

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：柯格鐘教授（國立臺灣大學法律學院、財稅法學研究中心）

- [遺產稅案例研討——憲法法庭113年憲判字第11號判決之影響](#)
 - [案由與背景](#)
 - [113年憲判字第11號](#)
 - [議程安排](#)
 - [遺贈稅法的立法規範](#)
 - [課稅構成要件與納稅義務人](#)
 - [稅捐客體](#)
 - [遺贈稅法的立法的歷史](#)
 - [民法上特種贈與](#)
 - [判決的緣起](#)
 - [法位階法規範的憲法審查聲請](#)
 - [實體判決的憲法審查聲請](#)
 - [判決主文解析](#)
 - [主文重點](#)
 - [主文一與主文二](#)
 - [主文三與主文四](#)
 - [三個核心問題整理](#)
 - [第一、二個問題：基本權的性質與審查](#)
 - [平等權的基本觀念](#)
 - [平等權「可比較性」課堂示例](#)
 - [平等權的三階段審查程序](#)
 - [第一階：建構可比較群體](#)
 - [第二階：確認差別對待的存在](#)
 - [第三階：差別對待的正當性審查](#)
 - [平等原則的兩種違反類型](#)
 - [「違反平等原則」課堂示例](#)
 - [平等原則「審查密度」與分類](#)
 - [談財產權之前先談自由權](#)
 - [自由權的三階段審查程序](#)
 - [第一階：確認受影響之生活領域](#)
 - [第二階：確認國家干預行為之存在](#)
 - [第三階：自由權干預之合憲性審查](#)
 - [「自由權審查」與「平等權審查」的三階段對照](#)
 - [講了自由權再講財產權](#)
 - [繼承權與財產權的關聯](#)
 - [稅法憲法審查](#)
 - [平等原則的優先性](#)
 - [本案：從美式平等原則轉入德國式的量能課稅原則](#)
 - [本案量能課稅的適用：主文一的啟示](#)
 - [主文一：平等權與量能課稅](#)
 - [絞殺稅與比例原則](#)
 - [立法補正與實務挑戰](#)
 - [憲審評價與案例意義](#)
 - [主文二：聲請人二與第17-1條爭點](#)
 - [實務觀察與未來問題](#)
 - [憲法評析：平等權與財產權的雙重審查](#)
 - [第三個問題：違憲宣告的意義與效果](#)
 - [修法動向](#)
 - [附帶說明的省思](#)
 - [總遺產稅制的困境](#)
 - [過渡案件的處理](#)
 - [立法補正的必要性](#)
 - [結語](#)

案由與背景

113年憲判字第11號

首先謝謝法官學院邀請我來講關於遺產稅的案例。因為這一次主要是針對去年十月憲法法庭所做成的「憲法法庭113年憲判字第11號」判決。我想藉這個機會，跟各位學長姐一起討論關於遺產稅的一些問題。

在這號判決裡面，其實提到了很多非常重要的關於遺產稅設計的議題，包含基本權的保障以及憲法審查上所需要使用的審查標準。我想透過這次判決的內容，做一些說明與分析。

另外，這號判決也有特別的意義。因為它是司法院長許宗力老師從司法院長的職務上卸任前，在憲法法庭裡最後一個主筆的判決，所以意義相當重大。而且剛好最近許老師也要慶祝七十大壽，也會談到這個問題。所以我就以這個作為契機，今天想跟各位學長姐在這個判決的基礎上，討論我們遺產稅法裡面的相關問題。

講程安排

今天三個小時的時間，我會根據我的大綱，先談一下我們遺產稅法的規範，以及本件憲法審查案的緣起。

第二個小時會跟各位討論判決主文與理由的部分。當然，也會提到剛剛說的基本權與審查標準的問題。

第三個小時，我會談到113年憲判字第11號判決所宣示的內容。也就是遺贈稅法第15條第1項第1款被宣告違憲，不符合平等權意旨的部分。那未來財政部在修法時，大概會怎麼動，修法的方向可能會是什麼。因為我自己同時有被徵詢財政部目前修法草案的一些內容，所以會稍微談一下。

當然最後財政部會怎麼正式提出案子送到行政院，再進入立法院審議，這不是我能掌握的。不過至少就目前他們動議的內容，我可以跟各位討論一下，也把我當時提供的意見一起說明。希望對各位學長姐未來在處理類似案件時，能有一些參考。

所以今天三個小時的時間，會以這三個部分來跟各位做說明。

遺贈稅法的立法規範

首先是關於遺贈稅法的立法規範的問題。113年憲判字第11號主要涉及第15條第1項第1款的規定。但這個條文不能單獨來看，必須放在整個遺贈稅法的體系裡一起思考。因此，我把一些其他關聯性的構成要件的規定也一起放進來。

我們都知道，在依法課稅原則底下，稅捐債權債務的發生，基本上是直接依據稅法的構成要件。簡單來說，當構成要件滿足的時候，稅捐債權債務就發生了，而行政處分只是去確認依照法律規定所發生的權利義務關係。

課稅構成要件與納稅義務人

我們來看遺贈稅法的條文，第1條第1項這個就是課稅構成要件的基本規定：

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，應就其中華民國境內外之全部遺產，依本法規定課徵遺產稅。

這條文其實我在上學期學校講「遺產及贈與稅法」的課時也提過。這條雖然是基本的構成要件，但我個人認為它的文字表現並不算好。

簡單講，它規定的稅捐主體就是「經常居住中華民國境內之中華民國國民」。換句話說，只要是我國稅籍居民，死亡時留有財產，就屬於課稅的對象。這裡其實「遺有財產」或「留有遺產」的用字，與民法上「遺產」與「財產」的使用不太一致，有些不協調。

不過基本上，只要是我國稅籍居民，也就是被繼承人是中華民國國民且經常居住境內，那麼他死亡時留有財產或遺產，就會對境內外的全部遺產課稅。這就是所謂屬人主義的課稅方式。依第4條第1項的規定，所謂「財產」，是指被繼承人死亡時留下的一切有財產價值的權利，包括動產、不動產及其他財產權利。

至於稅捐主體的部分，也就是納稅義務人，是在第6條第1項的規定。

稅捐客體

接著是稅捐客體。依第4條第1項的規定，我們可以先把稅捐客體理解為「死亡時留下的現存遺產」。不過還要加上第15條第1項的規定，也就是「生前贈與被視為遺產」的部分。

換言之，在稅捐客體範圍上，它其實是放大的。原本只是被繼承人死亡時留下的遺產，但還要再加上被繼承人在死亡前兩年內，透過生前贈與方式給一定範圍內的對象的財產，這些財產也要被加回來，成為課徵遺產稅的稅捐客體範圍。

所以我們稱這個是「稅捐客體範圍的放大」。

另外，也有稅捐客體範圍的「縮小」。這就跟本案中聲請人二的案件比較有關，也就是遺產及贈與稅法第17-1條第1項關於「配偶剩餘財產差額分配請求權」的規定。

在民法第1030-1條裡面，被繼承人死亡時，如果有配偶，會產生剩餘財產差額分配請求權。這個請求權的計算，是以現存的遺產為基礎。遺產及贈與稅法就配合這個民法條文，增訂了第17-1條的規定，讓配偶在計算遺產總額時，可以把這個差額分配請求權的部分扣除。

也就是說，從整體的課稅構成要件來看，我國稅籍居民死亡時，只要他留有遺產，原則上就會依第6條第1項，由納稅義務人（也就是繼承人）依第4條第1項所列的現存遺產，加上第15條第1項的視為遺產部分，然後減掉第17-1條規定的剩餘財產差額分配請求權，去計算應課徵的遺產稅額。

遺贈稅法的立法的歷史

遺贈稅法的立法歷史，如果在座的學長姐對稅有一些基本認識，應該知道我國是一個多元稅制的國家。意思是說，我國除了課徵遺產稅之外，還有其他與遺產稅性質相近的稅捐，特別是所得稅。

那所得和遺產到底有什麼差別呢？簡單來講，所得是一種市場經濟活動的成果，也就是你有勞動的投入、資本的投入，因而獲得報酬，國家對這個經濟成果課稅。這就是所得稅法中所規範的「所得課稅」。

但另外還有一類人，他不需要特別參與市場經濟活動，只要有「好爸爸」，在爸爸死亡的時候留下一筆財產給他。這是一種無償的財產取得，他不需要投入勞動力或資本，也不需要市場中獲得經濟成果。只要被繼承人過世，他就能取得財產，這個叫「繼承」；若是生前給他的，則叫「贈與」。

所以，所得稅法上的「所得」，是透過勞動或資本投入所取得的經濟成果；而遺產與贈與，則是基於血緣關係，因被繼承人死亡或生前贈與所取得的「無償財產移轉」。對取得者而言，這是一種財產上的增益。從量能課稅原則的角度來看，他也具有課稅能力。

換句話說，有人因為有好工作、有好客戶賺到錢，要繳所得稅；有人沒有好工作、沒有好客戶，但有「好爸爸」，當爸爸過世時，留下一筆財產給他，就要課遺產稅。如果爸爸還沒死，就先給，那就是贈與。贈與本質上是一種無償的財產移轉。

因此，可以說，有償的市場經濟活動所取得的財產，要課所得稅；無償的、透過生前贈與或死亡繼承取得的財產，則課遺產稅或贈與稅。這就是遺產及贈與稅法中要課稅的對象，也就是財產上的「增益」。

遺贈稅法最早其實只有「遺產稅法」。學長姐可以到立法院法律系統查到歷來立法歷史或舊法條。我國最早在民國35年（1946年）制定時，只有「遺產稅」。也就是說，以前國家只針對被繼承人死亡時所留財產課稅。

不過，實務上後來發現一個問題。遺產稅雖然規定在那裡，但只要被繼承人生前就不留下太多財產，生前就把財產一筆一筆送出去，那他死亡時留下的遺產就不多。換句話說，遺產稅如果沒有贈與稅的補充，基本上是「看得到吃不到」的稅。

也就是說，除非被繼承人是猝死，來不及做財產規劃或移轉，否則多數人都可以透過生前贈與，讓死亡時的遺產減少到幾乎沒有。這樣一來，國家課不到遺產稅。因此在一些非法律學界，有人戲稱遺產稅是「機會稅」。因為它是一次性課徵，但能不能真的課到，要看被繼承人生前有沒有好好規劃。如果財產規劃得好，國家其實也課不到什麼稅。

因此到了民國62年，立法者注意到了這個問題，認為只靠死亡時一次課遺產稅是無法有效課稅的。於是，在62年（1973年）修法時，除了遺產稅外，另外增設了「贈與稅」，改稱為「遺產及贈與稅法」。這就是現行法制的起源。

其實早在民國35年的「遺產稅法」中，就已經有類似規定。例如當時的第8條規定，被繼承人死亡前五年內的贈與，應視為遺產的一部分。這條規定，就是我們今天在113年憲判字第11號判決中，作為憲法審查標的的法條，早在那個時代就存在了。

當時規定的年限不是兩年，而是五年。也就是說，被繼承人死亡前五年內所做的贈與，全部都要算回來。這條文後來一直延續，到了民國62年修訂為「遺產及贈與稅法」時仍保留，只是當時我們已經新增了贈與稅。

因為既然有了贈與稅，被繼承人生前贈與財產時，可能已經申報並繳了贈與稅。因此，在62年的修法中，又加上了「贈與稅稅額扣抵」的規定（現行遺產及贈與稅法第11條第2項）。也就是說，如果你生前贈與時繳了贈與稅，那在遺產稅計算時，可以將該贈與稅額扣抵。

換句話說，贈與稅是「預繳的遺產稅」。如果前面已經繳過贈與稅，死亡時要繳的遺產稅可以直接扣抵。從這個稅額扣抵的觀念就可以看出，遺產稅與贈與稅其實是同一性質的稅捐。它們彼此銜接、互相補充，才構成完整的課稅體系。

到了民國62年修法時，我們把贈與稅加入，同時也將「死亡前五年」縮短為「三年」。再到民國88年（1999年），又改為現行的「死亡前兩年」。所以我們現在看到的兩年內贈與視為遺產的規定，其實是歷經多次修正的結果，從五年、三年一路縮短成現在的兩年。

民法上特種贈與

我這個地方稍微提供一個民法上「特種贈與」的概念。我個人認為，這個概念跟我們剛剛講的「生前贈與」其實非常接近。

各位學長姐在學民法的時候，應該都記得有一條民法第1173條的特種贈與規定。這個條文規定說，繼承人在繼承開始前，因結婚、分居或營業，從被繼承人處受有財產之贈與者，應將該贈與財產在繼承開始時算回來，視為應繼遺產。也就是說，這種特種贈與，其實就是所謂的「分家條款」。

在學民法時我們都注意過，這個條款的規定主要是針對繼承人「分家」的情況。當繼承人因為結婚、分居或營業分家出去時，被繼承人給了他一部分財產，等到被繼承人死亡時，這部分要再算回他的應繼遺產。換句話說，分家出去的人在被繼承人過世後，再回來分財產時，必須把當年分出去拿走的那一部分加回來一起計算。

其實這個條文在德國民法中也有。德國也有相同的特種贈與條款。雖然我後來在德國沒有特別做這方面的深入研究，但我個人認為，這樣的規定與德國的遺產與贈與稅法的設計是有關聯的。德國的遺產稅制度也有類似「分家條款」的規範，也就是說，在分遺產時，分出去的部分要再算回來。

簡單講，德國的制度是：你在被繼承人死亡時所繼承到的遺產，加上你分家時所分到的那部分，通通要算進來。這在稅法上也是一樣。被繼承人死亡時留給你的遺產，加上你以前分家時拿到的部分，統統要列入課稅範圍。

所以各位可以注意到，這個條文的設計，其實和我們遺產及贈與稅法第15條中「死亡前贈與視為遺產」的條文，其立法意旨是相同的。差別只是在於，稅法是決定國家課稅權限行使的範圍；而民法的規定，則是在繼承人之間的應繼分分配上，追求公平。

兄弟姐妹之間在分財產時應該公平，民法透過特種贈與的規定，確保分配的平衡；國家在課稅時，從相同的角度出發，要求將這些生前贈與的部分一併納入課稅。

理論上，我一直覺得這種特種贈與的情況，若配合我們遺產及贈與稅法的規定，應該也是以五年為限。不過在民法的操作實務上，如果被繼承人在贈與時有「反對視為特種贈與」的意思表示，就不適用這個條文。

依照民法第1173條第1項但書的規定，如果被繼承人在贈與時明確表示「反對視為特種贈與」，那就代表他單純是送給繼承人，將來在分遺產時仍可分一份。換句話說，做了反對意思表示的情況下，特種贈與就變成一般贈與。

因此，特種贈與的適用主要是針對繼承人彼此之間分配遺產時的公平問題。

回到遺產及贈與稅法的發展，我們在2008年也新增了相關條文。民法第1148-1條的規定，明定繼承人於繼承開始前兩年內，從被繼承人處受有財產之贈與者，該財產視為其所得遺產。換言之，只要是在被繼承人死亡前兩年內所受贈的財產，一律要算回來，視為遺產的一部分，影響其應繼分。

這條文基本上延續了特種贈與的概念，只是立法意旨轉向更嚴格。它認為，若距離被繼承人死亡的時間太近，法律不再允許被繼承人以「反對意思」排除特種贈與的效果，而是直接將該贈與視為遺產。

我認為這其實是稅法影響民法的例子。稅法的思維滲透到民法體系裡，讓民法在規範繼承公平時，也受到稅法課稅邏輯的影響。這反映出在法秩序裡，稅法與民法之間其實是高度關聯的。民法上的契約安排或法律行為，也往往會影響到稅法上對經濟成果與稅捐負擔的認定。

這就是我們對於遺產及贈與稅法規範背景的一個簡要介紹。

判決的緣起

然後我們來到了113年憲判字第11號判決，本件判決的緣起。

這個憲法聲請案其實是由兩個聲請人所提出的。

法位階法規範的憲法審查聲請

第一件是我們北高行的學長姐在審理個案時，發現有一個案件的情況相當特殊，於是依照憲法訴訟法第55條提出了法位階法規範的憲法審查聲請。

事實大致如下：

被繼承人在死亡前兩年內（105年6月），贈與了大量財產，具體是114張股票，贈與對象是他的配偶。由於被繼承人與受贈人是配偶關係，根據遺產及贈與稅法的規定，配偶間的財產移轉不計入贈與總額，因此即使申報贈與，也不需繳贈與稅。

後來，被繼承人死亡後，這位配偶可能認為自己已經在生前取得了足夠的財產，因此拋棄了繼承權。結果，留下來的唯一繼承人是被繼承人在外的非婚生子女。

換句話說，大老婆與她所生的三個孩子全部拋棄繼承，只剩下小三所生的孩子成為唯一繼承人。當然，這位小三的孩子可能並不清楚整個財產結構，也沒有拋棄繼承。

國稅局查核後發現，被繼承人生前贈與配偶的114張股票，其價值高達3億868萬元。這些被視為遺產的金額加回來之後，再加上被繼承人死亡時實際留下的財產，總共是3億4612萬元。

也就是說，被繼承人實際上留給唯一繼承人的（也就是小三的孩子）遺產大概只有四千多萬；但生前贈與配偶的金額高達三億多。把這些生前贈與加計回來後，整個遺產總額成為3億4612萬元，扣除免稅額與扣除額後，課稅基礎是3億2435萬元，計算出的應納稅額高達5735萬元。

為什麼這件事情重要？因為這位繼承人實際繼承的財產只有約四千多萬，但他卻被課了5735萬元的遺產稅。換句話說，他實際上連繳稅的錢都不夠。這樣的課稅結果，形同把他所繼承的遺產全部「徵收」掉。

因此，我形容這個情況是「大老婆藉由國稅局之手，把小三的孩子能拿到的遺產全都徵走了」。整體的稅收範圍幾乎超過他實際所取得的遺產金額。

這樣的結果引發疑慮。北高行的法官們認為，依現行法律規定，依照遺產及贈與稅法第15條第1項第1款的「視為遺產」條款，被繼承人生前贈與的財產必須算回來，而第6條第1項第2款規定繼承人是納稅義務人。因此，唯一繼承人（也就是小三的孩子）必須負責繳納這5735萬元的遺產稅。

然而，他實際上只繼承了約四千萬元的財產。這樣的稅額計算結果，等於讓繼承人承擔超出其實際所得的稅負。

因此，北高行的學長姐認為，這樣的法律規範是否已經導致繼承人的財產權受到侵害？或者是否違反了平等權與量能課稅原則？為釐清這個問題，他們依照憲法訴訟法第55條提出了法位階法規範的憲法審查聲請。

這就是本件第一個憲法聲請案的事實背景。

實體判決的憲法審查聲請

第二個聲請案的背景與第一件非常相似，只有一個主要差別——在這個案子裡，配偶並沒有拋棄繼承權。

具體來說，這位配偶在被繼承人生前，受贈了價值約1億3千多萬元的土地。被繼承人死亡後，這筆生前贈與依遺產及贈與稅法第15條第1項第1款的規定，被算回遺產課稅。加總後，遺產總額約2億2千多萬，扣除後的遺產淨額是1億4600多萬，應納稅額為1462萬。

這個案例與前案不同，聲請人並沒有出現「繼承的財產被稅額吃掉」的問題，但他的爭執重點在於另一個層面。

聲請人主張，既然被算回來的「生前贈與」部分要併入遺產課稅，那麼在計算遺產稅時，也應適用遺產及贈與稅法第17-1條的規定——也就是配偶「剩餘財產差額分配請求權」可以減半不計入課稅。然而，財政部於97年1月14日發布的解釋令卻認為，生前贈與並非「現存遺產」，因此不能適用第17-1條的減免規定。

北高行在109年度訴字第386號判決中採納了財政部的見解，認為此種情形不具差額分配請求權的適用。於是，在實體審理時駁回了聲請人主張。

聲請人二認為，因為無法適用第17-1條規定，導致他所負擔的遺產稅增加，稅負明顯加重，因而提起訴訟。然而，案件在上訴到最高行政法院後，被以「上訴不合法」為由駁回，未進入實體審查。也就是說，整個案件僅止於程序駁回，沒有獲得實體判決。

在窮盡一切救濟程序後，聲請人二提出了憲法訴訟。他的憲法聲請有三個審查標的：

1. 最高行政法院的裁定（上訴不合法駁回）。
2. 財政部的解釋函令（97年1月14日）。
3. 遺產及贈與稅法第15條第1項第1款（與聲請人一相同）。

其中，第3項——也就是遺贈稅法第15條第1項第1款——與聲請人一人的聲請標的一致，這也是本案兩案合併審理的理由之一。

至於前兩個標的，憲法法庭在審查過程中指出，聲請人二的程序標的選擇錯誤。

首先，最高行政法院的「上訴不合法駁回」只是程序裁定，不屬於可作為憲法審查標的的「實體裁判」。因此，憲法法庭「友善地」幫他調整，將應審查的標的改為北高行109年度訴字第386號「實體判決」，也就是最終有認定爭點的司法裁判，才能作為「裁判憲法訴願」的對象。

其次，關於財政部的解釋函令，憲法法庭也指出，依據110年修正後的憲法訴訟法，行政機關的解釋函令原則上不再是可直接聲請憲法審查的標的。修法後的規範是：若司法機關在其判決中「採用了」行政機關的解釋函令內容，則應該以司法裁判為審查標的，而非以行政函令本身作為標的。

簡單來說，修法之後，行政機關的解釋函令若被司法裁判採用，那麼憲法審查的標的就轉變為「司法裁判」本身，而不再是那份行政解釋。這就是我們現在所說的「裁判憲法訴願」（德文概念：Verfassungsbeschwerde gegen gerichtliche Entscheidung），中文可理解為「裁判的憲法審查」。

因此，113年憲判字第11號判決在處理聲請人二的部分時，憲法法庭相當友善地「幫他調整」了程序標的：

- 指出最高行政法院的裁定不能作為憲法審查標的，應改以北高行的實體判決作為審查對象。
- 指出行政機關的解釋函令不再單獨作為審查標的，應視為司法裁判內容之一併審查。

如果不是因為本案同時存在「法位階法規範」的憲法審查聲請（也就是聲請人一的部分），那麼聲請人二的聲請其實可能會因程序標的錯誤而被不予受理。

這件事也提醒我們，現在的律師必須強化憲法訴訟的教育與訓練。因為若程序標的選擇錯誤，即使案件有憲法爭點，也可能因程序瑕疵而被駁回，失去進入實體審查的機會。這樣對當事人而言，確實非常可惜。

在本件個案裡，由於聲請人一與聲請人二都涉及遺產及贈與稅法第15條第1項第1款，也就是「贈與配偶視為遺產」的規定，兩案的程序標的一致，因此被合併審理。

最終，憲法法庭進入實體審理，並且經多數大法官認為，該規定確有違憲之處。

判決主文解析

接下來我們來看這號判決的主文部分。

主文重點

聲請人一與聲請人二所提起的救濟標的，都是針對遺產及贈與稅法第15條第1項第1款的規定。

該條文因欠缺明確規範，導致「配偶以外之其他繼承人」必須以其所繼承之遺產，為被繼承人配偶所受贈之財產負擔遺產稅。此結果在該範圍內，被認為不符合憲法第7條所保障的平等權意旨；且對繼承權之經濟價值造成嚴重減損，進而侵害憲法第15條所保障之財產權。

本案的主文共有四項。

主文一與主文二

主文一的文字敘述相當謹慎與完整，明確指出：

第15條第1項第1款的規定，違反憲法第7條保障的平等權意旨，並在使繼承人繼承權之經濟價值嚴重減損的範圍內，侵害人民受憲法保障的財產權。

【第一個問題】

根據主文一，我們要問的第一個問題是：

這裡所提到的「平等權保障」與「財產權保障」之間的關係為何？

也就是說，在稅法規範的憲法審查上，究竟爭點是財產權問題，還是平等權問題？這是我們首先需要釐清的重點。

主文二的內容主要針對聲請人二的個案。

聲請人二的問題在於：被繼承人死亡前的生前贈與，被視為遺產併入課稅時，卻無法適用遺產及贈與稅法第17-1條規定的「剩餘財產差額分配請求權」扣除。財政部與法院的見解，導致配偶在這部分無法享有稅基減半的待遇。

因此，主文二宣告：在該範圍內，不計入差額分配請求權的規定，不符合憲法保障平等權之意旨。

【第二個問題】

從主文二引申出第二個問題：

違反平等權保障的審查標準，與侵害財產權的憲法審查標準，是否相同？

換言之，平等權的審查應採何種密度或標準，而財產權又應以何種比例原則檢驗，兩者之間有無差異？

【第三個問題】

主文中同時提及「違反平等權保障意旨」與「侵害人民受憲法保障的財產權」，兩者在憲法上意義有何不同？這也是我們要特別分析的部分。

主文三與主文四

主文三與主文四，分別對應前兩項違憲宣告的後續處理。

主文三

針對第15條第1項第1款的違憲部分，要求立法者應於判決公告後兩年內完成修法。在修法完成之前，相關機關應依本判決意旨辦理。這裡常見的實務疑問是：若法律尚未修正完成，行政與司法機關該如何「依本判決意旨辦理」？這涉及判決效力與行政執行的界限問題。

主文四

主文四則針對聲請人二的個案，廢棄北高行109年度訴字第386號判決，發回原審北高行重新審理。

換言之，北高行需依據本判決意旨，重新審查該案，並於重新計算時適用遺產及贈與稅法第17-1條的差額分配請求權規定。簡單說，就是在算「視為遺產」的部分時，只將半數納入課稅範圍，另一半因屬配偶差額分配請求權部分，不再課稅。

主文四直接影響到北高行的個案審理。北高行學長姐們可以依據本判決意旨，重新審查個案。

三個核心問題整理

從本案四個主文中，我們可以歸納出三個核心問題：

1. 基本權的性質與審查優先性：

「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. 審查標準問題：

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. 違憲宣告的意義與效果：

在憲法審查上，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？

接下來，我依序說明這三個問題。

第一、二個問題：基本權的性質與審查

由於時間有限，我先簡單整理重點。

首先，我們暫時把財產權放在自由權的範疇內一起討論。財產權的保障有一部分與自由權重疊，但並不完全相同。自由權強調的是「處分自由」，也就是個人能否自由地支配自己的財產；但財產權的保障還包含「存續保障」與「價值保障」。換句話說，除了自由地處分財產外，財產權還要保護財產不被任意剝奪，並維持其經濟價值。

這也是為什麼在本案中，財產權的討論與違憲審查密切相關。我稍後會再談到「繼承權」的問題。我國憲法並不像德國《基本法》第14條，將「財產權」（Eigentum）與「繼承權」（Erbrecht）分開規定。德國是同條中並列兩個保護標的，而我國的繼承權則被包容在憲法第15條「財產權」的概念裡面。這一點對理解本案的基本權結構相當關鍵。

總的來說，本案涉及兩個核心基本權：財產權與平等權。這兩者如何互動、哪一個在稅法審查上優先，將是我們後續要探討的部分。

平等權的基本觀念

我先說明平等權的基本觀念。
在稅法規範中，最常涉及的基本權是兩種：平等權與財產權。
平等權與自由權（或財產權）最大的差別在於：平等權不是針對特定生活領域的保障，而是強調「法律上應平等對待」。

所謂平等對待，包含兩種層面：

1. 法律適用上的平等：同樣的法律，對同樣情形的人應同樣適用。
2. 立法內容上的平等：立法者在制定法律時，不得無理由地差別對待可比較的群體。

德國《基本法》第3條第1項使用的字眼是「法律之前人人平等」（Vor dem Gesetz sind alle gleich），字面上看似僅指「法律適用」的平等，但實際上也涵蓋「立法上的平等」。
要討論平等權，要適用平等原則，前提是存在「可比較的群體」。在德文文獻中，這被稱為 Vergleichbarkeit（可比較性）。換言之，只有當兩個群體在法律上處於相似或可比較的地位時，才能談「平等」或「差別待遇」的問題。

可比較性不等於完全相同（identity）。
在社會科學的現實中，兩個群體不可能完全一致；但只要在法律上具備可比性，就足以構成平等權審查的前提。

平等權「可比較性」課堂示例

我用一個課堂例子來說明「可比較性」的概念。

假設甲、乙兩位同學都修我的稅法課，他們之間就具有可比較性。
如果我在評分時，甲與乙的表現相近，但我給甲85分、給乙95分，而沒有合理理由，那就可能違反平等原則。

相反地，如果你拿我課堂的評分標準去與另一位老師的課比較（例如陳衍任老師或黃源浩老師），那就不具可比較性。
因為不同教師、不同課程的評分標準本就不同，這樣的比較不構成平等權侵害的問題。

同樣地，在我的課堂中，如果我因為個人喜好，無理由地給某位同學低分（例如甲同學明明表現良好卻只給60分），這就是「無理由的差別對待」。
反之，如果我一視同仁、所有學生都給同樣的分數（例如一律給90分或一律不及格），那則屬於「無理由的一視同仁」。
這兩種情形——無理由的差別對待與無理由的一視同仁——都是對平等權的侵害。

因此，平等權的問題通常是一種「三角關係」：
一方是國家（或評分者），另一方是甲乙兩個受規範的主體。
當國家在法律上對這兩個可比較的對象採取不同的處理，而這種差別缺乏正當理由時，就構成平等權的違反。

總結來說，平等權並不是要求所有人結果相同，而是要求「同樣情況的人要同樣對待、不同情況的人要合理區別」。
而在稅法領域中，平等權的核心問題往往出現在「不同稅目、不同身分、不同交易」的可比較性判斷上。這也是本案113年憲判字第11號判決在平等權部分的核心爭點之一。

平等權的三階段審查程序

接下來我們談涉及平等權的法規範在憲法上的審查程序。

我把平等權的審查分為三個階段。

德國法制一般採二階段審查，把「可比較群體的存在」與「差別對待的存在」合併為一階，但為了與後面財產權（或自由權）的三階段審查形成對照，我將平等權拆為三階段說明。

第一階：建構可比較群體

首先，要先確認存在兩個或多個「可比較的群體」。

也就是說，這些群體在法律上受到相同規範或具有可比較性。若無可比較性，就無法談平等原則的適用。

第二階：確認差別對待的存在

第二階段是判斷有無差別對待。

差別對待包括兩種類型：

1. 無理由的差別對待（歧視）：例如對性質相同的對象給予不同待遇，卻缺乏正當理由。
2. 無理由的無差別對待（一視同仁）：例如在本應區分對待的情況下卻採取同樣處理，也可能違反平等原則。

在這個階段的審查對象，可以是法律命令（法位階命令）、行政規範，或司法機關依據該規範所做的終局實體裁判。後者即屬於「裁判的憲法審查」範疇。

第三階：差別對待的正當性審查

若確定存在差別對待，則進入第三階段——檢驗該差別是否具有「正當性」。

在這裡，我們的焦點放在「實質法治國原則」：

任何涉及人民權利義務的區別對待，都必須有合理的立法目的與合比例的手段。

此外，仍必須符合「形式法治國原則」，例如：

- 法律保留原則
- 明確性原則
- 法不溯及既往原則

因此，平等權審查其實兼具形式與實質兩層的合憲性判斷。

平等原則的兩種違反類型

平等原則的違反通常有兩種情形：

1. 無理由的差別對待
例如：同樣情況的人，因立法者或行政機關的偏好而受到不同對待。
（如教師因個人喜好給學生不同分數。）
2. 無理由的無差別對待
例如：對於本應區別的對象，卻全部給予相同待遇。
（如所有學生一律給及格或一律不及格。）

這兩者都違反了平等原則的核心——「同者同之、異者異之」。

「違反平等原則」課堂示例

各位可能會覺得，「一律給及格」怎麼會違反平等原則？

舉個例子：有同學努力上課、準時考試，也有同學根本沒來上課。

如果老師全部給及格，對努力的學生其實是不公平的。甚至有學生可能故意不來考試，希望被當掉，結果卻被老師「好心」給了95分，反而害他被提前畢業、要去當兵。這就是「無理由的一視同仁」所造成的不公。

因此，制度上必須建立合理區別，例如簽到、交卷紀錄，確保評分依據是「表現差異」而非「個人好惡」。

如果差別對待是基於合理理由（例如考試表現），就不違反平等原則；

但若差別源於主觀偏好，就屬違憲。

平等原則「審查密度」與分類

平等原則的審查密度取決於分類標準的重要性。

在德國《基本法》第3條的體系下：

- 第3條第1項：一般平等原則（一般情形適用，採較寬鬆審查）。
- 第3條第2項、第3項：特別平等原則，針對性別、出身、語言、信仰、宗教等無法由個人改變的特質，採取更嚴格的審查。

換言之，涉及「天生特質」或「歷史歧視」的分類，必須具備更高層次的正當性，才能成立。

這在美式的平等原則的審查中對應到「嫌疑分類」與「準嫌疑分類」的概念——例如種族、性別、宗教屬於嚴格審查類別。相對地，稅法規範涉及的是國家財政領域與人民財產權干預的問題，通常屬於「非核心基本權」，因此審查密度較低，採「寬鬆審查標準」。

在德國稅法領域，平等原則審查常結合兩個具體化標準：

1. 量能課稅原則（Ability to Pay Principle）
同樣有經濟能力者應課稅相同，經濟能力不同者應有差別課稅。
2. 立法價值連貫性（Folgerichtigkeit）
立法者在作出稅制設計的價值判斷後，必須前後一致。
例如，立法者若區分「所得稅」與「遺產稅」為不同稅目，就必須維持這種價值決定的內部一致性，不能在適用時又模糊其界線。

這兩項原則構成德國稅法中平等審查的核心具體化標準。

此外，審查密度也受立法程序嚴謹程度影響。
例如德國在聯邦層級立法時，凡涉及各邦財政權或稅收分配，必須經聯邦參議院同意。
這種程序設計，也反映了平等原則在立法過程中要求的「程序正當性」與「權限平衡」。

總結來說，平等權審查的結構可簡化為：

1. 可比較群體的確認；
2. 差別或無差別對待的判斷；
3. 差別對待的正當性與比例性審查。

在稅法案件中，這三階審查通常與量能課稅、價值連貫性及程序正當性結合運作，構成平等原則的具體適用框架。

談財產權之前先談自由權

我們談完了平等權之後，接下來很快地跟各位談一下關於自由權。
其實我本來應該是要談財產權的，但為什麼要在談財產權之前先談自由權？
原因是財產權的一部分會被自由權所包攝、所涵蓋，所以我先談自由權，再回過頭來談財產權，這樣各位學長姐會比較清楚為什麼要這樣安排的意義與用意。

簡單來講，自由權的保護主要是人民在自我認同、思想意志上的思考，以及表現在外的行為自由。
這種自我意義的認同與行為表現的自由，會涉及特定的生活領域，比如思想上的自由，包括思想自由、學術自由、言論自由，特別是自我意識、政治認同上的自由。
行為自由則表現在個人行動的領域裡，這些領域受到國家保護，被稱為「保護領域」（Schutzbereich），特定在某一個生活範圍（Lebensbereich）之內。
自由權的保障，就是國家對於這些生活領域提供保障。保障的意義在於：
第一個，防止國家對特定生活領域的任意介入；
第二個，就算國家要介入，也必須避免過度介入。

這就是我們常常聽到的自由權一個非常重要的功能——防禦權功能。
防禦權是為了防止國家任意侵入，或是就算要介入，也要適度、不得過度。
因此，防禦權的功能是自由權的核心功能之一。

除了這個以外，自由權還有制度上的保障。
例如婚姻自由。婚姻是一種制度，涉及「我要跟誰結婚」這一件事情，這是行為自由的一種表現。
婚姻自由連結到婚姻制度的存在，保護進入婚姻的兩個人，讓他們因為相愛而結婚，這個制度本身也受到「制度性保障」。
我們可以再把它分成「公法上的制度」或「司法上的制度」。
進入這個制度的人，透過制度的保障，能夠強化他在自由權上的保障。

舉例來說：婚姻制度保障了進入婚姻的人在婚姻中的自由選擇；
學術自由則透過「大學自治」制度來保障進入大學領域的教師與學生。
學生有學習自由，教師有研究與教學上的學術自由，透過制度的保障，強化了進入這個制度的基本權主體的權利。
這就是制度性保障的功能。

此外，還有「客觀價值秩序」的維護。
也就是說，國家的政策制定與法律規範的適用，應該傾向於保護這些基本權。

另外，我們談到自由權的保障，也延伸到正當程序、救濟程序與損害賠償的請求。
這是第二層次的保障。
當國家對人民的自由造成侵害時，若防禦權的機制無法阻止過度侵害，人民可以主張「損害賠償」或「損失補償」的請求權。

因此，自由權的保障具有多層面功能：
除了防禦國家的介入與干預，進入制度的自由權還受到制度性保障；
若制度本身被認為具有獨立存在的價值，則進一步強化了自由權的保護。
在這個領域中，若享有公法上或司法上的制度保障，那麼相關制度內的基本權主體也可以請求國家提供足夠、必要的保護。

這也延伸出「基本權的第三人效力」，特別是在私人領域，例如勞工的自由權利，會延伸到對雇主的要求。
雇主在與勞工締結契約的時候，也必須尊重勞工的基本權。
這些都是基本權領域中，自由權所具有的不同層面的意義。

總而言之，自由權是一種「特定生活領域的國家保護」，而平等權則不針對特定生活領域，而是在「法律上給予平等對待」，包括立法上的平等與法律適用上的平等。
當自由權與平等權結合，例如在「工作上的平等對待」問題中，就同時涉及「工作權的保障」與「平等權的保障」。
也就是說，在憲法審查時，可能同時涉及兩種基本權——自由權與平等權。
例如「性別平等工作法」同時涉及「工作權」與「平等權」，男女在工作領域中是否被平等對待，就是這樣的問題。

這也是為什麼，在憲法規範的審查裡，有時候會同時討論平等權與自由權，因為兩者常常相互交錯。
自由權的規範審查，如同我剛剛講的平等權審查，在德國也是用三階的方式去進行。

自由權的三階段審查程序

第一階：確認受影響之生活領域

第一個階段，要確認特定的生活領域，也就是確認是哪一個基本權受到影響。
我認為，我們的憲法判決在這一點上可以稍微做一些調整。
判決應該先確認本案涉及哪一個基本權、哪一個「生活領域」（Lebensbereich）被碰觸（touched）。
例如：

- 名譽權保護什麼？
- 隱私權保護什麼？
- 資訊自主權保護什麼？
- 學術自由保護什麼？
- 言論自由保護什麼？

在德國的國家考試裡，基本權的憲法審查都是這樣的標準作業模式：
第一步先確認本件個案涉及哪一個基本權、哪一個生活領域被碰觸到。

第二階：確認國家干預行為之存在

第二個階段，確認國家是否有干預的行為。
這個干預可能是法位階的法律規範、命令位階的行政規範，或是司法機關依據這些規範所做成的終局實體裁判。
只要國家的行為構成對特定生活領域的干預，就屬於干預的存在。

第三階：自由權干預之合憲性審查

第三個階段，要審查這種干預是否符合「形式法治國」與「實質法治國」的要求。
而在實質法治國的部分，最重要的審查標準就是「比例原則」。

比例原則的審查，主要包括以下幾個面向：

1. 目的正當性：國家為什麼要干預？干預的目的是否正當？
2. 手段適當性：干預的手段是什麼？手段是否適合達成目的？
3. 必要性：手段是否為「最小侵害」？是否有其他侵害更小但效果相當的手段？
4. 狹義比例性（衡平性）：手段與目的之間的權衡——干預手段是否造成了對基本權的不相當侵害？

在德國憲法學的體系裡，除非是特別的稅法或公課法問題，大部分的自由權審查，基本上都是以比例原則作為規範憲法審查到的核心標準。

「自由權審查」與「平等權審查」的三階段對照

自由權審查的的這三個階段，正如同前面講的平等權審查一樣，都是三階段的結構。

如果以平等權來比照，自由權的第一階就是確認保護領域；第二階確認國家干預行為；第三階是實質審查——平等權用平等原則，自由權則用比例原則。

審查階段	平等權	自由權
第一階	確認可比較群體	確認保護的生活領域
第二階	判斷差別對待的存在	判斷國家干預的存在
第三階	審查差別對待的正當性（平等原則）	審查干預的合憲性（比例原則）

講了自由權再講財產權

談到了自由權的審查之後，接下來要進一步談財產權的保障。

因為如同剛剛提過的，必須先理解自由權，才能更清楚財產權究竟在保護什麼。

財產權的保護領域，大致可以分為三個層面：

1. 財產使用處分的自由保障

財產擁有者對自己財產的使用、收益、處分權限，這一部分屬於自由權的延伸。

我擁有財產，就有權決定如何使用或處分它，不論是事實上的行為還是法律上的處分，這都是自由權保障的內容之一。

因此，在德國基本法中，第4條到第13條主要談自由權的各種形式，而到了第14條才開始談財產權保障。

但第14條中，關於財產「使用處分自由」的部分，其實與前面自由權的保障密切相關。

2. 財產存續的保障

這是財產權中不屬於自由權的部分。

所謂「存續保障」，指的是財產作為一種權利狀態，其存在本身應受到法律保護。

例如徵收。

當國家對人民的財產進行徵收時，不僅干預了人民對財產的自由使用與處分，也影響了財產能否繼續存在於個人名下。

因此，在德國基本法第14條第2項裡，就規定了公用徵收的原則，因為這涉及財產自由與存續保障的雙重問題。

3. 財產價值的保障

當國家基於公益之必要，透過徵收剝奪人民的財產時，必須給予相當於市場價格的補償。

這就是所謂的「價值保障」（Wertgarantie）。

它的意義在於：即使國家基於公共利益徵收私人財產，使人民無法繼續保有原有財產，也必須提供等值的金錢補償，維持財產權的經濟價值。

不過，「價值保障」這個概念在學理上存在相當多的爭議。

尤其涉及金錢時，問題特別複雜，因為金錢本身會受通貨膨脹影響而貶值。

舉個例子，各位學長姐若對經濟有基本概念，應該知道通貨膨脹會使金錢的購買力逐漸降低。

這種「金錢的實質價值變薄」的現象，是否受到憲法財產權的保護？

國家是否應負責維護貨幣的價值？

這些問題在各國憲法實務中都有討論。

例如：

台灣在1945年之後進行「舊台幣換新台幣」的貨幣改革，比例是4萬比1；

德國在2000年引入歐元時，以1歐元兌1.97德國馬克的比例換算；

1989年兩德統一時，西德與東德之間則採取1比1或2比1的匯率兌換政策——

也就是兩個東德馬克可換一個西德馬克。

這種政治上為了統一或穩定的貨幣政策，對原本西德人民而言，等於稀釋了自己財產的價值。

有人因此提起憲法訴訟，主張自己的財產價值被侵害。

德國聯邦憲法法院最後的結論是：「這種貨幣價值損失不在財產權保障的範圍內。」

也就是說，國家的貨幣政策造成的金錢貶值，不構成違憲。

這就是價值保障中最具爭議的部分——金錢是否作為財產價值受到憲法保護？

特別是當金錢的貶值來自國家政策或市場機制時，是否仍屬於憲法財產權保護的範圍？

學界對此有相當多討論。

為什麼要提這個？

因為「稅捐」正好與金錢有密切關聯。

當通貨膨脹導致金錢價值下跌時，如果立法者在設計稅制時沒有適度反映這個現象，就可能使人民的稅負被過度擴張。

例如：
薪水調漲只是為了反映通貨膨脹，實質購買力並沒有增加；
但因為名目所得提高，稅基也隨之增加，結果人民要繳更多稅。
這樣的狀況，就會影響到「量能課稅原則」與「財產權保障」的平衡。

因此，財產權保障在涉及稅捐時，價值保障這個面向變得非常重要，也必須在憲法解釋學上嚴謹討論。

簡單整理來說，財產權保障包含三個面向：

1. 自由權保障：財產的使用、收益、處分自由。
2. 存續保障：財產權利狀態本身的維持與保護。
3. 價值保障：當國家基於公共利益剝奪財產時，應給予相當價值的補償。

前兩者在理論上爭議不大，而第三個——「價值保障」——才是憲法學與稅法學討論中最根本、最困難的問題。
尤其是當稅捐涉及金錢價值時，這個面向就更加重要，也更需要被嚴謹分析與討論。

繼承權與財產權的關聯

本件個案——113年憲判字第11號——還有一個地方我認為沒有講得很清楚，就是繼承權和財產權之間的關聯性。

這是我覺得本案稍微沒有完全說明清楚的部分：到底繼承權與財產權的保障之間是什麼關係？
簡單來講，繼承權是一種「雙面性的保障」，牽涉到兩個基本權主體：

第一個基本權主體：被繼承人

被繼承人享有的是「財產處分權」。

他可以透過遺囑的制定，對自己死亡時所留下的財產進行最後一次的處分。

這個遺囑的制定，就是他作為財產所有人對自己財產行使最終處分權的表現。

人死之後，當然就不再具有財產處分的能力，但在死亡之前，透過遺囑做出最後的意思表示，這就是典型的財產處分自由的體現。

第二個基本權主體：繼承人

根據法律的規定，繼承人享有繼承權。

也就是說，被繼承人死亡時留下的財產，只要沒有透過遺囑做出另外的處分，原則上就由繼承人依法繼承。

我個人認為，我國憲法釋義學在談「繼承權保障」的時候，大多比較偏重繼承人的立場，包括這次的113年憲判字第11號判決，其實也是主要從「繼承人」的角度出發，較少討論被繼承人作為財產所有人所享有的「遺囑制定權」——也就是死亡時對財產最後一次處分的自由。

這一點我覺得稍微有一點可惜。

因為只要在憲法審查的三階結構裡，在第一階段就把「本件涉及的基本權」完整列出來，其實財產權與繼承權的交錯關係是可以被充分討論的。

這樣的分析也能讓學界或考試時的作答更有著力點。

畢竟，憲法法庭的判決往往成為考試重點，判決寫得越完整，對學者教學與考生理解就越有幫助。

進一步說明，繼承權從「繼承人」的角度來看，確實是一種「期待權」——期待被繼承人死亡時，依據法律規定可以取得應繼分的財產。
這是一種基於法律所生的財產性權利。

即使被繼承人透過遺囑行使最後一次的處分權，也不能完全剝奪繼承人的繼承權。
這就是「特留分」制度。

特留分的意義

特留分，是指法律為保障繼承人的基本權益，而對被繼承人的遺囑自由所設定的限制。

被繼承人雖有遺囑處分權，但只能在一定範圍內減少繼承人的應繼分，不能完全剝奪。

換句話說，透過遺囑可以調整部分繼承權的內容，但不得全然排除繼承人的權利。

特留分制度的存在，就是在被繼承人的遺囑自由與繼承人的繼承權之間，取得一個平衡。

我們雖然在民法中沒有明文使用「特留分權」這個名稱，但它實質上就是一種「權利」。
在德文裡也使用「Recht」這個字眼來表達，明確地將其視為一種「特留分權利」。

這個特留分權利，正是折衷於被繼承人的遺囑處分權與繼承人的繼承權之間的制度安排。
也就是說，無論被繼承人如何透過遺囑處分財產，都不得侵害繼承人依法應保有的特留分。

當繼承人依照法律或遺囑取得繼承財產時，他就進入了另一個層次的基本權保護——這時候他的財產權已經具體化，成為他自己名下的財產。

從這個時候起，繼承人作為財產所有者，受的是「財產權保障」；
在繼承發生之前，他受的則是「繼承權保障」。

這樣的區分，有助於釐清在具體個案中，到底是「繼承權」受到侵害，還是「財產權」受到侵害。

例如在本件113年憲判字第11號判決中，主文提到「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」。

這一句話，其實就引出了剛剛所說的問題：

究竟是繼承權受到侵害，還是財產權受到侵害？

若從憲法的角度來看，繼承權本身具有經濟價值，但尚未轉化為具體財產；
而當這個權利被行使、財產進入繼承人名下後，才成為受憲法第15條保障的財產權。

所以，必須清楚區分：

- 繼承人繼承前的權利，是「繼承權保障」；
- 繼承完成、取得財產之後的權利，才是「財產權保障」。

只有這樣，才能在具體個案中明確分析，到底違憲的干預發生在哪一個層次。

這樣的區分，也讓我們更清楚理解，繼承權與財產權雖然密切相關，但在憲法保障的層次上，仍然是兩個不同的概念與權利領域。

稅法憲法審查

平等原則的優先性

那我接下來先回答第一個問題：稅法規範到底是平等權的平等原則的憲法審查優先，還是自由權、財產權保護的比例原則的憲法審查優先？

簡單講，租稅因為在定義上就是金錢給付，它是以金錢為內容的給付義務。金錢是一種可被高度替代的東西——你拿出一千塊，上面有五個小朋友，它本身沒有個別性。但金錢明顯是現代社會衡量財富時最重要的計算工具。

例如你計算你的總財產是一百萬元，那這個一百萬元通常就是用通貨的方式去作價值計算。因此，租稅本來就是以金錢為標的的財產權干預。再講一次，租稅本來就是以基本權主體（也就是納稅義務人）的財產為標的的基本權干預。

稅法憲法審查，通常以平等權的平等原則的作為憲法審查的對象。

那為什麼在實務上，卻沒有辦法以財產權或自由權、比例原則作為優先審查的對象？原因有兩個：

第一，租稅跟國家的存在具有高度連結，它沒辦法防止國家介入。只要有國家存在，它就需要租稅。換句話說，國家介入人民的金錢這件事情，已經是無法避免的。

第二，比例原則能防止的只是「過度干預」。基本權審查中的比例原則通常包括兩個層面：一是是否介入，二是介入是否過度。租稅制度本身已經在「介入」的層面不可避免，那剩下要防止的就是過度干預。

當課稅過度干預時，就會形成所謂的「絞殺稅」。也就是國家透過課稅的方式，把一個人的全部經濟活動成果，用徵稅的方式全面剝奪。這樣的情況就構成了絞殺稅禁止原則，這是比例原則衍生出的「過當禁止」（Übermaßverbot）所保護的範圍。

也就是說，國家不能透過課稅的方式，把人民所享有的財產權或繼承權全面性干預、全面性徵收。

我們就以聲請人一的情況為例。各位還記得聲請人一是北高行的學長姐，個案是這樣：繼承人繼承的遺產總共只有四千萬元，但因為遺產稅把被繼承人死亡前二年內贈與配偶的財產視為遺產，納入遺產總額課稅，結果遺產稅加計之後變成五千七百多萬元。

也就是說，國家透過課稅的方式，把原本繼承來的四千萬元繼承權全部徵收掉。各位就會明白，為什麼在那個個案中會講「絞殺」的問題——因為遺產稅加計「視為遺產」的範圍之後，導致那個繼承人，原本繼承來的遺產全部被徵收完了。

他當然沒有損失他自己固有的財產，但他從父親那裡繼承來的那四千萬元，因為課稅規定被併入配偶受贈財產後的課稅總額，結果整個被「絞殺」掉了——這就是全面性的徵收。

所以這個個案是非常罕見的例子。如果繼承的遺產金額沒有高過遺產稅額，就不會發生這種情形。這也是我們目前在實務上面臨的問題。

一般而言，國家的課稅不會把人民的經濟活動成果全部徵走。舉例來說，沒有一個國家的所得稅率會是百分之百，所以一般情況不會構成「絞殺稅」。

即便稅率再高，只要未達到「全面絞殺」的程度，就不違反比例原則。因此，比例原則在稅法審查中的適用空間相當有限。

有人會提到德國的「半數原則」（Halbteilungsgrundsatz）。這個原則最早見於德國聯邦憲法法院1995年的遺產稅判決，提到課稅不應超過人民所得的一半。然而這個原則在2006年時，德國聯邦憲法法院第二庭已經不再採用。

所以你可以這樣理解：除非是全面性的絞殺構成過當禁止，否則連「半數原則」都不構成一個具體的憲法原則。

換言之，比例原則難以清楚界定國家課稅干預到什麼程度才算過當，因此稅法憲法審查往往轉向另一個更具體的核心問題——「稅負是否平等」。

人民關心的往往不是「我有沒有被全面絞殺」，而是「稅負是否平等」。

例如，同樣賺一百萬元，為什麼甲與乙繳的稅不一樣？這就是「稅捐負擔是否平等」的問題。

因此，稅法憲法審查逐漸以「平等原則」作為核心的判斷標準。

在這樣的脈絡下，平等權的被侵害，以平等原則作為憲法審查標準，成為了主要依據。

這也是我國在憲法審查上，特別是面對稅捐問題時，基本上不再用比例原則，而是用平等原則的主要原因。

不過，我國釋憲實務上，德國的平等原則概念基本上被掏空了，不太常用。

我國釋憲實務上所談到平等原則的保障，主要是用美式的「三重審查密度」模式，也就是合理關聯性、實質關聯性、或嚴格關聯性這三種審查標準。

本案：從美式平等原則轉入德國式的量能課稅原則

這一次的憲法法庭判決（113年憲判字第11號）是一個非常巧妙的轉換。

它先在段碼31以一般平鋪直敘的美式平等原則做開場，接著在段碼32直接轉入德國式的「量能課稅原則」審查。

我個人認為，這是本案最有趣的地方：它從美式平等原則的敘述，順勢轉入量能課稅原則的架構。

在稅法領域中，量能課稅原則就是衡量標準的審查模式。

所得稅的課徵是基於「有所得即有繳稅能力」，營業稅則是以「有消費能力」為基礎，只是透過間接稅的方式由營業人負擔。

因此，量能課稅原則是整個租稅制度的基礎：你有能力，就要繳稅；要例外脫離這個原則，必須具備合理關聯性或正當理由。

這一號憲法法庭判決的創新之處在於，它讓「平等原則」與「量能課稅原則」在稅法審查中合而為一。

過去我們談平等原則，幾乎都是美式的審查結構，很少看到量能課稅原則被明確引用。

我這裡特別指出，量能課稅原則在我國過去最明確的出現，大概是釋字第745號解釋。但自那之後，我們的憲法法庭很長一段時間都沒有再談這個概念，這其實是相當可惜的。

一直到113年憲判字第11號，量能課稅原則才又被重新提出。

相較於憲法法庭的保守取向，最高行政法院的實務判決其實更常運用量能課稅原則。

我很佩服最高行政法院的學長姐們，他們在處理稅務案件時，常引用這個原則作為審查基準，這當然與深受德國稅法學的影響有關。

不過，如果我們排除大法官的個別協同或不同意見書，在憲法法庭判決的主文與理由部分，實際上真正提到量能課稅原則的案例是非常少的。

113年憲判字第11號，無疑是近年來重新把這個原則明確帶回到憲法審查架構中的一個重要里程碑。

本案量能課稅的適用：主文一的啟示

113年憲判字第11號判決，如果從量能課稅原則的角度來看，其核心概念非常簡單：誰拿走遺產，誰就應該負擔遺產稅。

被繼承人生前贈與給配偶的財產，理論上這位配偶就應該要負擔該部分「視為遺產」所產生的遺產稅。因為量能課稅原則最基本的邏輯就是：你取得了遺產，你就有繳稅的量能。

舉例來說，小三的孩子（非婚生子女）繼承了四千多萬的遺產，他自然應該就這部分負擔遺產稅，這沒有問題。

但問題在於，被繼承人生前贈與給配偶的財產高達數億元，因而導致遺產稅總額增加至五億多。此時國家卻要讓那位只繼承四千萬元的小三之子，去負擔這多出來的五億多稅負，這在量能課稅原則上顯然不合理。

因此，本案正是侵害了憲法第7條所保障的平等權，因為「量能」的概念本身就是平等原則在稅法領域的具體化。

在這裡，我們必須看到主文一的核心意思：你拿走遺產的人應該負遺產稅，但法律卻讓沒拿遺產的人去繳稅。

配偶與婚生子女雖然生前拿走了贈與財產，但在被繼承人死亡後，他們拋棄繼承，因此在法律上不再是繼承人；同時，配偶也沒有繳贈與稅，因為配偶間贈與免稅。結果，國家就轉而向唯一未拋棄繼承的小三的孩子課稅。

這孩子繼承了四千萬，卻要負擔五千萬的遺產稅，等於被全面絞殺。他失去的不是自己的固有財產，而是因繼承而取得的財產——即繼承權的經濟價值。

由於我國憲法第15條僅保障「財產權」，並未像德國基本法第14條那樣將「財產權」與「繼承權」分立，因此這部分侵害仍應視為對財產權的侵害。

主文一：平等權與量能課稅

主文一後半段進一步指出，國家讓非受益人承擔遺產稅，構成平等權侵害。

以本案為例，拿走「視為遺產」財產的配偶，本應負擔相應稅負，但因拋棄繼承而不必繳稅；反而讓唯一繼承的小三之子全數負擔，導致量能課稅原則錯置。

北高行在審理時也面臨此困難——想把配偶「拉回來」作為納稅義務人，但現行法律並無明文可據，這正是聲請釋憲的原因。

因此，主文一的啟示非常清楚：

「拿走遺產的人，應該繳納相對應的遺產稅。」

這是量能課稅原則最公平、最符合人性直覺的表現。

如果拿走遺產的人不負稅，而讓他人代繳，顯然違背平等原則。

因此，應將「生前受贈並被視為遺產」的配偶，在法律上視為繼承人之一，負擔該部分的遺產稅。即使拋棄繼承，也應就自己受贈的部分被視為遺產，負擔相應稅負。這樣的制度設計，才符合量能課稅與平等權保障的精神。

本案的另一層意義在於，國家的稅捐債權行使方向錯誤。國家本應向「視為遺產」的受贈配偶課稅，卻因法律規範不明，轉向唯一繼承人課稅。結果該繼承人因繼承而遭全面課稅，財產權被「絞殺」；而真正享有財產利益的配偶則免於負擔。這顯然不符量能課稅與平等原則。

聲請人二的案件則不同，因為該案中的配偶並未拋棄繼承，只是涉及「剩餘財產差額分配請求權」是否可從遺產總額中扣除的問題。這兩案的對照，也清楚呈現法律漏洞造成的不同結果。

絞殺稅與比例原則

回到比例原則，主文一也同時指出，若課稅結果使繼承人因繼承而取得的財產被全面徵收殆盡，則構成「絞殺稅」——這是比例原則下「過當禁止」的具體表現。

因此，本案同時涉及兩層憲法保障：
一是平等權下的量能課稅原則被違反；
二是財產權下的比例原則被踰越。

總結來說，從量能課稅原則出發：
「拿走遺產的人負擔該部分遺產稅」沒有問題；
「讓錯的人負擔稅」才有問題。
而從比例原則出發，若稅負導致繼承財產全面被課徵殆盡，就構成過當禁止。

立法補正與實務挑戰

所以，簡單來講，就是你法律規定得如此不完善，這也是本件個案中，我非常強烈認為我們遺產及贈與稅法第15條規定是一個很不完整的條文。
沒有錯，它原本的立法目的，是為了保護國家的稅捐債權，把一定範圍內的前生贈與金額納入課稅，從最早的五年，後來一路縮短成三年，到民國88年再降為兩年。這個修法理由很清楚，就是要避免「被繼承人死前贈與」造成遺產稅基流失，這樣的規定當然有它的正當性。可是問題在於，當國家把這些金額算回遺產稅範圍時，你總要找對的人來負責繳稅。

什麼叫「對的人」？就是那個真正有能力繳納、實際受益、拿走財產的人。你要叫有量能的人負擔稅，這才符合量能課稅原則的本意。量能課稅原則講的是「無償獲得財產增益的人，應該負擔相應的稅捐」。這難道不正是最素樸、最符合公平正義精神的原則嗎？量能課稅，其實只是說——你拿走錢，就要付出你該付的稅。這麼簡單的道理，我實在不能理解為什麼會在實務上出現那麼多困難。問題就在於，法律沒有明文規定，導致你根本沒有辦法直接去找「拿走生前贈與、被視為遺產」的人，要求他負擔遺產稅。因此，我認為第15條規定必須趕快加上這樣的條文，讓「誰拿走遺產，誰就要負擔相對應部分的遺產稅」，這樣稅制才完整。這件事沒辦法透過法院的判決直接補救，因為北高行的學長姐在實務上也不能用意見方式補法。當然，也許可以透過目的性解釋或體系解釋嘗試補足，但我這裡不把話題岔開。

憲審評價與案例意義

簡單來講，我對這個案子可以說是「見獵心喜」。能看到一個違反量能課稅原則的案例被正式宣告違憲，這實在是非常罕見的事。要在實務上找到一個「絞殺稅」的案例非常困難，這次的判決正好出現這樣的情況，讓我們可以有個實例作為參照。我自己在研究時，也注意過釋字第810號關於原住民就業代金公課的案子，但那裡其實並沒有明確談到「絞殺公課」的問題。

這裡的「絞殺稅」或「絞殺公課禁止原則」，其實是從憲法第23條的比例原則裡面「過當禁止」延伸出來的。國家對人民的經濟成果不管是課稅還是課公課，都不能過度，不可以讓人民的經濟成果被全面性地徵收。這是一個從比例原則在憲法層次所導出的基本原則。我相信各位學長姐在結論上也會同意，113年憲判字第11號判決，正是從這個角度指出：遺產稅的徵收造成繼承人繼承的財產權被全面「絞殺」，因此構成對憲法第15條財產權的侵害。

因為我國憲法沒有像德國《基本法》第14條那樣，把財產權與繼承權分開，而是統一在第15條「財產權」的保障之下。所以從解釋上來說，繼承權是包含在財產權裡面。這條文既保障被繼承人生前財產的處分自由，也保護繼承人繼承財產後的權利。因此，當國家的課稅行為導致繼承人因繼承而取得的財產被全面徵收時，當然就是侵害了財產權。而從憲法審查結構上來看，財產權的審查標準就是比例原則，所以這部分是以憲法第15條作為依據。

我後面有幾張圖表，其實都是在說這件事：「絞殺」的部分主要是針對繼承權，也就是財產權保障的層面；而「平等原則」的侵害，則是針對量能課稅原則的違反。
以聲請人一二的案子來說，它涉及的就是遺產及贈與稅法第15條第1項第1款的適用問題，也就是國家在課遺產稅時把生前贈與拉回來，但沒說清楚應該由誰繳稅。

主文二：聲請人二與第17-1條爭點

至於聲請人二的案件，則牽涉到遺產及贈與稅法第17-1條的適用。這一條是關於剩餘財產差額分配請求權的問題。這部分兩位大法官有不同的意見。主要的爭點是：生前贈與既然是被拉回來視為遺產，那還可不可以適用第17-1條的「半數課稅」原則？

兩位不同意見的大法官——我記得是楊蕙卿和游伯祥——主張說，既然生前贈與的財產已經拿走，從民法角度講，它不屬於「現存遺產」，所以就不應再適用差額分配請求權的半數課稅。他們的邏輯是：民法第1030-1條所說的「剩餘財產差額分配請求權」是針對婚姻關係結束時現存財產的調整，重點在於公平分配兩人婚姻期間的貢獻（內助之功）。這是以「現存財產」為前提的制度，所以既然「視為遺產」並非現存財產，就不應適用這條。

但多數大法官認為這樣會導致不平等。因為現存遺產可以適用差額分配請求權，而拉回來的視為遺產卻不行，那就變成現存遺產比較有利。基於平等原則的適用，視為遺產也應該可以適用「半數課稅」。我個人認為，多數意見是合理的。雖然一開始聽起來有點矛盾，因為民法上確實是以現存財產為前提，但從稅法角度來看，這關係到國家課稅權限的行使，若不比照適用，反而會破壞平等性。

而且根據遺產及贈與稅法第17-1條第2項規定，如果沒有交付差額部分，稅捐稽徵機關仍可在五年內追繳遺產稅。所以在實務上，如果你贈與的是非配偶的繼承人或其配偶（例如子女、媳婦、孫子、孫媳），那你兩年內的贈與被拉回來算成遺產時，會出現一個問題：要不要比照半數課稅？若不適用半數，配偶的稅負就重；若適用半數，那你還得考慮實際交付與否的追繳問題。這是我們現在在訴願與行政訴訟中碰到的現實困境。

實務觀察與未來問題

換句話說，雖然113年憲判字第11號判決已經釐清了關於配偶部分的平等適用問題，但對於非配偶的受贈人（例如其他繼承人或其配偶），仍存在模糊地帶。未來這類問題很可能會出現在行政訴訟中，行政法院的學長姐們勢必會接到這樣的案子。例如，若被繼承人生前贈與兩年內給了配偶以外的繼承人，那要不要也比照半數課稅？如果比照，那一半未交付配偶的部分，稅捐稽徵機關是否還能再追繳？這些問題目前都還沒有定論。

憲法評析：平等權與財產權的雙重審查

最後，我簡單做個結論。主文一在講的是繼承權的經濟價值受到全面性課稅所導致的損害。這裡的問題是，它到底是侵害「財產存續」還是侵害「財產處分自由」？金錢是一種特殊的財產形式，我個人比較傾向認為，這裡的侵害主要是「處分自由」的問題，也就是說，繼承人取得財產後，卻因稅捐徵收而無法自由處分。許多大法官在判決理由中用「經濟價值受損」的說法，也大致是在指這個意思。

簡單來講，這號判決透過平等權與自由權（財產權）兩個層面，建立了違憲審查的雙重結構。在平等權的部分，是透過量能課稅原則去檢驗國家課稅的合理性；在自由權（財產權）的部分，則是透過比例原則與「絞殺稅禁止」去限制國家的過度徵收。由於法律欠缺明文規定，導致課稅錯置，讓未受贈的繼承人承擔所有稅負，這當然不符合平等原則，也不符合財產權保障的要求。因此，這號判決同時以憲法第7條與第15條作為審查依據，認定該規範違憲，正是其深層意義所在。

第三個問題：違憲宣告的意義與效果

最後，我簡單跟各位說明一下，自由權的違反與平等權的違反在宣告違憲時，實際上會有什麼不同。

首先，平等權的違反，通常在憲法判決中會以「不符合平等權保障意旨」的方式表達。這是因為平等權的審查，涉及立法者的裁量空間較大，也就是所謂「立法形成空間」的問題。相對於自由權違反（也就是比例原則被違反）的案件，平等權案件往往允許立法者有多種方式可以「消除不平等」。

舉例來說，釋字第748號解釋（同性婚姻案）就是典型的例子。大法官在748號中指出，同性伴侶應享有與異性伴侶同樣進入婚姻的權利。那立法者要如何落實？可以選擇：

1. 在民法中增訂專章；
2. 另行制定專法；
3. 或者直接修改民法中「婚姻」的定義，使之成為開放性概念。

不同選項會影響婚生子女相關規範、親屬關係等制度調整，因此憲法判決並未直接規定具體做法，而是給立法者一個立法形成空間，讓他們自己決定如何消除不平等。

在平等權審查中，大法官通常會判定：

- 立法者對兩個可比較群體的差別對待是否有「正當理由」；
- 若欠缺正當理由，就屬於違反平等權保障。

然而，法院並不會告訴立法者「要怎麼改」。

因為「消除差別」本身有多種可能方式——

例如可以「同樣給予權利」；也可以「同樣不給予權利」；

或者，在必要時，也可以採取「有意義的差別對待」。

這些都是立法者可以自行決定的政策選項。

因此，平等權違反的宣告多半保留較高的立法形成空間，讓立法者自己去修正。

相對地，如果是違反自由權（特別是財產權、職業自由、居住遷徙自由等）的案件，通常是屬於「比例原則的過度干預」。

所謂過度干預，指的是國家對人民基本權限制太重，不符合必要性或最小侵害原則。

這類案件的修正空間相對較小，因為違憲的核心在於「干預要消除」。

因此，大法官多半會直接宣告該規範「立即失效」。

例如，若某稅法規定的稅率高到導致「絞殺稅」，那這就是一種過度干預。

憲法法庭通常會直接宣告該條違憲失效，讓它立刻停止適用。

不過，有時候基於政治穩定或社會衝擊的考量，法院會採「定期宣告失效」，

也就是給立法者一定的修法緩衝期（例如六個月、一年內修正），避免立法真空。

這樣的「延後失效」並非完全沒有立法空間，只是範圍有限。

立法者在修法時仍可選擇具體手段，但不能再違反比例原則的核心精神。

總結來說：

1. 平等權違反

- 主要問題是「差別對待欠缺正當理由」；
- 憲法法院不會直接命令具體修法方式；
- 立法者有高度的立法形成空間，可選擇同給、同不給，或建立合理差別。
- 宣告結果通常是「不符合憲法第7條平等權保障意旨」。

2. 自由權違反（比例原則過度干預）

- 問題在於干預太過、侵犯自由權；
- 憲法法院多半直接宣告該規範「立即失效」；
- 若考量政治後果或社會衝擊，則採「定期失效」；
- 立法者的修法空間相對較小，僅能在合理限度內調整干預強度。

因此，違反自由權的規範，多採「消除干預」的直接失效；

而違反平等權的規範，則給立法者較大的政策回應空間。

這就是為什麼我們在113年憲判字第11號這號判決中，

看到大法官對平等原則與比例原則的處理方式有所區分——

一邊要求修正稅法中的量能錯置以符合平等保障，

另一邊則針對過度課稅造成財產權侵害，明確指出應即刻排除其違憲效力。

這樣的區分，也顯示憲法審查在不同基本權保障下的運作邏輯差異。

修法動向

附帶說明的省思

最後，我用大約十分鐘的時間，簡單說明一下目前財政部在113年憲判字第11號判決後的立法動向。

在該判決的附帶說明部分，大法官提到兩個值得注意的方向：

1. 總遺產稅制是否應改為分遺產稅制

分遺產稅制的理念，是依各別繼承人實際取得遺產的金額及其負擔能力，分別課徵遺產稅。

也就是說，誰繼承多少遺產，就繳多少遺產稅。

這種設計在德國與日本均屬主流，能較直接反映量能課稅原則。

2. 是否設定遺產稅的稅負上限

這項構想在理論上是希望避免過度課稅導致的「絞殺稅」問題。

這兩點都列於判決理由中的「七、併此指明」。

然而，財政部目前的諮詢內容顯示，這兩個方向都未被納入具體立法草案。

他們主要聚焦於現行制度中「滯納金」與遺產稅的「分期繳納」的技術性修正，並未觸及稅制結構的改革。

總遺產稅制的困境

目前的「總遺產稅制」仍存在重大問題。
在這個制度下，遺產稅是對整體遺產總額課稅，而不是依各繼承人實際取得額分別課稅。
因此，若整體遺產稅未繳清，任何繼承人都不能動產。
每位繼承人都被視為對全體遺產稅負有「連帶清償責任」。

依據財政部目前草案的方向，並沒有要修改這一制度，也沒有要設立稅負上限。
我個人覺得相當遺憾。
因為從比較法角度來看，德國與日本早就採行分遺產稅制。
在這些國家，遺產分配依據法定繼承比例或遺囑指示，個別課稅、分別繳納，整體稅制運作更為合理。
在我國現行法律下，大多數繼承仍是依法律規定的「應繼分」處理，而不是透過遺囑自行分配。
因此，若能改為分遺產稅制，對稅捐稽徵機關與納稅人雙方都會更為有利。

至於設定「稅賦上限」，目前的法律環境也確實存在困難。
除非發生極端的「絞殺稅」情況，否則很難合理界定上限的比例。
以德國為例，他們也未採取「半數原則」（即不得課超過總遺產的一半）。
雖然我國法律中有規定「遺產稅加罰鍰不得超過遺產總額」，但該條文的歷史背景，是在過去遺產稅稅率高達50%以上時所設。
如今稅率已遠低於此，加上罰鍰不屬於稅捐性質，因此現行法下幾乎不會再出現徵收超過半數的情況。
這也是財政部目前對「稅負上限」持保留態度的原因。

過渡案件的處理

接著，我談一下「過渡期間」的案件該如何處理。
以聲請人一의案子為例，因為法律尚未修正，國稅局目前並沒有法律依據可以向那位「拿走生前贈與財產（視為遺產）」的配偶課稅。
憲法法庭判決只指出：「法律不明確，導致讓繼承人去負擔增加的遺產稅。」
但並沒有直接命令稅捐機關「應改向受贈配偶課稅」。

所以，以聲請人一那个案子，回到我們北高行的學長姐，北高行的學長姐再feedback給國稅局，其實基本上在現行立法沒有修正之前，大概什麼都不能動，一定要等修法。

然而，修法完成後還有「法不溯及既往」的問題。
舉例來說，在所得稅法中，捐地節稅的案件就是因為釋字第705號解釋後，立法院修正增訂第17-4條（非現金捐贈規定），才讓特定情況能「明文溯及既往」。
因此，如果遺產稅案件要處理過渡期間的問題，也必須透過立法明定溯及條款，否則既有案件將無法補救。

以聲請人二的案件為例，因為配偶並沒有拋棄繼承，因此問題較單純。
依照大法官的見解，只要依平等原則半數計算即可，不涉及溯及的問題。
但在過渡期間的實務操作上，仍需由立法者在修法時明確規範適用範圍與時點。

立法補正的必要性

簡言之，目前的遺產稅案件，特別是像聲請人一這種「配偶生前受贈但拋棄繼承」的情形，在修法前國稅局沒有法源依據可以直接課稅。
只有待立法完成，並明定「溯及適用條款」後，才能針對這類案件重新開徵。
否則，在現行法制下，國稅局即使想課稅也無從適用。

此外，我們現在在訴願實務常處理的還有，對於其他繼承人或繼承人配偶在兩年內受贈的情形，將來要不要比照半數計算回來、如果要的話那這個錢要怎麼交付避免事後被國稅局去追繳。

結語

本次討論以113年憲判字第11號為核心，從案件背景、主文內容到基本權審查與修法動向逐一剖析。判決凸顯「量能課稅」與「誰受益誰負擔」的憲政價值，也提示未來立法應補足受贈配偶納稅義務與過渡案件處理機制。期待各位在實務上持續觀察裁判與修法進度，讓遺產及贈與稅制度更符合平等與財產權保障。