

憲法法庭 113 年憲判字第 11 號判決摘要

說明：本摘要係由憲法法庭書記廳依判決主文及理由摘錄而成，僅供讀者參考，並不構成本判決的一部分。

聲請人：

臺北高等行政法院高等行政訴訟庭第一庭（聲請人一）

游韻臻、李昱德（聲請人二）

判決公告日期：113 年 10 月 28 日

案由：

聲請人一原為臺北高等行政法院第三庭，審理同院 110 年度訴字第 183 號遺產稅事件，認所應適用之遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第 15 條第 1 項第 1 款規定（下稱系爭規定）牴觸憲法，裁定停止訴訟程序，並聲請釋憲，系爭事件改由同院高等行政訴訟庭第一庭審理。聲請人二為被繼承人之配偶及其子，被繼承人於 105 年 5 月 3 日將土地贈與配偶後，於同年月 14 日死亡。土地之價值併同被繼承人其他財產，課徵遺產稅。聲請人二不服財政部北區國稅局核定之遺產總額，主張若依系爭規定將系爭土地視為遺產，則應有遺贈稅法第 17 條之 1 剩餘財產差額分配扣除規定之適用，循序提起行政訴訟救濟。臺北高等行政法院 109 年度訴字第 386 號判決（下稱系爭判決）駁回聲請人二之訴，聲請人二不服，提起上訴，經最高行政法院 111 年度上字第 11 號裁定（下稱系爭裁定）以上訴不合法，駁回其上訴確定。聲請人二認系爭裁定及其所適用之系爭規定與財政部 97 年 1 月 14 日台財稅字第 09600410420 號函（下稱系爭函）牴觸憲法，爰聲請裁判及法規範憲法審查。

判決主文

1. 遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項第 1 款規定：「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。……」就擬制遺產之受贈人為被繼承人配偶，其與其他繼承人，應如何負擔遺產稅，欠缺明確之規範，致配偶以外之其他繼承人須以其繼承之遺產，就被繼承人配偶因受贈產生之財產增益負擔遺產稅，於此範圍內，不符憲法第 7 條保障平等權之意旨；其使繼承人繼承權之經濟價值嚴重減損者，於此範圍內，並侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權。

2. 上開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。
3. 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。
4. 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。

判決理由要旨

一、據以審查之憲法原則〔第 29 段〕

人民有依法律納稅之義務，憲法第 19 條定有明文。就租稅法律之制定，立法機關有廣泛形成空間。惟租稅之課徵仍須符合憲法第 7 條保障平等權之意旨，如干預人民受憲法保障之各項自由權利，亦應符合憲法第 23 條之要求。〔第 30 段〕

平等權於租稅領域之適用，為租稅立法對人民所課予之稅捐債務，原則上應符合人民實際上之稅捐負擔能力，即量能課稅原則。立法機關固得基於財政需求設立特定稅目，並類型

化不同課稅事實或採取不同稅率，設定相應之租稅負擔，惟仍應符合量能課稅原則之要求。未依據稅捐負擔能力課予稅捐部分，應係為追求正當公益目的，且所採分類標準與所形成之稅負差異份量應與該正當公益目的之達成間，有合理關聯，始符合憲法保障平等權之意旨。〔第 33、34 段〕

遺產稅之課徵，對於作為其真正課徵主體之繼承人而言，原則上仍須符合量能課稅原則之要求。立法機關應維持租稅體系中之平等，使稅負之高低依據人民之稅捐負擔能力而定；租稅課徵之對象，原則上亦應以立法機關據以課稅之經濟利益所歸屬之主體為限。〔第 35 段〕

租稅課徵不得根本動搖財產之存續，此為私有財產制度之前提。立法機關固得課徵遺產稅，惟其就計算、評定稅基及設定稅率等事項所為規範，均不得掏空繼承權之本旨，使遺產繼承喪失意義。如因租稅課徵而使繼承人之繼承權經濟價值嚴重減損，即屬絞殺性租稅，而與比例原則有違，侵害人民財產權。〔第 38 段〕

三、主文一及三部分〔第 42 段〕

於繼承人非僅配偶一人，甚或是配偶因拋棄繼承，或喪失繼承權，不再是繼承遺產之人等情形，而使繼承人之範圍與受上開財產贈與之配偶不一致時，將產生繼承人以其繼承之財產，為配偶因上開財產而生稅捐負擔能力增益，負擔納稅義務之結果。因繼承而獲財產增益之繼承人，可能因系爭規定之擬制，而使其稅捐負擔，部分取決於不歸屬於己之財產增益，而非依其自身之稅捐負擔能力增益，此已背離量能課稅原則。〔第 45 段〕

系爭規定目的在於填補此一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，係屬促進租稅公平之正當公益目的。惟若繼承人並不是因擬制為遺產之財產而有稅捐負擔能力增益

之人，則透過對該繼承人課稅，無法達成系爭規定所欲追求之促進課稅公平目的。系爭規定就負擔擬制為遺產之財產所生稅負之義務人未設特別規定，致繼承人代為就配偶之財產增益負擔遺產稅，與達成租稅公平目的間，欠缺合理關聯。系爭規定於此範圍內，與憲法第 7 條保障平等權之意旨不符。〔第 46、47 段〕

納保法第 7 條第 3 項之租稅規避條款並無法作為治癒系爭規定違憲瑕疵之理由，蓋租稅規避以稅捐稽徵機關能證明納稅者係基於獲得租稅利益之目的，並以非常規交易形式為之為限，被繼承人贈與時依遺贈稅法第 20 條第 6 款規定之法律明文免稅，如何連結於租稅規避，關係機關財政部並未予說明，自無從據此改變本庭之判斷。〔第 48 段〕

系爭規定因欠缺受擬制遺產贈與之配偶與其他繼承人間，如何分擔遺產稅之特別規定，除了會產生其他繼承人必須以所繼承之財產，為非自身之財產增益負擔稅捐債務之後果，甚至亦因未對所應負擔之稅捐債務設定上限之緣故，而可能使其他繼承人之繼承權因遺產稅之課徵經濟價值嚴重減損，乃至使繼承人完全失去其本得繼承之遺產，如本件聲請人一所審理之系爭事件情形。是於此範圍內，系爭規定亦侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權。〔第 51 段〕

綜上所述，系爭規定就擬制遺產之受贈人為被繼承人配偶時，其與其他繼承人，應如何負擔遺產稅，欠缺明確之規範，致配偶以外之其他繼承人須以其繼承之遺產，就被繼承人配偶因受贈產生之財產增益負擔遺產稅，於此範圍內，不符憲法第 7 條保障平等權之意旨；其使繼承人繼承權之經濟價值嚴重減損者，於此範圍內，並侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權。〔第 54 段〕

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，(1) 如受贈配偶亦屬遺贈稅法第 6 條第 1 項各款所定遺產稅納稅義務人，相關機關應計

算擬制為遺產之財產占遺產總額比例，依該比例計算因該受贈財產所增加之稅額，就該部分稅額，僅得向配偶發單課徵。

(2) 如受贈配偶因拋棄繼承或喪失繼承權等事由，並非遺產稅納稅義務人，就因依系爭規定視為遺產之贈與，所增加之遺產稅負，不得以繼承人為該部分遺產稅負之納稅義務人，亦不得以被繼承人死亡時遺留之財產為執行標的。〔第 55 段〕

又基於憲法第 19 條租稅法律主義之意旨，就上開配偶非遺產稅納稅義務人情形，相關機關尚不得於法律未明定該配偶為納稅義務人時，即逕向該配偶課徵因擬制遺產所增加之遺產稅負。至該配偶是否及如何負擔遺產稅，自應由立法機關於檢討修正相關規定時，併同審酌。〔第 56 段〕

四、主文二至四部分〔第 57 段〕

無論是生前贈與，或死後之財產分配與繼承，對於婚姻關係中之配偶雙方而言，並不會改變配偶共同家計與生活之事實。因此，配偶一方因共同家計所產生之經濟貢獻，在贈與及遺產稅制之設計中均應受到充分評價。無論係被繼承人死亡時遺有財產，或是透過系爭規定之擬制，將生存配偶受贈之財產視為被繼承人遺留之財產，就該財產是否應進一步評價生存配偶之經濟貢獻，並自遺產稅中扣除而言，應無不同。〔第 62 段〕

系爭規定之目的，在於填補受立法機關評估為遺產先付之財產，其所生遺產稅之課稅漏洞。在此意義下，依據系爭規定針對擬制遺產課徵之遺產稅，於計算遺產總額時將被繼承人死亡前贈與之財產視為被繼承人遺留之財產而計入，卻在計算遺產淨額時，排除該部分擬制遺產比照其他遺產評估配偶潛在經濟貢獻，予以扣除之機會。此一差別並非基於擬制遺產與被繼承人真正遺留之財產間，就配偶有無潛在經濟貢獻之本質差異，而毋寧僅是肇因於同樣在遺產稅之計算中，擬制遺產作為遺產之定性，因欠缺相當於遺贈稅法第 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，並未

一致地貫徹於扣除額之計算，與填補課稅漏洞之目的無涉。是系爭規定於此範圍內，與填補課稅漏洞之目的達成間，欠缺合理關聯，不符憲法第 7 條保障平等權之意旨。〔第 64 段〕

綜上所述，系爭規定就被繼承人死亡前 2 年內贈與配偶之財產一律擬制為遺產全部課稅，欠缺相當於遺贈稅法第 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，牴觸憲法第 7 條保障平等權之意旨。系爭判決亦因適用違憲之系爭規定而違憲。〔第 66 段〕

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，相關機關於計算遺贈稅法第 17 條之 1 所定配偶剩餘財產差額分配請求權之扣除數額時，就視為遺產之贈與，應將該財產視為被繼承人現存財產，並依據民法第 1030 條之 1 規範意旨，例如該財產是否為婚後財產，有無但書各款情事等，計算在遺贈稅法上得扣除之剩餘財產差額分配數額，不受被繼承人配偶實際上得依民法第 1030 條之 1 規定請求之範圍限制。〔第 67 段〕

現有遺產稅制使所有繼承人以遺產共負繳納遺產稅義務，使遺產稅與個別繼承人財產增益脫鉤，與為透過財產代際流動之課稅，促進分散財富、達成重分配效果之目的，未盡相符。全體繼承人共同課稅，亦未能反映個別繼承人各自因扶養、照顧需求，而應產生之稅負差異。遺贈稅法於 62 年制定之初，係考量當時徵納技術、社會背景，有意保留舊遺產稅法中之總遺產稅制，惟自遺贈稅法制定至今已相隔 50 餘年，相關機關允宜充分考量社會背景、科技及稽徵技術之改變，通盤檢討修正遺產稅制，使其合乎量能課稅原則之本旨，均併此指明。〔第 75 段〕

本判決由許大法官宗力主筆。

大法官就主文所採立場如下表所示：

主文項次	同意大法官	不同意大法官
主文第一項	全體大法官一致同意	無
主文第二項	許大法官宗力、蔡大法官烱燉、 許大法官志雄、張大法官瓊文、 黃大法官瑞明、詹大法官森林、 黃大法官昭元、謝大法官銘洋、 呂大法官太郎、蔡大法官宗珍、 蔡大法官彩貞、朱大法官富美、 陳大法官忠五（共 13 位）	楊大法官惠欽、尤大法官伯祥 （共 2 位）
主文第三項	全部同意 許大法官宗力、蔡大法官烱燉、 許大法官志雄、張大法官瓊文、 黃大法官瑞明、詹大法官森林、 黃大法官昭元、謝大法官銘洋、 呂大法官太郎、蔡大法官宗珍、 蔡大法官彩貞、朱大法官富美、 陳大法官忠五（共 13 位） 部分同意(本項關於主文第 1 項 部分) 楊大法官惠欽、尤大法官伯祥 （共 2 位）	 部分不同意(本項關於主文第 2 項部分) 楊大法官惠欽、尤大法官伯祥 （共 2 位）
主文第四項	許大法官宗力、蔡大法官烱燉、 許大法官志雄、張大法官瓊文、 黃大法官瑞明、詹大法官森林、 黃大法官昭元、謝大法官銘洋、 呂大法官太郎、蔡大法官宗珍、 蔡大法官彩貞、朱大法官富美、 陳大法官忠五（共 13 位）	楊大法官惠欽、尤大法官伯祥 （共 2 位）

楊大法官惠欽提出之部分不同意見書，尤大法官伯祥加入。