陳大法官忠五、 尤大法官伯祥	無
第 二 項	許大法官宗力、蔡大法官烱燉、 許大法官志雄、張大法官瓊文、 黃大法官瑞明、詹大法官森林、 黃大法官昭元、謝大法官銘洋、 呂大法官太郎、蔡大法官宗珍、 蔡大法官彩貞、朱大法官富美、 陳大法官忠五	楊大法官惠欽、尤大法官伯祥
第 三 項	全部同意 許大法官宗力、蔡大法官烱燉、 許大法官志雄、張大法官瓊文、 黃大法官瑞明、詹大法官森林、 黃大法官昭元、謝大法官銘洋、 呂大法官太郎、蔡大法官宗珍、 蔡大法官彩貞、朱大法官富美、 陳大法官忠五  部分同意（本項關於主文第 1 項 部分） 楊大法官惠欽、尤大法官伯祥	部分不同意（本項關於主文第 2 項部分） 楊大法官惠欽、尤大法官伯祥
第 四 項	許大法官宗力、蔡大法官烱燉、 許大法官志雄、張大法官瓊文、	楊大法官惠欽、尤大法官伯祥

	黃大法官瑞明、詹大法官森林、 黃大法官昭元、謝大法官銘洋、 呂大法官太郎、蔡大法官宗珍、 蔡大法官彩貞、朱大法官富美、 陳大法官忠五	
--	--	--

【意見書】

部分不同意見書：楊大法官惠欽提出，尤大法官伯祥加入。

以上正本證明與原本無異。

書記官 劉育君

中 華 民 國      113      年      10      月      28      日

## 憲法法庭 113 年憲判字第 11 號判決部分不同意見書

楊惠欽大法官 提出

尤伯祥大法官 加入

本席就本號判決主文第二項、第四項及主文第三項關於主文第二項部分，尚難同意，其餘部分則敬表贊同。爰就不同意部分，提出本意見書。

### 壹、本號判決主文第二項（下稱主文二）部分

本號判決主文二係以遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第 15 條第 1 項第 1 款（下稱系爭規定），關於被繼承人死亡前 2 年內贈與配偶之財產視為被繼承人之遺產（下稱系爭擬制遺產），併入被繼承人遺產總額部分之規定合憲為前提，認系爭規定「對被繼承人之配偶，就其受被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產，欠缺相當於遺產及贈與稅法第 17 條之 1 所定剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除之規定，於此範圍內，不符憲法第 7 條保障平等權之意旨。」

查：（1）此部分之爭議，係因被繼承人即死亡配偶死亡前 2 年內贈與配偶（下稱生前贈與）之財產（即系爭擬制遺產），因系爭規定被擬制為被繼承人遺產，而與「被繼承人死亡時所遺財產」，併計入被繼承人遺產總額；但為生存配偶之夫妻剩餘財產差額分配扣除額之計算時，因依民法第 1030 條之 1 規定，系爭擬制遺產非屬被繼承人即死亡配偶於死亡時之婚後財產，而不得計入核算夫妻剩餘財產差額分配請求之財產範圍，致得列報剩餘財產差額分配之扣除額金額，少於本號判決聲請人二之主張而衍生。（2）又上所稱「被繼承人

死亡時所遺財產」，係指被繼承人所有而於其死亡時所存在之財產，就財產型態言，包含動產、不動產、具財產價值之權利等，就取得時點言，包含婚前財產、婚後財產；但因夫妻剩餘財產差額分配之財產係指婚後財產，而系爭擬制遺產，就生存配偶言，因係於夫妻關係存在時受贈之財產，固屬生存配偶之婚後財產，惟依上述之主文二爭議，系爭擬制遺產必須認屬被繼承人即死亡配偶之財產，且屬得計入夫妻剩餘財產分配範圍之婚後財產，生存配偶始得因主文二而增加剩餘財產之分配額，進而增加遺贈稅法第 17 條之 1 第 1 項規定所稱之扣除額，並因而減少遺產稅額。然此等已經被繼承人生前贈與之財產，就被繼承人即死亡配偶言，其原所有之原因，係可能存有非屬得計入夫妻剩餘財產差額分配計算範圍者(民法第 1030 條之 1 第 1 項但書規定參照)；亦即僅自系爭擬制遺產之可能來源言，其中若有屬死亡配偶之婚前財產，而不得計入夫妻剩餘財產差額分配計算範圍者，則雖有本號判決主文二之諭知，亦非得因而受有減少遺產稅之利益。(3) 因本號判決主文二係涉及夫妻剩餘財產差額分配請求，而得計入計算者又限於夫妻之婚後財產，故為利說明，以下所稱「被繼承人所存遺產」係指被繼承人死亡時所遺財產中屬得計入剩餘財產分配範圍之婚後財產，另所稱「生前贈與」(包含遭擬制為遺產者)亦同。均先此敘明。

以下爰分述本席難以同意本號判決主文二之理由：

- 一、**被繼承人所存遺產與系爭擬制遺產，雖均被計入遺產總額，但就夫妻剩餘財產差額分配言，二者並不具可相提併論性，而不生是否違反平等權保障之問題**

**(一) 系爭擬制遺產尚不因系爭規定致被計入被繼承人之遺產總額，即於遺產稅申報之夫妻剩餘財產差額分配上，當然得認與被繼承人所存遺產係相同事物，而應相同處理**

系爭規定規定：「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。」其目的係為填補因系爭規定而被評估為有相當可能屬遺產先付之財產移轉，無法課稅，或無法計入遺產稅累進稅率計算，所產生之課稅漏洞（本號判決理由第 46 段參照）。

另夫妻剩餘財產差額分配，係基於民法第 1030 條之 1 第 1 項：「法定財產制關係消滅時，夫或妻現存之婚後財產，扣除婚姻關係存續所負債務後，如有剩餘，其雙方剩餘財產之差額，應平均分配。但下列財產不在此限：一、因繼承或其他無償取得之財產。二、……」之規定，而此規定則係為彰顯夫妻對於婚姻共同生活之貢獻，使於財產制關係消滅時，弱勢一方具有最低限度保障之目的而制定（本條之立法理由參照）。

至於本號判決主文二所指之遺贈稅法第 17 條之 1 則規定：「(第 1 項) 被繼承人之配偶依民法第 1030 條之 1 規定主張配偶剩餘財產差額分配請求權者，納稅義務人得向稽徵機關申報自遺產總額中扣除。(第 2 項) 納稅義務人未於稽徵機關核發稅款繳清證明書或免稅證明書之日起 1 年內，給付該請求權金額之財產予被繼承人之配偶者，稽徵機關應於前述期間屆滿之翌日起 5 年內，就未給付部分追繳應納稅賦。」

亦即遺贈稅法第 17 條之 1 第 1 項僅係基於民法第 1030 條之 1 所規定夫妻剩餘財產差額分配請求之規範意旨，在遺產稅申報上，為得自遺產總額中扣除之確認；而同條第 2 項規定，更係基於民法第 1030 條之 1 所規定之夫妻剩餘財產差額分配請求權，如上述之立法目的及性質上應發生之財產所有權歸屬變動，為防杜生存配偶之「假行使真扣除」，並使繼承人有充裕時間辦理給付生存配偶主張之剩餘財產差額分配請求權金額之財產而為。

經查：

- 1、系爭規定係屬將被繼承人所存遺產與系爭擬制遺產均計入被繼承人遺產總額之規定；至於生存配偶主張夫妻剩餘財產差額分配請求權之結果，係所主張之差額分配金額得列入被繼承人遺產總額之扣除額。亦即系爭規定與遺贈稅法第 17 條之 1 在遺產稅制上係分屬計算遺產總額與遺產淨額之不同定位之規範。
- 2、承前可知，夫妻剩餘財產差額分配之制度及其要件係基於民法第 1030 條之 1 之規定，而遺贈稅法第 17 條之 1 則係因民法第 1030 條之 1 規定，所生夫妻財產所有權歸屬之變動，基於實質課稅原則及避免生存配偶藉差額分配請求權為「假行使真扣除」之弊端而為，尚與系爭規定係為避免遺產先付之財產移轉所生遺產稅課稅漏洞之目的，顯然有別。

從而，遺贈稅法第 17 條之 1 係為在遺產稅上，落實實質課稅原則，乃將夫妻剩餘財產差額分配請求作為扣除額，



以計算遺產淨額，而系爭擬制遺產與被繼承人所存遺產，雖因系爭規定而同被計入被繼承人之遺產總額，但尚無從因之即謂二者於遺產稅申報之夫妻剩餘財產差額分配扣除額上，屬相同事物，而應相同處理。

**（二）依本號判決所稱「生存配偶潛在經濟貢獻」言，於夫妻剩餘財產差額分配上，被繼承人所存遺產與系爭擬制遺產，尚不具可相提併論性，而非相同事物**

遺贈稅法第 17 條之 1 係因民法已於第 1030 條之 1 為夫妻剩餘財產差額分配之規定，基於實質課稅原則等而為之確認性及後續配套之規範，已詳如前述。申言之，縱無遺贈稅法第 17 條之 1 第 1 項之得列報為扣除額之規定，亦不影響此扣除額之列報；即就被繼承人所存遺產與系爭擬制遺產，在夫妻剩餘財產差額分配上之定位，係應依民法第 1030 條之 1 規定，尚非依遺贈稅法第 17 條之 1 規定判斷之。

又夫或妻之婚後財產因均蘊含夫妻雙方共同協力之經濟貢獻，是於法定夫妻財產制消滅時，係透過民法第 1030 條之 1 規定之剩餘財產差額分配請求權，為變動財產歸屬之法律評價。而依前述民法第 1030 條之 1 規定，被繼承人生前贈與之財產，在法定夫妻財產制中，係生存配偶已自死亡配偶無償取得之財產，縱尚為生存配偶於法定財產制關係消滅（即死亡配偶死亡）時之「現存」婚後財產，但並非得列入夫妻剩餘財產差額分配範圍之婚後財產。

此外，民法第 1030 條之 1 所以規定生存配偶於法定財產制關係消滅前（即死亡配偶死亡前）無償取得之財產（包含受贈自生存配偶），不計入核算夫妻雙方剩餘財產差額分

配請求之婚後財產範圍，當係基於以贈與方式使他人無償取得財產，本具有使該他人即受贈人取得該財產，而使受贈財產對受贈人具類似一身專屬之意旨。是本於夫妻雙方對婚後財產所內含之經濟貢獻及協力，所為之夫妻剩餘財產差額分配規定，自無由反於贈與人之本意，而將已與夫妻剩餘財產差額分配目的〈詳見本意見書前述一、(一)〉無關之受贈財產予以納入之必要；而此意旨於生存配偶之受贈財產係死亡配偶所為者亦同。甚且此等已經被繼承人生前贈與之財產，就被繼承人即死亡配偶所有之原因言，係可能存有非屬得計入夫妻剩餘財產差額分配計算範圍者。

從而可認，被繼承人所存遺產，係尚未經生存配偶透過民法第 1030 條之 1 剩餘財產差額分配請求權，就夫妻雙方共同協力之經濟貢獻進行法律上評價，以定其歸屬之財產<sup>1</sup>。至於被繼承人生前贈與之系爭擬制遺產，就生存配偶言，已屬毋庸為反映生存配偶之潛在經濟貢獻而予以評價之婚後財產，則於遺產稅申報之夫妻剩餘財產差額分配扣除額上，自無從復基於反映生存配偶潛在經濟貢獻而再予評價。故而，「系爭擬制遺產」相較於「被繼承人所存遺產」，二者雖因系爭規定而均計入遺產總額，以核課遺產稅，但就有無評估夫妻雙方共同協力之經濟貢獻言，二者並非相同事物。

## **二、主文二將導致系爭規定無法落實其規範意旨，進而違背遺產稅課徵目的，且有是否反生不平等之疑慮**

### **(一)主文二將導致系爭規定無法落實其規範意旨，進而違**

<sup>1</sup> 如附表一編號(3)之(一)例，生存配偶因夫妻共同協力之經濟貢獻，即有因剩餘財產分配之扣除額即(B)部分可資主張。亦即於遺產規劃失敗之情形，被繼承人對配偶之生前贈與，仍有因系爭規定而擬制為遺產者，依遺贈稅法第 17 條之 1 即按民法第 1030 條之 1 規定所計算之剩餘財產分配扣除額之情。

## 背遺產稅課徵目的

遺產稅之課徵本具有平均社會財富之意旨，是其課徵，社會意義重於財政意義，而遺贈稅法第 15 條之擬制遺產規定，則是為避免此目的之達成所可能存在之漏洞而採取之防杜手段。惟於本號判決主文二之諭知下，被繼承人對其配偶之生前贈與即系爭擬制遺產，如得認屬被繼承人之婚後財產〈詳見本意見書前開壹、先此敘明之(2)部分〉，而應計入民法第 1030 條之 1 之夫妻剩餘財產差額分配請求權之計算範圍，即因可能增加依遺贈稅法第 17 條之 1 第 1 項所規定自遺產總額扣除之金額(即扣除額)，從而形成透過夫妻贈與方式進行遺產先付之租稅規劃者，將獲得「或會贏但不會輸」之結果，形同鼓勵透過夫妻贈與方式進行遺產先付之租稅規劃，而導致系爭規定無法落實其規範意旨，進而違背遺產稅課徵目的。理由如下：

### 1、被繼承人有無為生前贈與，因系爭規定，於現行法所可能呈現之情況

系爭規定之系爭擬制遺產，係按被繼承人生前贈與配偶財產之時點是否在被繼承人死亡時 2 年內判斷之。換言之，此生前贈與若在被繼承人死亡前 2 年內為之，則該財產即應計入被繼承人遺產總額，課徵遺產稅；反之，若生前贈與係已超過被繼承人死亡時 2 年，則該生前贈與財產即不計入被繼承人遺產總額。從而，因被繼承人有無藉生前贈與而為遺產稅之租稅規劃，在現行規定下所可能發生之結果，爰以後附之附表一、二簡示之，並說明如下：

被繼承人有無藉生前贈與而為遺產稅之租稅規劃，在現

行規定下所可能之結果如下：

A、未為生前贈與之遺產稅規劃者〈如附表一、二之編號(1)〉：被繼承人未為生前贈與，故無因系爭規定之擬制遺產。

B、規劃成功者〈如附表一、二之編號(2)〉：生前贈與在被繼承人死亡之 2 年前為之，該生前贈與財產不計入被繼承人遺產總額。

C、規劃失敗者〈如附表一、二之編號(3)〉：被繼承人生前贈與在其死亡前 2 年內為之，該生前贈與財產計入被繼承人遺產總額，但因屬受贈人即生存配偶無償取得之財產，依民法第 1030 條之 1 規定，非屬得計入夫妻剩餘財產差額分配之夫妻婚後財產。

綜觀附表一、二，對作為遺產稅計算基礎之遺產淨額即(C)，各進行附表一、二之編號(1)「未為遺產規劃」、(2)「遺產規劃成功」、(3)「遺產規劃失敗」之比較，就有否規劃及規劃是否成功之差異言，附表一甚為明顯，附表二則較不明顯；而附表一、二案例設定上之差異，主要在於生前贈與之金額，準此，似可推知系爭規定之擬制遺產制度，生前贈與之財產金額越高者，其規劃之風險利益將越高（詳下述）。此外，總括而言，原則上規劃失敗者之遺產稅負擔係高於或至多等於未為規劃者〈比較附表一、二之編號(3)「遺產規劃失敗」與(1)「未為遺產規劃」〉<sup>2</sup>，而此本係系爭規定透過擬制遺產制度本身，藉由「時間」(被繼承人生前贈與

<sup>2</sup> 即屬於遺產淨額之金額(C)部分；如附表一編號(3)之(一)例為 8600 萬、編號(1)之(一)例為 4600 萬，二者差異甚大；但於附表二編號(3)與(1)則均為 1500 萬。

與死亡是否超過 2 年) 所具之不確定性及風險性，所欲達被繼承人不為生前分配遺產之手段。

2、因主文二，使透過生前贈與為遺產稅規劃者，將獲得「或會贏但不會輸」之結果，而有違遺產稅課徵目的與系爭規定規範意旨

先觀附表一編號 (3)「遺產規劃失敗」、(4)「本號判決主文二」之例，可知於被繼承人有藉生前贈與配偶財產而應適用系爭規定下，生存配偶之剩餘財產差額分配扣除額〈即 (B) 部分〉，其依遺贈稅法第 17 條之 1 規定計算者，與按本號判決主文二之諭知核算者，係有甚大之差異<sup>3</sup>；且於編號(4)按主文二所計算之生存配偶剩餘財產差額分配扣除額，不論係其中之 (一) 200 萬元或 (二) 2000 萬元案例，均係與被繼承人未為生前贈與之遺產稅規劃者同〈詳見附表一編號 (1)「未為遺產規劃」與 (4)「本號判決主文二」之扣除額 (B)〉<sup>4</sup>；換言之，以生前贈與配偶財產方式所為遺產先付之遺產稅規劃，所存在之規劃失敗後果，僅是與未為規劃者同，從而前開所列之規劃失敗情形將不存在，而此於附表二所示案例之結論亦同，僅是本號判決主文二對之，並無因而增加夫妻剩餘財產差額分配請求之扣除額的實益 (詳下述)。

查依遺贈稅法第 20 條第 1 項第 6 款規定，配偶相互贈與之財產係不計入贈與總額，即不課徵贈與稅。則於本號判決主文二之諭知下，基上所述，以夫妻生前贈與進行遺產稅

<sup>3</sup> 即夫妻剩餘財產分配請求之扣除額 (B) 部分；於附表一編號 (3) 之 (一) 例為 400 萬、編號 (4) 之 (一) 例為 4400 萬；於編號 (3) 之 (二) 例因生存配偶無差額可主張而為 0 元、編號 (4) 之 (二) 例則為 3500 萬。

<sup>4</sup> 即夫妻剩餘財產分配請求之扣除額 (B) 部分；編號 (1) 之 (一) 例與編號 (4) 之 (一) 例，均為 4400 萬；編號 (1) 之 (二) 例與編號 (4) 之 (二) 例，均為 3500 萬。

之租稅規劃，應可謂係「或會贏」(如編號(2)「遺產規劃成功」者)但「不會輸」〈比較編號(4)「本號判決主文二」與(1)「未為遺產規劃」〉之無風險規劃，並其影響將會是形同鼓勵夫妻以生前贈與方式進行遺產稅規劃，而使系爭規定藉由「時間」(被繼承人生前贈與與死亡是否超過2年)所具之不確定性及規劃失敗之風險性，所欲達被繼承人不為生前分配遺產之目的，難以達成。且比較附表一及二之例〈詳見各例之編號(4)與(3)、(2)之(C)部分〉，亦可知被繼承人生前贈與之財產金額越高者，其遺產稅規劃之風險利益將越高<sup>5</sup>，則於「高利益」卻「無高風險」(即最壞之結果亦僅係等同未為生前贈與)之比較下，課徵遺產稅所欲達平均社會財富之目的，亦將大打折扣。從而可認，主文二係與遺產稅之課徵目的及系爭規定之規範意旨有所未合。

## (二) 主文二有是否反生不平等之疑慮

### 1、被繼承人生前贈與之金額越高，因主文二而享有無規劃失敗風險之利益亦越高

以下係欲就附表一及二進行比較，爰先觀附表一編號(3)「遺產規劃失敗」、(4)「本號判決主文二」項下就生存配偶婚後財產分別所列(一)200萬元、(二)2000萬元之例，亦即於相同生前贈與金額下(均8000萬元)，於編號(3)依現行規定及編號(4)依主文二所為之核算，其等計入遺產淨額(按，淨額愈高、遺產稅額愈多)之金額，雖因夫妻剩

<sup>5</sup> 比較比較附表一編號(4)之(二)例與附表二編號(4)例，其被繼承人所存遺產及生存配偶婚後財產之金額均相同，但生前贈與即擬制遺產則有8000萬與500萬之別，而觀遺產淨額(C)之金額，附表一編號(4)之(二)例之5500萬，較之編號(3)之(二)例之9000萬，係具甚大之無規劃失敗風險利益，且如規劃成功，更有如編號(2)(二)例之高額規劃利益；但於附表二編號(4)例之1500萬，則與編號(1)未為規劃者及編號(3)規劃失敗者同(均為1500萬)，而不具規劃效益。



餘財產扣除額之差異而有別，但於再分就編號(3)、(4)之(一)200萬元與(二)2000萬元之例各別比較，則均可得出於編號(4)依主文二所核算之計入遺產淨額金額〈即(C)部分〉，無論係於(一)200萬元或(二)2000萬元之例，均係少於編號(3)依現行規定所核算者<sup>6</sup>，且於編號(4)依主文二所核算之金額並係同於編號(1)即未為生前贈與之遺產規劃者<sup>7</sup>。

惟再觀附表二之編號(3)、(4)項，可知附表二之案例較之附表一編號(3)、(4)之(二)2000萬元之例，其差別係在於「生前贈與」之金額，即附表一為8000萬元、附表二為500萬元；但於附表二之案例上，於編號(4)依本號主文二所核算之屬於遺產淨額之金額〈(即(C)部分)〉，雖仍與編號(1)之未為生前贈與之遺產規劃者同<sup>8</sup>，而與附表一所呈現之情形相同，惟附表二編號(4)依本號判決主文二所核算之金額〈(即(C)部分)〉與編號(3)按現行規定所核算之金額亦同(均為1500萬元)，而與上述附表一之案例所呈現者，明顯有別。

申言之，透過上述附表一、二案例之比較，應可認於被繼承人之生前贈與遭依系爭規定擬制為遺產之情形，並未因本號判決主文二之諭知，致均得因而增加夫妻剩餘財產分配扣除額，進而獲有減少遺產稅額之利益(如附表二之案例)，而是生前贈與金額越高者，其因本號判決主文二而享有無規劃失敗風險之利益將越高，從而期待規劃成功〈比較附表一

<sup>6</sup> 即屬於遺產淨額之金額(C)部分，附表一編號(4)之(一)例4600萬少於編號(3)之(一)例8600萬；編號(4)之(二)例5500萬少於編號(3)之(二)例9000萬。

<sup>7</sup> 即屬於遺產淨額之金額(C)部分，附表一編號(4)之(一)例與編號(1)之(一)例同為4600萬、編號(4)之(二)例與編號(1)之(二)例同為5500萬。

<sup>8</sup> 即附表二編號(1)與編號(4)之遺產淨額(C)，均同為1500萬。

編號（2）規劃成功之例〉之誘因也更大。

## 2、主文二有是否反生不平等之疑慮

民法第 1148 條之 1 第 1 項規定：「繼承人在繼承開始前 2 年內，從被繼承人受有財產之贈與者，該財產視為其所得遺產。」此即民法之「視為所得遺產」規定，其規範目的係為避免被繼承人於生前將遺產贈與繼承人，以減少繼承開始時之繼承人所得遺產，致影響被繼承人之債權人權益，是其並不影響繼承人間應繼財產之計算，因此，本條項財產除屬於同法第 1173 條所定特種贈與應予歸扣外，並不計入該條之應繼遺產<sup>9</sup>（本條立法理由參照）。

又觀系爭規定與上述民法第 1148 條之 1 規定，可知其等均僅係基於避免遺產稅課徵或債權人權益保障之漏洞等目的而為之擬制遺產規範，而其規範之法效亦均僅在規範目的之達成，均無因此變動依民法等其他法規範所產生或可能發生之財產關係或歸屬，以避免治絲益棼，增生爭議，此觀上述民法第 1148 條之 1 第 1 項規定之立法理由，以及上述遺贈稅法第 17 條之 1 規定與本意見書壹、一、（一）之說明亦明。

惟因本號判決主文二之諭知，勢將使依系爭規定而擬制為遺產之生前贈與（受贈人為生存配偶），因依民法第 1030 條之 1 規定屬不計入夫妻剩餘財產差額分配範圍之婚後財產，而不影響該財產已歸屬生存配偶之既有狀態，產生後續

<sup>9</sup> 民法第 1173 條規定：「（第 1 項）繼承人中有在繼承開始前因結婚、分居或營業，已從被繼承人受有財產之贈與者，應將該贈與價額加入繼承開始時被繼承人所有之財產中，為應繼遺產。但被繼承人於贈與時有反對之意思表示者，不在此限。（第 2 項）前項贈與價額，應於遺產分割時，由該繼承人之應繼分中扣除。（第 3 項）贈與價額，依贈與時之價值計算。」

是否應予變動之疑義？就此問題，本席認為自主文二係以遺贈稅法未為相類規定作為違憲理由之諭知，應得認其真意應僅為發生遺贈稅法上之租稅效果（減少遺產稅），然縱係如此，且亦不論本意見書前開不同意主文二關於有違平等權保障之論點，單就前述主文二導致系爭規定無法落實其規範意旨，進而違背遺產稅課徵目的之公益上的不利益，以及主文二之諭知尚非得普遍性地適用及受益，且係越高額之生前贈與，其無規劃失敗但可能成功之風險利益將越高之情形而言，實有是否反增生不平等之疑慮。

## **貳、本號判決主文第三項（下稱主文三）中關於主文第二項（下稱主文二）及主文第四項（下稱主文四）部分**

### **一、主文三中關於主文二部分**

本號判決主文三係諭知：「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。」而本號判決就系爭規定之審查，係分別以主文一及二為違憲之諭知，雖均以不符憲法第7條平等權保障意旨為論據，但卻係針對不同面向之問題而為。申言之，主文一係針對因系爭規定而擬制為遺產之生前贈與所增加之遺產稅額，應如何課徵而為；至於主文二則係就經擬制為遺產之生前贈與，受贈之生存配偶所為夫妻剩餘財產差額分配之扣除額應如何計算而為。本席不同意本號判決主文二，但就主文一則敬表贊同，是因本號判決主文一、二之法規範違憲宣告，進而所為違憲效果諭知之主文三，本席就其中關於主文二部分亦難以同意。

### **二、主文第四項部分**

本號判決主文四係諭知：「臺北高等行政法院 109 年度訴字第 386 號判決違憲。該判決及最高行政法院 111 年度上字第 11 號裁定均廢棄，並發回臺北高等行政法院高等行政訴訟庭。」此一主文係針對本號判決聲請人二（主文二之聲請人）之原因案件所為之裁判憲法審查聲請而為。

查本號判決之聲請人二雖亦係就系爭規定聲請法規範憲法審查，但其爭點核與聲請人一有別，故而本號判決乃分別為主文一、二之諭知，已如前述。是雖本號判決主文一之諭知，形式上亦可能於聲請人二有利<sup>10</sup>；但基於本號判決就主文四係援引主文二之違憲理由為據，進而就上述臺北高等行政法院判決，以聲請人二無遺贈稅法第 17 條之 1 規定之適用，且法院無從自行限縮系爭規定適用範圍，乃適用系爭規定關於主文二所諭知違憲部分之當然結果為由，而認該判決亦因適用違憲之系爭規定而違憲（詳見本號判決理由第 66 段）；以及聲請人二之違憲審查聲請，並無類如主文一所認違憲部分之指摘，暨聲請人二部分亦無生存配偶非遺產稅納稅義務人之情。故本席就本號判決本於主文二之法規範違憲意旨，以主文四所為裁判違憲並予以廢棄之諭知，亦難同意。

### 叁、結語

觀附表一、二之編號（2）「遺產規劃成功」之情形，在屬於遺產淨額之金額上〈即（c）〉，較之編號（1）「未為遺產規劃」、（3）「遺產規劃失敗」及（4）「本號判決主文二」均最少，從而應課徵之遺產稅額亦最少之例示，以及綜合附表一、二所呈現被繼承人生前贈與配偶之財產即擬制遺產之金

<sup>10</sup> 依本號判決主文一，聲請人二之原因案件核課處分可能會遭撤銷，命另為符合主文一意旨之處分。

額越高，其遺產稅規劃之獲益可能將越大之情，並徵諸本意見書壹、二、所述，可知，以對配偶生前贈與財產方式所為之遺產稅規劃，其規劃成功者，係得獲有減少遺產稅之利益，且於本號判決公告後，縱規劃失敗即應適用系爭規定，致被繼承人對生存配偶之生前贈與將計入遺產總額課徵遺產稅，但其後果，亦僅是與未為生前贈與之規劃者相同，既無實質上之規劃失敗風險，並此等生前贈與之租稅規劃風險利益即減少之遺產稅額，係與生前贈與之金額成正比，而均將使系爭規定之規範效益大打折扣。

實則，採取對配偶生前贈與方式進行遺產稅規劃，係因尚具有配偶相互贈與之財產係不計入贈與總額，即不課徵贈與稅之利基(遺贈稅法第 20 條第 1 項第 6 款規定參照)；惟此不課徵贈與稅規定原係基於夫妻是生活共同體，而認有將夫妻視為經濟共同體之必要等理由所為<sup>11</sup>。而基於夫妻所具日常家務代理之本質，並為避免人民與稽徵機關間之無謂勞費，夫妻間難以證明具對價性之財產移動，規定不計入贈與總額，本具一定意義；但現行規定因無不計入贈與總額之限額，亦無其他之相對應機制，已易使配偶相互贈與成為租稅規劃之手段，而於本號判決主文二之宣告下，或將更增生以生前贈與配偶財產之方式，進行遺產先付之誘因。是值此因本號判決之公告，勢將進行相關法律修正之契機，主管機關整合為包含遺贈稅法第 20 條第 1 項第 6 款規定等相關制度之檢討，應是更根本而須併予考量之方向。

---

<sup>11</sup> 詳見立法院公報第 83 卷第 83 期院會紀錄，第 149 頁。

附表一：

		被繼承人所存遺產	生前贈與	生存配偶婚後財產	遺產總額(A)	夫妻剩餘財產分配請求之扣除額(B)	屬於遺產淨額之金額(C) (A-B=C)
(1) 未為遺產規劃	未為生前贈與，並依遺§17-1 計算扣除額	9000 萬	無	(一) 200 萬	9000 萬	$(9000+200)/2 - 200 = 4400$ 萬	$9000 - 4400 = 4600$ 萬
				(二) 2000 萬	9000 萬	$(9000+2000)/2 - 2000 = 3500$ 萬	$9000 - 3500 = 5500$ 萬
(2) 遺產規劃成功	生前贈與 2 年後死亡，未依系爭規定擬制遺產，並依遺§17-1 計算扣除額	1000 萬	8000 萬 →未擬制為遺產	(一) 200 萬	1000 萬	$(1000+200)/2 - 200 = 400$ 萬	$1000 - 400 = 600$ 萬
				(二) 2000 萬	1000 萬	$(1000+2000)/2 = 1500$ 萬 →生存配偶婚後財產 2000 萬 > 1500 萬，扣除額為 0 元。	$1000 - 0 = 1000$ 萬
(3) 遺產規劃失敗	生前贈與 2 年內死亡，依系爭規定擬制遺產，並依遺§17-1 計算扣除額	1000 萬	8000 萬 →擬制遺產	(一) 200 萬	$1000 + 8000 = 9000$ 萬	$(1000+200)/2 - 200 = 400$ 萬	$9000 - 400 = 8600$ 萬
				(二) 2000 萬	$1000 + 8000 = 9000$ 萬	$(1000+2000)/2 = 1500$ 萬 →生存配偶婚後財產 2000 萬 > 1500 萬，扣除額為 0 元。	$9000 - 0 = 9000$ 萬
(4) 本號判決主文二	生前贈與後 2 年內死亡，依系爭規定擬制遺產，但依主文二計算扣除額	1000 萬	8000 萬 →擬制遺產	(一) 200 萬	$1000 + 8000 = 9000$ 萬	$(1000+8000+200)/2 - 200 = 4400$ 萬	$9000 - 4400 = 4600$ 萬
				(二) 2000 萬	$1000 + 8000 = 9000$ 萬	$(1000+8000+2000)/2 - 2000 = 3500$ 萬	$9000 - 3500 = 5500$ 萬

附表二：

		被繼承人所存遺產	生前贈與	生存配偶婚後財產	遺產總額 (A)	夫妻剩餘財產分配 請求之扣除額 (B)	屬於遺產淨 額之金額 (C) (A-B=C)
(1)	未為生前贈與，並依遺§17-1 計算扣除額	1500 萬	無	2000 萬	1500 萬	$(1500+2000)/2$ =1750 萬 → 生存配偶婚後財產 2000 萬 > 1750 萬，扣除額為 0 元。	1500-0 =1500 萬
(2)	生前贈與 2 年後死亡，未依系爭規定擬制遺產，並依遺§17-1 計算扣除額	1000 萬	500 萬 → 未擬制為遺產	2000 萬	1000 萬	$(1000+2000)/2$ =1500 萬 → 生存配偶婚後財產 2000 萬 > 1500 萬，扣除額為 0 元。	1000-0 =1000 萬
(3)	生前贈與 2 年內死亡，依系爭規定擬制遺產，並依遺§17-1 計算扣除額	1000 萬	500 萬 → 擬制遺產	2000 萬	1000+500 =1500 萬	$(1000+2000)/2$ =1500 萬 → 生存配偶婚後財產 2000 萬 > 1500 萬，扣除額為 0 元。	1500-0 =1500 萬
(4)	生前贈與後 2 年內死亡，依系爭規定擬制遺產，但依主文二計算扣除額	1000 萬	500 萬 → 擬制遺產	2000 萬	1000+500 =1500 萬	$(1000+500+2000)/2$ =1750 萬 → 生存配偶婚後財產 2000 萬 > 1750 萬，扣除額為 0 元。	1500-0 =1500 萬



