

刊登於法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023年1月，第357-387頁。

再論債法理論於稅法領域的適用*

—試以贈與稅為例兼論國際稅捐債權的法律性質

藍元駿**

目次

壹、概說

- 一、源起—稅法上的「各種之債」
- 二、贈與稅之規範目的及相關設計
- 三、案例引言
- 四、未完待續的問題

貳、再探贈與稅的「民事」性格

- 一、「贈與」作為固有概念或借用概念
- 二、學術傳統與脈絡
- 三、日本法繼受狀況
- 四、稅法對民法贈與的承接與調整

參、以避稅防杜為目的之贈與稅—稅法之「固有意義」？

- 一、「稅捐之債」的公法性質：與私法之債的異同
- 二、「生前贈與之擬制遺產」在稅捐債務之定性
- 三、擬制遺產稅之「不真正連帶」關係

肆、廣義的固有意義—小結【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023年1月，第357頁】

肆、展望：國際重複課稅扣抵之債法性質—不真正連帶債權

- 一、基本挑戰
- 二、兼談全球徵納共同體下租稅債法—納稅者權利保障機制
- 三、國際稅捐債權之法律性質—「租稅連帶債權」的概念
- 四、稅捐之債之「本旨」，究何所指—代結語

附錄一：最高行政法院93年2月份庭長法官聯席會議（一）

* 本文曾發表於2022年6月10日林信和教授榮退紀念學術研討會，承蒙范文清教授、蔡孟彥教授不吝指正；陳美娘、施昀欣協助蒐集相關資料，始克草成，並致謝忱。會後復依信和師惠賜寶貴意見後，重新修正完稿。

** 中國文化大學法律學系教授，臺灣大學法學博士。

附錄二：贈與人死亡其應納之贈與稅於釋字第622號解釋公布後之處理原則【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023年1月，第358頁】

壹、概說

一、源起—稅法上的「各種之債」

全球化與國際化的環境，個人基本自由從而擴大，財產來源與配置也趨於多元，相關法律關係與規範則愈益複雜，稅法亦不例外而有待進一步認識與釐清。現代國家稅法發展較私法為晚，但由於其本質上與私法密不可分，是以相關概念的借用頻繁（如贈與、租金、遺產等），從而在解釋上是否一致成為重要問題。

我國繼受歐陸法傳統，稅法相關理論也深受影響，借鑑債法理論運用甚多。然細觀其運用，似多停留在總論層次，於個別稅法中發展「各論」性質的稅捐債務理論較為少見¹。推其原因之一，個別稅目彼此間關係仍有待以總體性視角觀之。本文則以贈與稅為例進行說明。

二、贈與稅之規範目的及相關設計

（一）類型一：「贈與稅制」本身的補充性

我國之贈與稅制基本上與世界各國同²，其目的乃作為遺產稅制的補充³。所謂補充，主要指作為規範遺產稅之防杜手段，避免遺產稅之納稅人藉生前贈與方式減少遺產，以謀降低所適用之遺產稅率的級距。然在制度設計上，其非於賦予稽徵機關於嗣後介入調整之權，而是逕予立法將贈與稅的稅率設定高於相同水準之遺產稅率，以圖於事前杜絕後患。【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023年1月，第359頁】

（二）類型二：「視同贈與」、「推定贈與」

此外，贈與稅制也同樣將常規性的贈與行為納為課稅指標，反映贈與行為所表彰的經濟實質，因此也「附帶」具有財政收入之目的。至於徒具其他民事契約外觀行為如買賣，在稅法上則屬「非常規」行為，一般透過稅法解釋方法（或謂經濟觀察法）予以調整其私法效果。不過立法者在此也有預防性設計，此即視同贈與、推定贈與等個別性的防杜條款⁴。此類配套性的防杜設計，目的則在防杜贈與稅本身的規避。此為第二種類型。

1 如 Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021，第七章稅捐之債法各論內容，似為個別稅制上的說明，亦非債法理論的具體化。比較像「概說各種之稅」，而非「各種稅捐之債」。

2 無論其係贈與人稅或受贈人稅，均有此現象。

3 進一步討論，藍元駿，贈與稅，稅法各論，2019年，347頁。

4 指我國遺贈稅法第5條，具體說明，詳後述。

合併上述二者，運作上似乎雙軌並行，各司其職。前者意在消弭濫用私法贈與形式的行為動機，後者雖亦寓有此目的，但主要作用是針對已然發生的非常規私法行為，將之調整為贈與行為。

（三）類型三：擬制「贈與」為「遺產」

另外，各國遺贈稅制均有將「死亡前贈與」擬制為遺產課稅的設計（或稱「死亡預謀贈與」，本文下稱「擬制遺產」），堪稱第三種類型。此種類型之贈與，在特徵上須具備「死亡前數年」（我國遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）現為2年）以及「特定類型之受贈人」（我國為被繼承人之配偶、各順位繼承人及其配偶）等特別要件。

由此觀之，可知此為防杜遺產稅之規避，偏向前述第一種類型。甚且，透過此類特別構成要件的設計，此類「贈與」在性質上原則上應以民事法上的贈與契約為限⁵，但以特別構成要件作為判斷指標，可能無形中架空了對「贈與」要件的判斷或以極為寬鬆的標準認定之。

論諸實際，「擬制遺產」正是第一類型的衍生子類型。因為第一種類【**法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊）**，2023年1月，第360頁】型實乃抑制預謀贈與動機而來，設計上並未具體針對何種贈與類型作規範。倘若真有此類贈與行為之安排發生，適用贈與稅率本身即為所欲達成的效果。換言之，「擬制遺產」將此類安排之法律效果改為適用遺產稅率，其如欲發揮防杜作用，似僅在於加上贈與財產後所被墊高的稅率級距大於原應適用之贈與稅率之時；此有賴全盤性的推演方案方足致之⁶。

至於就「擬制遺產」之正當性而言，其作為較第一種類型（即贈與稅制本身）對人民干預更大，適用門檻理應更為嚴格，方符比例原則。無論如何，以下先以案例示之。

三、案例引言⁷

A結婚多年無子，公婆均已過世。配偶B於(X-1)年過世，繼承人為A及B之弟C。然A辦理相關手續時，發現B於死前10天已將名下土地及動產全數移轉予C。其中土地為農業用地，B毋須繳納贈與稅；而C亦拋棄繼承而毋須繳納遺產稅。

惟依遺贈稅法，死亡2年前之贈與須擬制為遺產課稅，而C已拋棄繼承，是以國稅局將A列為B遺產稅之追繳對象。A實未繼承任何遺產，惟因未辦理拋棄繼承，每月遭強制扣薪三分之一以充繳B之遺產稅。

5 但稽徵實務上似亦納入「以贈與論」之稅法上贈與的情形（財政部77年台財稅字第770082439號函）。

6 相關試算說明與分析，藍元駿，稅捐債務作為繼承之標的—從最高行政法院92年9月與93年2月庭長法官聯席會議出發，政大法學評論，第97期，2007年6月，101-102頁。

7 2007年5月9日經濟日報A3版，節引並改寫自<https://blog.xuite.net/chihyi.yen/chihyiyen/11542024>（最後瀏覽日：2022年4月19日）。

釋字第 622 號公布前，此部分仍由遺產繼承人（如本案 A）繳納；公布後，此部分稅捐先自被繼承人之遺產中扣除（本案 A 僅代繳），如有不足再依遺贈稅法第 7 條由受贈人（即本案 C）承擔。

其後，財政部賦稅署訂有「贈與人死亡其應納之贈與稅於釋字第 622【**法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023 年 1 月，第 361 頁**】號解釋公布後之處理原則」（下稱「處理原則」，詳附錄二），其意旨主要是不再從民事繼承法之規定（在此為民法第 1138 條之順序）論究遺產稅納稅義務人，而直接從相關稅法規定（在此為遺贈稅法第 7 條之順序）追列繳納對象；至於相關設計，則主要以「是否違反稅捐稽徵法第 14 條第 1 項」為依歸⁸。相關整理如下表所示。

贈與人死亡時之稅捐	（一）未違反第 14 條第 1 項	（二）違反第 14 條第 1 項
尚未發單課徵	繼承人代繳。不足部分，以受贈人為納稅義務人。	另行發單（代繳義務人）。
已發單，尚未確定	繳款書更正為代繳義務人（原為繼承人）。 不足部分同上（受贈人）。	原繳款書無須更正（繼承人）。
已確定，尚未執行	繳款書無須更正（繼承人）。 不足部分同上（受贈人）。 尚未徵起部分，以遺產為執行標的。	同上（繼承人）。
已確定，尚在執行中	繳款書同上（繼承人）、尚未徵起部分同上。 已執行徵起部分，不再變更。	同上（繼承人）。
已繳清或已執行完畢	不再變更。	

本文自製

【**法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023 年 1 月，第 362 頁**】

吾人認為，此在稅法與民法之連結關係（如適用的優先順序），具有重大意義；要言之，即稅法獨立於民法的適用。然而，此種獨立於民法之適用，應非意謂全盤否定自民法所借用之相關概念，而是對於所借用之概念，在稅法解釋適用上應有其稅法固有的思考。

8 稅捐稽徵法第 14 條：「納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈（第 1 項）。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納義務（第 2 項）。」

從而本文欲進一步探究，稅法自民法所經常借用之「債法理論」本身，在稅法上之「固有意義」應如何理解⁹。然受限於篇幅，只能以贈與稅為線索（特別是前述案例中「死亡前2年贈與」的機制），觀察相關稅捐債法理論的運用情形¹⁰。

回到「處理原則」，如將其稽徵態樣配合稽徵階段各期間中稅捐債法之可能意涵，應能以下表簡示。

贈與人 死亡其稽徵態樣 \ 期間	核課 期間	徵收 期間	執行 期間	稅捐債務法上意義
(一) 未發單	未屆	—	—	債之發生（成立）
(二) 已發單，未確定	已屆	未屆	—	債之變更
(三) 已確定，未執行	已屆	未屆	—	
(四) 已確定，執行中	已屆	未屆	未屆	
(五) 已繳清或執行完	已屆	已屆	已屆	債之消滅（清償）

析之，上述處理原則其所謂「違反第14條第1項者」究何所指，實有待進一步確認。申之，該條項之文字內容包括各種違反可能性（諸如【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023年1月，第363頁】未依受清償之順序或未繳清稅捐等不一而足）；須從同條第2項合併觀察，方能得出所謂違反係指「未繳清稅捐」的結果。

套用在本案情況中，所謂「未繳清稅捐」應同指未繳清贈與稅以及未繳清（擬制）遺產稅的情形。只是前者（贈與稅）之納稅義務人為被繼承人即贈與人（本案B），後者（遺產稅）之納稅義務人為繼承人（本案A與拋棄繼承前之C）。

有待釐清部分在於，前者與後者實指同一對象（在此暫稱「具有稅捐債務之同一性」），蓋後者乃因繼承事實之發生方由前者轉變而來。但由於前者與後者分屬不同稅目，其實體法上構成要件乃至於相關程序法上權利義務也因之各異，而有待相關配套規定予以整合。

四、未完待續的問題

此種相關配套設計已如現今釋字第622號解釋及處理原則所示，然其在稅捐債法理論之意義為何、如何加以說明，則為本文所問。申之，釋字第622號或許緩解了稽徵法以及救濟法（特別是繼承人即本案A之權利保障）的相關憲法疑義¹¹。惟就實體法權利

9 申之，究係單指反映經濟實質，抑或也包含租稅規避防杜的積極意義。

10 筆者過去相關討論，見於藍元駿，前揭註6，79-136頁；藍元駿，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，世新法學，第1卷第1號，2007年12月，138-168頁；藍元駿，東亞法脈絡下台灣遺贈稅制之挑戰—兼從韓國稅制觀察遺贈稅之互補關係，東北亞法研究，第7卷第3期，2014年，87-110頁；藍元駿，前揭註3，320-347頁；藍元駿，遺贈稅約範本及相關問題序說，BEPS行動方案與國際稅法，2021年，579-611頁。

11 在本文設例中，於稅捐稽徵法第14條第1項之情形，本案A仍須以代繳人身分處理；在同條第2項之情形，似

義務上，特別是贈與稅及其與擬制遺產稅其間關係在債法上意義，實應進一步釐清，以一併處理後續可能發生的問題。

實則，釋字第 622 號解釋所涉爭點，有後續問題仍待解決，此即最高行政法院 93 年 2 月份庭長法官聯席會議決議（一）（下稱 93 年決議）之內容。其法律問題略為：「被繼承人於死亡前二年內，對於遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項各款所列之人所為之贈與，其所應課徵之贈與稅，於繼承發生前已核定而尚未繳納，應由繼承人繳納，或繼承發生後，始向繼承人發單開徵，於計算遺產稅時，得否將該贈與稅自遺產總額中扣除」【法學思索與社會實踐——華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023 年 1 月，第 364 頁】（詳後附錄一）。

由於此決議作成於釋字第 622 號公布之前，法律問題中應發單開徵之人，無論發單時點於繼承發生前後，均以「繼承人」為對象。雖釋字第 622 號作成之後，繼承發生後始發單開徵者，其對象應變更為以「代繳義務人」為先，其後如有遺產不足清償方以「受贈人」為對象；但並不影響本決議所涉爭議之本質。蓋此乃贈與財產經擬制為遺產後，其稅捐債務之定性問題；而釋字第 622 號解釋（或聲請人）所關注者，可能在於執行面（或稅捐債務受償）問題，屬於前端的稽徵法層次，並非直接界定後端偏向實體權利義務的債務法層次。

本文認為將生前贈與之財產擬制為遺產的制度設計，不僅體現二稅之間稽徵程序上有待整合協調，同時二者之實體債務法律關係上有賴釐清；釋字第 622 號解釋及其後續稽徵配套已針對前者（稽徵法部分）處理，惟後者（實體法部分），或因非釋字第 622 號解釋之聲請解釋標的，而仍有待說明^{12、12-1}。

本文主要目的並非對釋字第 622 號解釋或後續處理原則作評釋，毋寧以之為引，據以觀察債法理論在稅法領域的適用情形，並以贈與稅為例，說明債法理論在稅法領域進一步推展的可能性。具體言之，其此類經擬制為遺產稅之贈與稅，性質究應以贈與稅稅捐債務視之，抑或遺產稅稅捐債務視之？甚或，從擬制遺產作為避稅防杜機制以觀，稅捐債務【法學思索與社會實踐——華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023 年 1 月，第 365 頁】法作為反映經濟實質之工具，是否已然無用武之地？要言之，我國稅制下的「贈與稅」，其目的係「專為補充遺產稅之用」或者「兼具反映贈

仍負擔類似贈與之責任。

12 事實上，釋字第 622 號解釋雖宣告最高行政法院 92 年 9 月 18 日庭長法官聯席會議決議（下稱 92 年決議）應不予援用，但該決議似未被廢止（僅有註記）。而 93 年決議因其結論乃以 92 年決議為據，其亦未因釋字第 622 號解釋公布而受影響。惟就內容而言，賦稅署據釋字第 622 號解釋所訂處理原則（偏乙說，得自遺產扣除），適與 93 年決議結果（採甲說，即不得自遺產扣除）相對。相關介紹，黃俊杰，稅捐之扣除，月旦法學教室，第 25 期，2004 年 11 月，24-25 頁。

12-1 嗣查最高行政法院官網資料，<https://law.judicial.gov.tw/FINT/data.aspx?id=C%2c20030918%2c001&ro=0&ty=D&q=ad637842f2a696488f5c76fdd031d4e7&sort=DS>（最後瀏覽日：2022 年 6 月 11 日），系爭決議已由編者加註：「1. 本則決議，依據司法院大法官民國 95 年 12 月 29 日釋字第 622 號解釋，部分不予援用。」

與行為之經濟實質」，即為所問。

以下擬先探究我國贈與稅制與民事法上關係，其次從避稅防杜角度理解贈與稅制之規範目的以及其相關配套制度在稅捐債法上的意義，最後再從國際課稅角度說明稅捐債法理論在國際課稅上的適用可能性。

貳、再探贈與稅的「民事」性格

一、「贈與」作為固有概念或借用概念

W 君想在其子小 W 結婚前為其準備新房；常見租稅規劃方式有四：1. 直接贈與現有房屋；2. 贈與現金購買他房；3. 出售現有房屋予其子；4. 另購他房贈與其子¹³。

相關稅負可能包含房地合一稅（綜合所得稅）、土地增值稅、贈與稅、契稅、印花稅等。惟上述規劃在稅法之容許性如何，即屬稅法解釋上是否須與民法一致的問題，涉及稅法對私法的承接與調整。

以贈與稅為例，作為課稅對象之「贈與」，在概念上究何所指，有待進一步確定。申之，此種贈與究竟是民法上之贈與契約，抑或另有稅法上獨特考量？此在稅法學的脈絡，應歸於「借用概念」與「固有概念」的討論。

倘稅法上贈與係借用自民法，則可知稅法似不宜對贈與概念逕行擴張或限縮。但另一方面，民事法主管機關與裁決機關對於民法上贈與概念的解釋，亦可能成為贈與稅稽徵機關適用稅法的參考對象，至少具有【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023 年 1 月，第 366 頁】一定程度的說服性權威。因此，此概念在民法與稅法上之關係應予釐清。

相關規定的法條文字如下：

民法第 406 條：「稱贈與者，謂當事人約定，一方以自己之財產無償給與他方，他方允受之契約。」

遺贈稅法第 4 條第 2 項：「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」

陳敏氏認為二者文句雖有出入，但實質內容並無二致，即民法贈與契約之債一經成立，贈與稅捐之債即行成立¹⁴。惟將遺贈稅法之「以贈與論」的規定納入觀察，可知稅法之贈與概念與民法容有差別。

遺贈稅法第 5 條：「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，

13 節取並改寫自，今周刊，資助子女買房，4 種贈與哪種最划算，<https://www.business.com.tw/article/category/192008/post/202104270034/>（最後瀏覽日：2022 年 5 月 29 日），轉引自林信和師臉書（2022/3/25）。

14 陳敏，對財產移轉行為之課稅—債權行為課稅或物權行為課稅？，政大法學評論，第 69 期，2002 年 3 月，145 頁。至於申報則為後續程序性之協力義務，有所不同。

課徵贈與稅：一、在請求權時效內無償免除或承擔債務者，其免除或承擔之債務。二、以顯著不相當之代價，讓與財產、免除或承擔債務者，其差額部分。三、以自己之資金，無償為他人購置財產者，其資金。但該財產為不動產者，其不動產。四、因顯著不相當之代價，出資為他人購置財產者，其出資與代價之差額部分。五、限制行為能力人或無行為能力人所購置之財產，視為法定代理人或監護人之贈與。但能證明支付之款項屬於購買人所有者，不在此限。六、二親等以內親屬間財產之買賣。但能提出已支付價款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得者，不在此限。」

申之，無論屬於贈與之「推定」或「擬制」類型，在規範上均具有【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023年1月，第367頁】避稅防杜之目的，從而在解釋上稅法未必要與民法一致¹⁵。

實則不僅是贈與稅，其他有關財產移轉的課稅如契稅、土地增值稅、營業稅等，便因部分用語不夠精確，而在實務上引起不少問題；陳敏氏曾建議在採債權行為的前提下，仍可區分申報義務和納稅義務，後者與債權行為扣合，前者則與物權行為扣合¹⁶。另黃茂榮氏則認為二者在清償上的關聯，除債務人經裁定重整、強制執行或宣告破產等情形外，原則上仍待債務人為清償一定債務之指示或指定，才能使特定之物權或準物權行為成為特定債務之「履行行為」¹⁷。

二、學術傳統與脈絡

不過，稅法與民法密不可分，除因租稅與私經濟互依互存之本質外，亦與歐陸稅法傳統有關。德國稅法學的發展，曾有所謂稅法與民法的分合史¹⁸。而日本稅法大量繼受德國，相關討論似已累積數十年¹⁹。我國稅法同受德日影響，相關討論亦行之有年²⁰。

要述此段分合史，大體分為三個階段²¹。其始為稅法獨立說，繼而為【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023年1月，第368頁】民法依附說（或統一說），晚近則為目的適合說²²。申之，獨立說強調其公法性格而與私法有別，其相關概念之解釋毋須顧及民法或其特別法之作用。然其受依附說之批評為易為國家權力濫用，強調私法與民法在概念上的解釋適用應以一致為原

15 相關介紹，藍元駿，前揭註3，326-330頁。

16 陳敏，前揭註14，162頁，轉引自蘇永欽，從動態法規範體系的角度看公私法的調和—以民法的轉介條款和憲法的整合機制為中心，月旦民商法雜誌，特刊號，2003年3月，74-106頁。

17 否則，（準）物權行為因其無因性，無法觀察構成物權行為之金流或物而反推其與特定債權行為之清償關係，黃茂榮，契約類型自由與契約當事人或納稅義務人之認定，植根雜誌，第27卷第3期，2011年3月，115頁。

18 詳葛克昌，稅法基本問題—財政憲法篇，2005年，7頁。筆者討論，詳藍元駿，東亞法脈絡下台灣遺贈稅制之挑戰—兼從韓國稅制觀察遺贈稅之互補關係，東北亞法研究，第7卷第3期，2014年，263-277頁。

19 暫請參照，岡村忠生等，ベーシック税法，2013年。

20 例如施智謀，民法之規定如何適用於租税法（一），財稅研究，第11卷第6期，1979年11月，6-24頁；陳敏，租稅債務關係之變更，政大法學評論，第30期，1984年12月，115-158頁。

21 葛克昌，前揭註18，7頁以下。

22 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., 2000, S. 43 ff.

則，具稅法固有特性者方另作相異之處理。至於晚近學說則為統一說之修正觀點，強調稅法與私法所以異其處理，不待以部門法域整體作為觀察對象，而應就個別規範之立法目的，於個案事實中衡酌是否予以相同或相異於私法之解釋²³。

吾人以為，無論何種時期或說法，均不影響稅法同具私法與公法的性格，從而稅法之中，公私法在概念上的交流會通時常可見（如後述稅法對私法之承接調整），其中債法理論即一適例。我國公法（行政法）借鑑債之原理（如契約或不當得利）作為公法上請求權基礎，早有明文規定。在稅法上，稅捐債務關係雖尚未形諸成文法條，但作為論理早已慣見於實務，更是學理探討的起點之一。換言之，稅法「內建」的民事法性格，可謂如影隨形²⁴。

三、日本法繼受狀況

日本法上討論²⁵，認為此種稅法借用民法固有概念可能產生若干問【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023年1月，第369頁】題。首先，借用實定法以外（如會計學、經濟學或自然科學等）概念，可能造成未經國會立法之界定即構成課稅構成要件的結果，有違民主程序。其次，即便所借用之概念為實定法上用語（如其他法領域），此類概念的意義也會隨法律的修正或解釋的變更而改變，此情形在公司法領域猶然。第三，在借用法領域中所確立之概念，其「確立」究何所指？

最後第四點，倘其為外國法之概念，應如何處理（如美國諸多的州公司法對股利分配（日語使用「配當」）的規定，未必指從利益所支付者）？另外，此點更涉及國際私法之準據法問題，如法律行為有瑕疵時，其要件與效果則依所準據之外國法而定。從而，依外國法認為有效之交易，倘本國民法認為無效，即生對無效交易進行課稅的情形。

岡村接著認為根本問題在於用於私法解釋的概念可能違反租稅法律主義。申之，私法解釋，相較於稅法而言自由許多，其概念意涵得以充分延伸；反之，稅法的解釋較嚴格。倘若稽徵機關以私法解釋者自居，則課稅權之行使不免有膨脹之虞²⁶。此與前述之統一說較為接近²⁷。

23 進一步討論，葛克昌，租金管制與所得調整，所得稅與憲法，2009年，405頁以下。

24 實定法層次上，稅法的民事法性格也見於司法系統設計。行政法院系統稅法案件為其大宗，而普通法院亦不時出現稅法爭議，例如繼承相關稅捐的歸屬。比較法上如法國，稅捐案件的管轄法院取決於稅目為何—亦即所得稅、公司稅、增值稅及地方稅等稅目歸行政法院管轄；遺產及贈與稅、財富稅以及各式登記稅費等則由民事法院管轄。細觀民事法院管轄之稅目，似可推得此類稅目有其適於民事法之特性，而在管制考量有別於行政法院。相關介紹，黃源浩，法國租稅救濟法制基本問題，財稅研究，第35卷第7期，2005年7月，146-163頁；M. Leroy 著，藍元駿譯，法國稅務爭訟之行政管制，租稅正義與人權保障—葛克昌教授祝壽論文集，2016年，1238頁以下。

25 暫請參照，岡村忠生等，前揭註19，42頁以下（岡村執筆）。

26 此源自德國的理論在日本亦因其為納粹所濫用而有負評。

27 日本對借用理論之批判，暫請參照吉村典久，イエーリングは21世紀日本の租税法を救うことができるか？—純粹借用概念論批判，租税法と民法，2018年，145-167頁。

四、稅法對民法贈與的承接與調整

贈與作為借用與固有概念的討論，有其繼受法與公私協力以及稅法解釋方法的脈絡。具體言之，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；而須考量者為，於第二次規範時，其前提關係是否應受第一次規範（私法）所拘束²⁸。

我國實務界亦認為此問題具重要性，並曾邀請各領域學者撰文討論²⁹。蘇永欽氏認為，行政行為標的隨民事關係複雜化而增加其精確度，【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023年1月，第370頁】如契稅條例必須清楚區隔所有權移轉的各種原因，到查核階段，稽徵機關尚須掌握更多民事關係的細節方得以設計合理程序³⁰。

氏進一步說明，當公法不再單純是對私法所架構好的社會依分配正義進行干預，而毋寧須以私法作為公法的輔助工具（且反之亦然）時，接軌者就不能拘泥於概念的形式，而得不時穿透概念的帷幕，從立法意旨和政策合目的性作實質觀察；如租稅法上發展出的經濟觀察法，即：稽徵機關如無視於「無效」交易下財產利益的實際移轉，是否仍符合租稅平等原則的問題³¹。此在贈與稅上常見的情形為「假買賣真贈與」³²。

我國贈與稅法上的「贈與」概念見於不止一處。遺贈稅法第4條第2項的界定，可謂「承接」了民法贈與概念的核心文義。對之，遺贈稅法第5條之「推定贈與」、「視同贈與」，則從經濟實質角度予以「調整」；此種基於避稅防杜目的所為之立法擴張，有認為是令當事人負擔契約真實的證明責任，具止息實務爭議的積極作用³³。

參、以避稅防杜為目的之贈與稅—稅法之「固有意義」？

一、「稅捐之債」的公法性質：與私法之債的異同

納稅人在公法上的金錢給付義務，是以稅捐債務為主要形式。此種稅捐之債的理論設定，是以國家（或課稅主權）為稅捐債權人，納稅人為稅捐債務人。其間權利義務關係，則須由法律明定（有別於私法的契【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023年1月，第371頁】約意定），以體現公法上法定原則的性格。至於有待法律明確規範的稅法上權利義務，主要指課稅之主體、客體、稅基、稅率以及減免規定等會影響實體稅捐債務多寡的要素。

28 葛克昌、鍾芳樺，財稅法基本問題—財政憲法篇，2020年，377頁以下。

29 最高法院學術研究會編，民法與行政法交錯適用，最高法院學術研究會叢書（九），2003年，發言紀錄。

30 蘇永欽，前揭註16，79頁。

31 蘇永欽，前揭註16，80頁。

32 即本文前述避稅防杜機制的第二種類型。在以迂迴買賣隱藏贈與的情形，稅法上處理則認定首尾兩端之當事人為贈與行為之當事人，或謂之「契約當事人之變更」，詳黃茂榮，前揭註17，87、114、115頁。

33 黃茂榮，稅捐法與民事法，稅法總論，2012年，631-632、674-675頁。

以贈與稅為例，當私法上的課稅原因事實（如民法的贈與契約成立），滿足了稅法上的構成要件，則贈與稅之稅捐債務即成立。從而稽徵機關（在此為國稅局）則得依法（贈與稅相關法律）於一定期間核定應納稅額，並徵收之；於債務不履行之場合（另稅捐之債為金錢之債，並無給付不能的情形），得依法予以保全供強制執行，並得處罰之。

上述稅捐之債理論的一番操作，不僅使得徵納關係的權利義務關係較為明確，也使得稅法所具有公法上的高權性格看似緩和，有助於徵納關係的和諧。至於，稽納雙方實質地位的不對等，則有賴憲法機關以基本權的適用、法定原則等予以調控；此為與私法之債異其處理的地方。

而這種以公私法二分的視角觀察稅捐，其實還是在於國家因素的相關思考。而國家在稅捐關係中主要以債權人身份體現，儘管受到憲法拘束（如量能平等負擔），惟無論如何仍是在強調「稅捐債權之實現」面向。而從稅捐債權的角度，或許也較能理解作避稅防杜目的機制之租稅，如「生前贈與之擬制遺產」的規定。以下申述。

二、「生前贈與之擬制遺產」在稅捐債務之定性

「生前贈與之擬制遺產」，其同為避稅防杜之立法機制（遺贈稅法第 15 條第 1 項）³⁴，作用雖可謂擴張民法之「遺產」概念，實則是將「贈與」納入。而由於「贈與」本身亦為稅法概念，將其擬制為稅法上遺產【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023 年 1 月，第 372 頁】的概念，必須配套地將稅法上贈與的作用緩解，此即遺贈稅法第 11 條第 2 項³⁵。

前述 93 年決議所欲處理的問題，亦部分在此。不過本文認為此條但書之規定似屬多餘。申之，系爭贈與既已擬制為遺產，自無贈與稅之問題。事實上，此條本文的立法作用，是針對擬制之前「已然繳納」贈與稅的退還規定。考量贈與人已死亡，在稅額退還方式上全以其「遺產」為對象。

至於使用「扣抵」的用語，如從債法關係加以理解，實因另外符合「（請求退還已納稅額之）債權人與（擬制遺產稅之）債務人同一」之要件，而發生稅捐債法上之「抵銷」³⁵⁻¹而使此部分之遺產稅債務歸於消滅³⁶。因此，不宜將法條規定之「扣抵」，逕與贈與

34 遺贈稅法第 15 條第 1 項：「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。

二、被繼承人依民法第 1138 條及第 1140 條規定之各順序繼承人。

三、前款各順序繼承人之配偶。」

35 遺贈稅法第 11 條第 2 項：「被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產，依第 15 條之規定併入遺產課徵遺產稅者，應將已納之贈與稅與土地增值稅連同按郵政儲金匯業局一年期定期存款利率計算之利息，自應納遺產稅額內扣抵。但扣抵額不得超過贈與財產併計遺產總額後增加之應納稅額。」

35-1 類似民法上混同的概念。我國民法第 344 條規定：「債權與其債務同歸一人時，債之關係消滅。但其債權為他人權利之標的或法律另有規定者，不在此限。」

36 在下列之期刊，特別是 231-232 頁以下，存在相類似之見解，詳見柯格鐘，論生前贈與財產之課稅—評大法官釋字第 622 號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌，第 152 期，2007 年 12 月，225-240 頁。

稅之「退還」直接銜接在一起。

三、擬制遺產稅之「不真正連帶」關係

上述生前贈與之擬制遺產的設計原理，基本是以遺產稅作為「不具」經濟實質之贈與的調整機制。其結果反映在稅捐債法上，則可能形成「繼承人」與「被繼承人」共同負擔系爭「擬制遺產稅」的情形。此際之「繼承人」與「被繼承人」是否有「連帶債務」相關法理的適用³⁷？【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023年1月，第373頁】

本文認為此為一種稅法上不真正的連帶債務關係，不妨認為是對債法原理的延伸。其所謂「不真正」，在於「其間互無分擔部分，此與連帶債務性質有別。」³⁸但在共同負擔稅捐的情形，曾有實務見解指出：「……中間各出賣人對於原始出賣人等名義之增值稅繳納通知，似應按各人本應繳納部分負其償還之責。尤其對於最後代為繳納之上訴人，所有中間出賣人均難免於一種不真正連帶償還之義務。」³⁹雖然所指「連帶償還之義務」，似未明示係單指稅捐債務之金錢給付義務，抑或同指協力履行之行為義務（如代繳義務），但「連帶負責」的意義是明確的。

在擬制遺產的設計中，贈與稅與擬制遺產稅之納稅義務人，實為同一主體之「生前」與「死後」的狀態，儘管在稅捐客體的歸屬「形式」上，一為屬贈與人，一為遺產本身。至於此一主體基於不同身分「共同」負擔之稅捐債務，乃出於繼承事實偶然發生之連帶關係。

而參照釋字第622號解釋與處理原則，受贈人（本案C）作為繼承人而與繼承人（本案A），共同就被繼承人（本案B）之遺產之應納稅捐負責。至於責任之範圍則以遺產為限，但受贈人可能須以自己財產擔保。

四、廣義的固有意義—小結

承上，帶有避稅防杜目的的設計條款，是否亦為所謂經濟實質目的之稅法固有理解方式？以贈與稅為例，擬制遺產之「生前贈與」其文義範圍，基於「擬制」之故，似指以避稅防杜為目的而應僅以非真實贈與安排為納入對象。然此種對避稅防杜的想像不免過於保守，蓋真實之贈【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023年1月，第374頁】與行為亦可能同時帶有減輕稅負之

37 靈感取自林信和，不真正連帶債務的再探索，月旦法學教室，第98期，2010年11月，14頁以下。稅法上相關討論，黃士洲，稅法連帶債務的成立及責任範圍—以遺產欠稅類推民法概括繼承的實務為核心，月旦法學教室，第22期，2004年8月，95-105頁。

38 此為最高法院89年度台上字第2240號判決、87年度台上字第373號裁定見解，轉引自林信和，前揭註37，15頁，惟氏似否定之，蓋不真正連帶債務人內部間亦可能有分擔額及求償問題，從而宜有類推適用求償權規定之餘地。

39 最高法院51年度台上字第1802號判決，轉引自林信和，前揭註37，15頁。

效果，從而具經濟實質的安排也可能附有租稅目的。復觀本立法設計之「生前贈與」，僅就受贈人之對象予以特定，雖帶有避稅防杜目的，卻因擬制規定之設計而無法排除真實贈與之類型。

或許另一種解釋方式，是較為廣義地理解其稅法目的，除包含積極體現經濟實質的意義之外，也及於避稅防杜之目的。惟如從民法與稅法關係之脈絡以觀，重點可能在於，兩種目的在個案中是否有衝突及其緩解。

肆、展望：國際重複課稅扣抵之債法性質—不真正連帶債權

一、基本挑戰

倘將討論脈絡置於國際課稅環境，則另生「贈與」在各國內國法之認定問題。申之，無論是經濟實質之贈與行為，抑或租稅目的之贈與契約外觀，均須衡酌各內國法之釋義學傳統，並嘗試尋求共通基礎⁴⁰。

申之，前述關於公私法競合的討論，即所謂第二次規範（稅法）是否與第一次規範（私法）之概念採一致的解釋一事，所涉及之規範同時包含居住國與贈與財產所在國各自之稅法與私法對經濟事實的認定範圍。

甚者，由於各國贈與稅制迥異一如究採贈與稅制（如美國）或受贈稅制（如德日）一而在二次規範中對於納稅義務人之認定（或稅捐客體之歸屬）自有不同考量。從而，以之為據所生稅捐債務關係如何加以說明，亦成問題。【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023年1月，第375頁】

本文初步認為，如能循稅法與私法間「目的適合說」的角度，即僅就系爭事實情境作針對稅捐之債的「相關部分」予以探討，則有進一步討論空間。例如，國際間贈與財產重複課稅之消除二事，其在稅捐債法上的討論，專就債之消滅（如清償或免除）等部分予以釐清，即為已足⁴¹。

二、兼談全球徵納共同體下租稅債法—納稅者權利保障機制

以債權理論說明現行制度運作，不免流於現狀的事後描述，除非有同時欲作為邏輯一貫性的偵測機制或特定基本價值決定的檢驗標準，但此事在國際環境中難上加難，近年來，國際租稅環境的各種倡議（如全球最低稅負制等），即一適例⁴²。

另外，稅法與私法競合時，傳統認為並無何者絕對優位問題，只因私法通常適用在

40 或許一種全球徵納共同體式的稅捐債法理論，是一可能選項。

41 此種方式似乎類似國際私法中衝突法則（即只有在有衝突時才有處理之必要）的啟動機制；與之相對的，則是某種系統化的思維邏輯，強調所有相關要素均應納入考量，而且各司其職。

42 相關嘗試，藍元駿，全球租稅正義及其方法論初探—全球化的管制理論及其在稅法領域的運用，收錄於中國文化大學法律學系主辦第七屆企業創新暨管理法制研討會，2022年3月17日。

先，而往往作為租稅規劃工具，從而稅法成為衡量工具，對規劃結果進行評價；進而在稅法與私法均須統一在憲法秩序下，而涉及憲法財產權之保障⁴³。然在國際課稅環境之中，並無所謂統一的財稅憲法或權利清單以確保納稅人之權利，須透過其居住國或所得來源國之相關權利救濟或國際組織等多重保障充之，然各自具體保障範圍何如，不易確知或可能耗費過鉅⁴³⁻¹。

更深層次的問題，自然在於各國法律體系本即不同，特別是國際法【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023年1月，第376頁】上各國主權至高無上式的絕對平等，猶如複數租稅債權人之間關係，並無絕對的受償次序，亦不存在絕對的內部求償關係；此為國際法層次的稅捐債權。對之，如從全球法角度，亦即將課稅環境視為某種全球性的徵納共同體社會，則可透過某種全球性社會契約論（或社會連帶關係），說明各國作為租稅債權人其間的權利義務關係，亦具有類似「（不真正）連帶債權」原理的適用。以下申述。

三、國際稅捐債權之法律性質—「租稅連帶債權」的概念

回歸已納稅額之扣抵機制其稅捐債法之解釋，一般發生在國際重複課稅的情形（內國情形亦應同此理），而以「複數債權」為前提。債權人彼此之間或許是某種不真正的連帶債權，對於債務人向其中一方為清償後，再由另一方債權人對債務人為債務之免除（形式上可能是免稅或扣抵）⁴⁴。此種「免除」如為國際稅法之扣抵法，其免除範圍自不可能超出債權人之份額，是以有扣抵上限之規定⁴⁵。

置於全球徵納共同體的脈絡，國際間重複課稅的消除，在實體債務法層次可透過複數租稅債權人形成之連帶租稅債權概念，在解釋上自然發生稅捐債務人向其中一債權人給付即生該給付部分之債務消滅的效果（如我國民法第286條）⁴⁶。【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023年1月，第377頁】

對之，倘從國際法脈絡（而非全球法脈絡）理解，由於同時對同一課稅對象課稅的國家彼此並不存在共同體式的社會連帶關係，無法借用「連帶租稅債權」的概念，從而

43 葛克昌，前揭註18，33頁。

43-1 有從歐洲人權法院相關稅法判決的分析，詳 Philip Baker, 60 years of the European Convention on Human Rights and Taxation, 61(12) EUR TAX'N 526-533 (2021)。

44 但請參照柯格鐘的另一種解讀，前揭註36，231頁。氏認為：「理論上只有同一稅捐主體所繳納之同一稅捐才有設算扣抵稅額之問題，如果為不同的稅捐主體所繳納之稅捐，彼此之間並不能設算扣抵。」從而立法者所期待的一種「例外」情形，即「系爭受贈人為繼承人」而屬遺贈稅法第7條第1項但書第3款之情形。另氏關於扣抵適用主體與稅捐同一之理論，應指法律上之重複課稅，且應以內國法為討論範圍；本文相關思考，詳見本文國際重複課稅相關部分之討論。

45 不過在擬制遺產稅的情形，並非如此，是以遺贈稅法第11條第2項但書的扣抵上限可能沒有必要。

46 我國民法第286條：「因連帶債權人中之一人，已受領清償、代物清償、或經提存、抵銷、混同而債權消滅者，他債權人之權利，亦同消滅。」

不生如我國民法第 286 條之效力，即一方締約國受領稅捐給付，他方締約國之債權亦同消滅。是以，從重複課稅之消除效果來看，國際法層次的扣抵規定並非「租稅連帶債權」所可說明，至多只能說依我國民法第 291 條之除書規定⁴⁷，一方締約國之稅捐債權，因他國稅捐債權一部受償，其效果應以所訂特約（即稅約）為準，但特約內容不免受到國家課稅主權絕對性的拘束，而容有扣抵上限。

國際重複課稅扣抵法之債法性質

視角	國際法	全球法
規範	國際條約	全球社會契約
債權法意義	債權人對債務免除	連帶債權

本文自製

另外，面對前述比較法的基本挑戰，全球法的理解有助於處理各國稅制差異。簡言之，內國稅法強調的是債務法面向，但各國債務性質是否隨稅制而異，也待進一步說明；例如採受贈人稅制國家，其稅捐債務人的設計可能與採行贈與人稅制國家不同。若從債權法角度，稅捐債權人均為國家，性質不因之而異，只須處理債權人間之法律關係即可。

不過在方法論上，債權法在稅法領域的運用有其他困難。其一，內國央地課稅權人之關係如何界定；其二，不同稅目之債權債務關係如何界定；其三，國際間債權人法與內國租稅債權人法，是否異其處理。本文在此只能專就「國際」稅捐債權之性質進行推展。【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023 年 1 月，第 378 頁】

四、稅捐之債之「本旨」，究何所指—代結語

「債法（law of obligations）」其作為歐陸法傳統中的私法概念，主要係規範私人之間權利與義務的發生、作用及消滅。其中又以對債務人（obligor）所加諸之「履行義務（duty）」（如作為或不作為）為主要面向，至於債權人（obligee）是相應地才享有「請求履行之權利（right）」；是以如今歐陸法傳統所謂之債（obligation），同時意謂義務人提供特定給付（render prestation）之義務以及債權人受領該給付（receive prestation）之權利，此與普通法之概念僅具義務面向不同（或許也因此一般直譯為「義務」，而非「債」）⁴⁸。

值得注意的是，債權之面向乃附隨於債務面向所發展而來，而債權人受領給付的權利，乃是受到債之原因（cause）—「法律上的連結（vinculum juris）」—之強化所致。此種邏輯推展至國家領域，則其對內因某種「原因」而與人民締約社會契約，產生某種「連結」，進而作為享有受領權利的正當性。不過其對外在國際場合中，各國因受領權利（在

47 我國民法第 291 條：「連帶債權人相互間，除法律另有規定或契約另有訂定外，應平均分受其利益。」

48 參考 https://en.wikipedia.org/wiki/Law_of_obligations (last visited 2022/5/28).

此如租稅債權）產生競合，從而有必要另外締結某種契約而產生某種連結（如租稅條約之稅額扣抵制度）。

另須注意者為，債法理論雖象徵科學理性在法學的產物，法律科學堪稱其代表，透過縝密的邏輯分析，可以達到簡化（效率）、除錯（平等）的法治⁴⁹。然其所受批判或主導地位的鬆動，也反映社會問題恐非單純的私人之間問題，而另有多數人的共同問題。此不僅是經驗、同時也是價值決定；此在國際社會之中亦同。

本文嘗試以贈與稅為例，說明債法理論在稅法領域的適用，茲以下表簡示。【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023年1月，第379頁】

型態	視同、推定贈與	擬制遺產	國際重複課稅扣抵
意義	公法之債	債之變更	連帶債權

本文自製

筆者認為，債法理論在國際場域乃至於全球法層次，均有適用餘地；同時，稅捐債務法關係亦帶有緩和國際課稅權力關係意味，透過債法理論與全球徵納共同體之契約理論的連結，具有促進在國際間以及全球法脈絡下負擔公平的形成作用⁵⁰。

總之，將債法理論用於稅法領域，除了提昇稅法解釋和適用的精確性外，其先重義務之履行再看相應請求權，亦與內國稅法關係若合符節。在全球化與國際化的今日，法律的性質亦隨之改變，就像稅捐債法理論亦應更加關注其債權法的面向一樣。【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023年1月，第380頁】

49 但若探求「債法」歷史原義，則知其最先乃用以取代舊時復仇之習慣法，而以金錢賠償代之，因此債法的早期形式，較似今日的侵權行為（delict），目的在於避免受到債權人處罰過度。Id.

50 進一步討論，藍元駿，前揭註42。

附錄一：最高法院93年2月份庭長法官聯席會議（一）

決議日期：民國 93 年 02 月 17 日

決議：

採甲說。該贈與稅不得自遺產總額中扣除。

法律問題：

被繼承人於死亡前 2 年（88 年 7 月 15 日修正前為 3 年）內，對於遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項各款所列之人所為之贈與，其所應課徵之贈與稅，於繼承發生前已核定而尚未繳納，應由繼承人繳納，或繼承發生後，始向繼承人發單開徵，於計算遺產稅時，得否將該贈與稅自遺產總額中扣除，有下列不同之見解。認有統一之必要。請討論公決。

甲說：該贈與稅不得自遺產總額中扣除。

按遺產及贈與稅法第 11 條第 2 項規定：「被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產，依第 15 條之規定併入遺產課徵遺產稅者，應將已納之贈與稅與土地增值稅連同按郵政儲金匯業局 1 年期定期存款利率計算之利息，自應納遺產稅額內扣抵。但扣抵額不得超過贈與財產併計遺產總額後增加之應納稅額。」，得自應納遺產稅額內扣抵之贈與稅，係以被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產價值為計算基礎。若此贈與稅額得自遺產總額中扣除，即相當於贈與財產價額扣除贈與稅額後之餘額（不等同贈與財產）併入遺產課徵遺產稅，而於扣抵額不超過贈與財產併計遺產總額後增加之應納稅額範圍內，卻得以贈與財產價值全部為基礎計算之贈與稅額作為扣抵額，顯非遺產及贈與稅法第 11 條第 2 項之立法目的。又被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產，既依遺產及贈與稅法第 15 條之規定視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額課徵遺產稅，於此遺產稅課徵計算中【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023 年 1 月，第 381 頁】其既依法視為「遺產」，而於同一課徵遺產稅之計算中，若准依據遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 8 款規定自遺產總額中扣除贈與稅額，無異又另認其為「贈與財產」，始有「贈與稅額」之扣除，形成在課徵此類型遺產稅課徵計算中對於同一財產卻分別以依法視為「遺產」及課徵贈與稅額之「贈與財產」等不同性質認定之矛盾。而遺產及贈與稅法第 11 條第 2 項規定：「被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產，依第 15 條之規定併入遺產課徵遺產稅者，應將已納之贈與稅與土地增值稅連同按郵政儲金匯業局 1 年期定期存款利率計算之利息，自應納遺產稅額內扣抵。但扣抵額不得超過贈與財產併計遺產總額後增加之應納稅額。」係為避免此類型遺產稅課徵發生重複課稅，乃在此類型遺產稅課徵先計算出應納遺產稅額後，再扣抵以贈與財產為基礎所另行課徵計算出之贈與稅額，如此既可避免重複課稅，又可除去前述邏輯論證上之矛盾。故遺產及贈與稅法第 11 條第 2 項規定應解釋為係同法第 17 條第 1 項第 8 款之特別規定，具有優先適用且排除同

法第 17 條第 1 項第 8 款規定之適用。亦即此類型遺產稅課徵為避免重複課稅，乃係採行「扣抵方式」，而排除「扣除方式」之適用。財政部 81 年 6 月 30 日台財稅第 811669393 號函釋：「被繼承人死亡前 3 年（現行法修正為 2 年）內之贈與應併課遺產稅者，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應先以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅，再依遺產及贈與稅法第 15 條及第 11 條第 2 項規定辦理，惟該項贈與稅不得再自遺產總額中扣除。……」，亦即被繼承人死亡前 2 年內之贈與併課遺產稅後不得再自遺產總額中扣除該項贈與稅，該函釋係財政部依遺產及贈與稅法之立法意旨而為函釋，尚無抵觸法律及憲法，亦無增加法律所無之限制，或違反法律保留原則，或有違反租稅公平原則，其後段部分自得予以適用。（本院 92 年度判字第 1286 號判決）

乙說：該贈與稅得自遺產總額中扣除。**【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023 年 1 月，第 382 頁】**

遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 8 款規定：被繼承人死亡前，依法應納之各項稅捐、罰鍰及罰金，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅。被繼承人於死亡前 2 年內，對於遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項各款所列之人所為之贈與，依法應課徵贈與稅。如被繼承人於死亡前未繳納，無論已經稅捐主管機關核定尚未繳納，或未申報而向繼承人開徵，均屬被繼承人死亡前，依法應納之稅捐，該贈與稅額，依上開規定，應自遺產總額中扣除。且被繼承人死亡前 2 年內所為之贈與，如於其死亡前已開徵並繳納，實際上即生其贈與稅額已自遺產總額中扣除之效果（即繼承之財產總額減少）。如於其死亡前已開徵但尚未繳納贈與稅，或對繼承人開徵之贈與稅額，不准自遺產總額中扣除，致二者課徵遺產稅之財產價值計算基礎不同，使繼承人既負繳納贈與稅之義務，復受多繳納遺產稅之不利，殊有失公平，違反租稅公平原則。財政部 81 年 6 月 30 日台財稅第 811669393 號函釋後段謂：「該項贈與稅不得再自遺產總額中扣除」，與遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 8 款規定違背，不得適用。（本院 91 年度判字第 1588 號、第 2197 號判決）

決議：採甲說。

資料來源：

司法周刊第 1175 期 3 版

司法院公報第 46 卷 4 期 130-131 頁

最高行政法院庭長法官聯席會議決議彙編（99 年 3 月版）第 125-127 頁

法務部公報第 323 期 97-99 頁 **【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023 年 1 月，第 383 頁】**

附錄二：贈與人死亡其應納之贈與稅於釋字第622號解釋公布後之處理原則

法規名稱：贈與人死亡其應納之贈與稅於釋字第 622 號解釋公布後之處理原則

公發布日：民國 96 年 09 月 29 日

發文字號：台財稅字第 09604546720 號

法規體系：財政部賦稅署

主旨：應納之贈與稅，迄贈與人死亡時，於 95 年 12 月 29 日司法院釋字第 622 號解釋公布後之處理原則。

說明：

二、贈與人死亡，至司法院釋字第 622 號解釋 95 年 12 月 29 日公布日止，尚未完成處分之贈與稅案件，或該解釋公布後新發生之旨揭案件，依稅捐稽徵法第 14 條第 1 項規定，由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人於被繼承人遺有財產之範圍內，代為繳納，繳款書「納稅義務人欄位」填載為：「○○○(歿)代繳義務人○○○、○○○」，代繳義務人為多數時，應全部載明，並註明「依司法院釋字第 622 號解釋以遺產為執行標的」。繳款書合法送達後，如

(一)代繳義務人未違反稅捐稽徵法第 14 條第 1 項規定，而遺產不足繳納應代繳之贈與稅時，不足部分，應依遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款規定，以受贈人為納稅義務人，並依本部 75 年 6 月 19 日台財稅第 7549653 號函辦理。

(二)代繳義務人違反稅捐稽徵法第 14 條第 1 項規定，於適用同法條第 2 項規定，由其就被繼承人未繳清之稅捐負繳納義務【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023 年 1 月，第 384 頁】務時，應另行發單（另訂限繳日期），其核課期間，參照本部 87 年 7 月 15 日台財稅第 871954429 號函（編者註：參閱稅捐稽徵法令彙編），應自代繳義務人違反該條第 1 項規定時起算 5 年，於移送執行時，移送書註明「依稅捐稽徵法第 14 條第 2 項納稅義務人○○○、○○○」。

三、贈與人死亡，至司法院釋字第 622 號解釋 95 年 12 月 29 日公布前，已以繼承人為納稅義務人完成處分之案件，其處理原則如下：

(一)未確定案件：稽徵機關依據課稅處分作成時之有效法令，以繼承人為納稅義務人發單合法送達，且繳款書納稅義務人欄位記載有贈與人死亡等字樣，稽徵機關已於核課期間內行使核課權，且送達對象並無錯誤，其因法律見解變更致需將義務人之類別，由納稅義務人變更為代繳義務人，義務人之類別雖有差異，惟其為義務人之身分並無不同，此類案件無需再重新核課，應視繼承人有無違反稅捐稽徵法第 14 條第 1 項規定，依下列原則處理：

1. 未違反者：繳款書應依司法院釋字第 622 號解釋意旨更正義務人之類別為代繳義務人，並註明「依司法院釋字第 622 號解釋，以遺產為執行標的」。如遺產不足繳納應代繳之贈與稅時，不足部分，應依遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款規定，以受贈人為納稅義務人。

2. 違反者：依同條第 2 項規定，繼承人應就未繳清之稅捐負繳納義務，原繳款書無須再為更正，於移送執行時，移送書註明「依稅捐稽徵法第 14 條第 2 項納稅義務人○○○、○○○」。

(二) 已確定尚未繳納且尚未移送執行案件：已確定案件，依司**【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023 年 1 月，第 385 頁】**法院釋字第 177 號、第 188 號解釋，除據以申請解釋之案件得依再審程序處理外，無第 622 號解釋之適用，故以繼承人為納稅義務人之確定處分無需再為變更，惟尚未徵起之稅額，仍准依第 622 號解釋意旨，以就遺產執行為原則。準此，已確定尚未移送執行案件，視繼承人有無違反稅捐稽徵法第 14 條第 1 項規定，依下列原則處理：

1. 未違反者：繳款書之納稅義務人記載無需更正，惟於移送執行時，移送書註明「屬司法院釋字第 622 號解釋公布前核課確定案件，依司法院釋字第 177 號、第 188 號解釋，確定處分無需變更，惟尚未徵起部分，依司法院釋字第 622 號解釋意旨，以遺產為執行標的」。如遺產不足繳納贈與稅時，不足部分，應依遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款規定，以受贈人為納稅義務人。2. 違反者：依同條第 2 項規定，繼承人應就未繳清之稅捐負繳納義務，稽徵機關依原繳款書移送執行，移送書註明「屬司法院釋字第 622 號解釋公布前核課確定案件，依司法院釋字第 177 號、第 188 號解釋，確定處分無需變更，且依稅捐稽徵法第 14 條第 2 項規定以繼承人為納稅義務人」。

(三) 已確定且已移送執行惟尚在執行中案件：視繼承人有無違反稅捐稽徵法第 14 條第 1 項之規定，依下列原則處理：

1. 未違反者：稽徵機關應補送移送書，請法務部行政執行署所屬行政執行處續行辦理執行，移送書註明「屬司法院釋字第 622 號解釋公布前核課確定案件，依司法院釋字第 177 號、第 188 號解釋，確定處分無需變更，惟尚未徵起部分，依司法院釋字第 622 號解釋意旨，以遺產為執行標的」。至於已執行徵起部分，不再變更。如遺產**【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023 年 1 月，第 386 頁】**不足繳納贈與稅時，不足部分，應依遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款規定，以受贈人為納稅義務人。

2. 違反者：依同條第 2 項規定，繼承人應就未繳清之稅捐負繳納義務，稽徵機關應敘明「屬司法院釋字第 622 號解釋公布前核課確定案件，依司法院釋字第 177 號、第 188 號解釋，確定處分無需變更，且依稅捐稽徵法第 14 條第 2 項規定以繼承人為納稅義務人」

等緣由，函請法務部行政執行署所屬行政執行處依原移送執行案續行辦理執行。

（四）已確定且已繳清或已確定且已執行完竣案件：不再變更。【法學思索與社會實踐—華岡法律人的志業：林信和教授七秩榮慶暨榮退論文集（上冊），2023年1月，第387頁】

