

文收處書記官大法院司
 日 5月 88.
 號 1-0726 會台字第

聲請解釋憲法補充理由書

聲請人	聲請人 (姓名及身分證統一編號，如係法人團體或政黨請記明其名稱代表人姓名。) 法定代理人 或代表人 代理人
	性別
	出生年月日
	職業
	出生地
	住居所、營業所、事務所及電話號碼
	送達代收人姓名及電話



G8812352

聲請事項

為行政法院八十五年判字第三十九號確定判決（附件一號）所適用財政部七十年十一月二十日（70）台財稅第三九七六四號令發布之「遺產及贈與稅法施行細則」第二十九條（附件二號），暨財政部七十九年九月六日台財稅字第七九〇二〇一八三三號函之規定（附件三號），發生有牴觸憲法之情事，茲依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第八條第一項之規定，聲請解釋憲法。為免見解歧異，誠請 大院將本案與前向 大院聲請之類似案件併案審理。謹將有關事項敘明如左。

一、聲請解釋憲法之目的

按憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，乃在揭示「租稅法律主義」，其主要意旨係指人民僅依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠，而無繳納法律未規定稅捐之義務而言。又按憲法第十五條就人民財產權應予保障之規定，除消極確保人民財產之存續狀態免於遭受第三人侵害，更積極確保人民財產之存續，俾得行使其自由使用、收益及處分之權能。基此，行政機關如欲課徵租稅即須依循法律之明文規定為之，俾免行政機關恣意濫權而侵害憲法所保障之人民財產權。今行政法院八十五

年判字第三十九號確定判決，適用財政部七十年十一月二十日(70)台財稅第三九七六四號令發布之遺產及贈與稅施行細則第二十九條，暨財政部七十九年九月六日台財稅字第七九〇二〇一八三三號函之規定，妨礙人民財產權之存續。本諸憲法保障人民財產權之意旨，行政法院八十五年判字第三十九號確定判決、遺產及贈與稅施行細則第二十九條暨財政部七十九年九月六日台財稅字第七九〇二〇一八三三號函釋之規定實不應予以維持。按聲請人前於八十八年五月五日即已向 大院大法官聲請作成憲法解釋，並敘明事實經過及相關理由在案。謹就本件違憲理由提出補充說明如后。

二、聲請解釋之補充理由

(一)本件緣於聲請人於民國七十九年四月十八日將所持有未上市之 投資股份有限公司(以下簡稱「

公司」)之股票(每股票面額為新台幣十元)計四、一六一、〇〇〇股，依每股新台幣(以下同)五十元之時價移轉於 等五人，復於同年八月十日依每股五

十元之時價移轉 公司股票八三三、〇〇〇股於 ，並均分別依法完納證券交易稅結案。上開股票價格均係聲請人基於行為時之遺產及贈與稅法之規定，及財政部歷年來之命令及函釋規定，並參

酌 公司業經會計師簽證及監察人查核，提請股東會承認，並報請主管機關核備之財務報表，暨行為時財政部台北市國稅局所核定 公司歷年累積未分配盈餘等資料，據以核算二次交易日 公司之每股資產淨值均未超過每股六十元，並無任何以顯不相當之代價讓與財產之情事。

(二) 詎嗣後財政部台北市國稅局於核算 公司每股資產淨值時，除按前開遺產及贈與稅法施行細則第二

十九條規定計算外，復依財政部於上開轉讓行為完成後之七十九年九月六日台財稅字第七九〇二〇一八三三號函釋：「遺產及贈與稅法施行細則第二十九條規定未上市之公司股票以贈與日該公司之資產淨值估定之，稽徵機關於核算該法條所稱之資產淨值時，對於公司轉投資持有之上市公司股票價值，應依遺產及贈與稅法施行細則第二十八條規定計算」，並基於行政機關所為之解釋性函令均發生實質上溯及既往之效力，而將財政部其後所為之前開函釋規定溯及適用於聲請人先前依法完成之移轉行為，加計 公司所持上市股票並未實現之溢價，致使 公司七十九年四月十八日及八月十日每股淨

值分別提高為一二九·八元及六六·六元，因此認定聲請人有以顯著不相當代價讓與財產情事，遂依行為時遺產及贈與稅法第五條第二款規定，就聲請人實際轉讓系爭股票之價格與台北市國稅局核定資

產淨值之差額部份視同贈與，核定應繳納贈與稅額一八九、四七六、六一〇元云云。聲請人不服，遂依法申請復查，並提起訴願、再訴願遞遭駁回，遂向行政法院起訴，詎行政法院以八十五年判字第三十九號判決駁回聲請人之訴。

(三)按行政法院八十五年判字第三十九號判決係適用財政部七十年十一月二十日(70)台財稅字第三九七六四號令發布之遺產及贈與稅法施行細則第二十九條，及七十九年九月六日台財稅字第七九〇二〇一八三三號函之規定，認為台北市國稅局依財政部解釋在後之函釋核課贈與稅乙事，並無任何違法之處。惟查系爭函釋溯及既往認定聲請人業已完成之轉讓行為亦應適用其規定，不僅已牴觸憲法第十五條保障人民財產權、第十九條「租稅法律主義」、第七條保障人民平等權與第二十三條「比例原則」之規定，更與憲法所揭櫫之「法不溯既往原則」、「善意信賴保護原則」與「法可預測性原則」相違。

三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)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之內容

按遺產及贈與稅法施行細則係財政部基於遺產及贈與稅法第五十五條之授權，而於民國六十二年九

月五日發布，並於七十年十一月二十日及八十五年四月十七日修正。依據該施行細則第二十九條第一項之規定，「未上市或上櫃之股份有限公司股票，除前條第二項規定情形外，應以繼承開始日或贈與日該公司之『資產淨值』估定之。」依財政部六十五年七月九日(65)台財稅字第三四五九四號及六十七年四月二十日(67)台財稅字第三二五四九號函釋見解，均認所稱「資產淨值」，係指「在年度進行中發生繼承事實或贈與行為，而遺產或贈與標的中有未公開上市公司行號股票須核估遺產或贈與價額者，如該公司行號於被繼承人死亡時或贈與人為贈與行為時尚未編製資產負債表，但於申報時或稽徵機關核定遺產稅或贈與稅時，已編有資產負債表者，得以該公司行號前期結算之資產淨值，加計前後兩期淨值之差額，按經過日數占兩結算間總日數之比例，核算其股票價值。」、「未上市公司股票價值之核估，其公司淨值之計算，應以各該公司資產負債表中之本期損益減除依規定稅率核計應納營利事業所得稅額（即稅後淨值）」。詎稽徵機關竟援引財政部於本件轉讓行為發生後，始於七十九年九月六日以台財稅字第七九〇二〇一八三三號函變更之見解，認稽徵機關於核算遺產及贈與稅法施行細則第二十九條所稱之未上市公司資產淨值時，對於公司轉投資持有之上市公司股票價值，應依遺產及贈與

稅法施行細則第二十八條規定計算。該七十九年函釋除明顯與財政部先前對於遺產及贈與稅法施行細則第二十九條所訂之「資產淨值」之計算標準所為之函釋截然不同，致人民於適用時無所準據，亦未考量本件聲請人係於上開七十九年函釋作成前即已依據當時有效之法令及函釋完成轉讓行為，並追溯適用於上開移轉行為，顯與憲法揭槩保障基本人權之意旨不符。

(二)聲請人對於前項疑義所持之見解及解決疑義必須解釋憲法之理由

1.財政部七十九年台財稅字第七九〇二〇一八三三號函釋逾越遺產及贈與稅法之立法目的，而與實質之租稅法律主義概念相違，顯然侵害人民受憲法第十五條保障之財產權：

(1)國家制定遺產及贈與稅法之目的，應在於人民因繼承遺產或受有贈與而取得利益，國家基於處理公眾事務之財政目的，對於人民確實取得之經濟財進行參與分配，此時始有課稅之必要。反言之，倘人民並未因此實際獲有任何利得者，則國家自不得創設租稅之名義要求人民繳納遺產或贈與稅賦，而應俟人民實際取得利益時，方以其取得之原因加以課稅，如此始符合法律要求課稅之目的，而非恣意虛擬人民業已取得一定之利得，而對於該虛擬利得之部分為課徵稅捐之行為。且就

實質租稅法律主義之概念觀之，課徵贈與稅之目的既在於人民因贈與行為受有利益，故應課徵稅捐，則國家即不得於人民並無取得任何利得之情形下，卻形式上冠以贈與稅法之名義，而以高權行為對於人民課徵贈與稅。

(2)舉例而言，倘甲以資產負債表上所載之資產淨值每股新台幣五十元之價格讓售一未上市、上櫃公司之股票予乙，經稅捐稽徵機關依財政部上開函釋見解，加計移轉時該公司所持有之上市公司股票於公開市場收盤價之未實現利益後，核定該公司股票價值每股為新台幣一百五十元，而認甲係以顯著不相當之代價讓與財產，須就其差額一百元之部分繳納贈與稅。惟此時該公司轉投資上市公司之股票於移轉日並未出售，根本未取得任何利益，故甲與乙亦均未就該未實現之利益部分取得任何利得，然依財政部之函釋見解，甲與乙卻仍須就該未取得之利益繳納贈與稅，此顯係以移轉行為當時繼承人如立即轉認之變現價值予以估定，而非以行為人實際獲取之利得為課稅之標準，此非惟與遺產及贈與稅法之課稅原則不符，更將使人民為一不存在之利得而負繳納稅捐之義務，反生侵害財產權之結果。甚且，國家既為對人民增加之利得加以課稅，自應俟乙實際出售股票

並因此取得可得計算之實際利益時，始就其取得之利益課徵所得稅、證券交易稅或其他符合課稅構成要件之稅目，而非於事前即虛擬乙已經取得一定之利得而對甲課徵贈與稅，否則，倘若甲於完成移轉行為後，該未上市公司所持有之上市公司股票價值連續下跌或上漲時，乙所獲得之利得或損失，與稅捐稽徵機關依據財政部上開函釋所計算甲之擬制贈與數額根本無法符合。是以，倘依財政部上開函釋見解，無非令聲請人就未取得之利得亦須負擔稅捐，此顯與憲法上稅之固有意義相違。是以，憲法雖規定人民有依法律納稅之義務，惟國家亦僅能針對人民確實實現之利益徵稅，而非以人民無法掌握或無法計算之價額作為課稅之標準。

2. 財政部七十九年台財稅字第七九〇二〇一八三三號函釋違反比例原則：

(1) 按比例原則係淵源於憲法上法治國思想一般法律原則之一種，係具有憲法層次之法原則，足以發生拘束行政、立法及司法等行為之效力，此亦為大法官釋字第四二八、第四三六號及第四七一號解釋以降各號解釋所肯認，其主要之意義即在於國家行為應切合「適合性原則（合目的性）」、「必要性原則（最小侵害原則）」以及「狹義比例原則（比例性衡量）」。易言之，國家之各項

行為除須具有合法之目的與手段外，且該手段必須係能達成目的者始足當之。倘國家為達成該目的而有多種手段可供選擇採用時，基於憲法保障人民基本權利之意旨，國家亦僅能採取侵害或限制人民權利最小之手段為之。甚且，自公益及私益之衡量角度而言，人民之權利受到限制尚須與所能達成之公益目的成比例，如此之國家行為始符合憲法比例原則之要求。是以，就租稅法律而言，基於處理公眾事務之目的，國家雖得制定法律強制人民納稅，惟此非謂國家於無合法目的、或所採手段無法達成其目的、或未採取最小侵害手段之前提下，亦得強冠以稅法之名義而迫使人繳納稅捐，蓋如此無非係寓法律之名，行侵害人民財產權之實。

(2)按憲法第十九條雖規定，人民有依法律納稅之義務，惟此係指國家必須制定合乎課徵該種稅負之概念與目的之法律後，人民始須於構成要件該當時負擔納稅之義務，如此始得謂其為憲法上之稅。舉例而言，國家雖得對於人民課徵所得稅、遺產稅或贈與稅，惟其必須係人民確實經由交易或其他途徑獲有所得、或人民確實取得遺產或贈與時，始得為之。是倘依財政部之上開函釋見解，任令國家於人民未取得任何利得時，亦得對於人民課徵所得稅、遺產稅或贈與稅捐，則國家雖亦

得達成其增加稅收之財政上目的，惟其選擇之手段顯與所得稅法或遺產及贈與稅法之立法概念不符，根本無法合乎國家對於人民之利得參予分配之目的，更非侵害人民權利之最小手段。

(3) 進步言之，就稅法之概念而言，所得稅捐與贈與稅捐於性質上同屬於國家對於人民之利得進行參與分配，所不同者係贈與稅所課徵之對象係屬於某種「不勞而獲」之情形，是倘人民確實獲有利得，則國家即得依據憲法第十九條之授權制定法律對於人民課徵所得稅或贈與稅，然基於避免過度侵害人民財產權及重複課稅之理念，國家亦僅得採取對於人民財產權最小侵害之手段，而選擇課徵贈與稅抑或所得稅。是就本件之情形而言，倘若稅捐稽徵機關不依據財政部上開函釋見解虛擬聲請人之利得而課徵贈與稅，則俟該利得實現時，實際獲有利得者亦須據以繳納證券交易所得稅或其他國家所規定之稅捐（詳參後段(5)），國家財稅收入根本無減少之虞；國家財稅收入既無減少之虞，國家自應選擇侵害人民權利之最小手段，即俟人民實際取得利得時始對其課徵稅捐，如此方符合比例原則之精義，亦與贈與稅係對於不勞而「獲」者課徵之目的相符。

(4) 甚且，為避免因虛擬人民之利得而造成人民對於稅捐稽徵程序無預期可能，以及國家之稅收計算

標準係立於一浮動之集中市場股票收盤價之結果，倘若聲請人之行為確實符合遺產及贈與稅法之課稅要件，則本件稅捐稽徵機關亦得於繼承人出售系爭公司股票並確實從中獲取利得後，始就其確實取得之利得對聲請人課徵贈與稅，如此不僅符合遺產及贈與稅法之立法目的，且與一般贈與課稅之計算情形相符，符合平等原則及租稅公平原則，更係就人民之確實利得參與分配，不至過度侵害人民之財產權，而與憲法之比例原則相符。

(5) 況依目前所得稅法第四條之一之規定，自民國七十九年一月一日起，證券交易所所得停止課徵所得稅，其立法意旨係因簡化稽徵程序並率及合理課稅原則而定。換言之，依所得稅法及證券交易所條例之立法意旨，證券交易所本需課徵證券交易所稅及證券交易所所得稅，僅係因特殊之政策導向而予以停徵證券交易所所得稅。是以，人民獲取利益之時點本即應視其於移轉股票時是否實際取得利益而定，倘有利得即需依法繳納證券交易所所得稅，如此始符合稅法上按值課稅之本旨，而非於先前即以視為贈與之方式，強課人民先行針對一尚未確定之利益繳納贈與稅。至於現行所得稅法規定

證券交易所無庸繳納所得稅，此亦係出於政策上之考量，斷不容財政部為廣徵稅源，而將原應以證

券交易所所得稅目課徵之稅捐轉為以贈與稅之名目強課人民納稅之義務。否則，國家對於一般人之證券交易所所得均已不予課徵證券交易所所得稅，人民更無繳納贈與稅之義務，然對於聲請人之證券交易行為卻強命聲請人須就一根本不存在之利得繳納贈與稅，其不僅違反平等原則，更非侵害人民權利之最小手段。且倘將來政策改變，認為證券交易所所得仍須按值課徵證券交易所所得稅時，則豈非聲請人於繳納贈與稅後，繼受人仍可能就同一標的再次繳納證券交易所所得稅？此不僅將造成重覆課稅之結果，更不符合比例原則之精神。

(6)甚且，承前之例，甲與乙係以每股新台幣五十元之價值轉讓該未上市公司之股票，該次轉讓甲須依證券交易稅條例之規定，就五十元之交易繳納證券交易稅，而稽徵機關亦將依財政部之上開函釋，將該公司持有之上市公司股票以收盤價計算其價值後併入資產淨值計算，核定每股價值為新台幣一百五十元，並就該超過之一百元部分視為贈與而課徵贈與稅。倘該未上市公司於甲、乙完成移轉行為後立即將所持有之上市公司股票賣出，則乙以一百元價格購得之股票，每股淨值即會增為新台幣一百五十元。若乙於此時以新台幣一百五十元之價格轉讓與丙，則乙亦須依證券交易

稅條例之規定，就該一百五十元之部分課徵證券交易稅。此時，國家就該一百元之部分，顯然一方面向甲課徵贈與稅，一方面復向乙課徵證券交易稅，實有重覆課稅之嫌，殊非侵害人民權利之最小手段。

(7) 詎系爭判決適用財政部七十九年台財稅字第七九〇二〇一八三三號函之結果，將使人民就一根本未實現、甚至根本不存在之利得亦須負擔稅負，此不僅有違立法者制定遺產及贈與稅法之目的，更非侵害人民權利之最小手段，自與憲法之比例原則有違。

3. 財政部發布遺產及贈與稅法施行細則第二十九條及台財稅字第七九〇二〇一八三三號函釋，作為課徵稅捐之稅基計算方式，顯已違背憲法第十九條所揭櫫之「租稅法律主義」：

(1) 首按，憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，乃係因稅捐係公法人團體為達成其財政上之目的，而以高權對於人民之財產為無對待給付之課徵行為，本係侵害人民財產權之行為，

基於憲法第二十三條規定，國家欲限制人民自由權利者須依據法律之本旨，稅捐之課徵即須有法律之授權。申言之，國家僅於人民之具體行為或事實符合稅捐法律所規範之抽象構成要件時，始

得依據法定之課稅程序對人民課徵稅捐，人民亦始須依法定構成要件及稅捐稽徵程序繳納稅捐，此即 大院大法官於釋字第一五一號解釋中首揭憲法上「租稅法律主義」之本旨。

(2)次依 大院大法官於釋字第三八五號解釋所明揭，憲法第十九條規定人民有依法納稅之義務，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

(附件四號)。另依 大院大法官於釋字第三六九號解釋亦明示，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。至法律所定之內容，於合理範圍內，本屬立法裁量之事項(附件五號)。此並迭經 大院大法官釋字第一六

七號、第二一七號、第三一五號及第三六七號解釋說明在案。又依 大院大法官釋字第二一八號解釋，稽徵機關於核定納稅義務人所得額時，應本於經驗法則，力求客觀合理，使與納稅義務人之所得相當，以維租稅公平原則(附件六號)。職故，制憲者以明文將租稅之課徵及繳納程序規定為須經由立法程序制定法律加以規範，而課稅更必須該當於法律所規定之構成要件時始得為之

，其理由不僅係基於「法律保留原則」及「國會保留原則」之精神，更在於嚴格限制國家於無法

律或逾越法律之情形下，對人民之財產權逕行剝奪，避免國家恣意干涉人民財產權之行使與所有，進而使國家之課稅行為取得合法性與正當性。故現代法治國將「租稅法律主義」列為憲法上之基本原則，而要求國家以高權行政徵稅必須符合「課稅要件法定主義」以及「課稅要件明確主義」，其目的應具有保障人民財產權及禁止無限制徵收國民財產之意義。蓋唯有如此，納稅義務人對於其稅捐之負擔始能於事前加以衡量，並能預測其所應負擔之稅捐為何。

(3)再者，依 大院大法官釋字第210號解釋理由書所述，「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文，至主管機關所訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨」（附件七號），可知人民雖有依法律納稅之義務，但卻無繳納法律未規定稅捐甚或由行政機關訂定之施行細則所規定稅捐之義務。是姑先不論現行遺產及贈與稅法對於涉及稅基依據之未公開上市公司股票價值之認定，並無如土地或房屋之價

值有明確之法律規定計算依據，而僅以授權財政部以發布行政命令之方式，於遺產及贈與稅法施

行細則第二十九條予以訂定，已有違「租稅法律主義」及「授權明確性主義」；縱認該施行細則之規定尚不致違憲，依該施行細則第二十九條之規定，未公開上市公司之股票價值亦應財政部前所為之釋示，而按該公司之「資產淨值」估定。迺系爭判決竟援引僅具行政命令性質之財政部七十九年九月六日台財稅第七九〇二〇一八三三號函釋，以未公開上市公司股票如持有轉投資上市公司股票，應依遺產及贈與稅法施行細則第二十八條規定，按收盤價估定，顯已違反租稅法律主義。甚且，財政部於本件聲請人完成移轉行為後，始針對本件之情狀為一新釋示並予以追溯適用，顯係藉由個案立法並追溯適用之方式，達到創設遺產及贈與稅法及其施行細則所未規範及所未授權之部分，此顯然違反「租稅法律主義」及「授權明確性原則」。

(4) 綜而言之，租稅既係國家及地方自治團體對國民財產自由權之侵害，及對職業及營業自由之干預，本應受憲法第二十三條之限制，並應符合憲法第十九條所揭櫫之「租稅法律主義」——即課稅之要件是否合乎「課稅要件法定主義」及「課稅要件明確主義」。蓋憲法上租稅概念中對於人民基本權之保障，乃先於租稅行政權及租稅立法權，因此，憲法第十九條就租稅法律主義之規範，

不僅在於無法律依據者人民不負納稅之義務，甚且法律名義上為稅而實質上非憲法意義之稅，則立法權或行政權根本無立法或執行之權力，故憲法上稅之概念即憲法上對課稅權之限制，亦即特定租稅客體之負擔必須該當於法律之構成要件，且其對於整體財產之稅負必須合理正當，倘若人民並未因具體之事實或行為而產生利益時，即無贈與可言，國家自不得強課人民以繳納「贈與稅」稅捐之義務，否則不啻變相剝奪人民之財產，而非課徵「稅捐」。此觀商業會計法第四十四條、所得稅法第四十八條等規定，均以財產取得時之成本或時價孰低為估價之標準，即足明知。是以，基於租稅法律主義，有關創設或加重人民稅捐負擔等嚴重影響人民財產權之租稅構成要件，諸如租稅主體、租稅客體、稅基及稅率等，自應由立法機關依國會保留原則加以制定，而不應委由行政機關自行制定行政命令或任其發布函釋創設計算稅捐之標準。


4. 財政部於移轉行為後始發布之台財稅字第七九〇二〇一八三三號函釋，並實質上發生溯及既往之效果，已明顯違背「法不溯既往原則」與「信賴保護原則」及「法安定性原則」、「法之可預測性原則」：

(1) 現代法治國家強調法律秩序之連續性與安定性，為保障人民正當合理之信賴，禁止法規追溯適用過去之事實與法律關係，此即是法不溯及既往之基本理念。以美國憲法為例，即明文規定立法者不得制定任何溯及既往之法律(ex post facto laws)；第一條第九項第三款參照()，藉以保障人民對於國家行為之可預測性，俾能規劃經濟生活，進而創造社會福祉。此種禁止法追溯適用之原則，除當然適用在「罪刑法定」之刑事處罰外，事後加諸人民於法令施行前即已從事行為之民事責任或義務，亦在禁止之列(附件八號)。是從本質上以觀，禁止追溯既往除維護人民對政府之信賴，重點應在於禁止國家針對業已發生之個案進行立法，並追溯適用於該特定個案；且禁止國家以個案立法之方式，達到原應已通案架構之法律秩序，俾使人民免於立法報復之恐懼。舉例而言，依據我國刑法之規定，僅就故意毀損他人器物加以處罰，至於過失毀損則未作如是規定。假設立法者於某甲過失毀損他人之物後，始立法將此種行為納入刑法，並據此課予某甲刑罰，此種立法即為追溯既往之個案立法。為避免人民「昨日之是」成「今日之非」，我國刑法第一條即開宗明義揭示「罪刑

法定原則」，期能杜絕此種無法預測且事後加諸人民不利效果之國家行為。

另從權力分立的角度以觀，「立法」之規範對象應係一般、普遍之大眾，且其效力應向未來發生；至於司法則從事個案救濟，針對已經發生之事實，以立法者所訂定之法律作為評價基礎，進而認定孰是孰非。要言之，法不溯及既往原則，與其定位為立法之技術問題，毋寧是憲法權力分立之具體落實，避免立法者越俎代庖行使司法者之權力，甚至行「立法公審」之實！（附件九號）。質言之，法不溯及既往不僅是保障人民對政府之正當信賴，更是實現憲法權力分立不可或缺之規範。

(2) 矧依 大院大法官釋字第五十四號解釋，「現行遺產稅法既無明文規定溯及既往，則依該法第八條但書，對於繼承開始在該法公布以前之案件，自不適用」（附件十號），更揭櫫憲法上「租稅法不溯既往原則」，明白指出法不得溯及公布之前的案件，俾免法律、行政命令甚或行政釋函以人民不得預見之變更，任意對其財產進行溯及之剝奪，致其生活陷於不安之狀態。嗣劉鐵錚大法

官於釋字第四七一號解釋之「同意見書以「……舉凡憲法上保障人身自由之各種建

制及現代法治國家對人身自由所普遍賦予之權利，如罪刑法定主義、不溯及既往原則、法律安定性與法律可預測性等原則，均應有其適用」（附件十一號），更明白揭示法不溯既往係一憲法層次之原則。申言之，法不溯既往係一法治原理下之當然原則，我國憲法雖未如美國明文規定，但此並無礙此一原則具有憲法位階之效力，並直接拘束立法、司法、以及行政等權力，當然亦為行政機關發布命令時必須嚴格遵行之原則（中央法規標準法第十三、十四、十八條參照）。

(3)進步言之，法不溯既往原則，其所適用之對象不獨應及於立法權，凡可能發生無預期效果，而有善意信賴保護原則適用之各項公權力行為均應受其限制。換言之，對於過去已發生而為納稅義務人所信賴之各項法律及行政規章，行政機關均不得再予追溯處理。而行政機關就稅法所為之行政解釋，雖然在法律性質上僅係機關內部規則，對下級機關始有拘束力，但既已對外發布，則基於「平等原則」及「行政自我拘束原則」，人民對之仍有產生信賴之可能，故行政機關即不得僅以行政解釋應自法規生效日起有其適用之形式主義見解，作為其違反信賴保護原則及法安定性原則

之合憲理由。甚且，行政機關所為之解釋性函令，其雖未於函釋中就其是否溯及既往適用予以明文宣示，然基於其係闡明法規原意，而自法規生效之日起有其適用之見解，該解釋性函令於適用時，不論對於人民有利或不利，均將發生實質上溯及既往之效果，惟此顯然與法不溯既往以及大
院大法官釋字第二八七號所揭示之信賴保護原則及法安定性原則相悖。亦即行政機關一旦選擇以
發布行政命令之方式行使公權力，則應受制於抽象規範僅向將來生效之法不溯既往原則之拘束，
行政機關殊不得一面以命令對法律為與先前所為解釋不同之解釋，復以之作為拘束該新命令發布
前業已發生之行為的依據。就本件之情形而言，聲請人完成移轉行為之時點分別為民國七十九年
四月十八日及同年八月十日，而財政部發布上開函釋之時間為七十九年九月六日，是財政部既選
擇於聲請人完成移轉行為後始發布上開函釋，且變更其向來對於資產淨值之定義，而對於法律為
一不同之解釋，則基於法不溯既往原則，財政部上開函釋見解自應自發布後始對人民產生拘束之
效力，而不應一方面變更其對於法令之解釋，另一方面卻將該解釋適用於聲請人依循財政部先前

已發布之解釋所完成之移轉行為，此不獨與信賴利益保護原則，更與法安定性原則相悖。是以，

基於法安定性原則之要求與理念，國家必須建立起人民對於稅法之明確性、持續性與可計算性之信賴，司法者並應就規範在後並發生溯及既往效果之法律或行政命令是否業已侵及人民之信賴保護進行審查。否則，該稅法之適用勢將違反憲法第二十二條及第二十三條所引導出之「信賴保護原則」。

(4) 依吳大法官庚於釋字第二七一號解釋不同意見書中所揭示，「信賴保護為戰後發展成功之理論，但實為既得權保障之進一步延伸，最初表現於對相對人有利之行政行為，除非保障其信賴利益，否則不得因原來行政行為違法而加以撤銷，繼者擴及立法行為，如立法機關制定溯及既往之法律而侵害人民權益時，亦屬違反信賴保護，乃有『信賴保護作為自由保護』之憲法原則之架構。」（附件十二號）由是可知，信賴保護原則實為憲法之基本原則之一，對於包括租稅行政在內之一切行政作用，均有適用，應無庸置疑。職故，法溯及效力之禁止，並非僅對於法律之制訂加以特別之限制，更具有一般性之拘束效力，俾免人民遭受任何不可預見、溯及生效之高權行為所為之基本人權之侵害。蓋人民之所以負有依法律納稅之義務，乃在於國家對於公眾事由之支出需藉由

對於人民經濟財之參與分配而取得，故國家即必須使人民處於一得共見共信之狀態下而公平地負擔稅捐。倘若租稅法律之構成要件非人民所得預見，則國家之徵稅行為即形同人民之特別犧牲，憲法保障個人財產權之理念勢必蕩然無存。甚且，國家之立法本係為規範社會共同生活而發，人民僅能依現行法律規劃其經濟上之生活與地位，倘承認行政命令得以溯及既往之方式為之，則不僅違反法治國原則之法安定性，更將造成個人權利自由之不當侵害。按稅捐義務人所信賴之法狀態，並非僅根據單純之法律文義而發生，更係基於行政機關對於過去之案件所為之處理方法與結果而生，故行政機關殊不得以違背稅捐義務人所已經信賴之法律狀態及已終結之事實關係，而任意將法溯及既往予以適用，推翻稅捐義務人基於信賴所產生之稅法上之地位。

(5)且依 大院大法官釋字第三四六號解釋之意旨：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指有關納稅之義務應以法律定之，並未限制其應規定於何種法律。法律基於特定目的，而以內容具體、範圍明確之方式，就徵收稅捐所為之授權規定，並非憲法所不許」（附件十三號），故

憲法雖不排除立法者授權行政機關就租稅法制定行政命令以執行法律，惟其授權之內容、目的與

範圍仍須符合具體明確之要求，且必須係就細節性與技術性之部分始得為授權。換言之，基於「依法行政原則」，行政機關無論係針對抽象事實制定行政命令或針對具體事實作成行政處分，均必須依據立法者之授權，本於立法目的及立法者之原意，就立法之意旨加以解釋，不得恣意逾越或自行創設。甚且，行政處分係行政機關對於過去已發生之事實且該當於已公佈生效之法律或行政命令所規定之構成要件所為之行政行為；而基於法不溯既往原則，行政命令應僅對其發布生效後所發生之事實始具有拘束力，故其效力應係向將來發生，而人民亦將自法律或法律授權制定之行政命令公佈或發布日起，始對於政府依據該法律或行政命令實施公權力產生相當甚至絕對之信賴。是縱行政機關嗣後基於立法之意旨而另行制定一新的行政命令以為法律之解釋，惟人民亦須至該行政命令發布之日起始可能對於該行政命令產生信賴。職故，行政機關雖得對於過去發生之事實作成行政處分，但其亦須本於事實發生時為人民所信賴之法令規定，而非基於事實發生後所發布之新的法令，蓋人民對於法令之信賴乃存在於行為時之法狀態，根本無可能預測行為後法令會有如何之變動。是倘放任國家以行政命令溯及於法律公佈時生效並與行政處分配套執行，無疑將

對人民之信賴保護形成絞殺之結果。

(6)是就本件而言，財政部既已於其令頒之遺產及贈與稅法施行細則第二十九條中，對於未公開上市、上櫃公司之股票價值之計算方式有明確之規定，而參酌其歷年所另頒之行政釋函復得據以認定系爭條文所稱之「資產淨值」之意義時，則人民顯然因對於財政部對於過去之案件所為之處理方法與結果產生相當之信賴，而得據以預測或衡量其所可能負擔之稅賦及稅捐稽徵機關所可能發動之稽徵程序，此從聲請人歷來申報稅負之行為具有一致性與一般性（附件十四號），即可驗證善意信賴確實存在。且按贈與稅主要是因為防止一般人利用生前贈與以規避死後遺產稅而產生，故贈與稅之本質實為贈與稅之預課，亦即在強調贈與稅對遺產稅之附屬性（附件十五號）。因七十九年度並無增繳證券交易所所得稅之問題，倘財政部於聲請人完成移轉行為前即先行發布系爭函釋，則就本件而言，唯一之影響乃係聲請人須增繳證券交易稅約新台幣二百萬元 $[(298,000 \text{元} - 50 \text{元}) \times 4,161,000 \text{股} \times 0.6\% + (66.60 \text{元} - 50 \text{元}) \times 833,000 \text{股} \times 0.6\%]$ 。是倘財政部上開函釋發布在先，聲請



人亦僅須繳納證券交易稅約二百萬元，聲請人根本無可能選擇繳納贈與稅一八九、四七六、六一

○元。況查系爭 公司股票之受讓人與聲請人之間並無任何親戚關係，故亦無遺產稅問題，足證聲請人確無逃漏任何稅賦之動機。易言之，倘財政部於移轉行為完成前即已發布系爭函釋，則聲請人豈可能仍捨繳納金額較低之證券交易稅而就金額較高之贈與稅？故財政部於人民行為終了後始訂頒一不利於人民之行政釋函，並認該函釋意旨應溯及既往適用於先前業已終了之行為時，顯然係「不教而殺」，將使人民無法相信既存之法律秩序，而遭致不可預見之損失。矧吳大法官庚於 大院大法官釋字第四七二號解釋提出之協同意見書中亦明揭：「主張有信賴保護原則之適用者，除應具有值得保護之信賴利益外，必須審酌符合信賴保護之利益的性質以及衡量公益與私益何者具有較高價值。倘形成信賴利益之事實關係為過去存在之事實，制定法規溯及既往的使相對人遭受不利之結果，原則上不得為之；倘制定法規係針對將來發生之事實關係而適用，且公益因此而獲致益處顯然大於相對人或其他利害關係人之私益者，即非法所不許。」（附件十六號）足徵信賴保護原則確為現代法治國之重要原則，而行政機關實不應亦不得制定形式上或實質上發生溯及既往效果之法規或函釋。詎系爭判決竟斷章取義，誤引 大院大法官釋字第二八七號解

釋之「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用」，即率爾適用財政部於系爭移轉行為完成後始行發布之函釋，而忽略該號解釋實欲揭示之「信賴保護原則」及「法安定性原則」，致生法溯及既往之結果，此顯然違背上述之「法不溯既往原則」、「信賴保護原則」及「法可預測性原則」。更遑論上開財政部七十九年台財稅字第七九〇二〇一八三三號函釋之內容，顯已變更原應以「資產淨值」估定未上市或上櫃股份有限公司股票價值之方式，而改以虛擬而未實現之「市值」作為其估價之標準；是倘若認遺產及贈與稅法施行細則第二十九條所規定之「資產淨值」之計算方式為立法者之原意，則財政部所發布之七十九年台財稅字第七九〇二〇一八三三號函釋之內容顯已踰越立法者之立法原意，甚至創設一新的租稅法構成要件。

5. 遺產及贈與稅法施行細則第二十九條及財政部七十九年台財稅字第七九〇二〇一八三三號函釋，將未上市、上櫃公司之股票價值計算，類推適用遺產及贈與稅法施行細則第二十八條之規定核定

，顯已違反租稅法上之禁止類推適用原則。

(1)按租稅法上之所以禁止行政機關類推適用法律課人民以繳納稅捐之義務，無非係因由行政機關自行制定、發布行政命令類推適用立法者所未規範之租稅法律構成要件與計算之標準，而造成納稅義務人負擔時，其不僅形同由行政權自行創設租稅之項目與課徵之標準，侵及憲法所規範之國會保留之範圍，更直接造成人民財產權受到法律以外限制之危機。是故，基於法治國原則、租稅法律主義以及法安定性之要求，租稅法上之類推適用實應予以禁止。揆諸 大院大法官釋字第一五一號解釋即明揭：「依租稅法律主義，稅務機關自不得比照貨物稅稽徵規則第一百二十八條關於遺失查證之規定補繳稅款」（附件十七號），及第二一〇號解釋：「……獎勵投資條例第二十三條第三項第一款，關於限額免納所得稅之利息，係規定『除郵政存簿儲金及短期票券以外之各種利息』，並未排除私人間無投資性之借款利息，……財政部(70)台財稅字第三七九三〇號函並認『不包括私人間借款之利息。』縱符獎勵投資之目的，惟逕以命令訂定，仍與當時首述之法條『各種利息』之明文規定不合，有違憲法第十九條租稅法律之本旨。」（附件十八號）即可推之，倘任令行政機關以行政命令類推適用，致創設或增加納稅義務而不利於納稅義務人時，實已違反憲法

第十九條之租稅法律主義。

(2)查財政部於聲請人完成移轉之法律行為後，始針對原應由立法者制定法律規範之未上市、上櫃公司之股票價值核算所訂頒之新行政釋函（七十九年台財稅字第七九〇二〇一八三三號函），並以相反於財政部歷來所認定及財稅會計實務所依循之解釋，自行擴張並變更原已為人民信賴之行政命令所規定「資產淨值」的意義，顯屬自行創設租稅法律之構成要件而違反租稅法律主義。尤有甚者，上開行政函釋並以適用遺產及贈與稅法施行細則第二十八條關於上市公司股票價值計算之標準加以核定，顯然係以類推適用之方式造成納稅義務人之負擔，並已侵害人民之財產權。

6.財政部於聲請人完成移轉行為後，始發布七十九年台財稅字第七九〇二〇一八三三號新行政釋函，並溯及適用於聲請人業已完成之移轉行為，該行政釋函不僅創設遺產及贈與稅法所未規定之稅捐計算之標準，更與財政部先前所發布之遺產及贈與稅法施行細則與多則行政釋函，以及行政法院之判例相互牴觸，顯然違背憲法所揭諸之「平等原則」及「行政自我拘束原則」：

(1)如前所述，租稅係人民負有一無對待給付之強制性公法義務，本係侵害人民財產權之行為。故租



稅於憲法上之適法性即應由人民負有公平支出、平等負擔以履行其應盡之社會義務上體現。如若不然，則租稅不啻形同特別犧牲而徹底剝奪人民之自由及財產權。職故，行政機關於執行法令時，若已就法令之構成要件、執行方法或結果為一定之釋示，或已形成行政先例時，則基於平等性原則而衍生之「行政自我拘束原則」及「租稅公平原則」，行政機關即不得率爾推翻其已為之行政釋示或行政先例，對於相同之事實而為相異之處理，蓋如此不僅與信賴保護原則相悖，更違反憲法第七條所定之平等原則。

(2) 按財政部先前於六十五年七月九日(65)財稅字第三四五九四號及六十七年四月二十日(67)台財稅字第三二五四九號函釋中，均認未上市公司股票價值之核估，應以各該公司資產負債表中之本期損益減除依規定稅率核計應納營利事業所得稅額（即稅後淨值）為標準，從未認未上市公司股票價值之核估應適用遺產及贈與稅法施行細則第二十八條關於上市公司股票價值計算之方式予以計算。且稅捐稽徵機關於財政部發布上開函釋前，亦一向援用遺產及贈與稅法施行細則第二十九條及財政部先前所為之函釋，以公司資產負債表上所列之「資產淨值」為核



定股票價值之標準。詎系爭判決竟以財政部於聲請人移轉行為完成後始發布之行政釋函，以未上市公司股票價值之核估亦應適用遺產及贈與稅法施行細則第二十八條關於上市公司股票價值計算之方式，溯及適用於聲請人業已完成之移轉行為，而維持稽徵機關所為之原處分，則就聲請人而言，財政部之上開釋函不僅業已違背國家應保護聲請人之善意信賴，且稅捐稽徵機關對聲請人所為之補稅處分亦與其先前處理他人之股票價值核定有所不同，顯然違反憲法第七條平等權及其所衍生之「行政自我拘束原則」及「租稅公平原則」。

7. 退萬步言，縱 大院大法官認財政部上開函釋與遺產及贈與稅法施行細則第二十九條係符合遺產及贈與稅法之立法目的而具備一定之法理基礎，並無任何違憲之處，惟揆諸 大院大法官釋字第 二四二號、第三六二號及第四一〇號解釋，應認上開規定顯難適用於本案之情形。蓋今聲請人係因善意信賴財政部先前對於遺產及贈與稅法施行細則第二十九條關於資產淨值意義所為之函釋見解而為移轉行為，並非明知為顯不相當之交易而仍執意為之的惡意漏稅行為，更係於財政部發布該號函釋前即已完成移轉行為，是倘認信賴保護原則與法不溯既往原則為憲法之基本理念，則

聲請人因信賴財政部於移轉行為時之函釋見解而為移轉行為即應為相同之保護，而不應與惡意漏稅者同視，依遺產及贈與稅法第五條之規定課以具有處罰漏稅性質之擬制贈與稅。易言之，縱認財政部上開函釋與遺產及贈與稅法施行細則第二十九條之規定於通案之適用並無何違憲之處，惟於本案實有難以適用之情，否則即有過度侵害人民之財產權而有違反憲法第二十三條比例原則之虞。

綜上論陳，行政法院八十五年判字第三十九號確定判決於聲請人之案件適用之遺產及贈與稅施行細則第二十九條，暨財政部七十九年九月六日台財稅字第七九〇二〇一八三三號函之規定，因抵觸憲法租稅法律主義、法不溯既往、信賴保護、法安定性、法可預測性、授權明確性、禁止類推適用、平等原則、行政自我拘束原則以及比例原則，應屬違憲無效之規定。爰請 鈞院大法官依聲請事項作成解釋為禱。另按，「大法官解釋案件，應參考制憲、修憲及立法資料，並得依請求或逕行通知聲請人、關係人及有關機關說明，或為調查。必要時，得行言詞辯論」，司法院大法官審理案件法第十三條第一項定有明文。由於本案涉及多項稅法上之重要原則，其所牽涉之人民基本權利義務保障非一般案件所可比擬，故本案實具有「原則上

之重要性」，爰聲請 大院大法官惠賜聲請人當庭予以說明之機會。

此致
大法官



3
0
3
0

附件一號：行政院八十五年度判字第三十九號判決

附件二號：遺產及贈與稅法施行細則第二十九條

附件三號：財政部七十九年九月六日台財稅字第七九〇二〇一八三三號函

附件四號：大法官釋字第三八五號解釋

附件五號：大法官釋字第三六九號解釋

附件六號：大法官釋字第二一八號解釋

附件七號：大法官釋字第二一〇號解釋理由書

附件八號：JAMES WILLARD HURST, DEALING WITH STATUTES, 83-84(1982)

附件九號：LAURENCE H. TRIBE, AMERICAN CONSTITUTIONAL LAW, 491 (1978)

附件十號：大法官釋字第五十四號解釋

附件十一號：大法官釋字第四七一號解釋之劉鐵錚大法官一部不同意見書

附件十二號：大法官釋字第二七一號解釋之吳庚大法官不同意見書

三行

此致

司
法
院

所附關係文件之名稱及件數

一
如後附表

六	五	四	三	二	一

中
華
民
國
八
十
八
年
五
月
十
四
日

聲請人姓名：

代理人姓名：

五
五
五
五

⑧
①
③
④

附件十三號：大法官釋字第三四六號解釋

附件十四號：行政法院判決

附件十五號：王建煊，租稅法，八十六年八月，第二八八頁

附件十六號：大法官釋字第四七二號解釋

附件十七號：大法官釋字第一五一號解釋

附件十八號：大法官釋字第二一〇號解釋文

受文者：司法院

主旨：有關聲請人向鈞院聲請解釋憲法乙案，敬請儘前處理，並懇請鑑核賜准聲請人等到院說明，無任感禱。

說明：

一、依據司法院大法官審理案件法第十三條第一項規定聲請。

二、聲請人於八十八年五月四日提出釋憲聲請書，茲因本案系爭釋函亟具不合法理情之規定，使人民一旦有未上市股票之買賣或遺贈情事，均有可能遭受稅捐稽徵機關援引適用該釋函而課以鉅額稅款，不異置廣大人民受憲法保障之財產權益有隨時遭受嚴重侵害之急迫狀態；包括聲請人及類此案件遭誤課之納稅人，為繳納鉅額贈與稅而向財政部台北市國稅局辦理之抵繳股票，短期內亦隨時有被國有財產局依法拍賣出售之窘迫可能，故敬請鈞院惠予儘前處理本案為荷。

三、又因本案系爭釋函涉及遺產及贈與稅法、稅捐稽徵實務、一般公認會計原理、證券交易實務暨公司法令規定……等諸多法理及實務見解問題，懇請鈞院依司法院大法官審理案件法第十三條第一項規定，鑑核賜准聲請人偕同相關專業人士等到院說明，無任感禱。

聲請人：

中華民國八十八年八月二十七日

財 政 部 函

正本

受文者：司法院大法官書記處

速別：

密等及解密條件：

發文日期：中華民國捌拾捌年拾貳月拾捌日 發文

發文字號：台財稅第八八一九四四六四二號

附件：如文

機關地址：台北市中正區(一〇〇)愛國西路二號

傳真：(〇二)二三二二八二〇七

主旨：有關

君申請釋憲案，涉及之遺產及贈與稅法施行細則第二十八條、第二十九條及本部七十九年九月六日台財稅第七九〇二〇一八三三號函釋，其立法意旨及法律意見，復如說明，請 查照。

說明：

- 一、復 貴處八十八年七月二日(八八)處大一字第一七三二〇號函。
- 二、遺產及贈與稅之課稅範圍，依遺產及贈與稅法第四條第一項規定：「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」而財產價值之計算，依同法第十條第一項規定：「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；。。」為執行上開條文所定「時價」，同法施行細則第四章定有估價標準，於適用有疑義時



，再以函釋闡明。茲就本件涉及之細則及函釋說明如次：

(一) 遺產及贈與稅法施行細則第二十八條規定：「凡已在證券交易所上市（以下稱上市）或證券商營業處所買賣（以下稱上櫃）之有價證券，依繼承開始日或贈與日該項證券之收盤價估定之：：：」，係因遺產或贈與標的為公開上市或上櫃之有價證券時，其同一天之市場成交價有多種，為免時價認定之困擾，爰明定以收盤價為準。

(二) 遺產及贈與稅法施行細則第二十九條規定：「未上市或上櫃之股份有限公司股票，除前條第二項規定情形外，應以繼承開始日或贈與日該公司之資產淨值估定之。：：：」係因未上市、未上櫃公司股票，於繼承日或贈與日，常因無交易記錄，或縱有交易紀錄，惟因交易不頻繁或因非屬公開市場之買賣，其價格易淪為人為控制，而難以認定其客觀之市場價格，爰明定以公司資產淨值估定。

(三) 本部七十九年九月六日台財稅第七九〇二〇一八三三號函：「稽徵機關於核算遺產或贈與財產中未上市公司股票之資產淨值時，對其轉投資持有之上市公司股票，應依遺產及贈與稅法施行細則第二十八條規定估價。」即應就未上市公司持有之上市股票，先



接收盤價格調整上市股票價值後（而不是公司帳載之買入成本），再計算資產淨值，以符合遺產及贈與稅法第十條「時價」之規定。若依遺產及贈與稅法施行細則第二十九條核算資產淨值時，對未上市公司持有之上市公司股票，僅依原公司帳載成本計算，則不同之未上市公司持有相同之上市公司股票，將因不同時點購買成本之不同而產生不同之估價，有違課稅公平；又財團企業大股東，得藉成立控股公司（未上市），於財團企業股票上市前或上市後低價時，將財團企業股票移轉於控股公司，於上市公司股票上漲時，按較低之成本價計算，則其直接持有之控股公司股票淨值，將不受股價上漲之影響，於繼承或贈與時，即得按較低之價值課稅，而於上市公司股價下跌低於成本價時，依財務會計穩健原則所採之成本市價孰低法，卻得按較低之市價核算淨值課稅，除助長投機外，相較於直接持有上市公司股票之股東，應按上漲後股票之價值課稅，亦顯有違課稅公平，故基於遺產及贈與稅法第十條「遺產及贈與財產之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準」之規定，函釋核算未上市公司股票之資產淨值時，對其轉投資持有之上市公司股票，應依遺產及贈與稅法施行細則第二十八條規定估價，即依繼承日或贈與日上市公司股票



之收盤價計算。

三、有關資產淨值之計算：

本部六十六年八月十五日台財稅第三五四四〇號函釋：「遺產及贈與稅法施行細則第二十九條所稱『資產淨值』一詞，係指營利事業資產總額與負債總額之差額而言。」惟於核算公司之資產淨值時，本部七十一年三月十九日台財稅第三一八九七號及七十年十二月三十日台財稅第四〇八三三號函，早已明示就公司持有之土地，應依行為日當期之土地公告現值計算，及對公司未分配盈餘之計算，應以經稽徵機關核定之未分配盈餘為準，顯非以公司帳載淨值為準，系爭七十九年九月六日台財稅第七九〇二〇一八三三號函釋，係就淨值計算再為補充闡明，與以往函釋並無抵觸。另本部八十七年十一月二十六日台財稅第八七一九七二八〇一號函釋：「未上市公司股票淨值之核算，就該公司持有之上市公司股票，於依繼承日或贈與日收盤價計算時，不預扣證券交易稅及手續費。」（以上函釋詳附件影本）。

四、本件 君申請釋憲補充理由，對稅法規定多所誤解，茲擇其要者說明如下：

（一）遺產稅之課徵，制度上有採總遺產稅者，亦有採分遺產稅（又稱繼承稅）者，而贈與稅課徵之目的，係避免當事人死亡前無償移



轉財產致影響死亡後遺產稅之課徵，故贈與稅通稱係遺產稅之輔助稅，遺產稅採總遺產稅者，贈與稅係採贈與人稅，即對贈與人課徵贈與稅，而採分遺產稅者，其贈與稅則係採受贈人稅，即對受贈人課徵贈與稅，我國遺產稅係採總遺產稅制，故贈與稅係採贈與人稅，且為避免重複課稅，受贈人非自營利事業受贈之財產，所得稅法第四條第一項第十七款明訂免納所得稅，顯然贈與稅並非對取得利益之人課稅。

(二) 贈與稅係因生前贈與移轉財產行為而就贈與時贈與財產價值課徵之移轉稅，而非就受贈人取得財產後變現之金額課稅，蓋受贈人取得後，可能為有償移轉，亦可能為無償移轉（贈與或繼承），如應俟受贈人出售並確實獲取利得後始得課贈與稅，則富豪之家可經由贈與、再轉贈與，將非現金財產代代相傳而規避遺產稅及贈與稅，殊與遺產稅平均社會財富之目的相違，又受贈人事後縱將受贈物出售，而其售價與受贈時之價值不同時，係受贈人取得後產生虧損或所得問題，該部分與贈與人無關，即贈與額與稅額並不隨之而產生增減變化，申請釋憲理由稱應俟繼受人出售並確實獲取利得後始課贈與稅，方與憲法之比例原則相符，應係誤解贈與未上市、未上櫃公司股票，稽徵機關係就贈與時（或贈與日



（該公司繼續經營情況下之資產淨值估價課稅，至於贈與後，該公司持有之上市公司股票價格漲跌、有無出售以及出售後有無再買進等，均與贈與人無關，又受贈人取得該股票後亦可隨時再為移轉，與該未上市、未上櫃公司轉投資持有之上市公司股票有無出售亦無關。

（四）證券交易稅係就有價證券之買賣行為課稅，贈與行為不課證券交易稅（註：以顯著不相當代價出售未上市公司股票，售價部份課證券交易稅，淨值與售價差額部份，則課贈與稅不課證券交易稅），惟受贈人事後出售時，仍應就該買賣行為課徵證券交易稅，其前後有二個行為，並無贈與稅與證券交易稅重複課稅之情事。

五、系爭

投資股份有限公司，如申請釋憲理由所稱「其所持有之上市公司股票幾乎為公司之全部財產」，於七十九年四月十八日該公司持有之

公司股票收盤價每股八十元，該公司每股淨值一二九·八元，而七十九年八月十日 公司股票收盤價每股三十一元，該公司每股淨值六十六·六元，惟 君之轉讓價格均為每股五十元，且依其所述理由， 公司股票價不論多高，只要在其成本價之上， 投資股份有限公司每股之價值均為五十元，就一股票投資公司而言，其所投資之股票價格上漲，若謂該投資公司股票之市場價格不受影響，顯與事實相違



。又申請釋憲理由謂若知應接收盤價核算淨值，則其只要多繳約二百萬元之證券交易稅，似亦說明，其若知應接收盤價核算淨值，則可按每股一二九·八元及六十六·六元出售，顯然該股票於系爭行為日是有該等價值，而僅以五十元讓售，是以其涉有遺產及贈與稅法第五條第二款「以顯著不相當之代價讓與財產」之事證明確，併予陳明。

正本：司法院大法官書記處

副本：

部長邱正雄