

法規範憲法審查補充聲請書

案號： 111 年度憲民字第 331 號

聲請人

姓名或名稱：楊靜芬

■聲請一般查詢案件審理進度¹

■聲請線上查詢案件進度，陳報 E-Mail(以一組為限)如下：

¹ 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。

E-Mail :

為法規範憲法審查提出補充聲請事：

補充之聲明

從立法論與法律解釋上而言，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 年內贈與之財產皆不

應包括同法第 22 條規定免稅贈與之財產，理由參下述。

補充之理由

一、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，皆不應包括同法第 22 條規定免稅贈與之財產：

(一)遺贈稅法第 11 條是在避免重覆課稅問題暨規定重覆課稅時應如何扣

抵：

參照 61 年 5 月 23 日臺(61)財字第四九五九號行政院函(參附件 2-

1 第 19 頁到第 20 頁)附件中的遺贈稅法草案總說明(即為 62 年 1 月

22 日(六二)臺財字第 00 六號立法院財政司法委員會函(參附件 2-

2 第 35 頁到第 36 頁)中提到的行政院原案總說明，在遺贈稅法第 11

條說明中提到：「一、原案：(新增) (一)參照現行所得稅法第

三條第二項關於國外已繳稅款扣抵之規定訂定，以避免國際間之重覆課稅。(二)明訂贈與財產如經依本法規定併入遺產課徵遺產稅時，其已納之贈與稅連同加計之利息，應准予扣抵，以示公允。」

由是可知，遺贈稅法第11條即是在規範「避免重覆課稅暨規定重覆課稅時應如何扣抵」之問題，而遺贈稅法第22條係規範「免稅額贈與」，故免稅額贈與無重覆課稅問題，而本件遺產及贈與稅法施行細則第6條規定(即系爭規定)，為子法對第11條為補充規定，將免稅額贈與包括在死亡前二年贈與內，就第11條規範體系而言是畫蛇添足，反而影響到遺贈稅法第15條稅基計算及第22條每年贈與稅免稅額之相關規定，故，系爭規定顯有增加法所無之規範，以致影響到人民財產權利，有違法律保留原則、租稅法律原則。

(二)遺贈稅法第15條立法目的是為防止人們死亡預謀，利用贈與稅逃避

遺產稅：

觀諸「從死亡前數年贈與特定身分者併入遺產徵稅」之立法歷程中(參下述)，可知其在「遺產稅法」時期與「遺贈稅法」時期的立法目的並不相同，敘明如下：

1. 在「遺產稅法」適用時期，並未對贈與行為課稅，為防利用贈與逃漏遺產稅，故在遺產稅法第 13 條訂定被繼承人死亡前五年內分析或贈與繼承人之財產應視為遺產之一部，一律徵稅。
2. 其後訂定「遺產及贈與稅法」，目的為堵塞利用贈與或親屬間假買賣行為逃漏遺產稅(參附件 2-1 第 5 頁)(參下述)；而就遺贈稅法第 15 條規定死亡前 2 年內贈與視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，就實務見解多認其立法意旨為「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(參確定終局裁判在第 7 頁第 24 行到第 8 頁第 1 行)」云云，惟上開立法意旨係遺產稅法第 13 條與廢除遺產稅法訂定遺贈稅法之目的，並非遺贈稅法第 15 條之立法目的，實不宜張冠李戴。
3. 再參照 61 年 5 月 23 日臺(61)財字第四九五九號行政院函(參附件 2-1 第 9 頁)附件中的遺贈稅法草案總說明(即為 62 年 1 月 22 日(六二)臺財字第 00 六號立法院財政司法委員會函(參附件 2-2 第 91 頁)中提到的行政院原案總說明)，在遺贈稅法草案總說明/ 行

政院原案總說明中提到「.....本草案雖已新訂徵收贈與稅辦法，
但由於生前分年贈與所繳之贈與稅仍將低於死亡遺贈一次課徵之
遺產稅，故本草案第 15 條仍擬仿照美、日等國稅制通例，維持現
行遺產稅法第 13 條之『死亡預謀條款』，規定被繼承人死亡前五
年內分析贈與配偶及民法規定各程序之繼承人及各該程序繼承人
之配偶之財產，仍應視為遺產之一部，併課遺產稅。俾對單純為
死亡預謀規避累進遺產稅而為之贈與，有所抑制。惟贈與稅既已
課徵於先，死亡後再併課遺產稅時，自應將以前所徵贈與稅自應
納遺產稅中扣抵，此項規定則已訂入本草案第十一條第二項.....」
等語。

4. 綜上立法沿革可知，一開始僅針對「遺產稅法」為規範，並未對
贈與行為課稅，為防利用贈與逃漏遺產稅，始有遺產稅法第 13 條
之規定；其後為免有堵塞利用贈與或親屬間假買賣行為逃漏遺產
稅，而有「遺產及贈與稅法」之規範，故而在不同時空背景下，
上開「遺產稅法」、「遺產及贈與稅法」之規範目的並不相同，
實不可將立法理由比附援引使用於現今之遺贈稅法第 15 條規定；
況且現今立法者既將贈與稅納入「遺產及贈與稅法」為規範，並

就基於「在日常生活中必要而非基於規避遺產稅動機之贈與及減輕小額財產贈與案件」之免稅贈與額為規範，是聲請人主張之免稅額贈與，即非上開規範射程範圍。

(三) 遺贈稅法中對贈與稅免稅額定性係為「在日常生活中必要而非基於規避遺產稅動機之贈與及減輕小額財產贈與案件之稅負」而訂定：

1. 參照 61 年 5 月 23 日臺(61)財字第四九五九號行政院函(參附件 2-1 第 4 頁到第 5 頁)附件中的遺贈稅法草案總說明(即為 62 年 1 月 22 日(六二)臺財字第 00 六號立法院財政司法委員會函(參附件 2-2 第 86 頁到第 87 頁)中提到的行政院原案總說明)，在遺贈稅法草案總說明/ 行政院原案總說明中提到「二、增訂贈與稅，以堵塞逃漏，促致稅負公平合理。.....本草案除維持現行總遺產稅制外...，並已仿照美、日等國成例，增訂課徵贈與稅之規定，合併兩稅成為『遺產及贈與稅法』。惟因課徵贈與稅之目的，主要在堵塞逃漏，故對捐贈教育...等機關團體，及在日常生活中必要而非基於規避遺產稅(註：應為遺產稅之筆誤)動機之贈與，均從寬訂定免稅及扣除之規定(詳本草案第二十、第二十一

及第二十二條)，用以發展有益社會之事業，並兼顧我國傳統風俗習慣，避免引起困擾。.....」等語。

2. 98年1月21日修法時提到修法目的不外乎「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，爰將贈與稅免稅額調高為二百二十萬元」等語(98年1月21日修法理由參照)。

3. 再就「贈與稅免稅額性質」分析如下：

按贈與稅免稅額除可理解為租稅優惠外，亦可理解為非稅標的之課稅禁區及保障人民財產權之稅捐基本權性質，允許人民日常生活必要範圍內對其財產有一定程度支配運用的自由與權利：

- (1) 稅捐稽徵機關行使課稅權之範圍，應以可稅標的(納稅人得自主支配之財產權)為對象；至於，針對非稅標的(納稅人無法自主支配之財產權)之課稅禁區，則產生禁止稅捐稽徵機關行使課稅權之憲法界限及法定義務。免稅額贈與並非遺產稅納稅義務人(即所有繼承人)之實質財產權，遺產稅納稅義務人對該贈與並無法自主支配，該贈與即應理解為遺產稅非稅標的。

(2) 綜觀我國整個租稅體系，若干稅目均訂有免稅額，如所得稅免稅額是為了人性尊嚴基本生活需求，遺產稅免稅額是為照顧遺族生活，贈與稅免稅額是為日常生活中必要等，此為稅捐基本權，禁止稅法對於納稅義務人及其家庭之最低生存及日常生活必要需求採取稅捐侵犯。因此，應以人民可支配剩餘（扣除家庭及個人人性尊嚴基本生活需求及日常生活必要經濟活動等費用以外之得自主運用）之財產權，作為國家課稅權行使之對象或符合憲法秩序之稅法之規範內涵，並以維持人民重新運營經濟生活所必要之再生利益作為國家課稅權之憲法界限。贈與稅免稅額是為保障人民財產權之稅捐基本權，允許人民日常生活必要範圍內對其財產有一定程度支配運用的自由與權利，係課稅權行使之法定禁律。基此，有關「贈與稅免稅額」既為課稅禁區範圍，則贈與人基於日常生活中之必要，進而自由分配其財產權，就此自由分配之免稅額部分，國家本應禁止課稅，不可納入可稅標的之範圍，方為正確。

(3) 人民許多法律上的義務及身分上情感上的表達都具體表現在：食衣住行育樂、成家立業和婚喪嫁娶等的張羅及生老病死的相互扶

持上，這些往往都需要金錢財產移動來落實，如本案中長女與兒子孝順母親被繼承人而給與其孝養金，被繼承人慈愛子女拿出過往收贈自二人之孝養金幫助子女償還房貸即是如此，立法者正視此等生活事實，而從寬訂定人民每年可以有贈與稅免稅額，允許人民日常生活必要範圍內對其財產有一定程度支配運用的自由與權利，俾使人民克盡其家族責任與社會責任。

(四) 例外法應從嚴解釋，不能為類推解釋或擴張解釋：

按人民之財產權、家族責任與社會責任不會在死亡前二年內就變成不存在，查遺贈稅法第 15 條之規定，明顯事後增加人民租稅義務，而國家對於課予人民租稅義務係增加人民負擔，本就應限縮解釋、從嚴解釋，故遺贈稅法第 15 條應為同法第 22 條之例外法，基於例外法應從嚴解釋，不能為類推解釋或擴張解釋，爰此，無論遺贈稅法第 15 條之立法目的是參照司法院釋字第 622 號解釋理由或依聲請人源自立法歷程之見解（利用贈與稅逃避遺產稅，參上述），在法律未明文規定情況下，倘將人民死亡前二年內的免稅額贈與包括在第 15 條與同法第 11 條第 2 項所稱死亡前二年內贈與之財產內，視為遺產併入遺產總額徵稅，實有剝奪人民生前

處分其財產的自由及權利、阻撓人民克盡其家族責任與社會責任之虞；贈與稅免稅額是立法者綜合考量人民日常生活必要需求、人民再生利益、私經濟的運行與國家財政收入及課稅目的下，調合整體利益所訂定，此乃現行遺贈稅法之規範，應予嚴格遵守。

綜合上述，解釋上不得將免稅額贈與包括在死亡前二年內贈與特定身分者之財產中，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，不應包括同法第 22 條規定免稅贈與之財產。

二、 以上，敬請鈞院鑒核！

此致

憲法法庭 公鑒

中華民國 111 年 4 月 29 日

具狀人：楊靜芬



楊靜芳



楊智萍



楊朝明

