

## 1 遺產稅案例研討

### —憲法法庭113年憲判字第11號判決之影響

法官學院114年稅務法官專庭在職研討

講師：

國立臺灣大學法律學院

財稅法學研究中心

柯格鐘教授

## 2 大綱

- 1. 遺贈稅法規範與本件憲法審查案之緣起
- 2. 憲法法庭判決主文之宣示與憲法法庭判決理由的解析
- 3. 財政部推動修法動議與對未來遺贈稅法規範與案例影響

## 3 遺產及贈與稅法（遺贈稅法）之立法規範

- 遺贈稅法
- 第1條第1項（構成要件與法律效果之一般性規定）
- 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。
- 第4條第1項（稅捐客體範圍）
- 本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。
- 第6條第1項（稅捐主體）
- 遺產稅之納稅義務人如左：
  - 一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。
  - 二、無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。
  - 三、無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定遺產管理人
- 第15條第1項第1款（稅捐客體範圍之擴大）
- 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。

- 第17-1條第1項 ( 稅捐客體範圍之縮小 )
- 被繼承人之配偶依民法第1030-1條規定主張配偶剩餘財產差額分配請求權者，納稅義務人得向稽徵機關申報自遺產總額中扣除。

#### 4 遺贈稅法之立法歷史

- 民35年時制定遺產稅法
- 民62年時增訂贈與稅，故而，改為遺贈稅法
- 
- 概念區分：
- 所得稅法上之「所得」，是「有償」投入之財產取得
- 遺贈稅法上的「遺產」繼承與財產「贈與」，是「無償」之財產移轉與增益

#### 5 遺贈稅法之立法歷史

#### 6 遺贈稅法第15條第1項規定之歷來修正 ( 視為遺產、擬制遺產 )

- 可參見憲法法庭113判11，段碼Rn. 39
- 35/03/23制定、35/06/16公布之遺產稅法第8條：「被繼承人死亡前5年內分析或贈與之財產，應視為遺產之一部份，一律徵稅」
- 41/09/12修正、41/09/26公布之遺產稅法第13條：「被繼承人死亡前五年內分析或贈與繼承人之財產應視為遺產之一部，一律徵稅」
- 62/01/26修正、62/02/06公布之遺產稅法第13條：「被繼承人死亡前五年內分析或贈與繼承人之財產應視為遺產之一部，一律徵稅」。
- 62/01/26制定、62/02/06公布之遺贈稅法第15條：「被繼承人死亡前三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」。
- 88/06/22修正、88/07/15公布之遺贈稅法第15條：「....被繼承人死亡前二年內贈與....」

- 
- 
- 

## 7 附論：民法規定之生前贈與

- 民法第1173條第1項（特種贈與）：
- 繼承人中有在繼承開始前因結婚、分居或營業，已從被繼承人受有財產之贈與者，應將該贈與價額加入繼承開始時被繼承人所有之財產中為應繼遺產。但被繼承人於贈與時有反對之意思表示者，不在此限。
- 2008年新增之民法第1148-1條第1項（視為遺產之贈與）：
- 繼承人在繼承開始前二年內，從被繼承人受有財產之贈與者，該財產視為其所得遺產。

## 8 系爭規範憲法審查之聲請人一（背景事實）

- 聲請人一原為臺北高等行政法院第三庭（後改列第一庭），審理同院110年度訴字第183號遺產稅事件，基本事實略為：
- 原告為被繼承人之未成年非婚生子女，被繼承人於中華民國105年6月間將其名下所有某公司之股票共114,800股贈與其配偶，於同年7月18日申報並經核定免徵贈與稅。嗣被繼承人於106年12月3日死亡，其配偶及其3名婚生子女均拋棄繼承，原告為唯一繼承人。
- 被告財政部北區國稅局以上述股票為被繼承人死亡前2年內贈與配偶之財產，依遺產及贈與稅法第15條第1項第1款規定：「被繼承人死亡前2年內贈與下列個人之財產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依本法規定徵稅：一、被繼承人之配偶。」將被繼承人死亡時之股票淨值新臺幣308,682,069元計入遺產總額，核定被繼承人之遺產總額346,124,368元，遺產淨額324,351,907元，原告應納稅額57,354,847元，已超出原告因繼承所得之財產。
- 原告不服，循序提起行政訴訟。本件由受理訴訟法院在審理中裁定停止訴訟程序進行，依照憲訴法第55條提出法位階之法規範的憲法審

查聲請。

## 9 系爭規範憲法審查之聲請人二（背景事實）

- 聲請人二為被繼承人之配偶及其子。被繼承人於105年5月3日將桃園市中壢區青平段土地贈與其配偶後，於同年月14日死亡。系爭土地之價值130,198,990元併同被繼承人其他財產，經財政部北區國稅局核定遺產總額222,721,630元，遺產淨額146,237,326元，應納稅額14,623,732元。
- 聲請人二不服，主張若依系爭規定將系爭土地視為遺產，則應有遺贈稅法第17條之1剩餘財產差額分配扣除規定之適用，循序提起行政訴訟救濟。
- 臺北高等行政法院109年度訴字第386號判決駁回聲請人二之訴，認定：財政部97年1月14日台財稅字第09600410420號函「被繼承人死亡前2年內贈與配偶之財產，依遺產及贈與稅法第15條規定應併入其遺產總額課徵遺產稅，惟依民法第1030條之1規定計算剩餘財產差額分配請求權時，不得列入剩餘財產差額分配請求權範圍。」之法律解釋無違法律保留原則；又因系爭土地已非被繼承人之剩餘財產，自無遺贈稅法第17條之1規定適用，系爭規定與民法第1030條之1第1項剩餘財產差額分配請求權規範目的不同，並未造成雙重損害。
- 聲請人二不服，提起上訴，經最高行政法院111年度上字第11號裁定以上訴不合法，駁回其上訴確定。
- 本件由當事人依照憲訴法第59條第1項規定，於窮盡救濟程序終結後，提出法位階之法規範以及判決（含解釋函令）的憲法審查聲請

## 10 聲請人二之規範憲法審查的 聲請依據與審查標的

- 聲請依據：憲法訴訟法第59條第1項、第61條第1項
- 「人民於其憲法上所保障之權利遭受不法侵害，經依法定程序用盡審級救濟程序，對於所受不利確定終局裁判，或該裁判及其所適用之法規範，認有牴觸憲法者，得聲請憲法法庭為宣告違憲之判決」。
- 「本節案件於具憲法重要性，或為貫徹聲請人基本權利所必要者，受

理之」

- 審查標的：共提出三個，包括
- 1. 最高行111上11裁
- 2. 財政部97/1/14台財稅09600410420號函
- 3. 遺贈稅法第15條第1項

#### 11 聲請人二憲法審查聲請所主張與法院判決之程序標的

#### 12 憲法法庭113年憲判字第11號判決主文

- 一、遺產及贈與稅法第15條第1項第1款規定：「被繼承人死亡前2年內贈與下列個人之財產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產併入其遺產總額，依本法規定徵稅：一、被繼承人之配偶。……」就擬制遺產之受贈人為被繼承人配偶，其與其他繼承人，應如何負擔遺產稅，欠缺明確之規範，致配偶以外之其他繼承人須以其繼承之遺產就被繼承人配偶因受贈產生之財產增益負擔遺產稅，於此範圍內，不符憲法第7條保障平等權之意旨；其使繼承人繼承權之經濟價值嚴重減損者，於此範圍內，並侵害人民受憲法第15條保障之財產權。
- 二、上開規定對被繼承人之配偶，就其受被繼承人死亡前2年內贈與之財產，欠缺相當於遺產及贈與稅法第17條之1所定剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除之規定，於此範圍內，不符憲法第7條保障平等權之意旨。
- 三、立法機關應於本判決公告之日起2年內，依本判決意旨檢討修正相關規定，於修法完成前，相關機關應依本判決意旨辦理。
- 四、臺北高等行政法院109年度訴字第386號判決違憲。該判決及最高行政法院111年度上字第11號裁定均廢棄，並發回臺北高等行政法院高等行政訴訟庭。

#### 13 判決理由之解析

- 1. 「平等權」與「財產權」作為系爭規範憲法審查所涉及之基本權，其意義內涵與彼此間的關係為何？

- 2. 平等權規範之憲法「審查標準」與財產權規範的憲法「審查標準」是否相同？若有不同，各自為何者？
- 3. 宣示系爭規範違反憲法平等權保障之意旨，與系爭規範侵害人民受憲法保障財產權，意義是否相同？若有不同，意義各自為何？

#### 14 ☐ 平等權之意義

- 平等權(Gleichheitsrecht)，是指人民之法律上平等權(Rechtsgleichheit)，指法律上應對基本權主體而為平等對待（而不是消彌事實上之不等而使之機械式的平等）。
- 法律上平等權，不僅只有指法律之前的平等(Gleichheit vor dem Gesetz)，此即法律適用平等(Rechtsanwendungsgleichheit)而已，也包括立法規範的平等(Rechtssetzungsgleichheit)。
- 法律上之平等，應達成實質的平等，而不只是形式上平等。
- 平等權並非指兩個受比較對象之間的同一性(Identität)，蓋同一性在社會科學中之比較並不存在，任何受規範適用或者未適用對象群體，非屬同一，僅只是相對於第三人而言，屬於具有可比較性之兩個群體而已。
- 平等權並不涉及基本權主體應受保護之「特定的生活領域」，而是及於各種生活領域，但必須受規範適用或未適用對象，在本質上具有可比較性(Vergleichbarkeit)者為前提，此時才有平等權存在與比較之可能。

#### 15 ☐ 平等權下之基本權主體與高權主體間的法律關係

- 三角性法律關係(tripolares Verhältnis)，屬於
- 基本權主體要求高權主體，相對於第三人，應為平等之干預
- 基本權主體要求高權主體，相對於第三人，應為平等之給付
- 
- 

#### 16 ☐ 平等權規範之憲法審查

- 1. 確認兩個（受規範或者未受規範）可比較群體之存在
- 2. 確認法律規範或法律適用上之差別對待的存在
  - 2.1. 制定法規範（法律位階之法規範）
  - 2.2. 依據制定法規範而公布之法規命令（命令位階之法規範）
  - 2.3. 司法機關依據法規範作成的終局裁判
- 3. 差別對待之正當性
  - 3.1. 形式法治國原則
  - 3.2. 實質法治國原則：平等原則之違反
    - 3.2.1. 無正當理由之差別對待（歧視）
    - 3.2.2. 無正當理由之無差別對待（一視同仁）
- 

## 17 可比較性之存在影響著

### 使用平等原則的審查密度

- 嫌疑或準嫌疑之分類標準：因男女（德國基本法第3條第2項）、性別、出身、種族、語言、籍貫、血統、信仰、宗教或政治觀而作出制定法或法律適用上的區別（德國基本法第3條第3項）
- 
- 依據基本權所適用之社會活動或生活領域，展現出使用平等原則的審查密度：涉及重要之基本權或者非重要之基本權。
- 租稅涉及對基本權主體所擁有之財產權（非重要之基本權）干預，原則上屬於寬鬆審查基準，但在德國則傾向於採取量能課稅原則與立法價值連貫性之誠命原則，探究系爭規範的合憲性
- 
- 依據立法程序過程之嚴謹性，展現出平等原則使用的審查密度
- 

## 18 自由權之意義

- 自由權(Freiheitsrecht)之意義，指人之自我認同與行為自由，涉及人的特定生活領域(Lebensbereich)，應受國家提供保障，稱為保護領



域(Schutzbereich)。每個自由權均涉及基本權主體之特定的社會活動或者生活領域。

- 自由權之保障的意義，在於防禦國家對於人民之特定生活領域的介入或者過度介入，稱為防禦權(Abwehrrecht)，為自由權之核心功能。自由權之保障，也兼及於要求特定（公法或私法）制度之存在的制度性保障，以及對於制定法與政策制訂之解釋適用的客觀價值秩序維護
- 自由權之保障的意義，要求國家對於人民在特定生活領域當中，提供足以保護的必要作為，包括保護請求權，兼及於正當程序保障請求、救濟程序請求（有權利即有救濟）與損害賠償或者損失補償請求權。
- 自由權依據其適用主體，是否為我國公民才得享有，或者一般人均得享有者，區分成公民權(Bürgerrecht)與人權(Menschenrecht)。
- 自由權依據其適用主體，是否僅限於自然人，或者由自然人組合之私法人團體(Personenmehrheit)亦得享有者，後者必須依其性質而各別判斷。公法人團體是否享有基本權主體之地位，亦須依其性質而各別判斷。

## 19 自由權規範之憲法審查

- 1. 確認涉及基本權主體之特定的生活領域
- 2. 確認基於法律規範之國家（高權主體）干預行為的存在
  - 2.1. 制定法規範（法律位階之法規範）
  - 2.2. 依據制定法規範而公布之法規命令（命令位階之法規範）
  - 2.3. 司法機關依據法規範作成的終局裁判
- 3. 國家干預行為或介入之正當性
  - 3.1. 形式法治國原則
  - 3.2. 實質法治國原則：比例原則的違反
    - 3.2.1. 目的正當性
    - 3.2.2. 手段適合性
    - 3.2.3. 手段必要性
    - 3.2.4. （手段與目的間之）權益相當性



## 20 自由權保障與財產權保障

- 自由權之保護領域，係以人生而自由為前提，特定人應受保護之各種的社會或生活領域
- 自由權之限制，係依據法律規範，對自由權行使而作限制，因此限制必須存在必要性，且限制亦不能夠過度
- 
- 財產權之保護領域，係依據法律規定，形成應受保障權利的內容
- 財產權之限制，同樣係依據法律規定，決定受限制之內容與是否過度
- 財產權之保障，包括財產使用處分自由之保障、財產存續保障與價值保障等三方面

## 21 財產權保障與繼承權保障

- 財產權保障(Eigentumsgarantie)，係財產權利之擁有者（包括所有人、使用人、占有人），對於國家（高權主體）或者對第三人（其他之基本權主體）所得以主張的權利
- 
- 繼承權(Erbrecht)保障，具有兩面性，一方面係保障遺產之擁有者，透過遺囑方式，對其生前所擁有之財產作最後一次的處分權（遺囑制定權與遺產自由處分權），另方面，係在保障對遺產擁有法定繼承權而未喪失繼承權之人（包括配偶、同婚伴侶、特定範圍之親屬），享有依據法律規定的遺產繼承權（特留分）
- 
- 因為繼承而取得財產者，進入財產權保障範圍。

## 22 稅捐法規範所涉及之基本權的干預

- 財產權（或自由權）優先？平等權優先？
- 
- 租稅在定義上為金錢給付義務(Geldleistung)，因此涉及對於人民（自然人與自然人組成團體）所享有之財產，以金錢為內容的剝奪，故而，涉及以金錢為對象的財產權干預

- 
- 金錢作為價值計算與交易工具，具有高度可替代性，不具有財產之個別性，因此租稅義務，究竟涉及金錢的使用收益處分保障或者財產存續保障，頗有疑義。

## 23 稅捐法規範以平等權為優先涉及的基本權

- 稅捐法規範是否涉及對於人民所擁有之財產的全面性剝奪，若有，則牴觸「絞殺稅禁止」原則（比例原則所衍生之過當禁止原則）
- 
- 但此等情形極為罕見（本件憲法審查個案則屬例外，待後述說明）
- 
- 稅捐法規範通常涉及對於人民所擁有之財產，是否平等的分配稅捐負擔，因此主要關注者為平等權干預之問題，而不是財產權（自由權）是否予以干預，以及干預到何種程度範圍之問題
- 
- 只是，何謂平等原則，在我國釋憲實務上，向來以美式之平等原則作為審查標準（原則採用合理關聯性審查標準，僅在例外涉及生存權或者婚姻與家庭制度保障時，採用實質關聯性審查標準）

## 24 段碼32 + 33 + 34

- 段碼31：憲法第7條規定人民之平等權應予保障。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，及其所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度之關聯性而定(司法院釋字第745號解釋參照)。
- 從美式平等原則之敘述
- 段碼32：綜上所述，根據歷來司法院解釋所形成之規則，就平等權於租稅領域之適用,可具體化為如下標準：租稅立法對人民所課予之稅捐債務，原則上應符合人民實際上之稅捐負擔能力(司法院釋字第565號解釋參照)，即量能課稅原則。
- 進入德式平等原則應依據稅捐法領域適用之量能課稅原則為衡量標準

的審查模式

- 段碼34：立法機關固得基於財政需求設立特定稅目，並類型化不同課稅事實或採取不同稅率，設定相應之租稅負擔，惟仍應符合量能課稅原則之要求。.....未依據稅捐負擔能力課予稅捐部分，應係為追求正當公益目的，且所採分類標準與所形成之稅負差異份量應與該正當公益目的之達成間，有合理關聯，始符合憲法保障平等權之意旨(本庭112年憲判字第10號判決參照)。
- 量能課稅為稅捐法規範基本原則，例外規範則須要正當化理由且有合理關聯性
- 

## 25 過往採用量能課稅原則之憲法解釋

- 釋字第565號：憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許。
- 釋字第597號：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。
- 釋字第693號：有證券交易所得而不課徵所得稅，為有所得即應課徵所得稅之例外，其目的為以稅代稅業如前述，非在實現量能課稅。.....而所有其他有證券交易所得之個人及營利事業，適用所得稅法第四條之一時，並未規定得為不同之處理，故亦不生該二函違反量能課稅致牴觸憲法上平等原則之問題。
- 釋字第745號：此等分類及差別待遇，涉及國家財政收入之整體規畫及預估，固較適合由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定。惟其決定仍應有正當目的，且其分類與目的之達成間應具有合理關聯，始符合量能課稅要求之客觀淨值原則，從而不違反

---

憲法第7條平等權保障之意旨。.....

## 26 擬制遺產之稅捐法規定

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

## 27 擬制遺產欠缺應如何負擔遺產稅之規定

- 段碼43：系爭規定就擬制遺產之受贈人為被繼承人配偶，其與其他繼承人，應如何負擔遺產稅，欠缺明確之規範，致配偶以外之其他繼承人須以其繼承之遺產，就被繼承人配偶因受贈產生之財產增益負擔遺產稅，於此範圍內，不符憲法第7條保障平等權之意旨。
- 段碼47：若繼承人並不是因擬制為遺產之財產而有稅捐負擔能力增益之人，則透過對該繼承人課稅，無法達成系爭規定所欲追求之促進課稅公平目的。系爭規定就負擔擬制為遺產之財產所生稅負之義務人未設特別規定，致繼承人代為就配偶之財產增益負擔遺產稅，與達成租稅公平目的間，欠缺合理關聯。系爭規定於此範圍內，與憲法第7條保障平等權之意旨不符。
- 言下之意，就是配偶獲得生前贈與之擬制遺產，因此而產生的遺產稅應由取得生前贈與財產之配偶，依照取得生前贈與財產佔全體遺產（現存遺產＋視為遺產）之比例，計算因此應該負擔的遺產稅

## 28 取得生前贈與財產之配偶

未必是遺產之繼承人

- 配偶無法繼承遺產之原因 ( 段碼45 )
- 1. 拋棄繼承 ( 財政部認為對此可以用稅捐規避規範加以阻擋，請參見段碼15之關係機關財政部的說明 )
- 2. 喪失繼承權
- 3. 配偶於繼承開始前已與被繼承人離婚而喪失婚姻關係

## 29 ☐ 拋棄繼承是否構成稅捐規避？

- 段碼48：本庭認為納保法第7條第3項之租稅規避條款並無法作為治癒系爭規定違憲瑕疵之理由，蓋租稅規避以稅捐稽徵機關能證明納稅者係基於獲得租稅利益之目的，並以非常規交易形式為之為限，被繼承人贈與時依遺贈稅法第20條第6款規定之法律明文免稅，如何連結於租稅規避，關係機關財政部並未予說明，自無從據此改變本庭之判斷。
- 
- 拋棄繼承權屬於合法權利行使之行為，難以認為屬於濫用法律形成自由而規避稅捐負擔。

## 30 ☐ 小結

- 簡單而言，依據量能課稅原則，
- 
- 誰拿到遺產，誰就應該負擔遺產稅
- 遺產可以分為現存遺產與視為遺產，拿到多少遺產，就應該依照取得財產上增益，依照佔全部遺產之比例，計算個人應納的遺產稅
- 
- 遺贈稅法第15條第1項第1款，因其未規定，使拿到生前贈與財產之配偶，必須負擔基於「視為遺產」而增加之遺產稅，反而是讓配偶以外之其他繼承人負擔，故而違背量能課稅原則

## 31 ☐ 繼承權亦屬我國憲法第15條

### 財產權保障適用範圍

- 段碼37：憲法第15條規定人民之財產權應予保障，旨在使財產所有

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

- 
- 繼承權具有兩面性保障之意義，對於被繼承人與繼承人均適用的財產權保障

### 32 ☐ 侵害財產權之稅捐法規範的憲法審查標準

- 段碼38：立法機關以一定之財產為租稅客體課稅，並不當然侵害人民財產權。就租稅之客體劃定、稅基計算、評定或稅率設定，立法機關具有廣泛形成空間，已如前述。惟租稅課徵不得根本動搖財產之存續，此為私有財產制度之前提。因此，立法機關固得課徵遺產稅，惟其就計算、評定稅基及設定稅率等事項所為規範，均不得掏空繼承權之本旨，使遺產繼承喪失意義。如因租稅課徵而使繼承人之繼承權經濟價值嚴重減損，即屬絞殺性租稅，而與比例原則有違，侵害人民財產權
- 段碼50：遺產稅為對繼承遺產之人，就其繼承財產所賦加之金錢給付義務，影響人民就所繼承或受贈之財產自由使用、收益之可能性，而構成對人民受憲法第15條保障之財產權之干預。基於立法者對於滿足財政需求之廣泛預估特權及形成空間，此類干預原則上非對財產權之違憲侵害，即使採取較高之稅率，亦不當然違憲。然而，若租稅之課徵對私經濟活動造成絞殺之效果，即侵害人民受憲法第15條保障之財產權，已如前述。

### 33 ☐ （被繼承人）財產權、繼承權與（繼承人）財產權

### 34 ☐ 「視為遺產」對於「繼承權」

形成全面絞殺之效應



- 原告為被繼承人之未成年非婚生子女，被繼承人於中華民國105年6月間將其名下所有某公司之股票共114,800股贈與其配偶，於同年7月18日申報並經核定免徵贈與稅。嗣被繼承人於106年12月3日死亡，其配偶及其3名婚生子女均拋棄繼承，原告為唯一繼承人。
- 被告財政部北區國稅局以上述股票為被繼承人死亡前2年內贈與配偶之財產，依遺產及贈與稅法第15條第1項第1款規定：「被繼承人死亡前2年內贈與下列個人之財產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依本法規定徵稅：一、被繼承人之配偶。」將被繼承人死亡時之股票淨值新臺幣308,682,069元計入遺產總額，核定被繼承人之遺產總額346,124,368元，遺產淨額324,351,907元，原告應納稅額57,354,847元，已超出原告因繼承所得之財產。
- 此即為絞殺稅之效應
- 

### 35 段碼52

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

### 36 聲請人二之部分

- 稽徵實務與司法機關判決見解：



- 「視為遺產」並沒有夫妻剩餘財產之差額分配請求權 ( 民法1030-1 ) 的適用，故而，依照邏輯上，就沒有遺產稅法上之差額分配請求額度免予課徵遺產稅的適用 ( 遺贈稅法17-1 )
- 憲法法庭113憲判字第11號判決：
- 「視為遺產」儘管沒有夫妻剩餘財產之差額分配請求權 ( 民法1030-1 ) 的適用，基於平等適用原則，仍有遺產稅法上之差額分配請求額度免予課徵遺產稅的適用 ( 遺贈稅法17-1 )
- 

### 37 平等適用法律原則

- 段碼62：無論是生前贈與，或死後之財產分配與繼承，對於婚姻關係中之配偶雙方而言，並不會改變配偶共同家計與生活之事實。因此配偶一方因共同家計所產生之經濟貢獻，在贈與及遺產稅制之設計中均應受到充分評價。透過遺贈稅法第17條之1規定之扣除，生存配偶行使剩餘財產差額分配請求權部分，自遺產總額中扣除，不再成為核算稅額之基礎。
- 
- 因此限制國家對於人民繼承之遺產，行使課徵遺產稅權限的範圍

### 38 總結

- 段碼54：綜上所述，系爭規定就擬制遺產之受贈人為被繼承人配偶時，其與其他繼承人，應如何負擔遺產稅，欠缺明確之規範，致配偶以外之其他繼承人須以其繼承之遺產，就被繼承人配偶因受贈產生之財產增益負擔遺產稅，於此範圍內，不符憲法第7條保障平等權之意旨；其使繼承人繼承權之經濟價值嚴重減損者，於此範圍內，並侵害人民受憲法第15條保障之財產權。

### 39 依據平等權與自由權所作違憲宣告之差異

- 牴觸憲法平等權保障之意旨，應由立法者或者法律適用者，制定符合於平等對待原則之立法或者法律解釋與適用，
-

- 排除違反平等原則之手段，可以有多種方式，包括消彌不合理之差別對待（都給或者都不給），或者作出合理（具有正當性）之差別對待在立法上因此會給與立法者一定之制定立法的時間，尊重立法者所選擇採取的手段（立法形成空間）
- 
- 牴觸憲法財產權（自由權）保障之意旨，系爭規範或者法律適用因為構成違反比例原則，因此而立即失其效力或使其定期失其效力

#### 40 主文一之立法修正方向

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

#### 41 主文一之法律適用方向

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

#### 42 主文二至四部分之法律適用修正方向

- 段碼66：綜上所述，系爭規定就被繼承人死亡前2年內贈與配偶之財產一律擬制為遺產全部課稅，欠缺相當於遺贈稅法第17條之1所定剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除之規定，於此範圍內，牴觸憲法第7條保障平等權之意旨。系爭判決認聲請人二無遺贈稅法第17條之1規定之適用，且法院無從自行限縮系爭規定適用範圍，乃適用系爭規定上開違憲部分之當然結果。故系爭判決亦因適用違憲之系爭規定而違憲。

#### 43 主文二至四之立法修正方向

- 段碼67：立法機關應於本判決公告之日起2年內，依本判決意旨檢討修正相關規定，於修法完成前，相關機關於計算遺贈稅法第17條之1所定配偶剩餘財產差額分配請求權之扣除數額時，就視為遺產之贈與應將該財產視為被繼承人現存財產，並依據民法第1030條之1規範意旨，例如該財產是否為婚後財產，有無但書各款情事等，計算在遺贈稅法上得扣除之剩餘財產差額分配數額，不受被繼承人配偶實際上得依民法第1030條之1規定請求之範圍限制。
- 
- 問題：過渡期間之遺產稅案件，應該如何處理？
- 問題：其他生前贈與（被繼承人贈與其他繼承人或繼承人配偶）之情形，是否也有比照適用遺贈稅法17-1，限縮國家遺產稅課稅權限行使之可能性？

#### 44 併此指明之部分

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

合理上限。

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

#### 45 財政部修法動議

- 一、增訂被繼承人死亡前二年內贈與其配偶、依民法規定之各順序繼承人及渠等配偶之財產併入遺產課徵遺產稅者，按各該財產占遺產總額比例計算之稅額，以各受贈人為納稅義務人發單課徵，並定明計算剩餘財產差額分配請求權扣除數額時，配偶受贈財產視為被繼承人現存財產之規定。（未增訂過渡期間之溯及適用條款）
- 二、修正遺產稅及贈與稅納稅義務人申請分期繳納及實物抵繳之要件並增訂依本法核准延(分)期繳納、逾期末繳一次發單之徵收期間重新起算及繼承人得採多數決方式以遺產存款繳稅之規定。
- 三、滯刪除納金加徵方式、繳納期間屆滿三十日後仍未繳清者移送強制執行及申請延(分)期繳納稅款經核准者免加徵滯納金規定，回歸依稅捐稽徵法第二十條及行政程序法第五十條規定辦理。
- 

#### 46 過渡期間進行修法溯及適用之前例

- 2012年釋字第705號：財政部中華民國.....號令，所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之十六計算

部分，與憲法第十九條租稅法律主義不符，均應自本解釋公布之日起不予援用。

- 
- 立法者於2016年7月27日增訂所得稅法17-4，並自2016年8月1日起施行
- 第1項：納稅義務人、配偶及受扶養親屬以非現金財產捐贈政府、國防、勞軍、教育、文化、公益、慈善機構或團體者，納稅義務人依第十七條第一項第二款第二目之一規定申報捐贈列舉扣除金額之計算，除法律另有規定外，應依實際取得成本為準。但有下列情形之一者，由稽徵機關依財政部訂定之標準核定之：……
- 第4項：本法中華民國105年7月12日修正之條文施行前，納稅義務人配偶及受扶養親屬已以非現金財產捐贈，而納稅義務人個人綜合所得稅尚未核課或尚未核課確定之案件，其捐贈列舉扣除金額之計算，適用第一項規定。

#### 47 對於遺產稅修法之個人展望

- 1. 調整總遺產稅制改為分遺產稅（繼承稅）制：依據民法規定之配偶與法定繼承人（與被繼承人間關係的親疏遠近），制定各自個別適用之免稅額與扣除額（回到屬人稅之性質）
- 2. 調整所得稅、贈與稅（遺產稅的預付）及遺產稅之間的關係
- 3. 遺贈稅法規範之外在體系，應依據遺產稅與贈與稅各自的構成要件與法律效果而逐次進行規定
- 4. 廢止遺產稅與贈與稅之實物抵繳，但保留稅款分期繳納制度（反映現金繳納之困難）
- 5. 重新考慮是否要制定遺產稅上限額度（係屬於額度有限責任，非屬物體範圍有限責任）

#### 48 感謝聆聽

敬請指教