

解釋憲法聲請書〈參考範例一〉

聲請人姓名：○○○

國民身分證統一編號：○○○○○○○○

性別：○

出生年月日：○○年○○月○○日

職業：○

住：○○市○○區○○路○號○樓

郵遞區號：○○○○○

電話：○○－○○○○○○○○

傳真：○○－○○○○○○○○

電子郵件位址：○○○@○○○○.○○○.○○

茲依司法院大法官案件審理法第5條第1項第2款及第8條第1項之規定，

聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如下：

壹、聲請解釋憲法之目的：

為遺產稅事件，認最高行政法院○○年度判字第○○○號判決，所援用之財政部95年7月4日台財稅字第09504545320號函核備「國稅局辦理遺產稅核准扣除配偶剩餘財產差額分配請求權價值追蹤管制要點」第4點第1項(下稱系爭要點1)、第2項第4款第(4)目之規定(下稱系爭要點2)，有牴觸憲法第15條、第19條及第23條之疑義，聲請

解釋。

貳、疑義或爭議之性質與經過，及涉及之憲法條文：

一、疑義或爭議之性質與經過及涉及之憲法條文：

(一) 憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實

緣聲請人之配偶○○○於民國 88 年 9 月 15 日死亡，聲請人及○○○、○○○、○○○等繼承人於 89 年 6 月 15 日辦理遺產稅申報，原列報遺產總額新臺幣（下同）327,836,623 元，同時主張依民法第 1030 條之 1 規定剩餘財產差額分配請求權扣除額 140,737,251 元；案經○○○國稅局依申報及查得資料，核准被繼承人遺產中屬 74 年 6 月 5 日以後取得至死亡日止尚存之原有財產，計算剩餘財產差額平均分配數額計 141,615,688 元自遺產總額中扣除，通知繼承人等應於 92 年 8 月 20 日前履行動產交付及辦理不動產移轉登記，並核定遺產總額為 328,791,428 元，遺產淨額 166,734,085 元，應納稅額 68,860,042 元。嗣聲請人於 92 年 5 月 15 日申請解除列管，經○○○國稅局以 92 年 8 月 20 日○○國稅審二字第 0920000001 號、92 年 10 月 30 日○○國稅審二字第 0920000002 號函，通知繼承人等檢附已交付移轉之財產資料供核；案經查核結果，以繼承人等履行交付之財產價值僅 117,387,565 元，其餘 24,228,123 元部分以聲請人等繼承人所提事證不足以證明來源係源自於被繼承人所遺遺產，未符

遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款之未償債務應自遺產總額中扣除之規定，而未予認列扣除，並重行核定生存配偶剩餘財產差額分配請求權為 117,387,565 元、遺產淨額 190,962,208 元，發單補徵遺產稅額 12,114,062 元，致聲請人之財產權受有侵害。

(二) 所經過之訴訟程序

聲請人對上開核定不服，迭經複查、訴願，亦遭決定駁回，嗣向○○高等行政法院起訴，並經○○高等行政法院以○○年度○字第○○○號判決駁回聲請人之訴，聲請人再向最高行政法院提起上訴，亦經最高行政法院以○○年度判字第○○○號判決駁回聲請人之上訴。

(三) 確定終局裁判所適用之法律或命令之名稱及內容：

- 1、系爭要點 1：「核准扣除配偶剩餘財產差額分配請求權價值案件之追查，依下列方式辦理：一、依遺產稅及贈與稅法第 17 條第 9 款規定主張被繼承人之配偶之剩餘財產差額分配請求權之價值不應計入遺產總額之納稅義務人，應於經主管機關核准將該請求權之價值自遺產總額扣除日起之 2 年內，交付移轉相當於該請求權價值之財產予被繼承人之配偶。」
- 2、系爭要點 2：「二、審查單位查審人員受理派查案件後，應依下列方式辦理：4、(4) 書面審查結果如交付移轉之財產價值顯著少於核准

扣除配偶剩餘財產差額分配請求權價值者，應發函請繼承人舉證說明，並需進一步調查分析。交付移轉之財產為遺產標的，其短少之原因繼承人無正當理由者，應就短少之差額自原核准扣除額中剔除，追繳應納稅賦……。」

(四) 本案涉及之憲法條文：

本案涉及憲法第 15 條財產權及第 23 條法律保留原則、第 19 條租稅法律原則等憲法條文。

參、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解：

一、最高行政法院○○年度判字第○○○號判決所適用之系爭要點 1、2，

有下列牴觸憲法之情形：

(一) 系爭要點 1、2 違反憲法第 15 條保障人民財產權之意旨及第 23 條法律保留原則：

- 1、按人民之財產權應予保障；以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。憲法第 15 條、第 23 條分別定有明文。而憲法第 15 條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴，此有釋字第 400 號解釋意旨可供參照，另憲法保障人民擁有財產

權……是指人民對財產權的標的，擁有完全依其意志使用、收益，及其他形成之權利，國家不得剝奪之。……作為財產權的擁有者，可以自由處分財產。……這種承認財產權人擁有處分財產之自由權限，又可透過私法自治與契約自由形成整個法治國家的自由財產與交易之法律秩序，其功能之大，構成憲法保障財產權的主要功能（參釋字第 728 號解釋陳新民大法官協同意見書）。倘若有意對上開受憲法第 15 條所保障之財產權進行限制，應以制定法律之方式為之，當法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權仍應符合具體明確之原則，此有釋字第 443 號解釋理由書意旨可供參照。從而，若公權力機關欲限制人民依憲法第 15 條所保障之財產權，應透過立法者所制定之法律或有法律明確授權之命令，方可為之，否則將撼動法治國家的自由財產與交易之法律秩序，不可不慎。此外，國家採取限制人民自由權利之手段時，除應有法律依據外，限制之要件應具體、明確，不得逾越必要之範圍，有釋字第 631 號解釋意旨可供參照。

- 2、系爭要點 1 使納稅義務人應於取得主管機關核准扣除剩餘財產分配請求權價值之日起 2 年內，交付移轉相當於該價值之財產予被繼承人之配偶，否則稽徵單位便可遽然片面剝奪納稅義務人原可享有之扣除額，因而致納稅義務人及被繼承人之配偶於現實上，不得不於

2 年期限內將上開財產辦理移轉登記予被繼承人之配偶。按民法第 759 條規定：「因繼承、強制執行、徵收、法院之判決或其他非因法律行為，於登記前已取得不動產物權者，應經登記，始得處分其物權。」特採宣示登記制，即因繼承取得不動產，不待登記而生效，繼承人取得完足之所有權及其權能，僅於處分前應踐行登記程序，則繼承人何時辦理不動產之繼承登記，自屬其自主範圍。系爭要點 1 在欠缺法律或經法律授權之前提下，透過稅賦之手段課人民於一定期限內辦理繼承登記之義務，顯屬嚴重侵害人民之財產權。此舉不僅視構成法治國家基礎的自由財產與交易之法律秩序為無物外，更顯然地背棄憲法保障人民財產權之承諾，應認系爭要點 1 違反憲法第 15 條財產權規定。

3、再者，系爭要點 1 及 2 之理由為：「為防杜納稅義務人藉主張夫妻剩餘財產差額分配請求權以規避遺產稅，該請求權價值經稽徵機關核准自遺產總額中扣除後，應如何追蹤管制，俾納稅義務人確實將相當於該請求權價值之財產移轉予生存配偶，財政部基於法定職權核備之扣除剩餘分配請求權價值管制要點，規範該請求權價值經稽徵機關核准自遺產總額中扣除後，自核准日起 2 年期限內交付移轉相當於該請求權價值之財產，稽徵機關應通知繼承人告知移轉結果，如繼承人未回報或交付移轉之財產價值顯著少於核准扣除配偶剩餘財

產差額分配請求權價值，且無正當理由、無法合理說明者，則剔除原核准之扣除額或短少之差額，追繳應納遺產稅」，依此系爭要點 1 及 2 之立法目的僅是基於稽徵機關稽核追蹤技術上之考量，而與前述憲法第 23 條所定之除外事由有違。

4、綜上所述，系爭要點 1、2 侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權，且又未透過法律或經法律明確授權之命令為之，其立法目的又與憲法第 23 條所列舉之事由不符，是系爭要點 1、2 違反憲法第 15 條及第 23 條規定，至為灼然。

(二) 系爭要點 1、2 違反憲法第 19 條租稅法律原則：

1、憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之，此有釋字第 620 號解釋意旨可供參照，是解釋令函僅能就法律已規定之要件予以解釋，斷不能再增加法律所無之要件。

2、按「左列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：……六、遺產中作農業使用之農業用地及其地上農作物，由繼承人或受遺贈人承受者，扣除其土地及地上農作物價值之全數。承受人自承受之日起五年內，未將該土地繼續作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再

有未作農業使用情事者，應追繳應納稅賦。……九、被繼承人死亡前，未償之債務，具有確實之證明者，遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 6 款前段及中段、第 9 款分別定有明文。遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款未償債務規定，並未附有提示債務發生原因及用途證明之條件，良以繼承人對於被繼承人舉債之原因以及借款之用途未必明瞭，更無從提出該項原因及用途之證明，故立法本旨著重於未償債務之存在，而不問債務發生之原因與用途，是以繼承人果能證明被繼承人死亡前有未償之債務，即應在遺產總額內予以扣除，此有改制前行政法院 79 年度判字第 1145 號判決意旨可供參照。較之同屬扣除額項目之同條項第 6 款後段就承受人自承受之遺產中作農業使用之農業用地時，設有承受人自承受農業用地之五年內應就該農地應繼續作農業使用之限制以觀，依「省略規定之事項應認為有意省略」(Causus omissus pro omissis habendus est) 之法理(參○○○著，○○○○○，第○○○頁)，納稅義務人依同條項第 9 款請求扣除被繼承人死亡前未償之債務時，僅需其能證明該債務確實存在即可，稅務稽徵機關萬萬不可再以其行政規則作為推測認定租稅債務存在之基礎，否則即違背憲法第 19 條之租稅法律原則。

二、綜上所述，系爭要點 1、2 在欠缺法律明文或經法律授權之前提下，一方面侵害人民受憲法第 15 條所保障之財產權，另一方面又違反憲法第

19 條所確立之租稅法律原則及第 23 條之法律保留原則，對於人權保障及法治國原則之破壞不言可喻，自有聲請解釋憲法之必要，並透過作為憲法守護者之大法官予以宣告系爭要點違憲，方能重建財產交易之經濟秩序。

肆、確定終局判決案號及所援用之法令如下：

案號	最高行政法院〇〇年度判字第〇〇〇號判決
確定判決所援用之行政命令	財政部 95 年 7 月 4 日台財稅字第 09504545320 號函核備之「國稅局辦理遺產稅核准扣除配偶剩餘財產差額分配請求權價值追蹤管制要點」第 4 點第 1 項、第 2 項第 4 款第(4)目規定

伍、關係文件之名稱及件數：

- 一、最高行政法院〇〇年度判字第〇〇〇號判決。
- 二、釋字第 728 號解釋陳新民大法官協同意見書。
- 三、〇〇〇著，〇〇〇〇〇，第〇〇〇頁。

(以上均為影本各乙件)

此致

司法院

聲請人：〇〇〇 (簽名或蓋章)

中 華 民 國 〇 〇 〇 年 〇 〇 月 〇 〇 日