

抄本

司法院秘書長 函

地址： 臺北市重慶南路1段124號

聯絡方式： 傳真2361-4778
電話2361-8577#438

受文者：

發文日期：中華民國94年4月13日

發文字號：秘台大一字第0940007957號

速別：最速件

密等及解密條件：

附件：如文

主旨：請 貴部就最高行政法院92年9月份庭長法官聯席會議決議，是否有牴觸憲法第15條及第19條規定之疑義表示意見，並檢附相關資料於文到後儘速惠復。

說明：

- 一、依司法院大法官審理案件法第13條規定辦理。
- 二、本院大法官審理魏 堯聲請解釋最高行政法院92年9月份庭長法官聯席會議決議，有牴觸憲法疑義乙案，請 貴部就62年2月6日制定公布之遺產及贈與稅法第15條第1項之立法意旨、財政部81年6月30日台財稅字第811669393號函釋之相關見解，暨聲請人指摘系爭決議見解牴觸上開遺產及贈與稅法相關規定部分，表示意見，並檢附上開遺產及贈與稅法第15條第1項規定之立法理由、修正草案、研修會議紀錄或外國立法例等相關資料，於文到後儘速惠復。
- 三、檢附前開釋憲聲請書、最高行政法院92年度裁字第1589號裁定、最高行政法院92年度判字第1544號判決、最高行政法院92年9月份庭長法官聯席會議決議影本各乙件。（附件1、2、3、4）

正本：財政部

副本：本院大法官書記處

裝

訂

線

正本

財政部 函

機關地址：臺北市中正區(10066)愛國西路2號
聯絡方式：傳真 02-23969038

受文者：司法院秘書長

發文日期：中華民國94年6月27日
發文字號：台財稅字第09404537560號
速別：
密等及解密條件或保密期限：
附件：如文

主旨：有關最高行政法院92年9月份庭長法官聯席會議肯定本部81年6月30日台財稅第811669393號函之決議，應無抵觸憲法，復請查照。

說明：

- 一、復 貴秘書長94年4月13日秘台大一字第0940007957號函。
- 二、有關遺產及贈與稅法第15條規定，被繼承人死亡前2年（聲請釋憲之個案繼承日適用之規定為3年）贈與特定近親之財產，應視為遺產課徵遺產稅，其立法意旨，係在避免被繼承人死亡前短期內經由贈與規避遺產稅之累進稅率（詳行政院61年5月23日台61財4959號函送立法院審議之遺產及贈與稅法草案總說明七，附影本）。
- 三、按「被繼承人死亡前2年內贈與之財產，依第15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1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。」「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……」分



別為遺產及贈與稅法第 11 條第 2 項及第 15 條所明定；準此，生前贈與之財產依規定視為遺產時，如因此增加之遺產稅，小於已納贈與稅額（含利息），則贈與稅額（含利息）僅在與「所增加之遺產稅」同額部分准予扣抵遺產稅，超額部分，除不予退稅外，亦不得用以扣抵其他財產所生之遺產稅。據上，將生前已贈出之財產「視為」遺產歸併課徵遺產稅，係為追求租稅公平，於稅法中所設計之機制，並無使原贈與失效之意，故原課徵之贈與稅扣抵後縱有餘額，仍不予以退還。又繼承與贈與係兩個不同之課稅事實，上開遺產及贈與稅法第 15 條之規定，其立法意旨係考量租稅稽徵之必要性及合理性，持平規範之「擬制性法條」，僅限於課徵遺產稅時，將實際並非遺產之「贈與財產」擬制「視為」遺產，俾據以計算合理之遺產稅。至於真正之贈與事實及其應適用之法律關係，不論是公法關係（註：系爭贈與除贈與稅外，尚因贈與標的為土地或房屋而有土地增值稅或契稅之問題）或私法關係，均不因此而受影響。從而雖贈與財產被併入遺產計稅，但原贈與之事實及法律效力均仍存在，並無改變，聲請人謂贈與之財產被視為遺產後，不再發生原有贈與之效力，應係誤解。

四、被繼承人死亡前 2 年內贈與近親之行為，迄其死亡時，該筆贈與稅之核課及繳納情形，聲請人似誤為僅有「已全部繳納」及「尚未發單課徵」兩種，惟事實上除上述兩種情形之外，尚有下列情形，聲請人似未通盤考量，併此陳明：

- (一)稽徵機關已發單課徵，納稅義務人全數未繳納。
- (二)稽徵機關已發單課徵，納稅義務人已繳納部分稅款，部分尚未繳納，例如納稅義務人對贈與稅提起訴願，惟為避免遭移送強制執行，先行繳納半數（稅捐稽徵法第 39

條第 2 項第 1 款)；又例如稅款逾期未繳，惟稽徵機關業經由強制執行程序徵起部分稅款者。

五、本部 81 年 6 月 30 日台財稅第 811669393 號函釋：「被繼承人死亡前 3 年（註：現行法修正為 2 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 15 條及第 11 條第 2 項規定辦理…」

，其理由如下：

(一)贈與之事實及法律效力既均仍存在，則被繼承人應納未納之贈與稅，不論是「已發單未繳納」或「尚未發單課徵」，依法務部 81 年 3 月 4 日法 81 律 02998 號函釋：「…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…」，應由繼承人繼承，其中至繼承發生日止尚未發單課徵者，應對其繼承人發單課徵。

(二)同樣之贈與事實，應為相同之處理，始符租稅公平原則，例如：甲、乙二人財力相當，於相同時間各自贈與子女財產，甲已依規定申報並繳納應納之贈與稅，惟乙漏未申報，嗣甲乙均於贈與後 2 年內死亡，假設併計該贈與之財產後甲乙之遺產稅均仍免稅，則甲已納之贈與稅不得申請退稅，乙未納之贈與稅，依本部函釋之處理方式，繼承人仍應繳納該贈與稅，二者處理一致，符合租稅公平原則，如依申請人所主張之方式處理，乙無須繳納贈與稅，相對於甲，顯然有違租稅公平，尤有甚者，甲守法須繳稅，乙不守法（未依法申報繳納）如無須繳稅，則國家稅政將難以維繫。

(三)被繼承人死亡前將財產贈與他人後，迄其死亡時如已無財產，先按贈與處理，稽徵機關可依遺產及贈與稅法第

7 條第 1 項第 2 款規定轉向受贈人課徵贈與稅。如認原贈與失其效力，僅得視同遺產課徵遺產稅，則於繼承人全體拋棄繼承，或有資力之繼承人拋棄繼承由無資力之繼承人繼承時，課徵之遺產稅實際上並無法徵起，稽徵機關亦喪失轉向受贈人課徵贈與稅之依據，稅捐之徵收悉數落空，從另一角度而言，恐開啟納稅義務人規避稅捐執行之途徑。

正本：司法院秘書長

副本：

部長 林 全

出國

政務次長李瑞倉代行

16834
中華民國六十一年五月二十四日

賦稅署

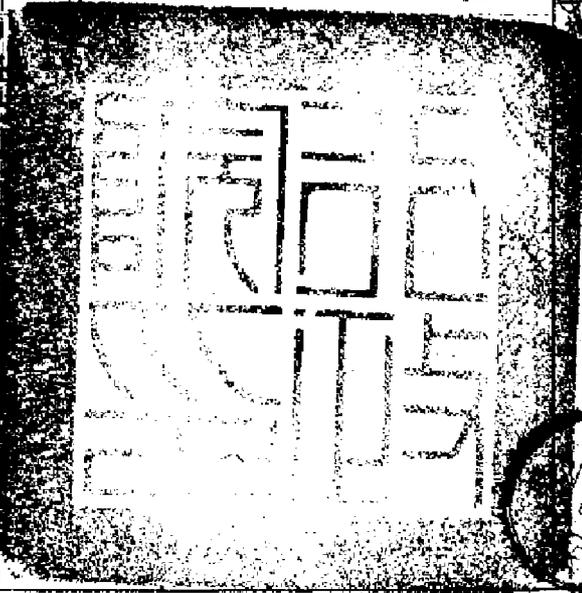
限期為保
賦稅署收文 01756 號 函)
中華民國六十一年五月二十四日

行政院

批	受文者	立法院
	副本	財政部
事由	為據財政部呈擬遺產及贈與稅法草案函請查照審議並請將遺產稅法同時審議廢止由。	
示	辦	擬
<p>一、據財政部呈：「查我國現行遺產稅法，係民國四十一年修正公布，但歷年征收情況並不理想，稅負既欠公平，而平均社會財富之政策效果，亦不顯著。分析其原因，一方面因減免扣除額偏低，低級距之累進稅率偏高，以致逃漏之風氣極為普遍。十餘年來台灣地區經濟成長甚大，物價亦有</p>		
文	發	印
件附	號字	期
	台六十一財	中華民國六十一年五月廿三日
	4959	
分文	61.5.27	
分文	62.7.11	

別速件

文子有字謬誤
蓋



台北市忠孝東路一



相當變動，原規定之減免扣除數額以及稅率結構，已不能符合目前實際環境。另一方面因遺產稅僅對人死亡時所遺財產課稅，生前親屬間長期有計劃之財產贈與，或死亡前數年之變相贈與，遂成爲逃避遺產稅之合法手段。現行遺產稅法雖有爲防止死亡預謀條款之規定，但民間仍可改以親屬間虛構財產買賣方式，代替贈與，以規避上述防止死亡預謀條款之限制，達其逃稅目的。四十七年間本部與台灣省政府合設賦稅研究小組，即曾建議應舉辦贈與稅，以堵塞逃漏。本部於該小組結束後，即着手進行研擬遺產及贈與稅法草案，嗣復經前賦稅改革委員會及本部重加整理，現已完成。謹檢呈該草案請鑒核賜轉立法院審議，並將現行遺產稅法同時審議予以廢止」，到院。

二、經提出本年五月十八日本院第一二七三次會議決議：「通過，由院函請立法院審議，並請將遺產稅法同時審議廢止。」

三、特抄同遺產及贈與稅法草案及總說明，函請

查照審議爲荷。

附抄送遺產及贈與稅法草案及總說明各一份。

院長 翁文灝

行政院



遺產及贈與稅法草案總說明

查遺產稅之課徵，社會意義重於財政意義，故世界各國之遺產稅，均無構成財政收入之主要來源者。我國現行遺產稅法，雖自民國四十一年即已修正公布，但歷年徵收情況並不理想，稅負既欠公平，而平均社會財富之政策效果，亦不顯著。分析其原因：一方面因減免額偏低，低級距之累進稅率偏高，以致逃漏之風氣極為普遍；蓋現行稅法所規定之各種減免扣除以及課稅累進稅率，均係十餘年前所訂定，十餘年來台灣地區經濟成長甚大，物價亦有相當變動，此類原以國幣為單位所訂定之減免扣除數額以及稅率結構，遂不能符合目前實際環境。另一方面因遺產稅僅對人死亡時所遺財產課稅，生前親屬間長期有計劃之財產贈與，或死亡前數年之變相贈與，遂成為逃避遺產稅之合法手段。因現行遺產稅法雖有為防止死亡預謀條款之規定（即凡人死亡前五年內分析贈與繼承人之財產併入總遺產課稅），但民間仍可改以親屬間虛構財產買賣方式，代替贈與，以規避上述防止死亡預謀條款之限制，達其逃避納稅義務之目的，稽徵機關查證勾稽既極感困難，爭執糾紛乃層出不已，敗壞國民道德與納稅風氣，影響至深且鉅，稅收損失，猶其餘事。針對上述現象，四十七年財政部與台灣省政府合設賦稅研究小組之檢討結論中，即曾建議應舉辦贈與稅，以堵塞逃漏。財政部於該小組結束以後，即着手進行研擬修訂遺產稅法，嗣復經前賦稅改革委員會及本部重加研議，現已完成遺產及贈與稅法草案。

茲將本草案要點扼要說明於次：

一、現行遺產稅制仍擬維持不變。

按現行世界各國之各種稅制中，凡屬對人民死亡時、財產移轉課徵之賦稅，總稱為死亡稅（Death Tax）。死亡稅由於徵收方法之不同，主要又可分為兩類。一類係以死亡人所遺財產總額為計稅基礎，通稱遺產稅（Estate Tax），或稱總遺產稅。另一類係就每一繼承人或受遺贈人所繼承或受遺贈之財產分別課稅，通稱繼承稅（Inheritance Tax），或稱分遺產稅。此次研擬本草案時，對於我國現行遺產稅制應否改變為繼承稅制，曾加比較研究，在我國現行社會制度之下，採用繼承稅制將有行政上不易克服之困難。蓋繼承稅之課徵，須對每一繼承人或受益人分別就其繼承或受遺贈之財產核定納稅義務，此在若干西方國家，因遺產之繼承，依法須以遺囑為依據，且須報經法院確認，始能分割，故繼承稅之核課，有法院確認之資料為依據，目簡而易行。依我國現行法制度，遺產之繼承，並非必須以遺囑為準，更無必須經法院確認之程序，因而每一繼承人或受遺贈人所獲遺產多少，亦即無法定程序可以確定。在此種法制下，如採繼承稅制，則無論遺產實際分配狀況如何，一般繼承人將極易蹈隙取巧，虛構事實，以納稅最少之方式申報，稽徵機關如欲調查勾稽，亦必不勝困擾。至繼承稅之基本理論，為對繼承人或受益人不勞而獲之收益課稅，論者每以為在此種制度下，被繼承人將其財產遺贈受益之人數愈多，則其總稅負愈小，故

認為有鼓勵財富分散之作用。同時，由於繼承稅總稅負之大小，雖亦與被繼承人遺產總額大小有關，但主要則決定於每一繼承人或受益人承受遺產之多少，故又認為繼承稅制對於被繼承人在生時勤奮誘因之不利影響較小。惟以上一般租稅理論上所述繼承稅制之優點，并非在任何情況下皆然，仍須視稅率結構安排為斷；易言之，如果認為繼承遺產稅稅負過重，對於勤勞誘因有不利影響，固亦可對遺產稅稅率結構作適度調整，並非必須改為繼承稅制始可達到同一目的。

基於以上觀點，本草案之擬訂，乃決定對現行總遺產稅制維持不變，但另以提高基本免稅額及合理調整稅率之方式，使稅制更能切合目前社會環境，此點仍於後節另作詳細說明。

二、增訂贈與稅，以堵塞逃漏，促致稅負公平合理。

查遺產稅係對人死亡時所遺財產之課稅，其主要目的，在促進社會財富之重分配。惟如僅對死亡時之遺產課稅，則生前財產贈與，將成為逃避遺產稅之主要手段。故目前世界各國稅制中，凡對遺產課稅者，大多亦有贈與稅之課徵。我國現行稅制中，因無對贈與之課稅，故生前將財產分析者，或實際係生前財產分析贈與，而以親屬間虛實買賣方式移轉財產者，乃構成規避遺產稅之主要漏洞。行政方面曾多方設法防堵，惟究因缺乏法律依據，以致糾紛困擾，層出不窮。為使稅負更臻公平合理，使平均社會財富分配之政策更能有效

執行起見，本草案除維持現行總遺產稅制外（詳本草案第一、第六、第十三及第十四條），并已仿照美、日等國成例，增訂課徵贈與稅之規定，合併兩稅成爲「遺產及贈與稅法」。惟因課徵贈與稅之目的，主要在堵塞逃漏，故對捐贈教育、文化、公益、慈善、宗教、祭祀公業等機關團體，及在日常生活中心必要而非基於規避遺產稅動機之贈與，均從寬訂定免稅及扣除之規定（詳本草案第二十、第二十一及第二十二條），用以發展有益社會之事業，並兼顧我國傳統風俗習慣，避免引起困擾。對於統屬商虛構之財產買賣，則專條明定應視同贈與，以杜取巧逃稅（詳本草案第五條）。

三 明確規定遺產稅及贈與稅課稅範圍。

查依照現行遺產稅法第一條之規定，我國人民在我國有住所者，死亡時應對其國內國外全部遺產課稅。對於我國久居國外之僑民，課稅技術上頗多困難。茲擬比照印度遺產稅制及我國現行所得稅法之前例規定如下：凡經常居住我國境內之我國國民，仍應就其死亡時全部遺產計課遺產稅。其屬經常居住我國境外之我國國民，或非我國國民者，則僅就其死亡時在我國境內之遺產計課（詳本草案第一條）。在贈與稅方面，亦採相同原則（詳本草案第三條）。至於何者應屬我國境內之財產，何者屬我國境外之財產，則擬仿照各國劃分財產所在地之通例，於本草案第九條詳加規定，以免爭執。

四 明確規定遺產稅及贈與稅之納稅義務人。

查現行遺產稅法第三條規定，遺產稅以遺產繼承人及受遺贈人爲納稅義務人；設有遺囑執行人者，遺囑執行人承當納稅義務人之責；無人承認之繼承，以遺產管理人爲納稅義務人。根據實際經驗，上述規定適用次序常有困難。本草案第六條乃依我國民法有關規定，分項加以明確規定：凡有遺囑執行人者，應以遺囑執行人爲納稅義務人。其無遺囑執行人，始以繼承人爲納稅義務人。如既無遺囑執行人，又無繼承人時，依民法規定應由親屬會議選定遺產管理人呈報法院，故此時即應以遺產管理人爲納稅義務人。如依民法規定應選定遺產管理人，而於死亡事實發生後六個月內仍未選定或因特殊原因不能選定時，爲免稽延起見，則規定得由稽徵機關申請法院指定遺產管理人，以爲補救。

至贈與稅之納稅義務人，因贈與稅主要爲遺產稅之補助稅課，故必須與遺產稅制相配合。世界各國通例，凡採總遺產稅制者，因人死亡時係以死亡人之總遺產爲課稅對象，故對個人之生前贈與，其贈與稅亦以贈與人爲納稅義務人，按其全部贈與課稅，以使生前贈與與死後遺贈，其稅負儘可能約略相等。反之，凡採分遺產稅制（繼承稅）者，因分遺產稅係按每一繼承人或受遺贈人所獲得之財產分別課徵，故對生前贈與所徵之贈與稅，則係以受贈人爲納稅義務人，按每一受贈人之財產分別課徵贈與稅。例如，美國印度均採總遺產稅制，兩國之贈與稅即均係以贈與人爲納稅義務人。日本係採分遺產稅制，故其贈與稅係以受贈人爲納稅義務人。本草案擬訂過程中，對此一問題曾反覆研討

。最後結論，仍以稅制之建立，不能違背基本原則，對遺產課稅既仍維持現行總遺產稅制，對贈與課稅即須以贈與人為納稅義務人。贈與稅如以受贈人為納稅義務人，在通俗觀念上或較易為人接受，但在原則上，遺產稅與贈與稅將不能配合，在體制上將與世界各國通例不符。而最嚴重者，如被繼承人有兩個以上繼承人時，則按此種辦法，生前一次分析贈與，與死後一次遺贈，其稅負即可能相差懸殊。結果凡於死亡前對財產作有計劃之分析贈與安排者，其稅負即輕。其未能於死亡前作贈與安排者，其稅負則重。此種情形，無異對生前將財產作虛構分析贈與者以極大之鼓勵，遺產稅將益形萎縮而成有名無實。本草案第七條原則上仍規定贈與稅納稅義務人為贈與人，惟為顧及實際困難起見，另予規定，如贈與人行跡不明，或無能力承擔繳納贈與稅義務時，仍應由受贈人負納稅義務，受贈人有二人以上時，則應就贈與人之納稅義務按各受贈人受贈財產價值比例負擔之。

五、重訂遺產稅免稅數額，不計入遺產總額之財產項目及扣除項目，以適應實際社會環境，並增進稅負公平合理。

查本草案第十三條經仿照美、印等國立法體制，明確規定遺產稅按被繼承人死亡時之遺產總額，減除各項扣除額及免稅額後之課稅遺產額計徵。除遺產總額之定義，係於本草案第十四條規定，應包括被繼承人死亡時依本法第一條規定之全部財產外，關於應自

草案第十四條規定，應包括被繼承人死亡時依本法第一條規定：

遺產中減除之項目及數額，本草案與現行遺產稅法不同者計有如下七項：

(1) 現行遺產稅法第九條第一款規定，遺產淨值在國幣二萬元以下者免稅。本草案係於第十八條專條規定，被繼承人如為經常居住我國境內之我國國民，遺產稅之免稅額提高為國幣十五萬元（新台幣四十五萬元）。軍警公教人員因公死亡者仍加倍計算。被繼承人如為經常居住我國境外之我國國民或非我國國民，因依法僅對其在我國境內部份財產課稅，故免稅額應減半計算。惟為顧及特殊情形起見，則擬仿美國法例，另以但書規定，如其死亡時在我國境內之遺產價值超過其全部遺產總值二分之一以上而能確實證明時，仍准按國幣十五萬元依在我國境內遺產佔全部遺產之比例伸算減除，以期公平合理。

(2) 增列專款，規定凡以財產遺贈公有事業者不計入遺產總額。

(3) 捐贈私立教育、文化、公益、宗教慈善、~~身稅~~業機關團體之財產，現行遺產稅法

第九條第五款規定免稅以三萬元為限。本草案第十六條第三款一方面嚴加限制，規定不計入遺產總額之遺贈，以遺贈依法登記之財團法人組織者為限，俾杜流弊。另一方面則擬仿照其他國家通例，取消款額之限制，俾能促進私人興辦此類有益社會之事業，間接減輕政府財政之壓力。

(4) 被繼承人生前日常生活必需之器具及農業及其他業~~業~~手工工具等項之免稅，現行法第九條第七第八兩款規定，各以不超過國幣五千元（新台幣一萬五千元）者為限。茲為

適應目前物價水準，擬均提高為國幣二萬元（新台幣六萬元）。

(5) 現行法第九條第九款規定，依法不得採伐或未達採伐年齡之樹木全部免稅。就依法禁止採伐之樹木言，因對私人實際等於無經濟價值，免稅自屬適當。至未達採伐年齡之樹木，顯然與依法禁止採伐者不同。在當前經濟環境中，估價亦無困難。即令納稅義務人無法繳納現金，本草案中已另有分期繳納或繳納實物之規定，亦不致產生被迫採伐之後果，故為公平起見，本草案第十六條第八款中擬予刪除。

(6) 目前公教人員參加政府所辦公教人員保險及互助組織因死亡而領得之保險給付與互助金，性質與人壽保險給付相近，故擬不計入遺產總額。

(7) 現行法第十條規定被繼承人遺有配偶或第一第二順序繼承人時，每人減除遺產總額百分之五免納遺產稅，此種按人減免，原係繼承稅（分遺產稅）制所採辦法；一般採遺產稅（總遺產稅）制者，多僅有基本免稅額，而無按人計算之減免。抑有進者，此種按人減免辦法，原在對繼承人酌予保障，但每人按遺產總額百分之五減除免稅，則遺產愈大者，其實際利益亦愈大，顯與公平原則不符。本草案為顧及我國傳統民情，除將基本免稅額提高為國幣十五萬元已如前述外，原則上仍擬維持按人扣除辦法，但扣除數額限制，則擬仿照日本辦法，放棄比例扣除，改為定額扣除，規定被繼承人遺有配偶者，除減除基本免稅額國幣十五萬元外，並得減除國幣六萬元，其遺有受扶養之第一第二順序繼承人者，每人得另減除國幣三萬元免稅，依此標準計算，凡人死亡僅遺有配偶而其遺產總額在新台幣六十三萬元以下者，死亡時遺

有配偶及受扶養之繼承人一人，而遺產總額不超過新台幣七十二萬元者，均將免除納稅義務，當較現行稅法規定之減免標準，更能符合實際需要，（詳見草案第十七條第一項第二款及附表一）。

六、降低遺產稅率，擬訂贈與稅率，以資配合。

查遺產稅之課徵，社會意義重於財產意義，故世界各國之遺產稅，均無構成財政收入之主要來源者，前已述及。我國現行遺產稅法規定。除遺產淨額在國幣二萬元以下者免稅外，其超過二萬元至四萬元者課徵四%以後分二十三級累進至遺產淨額超過二百萬元者課徵七〇%止，較亞洲其他國家為高。按現行國幣與新台幣折算比率及物質水準，亦嫌累進過於激劇；逃稅漏稅風氣之所以普遍，與此有關。此次擬訂本草案，除將免稅扣除標準作適當調整，已如前述外，並參考亞洲地區國家有關遺產稅及繼承稅之稅率，擬將遺產稅率結構改自三元起（課稅遺產在國幣五萬元以下者），分十七級累進至五〇%止（課稅遺產在國幣貳千萬元以上者）。依上述稅率結構與亞洲地區國家比較，以五口之家為標準，被繼承人遺有配偶及繼承人三人時，就其遺產總額計算之應納稅額較亞洲地區各國為低。與現行稅法比較，新訂稅率較現行稅率為溫和，當有即於改進納稅風氣，建立自動誠實申報納稅制度。至贈與稅率方面，因生前分年有計劃將財產分析贈與，其稅負自較死亡一次遺

贈爲輕，故稅率即宜較遺產稅爲略高，擬訂爲由四％起（課稅贈與額在國幣五萬元以下者），分十五級累進至五〇％止（課稅贈與額在國幣壹千萬元以上者）（詳本草案第十三及第十九條）。

✓ 七、增訂國外財產已向所在地國繳納之遺產稅或贈與稅，得抵繳我國遺產稅或贈與稅之規定。

查本草案第一條規定，凡我國國民，死亡時遺有財產者，應就國內外全部財產課徵遺產稅。又第三條規定，凡我國國民，將在我國境內或境外之財產贈與他人者，均應依本法規定課徵贈與稅。就國外之財產言，如有繼承或贈與移轉發生，依所在地國法律規定，亦多須向所在地國政府納稅。爲消除此種雙重課稅現象起見，特仿照各國通例及現行所得稅法規定，於本草案第十一條第一項規定扣抵辦法。又本草案雖已新訂徵收贈與稅辦法，但由於生前分年贈與所繳之贈與稅仍將低於死亡遺贈一次課徵之遺產稅，故本草案第十五條仍擬仿照美、日等國稅制通例，維持現行遺產稅法第十三條之「死亡預謀條款」，規定被繼承人死亡前五年內分析贈與配偶及民法規定各程序之繼承人及各該程序繼承人之配偶之財產，仍應視爲遺產之一部，併課遺產稅。俾對單純爲死亡預謀規避累進遺產稅而爲之贈與，有所抑制。惟贈與稅既已課征於先，死亡後再併課遺產稅時，自應將以前所征贈與稅自應納遺產稅中扣抵，此項規定則已訂入本草案第十一條第二項。

與稅自應納遺產稅中扣抵，此項規定則已訂入本草案第十一條第二項。

八專節訂定資料調查與通報之規定，加強遺產課稅資料之調查控制，以期減少逃漏。

查加強課稅資料之調查與通報，實為控制稅源與減少逃漏之必要手段。本草案特於稽徵程序另設專節，除加強現行遺產稅法原有關於資料調查通報之規定外，並於草案第三十九條新增規定，凡金融信託機構設有保管箱或存款者，如因用人或存款人死亡而由繼承人或利害關係人申請開啓或提取存款時，應通知稽徵機關會同點驗登記；俾對遺產之繼承移轉資料加以控制。

九加重罰則，以符輕稅重罰原則。

查擬訂本草案時，已將各項減免力求合理調整，稅率亦已酌予降低。主要目的，旨在建立自動誠實申報納稅制度，促使稅負與稅政之合理化。惟其有效貫徹實施。仍有賴於強有力之制裁。現行遺產稅法對於各種違反規定及隱匿逃稅之罰鍰，少者僅囑幣數百元，最多者亦僅一千元。以目前之折合率與物價乘準論，顯然失之過輕，不足以警刁頑。本草案之擬訂，係以輕稅重罰為原則，各種減免標準既經合理調整提高，稅率並經酌予降低，各項罰則自亦宜配合加重，對於依法應申報而不申報者，及故意隱匿漏報者，尤應特予加重其處罰，但所處罰鍰應同應徵稅款，仍以不超過遺產總額及贈與總額為限（詳本草案第四十四至四十七條）。對已依本法規定申報，於未經舉發或查獲前，在規定期限內自動補報

者，則明文規定免罰，以示激勵。

十、新訂補報免罰規定，以清積案

查台灣地區光復初期，由於社會動盪與法制變動，有已發生數度繼承移轉而未申報遺產稅者。當事人惕於罰則苛重，以致遷延未敢補報，產權登記冊籍亦隨之無法正確。此次遺產稅法修改，允宜本既往不咎原則，與民以更新機會。本草案特於附則章第五十八條增列規定，凡在本法公布實施前，逾法定限期尚未申報，或已申報而有漏報，尚未經舉發或查獲者，准在六個月內補報，除依法補稅外得免予處罰。其已發生再繼承事實者，准僅就最後一次繼承之遺產申報納稅，俾使過去積案，從此徹底清除。

以上僅就本草案之重要改進各點扼要加以說明，其餘技術性之修正仍多，詳見本草案逐條所註說明。

遺產及贈與稅法草案

遺產及贈與稅法草案條文

名稱：遺產及贈與稅法

第一章 總 則

第一條 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全部遺產，依本法規定課徵遺產稅。

現行遺產稅法條文

名稱：遺產稅法

第一章 總 則

第一條 凡人於死亡時，在中華民國領域內遺有財產者，及中華民國人民在本國領域內有住所而在國外有遺產者，均應依本法徵遺產稅。

說

明

按照現行遺產稅法第一條之規定，凡我國人民在我國有住所者，死亡時應就其國內外遺產全部徵稅，對於我國久居國外之僑民，不僅在課稅技術上頗有困難，且對吸引華僑回國投資，在心理上亦頗多影響，茲擬比照我國現行所得稅法前例，將課稅範圍修訂為三類，

第十五條 被繼承人死亡前五

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、被繼承人依民法第一一三

八條及一一四〇條規定之

各順序繼承人。

三、前款各順序繼承人之配偶。

第十六條 左列各款不計入遺

產總額：

一、遺贈各級政府、及公立教

育、文化、公益、慈善機

關之財產。

第十三條 被繼承人死亡前五

年內分拆或贈與繼承人之財產，應視為遺產之一部，一律徵稅：

維持現行遺產稅法規定，並增列各該繼承人之配偶等以杜取巧。

第九條 左列各款免納遺產

稅：

一、遺產淨值在二萬元以下者。

二、陸海空軍官佐士兵及公務

員戰時陣亡，或因公死亡

一、現行遺產稅法第九條第一

第二兩款之規定，改爲基

本免稅額，另訂於修正第

十八條。

二、遺贈私人教育、文化、公益、慈善、宗教團體者，

檔號：
保存年限：

司法院大法官書記處 函

地址： 臺北市重慶南路1段124號

聯絡方式： 傳真2361-4778
電話2361-8577#438

受文者： 如正本欄所載

發文日期： 中華民國94年 4 月13 日

發文字號： 處大一字第0940007970 號

速別： 最速件

密等及解密條件：

附件： 無

主旨： 台端為贈與稅事件，認最高行政法院92年度裁字第1589號
裁定、同院92年度判字第1544號判決所適用之同院92年9
月份庭長法官聯席會議決議，有牴觸憲法疑義，聲請解釋
乙案，請就該決議有何具體侵害憲法上權利之情形補充說
明，並檢附相關資料於文到後20日內惠復。

說明：

- 一、依司法院大法官審理案件法第13條規定辦理。
- 二、請台端就本件實際情形具體說明，依62年2月6日制定公布
之遺產及贈與稅法第15條第1項規定，如分別按系爭決議
見解及聲請書中主張見解計算遺產稅並依法扣抵後，所應
負擔之租稅數額各有何不同，致憲法上之權利遭受侵害，
並檢附相關資料，於文到後20日內惠復。

正本： 聲請人魏堯、聲請人魏棟、聲請人魏熊、聲請人魏陽、聲請人魏班
聲請人魏桓、聲請人魏玲、聲請人魏珠、聲請人魏釵、聲請人魏雪
聲請人葉魏鷹、聲請人兼上十一人之送達代收人魏粉

副本： 本處第一科

司法院大法官書記處

正本

司法院大法官書記處收文
94年 6 月 2 日
會台字第 7473-1 號

解釋憲法聲請補充理由書

聲請人：

魏 堯、魏 棣、魏 粉、魏 熊、魏 陽、魏 班
魏 桓、魏 玲、魏 珠、魏 釵、魏 雪、葉魏 鷹

茲依司法院大法官書記處中華民國 94 年 4 月 13 日處大一字
第 0940007970 號函之指示補充說明如下：

壹、所涉及之憲法條文：

按本件行為時（八十二、八十三年度）遺產及贈與稅法
規定：「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
。」，嗣後於八十八年七月十五日修正為：「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
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。（第一項）八十
七年六月二十六日以後至前項修正公布生效前發生之繼
承案件，適用前項之規定。（第二項）」；行為時同法
第十一條第二項規定：「被繼承人死亡前三年內贈與之
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
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。」修正內容主要係將行為時第十五條之死亡前贈
與法定親屬之年限由三年改為二年，並增列第二項，另

大法官書記處



第十一條第二項之年限配合修正，合先說明。

系爭決議認為被繼承人死亡前三年內，對行為時（下同）遺產及贈與稅法第十五條前段各款所列之人（下稱法定親屬）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，而非納入遺產課徵遺產稅。此一方式是否為遺產及贈與稅法所定之課徵方式，容有疑義，而有違反憲法第十九條所定租稅法律主義之虞。又遺產稅與贈與稅徵收，攸關人民財產權之保障，如缺乏法律依據或不合比例原則，可能涉及侵害人民受憲法第十五條所保障之財產權之疑義。就平等原則而言，法律既然將死亡前三年內對特定人之贈與「擬制」為遺產，則屬已將不同事物（贈與及遺產）作相同對待（視為遺產），此時系爭決議再將被視為遺產之死亡前三年內贈與，再與一般贈與等視之，則是否有違反憲法第七條所揭示之平等原則，亦值得予以討論。

貳、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、聲請解釋憲法之理由：

本件所涉之問題，係被繼承人死亡前三年內，對法定親屬所為之贈與，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？此一問題可能解決方是有二，第一種方式認為：應該先發單課徵，以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅，再比照遺產及贈與稅法第十一條第二項扣抵。第二種方式認為此時被繼承人於死亡前三年內所為贈與，在遺產稅稅制中，於被繼承人死亡之事實發生時，依據遺產及贈與稅法第十五條已經被擬制為遺產，因此只需課徵遺產稅，毋須再課徵贈與稅，並所違

法課徵之贈與稅為死亡前應納未納稅捐，應自遺產總額中扣除。以上兩種方式不同，因而產生本件系爭決議之爭議。

系爭決議認為：「…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。此公法上之財產債務，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。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，與前開規定尚無抵觸。」即採取前述第一種方式，惟聲請人認為系爭決議所採方式有抵觸憲法之處，分述如下：

1 系爭決議有抵觸憲法第十九條之處：

按憲法第十九條所謂：「人民有依法律納稅之義務。」，即一般所稱租稅法律主義，依據釋字第三百八十五號解釋：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，固係指人民有依據法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意」，釋字第四百九十六號解釋：「憲法

第十九條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。稅法之解釋，應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」，而遺產及贈與稅法分別規定遺產稅及贈與稅之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項，為使人民負納稅義務之法律。

被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產，贈與時無從預見何時贈與人將死亡，故原本於贈與時即負有繳納贈與稅之義務，贈與稅捐債務成立，固無爭論。然按遺產及贈與稅法第十五條：「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…」根據此一規定，本未區分被繼承人死亡前三年內贈與之財產是否已依法申報贈與並繳納贈與稅，均於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額依法徵稅。遺產及贈與稅法第十一條第二項：「被繼承人死亡前三年內贈與之財產，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。」，不過係特別規定於該贈與行為已納贈與稅時，需自應納遺產稅額內扣抵之規定。因此遺產及贈與稅法第十一條第二項與第十五條連結解釋之結果，發生原本已繳納之贈與稅因被繼承人死亡而轉化為遺產稅之一部分，而使遺產稅與贈與稅發生兩者扣抵之效果，贈與稅因贈

與之財產被視為遺產後，併入計算遺產總額計算遺產稅，不再發生原有贈與之效力而不再另課徵贈與稅。蓋此時遺產稅之徵收始為遺產及贈與稅法第十五條規定之目的，至於贈與稅是否徵收並非該規定所關心者。此由遺產及贈與稅法第十一條第二項但書「但扣抵額不得超過贈與財產併計遺產總額後增加之應納（遺產）稅額。」，即已納贈與稅者扣抵額仍不能超過「贈與財產併計遺產總額後增加之應納（遺產）稅額」之原則規定，可得知被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產，仍以併入其遺產總額，依遺產及贈與稅法規定課徵遺產稅為原則加以佐證。反之若被繼承人死亡時，稅捐稽徵機關尚未對其核發課徵贈與稅處分，此時因被繼承人死亡一事發生，將原本屬於「贈與」之財產發生擬制為被繼承人遺產之效果，併入其遺產總額課徵遺產稅，至於原應徵之贈與稅則因被繼承人死亡一事發生，依據遺產及贈與稅法第十五條，因該贈與被視為遺產，即失其贈與之性質，不再予以課徵贈與稅，以免重複課稅，且符合實質課稅原則。由此無法由遺產及贈與稅法第十一條第二項推出：本未申報、繳納贈與稅者必須依此先開單繳稅再予以扣抵之結論。

蓋縱使被繼承人死亡前三年內贈與之財產已納贈與稅，該贈與之財產仍應依照遺產及贈與稅法第十五條先納入遺產，以計算遺產稅後再予以抵扣已納贈與稅，贈與稅亦不復存在，若原本未納贈與稅時，則亦僅需將該贈與視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，而無庸論其原本所應負擔之贈與稅。

因此系爭情形適用法律之順序，乃是先不問該死亡

前三年內之贈與是否已申報並繳納贈與稅，先依遺產及贈與稅法第十五條前段全部均視為遺產，併入遺產總額課稅；再區分該贈與之財產是否已申報並繳納贈與稅，決定有無已納贈與稅扣抵規定之適用（遺產及贈與稅法第十一條第二項）。至於未依法申報並繳納贈與稅者，無遺產及贈與稅法第十一條扣抵規定適用，自應回復遺產及贈與稅法第十五條前段之規定，將該未依法申報並繳納贈與稅者，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依遺產及贈與稅法規定徵稅，此為依據法律所定之課徵方式。又查贈與稅之納稅義務人為贈與人，依遺產及贈與稅法第三條可知；被繼承人於死亡前三年內贈與法定親屬財產時，被繼承人即為贈與人，本應由被繼承人負擔此一租稅債務，惟因納稅義務人死亡後，此一租稅債務由繼承人繼承，故對繼承人而言，此一贈與稅債務係繼受而來。而遺產稅之納稅義務人為繼承人，因此遺產及贈與稅法第十五條前段所定之狀況，將死亡前三年內之贈與視為遺產，納入遺產總額併計遺產稅。此時繼承人並非基於對被繼承人租稅債務之繼承，而係因為遺產及贈與稅法第十五條前段將該類贈與視為遺產，併入遺產總額中課稅，而基於繼承人固有之地位，依照遺產及贈與稅法第一條需對所繼承之遺產繳納遺產稅。由上所論，可見二者之納稅根據不同，因此雖然係對同一財產負擔稅捐債務，但兩者納稅主體、稅目、稅率及所得享受之優惠亦有不同。而遺產及贈與稅法既然已經規定被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產，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，當然係指課徵

遺產稅而非贈與稅之意。

惟系爭決議卻認為稅捐稽徵機關於被繼承人死亡後，先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，再依據遺產及贈與稅法第十一條第二項扣抵。此一方式顯然違反遺產及贈與稅法第十五條前段規定應於被繼承人死亡時，將該贈與財產視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依法徵稅之處理方式，且將原本之納稅義務人為繼承人認為係基於繼承其被繼承人之租稅債務而負有納稅義務，亦與遺產及贈與稅法第十五條前段所定之納稅義務人為繼承人本身有別，系爭決議有違憲法第十九條所示之租稅法律主義，至為顯然。

2 系爭決議有抵觸憲法第十五條之處：

遺產繼承制度，旨在使與被繼承人具有特定身分關係之人，於被繼承人死亡之後，因身分而取得被繼承之財產，藉以保障繼承人之權利（釋字第四三七號解釋參照），因此繼承制度為受憲法制度性保障之財產權。而人民之財產權應予保障，為憲法第十五條所明文規定，國家課稅之作用，係對人民財產權之侵害，形式上稅捐機關不得以無明確法律授權之行政命令作為課稅之依據，蓋關於人民之權利義務包括財產權及納稅義務等事項，應以法律定之。而實質上必須符合比例原則以及量能課稅與實質所得課稅之公平原則，始具正當性。

遺產稅之徵收，係對於人民因繼承制度所取得及保障之財產而收取稅捐之行為，形式上必須有稅法之依據，實質上稅法之規範亦必須能達成公平原則並符合比例原則使足當之。被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產，本質上並非遺產定義之「被繼

承人死亡時遺有之財產」，然而遺產及贈與稅法第十五條仍規定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，依遺產及贈與稅法規定徵稅，無非係為防止人民藉贈與逃漏遺產稅，蓋此時遺產稅之徵收始為遺產及贈與稅法第十五條前段規定之主要目的，至於贈與稅是否徵收並非該規定所關心者，因遺產及贈與稅法第十一條第二項之扣抵規定，對此等狀況實質上此時僅有課徵遺產稅之結果，而無使其負擔贈與稅之意思。

對於被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產，稅捐稽徵機關尚未對其核發課稅處分時，此一贈與依前述規定視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額徵稅，但遺產及贈與稅法第十五條前段並未規定此時需先課徵贈與稅，而同法第十一條第二項亦不過為已納贈與稅者如何於遺產稅中扣抵之規定，且該條規定扣抵之結果，亦將導致實質上無庸課徵贈與稅之結果，亦可得知因遺產及贈與稅第十一條第二項及第十五條第一項連結解釋後，僅係為對死亡前三年內贈與法定親屬之財產課徵遺產稅及已納贈與稅扣抵之依據，無法作為系爭決議所採擇之課稅方式之法律依據，系爭決議此有違反租稅法律主義之處已如前述。

又對於被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額課稅之目的，既然僅係為追求課徵遺產稅以避免藉贈與方式逃避遺產稅，從而系爭決議認為應先開單課徵贈與稅，再比照遺產及贈與稅第十一條第二項扣抵之規定，亦僅為達成課徵遺產稅之目的。既然直接納入遺產總額課稅與先課徵贈與稅再自遺產稅中扣抵等

兩種方式，均能達成課徵遺產稅之目的，系爭決議所採擇之方式顯然係造成人民形式上需負擔二次租稅債務以及重複繳納、扣抵之煩。另就國家行政成本而論，也造成國家必須先開單課徵贈與稅及徵受後，又再將該贈與納入遺產稅再次徵收，並予以扣抵之稅務資源重複與耗費；以行政救濟而言，對於死亡前三年內贈與法定親屬之財產，分別以不同處分課徵贈與稅與遺產稅，亦將可能導致同一爭執事實如爭執是否為贈與）必須由行政救濟機關分別處理，不但造成行政救濟資源之浪費，亦可能產生裁判之歧異，以上均足證系爭決議所採擇之方式，對於人民財產權之侵害較重而不合乎比例原則，亦缺乏法律根據，自有違憲法保障人民財產權之意旨，自難予以適用。

3 系爭決議有牴觸憲法第七條之處：

按釋字第五六五號解釋稱：「國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令且有正當理由而為合理之差別規定者，與租稅法定主義、平等原則即無違背。」足徵稅法之規定亦必須合乎平等原則。遺產及贈與稅法第十五條前段：「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…」對於被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產，是否已經繳納贈與稅，一律於被繼承人死亡時依法於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依法律規定徵稅，縱使生前已繳納贈與稅者亦不例外。則於被繼承人死後，該等贈與不復為贈與，而被視為被繼承人之遺產，係為追

求防止人民藉贈與逃漏遺產稅之政策目的。

既然該贈與已被視為遺產，不再發生稅法上贈與之效果即課徵贈與稅，縱使被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產已繳納贈與稅者，依照遺產及贈與稅法第十一條第二項扣抵之規定，亦使原本已發生並繳納之贈與稅發生與遺產稅之公法債務中扣抵後，僅有遺產稅而不生原有贈與稅之效果。惟系爭決議認為若被繼承人死亡前三年內贈與之財產未繳納贈與稅者，仍應先繳納贈與稅後，再予以扣抵，係使該被視為遺產之被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產，原本「贈與」之效力復活。

此等贈與既然已因被繼承人死亡被視為遺產，然依照系爭決議之見解，不但認為被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產於被繼承人死亡後應被視為遺產，同時原有應發生贈與之效力亦不因此消滅。相較於被繼承人死亡時遺有之財產或被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產已納贈與稅者或一般贈與，依照遺產及贈與稅法，「不歸楊則歸墨」，僅各自發生遺產或贈與在租稅上之效力，並無同時「既是贈與又是遺產」之概念，然而系爭決議創設一「既是贈與又是遺產」之概念用於「被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產未納贈與稅者」，並依據系爭決議內容處理，相較於各自發生效力之遺產或贈與，此一處理方式又無正當理由足以說明應將此類贈與予以差別待遇，實已違反憲法平等原則。

參、依62年2月6日制定公布之遺產及贈與稅法第15條第1項規定：

一如依系爭決議內容則：

(一)聲請人需繳納，贈與人為魏 來 1、八十二年度五萬四千三百元 2、八十三年度為八十四萬二千二百五十元贈與稅額，3、八十四年度贈與稅額九千五百六十三萬六千四百零三元 4、八十五年度贈與稅額六千一百六十五萬元合計為一億五千八百十四萬七千九百五十三元；贈與人為魏陳 梅 1、八十二年度贈與稅額七百七十三萬一千二百五十元 2、八十四度贈與稅額三百八十一萬五千元 3、八十五年度贈與稅額六千二百六十一萬五千元，合計為七千四百一十六萬一千二百五十元。(魏陳 梅所有之財產均來自魏 來)

(二)並該贈與之金額亦需分別計入被繼承人魏 來(即聲請人之父或祖父)被繼承人魏陳 梅(即聲請人之母或祖母)之遺產核課遺產稅且因前開贈與稅尚未繳納故亦不得扣抵遺產稅額。聲請人應繳納之遺產稅就被繼承人魏 來部份為二億二千七百零三萬七千零五十七元；就被繼承人魏陳 梅部份為七千八百五十七萬五千一百元。

(三)故聲請人除需繳納贈與稅外，尚需繳納無法扣抵贈與稅之較多之遺產稅。

二.如依聲請書中所主張之見解則：

(一)聲請人無需繳納，贈與人為魏 來 1、八十二年度五萬四千三百元 2、八十三年度為八十四萬二千二百五十元贈與稅額，3、八十四年度贈與稅額九千五百六十三萬六千四百零三元 4、八十五年度贈與稅額六千一百六十五萬元合計為一億五千八百十四萬七千九百五十三元；贈與人為魏陳 梅 1、八十二年度贈與稅額七百七十三萬一千二百五十元 2、八十四度贈與稅額三百八十一萬五千元 3、八十五

年度贈與稅額六千二百六十一萬五千元合計為七千四百一十六萬一千二百五十元。(魏陳梅所有之財產均來自魏來)

(二)並該贈與之金額雖需分別計入被繼承人魏來(即聲請人之父或祖父)被繼承人魏陳梅(即聲請人之母或祖母)之遺產核課遺產稅，惟公法上之租稅債務固具有財產性，不具一身專屬性，依民法第一千一百四十八條之規定，固應由繼承人概括繼承該債務，但繼承人並不能繼承已死亡之贈與人公法上納稅義務人之地位。因此，對於被繼承人死亡前三年贈與之財產，依法併入遺產核課遺產稅者，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七款之規定，應自遺產總額中扣除(即死亡前應納而未納之稅捐)。即前開贈與稅額得自遺產總額中扣除。

(三)故聲請人僅需繳納就被繼承人魏來部份為一億四千五百四十二萬一千四百九十一元；就被繼承人魏陳梅部份為七千八百五十七萬五千一百元(計算式詳如附表二)

肆、故綜上所陳，系爭決議已侵害聲請人憲法上所保障之財產權，即增加稅捐負擔。

此 致

司法院 公鑒

相關資料文件之名稱及件數：

附表一：聲請人住所一覽表。

附表二：計算式二份

附件一：所涉之贈與稅案稅單、復查決定書、訴願決定書影

本各七份

附件二：所涉之遺產稅案稅單影本三份、復查決定書影本二份、重核復查決定書影本二份、訴願決定書影本四份

中 華 民 國 九 十 四 年 六 月 一 日

聲請人：魏 堯、魏 棟、魏 枋
魏 熊、魏 陽、魏 班
魏 桓、魏 玲、魏 珠
魏 釵、魏 雪、葉魏 鷹