法律意見書

盛子龍^{*}

1. 系爭規定因將擬制遺產計入遺產總額，使繼承人須以（1）部分或（2）全部本得繼承之財產承擔遺產稅負，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線何在？

財政部 101 年 3 月 8 日台財稅字第 10000608440 號函¹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

中正大學財經法律學系專任教授兼法學院院長。

¹ 財政部 101 年 3 月 8 日台財稅字第 10000608440 號函：「主旨：有關 98 年 6 月 12 日民法第 1148 條第 2 項修正生效後發生之繼承案件，遺產稅得否就繼承人之固有財產為強制執行及禁止處分疑義乙案。說明：二、按「……繼承人如已依法為限定繼承者，其應納之遺產稅，參照法務部 82 年 8 月 5 日法 82 律決第 16304 號函轉准司法院秘書長 82 年 7 月 27 日（82）秘台廳民二字第 12562 號函……應無庸以其固有財產負繳納義務。」為本部賦稅署 91 年 3 月 20 日台財稅三發字第 0910451692 號函所明定。次按「對欠稅人財產為禁止處分係在確保稅捐債權可自該受禁止處分之財產受償，不得就限定繼承人之固有財產為強制執行，自亦不得對其固有財產為禁止處分……」亦為本部 96 年 10 月 19 日台財稅字第 09604550050 號函（編者註：參閱稅捐稽徵法令彙編）所明釋。98 年 6 月 10 日修正公布民法第 1148 條第 2 項既已明定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，則該法條修正生效後發生之繼承案件，繼承人之責任範圍原則上應與修法前為限定繼承者同，故有關遺產稅之強制執行及禁止處分，仍應依上開函辦理；另按修正後民法第 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。」則繼承人在繼承開始前 2 年內，如有受贈自被繼承人之財產，該財產自得為遺產稅強制執行及禁止處分之標的。三、旨揭案件，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。」（粗體及底線為筆者所加）

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?

一、對繼承之財產課核課遺產稅構成對繼承權之干預

我國憲法並未如德國基本法第 14 條規定,將繼承權直接規定於基本權系譜。惟依據釋字第 771 號解釋,遺產繼承制度,旨在使與被繼承人具有特定身分關係之人,於被繼承人死亡時,因身分而取得被繼承人之財產,藉以保障繼承人之權利(釋字第 437 號解釋)。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、繼承回復請求權及其本於繼承權就各項繼承財產所得行使之權利(包括物上請求權),均有財產上價值,應受憲法第 15 條之保障。對繼承人課予遺產稅之租稅負擔,會發生減少繼承人取得遺產之財產價值之法律效果,依據我國司法院一貫解釋,已構成對財產權之干預。

二、系爭規定是否逾越立法裁量之憲法界限?

繼承權不僅是個人之基本權,同時亦享有憲法上之制度性保障。其保護範圍包括保障被繼承人之遺囑自由以及繼承人以及受遺贈人依據法定繼承順序以及被繼承人之意志取得遺產之權利。

立法者針對被繼承人死亡而發生之遺產移轉,如何透過租稅課徵,固然享有相當廣之立法裁量空間。但有關遺產稅課徵之立法裁量,亦有必須遵循之憲法界限。以下逐一分析:

(一) 系爭規定是否違反絞殺性租稅禁止之原則?

針對遺產移轉課稅之立法,德國聯邦憲法法院透過判決一再重申其針對租稅立法所樹立之「絞殺性租稅禁止之原則」。其在 1983 年的一個判決中強調:繼承稅課予納稅人金錢給付義務。當這個金錢給付義務對納稅人課予過度之負擔而且根本性地干預其財產關係(übermäßig belasteten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigten)時,亦即具有絞殺性之效果時(einer erdrosselnden Wirkung),其即抵觸了基本法第十四條對繼承權保障之界限²。在 1995 年的判決中,德國聯邦憲法法院對於上述原則作了更進一步之闡明:「對於納稅義務人而言,遺產稅之負擔將減少其繼承遺產之價值。因此遺產稅之衡量與規定,應維護遺囑自由及親屬繼承順位原則等繼承權保障之

² BVerfGE 63, 312 ff.

基本內涵；其不得破壞繼承權作為一種法律制度以及作為個人基本權所具備之意義及功能，或使其完全喪失價值。……遺產稅之課徵亦不得將子女之繼承權掏空³。」亦即無論如何，遺產稅之課徵絕對不可以發生形同變相沒收繼承人因繼承所得遺產之法律效果。

依據系爭規定將生前贈與之財產擬制為遺產，在受贈人拋棄繼承之案型，如果導致遺產稅額大幅增加，超過並未拋棄繼承之繼承人因繼承實際取得遺產之價值時，實際上就會發生上述絞殺性租稅之效果，亦即形同變相沒收繼承人繼承所得遺產之法律效果。這將使繼承人之繼承權被掏空而完全喪失價值。在此範圍內，系爭規定已經構成對繼承人繼承權過度之侵害而逾越遺產稅課徵立法裁量之底限。

另依據財政部 101 年 3 月 8 日台財稅字第 10000608440 號函之解釋：「有關 98 年 6 月 12 日民法第 1148 條第 2 項修正生效後發生之繼承案件，遺產稅得否就繼承人之固有財產為強制執行及禁止處分疑義乙案。說明：二、按「……繼承人如已依法為限定繼承者，其應納之遺產稅，參照法務部 82 年 8 月 5 日法 82 律決第 16304 號函轉准司法院秘書長 82 年 7 月 27 日(82)秘台廳民二字第 12562 號函……應無庸以其固有財產負繳納義務。」為本部賦稅署 91 年 3 月 20 日台財稅三發字第 0910451692 號函所明定。次按「對欠稅人財產為禁止處分係在確保稅捐債權可自該受禁止處分之財產受償，不得就限定繼承人之固有財產為強制執行，自亦不得對其固有財產為禁止處分……」亦為本部 96 年 10 月 19 日台財稅字第 09604550050 號函（編者註：參閱稅捐稽徵法令彙編）所明釋。98 年 6 月 10 日修正公布民法第 1148 條第 2 項既已明定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，則該法條修正生效後發生之繼承案件，繼承人之責任範圍原則上應與修法前為限定繼承者同，故有關遺產稅之強制執行及禁止處分，仍應依上開函辦理；另按修正後民法第 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。」則繼承人在繼承開始前 2 年內，如有受贈自被繼承人之財產，該財產自得為遺產稅強制執行及禁止處分之標的。三、旨揭案件，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。」

上開財政部之解釋僅在闡明就遺產稅之納稅義務，繼承人只需以繼承之遺產負物的有限責任，無須以自己固有財產負清償遺產稅之責。其充其量只是在避免對於繼承人之固有財產權作出更為過度之侵害，但並無法改善系爭規定對繼承人之繼承權造成之絞殺性效果，故對系爭規定違憲侵害繼承人之繼承權之上開結論並無影響，併此敘明。

³ BVerfGE 93, 165-ff.

(二)系爭規定未就受贈人拋棄繼承之案型另設例外規定是否違反比例原則

依據系爭規定，如果只是使遺產稅額大幅增加，導致並未拋棄繼承之繼承人必須以因繼承取得之遺產繳納更多之遺產稅，使其因繼承取得之遺產因此縮水或是價值因此減少時，則必須進一步就此一繼承權之干預是否符合比例原則作進一步之審查。

在總遺產稅制下，為了避免被繼承人透過生前贈與規避遺產稅，系爭規定乃以擬制遺產之方式將生前贈與之財產一併計入遺產之範圍，其立法目的是為了確保總遺產稅制下之應有稅收並維護租稅之公平。其目的自有其正當性。但是在生前受贈人拋棄繼承之案型，卻難以達到其立法之目的。蓋以擬制遺產之方式將生前贈與之財產計入遺產之範圍，這必然導致遺產稅基大幅增加，並進而須適用更高之累進稅率。但由於生前受贈人拋棄繼承，因此稽徵機關僅能向並未拋棄繼承之繼承人行使遺產稅債權，如此將相當或大幅減少繼承人取得遺產之財產價值。實則在必要性原則下，只要有數個手段均可以相同有效地達到立法之目的時，立法者應選擇其中對人民基本權干預最溫和之手段。不過當有數個潛在之義務人同時可供立法者選擇時，則立法者應選擇在事物本質上最應該負起責任之人作為納稅義務人，方符合對人民基本權干預最溫和之手段之精神。針對原因案件之案例類型，立法者毋寧應另立例外之規定，例如就因擬制遺產計算而增加之稅額，改向該拋棄繼承之受贈人課徵，更符合其確保總遺產稅制下之應有稅收並維護租稅公平之規範目的，也是對繼承人繼承權之干預更溫和之手段。

是故，即使依據系爭規定只是使遺產稅額大幅增加，導致並未拋棄繼承之繼承人必須以因繼承取得之遺產繳納更多之遺產稅，使其因繼承取得之遺產因此縮水或是價值因此減少時，在此範圍內亦屬違反比例原則。

2. 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抵觸憲法第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？

一、量能課稅原則下對總遺產稅制之觀察與檢討

現行遺產及贈與稅法係採取總遺產稅制。這與德國以及其他多數國家所採行之分遺產稅制不同。分遺產稅制係以繼承人因繼承事件所無償增加之財產為租稅客體，因此是以繼承人因繼承而增加財產之多寡量度其租稅負擔能力。然而總遺產稅制則是以被繼承人所遺留下來之遺產本身作為租稅客體，並以整體遺產計算出之價值量度繼承人之租稅負擔能力，故在租稅類型上係被歸屬於財產稅之一種。

在總遺產稅制下，其係以被繼承人死亡後移轉給全體繼承人之全部遺產作為租稅客體，在扣除掉法律規定之各項免稅額及扣除額後，以整體遺產淨額計算出之價值作為課稅計算之基礎。再分別適用不同之累進稅率，而計算出應納遺產稅之稅額。至於在租稅客體歸屬之面向，亦即將上述租稅義務連結到租稅主體之面向上，則是將全體繼承人視為一個繼承共同體。故不論每個繼承人法定應繼分是多少，也不論每個繼承人實際上取得之遺產價值是多少，均一律就應納遺產稅之全部稅額對國家負連帶債務之責。

這種將遺產稅定位為財產稅之總遺產稅制，若純粹從量能課稅原則加以檢討，其實具有不少結構性之缺陷。

首先，總遺產稅制將遺產稅定位為財產稅。由於是以財產本體作為租稅客體，而非以財產之應有或潛在收益作為租稅客體，在課稅正當性上就會引發相當大的爭議。

其次在課稅計算基礎之計算上，總遺產稅制規定下每個繼承人依法可以享有之免稅額，不論親疏遠近或多寡，均必須放在一起作總結算。例如若是被繼承人配偶與被繼承人兄弟姐妹一起繼承，配偶扣除額是493萬元，而兄弟姐妹每人扣除額則僅有50萬元，但因為是以總體遺產為租稅客體，因此繼承遺產之兄弟姐妹也可以一併享受到配偶扣除額帶來的好處。此外，對應納遺產稅額，繼承遺產之兄弟姐妹必須與配偶負連帶清償之責，這對於繼承遺產之兄弟姐妹又反較為不利。以上屬總遺產稅制下，繼承人水平關係上的不公平。

最後在遺產稅金額龐大，而部分繼承人又不願盡履行納稅義務之協力時，在繼承人水平關係上的不公平也會充分凸顯出來。蓋只要遺產稅尚未完全清償即使已經拿出錢繳納部分稅額之繼承人，仍要繼續承擔尚未完全清償之遺產稅，也要因此繼續承受租稅保全造成之不利。

因此就量能課稅原則而言，分遺產稅制遠比總遺產稅制更符合量能課稅原則。這也是分遺產稅制在國際上會成為遺產稅法制主流的原因。

由於總遺產稅制在實務上可能會產生上述過苛之結果。故財政部乃以法律續造之方式透過解釋函令創造出「分單制度」，以緩和前述之過苛結果。就此財政部 650526 台財稅第 33479 號函略謂：「遺產稅納稅義務人不合分期繳納之規定且又無力一次全部繳清遺產稅應納稅款者，准以全體繼承人為納稅義務人，以同一限繳日期，分兩單以上填發。說明：二、核准分單繳納稅款之案件，應俟應納稅款全部繳清後，始可核發稅款繳清證明書。」此一函令即是實務上施行「分單制度」之根源。後來立法者更透過遺產及贈與稅法第 41 條之 1 之規定正式將其納入法制中⁴。

僅管如此，在原因案件及類似案型只要加入擬制遺產後計算出來之遺產稅額比繼承人所取得之遺產價值還高，則繼承人即使申請分單亦無實益。而因生前贈與預先取得大筆被繼承人財產者因為拋棄繼承，反倒無須負擔因計入擬制遺產而大幅增加之遺產稅額，分單也無法將其變更為納稅義務人。故上述分單制度在此也是無濟於事。

二、系爭規定未就受贈人拋棄繼承之案型另設例外規定是否違反平等原則？

在總遺產稅制下，為了避免被繼承人透過生前贈與規避遺產稅，因此系爭規定乃以擬制遺產之方式將生前贈與之財產計入遺產之範圍，其立法目的是為了確保總遺產稅制下之應有稅收並維護租稅之公平。其目的自有其正當性。但是在生前受贈人拋棄繼承之案型，卻難以有效達到其立法之目的。蓋以擬制遺產之方式將生前贈與之財產計入遺產之範圍，這必然導致遺產稅基增加並進而須適用更高之累進稅率，總體將使遺產稅額大幅增加。但由於生前受贈人拋棄繼承，因此僅能向並未拋棄繼承之繼承人行使遺產稅債權。此不僅大幅減少繼承人遺產之價值，嚴重者甚至可以產生實質上相當於沒收繼承人遺產之絞殺性效果。另一方面，由於繼承人僅以實際繼承之遺產負物之有限責任。故只要上述增加之稅額超過繼承人實際繼承之遺產價值，則國家實際上也無法有效地確保其應有之稅收並有效防杜遺產稅之規避。

整體而言，系爭規定原本是為了確保總遺產稅制下之應有稅收並維護租稅之公平而設，卻未能針對原因案件這種受贈人拋棄繼承之案型另行制定例外調整之機制。造成真正獲得大批財產贈與之配偶無須負擔任何之租稅負擔，而繼承人之繼承權卻因此遭受過度之侵害，而國家實際上也未必能有效地確保其應有之稅收並有效防杜遺產稅之規避，這與系爭規定想要追求之租稅公平之目的根本背道而馳。在此範圍內，自難謂為系爭規定之設計符合平等原則。

⁴ 其規定如下：「繼承人為二人以上時，經部分繼承人按其法定應繼分繳納部分遺產稅款、罰鍰及加徵之滯納金、利息後，為辦理不動產之共同共有繼承登記，得申請主管稽徵機關核發同意移轉證明書；該登記為共同共有之不動產，在全部應納款項未繳清前，不得辦理遺產分割登記或就共同共有之不動產權利為處分、變更及設定負擔登記」

3. 系爭規定未設有與遺產及贈與稅法第 17 條之 1 相同意旨之扣除規定，致僅在被繼承人死亡前二年內贈與之情形，無須考慮配偶經濟貢獻，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？遺產及贈與稅法第 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？

遺產及贈與稅法第 17-1 條第一項規定，被繼承人之配偶依民法第一千零三十條之一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。如果理解無誤，被繼承人之配偶即使拋棄繼承，依民法第一千零三十條之一規定，仍得主張配偶剩餘財產差額分配請求權。只是在剩餘財產差額分配請求權之計算上，配偶因繼承或其他無償取得之財產及慰撫金，則排除於外而已。所謂作為遺產稅稅基之遺產淨額，本來就應依據上開規定扣除被繼承人配偶之剩餘財產差額分配請求權，因此上述分析基本上並不會受到影響，併此敘明。

另外遺產及贈與稅法第 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，在配偶拋棄繼承時應無適用之餘地。如果容許其適用在原因案件，充其量也只是使得繼承人可以少繳一點遺產稅，在擬制遺產較為龐大時，其影響可能只是杯水車薪。其次，在現行規定不作任何變更下，這也將使國家稅收更為減少，反而會增加有心人士藉此避稅之誘因，與系爭規定所追求之防杜遺產稅規避之目的恐怕更是背道而馳。正本清源之道還是應該另設例外之規定，例如向受贈人課徵擬制遺產計算後所增加之稅額。

本人 張子均 受憲法法庭指定，就 110 年度憲三字第 34 號及 111 年度憲民字第 205 號聲請案，提出專業意見，並出席憲法法庭於 113 年 1 月 22 日就本案所行之說明會期日。謹依憲法訴訟法第 19 條第 3 項規定，就相關專業意見或資料之準備或提出，揭露相關資訊如下：

		是(否)	如是，其情形
一	相關專業意見或資料之準備或提出，是否與當事人、關係人或其代理人有分工或合作關係。	否	
二	相關專業意見或資料之準備或提出，是否受當事人、關係人或其代理人之金錢報酬或資助及其金額或價值。	否	
三	其他提供金錢報酬或資助者之身分及其金額或價值。	否	

此 致

憲法法庭

陳報人：張子均 (簽章)
113.1.22 (日期)