臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
110年度訴字第183號
114年10月30日辯論終結

原　　告　A01（未成年）

法定代理人　楊○○
訴訟代理人　柯晨晧　律師
被　　告　財政部北區國稅局

代　表　人　李雅晶
訴訟代理人　吳慧如

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國109年12月24日台財法字第10913940840號(案號：第10900667號)訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原核定、復查決定及訴願決定均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、程序事項：原告起訴時，被告代表人為洪淑敏，嗣於訴訟程序進行中依序變更為王綉忠、蔡碧珍、李怡慧、李雅晶；輔助參加人代表人原為許慈美，嗣於訴訟進行中變更代表人為宋秀玲，均經變更後代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：

原告為被繼承人陳○○之非婚生子女（民國000年次，未成年人）。被繼承人陳○○於民國105年6月間將名下所有正和鋼鐵股份有限公司股票114,800股（下稱系爭股票）贈與配偶周○○，於105年7月8日完成贈與稅申報事宜，旋於106年00月0日死亡，其配偶周○○、婚生子女陳○○、陳○○、陳○○均拋棄繼承，唯一繼承人為原告。被告以系爭股票為

被繼承人死亡前2年內贈與配偶之財產，乃依繼承發生時之遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第15條第1項第1款規定（下稱系爭規定），將被繼承人死亡時系爭股票淨值估價新臺幣（下同）308,682,069元，計入遺產總額346,124,368元、遺產淨額324,351,907元，應納稅額57,354,847元（下稱原核定）。原告先就公共設施保留地、農業用地扣除額及未償債務扣除額申請復查，獲追認公共設施保留地扣除額24,402,000元及農業用地扣除額2,547,107元；其餘復查駁回，原告對未獲追認部分仍表不服，並另就遺產總額-其他(死亡前2年內贈與財產)，併同向財政部提起訴願，經財政部109年12月24日台財法字第10913940840號訴願決定(下稱訴願決定)駁回，原告仍不服，指明課徵之遺產稅額已超過繼承所得，提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

㈠以本事件為原因案件所為之憲法法庭113年憲判字第11號判決主文第1項已就系爭規定為部分違憲之宣示，立法機關卻並未制訂法律就上開事項為規範，致使本件關於被告對原告課稅時，所可徵收之合理額度，究應採「總遺產稅制」，以遺產總額為標的計徵遺產稅，再以原告實際取得遺產所占總遺產之比例，計算原告應繳納之遺產稅額；或採「分遺產稅制」，即以原告所得之遺產計算應繳之遺產稅，仍然未明。

㈡再者，「被繼承人死亡前二年內贈與配偶之財產併計遺產總額課徵遺產稅稽徵作業處理原則」（下稱系爭處理原則）就收受擬制遺產之配偶已拋棄繼承之情形，其他繼承人辦理實物抵繳時，可否動用擬制財產，或是否需經配偶同意，皆未明確規定。影響原告如何實物抵繳之權利。是而，原核定所依據之法律既然業經宣告違憲，憲法判決所指示之合理額度，又不明確，應待立法機關依憲法判決意旨制訂法律後，再由被告為核課。為此聲明求為判決：原核定、原處分及訴願決定均撤銷。

四、被告則以：

㈠被繼承人陳○○死亡時，周○○與其存在配偶關係，其生前於105年6月20日將系爭股票贈與周○○，已於同年7月18日完成贈與稅申報事宜，並經確定在案，被告依被繼承人死亡時系爭股票淨值估價，依遺贈稅法第15條第1項第1款規定，核定遺產總額-其他(死亡前2年內贈與財產)308,682,069元課徵遺產稅，原無違誤。

㈡經憲法法庭113年憲判字第11號判決宣示遺贈稅法第15條第1項第1款部分違憲後，財政部承上開判決意旨，114年7月28日發布台財稅字第11404557320號系爭處理原則。被告依系爭處理原則所示，擬制遺產之受贈人為被繼承人配偶時，以擬制為遺產之財產占遺產總額比例，依該比例計算因該受贈財產產生之稅額不應由繼承人負擔，重行計算配偶應負擔稅額為46,343,665元，繼承人應負擔稅額為5,621,361元，因配偶已拋棄繼承，現行法令上不得以配偶為納稅義務人追繳稅額，則原告應納稅額為5,621,361元，無從再予酌減；為此聲明求為判決駁回原告之訴。

五、本院之判斷：

㈠如事實欄所示之事實，為兩造所不爭執，並有原核定、復查決定及訴願決定可憑。兩造前所爭執者，無非就系爭股票是否應依系爭規定併入遺產總額，而以非受生前贈與之原告為納稅義務人課徵遺產稅此節，為主要攻防。

㈡經本院審查，並依行政訴訟法第162條第1項規定，設題：「遺產及贈與稅法第15條關於生前贈與擬制為遺產之規定，未就受贈人拋棄繼承，其餘繼承人必須就『視為遺產』負擔遺產稅設有例外，致生遺產稅之稅捐客體與納稅義務人間無歸屬可連結，是否於量能課稅原則有所規範不足，而有違憲疑慮？」徵詢國立臺灣大學法學院財稅法學研究中心柯格鐘專任教授其法律意見，確認系爭規定未設有稅額上限等配套措施，依合理之確信，可認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，其構成理由如下：

1. 憲法第7條之規定，在稅捐法規範中，係透過依稅捐主體經濟負擔能力而為課稅之「量能平等課稅原則」予以具體實踐，以符合稅捐負擔分配正義。因此，量能平等課稅原則為稅法規範在違憲審查時，作為審查標的之稅捐法規範，是否符合憲法平等原則的衡量標準；此標準業為司法院解釋745號解釋所採認，理由書載明：「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。在此範圍內，系爭規定一及二之差別待遇手段與其目的之達成間欠缺合理關聯，而與憲法第7條平等權保障之意旨不符。」該號解釋並指出：「所得稅法第14條第1項第3類第1款及第2款、同法第17條第1項第2款第3目之2關於薪資所得之計算，僅許薪資所得者就個人薪資收入，減除定額之薪資所得特別扣除額，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，於此範圍內，與憲法第7條平等權保障之意旨不符，相關機關應自本解釋公布之日起二年內，依本解釋之意旨，檢討修正所得稅法相關規定。」同時揭示稅法規範「規範不足」，有違平等原則時，應宣告其違憲使其立即或定期失效。上開審查之標準，於系爭法規之違憲審查，當可援用之。
2. 徵諸61年由行政院向立法院所提出之「遺產及贈與稅法草案總說明」所載，我國之所以採擇總遺產稅制，對所有之繼承人與受遺贈人「共同所取得全部遺產」課徵遺產稅，原非基於財富重分配之社會公益政策；而是鑑於我國民情法制，難以確定每一繼承人或受遺贈人實際獲得之遺產，如採分遺產稅制（繼承稅制）有諸多稽徵行政上不易克服之困難，始為總遺產稅制之立法抉擇。從而，我國遺產稅制設計，本來就不是對各繼承人與受遺贈人以其應獲得或實際獲得之遺產分

額負擔遺產稅，先天體制上欠缺稅捐客體與稅捐主體間之歸屬上連結，成為稅捐法規範上量能課稅原則之「特例」。

3. 雖然，源自稅務行政之大量性及稅務行政能量之有限性，為達到普遍平等課徵之量能，稅制與稅政之簡化是有必要的。但此際應注意稽徵經濟原則之實踐對於量能平等課稅原則之衝擊，在降低實現稅捐正義徵納成本的同時，必須兼顧量能平等課稅原則之實現。特別是在類型化稽徵行政或類型觀察法之應用與論證上，不得因據以建構之特徵過度籠統，而失其應有之類似性，將顯不相同者論為相同，以致發生以普遍課徵為訴求，而實際上背離平等原則，損及個案衡平正義的情形。

4. 為簡化稅制及稅政，我國採取總遺產稅制，已對量能平等課稅原則有相當衝擊；又透過系爭規定，將被繼承人生前贈與配偶與個別順序之法定繼承人包括法定繼承人配偶的財產，全數類型化為「虛構分析遺產」，而全部回算列入應計算遺產稅基之遺產總額範圍，並對於全體繼承人依累進稅率課徵稅賦；全然未慮及受贈人如拋棄繼承，即非遺產稅法上之納稅義務人，而其餘未及拋棄繼承者卻必須就併入「視為遺產」之遺產總額負擔遺產稅負，已是進一步拉開了遺產稅稅捐客體與主體間歸屬上連結之欠缺；而此，即使採取寬鬆之違憲審查標準，也是嚴重牴觸量能平等課稅原則。

5. 易言之，系爭規定為避免被繼承人生前贈與以規避遺產稅，乃使遺產稅之稅捐客體範圍擴充至「視為遺產」，但卻對相關聯之稅捐主體未有配套措施設計。蓋，若以符合量能平等課稅原則之稅捐主體與稅捐客體歸屬連結而論，既然系爭規定將生前贈與擬制為遺產，則同時應以取得「視為遺產」此稅捐客體之生前受贈者，「擬制」作為稅捐主體，而不問該等生前受贈者是否拋棄繼承。系爭規定將「視為遺產」併同全部遺產，計入總遺產稅範圍而計算總遺產稅負，但未將拋棄繼承之「視為遺產」所得者規範為納稅義務人，而僅以未拋棄繼承者為納稅義務人，對之課徵總遺產稅負，當然違反

量能平等課稅。縱使稽徵實務上僅就其取得之遺產範圍執行，不對其固有財產執行，也可能因被繼承人生前已贈與大部分財產，而受贈者全數拋棄繼承，導致未受贈與財產且未拋棄繼承者，本來可獲得之遺產的權利完全喪失，過度侵害其應受憲法保障的財產權（繼承權）。

6. 因此，系爭規定本應透過若干配套措施，就立法者將2年內生前贈與，一律類型化「視為遺產」計入遺產總額，由全體繼承人連帶就此負擔遺產稅捐債務之規定，設以若干衡平，避免導致獲生前贈與者拋棄繼承，而未獲生前贈與且未及拋棄繼承者，竟必須就非歸屬於己之「他人受贈所得」為遺產稅之繳納。其衡平如下：一方面，對於未拋棄繼承權之繼承人，關於全部遺產併入「視為遺產」因此所增加的總遺產稅負，訂定合理上限，確保繼承人應受憲法保護之財產權；另一方面，應明文獲得被繼承人生前贈與財產之人，雖拋棄繼承，但於系爭規定被「視為遺產」範圍內，仍「視為」繼承人，引為納稅義務人，以保護國家對該等遺產稅捐債權之實現。然系爭規定殊未考量於此，為避免稅捐規避，卻過度簡化稅政，建構「視為遺產」之類型化失之籠統，未區分「視為遺產」所得者是否拋棄繼承而對應設計配套措施，顯然規範不足。綜此，參據司法院釋字第745號解釋採取合理關聯性之寬鬆審查基準，以解釋標的之稅捐法律「規範不足」而違反平等原則，宣告其違憲之意旨；基於同一審查標準，系爭規定既有前述規範不足之處，致違背量能平等課稅原則，侵害人民受憲法保障財產權，乃有違憲，至為明確。

㈢本院乃以如上理由，聲請大法官解釋，憲法法庭113年10月28日作成113年憲判字第11號判決，主文第1項宣示：「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。……』就擬制遺產之受贈人為被繼承人配偶，其與其他繼承人，應如何負擔遺產稅，欠缺明確之規範，致配

偶以外之其他繼承人須以其繼承之遺產，就被繼承人配偶因受贈產生之財產增益負擔遺產稅，於此範圍內，不符憲法第7條保障平等權之意旨；其使繼承人繼承權之經濟價值嚴重減損者，於此範圍內，並侵害人民受憲法第15條保障之財產權。」

㈣是以，113年憲判字第11號判決已然肯認本院就系爭規定規範不足而有違憲之合理確信，並於主文第3項宣示「立法機關應於本判決公告之日起2年內，依本判決意旨檢討修正相關規定，於修法完成前，相關機關應依本判決意旨辦理。」值得注意的是，該判決於文末特別「併此指明」如下：「遺產之取得屬繼承人之財產增益，繼承人因有稅捐負擔能力之增益，而應以其所得之財產，負擔繳納稅捐之義務，自屬當然。惟遺產非僅具經濟價值，亦可能涉及繼承人賴以維生之生存資源，例如專供繼承人居住用之房屋及土地，或因被繼承人死亡致家計支持喪失，所需之替代經濟來源。於現行總遺產稅制下，立法機關並應充分考量個別繼承人財產權及生存權保障意旨，訂定個別繼承人負擔總體遺產稅負之合理上限。」「又現有遺產稅制使所有繼承人以遺產共負繳納遺產稅義務，使遺產稅與個別繼承人財產增益脫鉤，與遺產稅設置之初，為透過財產代際流動之課稅，促進分散財富、達成重分配效果之目的，未盡相符。此外，全體繼承人共同課稅，亦可能使遺贈稅法第17條第1項各款本於生存權保障意旨所設之減除，未能反映個別繼承人各自因扶養、照顧需求，而應產生之稅負差異。遺贈稅法於62年制定之初，係考量當時徵納技術、社會背景，有意保留舊遺產稅法中之總遺產稅制（第1屆立法院第49會期第28次會議議案關係文書，院總第24號，政府提案第1230號，第3頁至第4頁參照），惟自遺贈稅法制定至今已相隔50餘年，相關機關允宜充分考量社會背景、科技及稽徵技術之改變，通盤檢討修正遺產稅制，使其合乎量能課稅原則之本旨，均併此指明。」就總遺產稅制所未能適切反應量能課稅原則，有因應社會變遷通盤

檢討之必要，已為明確之指示，微言而宏觀。但此變革，有待立法者就稽徵技術有相當幅度之修正始能配合。是以，迄言詞辯論程序終結，僅財政部於114年7月28日發布系爭處理原則，以利各地區國稅局辦理被繼承人死亡前2年內贈與配偶之財產併計遺產總額課稅，所涉配偶與其他繼承人遺產稅之負擔，就有一致性依據，立法機關尚未就上開憲法判決所指示之事項為遺贈稅法之修正。

㈤經核，財政部制訂之系爭處理原則第肆點「配偶拋棄繼承或喪失繼承權之稽徵作業方式」之九：「擬制遺產應依本法第十五條規定併計遺產總額核算全案遺產稅額，配偶如因拋棄繼承或喪失繼承權等事由而非為遺產稅納稅義務人，擬制遺產稅額，不得向配偶開徵，且不得以繼承人為該部分稅額之納稅義務人，亦不得以遺產（含繼承人於被繼承人死亡前二年內受贈自被繼承人之財產）為執行標的。」第參點「配偶未拋棄繼承且未喪失繼承權之稽徵作業方式」之五「申報及核定」之（二）「核定作業」之2.：「擬制遺產稅額及其他遺產稅額，分別以全案遺產稅額按『擬制遺產』及『其他遺產』占『遺產總額』比例計算；『遺產總額』包括擬制遺產及其他遺產，但不包括本法第十六條及第十六條之一規定不計入遺產總額之財產。」職是，系爭處理原則所指示各地區國稅局於修法完成前稽徵作業，於本案原告遺產稅之核課上，仍係將擬制遺產計入遺產總額計算遺產稅額，再以原告實際取得遺產所占總遺產之比例，計算原告應繳納之遺產稅額稅。對於憲法判決中所論及總遺產稅制之檢討，使其合乎量能課稅原則之本旨，以及應充分考量個別繼承人財產權及生存權保障，就其負擔總體遺產稅負之合理上限等重要指示，均付之闕如。

㈥從而，於立法機關完成系爭規定修正前，系爭處理原則或可提供各地區國稅局辦理被繼承人死亡前2年內贈與配偶之財產併計遺產總額課稅，所涉配偶與其他繼承人遺產稅負擔之申報及核課作業準據，避免稽徵行政有失一致，也避免稽徵

機關因無作業原則依循，導致核課期間延誤，影響國家稅收。但是，系爭規定因應上開憲法判決修正，所涉及之遺產稅之稅捐客體、稅捐主體、稅捐客體與主體間之連結、稅基、稅率，乃至於總遺產稅制下稅捐客體與主體間某部分連結之欠缺，如何設定合理上限予以彌補，茲保障納稅義務人之生存權及財產權等事件，莫不為稅捐構成要件一環，於稅捐法定主義下，有賴國會以立法形成；行政機關或司法機關均無從置喙；也無從僅依上開憲法判決宣示之抽象意旨，逕予以具體化推導確認。

㈦綜上，依上開之說明及憲法判決意旨可知，原核定依系爭規定，將原告被繼承人死亡前2年內贈予其配偶之股票價值308,682,069元計入遺產，核定遺產總額346,124,368元、遺產淨額324,351,907元，原告應納遺產稅額57,354,847元，其稅額甚至超過原告繼承所得，顯然不符憲法第7條保障平等權之意旨，並侵害人民受憲法第15條保障之財產權，乃有違法；復查決定、訴願決定就此均未糾正，亦有所誤，原告訴請撤銷，洵屬有據，爰予准許。

㈧至於原告就其所繼承之遺產，究應為如何之遺產稅賦負擔，始符合總遺產稅制，又不致於違反平等原則，復不侵害財產權，莫不攸關於遺產稅捐構成要件之設定，有待國會以立法形成。未經國會修正公告系爭規定前，被告無從另為核課處分，法院當也無從為是否適法之審查；即使被告依據系爭處理原則重新核課，恐怕也無非僅是避免延誤核課期間之權宜核定，於立法修正通過前，本院無從檢驗依系爭處理原則所為之核課處分，是否合於國會意旨，不致違背稅捐法定主義，併予指明。

六、據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　11　　月　　27　　日

審判長法　官　楊得君

法　官　高維駿

法　官　楊蕙芬

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。

	4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　114　　年　　11　　月　　27　　日

書記官　陳可欣