

正本

檔 號：
保存年限：

財政部 函

地址：116055臺北市羅斯福路6段142巷1號
聯絡人：何怡潔
電話：02-23228149
Email：dot_ycho@mail.mof.gov.tw

100203

臺北市中正區重慶南路一段 124 號

受文者：憲法法庭

發文日期：中華民國113年1月16日

發文字號：台財稅字第11200105300號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：

附件：如主旨

主旨：貴法庭審理110年度憲三字第34號及111年度憲民字第205號聲請解釋憲法案，檢送本部意見書如附件，請查照。

說明：依貴法庭112年11月27日通知書辦理。

正本：憲法法庭

副本：

部長 莊翠雲

憲法法庭收文	
113. 1. 17	
憲A字第	111 號

財政部就憲法法庭審理 110 年度憲三字第 34 號及 111 年度憲民字第 205 號聲請解釋憲法案爭點題綱之說明

一、遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項第 1 款(下稱系爭規定)將擬制遺產計入遺產總額，使繼承人須以(1)部分或(2)全部本得繼承之遺產承擔遺產稅負，或(3)承擔較其因繼承所得財產更高之稅負，是否、在何種範圍內違反比例原則，而牴觸憲法第 15 條財產權保障繼承權之意旨？並請說明若以比例原則審查，對遺產課稅之憲法界限何在？財政部 101 年 3 月 8 日台財稅字第 10000608440 號函認繼承人僅需以「遺產」(含依民法第 1148 條之 1 第 1 項規定視為所得遺產之財產)為限負清償遺產稅之責任，無須以其固有財產負擔繳納遺產稅義務，亦不對其固有財產執行，是否影響系爭規定之合憲性？

財政部意見：

(一)立法者為落實遺產稅平均社會財富之目的，經考量我國國情、遺產繼承制度及避免規避稅負，爰採總遺產稅制

按被繼承人生前稅後所得或財產經長年累積為顯著財產，於死亡時遺留予繼承人或受遺贈人，易形成財富分配不公，乃對被繼承人之遺產課徵一定比率遺產稅稅額，以達平均社會財富之公益目的。國際間開徵遺產稅之國家，有採總遺產稅制，就被繼承人所遺全部財產課徵，亦有採分遺產稅制(繼承稅制)，分別對每一繼承人或受遺贈人繼承或受遺贈之財產核定納稅義務。因國情有別，考量面向各異，爰各國立法例不一。

遺產稅之課徵，社會意義重於財政意義(61 年立法院院總第 24 號政府提案第 1230 號議案關係文書第 3 頁參照)。我國於 35 年制定遺產稅法，採總遺產稅制，原僅對被繼承人死亡時所

遺全部財產課徵遺產稅；嗣經41年修法，惟歷年徵收情況並不理想，稅負既欠公平，平均社會財富之政策效果，亦不顯著。考其原因，主要係因遺產稅僅對人死亡時所遺財產課稅，生前親屬間長期有計畫之財產贈與，或死亡前數年之變相贈與，遂成為逃避遺產稅之合法手段。為此，立法者乃舉辦贈與稅，以堵塞逃漏，爰於62年通過遺產及贈與稅(下稱遺贈稅)法，增訂課徵贈與稅之規定；至遺產稅部分，仍採總遺產稅制(61年立法院院總第24號政府提案第1230號議案關係文書第3頁參照)。

62年所通過之遺贈稅法草案中，本部為增進稅負公平合理，防止逃漏，除著手研議增訂贈與稅課稅規範外，並就遺產稅制應否改變為繼承稅制進行比較分析。最終，基於繼承稅之課徵，須對每一繼承人或受益人分別就其繼承或受遺贈之財產核定納稅義務，依我國遺產繼承制度，並非必須以遺囑為準，更無必須經法院確認始能分割遺產之程序，故每一繼承人或受遺贈人所獲遺產多少，尚乏法定程序可以確定，如採繼承稅制，無論繼承人實際分配遺產為何，其通常採有利方式(即稅額相對較少)申報，稽徵機關調查勾稽不易，稽徵作業困難，易生徵納爭議，抑且有鼓勵財富分散之作用(61年立法院院總第24號政府提案第1230號議案關係文書第4頁參照)，爰決定既有總遺產稅制維持不變。

(二)為避免被繼承人藉生前贈與規避遺產稅，落實平均社會財富及租稅公平之公益目的，明定防止死亡預謀條款及稅額扣抵機制

35年遺產稅法制定時，為避免被繼承人藉生前贈與規避遺產稅，爰定有防止死亡預謀條款，即第8條「被繼承人死亡前

5 年內分析或贈與之財產應視為遺產之一部份，一律徵稅」規定，41 年間修正為「被繼承人死亡前 5 年內分析或贈與繼承人之財產應視為遺產之一部，一律徵稅」(條次改為第 13 條)，惟民眾仍可藉親屬間虛構買賣移轉財產，代替贈與，規避上述防止死亡預謀條款，逃漏遺產稅。

是以，62 年制定遺贈稅法時，贈與稅部分，明定第 4 條「贈與指財產所有人以自己之財產無償給予他人」、第 5 條「財產之移動具有特定情形者，以贈與論」課徵贈與稅以及第 11 條第 2 項「已納之贈與稅……自應納遺產稅額內扣抵」規定；至遺產稅部分，在維持原遺產稅法所採總遺產稅制之基礎上，上述防止死亡預謀條款亦續予維持(明定於第 15 條)，以類型化規定被繼承人於生前一定期間內贈與特定身分者之財產，於被繼承人死亡時，一律視為遺產(即擬制遺產)，課徵遺產稅，俾對為死亡預謀規避遺產稅所為之無償移轉財產，有所抑制。且考量既已增訂課徵贈與稅規定，爰被繼承人生前一定期間贈與特定人之財產，死亡後依規定應併計遺產總額課徵遺產稅，倘該財產前已繳納贈與稅，則准自應納遺產稅中扣抵。簡言之，遺贈稅法第 15 條第 1 項規定，係將被繼承人生前贈與之財產，擬制納入遺產範圍，課徵遺產稅，使遺產稅之課徵狀態調整回復到「被繼承人未為贈與時」，並透過同法第 11 條第 2 項稅額扣抵機制，使整體遺產稅稅負不因被繼承人死亡前贈與行為而有不同，以避免被繼承人藉生前贈與規避遺產稅，落實平均社會財富及租稅公平之公益目的。

(三)繼承人在繼承開始前 2 年內，從被繼承人受有財產之贈與，縱於被繼承人死亡後拋棄繼承，該受贈財產仍視為所得遺產

民法第 1148 條之 1 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。前項財產如已移轉或滅失，其價額，依贈與時之價值計算。」其立法意旨，係考量同法第 1148 條第 2 項已明定繼承人對於被繼承人之債務，僅以繼承所得遺產為限，負清償責任。為避免被繼承人於生前將財產贈與繼承人，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，爰參考遺贈稅法第 15 條第 1 項規定，明定繼承人於繼承開始前 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。¹立法者既然參考遺贈稅法第 15 條第 1 項，增訂民法第 1148 條之 1 規定，用以保障私法上債權人，則本項規定自有保障國家作為遺產稅之公法上債權人之作用。

更進一步地說，上開民法第 1148 條之 1 視為所得遺產之規定，既係為保障被繼承人之債權人權益而設，按現階段實務見解，倘繼承人或被繼承人明知被繼承人積欠債權人債務，而由被繼承人於死亡前 2 年內，將其財產贈與繼承人，繼承人復於被繼承人死亡後拋棄繼承，以此規避債權人之追償，顯非事理之平，亦非法律承認拋棄繼承所欲保護法益之本旨(臺灣高等法院 109 年法律座談會民執類提案一審查意見參照)，爰縱繼承人於被繼承人死亡後拋棄繼承，其於繼承開始(被繼承人死亡)前 2 年內受贈之財產，仍視為其所得遺產，對於被繼承人之債務，負清償責任。遺贈稅法第 15 條第 1 項連結同法第 6 條第 1 項第 2 款所規定之繼承人，在解釋上，似應予以承接，持相同見解。

¹立法院公報，第 98 卷，第 34 期，第 78 頁。

(四)繼承人在繼承開始(被繼承人死亡)前 2 年內，從被繼承人受有財產之贈與，不論其是否於被繼承人死亡後拋棄繼承，該受贈財產應計入遺產總額課稅，且屬遺產稅繳納(執行)範圍

承前所述，為促進社會財富重分配，遺贈稅法爰規定對被繼承人之遺產課徵一定比率遺產稅稅額，又為避免被繼承人透過生前有計畫贈與財產以規避遺產稅稅負，遺贈稅法第 15 條第 1 項爰規定，被繼承人死亡前 2 年內贈與其配偶、民法規定各順序繼承人及其配偶之財產，俟其死亡，不論繼承人是否拋棄繼承，該受贈財產均應視為被繼承人之遺產併入其遺產總額，課徵遺產稅，以防杜生前分散遺產之行為，倘該贈與行為前已繳納贈與稅，則准依同法第 11 條第 2 項規定，自應納遺產稅額內扣抵。

我國採總遺產稅制，遺產稅係被繼承人遺產所生之租稅債務，考量繼承人在繼承開始(被繼承人死亡)前 2 年內受贈自被繼承人之財產，依民法第 1148 條之 1 規定視為其所得遺產，繼承人對於被繼承人債務，依民法第 1148 條第 2 項及第 1153 條第 1 項規定，以因繼承所得遺產為限，負連帶清償之責任，從而，繼承人無庸以其固有財產負繳納遺產稅義務，遺產稅之保全及繳納(執行)範圍，僅以實際現存遺產及擬制遺產為限，爰本部 101 年 3 月 8 日台財稅字第 10000608440 號函釋²，遺產稅繳款書應載明全體納稅義務人姓名，並以橡皮戳章蓋章加註「本繳款書繼承人僅負以遺產(含繼承日前 2 年內受贈自被繼承

² 本函釋係因應民法第 1148 條第 2 項規定於 98 年 6 月 12 日修正，改採概括繼承有限責任，其延續法務部於民法舊法（尚有限定繼承）時期所回復之見解。按法務部 82 年 8 月 5 日（82）法律決字第 16304 號函揭示：「……二、遺產及贈與稅法第 6 條雖將繼承人列為遺產稅繳納義務人之一，惟如繼承人為限定繼承者，依民法第 1154 條第 1 項規定，得限定以因繼承人所得之遺產，償還被繼承人之債務，並因繼承人為限定繼承而依破產法前開規定宣告遺產破產時，其遺產稅得受清償之責任財產，應認以遺產為限。」

人之財產)為限度之物的有限責任，如有滯欠，就遺產範圍內為強制執行。」文字，以提醒納稅義務人及執行機關注意，如有移送執行時，應一併於移送書上註明並檢附遺產(含繼承日前2年內受贈自被繼承人之財產)清冊，以利執行。

綜上，被繼承人死亡前2年內贈與配偶之財產，於其死亡時，不論配偶是否拋棄繼承，該贈與財產應依遺贈稅法第15條第1項規定併入被繼承人遺產總額課稅，復依民法第1148條、第1148條之1、第1153條及前述臺灣高等法院109年法律座談會民執類提案一審查意見，繼承人應以被繼承人之遺產(含配偶於繼承日前2年內受贈自被繼承人之財產)負繳納義務。

(五)遺贈稅法第15條第1項規定為落實平均社會財富及租稅公平之公益目的，在總遺產稅制下，遺產稅核課及其納稅義務人應負繳納義務之範圍，係以被繼承人實際現存遺產及擬制遺產為限，使全體繼承人在此限度內共同負擔繳稅義務，其對人民財產權所構成之限制與所欲達成之目的間具有合理關聯性，符合比例原則，未牴觸憲法第15條財產權保障意旨

1、擬制遺產作為限制手段，其所涉及之基本權

依民法第1147條規定：「繼承，因被繼承人死亡而開始。」第1148條第1項本文規定：「繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。」乃所謂當然概括繼承；又依遺贈稅法第8條第1項規定：「遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。」乃以完納稅捐為前提，才能變動遺產所有權。足見，遺產稅可能對於財產自由使用構成干

預。³所稱財產使用自由，按司法院釋字第 771 號解釋理由書第 6 段揭示：「憲法第 15 條規定人民之財產權應予保障，旨在使財產所有人得依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，免於遭受公權力或第三人之侵害，以確保人民所賴以維繫個人生存及自由發展其人格之生活資源(司法院釋字第 596 號、第 709 號、第 732 號及第 763 號解釋參照)。繼承人自繼承開始時，承受被繼承人財產上之一切權利義務(民法第 1148 條規定參照)，其繼承權及其本於繼承權就各項繼承財產所得行使之權利，均有財產上價值，受憲法第 15 條保障。」亦得以繼承權謂之。遺贈稅法第 15 條第 1 項規定擬制遺產，有可能擴大遺產稅租稅客體，自屬對於繼承權所加諸之限制。

2、稅法比例原則之審查標準

徵諸司法院釋字第 688 號解釋，蘇永欽大法官所提出之協同意見書指出：「一、憲法所定基本義務，納稅、服兵役和受國民教育，就形成其內容的法律作合憲性審查，其基礎應不同於對限制基本權的法律所做的審查」，以及「三、具體化基本義務的法律，就其核心決定部分，尚無限制基本權的問題，因此也無從違反憲法第 23 條的比例原則」。於後者中，更明確指出：「究其義務內容，也不難發現，人民被強制犧牲的權益，在國民教育是長達幾年的行動自由、學習自由和教養自主，在納稅是不斷的、無具體對價的高額金錢給付，在兵役更是一定年限的行動自由，加上可能的身體甚至生命的付出，與其權衡者，則不

³ 柯格鐘，稅捐法秩序—稅捐、稅法與基本原則，臺北，新學林，2023 年 9 月 1 版，第 375 頁。

是特定可以具體核實的公共利益，比如特定的公共建設，或特定戰爭的準備，因此即使以最寬鬆的標準來審查，人民基本權的犧牲也必然不符合比例。一定要把比例原則用在具體形成的基本義務上，其結果不是基本義務違憲，就是只好大幅降低比例原則的審查標準，而使基本權的規範力被拉低到可有可無的程度……。」充分體現我國大法官稅法違憲審查實務上，對於比例原則採取寬鬆審查標準。所謂寬鬆審查標準，即是合理關聯性審查標準。又，即使在稅法涉及平等權審查時，司法院釋字第 745 號解釋理由書亦謂：「此等分類及差別待遇，涉及國家財政收入之整體規畫及預估，固較適合由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定。惟其決定仍應有正當目的，且其分類與目的之達成間應具有合理關聯……。」

3、小結

鑑於稅制之建構有其一體性，評價遺贈稅法第 15 條第 1 項租稅規避防杜規定是否合於憲法保障財產權之意旨，允宜就整體稅制觀之。立法者為落實開徵遺產稅以平均社會財富，以及為追求租稅公平之公益目的而配套通過遺贈稅法第 15 第 1 項之類型化規定，防杜被繼承人化整為零，透過生前贈與方式先期分配遺產予繼承人規避稅負，明定被繼承人死亡前 2 年內贈與特定人之財產，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額課稅，有助於達成上開目的，並非出於恣意所為之措施，並未違反基本權保障⁴。倘被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產前已繳納贈與稅，依同法第 11 條

⁴ 法治斌、董保城，憲法新論，臺北，2021 年 9 月 8 版，第 252 頁。

規定，得自應納遺產稅額內扣抵，爰整體遺產稅稅負尚不因上開租稅規避防杜規定而有不同，不致增加人民之納稅義務。

又遺產稅係被繼承人遺產所生之債務，遺產稅納稅義務人僅須負以遺產(含繼承日前 2 年內受贈自被繼承人之財產)為限度之物的有限責任，各繼承人無庸以其固有財產負擔繳納遺產稅義務，亦不對其固有財產執行，爰遺產稅之核課及繳納，均僅以遺產(含擬制遺產)為限，與民法概括繼承有限責任相同。縱繼承人在繼承開始(被繼承人死亡)前 2 年內，從被繼承人受有財產之贈與，其於被繼承人死亡後拋棄繼承，該受贈之財產仍屬遺產稅得受清償之範圍，使全體繼承人在總受益之限度內，共同負擔繳納遺產稅之義務，此亦與臺灣高等法院 109 年法律座談會民執類提案一審查意見相同。

綜上，立法者基於我國國情及遺產繼承制度，為防止社會財富過度集中，促進社會財富重分配，採行總遺產稅制，亦即針對財產「遺留端」課稅，並非針對財產「分配端」課稅，有別於分遺產稅（或謂繼承稅）制。又為避免被繼承人透過生前有計畫贈與財產規避遺產稅負，爰於遺贈稅法第 15 條第 1 項，明定防止死亡預謀之租稅規避防杜規定，考量被繼承人先期分配遺產行為，通常係於死亡前之一定期間為規劃，且對具特定親屬關係之人為之，爰以類型化規定明定被繼承人於死亡前 2 年內贈與特定身分者之財產，於被繼承人死亡時，併入其遺產總額課稅，可抑制預謀規避遺產稅所為之無償移轉財產，有助於租稅公

平，且依社會常情將擬制遺產者限定於一定期間及特定對象，與開徵遺產稅以平均社會財富之立法目的具合理關聯性，而在總遺產稅制下，被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產，併入遺產總額課徵遺產稅時，扣抵已納之贈與稅及土地增值稅後之遺產稅額，由納稅義務人以遺產(含擬制遺產)為限度負物的有限責任，使全體繼承人在總受益之限度內，共同負擔繳納遺產稅之義務，爰在整體遺產稅制下，上開輔以稅額扣抵機制之租稅規避防杜規定，符合比例原則，未牴觸憲法第 15 條保障繼承權之意旨。

二、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牴觸憲法第 7 條平等權？就此部分，系爭規定有無合憲解釋之空間？並請說明若以量能課稅原則審查，在現行總遺產稅制中，如何建立稅捐負擔能力的比較基準？

財政部意見：

(一)在總遺產稅制下，係以遺產淨額(亦即財產遺留端)作為納稅(經濟)能力衡量基礎，並以遺產(含擬制遺產)為租稅保全及繳納(執行)範圍，而不問個別繼承人繼承財產（亦即財產分配端）之多寡，符合量能課稅原則

「量能課稅原則」為依據憲法第 7 條平等原則所具體化之稅捐正義原則，係指相同經濟能力者，繳納相同稅負；不同經濟能力者，繳納不同稅負。而我國基於國情、遺產繼承制度、徵納和諧及稽徵成本等考量，採行總遺產稅制，對被繼承人之遺產課徵一定比率遺產稅稅額，該「遺產總額課稅」模式，尚不問個別繼承人實際上繼承財產之比例以及額度多寡，且立法者透過免稅額、扣除額等規定，以達維持遺族生活水準並落實政府照顧國人之社會福利、農地農用等政策目的，爰依遺贈稅法第 13 條規定，每一遺產稅案件均得自遺產總額中減除免稅額(第 18 條)，並可列報各類扣除額(第 17 條、第 17 條之 1)及不計入遺產總額財產(第 16 條、第 16 條之 1)，即以遺產淨額作為遺產稅課徵之起點，對相同遺產淨額者，課予相同之遺產稅稅負，符合量能課稅原則。

有關遺產總額之認定，除被繼承人所遺之現存財產外，為防杜被繼承人透過生前贈與方式先期分配遺產予繼承人，爰遺

贈稅法第 15 條第 1 項明定，被繼承人死亡前 2 年內贈與特定人之財產，視為被繼承人之遺產，應併入其遺產總額課稅，該「死亡前 2 年內贈與之財產」包括已課徵及未課徵贈與稅之全部贈與財產，以落實防杜租稅規避，實踐租稅公平，且為避免重複課稅，同法第 11 條第 2 項設有自應納遺產稅額內扣抵已納之贈與稅及土地增值稅之規定，俾使被繼承人死亡時，是類財產繳納之全部稅額(含遺產稅、贈與稅及土地增值稅)，不因被繼承人死亡前有贈與行為而有不同，即將遺產稅之課稅狀態調整、回復到「被繼承人未為贈與」，使遺產淨額相同者繳納相同遺產稅負，符合量能課稅原則，否則將造成免稅贈與財產，不僅免課徵贈與稅，亦毋須納入遺產課徵遺產稅之不合理現象，對生前未贈與者顯不公平，亦有違遺贈稅防止社會財富過度集中與代際間移轉所造成之分配不均之課徵意旨。

再者，依遺贈稅法第 6 條第 1 項規定：「遺產稅之納稅義務人如左：一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。二、無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。三、無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定遺產管理人。」及同法第 8 條第 1 項規定：「遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。」遺產稅係以「遺產」(含擬制遺產)作為課稅徵收對象，僅限以該「遺產」為租稅保全及繳納(執行)範圍，且不論納稅義務人係遺囑執行人、繼承人及受遺贈人或遺產管理人，均僅須以該「遺產」繳納遺產稅，與個別繼承人繼承財產之多寡尚無關連。

(二)倘被繼承人於死亡前 2 年內贈與財產予繼承人，繼承人藉拋棄繼承規避遺產稅之繳納或強制執行，依納稅者權利保護法(下

稱納保法)第7條規定，該繼承人應認屬遺產稅納稅義務人，負遺產稅繳納義務

納保法自106年12月28日施行，其中第7條第1項、第2項及第3項定有涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。上開一般租稅規避防杜規定內容源自稅捐稽徵法第12條之1規定(為避免重複，於110年12月17日刪除)，其立法意旨係納稅者不選擇稅法上通常之法律形式，卻以取巧方式、迂迴行為或非常規之法律形式，以避免稅捐構成要件的滿足，而減輕其稅負。此情形即屬故意濫用法律形式，規避稅捐之行為，並無值得保護之信賴利益，仍應本於實質課稅原則加以調整補稅。

實務上曾有被繼承人利用遺贈稅法第20條第1項第6款配偶相互贈與之財產不計入贈與總額規定，於死亡前2年內將鉅額財產贈與配偶，俟其死亡後，配偶拋棄繼承，被繼承人生前贈與之財產，應依遺贈稅法第15條第1項之個別租稅規避防杜規定，併入遺產總額課稅，又配偶於被繼承人死亡時，依民法第1138條規定為當然繼承人，屬遺贈稅法第6條第1項第2款規定之納稅義務人，倘配偶藉拋棄繼承規避遺產稅之繳納及執行，脫免其納稅義務，考量該受贈財產依法視為被繼承人之遺產，且其配偶實已先期取得被繼承人遺產之利益，經本部賦稅

署 103 年 10 月 23 日臺稅財產字第 10304032630 號函(下稱本部賦稅署 103 年函)核釋，稽徵機關應審酌個案情形，審慎調查租稅規避事證，依稅捐稽徵法第 12 條之 1 實質課稅規定辦理。

鑑於稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定內容業經納稅於納保法第 7 條規定，爰現行如有是類藉由被繼承人生前贈與配偶，嗣配偶拋棄繼承之法律形式規避遺產稅之繳納或強制執行之案件，稽徵機關應依納保法第 7 條規定辦理，即拋棄繼承之配偶，應認屬遺贈稅法第 6 條第 1 項第 2 款之繼承人，為遺產稅之納稅義務人，以其自被繼承人死亡前 2 年內受贈之財產，負擔遺產稅納稅義務，始符上開納保法防杜租稅規避及遺贈稅法採總遺產稅制之立法意旨。

(三)司法院釋字第 180 號解釋將執法者依實質課稅原則所為經濟財歸屬認定解為合憲解釋方法；納保法第 7 條第 3 項所規定之租稅規避防杜條款，按國內稅法學者見解，亦屬稅法目的解釋法，得作為合憲解釋操作基礎

司法院釋字第 180 號解釋理由書第 2 段末揭示：「至納稅義務人及權利人未於規定期間內申請登記繳納土地增值稅，嗣後再申請登記繳納時，除依法處罰或加計利息外，如土地公告現值有不同者，其因自然漲價所生之差額利益，既非原納稅義務人所獲得，就此差額計算應納之部分土地增值稅，即應於有法定徵收原因時，另向獲得該項利益者徵收，始屬公平。」論其實質，乃於實質課稅原則（或謂經濟觀察法）下，從事目的解釋法，認定經濟財歸屬。學者有謂，本案屬於合憲解釋⁵。按國內稅法學者多數主張相當於我國納保法第 7 條第 3 項之德

⁵ 葛克昌，〈納稅人財產權保障〉，載於《當代公法新論（下）》，臺北，元照，2002 年，第 673 頁。

國租稅通則第 42 條規定，與同通則第 39 條所規定之經濟財歸屬，其性質皆屬稅捐法律規範之「目的解釋法」⁶。從中，操作納保法第 7 條第 3 項所規定之租稅規避防杜條款，亦非不得構成合憲解釋。

(四)繼承人在繼承開始(被繼承人死亡)前 2 年內，從被繼承人受有財產之贈與，縱於被繼承人死亡後拋棄繼承，該受贈財產仍應併入遺產總額課稅，且屬遺產稅繳納(執行)之範圍，符合量能課稅原則及憲法第 7 條平等權

承前述，被繼承人死亡前 2 年內贈與鉅額財產予其配偶，俟其死亡，配偶拋棄繼承者，稽徵機關除依系爭規定將該贈與財產併計遺產課稅外，並應依納保法第 7 條租稅規避規定及本部賦稅署 103 年函意旨，認屬該配偶為遺產稅納稅義務人，由其負擔以繼承日前 2 年內受贈自被繼承人之財產為限度之物的有限責任，使配偶與其餘繼承人共同負擔以被繼承人擬制遺產及實際現存遺產繳納遺產稅之義務。

上開處理方式，與臺灣高等法院 109 年法律座談會民執類提案一審查意見之見解一致，均認為繼承人於繼承開始(被繼承人死亡)前 2 年內自被繼承人受贈之財產，縱繼承人拋棄繼承，該受贈財產仍擬制為遺產，以其負清償之責，而本部賦稅署 103 年函釋內容亦經該座談會收錄為提案參考資料。

綜上，依納保法第 7 條租稅規避規定及本部賦稅署 103 年函意旨、臺灣高等法院 109 年法律座談會民執類提案一之審查意見等實務見解，拋棄繼承之配偶宜與繼承人共同負擔繳納遺產稅之義務，俾使是類配偶藉拋棄繼承之法律形式規避遺產稅

⁶ 柯格鐘，前揭註 3 書，第 300 至 301 頁。

之繳納或強制執行之案件，得對「擬制遺產」執行，爰不發生本題綱所述使未拋棄繼承之繼承人承擔非其所得遺產部分之納稅義務情形，尚無違反量能課稅原則，並未牴觸憲法第 7 條平等權。

另據統計，101 年至 111 年發生之繼承案件，涉有被繼承人於死亡前 2 年內將近 9 成之鉅額財產贈與配偶，而其配偶拋棄繼承，由被繼承人之非婚生子女為遺產稅納稅義務人者，僅本 110 年度憲三字第 34 號聲請訴訟案 1 件，併予敘明。

三、系爭規定未設有與遺贈稅法第 17 條之 1 相同意旨之扣除規定，致僅在被繼承人死亡前 2 年內贈與之情形，無須考量配偶經濟貢獻，一律課徵遺產稅，是否因違反量能課稅原則而牴觸憲法第 7 條平等權？就此部分，系爭規定有無合憲解釋之空間？遺贈稅法第 17 條第 1 項第 1 款「被繼承人遺有配偶者，自遺產總額中扣除四百萬元」規定，是否影響系爭規定之合憲性？

財政部意見：

(一)夫妻之一方贈與或受贈財產不列入民法第 1030 條之 1 剩餘財產差額分配請求權計算範疇

民法第 1030 條之 1 第 1 項第 1 款規定：「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。」故計算夫妻雙方剩餘財產差額之範圍，係就法定財產制關係消滅時，以夫或妻現存之婚後財產，扣除婚姻關係存續所負債務後，據以計算剩餘財產，爰配偶得主張之剩餘財產差額分配請求權，僅限於法定財產制關係消滅時現存之婚後財產。依此，夫生前將婚姻關係存續中取得之財產贈與妻，該財產於法定財產制關係消滅(夫死亡)時，已非屬夫之現存財產，亦因屬妻無償取得，依法自不得列入剩餘財產差額分配請求權計算之範圍。

(二)生存配偶依民法第 1030 條之 1 規定行使剩餘財產差額分配請求權，該被請求部分非屬遺產稅之課徵範圍，爰配合民法規定，於遺贈稅法第 17 條之 1 第 1 項配合規範該請求權價值得自遺產總額中扣除

按司法院釋字第 620 號解釋明揭，生存配偶依民法第 1030 條之 1 規定，行使剩餘財產差額分配請求權者，依遺贈稅法之立法目的，該被請求之部分即非屬遺產稅之課徵範圍，故得自遺產總額中扣除，免徵遺產稅。考量上述剩餘財產差額分配請求權屬被繼承人依民法規定應清償之債務，爰遺贈稅法第 17 條之 1 第 1 項立基於民法規範下，配合規定生存配偶依民法第 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。從而，剩餘財產差額分配請求權計算範圍，仍應回歸依民法規定辦理。

(三)遺贈稅法第 15 條係關於遺產總額之認定，而遺贈稅法第 17 條之 1 係配合民法第 1030 條之 1 剩餘財產差額分配請求權而明定之扣除額規定，二者尚有不同

有關被繼承人死亡前 2 年內贈與配偶之財產，依系爭規定併入遺產總額課徵遺產稅，該財產應否列入剩餘財產差額分配請求權範圍，因涉民法規定之適用，經洽據法務部 96 年 9 月 17 日法律決字第 0960029739 號函復略以，遺贈稅法第 15 條有關遺產總額之認定，係基於租稅目的而為特別規定，與民法第 1030 條之 1 係就剩餘財產差額分配請求權而為規定，尚有不同，爰本部據以發布 97 年 1 月 14 日台財稅字第 09600410420 號函釋，規範被繼承人死亡前 2 年內贈與配偶之財產，依遺贈稅法第 15 條規定應併入其遺產總額課徵遺產稅，惟依民法第 1030 條之 1 規定計算剩餘財產差額分配請求權時，不得列入剩餘財產差額分配請求權範圍。

承上，遺贈稅法第 15 條第 1 項規定係規範遺產總額之認定，以防杜被繼承人藉生前贈與財產予特定親屬，規避遺產稅

之課徵，與民法第 1030 條之 1 係規範剩餘財產差額分配請求權時點及範圍，以合理評價夫妻雙方對於婚姻共同生活之貢獻，上述二規定所欲規範事物本質及立法目的尚有不同。是以，被繼承人死亡前 2 年內贈與配偶之財產，經併入遺產總額課徵遺產稅之案件，倘配偶行使剩餘財產差額分配請求權，因該請求權屬被繼承人依法應清償之債務，爰遺贈稅法明定得自遺產總額中扣除，與擬制遺產尚無關連。

至應否就系爭規定另設扣除額一節，考量在總遺產稅制下，每一遺產稅案件均得自遺產總額中減除免稅額，並可列報各類扣除額及不計入遺產總額之財產，即以遺產淨額作為遺產稅課徵之起點，俾使相同遺產淨額者，負擔相同之遺產稅稅負，而擬制遺產係有關遺產總額之認定，與現存遺產併計後，一同適用免稅額、扣除額等相關規定，爰尚無就擬制遺產另設扣除額之問題，且如前述，系爭規定並無違反量能課稅原則，並未牴觸憲法第 7 條平等權。

(四)遺贈稅法第 17 條第 1 項定有配偶扣除額規定，以保障配偶經濟生活

為保障遺族生活、替代政府照顧我國國民或社福、農地等政策考量及合理評價被繼承人所遺之財產淨額，遺贈稅法第 17 條第 1 項各款爰設有相關扣除額，其中第 1 項第 1 款及第 2 款規定，被繼承人死亡時，遺有配偶及直系血親卑親屬者，可自遺產總額中扣除新臺幣(下同)400 萬元及 40 萬元(111 年度憲民字第 205 號聲請解釋憲法案適用之配偶及直系血親卑親屬扣除額，已依同法第 12 條之 1 規定，按消費者物價指數上漲程度，分別調整為 493 萬元、50 萬元)，係為確保遺族之經濟生活，其

立法目的與系爭規定本即不同，自不生影響系爭規定合憲性問題。

四、檢送相關資料如附件

- (一)遺產及贈與稅法第 15 條、第 17 條及第 17 條之 1 立法資料影本 1 份。
- (二)稅捐稽徵法第 12 條之 1 立法資料影本 1 份。
- (三)納稅者權利保護法第 7 條立法資料影本 1 份。
- (四)民法第 1030 條之 1 及第 1148 條之 1 立法資料影本 1 份。
- (五)司法院釋字第 180 號、第 620 號、第 688 號、第 745 號及第 771 號解釋影本 1 份。
- (六)臺灣高等法院 109 年法律座談會民執類提案一影本 1 份。
- (七)法務部 96 年 9 月 17 日法律決字第 0960029739 號函影本 1 份。
- (八)財政部 101 年 3 月 8 日台財稅字第 10000608440 號函影本 1 份。
- (九)財政部賦稅署 103 年 10 月 23 日臺稅財產字第 10304032630 號函影本 1 份。