

解釋字號：司法院 95.12.29 釋字第 622 號

解釋日期：民國 95 年 12 月 29 日

解 釋 文：憲法第十九條規定所揭示之租稅法律主義，係指人民應依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務，迭經本院解釋在案。中華民國六十二年二月六日公布施行之遺產及贈與稅法第十五條第一項規定，被繼承人死亡前三年內贈與具有該項規定身分者之財產，應視為被繼承人之遺產而併入其遺產總額課徵遺產稅，並未規定以繼承人為納稅義務人，對其課徵贈與稅。最高行政法院九十二年九月十八日庭長法官聯席會議決議關於被繼承人死亡前所為贈與，如至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵贈與稅者，應以繼承人為納稅義務人，發單課徵贈與稅部分，逾越上開遺產及贈與稅法第十五條之規定，增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，與憲法第十九條及第十五條規定之意旨不符，自本解釋公布之日起，應不予援用。

理 由 書：最高行政法院決議如經法官於裁判上援用，應認其與命令相當，得為憲法解釋之對象（本院釋字第三七四號、第五一六號、第六二〇號解釋參照）。本件據以聲請解釋之確定終局裁判中，最高行政法院九十二年度裁字第一五八九號裁定援用聲請人所指摘之同院九十二年九月十八日庭長法官聯席會議決議，為其裁定駁回之理由。又最高行政法院九十二年度判字第一五四四號判決，形式上雖未載明援用上開決議，然其判決理由關於應以繼承人為納稅義務人，發單課徵贈與稅之論述及其所使用之文字，俱與該決議之內容相同，是該判決實質上係以該決議為判斷之基礎。而上開決議既經聲請人具體指摘其違憲之疑義及理由，自得為解釋之客體。依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定，本件聲請應予以受理（本院釋字第三九九號、第五八二號解釋參照），合先敘明。

憲法第十九條規定，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、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。是應以法律明定之租稅構成要件，自不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加法律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務，否則即有違租稅法律主義。最高行政法院以決議之方式表示法律見解者，亦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，自非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第六二〇號解釋參照）。

六十二年二月六日公布施行之遺產及贈與稅法第十五條第一項規定：

「被繼承人死亡前三年（八十八年七月十五日修正為二年）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。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。」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。該條並未規定被繼承人死亡前所為贈與，尚未經稽徵機關發單課徵贈與稅者，須以繼承人為納稅義務人，使其負繳納贈與稅之義務。

稅捐稽徵法為稅捐稽徵之通則規定，該法第十四條規定：「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（第一項）。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）。」依該條第一項之規定，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，依同條第二項規定，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。是被繼承人死亡前業已成立，但稽徵機關尚未發單課徵之贈與稅，遺產及贈與稅法既未規定應以繼承人為納稅義務人，則應適用稅捐稽徵法第十四條之通則性規定，即於分割遺產或交付遺贈前，由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，就被繼承人之遺產，依法按贈與稅受清償之順序，繳清稅捐。違反此一規定者，遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人始應就未繳清之贈與稅，負繳納義務。又稅捐債務亦為公法上之金錢給付義務，稽徵機關作成課稅處分後，除依法暫緩移送執行及稅捐稽徵法第三十九條第二項所規定之情形外，於繳納期間屆滿三十日後仍未繳納，經稽徵機關移送強制執行者，則應依行政執行法第十五條規定，以被繼承人之遺產為強制執行之標的。另遺產及贈與稅法第七條第一項規定，贈與稅之納稅義務人為贈與人，但贈與人行蹤不明，或逾法定繳納期限尚未繳納，且在中華民國境內無財產可供執行者，以受贈人為納稅義

務人。故若被繼承人（贈與人）無遺產可供執行者，稽徵機關尚得依前開規定，以受贈人為納稅義務人課徵贈與稅。至依上開規定已納之贈與稅，其與繼承人依遺產及贈與稅法第十五條應繳納之遺產稅，仍有同法第十一條第二項規定之適用。

被繼承人死亡前三年內贈與特定人財產，稅捐稽徵機關於其生前尚未發單課徵贈與稅者，被繼承人死亡後，其贈與稅應如何課徵繳納之問題，最高行政法院九十二年九月十八日庭長法官聯席會議決議略謂：「被繼承人於死亡前三年內為贈與，於贈與時即負有繳納贈與稅之義務，贈與稅捐債務成立。被繼承人死亡時，稅捐稽徵機關縱尚未對其核發課稅處分，亦不影響該稅捐債務之效力。此公法上之財產債務，不具一身專屬性，依民法第一千一百四十八條規定，由其繼承人繼承，稅捐稽徵機關於被繼承人死亡後，自應以其繼承人為納稅義務人，於核課期間內，核課其繼承之贈與稅。至遺產及贈與稅法第十五條及第十一條第二項僅規定上開贈與財產應併入計算遺產稅及如何扣抵贈與稅，並未免除繼承人繼承被繼承人之贈與稅債務，財政部八十一年六月三十日台財稅第八一一六六九三九三號函釋關於：『被繼承人死亡前三年內之贈與應併課遺產稅者，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應先以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅，再依遺產及贈與稅法第十五條及第十一條第二項規定辦理』部分，與前開規定尚無抵觸。」此決議關於被繼承人死亡前所為贈與，如至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵贈與稅者，應以繼承人為納稅義務人，發單課徵贈與稅之部分，逾越遺產及贈與稅法第十五條之規定，增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，與憲法第十九條及第十五條規定之意旨不符，自本解釋公布之日起，應不予援用。至上開決議所採之見解是否導致贈與稅與遺產稅之課徵違反平等原則，已無庸審究。又上開贈與稅之課徵及執行，應分別情形適用稅捐稽徵法第十四條、遺產及贈與稅法第七條及行政執行法第十五條規定，併予指明。

大法官會議主席 大法官 翁岳生

大法官 王和雄

謝在全

曾有田

廖義男

徐壁湖

彭鳳至
林子儀
許宗力
許玉秀

抄魏○堯等十二人聲請書

茲依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第八條第一項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如下：

一、聲請解釋憲法之目的

最高行政法院民國（下同）九十二年九月十八日庭長法官聯席會議決議（下稱「系爭決議」，參照附件一）略以：遺產及贈與稅法第十五條之狀況，被繼承人於死亡前三年內為贈與，被繼承人死亡時，稅捐稽徵機關縱尚未對其核發課稅處分，亦不影響該稅捐債務之效力，稅捐稽徵機關於被繼承人死亡後，自應以其繼承人為納稅義務人，於核課期間內，核課其繼承之贈與稅。至遺產及贈與稅法第十五條及第十一條第二項僅規定上開贈與財產應併入計算遺產稅及如何扣抵贈與稅，並未免除繼承人繼承被繼承人之贈與稅債務。

聲請人為聲請鈞院大法官解釋系爭決議，違反租稅法律主義，侵害人民財產權並違反平等原則，發生牴觸憲法第十九條、第十五條、第七條等規定之疑義，導致人民於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，應宣告系爭決議不予適用。

二、疑義或爭議之性質與經過，及涉及之憲法條文

（一）疑義或爭議之性質與經過

- 1、緣聲請人等十二人之被繼承人魏○○於八十五年九月二日死亡，其生前於八十二年至八十四年間領有土地徵收補償費，經財政部臺灣省南區國稅局（下稱南區國稅局）查得被繼承人分別於八十二年五月六日至同年月二十七日移轉現金新臺幣（下同）一百萬元及五十萬元予其媳婦魏陳○○；八十三年五月七日及同年六月十八日由聲請人魏○○向魏○○在台南市第三信用合作社（下稱台南三信）西門分社開立之活期儲蓄存款帳戶具名提領現金五百萬元及一百萬元，以魏○○涉有贈與情事，且未依規定申報贈與稅，乃依查得資料核定贈與總額為八十二年度一百五十萬元、八十三年度為六百萬元，贈與稅額八十二年度五萬四千三百元、八十三年度為八十四萬二千二百五十元，並以全體繼承人（即聲請人等十二人）名義發單補徵。

聲請人不服申請復查未獲變更，遞經訴願決定均予維持，遂向高雄高

等行政法院起訴，經該院分別以九十一年度簡字第八五號（八十二年度贈與稅事件，附件二）及九十一年度訴字第一五號（八十三年度贈與稅，附件三）等判決駁回聲請人之訴。聲請人不服，復向最高行政法院提起上訴，經該院審理後於九十二年十一月十三日分別以九十二年度裁字第一五八九號裁定（八十二年度贈與稅事件，附件四）及九十二年度判字第一五四四號判決（八十三年度贈與稅，附件五）等確定終局裁判駁回上訴確定。

前揭確定終局裁判中，最高行政法院九十二年度裁字第一五八九號裁定明白表示：「……被繼承人於死亡前三年內為贈與，於贈與時即負有繳納贈與稅之義務，贈與稅捐債務成立。被繼承人死亡時，稅捐稽徵機關縱尚未對其核發課稅處分，亦不影響該稅捐債務之效力。此公法上之財產債務，不具一身專屬性，依民法第一千一百四十八條規定，由其繼承人繼承，稅捐稽徵機關於被繼承人死亡後，自應以其繼承人為納稅義務人，於核課期間內，核課其繼承之贈與稅。……此為本院九十二年九月份庭長法官聯席會議之決議。」（該裁定第三至四頁，附件四）又系爭決議雖未經九十二年度判字第一五四四號判決明白適用，然觀其內容仍可知悉該判決係引用該決議駁回聲請人上訴（該判決第六頁，附件五），可知系爭決議實質上確經該院駁回聲請人上訴之確定終局判決所適用。

- 2、按司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定：「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法……二人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者。」而最高法院或最高行政法院之決議，如經確定終局判決中所適用，即相當於命令而具有抽象之一般性拘束力，得為違憲審查之對象，屬前述司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款所稱之「於確定終局裁判所適用之命令」，此有鈞院釋字第三七四號解釋理由書、釋字第五一六號解釋可資參照。

本件聲請人認為南區國稅局對其被繼承人魏○○死亡前三年內對法定親屬之贈與，應依據遺產及贈與稅法第十五條前段視為遺產課徵遺產稅，卻予以課徵贈與稅，使其憲法上所保障之財產權、平等權及受依法定程序課徵租稅之保障等權利，遭受不法侵害。經依法定程序行政救濟並提起前揭訴訟，對於最高行政法院之確定終局裁判所適用之系爭決議發生有牴觸憲法之疑義，爰依據司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款，合併聲請鈞院大法官解釋，合先說明。

（二）涉及之憲法條文

按本件行為時（八十二、八十三年度）遺產及贈與稅法第十五條規定：「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。」，嗣後於八十八年七月十五日修正為：「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。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。（第一項）八十七年六月二十六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。（第二項）」；行為時同法第十一條第二項規定：「被繼承人死亡前三年內贈與之財產，依第十五條之規定併入遺產課徵遺產稅者，應將已納之贈與稅與土地增值稅連同按郵政儲金匯業局一年期定期存款利率計算之利息，自應納遺產稅額內扣抵。但扣抵額不得超過贈與財產併計遺產總額後增加之應納稅額。」修正內容主要係將行為時第十五條之死亡前贈與法定親屬之年限由三年改為二年，並增列第二項，另第十一條第二項之年限配合修正，合先說明。

系爭決議認為被繼承人死亡前三年內，對行為時（下同）遺產及贈與稅法第十五條前段各款所列之人（下稱法定親屬）所為之贈與，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅，而非納入遺產課徵遺產稅。此一方式是否為遺產及贈與稅法所定之課徵方式，容有疑義，而有違反憲法第十九條所定租稅法律主義之虞。又遺產稅與贈與稅徵收，攸關人民財產權之保障，如缺乏法律依據或不合比例原則，可能涉及侵害人民受憲法第十五條所保障之財產權之疑義。就平等原則而言，法律既然將死亡前三年內對特定人之贈與「擬制」為遺產，則屬已將不同事物（贈與及遺產）作相同對待（視為遺產），此時系爭決議再將被視為遺產之死亡前三年內贈與，再與一般贈與等視之，則是否有違反憲法第七條所揭示之平等原則，亦值得予以討論。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

（一）聲請解釋憲法之理由

本件所涉之問題，係被繼承人死亡前三年內，對法定親屬所為之贈與，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應否以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅？此一問題可能解決方式有二：第一種方式認為應該先發單課徵，以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅，再比照遺產及贈與稅法第十一條第二

項扣抵。第二種方式認為此時被繼承人於死亡前三年內所為贈與，在遺產稅稅制中，於被繼承人死亡之事實發生時，依據遺產及贈與稅法第十五條已經被擬制為遺產，因此只須課徵遺產稅，毋須再課徵贈與稅。以上兩種方式不同，因而產生本件系爭決議之爭議。

系爭決議認為：「……被繼承人於死亡前三年內為贈與，於贈與時即負有繳納贈與稅之義務，贈與稅捐債務成立。被繼承人死亡時，稅捐稽徵機關縱尚未對其核發課稅處分，亦不影響該稅捐債務之效力。此公法上之財產債務，不具一身專屬性，依民法第一千一百四十八條規定，由其繼承人繼承，稅捐稽徵機關於被繼承人死亡後，自應以其繼承人為納稅義務人，於核課期間內，核課其繼承之贈與稅。至遺產及贈與稅法第十五條及第十一條第二項僅規定上開贈與財產應併入計算遺產稅及如何扣抵贈與稅，並未免除繼承人繼承被繼承人之贈與稅債務，財政部八十一年六月三十日台財稅第八一一六六九三九三號函釋關於：「被繼承人死亡前三年內之贈與應併課遺產稅者，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應先以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅，再依遺產及贈與稅法第十五條及第十一條第二項規定辦理」部分，與前開規定尚無抵觸。」即採取前述第一種方式，惟聲請人認為系爭決議所採方式有抵觸憲法之處，分述如下：

1、系爭決議有抵觸憲法第十九條之處：

按憲法第十九條所謂：「人民有依法律納稅之義務。」即一般所稱租稅法律主義，依據釋字第三八五號解釋：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，固係指人民有依據法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意」；釋字第四九六號解釋：「憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。稅法之解釋，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。」而遺產及贈與稅法分別規定遺產稅及贈與稅之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項，為使人民負納稅義務之法律。

被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產，贈與時無從預見何時贈與人將死亡，故原本於贈與時即負有繳納贈與稅之義務，贈與稅捐債務成立，固無爭論。然按遺產及贈與稅法第十五條：「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……」根據此一規定，本未區分被繼承人死

亡前三年內贈與之財產是否已依法申報贈與並繳納贈與稅，均於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額依法徵稅。遺產及贈與稅法第十一條第二項：「被繼承人死亡前三年內贈與之財產，依第十五條之規定併入遺產課徵遺產稅者，應將已納之贈與稅與土地增值稅連同按郵政儲金匯業局一年期定期存款利率計算之利息，自應納遺產稅額內扣抵。但扣抵額不得超過贈與財產併計遺產總額後增加之應納稅額。」不過係特別規定於該贈與行為已納贈與稅時，須自應納遺產稅額內扣抵之規定。因此遺產及贈與稅法第十一條第二項與第十五條連結解釋之結果，發生原本已繳納之贈與稅因被繼承人死亡而轉化為遺產稅之一部分，而使遺產稅與贈與稅發生兩者扣抵之效果，贈與稅因贈與之財產被視為遺產後，併入計算遺產總額計算遺產稅，不再發生原有贈與之效力而不再另課徵贈與稅。蓋此時遺產稅之徵收始為遺產及贈與稅法第十五條規定之目的，至於贈與稅是否徵收並非該規定所關心者。此由遺產及贈與稅法第十一條第二項但書「但扣抵額不得超過贈與財產併計遺產總額後增加之應納（遺產）稅額。」即已納贈與稅者扣抵額仍不能超過「贈與財產併計遺產總額後增加之應納（遺產）稅額」之原則規定，可得知被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產，仍以併入其遺產總額，依遺產及贈與稅法規定課徵遺產稅為原則加以佐證。

反之若被繼承人死亡時，稅捐稽徵機關尚未對其核發課徵贈與稅處分，此時因被繼承人死亡一事發生，將原本屬於「贈與」之財產發生擬制為被繼承人遺產之效果，併入其遺產總額課徵遺產稅，至於原應徵之贈與稅則因被繼承人死亡一事發生，依據遺產及贈與稅法第十五條，因該贈與被視為遺產，即失其贈與之性質，不再予以課徵贈與稅，以免重複課稅，且符合實質課稅原則。由此無法由遺產及贈與稅法第十一條第二項推出：本未申報、繳納贈與稅者必須依此先開單繳稅再予以扣抵之結論。蓋縱使被繼承人死亡前三年內贈與之財產已納贈與稅，該贈與之財產仍應依照遺產及贈與稅法第十五條先納入遺產，以計算遺產稅後再予以抵扣已納贈與稅，贈與稅亦不復存在，若原本未納贈與稅時，則亦僅須將該贈與視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，而無庸論其原本所應負擔之贈與稅。

因此系爭狀況適用法律之順序，乃是不問該死亡前三年內之贈與是否已申報並繳納贈與稅，先依遺產及贈與稅法第十五條前段全部均視為遺產，併入遺產總額課稅；再區分該贈與之財產是否已申報並繳納贈與稅，決定有無已納贈與稅扣抵規定之適用（遺產及贈與稅法第十一條第二項）

。至於未依法申報並繳納贈與稅者，無遺產及贈與稅法第十一條扣抵規定適用，自應回復遺產及贈與稅法第十五條前段之規定，將該未依法申報並繳納贈與稅者，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依遺產及贈與稅法規定徵稅，此為依據法律所定之課徵方式。

又查贈與稅之納稅義務人為贈與人，依遺產及贈與稅法第三條可知；被繼承人於死亡前三年贈與法定親屬財產時，被繼承人即為贈與人，本應由被繼承人負擔此一租稅債務，惟因納稅義務人死亡後，此一租稅債務由繼承人繼承，故對繼承人而言，此一贈與稅債務係繼受而來。而遺產稅之納稅義務人為繼承人，因此遺產及贈與稅法第十五條前段所定之狀況，將死亡前三年內之贈與視為遺產，納入遺產總額併計遺產稅。此時繼承人並非基於對被繼承人租稅債務之繼承，而係因為遺產及贈與稅法第十五條前段將該類贈與視為遺產，併入遺產總額中課稅，而基於繼承人固有之地位，依照遺產及贈與稅法第一條須對所繼承之遺產繳納遺產稅。由上所論，可見二者之納稅根據不同，因此雖然係對同一財產負擔稅捐債務，但兩者納稅主體、稅目、稅率及所得享受之優惠亦有不同。而遺產及贈與稅法既然已經規定被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產，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，當然係指課徵遺產稅而非贈與稅之意。

惟系爭決議卻認為稅捐稽徵機關於被繼承人死亡後，先以其繼承人為納稅義務人，於核課期間內，核課其繼承之贈與稅，再依據遺產及贈與稅法第十一條第二項扣抵。此一方式顯然違反遺產及贈與稅法第十五條前段規定應於被繼承人死亡時，將該贈與財產視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依法徵稅之處理方式，且將原本之納稅義務人為繼承人認為係基於繼承其被繼承人之租稅債務而負有納稅義務，亦與遺產及贈與稅法第十五條前段所定之納稅義務人為繼承人本身有別，系爭決議有違憲法第十九條所示之租稅法律主義，至為顯然。

2、系爭決議有牴觸憲法第十五條之處：

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之財產，藉以保障繼承人之權利（釋字第四三七號解釋參照），因此繼承制度為受憲法制度性保障之財產權。而人民之財產權應予保障，為憲法第十五條所明文規定，國家課稅之作用，係對人民財產權之侵害，形式上稅捐機關不得以無明確法律授權之行政命令作為課稅之依據，蓋關於人民之權利義務包括財產權及納稅義務等事項

，應以法律定之。而實質上必須符合比例原則以及量能課稅與實質所得課稅之公平原則，始具正當性。

遺產稅之徵收，係對於人民因繼承制度所取得及保障之財產而收取稅捐之行為，形式上必須有稅法之依據，實質上稅法之規範亦必須能達成公平原則並符合比例原則始足當之。被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產，本質上並非遺產定義之「被繼承人死亡時遺有之財產」，然而遺產及贈與稅法第十五條仍規定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，依遺產及贈與稅法規定徵稅，無非係為防止人民藉贈與逃漏遺產稅，蓋此時遺產稅之徵收始為遺產及贈與稅法第十五條前段規定之主要目的。至於贈與稅是否徵收並非該規定所關心者，因遺產及贈與稅法第十一條第二項之扣抵規定，對此等狀況實質上此時僅有課徵遺產稅之結果，而無使其負擔贈與稅之意思。

對於被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產，稅捐稽徵機關尚未對其核發課稅處分時，此一贈與依前述規定視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額徵稅，但遺產及贈與稅法第十五條前段並未規定此時須先課徵贈與稅，而同法第十一條第二項亦不過為已納贈與稅者如何於遺產稅中扣抵之規定，且該條規定扣抵之結果，亦將導致實質上無庸課徵贈與稅之結果，亦可得知因遺產及贈與稅法第十一條第二項及第十五條第一項連結解釋後，僅係為對死亡前三年內贈與法定親屬之財產課徵遺產稅及已納贈與稅扣抵之依據，無法作為系爭決議所採擇之課稅方式之法律依據，系爭決議有違反租稅法律主義之處已如前述。

又對於被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額課稅之目的，既然僅係為追求課徵遺產稅以避免藉贈與方式逃避遺產稅，從而系爭決議認為應先開單課徵贈與稅，再比照遺產及贈與稅法第十一條第二項扣抵之規定，亦僅為達成課徵遺產稅之目的。既然直接納入遺產總額課稅與先課徵贈與稅再自遺產稅中扣抵等兩種方式，均能達成課徵遺產稅之目的，系爭決議所採擇之方式顯然係造成人民形式上須負擔二次租稅債務以及重複繳納、扣抵之煩。另就國家行政成本而論，也造成國家必須先開單課徵贈與稅及徵收後，又再將該贈與納入遺產稅再次徵收，並予以扣抵之稅務資源重複與耗費；以行政救濟而言，對於死亡前三年內贈與法定親屬之財產，分別以不同處分課徵贈與稅與遺產稅，亦將可能導致同一爭執事實（如爭執是否為贈與）必須由行政救濟機關分別處理，不但造成行政救濟資源之浪費，亦可能產生裁判之歧異，以

上均足證系爭決議所採擇之方式，對於人民財產權之侵害較重而不合乎比例原則，亦缺乏法律根據，自有違憲法保障人民財產權之意旨，自難予以適用。

3、系爭決議有抵觸憲法第七條之處：

按釋字第五六五號解釋稱：「國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，與租稅法定主義、平等原則即無違背。」足徵稅法之規定亦必須合乎平等原則。遺產及贈與稅法第十五條前段：「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……」對於被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產，是否已經繳納贈與稅，一律於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依法律規定徵稅，縱使生前已繳納贈與稅者亦不例外。則於被繼承人死亡後，該等贈與不復為贈與，而被視為被繼承人之遺產，係為追求防止人民藉贈與逃漏遺產稅之政策目的。

既然該贈與已被視為遺產，不再發生稅法上贈與之效果即課徵贈與稅，縱使被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產已繳納贈與稅者，依照遺產及贈與稅法第十一條第二項扣抵之規定，亦使原本已發生並繳納之贈與稅發生與遺產稅之公法債務中扣抵後，僅有遺產稅而不生原有贈與稅之效果。惟系爭決議認為若被繼承人死亡前三年內贈與之財產未繳納贈與稅者，仍應先繳納贈與稅後，再予以扣抵，係使該被視為遺產之被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產，原本「贈與」之效力復活。

此等贈與既然已因被繼承人死亡被視為遺產，然依照系爭決議之見解，不但認為被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產於被繼承人死亡後應被視為遺產，同時原有應發生贈與之效力亦不因此消滅。相較於被繼承人死亡時遺有之財產或被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產已納贈與稅者或一般贈與，依照遺產及贈與稅法，「不歸楊則歸墨」，僅各自發生遺產或贈與在租稅上之效力，並無同時「既是贈與又是遺產」之概念，然而系爭決議創設一「既是贈與又是遺產」之概念用於「被繼承人死亡前三年內贈與法定親屬之財產未納贈與稅者」，並依據系爭決議內容處理，相較於各自發生效力之遺產或贈與，此一處理方式又無正當理由足以說明應將此類贈與予以差別待遇，實已違反憲法平等原則。

（二）聲請人對本案所持之立場與見解

系爭決議有前述抵觸憲法之虞，然而如何解決此一狀況，仍有待討論。聲請人認為：被繼承人死亡前三年內之贈與，實質上雖為贈與，但在法律擬制之範圍內應併入遺產總額，課徵遺產稅，而非課徵贈與稅，而非系爭決議所認應先課徵贈與稅再於遺產稅中扣抵之課稅方式。蓋本件行為時遺產及贈與稅法第十五條前段：「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……」，而所謂「視為被繼承人之遺產」之「視為」，乃將具類似性質，而實質不同之法律事實，以法律「擬制」方式強行規定，賦予相同法律效果之立法，如本件死亡前三年內贈與之財產，即在被繼承人死亡時被擬制為遺產。實質不同之法律事實，如贈與及遺產，原本應發生不同之法律效果（贈與稅及遺產稅），不過在法律擬制範圍內，則發生法律所擬制之相同法律效果，除法律另為特別規定外，被擬制之法律事實，不得再發生其原應發生，但與法律擬制之法律效果不同之法律效果，乃法律「擬制」之當然解釋。

行為時遺產及贈與稅法第十五條前段規定：「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……」，並非規定：「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，將該贈與價額，併入其遺產總額，依本法規定計算遺產稅……」。因此經行為時遺產及贈與稅法第十五條前段規定「視為」被繼承人之遺產者，實質上雖為「贈與」，但在法律擬制之範圍內，則應併入遺產總額，課徵遺產稅，而非課徵贈與稅。此觀行為時遺產及贈與稅法第十一條第二項前段規定：「被繼承人死亡前三年內贈與之財產，依第十五條之規定併入遺產課徵遺產稅者……」自明。該條項後段規定：「應將已納之贈與稅連同按當地銀錢業通行之一年期定期存款利率計算之利息，自應納遺產稅額內扣抵。但扣抵額不得超過贈與財產併計遺產總額後增加之應納稅額……」，並非規定「應將已納或應納之贈與稅……，自應納遺產稅額內扣抵……」，故僅為避免重複課稅，就已繳納贈與稅者，其稅款如何抵繳應納之遺產稅，所為規定，不能作為被繼承人死亡前三年內贈與之財產，依第十五條之規定「視為遺產」，併入遺產課徵遺產稅者，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應先行課徵贈與稅之依據。

查系爭決議無非係採取財政部八十一年六月三十日台財稅第八一一六六九三九三號函釋前段之見解：「被繼承人死亡前三年內之贈與應併課遺產稅，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應先以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅，再依遺產及贈與稅法第十五條及第十一條第二項規定辦理」

，然該函釋超越遺產及贈與稅法第十五條規定範圍，使法律擬制應課徵遺產稅之贈與財產，仍發生贈與行為之課稅效果，顯然以行政函釋代替租稅法律，既不符行為時遺產及贈與稅法第十五條及第十一條第二項規定意旨，與「擬制」之法理暨租稅法律主義之原則亦有不符；該函釋既與憲法所示之租稅法律主義，則以此為據之系爭決議自屬違憲，應不予適用。此一見解亦有最高行政法院九十一年度判字第一五八八號（附件六）、二一九七號判決所採用，可資參照。

關係文件之名稱及件數

附件一：最高行政法院九十二年九月份庭長法官聯席會議決議內容影本乙份。

附件二：高雄高等行政法院九十一年度簡字第八五號判決影本乙份。

附件三：高雄高等行政法院九十一年度訴字第一五號判決影本乙份。

附件四：最高行政法院九十二年度裁字第一五八九號裁定影本乙份。

附件五：最高行政法院九十二年度判字第一五四四號判決影本乙份。

附件六：最高行政法院九十一年度判字第一五八八號判決影本乙份。

此 致

司 法 院 公 鑒

聲 請 人：魏○○、魏○○、魏○○、魏○○

魏○○、魏○○、魏○○、魏○○

魏○○、魏○○、魏○○、葉魏○○

中華民國九十三年五月十三日

（附件四）

最高行政法院裁定

九十二年度裁字第一五八九號

上 訴 人 魏 ○ ○

魏 ○ ○

魏 ○ ○

魏 ○ ○

魏 ○ ○

魏 ○ ○

魏 ○ ○

魏 ○ ○

魏 ○ ○

魏 ○ ○

葉魏○○

兼共同訴訟

代 理 人 魏 ○ ○

被上訴人 財政部臺灣省南區國稅局

代 表 人 朱 正 雄

右當事人間因贈與稅事件，上訴人對於中華民國九十一年八月三十日高雄高等行政法院九十一年度簡字第八五號判決，提起上訴，本院裁定如左：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、按對於適用簡易程序之裁判提起上訴或抗告，須經本院許可，且該許可以訴訟事件所涉及之法律見解具有原則性者為限，行政訴訟法第二百三十五條定有明文。
- 二、本件上訴意旨略以：都市計畫法第五十條之一規定係在闡明政府徵收公共設施保留地而發給之補償費，除免徵所得稅外，如在配偶或直系親屬間因贈與而移轉者，並可免徵贈與稅，此規定並非僅限於公共設施保留地本身之贈與，因公共設施保留地被徵收而取得之補償費，法律上屬於該土地變價之結果，如有發生直系親屬間之贈與而移轉之情形，當然有其適用而免予核課贈與稅，否則即違反平等原則及比例原則。又依行為時遺產及贈與稅法第十五條前段規定，實質上雖為「贈與」，但在法律擬制之範圍內，則應併入遺產總額，課徵遺產稅，而非課徵贈與稅，此觀同法第十一條第二項前段規定自明。財政部八十一年六月三十日台財稅第八一一六六九三九三號函釋，逾越行為時遺產及贈與稅法第十五條規定之範圍，使法律擬制應課徵遺產稅之贈與財產，仍發生贈與行為之課稅效果，顯以行政函釋代替租稅法律，既不符該法第十五條及第十一條第二項規定之意旨，亦有違租稅法律之原則。請廢棄原判決，並撤銷訴願決定及原處分等語。
- 三、查都市計畫法第五十條之一前段係規定公共設施保留地因徵收取得之加成補償費，僅免徵所得稅，並非免徵遺產稅及贈與稅；而後段規定以繼承或配偶、直系血親間之贈與而移轉時，尚為公共設施保留地者，始有其適用，並不包括因土地被徵收而取得之補償費所為之贈與，此為本院一貫之見解，並無歧異。又按「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」為遺產及贈與稅法第三條第一項所明定。被繼承人於死亡前三年內為贈與，於贈與時即負有繳納贈與稅之義務，贈與稅捐債務成立。被繼承人死亡時，稅捐稽徵機關縱尚未對其核發課稅處分，亦不影響該

稅捐債務之效力。此公法上之財產債務，不具一身專屬性，依民法第一千一百四十八條規定，由其繼承人繼承，稅捐稽徵機關於被繼承人死亡後，自應以其繼承人為納稅義務人，於核課期間內，核課其繼承之贈與稅。至遺產及贈與稅法第十五條及第十一條第二項僅規定上開贈與財產應併入計算遺產稅及如何扣抵贈與稅，並未免除繼承人繼承被繼承人之贈與稅債務。財政部八十一年六月三十日台財稅第八一一六六九三九三號函釋關於：「被繼承人死亡前三年內之贈與應併課遺產稅者，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應先以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅，再依遺產及贈與稅法第十五條及第十一條第二項規定辦理」部分，與前開規定尚無牴觸，此為本院九十二年九月份庭長法官聯席會議之決議。查本件法律爭點既經本院明確表示法律見解在案，已無法律見解是否具有原則性之爭議問題。是本件上訴難謂符合行政訴訟法第二百三十五條第二項「訴訟所涉及之法律見解具有原則性」之規定，揆諸首揭說明，本件上訴不應許可，其上訴難謂合法，應予駁回。

四、依行政訴訟法第二百四十九條第一項前段、第一百零四條、民事訴訟法第九十五條、第七十八條、第八十五條第一項前段，裁定如主文。

中華民國九十二年十一月十三日

（附件五）

最高行政法院判決

九十二年度判字第一五四四號

上 訴 人 魏 ○ ○
魏 ○ ○
魏 ○ ○
魏 ○ ○
魏 ○ ○
魏 ○ ○
魏 ○ ○
魏 ○ ○
魏 ○ ○
魏 ○ ○
葉魏 ○ ○

兼共同訴訟

代 理 人 魏 ○ ○

被上訴人 財政部臺灣省南區國稅局

代 表 人 朱 正 雄

右當事人間因贈與稅事件，上訴人對於中華民國九十一年八月三十日高雄高等行政法院九十一年度訴字第一五號判決，提起上訴，本院判決如左：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

本件上訴人主張：被上訴人以上訴人等之父魏○○於民國（下同）八十五年九月二日死亡，其生前於八十二年至八十四年間，領有鉅額土地徵收補償費約新臺幣（下同）十億元，惟繼承人等未申報相當之遺產，經被上訴人調查鉅額資金流向，查得被繼承人魏○○在臺南市第三信用合作社西門分社（以下稱台南三信西門分社）開立之活期儲蓄存款帳戶分別於八十三年五月七日及同年六月十八日由上訴人魏○○具名提領現金五百萬元及一百萬元，魏○○稱係其父、母之徵收補償款分配所得，被上訴人以魏○○涉有贈與情事，乃依查得資料核定贈與總額六百萬元（下稱系爭金額），贈與稅額八十四萬二千二百五十元，並以全體繼承人即上訴人等名義發單補徵。惟上訴人僅係代為兌領，被上訴人如何得僅以由何人兌領即認係贈與該人，更何況未見受贈人之帳戶有該大筆資金，且被上訴人認定八十二年至八十五年間被繼承人仍有購買無記名存單，並陸續由上訴人等人兌領，是否有本件到期續存之金額，被上訴人亦未斟酌，難謂無重複計算之虞。另都市計畫法第五十條之一規定係在闡明政府徵收公共設施保留地而發給之補償費，除免徵所得稅外，如在配偶或直系親屬間因贈與而移轉者，並可免徵贈與稅，此規定並非僅限於公共設施保留地本身之贈與，因公共設施保留地被徵收而取得之補償費，法律上屬於該土地變價之結果，如有發生直系親屬間之贈與而移轉之情形，當然有其適用而免予核課贈與稅，否則即違反平等原則及比例原則。請撤銷原處分及訴願決定等語。

被上訴人則以：經查被繼承人魏○○於臺南三信西門分社活期儲蓄存款帳戶確分別於八十三年五月七日及同年六月十八日由上訴人魏○○具名提領現金五百萬元及一百萬元，合計六百萬元，業經提領人魏○○稱係父親、母親之徵收補償款分配所得，有被上訴人機關八十七年八月十日之談話筆錄可稽。上訴人主張受贈人並未收受任何現金乙節，核不足採。又受贈人所受贈者為贈與人因土地被徵收而取得之補償費，此與受贈標的為公共設施保留地，兩者標的不同，上訴人主張適用都市計畫法第五十條之一規定免徵贈與稅，顯係曲解法律條文等語，資為抗辯。

原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：查魏○○生前在臺南三信西門分社開立之活期儲蓄存款帳戶分別於八十三年五月七日及同年六月十八日由上訴人魏○○具名

提領現金五百萬元及一百萬元，合計六百萬元，魏○○於被上訴人機關詢問時，亦陳明係其父、母之土地徵收補償款分配之結果無訛，此有被上訴人機關之調查報告及魏○○八十七年八月十日之談話筆錄附原處分卷可稽，洵堪認定；且本件查無系爭資金回流被繼承人魏○○之證據，是上訴人否認魏○○有收受系爭現金，並主張係繼承人代為兌領云云，自不足採。其次，上訴人之被繼承人縱曾於八十二年至八十五年間有購買無記名定期存單之情事，然就其係以本件存單屆滿後之資金所購乙節，上訴人亦無法提出相關證據資料以供查證，自無法認上訴人之主張為真實，是上訴人此之主張，並非可採。次按，都市計畫法第五十條之一規定：「公共設施保留地因本法第四十九條第一項徵收取得之加成補償，免徵所得稅；因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而移轉者，免徵贈與稅或遺產稅。」既僅明文規定「公共設施保留地」之贈與始有免徵贈與稅或遺產稅之適用，則上訴人主張徵收補償費係公共設施保留地之變價結果，應為相同處理，尚非有據。蓋公共設施保留地既經徵收補償，則該補償費即無如公共設施保留地本身在使用上受有限制（參照都市計畫法第五十一條），自無再予以租稅優惠之理由。申言之，該規定租稅優惠類型有二，一者為「加成補償部分」免徵所得稅；一者為「公共設施保留地」於繼承、贈與取得時租稅優惠，補償費受領後，即可就加成補償部分，享有免徵所得稅之優惠，其租稅優惠目的已實現，自無再就轉為補償費以後發生之繼承、贈與行為，重覆予以租稅優惠之理，否則一再就該補償費為贈與等行為，則租稅優惠，將無止境（最高行政法院八十一年度判字第二三九八號判決、八十三年度判字第一二九四號判決參照）。故上訴人主張公共設施保留地經徵收之補償費，亦應有上開法律規定之適用，否則，有違平等及比例原則云云，即非可採。被上訴人以被繼承人魏○○生前涉有贈與情事，且未依規定申報贈與稅，依查得資料核定贈與總額六百萬元，贈與稅額八十四萬二千二百五十元，並以其繼承人即上訴人等名義發單補徵，洵無違誤。復查決定，未准變更原處分，訴願決定予以維持，並無不合。上訴人起訴意旨求為撤銷，非有理由，而予駁回。經核並無不合。

上訴意旨除執前詞外，並以：依行為時遺產及贈與稅法第十五條前段規定，實質上雖為「贈與」，但在法律擬制之範圍內，則應併入遺產總額，課徵遺產稅，而非課徵贈與稅，此觀同法第十一條第二項前段規定自明。另財政部八十一年六月三十日台財稅第八一一六六九三九三號函釋，逾越行為時遺產及贈與稅法第十五條規定之範圍，使法律擬制應課徵遺產稅之贈與財產，仍發生贈與行為之課稅效果，顯以行政函釋代替租稅法律，既不符該法第十五條及第十一條第二項規定之意旨，亦有違租稅法律之原則云云。

本院查：按「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」為遺產及贈與稅法第三條第一項所

明定。被繼承人於死亡前三年內為贈與，於贈與時即負有繳納贈與稅之義務，贈與稅捐債務成立。被繼承人死亡時，稅捐稽徵機關縱尚未對其核發課稅處分，亦不影響該稅捐債務之效力。此公法上之財產債務，不具一身專屬性，依民法第一千一百四十八條規定，由其繼承人繼承，稅捐稽徵機關於被繼承人死亡後，自應以其繼承人為納稅義務人，於核課期間內，核課其繼承之贈與稅。至遺產及贈與稅法第十五條及第十一條第二項僅規定上開贈與財產應併入計算遺產稅及如何扣抵贈與稅，並未免除繼承人繼承被繼承人之贈與稅債務，財政部八十一年六月三十日台財稅第八一一六六九三九三號函釋關於：「被繼承人死亡前三年內之贈與應併課遺產稅者，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應先以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅，再依遺產及贈與稅法第十五條及第十一條第二項規定辦理」部分，與前開規定尚無抵觸。上訴人主張既應併入遺產總額課徵遺產稅，即不得再課徵贈與稅，洵無足採。又原判決對於本件課徵贈與稅並未違反平等及比例原則，業已敘述綦詳，上訴人主張本件應適用都市計畫法第五十條之一規定，免課贈與稅，係其一己之見，洵無足採。另本件係核課贈與稅，並非遺產稅，上訴人主張系爭贈與稅縱違法課徵，仍為被繼承人死亡前依法應納之稅捐，依行為時遺產及贈與稅法第七條第一項前段及第十七條第一項第七款規定，應自遺產總額中扣除云云，與本案無關。原判決並無違背法令，上訴論旨，指摘原判決違誤，求予廢棄，非有理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第二百五十五條第一項、第九十八條第三項前段、第一百零四條、民事訴訟法第八十五條第一項前段，判決如主文。

中華民國九十二年十一月十三日

（本件聲請書其餘附件略）

參考法條：中華民國憲法 第 15、19 條（36.01.01）

行政執行法 第 15 條（94.06.22）

司法院大法官審理案件法 第 5 條（82.02.03）

民法 第 1138、1140、1148 條（91.06.26）

稅捐稽徵法 第 14、39 條（89.05.17）

遺產及贈與稅法 第 7、11、15 條（62.02.06）

資料來源：司法周刊第 1320 期 1 版司法院大法官解釋續編（十九）第 535-554 頁法令月刊第 58 卷 1 期 103-105 頁總統府公報第 6730 號 80-108 頁