司法院釋字第二二一號解釋

中華民國 77 年 1 月 27 日
院台秘二字第 01411 號

解　釋　文

遺產及贈與稅法施行細則第十三條規定：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅。」旨在貫徹遺產及贈與稅法第一條及第十七條第一項第八款之規定，以求認定課稅遺產之正確，為防止遺產稅之逃漏及維持課稅之公平所必要，並未增加法律所定人民之納稅義務，與憲法第十九條並無牴觸。至具體案件應稅遺產之有無，仍應依舉證責任分配之法則，分由稅捐稽徵機關或納稅義務人盡舉證責任，併予指明。

解釋理由書

按憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」遺產及贈與稅法第一條規定：「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。經常居住中華民國境外之中華民國國民，及非中華民國國民，死亡時在中華民國境內遺有財產者，應就其在中華民國境內之遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」遺產繼承人並負有依同法所定稽徵程序申報繳納之義務。同法第十七條第一項第八款復規定，被繼承人死亡前，未償之債務，具有確實證明者，應自遺產總額中扣除。惟被繼承人在重病無法處理事務期間，對外舉債或出售財產，縱屬真實，依一般情形，亦難自行處理其因舉債所得之借款，或因出售財產所得之價金，該項借款或價金，自應由繼承人證明其用途，以防止繼承人用被繼承人名義舉債或出售財產為手段，隱匿遺產。因此為貫徹該第一條及第十七條第一項第八款之規定，同法施行細則第十三條乃規定：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅。」此項規定，旨在兼顧繼承人之利益及認定課稅

遺產之正確，為防止遺產稅之逃漏及維持課稅之公平所必要，並未增加法律所定人民之納稅義務，與憲法第十九條並無牴觸。至具體案件應稅遺產之有無，仍應依舉證責任分配之法則，分由稅捐稽徵機關或納稅義務人盡舉證責任，併予指明。

大法官會議　主　席　林洋港

大法官　翁岳生　楊與齡　李鐘聲　楊建華
楊日然　馬漢寶　劉鐵錚　鄭健才
吳　庚　史錫恩　陳瑞堂　張承韜
張特生　李志鵬

抄李０珠等聲請書

受文者：司法院（大法官會議解釋）

主　旨：聲請人等於其憲法上所保障之權利遭受不法侵害，經依法定程序提起行政訴訟，對確定終局判決所適用之命令，牴觸憲法之疑義，謹依大法官會議法第四條第一項第二款呈請　鈞院解釋惠復。

說　明：

一、緣聲請人等之被繼承人李０方於七十年十一月二十八日死亡，聲請人等於七十一年五月二十七日向財政部台北市國稅局申報遺產稅。台北市國稅局竟將李０方生前所曾持有，而已於七十年十一月一日出售與林０市之國０電線工廠股份有限公司（以下簡稱國０公司）股票五千股之價金新台幣（以下同）五百萬元併入遺產總額中課稅。惟以該股票價金，係由李０方生前債務相抵與其債權人，及部分支付醫藥費，而無剩餘。故聲請人等實未嘗繼承該股票價金，依法自應毋庸繳納該遺產稅，就此違法處分，聲請人依法提起訴願、再訴願、行政訴訟，竟均遭違法駁回（證一號、證二號、證三號）。

二、行政法院七十四年度判字第一七六二號判決適用法規，顯然牴觸憲法第十九條規定。

憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」原判決駁回聲請人之訴，其主要理由謂：「……被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅，為遺產及贈與稅法施行細則第十三條所明定。……被繼承人（李０方）於七十年十一月一日出售國０公司股票五、０００股（總額五、０００、０００元）時，顯已因重病無法處理事務。……本件原告（即聲請人等）之被繼承人李０方所有之前述股份於七十年十一月一日全部出售林０市價金五、０００、０００元原告無法提出李０方死亡前未償債務之證據及出售股份價款之用途，被告機關（台北市國稅局）乃將其併入遺產課稅，……核無違誤。……」然原判決所依據之規範-遺產及贈與稅法施行細則，實僅為行政機關之命令，而非經立法院通過總統公布之法律，並不能課人民以納稅之義務。原處分機關，乃至原判決所依之遺產及贈與稅法施行細則第十三條，係以命令擴張遺產稅課繳基礎之遺產總額，顯然違背憲法第十九條，人民有「依法」納稅之義務之規定。

按遺產稅之課徵係以被繼承人死亡時之全部遺產為基礎（遺產及贈與稅法第一條），因之，苟非確為被繼承人死亡時之財產即不應課以遺產稅，否則便違反遺產稅法之規定，更將違背憲法第十九條規定之意旨。然遺產及贈與稅法施行細則第十三條曰：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅。」其所載「借款」或「價金」，於被繼承人死亡時，是否仍為存在，對繼承人而言，原屬未必確知。依此規定，顯然硬將非確定為遺產之財產列為遺產，並加以課稅；而且此規定本身並不具憲法一百七十條意義下之「法律」性質。故其規定已嚴重侵犯依憲法規定應以法律規定事項之範疇，於實務上，即不應加以援用，而原判決竟以之為判決理由基礎。違法侵害人

民財產權，亟待彌補。

三、行政機關為期法律便於實行，固得以法律施行細則訂定有關施行細節事項之規則，惟人民僅有依法律納稅之義務，而無依該非法律之施行細則納稅之義務。遺產及贈與稅法施行細則第十三條將未確定存在之財產，以命令規定形式使其列入遺產而課徵遺產稅即非以「法律」規定課稅，擴張遺產範圍，增加人民遺產稅之負擔，顯然違背租稅法律主義，與憲法第十九條有所牴觸，依憲法第一百七十二條規定，應為無效。

四、綜上所述，行政法院七十四年度判字第一七六二號判決所適用之遺產及贈與稅法施行細則第十三條規定與憲法第十九條規定牴觸，按司法院大法官會議法第四條第一項第二款「人民於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令，發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法。」為此，懇請鈞院惠予解釋，以遺產及贈與稅法施行細則第十三條規定為違憲規定，稅捐稽徵機關應依遺產及贈與稅法第一條規定以被繼承人死亡時確實存在之財產為遺產總額，課徵遺產稅，以符合憲法規定，且不應以非確定存在之財產為課徵遺產稅之基礎，而要求繼承人證明非關自己處分財產之事實－「價金之用途」，以免除賦稅。

謹　呈

司法院　公鑒

中　華　民　國　七　十　五　年　二　月

聲　請　人：李０珠
林０梅
李０生

行政法院判決　　七十四年度判字第壹柒陸貳號

原　　告　李０珠　（住略）

指定送達代收人邱０祥：
（住略）

	林０梅	（住略）
兼共同訴訟代理人	李０生	（住略）
被告機關	財政部台北市國稅局	
訴訟代理人	李國禎	

上原告因遺產稅事件，不服行政院中華民國七十四年五月七日台七十四訴字第八０九六號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

事　實

原告之被繼承人李０方於七十年十一月二十八日死亡，原告於七十一年五月二十七日向被告機關申報遺產稅，被告機關以被繼承人李０方生前持有之國０電線工廠股份有限公司（以下簡稱國０公司）股票五、０００股，於七十年十一月一日售與林０市，價金新台幣（下同）五、０００、０００元，依醫師死亡診斷書記載之死亡原因為心臟衰弱、半身不遂（約二年）、糖尿病等，而原告未能確實提出價金用途說明，乃將其併入遺產總額中課稅。原告不服，申請復查，未准變更，向財政部及行政院提起訴願及再訴願，均遭決定駁回，乃向本院提起行政訟訴。茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨略謂：一、本件原告之被繼承人李０方於七十年十一月二十八日死亡，惟其持有國０公司之股票五、０００股，係於七十年十月售與林０市，並於同年十一月一日辦理股份轉讓，是其所遺財產，自不包含已於死亡前一個月出售之股份。而其價金，於其死亡時毫無所存，不含遺產課徵之要件，雖依遺產及贈與稅法施行細則第十三條規定，被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金仍應列入遺產課稅。惟該條所謂「重病無法處理事務」，應係指因重病致喪失自由意識，無法依自己之判斷而為財產之處理而言，若僅行動不便，未至失去自由判斷能力，即不應任意否認其就財產之處分

效力。被告機關於七十二年九月十九日去函向楊小兒、內科診所查詢被繼承人死亡前之病情，姑不論時距死亡已近二年，縱認該診所醫師所言「被繼承人七十年九月中已慢慢發生呆呆的、遲鈍的及冷淡的情形」可信，亦不足以證明被繼承人已重病至無法依自由意識處理事務程序。二、依林０市七十二年十一月二十九日函復被告機關之申請書，可知被繼承人至七十年十月底仍能依自由意願處分財產，清償債務，顯示其出售股份時，雖行動有所不便，但仍頭腦清晰，無不能處理事務情形，又依死亡診斷書記載死亡原因為心臟衰弱、半身不遂、糖尿病等，此為老人平常疾病，尚不影響其依意識之自由活動，故其處分財產不應逕認為有遺產及贈與稅法施行細則第十三條之適用。三、縱認被繼承人出售其股份以清償債務之價金仍應列入遺產課稅，依被告機關函請蘇０明及林０市說明之結果，經其明白承認確曾貸與被繼承人各一百萬元及三百七十五萬元，且已於七十年十一月十八日獲十足清償，林０市更明言「于七十年十一月一日辦理股份轉讓，又將尾款一百二十五萬元分三期以現金支付」。若謂該出售股份之價金應列入遺產課稅，則以出售之價金所清償之債務，依遺產及贈與稅法第十七條第一項第八款規定，更應自遺產中扣除，免繳遺產稅。況被繼承人死亡未償之債務，具有確實證明者於計算遺產總額時應予扣除，為同條項第八款所明定，此項規定並未附有提示債務發生原因及用途證明文件，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。四、請撤銷原處分及一再訴願決定等語。

被告機關答辯意旨略稱：本件經向被繼承人生前經常看病及開具死亡診斷書之楊小兒、內科診所查證，據該所醫師函復略以被繼承人發生呆呆的、遲鈍的及冷淡的情形大概在七十年九月中已慢慢發生，一直到七十年十一月二十八日死亡等語。是被繼承人於七十年十一月一日出售上述國０公司股份時，顯已因重病無法處理事務。又原告雖然復查中稱被繼承人出售上述股份價款，其中一、０００、０００元係償還蘇０明。三、七五０、０００元係償還林０市，惟經函請蘇、林二人說明債務發生原因、日期、價金支付之流程。依蘇０明七十二年十一月三十日陳復，略以李０方於七十年間向其借款一、０００、００

０元，確在七十年十一月十八日清償完畢，借用期間僅一、二個月等語。林０市於七十二年十一月二十九日函復「有關李０方先生出售與本人國０公司股份五、０００股，係於七十年初李０方先生說『因受景氣之影響，公司資金週轉有點困難，想向你借幾十萬元如何？』我認為跟他是好朋友，所以我就無息借給他五十萬、六十萬不等，一直到七十年十月下旬左右李０方先生說『看情形我向你陸續借的已達三百七十五萬元，可能還無法還你，而我年事已高，擬將我所持有的國０公司股份五、０００股，依票面金額賣給你好了？』當時我參考國０公司之財務及營運情形，認為尚有投資價值，故當時我就答應他，於七十年十一月一日辦理股份轉讓，又將尾款一百二十五萬元分三期以現金支付」等情。惟均未就債務發生日期提出確實之說明，亦未提示資金流程等有關佐證，所訴應不足採，請駁回原告之訴等語。

理　由

按凡經常居住在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，為遺產及贈與稅法第一條第一項所規定。又被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金仍應列入遺產課稅，復為同法施行細則第十三條所明定。本件原告之被繼承人李０方係於七十年十一月二十八日死亡，被告機關於七十二年九月十九日以(72)財北國稅法字第二０七八七號函，向被繼承人生前經常看病及開具死亡診斷書之楊小兒、內科診所查證被繼承人死亡之病情，經該診所醫師楊０欽函復略以被繼承人發生呆呆的、遲鈍的及冷淡的情形，大概在七十年九月中已慢慢發生，一直到七十年十一月二十八日死亡等語，有該醫師七十二年十一月二十五日函及診斷病歷卡（均影本）附被告機關原處分卷可稽，是被繼承人於七十年十一月一日出售國０公司股票五、０００股（價額五、０００、０００元）時，顯已因重病無法處理事務。原告謂被繼承人出售前述股票價款五、０００、０００元，其中一、０００、０００元係償還蘇０明，三、七五０、０００元係償還林０市，惟經被告機關函請蘇、林二人說明債務發生原因、日期、價金支付之流程，蘇０明於七十二年十一月三十日復稱「李０方借款一、０００、

０００元，係在七十年間之事，確在七十年十一月十八日清償完畢，借用期間僅一、二個月」。林０市於七十二年十一月二十九日復稱「有關李０方先生售與本人之國０公司股份五、０００股係於七十年初李０方先生說『因受景氣之影響，公司資金週轉有點困難，想向你借幾十萬元如何？』我認為跟他是好朋友所以我就無息借錢給他五十萬、六十萬不等，一直到七十年十月下旬左右李０方先生說『看情形我向你陸續借的已達三百七十五萬元，可能還無法還你，而我年事已高，擬將我所有的國０公司股份五、０００股，依票面金額賣給你好了？』當時我參考國０公司之財務及營運情形，認為尚有投資價值，故當時我就答應他，於七十年十一月一日辦理股份轉讓，又將尾款一百二十五萬元分三期以現金支付」各等語，固有原復函（或申請書）影本附原處分卷可憑。惟均未能就債務之發生日期提出確實之說明，亦未提示資金流程等有關佐證。至本院六十年判字第七六號判例謂：「被繼承人死亡未償之債務，具有確實證明者，於計算被繼承人遺產總額時，應予扣除，為遺產稅法第十四條第二款所明定。此項規定，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」，係以被繼承人死亡未償之債務具有確實證明者為前提，本件所謂被繼承人李０方未償之債務，須依蘇０明及林０市之證明，而蘇、林二人對於債務發生日期均未能明確證明，況貸款為一、０００、０００元或每次五十萬元、六十萬元不等，總共達三、七五０、０００元而均無借據且無利息，與常情有違，難謂為被繼承人李０方死亡未償之債務具有確實證明者，本院前述判例自無援用之餘地。林０市於案發後之七十四年七月一日所立之切結書，亦非可採。本件原告之被繼承人李０方所有之前述股份於七十年十一月一日全部出售林０市價金五、０００、０００元，原告無法提出李０方死亡前未償債務之證據及出售股份價款之用途，被告機關乃將其併入遺產課稅，原告不服，申請復查，被告機關以七十三年三月二十七日(73)財北國稅法字第六一八二號復查決定書維持原核定駁回復查之申

請，核無違誤，一再訴願決定遞予維持，亦無不合，原告起訴意旨，難認為有理由。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中　華　民　國　七　十　四　年　十　一　月　二　十　七　日