

抄本

司法院 令

發文日期：中華民國 97 年 10 月 9 日

發文字號：院台大二字第 0970021863 號

公布本院大法官議決釋字第六四七號解釋

附釋字第六四七號解釋

院長 賴 英 照

司法院釋字第六四七號解釋

解 釋 文

遺產及贈與稅法第二十條第一項第六款規定，配偶相互贈與之財產不計入贈與總額，乃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。至因欠缺婚姻之法定要件，而未成立法律上婚姻關係之異性伴侶未能享有相同之待遇，係因首揭規定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，自難認與憲法第七條之平等原則有違。

解釋理由書

憲法第七條揭示之平等原則非指絕對、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。人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。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（本院釋字第五六五號、第六三五號解釋參照

)。

遺產及贈與稅法第二十條第一項第六款規定，配偶相互贈與之財產不計入贈與總額，乃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。

查系爭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。復查有配偶之人於婚姻關係外與第三人之結合，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，故與憲法第七條之平等權保障並無抵觸。

至於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，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，則系爭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，系爭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，立法機關自得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，併此指明。

大法官會議主席 大法官 賴英照
大法官 謝在全
徐璧湖
林子儀
許宗力
許玉秀
林錫堯
池啟明
蔡清遊

抄孫○存釋憲聲請書

受文者：司法院

主旨：為最高行政法院 96 年度判字第 590 號判決所適用之遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款之規定，有抵觸憲法第 7 條平等原則及憲法第 19 條「租稅法律主義」之虞，並致聲請人於憲法上第 15 條所保障財產權之權利，遭受不法侵害，雖經法定程序提起訴訟，對於確定終局判決所適用之前揭法律條款，因發生有抵觸憲法之疑義，爰依據司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定聲請解釋憲法。

說 明：

壹、聲請解釋憲法之目的

一、憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，明文揭示「租稅法律主義」之意旨；第 7 條規定，中華民國人民，無分男女、宗教、黨派，在法律上一律平等；第 15 條規定，人民之生存權、工作權及財產權，應予保障；同揭諸財產權之保障和租稅平等原則，並為 鈞院釋字第 271 號、第 257 號、第 537 號解釋及第 460 號解釋，精確闡明解釋租稅事項之法律之精神：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法定主義之精神，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」，即解釋租稅法律必須在租稅法定主義之下衡酌經濟及其他實質課稅因素。聲請人除享有上揭憲法上之財產權，並於法律明定要件及範圍內始有公平納稅之義務及享減免稅捐之優待。

二、詎料財政部台北市國稅局未依據實質課稅原則，逕將聲請人與同居人顏○寧於 88 年度及 89 年度因「買賣」而移轉台○大哥大股份有限公司股票之行為認定為「贈與」行為，以聲請人於 88 年、89 年贈與他人台○大哥大股份有限公司股票，未依規定辦理申報，依據行為時遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項核定聲請人贈與稅，並處 1 倍之罰鍰，其理由無非以，「系爭股票交易金額鉅大，88 年度為 554,000,000 元、89 年度 55,000,000 元，依一般未上市股票交易，雙方為確保權益必股票與股款同時交付，惟本件股票買賣於股票過戶 4 年後仍未收取股款，既無質押擔保，且迄 92 年 12 月 24 日顏○寧向財政部賦稅署提出說明

書前，亦均無催收……與一般社會交易常態有悖」云云，否定已符合形式要件之「買賣關係」。惟在認定為贈與行為之際，卻未考量聲請人與顏○寧間之同居關係，既為財政部台北市國稅局所不爭之事實，聲請人業已離婚，與顏○寧共同居住生活，並撫育子女，此乃實質上夫妻關係，應無疑義，則依據實質課稅原則之精神，自應類推適用行為時遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款之配偶關係，系爭財產不應計入贈與總額為是，而非以贈與「他人」論，逕自課以贈與稅。前揭條文理應擴及事實上之夫妻關係，否則即有違平等原則之嫌，爰特聲請 大法院解釋本案確定終局判決因錯誤適用行為時遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項，及未類推適用行為時遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款，將條文內涵侷限於配偶，未依實際情形考量，擴及於具事實上夫妻關係者，顯有牴觸憲法，以保障聲請人之財產權及平等權。

貳、疑義或爭議之性質與經過及涉及之憲法條文

一、憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實，及涉及之憲法條文

(一) 權利遭受不法侵害之事實經過

- 1、聲請人與顏○寧於 88 年度及 89 年度係因買賣而移轉台○大哥大股份有限公司股票：按「本法所稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」為遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項之規定。因此，贈與之成立，除客觀上須具備無償的財產移轉外，主觀上尚須贈與人之意思表示及受贈人之允受意思表示，方始足當。聲請人將自己所有之

台○大哥大股份有限公司股票分別於 88 年 2 月 9 日、5 月 17 日、5 月 27 日，計 12,000,000 股出售於顏○寧，價金為 554,000,000 元；復於 89 年 1 月 25 日再將 1,000,000 股售予顏君，售價為 55,000,000 元。系爭交易聲請人已分別於 88 年度及 89 年度出售時繳納證券交易稅 1,662,000 元及 165,000 元。而由證券交易稅條例第 1 條第 1 項可知：「凡買賣有價證券，除各級政府發行之債券外，悉依本條例之規定，徵收證券交易稅。」是以，當事人雙方間轉讓有價證券，僅於買賣時始徵收證券交易稅。依一般常理可知，若聲請人非以出賣有價證券之意思轉讓股票予顏○寧，應無繳納證券交易稅之必要，再者，雖然買賣標的物之移轉與其價金之支付，原則上應同時為之，惟依契約自由原則，出賣人同意價金於移轉買賣標的物後一段時日始行支付，於正常商業行為間亦屬常見，顏○寧於出賣人即聲請人轉讓股票之後，未同時支付買賣價金，此並未影響雙方法律行為係買賣之事實。若依財政部台北市國稅局所稱，因本件股票與股款未同時交付、聲請人於股票買賣過戶多年後仍未收取股款等由，而認定本件係屬贈與。則因聲請人對顏○寧之系爭債務請求權之時效既尚未消滅，聲請人實仍得隨時向其請求清償，此與贈與顯然有別。承上所述，聲請人基於股票買賣而轉讓台○大哥大股份有限公司之股票予顏○寧，並非無償之贈與，財政部台北市國稅局初查誤以系爭股票轉讓係屬贈與之行為而核課贈與稅，並科處罰鍰，其認事用法顯與事實有違。縱堅認聲

請人與顏○寧間買賣股票係屬贈與行為，亦應按遺產及贈與稅法第 5 條第 1 款之規定，認定雙方之關係為「視同贈與」，而不應科處罰鍰。

- 2、倘財政部台北市國稅局之課稅處分，仍欲將此買賣行為，核認為贈與行為，亦漏未依據實質課稅原則之精神，以聲請人與被認定為受贈人之顏○寧間，事實上之夫妻關係，予以類推適用行為時遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款，顯有未依法課徵租稅、剝奪人民免稅權之疑義，使人民憲法上所保障之財產權受侵害。

(二) 憲法上所保障之財產權受侵害

按「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」為憲法第 15 條賦予人民之權利。「人民有依法律納稅之義務。」則為憲法第 19 條之明定。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，以法律定之。主管機關於職權範圍內適用之法律條文，因秉持相關憲法原則，無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義。

(三) 憲法上所保障之平等權受侵害

按「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」為憲法第 7 條賦予人民之權利。「左列各款不計入贈與總額：一、……六、配偶相互贈與之財產。」為行為時遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款之規定。財政部台北市國稅局既否定聲請人與顏○寧間具有買賣之法律關係，而認

定為贈與行為。則基於聲請人與顏○寧間同居共同生活並撫育子女之事實，為其所不爭。此實質上夫妻關係應作為課稅與否之判別標準，自應類推適用前揭法律規定，將「配偶」相互贈與財產之定義，擴大及於「實質上夫妻」，否則恐因此項差別待遇顯有違反平等原則之疑義。

二、所經過之訴訟程序

本件歷經臺北高等行政法院 94 年度訴字第 3275 號判決及最高行政法院 96 年度判字第 590 號終局判決確定（證物一）。

三、確定終局判決所適用之法律或命令之名稱及內容

- (一) 行為時遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定：「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」
- (二) 行為時遺產及贈與稅法第 20 條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」為憲法第 7 條賦予人民之權利。「左列各款不計入贈與總額：一、……六、配偶相互贈與之財產。」
- (三) 「納稅義務人違反第 23 條或第 24 條之規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處 1 倍至 2 倍之罰鍰；……」行為時遺產及贈與稅法第 44 條。

四、有關機關處理本案之主要文件及說明

- (一) 財政部台北市國稅局核定稅額及罰鍰處分書（管理代號：A050084G89010093090082 號及 A050084G88020093090081

號)(證物二)

(二) 財政部 94 年 8 月 15 日台財訴字第 09400249480 號訴願決定書(證物三)

參、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、對於確定終局判決所適用之法律，發生有牴觸憲法疑義之內容：本聲請案之提出，緣於財政部台北市國稅局否定聲請人將股票移轉予顏○寧之買賣行為，逕依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定，認定聲請人係以自己之財產無償給予他人之「贈與行為」。惟卻未依據實質課稅原則之精神，考量聲請人與顏○寧間之實質上夫妻關係，類推適用行為時遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款規定，「配偶相互贈與」不計入贈與總額。將該款「配偶」之定義，擴大至及於「實質上夫妻關係」，納入免稅範圍。如此差別待遇，恐有牴觸憲法第 7 條、第 15 條及實質課稅原則之疑慮。

二、聲請人對於前項疑義所持之見解

茲因聲請人與顏○寧間為同居關係，遭財政部台北市國稅局認定雙方間之移轉股票行為係屬贈與行為。行為時遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款既規定，「配偶相互贈與」不計入贈與總額，則基於平等原則，聲請人與顏○寧間實際上共同生活、聲請人業已離婚，且與顏○寧共同撫育子女，如此實質上夫妻關係理應以配偶關係同等對待，予以適用免稅之規定。

(一) 平等權的意義

平等原則要求相同事物，應相同處理；不相同事物，應依其不同特性作不相同處理，亦即等者等之，不

等者不等之。

(二) 遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款僅規定「配偶」間之贈與得不計入贈與總額，排除「事實上夫妻」之適用，使「事實上夫妻」與「法律上夫妻」間之贈與產生應稅及免稅之差別待遇：

1、差別待遇之存在

依遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款：「左列各款不計入贈與總額：…六、配偶相互贈與之財產。」規定，配偶相互贈與之財產不計入贈與總額。反之，形式上欠缺婚姻要件，但實質上有長久同財共居之事實，事實上夫妻，其相互贈與卻不得因此而免贈與稅，故「法律上夫妻」與「事實上夫妻」於贈與稅課徵之規範上，具有差別待遇之存在。

2、「法律上之夫妻」與「事實上之夫妻」具平等原則之可相提並論性

(1) 司法院釋字第 596 號許宗力、許玉秀大法官之不同意見書表示，立法者究竟有無對應相同處理者作不相同之處理，審查之前，須先確定涉及差別待遇之人是否本質上可以相提並論，亦即是否具有「可相提並論性」，如果不具「可相提並論性」，則國家所作「差別待遇」也就不構成憲法上有意義之差別待遇，而無需進入平等原則之審查。所以要求具備最基本的「可相提並論性」，乃因世界上每一個人、事、物都可以找出在某些特徵上是相同的，因此，並不是任何時候當國家對某類人或某種生活事實作了一定規定，對沒被規定

到的其他人或生活事實就當然構成差別待遇，而需要進行平等原則之審查，毋寧，只有當法律所規定與被排除在規定範圍之外之人或生活事實兩者間共同具有一個他人或其他生活事實所未具有之特徵（genus proximum）因而具有可相提並論性時，國家對其所作差別待遇才有作平等審查之意義與必要。

（2）本件涉及比較的對象分別是「法律上夫妻」與「事實上夫妻」，兩者受到立法者不同的處理，而「對相互間贈與得免除贈與稅」這一點，可謂兩者所共同具有而為他人所無之共同特徵，故本件具有可相提並論性。

3、不應存在差別待遇之理由

（1）依學說見解，事實上夫妻仍有一定的身分法上之效力：

「配偶」一詞，於民法典裡並無定義，依照一般社會通念及民法所有涉及「配偶」一詞之體系解釋，可認為配偶係指具備婚姻要件之法律上夫妻關係。惟觀民法修正前第 988 條重婚之後婚並非無效，僅為得撤銷，另觀 27 年上字第 1709 號判例「在後婚為撤銷之前，後娶之妻仍為妻，不得指之為妾」（證物四），雖該判例因民國 74 年民法第 988 條修正而經最高法院 96 年度第 5 次民事庭會議決議不再援用，但足資佐證，欠缺婚姻要件之事實上夫妻，在法律上仍有其特殊地位。惟該特殊地位究屬為何？學者及實務見解均認

應係「類似夫妻之結合關係」，而有一定限度之身分上及財產上效力，有戴炎輝、戴東雄、戴瑀如合著之親屬法（證物五）、郭振恭著，論事實上夫妻之保護—婚姻形式要件規定所生缺陷之救濟（證物六）、最高法院 32 年上字第 594 號判例（證物七），及最高法院 33 年上字第 4412 號判例（證物八）予以參照，謹將相關內涵析述如下：

- A、經正妻同意或承認之夫妾關係，不得以之為重婚或通姦而請求離婚（證物九：最高法院 26 年上字第 794 號判例）。
 - B、視妾為家屬之一員（證物十：最高法院 21 年上字第 2238 號判例）。
 - C、夫妾間之扶養關係，不可根據關於一般家長與家屬間之扶養義務規定，即使夫不為家長，亦應互負扶養義務（證物十一：最高法院 19 年上字第 55 號判例）。
 - D、事實上之夫死亡後，該家之家長與該妾之間有家長、家屬之關係時，則發生一般家長家屬間之扶養義務（證物十二：最高法院 20 年上字第 1943 號判例）。
- (2) 依實務判例及學說見解，事實上夫妻仍有身分法上之效力

茲據最高法院 95 年度台上字第 1872 號判決：「兩造間有類似夫妻之結合關係，上訴人於被上訴人無正當理由終止雙方之關係而陷於生活困難

之情形下，依最高法院 33 年上字第 4412 號判例意旨，請求被上訴人給付贍養費，固屬有據。」及最高法院 33 年上字第 4412 號判例：「男子與女子間類似夫妻之結合關係，……自得請求男子賠償相當之贍養費，此就男子與女子發生結合關係之契約解釋之，當然還有此種約定在內」顯見，法院實務對於夫妻關係之認定，明顯採取實質要件決之，非自肘於形式要件，否則前揭類似夫妻之結合關係亦無法律明定請求贍養費之依據，何以最高法院判例仍稱得以請求給付？故倘財政部台北市國稅局意欲以同居關係論斷本件為贈與行為，依據前揭判例意旨，亦應基於此等事實上夫妻關係，予以類推適用免稅之規定。

(3) 事實上夫妻為遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款之規範目的範圍：

A、遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款之立法目的：根據遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款之立法理由：「依照我國國情，夫妻財產大多採聯合財產制，一般夫妻之財產都未明確劃分清楚，且綜合所得稅亦合併申報，故夫妻間之財產移轉應免徵贈與稅，以與民間一般習慣配合…」，可知配偶間贈與免稅之法規範目的有二，一係事實上夫妻同財共居致財產無法明確劃分清楚之民間習慣，二係依所得稅法第 15 條夫妻間綜合所得稅應合併報繳之規定。

B、法規範目的係因「事實上夫妻同財共居致財產無

法明確劃分清楚之民間習慣」：

就法規範目的而言，事實上夫妻同財共居致財產無法明確劃分清楚之民間習慣而言，本案釋憲聲請人孫○存先生與顏○寧女士即有長久同居共財之事實，此有臺北高等行政法院及最高行政法院之判決所稱「同居人」可徵（見證物一），且兩人育有子女（證物十三），聲請人孫○存先生與顏○寧女士之財產因共居關係而難以明確劃分，該情形正屬遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款所欲排除贈與總額計算之範圍。

C、綜上，本案聲請人孫○存先生與贈與之對象—顏○寧女士為同居共財之事實上夫妻，姑不論配偶在民法上尚無定義，惟依最高法院 19 年上字第 55 號判例「夫妻間之扶養關係，不可根據關於一般家長與家屬間之扶養義務規定，即使夫不為家長，亦應互負扶養義務」之見解，其身分上地位更甚於民法上之家屬，應適用前揭「夫妻免稅之規定」自明。

三、解決疑義必須解釋憲法之理由

（一）憲法財產基本權之保障，應構成國家對人民租稅干預之界限：

1、依我國憲法要求，各種國家行為須受憲法支配，特別應受基本權之拘束。納稅為人民最主要之義務，故國家對於租稅徵收，一方面須受國會保留之限制，另一方面須受基本權保障之限制。顯見憲法關於人民基本權利之保障，不僅具有拘束國家公權力行使之效力，

並且消極上具有避免公權力不當之干預與侵害，而構成國家公權力行使之界限，此即所謂基本權利之防禦性功能。此觀 鈞院釋字第 400 號解釋謂：「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴」，業已闡明在案。從而，國家課稅權力之行使，自無例外，亦應受到基本權利之拘束且不得侵害基本權利之本質，否則仍有牴觸憲法之虞。

2、本件聲請人與顏○寧間之買賣行為，遭財政部台北市國稅局以顏○寧於出賣人即聲請人轉讓股票之後，未同時支付買賣價金、聲請人於股票買賣過戶多年後仍未收取股款等由，而認定本件係屬贈與。惟聲請人對顏○寧之系爭債務請求權之時效既尚未消滅，聲請人實仍得隨時向其請求清償，此與贈與顯然有別。系爭行為並非無償之贈與，至為顯然，財政部台北市國稅局核課聲請人贈與稅，並科處罰鍰之處分，其認事用法顯有違誤。縱堅認係屬贈與行為，亦應按遺產及贈與稅法第 5 條第 1 款之規定，認定雙方之關係為「視同贈與」，而不應科處罰鍰，故該處分侵害聲請人之財產權至鉅。

(二) 貫徹平等原則—行為時遺產及贈與稅法第 20 條免稅之內涵應擴及實質上夫妻關係。

1、按釋字第 565 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。

- 2、蓋配偶相互間之贈與免稅，乃係基於配偶間因共同生活、互相扶持，有同居共財等密切關係，故對其相互間之贈與，予以免稅之獎勵。具有同居關係之事實上夫妻，雖然未符合結婚之形式要件，惟兩人事實上共同生活，互相扶持，同居共財、緊密相連之關係，與法律上之「配偶」並無二致。故前揭最高法院 33 年上字第 4412 號判例及最高法院 95 年度台上字第 1872 號判決乃以此「類似夫妻之結合關係」，認定得享有贍養費之請求權。故行為時遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款免稅之規定，倘未及於「事實上之夫妻關係」，顯有違平等原則所揭槩之相同事物不得有差別待遇之內涵，恐有牴觸平等原則之嫌。

- (三) 聲請宣告財政部台北市國稅局之處分違反法律及憲法應為無效：

財政部台北市國稅局之課稅及罰鍰處分，未按實質課稅原則，斟酌聲請人與顏○寧間基於實質上之夫妻關係，聲請人業已離婚，又與顏○寧共同撫育子女，自應比照行為時遺產及贈與稅法第 20 條之配偶關係，以「配偶相互間贈與」之財產予以免稅，而非僅以贈與「他人」，逕自課以贈與稅。是該處分因違反前揭行為時遺產及贈與稅法及憲法之實質課稅原則與平等原則，應為無效。

肆、結論

據上所述，財政部台北市國稅局之處分否定聲請人之買賣行為，又不准許聲請人適用免稅之規定，顯有侵害聲請人之財產權及平等權之疑義。特聲請 大院為違法違憲無效之宣告，以杜紛爭。

此 致

司 法 院

所附關係文件之名稱及件數：

證物一：臺北高等行政法院判決及最高行政法院 96 年度判字第 590 號判決影本各乙份。

證物二：財政部台北市國稅局核定稅額及罰鍰處分書（管理代號：A050084G89010093090082 號及 A050084G88020093090081 號影本。

證物三：財政部 94 年 8 月 15 日台財訴字第 09400249480 號訴願決定書影本乙份。

證物四：最高法院 27 年上字第 1709 號判例影本乙份。

證物五：戴炎輝、戴東雄、戴瑀如合著之親屬法，2007 年 9 月版，頁 285。

證物六：郭振恭著，論事實上夫妻之保護—婚姻形式要件規定所生缺陷之救濟，輔仁法學第 4 期，頁 244。

證物七：最高法院 32 年上字第 594 號判例影本乙份。

證物八：最高法院 33 年上字第 4412 號判例影本乙份。

證物九：最高法院 26 年上字第 794 號判例影本乙份。

證物十：最高法院 21 年上字第 2238 號判例影本乙份。

證物十一：最高法院 19 年上字第 55 號判例影本乙份。

證物十二：最高法院 20 年上字第 1943 號判例影本乙份。

證物十三：戶籍謄本影本乙份。

聲 請 人：孫○存

送達代收人：洪珮琪 律師

中 華 民 國 九 十 七 年 三 月 十 九 日

抄釋憲聲請書—補充理由

緣聲請人已於 97 年 3 月 19 日提出釋憲聲請書（如附件），爰補充理由如下：

一、依司法實務判例、判決及學說見解，事實上夫妻關係仍有一定身分上及財產上之效力

（一）茲據臺灣高等法院 89 年度家上字第 45 號判決意旨：「……末查兩造之婚姻為無效，已如前述，惟於共同生活期間具有事實上夫妻之關係，我國民法親屬編對於此種事實上夫妻、一方與他方父母間之扶養義務，雖無明文規定，惟審酌現代社會中事實上夫妻關係之存在所在多有，與合法婚姻之夫妻有極其類似之法律基礎，因認此種事實上夫妻間、一方與他方父母共同生活之扶養義務，應類推適用民法第一千一百十六條之一『夫妻互負扶養之義務』及第一千一百十四條第二款『夫妻之一方與他方之父母同居者，其相互間互負扶養義務』等規定，以達事實上夫妻間、一方與他方父母共同生活間互相照顧扶養之旨趣。」由此可見於事實上夫妻關係之情形，仍得類推適用夫妻間之法律關係。

（二）按最高法院 95 年度台上字第 1872 號判決：「兩造間有類似夫妻之結合關係，上訴人於被上訴人無正當理由終止雙方之關係而陷於生活困難之情形下依最高法院三十三年上字第 4412 號判例意旨，請求被上訴人給付贍

養費，固屬有據。」及最高法院 33 年上字第 4412 號判例：「男子與女子間類似夫妻之結合關係，……自得請求男子賠償相當之贍養費，此就男子與女子發生結合關係之契約解釋之，當然還有此種約定在內。」由此可見，實務上係認為事實上夫妻關係仍有一定之身分法上效力，且認定一方於終止雙方之關係時，得依類似夫妻之結合關係請求給付贍養費。

(三) 學者郭振恭著「論事實上夫妻之保護—婚姻形式要件規定所生缺陷之救濟」(參見證物六)認為：「民法上雖不承認夫妻之身分關係，但判解仍以之為類似夫妻之結合關係，有一定限度之身分上及財產上效力，而事實上夫妻關係，係在社會上認為正當之『夫妻關係』，非妾與男方所形成之『類似夫妻』之結合關係可比。」學者戴炎輝、戴東雄、戴瑀如合著之親屬法亦有相似之見解(參見證物五)。是以，學說上亦與實務之見解相同，皆肯定事實上夫妻關係具有一定身分上及財產上效力。

二、再按所謂實質課稅原則，係指有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，以求租稅公平，並杜投機及濫行規避稅捐。此一原則之適用，必須案件事實中存在有經濟上之實質關係與形式上之關係不一致，因而依形式關係課稅，將發生不公平之結果，乃予以實質「課稅」。又依遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款規定：「左列各款不計入贈與總額：……六、配偶相互贈與之財產。」本款之立法目的係為配合夫妻同財共居致財產無法明確劃分之民間習慣，此等情形於事實上之夫妻關係，並無不同，無存在差別待

遇之合理基礎，故應可類推適用於事實上夫妻關係之情形，如此始符前述最高法院之見解，亦與實質課稅原則之精神無違。

三、經查，本件聲請人與訴外人顏○寧有一起生活之事實，並共同育有 2 子 1 女，聲請人父親之喪禮，顏○寧亦以媳婦之身分出席，此有照片及光碟可稽（證物十四），新聞媒體對兩人具有同居共財之事實亦多有報導，且財政部台北市國稅局就聲請人與顏○寧間同居共同生活並撫育子女之事實，亦無爭執，是聲請人與顏○寧具有事實上夫妻之關係，應屬無疑。

四、又「按等者等之，不等者不等之，為憲法平等原則之基本意涵。是如對相同事物為差別待遇而無正當理由，或對於不同事物未為合理之差別待遇，均屬違反平等原則。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之間，是否存有一定程度的關聯性，以及該關聯性應及於何種程度而定。」（大院釋字第 593 號解釋理由書參照）。依遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款之規定，配偶相互贈與之財產不計入贈與總額；反之，形式上欠缺婚姻要件，但實質上有同居共財之事實上夫妻，其相互贈與卻不得因此而免徵贈與稅，「法律上夫妻」與「事實上夫妻」於此即有差別待遇存在。惟如上所述，實務及學說均認為事實上夫妻具有一定身分上及財產效力，得類推適用夫妻間之法律關係，而遺產及贈與稅法本款之立法目的係為配合夫妻同財共居致財產無法明確劃分之民間習慣，此等情形於「事實上夫妻」及「法律上夫妻」間並無不同，無存在差別待遇之合理基礎。是

以，基於「等者等之，不等者不等之」之平等原則，聲請人應得類推適用遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款之規定，免徵贈與稅，始與平等原則無違。

五、其餘聲請理由如 97 年 3 月 19 日釋憲聲請書所示，茲不贅述。

此 致

司 法 院

所附關係文件之名稱及件數：

附 件：97 年 3 月 19 日釋憲聲請書。

證物十四：照片及光碟各乙份。

聲 請 人：孫○存

送達代收人：洪珮琪 律師

中 華 民 國 97 年 7 月 11 日

最高行政法院判決

96 年度判字第 00590 號

上 訴 人 孫 ○ 存（住略）

訴訟代理人 許 ○ 昌（住略）

洪 珮 琪 律 師

被 上 訴 人 財 政 部 臺 北 市 國 稅 局（設略）

代 表 人 許 虞 哲（住略）

上列當事人間因贈與稅事件，上訴人對於中華民國 95 年 9 月 21 日臺北高等行政法院 94 年度訴字第 3275 號判決，提起上訴。本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、本件上訴人將其所有台○大哥大股份有限公司（下稱台○大哥大公司）股票無償移轉予同居人顏○寧，計民國（下同）88 年度（2 月 9 日、5 月 17 日及 5 月 27 日）12,000,000 股，89 年 1 月 25 日 1,000,000 股，而未申報贈與稅。經財政部賦稅署查獲，移由被上訴人據以核定上訴人 88 年度贈與總額為新臺幣（下同）148,870,000 元，贈與淨額 147,870,000 元，贈與稅額 66,050,000 元；89 年度贈與總額 15,350,000 元，贈與淨額 14,350,000 元，贈與稅額 2,914,000 元。除補徵贈與稅外，並按所漏稅額各處 1 倍之罰鍰 66,050,000 元及 2,914,000 元。上訴人不服，循序提起行政訴訟。
- 二、上訴人起訴主張：上訴人係因買賣而移轉系爭台○大哥大公司股票，並非贈與。退而言之，縱係贈與，亦應屬遺產及贈與稅法第 5 條第 1 款之視同贈與，依財政部 76 年 5 月 6 日台財稅字第 7571716 號函釋，應先行通知上訴人補繳，上訴人未依限繳納，始得科處罰鍰。況上訴人亦無漏報贈與稅之故意或過失，被上訴人予以裁罰，於法不合。為此訴請判決撤銷訴願決定及原處分。
- 三、被上訴人則以：上訴人將系爭公司股票移轉予顏○寧，主張為出售。查核交易金額鉅大，88 年度為 554,000,000 元、89 年度 55,000,000 元。依一般未上市股票交易，雙方為確保權益必股票與股款同時交付，惟本件股票於股票過戶 4 年後仍未收取股款，既無質押擔保又未催收，與一般社會交易常態有悖。上訴人迄未能提示相關交易資金流程供核，所訴買賣乙節，自無足採。被上訴人依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定，認定上訴人以自己之財產無償給予他人之贈與行為，

核課贈與稅，並無不符等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：按「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：一、在請求權時效內無償免除或承擔債務者，其免除或承擔之債務。」「納稅義務人違反第 23 條或第 24 條之規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處 1 倍至 2 倍之罰鍰；…」「未上市或上櫃之股份有限公司股票，除前條第 2 項規定情形外，應以繼承開始日或贈與日該公司之資產淨值估定之。」分別為行為時遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項、第 5 條第 1 款、第 44 條及同法施行細則第 29 條所明定。上訴人將系爭股票分別於 88 年 2 月 9 日、5 月 17 日、5 月 27 日，計 12,000,000 股，89 年 1 月 25 日 1,000,000 股，移轉予訴外人顏○寧之事實，為上訴人所不爭執，並有證券交易稅繳款書及公司分戶卡附原處分卷可稽，堪以認定。是被上訴人以顏○寧銀行帳戶在相當時期均未有相對款項支付予上訴人，且買賣雙方亦無法提供資金流程證明資料，核認屬行為時遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定之贈與行為，乃以系爭股票買賣當日每股淨值 12.92 元、11.96 元、12.07 元、15.35 元核算，核定 88 年度贈與總額為 148,870,000 元，淨額為 147,870,000 元，贈與稅額為 66,050,000 元；89 年度贈與總額為 15,350,000 元，淨額為 14,350,000 元，贈與稅額為 2,914,000 元，洵屬有據。次按「……因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握

困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。……」業經司法院釋字第 537 號解釋在案。稅捐稽徵機關未直接參與當事人間之私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，是稅捐稽徵機關如已提出相當事證，客觀上已足能證明當事人之經濟活動，即難謂未盡舉證責任。交易當事人間財產之移轉，固為私法自治範疇，然當事人間係出於何原因而移轉，稽徵機關無從得知，是對於該財產移轉行為，既為當事人所發動，故稽徵機關依據稅捐稽徵法第 30 條及遺產及贈與稅法之規定行使調查權，當事人應就所主張該移轉行為之實質關係及有關內容，負有協力之義務。系爭股票交易金額鉅大，88 年度為 554,000,000 元、89 年度為 55,000,000 元，依一般未上市股票交易，雙方為確保權益必股票與股款同時交付，惟本件股票買賣於股票過戶 4 年後仍未收取股款，既無質押擔保，且迄 92 年 12 月 24 日顏○寧向財政部賦稅署提出說明書前，亦均無催收，與一般社會交易常態有悖。且上訴人均未能提示相關買賣交易資金流程供被上訴人查核，上訴人主張股票移轉係屬買賣乙節，尚難採據。被上訴人依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定，認定上訴人以自己之財產無償給予他人之贈與行為，核課贈與稅，並無不合。至上訴人主張本件縱屬贈與股票，亦應按遺產及贈與稅法第 5 條第 1 款之規定之視同贈與，應有通知補報之適用云云。惟被上訴人係依首揭遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定，認定上訴人以自己之財產無償給予他人之贈與行為，核課贈與稅，並非認定屬無償免除債務之視同贈與情形；況本件上訴人於被上訴人核定系爭贈與稅時，仍未提出已確實免除顏○寧系爭債務之證明，是上訴人上揭主張，容非

可採。又「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。但應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。」司法院釋字第 275 號解釋甚明。本件上訴人贈與財產未依限向被上訴人辦理贈與稅申報，難謂無過失，被上訴人依前揭遺產及贈與稅法第 44 條規定，按應納稅額處以 1 倍罰鍰，亦無不合等為判斷之基礎，並說明證據之取捨及未採兩造其餘攻防方法之理由，而以上訴人之訴為無理由，予以駁回。

五、原判決經核無違誤。上訴人上訴主張本件如屬贈與，則應適用遺產及贈與稅法第 20 條配偶間相互贈與或同法第 5 條第 6 款視同贈與云云。經查上訴人與顏○寧縱係同居人，渠等既無婚姻關係，即非遺產及贈與稅法第 20 條所稱配偶間相互贈與或同法第 5 條第 6 款所定二親等以內親屬之贈與。原判決未適用上開規定，並無牴觸司法院釋字第 385 號、第 460 號解釋可言。上訴人所引最高法院 95 年度台上字第 1872 號判決、33 年上字第 4412 號判例及 79 年度第 1 次民事庭決議，均非本院判例或決議，無拘束本院之效力，且案情有間，難以援用。又原判決業敘明其論斷之依據及認定上訴人係贈與系爭股票予顏○寧，非買賣或視同贈與之證據及理由，尚無違反經驗法則或論理法則，亦無判決不備理由或理由矛盾情形。次查財政部 68 年 4 月 14 日台財稅字第 32338 號函釋係關於有遺產及贈與稅法第 5 條所定財產移轉時，不問當事人有否贈與合意，均以贈與論。本件並非遺產及贈與稅法第 5 條所定情形，應無該函釋之適用。至上訴人

移轉系爭股票有否繳納證券交易稅，與系爭股票之移轉是否贈與行為之認定無影響。上訴人所引本院 85 年度判字第 2730 號判決，未經採為判例，本無拘束本件之效力，且案情亦不同，無從執為有利上訴人裁判之依據。上訴人執此上訴，均無可採，其併執陳詞，就原審取捨證據，認定事實之職權行使，指摘原判決未當，聲明廢棄，非有理由，應予駁回。

六、依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 4 月 12 日

(本件聲請書其餘附件略)