

刊登於政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 79-136 頁。

# 稅捐債務作為繼承之標的

## 一從最高行政法院九十二年九月與九十三年二月庭長法官 聯席會議出發\*

藍元駿\*\*

### 目次

壹、引言：最高行政法院九十二年九月份暨九十三年二月份庭長法官聯席會議決議

一、「擬制遺產」之概念

二、財政部八十一年六月三十日台財稅第八一一六六九三九三號函

三、二則決議之法律問題說明

（一）九十二年九月決議一似採甲說：應以繼承人發單課徵贈與稅

（二）九十三年二月決議一採甲說：不得自遺產總額中扣除

四、問題意識【政大法學評論第97期，2007年6月，第79頁】

（一）稅捐債務作為繼承標的一行政執行標的之取捨

（二）固有概念與借用概念—「一身專屬性」之定性

（三）協力義務與繳納義務—繼承人在遺贈稅法上之定位

（四）避稅防杜與信賴保護—被繼承人之租稅規劃自由

（五）遺產稅制作為租稅國體系之一部分

貳、二則決議分析

一、決議爭點概述

（一）九十二年九月決議文

（二）九十三年二月決議文

二、兩次決議內容

（一）兩次決議內容摘要

\* 筆者由衷感激兩位匿名審稿人不吝賜教，本文同意審稿委員之指正，並已就相關不足之處，參照審查意見修正，惟文責由本人自負。

本文之主要部分，係以「租稅規劃之憲法界限—從最高行政法院九十二年九月暨九十三年二月庭長法官聯席會議決議談起」一文（發表於第五屆行政法實務與理論研討會，發表日期：2006.1.8.）為基礎，其後重新反覆思考後所進一步發展完成。會中承黃俊杰教授賜正之與談稿「稅捐基本權作為稅捐規劃之立論基礎」，對本文獲益良多，謹此特表謝忱之意。另本文之相關思路，曾於台大法研所財稅法開設課堂中與同學切磋，一同修習之多位財稅法組學長姐同學所給予之實質寶貴建議，亦在此一併感謝：惟文責由本人自負。

\*\* 現於澳洲新南威爾斯大學法學院稅法中心訪問研究，台灣大學法律研究所財稅法組碩士、博士生。

(二) 兩次決議爭點

三、試算說明與分析

(一) 試算說明

(二) 遺贈稅法第十一條第二項但書之深意

參、稅捐債務作為繼承標的之憲法依據—以「一身專屬性」為中心

一、稅捐債權之保全—以遺產稅為例

二、稅法上「一身專屬」概念

三、決議簡評—稅捐債務具財產性

(一) 繼承標的，係單純之金錢給付「債務」，而非「稅捐債務」

(二) 「稅捐債務」縱得以成為繼承之標的，亦未必不具一身專屬性

(三) 「一身專屬性」與「財產性」二者，並非相對之概念

(四) 透過「一身專屬性」之「否證」所認定之繼承標的，推論有失嚴謹

四、小結—被繼承人遺產欠稅之執行，應以遺產為限

肆、結論：遺產稅與贈與稅之互補關係

一、租稅規劃之憲法界限—以遺產及贈與稅為例

二、「贈與財產」與「遺產」之互斥現象

三、「擬制遺產」規定作為租稅規避防社條款

四、繼承人在遺贈稅法上之地位—以一身專屬性為中心【政大法學評論第97期，2007年6月，第80頁】

## 摘要

探討公法與私法之區分，早已於法學領域歷久不衰，其中民法與稅法之分合史，即一適例。本文所針對「被繼承人稅捐債務可否成為繼承標的」之相關問題亦同；除最高行政法院於二〇〇三至二〇〇四年間，以兩次決議之篇幅予以討論並統一見解，對其關切程度可知外；更因此涉及繼承法與遺產贈與稅法在法理上之交錯適用，而在稅法學上有釐清必要。本文總括地認為，此問題主要涉及公私法債權債務所適用法理不同，而在概念解釋上與法規適用上應有所區隔之故。

本文乃從總遺產稅制觀點，認為遺產稅與贈與稅二者本具互補關係，其正當性不僅為憲法所保障，且因而具體賦予被繼承人透過生前贈與方式以降低遺產稅率之規劃自由。遺贈稅法第十五條第一項之規定，毋寧宣示一租稅規劃之可能性與界限，惟其針對逾越租稅規劃界限之防杜上，透過「擬制」之手段，賦予原為稽徵機關之舉證責任因而轉由繼承人承擔之效果；不僅未考量被繼承人生前二年內之租稅規劃自由，更因其無從預期稽徵機關對該贈與行為構成要件事實之判斷（如遺贈稅法第五條視同贈與之規定，亦為第十五條擬制遺產之對象）而不具有規劃之可能，實有修正必要。另外，憲法在肯認人民財產自由權之同時，即已確保其租稅規劃之可能性；而此亦稅法係依附於私法之必然解釋。此依附之效力，當尊重財產權人在私法上之財產安排為優先，僅於顯有逃稅避稅之虞時，因其信賴不值得保護而始有介入之可能；其介入手段係按常規交易調整，其介入範圍則以財產權所附之社會義務為限。

## 關鍵詞：

租稅規劃、租稅規避防杜條款、憲法界限、量能原則、擬制遺產、生前預謀贈與、總遺產稅制、一身專屬性、信賴保護、遺產稅與贈與稅之互補關係【政大法學評論第97期，2007年6月，第81頁】

現代憲政國家，多以租稅國為其財政憲法上主要藍圖。在憲法之價值體系下，租稅國所象徵之市場自由競爭秩序，勢必須經由法治國理念之貫徹，始具憲法保障之實益。易言之，法治國理念之落實，亦使得租稅國理念相得益彰；反之，一旦法治國秩序受到動搖，租稅國之體系必受波及。

我國遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第十五條第一項之規定，**擬制被繼承人生前對於其配偶及法定繼承人之贈與財產為遺產之一部分**，其效力溯及被繼承人之贈與行為**至死亡前兩年之期間**，以為「擬制遺產」，作為遺產稅之稅基；此舉不僅涉及形式租稅法律主義實質解放之問題而可能與法治國原則有所權衡外，更進一步對被繼承人之財產自由若干設限而與租稅國所揭櫫之價值體系處於緊張關係。是以本文乃針對此點疑慮出發，嘗試作出以下回應。

## 壹、引言：最高行政法院九十二年九月份暨九十三年二月份庭長法官聯席會議決議

被繼承人生前未完納之稅捐，實務見解<sup>1</sup>一致認為「公法上稅捐債務，具財產性，而不具一身專屬性，故依民法第一千一百四十八條之規定，由繼承人繼承，負連帶清償之責」；認同財政部台財稅第八一一六六九三九三號函解釋。惟倘此被繼承人生前未完納之稅【政大法學評論第97期，2007年6月，第82頁】捐，係尚未發單課徵之情況，應如何處置？又倘此一尚未發單課徵之構成要件事實，嗣因死亡而同時該當兩種稅捐法定債務，此時應如何發單課徵？而其繼承人之責任又如何相應，亦值得探討。

### 一、「擬制遺產」之概念

所謂「擬制遺產」，係指被繼承人死亡前二年對於我國遺產及贈與稅法（下稱「遺贈稅法」）第十五條第一項所列之人的贈與，就該贈與之財產，視為被繼承人之遺產而課徵遺產稅之問題；立法者初以為，在透過同法第十一條第二項之扣抵規定作為配套，以避免重複課徵遺產稅與贈與稅二者後，難題即告解除，惟實則不然。除了在司法實務上產生評價上難題已如最高行政法院九十二年九月份及九十三年二月份之兩次聯席會議決議內容所示之外，同時也突顯了遺贈稅制在財政政策、憲法法理基礎等深層問題，實值深究。

### 二、財政部八十一年六月三十日台財稅第八一一六六九三九三號函

與「擬制遺產」（即遺贈稅法第十五條）規定最為相關之函釋，為財政部於一九九二

1 近三年內與本文相關之裁判，請參照最高行政法院95年裁字第1544號裁定、95年判字第876號判決、95年判字第889號判決、95年判字第821號判決、94年判字第1199號判決、94年判字第635號判決、94年判字第266號判決、93年判字第1632號判決、93年判字第385號判決、93年判字第169號判決、92年判字第1840號判決、92年判字第1515號判決、92年判字第1469號判決、92年判字第1273號判決等。資料來源：司法院法學資料檢索系統：<http://nwjr.udicial.gov.tw>；最後造訪日期：2006年8月15日。



年六月三十日發布之台財稅第八一一六六九三九三號函釋。其內容大略如下：「……二被繼承人生前既有符合遺產及贈與稅法第十五條規定之贈與而**未經核課贈與稅者**，即應先行就該贈與事實開徵與稅，再將該贈與之財產併入遺產總額計課遺產稅。於開徵贈與稅時，參照法務部八十一年三月四日法八一律〇二九九八號函略以『公法上之租稅債務具有財產性，而不具一身專屬性，故關於被繼承人公法上之租稅債務仍應依民法繼承編有關規定處理』，故應以繼承人為納稅義務人發單課徵，該項贈與稅款並准適用同法第十一條第二項規定，至應納遺產稅額內扣抵。三 又此類贈與，依前揭法條規定，已贈與之財產既經視為被繼承人之遺【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 83 頁】產，且核課之贈與稅得直接扣抵應納之遺產稅額，則此類贈與核課之贈與稅，於贈與財產併課遺產稅時，其性質與核課之遺產稅無異，故尚未繳納者，亦與核課之遺產稅同，不得再自遺產總額中扣除。……」析之，針對被繼承人生前符合遺贈稅法第十五條第一項規定之贈與行為，其未經核課贈與稅者，其結論有二：第一，認為應先以「繼承人」為對象發單課徵贈與稅，再依同法第十二條第二項扣抵；第二，此部分贈與稅不得再自遺產總額中扣除。

針對財政部此一函釋之兩個結論，最高行政法院分別於二〇〇三年九月、二〇〇四年二月由兩次決議予以肯認。其決議文所採理由，則幾與財政部該函釋相同。至於針對決議所不採取之乙說，卻未予以說明不採取之理由。本文即試圖從租稅制度及其相關法理尋找其依據。

### 三、二則決議之法律問題說明

#### （一）九十二年九月決議一似採甲說：應以繼承人發單課徵贈與稅

決議文所示之問題係：「被繼承人死亡前二年（八十八年七月十五日修正前為三年）內對遺產及贈與稅法第十五條第一項各款所列之人所為之贈與，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應否以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅？」

析之，本文認為在討論上，宜將構成要件與法律效果二者分開討論，即「稽徵機關尚未發單課徵」及「以繼承人為納稅義務人開徵」。就構成要件而言，係強調「尚未」發單課徵者；倘係已發單課徵而尚未繳納者，無論被繼承人死亡時是否已到達相對人，其贈與稅之稅捐債務已然成立並待送達相對人後生效，自應屬被繼承人死亡前應納未納之稅捐，得依遺贈稅法第十七條第一項第八款之規定，從遺產總額中予以扣除。【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 84 頁】

至於法律效果部分，則著重在是否以「繼承人」為贈與稅納稅義務人之謂；詳言之，納稅義務人係指被稽徵機關發單課徵之對象，而為稅捐債務人，即以被發單課徵之人之財產，作為該筆稅捐債務之總擔保。換言之，被繼承人之贈與稅稅捐債務，是否因繼承事實之發生而轉由其繼承人之財產擔保之問題，將為本文所探討之重心。

## （二）九十三年二月決議一採甲說：不得自遺產總額中扣除

九十三年二月決議其決議文所示之法律問題係「被繼承人於死亡前二年（八十八年七月十五日修正前為三年）內，對於遺產及贈與稅法第十五條第一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？」

承九十二年九月之決議分析，九十三年二月決議之法律問題，乃在於是否對於「繼承發生前已核定而尚未繳納」或「繼承發生前尚未核定」之構成要件事實，賦予其「將該贈與稅自遺產總額中扣除」之法律效果之問題。

就構成要件部分而言，九十三年二月決議明顯採取九十二年九月決議文之說法，肯認就「被繼承人死亡前二年內對遺產及贈與稅法第十五條第一項各款所列之人所為之贈與，如該項贈與至繼承發生日止稽徵機關尚未發單課徵」部分應向繼承人發單課徵贈與稅外，更進一步將上述之要件解釋為，包含「繼承發生前已核定而尚未繳納」與「繼承發生前尚未核定」二者，亦應向繼承人發單課徵贈與稅。

就法律效果部分，則在於計算被繼承人「遺產稅」時，該筆向繼承人發單課徵之贈與稅是否得自遺產總額中「扣除」之問題。詳【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 85 頁】言之，此筆被擬制為遺產之贈與財產，其原先所該當之贈與稅經由向繼承人發單課徵後，是否仍係遺贈稅法第十七條第一項第八款之被繼承人死亡前依法應納之稅捐，而得予以扣除之問題。申之，擬制為「繼承人」之應納稅捐者，是否仍係「被繼承人」之應納稅捐。

## 四、問題意識

### （一）稅捐債務作為繼承標的一行政執行標的之取捨

被繼承人生前應納未納之所得稅債務，實務上一般認為係僅得以遺產為限，而不及於繼承人<sup>2</sup>。惟就未納之遺產贈與稅部分，卻【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第

2 法務部(88)法律字第 011232 號函：

「關於所得稅納稅義務人死亡，其繼承人為一人以上時，於清理欠稅辦理有關被繼承人生前未送達之應納稅捐繳款書時，有關發單、送達、稅捐保全及欠稅執行等稽徵業務適用法令疑義乙案，本部意見如說明二至四。請查照參考  
.....

二 依所得稅法第七十一條之一第一項前段規定：「中華民國境內居住之個人於年度中死亡，其死亡及以前年度依本法規定應申報課稅之所得，除依第七十一條規定免辦結算申報外，應由遺囑執行人、繼承人或遺產管理人於死亡人死亡之日起三個月內，依本法之規定辦理結算申報，並就其『遺產範圍內』代負一切有關申報納稅之義務。」及稅捐稽徵法第十四條規定：「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，……，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈。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。」文義觀之，納稅義務人生前所負稅捐債務，似應僅以其遺產為執行。本件納稅義務人死亡前所負之所得稅債務，既係公法上之金錢給付義務，以僅及於一身為原則，不在繼承之列，除其遺有財產，而得由稅捐稽徵機關依上開規定就其遺產為執行外，自

86 頁】因依民法繼承法理而得以繼承人發單課徵對象，並以其固有財產為擔保<sup>3</sup>。被繼承人之稅捐債務，究竟得否成為繼承之標的，是一問【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 87 頁】題，而繼承人是否負有代為繳納義務，亦值深究；又，繼承人因被繼承人未完納之稅捐債務，如負有責任，此責任屬性為何，更攸關繼承人基本權甚鉅。稽徵機關將繼承人定位成被繼承人稅捐債務之責任債務人，此類基於稅捐債權確保之便利，是否過度，亦為稅法所關切。

## （二）固有概念與借用概念—「一身專屬性」之定性

就繼承法之觀點言，倘因不具備一身專屬性而得為繼承之標的者，係一義務（如債務）而非權利，則是否仍應容認繼承人之繼承正當性之問題；就遺產稅法之觀點，被繼承人生前未完納之稅捐債務，是否亦不具備一身專屬性而為繼承人所繼承之問題；另稅捐債務作為一種基本義務，乃係基於國民之身分而來，將基於國民義務之附隨義務透過繼承法理而轉由他人負擔，是否仍具有正當性，殊值討論。

就金錢給付義務具財產性之觀點而論，倘稅捐債務經轉為貨幣之債後，是否得以擺脫其具有身分上專屬之納稅義務，而由繼承人概括承受，並就不足清償之部分負連帶清償責任甚至成為被強制執行之對象，就繼承人身為納稅義務人之基本權保障亦為一問題。

## （三）協力義務與繳納義務—繼承人在遺贈稅法上之定位

---

不得就其繼承人之財產為執行。（前司法行政部五十四年六月二十二日台(54)函民字第三七五四號函意旨參照）。惟此事涉上開稅法之解釋適用，仍請貴部本於職權自行審酌。

三 復按公法上金錢給付義務之執行，中華民國八十七年十一月十一日修正公布（尚未施行）之行政執行法第十五條亦明文規定：「義務人死亡遺有財產者，行政執行處得逕對其遺產執行。」，併此敘明。

四 至於本件如何對共同繼承人發單、送達、稅捐保全及欠稅執行等，事涉稽徵業務及強制執行業務，本部非上開法規主管機關，故不便表示意見。

……」

### 3 法務部(81)法律字第 02998 號函：

「一 查民法第一千一百四十八條規定：「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，但權利義務專屬於被繼承人本身者，不在此限。」故凡被繼承人所負之債務，不論係私法上之債務或公法上之債務，除被繼承人一身專屬之債務外，依我國學者通說見解及參酌日本國稅通則法第五條之立法條例，均得為繼承之標的。惟繼承人得主張限定繼承或拋棄繼承，俾免以其固有財產清償被繼承人之債務。公法上之租稅債務具有財產性，而不具一身專屬性，故關於被繼承人公法上之租稅債務，仍應依民法繼承編有關規定處理。

二 關於貴部（財政部）來函說明二、（二）部分，按稅捐稽徵法第十四條規定：納稅義務人死亡遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由繼承人等依法繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈。繼承人等如有違反，應就未清繳之稅捐繳納之義務。係就遺產分割或交付遺贈之時期所為之規定。又由財務案件處理辦法第三十七條、第四十五條第一項第四款及同條第二項規定觀之，似指納稅義務人死亡時若遺有財產者，法院應先對其遺產強制執行；若查無遺產可供執行，法院應通知移送機關限期查報納稅義務人之財產，如移送機關報明確無財產，或所報財產依法不得供執行，或逾期不報者，法院應發給執行憑證；均僅係就應先執行之標的及執行程序而為規定，尚難據以排除民法繼承編有關規定之適用。故被繼承人死亡時若無遺產，或遺產小於欠稅，而繼承人亦未為限定繼承或拋棄繼承時，被繼承人公法上之租稅債務，繼承人仍應負清償之責。

三 另查遺產及贈與稅法第七條第一項係規定贈與稅之納稅義務人為贈與人，例外於贈與人行蹤不明或逾該法規定繳納期限尚未繳納，且在中華民國境內無財產可供執行時，得以受贈人為納稅義務人。依其規定，被繼承人生前贈與如認為符合上開例外情形者，得以受贈人為納稅義務人。此外，於被繼承人死亡之情形，仍應依民法繼承編有關規定處理。」



被繼承人由於死亡而喪失權利能力，現實上將因納稅能力之喪失而無法成為納稅義務人；對於其生前應納未納之稅捐，稽徵機關如何加以確保，成為問題關鍵。以繼承人作為被繼承人未納稅捐之繳納義務人，課予其協力義務；除了稽徵便宜考量而節省稽徵成本外，更因尊重被繼承人之隱私權而具有高度正當性。就遺產稅之課徵而言，又因採行總遺產稅制之下，繼承人欲分割遺產須先完納被繼承人依法應納之一切稅捐，是以繼承人對於遺產稅稅捐債務之清【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 88 頁】償與否，其關心程度更為殷切。然而，此並非表示，繼承人即因此負有與被繼承人等同責任之稅捐債務人地位；易言之，稽徵機關逕以繼承人為被繼承人未納之稅捐債務部分為發單課徵對象，並以繼承人之財產為擔保，法理上未臻妥適。

#### （四）避稅防杜與信賴保護—被繼承人之租稅規劃自由

擬制遺產之規定倘作為一租稅規避之防杜條款；其所防杜之對象及所採取之手段為何，將是稅法學上極待釐清之部分；蓋就被繼承人之信賴保護而言，遺贈稅法第十五條第一項之二年規定，其法律效果之變更是否有顧及被繼承人之預見可能性、被繼承人因此所為之財產安排行為是否值得保護、該溯及規定所欲保護公益是否優於被繼承人之信賴利益等，均為因同時涉及被繼承人財產權及職業、營業自由之保障，而為財政憲法上所關注之課題。

#### （五）遺產稅制作為租稅國體系之一部分

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民之生前行為與死亡時點之評價者，縱依事物本質不同而處理機制各異，其作為租稅國體系之分支，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。

同理，贈與稅作為遺產稅之補充稅，亦與遺產稅就相同之稅捐保全目的而分別以其特有之手段於各自之部門運作。透過對遺產稅與贈與稅二者之分工協調，始有對死亡稅基具有完整掌握之可能；而憲法對遺、贈二稅互補關係加以肯認之際，亦同時對被繼承人生前之租稅規劃行為作出了評價。【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 89 頁】

## 貳、二則決議分析

### 一、決議爭點概述<sup>4</sup>

#### （一）九十二年九月決議文

最高行政法院於九十二年度九月份庭長法官聯席會議中，針對法律問題「**被繼承人死亡前二年（八十八年七月十五日修正前為三年）內對遺產及贈與稅法第十五條第一項**

4 標題與黑體字為本文為說明方便與強調所加，為決議內容所無。



各款所列之人所為之贈與，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應否以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅？」作出以下決議：

1. 已成立之贈與稅捐債務，不因被繼承人死亡而稅捐稽徵機關仍未核發課稅處分而影響其效力

被繼承人於死亡前三年內為贈與，於贈與時即負有繳納贈與稅之義務，贈與稅捐債務成立。被繼承人死亡時，稅捐稽徵機關縱尚未對其核發課稅處分，亦不影響該稅捐債務之效力。

2. 贈與稅捐債務因不具一身專屬性，故於被繼承人死亡後由繼承人繼承：稅捐稽徵機關自應以繼承人為核課贈與稅之對象

此公法上之財產債務，不具一身專屬性，依民法第一一四八條規定，由其繼承人繼承，稅捐稽徵機關於被繼承人死亡後，自應以其繼承人為納稅義務人，於核課期間內，核課其繼承之贈與稅。

3. 遺贈稅法第十五條及第十一條第二項僅一避免重複課徵之技術規定，並無免除繼承人承受被繼承人之贈與稅債務

至遺產及贈與稅法第十五條及第十一條第二項僅規定上開贈與財產應併入計算遺產稅及如何扣抵贈與稅，並未免除繼承人繼承被繼承人之贈與稅債務，財政部八十一年六月三十日台財稅第八一一六六九三九三號函釋關於：「被繼承人死亡前三年內之贈與應併課遺產【政大法學評論第97期，2007年6月，第90頁】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十五條及第十一條第二項規定辦理」部分，與前開規定尚無牴觸。

## （二）九十三年二月決議文

最高行政法院於九十三年度二月份庭長法官聯席會議中，針對法律問題「被繼承人死亡前二年（八十八年七月十五日修正前為三年）內對遺產及贈與稅法第十五條第一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，始向繼承人發單課徵，於計算遺產稅時，得否將該贈與稅自遺產總額中扣除？」認有統一見解之必要，作出以下決議：

1. 遺贈稅法第十一條第二項但書之規定，反而造成擬制遺產稅之扣抵額大於原生前贈與稅稅額之效果

得自應納遺產稅額內扣抵之贈與稅，係以被繼承人死亡前二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十一條第二項之立法目的。

2. 原「贈與財產」既已擬制為「遺產」，則應適用遺產稅之規定，而不應適用贈與稅之扣除規定

又被繼承人死亡前二年內贈與之財產，既依遺產及贈與稅法第十五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十七條第一項第八款規定【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 91 頁】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。

3. 遺贈稅法第十一條第二項之「扣抵」與第十七條第一項第八款之「扣除」二者為特別法與普通法之關係，前者優先並排除後者之適用

故遺產及贈與稅法第十一條第二項規定應解釋為係同法第十七條第一項第八款之特別規定，具有優先適用且排除同法第十七條第一項第八款規定之適用。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。

## 二、兩次決議內容

### （一）兩次決議內容摘要

#### 1. 九十二年九月份決議內容摘要

##### （1）爭議問題始末—「得」以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅

正反二說，似乎係主要針對遺贈稅法第十一條第二項之規定，得否可為稽徵機關向繼承人發單課徵贈與稅之法源依據。惟似未論及何以得向繼承人發單課徵之正當性問題。

##### 肯定說（可依第十一條課徵贈與稅）

決議之甲說認為「行為時遺產及贈與稅法第十一條第二項定有明文。足見依行為時遺產及贈與稅法第十五條之規定，併入遺產稅之贈與財產，並非不可課徵贈與稅，僅係應將已納之贈與稅自應納之遺產稅額內扣抵。」是以「指稱財政部八十一年台財稅字第八一一六六九三九三號函釋，違反法律保留原則、釋字第四二〇號解釋與遺產及贈與稅法第十五條之意旨，尚屬據可徵，難予憑取。」由此觀之，甲【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 92 頁】說肯定得課徵贈與稅，其理由乃在於，遺贈稅法第十一條第二項之明文作為其法律依據。

##### 否定說（不可依第十一條課徵贈與稅）

決議乙說首先說明，「贈與」與「遺產」二者實質上有所不同，進而其法律評價自亦相異之理，認為：「實質不同之法律之法律事實，本應發生不同之法律效果，惟在法律擬制之範圍內，則發生法律所擬制之相同法律效果，……被擬制之法律事實，不得再發生

其原應發生，但與法律擬制之法效果不同之法律事實。」是以，承上所述，其法律效果應為一贈與稅係對「贈與」課稅而遺產稅係對「遺產」課稅一故有所不同。

遺贈稅法第十五條第一項關於擬制遺產之規定，乃將贈與之財產擬制為遺產，成為遺產稅之課徵標的，其法律效果自應以「遺產」之法律效果為準，而非「贈與」之法律效果。「因此經行為時遺產及贈與稅法第十五條前段規定「視為」被繼承人之遺產者，實質上雖為「贈與」，但在法律擬制之範圍內，則應併入遺產總額，課徵遺產稅，而非課徵贈與稅。」

另遺贈稅法第十一條第二項之規定，決議之乙說認為該規定僅就已納之贈與稅作規範而不及於應納未納之贈與稅，是以「僅為避免重複課稅，就已繳納贈與稅者，其稅款如何抵繳應納之遺產稅，所為規定，不能作為被繼承人死亡前二年內贈與之財產，依第十五條之規定『視為遺產』，併入遺產課徵遺產稅者，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應先行課徵贈與稅之依據。」是以就被視為遺產之贈與財產部分，並無應納之贈與稅可言，而無發單課徵贈與稅之法源依據存在。

## (2)九十二年決議小評

### ①未針對課徵繼承人之正當性做說明

承上所述決議之內容，僅說明何以遺贈稅法第十一條第二項得【政大法學評論第97期，2007年6月，第93頁】以或不得成為向繼承人發單課徵贈與稅之法源，卻對於身為之真正利害關係人之上訴人（即繼承人）之相關權益未做說明。

事實上本文認為，問題之核心即在於被繼承人應納未納之贈與稅應否由繼承人承受之問題，而決議乙說所引用之九十一年判字第二一九七號判決即略以「……贈與稅之納稅義務人，原則上為贈與人，行為時遺產及贈與稅法第七條第一項前段規定甚明。公法上之租稅債務固具有財產性，不具一身專屬性，故贈與人死亡後該公法上之租稅債務，依民法第一千一百四十八條規定，由繼承人當然概括繼承該債務，但並不能繼承已死亡之贈與人之公法上納稅義務人之地位。因此，對於被繼承人死亡前三年內贈與之財產，依法併入遺產課徵遺產稅者，縱使違法課徵贈與稅，仍為被繼承人死亡前依法應納之稅捐，依行為時遺產及贈與稅法第七條第一項前段及第十七條第一項第八款規定，應自遺產總額中扣除。」可茲佐證。惟其論證係由遺贈稅法第七條關於贈與稅之納稅義務人之規定為出發點可知，係認為該筆經擬制為「遺產」之「贈與財產」，仍具有贈與稅之性質而應適用贈與稅規定。

### ②決議最終所採取態度

決議之法律問題，雖有肯否二說，而分別認為「得以」與「不得」向繼承人發單課徵贈與稅；惟其決議之結果非採甲說或乙說，而係以「如決議文」四字代之。雖於其決議文中（請參照本文整理表格），可看出係取採甲說之字眼，惟其不直明白地明文表示採



取何說，是否另外有所考量（例如，欲與九十三年二月之相關法律爭議一併予以表示見解以求論證體系一貫），不得而知。

另值一提者為，其嗣後於九十三年二月份之決議中（即下述 2. 部分之決議），決議所不採取之乙說，其援引之九十一年判字第一五八八號判決，正係本九十二年九月份決議乙說（否定說）所引用之判決。由是，似可反面推得最高行政法院之態度可能偏向認為稽徵【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 94 頁】機關得向繼承人發單課徵贈與稅（即採取九十二年決議之甲說）<sup>5</sup>。

## 2. 九十三年二月份決議內容摘要一採甲說（該贈與稅不得自遺產總額中扣除）

### (1) 爭議問題始末

正反兩說係主要針對扣除之規定有無是否造成遺產總額之增減，作為遺產稅納稅義務人之財產權是否受到限制之依據；惟不問該繳納義務之賦予是否具有正當性，則將難以說明其決議係出於一規則之衝突或係一原則之權衡。

#### ① 甲說：該贈與稅不得自遺產總額中扣除

決議甲說似認為，倘此經遺贈稅法第十五條第一項擬制為遺產之「贈與財產」其原本該當之贈與稅得予扣除者，似非遺贈稅法第十一條第二項所許，蓋「得自應納遺產稅額內扣抵之贈與稅，係以被繼承人死亡前二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十一條第二項之立法目的。」申言之，決議甲說似為允許得予扣除所產生實質上應納贈與稅額減少之效果，非遺贈稅法第十一條第二項之本意，故自無允許之理。

復承上所提示，決議甲說進一步認為，更何況同法第十五條之規定已將該筆贈與財產評價為「遺產」後，自無再追究其本為贈與【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 95 頁】財產之必要；其謂「又被繼承人死亡前二年內贈與之財產，既依遺產及贈與稅法第十五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其既依法視為『遺產』，而於同一課徵遺產稅之計算中」；故，倘此筆「擬制遺產」復可認為被繼承人死亡前依法應納之贈與稅，而得依遺贈稅法第十七條第一項第八款，自遺產總額中扣除者，則「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。」是以，甲說認為視為遺產而課徵遺產稅，

5 實則，此問題係台北高等行政法院於 92 年度各級行政法院行政訴訟法律座談會之法律問題，惟因涉及最高行政法院裁判，故僅交換意見，不做決議，並建請最高行政法院召開聯席會討論。另台北高等行政法院大會研討結果，多數乃採甲說，相關論述請參照司法院公報，45 卷 11 期，頁 162-166。



則已非贈與財產而不能課徵贈與稅；不啻藉用擬制之法理，即否定對同一法律事實同時存有兩種不同法律評價存在之可能。

惟有鑑於此類「擬制遺產稅」，在先天上必先以贈與行為之外觀為前提，而先有課徵贈與稅之必要，方有後受擬制為遺產而課徵遺產稅之可能，「故遺產及贈與稅法第十一條第二項規定應解釋為係同法第十七條第一項第八款之特別規定，具有優先適用且排除同法第十七條第一項第八款規定之適用。」<sup>1</sup>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。」<sup>2</sup>即，透過區分「贈與稅」與「擬制遺產稅」之方式，前者係採扣除，後者則採扣抵。

乙說：該贈與稅得自遺產總額中扣除

決議乙說似認為，贈與財產在擬制為遺產前，仍該當贈與稅稅捐債務之構成要件，故「被繼承人於死亡前二年內，對於遺產及贈與稅法第十五條第一項各款所列之人所為之贈與，依法應課徵贈與稅。」至於被繼承人死亡之事實發生後，「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【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 96 頁】開規定，應自遺產總額中扣除。」<sup>3</sup>且被繼承人死亡前二年內所為之贈與，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）。<sup>4</sup>決議乙說似認為，就課徵贈與稅之部分，即便死亡前尚未繳納，亦全數歸於同法第十七條第一項第八款之依法應納之稅捐之列，不可能存有需待扣抵之情形。

因此，被繼承人生前之贈與，既依法應課徵之贈與稅，其死亡前尚未完納者，於計算遺產總額時，自無不得扣除之理，「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。」

## (2) 九十三年決議小評

針對九十三年決議之法律問題探討，就本文之觀察，可能有以下幾個層次的問題，即：一、「非經擬制之贈與財產」與「經擬制為遺產之贈與財產」之異同；二、扣抵規定與扣除規定之適用關係；三、「尚未發單」與「發單已繳」與「發單未繳」三種類型之區分等三個層次。

### ① 「非經擬制之贈與財產」與「經擬制為遺產之贈與財產」異同

乙說未如決議甲說一般，針對「贈與稅」與「擬制遺產稅」分述，而僅針對被繼承人死亡前之贈與事實如何課徵贈與稅之問題說明。就適用「擬制遺產」規定後之原贈與財產之後續問題未做探討。

### ②適用扣抵規定與適用扣除規定關係之比較

承上，就後續問題之探討而言，乙說亦未如甲說一般，就扣抵規定與扣除規定二者是否存有交聯集關係做探討，而一律認為生前未納之贈與稅，逕依扣除規定適用。然即便甲說，其論證範圍由於【政大法學評論第97期，2007年6月，第97頁】亦係承九十二年九月份之決議而來。是以在承認被繼承人死亡未納之贈與稅捐應以繼承人發單課徵之前提下，即行針對上述第三層次中的「尚未發單」與「發單未繳」之說明，此推論似有過速之虞。

### ③「尚未發單」與「發單已繳」與「發單未繳」三者之明確區分

針對經擬制為遺產之部分，決議甲乙二說，均未區分已繳納贈與稅與未繳納贈與稅二者，其究係採用扣抵或扣除之規定予以檢討。惟事實上，針對「尚未發單」部分，究係被繼承人生前應納未繳之稅捐而予以扣除，抑或屬於擬制遺產稅而予以扣抵，方為關鍵之問題，亦為本次決議之法律問題所明示；惟決議之內容則未分究二者予以討論。此問題之部分，已由上述九十二年決議，作出討論（即認為應向其繼承人發單課徵贈與稅）。

兩次決議內容簡表

決議別	92年9月18日決議	93年2月17日決議
決議文	被繼承人死亡前二年內對遺產及贈與稅法第十五條第一項各款所列之人所為之贈與，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅。	被繼承人於死亡前二年內，對於遺產及贈與稅法第十五條第一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，不得將該贈與稅自遺產總額中扣除。
決議文所採判決	90判2450號、91判1393號	92判1286號
不同見解之判決	91判1588號、91判2197號	同左
備註	91年判字第1588號判決、91年判字第2197號判決已分別於92年11月6日、93年4月8日為92年判字第1515號判決、93年判字第385號判決所廢棄	

### 【政大法學評論第97期，2007年6月，第98頁】

#### （二）兩次決議爭點

##### 1. 協力義務與繳納義務一九九十二年九月決議

被繼承人死亡應納未納之稅捐，依稅捐稽徵法第十四條之規定，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；由是，被繼承人之生前財產，非經完納一切稅捐後不得加以處分，我國

遺產及贈與稅法（下稱「遺贈稅法」）第十七條第一項第八款定有明文。另，依遺產及贈與稅法第八條之規定，遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。贈與稅未繳清前，不得辦理贈與移轉登記。

是以，倘承認遺贈稅法第八條與第十七條第一項第八款之規定係屬二稅（姑且稱第八條之稅為「生前財產稅」，第十七條之稅為「遺產贈與稅」），而認為稅捐稽徵法第十四條所課予繼承人者，僅係針對同法第十七條之稅（即「遺產贈與稅」）之繳納義務的話；緊接而來的問題將是一同法第八條之稅（即「生前財產稅」），其繳納義務，「是否」以及「如何」使繼承人負擔，方屬妥適。

惟復就繼承人依民法第一千一百四十八條之規定觀之，除一身專屬於被繼承人本身之權利、義務外，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、義務者，似可推得被繼承人生前之財產上義務，均概括地由繼承人承受。最高行政法院於二〇〇三年九月份之庭長法官聯席會議決議中，針對「擬制遺產」規定之相應稅捐，即基於上開之論證，認為稅捐債務係公法上金錢給付義務，具有財產性，而不具一身專屬性，而應依民法繼承法規定辦理云者，認定被繼承人生前二年內之贈與行為所該當之贈與稅，得以繼承人之名，發單課徵贈與稅。

然則，向繼承人發單課徵被繼承人生前應納之贈與稅，毋寧意【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 99 頁】謂繼承人就該筆贈與稅稅捐債務，係以繼承人之財產作總擔保，稽徵機關得就遺產不足部分，對繼承人之固有財產執行。

## 2. 事前扣除與事後扣抵一九十三年二月決議

承上分析，綜合言之，最高行政法院之態度，似認為被繼承人死亡前二年內對遺產及贈與稅法第十五條第一項各款所列之人所為為之贈與，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未對其未發單課徵時，得以繼承人為發單課徵之對象（採九十二年決議採甲說）；惟至於繼承發生前已核定卻尚未繳納而應由繼承人繳納，或繼承發生後始向繼承人發單課徵者，於計算遺產稅額時，該贈與稅額不得自遺產總額中扣除。

本文嘗試推敲決議之理由，可能在於一來類似案件層出不窮，二則訴訟標的金額龐大，更應慎重其事，三者此涉及被繼承人、複數繼承人等人之間複雜之公私法關係，實有予以釐清之必要；而如是之爭端，均係源於擬制遺產之規定而來。立法者針對被繼承人透過生前贈與之遺產稅規避行為，訂定了遺贈稅法第十五條規定，其所欲保障之租稅利益，是否高於遺產稅法之安定性、其手段上是否符合比例原則等，實值深思。是以，兩次決議，並未徹底解決擬制遺產之憲法疑慮，甚且無形中導致九十三年決議與九十二年決議之關係有勾鈎之虞。



兩次決議所示扣除與扣抵之關係

處理方式 贈與稅 之課徵	決議所採見解	
	可否扣抵遺產稅額（遺15 I + 11 II）	可否自遺產總額中扣除（遺17 I ⑧）
已發單已繳納	可扣抵（93.2）（遺15 I + 11 II 明文）	
已發單未繳納	仍應扣抵（93.2）	不可扣除（93.2）
尚未發單	應先發單課徵再予扣抵（92.9）	不可扣除（93.2）

【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 100 頁】

### 三、試算說明與分析

首先，就用語界定之部分，有鑑於經視為遺產而課徵之遺產稅額以及嗣後就已繳部分可扣抵；本文欲先將被繼承人經依遺贈稅法第十五條第一項視為贈與財產而併入遺產所多課徵之遺產稅，特別稱之為「**擬制遺產稅**」。至於依同法第十一條第二項之扣抵額，稱之為「**擬制遺產稅扣抵額**」。

#### （一）試算說明<sup>6</sup>

茲假設一例說明：某甲之生前財產共值 1,200 萬元，今年剛過世，但甲曾於死亡前一年贈與 200 萬予長孫某乙，並課徵贈與稅 11 萬 7 千元……

200 萬係二年內贈與，須視為遺產，故：

遺產總額 = 1,400 萬 - 117,000（已納贈與稅額） = 13,883,000；

遺產稅之應納稅額為 = 13,883,000 \* 26% - 1,257,000 = 2,352,580；

因併入遺產而贈加的遺產稅額為 200 萬 \* 26% = 520,000；

而已繳納之贈與稅為 200 萬 \* 9% - 63,000 = 117,000；

在適用同法第十五條第一項及第十一條第二項之結果，甲可足額扣抵 = 117,000。

是故被繼承人某甲應納稅額為

（2,352,580 - 117,000 = 2,235,580）元。

假設，在未擬制之情形（亦即沒有遺贈稅法第十五條第一項之規定時）該筆贈與財產本即該當贈與稅課稅要件，而應繳納贈與稅【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 101 頁】（200 萬 \* 9% - 63,000 = 117,000）元。故其應納稅額之計算應為如下：

遺產總額 = 1,200 萬 - 117,000（已納贈與稅額） = 11,883,000；

6 為求簡便，本例暫且不考慮各種免稅額、扣除額之規定，另就因贈與標的物之不同而在稅法上評價之不同，亦暫時予以排除考量；此外，本例亦不考量已發單課徵但生前尚未繳納之加計利息問題，特此說明。



遺產稅之應納稅額 =  $11,883,000 \times 26\% - 1,257,000 = 1,832,580$ ；

換言之，就該筆贈與長孫某乙之 200 萬元而言，其已繳納之贈與稅（即擬制遺產稅扣抵額），為 117,000 元；但是適用遺贈稅法第十五條第一項擬制為遺產之結果（即課徵擬制遺產稅），反而多徵了（ $520,000 - 117,000 = 403,000$ ）元。即某甲遺產稅之應納稅額增加了（ $2,235,580 - 1,832,580 = 403,000$ ）元。

#### 1. 第十五條之反思—似未斟酌被繼承人漏報贈與稅之情形

倘甲未申報贈與稅，則其理論上，被繼承人生前之財產並沒有移轉出去，故遺產總額亦會增加至 1,400 萬。是以漏報贈與稅之結果，反而不能主張扣抵，而且可能會有逃漏稅的責任。究諸實際，鑑於被繼承人生前之財產可能無法如實地交代其財產流動上，租稅立法者似乎透過擬制遺產之規定，預設納稅者的立場，欲令納稅者忠實呈現其財產之動向，而透過「繳納贈與稅」→「繳納遺產稅」→「扣抵已納稅額」之程序實現。

但是，值得討論的是，此為了防杜生前之規避行為規定，是否過度以及是否符合「成本」的問題<sup>7</sup>。以下即針對「擬制遺產」此【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 102 頁】一租稅規避防杜機制之成效作分析。

#### 2. 問題之提出<sup>8</sup>

##### (1)前提 本文用語之界定

事實上，對死者財產之課徵的各種稅，有認為不妨概括地用「死亡稅」(Death Taxes)來描述<sup>9</sup>。有些國家裡，死亡稅之課徵是採取移轉稅(Transfer Taxes)的方式；有時是以准許將死者之財產移轉給繼承人及受益人所應支付的相當代價，稱為特許權稅或遺產稅(Franchise Taxes or Estate Taxes)<sup>10</sup>。

7 易言之，為達確保稅收之目的，在稽徵手段上的運用，是否亦可能具有負外部性，造成看似具有稽徵效率(efficiency)，實則效能(effectiveness)不大的情形。推之，透過確保特定稅源下之手段所投入之成本是否可能造成總稅收不增反減的情形。相關討論，請參考 Stretton H. & Orchard L., PUBLIC GOODS, PUBLIC ENTERPRISE, PUBLIC CHOICE—THEORETICAL FOUNDATIONS OF THE CONTEMPORARY ATTACK ON GOVERNMENT, St. Martin's Press, 81- (1994)。另值一提者為，此種質疑角度，本文認為在稅法學研究上具有方法論上的重大意義；簡言之，許多影響稅收多寡的因素，往往不易量化或者在分析中被加以忽略，相關討論，請參照 Juergen G. Backhaus, Fiscal Sociology: What For, in ESSAYS ON FISCAL SOCIOLOGY 10-13 (Juergen G. Backhaus eds., 2005)。

8 本例題之設計，粗估至少有下列數項不足之處：

(1)由於相關計量分析能力有限，尚無法討論贈與財產累進之效果以及贈與稅與遺產稅二者累進效果之消長關係。惟本文認為，即便加入了累進稅率之考量，其變動勢必增大，對於上述原則的探討，似乎反而有佐證之效。

(2)本文並未討論關於適用遺贈稅法施行細則第 6 條之規定。（遺產及贈與稅法施行細則第 6 條規定：「本法第十一條第二項所稱被繼承人死亡前二年內贈與之財產，應包括該二年內依本法第二十二條規定免稅贈與之財產。」另遺產及贈與稅法第 22 條規定：「贈與稅納稅義務人，每年得自贈與總額中減除免稅額一百萬元。」）惟其適用與否可能不致影響本文論理結果。

9 Wolfe D. Goodman Q.C.著，劉興善、王海南合譯，國際間遺產稅及繼承稅之重複課徵，載：世界租稅名著翻譯叢書④，頁 1 以下。

10 另有表示，在英文中，estate tax 只是 death taxes 的一種，但在中文裡，遺產稅一詞有時係指 estate tax，有時則泛指 death tax，請參照蘇慧君，由約翰彌爾的租稅正義觀論當前遺產稅制之爭議，財稅研究，36 卷 1 期，頁 182，

對繼承人或對受贈人課徵的稅，通常稱為繼承稅 (Inheritance Tax or Succession Duty)；有時也稱為財產取得稅 (Acquisition Duty or Accessions Tax)。課以此種稅收之理由乃是，因他人之死亡而獲得利益者，應就其取得之利益而負擔稅捐。

一國採納課徵贈與稅及死亡稅者，通常對於死者生前贈與而繳【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 103 頁】納之贈與稅，對於贈與財產其後又成為死者遺留之財產而受死亡稅之課徵時，准許於其死亡稅中將贈與稅額扣抵；不過，如贈與稅係向外國繳納時，通常於課徵死亡稅時，並不准扣抵。是以，各種遺贈稅類型層出不窮，溝通平台難以建立。

本文為求行文方便，擬先以死亡稅 (death taxes) 作為最上位概念，其下包含採行總遺產稅制之遺產稅 (estate tax) 與採行分遺產稅制 (即繼承稅制) 之繼承稅 (inheritance tax)；就配套之贈與稅 (gift tax) 而言，則包括採行總贈與稅制之贈與人稅 (donor's tax) 與採行分贈與稅制之受贈人稅 (donee's tax)。至於我國遺產贈與稅法係採總遺產稅制，而以遺產稅 (estate tax) 與贈與稅 (即 donor's tax) 為組合。

## (2)課稅原則作為法律原則

課稅原則，在經濟原則之思考下毋寧為公平與效率之衡量；惟其作為法律原則甚或是立法原則下，則「何謂公平」、以及「何以效率」，均須重新詮釋與探討。簡言之，本文嘗試以「量能平等原則」與「過度禁止原則」二者為檢證對象<sup>11</sup>。

### 課稅效率原則—以「不當聯結之禁止」為例

首先，將贈與之財產併入遺產之結果，其應納稅額之多寡，在累進稅率之適用下，取決於遺產總額的大小，對於贈與稅稅捐客體的取捨可能失其基準，而有失公允；蓋稅率之高低，並非取決於主觀納稅能力之大小，反而針對客觀遺產之多寡所作衡量。然而，贈與稅課徵的多寡，似乎和贈與人遺產的大小無涉，是否有違反不當聯結禁止之虞，不無疑義。【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 104 頁】

舉例而言，承上例，倘甲之遺產僅 300 萬，則因擬制贈與之故，遺產總額為 500 萬，其遺產稅之應納稅額為  $500 \text{ 萬} \times 15\% - 357,000 = 393,000$ ，可扣抵稅額仍為 117,000；

但若少去了該條的適用，例如在甲漏報之情況，甲之遺產總額在可能只有 300 萬之情況下，適用邊際稅率的結果，其應納稅額則為  $300 \text{ 萬} \times 7\% - 57,000 = 153,000$ ；而甲據實申報之情況下，雖然可扣抵 117,000 元，但在仍須繳納贈與稅之情形下，額外負擔適用累進稅率的成本。

### ②課稅效率原則—以「基本權保障 (財產權、行動自由、營業自由)」為例

註 57，2004 年 1 月。

11 有關課稅原則之公平與效率如何與稅法學與憲法學相互連結之論述，請參照拙稿，熊彼特租稅國思想與現代憲政國家，2005 年台大法律研究所財稅法組碩士論文，2005 年 6 月。

縱退萬步言而肯認遺產之多寡做為判斷贈與稅稅捐客體納稅能力準據之妥當性；誠如上述，贈與稅額之大小並沒有完全切合地隨著遺產稅額之大小連動<sup>12</sup>，而可能僅有低度之正相關。而以此種標準來評價納稅能力，是否有切合量能原則，不無疑異；對於人民財產權之保障<sup>13</sup>，或是行動自由（如降低消費意願）、營業自由（如趨緩商業活動），是否有所侵害或限制，頗值深思。

事實上，營業行為與營業結果不宜分離，故租稅立法對營業結果有所干預時，不可避免地對營業行為亦有所干預，稅課對職業自由亦須經過違憲審查<sup>14</sup>；而此類絞殺性租稅（Erdrosselun-【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 105 頁】gssteuer），作為課稅權界限，涉及職業自由保障上不足之問題<sup>15</sup>。

### ③課稅效率原則一以「比例原則」為例

就手段是否有助於目的之達成而言，事實上，由於申報贈與財產後，勢必與被擬制為遺產之部分產生勾稽，因此逃漏稅之可能性驟然降低，達到規制人民的效果，誠屬的論。但同時也意謂著，遺產總額必隨著申報之贈與財產而增加，進而在累進級距上，更上層樓。其結果是否會使得納稅者更加卻步不前，不無疑問。換言之，以擬制遺產為手段，是否有達到防杜之實效，亦值深究。

至於「所失」與「所得」之衡量上，所應強調者應為稽徵成本之考量。課稅上之效用原則，當指該制度引進後之各項維護所需花費，諸如行政成本（administrative cost）、執行成本（enforcement cost）、租稅遵從成本（tax-compliance cost）等之提高，是否能夠造成更大量的稅收，抑或徒增煩擾，不無疑問。

## （二）遺贈稅法第十一條第二項但書之深意

遺贈稅法第十一條第二項但書文字：「……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。」深究其文義，似認為，扣抵稅額之界限，取決於併計入遺產總額之「贈與財產」多寡，而非等同於實際上依同法第十五條所擬制之部分。此觀九十三年二月決議之乙說亦可得而知，其略謂：「……被繼承人死亡前二年內所為之贈與，如於其死亡前已開徵並繳納，實際上即生其贈與【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 106

12 何志欽，遺產及贈與稅制改革之重新構思，載：紀念劉大中先生學術演講集（第三冊），頁 247、253 以下，2005 年 8 月。詳細討論，請參照，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，頁 13 以下、頁 69 以下，2002 年 7 月。

13 葛克昌，限定繼承與遺產稅，載：稅法基本問題—財政憲法篇，頁 361，2005 年 9 月 2 版。

14 葛克昌，租稅國家之憲法界限—憲法解釋對稅捐法制發展之影響，載：司法院大法官九十四年度學術研討會—憲法解釋與法制發展（下），頁 108，2005 年 12 月。

15 黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」—比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，36 卷 1 期，頁 151 以下，2004 年 1 月；葛克昌，納稅人財產權保障，載：行政程序與納稅人基本權，頁 148 以下，2005 年 8 月 2 版。半數原則在德國之介紹，請參照 Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl., 2000, 439 ff. 其在遺產稅之適用，請參照 Arndt, Konsequenzen für den Gesetzgeber aus den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6. 1995 zur Vermögen- und Erbschaftsteuer, Betriebs Berater 14 (1996), 20 ff.



頁】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。」由是觀之，九十三年決議之乙說，係認為被繼承人贈與稅之稅捐債務，就生前已發單且已繳納之部分，由於在完納贈與稅之同時亦造成生前財產之減少，故實際上已產生自遺產總額扣除之效果，不生遺贈稅法第十七條第一項第八款之扣除問題。本文推之，倘其生前已發單且未繳納者，則應適用第十七條第一項第八款之扣除規定；至於死後始發單者，則改以第十一條第二項扣抵方式為之。

然則，復就九十三年決議甲說之文字觀之，其認為「得自應納遺產稅額內扣抵之贈與稅，係以被繼承人死亡前二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十一條第二項之立法目的。」是故，甲說似認為此扣抵與扣除二者具連動關係<sup>16</sup>。

實則，若被繼承人具預謀贈與之意圖，其於死亡前二年之贈與總額勢必可能高出其遺產總額甚多，否則不具規避之期待可能性。本文推之，此條款之防杜對象有二：一為被繼承人逃漏贈與稅，另【政大法學評論第97期，2007年6月，第107頁】一為逃漏遺產稅稅率，而非防杜遺產稅稅額之贈與行為。詳言之，就遺產稅稅額之防杜而言，由於其透過生前贈與之對象較易掌握（即贈與之對象以身分關係或信賴關係為主），況且在現行遺產稅法已採高額免稅額，有規避遺產稅可能性之對象亦不難限縮（即通常為極為富有之人），是以適用此規定之機率不高。反之，贈與稅核實課徵之複雜程度，單就法條上針對各種課稅事實之曲折認定（如遺贈稅法第5條之視同贈與）即可明見，甚且，贈與之對象以及避稅意圖亦不如遺產稅者較易掌握，是以有心人士往往透過贈與行為作為規避稅賦之手段；一則透過形式合法實質脫法之避稅行為而規避贈與稅本身，二則即便該當贈與稅課稅事實，卻因數額之分散而仍達到降低遺產稅效果。遺贈稅法第十一條第二項但書之規定，應係針對此類預謀贈與行為所為之規定。

就遺贈稅法第十一條第二項但書而言，其謂「……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。」此似乎表示，被繼承人生前二年所應納之贈與稅額似乎理應高於其遺產稅額，而只有在被擬制為遺產所增加之稅額限度內，方有扣抵擬制遺產稅之適用。換言之，即擬制遺產稅扣抵額必須小於或等於擬制遺產稅額。復就上述關於同法第十五條之反思部分，認為該條似漏未針對逃漏贈與稅之行為規範，惟倘於此加入

16 事實上，即便不考慮遺贈稅法第11條第2項之扣抵，單就第15條之擬制為稅基所增加之稅額部分，常理下就個別贈與行為之計算，所增加之遺產稅額勢必超越原已繳納贈與稅額。換言之，遺贈稅法第11條第2項之扣抵額是否能恰如其分地完全消除重複課稅之疑慮，並不具期待可能性。



同法第十一條第二項但書一併考量，則似有填補此一漏洞之效。申之，由於稽徵機關難以掌握每一筆應稅贈與行為而索性將依查得或所申報之贈與財產一律視為遺產，課徵遺產稅；而改令贈與人（即被繼承人）透過事後扣抵之方式，就先行課徵之擬制遺產稅予以抵銷。是以對被繼承人，其針對規避贈與稅贈與行為之效率言，卻因事前之規避行為不具該當贈與稅稅捐債務之適格，進一步不具繳納擬制遺產稅之適格，產生無法事後扣抵贈與稅之「尷尬」效果；另就規避遺產稅稅率之贈與行為而言，即便贈與之對象係同法第十五條第一項各款之人而。由於其贈與【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 108 頁】行為之標的物（即贈與財產）已被視為遺產而仍須依累進稅率課以遺產稅<sup>17</sup>，故藉以贈與行為分析財產總額以規避高遺產稅率之避稅意圖，亦難以奏效。

惟其代價，即犧牲被繼承人租稅規劃之自由，自應有法律保留適用。詳言之，被繼承人欲規避遺產稅而先以贈與方式分散其財產，而其最終目的仍係將其財產歸其繼承人所有。但適用第十一條第二項但書之結果，雖已繳納之贈與稅，因為不限於對同法第十五條第一項各款所列之人所為之遺產稅規避行為，故亦可能包括同樣對同法第十五條第一項各款所列之人但卻係被繼承人基於意思自由所為之贈與行為在內。此形同強認（蓋第十五條之文字係視為，而非推定）被繼承人生前二年內全數之贈與行為均具脫法避稅意圖；倘執行機關在適用上未予斟酌，將難符比例原則，蓋被繼承人之財產自由受憲法之保障，其依私法自治所為之財產安排行為自為法秩序之一部分，稽徵機關在依法行政前提下，倘冒然予以介入重整，毋寧須具備高度公益事由；惟此另涉及一稅法學上公私法相互協調問題。

稅法與民法之分合，在稅法學之討論上，係一無法避免之議題<sup>18</sup>。蓋在稅法解釋上，對於採取民法上概念或稅法上概念之取捨，往往成為價值判斷之關鍵指標，此即稅法上「固有概念」與「借用概念」之討論。詳言之，以「一身專屬性」作為稅捐債務可【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 109 頁】否繼承之判準為例，究竟係採繼承法之意義而必須就在稅捐債務在市場交易之可能性（納稅義務之移轉）討論，抑或須衡酌稅法上意義，衡酌稅捐法定主義（無代表不納稅）、稅捐債務人與繳納義務人之區分，厥為重要課題。

## 參、稅捐債務作為繼承標的之憲法依據—以「一身專屬性」為中心

權利義務是否一身專屬，有認為應依該權利或義務，與權利人或義務人之關聯程度

17 此似乎與同法第 5 條產生相互配合之作用。

18 國內相關文獻之探討，請參照葛克昌，租稅規避與法學方法—稅法、民法與憲法，同註 13，頁 7 以下；黃茂榮，稅捐法與民事法，月旦財經法雜誌，2 期，頁 65-104，2005 年 9 月，收於氏著，稅法總論（第一冊），頁 573-631，2005 年 9 月 2 版；柯格鐘，論傳銷業與壽險業從業人員所得的課稅（下），台灣本土法學雜誌，76 期，頁 33 以下，2005 年 11 月；陳清秀，稅法總論，頁 5-7、210 以下，2004 年 9 月 3 版。

為準<sup>19</sup>。李建良氏認為，系爭義務是否具有一身專屬性仍須依各別具體情況而定，且須探求各該（課予義務之）法律之規範意旨與特性，以決定之。要言之，系爭義務是否具有可繼受性，關鍵非在行為的可替代性，而是義務之人的連結性（Personengebundenheit der Pflicht）<sup>20</sup>。陳敏氏並進一步認為，具一身專屬之權利義務，乃指必須由權利人自為行使，或由義務人自為履行，始能達到目的者，原則上不得代理、讓與或移轉之權利及義務；反之，單純之財產權，如退稅請求權，本質上應屬可以代理、讓與或移轉之權利，則不具一身專屬性<sup>21</sup>。

### 一、稅捐債權之保全—以遺產稅為例

被繼承人生前未納之稅捐債務，就已發單課徵之部分，縱尚未【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 110 頁】繳納，仍屬生前應納未納之稅捐而得自遺產總額中扣除（遺贈稅法第十七條第一項第八款），不生稅捐債務不履行問題。惟就尚未發單課徵之部分，倘依上述二次決議以及財政部第八一一六六九三九三號函釋之見解，在未發單課徵之贈與稅之情形，得以繼承人為發單課徵之對象。至於「擬制遺產」之部分，亦應先以繼承人為對象，發單課徵贈與稅（九十二年決議參照），嗣後再就多繳納之稅額部分依遺贈稅法第十一條第二項予以扣抵；惟就此類贈與稅，雖係被繼承人生前應納未納之稅捐，但因屬於尚未發單課徵之情形已依同法第十一條第二項予以扣抵，故不得依同法第十七條第一項第八款扣除（九十三年決議參照）。

承上，本文認為首先應探究者，實係在此類擬制遺產情形下，「贈與稅之扣抵」以及「遺產稅之扣除」二者，所指是否為同一對象之問題；其次，得否逕以繼承人為發單課徵對象，課予以其繳納被繼承人生前因稽徵機關尚未發單課徵而未完納之稅捐債務；此外，更以繼承人其固有財產作為稅捐債權之擔保，其妥當性亦有探討必要。

### 二、稅法上「一身專屬」概念

權利義務之移轉，除有關之權利義務，其性質在法律上許可移轉，亦具有「繼受能力」（Nachfolgefähigkeit）外，尚須有具體之「繼受要件事實」，始能移轉<sup>22</sup>；在稅法上沒有特別規定法律關係的繼承情形，則適用藉由民法之一般法律原則，亦即是否有繼受的資格，乃以系爭權利或義務是否具高度的屬人性（一身專屬性）特徵而禁止讓與、繼承為準<sup>23</sup>；法律關係內之權利義務，僅由原權利【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第

19 Wolff/Bachof/Stober, Verwaltungsrecht I, 11. Aufl., § 40 Rn.17. 轉引自陳敏，行政法總論，頁 252，2004 年 11 月 4 版。

20 李建良，行政法上義務繼受問題初探—兼評高雄高等行政法院 92 年度訴字第 806 號判決暨最高行政法院 94 年度判字第 622 號判決，載：「2005 年行政管制與行政爭訟」學術研討會論文集，頁 20 以下，2005 年。

21 陳敏，行政法總論，頁 253，2004 年 11 月 4 版。

22 陳敏，同前註，頁 290。

23 陳清秀，同註 18，頁 408。氏進一步說明，以往傳統的觀點認為公法上權利與義務原則上具有高度屬人性，以禁止繼受為原則，祇有在單純的財產法上地位始構例外，同本註，頁 408。本文即認為，被繼承人之稅捐債，縱

111 頁】人享有，或僅由原義務履行，始能達成目的者，具有所謂之「一身專屬性」（höchstpersönlicher Charakter），原則上不能移轉<sup>24</sup>。

我國民法第一一四八條規定：「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，但權利義務專屬於被繼承人本身者，不在此限。」所謂「權利義務專屬於被繼承人本身」者，即學說所謂之「一身專屬性」<sup>25</sup>，並用以作為得否成為繼承標的（或繼承之客體）之判斷依據。然而，有疑問者為，此一身專屬性，是否係基於被繼承人之身分關係而來之問題。此問題之探討實益，詳如下述：

（一）就繼承法之觀點言，倘因不具備一身專屬性而得為繼承之標的者，係一義務（如債務）而非權利，則是否仍應容認繼承人之繼承正當性之問題。

（二）就遺產稅法之觀點，被繼承人生前未完納之稅捐債務，是否亦不具備一身專屬性而為繼承人所繼承之問題。倘如實務之一貫見解<sup>26</sup>，而認被繼承人之稅捐債務不具一身專屬性，而須由繼承人負償還義務，則是否亦存在正當性。【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 112 頁】

（三）就財政憲法之觀點，稅捐債務作為一種基本義務，乃係基於國民之身分而來，將基於國民義務之附隨義務透過繼承法理而轉由他人負擔，是否仍具有正當性，殊值討論。

（四）就金錢給付義務具財產性之觀點而論，倘稅捐債務經轉為貨幣之債後，是否得以擺脫其具有身分上專屬之納稅義務，而由繼承人概括承受，並就不足清償之部分負連帶清償責任甚至成為被強制執行之對象，就繼承人身為納稅義務人之基本權保障亦為一問題<sup>27</sup>。

### 三、決議簡評一稅捐債務具財產性

財產法性質之公法權利義務，可能具有一身專屬性而不能繼受；反之，非財產法性質之公法權利義務，亦可能不具一身專屬性而得繼受<sup>28</sup>。實則，債務之具有財產性，未

---

得為繼承之標的，繼承人之所繼承者，未必得以認為係一單純的財產法上地位。另私法規定如何適用於稅法之論述，請參照，葛克昌，私法規定在行政法上適用，載：行政程序與納稅人基本權，2005 年 8 月 2 版。

24 Achterberg. Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., § 20, Rn. 80. 轉引自陳敏，行政法總論，頁 290，2004 年 11 月 4 版。

25 有關一身專屬性在繼承法上之探討，請參考陳棋炎、黃宗樂、郭振恭等著，民法繼承新論，頁 106 以下，2005 年 8 月。另一身專屬性作為行政法上義務之「繼受性」判準，請參考李建良，同註 20，頁 13、17 以下。

26 法務部(81)年法律字第 02998 號函釋略謂：「……公法上之租稅債務具有財產性，而不具一身專屬性，故關於被繼承人公法上之租稅債務，仍應依民法繼承編有關規定處理。」詳見本文註 6。

27 法務部(91)法律字第 0910036059 號函認為，義務人於行政處分作成前死亡，判斷公法上金錢給付義務是否具一身專屬性而不得為繼承之標的，屬於各移送機關之權責，執行機關僅就行政處分是否合法為形式上之審認。義務人於行政處分作成後死亡，具一身專屬性之公法上金錢給付義務（如行政罰鍰），不得為繼承之標的，除被繼承人遺有遺產，得依行政執行法第十五條規定逕對其遺產執行外，執行機關不得就其繼承人之固有財產為執行。至於租稅債務是否具一身專屬性，俟蒐集相關資料後再一步討論。當中討論意見甚具參考價值。

28 陳敏，同註 21，頁 291。



必即有一身專屬性。

依照決議所引用上述法務部之函釋，認為租稅債務係公法上金錢給付義務，而具有財產性，因此非一身專屬性而得為繼承之標的云者，而因此認為租稅債務得為繼承之標的；本文認為，公法上金錢給付義務之所以得為「繼承標的」<sup>29</sup>，乃在於其「具有財產【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 113 頁】性」，在推論上與本文並無二致；惟反面觀之，倘以「不具備一身專屬性」作為否定繼承標的適格之理由，則與本文意見相左。本文所持論理部分，詳述如下：

（一）繼承標的，係單純之金錢給付「債務」，而非「稅捐債務」

納稅義務係基於國民之身分而來，具有正當之憲法依據。是以透過稽徵機關所具體化之稅捐債務，被繼承人基於其國民身分之基本義務，理應與其身分相結合，而專屬於被繼承人。是以即便已透過課稅處分將特定納稅之義務予以量化為應納稅額，其在履行債務之行為義務，非經法定不得轉嫁予他人，實為租稅法律主義之必然結果<sup>30</sup>。固在原則上行為義務與給付義務相結合之前提下，稅捐債【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 114 頁】務實無從轉而由他人代為履行。

惟在遺產稅之情形，則因涉及繼承事實之發生而有所不同。詳言之，被繼承人因死亡而事實上無法履行其行為義務，倘在稽徵機關有能力不侵害被繼承人及其利害關係人之權益下予以獲取，自不待言。惟鑑於被繼承人之遺產同時涉及繼承權、遺囑自由、課稅高權等多重價值之保障，其間權衡決非易事；輔以我國繼承法所採取之概括繼承主義，對於被繼承人之生前財產歸屬，非經相當期間無以清楚釐清其間之債權債務關係，貿然以公權力介入，違反法律保留原則之可能性極大<sup>31</sup>。

29 有關稅捐債務可否為繼承標的在國內之探討，陳敏氏認為，租稅債務亦為財產之給付義務，須有債務人之履行……被繼承人死亡時，其生前已成立之租稅債務即成為遺產債務，應由繼承人承繼……至所得稅法第 71 條之 1 第 1 項前段及稅捐稽徵法第 14 條第 1 項之規定並無排除租稅可以為遺產債務之意思，但可認為係採法定之限定繼承，繼承人對租稅之遺產債務，僅以遺產為限，負清償之責任，氏著，租稅法之連帶債務，政大法學評論，28 期，頁 106，註 53，1983 年 12 月。另陳清秀氏認為，稅捐債務屬於以金錢給付為內容之財產法上的請求權，雖與人有關，但不具高度屬人性（並無一身專屬性），理論上可以概括承受，故被繼承人生前欠稅，屬於被繼承人遺產中的消極財產，亦應由繼承人一併繼承（類推適用民法上有關繼承、限定繼承及拋棄繼承之規定），方符公平原則；另就執行法言，公法上金錢給付義務通常不具一身專屬性或高度屬人性，原則上具有得移轉性，因此義務人死亡時，其繼承人除拋棄繼承或限定繼承或法律另有規定外，當已繼承此項公法上金錢給付義務，而成為義務人，惟在只就遺產強制執行下，似可認為繼承人只義務人尚有遺產之範圍內負擔繳納責任，而非無限制之繼承；氏亦補充：值得注意者，稅捐債務這類公法上債務，仍應建立在「量能課稅」的精神上，如果採取無限制的繼承，可能發生被繼承人生前遺留巨額欠稅，卻僅有少量遺產可供繼承，致繼承人背負過重欠稅責任，有違量能課稅，故宜採折衷方案，繼承人僅就遺產範圍內，負擔繳納被繼承人生前欠稅的責任，較符公平合理。氏著，同註 18，頁 408-410、584 以下。並請參照黃士洲，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，22 期，頁 95-105，2004 年 9 月。

30 蓋即便針對細節性技術性之事項，仍可能大幅變動應納稅額之數額，而可能對財產權及其職業營業自由有所限制，另外更因涉及納稅義務人之隱私權與行為自由等等；故實應予嚴格之國會保留。

31 陳敏氏雖認為，人民財產法性質之公法義務，由原來法定義務人或第三人履行並無不同，在有權利概括繼承之原因時，無一身專屬性之財產法性質公法義務，亦可移轉；是以，租稅義務人為自然人而死亡時，其租稅債務亦應由其繼承人承繼，氏著，租稅債務關係之變更，政大法學評論，30 期，頁 128 以下，1984 年 12 月；氏另認為，生前欠稅非一身專屬性義務，故應由繼承人承繼，但租稅義務人之各種協力義務，為一身專屬性義務，則



(二)「稅捐債務」縱得以成為繼承之標的，亦未必不具一身專屬性

公法上金錢給付義務，乃因具財產性而得為繼承之標的，固已如前述；惟此似仍不足以反向推論認為，稅捐債務不具有一身專屬性，而毋寧只能認為，繼承法上之一身專屬性，並非稅法上稅捐債【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 115 頁】務之移轉事由而已。

反之，倘從租稅法定主義之精神觀之，「納稅主體」（或納稅義務人）作為國會保留事項，已迭經司法院大法官會議解釋在案<sup>32</sup>；換言之，稅捐債務人為何，應以法有明文者為原則。繼承人即便透過繼承之事實，倘非法所容許者，亦不足以承繼被繼承人該稅捐債務人之地位。

就繼承人「繼任」被繼承人稅捐債務人之地位言，其根據固屬有疑，惟繼承人作為被繼承人稅捐債務之繳納義務人而言，則不無予以承認之可能<sup>33</sup>。蓋被繼承人之財產狀況理論上推定繼承人最為熟知，法律課以其管理之義務，似不為過<sup>34</sup>。

(三)「一身專屬性」與「財產性」二者，並非相對之概念

承上所述，「財產性」之概念，作為公法金錢給付義務不具給付不能之性格，似只能推導出該筆債務之「給付義務」，具有透過貨幣之債的方式予以移轉之「可能性」，但卻因此與繼承法上之一身專屬之概念無涉<sup>35</sup>。蓋前者仍係就義務之「履行」之問題著墨，而【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 116 頁】後者卻係針對義務之「移轉」之

---

係就繼承人，基於其本身為租稅義務人之地位，重新產生，而非繼受被繼承人原有之義務，氏著，同註 21，頁 295；惟氏復認為基於租稅法定原則，人民之租稅債務並不得以法律行為移轉第三人負擔，氏著，同註 21，頁 293。故在發生權利之概括繼受時，應以權利繼承人為行政處分之相對人，並對其為通知，在就被繼承人成立而移轉於繼承人之租稅債務而言，應對繼承人以課稅處分核定之，氏著，同註 21，頁 367。惟就遺產稅之繳納部分，氏認為繼承人得為遺產稅納稅義務人，但並不成立連帶租稅債務；至於被繼承人生前所負擔之租稅債務如未經清償，各繼承人應否負擔、是否連帶負擔者，則係另一問題，而氏認為租稅法上，僅遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人就未清繳之稅捐成立擔保責任債務，不可立連帶債務。請參照氏著，同註 29，頁 106-107。

32 相關稅法解釋及其詳細論證，請參考葛克昌，人民有依法律納稅之義務，同註 13，頁 37 以下。

33 稅法上有關區分「稅捐債務人」與「繳納義務人」之討論，請參考黃茂榮，稅法總論（第一冊），頁 295 以下，2002 年 5 月 1 版。（惟此部分並未置於其增訂 2 版之中，故仍引用第 1 版之該部分資料，特此往明。）關於稅法上法律關係之當事人之探討，另請參照陳清秀，同註 18，頁 317 以下；陳敏，同註 29，頁 97 以下。

34 由是似可推得，繼承人之「承繼」被繼承人稅捐債務之「行為義務」，與繼承人之具有繼承之身分無關。

35 李建良氏亦從公私法區分之觀點認為其債權債務關係之支配原則依不同，公法實難完全承接民法之概念，故公法上一身專屬債務之繼受，應仍以法有明文為限。氏曾於其文中略謂：「……行政法上之繼受，對於繼受人而言，乃是一項不折不扣的權利限制，尤其所繼受之義務，若是公法上之行為義務，更立於受行政機關管制之關係，基於「干預法律保留」之旨趣，其需有形式法律之依據始得為之。我國民法學者的見解基本上是著眼於義務是否具專屬性的問題上，其是否亦將「法律保留原則」的旨趣考量在內，尚未可知。從體系解釋以言，民法的制度本旨在於規範私人之間的法律關係，而非用以規範國家與人民之間的法律關係，故除非民法本身明文規定，否則並不當然得適用於國家與人民之間。再從歷史解釋觀點而論，民法繼承編制定於 1930 年，以當時國民政府在中國大陸的法治程度，恐怕尚無法律保留原則的觀念，更遑論人權保障思維。是以，該條規定能否作為人民概括承受公法上義務的依據，即非無疑。縱使追溯我國民法所承襲的德國民法，其立法之時（1900 年公布施行）德國雖已有法律保留的理論（尤其是干預保留），惟彼時公法學者卻普遍認為公法上義務具有高度屬人性，故不具可繼受及移轉的能力，故民法有關繼承規定是否涵納公法上義務，亦值懷疑。準此，本文認為，繼承人概括繼承被繼承人之行政法上義務，仍須有法律特別規定，始得為之。……」（強調字體為本文所加），同註 20，頁 38 以下。

層次。而能否移轉，則係債務之承擔問題，亦即是否具備「繼承性」問題<sup>36</sup>。

由是觀之，稅捐債務作為公法上金錢給付義務之性格，似不足作為繼承人繼承該債務之依據。法務部八十一年法律字第○二九九八號函釋所認係具有財產性，「而」不具一身專屬性，故關於被繼承人公法上之租稅債務，仍應依民法繼承編有關規定處理云者，倘認其中之「而」字，係指涉財產性係作為判斷一身專屬性有無之標準者，則是否宜針對本文上述關於「履行」與「移轉」二者係不同層次考量之顧慮有所回應，實難單從決議文中據以推斷。**【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 117 頁】**

（四）透過「一身專屬性」之「否認」所認定之繼承標的，推論有失嚴謹

復就我國民法第一千一百四十八條之文字觀之，「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，但權利義務專屬於被繼承人本身者，不在此限。」其規定之方式，似以財產上專屬於被繼承人本身者，方不得為繼承之標的。易言之，身分上本係專屬被繼承人者，非在本條規範之內自不待言；惟就財產上足以反映之專屬於被繼承人之權利義務者，似需逐一通過一身專屬性之否認，始足當之。然問題在於，成為一身專屬性否認之對象前，孰為專屬之決定，已非易事。實則，「一身專屬性」作為稅捐債務不具備「繼承性」<sup>37</sup>之判準，仍有稍嫌粗糙之處。蓋容認「一身專屬性」得以作為稅捐債務得否為繼承標的之判準之理由，實乃在於其所內含之判斷是否具備繼承性之緣故。

而我國遺贈稅法所關心者，實乃該筆財產之流向，其最終之歸屬為何；非孰為繼承之標的，亦非何項財產具備一身專屬性之問題。惟此亦不代表稅法上一身專屬之判定，不具有造成繼承人之繼承財產減少，進而間接影響繼承人納稅能力之效果。相反地，此種論證卻反而突顯了我國遺贈稅制未能與繼承法配合得宜之處。

#### 四、小結—被繼承人遺產欠稅之執行，應以遺產為限

由於稅捐債務係國民之基本義務明定於我國憲法第十九條，其稅捐之課徵，應有嚴格之法律保留原則適用；對於稅捐債務之繳納而言，亦由稅捐機關作成之課稅處分書到達相對人之後，始生稅捐**【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 118 頁】**債務清償期開始之效。惟基於稅捐行政係大量行政，稽徵成本勢必成為稽徵機關考量之範圍，甚而在稅法學上之討論，有認為稽徵經濟原則，已成為稅法上基本建置原則<sup>38</sup>。

36 陳敏，同註 31，頁 127 以下。陳清秀，同註 18，頁 406 以下。另關於公私法債權性質進一步討論，請參照葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，同註 23，頁 27 以下。

37 本文所謂「繼承性」，乃指用以判斷被繼承人之特定生前財產得否作為「繼承之標的（客體）」之標準；而「繼承適格」則係用以判斷繼承人是否具有繼承權之標準，以示區隔。

38 黃茂榮，稽徵經濟原則，載：氏著稅法總論（第一冊），頁 509 以下，2005 年 9 月 2 版。另氏亦明白指出，在稅捐制度之建立上，除強調稅捐債務之強制性外，嚴格之稽徵手段也原則上受到支持，請參照氏著，論稅捐罰則（上），植根雜誌，21 卷 9 期，頁 25，2005 年 9 月。

公法上稅捐債務之成立，係法定構成要件事實該當之時而有法律保留之適用，非得自由意思任意為之；其繳納之義務，亦須待法定清償期之屆至方有履行之義務。繳納之義務人，在法律保留下，須待稽徵機關核定之課稅處分到達相對人始生效力。被繼承人死亡之稅捐債務，倘法律並未明文規定，而透過解釋函令方式認為得為繼承標的，其正當性自有檢討必要；倘更有甚者，以函令之公告或發布方式而認為得為繼承標的之前提下，不問個別繼承人是否有繳納義務，一律對其發單課徵，更有不符比例原則之虞。

綜上所述，本文認為，繼承人係基於與被繼承人之身分關係而適合擔當管理其遺產、並繳納其遺產稅之協力義務。惟此種遺產稅繳納義務人之地位，非基於繼承而來，毋寧僅係基於稽徵經濟考量之便，故於被繼承人生前未指定遺囑執行人時，始透過法律之明定，使繼承人遞補成為其繳納義務人。至於所課予繼承人之責任，自不得高出被繼承人所原應負擔責任，而應以遺產為範圍。就稅捐保全之執行部分，更不能因被繼承人已死亡而轉以繼承人作人之擔保，僅宜就遺產之部分作稅捐債務之總擔保。

誠然，被繼承人生前尚未發單繳納之稅捐，在稽徵手段上，課以繼承人法定有限之繳納責任，似得因而確保稅捐債權，且得以課予繼承人某種程度之協力義務已如上所述；惟另就遺贈稅稅收考量【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 119 頁】下，此種手段固無礙於目的之達成（尚未發單繳納之稅捐債權亦得以確保），但此種手段是否確保目的之達成之完整性（是否影響被繼承人無償移轉予繼承人或受贈人之動機，進而侵蝕遺贈稅之稅基），值得深究；至於所犧牲被繼承人租稅規劃之自由，是否波及租稅國體系之一致性，則似可從遺產稅與贈與稅之相互關係略作觀察。

## 肆、結論：遺產稅與贈與稅之互補關係

就我國憲法而言，國家之財政需求，並非由國民負擔（依其應有能力），而係由財產權人（憲法第十五條）負擔；國家僅在保障人民之財產權之餘，藉由納稅義務，分享其財產權所生之收益部分<sup>39</sup>。是以，稅捐客體之歸屬，乃在於財產權人，而非國民。惟遺產稅及贈與稅二者，其稅捐客體時而相互流通，雖實質財產之歸屬不易<sup>40</sup>。但可確定者，即二者不論在私法上或係稅法上，俱有相當程度之關聯性。

### 一、租稅規劃之憲法界限—以遺產及贈與稅為例

納稅人濫用經濟自由以減免租稅負擔，在私法當事人間並無顯失均衡之虞，公權力自不宜輕言介入干涉當事人的私法關係；惟稅法對法律事實之評價，多由可稅性—亦即由負擔能力加以衡量，故對租稅規避行為應不容其得逞<sup>41</sup>。易言之，納稅人之財產自由

39 進一步討論，葛克昌，綜得所得稅與憲法，載：所得稅與憲法，頁 10-11，2003 年 2 月 2 版。

40 相關探討，黃茂榮，稅捐債務之繳納義務人，載：稅法總論（第一冊），頁 326-327，2002 年 5 月。

41 葛克昌，租稅規避與法學方法—稅法、民法與憲法，同註 13，頁 6。



【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 120 頁】權，乃指稅法對於私法之尊重而來，非表示稅法須受私法之拘束。

租稅之規劃，係計畫性地從事免除稅捐或減低稅捐之行為；蓋稅捐之課徵，除係對人民財產權之侵犯外，更對於人民職業及營業自由權進行干預，此時人民基於稅捐規劃，而影響其對於職業、營業生活加以選擇安排<sup>42</sup>。被繼承人對「潛在繼承人」之贈與行為，自宜尊重其處分自由；對於納稅義務人有利之法律所產生之信賴，國家基於法治國原則加以保障，人民之投資、儲蓄、消費與長期稅捐規劃始有可能<sup>43</sup>。換言之，對於「潛在繼承人」之受贈，宜「推定」其不具有預見可能性，而不宜「擬制」其具有生前預謀贈與之意圖。是以，稽徵機關基於稽徵經濟考量所對繼承人課予之協力義務，僅生舉證程度之加重效果，而不宜發生舉證責任之倒置效果<sup>44</sup>；蓋稅法舉證責任之移轉，足以在實質上引起對於稅捐客體歸屬對象之改變，實應具備正當理由，依重要性理論，屬於法律保留事項<sup>45</sup>。【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 121 頁】

## 二、「贈與財產」與「遺產」之互斥現象

我國之遺產及贈與稅法架構以觀，遺產稅之納稅義務人為遺囑執行人（遺贈稅法第六條）而贈與稅之納稅義務人為贈與人（遺贈稅法第七條）者；推之，此係採行總遺產稅制設計下之配套結果<sup>46</sup>。而遺產稅及贈與稅雖確保之稅捐客體相同，但因而手段之不同而各自具有法定之課稅要件及法律效果，而往往可能造成重複課徵情形，而應予避免。是諸如遺贈稅法第十七條第一項第九款之扣除規定，修過寬之遺產稅構成要件，俾符合量能負擔<sup>47、48</sup>。【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 122 頁】

42 黃俊杰，納稅者權利保護，頁 124-125、130 以下，2004 年 2 月。

43 葛克昌，同註 39，頁 227。

44 此類基於稽徵便宜上所賦予繼承人之程序上選擇權，宜僅屬責問權事項，協力義務不履行應僅生程序上之不利效果，而無所謂實體上責任問題；否則，此類協力義務之課予縱具必要性，其妥當性亦難以通過憲法檢驗。並請參照葛克昌，綜合所得稅與憲法，同註 39，頁 90；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，22 期，頁 104 以下，2004 年 9 月。

45 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查，載：稅法總論（第二冊），頁 263-264，2005 年 10 月 2 版；葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，同註 39，頁 173。並請參照黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，頁 287，2002 年 8 月。

46 亦即，係就財產之移轉人於其移轉時，就移轉部分所彰顯之財產能力之評價；異於分遺產稅制下，係就財產之受移轉人於其受移轉時，就受移轉部分所具備之財產能力評價。此種差別，本文認為乃在於前者（總遺產稅制，即遺產稅制）係強調「被繼承人」之市場競爭能力，後者（分遺產稅制，即繼承稅制）「繼承人」之市場競爭能力。

47 陳敏，憲法解釋對稅捐法制發展之影響—租稅法定與實質課稅，司法院大法官 94 年度學術研討會—憲法解釋與法制發展，頁 63，註 14，2005 年 12 月。

48 所得稅作為最符合人性之稅種，乃在於其最足以表彰量能平等之原則。惟在「所得」之概念係採「市場交易說」之前提下，遺產之繼承與受贈等非勤勞所得或偶得財富（windfall profits），其課稅之正當性勢必無法以繼承人或受贈人之有所「所得」覓得，而往往轉而求諸競爭中立原則，對之課予衡平稅捐；惟此種競爭力之衡量亦須依附於市場上而評估其營利能力，始具其正當性；故此類所得人在尚未於市場中實現其財產自由時，即先行予以課徵稅捐，恐有正當性之疑慮。換言之，針對此類無償所得，在理論上其稅捐財產應為「所得」，似較為妥適（不過，其緊接而來的問題，將是此類無償所得經移轉後，實已與無償所得人之財產發生混同，如欲具體評估其競爭能力，並進而採取衡平措施，不易準確衡量。）Tipke 氏亦認為，不論其經劃歸為財產型或所得型，遺產及贈與稅仍然不宜因此而併入所得稅或財產稅綜合課徵，以便必要時將之與來自市場之所得差別對待，Tipke, Steuerrecht, 12. Aufl., 1989, 458 ff. 轉引自黃茂榮，稅捐的構成要件，收於稅法總論（第一冊），頁 274，註 29，2002 年 5 月；

被繼承人生前二年所為應稅贈與行為，自屬贈與稅之納稅義務人，若自繼承發生後仍未繳納，則應依遺贈稅法第十七條第一項第八款予以扣除，與遺產稅之繳納無涉；對之，適用同法第十五條第一項擬制為遺產之結果，自另行具備該當遺產稅課稅要件，屬遺產稅之繳納，似亦與贈與稅無涉。實則不然，**贈與稅制度，本質上即為補充遺產稅所設，詳言之，即用以防杜規避遺產稅所為之規定；是以，二者並非具有不同之課稅事由而具有重複課徵之正當性，擬制遺產之規定亦然。故規避遺產稅者，倘透過贈與稅而得以徵得者，即達保全稅捐債權目的，並無必要再行透過其他保全手段。**

循此，在擬制遺產之情形，亦應以達到防止規避遺產稅率為已足。手段上仍應尊重私法上安排，合法租稅規劃自由亦得為之，只有在有濫用私法自治之情形方有稅法介入調整之必要，蓋納稅義務人信賴法秩序所為之租稅規劃行為本即值得保護，只有在意圖規避稅捐之行為等信賴不值得保護之情形，方有基於維護稅捐債權之公益理由，以公權力行式課予其依照經濟實質調整之法律效果。

### 三、「擬制遺產」規定作為租稅規避防杜條款

欲深究遺贈稅法上「贈與財產」與「遺產」之互動關係，首應確定者，厥為其規範之「遺產及贈與稅法」與「民事法」之關係；惟欲辨明此二法之相互關係，就前者而言，則不得不釐清「遺產稅」與「贈與稅」二者之互補關係，就後者而言，則係財產法與身分法之異同。此外，尚須注意遺產稅與所得稅二者在功能上之分工所導致遺產稅本身定性多元之問題<sup>49</sup>。【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 123 頁】

遺贈稅本即難以定性而實應自成一類（Abgabe sui generis），蓋其同時具有財產稅與流通稅二者特質<sup>50</sup>。倘遺贈稅對於財政收入之意義不大，而遺贈稅法第十五條第一項之規定，在財政收入目的下，又被定性為單純確保被繼承人之遺產稅之規定時；則此規定所動用之稽徵成本，可能不符合經濟效益。實則，由被繼承人財富移轉之時點對稱觀點，生前贈與及死後遺贈就終生財富移轉而言，必須具有相同的租稅待遇，方能確保財富移轉的水平公正及租稅遵從<sup>51</sup>。

惟如果係作為防杜被繼承人規避遺產稅，本文認為大可不必如此徒勞。蓋啓用擬制遺產機制之結果，即宣示了被繼承人透過生前預謀贈與之行為，一方面嘗試脫法避稅之同時，也相對喪失了部分程度之財產權自由（如喪失死亡前兩年對同法第十五條第一項

---

實則，繼承人因繼承、受贈人因受贈而其財產有所增益，就其所得之增益部分課稅，本即為量能原則之當然解釋。只是在稽徵考量之下，而改以「支出」作為稅捐客體。故贈與稅之納稅義務人為贈與人而非受贈人；遺產稅之課徵，亦以被繼承人之遺產為課稅標的而非繼承人或受遺贈人之所得。

49 有關死亡稅之稅捐客體上之多重性格（Mischcharakter），請參考 Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesterung, 1970, 32 f. 財政目的外之各種手段，請參考 Kisker, Die Erbschaftsteuer als Mittel der Vermögenredistribution, 1964; Birk, Die Erbschaftsteuer als Mittel der Gesellschaftspolitik, StuW 4/2005, 345 f.

50 Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesterung, 1970, S. 33.

51 何志欽、林惠玲，同註 12，頁 14-15。

之人的贈與自由)，此種利益權衡，納稅人應深予體會。實則，承上述對於遺產稅與贈與稅二者互補關係之分析，並以之作為信賴保護檢驗之論證基礎者；遺贈稅法第十五條第一項之規定，毋寧宣示一租稅規劃之可能性與界限，而惟有在被繼承人濫用私法形成自由之際始有信賴不值得保護而啟動遺產擬制之機制加以調整，此即遺贈稅法第十一條第二項之介入時機。換言之，遺贈稅法第十五條第一項之目的，毋寧僅應具備遏阻之作用，而非具有實際上懲罰之目的於其中。故稽徵機關在欲適用該條文之際，宜嚴加把關而非加以濫用，方符比例原則。【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 124 頁】

#### 四、繼承人在遺贈稅法上之地位—以一身專屬性為中心

實則，遺贈稅稅捐債務並非繼承之標的，原因在於我國係採行總遺產稅制，其稅制結構下，遺贈稅之納稅義務人（具有實質擔稅能力之人），均係被繼承人，而非繼承人<sup>52</sup>。換言之，繼承人於被繼承人之一切稅捐繳納完畢後，始有之繼承其財產之可能；則據以反推可知，繼承人在繼承其被繼承人財產之前，遺贈稅稅捐債務已然發生；依量能原則，實難據以此理認定繼承人係實質上具有擔稅能力之稅捐債務人，而負有繳納之義務。

惟另就繼承人，基於其與被繼承人之身分關係，推定其為被繼承人遺產管理人而負有以被繼承人之遺產為限度內負擔被繼承人繳納稅捐之協力義務，則未始不可，於法理亦非無據<sup>53</sup>。蓋就稅法上區分「稅捐債務人」與「繳納義務人」而言，前者似如同民法之給付義務，後者如同附隨義務者，具有稅法上之重要區分實益；惟此類金錢給付義務在不履行時，則應以公法上之強制執行手段為其保全手段，不當然同民法一般適用。另稅法上行為義務非一般行政義務，而為稽徵機關之協力義務或納稅人稅捐債務（公法金錢給付義務）之附隨義務，單純違反協力義務，並無行為罰之必要<sup>54</sup>。【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 125 頁】

承上述之論證，倘從遺產稅與贈與稅之互補關係，亦可推導出相同之結論。推之，遺贈稅制作為我國財政收入體系之一環，不僅為憲法所肯認，亦應同時為憲法所保障。憲法上財政國體就死亡稅制之選擇，採取了總遺產稅制之價值決定，對於決定採行總遺產稅制所造成之影響，憲法自有義務填補其漏洞，並透過稅捐違憲審查與經濟解釋，緩

52 就採行分遺產稅制（即繼承稅制）者而言，則係以繼承人為納稅義務人，就其繼承之部分，予以課稅。其配套之分贈與稅制，如按總遺產稅制搭配總贈與稅制之規劃，其相應之納稅義務人，自應為受贈人，而非贈與人。

53 黃茂榮氏即認為，論繳納之地位，除繼承人應規定為承擔義務人外，遺囑執行人、繼承人、受遺贈人、遺產管理人等均適當規定為扣繳義務人，氏著，同註 40，頁 333-334。另氏關於扣繳義務人之定性，請參照，本註書，頁 308 以下。是以，氏認為稅捐稽徵法第 14 條第 1 項中繼承人所負之繳納義務，其歸屬依據乃在於概括繼承納稅義務人之稅捐債務；此類規定係因特定人掌握稅捐債務人之全部財產（稅捐債務之總擔保），而課其利用掌握之財產繳納稅捐之義務，本註書，頁 351 以下。

54 葛克昌，同註 14，頁 102 以下。另氏進一步認為，釋字第 588 號解釋文暨理由書及協同及一部不同意見書中，對公法金錢給付義務在行政執行中單純違反協力義務，不得予以強制（如行政執行或處罰），已取得共識；而稽徵程序中亦然，僅在利用違反協力義務作為逃漏稅之前階段或預備行為，而未達短漏稅捐結果始處以行為罰。故稅法上之行為罰，為漏稅罰之補充規定，並無「二者立法目的及處罰條件各不相同」情形，均係以逃漏稅為目的之行為，同本註。進一步分析，請參照氏著，一事不二罰之公然漏洞，同註 13，頁 303 以下。



和其與其他基本權之齟齬。然而，遺產稅與贈與稅間互補關係之維持，作為憲法保障租稅國體之一部分，實屬當然之解釋。

就贈與稅稅捐債務之繼承性而言，本文嘗試從區分「財產性」與「繼承性」之觀點出發，認為被繼承人之稅捐債務固具財產性，惟其並不能因此成為繼承之標的。蓋「財產性」係作為得否成為執行標的之判準，而與一身專屬性無涉；惟「稅捐債務」屬於人民之基本義務，無從與其身分分離，惟其附隨之義務是否得由他人承擔，則係「繼承性」問題，而與「一身專屬性」有關。

總括而言，私法與稅法相互間，非具有地位上之優先，而毋寧僅私法具備先行適用之特徵而已<sup>55</sup>。遺產及贈與稅法與民法關係既非獨立，亦非依存，而為國家法秩序之部分法領域，統一在憲法指導理念下，此一理念即為財產自由權之保障及其界限，以貫徹實質【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 126 頁】法治國家基本精神<sup>56</sup>。

繼承事實發生後，被繼承人與繼承人之財產關係，首先受到私法加以規範（如繼承法），其次方由稅法加以第二次規範（如遺產及贈與稅法）。第一次規範是否受到第二次規範之尊重，涉及這二規範之相互關係。就私法與稅法二者而言，稅法做為第二次規範，原則上尊重私法上之交易安排，而只有在濫用私法效果欲達租稅規避之意圖時，稅法方有介入私法秩序，並加以調整之必要。是以，被繼承人生前對於繼承人所為之財產移轉行為，遺產稅及贈與稅法原則上自當尊重繼承法上之效果，而只有在被繼承人濫用繼承法上效果以違規避遺產稅意圖時，遺產稅法方有介入調整其繼承法上效果之必要；蓋繼承法與遺產稅法二者，無何者地位優越問題，重點乃在於作為憲法統一秩序下之部分法秩序，如何共同維持憲法理論體系完備任務。【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 127 頁】

55 Kirchhof, Steuerumgehung und Auslegungsmethoden, StuW 2/1983, 182. 蓋在我國承認憲法對財產權作為憲法上制度性保障之際，亦作為私法與稅法二者秩序之協調機制。有關民法對稅法之先行性（Vorherigkeit）之論述，請參考 Tipke, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl., 2000, 44 ff.

56 葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，同註 13，頁 194。

附錄：兩次決議內容整理

最高行政法院92年9月份暨93年2月份庭長法官聯席會議決議		
爭議問題	92.9	被繼承人死亡前二年內對遺產及贈與稅法第十五條第一項各款所列之人所為之贈與，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應否以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅？
	93.2	被繼承人於死亡前二年內，對於遺產及贈與稅法第十五條第一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？
決議文	92.9	「得」以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅 ——按「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」為遺產及贈與稅法第三條第一項所明定。被繼承人於死亡前三年內為贈與，於贈與時負有繳納贈與稅之義務，贈與稅捐債務成立。被繼承人死亡時，稅捐稽徵機關縱尚未對其核發課稅處分，亦不影響該稅捐債務之效力。此公法上財產債務，不具一身專屬性，依民法第一千一百四十八條規定，由其繼承人繼承，稅捐機關於被繼承人死亡後，自應以其繼承人為納稅義務人，於核課期間內，核課其繼承之贈與稅。至遺產及贈與稅法第十五條及第十一條第二項僅規定上開贈與財產應併入計算遺產稅及如何扣抵贈與稅，並未免除繼承人繼承被繼承人之贈與稅債務，財政部八十一年六月三十日台財稅第八一一六六九三九三號函釋關於：「被繼承人死亡前三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十五條及第十一條第二項規定辦理」部分，與前開規定尚無牴觸。
	93.2	採甲說（該贈與稅不得自遺產總額中扣除） ——採甲說。該贈與稅不得自遺產總額中扣除。

【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 128 頁】

最高行政法院92年9月份暨93年2月份庭長法官聯席會議決議		
決議理由	92.9	<p>甲說：肯定說（可依第十一條課徵贈與稅）</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 行為時遺產及贈與稅法第十一條第二項定有明文。足見依行為時遺產及贈與稅法第十五條之規定，併入遺產稅之贈與財產，並非不可課徵贈與稅，僅係應將已納之贈與稅自應納之遺產稅額內扣抵。</li> <li>2. 上訴論旨指稱財政部八十一年六月三十日台財稅第八一一六六九三九三號函釋，違反法律保留原則並違背司法院釋字第四二〇號解釋與遺產及贈與稅法第十五條規定之意旨，尚屬乏據可徵，難予憑取。</li> </ol> <p>乙說：否定說（不可依第十一條課徵贈與稅）</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 因此經行為時遺產及贈與稅法第十五條前段規定「視為」被繼承人之遺產者，實質上雖為「贈與」，但在法律擬制之範圍內，則應併入遺產總額，課徵遺產稅，而非課徵贈與稅。</li> <li>2. 僅為避免重複課稅，就已繳納贈與稅者，其稅款如何抵繳應納之遺產稅，所為規定，不能作為被繼承人死亡前二年內贈與之財產，依第十五條之規定「視為遺產」，併入遺產課徵遺產稅者，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應先行課徵贈與稅之依據。</li> </ol>
	93.2	<p>甲說：該贈與稅不得自遺產總額中扣除。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 得自應納遺產稅額內扣抵之贈與稅，係以被繼承人死亡前二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十一條第二項之立法目的。</li> <li>2. 又被繼承人死亡前二年內贈與之財產，既依遺產及贈與稅法第十五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其既依</li> </ol>

【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 129 頁】



最高行政法院92年9月份暨93年2月份庭長法官聯席會議決議		
	93.2	<p>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十七條第一項第八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。</p> <p>3.故遺產及贈與稅法第十一條第二項規定應解釋為係同法第十七條第一項第八款之特別規定，具有優先適用且排除同法第十七條第一項第八款規定之適用。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。</p> <p>乙說：該贈與稅得自遺產總額中扣除。</p> <p>1.被繼承人於死亡前二年內，對於遺產及贈與稅法第十五條第一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。且被繼承人死亡前二年內所為之贈與，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）。</p> <p>2.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。</p>

【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 130 頁】

最高行政法院 92 年 9 月份暨 93 年 2 月份庭長法官聯席會議決議	
適用法條	<ol style="list-style-type: none"><li>1. 遺產及贈與稅法第十五條第一項（88.07.16）<sup>57</sup></li><li>2. 遺贈稅法第十一條第二項（87.06.25）<sup>58</sup></li><li>3. 民法第一一四八條（74.06.03）<sup>59</sup></li><li>4. 稅捐稽徵法第十四條（79.01.24）<sup>60</sup></li><li>5. 遺產及贈與稅法第七條（70.06.19）<sup>61</sup></li></ol>

【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 131 頁】

57 遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項規定：

「被繼承人死亡前二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 被繼承人依民法第一千一百三十八條及第一千一百四十條規定之各順序繼承人。
- 三 前款各順序繼承人之配偶。」

58 遺產及贈與稅法第 11 條第 2 項規定：

「被繼承人死亡前二年內贈與之財產，依第十五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。」

59 民法第 1148 條規定：（繼承之標的一包括的繼承）

「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。但權利、義務專屬於被繼承人本身者，不在此限。」

60 稅捐稽徵法第 14 條規定：

「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。  
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。」

61 遺產及贈與稅法第 7 條規定：

「贈與稅之納稅義務人為贈與人。但贈與人有左列情形之一者，以受贈人為納稅義務人：

- 一 行蹤不明者。
  - 二 逾本法規定繳納期限尚未繳納，且在中華民國境內無財產可供執行者。
- 依前項規定受贈人有二人以上者，應按受贈財產之價值比例，依本法規定計算之應納稅額，負納稅義務。」

## 參考文獻

### 一、中文

1. 何志欽，遺產及贈與稅制改革之重新構思，紀念劉大中先生學術演講集（第三冊），2005。
2. 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。
3. 李建良，行政法上義務繼承問題初探—兼評高雄高等行政法院九十二年度訴字第八〇六號判決暨最高行政法院九十四年度判字第六一二號判決，「2005 年行政管制與行政爭訟」學術研討會，2005。
4. 柯格鐘，論傳銷業與壽險業從業人員所得的課稅（下），台灣本土法學雜誌，76 期，頁 33 以下，2005。
5. 陳敏，租稅法之連帶債務，政大法學評論，28 期，1983。
6. 陳敏，租稅債務關係之變更，政大法學評論，30 期，1984。
7. 陳敏，行政法總論，4 版，2004。
8. 陳敏，憲法解釋對稅捐法制發展之影響—租稅法定與實質課稅，司法院大法官九十四年度學術研討會—憲法解釋與法制發展，2005。
9. 陳清秀，稅法總論，3 版，2004。
10. 陳棋炎、黃宗樂、郭振恭等著，民法繼承新論，2005。
11. 黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，2002。
12. 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，22 期，2004。
13. 黃俊杰，納稅者權利保護，2004。
14. 黃茂榮，稅法總論（第一冊），2002。
15. 黃茂榮，稅法總論（第一冊），2 版，2005。
16. 黃茂榮，稅法總論（第二冊），2005。
17. 黃茂榮，稅捐法與民事法，月旦財經法雜誌，2 期，2005。
18. 黃茂榮，論稅捐罰則（上），植根雜誌，21 卷 9 期，2005。
19. 黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」—比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，36 卷 1 期，2004。【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 132 頁】
20. 葛克昌，所得稅與憲法，增訂版，2003。
21. 葛克昌，行政程序與納稅人基本權，2 版，2005。
22. 葛克昌，租稅國家之憲法界限—憲法解釋對稅捐法制發展之影響，司法院大法官九十四年度學術研討會—憲法解釋與法制發展（下），2005。
23. 葛克昌，稅法基本問題—財政憲法篇，2 版，2005。



24. 藍元駿，熊彼特租稅國思想與現代憲政國家，94 年台大法律研究所財稅法組碩士論文，2005。
25. 蘇慧君，由約翰彌爾的租稅正義觀論當前遺產稅制之爭議，財稅研究，36 卷 1 期，2004。

## 二、外文

1. Arndt, Konsequenzen für den Gesetzgeber aus den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6. 1995 zur Vermögen- und Erbschaftsteuer, BB (1996).
2. Birk, Die Erbschaftsteuer als Mittel der Gesellschaftspolitik, StuW 4/2005, S. 345 f.
3. Backhaus, J. G., *Fiscal Sociology: What For*, in ESSAYS ON FISCAL SOCIOLOGY, Peter Lang (2005).
4. Kisker, Die Erbschaftsteuer als Mittel der Vermögenredistribution (1964).
5. Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung (1970).
6. Kirchhof, Steuerumgehung und Auslegungsmethoden, StuW 2/1983, S. 182.
7. Stretton H. & Orchard L., PUBLIC GOODS, PUBLIC ENTERPRISE, PUBLIC CHOICE-THEORETICAL FOUNDATIONS OF THE CONTEMPORARY ATTACK ON GOVERNMENT, St. Martin's Press (1994).
8. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. (2000).【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 133 頁】

# **Tax Liabilities as Object of Inheritance**

## **— Reexamination of the Conclusions by the Liaison Meetings of Presiding Judges and Judges of the Supreme Administrative Court on Sep. of 2003 and Feb. of 2004**

Yuan-Chun Lan\*

### **Abstract**

The debate over the distinction between Public law and Private law has been playing one of the leading characters in the academic arena of jurisprudence, among which a representing example would be the history in the separation and integration of civil law and tax law. The main issue drawn upon in this article—whether tax liability is transferable through inheritance—is another example in similar nature. The importance of this issue can not be emphasized more not only for the fact that, in response to the great judicial concerns, two resolutions have been made in the liaison meeting of the presiding judges and the judges held by the Supreme Administrative Court during the year 2003-2004, but also the issue itself intrigues cross-application of legal theories【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 134 頁】of both the succession law and estate tax law, thus bearing great academic efforts to entangle the situation. Briefly speaking, this paper intends to conclude that the reason can be boiled down to the fact that the distinction in theories of liability between private and public law should be clarified both in the sense of application of law and of interpretation of related concepts therein.

From the perspective of the estate tax system in contrast with the inheritance tax system, not only does there exist an interrelationship between estate tax and gift tax, of which the legitimacy are guaranteed by the Constitution, but as well the Constitution renders justification of a person the freedom of the arrangement of his property in the sense of tax planning by means of gifting his successors-to-be in order to reduce the high death tax rate. Under article 15, paragraph 1 of the Estate and Gift Taxation Law (EGT), it is understood that the law

---

\* Master of Law and doctoral student of NTU, now a Professional Practicum student in Australian School of Taxation, College of Law, University of New South Wales.

reveals a possibility as well as a limitation to tax planning; however, in terms of its mechanism of anti-tax-evasion, the legislative approach which transfers the burden of proof from the side of tax administration office to taxpayers' side has already infringed upon a person's rights over property before his death, protected by the Constitution; what's more, this certain legislation also infringes the authority of tax administrator by setting specific type to the definition of "gifting" regardless of the discretion of administration office; thus, it is imperative that the article be in need of modification. In addition, as soon as the Constitution confirms people of his rights over property, it guarantees the possibility of rights of tax-planning; therefore, reflecting the fact that tax law is bound to be subsidiary to private law. The "subsidiary" effectiveness refers to the prioritization of the arrangement of private property in terms of private 【政大法學評論第 97 期，2007 年 6 月，第 135 頁】law. Only when there exists conspicuous signs of tax avoidance will there be legitimate grounds for legal interference of one's property arrangement in regard to his certain arrangement is no longer legally credible. However, the action taken for the interference is the modification of the tax burden which is in accordance with normal dealings, and the scope of the interference is limited to the portion of the social obligation of the property rights.

### **Keywords:**

Tax Planning, Anti-tax-avoidance Clause, Limits of the Constitution, Principle of Ability-to-pay, Fake Gifting, Deemed Estate, Estate and Gift Tax System, Interrelationship of Estate Tax and Gift Tax 【政大法學評論第97期，2007年6月，第136頁】