

解釋憲法聲請書

壹、主旨

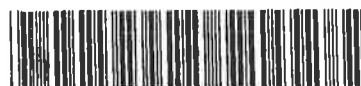
因審理臺北高等行政法院110年度訴字第183號遺產稅事件（下稱系爭事件），對於涉案法規範依據，即遺產及贈與稅法第15條第1項關於生前贈與擬制為遺產之規定（下稱系爭規定），就受贈人拋棄繼承，其餘繼承人必須就「視為遺產」負擔遺產稅，未設有稅額上限等配套措施，依合理之確信，可認規範不足而違背量能平等課稅原則，侵害人民受憲法保障財產權，故聲請解釋憲法。

貳、說明：

一、系爭事件適用法規之憲法爭議

（一）系爭事件背景事實：

1. 原告為被繼承人 乙 之非婚生子女（民國100年次，未成年）。被繼承人 乙 生前於105年6月間將名下所有○○公司股票114,800股（下稱系爭股票）贈與配偶 丙 ，同年7月18日完成贈與稅申報事宜，經核定免徵贈與稅，旋於106年12月3日死亡，其配偶 丙 、婚生子女 丁 、 戊 及 己 均拋棄繼承，唯一繼承人為原告。被告以系爭股票為被繼承人 乙 死亡前2年贈與配偶之財產，乃依被繼承人死亡時系爭股票淨值估價為新臺幣（下同）308,682,069元，將之計入遺產總額，核定被繼承人 乙 遺產總額346,124,368元、遺產淨額324,351,907元，原告應納稅額57,354,847元，已超過繼承所得。原告就此不服，循序提起行政訴訟。
2. 訴訟中，兩造就系爭股票是否應依遺產及贈與稅法第15條第1項第1款規定併入遺產總額，而以非受生前贈與之原告為納稅義務人課徵遺產稅此節，為主要攻防。原告主張以非受贈者為遺產稅納稅義務人，就所謂之「視為遺產」即系爭股票課徵遺產稅，違反量能課稅原則。被告則抗辯以基於租稅法定主義，被繼承人死亡前2年內將系爭股票贈與配偶，即該當遺產及贈與稅法第15條第1項第1款規定，應視為被繼承人



總收文 12/29

G011037683

遺產，併入遺產總額課徵遺產稅。另參照財政部1010308臺財稅字第10000608440號函意旨，本件遺產稅核定不就原告之固有財產為強制執行及禁止處分，故不生侵害其財產權之疑義。

(二)適用法規之憲法爭議

1. 依遺產及贈與稅法第1條、第14條規定，我國遺產稅制明確採取總遺產稅制，由全體繼承人與受遺贈人，就全部遺產範圍計算出來之總遺產稅，負擔全部數額的連帶清償債務；與依據經濟負擔能力而為課稅，以各別繼承人與受遺贈人各自所獲得被繼承人給予遺產而產生之財產上增益，各別計算個人所應負擔遺產稅之分遺產稅制不同。又為防杜被繼承人瀕臨壽終前利用贈與方式移轉財產予家族成員，藉此規避遺產稅，而有系爭規定之設，將被繼承人一定期間內之生前贈與財產，視為遺產，併入遺產總額以課徵遺產稅，致受生前贈與者如拋棄繼承，其餘繼承人必須就非歸屬於己之「視為遺產」為遺產稅之繳納，更加劇了遺產稅稅捐客體與主體間歸屬上連結之欠缺。易言之，系爭規定雖然保護了國家之遺產稅捐債權，但因未能依照各繼承人真正獲得遺產之比例，而為遺產稅負之計算，忽略可能發生之納稅義務人過度負擔稅捐，導致其本應受憲法保障之繼承權，被過度侵害，甚或被完全剝奪；本案即其適例。
2. 雖然，稽徵實務上，以民法第1148條第2項：「繼承人對於被繼承人之債務，以因繼承所得遺產為限，負清償責任。」規定為據，因認本件遺產稅核定，並不就原告之固有財產為遺產稅之強制執行及禁止處分，亦即，原告僅就所繼承遺產之範圍，負擔「物之有限責任」，因此尚無侵害其財產權之虞。但此，一則，無視於納稅義務人之繼承權亦為其受憲法保障之財產權一環；二則，遺產稅負為納稅義務人基於繼承人身分之固有債務，並非被繼承人之債務，是否得援用民法第1148條第2項規定，限定其責任範圍為納稅義務人所繼承之遺產範圍，抑或以其全部財產為債務之總擔保，學理上非

無爭議；三則，如據此操作稽徵實務，勢必使國家遺產稅債權無法實現，大量財政收入流失，適與系爭規定立法目的背道而馳；本案亦為其適例。

3. 本院尊重立法形成空間的預估特權，也承認總遺產稅制於我國行之有年，立法政策及相關稽徵行政之修正或改變並非一蹴可及。但於總遺產稅規範結構下，不僅個案人民確實因系爭規定無差別的適用，財產權受有侵害，同時，也侵蝕遺產稅稅基，損及國家財政收入。本院乃依行政訴訟法第162條第1項規定，設題：「遺產及贈與稅法第15條關於生前贈與擬制為遺產之規定，未就受贈人拋棄繼承，其餘繼承人必須就『視為遺產』負擔遺產稅設有例外，致生遺產稅之稅捐客體與納稅義務人間無歸屬可連結，是否於量能課稅原則有所規範不足，而有違憲疑慮？」徵詢國立臺灣大學法律學院財稅法學研究中心柯格鐘專任教授，關於其法律意見。經柯格鐘教授出具法律意見鑑定報告書（如附件1），兩造及財政部賦稅署（執掌遺產及贈與稅之訂定、修正、解釋之研議及稽徵業務之規劃、解答）就此為意見陳述後，本院就系爭規定確違憲，產生合理之確信，爰提出釋憲聲請。

二、涉及之參考法據及相關司法院解釋

- (一) 憲法第7條：「中華民國人民、無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」
- (二) 憲法第15條：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」
- (三) 司法院釋字第745號解釋：「所得稅法第14條第1項第3類第1款及第2款、同法第17條第1項第2款第3目之2關於薪資所得之計算，僅許薪資所得者就個人薪資收入，減除定額之薪資所得特別扣除額，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，於此範圍與憲法第7條平等權保障之意旨不符……。」
- (四) 遺產及贈與稅法第15條第1項規定：「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。」

(五)財政部1010308台財稅字第10000608440號函

有關98年6月12日民法第1148條第2項修正生效後之繼承案件遺產稅得否就繼承人固有財產為強制執行及禁止處分釋疑

三、本院得合理確信之理由構成：

(一)憲法第7條之規定，在稅捐法規範中，係透過依稅捐主體經濟負擔能力而為課稅之「量能平等課稅原則」予以具體實踐，以符合稅捐負擔分配正義。因此，量能平等課稅原則為稅法規範在違憲審查時，作為審查標的之稅捐法規範，是否符合憲法平等原則的衡量標準；此標準業為司法院解釋745號解釋所採認，理由書載明：「現行單一定額之薪資所得特別扣除額規定，未考量不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。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。」該號解釋並指出：「所得稅法第14條第1項第3類第1款及第2款、同法第17條第1項第2款第3目之2關於薪資所得之計算，僅許薪資所得者就個人薪資收入，減除定額之薪資所得特別扣除額，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，於此範圍內，與憲法第7條平等權保障之意旨不符，相關機關應自本解釋公布之日起二年內，依本解釋之意旨，檢討修正所得稅法相關規定。」同時揭示稅法規範「規範不足」，有違平等原則時，應宣告其違憲使其立即或定期失效。上開審查之標準，於系爭法規之違憲審查，當可援用之。

(二)徵諸61年由行政院向立法院所提出之「遺產及贈與稅法草案總說明」（附件2）所載，我國之所以採擇總遺產稅制，對所有之繼承人與受遺贈人「共同所取得全部遺產」課徵遺產稅，原非基於財富重分配之社會公益政策；而是鑑於我國民情法制，難以確定每一繼承人或受遺贈人實際獲得之遺產，如採分遺產稅制（繼承稅制）有諸多稽徵行政上不易克服之困難，始為總遺產稅制之立法抉擇。從而，我國遺產稅制設計，本來就不是對各繼承人與受遺贈人以其應獲得或實際獲得之遺產分額負擔遺產稅，先天體制上欠缺稅捐客體與稅捐主體間之歸屬上連結，成為稅捐法規範上量能課稅原則之「特例」。

(三)雖然，源自稅務行政之大量性及稅務行政能量之有限性，為達到普遍平等課徵之量能，稅制與稅政之簡化是有必要的。但此際應注意稽徵經濟原則之實踐對於量能平等課稅原則之衝擊，在降低實現稅捐正義徵納成本的同時，必須兼顧量能平等課稅原則之實現。特別是在類型化稽徵行政或類型觀察法之應用與論證上，不得因據以建構之特徵過度籠統，而失其應有之類似性，將顯不相同者論為相同，以致發生以普遍課徵為訴求，而實際上背離平等原則，損及個案衡平正義的情形。

(四)為簡化稅制及稅政，我國採取總遺產稅制，已對量能平等課稅原則有相當衝擊；又透過系爭規定，將被繼承人生前贈與配偶與個別順序之法定繼承人包括法定繼承人配偶的財產，全數類型化為「虛構分析遺產」，而全部回算列入應計算遺產稅基之遺產總額範圍，並對於全體繼承人依累進稅率課徵稅賦；全然未慮及受贈人如拋棄繼承，即非遺產稅法上之納稅義務人，而其餘未及拋棄繼承者卻必須就併入「視為遺產」之遺產總額負擔遺產稅負，已是進一步拉開了遺產稅稅捐客體與主體間歸屬上連結之欠缺；而此，即使採取寬鬆之違憲審查標準，也是嚴重牴觸量能平等課稅原則。

(五)易言之，系爭規定為避免被繼承人生前贈與以規避遺產稅，乃使遺產稅之稅捐客體範圍擴充至「視為遺產」，但卻對相關聯之稅捐主體未有配套措施設計。蓋，若以符合量能平等課稅原則之稅捐主體與稅捐客體歸屬連結而論，既然系爭規定將生前贈與擬制為遺產，則同時應以取得「視為遺產」此稅捐客體之生前受贈者，「擬制」作為稅捐主體，而不問該等生前受贈者是否拋棄繼承。系爭規定將「視為遺產」併同全部遺產，計入總遺產稅範圍而計算總遺產稅負，但未將拋棄繼承之「視為遺產」所得者規範為納稅義務人，而僅以未拋棄繼承者為納稅義務人，對之課徵總遺產稅負，當然違反量能平等課稅。縱使稽徵實務上僅就其取得之遺產範圍執行，不對其固有財產執行，也可能因被繼承人生前已贈與大部分財產，而受贈者全數拋棄繼承，導致未受贈與財產且未拋棄繼承者，本來可獲得之遺產的權利完全喪失，過度侵害其應受憲法保障的財產權（繼承權）。

(六)因此，系爭規定本應透過若干配套措施，就立法者將二年內生前贈與，一律類型化「視為遺產」計入遺產總額，由全體繼承人連帶就此負擔遺產稅捐債務之規定，設以若干衡平，避免導致獲生前贈與者拋棄繼承，而未獲生前贈與且未及拋棄繼承者，竟必須就非歸屬於己之「他人受贈所得」為遺產稅之繳納。其衡平如下：一方面，對於未拋棄繼承權之繼承人，關於全部遺產併入「視為遺產」因此所增加的總遺產稅負，訂定合理上限，確保繼承人應受憲法保護之財產權；另一方面，應明文獲得被繼承人生前贈與財產之人，雖拋棄繼承，但於系爭規定被「視為遺產」範圍內，仍「視為」繼承人，引為納稅義務人，以保護國家對該等遺產稅捐債權之實現。然系爭規定殊未考量於此，為避免稅捐規避，卻過度簡化稅政，建構「視為遺產」之類型化失之籠統，未區分「視為遺產」所得者是否拋棄繼承而對應設計配套措施，顯然規範不足。

四、承上，參據司法院釋字第745號解釋採取合理關聯性之寬鬆審查基準，以解釋標的之稅捐法律「規範不足」而違反平等原則，宣告其違憲之意旨；基於同一審查標準，系爭規定既有前述規範不足之處，致違背量能平等課稅原則，侵害人民受憲法保障財產權，乃有違憲，至為明確。

參、關係文件名稱及件數

柯格鐘教授出具法律意見鑑定報告書一份

第1屆立法院第49會期第28次會議議案關係文書

此致

司法院

聲請人：臺北高等行政法院第三庭

審判長法官

楊得君

法官

畢乃俊

法官

翁克文

