

# 繼承開始前二年贈與 視為所得遺產之檢討

葉張基\*

## 壹、前言

關於本條立法迄今已經十餘年，實務見解累計數量卻不多，且大多引用立法理由直接認定「僅被繼承人之債權人得主張本條規定，繼承人內部間不得主張本條規定」之解釋結果，並未見詳細分析本條內容構成要件、文義解釋，尤其是文義解釋與立法解釋間之歧異問題，故本文詳細研究本條之構成要件，並確實研析內部關係與外部關係如何適用本條規定，並提出本文見解。

## 貳、民法第1148條之1之解析

### 一、民法第1148條之1規定之射程爭議

#### (一) 民法第1148條之1規定

本條規定：「（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。（第2項）前項財產如已移轉或滅失，其價額，依贈與時之價值計算。」適用本條之要件包括：

#### 1. 被繼承人係以贈與方式移轉所有權：

若被繼承人係以買賣或借名登記等方

式移轉所有權者，無本條之適用。

#### 2. 被繼承人贈與繼承人：

若受贈人非繼承人者，無本條之適用。

#### 3. 贈與行為必須在繼承開始前二年內：

若贈與行為早於繼承開始前二年者，無本條之適用。

#### 4. 贈與財產如已移轉或滅失，其價額依贈與時之價值計算。

### (二) 民法第1148條之1立法理由

本條民國98年6月10日立法理由：「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，該財產始視為其所得遺產，爰增訂第一項規

\* 本文作者係執業律師，國立中正大學法學博士

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。」

### （三）民法第1148條之1施行日

民法繼承編施行法對本條並無特別制定溯及條款，故依民法繼承編施行法第2項規定自公布日施行。

至於究竟應以贈與日或繼承開始日為判斷標準？目前有不同見解，尚無定論：

#### 1.以繼承開始日為準：

根據民法繼承編施行法第1條規定：「繼承在民法繼承編施行前開始者，除本施行法有特別規定外，不適用民法繼承編之規定；其在修正前開始者，除本施行法有特別規定外，亦不適用修正後之規定。」係以繼承作為新舊法適用之判斷標準，故解釋上民國98年6月12日以後之繼承事實，方有本條規定之適用，在此之前已發生之繼承事實，不論繼承人或債權人均不得主張民法第1148條之1規定。在此情形下，邏輯上只要繼承開始日為民國98年6月12日以

後即可適用本條，即使贈與日早於民國98年6月12日亦同。故以極端案例而言，某人如於民國98年6月12日當天過世，則其於民國96年6月13日所為贈與繼承人之財產仍有本條規定之適用。

#### 2.以贈與日為準：

民國98年6月12日以後之贈與事實，方有本條規定之適用<sup>1</sup>，在此之前已發生之贈與事實，不論繼承人或債權人均不得主張民法第1148條之1規定。在此情形下，邏輯上繼承開始日一定更晚於贈與行為，故此一解釋方法等於贈與日與繼承開始日，均必須在民國98年6月12日以後。

### （四）民法第1148條之1之射程是否「僅被繼承人之債權人得主張本條規定，繼承人內部間不得主張本條規定」？

#### 1.肯定說：

此說認為本條立法理由已經詳細說明立法目的包括「平衡民法第1148條第2項繼承人概括繼承有限責任之精神」及「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。」，故解釋上僅被繼承人之債權人得主張本條規定，繼承人內部間不得主張本條規定。

#### 2.否定說：

本條單就條文本身文字觀之，若不參酌立法理由，實無法看出本條規定主要

註1：實務見解有以「贈與日」與民國98年6月12日本條修正公布施行日比對作為是否適用本條之認定標準，請見臺灣高等法院103年度重家上字第22號判決、同院103年度抗字第1795號裁定。

在規範繼承之對外效力，本條立法理由之表現與法條之文義不符，自不能以超越文義之立法理由限制繼承人之權利，故不得以立法理由為唯一解釋方法，而應該探求本條之文義解釋、論理解釋之見解。因考量本條明文「視為所得財產」，故解釋上繼承人內部仍得主張本條規定，方屬正確。

## 二、民法第1148條之1之相關研究與整理

### (一) 我國學者見解之整理

#### 1. 林秀雄教授開宗明義指出：

「將被繼承人之繼承開始前二年內對繼承人所為之贈與財產，視為該繼承人之所得遺產。**就文義解釋會被解為**：民法第一一四八條之一第一項規定為民法第一一七三條第一項之例外規定，亦即民法第一一七三條所訂之特種贈與，限於因結婚、分居或營業所為之贈與，而本條之贈與財產，並不以上述三種情形為限，一切之贈與財產，均應包括在內。為避免上述之誤解，**立法者乃於立法理由中強調**，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一一七三條所訂特種贈與應予歸扣外，

並不計入同條所定應繼財產之範圍內。亦即本條第一項規定僅在規範繼承人對外債務清償責任財產之範圍，至於共同繼承人內部間遺產分割之實行，仍依民法第一一七三條規定處理。」<sup>2</sup>。

#### 2. 陳惠馨教授對此認為：

「根據此一規定，如果繼承人在被繼承人死亡前兩年，從被繼承人處得到贈與，那麼該財產就被視為所得遺產，接受贈與之繼承人要以此受贈財產償還被繼承人之債務。在實際生活中，新增加的民法第1148條之1是否能夠保護被繼承人之債權人，還待觀察。」、「2009年修正民法繼承編規定後，在具體案件確定何為『被繼承人之遺產時』，要注意民法第1148條之1及民法第1173條之規定。民法第1148條之1規定：『…略…』、民法第1173條規定：『…略…』在具體案件中，實務是否有回應民法修正之規定尚待觀察。」<sup>3</sup>，對於民法第1148條之1規定並未深入分析，至於實務見解部分，則詳下段之說明。

#### 3. 戴瑀如教授認為：

「單就條文本身文字觀之，若不參酌立法理由，實在看不出本條之規定，主要在規範繼承之對外效力，而必須對於共同繼承人於計算法定應繼分時，限縮本條之適用。有鑑於此條對於相關當事人之利益甚大，似應為更明確之規定。」、「本條之規定於適用上，仍會

註2：林秀雄（2016.7），〈評析2009年繼承法之修正〉，收錄於《繼承法制之研究（一）》，第8頁，元照出版。林秀雄（2014.10），《繼承法講義》，第152頁，元照出版。

註3：陳惠馨（2017.9），〈民法繼承編——理論與實務〉，第68、121頁，元照公司出版。

產生疑義，其關鍵在於對『視為其所得財產』如何解釋。立法理由雖強調此為繼承之對外效力，不及於繼承人內部對於應繼財產之分配，然而在面對多個受生前贈與之繼承人時，仍有可能產生內部如何分配的疑問，此時雖可以遺贈之相關規定類推適用，但畢竟遺贈為針對特留分受到侵害，而得向受遺贈人行使扣減權而設，與此處繼承人內部對於應繼財產之分配性質不同，因此如此解釋也並非無可爭議之處，故實有立法明文之必要，以茲明確。」<sup>4</sup>

4.陳棋炎、黃宗樂、郭振恭三位教授合著「民法繼承新論」，對民法第1148條之1有提出下列批評<sup>5</sup>：「

- (1)該二年內之贈與財產視為遺產，如屬民法第1173條所列特種贈與者，其價額應加入應繼財產，本有歸扣規定之適用，如非屬特種贈與，既依法視為遺產，即屬遺產之一部，未移轉或滅失者為原財產，已移轉或滅失者為贈與時之價值。立法理由第四項所稱不計入民法第1173條應繼財產，其說明尚欠明瞭。
- (2)該視為贈與之贈與財產，如屬特種贈與而被繼承人有免除歸扣之意思

表示（民法第1173條第1項但書），雖不予歸扣。但仍應視為該繼承人所得遺產。

- (3)該視為所得之遺產，如為不動產，因贈與已登記為繼承人所有時。於繼承程序開始後，繼承債權人於取得執行名義，聲請強制執行，經查封該視為遺產之不動產後，似宜解為無庸辦理繼承登記，得進行拍賣程序，無論單獨繼承或共同繼承均然。
- (4)法文僅規定繼承開始前二年內所受財產之贈與視為繼承人所得遺產，但立法理由另謂本條視為所得遺產之規定不影響繼承人間應繼財產之計算。即依立法理由之說明，僅對於繼承債權人有該規定之適用，若然，**即應於法文明定之，而非僅於立法理由中說明。**」

## (二) 實務見解之整理

### 1. 最高法院部分

- (1)本文以「第1148條之1+第一千一百四十八條之一」為關鍵字搜尋<sup>6</sup>，最高法院判決共有「5件判決」<sup>7</sup>。
- (2)目前針對本條規定著墨最多者，為最高法院102年度台上字第588號判決理由：「至於同法第一千一百四

註4：戴瑀如（2016.7），〈論全面法定限定繼承之修法〉，收錄於《繼承法制之研究（一）》，第88、90頁，元照出版。

註5：陳棋炎、黃宗樂、郭振恭合著（2017.1），《民法繼承新論》，第103-105頁。

註6：因為實務上法院判決理由有時會記載成「民法第1148條之1」或「民法一千一百四十八條之一」，導致以「第1148條之1」為關鍵字時會有遺漏之情形。

註7：司法院法學資料檢索系統（資料來源：<http://jirs.judicial.gov.tw/FJUD/>。最後瀏覽日：2020年10月1日，以下同），檢索結果不包括司法院依法未公開之裁定。

十八條之一所定，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。前項財產如已移轉或滅失，其價額，依贈與時之價值計算。惟其立法目的僅在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，影響被繼承人之債權人權益而設，並不影響繼承人間應繼遺產之計算，除該財產屬特種贈與應予歸扣外，並不計入應繼遺產中。被上訴人固在繼承開始前二年受贈系爭房地，惟在繼承人彼此間，依上開說明，不能將之視為遺產，上訴人辯以其已提起分割遺產訴訟，被上訴人即非系爭房地所有權人等語，亦屬無據。」但細釋此判決，僅係抄錄立法理由而已，並未對本條「視為其所得遺產」有任何之說明。

- (3)最高法院105年度台上字第409號判決直接引用立法理由而已。
- (4)最高法院99年度台上字第1635號判決、106年度台上字第2959號判決、107年度台上字第1254號判決則未討論本條之適用爭議。
- (5)最後，本文另以相同關鍵字搜尋後

述高院裁判後，進一步查詢該等裁判有上訴第三審之判決與裁定為16件，其中7件係以上訴不合法裁定駁回，9件係駁回上訴或基於其他原因而廢棄發回而未討論本條規定，並無實體上對本條規定適用為明確之法律意見。

## 2.高等法院部分<sup>8</sup>

- (1)本文以「第1148條之1+第一千一百四十八條之一」為關鍵字搜尋，高等法院（含分院）裁判共有「68件」，經詳細比對共24件是直接引用立法理由、7件因贈與登記日期或繼承開始日早於本條98年6月10日修正公布施行日之前而無溯及既往適用、3件係因贈與時間超過二年而排除本條適用而未論此爭議、2件係以買賣為登記原因而自始無本條適用之情形、2件認定並無贈與事實而無本條適用、2件認定受贈人並非繼承人而無本條適用、3件係債權人對受贈之繼承人提起訴訟而無繼承人間內部是否適用本條之爭議問題、3件係債權人對拋棄繼承之受贈人為假扣押裁定聲明異議之抗告裁定<sup>9</sup>、19件未討論本條規定，1件捨棄本條之主張。

- (2)除上開66件裁判之外，有特別具體

註8：本文以「第1148條之1+第一千一百四十八條之一」為關鍵字搜尋，地方法院裁判共有「235件」，因數量過多，基於篇幅，本文無法比照最高法院與高等法院逐一比對，予以省略。

註9：例如臺灣高等法院臺南分院105年度抗字第63號裁定：「抗告人雖於被繼承人游○利死亡後之104年10月19日向原法院聲明拋棄繼承，並經該院以104年12月3日雲院通家司喜決104司繼字第391號函准予備查在案，惟繼承人向法院為拋棄繼承之意思表示，係屬非訟事件性質，故法院僅須為形式上之審查為已足，毋庸為實體上之審究，當無確定實體法律關係之效力。換言之，原法院僅係形式審查抗告人拋棄繼承是否合法，並不能因原法院形式審查其拋棄繼承之聲明而准予備查，即可推翻

判決理由共2件即臺灣高等法院105年度家上字第351號、106年度家上字第224號判決（合併審理）：「…2、游○晴等3人雖主張民法第1148條之1法條文並其無立法理由所載之內容，且立法理由亦稱此視為所得遺產之財產，如屬民法第1173條之特種贈與仍應予歸扣，非絕對不計入應繼財產或不可歸扣，況立法理由僅係提案機關或立法委員說明其何以如此提案之緣由，不能超越條文之規定，自應以法條文為準，游○光受贈財產自仍應視為其繼承所得遺產云云。惟查，**立法理由為立法者闡述其所為法條文修立之目的及真意，恆為法條文解釋之重要依據，非可任意為與之相左之解釋。**且由民法第1148條之1之立法緣由觀之，98年6月10日修法時將民法第1148條第2項原『繼承人對於繼承開始後，始發生代負履行責任之保證契約債務，以因繼承所得遺產為限，負清償責任』之規定，修正為『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。』明定繼承人對於被繼承人之債務所負清償責任範圍，以因繼承所得財產為限，以避免繼承人因概括承受被繼承人之生

前債務而桎梏終生，然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之權益，乃增訂第1148條之1於第1項明定繼承人於繼承開始前二年內，從被繼承人贈與之財產視為其所得遺產，故民法第1148條之1第1項規定**係為平衡民法第1148條第2項繼承人概括繼承有限責任規定，被繼承人之債權人所受衝擊**，保護被繼承人之債權人債權獲得清償而增訂，其規範之目的及效力範圍為繼承人與被繼承人之債權人間之關係，而不及於繼承人間內部應繼財產之計算，是於繼承人間，除繼承人於繼承開始前自被繼承人取得之財產，係屬民法第1173條規定之特種贈與應予歸扣外，並不計入應繼財產，亦不算入受贈繼承人所繼承財產之數額。游○晴等3人主張游○華生前贈與游○光之財產，應計入游○光繼承所得財產數額云云，為不足取。」  
（此案並未上訴而確定）

### （三）外國立法例

#### 1.日本

(1)日本民法第896條規定：「繼承人自繼承開始時，承受屬於被繼承人財

系爭土地視為遺產之規定，自無抗告人所指拋棄繼承後又復活為繼承人之情事。否則，繼承人或繼承人明知被繼承人積欠債權人債務，而由被繼承人於死亡前2年內，將其財產贈與繼承人，繼承人復於被繼承人死亡後聲明拋棄繼承，無異以此規避債權人之追償，顯非事理之平，亦非法律承認拋棄繼承所欲保護法益之本旨。」（臺灣高等法院高雄分院107年度抗字第39號裁定同旨），反對見解則請參見前揭註5，第105頁。

產之一切權利義務。但專屬於被繼承人本身者，不在此限。」<sup>10</sup>，日本民法第903條規定：「（第1項）共同繼承人中，有自被繼承人處接受遺贈，或因婚姻、收養、或作為生計資本而接受贈與者，則被繼承人於繼承開始時所有財產價額，加上贈與價額，其相加額視為繼承財產；從第九百條至第九百零二條規定算定之應繼分中扣除遺贈或贈與之價額，以其餘額作為上述人之應繼分。（第2項）遺贈或贈與之價額，等於或超過應繼份之價額時，該受贈人不得受其應繼分。（第3項）被繼承人表示與前兩項規定不同意思時，從其意思表示。（第4

項）結婚期為二十年以上的夫妻之一方的被繼承人將用於居住的建築物或土地遺贈或贈與另一方者，推定被繼承人表示不適用第1項關於遺贈或者贈與規定之意思表示。」<sup>11</sup>分別為概括繼承與歸扣之規定。

(2)此外，日本「遺產稅法」第11條之2第1項規定：「因繼承或遺贈獲得財產之人，如該當於第1條之3第1項第1款或第2款之情形下，該繼承或遺贈所取得之財產價值之總額作為遺產稅之課稅價格。」此僅係將遺贈財產計入遺產稅計算範圍之規定<sup>12</sup>，並無相當於我國遺產及贈與稅法第15條之立法。

(3)由上開規定可知，日本民法仍採取

註10：日本民法第896條：「相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する。ただし、被相続人の一身に専属したものは、この限りでない。」（資料來源：[https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws\\_search/lsg0500/detail?lawId=129AC0000000089\\_20180401\\_429AC00000000044](https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=129AC0000000089_20180401_429AC00000000044)，最後瀏覽日期：2020年10月1日。）

註11：日本民法第903條：「共同相続人中に、被相続人から、遺贈を受け、又は婚姻若しくは養子縁組のため若しくは生計の資本として贈与を受けた者があるときは、被相続人が相続開始の時ににおいて有した財産の価額にその贈与の価額を加えたものを相続財産とみなし、第九百条から第九百二条までの規定により算定した相続分の中からその遺贈又は贈与の価額を控除した残額をもってその者の相続分とする。2.遺贈又は贈与の価額が、相続分の価額に等しく、又はこれを超えるときは、受遺者又は受贈者は、その相続分を受けることができない。3.被相続人が前二項の規定と異なった意思表示したときは、その意思に従う。4.婚姻期間が二十年以上の夫婦の一方である被相続人が、他の一方に対し、その居住の用に供する建物又はその敷地について遺贈又は贈与をしたときは、当該被相続人は、その遺贈又は贈与について第一項の規定を適用しない旨の意思表示したものと推定する。」（資料來源：[https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws\\_search/lsg0500/detail?lawId=129AC0000000089\\_20180401\\_429AC00000000044](https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=129AC0000000089_20180401_429AC00000000044)，最後瀏覽日期：2020年10月1日。）

註12：日本相続税法第十一条の二第一項：「相続又は遺贈により財産を取得した者が第一条の三第一項第一号又は第二号の規定に該当する者である場合においては、その者については、当該相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額をもって、相続税の課税価格とする。」（資料來源：[https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws\\_search/lsg0500/detail?lawId=325AC00000000073](https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=325AC00000000073)，最後瀏覽日期：2020年10月1日）

概括繼承制，並無類似於我國本條規定之立法例。另日本民法第903條亦有歸扣制度，則與我國民法第1173條相當。且日本「遺產稅法」亦無相當於我國遺產及贈與稅法第15條之立法。

## 2. 中國大陸

- (1) 中國大陸繼承法第33條：「（第1項）繼承遺產應當清償被繼承人依法應當繳納的稅款和債務，繳納稅款和清償債務以他的遺產實際價值為限。超過遺產實際價值部分，繼承人自願償還的不在其限。（第2項）繼承人放棄繼承的，對被繼承人依法應當繳納的稅款和債務可以不負償還責任。」採取限定繼承制度，且無歸扣制度<sup>13</sup>。
- (2) 中國大陸並無遺產稅之相關法令，並未開徵遺產稅。
- (3) 由上開規定可知，中國大陸繼承法雖採取限定繼承制，但無類似於我國本條規定之立法例，且既無遺產稅相關立法，當無相當於我國遺產及贈與稅法第15條之立法問題。

## 參、本文對民法第1148條之1之解構意見

### 一、民法第1148條之1規定應以文義及論理解釋為方法

關於法律解釋之目的，有主觀說與客觀說二種見解，學者通說採客觀說<sup>14</sup>。故有學者認為：「文義是法律解釋的開始，也是法律解釋的終點。法律解釋始於文義，然如所週知，法律概念具多義性，有其核心領域（概念核心，Begriffskern）及邊際地帶（概念週邊，Begriffshof），其射程的遠近，應依法律意旨而定，在邊界灰色地帶容有判斷餘地，但不能逾越其可能之文義，否則即超越法律解釋的範疇，而進入另一階段的法院造法活動（法律續造，Rechtsfortbildung）」<sup>15</sup>。

立法理由並非法律條文本身，關於法律條文之效力應以法律本身之規定為準，立法理由本身並非法律<sup>16</sup>，至多僅能作為法律解釋之參考。

再者，因立法者之意思有時難以確定<sup>17</sup>，故如果立法理由無法明確解釋法律條文本身者，司法即不受立法理由之拘束，而應以目的性解釋、體系解釋、論理解釋等方式為解

註13：中华人民共和国继承法第33条：「（第1項）继承遗产应当清偿被继承人依法应当缴纳的税款和债务，缴纳税款和清偿债务以他的遗产实际价值为限。超过遗产实际价值部分，继承人自愿偿还的不在其限。（第2項）继承人放弃继承的，对被继承人依法应当缴纳的税款和债务可以不负偿还责任。」（資料來源：

[http://www.npc.gov.cn/wxzl/wxzl/2000-12/06/content\\_4457.htm](http://www.npc.gov.cn/wxzl/wxzl/2000-12/06/content_4457.htm)，最後瀏覽日期：2020年10月1日。）

註14：王澤鑑（2003.9），《民法總則》，作者自刊，第53頁。林誠二（2005.9），《民法總則（上）》，第50頁，瑞興出版。施啟陽（2005.6），《民法總則》，第46-47頁。

註15：王澤鑑，前揭註14，第54頁。

註16：最高人民法院76年度判字第1562號判決：「商標法修正條文之『立法理由』畢竟非『法律』，不得據以為申請評定之根據。」

註17：林誠二，前揭註14，第50頁。



釋，如有法律漏洞者則進行司法造法<sup>18</sup>，故實務上亦有司法判決<sup>19</sup>或決議<sup>20</sup>明白指明不受立法理由拘束之案例。

如同我國諸位學者對於本條文字無法導出立法理由之批判見解，本文亦認為本條從文義解釋及論理解釋確實無法導引出立法者所欲表達「僅被繼承人之債權人得主張本條規定，繼承人內部間不得主張本條規定」之結果，故從客觀說解釋法律之立場，本文認為

立法理由不得作為本條唯一解釋之依據，應揚棄本條立法理由之錯誤解釋，而以文義解釋、論理解釋為本條適用之解釋方法。

## 二、民法第1148條之1所規範之「法律關係」與遺產及贈與稅法第15條規範之「法律關係」無關

關於本條增訂之立法理由，明確表示係參考現行遺產及贈與稅法第15條規定，而現行

註18：王澤鑑，前揭註14，第68頁以下。

註19：臺北高等行政法院95年度訴字第2710號判決：「…次按被告雖抗辯促參法第12條第1項規定：『主辦機關與民間機構之權利義務，除本法令有規定外，依投資契約之約定；契約無約定者，適用民事法相關之規定。』參照本條之立法理由：『一、本條明定投資契約屬民事契約之性質，與其訂定之原則及履行之方法。』立法者已揭明投資契約之性質為民事契約，故本件後續簽訂之建置及營運契約，其性質為私法契約云云，惟查，促參法民國89年02月09日公布施行當時行政程序法尚未施行（90年1月1日施行），行政契約係由解釋、實務及學理形成，並未有明文，無從準用（促參法誤規定為適用），是以促參法規定：…，適用民事法相關規定，係當時法制下不得不然之結果。況且投資契約準用民事法相關規定之法條規定，並不當然即應判斷為私法契約，此從行政程序法第149條規定：行政契約，本法未規定者，準用民法相關規定之明文可得反證。至於立法理由，僅係解釋法律方法之一，但依促參法成立之投資契約具有強烈公權力與特許之內容與本質，立法理由率斷為民事契約，顯非妥適，自應排除此一法律解釋方法，被告主張之理由，自非可採。」（此判決為最高行政法院98年度判字第635號判決所維持）

高雄高等行政法院96年度全字第20號裁定：「…惟查，促進民間參與公共建設法於89年2月9日公布施行當時行政程序法尚未施行（90年1月1日施行），行政契約係由解釋、實務及學理形成，並未有明文，無從準用（促進民間參與公共建設法誤規定為適用），是以上開條文規定『適用民事法相關規定』，係當時法制下不得不然之結果。況且投資契約準用民事法相關規定之法條規定，並不當然即應判斷為私法契約，此從行政程序法第149條規定：行政契約，本法未規定者，準用民法相關規定之明文可得反證。至於立法理由，僅係解釋法律方法之一，但依促進民間參與公共建設法成立之投資契約具有強烈公權力與特許之內容與本質，是上揭立法理由謂其投資契約為民事契約性質，顯非妥適，自應排除此一法律解釋方法。」（註：本文不贊同此見解，但從此裁定可知實務上並不一定完全受立法理由之拘束）

高雄高等行政法院94年度訴字第118號判決：「…按法律是以文字表現之行為規範，惟法律中之文字概念，多數含有多重意義，而具某一程度之不確定性，故有加以解釋之可能及必要。法律之解釋，是在探求及闡明法律之文字意義，至於法律解釋之方法，理論上固有文理解釋、邏輯解釋、歷史解釋及目的解釋等，惟法律解釋既在解釋法律文句之意義，自不能完全逸脫於法律之文句。至於法條之立法理由，乃立法原意之闡明，固得作為法律解釋之資料，但究非法律解釋之唯一依據，更不得利用立法理由之文字限縮法律明文規定之文句，更是當然之理。」

行政院86年5月份庭長評事聯席會議決議：「決議：多數採乙說。：…本條項之立法理由雖稱該一個月期間為法定不變期間，但既與其表現於法條之文義不符，自不能以超越文義之立法理由限制當事人之權利。」

遺產及贈與稅法第15條第1項本文規定：「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：…（略）…」，此一法律之效果為「視為被繼承人之遺產」，目的是要將此等二年內贈與之財產納入遺產總額之範圍，並作為課徵遺產稅之依據，再由遺產稅稅捐機關行使公法上之課稅權利。

反觀本條第1項規定為「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』。」，而非「視為被繼承人之遺產」，兩者效果並不相同！遺產及贈與稅法第15條第1項如此規定，稅捐機關方得據此課稅。但私法上債權人對被繼承人之債權，係本於其原本之法律關係（契約、無因管理、不當得利、侵權行為）而取得債權，並非因為本條規定而因此取得債權，故此立法理由雖引用遺產及贈與稅法第15條之規定，但兩者「視為」的效果（視為

被繼承人之遺產VS視為其所得遺產），以及稅法（或私法）債權人對被繼承人的權利，均不一致。

就此學者亦批評：「本條之增訂為參考遺產及贈與稅法第15條規定，惟贈與視為遺產，併入遺產總額，於遺產稅之計算，並無任何困難，但本條如僅對繼承債權人有其適用，又不影響繼承人間之應繼分及遺產分割，則多所疑義。」<sup>21</sup>即屬的論。

本文認為本條立法理由未考慮稅法與私法間之差異，卻引用權利義務關係不相當之遺產及贈與稅法第15條規定作為其立法參考，顯有嚴重錯誤。

### 三、民法第1148條之1並非全然具有平衡民法第1148條第2項繼承人概括繼承有限責任之功能

本條立法理由提及：「二、本次修正之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

註20：最高行政法院105年8月份第1次庭長法官聯席會議決議：「訴願法第81條第1項：『訴願有理由者，受理訴願機關應以決定撤銷原行政處分之全部或一部，並得視事件之情節，逕為變更之決定或發回原行政處分機關另為處分。但於訴願人表示不服之範圍內，不得為更不利益之變更或處分。』此項本文規定係規範受理訴願機關於訴願有理由時，應為如何之決定。其但書明文規定『於訴願人表示不服之範圍內』，顯係限制依本文所作成之訴願決定，不得為更不利益之變更或處分，自是以受理訴願機關為規範對象，不及於原處分機關。本項規定立法理由雖載有『受理訴願機關逕為變更之決定或原行政處分機關重為處分時，均不得於訴願人表示不服之範圍內，為更不利益之變更或處分』之文字。然其提及參考之民國69年5月7日訂定之『行政院暨所屬各級行政機關訴願審議委員會審議規則』第15條，僅規定受理訴願機關認訴願為有理由時之處理方法，並未規定原行政處分機關於行政處分經撤銷發回後重為處分時，不得為更不利於處分相對人之處分。在法無明文時，尚不得以立法理由所載文字，限制原行政處分機關於行政處分經撤銷發回後重為處分時，於正確認事用法後，作成較原行政處分不利於處分相對人之行政處分，否則不符依法行政原則。因此，原行政處分經訴願決定撤銷，原行政處分機關重為更不利處分，並不違反訴願法第81條第1項但書之規定。惟原行政處分非因裁量濫用或逾越裁量權限而為有利於處分相對人之裁量者，原行政處分機關重為處分時，不得為較原行政處分不利於處分相對人之裁量，否則有違行政行為禁止恣意原則。」

註21：前揭註5，第105頁。

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。…」此亦為前引臺灣高等法院105年度家上字第351號、106年度家上字第224號判決理由據此記載：「民法第1148條之1第1項規定係為平衡民法第1148條第2項繼承人概括繼承有限責任規定，被繼承人之債權人所受衝擊，保護被繼承人之債權人債權獲得清償而增訂。…」所引用。

本文認為，民法第1148條第2項在陳業鑫前法官（現擔任律師）與民間團體及數位立法委員努力下，將概括繼承制改為限定繼承制<sup>22</sup>，就是認為債權人對債務人之債權總擔保僅為債務人之財產，而不及於債務人之繼承人之財產<sup>23</sup>；且指出「債權人對繼承人有任何信賴，也僅有『繼承人對繼承法律無知』的信賴」<sup>24</sup>，但傳統概括繼承制度卻責令繼承人必須承擔被繼承人所有債務，為解決此種不合理之現象，方增訂民法第1148條第2項規定，以避免繼承人因概括承受被繼承人之生前債務而桎梏終生。既然如此，為何會有「為平衡民法第1148條第2項繼承人概括繼承有限責任規定，被繼承人之債權人所受衝擊，保護被繼承人之債權人債權獲得清償而增訂民法第1148條之1第1項規定」之邏輯？被繼承人之債權人長久以來「合法但不

合理」之保障因修法產生衝擊時，有何需平衡保護之必要？如果債權人認為被繼承人之贈與行為有害及債權，本即可根據民法第244條第1項詐害債權之規定行使撤銷權，而此撤銷權並不因本條之增訂而受到任何影響，只要在知有撤銷原因時起一年除斥期間內為之即可，甚至於從贈與時起十年內任一時間知有撤銷原因時起，均得在一年內行使撤銷權（民法第245條參照）。且行使撤銷權後，標的物係回歸作為遺產範圍，顯見詐害債權撤銷制度法律上之保障並不弱於本條，又何必基於此種原因再賦予被繼承人之債權人此一權利<sup>25</sup>？更何況本條規定連「詐害債權」之要件均無任何限制規定，單純以「繼承開始前二年內」之贈與為適用要件，是否過於保障債權人？亦值懷疑！

相反而論，關於本條對外適用效力部分，具有類似於民法第244條規定之功能，已如上述。而此效力究竟與民法第1148條間有何關係？難道民法第1148條規定將概括繼承制改為限定繼承制之同時，才有將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之必要？

本文認為本條立法意旨將被繼承人在繼承開始前二年內贈與財產給繼承人的部分要納入計算，實際上與民法第1148條修正之間，並無絕對必然之因果關係。蓋假設民法第

註22：有稱為「限定責任之包括繼承」，見劉宏恩（2009.8），〈繼承人對被繼承人債務之清償責任——民法繼承編規定的三階段變遷與新法評釋〉，《臺灣法學雜誌》，第133期，第9頁。

註23：前揭註22，第7頁。

註24：陳業鑫（2008.11），〈「不懂法律就該死嗎？」同理心應該是法官專業倫理的核心〉，《律師雜誌》，第27頁。

註25：故學者從立法論上建議刪除本條，前揭文註2，第11頁。林秀雄，前揭書註2，第154頁。

1148條當時並未修正，而只增訂本條規定之情形（且在繼承人未辦理限定繼承之情形）下，則：

#### （一）當繼承人概括繼承者

繼承人必須以遺產及其固有財產（包括繼承開始前二年內受贈財產）清償債務，此時將「繼承開始前二年內受贈財產」從固有財產移列至遺產範圍，其實益並不大。

#### （二）當繼承人拋棄繼承者

繼承人拋棄繼承，由其他繼承人或遺產管理人以遺產及其固有財產（限其他繼承人）清償債務，此時債權人依本條規定，仍可將拋棄繼承之原繼承人「繼承開始前二年內受贈財產」列入遺產範圍<sup>26</sup>。

當民法第1148條及本條同時施行時，上述（一）之情形，將變成繼承人依法限定繼承，亦即繼承人僅以遺產清償債務，仍可保有其固有財產。故債權人得要求將其固有財產中所包括繼承開始前二年內受贈財產部分移列至遺產範圍後求償，此即為本條立法目的所稱「平衡功能」，但本文認為此部分應該適用民法第244條之規定。

由上開分析可知，在（二）情形下，本條仍可發揮其對外效力之功能，可見本條增訂與民法第1148條之修正並無絕對必然之因果關係。

當然，本文此意見過於嚴苛，畢竟被繼承人之債權人多年來可以要求未主張限定繼承之繼承人負擔無限責任，亦屬我國社會已經存在已久之法秩序（錯誤的法秩序），經過多次修正後，可能基於利益折衝等因素影響

修法方向，但本文仍無法接受上開立法理由之正當性。

#### 四、民法第1148條之1「視為其所得遺產」之文義解釋

本條第1項的效果是「該財產視為其所得遺產」，故在文義解釋上必須先認定是遺產範圍之遺產（即應計入民法第1173條應繼遺產），然後才有可能「視為」「其所得遺產」（將先贈與之財產「視為」已經先分得之遺產），如果不如此解釋者，將會有概念跳躍的問題，故立法理由第四段稱「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」之文字，顯然與本條第1項文字概念互相衝突，甚至已經超過本條文字射程範圍，已經有「利用立法理由之文字限縮法律明文規定」之嫌，顯不可採。

即使「不計入第一千一百七十三條應繼遺產」此一立法理由本身之文義，本文認為應解釋為該二年內贈與之財產「本身」不計入應繼財產範圍，但「其價額」應予計入，再依應繼分等規定加以分割（配）計算，而以該二年內贈與財產「視為」其所得遺產，故就該二年內贈與財產就一定是分配給受贈之繼承人，該二年內贈與財產不得再列為應繼遺產後由繼承人「原物分配」、「變價分配」或其他方式分配，只是繼承人間再加以計算找補而已，若不如此解釋，將難期公平正義，且無法解釋視為「其所得遺產」之用語真意。

註26：前揭註9。

因此，在本條將其效果規定為「視為」其所得遺產，解釋上不可能「內、外有別」。易言之，不可能解釋為「繼承人內部不算遺產，但債權人對繼承人可以主張是遺產」；一方面稱「不計入民法第1173條應繼遺產」，一方面又認為繼承人可以以該二年內贈與之財產視為遺產去強制執行？顯然前後矛盾！對於「繼承人內部不算遺產，但債權人對繼承人可以主張是遺產」此一解釋方法，本文認為已經與表現於本條法條文義不符，自不能以超越文義之立法理由限制繼承人之權利。

有學者就此認為：該二年內之贈與財產視為遺產，如屬民法第1173條所列特種贈與者，其價額應加入應繼財產，本有歸扣規定之適用，如非屬特種贈與，既依法視為遺產，即屬遺產之一部，未移轉或滅失者為原財產，已移轉或滅失者為贈與時之價值。立法理由第四項所稱不計入民法第1173條應繼財產，其說明尚欠明瞭<sup>27</sup>。本文對此見解敬表贊同，無法接受立法理由第四段此一毫無法理基礎、又未見於本條文義之奇特理由。

又學者進一步認為：本條僅規定繼承開始前二年內所受財產之贈與視為繼承人所得遺產，但立法理由另謂本條視為所得遺產之規定不影響繼承人間應繼財產之計算。即依立法理由之說明，僅對於繼承債權人有該規定之適用。若然，即應於法文明定之，而非僅於立法理由中說明<sup>28</sup>。此部分係對於立法技術之指摘，本文贊同之，但除立法技術問題

外，本文基於上開繼承人間權利義務關係之說明，仍進一步認為此等理由亦不應納入本條之法文中。

由上可知，本條實際上並非絕對只有與被繼承人之債權人關係，該部分立法理由並未考慮本條客觀文字解釋之意涵，顯有疑義。

因此，本文認為被繼承人在繼承開始前二年內贈與不動產應依本條第1項規定「視為」繼承人「所得遺產」，並與「計算上」之應繼分價額加以比對計算扣除，否則無法解釋「視為其所得遺產」之概念，亦不符合公平正義原則。

再者，被繼承人之債權人如果對於被繼承人在繼承開始前二年內贈與財產給繼承人有所質疑者，被繼承人之債權人自得對於繼承人提出確認贈與無效（民法第87條）或撤銷贈與行為（民法第244條第1項）等訴訟（是否構成則屬個案判斷），此等請求權或撤銷權等權能，民法本身均有規定，亦不因為有本條規定而有所不同<sup>29</sup>。

## 五、本文見解將影響民法第1173條歸扣制度

依照本文上述見解，則本條與民法第1173條合併適用時，即會區分兩種情形：

### （一）繼承前二年內贈與者

不論是否分居、營業或結婚均納入遺產概念，相當於歸扣之概念；

### （二）繼承前二年內以上贈與者

註27：前揭註5，第104頁。

註28：同前註。

註29：前揭書註2，第154頁。

才區分是否分居、營業或結婚決定是否納入遺產概念。

上開解釋雖有破壞民法第1173條歸扣制度之嫌，但基於尊重本條之文義，本文認為仍應如此解釋。至於歸扣制度因此發生適用範圍之退縮，毋寧是本條立法後射程範圍擴大所致。

易言之，本文認為民法第1173條歸扣制度適用範圍是立法政策之問題，本條也是立法政策之問題，當立法理由基於保障債權人之目的而增訂本條規定之情形，基於公平原則，本文認為繼承人內部間亦得主張本條規定，等於實質擴張歸扣制度之適用範圍（繼承前二年內非因分居、營業或結婚之贈與亦有相當於歸扣之效果），亦無不妥<sup>30</sup>。

#### 肆、結論

本條立法後十餘年來，實務見解對此未多

所著墨，而學界對於本條雖迭有批評之意見，但無明確認為應採文義解釋、論理解釋之見解。本文從文義解釋、論理解釋提出本條適用之解釋方法，並認為應揚棄本條立法理由之錯誤解釋。

本文認為透過論理解釋研究本條規定後，認為應以本條文義解釋為準，而非在文義解釋「射程」以外，以立法理由為「唯一解釋」方式適用該條規定。而從法文「視為其所得財產」可知，其前提必須先認定是遺產範圍之遺產（即應計入民法第1173條應繼遺產），然後才有可能「視為」「其所得遺產」（將先贈與之財產「視為」已經先分得之遺產），立法理由如果認為只有債權人得主張、繼承人間不得主張本條者，自應於法文中具體規定，而非僅於立法理由中說明，但卻又與法文本身無法連結而產生本項爭議，更遑論本文認為本條立法理由之本身亦有眾多違誤之處。

註30：關於本條與民法第1173條歸扣制度之差異，請見前揭註22，第10頁。