

法規範憲法審查聲請書¹

聲請人²

姓名或名稱：楊靜芬

■聲請一般查詢案件審理進度³

¹ 憲法訴訟法(以下簡稱本法)第三章明定法規範憲法審查及裁判憲法審查案件之程序；釋憲實務上，不同類型案件聲請人，聲請要件及所依循之程序並不盡相同，本法爰依聲請人類別，分「國家機關、立法委員」之聲請、「法院」之聲請及「人民」之聲請三節，分別予以規定。本書狀範例係針對人民聲請法規範憲法審查及裁判憲法審查案件所設計。另注意於書狀名稱記載方式如下：(憲法訴訟類型)聲請書。

² 本法第14條第1項第1款規定，書狀應記載下列事項：當事人姓名、身分證明文件字號及住所或居所；當事人為法人、機關或其他團體者，其名稱及所在地、事務所或營業所。

³ 憲法法庭提供「案件進度查詢」服務，憲法訴訟案件當事人(含代表人/法定代理人)、訴訟代理人或辯護人得選擇以「憲法訴訟查詢案件進度聲請書」(一般查詢)或(線上查詢)向憲法法庭提出聲請。經憲法法庭許可聲請後，對於以一般查詢聲請書提出者，將以書面回復聲請人查詢案件之審理進度；對於以線上查詢

■聲請線上查詢案件進度，陳報 E-Mail(以一組為限)如下：

E-Mail：

茲依憲法訴訟法第 59 條之規定，聲請法規範憲法審查：

主要爭點

- 一、遺產及贈與稅法(下簡稱遺贈稅法)第 15 條與同法第 11 條第 2 項所稱死亡前 2 年內贈與之財產應否包括同法第 22 條規定免稅贈與之財產。
- 二、遺產及贈與稅法施行細則第 6 條規定(下簡稱系爭規定)「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。」有無命令牴觸法律與命令牴觸憲法，違反租稅法律主義法律保留原則之問題。
- 三、系爭規定是否侵害人民財產權及違反量能課稅原則。

原因案件或確定終局裁判案號⁴

聲請書提出者，將透過聲請人陳報之 E-Mail 自動通知核給線上案件進度查詢帳號及密碼，供其自行上網查詢案件之審理進度。另，線上查詢聲請之方式，除填載「憲法訴訟查詢案件進度聲請書(線上查詢)」外，亦可直接於「(憲法訴訟類型)聲請書/答辯書」上勾選聲請。

⁴ 法院聲請法規範憲法審查案件，法院須記載其審理之原因案件案號。人民聲請法規範憲法審查及裁判憲法審查案件，人民聲請裁判憲法審查須記載確定終局裁判案號。第 83 條地方自治保障案件，地方自治團體聲請準裁判憲法審查須記載確定終局裁判案號。統一解釋及命令案件，人民須記載確定終局裁判案號。

確定終局裁判案號：臺中高等行政法院 110 年度簡上字第 17 號判決

審查客體⁵

確定終局裁判所適用之法規範：遺產及贈與稅法施行細則第 6 條
規定

應受判決事項之聲明⁶

遺產及贈稅法施行細則第 6 條應受違憲宣告，並自本判決宣示或
公告之日起失效。

事實上及法律上之陳述

壹、聲請法規範憲法審查之目的：

為遺產稅事件，認台中高等行政法院 110 年度簡上字第 17 號
判決（附件 1），及該判決所適用之遺贈稅法施行細則第 6 條規
定（下簡稱系爭規定），有抵觸憲法第 19 條租稅法律主義、法律保
留原則及違反量能課稅原則，侵害人民財產權，為此聲請法規範
憲法審查。

貳、基本權遭受不法侵害之事實，及所涉憲法條文或憲法上之權利：

⁵ 本法第 59 條第 1 項規定，人民就其依法定程序用盡審級救濟之案件，對於受不利
確定終局裁判所適用之法規範或該裁判，認有抵觸憲法者，得聲請憲法法庭為宣
告違憲之判決。

⁶ 本法第 60 條第 4 款規定，聲請書應記載應受判決事項之聲明。

(1) 憲法上所保障之財產權利遭受不法侵害之事實，及涉及憲法條文或憲法上之權利：

1. 查聲請人之母即被繼承人楊陳淑敏(下簡稱被繼承人)於民國(下同)103年4月26日死亡，其於101年10月17日贈與長女即繼承人楊靜芳(下簡稱長女)新台幣(下同)750,000元，102年1月8日贈與長女1,500,000元，於103年3月11日贈與兒子即繼承人楊朝明(下簡稱兒子)252,778元，目的均是為幫助長女與兒子償還二個大樓房貸，該二房貸是為解決皆住透天厝而有諸多不便的被繼承人與長女母女二人老後安居，及與兒子論及離婚的媳婦李孟怡離婚後安居之日常生活必要居住問題。被繼承人前述死亡前2年內贈與(下簡稱該贈與)當時皆符合遺贈稅法第22條(免稅額)規定之年度贈與稅免稅額內的小額贈與，然財政部無視遺贈稅法第11條與同法第15條立法目的、遺贈稅法中對第22條規定之贈與稅免稅額之定性及例外法應從嚴解釋等法律解釋原則，在未得到法律明確授權下，逕自於子法中制定系爭規定，規定遺贈稅法第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年內依同法第22條規定免稅贈與之財產，將被繼承人在死亡前2年內對其子女在遺贈稅法中定性為在日常生活中必要而非基於規避遺產稅動機

(參附件 2-1 第 5 頁) 及為減輕小額財產贈與案件之稅負，增加財產運用效率，降低贈與稅課徵對財富移轉時點之干擾(98 年 1 月 21 日修法理由參照)之小額免稅額內贈與質變為規避遺產稅動機之贈與，依同法第 15 條規定視為被繼承人遺產，併入其遺產總額徵稅，侵害被繼承人、聲請人與其他繼承人財產權。

2. 惟查，確定終局裁判無視聲請人上開請求及主張，其判決理由不外乎以「遺贈稅法第 15 條立法意旨，係在防止被繼承人生前分析財產，規避遺產稅之課徵，故以法律規定被繼承人於死亡前一定期間內贈與特定身分者之財產，於被繼承人死亡時，應視為遺產，課徵遺產稅。復認為遺贈稅法第 22 條『每年贈與稅免稅額』與同法第 15 條規定『死亡前 2 年內贈與特定人視為遺產併入其遺產總額徵稅』無涉；贈與稅免稅額並非遺產稅之扣減項目；同法第 15 條並無規定死亡前 2 年內贈與該特定身分之財產，在併入其遺產總額時，應再扣減同法第 22 條贈與稅之免稅額；贈與稅免稅額對於遺產稅之稅基量化並無影響；因此，系爭規定並無違反遺產及贈與稅法第 11 條第 2 項及第 22 條之規定，亦無違反實質課稅原則」云云，聲請人實難甘服，爰提起本件憲法訴訟，請求 鈞院審酌，本件**涉及憲法第 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憲法

權利。

(2) 所經過之訴訟程序及確定終局裁判：

查聲請人自知悉己方與稅捐機關適用法令錯誤後，迭經依稅捐稽徵法第28條退稅更正申請遭決定否准駁回；於109年4月20日遂向財政部提起訴願，亦遭財政部於109年11月12日台財法字第10913933800號訴願決定(附件3)認為聲請人申請退稅與遺贈稅法第5條、同法第15條及同法施行細則第6條等法令規定不符為由駁回；嗣向臺灣臺中地方法院行政訴訟庭起訴，並經臺灣臺中地方法院行政訴訟庭以臺灣臺中地方法院行政訴訟庭110年度稅簡字第1號判決駁回聲請人之訴；聲請人再向臺中高等行政法院提起上訴，亦經臺中高等行政法院以臺中高等行政法院110年度簡上字第17號判決駁回聲請人之上訴而告確定，其判決理由詳如第貳大段第(一)小段第2點所述，是其聲請應以臺中高等行政法院110年度簡上字第17號判決為確定終局判決。

人民針對111年1月4日前已送達的不利確定終局裁判聲請法規範憲法審查，須在111年7月4日前為之。本件臺中高

等行政法院 110 年度簡上字第 17 號判決（證據 1）裁判日期為 110 年 6 月 11 日（不得再上訴），而聲請人於 110 年 6 月 17 日收受，並於 111 年 4 月 25 日提出本聲請書向憲法法庭聲請法規範憲法審查，核屬憲法訴訟法施行後 6 個月不變期間內所為之聲請無訛。

(3) 確定終局裁判所適用之法規範（法律或命令）之名稱及內容⁷

就聲請人提出上開事實，本件終局確定判決援用法規及其適用法規說明如下：

1. 遺產及贈與稅法第 11 條第 2 項：「被繼承人死亡前二年內贈與之財產，依第十五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一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」。
2. 遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項規定：「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：一、被繼承人之配偶。二、被繼承人依民法第一千一百三十八條及第一千一百四

⁷ 應詳述確定終局裁判是否適用系爭法規範或實質援用等情，並具體說明其依據及理由。

十條規定之各順序繼承人。三、前款各順序繼承人之配偶」

3. 遺產及贈與稅法第22條規定：「贈與稅納稅義務人，每年得自贈與總額中減除免稅額二百二十萬元」。
4. 遺贈稅法施行細則第6條規定：「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。」
5. 本件確定終局裁判適用法規情形：

即確定終局判決認為依同法第15條第1項及第11條第2項規定，被繼承人生前贈與所生之土地增值稅及贈與稅，基於現行法制採取稅額扣抵制，而非稅基扣抵制，因此對於遺產稅之稅基量化並無任何影響（最高行政法院107年度判字第50號判決意旨參照），贈與稅免稅額對於遺產稅之稅基量化並無影響。

因此，遺產及贈與稅法施行細則第6條規定：「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。」並無違反遺產及贈與稅法第11條第2項及第22條之規定。從而，不得以年度贈與金額未逾220萬元免稅額範圍，即謂該被繼承人死亡前2年內贈與之財產，應予扣除而不應併入遺產總額徵稅（確定終局裁判第9頁第4行到第15行）云云。

參、確定終局裁判所適用之法規範違憲之情形⁸：

一、確定終局裁判所適用之法規範(法律或命令)牴觸憲法：

確定終局判決所適用之遺贈稅法施行細則第 6 條規定「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」，允許財政部在無法律明確授權下，以命令為稅基之規定，將被繼承人在死亡前 2 年內對特定身分者在遺贈稅法中定性「為日常生活中必要而非基於規避遺產稅動機及為減輕小額財產贈與案件之稅負，增加財產運用效率，降低贈與稅課徵對財富移轉時點之干擾」(下簡稱**非基於規避遺產稅動機之定性**)之小額免稅贈與質變為規避遺產稅動機之贈與，包括在死亡前 2 年內贈與之財產之內，於每年得扣除贈與之免稅額之外，進而增加法所無之限制，如此等同架空遺贈稅法第 22 條規定，而剝奪被繼承人死亡前 2 年內的小額免稅贈與，此顯有違反法律保留原則、租稅法律主義，侵害被繼承人、聲請人與其他繼承人之財產權，關涉有無牴觸憲法第 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。

⁸ 本法第 60 條第 5 款規定，聲請應記載「確定終局裁判所適用之法規範或該裁判違憲之情形，及所涉憲法條文或憲法上權利。」

二、聲請人對本案所主張之立場及見解⁹：

(一) 遺贈稅法施行細則第 6 條抵觸憲法第 19 條租稅法律主義法律保留原則：

1. 按憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指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，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，迭經本院解釋在案（司法院釋字第四四三號、第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六五〇號解釋參照）。
2. 查本案將被繼承人死亡前 2 年內免稅額贈與合計共為 2,502,778 元，依系爭規定併入被繼承人遺產總額後，遺產總額增加 2,502,778 元，是稅基量化隨之增加，適用 10%遺產稅率後，遺產稅隨之增加 250,278 元，系爭規定將遺贈稅法中「非基於規避遺產稅動機之定性之每年免稅額贈與」質變成為「規避遺產稅而析分財產之贈與」（遺贈稅法第 15 條立法意旨，司法院釋字第 622

⁹ 本法第 60 條第 6 款規定，聲請應記載「聲請判決之理由及聲請人對本案所持之法律見解。」

號解釋參照)，包括在遺贈稅法第 11 條第 2 項所稱死亡前 2 年贈與之財產內，而影響稅基量化，顯非執行法律之細節性或技術性事項，其影響亦非屬輕微，故應有法律或法律明確之授權為依據，始符合法律保留原則之要求。

3. 再按立法機關以法律授權行政機關發布命令為補充規定時，其授權之內容、目的、範圍應具體明確，命令之內容並應符合母法授權意旨。至授權之明確程度，固不應拘泥於授權條款本身所用之文字，惟仍須可由法律整體解釋認定，或可依其整體規定所表明之關聯意義為判斷，足以推知立法者有意授權行政機關以命令為補充，始符授權明確性之要求。

已如前述系爭規定既已影響到稅基量化，顯非執行法律之細節性或技術性事項，而觀諸系爭規定及現行規定之訂定，係以遺贈稅法第 55 條：「本法施行細則，由財政部定之。」為其授權依據，又遺贈稅法第 11 條為避免重覆課稅問題，惟遺贈稅法第 22 條免稅額贈與不需繳納贈與稅，故無「贈與稅與遺產稅重覆課稅」之問題，從而該條「就被繼承人在死亡前 2 年內對特定身分者為在遺贈稅法中『非基於規避遺產稅動機之定性之每年免稅額贈與』應否質變成為『規避遺產稅而析分財產之贈與』，包括在遺贈稅法第 15 條與同法第 11 條第 2 項所稱死亡前 2 年內贈與之財

產內」乙節，苟從上開授權內容、目的、範圍，實難認為已經明確之授權為遺贈稅法施行細則第 6 條之規定(即系爭規定)，亦無從由遺贈稅法依整體解釋，或依其整體規定所表明之關聯意義為判斷，推知立法者有意授權財政部以命令對為避免同一筆財產被重覆課稅問題之遺贈稅法第 11 條(參附件 2-1 第 19 頁到第 20 頁)為補充規定，故遺贈稅法第 55 條尚不足為系爭規定及現行規定之授權依據。

4. 按憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠，主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法所定納稅義務及其要件有關之事項予以規範，不得另為增減，否則即屬違反租稅法律主義；又有關人民自由權利之限制，應以法律定之，且不得逾越必要之程度，憲法第二十三條定有明文，如立法機關授權行政機關發布命令為補充規定者，行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，亦得就執行法律有關之細節性、技術性事項以施行細則定之，惟其內容不得牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制，迭經司法院釋字第三一三號、第三六七號、第三八五號、第四一三號、第四一五號、第四五八號等解釋

闡釋甚明。是租稅法律主義之目的，亦在於防止行政機關恣意以行政命令逾越母法之規定，變更納稅義務，致侵害人民權益（司法院釋字第五六六號參照）。第按遺產及贈與稅法第 22 條僅規定「贈與稅納稅義務人，每年得自贈與總額中減除免稅額二百二十萬元」，而上開條文既已明定每年贈與稅免稅額，且其定性係為因應日常生活中必要而非基於規避遺產稅動機與減輕稅負之負擔，基此，於立法規範上即不應於每年得扣除贈與之免稅額之外，反而訂定系爭規定，進而增加法所無之限制，如此等同架空遺產及贈與稅法第 22 條規定，而剝奪被繼承人死亡前 2 年內的小額免稅贈與，此顯有違反法律保留原則、租稅法定主義。

5. 綜上，就上開遺贈稅法施行細則第 6 條規定，不僅在沒有法律或法律明確授權之命令下，以命令為稅基之規定，復以子法立法方式而增加母法所無之限制，以致增加人民租稅義務；且就其造成之侵益處分，顯有子法抵觸遺贈稅法第 22 條規定，而有違反憲法第 172 條規定命令與憲法或法律抵觸者無效。

（二）遺贈稅法施行細則第 6 條規定抵觸憲法第 15 條財產權之規定

1. 按憲法第 15 條規定人民之財產權應予保障，旨在使財產所有人得依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，免於遭受公權力或第三人之侵害，以確保人民所賴以維繫個人生存及自

由發展其人格之生活資源（本院釋字第 596 號、第 709 號、第 732 號、第 763 號、第 771 號及第 776 號解釋參照）。

2. 贈與人即被繼承人死亡前 2 年內之年度贈與金額均在年度贈與稅免稅額內，依法本應無任何租稅負擔，系爭規定將其在遺贈稅法中「非基於規避遺產稅動機之定性之免稅額贈與」質變成為「規避遺產稅而析分財產之贈與」，包括在其死亡前 2 年內贈與之財產內，併入其遺產總額，其財產權形同受到侵害；尤有進者，就被繼承人死亡前 2 年內年度贈與金額皆在遺贈稅法第 22 條規定的年度贈與稅免稅額內，依法不需課徵贈與稅，本應無任何租稅負擔，一旦被繼承人死亡前 2 年內贈與長女與兒子之財產被併入遺產總額課稅，形同增加所有繼承人的遺產稅負擔，次女即聲請人楊靜芬與參女即繼承人楊智萍並未自該贈與行為取得任何實質經濟給付，依法本應無任何租稅負擔，卻要一起分擔增加的遺產稅；而自該贈與行為取得實質經濟給付的長女與兒子，在受贈時是受贈人身份，依法本應無任何租稅負擔，亦要一起分擔增加的遺產稅，形同所有繼承人的財產權受到侵害；人民租稅上權利義務在免稅額贈與行為發生後有可能因無法預期與控制的壽命長短能否活過贈與行為後 2 年而大受影響，除使人民免稅小額贈與安排困難叢生外，亦違反量能課稅原則（參下述）。

(三) 遺贈稅法施行細則第 6 條規定違反量能課稅原則

1. 所謂量能課稅原則，即應依納稅人經濟上實質負擔能力予以課稅，如無實質負擔能力，不應課稅。量能課稅在憲法上雖未明文規定，而多號司法院解釋均有提及量能課稅原則，並將其與平等原則相提並論。依租稅平等原則納稅義務人固應按其『實質稅負能力』，負擔應負之稅捐；釋字第 597 號解釋：憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務…各該法律之內容且應符合『量能課稅』及公平原則等，正式肯認量能課稅原則為稅法基本原則，並應注入憲法第 7 條平等原則精神，即指納稅義務人應按其實質稅負能力，負擔稅捐。
2. 查本件係被繼承人死亡前 2 年內免稅額內之財產贈與，繼承人在被繼承人發生繼承事實時，並未因該贈與有任何財產上增益，亦無相應表彰之實質經濟能力，財政部制定系爭規定對繼承人無相應表彰之實質經濟能力課稅，違反量能課稅原則，至為明顯。
3. 綜上，遺贈稅法施行細則第 6 條應受違憲宣告，並自本判決宣示或公告之日起失效。

供證明或釋明用之證據¹⁰

¹⁰ 本法第 60 條第 7 款規定，聲請應記載「確定終局裁判及遵守不變期間之證據。」

證據編號	證據名稱或內容	備註
1	110年6月11日台中高等行政法院110年度簡上字第17號判決，同附件1	

附屬文件之名稱及其件數¹¹

文件編號	文件名稱或內容	備註
1	110年6月11日台中高等行政法院110年度簡上字第17號判決，同證據1	
2-1	中華民國六十一年五月廿三日臺(61)財字第四九五九號行政院函	
2-2	中華民國六十二年一月廿二日(六二)臺財字第00六號立法院財政司法委員會函	
3	109年11月12日台財法字第10913933800號訴願決定	


此致


憲法法庭

公鑒

¹¹ 本法第60條第8款規定，聲請應記載「關係文件之名稱及件數。」

中華民國 111 年 4 月 25 日

具狀人：楊靜芬 

楊靜芳 

楊智萍 

楊朝明 