

專家諮詢意見書

案號：110年度憲三字第34號及111年度憲民字第205號

專家學者姓名：黃俊杰（中正大學財經法律系特聘教授）

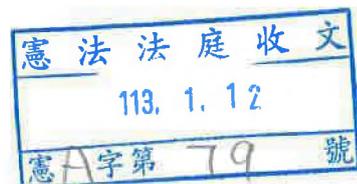
為（憲法訴訟類型）提出專家諮詢意見事：

應揭露事項

- 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。
- 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。
- 三、其他提供金錢報酬或資助者之身分及其金額或價值。

專業意見或資料

- 一、無
- 二、無
- 三、無



附屬文件之名稱及其件數：

此致

憲法法庭公鑒

中 華 民 國 1 1 3 年 1 月 1 0 日

撰狀人



(簽名蓋章)

110 年度憲三字第 34 號（擬制遺產案）諮詢意見

（黃俊杰/中正大學財經法律系特聘教授）

一、審查客體

1	<u>遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項第 1 款（下稱系爭規定）</u> ：「 <u>被繼承人死亡前二年內贈與下列個人之財產</u> ，應於被繼承人死亡時， <u>視為被繼承人之遺產</u> ，併入其遺產總額，依本法規定徵稅：一、被繼承人之配偶。」
2	臺北高等行政法院 109 年度訴字第 386 號判決（下稱系爭判決） 附註：聲請人二及三執財政部 97 年 1 月 14 日台財稅字第 09600410420 號函（下稱系爭函）聲請法規範憲法審查部分，因系爭函為系爭判決所援引，構成系爭判決法律見解之一部，於裁判憲法審查一併審酌。

二、爭點題綱

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，而抵觸憲法第 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？

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？

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？

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 4 百萬元」規定，是否影響系爭規定之合憲性？

〈110 年度憲三字第 34 號（擬制遺產案）諮詢意見〉

（黃俊杰/中正大學財經法律系特聘教授）

目	次
壹、遺產稅立法之形式合憲性及實質合憲性	二、法律規定之非稅標的
貳、遺產及贈與稅法之立法思維	肆、系爭規定禁止夫妻剩餘財產差額分配對遺產稅課徵之影響
一、遺產稅作為所得稅之補充稅制	一、剩餘財產差額分配額經請求時起為非稅標的，針對該被請求之部分，即非遺產稅之課徵範圍
二、遺產稅應依據經濟負擔能力課稅	二、國家不得僅為維持財政收入採取對婚姻與家庭不利之差別待遇手段
三、「部分」或「一定比率」之遺產稅課徵	三、剩餘財產差額分配作為「婚姻弱勢」最低限度之憲法保障
（一）課稅遺產淨額「稅率」之立法形成自由	伍、系爭規定及財政部函釋，侵害憲法保障婚姻弱勢最低限度生存權及配偶財產自主權
（二）差別待遇合理性之判斷	陸、遺產稅法制應注重民事法律變動之影響
（三）遺產稅繳納方式及程序限制之影響	
參、遺產及贈與稅法之非稅標的類型	
一、事務本質之非稅標的	

壹、遺產稅立法之形式合憲性及實質合憲性

基本權利可以拘束所有之國家權力，當然包括課稅權在內。而平等權係憲法所保障人民之基本權利，稅捐立法者有義務制定合乎稅捐公平之法律，以符合稅捐正義之要求。¹因此，在一個實質法治國中，立法權有其憲法界限，多數決定不能背離正義之基本要求，尤其是應受到基本權利與正義之拘束。²

我國之遺產稅法制，係在自然人（被繼承人）死亡時，以其死亡時遺產作為課稅標的，³經遺產及贈與稅法第2章「遺產稅之計算」，依被繼承人死亡時『課

¹ Armin Dittmann, Gleichheitssatz und Gesetzesvollzug im Bundesstaat--Föderative Ungleichheiten beim Vollzug von Steuergesetzen--, in: Das Akzeptierte Grundgesetz, 1990, S. 223ff.; 黃俊杰, 稅捐正義之概念與實踐, 全國律師, 1999 年 10 月號, 頁 44 以下。

² Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 1993, S. 135ff.

³ 遺產及贈與稅法第 1 條: 「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者, 應就其在中華民國境內境外全部遺產, 依本法規定, 課徵遺產稅。經常居住中華民國境外之中華民國國民, 及非中華民國國民, 死亡時在中華民國境內遺有財產者, 應就其在中華民國境內之遺產,

稅遺產淨額』之多寡，決定適用之累進稅率，稅負高低與各繼承人個別繼承財產多寡無關，同時不考慮繼承人與被繼承人之親疏關係，係採總遺產稅制。⁴

國家課稅權之行使，應依民主程序由立法機關以多數決定為之，並符合稅捐法定主義、稅捐公平原則與過度禁止原則等之憲法意旨，以有效落實納稅者之權利保護。稅捐之立法，必須同時具備形式合憲性及實質合憲性；針對我國採總遺產稅制之立法，其稅捐立法政策之決定，就稅捐民主之立法形成而言，仍有其一定之憲法界限。⁵

例如，過去針對「遺產稅」申請復查限制之程序合法性要件，民國79年修正前稅捐稽徵法第35條第1項第1款前段規定，係「經稅捐機關核定之案件，除依稅法規定，不得提出異議者外，納稅義務人如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依左列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，在規定繳納期間內，『遺產稅』按繳款書所列稅額繳納3分之1，於繳納期間過後2個月內，申請復查…。」其關於應先繳納稅款限制等之法律限制規定，即係作為申請復查應事先履行之法定程序（行政法院55年判字第189號判例），嚴重影響繼承人決定是否主張繼承權或拋棄繼承權之人格自主決定權，以及後續繼承人（作為納稅義務人）行使權利保護請求權之憲法保障。

就此，人民（繼承人/納稅義務人）面對違背稅捐公平之違憲課稅案例，會覺得國家係貪得無厭的怪獸。⁶尤其，僅著重稅捐行政（便利或效率）目的之實現，若法院對於納稅者主張課稅處分已明顯違法違憲之情形，卻根本不考慮課稅處分是否過度侵犯人民基本權利之可能性及危害程度，僅因「行政救濟提出前」未履行繳納一定比例之稅款或提供相當擔保之法律要求，即從程序上駁回納稅者主張權利保護之機會，故釋字第224號解釋指出，「雖使部分稅款迅獲清償或擔保」，不過，卻造成「僅有資力之人，得享行政救濟之利益，而未能繳納一定比例之稅款或提供相當擔保者則喪失行政救濟機會。」⁷

固然，多數決原則係稅捐立法民主程序之基本要求，不過，多數決定之稅捐立法，並非一定是真理之實現，其僅是試誤過程之結果而已，有可能是錯誤，甚

依本法規定，課徵遺產稅。」

⁴ 財政部112年3月7日台財稅字第11200012810號函指出：「...61年立法院院總第24號政府提案第1230號議案關係文書，遺贈稅法研議過程中，就遺產稅制應否改變為繼承稅制比較分析，基於下列考量，仍維持採總遺產稅制，輔以提高基本免稅額及合理調整稅率，使稅制更能切合社會環境：（1）繼承稅制之基本理論，被繼承人將財產遺贈之受益人數越多，其總稅負愈小，故有鼓勵財富分散之作用，對於勤奮誘因之不利影響較小。倘認為總遺產稅制之稅負過重，對於勤勞誘因有不利影響，可考量適度調整遺產稅稅率結構，無須改為繼承稅制；（2）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，而我國遺產繼承制度，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，尚乏法定程序規範，如採繼承稅制，無論繼承人實際分配遺產狀況為何，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，且易生徵納爭議。」

⁵ 黃俊杰，稅捐民主原則，月旦財經法雜誌，第7期，頁61以下。

⁶ Josef Isensee, Gemeinwohl und Bürgersinn im Steuerstaat des Grundgesetzes--Gemeinnützigkeit als Bewährungsprobe des Steuerrechts vor der Verfassung--，in: Das Akzeptierte Grundgesetz, 1990, S. 42 指出，欠缺公平之稅捐課徵，根本係官方有組織的搶劫(Steuer ohne Gleichheit ist "organisierte Brandschatzung")。

⁷ 黃俊杰，稅捐正義，2002，第3章「內地稅救濟限制之憲法解釋評論」。

至是違憲的；若過度推崇稅捐立法者之多數權威性格，最後似將形成「法律就是法律(Gesetz ist Gesetz!)」之結論。⁸就此，學者指出：「…稅法為強制性無對待給付，不能僅以有法律依據即有服從義務，因此可能有多數暴力或民主濫用情事，為保障少數人，稅法應受嚴格平等原則之拘束…。」⁹

事實上，任何民主之多數決定，必須重視基本權利作為具有拘束力之價值秩序，而不容許立法者恣意立法及隨意課徵。¹⁰就此，學者指出：「…實質憲政法治國家，亦即正義國家之要求，對租稅負擔不以議會多數決為已足，進一步要求稅法整體秩序所表彰之價值體系，與憲法之價值體系必須協調一致。故…立法裁量權應受憲法價值觀拘束，特別是憲法基本權拘束，而為違憲審查之對象。」

¹¹

面對國會隨時變更之多數，其亦可能在無法控制之情況下，作成不符合稅捐正義之決定，就此情形，憲法所形成之合憲秩序，特別是基本權利及正義之價值，將限制立法者之權威性格。於此，憲法應要求民主之立法者仍須受憲法之統治，特別係平等原則之拘束，憲法之法治國，亦並非要求法官須完全遵循不義法律之嚴格文義。因為，憲法並非僅欲塑造形式之法治國，而係更欲塑造實質之法治國。

¹²

本案臺北高等行政法院（第三庭）因審理系爭判決，對於涉案法規範依據之系爭規定（遺產及贈與稅法第15條第1項第1款：「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。…」），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」，認為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，即為適例。

針對系爭規定，釋字第622號解釋曾指出：「…將符合該項規定之贈與財產視為被繼承人之遺產，併計入遺產總額。究其立法意旨，係在防止被繼承人生前分析財產，規避遺產稅之課徵，故以法律規定被繼承人於死亡前一定期間內贈與特定身分者之財產，於被繼承人死亡時，應視為遺產，課徵遺產稅。」雖肯認該稅捐立法「以法律規定」之形式合憲性，惟就類似本案之特殊情形，仍有待進一步是否具備實質合憲性？

貳、遺產及贈與稅法之立法思維

一、遺產稅作為所得稅之補充稅制

除前揭釋字第622號解釋以外，財政部112年3月7日台財稅字第11200012810

⁸ 亦可稱 Parliament can't do wrong! or Parliament can do everything but make a woman a man and a man a woman! Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 1993, S. 140.

⁹ 葛克昌，地方課稅權與納稅人基本權，台灣本土法學雜誌，第35期，頁56。

¹⁰ BVerfGE 7, 198, 205; Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993, S. 532ff.

¹¹ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，所得稅與憲法，1999，頁4。

¹² Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 1993, S. 291f.

號函指出：「為避免被繼承人之生前稅後所得或財產，經長年累積成顯著財產，若於其死亡時直接給予繼承人，容易造成財富分配不公，故對被繼承人遺產課徵一定比率之遺產稅稅額，以期達成平均社會財富之政策目的」，此時將遺產稅作為所得稅之補充稅制，¹³補充對被繼承人生前所得課徵不足部分。總遺產稅制之立法，係就被繼承人死亡時之遺產總額課稅；分遺產稅制(繼承稅制)之立法，係按每一繼承人或受遺贈人所獲得之財產課徵。由於，贈與稅係遺產稅之輔助稅，¹⁴原則上係與遺產稅稅制配合，採總遺產稅制之國家，其開徵之贈與稅通常係為總贈與稅制，即就贈與人在一定時期內贈與財產之總價值課徵，以贈與人為納稅義務人，以使其生前贈與及死後遺贈之稅負，儘可能相等；至於，施行分遺產稅制者，則採分贈與稅(受贈人稅)制，係就受贈人在一定時期內受贈財產之價值課稅，以受贈人為納稅義務人。

就此，遺產及贈與稅法第7條(贈與稅之納稅義務人/62年1月26日制定)立法理由指出：「依照賦稅理論及世界各國成例，凡採總遺產稅制者，贈與稅之納稅義務人應為贈與人；凡採分遺產稅制者，贈與稅之納稅義務人則應為受贈人，茲以本草案仍維持總遺產稅制，故原則上明訂贈與稅之納稅義務人為贈與人。惟為顧及實際需要起見，仍以但書規定，在特定情形下，受贈人應負納稅義務。

二、遺產稅應依據經濟負擔能力課稅

基於前揭(1)為避免被繼承人生前稅後所得或財產，長年累積成顯著財產，死亡時直接給予繼承人，容易造成財富分配不公；及(2)對被繼承人遺產課徵一定比率之遺產稅稅額，達成平均社會財富之政策目的。因此，實務見解係「將遺產稅作為所得稅之補充稅制，補充對被繼承人生前所得課徵不足部分」。

另一方面，繼承人(納稅義務人)取得被繼承人稅後遺產(課稅遺產淨額)之分配，對繼承人而言，雖非經由市場交易之收入或所得(釋字第508號及第607號解釋等)，但確實係在個人固有資產以外之資產增加；¹⁵於此，就被繼承人稅

¹³例如，最高行政法院111年上字第152號判決指出：「…因繼承事實發生而形成之遺產，就因繼承而取得者而言，因為所得之一種類型，惟基於租稅政策之考量，不依一般所得之課稅方式，而另依法課徵遺產稅。所得稅法第4條第1項第17款前段規定，因繼承而取得之財產，免納所得稅，係因繼承之財產依法應繳納遺產稅，故不再課徵所得稅(司法院釋字第608號解釋理由書參照)。…依遺產及贈與稅法、所得稅法之連結架構觀之，稅捐稽徵機關就繼承時該財產之時價，依遺產及贈與稅法規定予以評價，採計為遺產稅之稅基量化結果，據以對繼承人核課遺產稅；另於繼承人將來就該繼承財產為處分時，依所得稅法規定，僅就其處分收入超過遺產稅之稅基量化結果之交易所得部分，採計為所得稅之稅基，據以課徵所得稅。依此遺產稅、所得稅連結稅制之設計，雖區分為兩種稅目予以課徵，但在稅基量化結果無間斷相銜接之基礎下，不致發生兩種稅基相重疊之重複課稅情形，亦不致發生兩種稅基間斷未銜接而有漏未課稅之情形。此屬稅制上有關所得稅與財產稅(指遺產稅及贈與稅)之連結設計，…。準此，因繼承而取得之財產，倘經稅捐稽徵機關依遺產及贈與稅法規定予以量化課稅，於日後出售時，自應以繼承時因課徵遺產稅而核定之房屋評定標準價格為其原始取得成本，依所得稅法規定計算其財產交易所得，據以課徵所得稅。」

¹⁴最高行政法院110年度上字第501號判決指出：「…贈與稅，乃為遺產稅之補充…。」

¹⁵ Roman Seer in Tipke / Lang, Steuerrecht, 2018, §15 Rz.1ff.

後遺產分配而成為繼承人之資產增加部分，依據納稅者權利保護法第5條規定「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇」，係量能課稅原則之適用範圍。¹⁶

換言之，法定之「課稅遺產淨額」，若為零或負數，則繼承人無法有效取得被繼承人稅後（積極/正數）遺產，繼承人個人固有資產以外之資產，亦未因繼承事件而增加，故納稅者（繼承人/納稅義務人）因無法依其資產未增加以呈現出經濟實質負擔能力，故此時要求其負擔稅捐係欠缺正當性；並且，縱然此時有要求其負擔稅捐之法令依據，亦因違背量能課稅原則而構成實質違憲性。

由於，繼承人（納稅義務人）係在個人固有資產以外之資產增加，因表現其經濟實質負擔能力而負擔稅捐，故應建立稅捐負擔能力之比較基準，讓量能課稅原則在現行總遺產稅制之立法設計中，作為檢討遺產稅法制之規範設計在個案適用時，是否符合稅捐公平原則（憲法第7條及憲法第19條）之憲法意旨。

遺產稅之稅捐負擔能力，主要涉及被繼承人遺產之估價，其重要影響繼承人經濟上給付能力是否實質增加之判斷。¹⁷針對被繼承人遺產類型（不動產/動產/上市櫃股票/未上市櫃股票/其他財產權……）分別採取「時價」、「資產淨值」、¹⁸「市場價格」或「公定價格」…等之計算基礎，¹⁹原則上應盡量接近市場實際交

¹⁶ 例如，最高行政法院 109 年上字第 731 號判決指出：「…遺贈稅法第 17 條第 1 項第 9 款規範『具有確實證明之被繼承人死亡前未償債務』應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅，其立法意旨在於實現量能課稅原則，將消極債務減除，以表彰遺產之真正納稅能力。而有無未償債務，係以被繼承人死亡時之狀態為基準，且得自遺產總額中扣除，而免徵遺產稅之被繼承人死亡前未償之債務，係以具有確實之證明為要件…。」

¹⁷ Roman Seer in Tipke / Lang, Steuerrecht, 2018, §15 Rz. 50ff. ; BVerfGE 93, 165, 172f. ; 117, 1, 33ff. ; 陳清秀，稅法各論（下），2018，頁 17 以下。

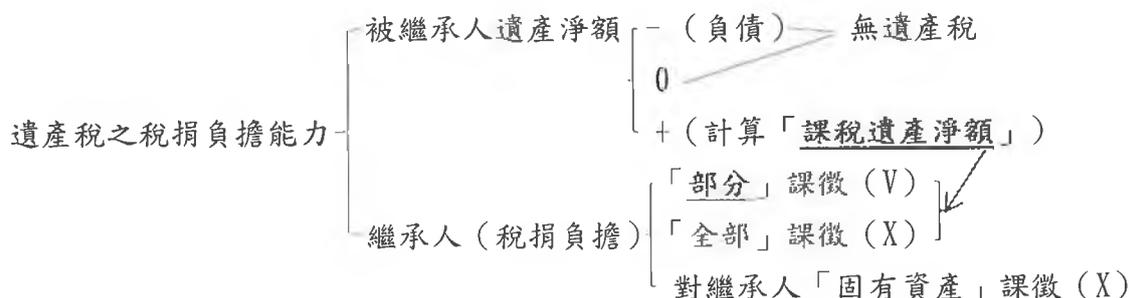
¹⁸ 並參，釋字第 536 號解釋理由書指出，因未上市或未上櫃公司股票，於繼承或贈與日常無交易紀錄，或縱有交易紀錄，因非屬公開市場之買賣，難以認定其客觀之市場價值。因此，「於計算未上市或上櫃公司之資產時，就其持有之上市股票，因有公開市場之交易，自得按收盤價格調整上市股票價值，而再計算其資產淨值。對未上市或上櫃公司持有之上市公司之股票，若僅依原公司帳載成本計算，則不同之未上市或上櫃公司持有相同之上市股票，將因不同時點購買成本之不同而產生不同之估價，有違課稅公平原則。」黃俊杰，稅捐法定主義，2012，頁 145 以下。

¹⁹ 就此，有相當之爭論，例如，最高行政法院 108 年大字第 2 號裁定（統一法律見解）主文：「遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款所定被繼承人死亡前未償債務，係被繼承人移轉其所有土地（應有部分）債務時，其價值之計算，應直接適用遺產及贈與稅法第 10 條第 3 項規定。」其理由：

（1）現行遺產及贈與稅法與其施行細則有關稅基量化之立法體例（特別是遺產及贈與稅法施行細則第 4 章「估價」第 24 條至第 40 條之 1 規定），所有有關遺產稅基量化之具體法條規定，均係就各種類之積極遺產（權利）為之，而無消極遺產之稅基量化規定。但消極遺產種類與積極遺產種類有「一對一」之對應關係，種類數量與積極遺產相等。從遺產及贈與稅法制之整體規劃言之，乃是規範制定者「應」行規範之事項；（2）從事務本質言之，消極遺產債務必有其債務給付之標的，若該給付標的即為被繼承人所有之積極遺產，則該給付標的積極遺產之稅基量化結果，當然即應作為以給付該積極遺產為標的之消極遺產債務稅基量化金額，使二者可以相互抵銷。因此遺產及贈與稅法制之規範設計，未重複制定「金額相同只是正負號相反」之消極遺產債務稅基量化規定，其原因當係「在被繼承人所有之積極遺產已有稅負量化規定後，相關以給付積極遺產為標的之消極遺產債務稅基量化即有標準可循，勿庸另為規定」；（3）遺產及贈與稅法中有關劃分積極財產類別之法律用語，其文義範圍可及於以該積極財產為給付標的之債權或債務，因此在法律解釋上，消極債務與積極債權應可直接適用其給付標的積極遺產之稅基量化標準。從而遺產及贈與稅法第 10 條第 3 項之稅基量化規定，應可直接適用於移轉土地債務，與請求移轉土地債權之稅基量化；（4）本案原因事實之稅基量化，得直接適用遺產及贈與稅法第 10 條第 3 項規定，即無同法施行細則第 41 條補充規定之適用。

易價格，讓該等遺產稅之稅基，經法定課稅級距及累進稅率（或單一稅率之例外情形）之計算，結果（稅額/稅捐負擔）呈現較符合量能課稅原則之要求，亦讓維護納稅者稅捐負擔於繼承權（財產權）權利之限制，得在容忍程度之範圍內。

針對遺產稅之稅捐負擔能力，得由被繼承人遺產（課稅遺產淨額）及繼承人稅捐負擔觀察，如下圖所示：



就此，針對被繼承人遺產（課稅遺產淨額）「全部」課徵及對繼承人（納稅義務人）個人固有資產課徵以外之範圍，才是遺產稅得課徵之可稅標的；換言之，得容許對「課稅遺產淨額」之「部分」或「一定比率」課徵，係成為量能課稅原則適用之對象，且屬憲法平等權保障之具體化。

此外，依據憲法第23條（及憲法第19條）規定，國家對於人民基本權利之稅捐侵犯，僅得依據「法律」加以「必要」之「限制」始為合憲，故應遵守法律保留原則（稅捐法定主義）、比例原則及過度禁止原則等之憲法要求。²⁰所謂「限制」，係指對人民基本權利禁止剝奪，且應不得侵犯其本質內涵（核心領域）。²¹由於，納稅之性質，是對人民基本權利之限制，²²故非依合憲法律不得為之，用以表明維護基本權利是制定憲法之最重要目的。惟國家若未維持人民之再生利益，而為扼殺性（Erdrosselung）之課稅，²³則已非僅財產權之限制，而係財產權之剝奪，更甚至係對人民經濟生存權之違憲侵犯。²⁴

針對前揭所稱「對『被繼承人遺產』課徵一定比率之遺產稅稅額，以期達成平均社會財富之政策目的，之稅捐政策目的」²⁵因此，遺產稅之課徵標的，係「對

²⁰ 黃俊杰，憲法稅概念與稅條款，1997，頁84。

²¹ Peter Häberle, Die Wesensgehaltsgarantie des Artikel 19 Abs. 2 Grundgesetz, 1983, S. 4ff.

²² Josef Isensee, Vertrauensschutz für Steuervorteile--Ein Folgeproblem der Wirtschaftslenkung durch Steuer am Beispiel des §3a EstG--, in: Steuerrecht Verfassungsrecht Finanzpolitik, 1994, S. 619ff.; Monika Jachmann, Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit: Belastungsgrenzen im Steuersystem, StuW 1996, S. 100f.

²³ Monika Jachmann, Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit; Belastungsgrenzen im Steuersystem, StuW 1996, S. 101ff.

²⁴ 納稅者權利保護法第4條規定：「納稅者為維持自己及受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需之費用，不得加以課稅。」

²⁵ 例如，憲法第142條規定：「國民經濟應以民生主義為基本原則，實施平均地權，節制資本，以謀國計民生之均足。」第145條第1項規定：「國家對於私人財富及私營事業，認為有妨害國

『被繼承人遺產』課徵一定比率之遺產稅稅額」，而不得針對繼承人（納稅義務人）之個人固有資產為之；遺產稅之課徵目的，係「以期達成平均社會財富之政策目的」，亦不得侵犯繼承人之個人固有資產作為課徵界限。

此外，若係對被繼承人遺產課徵「一定比率」之遺產稅稅額，則應僅得作「部分」課徵，而不得作「全部」課徵，蓋無法真正呈現繼承人（納稅義務人）確實已在個人固有資產以外之資產增加，讓取得被繼承人稅後遺產（課稅遺產淨額）分配之繼承人（納稅義務人），確實能表現其（實質/個人資產增加）經濟負擔能力而負擔稅捐，以實現憲法第 15 條財產權保障繼承權之意旨，亦屬以比例原則審查，對被繼承人遺產「全部」課徵及對繼承人（納稅義務人）個人固有資產課徵，均作為課徵遺產稅之憲法界線。

三、「部分」或「一定比率」之遺產稅課徵

（一）課稅遺產淨額「稅率」之立法形成自由

如前所述，「總遺產稅制之立法，係就被繼承人死亡時之遺產總額課稅」，對於容許對課稅遺產淨額「部分」或「一定比率」課徵之稅捐立法，依據 112 年憲判字第 19 號判決指出：「憲法第 7 條保障人民之平等權，法規範是否符合平等原則之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度之關聯性而定（司法院釋字第 593 號、第 764 號、第 781 號、第 782 號及第 783 號解釋參照）。租稅法律關係中，立法者為了實現憲法所賦予之任務，而就各種稅捐之稽徵及減輕或免除分別訂定不同之規範，其分類及差別待遇，涉及國家財稅政策之整體規劃，適合由代表民意之立法機關及擁有專業能力之相關行政機關，以法律或法律明確授權之法規命令定之，其規定如有正當目的，且分類與目的之達成間具有合理關聯，即符合憲法第 7 條平等權保障之意旨（司法院釋字第 745 號解釋、憲法法庭 112 年憲判字第 10 號判決參照）。」原則上，得尊重稅捐立法者實踐憲法一般平等原則之立法形成自由。

我國遺產及贈與稅法第 13 條，從民國 62/01/26 制定時，迄今歷經數次修正，如下說明：

（1）遺產及贈與稅法第 13 條（62/01/26 制定）規定：「遺產稅按被繼承人死亡時依本法規定計算之遺產總額，減除各項扣除額及免稅額後之課稅遺產淨額，依左列規定稅率課徵之：一、課稅遺產額在 5 萬元以下者，課徵百分之 3。二、超過 5 萬元至 10 萬元者，就其超過額課徵百分之 4。三、超過 10 萬元至 20 萬元者，就其超過額課徵百分之 5。四、超過 20 萬元至 30 萬元者，就其超過額課徵百分之 7。五、超過 30 萬元至 40 萬元者，就其超過額課徵百分之 9。六、

超過 40 萬元至 50 萬元者，就其超過額課徵百分之 11。七、超過 50 萬元至 65 萬元者，就其超過額課徵百分之 14。八、超過 65 萬元至 80 萬元者，就其超過額課徵百分之 17。九、超過 80 萬元至 1 百萬元者，就其超過額課徵百分之 20。十、超過 100 萬元至 150 萬元者，就其超過額課徵百分之 23。十一、超過 150 萬元至 200 萬元者，就其超過額課徵百分之 26。十二、超過 200 萬元至 300 萬元者，就其超過額課徵百分之 30。十三、超過 300 萬元至 500 萬元者，就其超過額課徵百分之 34。十四、超過 500 萬元至 700 萬元者，就其超過額課徵百分之 38。十五、超過 700 萬元至 1000 萬元者，就其超過額課徵百分之 42。十六、超過 1000 萬元至 2000 萬元者，就其超過額課徵百分之 46。十七、超過 2000 萬元者，就其超過額課徵百分之 50。」其立法理由：「一、參照美、日法例，確立課稅遺產額之計算方法。二、遺產稅之課徵、社會意義重於財政意義，故降低累進稅率，俾能在不違背民生主義均富精神之原則下，以較溫和之稅率，消弭逃漏動機，建立自動誠實申報納稅制度。」

(2) 遺產及贈與稅法第 13 條 (70/06/12 修正) 規定：「遺產稅按被繼承人死亡時，依本法規定計算之遺產總額，減除第 16 條、第 17 條規定之各項扣除額及第 18 條規定之免稅額後之課稅遺產淨額，依左列規定稅率課徵之：一、30 萬元以下者，課徵百分之 2。二、超過 30 萬元至 60 萬元者，就其超過額課徵百分之 3。三、超過 60 萬元至 114 萬元者，就其超過額課徵百分之 5。四、超過 114 萬元至 162 萬元者，就其超過額課徵百分之 7。五、超過 162 萬至 216 萬元者，就其超過額課徵百分之 9。六、超過 216 萬元至 270 萬元者，就其超過額課徵百分之 11。七、超過 270 萬元至 351 萬元者，就其超過額課徵百分之 14。八、超過 351 萬元至 408 萬元者，就其超過額課徵百分之 17。九、超過 408 萬元至 510 萬元者，就其超過額課徵百分之 20。十、超過 510 萬元至 765 萬元者，就其超過額課徵百分之 23。十一、超過 765 萬元至 1020 萬元者，就其超過額課徵百分之 26。十二、超過 1020 萬元至 1440 萬元者，就其超過額課徵百分之 30。十三、超過 1440 萬元至 2400 萬元者，就其超過額課徵百分之 34。十四、超過 2400 萬元至 3360 萬元者，就其超過額課徵百分之 38。十五、超過 3360 萬元至 4800 萬元者，就其超過額課徵百分之 42。十六、超過 4800 萬元至 9000 萬元者，就其超過額課徵百分之 46。十七、超過 9000 萬元至 1 億 6000 萬元者，就其超過額課徵百分之 52。十八、超過 1 億 6000 萬元者，就其超過額課徵百分之 60。」其修法理由：「為達到平均社會財富，對不勞而獲者加重稅負，故將課稅級距作適當調整。」

(3) 遺產及贈與稅法第 13 條 (80/01/06 修正) 規定：「遺產稅按被繼承人死亡時，依本法規定計算之遺產總額，減除第 17 條規定之各項扣除額及第 18 條規定之免稅額後之課稅遺產淨額，依左列規定稅率課徵之：一、60 萬元以下者，課徵百分之 2。二、超過 60 萬元至 150 萬元者，就其超過額課徵百分之 4。三、超過 150 萬元至 300 萬元者，就其超過額課徵百分之 7。四、超過 300 萬元至 450 萬元者，就其超過額課徵百分之 11。五、超過 450 萬元至 600 萬元者，就其超

過額課徵百分之 15。六、超過 600 萬元至 1000 萬元者，就其超過額課徵百分之 20。七、超過 1000 萬元至 1500 萬元者，就其超過額課徵百分之 26。八、超過 1500 萬元至 4000 萬元者，就其超過額課徵百分之 33。九、超過 4000 萬元至 1 億元者，就其超過額課徵百分之 41。十、超過 1 億元者，就其超過額課徵百分之 50。」其修正理由：「一、簡化課稅級距為十級，並配合調整稅率，俾適用明確，減輕納稅義務人之負擔。二、第 16 條各款所定之財產，並不計入遺產總額，應無需再自遺產總額中扣除，爰刪除現行條文有關減除第 16 條之文字」

(4) 遺產及贈與稅法第 13 條 (98/01/12 修正) 規定：「遺產稅按被繼承人死亡時，依本法規定計算之遺產總額，減除第 17 條、第 17 條之 1 規定之各項扣除額及第 18 條規定之免稅額後之課稅遺產淨額，課徵百分之 10。」其修正理由：「我國現行遺產稅最高邊際稅率為百分之 50，易產生規避誘因，不利資本累積，鑑於租稅之課徵，應同時兼顧經濟發展、社會公義、國際競爭力及永續環境，為配合我國整體稅制改革輕稅簡政之目標，爰將最高邊際稅率調降為百分之 10，並簡化為單一稅率，期能降低租稅規避誘因，提升納稅依從度及資本運用效率，同時配合免稅額之提高，使中小額遺產繼承案件，免除或減輕遺產稅負。另配合第 17 條之 1 之增訂，酌作文字修正。」

(5) 至於，現行遺產及贈與稅法第 13 條 (106/04/25 修正) 規定：「遺產稅按被繼承人死亡時，依本法規定計算之『遺產總額』，減除第 17 條、第 17 條之 1 規定之各項扣除額及第 18 條規定之免稅額後之『課稅遺產淨額』，依下列稅率課徵之：一、5000 萬元以下者，課徵百分之 10。二、超過 5000 萬元至 1 億元者，課徵 500 萬元，加超過 5000 萬元部分之百分之 15。三、超過 1 億元者，課徵 1250 萬元，加超過 1 億元部分之百分之 20。」修正理由：「一、遺產稅之課徵對社會公平具正面意義，目前國際間實施遺產稅制之國家，大多數採行累進稅率。鑑於國際間對於財富分配議題日益重視，現行遺產稅稅率為單一稅率百分之 10，外界時有稅率偏低可能造成世代不公之議論，為符合公平正義及社會期待，同時避免中小額財產者產生稅負擔增情形，並配合長期照顧服務財源之籌措，爰參據財政部 104 年度委託研究計畫『我國遺產及贈與稅制檢討』報告建議方案，將原遺產稅單一稅率結構調整為三級累進稅率，各課稅級距稅率分別為百分之 10、百分之 15 及百分之 20。二、各課稅級距金額部分，參考 98 年 1 月 21 日修正公布前本條規定，原適用最高邊際稅率百分之 50 之遺產稅案件，均為高額財產者，其所適用之課稅級距金額為遺產淨額超過 1 億 1132 萬元，具有象徵性意義，爰本次修正以遺產淨額超過 1 億元部分，作為適用遺產稅最高邊際稅率百分之 20 之課稅級距金額，並按該課稅級距金額之半數，以遺產淨額超過 5000 萬元部分，作為適用遺產稅第二級累進稅率百分之 15 之課稅級距金額。」

觀察遺產稅係針對法定之「課稅遺產淨額」為「部分」或「一定比率」之課徵，從制定時迄今均屬之，只是方式上有「單一稅率」及「累進稅率」之差異，採「累進稅率」之立法時，其課稅級距及稅率（最低稅率及最高稅率）亦非相同，每次修正之理由亦有差異，但相當集中於「財富平均分配」、「社會公平正義」、

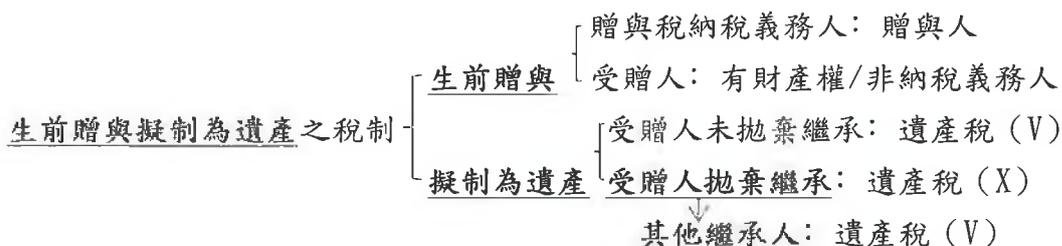
「降低稅捐規避」…等。目前遺產稅之課徵，係將原遺產稅單一稅率（百分之10）結構調整為三級累進稅率（百分之10→15→20），惟仍在歷次修正之最低稅率及最高稅率之範圍內，就一般繼承事件而言，尚屬符合量能課稅原則之合理制度設計。²⁶

（二）差別待遇合理性之判斷

至於，因相關法律體系修正、僵化或涉及個案正義之相關議題，致嚴重影響稅捐立法差別待遇之合理性，則需重新審酌稅捐立法之實質合憲性，例如憲法法庭112年憲判字第10號判決指出：「中華民國98年5月27日修正公布之所得稅法第114條之2第1項第1款規定：「營利事業有下列各款規定情形之一者，應就其超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業限期補繳……：一、違反第66條之2第2項、第66條之3或第66條之4規定，虛增股東可扣抵稅額帳戶金額……致分配予股東或社員之可扣抵稅額，超過其應分配之可扣抵稅額者。」（107年1月1日起修正施行，增列「106年12月31日以前」等語，規範意旨相同），除依同法第73條之2但書規定，未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅部分實際繳納稅額所生之可扣抵稅額外，不論營利事業虛增股東可扣抵稅額帳戶金額，形成形式上超額分配可扣抵稅額之情形，是否因此可能致國家稅源流失，概依超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業補繳差額，就股東全部為非中華民國境內居住之個人，及在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業部分，抵觸憲法第7條平等權保障，於此範圍內，應自本判決公告之日起失其效力。」

27

本案（生前贈與擬制為遺產）涉及之遺產稅法制，除本身之法律變動以外，更應注意受到民事法律（修正或其他變遷）之影響。如前所述，在遺產及贈與稅法第7條（贈與稅之納稅義務人/62年1月26日制定）立法理由指出：「依照賦稅理論及世界各國成例，凡採總遺產稅制者，贈與稅之納稅義務人應為贈與人…。」則產生下列問題：



²⁶ 郭介恆，遺產稅，稅法各論（黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編），2019，頁296。

²⁷ 最高行政法院111年度上字第633號判決指出：「納稅者因負擔能力有別，透過合理差別待遇，固然有助於減少納稅者間差異，達到實質平等。然如對納稅者因其他法律給予之租稅優惠措施為加重稅捐負擔之差別待遇，形同變相剝奪納稅者因其他法律所享有之權益，與納稅者權利保護法第5條規範意旨不符，應不足構成差別待遇之正當目的。」

依據系爭規定，就受贈人拋棄繼承，²⁸其餘繼承人必須就「視為遺產」負擔遺產稅。然而，目前確實未設有稅額上限等配套措施，造成被繼承人針對生前贈與已完成贈與稅申報及繳納義務，受贈人係無償獲得財產權，但非贈與稅之納稅義務人。惟被繼承人死亡時，前揭生前贈與經依法擬制為遺產，此時原先之受贈人若未拋棄繼承，則成為繼承人後應負擔「部分」之遺產稅；至於，若受贈人拋棄繼承者，則其已非繼承人，依現行法令不須負擔遺產稅，而「全部」遺產稅則係轉由其他繼承人負擔之。

再者，本案係有完全行為能力之數位繼承人，因被繼承人在原先之生前贈與已將（接近）全部財產（巨額）無償依法（無贈與稅）移轉給配偶，但在繼承事件發生時，該受贈（接近）全部財產配偶與被繼承人之婚生子女全部拋棄繼承，蓋被繼承人所留實際遺產已屬有限，致被繼承人之非婚生子女（未成年之無行為能力人），因系爭規定形式上生前贈與經依法擬制為遺產而獲得（巨額）課稅遺產淨額，事實上該等財產均依法移轉至配偶所有，本案縱然係法定之「課稅遺產淨額」為「部分」或「一定比率」之課徵，惟該無行為能力繼承人因欠缺辨別事理能力致無法判斷是否行使拋棄繼承之意思表示，故應依法獨自負擔全部稅捐。並且，其在未繳納遺產稅前原則上要求受贈全部財產配偶辦理移轉登記係有困難，故導致繼承人（未成年之無行為能力人）須以全部本得繼承之財產承擔遺產稅負，甚至承擔較其因繼承所得財產更高之稅負，實質侵害該非婚生子女（未成年之無行為能力人）經濟生存權之憲法保障。²⁹

此等侵害該非婚生子女（未成年之無行為能力人）基本權利之問題焦點，一方面係因系爭規定無差別待遇之機械適用，另一方面係遺產稅法制在繳納方式及程序僵化限制之不利影響，更突顯稅捐立法無法落實量能課稅原則，且違背憲法稅捐公平之意旨。

（三）遺產稅繳納方式及程序限制之影響

尤其，現行遺產及贈與稅法第 8 條第 1 項第 1 句規定：「遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。」第 50 條規定：「納稅義務人違反第 8 條之規定，於遺產稅未繳清前，分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記，或贈與稅未繳清前，辦理贈與移轉登記者，處 1 年以下有期徒刑。」作為遺產稅之納稅義務人，係應於稽徵機關送達核定納稅通知書之日起 2 個月內，除「得於納稅期限內，就現金不足繳納部分申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人

²⁸ 民法第 1174 條第 1 項規定：「繼承人得拋棄其繼承權。」

²⁹ 遺產稅應禁止造成財產權沒收之法律效果，亦應落實家屬生存權之憲法保障。BVerfGE 93, 121, 137；黃士洲，限定繼承、遺產稅協力義務與漏稅處罰，東吳法律學報，第 18 卷第 3 期，頁 258 以下。

所有易於變價及保管之實物一次抵繳」等³⁰以外，原則上係以個人所有（固有財產）之「現金」，繳清應納稅款。

再者，被繼承人生前贈與之財產，其財產所有權或其他權利已在申報繳納贈與稅後依法移轉給受贈人，縱然系爭規定：「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。」惟因法律制度未完全配合調整，形成被繼承人生前贈與之財產，僅係「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」，並未當然依法自動移轉財產所有權或其他權利回到被繼承人（名義）遺產，或讓未拋棄繼承權之其他繼承人立即未經法定程序限制即得自由支配使用於遺產稅之繳納。

換言之，基於遺產及贈與稅法第8條第1項第1句及第50條等規定之分配遺產前之嚴格法令限制，針對財政部101年3月8日台財稅字第10000608440號函³¹雖認繼承人僅需以「遺產」（含依民法第1148條之1第1項規定視為所得遺

³⁰遺產及贈與稅法第30條規定：「遺產稅及贈與稅納稅義務人，應於稽徵機關送達核定納稅通知書之日起2個月內，繳清應納稅款；必要時，得於限期內申請稽徵機關核准延期2個月。遺產稅或贈與稅應納稅額在3萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，向該管稽徵機關申請，分十八期以內繳納，每期間隔以不超過2個月為限。經申請分期繳納者，應自繳納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依郵政儲金1年期定期儲金固定利率，分別加計利息；利率有變動時，依變動後利率計算。遺產稅或贈與稅應納稅額在30萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，就現金不足繳納部分申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物一次抵繳。中華民國境內之課徵標的物屬不易變價或保管，或申請抵繳日之時價較死亡或贈與日之時價為低者，其得抵繳之稅額，以該項財產價值占全部課徵標的物價值比例計算之應納稅額為限。本法中華民國98年1月12日修正之條文施行前所發生未結之案件，適用修正後之前3項規定。但依修正前之規定有利於納稅義務人者，適用修正前之規定。第4項抵繳財產價值之估定，由財政部定之。第4項抵繳之財產為繼承人共同共有之遺產且該遺產為被繼承人單獨所有或持分共有者，得由繼承人過半數及其應繼分合計過半數之同意，或繼承人之應繼分合計逾三分之二之同意提出申請，不受民法第828條第3項限制。」第41條第1項規定：「遺產稅或贈與稅納稅義務人繳清應納稅款、罰鍰及加徵之滯納金、利息後，主管稽徵機關應發給稅款繳清證明書；其經核定無應納稅款者，應發給核定免稅證明書；其有特殊原因必須於繳清稅款前辦理產權移轉者，得提出確切納稅保證，申請該管主管稽徵機關核發同意移轉證明書。」第41條之1規定：「繼承人為2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。」第42條規定：「地政機關及其他政府機關，或公私事業辦理遺產或贈與財產之產權移轉登記時，應通知當事人檢附稽徵機關核發之稅款繳清證明書，或核定免稅證明書或不計入遺產總額證明書或不計入贈與總額證明書，或同意移轉證明書之副本；其不能繳附者，不得逕為移轉登記。」遺產及贈與稅法施行細則第48條第1項規定：「以實物抵繳應納稅款者，用以抵繳之實物其價額如低於應納稅額，納稅義務人應於辦理抵繳時以現金補足。其價額超過應納稅額者，應俟實物處理變價後，就賣得價款淨額，按抵繳時超過稅額部分占抵繳實物全部價額之比例，計算其應退還之價額，於處理變價完竣之日起一個月內通知納稅義務人具領。」遺產及贈與稅法施行細則第50條規定：「納稅義務人未於前條規定限期內，將各項產權移轉登記所需之有關文件或抵繳之財產，檢送主管稽徵機關者，應依本法第51條規定辦理。其應以現金補足應納稅款者亦同。」

³¹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

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),惟因法律制度未完全配合調整,有類似前揭釋字第224號解釋係限制「無資力繼承人」必須先以個人所有(固有財產)現金繳清應納稅款,否則無法享受繼承權之財產權保障,故前揭財政部函並不影響系爭規定之違憲性。³²

參、遺產及贈與稅法之非稅標的類型

遺產及贈與稅法之非稅標的類型,至少得區分為事務本質之非稅標的與法律規定之非稅標的。³³

一、事務本質之非稅標的

所謂事務本質之非稅標的,係稅法將事務本質上非屬課稅之對象,排除於課稅之範圍,以避免國家課稅權違憲侵犯人民之基本權利。例如,遺產及贈與稅法第16條第11款規定,被繼承人配偶及子女之原有財產或特有財產,經辦理登記或確有證明者,不計入遺產總額。該法律規定之內容,僅係將事務本質之非稅標的,加以確認性立法而已;蓋被繼承人配偶及子女之原有財產或特有財產,若事務本質上並非被繼承人之財產,則亦非被繼承人死亡時應計入其遺產總額之財產。

至於,遺產及贈與稅法第16條第11款規定要求「經辦理登記或確有證明」,係為避免發生錯誤課徵遺產稅之情形,以達到正確計算遺產總額及合法行使課稅權之目的,故以「登記或證明」作為在有課徵疑義時之佐證資料。

針對遺產及贈與稅法第16條第11款所稱「被繼承人之配偶」,釋字第410號解釋指出,該款規定並不分夫或妻,均有其適用,與憲法第7條所保障男女平等之原則,亦無牴觸。³⁴

號函……應無庸以其固有財產負擔繳納義務。」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。」

³² 最高行政法院102年度判字第454號判決;陳清秀,稅法各論(下),2018,頁11。

³³ 黃俊杰,納稅者憲法意識,2019,頁1以下。

³⁴ 此外,釋字第620號解釋指出,增訂民法第1030條之1規定既為實現憲法保障男女平等、維護婚姻及家庭之目的,旨在給予婚姻關係存續中夫或妻對家務、教養子女及婚姻共同生活之貢獻,

二、法律規定之非稅標的

所謂法律規定之非稅標的，係稅法將事務本質上應屬課稅之對象，基於稅捐政策之立法目的，排除於課稅之範圍。例如，遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款規定，配偶相互贈與之財產不計入贈與總額。觀察該法律之規定內容，係將原非事務本質屬非稅標的之財產，予以創造性立法，就此，釋字第 748 號解釋指出：「釋字第 647 號解釋係就未成立法律上婚姻關係之異性伴侶未能享有配偶得享有之稅捐優惠，…作成解釋。」因此，若欠缺法律之明確規定或嗣後修法刪除本款規定，則配偶相互贈與之財產，仍應計入贈與總額。

針對配偶相互贈與之財產，係將原來屬於配偶一方之財產，贈與配偶之另外一方，故該財產之增加在事物本質上係因贈與原因而取得之財產，故若未以法律明確規定不計入贈與總額，則仍應計入贈與總額且課徵贈與稅。就此，釋字第 647 號解釋指出，遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款規定，「配偶相互贈與之財產不計入贈與總額」，係對有法律上婚姻關係之配偶間相互贈與，免徵贈與稅之規定，雖以法律上婚姻關係存在與否為分類標準，惟因屬免徵贈與稅之差別待遇，且考量贈與稅之課徵，涉及國家財政資源之分配，與公共利益之維護及國家政策之推動緊密相關，立法機關就其內容之形成本即享有較大之裁量空間，是倘系爭規定所追求之目的正當，且分類標準與差別待遇之手段與目的間具有合理關聯，即符合平等原則之要求。前揭規定就配偶間財產權之移轉免徵贈與稅，係立法者考量夫妻共同生活，在共同家計下彼此財產難以清楚劃分等現實情況，基於對婚姻制度之保護所訂定，目的洵屬正當，手段並有助於婚姻制度之維護，自難認與平等原則有違。

由於，憲法第 7 條揭示之平等原則，並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等。就此，釋字第 647 號解釋指出，人民有依法律納稅之義務，憲法第 19 條定有明文。法律如設例外或特別規定，在一定條件下減輕或免除人民租稅之負擔，而其差別待遇具有正當理由，即與平等原則無違（釋字第 565 號、第 635 號解釋參照）。

因此，(1) 針對「有配偶之人於婚姻關係外與第三人之結合」，本號解釋指出，即使主觀上具有如婚姻之共同生活意思，客觀上亦有長期共同生活與共同家計之事實，但既已違背一夫一妻之婚姻制度，甚或影響配偶之經濟利益，則系爭規定之差別待遇，自非立法者之恣意，因與維護婚姻制度目的之達成有合理關聯，故與憲法第 7 條之平等權保障並無牴觸。

至於，(2) 「無配偶之人相互間主觀上具有如婚姻之共同生活意思，客觀上亦有共同生活事實之異性伴侶」，本號解釋指出，雖不具法律上婚姻關係，但既與法律上婚姻關係之配偶極為相似，如亦有長期共同家計之事實，則遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款規定，未就二人相互間之贈與免徵贈與稅，即不免有違反平等權保障之疑慮。惟查立法機關就婚姻關係之有效成立，訂定登記、一夫一妻等要件，旨在強化婚姻之公示效果，並維持倫理關係、社會秩序以及增進公共利益，有其憲法上之正當性。基此，遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款規定，固僅就具法律上婚姻關係之配偶，其相互間之贈與免徵贈與稅，惟係為維護法律上婚姻關係之考量，目的正當，手段並有助於婚姻制度之維護，自難認與平等原則有違。至鑒於上開伴侶與具法律上婚姻關係之配偶間之相似性，立法機

在夫妻聯合財產制度之下，前所未獲得之公平評價。如果將聯合財產關係中之原有財產，區分為 74 年 6 月 4 日以前或同年 5 日以後取得者，與實現憲法目的之修法意旨實有未符。

關自本於憲法保障人民基本權利之意旨，斟酌社會之變遷及文化之發展等情，在無損於婚姻制度或其他相關公益之前提下，分別情形給予適度之法律保障。

肆、系爭規定禁止夫妻剩餘財產差額分配對遺產稅課徵之影響

一、剩餘財產差額分配額經請求時起為非稅標的，針對該被請求之部分，即非遺產稅之課徵範圍

過去，最高法院 91 年 3 月份（91 年 3 月 26 日）庭長法官聯席會議曾決議：民法親屬編於 74 年 6 月 3 日修正時，增訂第 1030 條之 1 關於夫妻剩餘財產差額分配請求權之規定。同日修正公布之民法親屬編施行法第 1 條規定：「關於親屬之事件，在民法親屬編施行前發生者，除本施行法有特別規定外，不適用民法親屬編之規定；其在修正前發生者，除本施行法有特別規定外，亦不適用修正後之規定。」明揭親屬編修正後之法律，仍適用不溯既往之原則，如認其事項有溯及適用之必要者，即應於施行法中定為明文，方能有所依據，乃基於法治國家法安定性及既得權益信賴保護之要求，而民法親屬編施行法就民法第 1030 條之 1 並未另定得溯及適用之明文，自應適用施行法第 1 條之規定。又親屬編施行法於 85 年 9 月 25 日增訂第 6 條之 1 有關聯合財產溯及既往特別規定時，並未包括第 1030 條之 1 之情形。準此，74 年 6 月 4 日民法親屬編修正施行前結婚，並適用聯合財產制之夫妻，於 74 年 6 月 5 日後其中一方死亡，他方配偶依第 1030 條之 1 規定行使夫妻剩餘財產差額分配請求權時，夫妻各於 74 年 6 月 4 日前所取得之原有財產，不適用第 1030 條之 1 規定，不列入剩餘財產差額分配請求權計算之範圍。是核定死亡配偶之遺產總額時，僅得就 74 年 6 月 5 日以後夫妻所取得之原有財產計算剩餘財產差額分配額，自遺產總額中扣除。

就此，釋字第 620 號解釋則界定「納稅」之範圍，即剩餘財產差額分配額經請求時起為非稅標的，針對該被請求之部分，即非遺產稅之課徵範圍；³⁵並且，國家機關應有依法排除非稅標的之憲法義務，其亦係作為遺產稅禁止課徵之憲法限制。

二、國家不得僅為維持財政收入採取對婚姻與家庭不利之差別待遇手段

如釋字第 696 號解釋明確指出，國家不得僅為維持財政收入而採取對婚姻與家庭不利之差別待遇手段，蓋婚姻與家庭受憲法制度性保障（釋字第 554 號解釋參照）。如因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇，致加重夫妻之經濟負擔，則形同對婚姻之懲罰，而有違憲法保障婚姻與家庭制度之本旨。

釋字第 620 號解釋（民國 95 年 12 月 6 日）指出，憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之。因此，釋字第 620 號解釋明確宣告「租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之」，即課稅要件法定主義為憲法第 19 條之基本要

³⁵劉永培，夫妻剩餘財產差額分配請求權對遺產稅課徵影響之研究，中正大學法律研究所碩士論文，2008，頁 166，似將生存配偶依民法第 1030 條之 1 主張夫妻剩餘財產差額分配請求權之扣除額，解釋為「租稅優惠」。

求。而最高行政法院以上開決議方式表示法律見解者，須遵守一般法律解釋方法，秉持立法意旨暨相關憲法原則為之；逾越法律解釋之範圍，而增減法律所定租稅義務者，自非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許。

針對民國 74 年 6 月 3 日增訂民法第 1030 條之 1 第 1 項規定：「聯合財產關係消滅時，夫或妻於婚姻關係存續中所取得而現存之原有財產，扣除婚姻關係存續中所負債務後，如有剩餘，其雙方剩餘財產之差額，應平均分配。但因繼承或其他無償取得之財產，不在此限」。其立法理由為：「聯合財產關係消滅時，以夫妻雙方剩餘財產之差額，平均分配，方為公平，亦所以貫徹男女平等之原則。例如夫在外工作，或經營企業，妻在家操持家務，教養子女，備極辛勞，使夫得無內顧之憂，專心發展事業，其因此所增加之財產，不能不歸功於妻子之協力，則其剩餘財產，除因繼承或其他無償取得者外，妻自應有平均分配之權利，反之夫妻易地而處，亦然。」³⁶

由此可知，聯合財產關係消滅時，夫或妻之剩餘財產差額分配請求權，乃立法者就夫或妻對家務、教養子女及婚姻共同生活貢獻所為之法律上評價，釋字第 620 號解釋指出，性質上為債權請求權。³⁷

因此，聯合財產關係因配偶一方死亡而消滅，生存配偶依法行使其剩餘財產差額分配請求權時，依遺產及贈與稅法之立法目的，以及實質課稅原則，該被請求之部分即非遺產稅之課徵範圍。

換言之，生存配偶依法行使其剩餘財產差額分配請求權時之法律效果，係基於貫徹憲法第 7 條憲法男女平等原則及憲法增修條文第 10 條第 6 項「國家應維護婦女之人格尊嚴，保障婦女之人身安全，消除性別歧視，促進兩性地位之實質平等」之憲法要求，落實於聯合財產關係消滅時，以夫妻雙方剩餘財產之差額，平均分配，方為公平。因此，生存配偶依法行使其剩餘財產差額分配請求權時，應立即發生「未實現稅捐構成要件者，故非稅法（課稅權）適用之範圍。³⁸

此外，關於法律變動之漏洞與司法機關之填補義務，釋字第 620 號解釋理由書指出，任何法規皆非永久不能改變，立法者為因應時代變遷與當前社會環境之需求，而為法律之制定、修正或廢止，難免影響人民既存之有利法律地位。對於人民既存之有利法律地位，立法者審酌法律制定、修正或廢止之目的，原則上固有決定是否予以維持以及如何維持之形成空間。惟如根據信賴保護原則有特別保護之必要者，立法者即有義務另定特別規定，以限制新法於生效後之適用範圍，例如明定過渡條款，於新法生效施行後，適度排除或延緩新法對之適用（釋字第 577 號解釋理由書），或採取其他合理之補救措施，如以法律明定新、舊法律應分段適用於同一構成要件事實等（民國 85 年 12 月 27 日修正公布之勞動基準法參照），惟其內容仍應符合比例原則與平等原則。

新法規範之法律關係如跨越新、舊法施行時期，當特定法條之所有構成要件事實於新法生效施行後始完全實現時，則無待法律另為明文規定，本即應適用法條構成要件與生活事實合致時有效之新法，根據新法定其法律效果。是除非立法者另設「法律有溯及適用之特別規定」，使新法自公布生效日起向公布生效前擴

³⁶立法院公報，第 74 卷，第 38 期院會紀錄，頁 58 及頁 59。

³⁷針對剩餘財產差額分配請求權性質之分析，劉永培，夫妻剩餘財產差額分配請求權對遺產稅課徵影響之研究，中正大學法律研究所碩士論文，2008，頁 38 以下。

³⁸如前所述，遺產及贈與稅法第 16 條第 11 款規定：「被繼承人配偶及子女之原有財產或特有財產，經辦理登記或確有證明者，不計入遺產總額。」該法律之規定內容，僅係將事務本質之非稅標的，加以確認性立法而已。

張其效力；或設「限制新法於生效後適用範圍之特別規定」，使新法自公布生效日起向公布生效後限制其效力，否則適用法律之司法機關，有遵守立法者所定法律之時間效力範圍之義務，尚不得逕行將法律溯及適用或以分段適用或自訂過渡條款等方式，限制現行有效法律之適用範圍。

至於，立法者如應設而未設「限制新法於生效後適用範圍之特別規定」，即過渡條款，以適度排除新法於生效後之適用，或採取其他合理之補救措施，而顯然構成法律之漏洞者，基於憲法上信賴保護、比例原則或平等原則之要求，司法機關於法律容許漏洞補充之範圍內，即應考量如何補充合理之過渡條款，惟亦須符合以漏洞補充合理過渡條款之法理。³⁹

針對過去增訂民法第 1030 條之 1 第 1 項規定之歷史事實（立法院公報，第 74 卷，第 39 期，第 7 頁至 10 頁），縱有解釋為「夫或妻於 74 年 6 月 5 日後所取得而現存之原有財產」，始得列入剩餘財產差額分配請求權計算範圍之可能，惟探求立法意旨，主要仍應取決於表現於法條文字之客觀化之立法者意思，而非立法者參與立法程序當時之主觀見解。因此，增訂民法第 1030 條之 1 就夫妻剩餘財產差額分配請求權之計算，既明確規定以「婚姻關係存續中」界定取得原有財產之時間範圍，客觀文義上顯然已無就財產之取得時點再予分段或部分排除之可能，則司法機關適用上開規定，探究立法意旨，自無捨法條明文，而就立法者個人主觀見解之理。況且，司法院尚應評價將立法者之決定作上開解釋，是否符合憲法保障男女平等及婚姻與家庭之意旨。

就立法目的而言，增訂民法第 1030 條之 1 規定既為實現憲法保障男女平等、維護婚姻及家庭之目的，旨在給予婚姻關係存續中夫或妻對家務、教養子女及婚姻共同生活之貢獻，在夫妻聯合財產制度之下，前所未獲得之公平評價。如果將聯合財產關係中之原有財產，區分為 74 年 6 月 4 日以前或同年 5 日以後取得者，與實現憲法目的之修法意旨實有未符。

釋字第 410 號解釋及釋字第 620 號解釋，均以憲法解釋確認維護男女平等，屬國家機關之憲法義務，於釋字第 410 號解釋指出，修正前已發生且現尚存在聯合財產中，不屬於夫之原有財產及妻之原有財產部分，仍由夫繼續享有其所有權及對妻原有財產所生孳息之所有權暨對聯合財產之管理權，因「未能貫徹男女平等精神等意旨」，故憲法解釋要求「有關機關應儘速檢討修正民法親屬編施行法相關規定，以使修正前聯合財產之所有權及管理權與既有法律秩序之維護，獲得平衡」；其次，針對最高法院決議縮減法律所定得為遺產總額之扣除額，釋字第 620 號解釋明確強調，立法者如應設而未設「限制新法於生效後適用範圍之特別規定」，即過渡條款，以適度排除新法於生效後之適用，或採取其他合理之補救措施，而顯然構成法律之漏洞者，基於憲法上信賴保護、比例原則或平等原則之要求，司法機關於法律容許漏洞補充之範圍內，即應考量如何補充合理之過渡條款，惟亦須符合以漏洞補充合理過渡條款之法理。

事實上，夫妻財產關係，既已因配偶一方死亡而消滅，則生存配偶依法行使其剩餘財產差額分配請求權時，應如同釋字第 620 號解釋理由書指出：「依遺產及贈與稅法之立法目的，以及實質課稅原則，該被請求之部分即非遺產稅之課徵範圍。」

³⁹ 黃茂榮，稅法總論，2005，頁 328 以下認為，婚姻關係之男女平等並非必與將婚姻關係存續中取得之財產平分劃上等號。

三、剩餘財產差額分配作為「婚姻弱勢」最低限度之憲法保障

關於，民法第1030條之1規定，於民國91年6月4日修正：「法定財產制關係消滅時，夫或妻現存之婚後財產，扣除婚姻關係存續中所負債務後，如有剩餘，其雙方剩餘財產之差額，應平均分配。但左列財產不在此限：一、因繼承或其他無償取得之財產。二、慰撫金。依前項規定，平均分配顯失公平者，法院得調整或免除其分配額。第1項請求權，不得讓與或繼承。但已依契約承諾，或已起訴者，不在此限。第1項剩餘財產差額之分配請求權，自請求權人知有剩餘財產之差額時起，2年間不行使而消滅。自法定財產制關係消滅時起，逾五年者，亦同。」當時修正理由：「一、為配合法定財產制之修正，第1項首句文字酌予修正。二、為因應具體個案之需要，且經法院審酌後雖予酌減亦難符合公平時，應予法院得調整或免除其分配額之權利，爰於第2項增列。三、茲因剩餘財產分配請求權係因夫妻之身分關係而產生，故於夫妻之一方死亡時，其繼承人不得繼承，或夫妻離婚時，任何一方之債權人不得代位行使，且夫妻之任何一方不得將該期待權任意讓與。但若已取得他方之承諾或已經向法院提起訴訟請求者，則應允其得讓與及繼承，以示公允。爰增訂第3項。四、原第3項移列為第4項，酌作文字調整。」

其次，民國101年12月7日修正民法第1030條之1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。二、慰撫金。依前項規定，平均分配顯失公平者，法院得調整或免除其分配額。第1項請求權，不得讓與或繼承。但已依契約承諾，或已起訴者，不在此限。第1項剩餘財產差額之分配請求權，自請求權人知有剩餘財產之差額時起，2年間不行使而消滅。自法定財產制關係消滅時起，逾五年者，亦同。」當時修正理由：「一、新增第3項。二、剩餘財產分配請求權制度目的原在保護婚姻中經濟弱勢之一方，使其對婚姻之協力、貢獻，得以彰顯，並於財產制關係消滅時，使弱勢一方具有最低限度之保障。⁴⁰參酌司法院大法官釋字第620號解釋，夫妻剩餘財產分配請求權，乃立法者就夫或妻對家務、教養子女、婚姻共同生活貢獻之法律上評價，是以，剩餘財產分配請求權既係因夫妻身分關係而生，所彰顯者亦係「夫妻對於婚姻共同生活之貢獻」，故所考量者除夫妻對婚姻關係中經濟上之給予，更包含情感上之付出，且尚可因夫妻關係之協力程度予以調整或免除，顯見該等權利與夫妻『本身』密切相關而有屬人性，故其性質上具一身專屬性，要非一般得任意讓與他人之財產權。三、或有論者主張剩餘財產分配請求權之性質屬財產權，若賦予其專屬權，對債權人及繼承人保障不足，並有害交易安全云云。惟此見解不僅對剩餘財產分配請求權之性質似有違誤，蓋剩餘財產分配請求權本質上就是夫妻對婚姻貢獻及協力果實之分享，不應由與婚姻經營貢獻無關的債權人享有，自與一般債權不同；更違反債之關係相對性原則，尤其是自2007年將剩餘財產分配請求權修法改為非一身專屬權後，配合民法第1011條及民法第242條之規定，實際上造成原本財產各自獨立之他方配偶，婚後努力工作累積財產，反因配偶之債權人代位行使剩餘財產分配請求權而導致事實上夫（妻）債妻（夫）還之結果。更有甚者，由於民法第1011條之『債權人』並未設有限制，造成實務上亦發生婚前債務之債權人向法院聲請宣告改用分別財產制

⁴⁰黃俊杰，弱勢人權保障，1998，頁1以下。

並代位求償之事，造成債務人之配偶須以婚後財產償還他方婚前債務之現象，如此種種均已違背現行法定財產制下，夫妻於婚姻關係存續中各自保有所有權權能並各自獨立負擔自己債務之精神。四、現行民法第 244 條已對詐害債權訂有得撤銷之規範，債權人對於惡意脫產之夫妻所為之無償或有償行為本即可依法行使撤銷權，法律設計實已可保障債權人，若於親屬編中，再使第三人可代位行使本質上出於『夫妻共同協力』而生之剩餘財產分配請求權，不但對該債權人之保護太過，更有疊床架屋之疑。五、再者，近代法律變遷從權利絕對主義，演變至權利相對化、社會化的觀念，法律對權利之保障並非絕對，倘衡平雙方利益，權利人行使權利所能取得之利益，與該等權利之行使對他人及整個社會國家可能之損失相較，明顯不成比例時，當可謂權利之濫用。本條自 2007 年修法改為非一身專屬權後至今已逾 5 年，目前司法實務之統計資料顯示，近兩年債權銀行或資產管理公司利用本條規定配合民法第 1011 條及民法第 242 條之規定追討夫或妻一方之債務的案件量暴增並占有所有案件九成以上，僅為了要滿足其債權，已讓數千件的家庭失和或破裂，夫妻離異、子女分離等情況亦不斷發生，產生更多的社會問題，使國家需花費更多資源與社會成本以彌補。2007 年之修法，顯然為前述債權人權濫用大開方便之門，為滿足少數債權人，而犧牲家庭和諧並讓全民共同承擔龐大社會成本，修法後所欲維護之權益與所付出之代價顯有失當。六、又參酌日本夫妻財產制立法例，法定財產制僅於離婚時由夫妻協議或訴請法院分配財產，並無類似台灣債權人得聲請宣告改用分別財產制後再代位請求剩餘財產差額分配之規定，甚至縱使夫妻之一方聲請個人破產，因非離婚，故亦無財產分配之問題。七、是以，仿民法第 195 條第 2 項之規定，修正剩餘財產分配請求權為專屬於配偶一方之權利，增訂第 3 項，僅夫或妻之一方始得行使剩餘財產分配請求權，但若已取得他方同意之承諾或已經向法院提起訴訟請求者，則可讓與或繼承。八、原條文第 3 項移列為第 4 項。」

目前，民國 109 年 12 月 30 日修正民法第 1030 條之 1 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。二、慰撫金。依前項規定，平均分配顯失公平者，法院得調整或免除其分配額。第 1 項請求權，不得讓與或繼承。但已依契約承諾，或已起訴者，不在此限。第 1 項剩餘財產差額之分配請求權，自請求權人知有剩餘財產之差額時起，2 年間不行使而消滅。自法定財產制關係消滅時起，逾 5 年者，亦同。」其修正理由：「一、第 1 項未修正。二、剩餘財產分配請求權制度之目的，原在保護婚姻中經濟弱勢之一方，使其對婚姻之協力、貢獻得以彰顯，並於財產制關係消滅時，使弱勢一方具有最低限度之保障。然因具體個案平均分配或有顯失公平之情形，故原條文第 2 項規定得由法院審酌調整或免除其分配額。惟為避免法院對於具體個案之認定標準不一，爰修正第 2 項規定，增列『夫妻之一方對於婚姻生活無貢獻或協力，或有其他情事，致平均分配有失公平者』之要件，以資適用。三、法院為第 2 項裁判時，對於『夫妻之一方有無貢獻或協力』或『其他情事』，應有具體客觀事由作為審酌之參考，爰增訂第 3 項規定『法院為前項裁判時，應綜合衡酌夫妻婚姻存續期間之家事勞動、子女照顧養育、對家庭付出之整體協力狀況（含對家庭生活之情感維繫）、共同生活及分居時間之久暫、婚後財產取得時間、雙方之經濟能力等因素』，例如夫妻難以共通生活而分居，則分居期間已無共通生活之事實，夫妻之一方若對於婚姻生活無貢獻或協力，法院即應

審酌，予以調整或免除其分配額。四、原第 3 項及第 4 項移列為第 4 項及第 5 項規定。」

基於前揭修法意旨觀察，除曾「為配合法定財產制之修正」以外，主要之理由，係著重：(1) 剩餘財產分配請求權係因夫妻之身分關係而產生；(2) 剩餘財產分配請求權制度目的原在保護婚姻中經濟弱勢之一方，使其對婚姻之協力、貢獻，得以彰顯，並於財產制關係消滅時，使弱勢一方具有最低限度之保障。參酌司法院大法官釋字第 620 號解釋，夫妻剩餘財產分配請求權，乃立法者就夫或妻對家務、教養子女、婚姻共同生活貢獻之法律上評價，是以，剩餘財產分配請求權既係因夫妻身分關係而生，所彰顯者亦係「夫妻對於婚姻共同生活之貢獻」，故所考量者除夫妻對婚姻關係中經濟上之給予，更包含情感上之付出…」；(3) 剩餘財產分配請求權制度之目的，原在保護婚姻中經濟弱勢之一方，使其對婚姻之協力、貢獻得以彰顯，並於財產制關係消滅時，使弱勢一方具有最低限度之保障。法院應綜合衡酌夫妻婚姻存續期間之家事勞動、子女照顧養育、對家庭付出之整體協力狀況（含對家庭生活之情感維繫）、共同生活及分居時間之久暫、婚後財產取得時間、雙方之經濟能力等因素，例如夫妻難以共通生活而分居，則分居期間已無共通生活之事實，夫妻之一方若對於婚姻生活無貢獻或協力，法院即應審酌，予以調整或免除其分配額。

尤其，剩餘財產分配請求權之制度建構，係為「保護婚姻中經濟弱勢之一方，使其對婚姻之協力、貢獻得以彰顯，並於財產制關係消滅時，使弱勢一方具有最低限度之保障」等，藉此具體實踐憲法第 7 條男女平等之意旨。就此，仍應依釋字第 620 號解釋理由書指出：「依遺產及贈與稅法之立法目的，以及實質課稅原則，該被請求之部分即非遺產稅之課徵範圍。」

因此，針對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，⁴¹致僅在被繼承人死亡前 2 年內贈與之情形，無須考慮配偶經濟貢獻，一律課徵遺產稅，已無法達成「婚姻弱勢」最低限度之憲法保障，更因無法具體檢討當配偶未拋棄繼承權而成為遺產稅之納稅義務人時是否依「實質負擔能力負擔稅捐」⁴²？故實質違反量能課稅原則而抵觸憲法第 7 條平等權，欠缺合憲解釋之空間。

雖然，遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 1 款規定「被繼承人遺有配偶者，自遺產總額中扣除 4 百萬元」，在配偶未拋棄繼承權而成為遺產稅之納稅義務人時，得部分減輕「婚姻弱勢」最低限度憲法生存權保障之侵害程度，但卻完全「無須考慮配偶對婚姻之協力及經濟貢獻」，故仍然違背實踐憲法第 7 條男女平等之意旨，故不影響系爭規定之違憲性判斷。

⁴¹遺產及贈與稅法第 17 條之 1 規定：「被繼承人之配偶依民法第 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。納稅義務人未於稽徵機關核發稅款繳清證明書或免稅證明書之日起 1 年內，給付該請求權金額之財產予被繼承人之配偶者，稽徵機關應於前述期間屆滿之翌日起 5 年內，就未給付部分追繳應納稅賦。」及司法院釋字第 748 號解釋施行法第 15 條規定：「第 2 條關係雙方當事人之財產制，準用民法親屬編第 2 章第 4 節關於夫妻財產制之規定。」德國聯邦憲法法院將其遺產及贈與稅法(ErbStG)適用於已登記之同性伴侶(Eingetragene gleichgeschlechtliche Lebenspartner)，BVerfGE 126, 400, 416ff.；Roman Seer in Tipke / Lang, Steuerrecht, 2018, §15 Rz.136.

⁴²納稅者權利保護法第 5 條規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。」

再者，當配偶拋棄繼承權而非遺產稅之納稅義務人時，系爭規定則完全剝奪配偶經濟貢獻，且無法達成「婚姻弱勢」最低限度之憲法保障，遺產及贈與稅法第17條第1項第1款規定更無存在價值，更突顯系爭規定之違憲性。

伍、系爭規定及財政部函釋，侵害憲法保障婚姻弱勢最低限度生存權及配偶財產自主權

系爭規定（民國62年1月26日遺產及贈與稅法第15條制定時）：「被繼承人『死亡前3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1138條及第114條規定之各順序繼承人。三、前款各順序繼承人之配偶。」其立法理由：「維持原遺產稅法規定，並增列各該繼承人之配偶等，以杜取巧。」

嗣後，民國87年6月22日遺產及贈與稅法第15條修正為：「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。二、被繼承人依民法第1138條及第114條規定之各順序繼承人。三、前款各順序繼承人之配偶。87年6月26日以後至前項修正公布生效前發生之繼承案件，適用前項之規定。」其修正理由：「一、為避免被繼承人死亡前3年內贈與之財產，併課遺產稅後，已納之贈與稅、土地增值稅於依第11條規定核計扣抵稅額時，僅限於死亡前2年內贈與財產部分之贈與稅、土地增值稅，始可扣抵遺產稅之不合理現象，修正第1項為『被繼承人死亡前2年內』。二、為避免87年6月26日遺產及贈與稅法第11條公布修正生效後，本條修正公布生效前發生之繼承案件，發生前述不合理現象，爰於第2項增訂追溯適用規定。」

系爭規定（遺產及贈與稅法第15條第1項第1款）：「被繼承人死亡前二年内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。」在將生前贈與（全部）擬制遺產時，如前所述，仍應受到「以夫妻雙方剩餘財產之差額，平均分配，方為公平，亦所以貫徹男女平等之原則」之拘束，避免損害被繼承人配偶之憲法保障權利，尤其不得侵害憲法保障婚姻弱勢之最低限度生存權。

因此，針對財政部97年1月14日台財稅字第09600410420號函：「被繼承人死亡前2年內贈與配偶之財產，依遺產及贈與稅法第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。」原則上，釋字第586號解釋理由書謂：「主管機關基於職權因執行特定法律之規定，得為必要之釋示，以供本機關或下級機關所屬公務員行使職權時之依據。另法官於審判時應就具體案情，依其獨立確信之判斷，認定事實，適用法律，不受行政機關函釋之拘束…。」然而，因該解釋函令已涉及人民權利（含應稅、減稅或免稅等財產權變動）之限制，故有其一定之法律界限。所謂「法律界限」，包括憲法條文、憲法解釋、憲法基本原則、稅捐法律及其目的、符合稅法授權訂定之辦法或稅法之施行細則等。依據過去之釋憲案例指出，解釋函令不論係用於貫徹稅法之執行、基於主管機關之職權、對所屬機關所為之釋示或作為認定事實之準則等，不論係積極性釋示或消極性釋示，亦不論涉及何種稅捐法律關係之事項，均應符合稅捐法律之規範目的、立法意旨或授權範圍，而不得增加人民之稅捐負擔、增加法律所無之限制、逾越法律規定

之意旨或妨害人民權利之行使。此外，若稅法規定本身違憲，縱然解釋函令之內容符合法律意旨，仍然構成違憲。⁴³就此，應有宣告財政部 97 年 1 月 14 日台財稅字第 09600410420 號函違憲之必要。

再者，被繼承人贈與配偶財產，已完成贈與稅申報及權利移轉程序後，不論股票或不動產等財產權之自主運用，均屬於配偶本身得完全享有自由使用收益處分權（配偶財產自主權/契約自由權）；因此，若配偶有規避遺產稅之特定意圖，應會注意「被繼承人死亡前 2 年內」期間限制之問題，且依現行法制均得在數日內再行移轉，故系爭規定將生前贈與（全部）視為被繼承人遺產，亦破壞男女平等原則之貫徹，損害被繼承人配偶（財產自主權）之憲法保障權利。

尤其，系爭規定是否有「以杜取巧」防範稅捐規避之有效功能？應予質疑，蓋財政部 82 年 3 月 18 日臺財稅字第 821480434 號函曾謂：「被繼承人死亡前 2 年內之贈與，如其與受贈人間之親屬或配偶關係，在被繼承人死亡前已消滅者，該項贈與之財產，免依遺產及贈與稅法第 15 條核課遺產稅。」

就此，系爭規定立法目的已因前揭行政函令而可能產生破壞，則系爭規定之正當目的如何實現，反而對於努力造成維持婚姻關係配偶不合理差別待遇之違憲制裁，違背釋字第 696 號解釋所明確指出：「婚姻與家庭植基於人格自由，為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障（釋字第 554 號解釋參照）。如因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇，致加重夫妻之經濟負擔，則形同對婚姻之懲罰，而有違憲法保障婚姻與家庭制度之本旨，故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始合於平等原則。…立法者得經由改進稽徵程序等方式，以減少稽徵成本，而不得以影響租稅公平之措施為之。至於維持財政收入，雖攸關全民公益，亦不得採取對婚姻與家庭不利之差別待遇手段。」

陸、遺產稅法制應注重民事法律變動之影響

釋字第 437 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，於被繼承人死亡之後，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 771 號解釋：「繼承因被繼承人死亡而開始，無論繼承人是否知悉繼承已開始或是否實際管領繼承財產，當然承受被繼承人財產上之一切權利義務（民法第 1147 條及第 1148 條第 1 項本文參照）。」此外，釋字第 554 號解釋：「婚姻與家庭為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障。」因此，國家應排除課稅權對於婚姻及家庭基本生存需求保障之課徵，亦係憲法維護婚姻與家庭制度性保障核心領域之具體表現。⁴⁴

⁴³黃俊杰，稅法實例演習，2009，頁 29 以下；黃俊杰，納稅者權利保護，2008，頁 21 以下。

⁴⁴ Helmut Lecheler, Schutz von Ehe und Familie, in: Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. IV, 1989, S. 253ff.; 釋字第 696 號解釋指出：「…夫妻共同生活，因生活型態、消費習慣之不同，未必產生家計單位之節省效果，且縱有節省效果，亦非得為加重課徵所得稅之正當理由。又立法者固得採合併計算制度，以避免夫妻間不當分散所得，惟應同時採取配套措施，消除因合併計算稅額，適用較高級距累進稅率所增加之負擔，以符實質公平原則。再立法者得經由改進稽徵程序等方式，以減少稽徵成本，而不得以影響租稅公平之措

遺產稅之法制，原則上係針對被繼承人「生前稅後所得及財產」在其死亡時轉移至繼承人之前，所為課稅權之行使；⁴⁵至於，被繼承人所留遺產，於繳納遺產稅後應如何分配，係依民事法律之相關規定辦理，與遺產稅之課徵無關。

由於，遺產稅之法制，相當程度受到民事法律之影響，例如，遺產及贈與稅法第6條（遺產稅之納稅義務人/62年1月26日制定）立法理由指出：「原遺產稅法第3條關於遺產稅納稅義務人適用次序之規定，根據實際經驗常有困難，茲參照我國民法有關規定，明確規定其次序。」

因此，遺產及贈與稅法之法制，應注重民事法律(含相關法律)之時代變遷，⁴⁶配合對於被繼承人、繼承人及利害關係人間權利義務之轉變；尤其，在民事法律(含相關法律)之規定，歷經時代變遷或相關憲法解釋後已重新立法或進行修法，遺產稅法制可能呈現無法完全配合民事法律(含相關法律)之規範不足情形，此時縱然以法規命令或財政部解釋函令予以暫時填補，但仍無法達到稅捐法定主義之憲法基本要求。⁴⁷

例如，釋字第566號解釋：「民國72年8月1日修正公布之農業發展條例第31條前段規定，家庭農場之農業用地，其由能自耕之繼承人繼承或承受，而繼續經營農業生產者，免徵遺產稅或贈與稅。73年9月7日修正發布之同條例施行細則第21條後段關於『家庭農場之農業用地，不包括於繼承或贈與時已依法編定為非農業使用者在內』之規定，以及財政部73年11月8日臺財稅第62717號函關於『被繼承人死亡或贈與事實發生於修正農業發展條例施行細則發布施行之後者，應依該細則第21條規定，即凡已依法編定為非農業使用者，即不得適用農業發展條例第31條及遺產及贈與稅法第17條、第20條規定免徵遺產稅及贈與稅』之函釋，使依法編為非農業使用之土地，於其所定之使用期限前，仍繼續為從來之農業使用者，不能適用75年1月6日修正公布之農業發展條例第31條免徵遺產稅或贈與稅之規定及函釋，均係增加法律所無之限制，違反憲法第19條租稅法律主義，亦與憲法保障人民財產權之意旨暨法律保留原則有違，應不再適用。」釋字第566號解釋理由書清楚說明違憲理由：「…農業發展條例關於農業用地之認定，除該條例所作之定義性規定外，雖亦應與土地法等相關法律規定為整體性闡釋，以定其具體適用範圍。惟若逾越此一範圍，任意擴張、縮減法律所定租稅義務或減免之要件，即非憲法第19條規定之租稅法律主義所許，縱財政部認該條例第31條關於免稅要件及範圍規定過寬，影響財稅政策或有不合獎勵農業發展之原意，有修正必要，亦應循母法修正為之，殊不得任意以施行細則或解釋性之行政規則逕加限縮其適

施為之。至於維持財政收入，雖攸關全民公益，亦不得採取對婚姻與家庭不利之差別待遇手段。」德國聯邦憲法法院指出，基於人性尊嚴與基本法第20條第1項社會國原則保障之聯結，認為國家對於人民之稅捐課徵，無論以何種方式為之，均應保留給納稅者足以維持其人性尊嚴生存之最低條件所需之數額。而國家對於人民及其所有家庭成員維持其生存最低條件所必需之金錢，不得藉由稅捐之課徵予以剝奪。BVerfGE 82, 60; 87, 153; 99, 216; Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 1993, S. 427ff.

⁴⁵行政執行法第15條規定：「義務人死亡遺有財產者，行政執行處得逕對其遺產強制執行」

⁴⁶ Roman Seer in Tipke / Lang, Steuerrecht, 2018, §15 Rz. 7ff.

⁴⁷ 黃俊杰，稅捐法定主義，2012，頁133以下。

用範圍。73年9月7日修正發布之農業發展條例施行細則第21條後段規定，以及財政部73年11月8日臺財稅第62717號函釋，對於向來作為家庭農場之農業用地，因繼承開始前或贈與事實發生前依法編為非農業使用之土地，而於繼承人死亡或贈與事實發生後，於其所定使用期限前，仍可繼續為從來之農業使用者，亦不適用當時之農業發展條例第31條免徵遺產稅或贈與稅之規定及函釋部分，即令符合獎勵農業發展之目的，惟其逕以命令訂定，限縮當時有效之同條例第3條第10款『農業用地』定義可適用之範圍，均為增加法律所無之限制，違反憲法第19條租稅法律主義，亦與憲法保障人民財產權之意旨暨法律保留原則有違，應不再適用（參照釋字第210號解釋意旨）…。」

目前，民法第1148條第2項規定：「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。」⁴⁸及第1153條規定：「繼承人對於被繼承人之債務，以因繼承所得遺產為限，負連帶責任。繼承人相互間對於被繼承人之債務，除法律另有規定或另有約定外，按其應繼分比例負擔之。」但是，遺產稅之納稅義務人係繼承人，而非被繼承人。

因此，雖前揭財政部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，惟未以法律直接規定，縱然符合量能課稅原則，但依釋字第566號解釋意旨，仍然違背憲法第19條稅捐法定主義之基本要求，故尚不影響系爭規定之違憲性。

此外，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。」與系爭規定之立法，尚有差異，民法第1148條之1係規定「該財產視為其所得遺產」，而系爭規定係要求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」，故前揭財政部101年3月8日台財稅字第10000608440號函「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」之法律見解，則尚需完成稅捐立法程序，並非本於職權即可為之。

針對民事法律之變遷及憲法解釋（判決）對於繼承人繼承權益之維護及責任限定於遺產為界限之具憲法拘束力見解，尤其站在被繼承人遺產有繼續維持未成

⁴⁸就此，稅捐稽徵法為稅捐稽徵之通則規定，該法第14條規定：「納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈（第1項）。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納義務（第二項）。」釋字第622號解釋指出：「依該條第1項之規定，被繼承人生前尚未繳納之稅捐義務，並未因其死亡而消滅，而由其遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，於被繼承人遺有財產之範圍內，代為繳納。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人係居於代繳義務人之地位，代被繼承人履行生前已成立稅捐義務，而非繼承被繼承人之納稅義務人之地位。惟如繼承人違反上開義務時，依同條第2項規定，稽徵機關始得以繼承人為納稅義務人，課徵其未代為繳納之稅捐。」

年（尤其無行為能力人）生存扶養照顧義務、婚姻弱勢（配偶）最低限度生存權及配偶財產自主權之憲法保障前提下，系爭規定及遺贈稅法（特別是針對擬制遺產計入遺產總額時之稅捐保全、優先現金繳納、未區分擬制遺產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、無須考慮配偶經濟貢獻一律課徵遺產…等）相關規定，對於法律規定非稅標的（被繼承人對特定身分之生前贈與）之擬制遺產計入遺產總額，使繼承人須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產更高之稅負，已違反比例原則，牴觸憲法第 15 條生存權及財產權保障繼承權之意旨。尤其，以此作為侵害事務性質非稅標的（被繼承人遺產有繼續維持未成年人生存扶養照顧義務、婚姻弱勢配偶剩餘財產差額分配請求權及最低限度生存權等）之法令依據，更是構成侵入課稅禁律之明確事證，已逾越對遺產課稅之憲法界線。

該等規範僵化或不足之部分，形成對於不同基本權主體（配偶、未拋棄繼承權之繼承人、因遺產稅優先現金繳納致無法維持基本生存需求之未成年人）予以不同類型剝奪憲法保障權利（被繼承人遺產有繼續維持未成年人生存扶養照顧義務、婚姻弱勢配偶剩餘財產差額分配請求權及最低限度生存權等），欠缺實質合憲性之基礎。

歸結而言，以一般公平及類型效率化所建構之稅捐立法，因規範僵化或不足之部分，在具體實踐上，無法經由合憲性解釋解決基本權利受剝奪之困境，代表原先稅捐政策決定之立法內容，因配合相關法制之變遷及憲法解釋（判決），有進一步修正或變更之必要，基於稅捐法定主義（尤其課稅要件法定主義）之憲法要求，前述規範僵化或不足之部分，亦無法僅以解釋函令填補。