

刊登於世新法學第1卷1號，2007年12月，第138-168頁。

租稅國理念下之財產繼承制度 —以遺產稅之憲法意義為中心*

藍元駿**

要目

壹、引言

貳、財產繼承制度與租稅國

一、遺產稅之課徵與被繼承人之財產自由

二、遺產稅作為憲法上保障手段

參、遺產稅在憲法上定位

一、量能平等負擔原則作為遺產稅正當性基礎

（一）遺產稅之稅捐客體

（二）遺產稅法之構成要件

（三）基礎遺產稅制與所得稅體系之分工

（四）量能原則在具體稅基之實踐

二、租稅國體系下遺產稅制度之憲法定位

（一）遺產稅法與繼承法之連結關係

（二）遺產稅法對繼承關係之承接與調整

肆、結論與展望【世新法學第1卷1號，2007年12月，第138頁】

摘要

沒有納稅義務，就不可能有經濟自由；沒有租稅國家，就不可能有以經濟自由為中心之實質法治國家¹。

憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」此句除宣示了人民之基本義務外，更因此揭示我國憲法之財政體制係以租稅國作為其表現型態，即以租稅國作為其國體。

* 本文之部分內容曾於「我國未來稅制修改方向」研討會發表，會中承蒙高雄大學張永明教授惠賜寶貴之與談意見，本文獲益良多，特此誌謝；另本文亦曾在台大法研所財稅法組課堂中與老師、修課同學們共同討論，在此亦一併誌謝；對於兩位審稿人所提出之批評與指正，本文同意並已遵照修改之，惟文責由本人自負。

** 作者曾任德明財經科技大學兼任講師，現為台大法研所博士生。

1 Friauf, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag. In Friauf, (Hrsg.) Steuerrecht und Verfassung. 1989, S.3f.轉引自葛克昌，社會福利法與租稅正義，收入國家學與國家法，元照，1997年，58頁。

換言之，「租稅國」作為一憲法上概念，其理念如何透過憲法解釋予以內化、而在依法行政前提下如何貫徹其理念於具體稅制等諸此種種，將是現代憲政法治國家不得不加以面對之基本問題。

本文即嘗試以遺產稅制度為例，從租稅國理念下，探究其課稅權之憲法正當性。首先說明租稅國理念下，遺產稅之課徵，當以財產繼承制度之保障為前提；其次，透過民法與稅法相互承接分工之角度，分析財產繼承行為在各個法領域中的不同評價；最後，復以憲法統一公私法秩序觀點，觀察遺產稅制在租稅國體系上之定位。

財政為庶務之母。現代國家，稅制之改革，一直為歷久不衰之課題。再者，世事無常，其惟一可確定者，惟死亡與納稅耳；而其饒富興味者，乃遺產稅適與二者密不可分²；是以，國家對於其制度現狀與改革之關切【世新法學第1卷1號，2007年12月，第139頁】程度，自不應落於其他稅目之後。本文無意針對遺產稅制作一價值判斷，亦非無法就現行之遺產及贈與稅法作評析；而無非以一觀察者角度，藉探求遺產稅之憲法正當性為由，嘗試透過租稅法理之詮釋，提供另一思考方向，俾供參考。

關鍵詞：

租稅國、財產繼承制度、制度性保障、遺產稅、繼承權、遺囑自由【世新法學第1卷1號，2007年12月，第140頁】

壹、引言—問題之提出

租稅係以私經濟為前提。而課稅權對於私領域之參與分享，當以營利活動之成果為對象。換言之，現代憲政法治國家下，經由基本權與法治原理保障私有財產與私經濟體系，係藉由人民繳稅供應作為前提者，毋寧將人民之納稅義務，視為必要代價；故，無納稅義務，亦無經濟自由可言。³

一、「繼承權」為一「身分財產權」

繼承權，實與財產權關係密切。德國基本法第十四條第一項即規定：「財產權及繼承權應予保障，其內容與限制由法律規定之。」⁴另就法構造而言，繼承人之繼承權，雖說是依據其與被繼承人間的親屬法上關係而來，卻亦是物權之取得方法或債之移轉原因的一種型態，因而同時具有財產法的性格。⁵換言之，繼承權之實現，亦可能具有被繼承人財產權行使之特徵，而仍與被繼承人之財產自由有關。

2 葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，收於氏著國家學與國家法，元照，2005年9月，2版，186頁。

3 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，收於氏著國家學與國家法，元照，2005年9月，2版，158頁以下。

4 中譯係參照，德國聯邦憲法法院裁判選輯（十），附錄德意志聯邦共和國憲法，266頁。其原文為：「Das Eigentum und das Erbrecht werden gewährleistet. Inhalt und Schranken werden durch die Gesetze bestimmt.」

5 吳煜宗，非法定配偶的繼承權，月旦法學教室第19期，2004年5月，14頁。

惟繼承權即便具有財產法上性格，但其终究不能與一般財產權等同視之，否則自無分別規定或另以其他名稱命名之必要；是以在憲法承認並保障繼承權之前提下，具有區分二者保障方式之實益。誠然，基於繼承權之實現而取得財產，雖其並非出於市場活動；但其繼承之遺產本【世新法學第1卷1號，2007年12月，第141頁】身，亦可能為經濟活動之成果，是以在考量繼承權作為實現繼承人支配遺產之原因之下，在該筆遺產在尚未被繼承前，即使並未基於相同課稅原因事實⁶而受相類似之課稅權介入⁷下，但依然具備課稅正當性。故就租稅國體制下繼承權之實現，在量能平等負擔觀點下，因被繼承人死亡而產生其生前財產（遺產）移轉予繼承人之客觀法律事實，相當於被繼承人財產權之行使，而仍具有課稅之正當性。

二、被繼承人之「財產移轉行為」為被繼承人之財產自由

租稅國家係以私有財產制作為前提。繼承權，與所有權相同之處，即在於權利人均能夠據以主張對特定財產之支配力。而此支配力，倘以財產權之使用、收益、處分等內容觀之，則毋寧係稅法所關注之財產權之私用性，而為課稅權參與分配之對象。

「遺產稅」之定性不易。⁸申言之，就繼承人因繼承而有「所得」言，似應課徵所得稅⁹；惟就繼承人繼承遺產而言，可視為一種被繼承人遺產處分權（遺囑自由）之實現，而該處分行為表彰了稅捐負擔能力，原應向被繼承人課徵行為稅，但死亡無從課徵，此納稅義務惟有轉由實際受益者負擔；更有甚者，單就被繼承人生前財產本身之存續狀態而言，隨存續時間之推移，即具有應有收益之可能，而應對該支配財產收益之人，【世新法學第1卷1號，2007年12月，第142頁】課徵財產稅。是以「遺產稅」之稅捐客體如何選擇，事涉遺產稅制在財產法制上如何定位問題。本文無法在本文架構下針對我國遺產稅法制下「遺產稅」在稅捐客體上全面性的論證，而僅單純從被繼承人死亡所造成其生前財產移轉於繼承人或受贈人之型態，作一「財產移轉稅」式之分析。亦即，本文在不細究遺產稅本質之前提下，純粹針對以最初「繼承事實之發生」作為法律上原因而以「遺產之繼承」作為最終法律結果所發生之「被繼承人之財產移轉行為」為分析對象，尋求其稅法上意義。

三、「財產繼承制度」與「遺產稅」之連結—問題之提出

繼承制度，實與私有財產制度有關。有認為繼承制度係私有財產制度之另一面者——即，苟無私有財產制，則應無私有財產之「繼承」可言¹⁰；另有謂「繼承法為私有財

6 例如五年內被繼承人之配偶死亡。

7 例如繼承人已因此繳納遺產稅。

8 在此所謂之遺產稅，乃泛指以死亡事實之發生而該當課稅要件之稅種而言，包含各種形式之遺產稅或遺產取得稅。日本相關討論，請參考來栖三郎（1976），相統稅と相統制度，公法の理論（中），749頁以下。

9 有關稅捐客體的分類，請參照黃茂榮，稅法總論（第1冊），2002年，271頁之註25與273頁之註27。本文暫且認為，就社會資源重分配立場之社會政策目的租稅，係屬稅率層次之問題，在此暫時與稅捐客體之選擇分開，容另文討論之。

10 McMurray, Law of Successions, in the Encyclopedia of the Social Sciences. VII, p.436.轉引自陳棋炎、黃宗樂、郭振

產制度構成要素之一」、「因有繼承制度存在，所有權始有其完整意義」¹¹；實則，現代國家下，私有財產制度確立以後，繼承法始因而確立¹²；換言之，現代法之上之「繼承」，係屬財產法上制度，有別於往昔所存在之「祭祀繼承制度」或「身分繼承制度」。¹³又，現代國家多為租稅國家，以私有財產制作為其財產制度（憲法承認財產權私有），並以自由市場經濟為其經濟體制（納稅義務人之經濟基本權受憲法保障；是以，現代國家「財產繼承制度」與「遺囑自由」二者之間，猶如「私有財產制」與「財產自由」之關係。【世新法學第1卷1號，2007年12月，第143頁】

（一）「財產繼承制度」作為「被繼承人財產自由」之保障

課稅權是否為財產權保障所及之爭辯，至今已演變成課稅權對於財產權限制在憲法上界限之問題。¹⁴繼承權，倘如本文所述，亦具有財產權之性格，自有對抗課稅權侵害之必要。而其主要所針對者，表面上似乎指向遺產稅之課徵。

然而，繼承權之財產權性格，究竟為何，則是首先須加以面對之問題。在稅法上，即：繼承人基於繼承權究竟因何得以享有財產上利益之謂。簡言之，即透過「被繼承人之財產移轉行為」所成就。只是，此被繼承人之財產移轉行為如何得以行使，則涉及被繼承人對其生前財產之處分自由在死後如何加以貫徹之問題；而此問題也因此攸關繼承人之繼承權。申言之，被繼承人生前財產之處分，可能對繼承人所繼承之財產有所增益，也可能有所減損，進而影響繼承人負擔稅捐能力。基此，本文所選擇採取之角度，從被繼承人生前財產之處分自由觀點（市場交易說）出發，因而，相對於從繼承人單純在財產上有所收益之觀點（純資產增加說），有所不同。

申言之，所得稅課徵者，為納稅人負擔能力之增加，而不再藉助整體經濟之支付能力是否增加。¹⁵就此觀點而言，繼承人係基於被繼承人死亡之事實所生其財產移轉之效果而造成經濟能力之實質增加，自應具備納稅能力；惟就本文所定性遺產稅而言，所注重者係被繼承人之財產自【世新法學第1卷1號，2007年12月，第144頁】由（即前述之稅捐負擔能力），而與繼承人之負擔能力是否增加無關。

（二）「遺產稅」作為憲法上保障之手段

租稅國家係以貨幣經濟為其交易型態；是以，在租稅國理念下，憲法對財產權之保障，不僅係針對私有財產制之存續予以肯認；過度侵害亦可能危及生存權之底限¹⁶；更因人民常藉由財產權之私用性以發展人格、實現理想而具多元性，故憲法上難以就基本

恭合著，民法繼承新論，三民，2005年8月，3版，1頁以下。

11 吳烜宗，非法定配偶的繼承權，月旦法學教室第19期，2004年5月，1頁。

12 陳棋炎、黃宗樂、郭振恭合著，民法繼承新論，三民，2005年8月，3版，1頁。

13 陳棋炎、黃宗樂、郭振恭合著，民法繼承新論，三民，2005年8月，3版，1頁。

14 相關討論請參照葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰蘆，2005年，增訂版，146頁以下。

15 葛克昌，綜合所得稅與憲法，收於氏著所得稅與憲法，翰蘆，2003年，增訂版，63頁。

16 是以由主觀生存保障淨所得原則之討論。相關討論請參照葛克昌，綜合所得稅與憲法，收於氏著所得稅與憲法，翰蘆，2003年，增訂版，92頁以下。

權以列舉方式予以涵蓋。亦即，財產自由之概念，如何以權利形式予以體現，以及在特定法律制度下如何加以確保此種自由之實現之問題。¹⁷

然而，倘以回歸現代國家為租稅國家之現實作為考量起點，則國家僅就私有財產制度之存續，以及其財產之私用性（財產自由）二者，於行使課稅權時，以尊重個人財產之處分自由為原則來加以保障，則不失為一「保守」之保障方式。於繼承權之情形，即一適例。蓋被繼承人只能透過生前之財產規劃行為對其遺產進行預想，而無法真正目睹其遺產處分權之實現。故國家在就遺產處分進行課稅時，似具擬制被繼承人有遺產移轉於繼承人之意思，以實現保障私有財產之目的。

在繼承法係採取概括繼承主義之下，被繼承人死亡之當下，其全體【世新法學第 1 卷 1 號，2007 年 12 月，第 145 頁】繼承人亦「同時」共同共有被繼承人之遺產。倘以「繼承事實之發生」為原因而以「遺產之繼承」為結果視之，則就稅法角度而言，只有在「繼承事實之發生」而同時造成「遺產之繼承」之結果時，方足以表彰擔稅能力之提高，進而始具有可稅性。遺產稅則係作為被繼承人遺囑自由之代價。

本文定位，非在於對“現行”遺產稅制做整體價值判斷，而毋寧是嘗試以租稅國體系角度，提供另一思考方向，俾供日後參考。另在思及「制度性保障」時，則著重被繼承人生前財產如何保障以及死後遺產如何延續之問題，至於繼承人之財產繼承是否以租稅制度保障，以及如何以遺產稅制為手段之問題，容另文討論之。

我國在憲法十九條之明確規定下，國家已不再注重國民身分之具備，進而轉向對所有權人身分之掌握。¹⁸蓋在租稅國家下，一般而言，財產權本身之取得亦同時取得了財產權私用性；而課稅權所表彰者，即此私用性之對價。

市場經濟之運作法則，係以經濟人之自由意思所支配，並以貨幣等為溝通之媒介；是以在貨幣多寡作為表彰納稅能力高低同時，無形亦顯示出一最低之生存保障底限。課稅權一旦逾越，將有危及生存權之虞。惟就遺產稅之情形，則略有不同。蓋其課徵毋需考量私用性之侵害問題（被繼承人已不具有權利能力）；至於，就其生前之財產處分自由（如遺囑自由），在相關立法考量上，則為被繼承人死亡後如何加以尊重之問題。¹⁹惟由於此種處分權之行使，必以繼承之生活事實之發生加以繼承法【世新法學第 1 卷 1 號，2007 年 12 月，第 146 頁】之法定效果為前提，而產生被繼承人之財產自由無從介入之

17 請參考 R- Alexy, A Theory of Constitutional Rights [Theorie der Grundrechte], translated by Julian Rivers, Oxford University Press, 2002, pp. 120~. Alexy 氏將權利 (rights) 區分為三個部分予以分析：即 (right to something), (liberties), (powers) 三者。其中有關 liberties 部分，氏基於 liberty 之概念難以賦予正面定義，而將之置入一種三點關係 (three-point relation) 之結構予以理解，即 (liberty-holder), (liberty-obstacle), (liberty-object) 三者。倘置於本文之架構理解，將可能是課稅權，如何正當合理地對於具有財產權自由行使之行為加以限制之問題；而國家透過法律限制此種「自由」，則須以維護此種財產自由「制度」之確立為名作為前提，在租稅國家下則以租稅作為對價，以維持此制度維持與正常運作。

18 葛克昌，所得稅與憲法，增訂版，翰蘆，2003 年，11 頁。

19 不過，遺產稅之課徵，卻也因此不用考慮到生存權之侵害問題。

問題。

貳、財產繼承制度與租稅國

「私有財產制」與「財產自由」，本文認為不妨以 Carl Schmitt 區分「制度」與「自由」之觀點對照之。²⁰亦即，將「制度」本身作為一種服【世新法學第 1 卷 1 號，2007 年 12 月，第 147 頁】務於強化個人自由之保護之概念，仍適用於現代國家。蓋在服膺自由市場經濟秩序之租稅國理念下，國家透過憲法對私有財產制之確保，亦不失為一有力之論據。而財產繼承制度作為確保財產權其完整性的制度（即財產所有人生前死後財產之完整保障），自有其適用之可能性。

一、遺產稅之課徵與被繼承人之財產自由

鑑於個人之自由始終受到威脅而需求保障與護衛，由是乃有保護自由之法律規範與國家制度之產生，而在法律制度、法律規範以及國家制度交互環繞之下，「免於國家干預的領域」(sniatskie Sphäre) 爰被構築而出。²¹此一保障機制雖有其必要，但應是一套用以保護自由之規範與制度 (Schutznormen und -einrichtungen)，而非自由本身，否則此規範與制度將陷於毫無體系之境，甚而反客為主，擁有強過基礎性自由權之效力。²²基此，Schmitt 認為，法律制度不應同於自由本身之意象，而係一「有關聯性及補充性之制度與保障」具 (konnexe und komplementäre Insitutc und Garantie) 概念。²³【世新法學第 1 卷

-
- 20 本文借用 Carl Schmitt 之理論，具有重大意義；除了其理論在國內法學文獻中獲得肯認外，其所發展之「制度」概念，對於「租稅國」理念之建構，亦深具啟發性。以下茲將與本文相關之部分，予以贅述如下：Carl Schmitt 將制度與自由二者區別，具有其歷史意義，亦即在基本權理論尚未發展完備之情形下，鑑於當時立法權侵害，欲透過「制度性保障」之概念以落實對人民之保障。李建良，制度性保障理論探源，「公法學與政治理論—吳庚大法官榮退論文集」；吳煜宗，制度性保障，月旦法學教室第 10 期，2003 年，37 頁。陳新民氏亦認為，所謂「制度保障」(Einrichtungsgarantie) 之效力，係指憲法之人權規定得以產生一個國家之客觀秩序與制度，其規範目的不僅在於保障個人權利避免國家的侵犯，而是專門針對立法者所為之拘束，亦即立法者應積極創設一客觀之秩序與制度，以促成基本權利之保障與發展，請參照氏著，中華民國憲法釋論，4 版，143-144 頁。甚至，制度理論 (La théorie de l'Institution) 之創始人 Maurice Hauriou 氏，亦認為：制度之目的有其重要性，即在於其對於刻劃制度獨立性之助益，而非制度之建構本身 (Le but d'une institution a son importance, il contribue à caractériser son individual, mais ne la constitue pas)；亦即「制度」保留了一個對適應目的之調整可能性，其外於目的而保有價值中立之地位，Marty G., La théorie de l'Institution, La Pensee du Doyen Maurice Hauriou et son influence, Paris, Pedone, 1969, p.34.。制度理論之德譯本，請參照 Die Theorie der Institution und der Gründung (Essay uber den sozialen Vitalismus)，in: R.Schnur (hrsg.)，Die Theorie der Institution und zwei andere Aufsätze von Maurice Hauriou, 1965, S.27-66.另 Hauriou 氏之相關文獻與影響，請參照錢九威譯，憲法學精義，上海法學編譯社，1933 年 6 月。另關於「制度性保障」理論在德國學界之主要見解在國內詳細討論，請參考蕭允強，制度性保障之研究—理論的回顧與展望，輔仁大學法律研究所碩士論文，2001 年 1 月。該論文將德國學界三種對制度性保障理論之不同解釋 (Carl Schmitt, Friedrich Klein, Peter Häberle)，予以分析討論，並在結論中採取 Carl Schmitt 之說法，肯定憲法上制度性保障與基本權保障有所不同；進而認為財產制度與繼承制度者，係我國憲法上關於私有財產制度之保障。並請參照邵曼瑤，論憲法上之制度性保障：以財產權保障為例，國立中興大學法律學研究所碩士論文，1998 年 6 月。國內相關討論，請參照陳春生，司法院大法官解釋中關於制度性保障概念意涵之探討，憲法解釋之理論與實務 (第 2 輯)，273-324 頁。許志雄，制度性保障，月旦法學雜誌第 8 期，1995 年 12 月，40-49 頁。
- 21 李建良，制度性保障理論探源，「公法學與政治理論—吳庚大法官榮退論文集」，248 頁。
- 22 Schmitt, Carl, Verfassungsrechtliche Aufsätze, S.168_169.轉引自李建良，「制度性保障理論探源」，公法學與政治理論—吳庚大法官榮退論文集，249 頁。
- 23 李建良，制度性保障理論探源，「公法學與政治理論—吳庚大法官榮退論文集」，248-249 頁。

1 號，2007 年 12 月，第 148 頁】

課稅權是否及於財產權之爭論，一直是財政憲法領域備受關注之話題。²⁴具體來說，現代憲政法治國家一方面對於課稅權賦予正當性；另一方面又於憲法承認私有財產制度之保障；是以，Friäuf 更謂，稅法之脫繮野馬須馴服在憲法秩序之下，為當代憲政國家宿命之課題。²⁵

在租稅課徵之關係中，憲法秩序承認私有財產制度；國家設置或維持市場以作為私有財產流通之主要場所；惟國家雖設置並維持市場，但並不過度參與市場，且原則上國家並不持有生產工具，僅以租稅作為支應國庫收入之手段。²⁶透過憲法上財產權保障之規定，以確保私有制度之市場秩序。²⁷惟財產權之保障，其所保護者乃其存續及其經濟上應用之價值，基本權在此一意義下所著重者乃防禦之功能（abwehrfunktion）²⁸，避免國家不法之侵害。此即租稅國家中人民財產權與課稅權關係中所處之【世新法學第 1 卷 1 號，2007 年 12 月，第 149 頁】消極地位。故在財產基本存續之考量下，應稅客體乃財產之收益（或應有收益）而非財產本身²⁹；是以，針對財產本身之稅課，導致財產之存續（Eigentumsbestands）難以維持且妨礙基本權之防禦功能時，即為憲法秩序所不能容許之絞殺。³⁰

二、「遺產稅」作為憲法上保障手段

在市場交易所得說之要求下，遺產之繼承或許不具備可稅性；惟同樣一筆財產，改以贈與行為之方式，卻反而具可稅性。是否有不一致，或是是否宜認定其為漏洞而有是否予以填補之考量。

就稅捐客體之歸屬層次而言，屬人稅考量個人條件之不同而分別課予合理之稅負，而此與國民身分之具備無關。蓋由於具備國民身分而同時負有納稅義務之同時，亦同時取得於市場經濟中財產權之用益自由；而衡量個人納稅能力之高低者，係此用益自由之

24 課稅權與財產權保障關係在德國之發展介紹，請參照葛克昌，租稅國危機及其憲法課題，收於氏著國家學與國家法-社會國、租稅國與法治國理念，1997 年，元照，119 頁，註 58。

德國更有將其聯邦憲法法院所向來認為之憲法財產權保障不及於公法上金錢給付義務之見解，比喻為「社會主義之特洛伊木馬」而為「法治國家之公然缺口」、或喻為「基本權保障之自由領域中阿基里斯腳後跟」等等，相關介紹與進一步討論，請參照葛克昌，納稅人財產權保障，收於行政程序與納稅人基本權，翰蘆，2005 年，二版，150 頁以下。

25 Friäuf, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und von Ertrag, DSTJG Bd.12, 1989, S.3.轉引自葛克昌，租稅之憲法依據，月旦法學教室第 20 期，91 頁。

26 葛克昌、黃源浩，遺產贈與稅與財產權保障，行政院國科會（計劃編號：NSC91-2414-H002-013），2002 年，37-38 頁。

27 Vogel, Der Finanz- und Steuerstaat, HdStR, Bd.I, S.1152ff.轉引自葛克昌、黃源浩，遺產贈與稅與財產權保障，行政院國科會（計劃編號：NSC91-2414-H002-013），2002 年，38 頁。

28 Jachmann, StuW, 1996, S.98 轉引自葛克昌、黃源浩，遺產贈與稅與財產權保障，行政院國科會（計劃編號：NSC91-24M-H002-013），2002 年，S8 頁。

29 葛克昌、黃源浩，遺產贈與稅與財產權保障，行政院國科會（計劃編號：NSC91-2414-H002-013），2002 年，38 頁。

30 Jachmann, StuW, 1996, S.101.轉引自葛克昌、黃源浩，遺產贈與稅與財產權保障，行政院國科會（計劃編號：NSC91-24M-H002-013），2002 年，38 頁。

營利成果，而非納稅基本義務之有無。故稅捐債務人與納稅義務人是否同一之問題³¹，實已脫離其與國民身分之關係。然而，就遺產稅之課徵而言，稅捐債務人與納稅義務人是否同一，尚取決於繼承人與被繼承人之身分關係，而略於審酌各繼承人間之實質經濟能力之增長，則此無異忽視量能原則作為稅法結構性原則之存在。³²【世新法學第1卷1號，2007年12月，第150頁】

然而，從基本權作為國民權（而非較具普世性之人權）之觀點而言，倘在承認課稅權正當性之同時，卻難以確保基本權之核心價值（如財產權之合理限制）時，則將導致租稅反客為主（如過度干預財產自由），實已逾越憲法界限（私有財產制度作為憲法保障）。

三、小結—遺產稅作為被繼承人財產自由之代價

現代國家之存續，有賴租稅之支應；蓋人民所寄予國家者，主要乃由租稅加以實現。而現代國家下財產繼承制度之存續，筆者以為有待遺產稅制來加以保障。詳言之，繼承制度作為一社會制度，經由憲法之基本價值決定予以肯認後，常求諸法律制度之形式予以保障，在民法上當以繼承法為代表，稅法上則以遺產稅法為主。

具體言之，就保障之對象而言，人民於市場中享有財產自由（財產權之私用性），在於其所繳納租稅所維繫之市場機制之正常運作，被繼承人之財產自由亦不例外。然，被繼承人生前財產之自由，實繫於遺產稅所支應之財產繼承制度之正常運作；蓋被繼承人之財產自由已無法再藉由自己之意思於市場交易行為上實現，是以透過憲法對財產繼承制度之保障，以確保其於死後實現最低限度之財產自由的可能性。

惟需加以注意者為，被繼承人其生前財產之自由，即便於繼承事實發生後，仍必須加以尊重與確保（如，在私法上為遺囑自由之肯認，在稅法上則在於遺贈稅（bequest tax）之課徵）。是以遺產稅之建置，勢必須要特別針對被繼承人死後財產自由如何確保，來加以考量，而與一般所得稅體系有些不同。換言之，量能原則作為稅法結構性原則，在遺產稅制作為保障財產繼承制度之手段的意義下，仍有貫徹之必要；而遺產【世新法學第1卷1號，2007年12月，第151頁】稅作為租稅國體系分支所擔任之分工角色，因而別具憲法意義。³³

租稅國理念下，國家財政收入在原則上以租稅支應，課稅權乃以人民之私經濟成果作為衡量納稅能力之對象、公平地分配財政負擔於私人之間，並確保人民其財產權之私用性；因而，私有財產制度以及財產權之自由應受保障。而法治國理念下，量能原則不僅作為稅捐立法原則，更為稅法法律之解釋適用原則。就稅捐稽徵機關依法行政下之觀

31 相關討論，請參考黃茂榮，稅法總論（第1冊），2002年，295頁以下；陳清秀，稅法總論，2006年，4版，316頁以下。

32 至於此是否為稅法應尊重私法一事，則為另一問題。

33 至於是否另有政策目的諸如繼承制度等傳統社會價值之保障，容另文討論之。

點，實質課稅之理念，不僅應於事實認定貫徹，更應落實於法律適用之中。

承前所述，現代國家多為租稅國家之潮流下，繼承制度為求因應，乃以財產繼承制度之型態為主；並透過遺產稅對於「繼承財產」之課徵，來維繫並保障繼承制度之存續。惟遺產稅，基於上述目的，其具體法制建設如何落實，如何與其他稅制取得協調一致，將是下一個階段性任務，茲容下文敘述之。

參、遺產稅在憲法上定位

按遺產為被繼承人生前之積蓄，國家如要就其課稅，向遺產管理人或繼承人、受遺贈人課徵，較之向死者生前每年增加其所得稅，犧牲痛苦戚必較少；而當遺產交與繼承人或管理人時，向其課徵亦是最有利時機，因此遺產稅最主要依據，不外乎憲法上之平等原則（在稅法上即表現於量能平等原則）³⁴，而基於公共利益所生之社會政策目的，只是次要【世新法學第1卷1號，2007年12月，第152頁】的依據。³⁵

一、量能平等負擔原則作為遺產稅正當性基礎

量能原則，係稅法結構性原則。³⁶憲法倘採取租稅國作為其上財政國體(Snuusform)，勢必不得不觀照量能原則之實踐狀況；即租稅制度之體系架構，應以量能原則為其結構性原則。國家以課稅權作為分享私經濟財富之手段，在法治國家要求下，必以法律為之。是以在量能平等負擔理念作為租稅制度與法律制度之調和基礎下，其於稅捐立法和稅法解釋適用上之具體落實程度，攸關納稅人基本權之實質保障。³⁷以下茲以 Kirchhof 所謂量能課稅原則作為稅捐立法與法律適用時的四層意義為例³⁸，嘗試說明量能原則如何在憲法秩序下要求與遺產稅法制之相互搭配：

（一）遺產稅之稅捐客體—「財產移轉行為」作為支付能力之衡量指標

Kirchhof 認為，依照量能課稅原則，稅法立法者須在不同之納稅義務【世新法學第1卷1號，2007年12月，第153頁】人間，加以比較衡量其租稅負擔能力有無異同；是以，在選擇對「所得」或「財產」作為稅捐客體時，應斟酌納稅義務人個人條件，而以屬人稅為佳。以所得稅之課徵為例，國家須斟酌納稅義務人之生存保障、扶養義務、特

34 葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，收於氏著稅法基本問題，元照，2005年，2版，190-191頁。

35 Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, 1970, S. 27.轉引自葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，收於氏著稅法基本問題，元照，2005年9月，2版，191頁。

36 葛克昌，租稅國家之憲法界限「憲法解釋對稅捐發展之影響，憲法解釋與法制發展，司法院大法官94年度學術研討會（下冊），2005年12月24日，102頁以下；相關討論，並請參照葛克昌，量能原則為稅法結構性原則—與熊偉台北對話，收於稅法基本問題，元照，2005年，2版，力2頁以下。

37 有關量能原則，是否為法律原則，甚或僅為一財稅思想之相關討論，請參照葛克昌，量能原則為稅法結構性原則—與熊偉台北對話，323-334頁；劉劍文、熊偉，量能課稅原則的適用限制，收於稅法基礎理論，北京大學出版社，2004年，128頁以下。

38 P.Kirchhof, Steuergleichheit, StuW, 1984, S. 297ff.轉引自葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，收於稅法基本問題，元照，2005年，2版，163-165頁。

別急難以及資本維持等。³⁹

就國家而言，遺產稅與贈與稅是經常性租稅，但對於納稅人而言，在受有遺產（繼承）或贈與時才課稅，而屬於臨時性租稅，而贈與稅則屬繼承稅之補充稅，就被繼承人而言，一生僅有一次，基於偶然繼承時取得大量財產並無相當對價，其租稅負擔能力相當大。⁴⁰

針對「被繼承人因死亡發生財產之移轉（如贈與、繼承等）」此事件在稅法上之評價（即支付能力之衡量標準），於是乎取決於因該事件而在財產上有所增益之人其經濟能力之增高。⁴¹在屬人稅之要求下，遺產繼承人與受遺贈人，則因被繼承人之財產移轉使其經濟能力因而提高，而具有課稅正當性。⁴²

（二）遺產稅法之構成要件—繼承法與遺產稅法上「財產移轉」概念

在選擇較合理之稅捐客體之後，需進行構成要件的選取與評量，使【世新法學第 1 卷 1 號，2007 年 12 月，第 154 頁】與整體法律體系相一致；亦即個別稅法須針對實證法整體，作體系化工作。就稅法而言，其針對「所得」之取得、使用與財產持有等階段⁴³，就其經濟利益中一部分，由公權力參與分配者，從量能課稅原則考量對於經濟財之評價，須斟酌整體法律秩序（如經濟自由、私法自治等），此即財產權之自由及其限制。

倘以遺產稅法為例，其以被繼承人之財產作為課徵對象，則涉及對繼承法秩序之尊重問題。誠如 Kirchhof 所認為者，相較於稅法而言，民法僅具有適用上之先行性，而非民法之效力優先於稅法。⁴⁴惟租稅本質上實係寄生於市場之上⁴⁵，故法治國家之稅法秩序原則上乃以私法秩序為依歸；是以，即便在民法與稅法二者著重面向不同而難以相互權衡之前提下，稅法之秩序是否以及如何隨著私法秩序之變動而變動，成為難以迴避的問題。⁴⁶

申之，法定課稅要件之構成，常繫於私法上課稅原因事實之發生。在課徵遺產稅之情形，財產之繼承（私法上規定）所造成繼承人財產之增加，極有可能因繼承人支付能力之提高而成為遺產稅制上所關注之稅捐客體，而具備稅法上法律效果；惟承上所述，

39 葛克昌，綜合所得稅屬地主義之檢討與改制，收於氏著所得稅與憲法，翰蘆，2003 年，增訂版，317 頁。

40 葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，收於氏著稅法基本問題，元照，2005 年，二版，190 頁。

41 至於納稅義務人是否即為財產移轉的歸屬對象（如是否宜轉嫁與他人），則屬稽徵技術（稅政）層次，而係另一問題。

42 至於稅捐客體之歸屬（zurechmmg）問題（納稅義務應由誰負擔之問題），因另涉及稽徵經濟層次，容待另文討論之。

43 有關 Kirchhof 之財產權三階段可稅性，請參照葛克昌，租稅國危機及其憲法意義，國家學與國家法，月旦，1997 年，118 頁以下。

44 P. Kirchhof, Steuerumgehung und Auslegungsmethoden, StuW, 1983. S.182.

45 Schumpeter, Die Krise des Steuerstaat, 1918. 中譯本請參照拙譯，收於拙著熊彼特租稅國思想與現代憲政國家，台大法研所財稅法組碩士論文，2005 年，附錄。

46 至於濫用私法形式之脫法避稅行為，允許稅法介入調整之理由除可能是：該避稅行為乃具備形式合法性，而僅是其私法效力已不足以同時具備稅法正當性而已；抑或是，該行為是否仍為私法秩序所容許已是問題，而可能與私法稅法二者在效力上之先後關係無涉。

此僅為一原則。當被繼承人死亡之事實，在私法（以我國繼承法為例）上造成全體繼承人概括【世新法學第1卷1號，2007年12月，第155頁】繼承之私法效果（如我國民法第1148條），其在稅法上（以我國「遺產及贈與稅法」為例），是否得據以認定繼承人經濟能力有實質之增加，而成為遺產稅之稅捐債務成立原因（如我國遺贈稅法第1條⁴⁷）則不可一概而論。而此即繼承法體系與遺產稅法體系如何加以協調之問題。

（三）單一稅法與整體稅制之考量—遺產稅制與所得稅體系之分工

在單一稅須與整體法秩序協調一致之後，量能課稅原則進一步具體化要求立法者將個別稅法與整體稅制相協調一致，組成完整體系；蓋納稅義務人之負擔，不能僅就單一稅法孤立觀察其是否符合量能課稅原則，而須整體考量納稅義務人之所有負擔後，方有判斷之餘地。⁴⁸此亦證之於課稅理論上之總體負擔界限⁴⁹，課稅權逾越至此，對私經濟每一分之攫取，無非意謂國家生產力之減損一分。⁵⁰

所得稅與遺產稅，倘係就規範對象特徵之不同而分別針對租稅國家人民之生前行為與死亡時點之評價而言，縱依事物本質不同而處理機制【世新法學第1卷1號，2007年12月，第156頁】各異，其作為租稅國體系下之分支，仍應受租稅國之基本原理原則支配；在現代憲政法治國家下，仍受憲法原則之拘束。⁵¹

（四）量能原則在具體稅基之實踐—「遺產稅」與「贈與稅」之互補

在合理選擇稅捐客體，並就整體法律體系與稅制作體系性考量後，進一步須考量其量能課稅原則如何實現，特別是稅基相關因素。

以我國遺產及贈與稅法為例，即在遺產稅法制下，針對繼承法上被繼承人死亡之事實作為遺產稅課稅原因事實，而以「被繼承人財產之移轉」⁵²作為稅捐客體之情形下，課稅權之介入，究係以遺產稅或以贈與稅之「形式」為之、而二稅如何相互分工輔助以最適體現遺產稅制於租稅國體系之地位，將是必須面臨之問題。

申言之，倘在稅制設計上，贈與制度係作為遺產稅之補充稅，而用以針對被繼承人藉由生前贈與方式規避遺產稅之防杜規定；則法律效果上，即應以達到防止被繼承人藉

47 我國遺產及贈與稅法第1條規定：

「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」

經常居住中華民國境外之中華民國國民，及非中華民國國民，死亡時在中華民國境內遺有財產者，應就其在中華民國境內之遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」

48 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，收於稅法基本問題，元照，2005年，2版，164頁。

49 葛克昌氏認為，對個別稅目在憲法上藍圖，僅可看出稅捐之部分負擔，而未能包含個人由各種稅目所實際上之整體負擔，是否符合平等負擔或過度負擔。請參照氏著，租稅國危機及其憲法課題，收於氏著國家學與國家法，月旦，1997年，127頁。

50 Schumpeter, The Crisis of the Tax State, in: The Foundations of Public Finances II, 1996, p.346.並請參照葛克昌，租稅國家界限，月旦法學教室第33期，99-101頁。

51 葛克昌、藍元駿，租稅規劃之憲法界限，收於：行政法實務與理論（二），元照，2006，232頁。

52 在此須加以對比者，係「被繼承人財產之移轉」與「遺產之繼承」二者相異之處。本文以為，倘用「純資產增加說」之課稅理論觀之，前者意謂財產之減少，而後者則係財產之增加。產之移轉與「遺產之繼承」二者相異之處。本文以為，倘用「純資產增加說」之課稅理論觀之，前者意謂財產之減少，而後者則係財產之增加。

此規避遺產稅為已足。惟在手段上，基於遺產稅與贈與稅二者，因目的之不同而各自具有法定之課稅要件及法律效果，不宜混為一談。⁵³實則，就憲法保障基本權之觀點而言，係個人在其所負擔個別稅目之間的相互關係與作用；並要求在各種稅目之調和【**世新法學第1卷1號，2007年12月，第157頁**】與互補，而形成租稅分配之正義。⁵⁴

現代國家，多以租稅國家為其表現型態，而在憲政法治國家要求下，課稅權如何被馴服於憲法秩序之問題，實乃「租稅國體系」如何同時兼具法律制度與財政制度二者邏輯上完備之問題。亦即，租稅法體系如何為憲法價值所肯認之課題。以下茲以遺產稅制度與繼承法制度之相互配合為例說明之。

二、租稅國體系下遺產稅制度之憲法定位

現代國家，行政部門日趨複雜已是不爭事實，法治國家如何面對此行政事務多元化加以管制並服膺於法秩序下，更是刻不容緩的任務；又，國家為達成行政任務得選擇以公法上行為或私法上行為作為其實施之手段；是以在公法與私法同為國家統一法秩序之部分法領域而統一在以憲法作為指導理念之前提下，今日公法私法須以相互支援補充（Auffangordmmg）之觀點⁵⁵予以理解。要之，基於行政任務一體性，公法與私法藉由相互之連結與補充，而達成法體系之整合。⁵⁶以下嘗試以遺產稅法與繼承法之在統一法體系下如何相互支援為例說明之。

（一）遺產稅法與繼承法之連結關係【**世新法學第1卷1號，2007年12月，第158頁**】

公法與私法之連結關係，可分由四方面觀察之⁵⁷；藉由體系思維作用（即不論公法私法均意識到其僅為法體系中部分法域）；或藉由法律規範效力（即公法因缺乏規定，藉類推適用或轉換私法規定而予以適用）；或藉由適法要件（即公法效果之前提要件為私法關係）以及藉由公私法不同行政工具之利用，達成連結整合關係。

遺產稅法與繼承法之相互關係，有藉由適法要件而連結者，如遺產稅係對遺產繼承人徵收；有藉由法律規範效應而連結者，如以民法一身專屬性概念，作為被繼承人應納未納之稅捐是否應改向繼承人發單課徵之判斷依據；藉由體系思維作用而連結者，如我國遺產及贈與稅法之徵收體系，乃以贈與稅之課徵來補充遺產稅因死亡預謀贈與所被規避之部分；另外，本文更進一步認為，有關公私法不同行政工具之連結者；透過遺產稅制與財產繼承制度之整合，將有助於被繼承人財產自由之保障。以下茲以遺產稅法與繼承法二者之相互承接調整關係為例說明之。

53 至於二者在課稅上造成重複課徵而如何予以避免者，則係另一問題。

54 葛克昌，租稅國危機及其憲法課題，國家學與國家法，元照，1997年，127頁。

55 W. Hoffmann-Riem, Reform des Allgemeinen Verwaltungsrechts: Vorüberlegungen, DVB I 1994, S. 1381 ff.; ders. Öffentliches Recht und Privatrecht als wechselseitige Auffangordnung, in Hoffmann-Riem/AJ3mann (Hrsg.) Öffentliches Recht und Privatrecht als wechselseitige Auffangordnung, 1996, S. 261ff.轉引自葛克昌，公法對私法關係之承接與調整，收於稅法基本問題，元照，2005年，2版，197頁。

56 葛克昌，公法對私法關係之承接與調整，收於氏著稅法基本問題，翰蘆，2005年，2版，198頁。

57 葛克昌，公法對私法關係之承接與調整，收於氏著稅法基本問題，翰蘆，2005年，2版，198-200頁。

公法與私法性質雖不同但二者關係密切，蓋公法要件事實原為私法之法律行為或事實；申言之，人民之行為或事實首先受民法及其特別法之規範，公法關係則為第二次規範。⁵⁸而須加以考量者，僅在於，於第二【世新法學第1卷1號，2007年12月，第159頁】次規範（公法）時，其前提關係或法律關係是否應受第一次規範（私法）拘束之問題。⁵⁹以下茲以同一生活事實（即被繼承人死亡）為例，從「繼承法」與「遺產稅法」如何賦予其不同法律效果予以說明。

1. 承接：區分「繼承事實之發生」與「遺產之繼承」

公法對私法關係，在常規情形下固常承接私法關係；是以公法對私法規定不可棄而不顧，而僅在斟酌公法立法目的時，儘量避免傷害私法之概念。⁶⁰換言之，公法常尊重私法規範，在不損害其主要關懷下，亦斟酌私法之目的，以最小損害方式為之。⁶¹

「被繼承人死亡」之概念，在繼承法上即評價為一法律事實；而以「繼承事實之發生」為要件，其私法上效果，則係「被繼承人財產之權利義務，由全體繼承人概括承受」⁶²，且繼承人對於被繼承人之債務，負連帶清償責任。⁶³惟在遺產稅法上，對於繼承人之「承受」是否予以尊重，而作為一稅法上衡量納稅能力指標，甚至課予其與被繼承人相同之納稅【世新法學第1卷1號，2007年12月，第160頁】義務（與責任），端視其如何與稅法目的權衡之問題。

2. 調整：「財產之移轉」作為衡量納稅能力指標

誠然，就常規之法律事實，稅法在評價上承認其私法之效果；但對非常規之法律事實，如以規避租稅為目的，則係濫用私法自由時，則毋須拘泥私法約定，而逕依平等負擔原則，予以未規避時相同之租稅負擔法律效果。⁶⁴

同理，繼承事實之發生，其財產之移轉雖未涉及交易行為而無從認定常規或非常規與否，但就遺產係被繼承人於私經濟領域活動之最終評價而言，在租稅國理念下，仍應依量能平等負擔衡量之。亦即，繼承人如已實質上因承受繼承財產之移轉而有所得，則

58 葛克昌，公法對私法關係之承接與調整，收於氏著稅法基本問題，翰蘆，2005年，2版，209頁。其於實際案型之套用，請參照葛克昌，租金管制與所得調整，收於氏著所得稅與憲法，翰蘆，2003年，增訂版，262頁以下。氏認為，民法上概念借用於稅法時，在適用上要經過條文轉化（Transformation）過程；即稅法課稅要件借用民法概念，只適用於概念之核心文義部分，至於其文義邊緣須視其與核心事實經濟意義上是否相當，只是此種稅法解釋，只著重於經濟意義，而經濟意義之認定，常流於「疑，則作有利於國庫解釋」傾向，造成稅法孤立於其他法律秩序，不免侵擾其他法律所形成之秩序（266-267頁）；然氏更進一步認為，稅法主要關懷者係租稅正義，惟在不損及租稅正義情形下，亦須斟酌私法之立法目的，以最小損害方式為之（269頁）；蓋法律係人為目的之產物，法律解釋應就立法目的予以考量，稅法與民法雖統一在憲法秩序之下，但稅法與民法立法目的上並無統一性；任何法律概念之理解，只有在特定法規目的實現中才有意義（268頁）。（文字之粗體或楷體部分為本文所加）

59 此即民法與稅法之分合問題，相關討論，請參考葛克昌，租稅規避與法學方法—稅法、民法與憲法，元照，2005年，2版，7頁以下。

60 葛克昌，公法對私法關係之承接與調整，收於氏著稅法基本問題，翰蘆，2005年，2版，218頁。

61 葛克昌，公法對私法關係之承接與調整，收於氏著稅法基本問題，翰蘆，2005年，2版，220頁。

62 民法第1148條本文即規定：繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。

63 民法第1153條第一項即規定：繼承人對於被繼承人之債務，負連帶責任。

64 葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，收於氏著稅法基本問題，元照，2005年，2版，182頁。

應被評價為具備納稅能力。

三、小結—量能課稅原則作為稅法結構性原則

總之，遺產稅之憲法依據，主要仍在平等原則—即依量能課稅原則予以考慮之財政目的租稅，⁶⁵其具體落實於憲法上，就本文論證，實不應忽略如下數點：

1. 租稅制度係憲法上保障之手段。「遺產稅」之憲法意義，無論係遺產稅或繼承稅，係保障憲法上之財產繼承制度。

2. 繼承法與遺產稅法二者，作為同一生活事實之法律規範時：即便繼【世新法學第1卷1號，2007年12月，第161頁】承法在適用上，先行於遺產稅法，並非表示在規範效力上係優先於遺產稅法；蓋私法與稅法之體系，均應置於憲法之統一法秩序之下。

3. 憲法統一公私法秩序之方式，倘以「公法對私法之承接與調整」之角度觀之，將會是遺產稅法秩序與繼承法秩序二者之連結關係如何加以釐清之問題。

4. 若透過「制度」理論落實租稅國理念，則能以體系正義⁶⁶之方式，實踐平等負擔理論在憲法上之意義。

遺產稅之正當性，不以其具備財富重分配，的效果為已足；換言之，遺產稅正當性與否，更不宜單從其財富重分配之成效作為判斷依據。另就遺產稅作為財政目的之租稅而言，其正當性，亦不能單就收入之多寡作為該制度存廢之唯一理由，蓋遺產稅制之存立基礎，不僅亦可以從租稅國體系之正當性導出，甚至更因為現行遺產稅法制之不足而負有新任務（與繼承法之承接調整、憲法上家庭制度之保障）。

肆、結論與展望

本文嘗試在租稅國理念下尋求「財產繼承制度」與「遺產稅」之連結。透過現代憲政法治國家以租稅國作為其財政上國體之肯認，私有財產制與財產自由二者應受憲法之保障，其代價則係國家基於租稅法律主【世新法學第1卷1號，2007年12月，第162頁】義對於私人藉由財產權私用性之經濟活動成果，以徵稅方式分享之。進而，被繼承人生前財產之處分權亦為財產自由之一部，而同樣須要加以保障；透過憲法對私有財產制之保障，肯認「財產繼承制度」亦為憲法之基本價值決定；透過對被繼承人「遺囑自由」保障，「間接」肯認被繼承人生前財產之處分權。而憲法對「財產繼承制度」與「遺囑自由」二者之保障，在租稅國理念下，當以遺產稅之課徵（犧牲一部分之遺囑自由）為其代價。

65 葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，收於氏著稅法基本問題，元照，2005年，2版，190頁。

66 所謂「體系正義」者，乃指「……立法者於制定法律時，於不違反憲法之前提下，固有廣大的形成自由，然當其創設一具有體系規範意義之法律原則時，除基於重大之公益考量以外，即應受其原則之拘束，以維持法律體系之一貫性，是為體系正義。而體系正義之要求，應同為立法與行政所遵守，否則即違反平等原則。」（參照司法院釋字第455號解釋翁岳生協同意見書）

財政收入目的之租稅，著重其負擔效果，而以公共支出為衡量準據之量出為入性格，勢必須與經濟發展等具形成效果之量入為出性格之租稅，有所區別。遺產稅制之存立，倘係單純作為租稅國體系分支，而以具體實現財政收入目的者，其正當性自以量能平等負擔為準；惟，倘遺產稅制度，或基於國家任務、憲法委託等，或基於稅制本身在當下現狀上之不健全等，而另外有所考量時，自不宜單以量能平等負擔之基準等同視之。準此，本文另外認為，遺產稅制在我國憲法架構下，更有維護財產制度存續之任務存在，而具有維持並促進憲法基本價值決定之功能。是以，如何藉由遺產稅手段，犧牲被繼承人之部分財產自由，作維繫財產繼承制度之代價，已成為一憲法問題。

至於遺產稅之課徵，其是否另外寓有憲法上對家庭制度之保障或繼承制度之考量，或進一步在肯認此價值之同時，是否適合透過遺產稅之課徵作為手段，則是另一問題。本文初步認為，就後者而言，透過遺產稅作為手段，除係以金錢給付義務為義務之種類，更因其針對不具意思能力之死者之遺產為之，在僅需顧及其遺囑自由下，自然符合最小侵害原則。至於前者，則因為憲法對於「繼承制度」此一社會制度之承認，【世新法學第1卷1號，2007年12月，第163頁】因此在法律上採取「財產繼承制度」之法律形式，而成為一基本價值決定。換言之，其作為一種憲法上任務，在現代社會法治國家下，除需體認量能平等負擔係支撐租稅國體系下結構性原則外，更寓有維持其分支體系下分工得宜之任務。

最後，本文擬以一段話作結，用以說明遺產稅制之不可替代性。

「我們無論是由租稅理論或由操作機制的觀點而言，公平性是延續遺贈稅制的主因，而效率性是改進遺贈稅制的關鍵。換句話說，如果遺贈稅制廢除，公平性的功能將完全無法由其他方式有效代替，但是如果我們延續遺贈稅制，保持其公平性的基石，但對稅制內若干部分進行改革，針對其對效率造成的負面影響予以調整，對整個社會而言，就前後世代而言，我們認為是個較為適切的政策。」⁶⁷【世新法學第1卷1號，2007年12月，第164頁】

參考文獻

一、中文

1. 何志欽、林惠玲，遺產與贈與稅之檢討，行政院財政改革委員會，2002年。
2. 吳煜宗，制度性保障，月旦法學教室第十期，2003年。
3. 吳煜宗，非法定配偶的繼承權，月旦法學教室第十九期，2004年。
4. 李建良，制度性保障理論探源，「公法學與政治理論—吳庚大法官榮退論文集」，2004年。

67 何志欽、林惠玲，遺產與贈與稅之檢討，行政院財政改革委員會，2002年，27頁。

5. 來栖三郎，相續稅と相續制度，公法の理論（中），1976 年。
6. 陳清秀，稅法總論，元照，四版，2006 年。
7. 陳棋炎、黃宗樂、郭振恭合著，民法繼承新論，三民，三版，2005 年。
8. 陳新民，中華民國憲法釋論，四版，2001 年。
9. 黃茂榮，稅法總論（第一冊），植根 12002 年。
10. 葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰蘆，增訂版，2005 年。
11. 葛克昌，稅法基本問題，元照，二版，2005 年。
12. 葛克昌，所得稅與憲法，翰蘆，增訂版，2003 年。
13. 葛克昌，國家學與國家法，元照，1997 年。
14. 葛克昌、黃源浩，遺產贈與稅與財產權保障，行政院國科會（計劃編號：NSC91-2414-H002-013），2002 年。
15. 葛克昌、藍元駿，租稅規劃之憲法界限，收於：行政法實務與理論（二），元照，2006 年。**【世新法學第 1 卷 1 號，2007 年 12 月，第 165 頁】**

二、外文

1. Friauf, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und von Ertrag, DSTJG Bd.12, 1989
2. Marty G., La theorie de l'Institution, La Pensee du Doyen Maurice Hauriou et son influence, Paris, Pedone, 1969
3. P. Kirchhof, Steuerumgehung und Auslegungsmethoden, StuW, 1983
4. R. Alexy, A Theory of Constitutional Rights [Theorie der Grundrechte], translated by Julian Rivers, Oxford University Press, 2002
5. Schumpeter, The Crisis of the Tax State, in: The Foundations of Public Finances II, 1996
6. Vogel, Der Finanz-und Steuerstaat, HdStR, Bd.I, 1987 **【世新法學第 1 卷 1 號，2007 年 12 月，第 166 頁】**

The Succession of Property under the Concept of Tax State-Focusing on the Constitutional Legitimacy of Inheritance Tax

Yuan-Chun (Martin) Lan*

Abstract

Quoting sentences from Friauf, "There is no freedom of economy with taxation. Without the system of tax state, there would not be a state characterized by freedom of economic and substantially ruled of law."

This paper takes the estate tax system as an example, attempts to justify the constitutional legitimacy of tax power under the concept of tax state. First, the taxation of estate tax should be administered as a premise to protect the succession of estate. Second, looking from the interdependence of civil law and tax law, the succession of estate could be valued differently in different laws. Last, the paper holds that the estate tax system could also be valued as a part of the tax state network in a macro view that civil law and public law are unified under Constitution's 【世新法學第 1 卷 1 號，2007 年 12 月，第 167 頁】 order.

Keywords:

Tax State, succession of estate, institutional guarantee, right to succeed, freedom of will 【世新法學第 1 卷 1 號，2007 年 12 月，第 168 頁】

* Lecturer of Takming University of Science and Technology (2006), Ph.D candidate of National Taiwan University, Faculty of Law at present.