

憲法法庭 112 年憲裁字第 2 號裁定不同意見書

謝銘洋大法官 提出

蔡明誠大法官 加入

黃瑞明大法官 加入

呂太郎大法官 加入

本件為遺產稅事件。聲請人因其母於過世前兩年內在法定免稅額範圍內所為之贈與，被視為遺產併入遺產總額課稅，認為臺中高等行政法院 110 年度簡上字第 17 號判決（下稱確定終局判決），所適用之遺產及贈與稅法施行細則第 6 條（下稱系爭規定）規定，有違反憲法第 15 條財產權、第 19 條租稅法律主義、法律保留原則及量能課稅原則等規定之疑義，聲請法規範憲法審查。本件經憲法法庭審理後，認為聲請人並未具體指摘確定終局判決所適用之系爭規定有何牴觸憲法之疑義，僅在爭執法院認事用法之當否，因而裁定不受理。對於本件認為應不受理的多數大法官意見，本席並無法贊同，爰提出不同意見。

一、相關規定

➤ 系爭規定：遺產及贈與稅法施行細則第 6 條

本法第 11 條第 2 項所稱被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產，應包括該 2 年內依本法第 22 條規定免稅贈與之財產。

➤ 本件除系爭規定外，尚涉及遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）下列規定：

→ 第 11 條第 2 項：「被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產，依第 15 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 1 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。」

→ 第 15 條第 1 項：「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。二、被繼承人依民法第 1138 條及第 1140 條規定之各順序繼承人。三、前款各順序繼承人之配偶。」

→ 第 22 條：「贈與稅納稅義務人，每年得自贈與總額中減除免稅額 220 萬元。」

二、生前贈與納入遺產課稅的規範目的

現行遺贈稅法第 15 條，依財政部的說明^註，早在 1946 年制定遺產稅法時，有鑑於「歷年徵收情況不理想，平均社會財富之政策效果亦不顯著，原因之一係遺產稅僅對被繼承人死亡時所遺財產課稅，爰生前親屬間長期有計劃之財產贈與，或死亡前數年之變相贈與，遂成為逃避遺產稅之合法手段」，因此納入「防止死亡預謀條款」，原本為「被繼承人死亡前 5 年內分析或贈與之財產應視為遺產之一部份，一律徵稅」（第 8 條）；1952 年修正為「……分析或

^註 以下有關遺贈稅法修法過程與理由，參照財政部函覆憲法法庭，發文字號：111 年 11 月 17 日台財稅字第 11100082790 號函。

贈與繼承人之財產……」（第 13 條）；1973 年修正為「被繼承人死亡前 3 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 1138 條及第 1140 條規定之各順序繼承人。三、前款各順序繼承人之配偶。」（第 15 條）「……上述防止死亡預謀條款續予維持，俾對單純為死亡預謀規避遺產稅所為之無償移轉財產，有所抑制」，並於第 11 條第 2 項規定已經繳納之贈與稅連同利息，應自應納遺產稅額內扣抵；同年 9 月 5 日發布遺贈稅法施行細則，「為利稽徵實務」於第 6 條增加系爭規定，其立法說明載明：「被繼承人死亡前 3 年內贈與之財產，包括該 3 年內已稅之贈與財產外，尚應包括在該 3 年內依本法第 22 條規定免稅贈與之財產在內，否則被繼承人仍可藉該項免稅贈與規避遺產稅。」嗣後 1998 年修法，新增所繳之土地增值稅可扣抵遺產稅額規定，並限縮生前贈與視為遺產之年數為 2 年。

三、死亡前 2 年內之贈與一律「視為」遺產併入遺產課稅，是否符合比例原則，不無疑問

由上述立法與修法過程，可知生前所為的贈與納入遺產課稅，其立法目的主要是避免被繼承人可藉贈與而規避遺產稅，此乃其被稱之為「防止死亡預謀條款」之原因。然而是否所有被繼承人於死亡前兩年內所為之贈與，均係為防止死亡而為之「預謀」，不無疑問，特別是為扶養親屬所為的贈與，而贈與人卻因意外或生病突然過世，其顯然並非欲藉贈與規避遺產稅，然而在遺贈稅法第 15 條第 1

項規定下，其死亡前 2 年內的贈與均一律被視為遺產，併入遺產總額課徵遺產稅。縱使原規範目的正當，然而所採取的手段卻是將 2 年內的贈與毫無例外地一律「視為」被繼承人之遺產，而不容許舉反證推翻，似有過當，已經超出其原本想要防止弊端的目的，而將原屬正當的贈與行為，一律視為是預謀規避遺產稅的行為，是否與憲法第 23 條之比例原則無違，實不無疑問。

四、系爭規定是否符合比例原則，亦有待斟酌

同樣的，目前遺贈稅法第 22 條規定贈與人每年享有 220 萬元的免稅額，基本上是肯認贈與人在 220 萬元範圍內所為的財產分配係屬法律容許的正當行為。然而系爭規定在無法律明文授權之情形下，卻將贈與人死亡前 2 年內在免稅範圍內所為的合法贈與，直接當成是企圖規避遺產稅的不正當行為，一律視為遺產併入遺產總額課稅，是否符合歷來大法官解釋所闡釋的租稅法律主義？其手段是否過當？手段與目的之間，是否符合比例原則之要求？均不無斟酌之餘地。

更何況在受贈人與繼承人並非一致之情形，例如被繼承人於生前 2 年內在免稅額內贈與遺贈稅法第 15 條第 1 項所規定的某特定親屬，而該親屬因繼承順位在後，實際上並無繼承權，然而被繼承人死後該筆贈與卻被納入遺產課徵遺產稅，將導致受贈人獲利，而繼承人必須承擔納稅義務的不公平現象。

五、結語

遺贈稅法第 15 條第 1 項的「防止死亡預謀條款」，其目的在於避免利用生前贈與逃避遺產稅，固有其考量，然而並非所有的生前贈與目的都在於逃避遺產稅，該規定基於稽徵方便而將其一律視為遺產課稅，甚至完全不容許正當的贈與有舉反證推翻的機會，其手段是否過當，是否與比例原則無違，原本就非無疑義。而系爭規定在欠缺法律明文授權的情形下，進一步採取更嚴格之手段，將免稅額內之贈與亦一律當成是在於逃避遺產稅而納入遺產總額課稅，是否符合比例原則，亦非無探究之餘地。且遺產稅向來被認為是一具有強烈社會政策目的的稅捐，其與國家課與人民稅捐負擔之以依量能平等負擔原則為主要衡量基準間，二者如何權衡之問題；亦即遺產稅究竟屬租稅特別負擔，或者應如何設計以符合稅法上之量能負擔平等原則，均涉及人民憲法權利之論述，甚有進一步討論價值，是以本席認為本件具有憲法重要性，應予受理。