

司法院 110 年度憲三字第 34 號聲請案及 111 年憲民字第 205 號聲請案
專家諮詢意見書

范文清
東吳大學法律系專任副教授

就司法院 110 年度憲三字第 34 號聲請案及 111 年憲民字第 205 號聲請案，提出專家諮詢意見書。

應揭露事項

- 一、就本件專家諮詢意見書，相關專業意見或資料之準備或提出，並未與當事人、關係人或其代理人有分工或合作關係。
- 二、就本件專家諮詢意見書，相關專業意見或資料之準備或提出，並未受當事人、關係人或其代理人之金錢報酬或資助，從而也沒有其金額或價值可言。
- 三、就本件專家諮詢意見書，未受其他任何人提供金錢報酬或資助，從而也沒有其金額或價值可言。

壹、所詢問問題與相關法條

1. 遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項第 1 款（下稱系爭規定）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？

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？

相關法條

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。」

遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 1 款：「下列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：一、被繼承人遺有配偶者，自遺產總額中扣除四百萬元。」

遺產及贈與稅法第 47 條：「前三條規定之罰鍰，連同應徵之稅款，最多不得超過遺產總額或贈與總額。」

財政部 101 年 3 月 8 日台財稅字第 10000608440 號函：「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。」

財政部 97 年 01 月 14 日台財稅字第 09600410420 號函：「二、按民法第 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。』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（例如夫妻一方死亡、離婚、婚姻無效、婚姻撤銷或改用其他財產制）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。又不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。民法第 758 條定有明文。本件依來函所提被繼承人王君於 91 年 11 月 19 日將其名下土地 1 筆移轉登記予其配偶，其配偶自己取得該筆土地之所有權，並無疑義，從而，王君於 93 年 4 月死亡，其妻行使民法第 1030 條之 1 剩餘財產差額分配請求權時，該筆土地自不應再視為被繼承人王君之遺產（至於遺產及贈與稅法第 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者，尚有不同）。又該筆土地移轉登記之原因為何（買賣或贈與），係屬事實認定問題，如有符合上開民法第 1030 條之 1 第 1 款所稱『無償取得』之情形者，該筆土地即不得列入妻現存之婚後財產而計算其剩餘財產。」

貳、遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項第 1 款的規範意旨及其疑義

本件憲法訴訟案件的原因案件有 2 個案件，2 個案件共同涉及到的規定是遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項。按遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項第 1 款規定：「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。」依據一般見解，本條規定之意旨在於防杜規避遺產稅，保護國家作為租稅債權人。也就是說，避免人民透過贈與的方式，規避遺產稅而使國家的遺產稅租稅債權受到侵害。¹臺北高等行政法院 102 年度訴字第 386 號判決簡潔的指出：「至於遺產稅之課徵，則是納稅義務人與國家間之公法上關係，國家不介入被繼承人在生前如何處分其財產，亦不介入其死後遺產如何分配，如前所述，此均乃私領域之爭執，國家僅就被繼承人死亡時之遺產，及依上開規定為防止規避遺產稅而規定之擬制遺產課徵遺產稅。」

民法繼承編有相對應的規定。民法第 1148 條之 1 第 1 項：「繼承人在繼承開始前二年內，從被繼承人受有財產之贈與者，該財產視為其所得遺產。」其立法理由指出：「一、本條新增。二、本次修正之第一千一百四十八條第二項已明定繼承人對於被繼承人之債務，僅以所得遺產為限，負清償責任。為避免被繼承人於生前將遺產贈與繼承人，以減少繼承開始時之繼承人所得遺產，致影響被繼承人債權人之權益，宜明定該等財產視同所得遺產。惟若被繼承人生前所有贈與繼承人之財產均視為所得遺產，恐亦與民眾情感相違，且對繼承人亦有失公允。故為兼顧繼承人與債權人之權益，爰參考現行遺產及贈與稅法第十五條規定，明定繼承人於繼承開始前二年內，從被繼承人受有財產之贈與者，該財

¹ 陳清秀，稅法各論（下），2019 年 9 月 2 版，第 19 頁；郭介恒，遺產稅，收於：黃茂榮、葛克昌、陳清秀編，稅法各論，2019 年 6 月 2 版，第 299 頁。並參見台中高等行政法院 100 年度訴字第 99 號判決。

產始視為其所得遺產，爰增訂第一項規定。三、依第一項視為所得遺產之財產，如已移轉或滅失，則如何計算遺產價額，宜予明定，爰參考第一千一百七十三條第三項規定，增訂第二項，明定依贈與時之價值計算。四、本條視為所得遺產之規定，係為避免被繼承人於生前將遺產贈與繼承人，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而設，並不影響繼承人間應繼財產之計算。因此，本條第一項財產除屬於第一千一百七十三條所定特種贈與應予歸扣外，並不計入第一千一百七十三條應繼遺產，併予敘明。²」顯然，民法第 1148 條之 1 的條文設計與立法理由，都是配合系爭規定而設。唯一的差別似乎在於，民法第 1148 條之 1 的受贈人是「繼承人」，而系爭規定的受贈人除了配偶與依民法規定之各順序繼承人，還包括了「各順序繼承人之配偶」。除此之外，二個條文大致相當。

遺產及贈與稅第 15 條第 1 項這樣的規定，事實上不是新的規定。早在 1946 年遺產稅法初制定時，於第 8 條即規定：「被繼承人死亡前五年內分析或贈與之財產，應視為遺產之一部份，一律徵稅。」1952 年全文修正時移列於第 13 條。1973 年全文修正為遺產及贈與稅法時，仍保留此規定，並移列於第 15 條：「被繼承人死亡前三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。」1999 年。修正理由為：「一、為避免被繼承人死亡前三年內贈與之財產，併課遺產稅後，已納之贈與稅、土地增值稅於依第十一條規定核計扣抵稅額時，僅限於死亡前二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，修正第一項為「被繼承人死亡前二年內」。二、為避免八十七年六月二十六日遺產及贈與稅法第十一條公布修正生效後，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，爰於第二項增訂追溯適用規定。」

這樣的規定，固然保障了國家這個租稅債權人。但是，對於繼承人而言，卻可能發生立法者意料之外的問題。質言之，倘若當受贈與的繼承人拋棄繼承，特別是該繼承人自被繼承人受贈了高額的財產之後，而於被繼承人死亡後拋棄繼承，未受贈與的其餘繼承人實際只得到低額的遺產。但由於本條規定之故，在計算遺產總額時卻不能只以實際繼承到的低額遺產來計算，必須計入被繼承人死亡前 2 年內贈與出去的財產，併入遺產總額。導致其所應繳納的遺產稅額，相較其實際得到的遺產數額而言較高，從而有違反繼承權保障或是財產權保障之疑慮。

² 參見陳惠馨，民法繼承編－理論與實務，2017 年 9 月初版，第 17 頁。

參、繼承權之概念

將系爭規定作違憲審查，首先要確定的是，系爭規定可能侵害的是那一個基本權。在此，誠如聲請書所稱，第一個可能當然是財產權，精確的說，是與財產權有緊密關連的繼承權。

（一）繼承權在德國基本法上的面貌

在德國基本法上，繼承權是在財產權的脈絡裡被保護的。依據德國基本法第 14 條第 1 項之規定：「財產權及繼承權應予保障，其內容與限制由法律規定之。」藉此，繼承權的保障補充了財產權保障，並共同建構基本法所規定的私法財產秩序。財產權與繼承權共同構成了建構在私法自治原則上的社會秩序的重要核心要素。³繼承權的功能在於，私人財產作為自我負責的生活形成的基礎，不會因為財產權人的死亡而消滅，反而會在權利繼承的道路上確保其繼續存在。所有權人死亡，並不是國家把人民財產社會化的適當名義。

繼承權保障的核心內涵在於承認私人繼承權。繼承權使財產在私人的掌握之中，超越死亡而延續下去。倘若沒有繼承權的保障的話，財產權的保障就其作為自由的經濟與社會秩序基礎的功能，即有所不完整。透過繼承權所保障的私法財產秩序的持續性，對於與財產效力有關的人民而言，提供一個跨越死亡的前景。繼承權不只使人的人格超越其肉體上的存在，更就可繼承的財產媒介其過去與未來的不同面向。作為過去世代的被託付遺產，財產權負有義務在未來作好保存。從這個角度而言，繼承權與財產權具有甚為緊密的關連性。⁴

因此，繼承權保障首先在保障被繼承人的自由權利。⁵繼承權保障的核心內涵在於被繼承人的遺囑自由（Testierfreiheit des Erblassers）。其內涵意指，國家受有憲法委託，去形成與保存一個原則上私人的繼承權，或是去處理，若被繼承人就其遺產未留有遺囑指示如何使用的情況。⁶這是作為財產權人的支配權能，超越財產權人的死亡，與財產權保障緊密連接，並且分享著財產權保障作為個人自由的確保而被特別形成的保護。⁷這不僅是德國繼承秩序傳統上具有體系特徵的構成要件，而且也因為繼承權保障與自由權和財產權保護具有緊密關聯，而具有極大的意義。繼承權是一般財產權使用自由與支配自由的結果。藉著憲法對於遺囑自由的保障，基本法強調了財產權人的支配權限是財產權的重要要

³ Papier, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 14, Rn. 295 (Lfg. 40, Juni 2002).

⁴ Otto Depenheuer, in: Hermann von Mangoldt/Friedrich Klein/Christian Starck (Hrsg.), GG, 6. Aufl., 2010, Art. 14, Rn. 510.

⁵ BVerfGE 83, 201 (208); 91, 346 (358).

⁶ Otto Depenheuer, in: Hermann von Mangoldt/Friedrich Klein/Christian Starck (Hrsg.), GG, 6. Aufl., 2010, Art. 14, Rn. 511.

⁷ BVerfGE 67, 329 (341); 91, 346 (358).

素。縱然於其死亡後，亦然。遺囑自由所保障者，不僅在於財產繼承的選擇，也包含多數繼承人之安排、繼承額度之指定、遺贈之設置或排除法定繼承人參與遺產分配的權利，並且在金額上限制強制繼承權要求。⁸德國民法典於第 5 編繼承編當中，以第 3 章一整個章，從第 2064 條至第 2273 條為止，超過 200 個條文的巨大篇幅，對於遺囑作詳細的型塑。對其之重視可以一斑。

除了遺囑自由之外，親屬繼承權（*Verwandtenerbrecht*）也是繼承權保障的基本內涵⁹。繼承權的保障固然應該以被繼承人的自由決定空間為優先考量，但是法定的繼承人資格與繼承順序的規範，也應該取向於被繼承人的利益來決定。在法律明確性與實用性的利益上，立法者應依據被繼承人的關係和親密程度，這些親密程度應在個案中客觀的確認，並且這個在客觀的觀察而言，從理性的被繼承人的觀點，對於繼承人而言具有決定性的意義。¹⁰蓋被繼承人可能因為認為尚不急切，從而在死亡前沒有留下遺囑，來自己決定繼承順位。立法者從而必須針對這種沒有留下遺囑就其遺產決定如何支配的情形，規定法定的繼承規範，而該規範原則上仍然將遺產留在私人手中。只有在透過遺囑或透過法定繼承順位的規定，事實上都不能找到繼承人時，國家才會成為備位的繼承權利人。國家的最後繼承權（德國民法第 1936 條）其實是私人繼承權優位的具體實現。

繼承權與財產權有緊密的關聯，對於財產權之限制自然也適用於繼承權。其任務在於，在私人繼承權以及在立法者的廣大形成自由的基礎上，尋求私人利益與公共利益之間的適當平衡。就繼承權保障的一般性法律具體化的憲法界限在於，繼承人明確的或可預見的利益應置於首位，此外亦應顧及法定的防護措施，以保護私法的財產秩序。也就是說，財產權原則上由私人持有，繼承事件不是國家充裕國庫的理由。¹¹但是，繼承權保障並不保障系爭的財產存續因為被繼承人的死亡，毫不減少的由第三人繼受。立法者就此可以對於繼承人所繼承之財產有所限制，這些限制是在該等財產仍由被繼承人所擁有時所不得為之者。其理由在於，所繼承之財產並不是由於繼承人自己之給付所獲得者。對於遺產的法律地位而言，原則上也談不上財產權保護的弱化。¹²但是，對遺產的限制，也不是漫無邊界的。其界限在於，納稅義務不應就人民之收益課以過度的負擔，並且不得就增加的財產價值作根本性的侵害。從經濟的角度來思考，

⁸ BVerfGE 58, 377 (398).並參見陳惠馨，民法繼承編－理論與實務，2017 年 9 月初版，第 23 頁。

⁹ BVerfGE 93, 165 (173); Otto Depenheuer, in: Hermann von Mangoldt/Friedrich Klein/Christian Starck(Hrsg.), GG, 6. Aufl., 2010, Art. 14, Rn. 515 ff.

¹⁰ BVerfGE 91, 346 (358 f.).

¹¹ Otto Depenheuer, in: Hermann von Mangoldt/Friedrich Klein/Christian Starck(Hrsg.), GG, 6. Aufl., 2010, Art. 14, Rn. 523.

¹² Otto Depenheuer, in: Hermann von Mangoldt/Friedrich Klein/Christian Starck(Hrsg.), GG, 6. Aufl., 2010, Art. 14, Rn. 523.

租稅負擔不允許把繼承事項視為經濟上沒有意義之事。所以，繼承人與被繼承人之親屬關係越接近，立法者的干涉可能性就越小。¹³以本文所關懷的問題而言，儘管對遺產課徵部分的稅捐是在基本法上被正當化之事，但是並不是毫無界限。對遺產課徵遺產稅應該如此形成，納稅義務人就其所繼承之遺產，依其價值高低，至少在課徵遺產稅之後仍應保留明顯大部分的遺產，或者，倘若所繼承之遺產甚為微小，則完全免稅。¹⁴

總結來看，應該足以確認，德國基本法上明文保障其作為基本權。被保障之權利人是被繼承人，保障的內容一言以蔽之，是被繼承人得透過遺囑的型式，就其死亡後所遺留之遺產自由處分支配，包括在一定程度上自由選擇繼承人及其繼承額度，與法定繼承人的排除，以及遺贈。至於繼承人，由於在被繼承人死亡之前，就遺產尚無所有權或任何權利，至多僅有期望權，並非基本法所保障之對象。

（二）繼承權在我國憲法上的地位

我國憲法與增修條文就繼承權皆未有隻字片語。探究繼承權之意義，必須從司法院解釋著手，尋譯繼承權在我國憲法上的地位。司法院釋字第 473 號解釋處理的是繼承回復請求權：「繼承權是否被侵害，應以繼承人繼承原因發生後，有無被他人否認其繼承資格並排除其對繼承財產之占有、管理或處分為斷。凡無繼承權而於繼承開始時或繼承開始後僭稱為真正繼承人或真正繼承人否認其他共同繼承人之繼承權，並排除其占有、管理或處分者，均屬繼承權之侵害，被害人或其法定代理人得依民法第一千一百四十六條規定請求回復之，初不限於繼承開始時自命為繼承人而行使遺產上權利者，始為繼承權之侵害。最高法院五十二年台上字第五九二號判例之本旨，係認自命為繼承人而行使遺產上權利之人，必須於被繼承人死亡時即已有侵害繼承地位事實之存在，方得謂為繼承權被侵害態樣之一；若於被繼承人死亡時，其繼承人間對於彼此為繼承人之身分並無爭議，迨事後始發生侵害遺產之事實，則其侵害者，為繼承人已取得之權利，而非侵害繼承權，自無民法第一千一百四十六條繼承回復請求權之適用。」其次，釋字 771 號解釋雖然同樣在處理繼承回復請求權，但就繼承權有較深刻說明：「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（本院釋字第 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、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

¹³ BVerfGE 93, 165 (172).

¹⁴ BVerfGE 93, 165 (174 f.).

(包括物上請求權)，均有財產上價值，受憲法第 15 條保障。」大法官的態度甚為明確：繼承人在繼承開始（也就是被繼承人死亡）之後，其自被繼承人所承受之各種積極財產與消極財產，均有財產價值，皆受憲法第 15 條財產權的保障。也就是說，被保障的權利人是繼承人。就此是明確的。但是，大法官把繼承權、繼承回復請求權以及本於繼承權就各項繼承財產所得行使之權利並列，繼承權的權利內容為何，似乎並不清楚。

（三）小結

顯然，德國法與我國法對於憲法層次的繼承基本權，有著相當不同的理解。但是，筆者傾向贊成前者。蓋「繼承人自繼承開始時」，其自被繼承人所承受的一切權利義務，就成為自己的財產，自然受到憲法第 15 條財產權的保障。只不過這種財產的來源不是自己透過工作或交易所換取，而係因為繼承的原因。民法與遺產及贈與稅法就此等財產有特別的規定，自屬合理。但此等財產在繼承開始之後既然已經與其他財產沒有根本的差別。把一個沒有特別面貌的繼承權強調其為憲法層次的繼承基本權，似乎沒有實益。既然如此，系爭規定的違憲審查基準，應該首先由量能課稅原則著手。

肆、量能課稅原則作為系爭規定違憲審查基準

（一）量能課稅原則作為憲法平等原則在租稅法領域裡的具體化

國家是公益的擔當者，所作所為皆應為公益而服務。其所需要的財政支出，自然也就必需由全體國民公平分擔。但是，如何將國家財政需求分擔至所有人民才算是公平的分擔，卻又因為平等原則的抽象性難有一致的解答。歷史上曾經有過各種公平分擔的嘗試。現今世界各國普遍承認的標準為量能課稅原則

（Leistungsfähigkeitsprinzip）。這是租稅法上的特別平等標準。依據納稅義務人的經濟上給付能力對之課稅。依據德國聯邦憲法法院之見解，租稅負擔應該依據納稅義務人的經濟上給付能力來分擔，這是基本上法從基本法第 3 條第 1 項所導出租稅正義的要求。¹⁵也就是說，量能課稅原則是憲法上抽象的平等原則於租稅法領域裡的具體化。準此，是否要繳稅，及其應納稅額的多寡，應以納稅義務人的經濟上給付能力高低來決定。¹⁶對此，德國聯邦憲法法院進一步的闡釋：「在稅法領域裡，立法者在選擇課稅標的以及決定稅率上，享有廣泛的決定自由。此項由立法者自由決定何種事實關係連結相同法律效果，並在法律上給予相同的定性之原則，尤其是在所得稅法的領域上，應受到二種彼此連結的界限之限制：租稅負擔安排應符合財務上給付能力之原則以及體系正義之要

¹⁵ BVerfGE 6, 55 (67); 67, 290 (297).

¹⁶ Johanna Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 3, Rn. 121.

求。準此，從憲法上所要求之租稅負擔公平，必須導出相同給付能力之納稅義務人，也應課徵相同租稅（水平的公平）。而（在垂直的方向）較高所得的課稅，相較於較低所得之租稅負擔，必須是適當公正的。在稅法上課稅要件之安排，其所作成之負擔決定，在負擔公平的意義下，必須前後一致。在形成課稅要件時，必須使每個租稅的核課決定都可以在符合租稅正義的情況下被作成。倘若要逸脫這種體系的要求，則需要具有特別的事物上之理由存在。¹⁷」

租稅法上的量能課稅原則是憲法上的平等原則在租稅法的領域裡的具體化，這不僅是德國的通說見解，在我國學說上亦然。¹⁸司法院釋字第 597 號解釋亦指出：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。」其後，釋 745 號解釋則更進一步的以量能課稅原則作為審查租稅法令是否違背平等原則的審查標準：「為計算個人綜合所得淨額，立法者斟酌各類所得來源及性質之不同，分別定有成本及必要費用之減除、免稅額、扣除額等不同規定（所得稅法第 4 條、第 14 條及第 17 條等規定參照）。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，始符合量能課稅要求之客觀淨值原則，從而不違反憲法第 7 條平等權保障之意旨。……就薪資所得之計算，則未容許列舉減除超過法定扣除額之必要費用，且以單一額度特別扣除額方式，一體適用於全部薪資所得者（下稱定額扣除），不僅形成執行業務所得者與薪資所得者間之差別待遇，亦形成薪資所得者間之差別待遇。……僅許定額扣除，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，形成顯然之差別待遇。此項差別待遇，與薪資所得者之是否為自力營生並無必然關聯。又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。」

總結來看，量能課稅原則是憲法上平等原則於租稅法領域裡的具體化。憲法法庭對租稅法令作違憲審查時，應以量能課稅原則作為違憲審查的核心標準，應可是認。

（二）量能課稅原則下遺產稅應有的規範方式

¹⁷ BVerfGE 122, 268 (277 f.).

¹⁸ 陳敏，稅法總論，2023 年 10 月 2 版，第 76 頁；陳清秀，稅法總論，2022 年 6 月 12 版，第 32 頁；柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學第 14 期，2007 年 12 月，第 55-120 頁。

量能課稅原則作為租稅法的指導原則，遺產稅的合理型塑，自然也必須取向於此，才能符合平等課稅的要求。因此，遺產稅的規範方式應取決於，繼承人的納稅能力是否增加，以及其增加之幅度。

依據德國遺產及贈與稅第 2 條第 1 項之規定，於該法第 1 條第 1 項第 1 款至 3 款（也就是繼承人因死亡、贈與等原因而取得財產）的情況，當被繼承人死亡時、贈與人為贈與行為時、或受讓人在租稅債務成立時（第 9 條）為內國居民者，對於所取得之財產份額（Vermögensanfall），發生遺產稅的納稅義務。其次，依據同法第 10 條第 1 項之規定，遺產稅的課稅基礎為受讓人的資產增加（Bereicherung des Erwerbers），除非該資產免徵遺產稅或贈與稅。最後，依同法第 20 條之規定，納稅義務人為繼承人。歸納以言，遺產稅之所以課徵，是因為對於繼承人而言，他因為繼承事件所得到的遺產份額，從而使其經濟上納稅能力有所增加。這裡所稱的經濟上納稅能力增加係指，繼承人所獲得的遺產份額，為具有金錢價值之積極財產。為此，即必須要把全部遺產份額的資產減去負債，才能計算其為積極財產。與所得稅法類似，遺產稅法上也有客觀淨值原則。只有從實際繼承到的遺產份額所產生的純資產增加，才能作為遺產稅的課稅基礎。¹⁹

總結來看，應該足以確認，德國遺產稅的課稅客體並非對於遺產整體（Nachlass）課稅，因此不具有遺產稅（Nachlasssteuer）的性質，亦非一種客體稅。相反的，其課稅客體是每個繼承人所實際繼承到的遺產數額（Erbanfall）。這是對於繼承人就其資產增加而課稅，具有繼承稅（Erbanfallsteuer）的性質。從這個角度來觀察，德國的遺產稅事實上是廣義的所得稅。儘管獲得遺產並不是在公開市場上（Markteinkommenstheorie）的價值增益，但是從純資產增加說（Reinvermögenszugangstheorie）的立場，這仍具有所得稅的意味在其中。²⁰此外，由於仍然是針對個別的納稅義務人就其資產增加而課稅，遺產稅具有主體稅的性質。²¹至此應該可以作成簡單的小結。德國的遺產稅制是典型的分遺產稅制度（Erbanfallssteuer）。也就是說，對於各繼承人，只就其各自實際繼承到的遺產來課徵遺產稅。²²從這個角度而言，德國遺產及贈與稅法上有關遺產稅的規定，符合量能課稅原則的要求

（三）我國遺產及贈與稅法的規範方式及其疑義

我國的遺產及贈與稅法則採取不同的立場。依據我國遺產及贈與稅法第 1 條之規定，遺產稅的課稅對象原則上是被繼承人在中華民國境內與境外的「全部遺

¹⁹ Meincke/Hannes/Holtz, 18. Aufl. 2021, ErbStG § 10 Rn. 5 ff.

²⁰ Roman Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 15, Rn. 2 f.

²¹ Meincke/Hannes/Holtz, 18. Aufl. 2021, ErbStG § 2 Rn. 5.

²² Meincke/Hannes/Holtz, 18. Aufl. 2021, ErbStG § 1 Rn. 8.

產」。再依同法第 6 條之規定，遺產稅的納稅義務為遺囑執行人、繼承人及受遺贈人，或是依法選定遺產管理人。這是典型的總遺產稅制度（Nachlasssteuer）的規範類型。也就是說，遺產稅是針於全體繼承人，針對所有遺產所課徵之稅捐。²³這是我國 1973 年遺產及贈與稅法全文修正時，立法者明白採取的立場。其立法總說明指出：「蓋繼承稅之課徵，須對每一繼承人一受益人分別就其繼承或受遺贈之財產核定納稅義務。此在若干西方國家，因遺產之繼承，依法須以遺囑為依據，且須報經法院確認始能分割，故繼承稅之核課，有法院確認之資料為依摺，自簡而易。依我國現行法制度，遺產之繼承，並非必須以遺囑為準，更無必須經法院確認之程序，因而每一繼承人或受遺贈人所獲遺產多少，亦即無法定程序可以確定。在此種法制下，如採繼承稅制，則無論遺產實際分配狀況如何，一般繼承人將極易蹈隙取巧，虛構事實，以納稅最少之方式申報，稽徵機關如欲調查勾稽，亦必不勝困擾。²⁴」

對於這樣的立法設計，柯格鐘教授曾為文批評。依其見解，以被繼承人的總遺產作為遺產稅之稅基，概念上是對於遺產這個物的集合體所作之課稅，可說是國家對被繼承人一生的經濟活動成果，於被繼承人死亡之際，以遺產稅的方式參與最後一次的分配。就此，具有社會重分配的意義。但是，在量能課稅原則的要求下，應該是對於人的資產增加才有課稅可言。物並不是權利義務主體，不應直接對物來課稅。退步言之，縱然認為這是對於全體繼承人所獲得的遺產總數之課稅，具有財產稅的性質。總遺產稅制是直接針對遺產來課稅。但遺產卻不是權利義務主體，如何可以承擔租稅債務？第三，遺產中重要的財產上權利，例如土地、房屋或車輛，都已另行課徵財產稅。再課徵遺產稅，豈非對於同一客體為雙重課稅？顯然，除了財富重分配的目的之外，實在沒有課徵遺產稅的正當化理由。第四，就個別繼承人所獲得的實際遺產課徵分遺產稅，比對於全體繼承人課徵總遺產稅的方式，更能夠達到鼓勵被繼承人於死亡時分散財富，達到社會重分配的目的。最後，就算在 1970 年代的當時的確不易確認個別繼承人各自繼承之數額，但是在今天的財產總歸戶制度之下，再加上科技的協助，改採分遺產稅制應該沒有技術上的困難可言。²⁵

上開針對我國遺產稅制的批評，筆者皆敬表贊成。筆者想要更進一步強調的是，在量能課稅原則的指導之下，課稅應該緊扣著人民的經濟上納稅能力的增益。也就是說，課稅必須與課稅主體和課稅客體皆有緊密連繫。納稅能力得到增益之人，才可以作為納稅義務人；納稅能力增益所由發生的經濟活動，才能作為課稅客體。我國目前所採取的總遺產稅制下，是對於全體繼承人，就總體

²³ Meincke/Hannes/Holtz, 18. Aufl. 2021, ErbStG § 1 Rn. 8.

²⁴ 1973 年遺產及贈與稅法修正條文總說明，

<https://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@62500600:0038:0111>，最後瀏覽日期：2024 年 1 月 10 日。

²⁵ 柯格鐘，論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第六二二號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題，月旦法學雜誌第 152 期，2008 年 1 月，第 235、238 頁。

遺產來課稅。因此，個別繼承人究竟有多少資產增加尚未確定。個別繼承人可能分配到較多或較少的遺產。但在課徵繳納遺產稅的這個環節，卻原則上一概把所有繼承人綁在一起，令其就遺產稅的總額負擔連帶責任，而不論個別繼承人實際繼承到的遺產多寡。而且，依據遺產及贈與稅法第 15 條之規定，遺產稅採取累進稅率。因此，針對總遺產課稅，將有可能使所應適用的稅率提高，從而發生應納稅額大幅提高的這種風險。面對上述種種疑慮，實在難以認為，總遺產稅制符合量能課稅原則。總遺產稅制毋寧更像是規費的性質：完納遺產稅之後才允許分割遺產（遺產及贈與稅法第 8 條及第 42 條參照）。這固然是總遺產稅制的必然結果。然而，遺產稅是否仍具有租稅的性質，也值得懷疑。

（四）系爭規定與量能課稅原則

系爭遺產及贈與稅法第 15 條的規定，是早在遺產稅法最初制定時即已存在的規定。1973 年遺產及贈與稅法全文修正時仍予保留。1973 年的修法理由指出：

「由於生前分年贈與所繳之贈與稅仍將低於死亡遺贈一次課徵之遺產稅，故本草案仍擬仿照美、日等稅制通例，維持現行遺產稅法第十三條之『死亡預謀條款』，規定被繼承人死亡前五年內分析贈與配偶及民法規定各程序之繼承人及其該程序繼承人之配偶之財產，仍應視為遺產之一部，併課遺產稅。俾對單純為死亡預謀規避累進遺產稅而為之贈與，有所抑制。惟贈與稅既已課徵在先，死亡後再併課遺產稅時，自應將前所征贈與稅自應納遺產稅中扣抵，……²⁶」

用到「死亡預謀條款」這種字眼！可見立法者對於此等情事有多麼深惡痛絕。按我國遺產稅與贈與稅的稅基與稅率並不相同，為防止被繼承人生前以贈與財產的方式分析遺產，設下防弊規定，以杜絕規避遺產稅，並非不可想像。但是，從量能課稅原則的眼光來看，系爭規定卻有很大的違憲疑慮。

前文已經提到，在總遺產稅制度之下，課稅主體與課稅客體的連繫，本來就比分遺產稅制來的薄弱。更進一步的問題是，量能課稅原則作為租稅法的指導原則，各種租稅的課稅主體、課稅客體以及課稅基礎，都應該緊扣著個別納稅義務人的經濟上納稅能力之增加而型塑。不但納稅義務人以及課稅客體的選擇如此，稅額亦然。準此，本件憲法訴訟所涉及之遺產稅的系爭問題，在拋棄繼承的情況下，會更加明顯。蓋依據民法第 1174 條之規定，繼承人得於知悉其得繼承之時起 3 個月內，以書面向法院為拋棄繼承之意思表示。拋棄繼承之後，他就失去了繼承人之資格。以提起本件憲法訴訟的原因案件為例，被繼承人之配偶與部分子女，在被繼承人死亡前 2 年內受贈為數甚多的財產，並於被繼承人死亡後迅速拋棄繼承。最後只剩一位子女未拋棄繼承，而繼承了為數不多的實

²⁶ 1973 年遺產及贈與稅法修正條文總說明，

<https://lis.ly.gov.tw/ttscgi/lgimg?@62500600:0038:0111>，最後瀏覽日期：2024 年 1 月 10 日。

際遺產。因此，得到「遺產」的人因為拋棄繼承而不用繳納遺產稅，對於未拋棄繼承的繼承人即可能發生，實際得到的遺產少，但遺產總額卻因為把被繼承人生前贈與予其他繼承人之財產列入計算遺產，以致對這位沒有拋棄繼承的繼承人而言，遺產總額與被灌水無異。因此要繳納較高的遺產稅額，甚至可能高於實際得到的遺產總數的這種情況。如此規定固然保障了國家的遺產稅的租稅債權。但是，從量能課稅的標準觀之，對其所課徵之遺產稅額是在不符合（而且是高於，甚至可能是遠高於）繼承人實際獲得的遺產數額的所計算出來的。這樣的立法設計，顯然不能符合量能課稅原則之要求。²⁷

在另一方面，對於受有生前贈與的繼承人而言，依據民法第 1148 條之 1 以及遺產及贈與稅法第 15 條之規定，使其所受贈之財產被擬制為遺產。質言之，受有生前贈與之繼承人實際上得到了「遺產」。在量能課稅原則之下，自然應該就此財產增益課徵遺產稅。然而，這樣的受贈人卻因為拋棄繼承，以致不用繳納遺產稅。換句話說，他所實際負擔的遺產稅賦又過分的輕。這同樣不符合量能課稅原則。

第三，要杜絕規避遺產稅，固然是一種合理的公益。但是，系爭規定卻把被繼承人生前對繼承人所為之贈與，只要是在死亡前二年內所為之者，不論動機或原因，不分清紅皂白一律視之為預謀規避遺產稅。這毋寧是過度的一般化，對本質上不同之事物也作相同的對待，從而違背了平等原則的要求。

（五）小結

總結來看，應該足以確認，以量能課稅原則作為違憲審查基準，不論是對我國的遺產稅制度作一般性的審視，或是專注於系爭規定的合憲性之審查，都會得到違憲的答案。

伍、比例原則作為系爭規定違憲審查基準

在租稅法的領域裡，原則上沒有比例原則發揮的空間。原因是因為，國家財政需求極為龐大²⁸，個別納稅義務人的租稅負擔相較於此難以相提並論。從而財

²⁷ 依筆者短暫執業律師之經驗，此類情事或較常發生於元配及其子女拋棄繼承，而婚外情之子女則不知道或來不及拋棄繼承的情況。但是，婚外情並不是對於因此所生之子女在遺產稅上受到懲罰的合理理由。

²⁸ 以 2021 年底送立法院審議的 2022 年度中央政府總預算來看，歲出為 2 兆 2391 億，歲入為 2 兆 2621 億。參見：

<https://ws.dgbas.gov.tw/public/data/dgbas01/111/111btab/111b%E7%B8%BD%E8%AA%AA%E6%98%E5%8F%8A%E4%B8%BB%E8%A6%81%E9%99%84%E8%A1%A8.pdf>，最後瀏覽日期：

2024 月 1 月 10 日。

政目的的租稅原則上都會通過比例原則的審查。²⁹除非是當過當課稅對於納稅義務人在憲法上所保障之自由權形成過苛的侵害時。德國聯邦憲法法院曾指出，租稅法律就其限制自由權的效果，原則上應以德國基本法第 2 條第 1 項所規定的一般行動自由來審查。就此尤應注意，租稅法律在一般行動自由，以及在財產權與職業自由作為一般人格發展自由的表現的侵害。也就是說，租稅法律不允許發生「扼殺（*erdrosselend*）」的效果。限制憲法上被保障的自由權的界限在於，就基本權利人而言，仍然保有經濟領域裡的自我行為的效果的核心要素，也就是權利人原則上具有私人使用性，以及原則上就其所創造的具有財產價值的權利，基本上有使用支配的權能。一般稱之為「扼殺禁止（*Erdrosselungsverbot*）」。³⁰

但是，如果是非財政收入目的之租稅，而係引導目的之租稅者，比例原則在此即有擅場的餘地。蓋立法者藉由租稅的手段來引導某種特定行政目的的達成，相較於令行禁止的手段要來的和緩的多。但是，比例原則要求租稅的立法者，其所開徵之引導稅是對實現行政目的所必需者，至少透過一樣有效，但對人民較少負擔的行為制度來達成。³¹此外，如果一個引導稅，希望給予其納稅義務人以動機去實現其法律義務，但是該引導稅或者由於所課予的負擔太小，或是可以將該負擔轉嫁至第三人，因而事實上又無法達成此目的，即不符合比例原則的要求。³²

以比例原則來審查系爭規定的合憲性，問題點主要發生在，有論者主張，我國法就繼承採取物的有限責任的態度，因此稅賦再重，也不會侵害到繼承人的固有財產。在此首先面臨到的問題是，真的存在物的有限責任嗎？按民法第 1148 條明定：「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。」也就是說，納稅義務人就遺產所負之債務，以所繼承之遺產為限，負物的有限責任。這在民法上是成立的。然而，遺產及贈與稅法卻並非如此。遺產及贈與稅法第 47 條規定：「前三條規定之罰鍰，連同應徵之稅款，最多不得超過遺產總額或贈與總額。」也就是說，是「稅款數額」不能超過遺產總額。但稅捐稽徵機關是否可以要求繼承人以其固有財產來繳納遺產稅賦？同法施行細則第 22 條第 3 項回答了這個問題：「遺產稅應納稅額、滯納金、罰鍰及應加徵之利息，在不超過遺產總額範圍內，仍得對遺產及已受納稅通知確定之繼承人之財產執行之。」換句話說，仍然是稅賦數額不得超過遺產總額，但可以對繼承人之固有財產執行。因此，所謂的物的有限責任，至少在遺產稅法本身，並不成立。

²⁹ Johanna Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 3, Rn. 182.

³⁰ BVerfGE 87, 153 (169).

³¹ BVerfGE 25, 1 (19); 30, 292 (319); 37, 1 (21).

³² Dieter Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 220.

財政部透過解釋函令就此有所限縮。財政部台財稅字第 10000608440 號函強調：「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。³³」最高行政法院 100 年度判字第 1611 號判決：「遺產及贈與稅法第 47 條固然規定……然若進一步探究其規範意旨，該條文所以會要求遺產稅之本稅及裁罰金額不可超過「遺產總額」，其立法目的在於限制遺產稅納稅義務人（主要為繼承人）之稅捐債務責任，使其責任之最高上限為遺產全部，而不及於納稅義務人之固有財產，以免遺產稅之補稅裁罰結果，侵犯到人民受憲法保障之財產權。」依筆者之見，以上見解皆值贊同。但是，行政法院的裁判見解似乎並未統一。最高行政法院 104 年度判字第 69 號判決即持相反意見：「惟查，限定繼承，係以限定繼承所得之遺產償還被繼承人遺留之債務，遺產稅既為繼承人自身固有的債務，而非被繼承人遺留之債務，自無限定繼承之適用。故繼承人雖為限定繼承，其有繼承之事實仍然不變，自應依法以繼承人身分負擔其固有之遺產稅債務，不得以限定繼承限制其繳納遺產稅之責任。又債務人之全部財產為債權之總擔保，債權人自得任意對之為強制執行（最高法院 19 年抗字第 813 號判例意旨參照），債務人尚無選擇執行標的之權。是以繼承人未依法完納遺產稅，經稅捐機關將該公法上金錢給付義務移送強制執行時，無論是否為限定繼承，其應受執行之標的物，均不限於被繼承人所遺留之遺產，尚可及於繼承人的固有財產，蓋此時無論遺產或固有財產均屬於繼承人總體財產之一部分，就遺產稅而言，自可以對繼承人之所有財產，包括其從繼承或分配之遺產所取得之孳息（或收取孳息之權利）為執行（本院 102 年度判字第 454 號判決意旨參照）。」歸納以言，繼承人僅以所繼承到的遺產負擔物的有限責任，似乎只有在民法上得到貫徹。在遺產稅上則仍待觀察。

³³ 財政部賦稅署台稅三發字第 0910451692 號函，與財政部台財稅字第 10304508300 號函，亦同此旨。

退步言之，就算物的有限責任在實務上也被確認無疑。但是，上開遺產及贈與稅法第 47 條與同法施行細則第 22 條第 3 項之規範意旨，以及稅捐稽徵實務的態度顯然在於，本稅、罰鍰與利息等的強制執行，只要不拿繼承人的固有財產開刀，而僅僅針對所繼承到的遺產為之者，就沒有侵害到繼承人的財產權。問題是，這裡處理的是遺產稅，只要不涉及繼承人的固有財產，本來就與財產權的問題無涉。就此已如上述。在這裡的規範重點應該在於，有沒有過度課稅的問題。

在立法者的立法計畫裡，是把系爭規定作為「死亡預謀條款」，來對付生前預先贈與財產以規避遺產稅的被繼承人。系爭規定的目的在於確保國家這個遺產稅的租稅債權人。已如前述。筆者同意，杜絕租稅規避以保全國家的租稅收入，這是很重要的公益。筆者也相信，系爭規定的確發揮了（至少是部分）這個功能。但是，這是最小侵害的手段嗎？上文的說明應該足以顯示，系爭規定違背量能課稅原則，從而是不公平的課稅，情節頗為嚴重。在這種情況下，實在難以認定，系爭規定是最小侵害手段。筆者要一再強調，為了國家的財政收入目的，課稅是可能被正當化的。但是可以課稅並不表示可以亂課稅。公平平等的課稅是憲法對於租稅高權的最基礎也最重要的誡命。如果無法達到這個要求，課稅的正當化基礎即不存在。把生前贈與一律責之以租稅規避，也不論個別繼承人實際繼承到的遺產之多寡，而就總遺產綁在一起課遺產稅，這是不能符合量能課稅原則的。更遑論是最小侵害的手段。把上開缺點加以改進，對人民而言，其所受到的稅賦負擔就會合理的多，自然就是較小侵害的手段。第三，系爭規定符合狹義比例原則嗎？對繼承人課以超過其租稅負擔能力的遺產稅，使其實際得到的遺產，被國家以遺產稅的名義課徵了超過其依據租稅負擔能力所應該負擔的比例，可能被完全剝奪其所繼承到的遺產，在我國的遺產及贈與稅法上甚至可能干涉到繼承人的固有財產。如此嚴重的後果，不論是從財富重分配的角度，或是為了確保國家的遺產稅債權，藉由「死亡預謀條款」來防杜規避遺產稅的角度來省思，都不能被正當化。顯見，系爭規定應該是過分苛刻的稅賦。

另一方面，如果從被繼承人的角度觀察，倘若課徵過重的遺產稅，也應該侵害了其遺囑自由。因為他想要透過遺囑來分配遺產，甚至照顧扶養子孫的安排被國家以遺產稅的方式架空。我國遺贈稅法上的「死亡預謀條款」如果放在德國，依筆者之見，是沒有辦法正當化對於基本法第 14 條明文規定的繼承權的侵害的。

陸、系爭規定未考慮配偶經濟貢獻，一律課徵遺產稅，未侵害憲法所保障之平等權

併案的聲請書主張，依據財政部 97 年 01 月 14 日台財稅字第 09600410420 號函釋意旨，將造成被繼承人未於生前將一塊土地贈與予其配偶，仍然登記在自己名義者，於被繼承人死亡後生存配偶可以主張剩餘財產差額分配。但是倘若被繼承人於生前即已將該土贈與予其配偶，從而登記於其配偶名義者，配偶即不得主張剩餘財產差額分配，甚至還必須將這筆土地視為遺產課徵遺產稅。從而主張上開財政部函釋增加法律所無之限制，從而違憲。

上開主張，乍看之下並非無據。按財政部 97 年 01 月 14 日台財稅字第 09600410420 號函：「二、按民法第 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。」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（例如夫妻一方死亡、離婚、婚姻無效、婚姻撤銷或改用其他財產制）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。……本件依來函所提被繼承人王君於 91 年 11 月 19 日將其名下土地 1 筆移轉登記予其配偶，其配偶自己取得該筆土地之所有權，並無疑義，從而，王君於 93 年 4 月死亡，其妻行使民法第 1030 條之 1 剩餘財產差額分配請求權時，該筆土地自不應再視為被繼承人王君之遺產（至於遺產及贈與稅法第 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者，尚有不同）。……」似乎的確對聲請人增加了法律本來不存在的限制。然而，本號解釋函令是否正確，應該由剩餘財產分配請求權的規範意旨著手。

以往的社會生活型態，較常見男主外女主內的家庭型態。因此，妻往往沒有看得見的金錢收入作為其在家操持家務的酬勞。為平衡這個問題，我國於 1985 年修正民法親屬編時，增訂第 1030 之 1，於其第 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。」其立法理由指出：「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。爰增設本條第一項之規定。」2002 年為配合刪除聯合財產制作為法定財產制的規定，改為目前婚前婚後的財產都由夫妻各自所有的法定財產制，乃修正本條成為現行法。

歸納以言，民法第 1030 條之 1 所規定的剩餘財產分配請求權，是為了彰顯「夫

妻對於婚姻共同生活之貢獻」。因此在夫妻財產制消滅時，必須平均分配其剩餘財產。而夫妻財產制消滅，可能因為離婚，也可能因為配偶一方死亡所導致。因此，於配偶一方死亡以致夫妻財產制消滅時，應該先依民法「親屬編」第 1030 條之 1 之規定，平均分配剩餘財產。分配之後，死亡之一方配偶的其餘財產，才具有遺產的性質，而繼續該依民法「繼承編」的規定來處理。換句話說，配偶一方因死亡致使夫妻財產制消滅，此時尚生存配偶即依民法第 1030 條之 1 之規定，主張剩餘財產分配請求權。在此，生存配偶所請求者是要在死亡的配偶所遺留下來的財產中，先平均分配出屬於自己的剩餘財產。請求權人是生存配偶，請求的相對人是其他繼承人全體。分配剩餘財產之後，死亡配偶的其餘財產才是（初步的）遺產。才開始依民法「繼承編」的相關規定，展開遺產的計算、清償與分配。在此一階段，才有民法第 1148 條之 1 適用之餘地，藉此逐步終局的確定遺產的多寡。而民法第 1148 條之 1 所要保護的是被繼承人的債權人（不論是私法上的債權人，或是國家作為公法上租稅債權的債權人）。因此本條所要面對的是，被繼承人的債權人對抗全體繼承人的問題。這是二個不同層次的問題。聲請書似乎將之共冶於一爐，恐怕有所誤會。

司法院釋字第 620 號解釋採取與筆者相同的立場：「該項明定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。因此夫妻於婚姻關係存續中共同協力所形成之聯合財產中，除因繼承或其他無償取得者外，於配偶一方死亡而聯合財產關係消滅時，其尚存之原有財產，即不能認全係死亡一方之遺產，而皆屬遺產稅課徵之範圍。」另外，最高法院 104 年度台上字第 773 號判決亦持相同見解：「再按民法第一千零三十條之一規定之夫妻剩餘財產差額分配請求權，乃立法者就夫或妻對共同生活所為貢獻所作之法律上評價；與繼承制度之概括繼承權利、義務不同。夫妻剩餘財產差額分配請求權在配偶一方先他方死亡時，屬生存配偶對其以外之繼承人主張之債權，與該生存配偶對於先死亡配偶之繼承權，為各別存在的請求權，兩者迥不相同，生存配偶並不須與其他繼承人分擔該債務，自無使債權、債務混同之問題。又繼承人對被繼承人之權利、義務，不因繼承而消滅。」

總結來看，應該可以確定，民法 1030 條之 1 處理的是繼承人之間如何分配被繼承人遺產的問題，配偶是否可基於其對家庭的貢獻，先分走屬於他的財產，其餘才算做遺產由全體繼承人分配。至於民法第 1148 條之 1 處理的是全部的繼承人與被繼承人的債權人之間的問題。為了要保障債權人，所以特別設立此規定。這二者是不同層次的規定。系爭規定未考慮配偶經濟貢獻，一律課徵遺產稅，是因為配偶的經濟貢獻已經在民法第 1030 條之 1 那裡處理完畢了。系爭條文自然沒有侵害憲法所保障之平等權可言。至於被繼承人之配偶要行使剩餘財產分配請求權時，遺產及贈與稅法中原本沒有相對應的規定。2009 年增訂遺產

及贈與稅法第 17 條之 1 之規定，於其第 1 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。」以符合租稅法定原則之要求。³⁴

柒、系爭規定並不影響遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 1 款規定之合憲性

遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 1 款規定：「下列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：一、被繼承人遺有配偶者，自遺產總額中扣除四百萬元。」這是遺產及贈與稅法裡的扣除額之規定。按繼承之本旨在來在於使被繼承人死亡後，可以繼續對其親屬善盡扶養義務。因此，遺產及贈與稅法針對被繼承人之配偶、直系血親卑親屬、父母或受其扶養之兄弟姐妹、祖父等，依其受扶養之需要而設有高低不等的扣除額之規定。就扣除額之額度內免徵遺產稅。在此範圍內，這些規定是主觀淨值原則的具體展現。³⁵

從這個角度來說，配偶是否於被繼承人死亡前 2 年內自被繼承人受有贈與（從而受贈與之財產要被併計入遺產），與基於被繼承人的法定扶養義務所產生的扣除額的規定，應該是規範目的並不相同的二件事。二者應無衝突可言。

捌、結論，與系爭規定的合憲性解釋的嘗試

總結來看，應該足以確認，系爭遺產及贈與稅法第 15 條之規定，不論是由量能課稅原則的標準而言，或是基於比例原則的標準來審查，都會得到違憲的答案。其實更進一步來說，遺產及贈與稅法本身採取總遺產稅制，這個制度的本身即有重大的違憲疑義了。

退步言之，如果想要盡一切可能堅守現行遺產及贈與稅法採取總遺產稅制的前提，系爭規定是否有可能透過合憲性解釋的方式，盡可能尋求仍然保持合憲的機會呢？依筆者之見，在此可能的管道有三：

第一個可能是，對於受有被繼承人於死亡前 2 年內生前贈與的繼承人，將其已向法院聲明拋棄繼承視為不拋棄。然而，民法第 1174 條至第 1176 條之 1 早已明文承認拋棄繼承的制度。在遺產及贈與稅法上卻作完全相反的擬制，恐怕有違背體系正義之虞，從而應不可採。³⁶

第二個可能性是，以實際獲得的遺產數額，作為遺產稅額的絕對上限。按誠如

³⁴ 陳清秀，稅法各論（下），2019 年 2 版，第 39 頁。

³⁵ 陳清秀，稅法各論（下），2019 年 2 版，第 43 頁。

³⁶ 針對體系正義，參見 Franz-Joseph Peine, Systemgerechtigkeit, 1. Aufl., 1985, passim.

前文所述，遺產及贈與稅法第 47 條本來就承認遺產稅的上限是遺產總額。如果把本條規定作目的性擴張，使其適用範圍及於本件憲法訴訟所涉及的爭議案型。也就是說，使（未拋棄繼承之）繼承人，以其實際獲得的遺產（及其數額）作為其負擔的遺產稅額的上限。如此即可使繼承人的固有財產免於受到遺產稅的侵害。本說可能面對的困難在於，在租稅法定原則之下，是否容許透過目的性擴張而實質改變遺贈稅法的實質結構。而且，如前文所述，把所繼承到的遺產完全課稅，也應該是過重況苛的稅賦，從而有違背比例原則之嫌。

第三個可能性則為，把遺產及贈與稅法第 47 條作體系性解釋加合憲性解釋，將其適用範圍限縮在物的有限責任。換句話說，使本條規定不僅是「稅款數額」不能超過遺產總額，更與民法第 1148 條作體系性解釋，將遺贈稅法第 47 條進一步擴張，而使遺產稅的課稅範圍限縮在實際繼承到的遺產的範圍裡，而有物的有限責任之適用。當然，這個解釋方式面臨著與上段相同的疑義：在租稅法定原則之下，是否容許以體系性解釋的方式來實質改變遺贈稅法的規範結構？是否符合比例原則的要求？

總結來看，應該足以確定，儘管透過合憲性解釋的方式，的確有可能使系爭規定得到一絲被宣告為合憲的機會。但是這些解釋方式都存在著相當的疑慮，絕非一定合憲的康莊大道。正本清源之道，至少應對系爭遺產及贈與稅法第 15 條之規定作徹底的修正，甚至藉此機會，揚棄早已不能通過學說理論檢驗的總遺產制，改採分遺產制，對遺產稅制度作徹底的修正。否則，稅捐稽徵機關、行政法院、納稅義務人，乃至於大法官，都被迫在不正確也不合時宜的遺產稅制度上糾纏修補。我國距離理想的法治國，就會仍有相當的距離。