

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 221 號

解釋日期：民國 77 年 01 月 27 日

資料來源：司法院大法官會議解釋續編（四）第 32 頁

司法院公報 第 30 卷 2 期 3-6 頁

司法院大法官解釋（三）（98年10月版）第 215-223 頁

相關法條：中華民國憲法 第 19 條

遺產及贈與稅法 第 17 條

遺產及贈與稅法施行細則 第 13 條

解 釋 文： 遺產及贈與稅法施行細則第十三條規定：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅。」旨在貫徹遺產及贈與稅法第一條及第十七條第一項第八款之規定，以求認定課稅遺產之正確，為防止遺產稅之逃漏及維持課稅之公平所必要，並未增加法律所定人民之納稅義務，與憲法第十九條並無牴觸。至具體案件應稅遺產之有無，仍應依舉證責任分配之法則，分由稅捐稽徵機關或納稅義務人盡舉證責任，併予指明。

理 由 書： 按憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」遺產及贈與稅法第一條規定：「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，依本法規定，課徵遺產稅。」遺產繼承人並負有依同法所定稽徵程序申報繳納之義務。同法第十七條第一項第八款復規定，被繼承人死亡前，未償之債務，具有確實證明者，應自遺產總額中扣除。惟被繼承人在重病無法處理事務期間，對外舉債或出售財產，縱屬真實，依一般情形，亦難自行處理其因舉債所得之借款，或因出售財產所得之價金，該項借款或價金，自應由繼承人證明其用途，以防止繼承人用被繼承人名義舉債或出售財產為手段，隱匿遺產。因此為貫徹該第一條及第十七條第一項第八款之規定，同法施行細則第十三條乃規定：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅。」此項規定，旨在兼顧繼承人之利益及認定課稅遺產之正確，為防止遺產稅之逃漏及維持課稅之公平所必要，並未增法律所定人民之納稅義務，與憲法第十九條並無牴觸。至具體案件應稅遺產之有無，仍應依舉證責任分配之法則，分由稅捐稽徵機關或納稅義務人盡舉證責任，併予指明。

抄李○珠等聲請書

受文者：司法院（大法官會議解釋）

主 旨：聲請人等於其憲法上所保障之權利遭受不法侵害，經依法定程序提起行政訴訟，對確定終局判決所適用之命令，牴觸憲法之疑義，謹依大法官會議法第四條第一項第二款呈請 鈞院解釋惠釋復。

說 明：

一、緣聲請人等之被繼承人李○方於七十年十一月二十八日死亡，聲請人等於七十一年五月二十七日向財政部台北市國稅局申報遺產稅。台北市國稅局竟將李○方生前所曾持有，而已於七十年十一月一日出售與林德市之國○電線工廠股份有限公司（以下簡稱國○公司）股票五千股之價金新台幣（以下同）五百萬元併入遺產總額中課稅。惟以該股票價金，係由李○方生前債務相抵與其債權人，及部分支付醫藥費，而無剩餘。故聲請人等實未嘗繼承該股票價金，依法自應毋庸繳納該遺產稅，就此違法處分，聲請人依法提起訴願、再訴願、行政訴訟，竟均遭違法駁回（證一號、證二號、證三號）。

二、行政院七十四年度判字第一七六二號判決適用法規，顯然牴觸憲法第十九條規定。

憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」原判決駁回聲請人之訴，其主要理由謂：「……被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅，為遺產及贈與稅法施行細則第十三條所明定。……被繼承人（李○方）於七十年十一月一日出售國○公司股票五、〇〇〇股（總額五、〇〇〇、〇〇〇元）時，顯已因重病無法處理事務。……本件原告（即聲請人等）之被繼承人李○方所有之前述股份於七十年十一月一日全部出售林德市價金五、〇〇〇、〇〇〇元原告無法提出李○方死亡前未償債務之證據及出售股份價款之用途，被告機關（台北市國稅局）乃將其併入遺產課稅，……核無違誤。……」然原判決所依據之規範－遺產及贈與稅法施行細則，實僅為行政機關之命令，而非經立法院通過總統公布之法律，並不能課人民以納稅之義務。原處分機關，乃至原判決所依之遺產及贈與稅法施行細則第十三條，係以命令擴張遺產稅課繳基礎之遺產總額，顯然違背憲法第十九條，人民有「依法」納稅之義務之規定。按遺產稅之課徵係以被繼承人死亡時之全部遺產為基礎（遺產及贈與稅法第一條），因之苟非確為被繼承人死亡時之財產即不應課以遺產稅，否則便違反遺產稅法之規定，更將違背憲法第十九條規定之意旨。然遺產及贈與稅法施行細則第十三條曰：「被繼承人死亡前因重病無法處理

事務期間舉債或出售財產而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅。」其所載「借款」或「價金」，於被繼承人死亡時，是否仍為存在，對繼承人而言，原屬未必確知。依此規定，顯然硬將非確定為遺產之財產列為遺產，並加以課稅；而且此規定本身並不具憲法一百七十條意義下之「法律」性質。故其規定已嚴重侵犯依憲法規定應以法律規定事項之範疇，於實務上，即不應加以援用，而原判決竟以之為判決理由基礎。違法侵害人民財產權，亟待彌補。

三、行政機關為期法律便於實行，固得以法律施行細則訂定有關施行細節事項之規則，惟人民僅有依法律納稅之義務，而無依該非法律之施行細則納稅之義務。遺產及贈與稅法施行細則第十三條將未確定存在之財產，以命令規定形式便其列入遺產而課徵遺產稅即非以「法律」規定課稅，擴張遺產範圍，增加人民遺產稅之負擔，顯然違背租稅法律主義，與憲法第十九條有所牴觸，依憲法第一百七十二條規定，應為無效。

四、綜上所述，行政法院七十四年度判字第一七六二號判決所適用之遺產及贈與稅法施行細則第十三條規定與憲法第十九條規定牴觸，按司法院大法官會議法第四條第一項第二款「人民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，得聲請解釋憲法。」為此，懇請鈞院惠予解釋，以遺產及贈與稅法施行細則第十三條規定為違憲規定，稅捐稽徵機關應依遺產及贈與稅法第一條規定以被繼承人死亡時確實存在之財產為遺產額，課徵遺產稅，以符合憲法規定，且不應以非確定存在之財產為課徵遺產稅之基礎，而要求繼承人證明非關自己處分財產之事實－「價金之用途」，以免除賦稅。

謹 呈

司 法 院 公 鑒

中 華 民 國 七 十 五 年 二 月

聲 請 人 李 ○ 珠

林 ○ 梅

李 ○ 生

右聲請人

住 址：台北市重慶北路一段39號