正本

檔　　號：
保存年限：

財政部　函

地址：116055臺北市羅斯福路6段142巷1號
聯絡人：花儀芳
電話：02-23228131
傳真：02-23570364

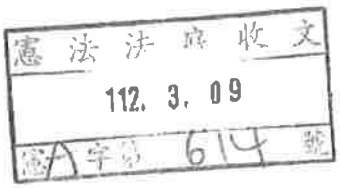
100203
臺北市中正區重慶南路一段 124 號
受文者：憲法法庭

發文日期：中華民國112年3月7日
發文字號：台財稅字第11200012810號
速別：普通件
密等及解密條件或保密期限：
附件：如主旨

主旨：檢送貴法庭審理110年度憲三字第34號臺北高等行政法院第三庭聲請案本部說明及相關資料，請查照。

說明：復貴法庭112年2月7日憲庭力110憲三34字第1121000398號函。

正本：憲法法庭
副本：



部長莊翠雲

6274

財政部就憲法法庭審理 110 年度憲三字第 34 號臺北高等行政法院第三庭聲請案之說明

壹、案由

原告 甲　之父 乙 (即被繼承人)於民國(下同)106 年 12 月 3 日死亡，其配偶 丙　、子女 丁　、戊　及 己　均拋棄繼承，原告為唯一繼承人(100 年次，尚未成年)，其母 庚　(即法定代理人)申請延期至 107 年 9 月 3 日前申報遺產稅獲准，惟逾期未為申報。經被告本部北區國稅局查得，被繼承人生前於 105 年 6 月 20 日將所有〇〇鋼鐵股份有限公司股票 114,800 股贈與配偶 丙　，於 105 年 7 月 18 日完成贈與稅申報，並經核定在案，乃依被繼承人死亡時上開股票淨值估價，核定遺產總額-其他(死亡前 2 年內贈與財產)新臺幣(下同)308,682,069 元，併同其他遺產課徵遺產稅，核定遺產總額 346,124,368 元、遺產淨額 324,351,907 元，應納稅額 57,354,847 元(下稱本個案)。原告不服原核定關於「遺產總額-其他」部分，乃循序提起行政爭訟。

臺北高等行政法院審理上開遺產稅事件，對於案涉遺產及贈與稅(下稱遺贈稅)法第 15 條第 1 項關於生前贈與擬制為遺產之規定，未就受贈人拋棄繼承，其餘繼承人必須就「視為遺產」負擔遺產稅，設有稅額上限等配套措施，認規範不足而違背量能平等課稅原則，侵害人民受憲法保障財產權，聲請解釋憲法。

貳、我國 62 年制定公布遺贈稅法，除維持總遺產稅制外，為有效執行平均社會財富分配之政策，另增訂贈與稅課稅規範

一、我國 35 年制定遺產稅法，採總遺產稅制，就被繼承人死亡時所遺財產總額課徵遺產稅，惟平均社會財富之效果不

顯著，原因之一係僅對被繼承人死亡時所遺財產課徵遺產稅，並未對生前之贈與行為課徵贈與稅，爰生前對親屬為有計畫之財產贈與，遂成為規避遺產稅之合法手段。為有效執行平均社會財富分配之政策，經本部研議檢討，62年制定公布遺贈稅法，除維持總遺產稅制外，另增訂贈與稅課徵規範，作為遺產稅之輔助稅。

二、上述制定公布之遺贈稅法，規範被繼承人死亡前一定期間(現行為 2 年)內以其財產贈與其配偶、民法規定各順序繼承人暨其配偶，於贈與時，應依法課徵贈與稅，於被繼承人死亡時，視為其遺產併計其遺產總額，依法課徵遺產稅(第 15 條第 1 項)，已納之贈與稅，得於規定限額內自應納遺產稅額內扣抵(第 11 條第 2 項)。系爭第 15 條第 1 項規定，係將被繼承人生前贈與之財產，擬制納入遺產範圍課徵遺產稅，使遺產稅之課徵狀態調整回復到「被繼承人未為贈與時」，並透過第 11 條第 2 項稅額扣抵機制之設計，使納稅義務人(已受贈及未受贈取得上述財產之繼承人均包括在內)應負擔之遺產稅，尚不因被繼承人死亡前贈與行為而有不同。

三、按贈與稅之納稅義務人，依遺贈稅法第 7 條第 1 項規定為贈與人，倘贈與人死亡時，贈與稅尚未核課，以實際受有該贈與財產利益之受贈人為納稅義務人；該贈與財產如經依同法第 15 條第 1 項規定併計贈與人遺產總額課稅，該受贈人已納之贈與稅，亦得自應納遺產稅額內扣抵，於此情形，縱然實際受有財產利益之受贈人非遺產稅之納稅義務人(例如受贈人拋棄其繼承權)，無須繳納遺產稅，惟仍負擔繳納贈與稅之義務。

參、憲法法庭詢問事項

一、於我國遺產稅法制中，何以採取「總遺產稅」而非「分遺產稅」作為應納稅額之計算基礎，亦即係以擬制(非實際現存)之遺產總額，而未就個別遺產繼承人所獲得之遺產稅額課稅？

說明：

(一)按被繼承人生前稅後所得或財產經長年累積為顯著財產，於死亡時遺留予繼承人，易形成財富分配不公，乃對被繼承人之遺產課徵一定比率遺產稅稅額，以達成平均社會財富之政策目的。國際間開徵遺產稅之國家，有基於遺產稅為所得稅補充稅，補充對被繼承人生前所得課徵不足部分，採總遺產稅制，就被繼承人所遺財產總額課徵，亦有考量繼承遺產屬繼承人不勞而獲，採分遺產稅制(繼承稅制)，分別對每一繼承人或受遺贈人繼承或受遺贈之財產核定納稅義務，因國情有別，考量面向各異，立法例不一，然無論採取何種稅制，皆屬立法裁量範疇。

(二)查 61 年立法院院總第 24 號政府提案第 1230 號議案關係文書，遺贈稅法研議過程中，就遺產稅制應否改變為繼承稅制比較分析，基於下列考量，仍維持採總遺產稅制，輔以提高基本免稅額及合理調整稅率，使稅制更能切合社會環境：

1、繼承稅制之基本理論，被繼承人將財產遺贈之受益人數越多，其總稅負愈小，故有鼓勵財富分散之作用，對於勤奮誘因之不利影響較小。倘認為總遺產稅制之稅負過重，對於勤勞誘因有不利影響，可考量適度調

整遺產稅稅率結構，無須改為繼承稅制。

2、繼承稅之課徵，須對每一繼承人或受益人分別就其繼承或受遺贈之財產核定納稅義務，而我國遺產繼承制度，並非必須以遺囑為準，更無必須經法院確認始能分割遺產之程序，故每一繼承人或受遺贈人所獲遺產多少，尚乏法定程序規範，如採繼承稅制，無論繼承人實際分配遺產狀況為何，通常採有利方式(即稅額相對較少)申報，稽徵機關調查勾稽不易，稽徵作業困難，且易生徵納爭議。

(三)有關遺產之繼承，自 62 年制定公布遺贈稅法迄今，依民法規定，非必須以遺囑為準，亦無須經法院確認始能分割遺產：

1、我國民法繼承編雖訂有遺囑及特留分規定，惟未強制規範被繼承人生前應訂定遺囑。有關法定繼承人及法定應繼分之規定，旨在繼承權發生糾紛時，得憑以確定繼承人應得之權益，於分割遺產時，經協議部分繼承人取得較其應繼分為多之遺產者，民法並無禁止。

2、依我國國情，被繼承人生前多未訂有遺囑，而於其死亡後，繼承人始依民法第 1164 條並類推適用同法第 824 條共有物分割之規定，由全體繼承人自行協議分割遺產，以達成分割遺產之共識，並簽署遺產分割協議書，據以辦理遺產分割，該協議書無須辦理公證，亦無須報經法院確認。

3、另部分遺產分割事件，因繼承人無法達成共識，係依民法及家事事件法相關規定，檢附繼承系統表及遺產清冊，向法院提出請求遺產分割之訴訟，由管轄法院

進行裁判，俾遺產得以順利分配。

(四)綜上，遺贈稅法制定時，業分析繼承稅制課稅目的、參據我國國情及遺產繼承制度，並就遺產稅基本免稅額、稅率結構、納稅義務人規避遺產稅風氣及稽徵作業等通盤審慎研議，為落實遺產稅平均社會財富之目的，兼顧實務執行之可行性，乃維持採總遺產稅制。

二、遺贈稅法第 15 條規定，使被繼承人於死亡前 2 年內贈與該條所列個人之財產，「視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額」，於稅捐稽徵實務上如何處理應繳納遺產稅額超過其應繼承財產之情形，避免造成個案過度負擔遺產稅？

說明：

(一)62 年制定公布遺贈稅法，增訂贈與稅課稅規範，以財產贈與他人(含贈與人之配偶)，應依法課徵贈與稅。如第貳點所述，被繼承人死亡前贈與他人財產，倘依法併計其遺產總額課稅，系爭贈與已納之贈與稅，得自應納遺產稅額內扣抵，不致增加繼承人之遺產稅負擔。

(二)84 年 1 月 13 日修正遺贈稅法第 20 條第 1 項第 6 款有關配偶相互贈與財產不計入贈與總額規定，係考量夫妻共同生活，在共同家計下彼此財產難以清楚劃分等情，基於對婚姻制度之保護所訂定。被繼承人死亡前贈與其配偶之財產，倘依法併計遺產總額，致遺產稅應納稅額增加，復因配偶贈與免徵贈與稅，而無已納之贈與稅可資扣抵應納遺產稅額，參照本部 101 年 3 月 8 日台財稅字第 10000608440 號函釋，繼承人僅需以「遺產」為限負清償遺產稅之責任，無須以其固有財產負擔繳納遺產稅義務，爰遺贈稅制之設計符合憲法保障財產權之意旨，

尚不生納稅義務人過度負擔遺產稅，或違反量能課稅原則問題。

(三)又被繼承人於死亡前 2 年內將鉅額財產贈與配偶，俟其死亡，繼承人拋棄繼承權之遺產稅案件，倘稽徵機關審酌個案情形，調查相關事證，認有藉生前財產贈與配偶，配偶復拋棄繼承之法律形式為租稅規避之事實，自得依納稅者權利保護法第 7 條規定辦理。

(四)至實務上如何處理應繳納遺產稅超過其應繼承財產之情形一節，經交據本部北區國稅局彙整各地區國稅局意見及案例，以 112 年 2 月 17 日北區國稅法務字第 1120002178 號函復略以：

1、98 年 6 月 12 日民法第 1148 條第 2 項規定「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」修正生效後發生之繼承案件，依前述本部 101 年函釋意旨，稅捐稽徵機關於辦理送達時，於遺產稅繳款書載明全體納稅義務人姓名，並以橡皮章戳蓋章加註「本繳款書繼承人僅負以遺產(含繼承日前 2 年內受贈自被繼承人之財產)為限度之物的有限責任，如有滯欠，就遺產範圍內為強制執行」文字，以提醒納稅義務人及執行機關注意，如有移送執行時，一併於移送書上註明並檢附遺產(含繼承日前 2 年受贈自被繼承人之財產)清冊，以利執行。

2、據統計，101 至 111 年發生之繼承案件，涉有被繼承人死亡前 2 年內將財產贈與配偶，而其配偶拋棄繼承權，由其餘繼承人為遺產稅納稅義務人情事者，僅本個案 1 件。

(五)隨附本部賦稅署 110 年 12 月 17 日臺稅財產字第 11004032470 號函送臺北高等行政法院有關本個案行政訴訟陳述意見狀供參。

三、就各國遺產稅制中關於總遺產稅與分遺產稅之制度情形為何？惠請提供相關資料供參。

說明：

(一)國際間開徵遺產稅之國家，有採總遺產稅制，就被繼承人死亡時之遺產總額課稅，如美國及我國，亦有採分遺產稅制(繼承稅制)，按每一繼承人或受遺贈人所獲得之財產課徵，如日本及韓國。由於贈與稅係遺產稅之輔助稅，須與遺產稅稅制配合，爰採總遺產稅制之國家，所開徵之贈與稅，通常為總贈與稅制，就贈與人在一定時期內贈與財產之總價值課徵，以贈與人為納稅義務人，俾使其生前贈與及死後遺贈之稅負，儘可能相等；至實行繼承稅制者，則採分贈與稅(受贈人稅)制，就受贈人在一定時期內受贈財產之價值課稅，以受贈人為納稅義務人。

(二)檢附本部彙整主要國家遺贈稅稅率及免稅額比較表，以及相關資料供參。

主要國家遺贈稅稅率及免稅額比較表

製表日：2023 年 2 月

	遺產稅/繼承稅	贈與稅/受贈人稅
中華民國 遺產稅	累進稅率：3 個級距 10%、15%、20% (2017 年 5 月 12 日以後) 免稅額：新臺幣 1,333 萬元	累進稅率：3 個級距 10%、15%、20% (2017 年 5 月 12 日以後) 免稅額：新臺幣 244 萬元
美國 遺產稅	累進稅率：12 個級距 18%~40%	累進稅率：12 個級距 18%~40% 受贈人每年免稅額：1.6 萬美元(約新臺幣 48 萬元)
	終身免稅額：1,206 萬美元（約新臺幣 3.6 億元）[1] （遺產及贈與共用一個免稅額，生前終生贈與須納入遺產總額計算應納稅額，贈與時已納贈與稅可扣抵遺產稅）	
日本 繼承稅	累進稅率：8 個級距 10%~55% 免稅額：3,000 萬日圓（約新臺幣 651 萬元），每位法定繼承人扣除額 600 萬日圓（約新臺幣 130 萬元）	累進稅率：8 個級距 10%~55% 免稅額：110 萬日圓（約新臺幣 24 萬元）
韓國 繼承稅	累進稅率：5 個級距 10%~50% 基本免稅額： 2 億韓圜（約新臺幣 433 萬元） 扣除額： 配偶最高 30 億韓圜（約新臺幣 6,489 萬元） 子女 5,000 萬韓圜（約新臺幣 108 萬元） 其他 65 歲以上親屬 5,000 萬韓圜（約新臺幣 108 萬元）	累進稅率：5 個級距 10%~50% 免稅額：無 扣除額：受贈人 10 年累積可減除之金額： 配偶最高 6 億韓圜（約新臺幣 1,298 萬元） 直系親屬最高 5,000 萬韓圜（約新臺幣 108 萬元） 其他親屬最高 1,000 萬韓圜（約新臺幣 22 萬元）
德國 繼承稅	1. 依繼承人與被繼承人關係之親疏，區分為 3 種課稅類型，適用不同稅率： 類型 I：7%~30% 類型 II：15%~43% 類型 III：30%~50% 2. 繼承人可適用 10 年一次寬減額規定，並依繼承人與被繼承人間之身分關係，適用不同寬減額： 例如：配偶為 50 萬歐元（約新臺幣 1,578 萬元）、子女為 40 萬歐元（約新臺幣 1,262 萬元）、孫子女為 20 萬歐元（約新臺幣 631 萬元）	1. 依受贈人與贈與人關係之親疏，區分為 3 種課稅類型，適用不同稅率： 類型 I：7%~30% 類型 II：15%~43% 類型 III：30%~50% 2. 受贈人可適用 10 年一次寬減額規定，並依受贈人及贈與人之身分關係，適用不同寬減額： 例如：配偶為 50 萬歐元（約新臺幣 1,578 萬元）、子女為 40 萬歐元（約新臺幣 1,262 萬元）、孫子女為 20 萬歐元（約新臺幣 631 萬元）。

	遺產稅/繼承稅	贈與稅/受贈人稅
英國[2] 繼承稅	單一稅率：40% 免稅額：32.5 萬英鎊 （約新臺幣 1,156 萬元）	無(死亡前贈與應併計遺產課稅)
法國 繼承稅	依繼承人與被繼承人關係之親疏，適用不同稅率及免稅額： 1.稅率： (1)配偶繼承免稅 (2)直系親屬：5%~45% (3)兄弟姊妹：35%~45% (4)其他：55%~60% 2.免稅額： (1)父母、子女：10 萬歐元 （約新臺幣 316 萬元） (2)兄弟姊妹：15,932 歐元 （約新臺幣 50 萬元）	依贈與人與受贈人關係之親疏，適用不同稅率及免稅額： 1.稅率： (1)配偶、直系親屬：5%~45% (2)兄弟姊妹：35%~45% (3)其他：55%~60% 2.免稅額： (1)配偶：80,724 歐元 （約新臺幣 255 萬元） (2)父母、子女：10 萬歐元 （約新臺幣 316 萬元） (3)兄弟姊妹：15,932 歐元 （約新臺幣 50 萬元）
義大利[3] 繼承稅	依繼承人(受贈人)與被繼承人關係之親疏，適用不同稅率及免稅額： 1.稅率： (1)配偶、直系親屬：4% (2)兄弟姊妹、其他親屬：6% (3)非屬上開關係之人：8% 2.免稅額： (1)配偶、直系親屬：100 萬歐元（約新臺幣 3,155 萬元） (2)兄弟姊妹：10 萬歐元（約新臺幣 316 萬元） (3)其他親屬：無 (4)非屬上開關係之人：無	
中國大陸	尚未開徵	尚未開徵
香港	2006 年 2 月 11 日廢止 廢除前對總遺產課稅	無
新加坡	2008 年 2 月 15 日廢止 廢除前對總遺產課稅	無

註：1.美國終身免稅額自 2022 年調高為 1,206 萬美元。

2.英國：(1)死亡時及死亡前 3 年內之移轉：40%；(2)死亡前 3 至 7 年內之贈與，應納入繼承稅課稅範圍：按財產移轉距死亡之年數，分別適用不同稅率（8%-32%）；(3)對公司、他益信託之贈與金額超過遺產稅免稅額時，於贈與時按 20%課徵贈與人繼承稅。贈與人於 7 年內死亡時，應併入遺產課稅，但贈與時已納之繼承稅得扣除。(4)根據 1993 年英國王室與英國政府約定條款，君主繼承遺產免徵遺產稅。

3.義大利於 2001 年 10 月 25 日停徵繼承稅及贈與稅、2006 年通過新法案復徵。依義大利之繼承及贈與稅法規定，贈與人贈與時無須課徵贈與稅，俟未來贈與人死亡時，始就受贈人受贈自被繼承人之財產數額合併課徵繼承稅。

4.資料來源：

(1)財政部綜合規劃司、財政部 104 年度委託研究報告「我國遺產及贈與稅稅制檢討」。

(2)Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2022。

5.外幣折算新臺幣匯率係按 2023 年 2 月 23 日臺灣銀行現金外匯的買入價格計算。