

陳述意見書

案號：110年度憲三字第34號

聲 請 人

臺北高等行政法院高等行政訴訟庭第一庭

審 判 長 蕭忠仁

法 官 林秀圓

法 官 楊得君

訴訟代理人 柯格鐘

**為憲法法庭112年12月5日憲庭力110憲三34字第1121001748號函所示
爭點題綱（一）（二），提出意見陳述事：**

- 1 一、遺產及贈與稅法第15條第1項第1款規定（下稱系爭規定），因將
- 2 擬制遺產（視為遺產）計入遺產總額，使繼承人必須以部分或
- 3 全部本得繼承之財產承擔遺產稅負，或承擔較其因繼承所得財
- 4 產更高之遺產稅負，是否或者在何種範圍內違反比例原則，因
- 5 而牴觸憲法第15條財產權保障繼承權之意旨？若以比例原則審
- 6 查，對遺產課稅之憲法界限何在？
- 7 （一）財政部101年3月8日台財稅字第10000608440號函，認繼承人僅
- 8 需以「遺產」（含民法第1148-1條第1項規定視為遺產之財產）

1 為限，負清償遺產稅之物之範圍的有限責任，無須以其固有財
2 產負擔繳納遺產稅義務，亦不對其固有財產執行，是否影響系
3 爭規定之合憲性？

4 (二) 若以比例原則審查，對遺產課稅之憲法界限何在？

5 對於人民從事於合法經濟活動所獲得之經濟成果（所得），或
6 者對於人民因身分關係而繼承或受遺贈所取得被繼承人所遺留
7 下來的財產（遺產或遺贈），透過課稅之方法而全面剝奪者，
8 在此等範圍內違反比例原則，因此而有牴觸憲法第15條保障人
9 民之財產權與繼承權的問題。換言之，對於人民所享有應受憲
10 法保障之財產權與繼承權，若以比例原則的過當禁止
11 (Übermaßverbot)為審查標準者，國家進行課稅之憲法界限，在
12 於禁止透過課稅對財產權與繼承權作全面剝奪（透過徵稅手段
13 而作全面剝奪）。全面剝奪所得或者財產之稅捐，學理上稱其
14 為「絞殺稅」或者「扼死稅」。也因此，基於比例原則而導出
15 課稅的「絞殺稅禁止」(Verbot der Erdrosselungssteuer)原則。

16 二、 受到系爭規定干預之基本權

17 受到系爭規定影響之人民基本權，為繼承人所享有的繼承權
18 (Erbrecht)，而繼承權為受我國憲法第15條財產權保護規定的
19 適用範圍。財政部101年3月8日台財稅字第10000608440號函，
20 並不因此而影響到系爭規定的違憲性。蓋因在此處受到干預者，
21 為繼承人之繼承權（屬於財產權之一種），而不是繼承人之固有
22 財產的財產權，換言之，基於財政部作成該等解釋函令的自我
23 拘束，遺產稅雖僅就繼承人所取得「遺產」與「視為遺產」，作
24 物之範圍的有限責任徵稅，繼承人無須以其固有財產負擔繳納
25 遺產稅義務，國家亦不對繼承人固有財產作執行，此時僅不涉
26 及繼承人所享有之固有財產的財產權而已，但涉及繼承人因繼
27 承關係而取得之財產（遺產），也就是對繼承權的干預。由於系

1 爭規定，將繼承人基於繼承而取得遺產作全面剝奪，故係絞殺
2 人民應受憲法保障的繼承權。

3 三、系爭規定未區分擬制遺產的受贈人是否拋棄繼承，一律使繼承人
4 承擔非其所得遺產部分之納稅義務，是否因違反量能課稅原則而
5 抵觸憲法第7條平等權？就此部分，系爭規定有無合憲性解釋之
6 空間？若以量能課稅原則審查，在現行總遺產稅制中，如何建立
7 稅捐負擔能力的比較基準？

8 (一)系爭規定未區分受贈人是否拋棄繼承之情形，是否違反量能課稅
9 原則？是否有合憲性解釋之空間？

10 系爭規定確實因未區分受贈人是否拋棄繼承，而使未拋棄繼承權
11 之繼承人，因此而負擔本該由受贈人負擔的遺產稅，違反量能課
12 稅原則，因此而抵觸憲法第7條平等權。依照量能課稅原則下之遺
13 產稅制的精神，本應該是誰取得多少遺產，就應該負擔所取得之
14 遺產範圍內而發生的遺產稅（也就是，誰拿多少遺產，就該負擔
15 因此增加的遺產稅）。就算繼承人是配偶與其親生子女共同繼承
16 遺產，各自也都應該各自負擔，因繼承關係所取得之遺產範圍內
17 的遺產稅額。在本件個案中，因系爭規定之緣故，使未拋棄繼承
18 權的繼承人，因此必須承擔已經拋棄繼承權之繼承人因生前受贈
19 財產而加重的遺產稅負。換言之，系爭規定使得未拋棄繼承權之
20 繼承人，必須承擔業已拋棄繼承權之繼承人，因視為遺產而增加
21 的遺產稅負。此種結果，是要納稅義務人為本該由他人負擔的遺
22 產稅負責繳納（為別人該繳之稅捐而負責）。系爭規定，依照量
23 能課稅原則精神所能作出合於憲法原則之解釋，為受贈財產的受
24 贈人，應在「視為遺產」之範圍內，負擔因此增加的遺產稅，換
25 言之，遺產及贈與稅法第15條第1項，應規定受贈人依法負擔「視
26 為遺產」的遺產稅。但是，由於基於量能課稅原則所為之法律解
27 釋，已經逾越法條文義的範圍，增加受贈人法所未規定之遺產稅

1 負，牴觸依法課稅原則。從而，系爭規定無法透過法律解釋方式，
2 使已經拋棄繼承權之受贈人承擔所增加的遺產稅，不存在合憲性
3 而超越法律文義解釋空間。受理本件個案訴訟之法官（台北高等
4 行政法院第三庭），因此對於所應適用屬法律位階的法規範，具
5 備其為違憲之法確信，依法裁定停止訴訟程序，向憲法法庭提出
6 本件聲請，作系爭規定因為規範不足而與憲法保障平等權規範意
7 旨不符的宣告。基於規範不足而須由立法者制定規範以為補充：
8 基於規範不足之理由，必須在我國遺產及贈與稅法第15條，至少
9 應該要增訂以下兩點的法律規定：第一點，增訂未拋繼承權之繼
10 承人應負擔遺產稅的上限，避免對未拋棄繼承權之繼承人所享有
11 的繼承權作全面剝奪的過度課稅（此時國家將因此而損失部分稅
12 捐債權）；第二點，增訂「視為遺產」之受贈人應負擔所增加的
13 遺產稅（此時將國家前述因此損失之部分稅捐債權給補回來）。
14 亦即，被繼承人生前贈與財產而依照系爭規定被「視為遺產」者，
15 縱使受贈人並無繼承權、或有繼承權但依法已經拋棄繼承權、或
16 依法而喪失繼承權者，受贈人仍應在該等「視為遺產」之範圍內，
17 對因此所增加遺產稅，負擔擔連帶清償責任。只有在這兩點規範
18 增訂以後，才能使得我國遺產及贈與稅法，在達成保護國家遺產
19 稅捐債權目的之同時，又能維持符合於憲法量能平等課稅原則的
20 精神。

21 (二)總遺產稅制下，若以量能課稅原則為審查，如何建立稅捐負擔能
22 力的比較基準？

23 在總遺產稅制下，以量能課稅原則為審查，仍然是以「本應該是
24 誰取得多少遺產，就應該負擔所取得之遺產範圍內而發生的遺產
25 稅」，也就是，誰拿多少遺產，就該負擔因此增加的遺產稅，以
26 此作為稅捐負擔能力的比較基準。總遺產稅制與分遺產稅制之最大
27 差別，在總遺產稅制基於保護國家遺產稅的稅捐債權，因此在

1 法律上使全體繼承人對所應繳納之全部的遺產稅款，共同負擔連
2 帶清償責任，形成連帶債務人(Gesamtschuldnerschaft)關係，並
3 在遺產稅捐債權未能獲得完全清償前，全部遺產均無法進行移轉
4 登記，成為繼承人名下之分別共有財產，或者移轉登記而成為繼
5 承人各別所有的財產。未能完納遺產稅之遺產，因此僅能繼續登
6 記在已死亡被繼承人之名下，或者登記為全體繼承人共同共有的
7 財產。實務上，納稅義務人可向該管稅捐稽徵機關提出申請，按
8 照法定之應繼分比例，「分單」計算並繳納自己應繼分範圍內的
9 遺產稅款，避免因為延遲申報遺產稅而遭到處罰。倘若繼承人為
10 其他繼承人繳納其應負擔之遺產稅款而未進行法律上催討者，實
11 務上甚至認為此舉已構成代為繳納遺產稅款之繼承人將構成贈與
12 財產（無償為他人清償債務）行為，應依法申報繳納贈與稅。總
13 遺產稅制基於保護國家遺產稅捐債權目的，違背量能課稅原則，
14 而強令繼承人必須承擔其他繼承人未能繳納（本應屬於後者遺產
15 繼承範圍內）之遺產稅捐的惡果（把別人的錯強加在誠實繳稅的
16 人身上），同時導致我國實務上眾多土地與房屋等財產，由於未
17 能全部完納遺產稅款，只能繼續登記在已死亡多年之被繼承人名
18 下，或者改登記為全體繼承人的共同共有，使該等繼承財產無法
19 善加利用，於社會整體經濟不僅毫無實益，甚且造成諸多實務上
20 關於繼承土地與房屋財產的民事法律紛爭。

21 (三)採用美國之總遺產稅制是否基於我國立法者價值決定，應給予立
22 法形成空間的尊重？

23 我國立法者在民國62年決定，將贈與稅加入既有遺產稅法，決定
24 採用美國總遺產稅制之立法體系，係建立在我國立法者自己未能
25 正確認識，我國繼承法與美國繼承法規範圍之差異的基礎上，換
26 言之，是基於錯誤之規範認識基礎而作成錯誤的立法價值決定。
27 按美國各州繼承法之規範雖各州間有些許不同，但大致上都是以

1 被繼承人訂立生前遺囑，死後經由法院認證遺囑之真實與有效性
2 後，再依據遺囑而為財產的處理，完全尊重遺囑人之意志也就是
3 給予財產所有人透過遺囑而保護其財產處分自由的意識與價值相
4 當顯明。倘若被繼承人生前未訂立有效之遺囑時，各州則多係按
5 照被繼承人的配偶、子女、孫子女、父母、兄弟姐妹、祖父母或
6 其他親屬（如伯叔姑舅姨），依序而取得所留下全部的遺產。倘
7 若均無人可為繼承者，則多由各州取得全部遺產。但在我國，民
8 法不僅有法定繼承人而且也有法定繼承人之應繼分比例的強行規
9 定，縱使被繼承人有效訂立生前遺囑者，固可以在一定程度上加
10 入受遺贈人或者改變法定繼承人得以取得財產之比例，但倘若法
11 定繼承人無各別喪失繼承權之事由，被繼承人所訂立的遺囑，亦
12 不能侵害法定繼承人所享有特留分(Pflichtteilsrecht)權利。換
13 言之，遺囑人僅能在不違反特留分規定範圍內，得以遺囑而自由
14 處分財產（民法第1187條規定參照）。也因此，我國法制保護
15 （有別於美國法制保護遺囑人之遺囑自由）不僅是保護遺囑人之
16 遺囑自由（財產處分自由權）而已，更是同時保護法定繼承人之
17 繼承權（財產權），使兩者同受繼承法保護的意義與價值特色，
18 使我國法明顯有別於美國繼承法制精神。民國62年我國制定遺產
19 及贈與稅法制時，從立法討論過程一方面指出，我國民法設有遺
20 囑、特留分、法定繼承人與法定應繼分之規定，另一方面又指出
21 「我國對繼承人或受遺贈人所獲遺產多少，尚乏法定程序規範」，
22 即可見到我國立法者自己欠缺對我國繼承法之規範應如何適用的
23 正確認識：蓋法定繼承人與法定應繼分比例之規定，即為我國對
24 於繼承人所獲遺產多少之明文規定，並非缺乏法定程序規範；遺
25 囑則是保護遺囑人之財產處分自由，使受遺贈人可以因為遺囑而
26 獲得一定之遺產，並在此等範圍內改變法定繼承人所能取得遺產
27 比例，但仍不得侵害法定繼承人所享有的特留分權。此一遺囑亦

1 無法侵害繼承人之特留分的規定，是我國繼承法保護法定繼承人
2 之繼承權的規範設計。此種一方面尊重遺囑人之遺囑自由，另方
3 面又保護繼承人的繼承權，乃是我國繼承法之繼承權有別於美國
4 繼承法有關遺囑自由，完全尊重遺囑人透過遺囑而為遺產處分享
5 有不受法律限制權利，這是台美兩國繼承法制之間的主要差異。
6 我國民法此套繼承法之制度，乃係移植自德國法系的規範結構，
7 該國民法也同我國同樣一方面尊重遺囑人之遺囑自由，而另一方面
8 保護法定繼承人的繼承權（特留分），並與德國基本法第14條第1
9 項第1句繼承權應受保護，與基本法第6條第1項之婚姻及家庭制度
10 受保護的憲法原則相互配合。也因此，與我國民法繼承法制相配
11 合之遺產稅法制，應該是仿造德國（與日本）分遺產稅制，而不
12 是架接移枝自美國的總遺產稅制。對建立在錯誤之規範認識基礎
13 上所作成錯誤的立法價值決定，並不因立法者基於事實預估特權
14 而享有豁免憲法審查的空間，應由憲法法庭具體指出錯誤之立法
15 價值決定而加以導正，保護繼承人應受憲法保障的平等權與繼承
16 權。

17 **此致**

18 **憲法法庭 公鑒**

19 中 華 民 國 113 年 1 月 15 日

具狀人 臺北高等行政法院高等行政訴訟庭第一庭

審判長 蕭忠仁

法 官 林秀圓

法 官 楊得君

20
21
22 撰狀人 台大法律學系教授柯格鐘