

## 憲法法庭陳述意見書

案號 111年度憲民字第205號  
聲請人 游韻臻

聲請人 李昱德

訴訟代理人 許英傑律師  
陳亭熹律師

1 為法規範憲法審查及裁判憲法審查事件，提出意見陳述事：

2

3 謹依112年11月27日憲法法庭通知書所諭，就爭點題綱「三、」部  
4 分陳述意見如下：

5 一、遺產及贈與稅法第15條第1項(下稱系爭規定)未設有相應之扣  
6 除規定，致被繼承人倘有死亡前二年贈與之情形，配偶無從主  
7 張剩餘財產差額分配之扣除，一律課徵遺產稅，已違反量能課  
8 稅原則而牴觸憲法第七條之平等權。

9 (一)按「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在  
10 法律上一律平等。」、「憲法第七條規定人民之平等權應予保  
11 障。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該  
12 法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與

1 規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定。」憲  
2 法第7條及釋字第682號、第694號可資參照。

3 次按「依系爭規定納稅義務人及其配偶就非薪資所得合併計  
4 算所得淨額後，適用累進稅率之結果，其稅負仍有高於分別  
5 計算後合計稅負之情形，因而形成以婚姻關係之有無而為稅  
6 捐負擔之差別待遇。按婚姻與家庭植基於人格自由，為社會  
7 形成與發展之基礎，受憲法制度性保障（本院釋字第五五四  
8 號解釋參照）。如因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待  
9 遇，致加重夫妻之經濟負擔，則形同對婚姻之懲罰，而有違憲  
10 法保障婚姻與家庭制度之本旨，故系爭規定所形成之差別待  
11 遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係  
12 合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始  
13 合於平等原則。…又立法者固得採合併計算制度，以避免夫  
14 妻間不當分散所得，惟應同時採取配套措施，消除因合併計  
15 算稅額，適用較高級距累進稅率所增加之負擔，以符實質公  
16 平原則。再立法者得經由改進稽徵程序等方式，以減少稽徵  
17 成本，而不得以影響租稅公平之措施為之。至於維持財政收  
18 入，雖攸關全民公益，亦不得採取對婚姻與家庭不利之差別  
19 待遇手段。綜上所述，系爭規定有關夫妻非薪資所得強制合  
20 併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，因與上述立法  
21 目的之達成欠缺實質關聯，而與憲法第七條平等原則有違。」「  
22 「…又現行單一定額之薪資所得特別扣除額規定，未考量不  
23 同薪資所得者間之必要費用差異，過於簡化，對於因工作必  
24 要，須支出顯然較高之必要費用者，確會產生適用上之不利  
25 差別待遇結果，致有違量能課稅所要求的客觀淨值原則。在  
26 此範圍內，系爭規定一及二之差別待遇手段與其目的之達成  
27 間欠缺合理關聯，而與憲法第7條平等權保障之意旨不符。」「  
28 「…此類非都市土地，性質與依都市計畫法指定之公共設施  
29 保留地相似，在土地增值稅之徵免上，理應等同處理，俾符合

1 租稅公平原則及憲法第7條保障平等權之意旨。然系爭規定僅  
2 就依都市計畫法指定之公共設施保留地，免徵其土地增值稅，  
3 而非都市土地經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用  
4 地者，則不在免徵土地增值稅範圍內。衡諸上述，其差別待遇  
5 顯不合理，且相關機關對此等差別待遇並無合理之說明，是  
6 於此範圍內，系爭規定之差別待遇手段與其目的之達成間欠  
7 缺合理關聯，而與憲法第7條保障平等權之意旨不符。」分別  
8 為釋字第696號(參附件12)、第745號(參附件13)、第779號(參  
9 附件14)解釋理由書所明揭。

10 再按「更就立法目的而言，增訂民法第一千零三十條之一規  
11 定既為實現憲法保障男女平等、維護婚姻及家庭之目的，旨  
12 在給予婚姻關係存續中夫或妻對家務、教養子女及婚姻共同  
13 生活之貢獻，在夫妻聯合財產制度之下，前所未獲得之公平  
14 評價。…尤其本院釋字第四一〇號解釋已宣示男女平等原則，  
15 優先於財產權人之『信賴』後，增訂民法第一千零三十條之一  
16 規定不具有溯及效力，已屬立法者對民法親屬編修正前原已  
17 存在之法律秩序之最大尊重，司法機關實欠缺超越法律文義，  
18 以漏洞補充之方式作成限制新法適用範圍之過渡條款之憲法  
19 基礎，否則即難免違反男女平等原則以及婚姻與家庭為社會  
20 形成與發展之基礎，應受憲法保障之意旨(憲法第七條、第一  
21 百五十六條、憲法增修條文第十條第六項及本院釋字第五五  
22 四號解釋參照)。」亦為釋字第620號(參附件15)解釋理由書  
23 所明揭。

24 準此以言，夫妻剩餘財產分配制度係為實現憲法保障男女平  
25 等、維護婚姻及家庭之意旨，故系爭規定所形成之差別待遇  
26 應受較為嚴格之審查，除目的須合憲外，倘差別待遇手段與  
27 目的間欠缺實質關聯，亦與憲法第7條保障平等權之意旨有違。

1 (二) 經查，系爭規定將形成適用上之不利差別待遇結果，且差別  
2 待遇手段與目的間欠缺實質關聯，而與憲法第7條保障平等權  
3 之意旨不符。茲分述如下：

4 **1. 系爭規定將形成適用上之不利差別待遇結果。**

5 查系爭規定略以：「被繼承人死亡前二年內贈與下列個人之  
6 財產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其  
7 遺產總額，依本法規定徵稅：一、被繼承人之配偶。二、被  
8 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  
9 定之各順序繼承人。三、前款各順序繼承人之配偶。」規範  
10 被繼承人死亡前二年內贈與特定人之財產，應視為被繼承人  
11 之遺產課徵遺產稅，然此際縱使該財產於贈與前原屬夫妻之  
12 婚後財產，配偶卻不得在該財產被「視為遺產」時，主張剩  
13 餘財產分配之扣除，而必須按該財產總額核課遺產稅，本案  
14 即為適例。是以，同一筆婚後財產，倘被繼承人未於死亡前  
15 二年內為贈與，配偶於課徵遺產稅時即得主張剩餘財產差額  
16 分配之扣除；然若被繼承人係於死亡前二年內為贈與，配偶  
17 於課徵遺產稅時卻不得主張剩餘財產差額分配，須按該財產  
18 總額負擔稅金，系爭規定之適用已形成以「是否為被繼承人  
19 死亡前兩年內贈與」而為稅捐負擔之差別待遇。

20 **2. 系爭規定之差別待遇手段與目的間欠缺實質關聯。**

21 A. 揆諸民法第1030條之1剩餘財產分配請求權之立法理由：

22 「聯合財產關係消滅時，以夫妻雙方剩餘財產之差額，平  
23 均分配，方為公平，亦所以貫徹男女平等之原則。例如夫  
24 在外工作，或經營企業，妻在家操持家務，教養子女，備  
25 極辛勞，使夫得無內顧之憂，專心發展事業，其因此所增  
26 加之財產，不能不歸功於妻子之協力，則其剩餘財產，除  
27 因繼承或其他無償取得者外，妻自應有平均分配之權利，  
28 反之夫妻易地而處，亦然」可知，夫或妻之剩餘財產差額  
29 分配請求權，乃立法者就夫或妻對家務、教養子女及婚姻

共同生活貢獻所為之法律上評價，婚後增加之財產夫妻均應有平均分配之權利；釋字第620號解釋意旨亦闡明民法第1030條之1關於夫妻剩餘財產分配請求權之制定，係為實現憲法保障男女平等、維護婚姻及家庭之目的，旨在給予婚姻關係存續中夫或妻對家務、教養子女及婚姻共同生活之貢獻，人民此部分權利應受憲法制度性保障，合先敘明。

B. 系爭規定以「是否為被繼承人死亡前兩年內贈與」區分配偶就婚後財產課徵遺產稅時，得否主張剩餘財產差額分配之扣除，而為稅捐負擔之差別待遇，已如前述。揆諸上開釋字意旨，保障男女平等、維護婚姻及家庭之目的應受憲法制度性保障，此並落實於夫妻剩餘財產分配請求權之制定。則僅以被繼承人死亡前贈與之時點，而為配偶得否主張剩餘財產差額分配之區分，形成稅捐負擔之差別待遇，致配偶間對於家務、教養子女及婚姻共同生活貢獻無從獲得法律上評價，實有違憲法保障男女平等、維護婚姻及家庭之本旨。故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，否則即與憲法保障之平等權有違。

C. 又立法者固得採行相關制度，以避免被繼承人於死亡前不當分散所得，規避遺產稅課徵，惟應同時採取配套措施，令課徵標的在贈與前為婚後財產時，配偶得主張剩餘財產差額分配，使配偶對於家務、教養子女及婚姻共同生活貢獻可獲得法律上評價，以符實質公平原則。再遺產及贈與稅法本有配偶得主張剩餘財產差額分配扣除之規定，則依系爭規定視為遺產課稅之婚後財產，縱令配偶得主張剩餘財產差額分配，亦不致重大影響稽徵程序或稽徵成本，自不得以影響租稅公平之措施為之。至於維持財政收入，雖攸關全民公益，亦不得採取對男女平等、婚姻與家庭不利

之差別待遇手段。從而，系爭規定未考量配偶共同生活貢獻，僅以「是否為被繼承人死亡前兩年內贈與」而為稅捐負擔之差別待遇，亦未敘明被繼承人死亡前兩年內贈與之婚後財產，視為遺產課稅時即無須考慮配偶共同生活貢獻之理由為何，其差別待遇手段實與立法目的之達成欠缺實質關聯。

(三) 綜上所述，系爭規定未設有相應之扣除規定，致被繼承人倘有死亡前二年贈與婚後財產之情形，配偶無從主張剩餘財產差額分配之扣除，須就該婚後財產總額課徵遺產稅，已違反量能課稅原則而牴觸憲法第七條之平等權，應受違憲之宣告。

## 二、倘認系爭規定於適用時，配偶得就「視為遺產」之標的併依同法第17條之1第1項之規定主張扣除，或屬合於憲法規範目的之解釋，而有合憲解釋之空間。

(一) 本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，系爭規定適用時，與之相關連之夫妻剩餘財產差額分配，亦應許人民併依同法第17條之1第1項之規定主張扣除。

1. 按「所謂符合憲法之法律解釋，指應依憲法之規範意旨及價值體系解釋法律，而於某項法律規定有多種解釋可能時，為避免該項法律被宣告為違憲，應採可導致其合憲之解釋。符合憲法解釋原則之依據係憲法第一百七十一條及第一百七十二條關於法律或命令與憲法牴觸者無效之規定，及法秩序統一性之法理。此項解釋為體系解釋之一種，在於探討某項規定在整個法體系中的地位及功能，以解決規範衝突。又此項合憲解釋係以法律為對象，性質上屬法律之解釋，惟在其具體化的過程中，尚須對憲法加以詮釋，一方面在於保全法律，以維護法秩序的安定，他方面亦在開展憲法，以實踐憲法的規範功能。」為釋字第437號大法官王澤鑑協同意見書(參附件16)所明揭。

1 次按「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，固係指  
2 人民有依據法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及  
3 納稅期間等項而負納稅義務之意，然課人民以繳納租稅之法  
4 律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本  
5 於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適  
6 用。…是經核准獎勵投資之外國公司於獎勵投資條例施行期  
7 間屆滿後，既仍得享受免稅優惠，其與此相關連之總公司稅  
8 負，自應併依同條例第十六條第三項扣繳所得稅，方符原立  
9 法意旨。」為釋字第385號解釋理由書(參附件17)所明揭。  
10 準此以言，租稅法律於適用時，如有權利義務相關連者，當  
11 不得任意割裂適用，方符法律適用之整體性及權利義務之平  
12 衡。

- 13 2. 經查，參酌遺產及贈與稅法第15條第1項之文義，其中並未  
14 規範配偶於此「視為遺產」之情形，能否主張剩餘財產差額  
15 分配。而配偶能否主張剩餘財產差額分配，涉及憲法保障男  
16 女平等、維護婚姻及家庭之意旨，影響人民之平等權、財產  
17 權甚鉅，已如前述。又揆諸上開釋字第385號意旨，課人民  
18 以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義  
19 務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當  
20 不得任意割裂適用。則被繼承人倘將婚後財產於死亡前二年  
21 內為贈與，於被繼承人死亡時雖已非夫或妻「現存」之財產，  
22 然系爭規定仍將此婚後財產「視為遺產」而予課稅，對人民  
23 之稅捐負擔無異於未贈與之情形，故本於法律適用之整體性  
24 及權利義務之平衡，系爭規定適用時，既使人民須負擔與贈  
25 與前相同之課稅基礎，則若該「視為遺產」之標的於贈與前  
26 為夫妻婚後財產，與此相關連之夫妻剩餘財產差額分配，亦  
27 應許人民併依同法第17條之1第1項之規定主張扣除，以免造  
28 成割裂適用之結果，方符原立法意旨。

1 (二) 財政部97年1月14日台財稅字第09600410420號函(下稱系爭  
2 函)對於法律擬制效果之認定,與行政機關就其他類型案件之  
3 認定標準明顯不同,將使依系爭函作成之行政處分違反禁止  
4 恣意原則,應不予適用。

- 5 1. 按「行政行為,非有正當理由,不得為差別待遇。」、「法規  
6 範是否符合平等原則之要求,應視該法規範所以為差別待遇  
7 之目的是否合憲,及其所採取之分類與規範目的之達成間,  
8 是否存有一定程度之關聯性而定。」行政程序第6條、釋字  
9 第750號解釋意旨可資參照。

10 次按「有左列情形之一者,視為銷售貨物:…營業人解散或  
11 廢止營業時所餘存之貨物,或將貨物抵償債務、分配與股東  
12 或出資人者。」、「對外營業事項之發生,營利事業應於發生  
13 時自他人取得原始憑證,如進貨發票,或給與他人原始憑證,  
14 如銷貨發票…」、「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給  
15 與,應自他人取得憑證而未取得,或應保存憑證而未保存者,  
16 應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證,經查明認定  
17 之總額,處百分之五以下罰鍰…」加值型及非加值型營業稅  
18 法第3條第3項第2款、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿  
19 憑證辦法第21條第1項及稅捐稽徵法第44條第1項分別定有  
20 明文。

21 2. 經查,

22 A. 系爭函就「依遺產及贈與稅法第15條規定併入遺產總額課  
23 稅者,不得列入剩餘財產差額分配請求範圍」之解釋,已  
24 增加法律所無之限制,侵害人民財產權,亦違反平等原則,  
25 已違反法律保留原則甚明,自應受違憲宣告,詳如聲請人  
26 111年3月17日法規範憲法審查及裁判憲法審查聲請書第  
27 10-13頁所載,合先敘明。

28 B. 再參酌上開營業稅法、相關憑證辦法及稅捐稽徵法之規定,  
29 及最高行政法院99年判字第508號行政判決內容:「另營業

1 稅法第3條第3項第2款既係規定『視為銷售』，乃法律擬制  
2 之銷售，自與上訴人實際有無銷售之營業行為無涉。經核  
3 並無不合。」可知，營業稅法亦有所謂「視為銷售」之規  
4 範，即以法律擬制方式，將特定行為視為銷售，而就此種  
5 「視為銷售」情形，行政機關即認相關權利義務及法律適  
6 用均與銷售行為相同，得援引不同法規據以規範、處罰。  
7 然查，系爭規定亦是將被繼承人二年內贈與特定人之財產  
8 「視為遺產」課徵遺產稅，將特定財產以法律擬制之方式  
9 視為遺產，使特定財產之性質與遺產無異，則特定財產既  
10 經法律擬制視為遺產，相關權利義務及法律之適用，自應  
11 與被繼承人原有遺產相同，而無區分之理，配偶既得對被  
12 繼承人原有遺產主張夫妻剩餘財產差額分配之扣除，對於  
13 擬制視為遺產之特定財產，應認配偶亦得主張扣除，始與  
14 其視為遺產之性質及法律適用之整體性無違。系爭函卻認  
15 為經系爭規定「視為遺產」之財產，不得再列入剩餘財產  
16 差額分配請求範圍，除與法律擬制之效果相違，更與行政  
17 機關自身對於營業稅法「視為銷售」即等同銷售、得據以  
18 適用不同法規之稽徵實務及訴訟主張相悖，足見系爭函對  
19 於法律擬制效果之認定，與行政機關就其他類型案件之認  
20 定標準明顯不同，此將使依系爭函作成之行政處分違反禁  
21 止恣意原則，系爭函應不予適用。

22 (三) 綜上所述，系爭規定或有合憲性解釋之空間，即系爭規定於  
23 適用時，倘該「視為遺產」之標的於贈與前為夫妻之婚後財  
24 產，則應許配偶主張夫妻剩餘財產差額分配之扣除，方屬合  
25 於憲法規範目的之解釋。

26 **三、遺產及贈與稅法第17條第1項第1款「被繼承人遺有配偶者，自**  
27 **遺產總額中扣除四百萬元」之規定，尚無從作為認定系爭規定**  
28 **是否合憲之依據。**

1 (一) 按「下列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：一、被繼承人遺有配偶者，自遺產總額中扣除四百萬元。」、「被繼承人之配偶依民法第一千零三十條之一規定主張配偶剩餘財產差額分配請求權者，納稅義務人得向稽徵機關申報自遺產總額中扣除。」遺產及贈與稅法第17條第1項第1款、第17條之1第1項分別定有明文。

7 次按「憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待。」、「憲法第七條所揭示之平等原則非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，要求本質上相同之事物應為相同之處理，不得恣意為無正當理由之差別待遇。法律為貫徹立法目的，而設行政罰之規定時，如因處罰對象之取捨，而形成差別待遇者，須與立法目的間具有實質關聯，始與平等原則無違。」分別為釋字第385號解釋文(參附件17)、第666號解釋理由書(參附件18)所明揭。

18 準此以言，憲法第七條所揭示之平等原則非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，要求本質上相同之事物應為相同之處理，不得恣意為無正當理由之差別待遇。

22 (二) 經查，遺產及贈與稅法第17條第1項第1款雖有「被繼承人遺有配偶者，自遺產總額中扣除四百萬元」之規定，然此針對遺有配偶者，一概扣除相同數額之方式，除未慮及不同個案遺產數額可能有重大落差，相同之扣除額度似難保障人民在法律上地位之實質平等；況同法第17條之1另就夫妻剩餘財產差額分配之扣除訂有規範，足見扣除四百萬元與配偶得否請求夫妻剩餘財產差額分配之扣除，二者顯屬無涉，立法目的亦非相同，人民本得分別主張。是以，縱使均得主張扣除四

百萬元，人民仍會因系爭規定之適用，導致部分個案無法主張夫妻剩餘財產差額分配扣除，形成不利差別待遇之結果，此扣除四百萬元之規定自無從作為認定系爭規定是否合憲之依據。

四、應再予強調者係，系爭規定尚難以稽徵經濟、節省稽徵成本或增加財政收入為由，合理化其於適用上對於量能平等課稅原則造成之衝擊。蓋遺產及贈與稅法本有配偶得主張剩餘財產差額分配扣除之規定，則系爭規定縱令配偶得主張剩餘財產差額分配，亦不致重大影響稽徵程序或稽徵成本，已如前述。況細繹與稅捐稽徵實務相關之釋字內容，可知在實踐稽徵經濟原則時，亦應兼顧租稅公平性、租稅法律主義及量能平等課稅原則，以免發生實際上背離平等原則，損及個案衡平正義之情形。茲彙整相關釋字內容如下：

| 字號      | 要旨                                                                                                              | 摘錄                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 釋字第745號 | 系爭規定固以兼顧稅捐稽徵成本之降低與量能課稅原則為由，僅許定額扣除，卻未考量不同薪資所得者間之必要費用差異性，會形成顯然之差別待遇，致有違量能課稅所要求的客觀淨值原則，且差別待遇手段與其目的之達成間欠缺合理關聯，應有違憲。 | 「主管機關考量薪資所得者與執行業務所得者是否為自力營生之不同(所得稅法第11條第1項參照)，固得就各自得減除之必要費用項目及最高額度等為合理之不同規範。然現行法令為兼顧稅捐稽徵成本之降低與量能課稅原則，准許執行業務所得者得按必要支出項目及額度減除必要費用，以計算執行業務所得(所得稅法第14條第1項第2類、執行業務所得查核辦法第4章、財政部發布之各年度執行業務者費用標準參照)。兩相對照，系爭規定一及二關於薪資所得之計算，僅許定額扣除，而不許薪資所得者於該年度之必要費用超過法定扣除額時，得以列舉或其他方式減除必要費用，形成顯然之差別待遇。 <u>此項差別待遇，與薪資所得者之是否為自力營生並無必然關聯。又現行單一定額之薪資所得特別扣除額規定，未考量不</u> |

|         |                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|         |                                                                                                                                     | <p><u>同薪資所得者間之必要費用差異，過於簡化，對於因工作必要，須支出顯然較高之必要費用者，確會產生適用上之不利差別待遇結果，致有違量能課稅所要求的客觀淨值原則。</u>在此範圍內，系爭規定一及二之差別待遇手段與其目的之達成間欠缺合理關聯，而與憲法第7條平等權保障之意旨不符。」</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 釋字第701號 | <p>系爭規定固以稅捐稽徵機關人力有限，逐一查證不易為由，而就醫藥費申報列舉扣除額須以付與上開醫療院所者為限始准予減除，但對避免浮濫或淪為規避稅負達成之效果尚非顯著，卻對受長期照護者之生存權形成重大不利之影響，手段與其目的之達成間欠缺實質關聯，應有違憲。</p> | <p>「系爭規定以上開醫療院所作為得否申報醫藥費列舉扣除額之分類標準，旨在避免浮濫或淪為規避稅負之工具；抑且，因全體納稅義務人之醫藥費支出，數量眾多龐雜，而稅捐稽徵機關人力有限，逐一查證不易，為使稅捐稽徵機關正確掌握醫藥費用支出，考量上開醫療院所健全會計制度具有公信力，有利稅捐稽徵機關之查核，而就醫藥費申報列舉扣除額須以付與上開醫療院所者為限始准予減除（財政部九十九年七月八日台財稅字第0九九00一八一二三0號函參照）。惟受長期照護者因醫療所生之費用，其性質屬維持生存所必需之支出，於計算應稅所得淨額時應予以扣除，不應因其醫療費用付與上開醫療院所以外之其他合法醫療院所而有所差異。<u>況是否屬醫藥費支出，稅捐稽徵機關仍可基於職權予以審核，以免規避稅負，不致增加過多行政稽徵成本。</u>故系爭規定所為之差別待遇對避免浮濫或淪為規避稅負達成之效果尚非顯著，卻對受長期照護者之生存權形成重大不利之影響，<u>難謂合於憲法保障受長期照護者生存權之意旨。</u>是系爭規定就受長期照護者之醫藥費，以付與上開醫療院所為限始得列舉扣除，而對於付與其他合法醫療院所之醫</p> |

|         |                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|         |                                                                                                         | 藥費不得列舉扣除，其差別待遇之手段與目的之達成間欠缺實質關聯，與憲法第七條平等原則之意旨不符，在此範圍內，系爭規定應不予適用。」                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| 釋字第696號 | 系爭規定固以忠實反映家計單位之節省效果、避免納稅義務人不當分散所得、稽徵成本與財稅收入等因素為由，而規定夫妻非薪資所得應強制合併計算，卻未考量到不同夫妻之差異性，手段與其目的之達成間欠缺實質關聯，應有違憲。 | 「查系爭規定之立法目的旨在忠實反映家計單位之節省效果、避免納稅義務人不當分散所得、考量稽徵成本與財稅收入等因素(參照立法院公報第七十九卷第五十九期第二十八頁及第三十一頁、財政部賦稅署代表於九十九年九月二十一日到本院之說明及財政部一〇〇年五月三十日台財稅字第一〇〇〇〇一九〇八一〇號函第十三頁)。 <u>惟夫妻共同生活，因生活型態、消費習慣之不同，未必產生家計單位之節省效果，且縱有節省效果，亦非得為加重課徵所得稅之正當理由。</u> 又立法者固得採合併計算制度，以避免夫妻間不當分散所得，惟應同時採取配套措施，消除因合併計算稅額，適用較高級距累進稅率所增加之負擔，以符實質公平原則。 <u>再立法者得經由改進稽徵程序等方式，以減少稽徵成本，而不得以影響租稅公平之措施為之。</u> 至於維持財政收入，雖攸關全民公益，亦不得採取對婚姻與家庭不利之差別待遇手段。綜上所述，系爭規定有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，因與上述立法目的之達成欠缺實質關聯，而與憲法第七條平等原則有違。 |
| 釋字第694號 | 系爭規定固以鼓勵國人孝親、課稅公平、徵起適足稅收及提昇稅務行政效率為由，而規定以無謀                                                              | 「系爭規定以無謀生能力之受扶養人之年齡作為分類標準，旨在鼓勵國人孝親、課稅公平、徵起適足稅收及提昇稅務行政效率。惟無謀生能力而有受扶養之需要者，不因其年齡滿二十歲及未滿六十歲，                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |

|         |                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|         | <p>生能力之受扶養人之年齡作為分類標準，然實則非但無大幅提升稅務行政效率之效益，卻對納稅義務人及其受扶養親屬之權益構成重大不利影響，手段與其目的之達成間欠缺實質關聯，應有違憲。</p>                    | <p>而改變其對於受扶養之需要，為扶養之納稅義務人亦因扶養而有相同之財務負擔，不因無謀生能力者之年齡而有所差異。系爭規定影響納稅義務人扶養較為年長而未滿六十歲之其他親屬或家屬之意願，致此等親屬或家屬可能無法獲得扶養，此與鼓勵國人孝親之目的有違；<u>且僅因受扶養者之年齡因素，致已扶養其他親屬或家屬之納稅義務人不能減除扶養親屬免稅額，亦難謂合於課稅公平原則</u>。再者，依系爭規定主張減除免稅額之納稅義務人，本即應提出受扶養者無謀生能力之證明文件，系爭規定除以受扶養者無謀生能力為要件外，另規定未滿二十歲或滿六十歲為限制要件，<u>並無大幅提升稅務行政效率之效益，卻對納稅義務人及其受扶養親屬之權益構成重大不利影響</u>。是系爭規定所採以年齡為分類標準之差別待遇，其所採手段與目的之達成尚欠實質關聯，其差別待遇乃屬恣意，違反憲法第七條平等原則。」</p> |
| 釋字第650號 | <p>縱稽徵機關對公司資金貸與股東或他人而未收取利息，逕予設算利息收入，據以課徵營利事業所得稅乙事，施行已久、或有助於增加國家財政收入、減少稽徵成本、防杜租稅規避，惟此規定增加納稅義務人法律所無之租稅義務，應有違憲。</p> | <p>「財政部八十一年一月十三日修正發布之營利事業所得稅查核準則第三十六條之一規定，稽徵機關依本條第二項規定就公司資金貸與股東或他人而未收取利息等情形，逕予設算利息收入，據以課徵營利事業所得稅。惟上開查核準則之訂定，並無所得稅法之明確授權；其第三十六條之一第二項擬制設算利息收入之規定，亦欠缺法律之依據，<u>縱於實務上施行已久，或有助於增加國家財政收入、減少稽徵成本，甚或有防杜租稅規避之效果，惟此一規定擴張或擬制實際上並未收取之利息，涉及租稅客體之範圍，並非稽徵機關執行所得稅法之技術性或細節性事</u></p>                                                                                                                          |

|         |                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                          |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|         |                                                                                    | <u>項，顯已逾越所得稅法之規定，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符。」</u>                                                                                                                                                                                                   |
| 釋字第318號 | 系爭規定固以節省稅捐稽徵成本為由，規定義務人應與配偶及其他受扶養之親屬合併申報課稅，卻未考量可能產生較其單獨計算更重之稅負，與租稅公平原則有所不符，應通盤檢討改進。 | 「關於綜合所得稅之納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養之親屬合併申報課稅之規定， <u>乃以減少申報及稽徵件數，節省徵納雙方勞費為目的</u> 。就合併申報之程序而言，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。 <u>惟合併課稅時，如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則有所不符</u> 。首開規定雖已於中華民國七十八年十二月三十日作部分修正，主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況，就其免稅額及扣除額等規定，通盤檢討改進。」 |

五、綜上所述，遺產及贈與稅法第15條第1項規定、財政部97年1月14日台財稅字第09600410420號函確有違憲之情，侵害人民權利甚鉅。為此，懇請 鈞庭鑒核，賜判決如聲請人之聲明，以保民權，實感德便。

#### 附屬文件之名稱及其件數

| 文件編號 | 文件名稱或內容              | 備註 |
|------|----------------------|----|
| 附件12 | 大法官釋字第696號解釋理由書影本乙份。 |    |
| 附件13 | 大法官釋字第745號解釋理由書影本乙份。 |    |
| 附件14 | 大法官釋字第779號解釋理由書影本乙份。 |    |
| 附件15 | 大法官釋字第620號解釋理由書影本乙份。 |    |
| 附件16 | 大法官釋字第437號協同意見書影本乙份。 |    |
| 附件17 | 大法官釋字第385號解釋文影本乙份。   |    |
| 附件18 | 大法官釋字第666號解釋理由書影本乙份。 |    |

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8

此致

憲法法庭 公鑒

中華民國 113 年 1 月 15 日

具狀人 游韻臻

李昱德

撰狀人 許英傑律師

陳亭熹律師