

憲法法庭 113 年憲判字第 11 號判決部分不同意見書

楊惠欽大法官 提出

尤伯祥大法官 加入

本席就本號判決主文第二項、第四項及主文第三項關於主文第二項部分，尚難同意，其餘部分則敬表贊同。爰就不同意部分，提出本意見書。

壹、本號判決主文第二項（下稱主文二）部分

本號判決主文二係以遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第 15 條第 1 項第 1 款（下稱系爭規定），關於被繼承人死亡前 2 年內贈與配偶之財產視為被繼承人之遺產（下稱系爭擬制遺產），併入被繼承人遺產總額部分之規定合憲為前提，認系爭規定「對被繼承人之配偶，就其受被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產，欠缺相當於遺產及贈與稅法第 17 條之 1 所定剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除之規定，於此範圍內，不符憲法第 7 條保障平等權之意旨。」

查：（1）此部分之爭議，係因被繼承人即死亡配偶死亡前 2 年內贈與配偶（下稱生前贈與）之財產（即系爭擬制遺產），因系爭規定被擬制為被繼承人遺產，而與「被繼承人死亡時所遺財產」，併計入被繼承人遺產總額；但為生存配偶之夫妻剩餘財產差額分配扣除額之計算時，因依民法第 1030 條之 1 規定，系爭擬制遺產非屬被繼承人即死亡配偶於死亡時之婚後財產，而不得計入核算夫妻剩餘財產差額分配請求之財產範圍，致得列報剩餘財產差額分配之扣除額金額，少於本號判決聲請人二之主張而衍生。（2）又上所稱「被繼承人

死亡時所遺財產」，係指被繼承人所有而於其死亡時所存在之財產，就財產型態言，包含動產、不動產、具財產價值之權利等，就取得時點言，包含婚前財產、婚後財產；但因夫妻剩餘財產差額分配之財產係指婚後財產，而系爭擬制遺產，就生存配偶言，因係於夫妻關係存在時受贈之財產，固屬生存配偶之婚後財產，惟依上述之主文二爭議，系爭擬制遺產必須認屬被繼承人即死亡配偶之財產，且屬得計入夫妻剩餘財產分配範圍之婚後財產，生存配偶始得因主文二而增加剩餘財產之分配額，進而增加遺贈稅法第 17 條之 1 第 1 項規定所稱之扣除額，並因而減少遺產稅額。然此等已經被繼承人生前贈與之財產，就被繼承人即死亡配偶言，其原所有之原因，係可能存有非屬得計入夫妻剩餘財產差額分配計算範圍者(民法第 1030 條之 1 第 1 項但書規定參照)；亦即僅自系爭擬制遺產之可能來源言，其中若有屬死亡配偶之婚前財產，而不得計入夫妻剩餘財產差額分配計算範圍者，則雖有本號判決主文二之諭知，亦非得因而受有減少遺產稅之利益。(3) 因本號判決主文二係涉及夫妻剩餘財產差額分配請求，而得計入計算者又限於夫妻之婚後財產，故為利說明，以下所稱「被繼承人所存遺產」係指被繼承人死亡時所遺財產中屬得計入剩餘財產分配範圍之婚後財產，另所稱「生前贈與」(包含遭擬制為遺產者)亦同。均先此敘明。

以下爰分述本席難以同意本號判決主文二之理由：

- 一、被繼承人所存遺產與系爭擬制遺產，雖均被計入遺產總額，但就夫妻剩餘財產差額分配言，二者並不具可相提併論性，而不生是否違反平等權保障之問題

(一) 系爭擬制遺產尚不因系爭規定致被計入被繼承人之遺產總額，即於遺產稅申報之夫妻剩餘財產差額分配上，當然得認與被繼承人所存遺產係相同事物，而應相同處理

系爭規定規定：「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：一、被繼承人之配偶。」其目的係為填補因系爭規定而被評估為有相當可能屬遺產先付之財產移轉，無法課稅，或無法計入遺產稅累進稅率計算，所產生之課稅漏洞（本號判決理由第 46 段參照）。

另夫妻剩餘財產差額分配，係基於民法第 1030 條之 1 第 1 項：「法定財產制關係消滅時，夫或妻現存之婚後財產，扣除婚姻關係存續所負債務後，如有剩餘，其雙方剩餘財產之差額，應平均分配。但下列財產不在此限：一、因繼承或其他無償取得之財產。二、……」之規定，而此規定則係為彰顯夫妻對於婚姻共同生活之貢獻，使於財產制關係消滅時，弱勢一方具有最低限度保障之目的而制定（本條之立法理由參照）。

至於本號判決主文二所指之遺贈稅法第 17 條之 1 則規定：「(第 1 項) 被繼承人之配偶依民法第 1030 條之 1 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。(第 2 項) 納稅義務人未於稽徵機關核發稅款繳清證明書或免稅證明書之日起 1 年內，給付該請求權金額之財產予被繼承人之配偶者，稽徵機關應於前述期間屆滿之翌日起 5 年內，就未給付部分追繳應納稅賦。」

亦即遺贈稅法第 17 條之 1 第 1 項僅係基於民法第 1030 條之 1 所規定夫妻剩餘財產差額分配請求之規範意旨，在遺產稅申報上，為得自遺產總額中扣除之確認；而同條第 2 項規定，更係基於民法第 1030 條之 1 所規定之夫妻剩餘財產差額分配請求權，如上述之立法目的及性質上應發生之財產所有權歸屬變動，為防杜生存配偶之「假行使真扣除」，並使繼承人有充裕時間辦理給付生存配偶主張之剩餘財產差額分配請求權金額之財產而為。

經查：

- 1、系爭規定係屬將被繼承人所存遺產與系爭擬制遺產均計入被繼承人遺產總額之規定；至於生存配偶主張夫妻剩餘財產差額分配請求權之結果，係所主張之差額分配金額得列入被繼承人遺產總額之扣除額。亦即系爭規定與遺贈稅法第 17 條之 1 在遺產稅制上係分屬計算遺產總額與遺產淨額之不同定位之規範。
- 2、承前可知，夫妻剩餘財產差額分配之制度及其要件係基於民法第 1030 條之 1 之規定，而遺贈稅法第 17 條之 1 則係因民法第 1030 條之 1 規定，所生夫妻財產所有權歸屬之變動，基於實質課稅原則及避免生存配偶藉差額分配請求權為「假行使真扣除」之弊端而為，尚與系爭規定係為避免遺產先付之財產移轉所生遺產稅課稅漏洞之目的，顯然有別。

從而，遺贈稅法第 17 條之 1 係為在遺產稅上，落實實質課稅原則，乃將夫妻剩餘財產差額分配請求作為扣除額，

以計算遺產淨額，而系爭擬制遺產與被繼承人所存遺產，雖因系爭規定而同被計入被繼承人之遺產總額，但尚無從因之即謂二者於遺產稅申報之夫妻剩餘財產差額分配扣除額上，屬相同事物，而應相同處理。

（二）依本號判決所稱「生存配偶潛在經濟貢獻」言，於夫妻剩餘財產差額分配上，被繼承人所存遺產與系爭擬制遺產，尚不具可相提併論性，而非相同事物

遺贈稅法第 17 條之 1 係因民法已於第 1030 條之 1 為夫妻剩餘財產差額分配之規定，基於實質課稅原則等而為之確認性及後續配套之規範，已詳如前述。申言之，縱無遺贈稅法第 17 條之 1 第 1 項之得列報為扣除額之規定，亦不影響此扣除額之列報；即就被繼承人所存遺產與系爭擬制遺產，在夫妻剩餘財產差額分配上之定位，係應依民法第 1030 條之 1 規定，尚非依遺贈稅法第 17 條之 1 規定判斷之。

又夫或妻之婚後財產因均蘊含夫妻雙方共同協力之經濟貢獻，是於法定夫妻財產制消滅時，係透過民法第 1030 條之 1 規定之剩餘財產差額分配請求權，為變動財產歸屬之法律評價。而依前述民法第 1030 條之 1 規定，被繼承人生前贈與之財產，在法定夫妻財產制中，係生存配偶已自死亡配偶無償取得之財產，縱尚為生存配偶於法定財產制關係消滅（即死亡配偶死亡）時之「現存」婚後財產，但並非得列入夫妻剩餘財產差額分配範圍之婚後財產。

此外，民法第 1030 條之 1 所以規定生存配偶於法定財產制關係消滅前（即死亡配偶死亡前）無償取得之財產（包含受贈自生存配偶），不計入核算夫妻雙方剩餘財產差額分

配請求之婚後財產範圍，當係基於以贈與方式使他人無償取得財產，本具有使該他人即受贈人取得該財產，而使受贈財產對受贈人具類似一身專屬之意旨。是本於夫妻雙方對婚後財產所內含之經濟貢獻及協力，所為之夫妻剩餘財產差額分配規定，自無由反於贈與人之本意，而將已與夫妻剩餘財產差額分配目的〈詳見本意見書前述一、(一)〉無關之受贈財產予以納入之必要；而此意旨於生存配偶之受贈財產係死亡配偶所為者亦同。甚且此等已經被繼承人生前贈與之財產，就被繼承人即死亡配偶所有之原因言，係可能存有非屬得計入夫妻剩餘財產差額分配計算範圍者。

從而可認，被繼承人所存遺產，係尚未經生存配偶透過民法第 1030 條之 1 剩餘財產差額分配請求權，就夫妻雙方共同協力之經濟貢獻進行法律上評價，以定其歸屬之財產¹。至於被繼承人生前贈與之系爭擬制遺產，就生存配偶言，已屬毋庸為反映生存配偶之潛在經濟貢獻而予以評價之婚後財產，則於遺產稅申報之夫妻剩餘財產差額分配扣除額上，自無從復基於反映生存配偶潛在經濟貢獻而再予評價。故而，「系爭擬制遺產」相較於「被繼承人所存遺產」，二者雖因系爭規定而均計入遺產總額，以核課遺產稅，但就有無評估夫妻雙方共同協力之經濟貢獻言，二者並非相同事物。

二、主文二將導致系爭規定無法落實其規範意旨，進而違背遺產稅課徵目的，且有是否反生不平等之疑慮

(一) 主文二將導致系爭規定無法落實其規範意旨，進而違

¹ 如附表一編號(3)之(一)例，生存配偶因夫妻共同協力之經濟貢獻，即有因剩餘財產分配之扣除額即(B)部分可資主張。亦即於遺產規劃失敗之情形，被繼承人對配偶之生前贈與，仍有因系爭規定而擬制為遺產者，依遺贈稅法第 17 條之 1 即按民法第 1030 條之 1 規定所計算之剩餘財產分配扣除額之情。

背遺產稅課徵目的

遺產稅之課徵本具有平均社會財富之意旨，是其課徵，社會意義重於財政意義，而遺贈稅法第 15 條之擬制遺產規定，則是為避免此目的之達成所可能存在之漏洞而採取之防杜手段。惟於本號判決主文二之諭知下，被繼承人對其配偶之生前贈與即系爭擬制遺產，如得認屬被繼承人之婚後財產〈詳見本意見書前開壹、先此敘明之(2)部分〉，而應計入民法第 1030 條之 1 之夫妻剩餘財產差額分配請求權之計算範圍，即因可能增加依遺贈稅法第 17 條之 1 第 1 項所規定自遺產總額扣除之金額(即扣除額)，從而形成透過夫妻贈與方式進行遺產先付之租稅規劃者，將獲得「或會贏但不會輸」之結果，形同鼓勵透過夫妻贈與方式進行遺產先付之租稅規劃，而導致系爭規定無法落實其規範意旨，進而違背遺產稅課徵目的。理由如下：

1、被繼承人有無為生前贈與，因系爭規定，於現行法所可能呈現之情況

系爭規定之系爭擬制遺產，係按被繼承人生前贈與配偶財產之時點是否在被繼承人死亡時 2 年內判斷之。換言之，此生前贈與若在被繼承人死亡前 2 年內為之，則該財產即應計入被繼承人遺產總額，課徵遺產稅；反之，若生前贈與係已超過被繼承人死亡時 2 年，則該生前贈與財產即不計入被繼承人遺產總額。從而，因被繼承人有無藉生前贈與而為遺產稅之租稅規劃，在現行規定下所可能發生之結果，爰以後附之附表一、二簡示之，並說明如下：

被繼承人有無藉生前贈與而為遺產稅之租稅規劃，在現

行規定下所可能之結果如下：

A、未為生前贈與之遺產稅規劃者〈如附表一、二之編號(1)〉：被繼承人未為生前贈與，故無因系爭規定之擬制遺產。

B、規劃成功者〈如附表一、二之編號(2)〉：生前贈與在被繼承人死亡之 2 年前為之，該生前贈與財產不計入被繼承人遺產總額。

C、規劃失敗者〈如附表一、二之編號(3)〉：被繼承人生前贈與在其死亡前 2 年內為之，該生前贈與財產計入被繼承人遺產總額，但因屬受贈人即生存配偶無償取得之財產，依民法第 1030 條之 1 規定，非屬得計入夫妻剩餘財產差額分配之夫妻婚後財產。

綜觀附表一、二，對作為遺產稅計算基礎之遺產淨額即(C)，各進行附表一、二之編號(1)「未為遺產規劃」、(2)「遺產規劃成功」、(3)「遺產規劃失敗」之比較，就有否規劃及規劃是否成功之差異言，附表一甚為明顯，附表二則較不明顯；而附表一、二案例設定上之差異，主要在於生前贈與之金額，準此，似可推知系爭規定之擬制遺產制度，生前贈與之財產金額越高者，其規劃之風險利益將越高（詳下述）。此外，總括而言，原則上規劃失敗者之遺產稅負擔係高於或至多等於未為規劃者〈比較附表一、二之編號(3)「遺產規劃失敗」與(1)「未為遺產規劃」〉²，而此本係系爭規定透過擬制遺產制度本身，藉由「時間」（被繼承人生前贈與

² 即屬於遺產淨額之金額(C)部分；如附表一編號(3)之(一)例為 8600 萬、編號(1)之(一)例為 4600 萬，二者差異甚大；但於附表二編號(3)與(1)則均為 1500 萬。

與死亡是否超過 2 年) 所具之不確定性及風險性，所欲達被繼承人不為生前分配遺產之手段。

2、因主文二，使透過生前贈與為遺產稅規劃者，將獲得「或會贏但不會輸」之結果，而有違遺產稅課徵目的與系爭規定規範意旨

先觀附表一編號 (3)「遺產規劃失敗」、(4)「本號判決主文二」之例，可知於被繼承人有藉生前贈與配偶財產而應適用系爭規定下，生存配偶之剩餘財產差額分配扣除額〈即 (B) 部分〉，其依遺贈稅法第 17 條之 1 規定計算者，與按本號判決主文二之諭知核算者，係有甚大之差異³；且於編號(4)按主文二所計算之生存配偶剩餘財產差額分配扣除額，不論係其中之 (一) 200 萬元或 (二) 2000 萬元案例，均係與被繼承人未為生前贈與之遺產稅規劃者同〈詳見附表一編號 (1)「未為遺產規劃」與 (4)「本號判決主文二」之扣除額 (B)〉⁴；換言之，以生前贈與配偶財產方式所為遺產先付之遺產稅規劃，所存在之規劃失敗後果，僅是與未為規劃者同，從而前開所列之規劃失敗情形將不存在，而此於附表二所示案例之結論亦同，僅是本號判決主文二對之，並無因而增加夫妻剩餘財產差額分配請求之扣除額的實益 (詳下述)。

查依遺贈稅法第 20 條第 1 項第 6 款規定，配偶相互贈與之財產係不計入贈與總額，即不課徵贈與稅。則於本號判決主文二之諭知下，基上所述，以夫妻生前贈與進行遺產稅

³ 即夫妻剩餘財產分配請求之扣除額 (B) 部分；於附表一編號 (3) 之 (一) 例為 400 萬、編號 (4) 之 (一) 例為 4400 萬；於編號 (3) 之 (二) 例因生存配偶無差額可主張而為 0 元、編號 (4) 之 (二) 例則為 3500 萬。

⁴ 即夫妻剩餘財產分配請求之扣除額 (B) 部分；編號 (1) 之 (一) 例與編號 (4) 之 (一) 例，均為 4400 萬；編號 (1) 之 (二) 例與編號 (4) 之 (二) 例，均為 3500 萬。

之租稅規劃，應可謂係「或會贏」（如編號（2）「遺產規劃成功」者）但「不會輸」〈比較編號（4）「本號判決主文二」與（1）「未為遺產規劃」〉之無風險規劃，並其影響將會是形同鼓勵夫妻以生前贈與方式進行遺產稅規劃，而使系爭規定藉由「時間」（被繼承人生前贈與與死亡是否超過2年）所具之不確定性及規劃失敗之風險性，所欲達被繼承人不為生前分配遺產之目的，難以達成。且比較附表一及二之例〈詳見各例之編號（4）與（3）、（2）之（C）部分〉，亦可知被繼承人生前贈與之財產金額越高者，其遺產稅規劃之風險利益將越高⁵，則於「高利益」卻「無高風險」（即最壞之結果亦僅係等同未為生前贈與）之比較下，課徵遺產稅所欲達平均社會財富之目的，亦將大打折扣。從而可認，主文二係與遺產稅之課徵目的及系爭規定之規範意旨有所未合。

（二）主文二有是否反生不平等之疑慮

1、被繼承人生前贈與之金額越高，因主文二而享有無規劃失敗風險之利益亦越高

以下係欲就附表一及二進行比較，爰先觀附表一編號（3）「遺產規劃失敗」、（4）「本號判決主文二」項下就生存配偶婚後財產分別所列（一）200 萬元、（二）2000 萬元之例，亦即於相同生前贈與金額下（均 8000 萬元），於編號（3）依現行規定及編號（4）依主文二所為之核算，其等計入遺產淨額（按，淨額愈高、遺產稅額愈多）之金額，雖因夫妻剩

⁵ 比較比較附表一編號（4）之（二）例與附表二編號（4）例，其被繼承人所存遺產及生存配偶婚後財產之金額均相同，但生前贈與即擬制遺產則有 8000 萬與 500 萬之別，而觀遺產淨額（C）之金額，附表一編號（4）之（二）例之 5500 萬，較之編號（3）之（二）例之 9000 萬，係具甚大之無規劃失敗風險利益，且如規劃成功，更有如編號（2）（二）例之高額規劃利益；但於附表二編號（4）例之 1500 萬，則與編號（1）未為規劃者及編號（3）規劃失敗者同（均為 1500 萬），而不具規劃效益。

餘財產扣除額之差異而有別，但於再分就編號（3）、（4）之（一）200萬元與（二）2000萬元之例各別比較，則均可得出於編號（4）依主文二所核算之計入遺產淨額金額〈即（C）部分〉，無論係於（一）200萬元或（二）2000萬元之例，均係少於編號（3）依現行規定所核算者⁶，且於編號（4）依主文二所核算之金額並係同於編號（1）即未為生前贈與之遺產規劃者⁷。

惟再觀附表二之編號（3）、（4）項，可知附表二之案例較之附表一編號（3）、（4）之（二）2000萬元之例，其差別係在於「生前贈與」之金額，即附表一為8000萬元、附表二為500萬元；但於附表二之案例上，於編號（4）依本號主文二所核算之屬於遺產淨額之金額〈即（C）部分〉，雖仍與編號（1）之未為生前贈與之遺產規劃者同⁸，而與附表一所呈現之情形相同，惟附表二編號（4）依本號判決主文二所核算之金額〈即（C）部分〉與編號（3）按現行規定所核算之金額亦同（均為1500萬元），而與上述附表一之案例所呈現者，明顯有別。

申言之，透過上述附表一、二案例之比較，應可認於被繼承人之生前贈與遭依系爭規定擬制為遺產之情形，並未因本號判決主文二之諭知，致均得因而增加夫妻剩餘財產分配扣除額，進而獲有減少遺產稅額之利益（如附表二之案例），而是生前贈與金額越高者，其因本號判決主文二而享有無規劃失敗風險之利益將越高，從而期待規劃成功〈比較附表一

⁶ 即屬於遺產淨額之金額（C）部分，附表一編號（4）之（一）例4600萬少於編號（3）之（一）例8600萬；編號（4）之（二）例5500萬少於編號（3）之（二）例9000萬。

⁷ 即屬於遺產淨額之金額（C）部分，附表一編號（4）之（一）例與編號（1）之（一）例同為4600萬、編號（4）之（二）例與編號（1）之（二）例同為5500萬。

⁸ 即附表二編號（1）與編號（4）之遺產淨額（C），均同為1500萬。

編號（2）規劃成功之例〉之誘因也更大。

2、主文二有是否反生不平等之疑慮

民法第 1148 條之 1 第 1 項規定：「繼承人在繼承開始前 2 年內，從被繼承人受有財產之贈與者，該財產視為其所得遺產。」此即民法之「視為所得遺產」規定，其規範目的係為避免被繼承人於生前將遺產贈與繼承人，以減少繼承開始時之繼承人所得遺產，致影響被繼承人之債權人權益，是其並不影響繼承人間應繼財產之計算，因此，本條項財產除屬於同法第 1173 條所定特種贈與應予歸扣外，並不計入該條之應繼遺產⁹（本條立法理由參照）。

又觀系爭規定與上述民法第 1148 條之 1 規定，可知其等均僅係基於避免遺產稅課徵或債權人權益保障之漏洞等目的而為之擬制遺產規範，而其規範之法效亦均僅在規範目的之達成，均無因此變動依民法等其他法規範所產生或可能發生之財產關係或歸屬，以避免治絲益棼，增生爭議，此觀上述民法第 1148 條之 1 第 1 項規定之立法理由，以及上述遺贈稅法第 17 條之 1 規定與本意見書壹、一、（一）之說明亦明。

惟因本號判決主文二之諭知，勢將使依系爭規定而擬制為遺產之生前贈與（受贈人為生存配偶），因依民法第 1030 條之 1 規定屬不計入夫妻剩餘財產差額分配範圍之婚後財產，而不影響該財產已歸屬生存配偶之既有狀態，產生後續

⁹ 民法第 1173 條規定：「（第 1 項）繼承人中有在繼承開始前因結婚、分居或營業，已從被繼承人受有財產之贈與者，應將該贈與價額加入繼承開始時被繼承人所有之財產中，為應繼遺產。但被繼承人於贈與時有反對之意思表示者，不在此限。（第 2 項）前項贈與價額，應於遺產分割時，由該繼承人之應繼分中扣除。（第 3 項）贈與價額，依贈與時之價值計算。」

是否應予變動之疑義？就此問題，本席認為自主文二係以遺贈稅法未為相類規定作為違憲理由之諭知，應得認其真意應僅為發生遺贈稅法上之租稅效果（減少遺產稅），然縱係如此，且亦不論本意見書前開不同意主文二關於有違平等權保障之論點，單就前述主文二導致系爭規定無法落實其規範意旨，進而違背遺產稅課徵目的之公益上的不利益，以及主文二之諭知尚非得普遍性地適用及受益，且係越高額之生前贈與，其無規劃失敗但可能成功之風險利益將越高之情形而言，實有是否反增生不平等之疑慮。

貳、本號判決主文第三項（下稱主文三）中關於主文第二項（下稱主文二）及主文第四項（下稱主文四）部分

一、主文三中關於主文二部分

本號判決主文三係諭知：「立法機關應於本判決公告之日起2年內，依本判決意旨檢討修正相關規定，於修法完成前，相關機關應依本判決意旨辦理。」而本號判決就系爭規定之審查，係分別以主文一及二為違憲之諭知，雖均以不符合憲法第7條平等權保障意旨為論據，但卻係針對不同面向之問題而為。申言之，主文一係針對因系爭規定而擬制為遺產之生前贈與所增加之遺產稅額，應如何課徵而為；至於主文二則係就經擬制為遺產之生前贈與，受贈之生存配偶所為夫妻剩餘財產差額分配之扣除額應如何計算而為。本席不同意本號判決主文二，但就主文一則敬表贊同，是因本號判決主文一、二之法規範違憲宣告，進而所為違憲效果諭知之主文三，本席就其中關於主文二部分亦難以同意。

二、主文第四項部分

本號判決主文四係諭知：「臺北高等行政法院 109 年度訴字第 386 號判決違憲。該判決及最高行政法院 111 年度上字第 11 號裁定均廢棄，並發回臺北高等行政法院高等行政訴訟庭。」此一主文係針對本號判決聲請人二（主文二之聲請人）之原因案件所為之裁判憲法審查聲請而為。

查本號判決之聲請人二雖亦係就系爭規定聲請法規範憲法審查，但其爭點核與聲請人一有別，故而本號判決乃分別為主文一、二之諭知，已如前述。是雖本號判決主文一之諭知，形式上亦可能於聲請人二有利¹⁰；但基於本號判決就主文四係援引主文二之違憲理由為據，進而就上述臺北高等行政法院判決，以聲請人二無遺贈稅法第 17 條之 1 規定之適用，且法院無從自行限縮系爭規定適用範圍，乃適用系爭規定關於主文二所諭知違憲部分之當然結果為由，而認該判決亦因適用違憲之系爭規定而違憲（詳見本號判決理由第 66 段）；以及聲請人二之違憲審查聲請，並無類如主文一所認違憲部分之指摘，暨聲請人二部分亦無生存配偶非遺產稅納稅義務人之情。故本席就本號判決本於主文二之法規範違憲意旨，以主文四所為裁判違憲並予以廢棄之諭知，亦難同意。

叁、結語

觀附表一、二之編號（2）「遺產規劃成功」之情形，在屬於遺產淨額之金額上〈即（c）〉，較之編號（1）「未為遺產規劃」、（3）「遺產規劃失敗」及（4）「本號判決主文二」均最少，從而應課徵之遺產稅額亦最少之例示，以及綜合附表一、二所呈現被繼承人生前贈與配偶之財產即擬制遺產之金

¹⁰ 依本號判決主文一，聲請人二之原因案件核課處分可能會遭撤銷，命另為符合主文一意旨之處分。

額越高，其遺產稅規劃之獲益可能將越大之情，並徵諸本意見書壹、二、所述，可知，以對配偶生前贈與財產方式所為之遺產稅規劃，其規劃成功者，係得獲有減少遺產稅之利益，且於本號判決公告後，縱規劃失敗即應適用系爭規定，致被繼承人對生存配偶之生前贈與將計入遺產總額課徵遺產稅，但其後果，亦僅是與未為生前贈與之規劃者相同，既無實質上之規劃失敗風險，並此等生前贈與之租稅規劃風險利益即減少之遺產稅額，係與生前贈與之金額成正比，而均將使系爭規定之規範效益大打折扣。

實則，採取對配偶生前贈與方式進行遺產稅規劃，係因尚具有配偶相互贈與之財產係不計入贈與總額，即不課徵贈與稅之利基(遺贈稅法第 20 條第 1 項第 6 款規定參照)；惟此不課徵贈與稅規定原係基於夫妻是生活共同體，而認有將夫妻視為經濟共同體之必要等理由所為¹¹。而基於夫妻所具日常家務代理之本質，並為避免人民與稽徵機關間之無謂勞費，夫妻間難以證明具對價性之財產移動，規定不計入贈與總額，本具一定意義；但現行規定因無不計入贈與總額之限額，亦無其他之相對應機制，已易使配偶相互贈與成為租稅規劃之手段，而於本號判決主文二之宣告下，或將更增生以生前贈與配偶財產之方式，進行遺產先付之誘因。是值此因本號判決之公告，勢將進行相關法律修正之契機，主管機關整合為包含遺贈稅法第 20 條第 1 項第 6 款規定等相關制度之檢討，應是更根本而須併予考量之方向。

¹¹ 詳見立法院公報第 83 卷第 83 期院會紀錄，第 149 頁。

附表一：

		被繼承人所存遺產	生前贈與	生存配偶婚後財產	遺產總額(A)	夫妻剩餘財產分配請求之扣除額(B)	屬於遺產淨額之金額(C) (A-B=C)
(1) 未為遺產規劃	未為生前贈與，並依遺§17-1 計算扣除額	9000 萬	無	(一) 200 萬	9000 萬	$(9000+200)/2 - 200 = 4400$ 萬	$9000 - 4400 = 4600$ 萬
				(二) 2000 萬	9000 萬	$(9000+2000)/2 - 2000 = 3500$ 萬	$9000 - 3500 = 5500$ 萬
(2) 遺產規劃成功	生前贈與 2 年後死亡，未依系爭規定擬制遺產，並依遺§17-1 計算扣除額	1000 萬	8000 萬 →未擬制為遺產	(一) 200 萬	1000 萬	$(1000+200)/2 - 200 = 400$ 萬	$1000 - 400 = 600$ 萬
				(二) 2000 萬	1000 萬	$(1000+2000)/2 = 1500$ 萬 →生存配偶婚後財產 2000 萬 > 1500 萬，扣除額為 0 元。	$1000 - 0 = 1000$ 萬
(3) 遺產規劃失敗	生前贈與 2 年內死亡，依系爭規定擬制遺產，並依遺§17-1 計算扣除額	1000 萬	8000 萬 →擬制遺產	(一) 200 萬	$1000 + 8000 = 9000$ 萬	$(1000+200)/2 - 200 = 400$ 萬	$9000 - 400 = 8600$ 萬
				(二) 2000 萬	$1000 + 8000 = 9000$ 萬	$(1000+2000)/2 = 1500$ 萬 →生存配偶婚後財產 2000 萬 > 1500 萬，扣除額為 0 元。	$9000 - 0 = 9000$ 萬
(4) 本號判決主文二	生前贈與後 2 年內死亡，依系爭規定擬制遺產，但依主文二計算扣除額	1000 萬	8000 萬 →擬制遺產	(一) 200 萬	$1000 + 8000 = 9000$ 萬	$(1000+8000+200)/2 - 200 = 4400$ 萬	$9000 - 4400 = 4600$ 萬
				(二) 2000 萬	$1000 + 8000 = 9000$ 萬	$(1000+8000+2000)/2 - 2000 = 3500$ 萬	$9000 - 3500 = 5500$ 萬

附表二：

		被繼承人所存遺產	生前贈與	生存配偶婚後財產	遺產總額 (A)	夫妻剩餘財產分配 請求之扣除額 (B)	屬於遺產淨額之金額 (C) (A-B=C)
(1)	未為生前贈與，並依遺§17-1 計算扣除額	1500 萬	無	2000 萬	1500 萬	$(1500+2000)/2=1750$ 萬 → 生存配偶婚後財產 2000 萬 > 1750 萬，扣除額為 0 元。	$1500-0=1500$ 萬
(2)	生前贈與 2 年後死亡，未依系爭規定擬制遺產，並依遺§17-1 計算扣除額	1000 萬	500 萬 → 未擬制為遺產	2000 萬	1000 萬	$(1000+2000)/2=1500$ 萬 → 生存配偶婚後財產 2000 萬 > 1500 萬，扣除額為 0 元。	$1000-0=1000$ 萬
(3)	生前贈與 2 年內死亡，依系爭規定擬制遺產，並依遺§17-1 計算扣除額	1000 萬	500 萬 → 擬制遺產	2000 萬	$1000+500=1500$ 萬	$(1000+2000)/2=1500$ 萬 → 生存配偶婚後財產 2000 萬 > 1500 萬，扣除額為 0 元。	$1500-0=1500$ 萬
(4)	生前贈與後 2 年內死亡，依系爭規定擬制遺產，但依主文二計算扣除額	1000 萬	500 萬 → 擬制遺產	2000 萬	$1000+500=1500$ 萬	$(1000+500+2000)/2=1750$ 萬 → 生存配偶婚後財產 2000 萬 > 1750 萬，扣除額為 0 元。	$1500-0=1500$ 萬