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：何怡潔

電話：02-23228149

Email：dot_ycho@mail.mof.gov.tw

100203

臺北市中正區重慶南路1段124號

受文者：憲法法庭

發文日期：中華民國113年1月30日

發文字號：台財稅字第11304516570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：貴法庭審理110年度憲三字第34號及111年度憲民字第205號聲請解釋憲法案，檢送本部補充說明如附件，請查照。

說明：依貴法庭113年1月22日說明會主席裁示辦理。

正本：憲法法庭

副本：

憲法法庭收文
113. 1. 30
憲A字第 171 號

部長 莊 翠 雲

財政部就憲法法庭審理 110 年度憲三字第 34 號及 111 年度憲民字第 205 號聲請解釋憲法案之補充說明

一、夫妻間贈與既免徵贈與稅，何須併計遺產課徵遺產稅(蔡大法官宗珍)

(一)84 年 1 月 15 日修正生效遺產及贈與稅(下稱遺贈稅)法第 20 條，增訂配偶相互贈與財產不計入贈與總額之規定，旨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況，基於對婚姻制度之保護所訂定。¹此經司法院釋字第 647 號解釋認其有助於婚姻制度之維護，與憲法第 7 條之平等權保障無違。

(二)反觀遺贈稅法第 15 條第 1 項規定，被繼承人死亡前 2 年內贈與特定親屬之財產，併計遺產課稅，係為避免被繼承人藉生前贈與規避遺產稅，以落實平均社會財富及租稅公平之公益目的；更進一步地說，本項規定於 62 年開徵贈與稅之前，業已存在於 41 年之遺產稅法第 13 條，以及 35 年之遺產稅法第 8 條規定。足見，其作為遺產稅規避防杜規定，於贈與稅開徵前，至為關鍵；於贈與稅開徵，強化遺產稅逃漏堵塞(61 年立法院院總第 24 號政府提案第 1230 號議案關係文書第 4 頁參照)作用後，立法者評估其仍有功能，乃繼續沿用、保留。從中，益

¹ 本款規定為立法委員侯海熊、郭廷才提案，其立法理由揭示：「依照我國國情，夫妻財產大多採聯合財產制，一般夫妻之財產都未明確劃分清楚，且綜合所得稅亦合併申報，故夫妻間之財產移轉應免徵贈與稅，以與民間一般習慣配合。英美等國亦規定夫、妻間財產移轉免徵贈與稅，我國應可採用。故增列第 6 款，明訂配偶間贈與不計入贈與總額。」詳請參閱立法院公報，第 83 卷，第 83 期，第 147 頁。

顯在夫妻間贈與免稅之規定下，遺贈稅法第 15 條第 1 項規定具有防杜規避遺產稅功能。

(三)承上，我國採總遺產稅制，被繼承人死亡前 2 年內贈與配偶之財產，倘不併入被繼承人遺產課稅，則被繼承人可透過配偶相互贈與財產不計入贈與總額規定，規劃於死亡前 2 年內(尤其被繼承人高齡或重病期間)將全數財產贈與配偶，如此不僅免徵贈與稅，亦無從課徵遺產稅，恐與上述遺贈稅法第 15 條第 1 項被繼承人死亡前 2 年內贈與特定親屬(含配偶)之財產，應併計遺產課稅之規定，係為落實防杜規避之立法目的不符。復因被繼承人死亡時，婚姻關係消滅，被繼承人之遺產總額宜為合於遺產稅課稅目的之計算，爰將死亡前 2 年內贈與特定親屬(含配偶)之財產，併入遺產計算，以落實平均社會財富及租稅公平之公益目的。

二、稽徵機關對於配偶藉拋棄繼承規避遺產稅繳納義務之審認標準、執行界限及法律依據(許大法官宗力、張大法官瓊文、謝大法官銘洋、楊大法官惠欽)

(一)稽徵機關審認標準

1.民事私權上，配偶得依民法第 1174 條規定拋棄其繼承權，不承受被繼承人財產上一切權利及義務。惟為保障被繼承人債權人之權益，參考遺贈稅法第 15 條，爰民法第 1148 條之 1 明定繼承人在繼承開始前 2 年內，從被繼承人受有財產之贈與者，該財產視為所得遺產。前述規定依臺灣高等法院 109 年法律座談會民執類提案一審查意見，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拋棄繼承，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。其係緣於參考本部賦稅署 103 年 10 月 23 日臺稅財產字第 10304032630 號函²，認縱繼承人於被繼承人死亡後拋棄繼承，其於繼承開始(被繼承人死亡)前 2 年內受贈之財產，仍視為其所得遺產，對於被繼承人之債務，負清償責任。

2. 民法第 1148 條之 1 規定既係參考遺贈稅法第 15 條規定，前述臺灣高等法院 109 年法律座談會，亦參考本部賦稅署 103 年函，據以審查該民法規定之適用範圍，爰上開遺贈稅法第 15 條規定有關繼承人之認定，應同民法第 1148 條之 1 規定，包括拋棄繼承權之繼承人。又遺產稅係以「遺產」為課稅標的，本質上為財產稅之一種³，自應以財產權人為課稅對象；繼承開始前 2 年內受贈財產之繼承人，其作為所有權人，不因其拋棄繼承權而有所改變；既然財產歸屬不變，受贈人作為遺產稅課稅對象，亦不發生更迭。再者，鑑於稅制之建構有其一體性，為落實開徵遺產稅以平均社會財富及維護租稅公平之公益目的，防杜被繼承人將財產化整為零，評價遺贈稅法相關條文有關繼承人之認定，應就該條文在整部遺贈稅法體系上的地位及與其他法條之關係，依其章節條

² 本則函釋：「倘經查明被繼承人確有利用配偶相互贈與免徵贈與稅規定，於死亡前 2 年內將鉅額財產贈與配偶，俟其死亡後，繼承人拋棄繼承以規避遺產稅之情事者，因該受贈財產依法視為被繼承人之遺產，其配偶實已取得被繼承人遺產之利益，而係藉由被繼承人生前贈與配偶，嗣配偶拋棄繼承之法律形式規避遺產稅之繳納或強制執行，稽徵機關應審酌個案情形，審慎調查租稅規避事證，依稅捐稽徵法第 12 條之 1 實質課稅規定辦理。」

³ 黃茂榮等，稅法各論，臺北，新學林，2015 年 3 月 1 版，第 282 頁。

款之關聯性或相關法條之意義，闡明其規範意旨，以維持整部遺贈稅法體系之一致性，爰遺贈稅法第 6 條第 1 項第 2 款之繼承人，亦應與同法第 15 條為相同解釋，並不以未拋棄繼承權之繼承人為限。

3.承前，配偶於被繼承人死亡時，依民法第 1138 條規定為當然繼承人，本屬遺贈稅法第 6 條第 1 項第 2 款規定之納稅義務人，考量配偶拋棄繼承權之原因不一而足，例如使其婚生子女繼承全部遺產。復因繼承之拋棄，依民法第 1175 條規定，溯及於繼承開始時發生效力，因此絕大多數遺產稅案件，因為其並未承受被繼承人任何財產，所以稽徵機關認為拋棄繼承權之配偶，尚非遺產稅納稅義務人。惟倘配偶於被繼承人死亡前 2 年內受有贈與而於死亡後拋棄繼承，為維護租稅公平，稽徵機關應綜合判斷受贈財產之價值、該等財產價值占遺產總額比例、其拋棄繼承是否影響稅款徵起及是否侵害其他繼承人繼承權等個案事實，審慎評估配偶有無藉拋棄繼承規避遺產稅之繳納及執行情事，如有，考量配偶已先期取得被繼承人遺產之利益，尚不得脫免其稅法上之繳納義務，應依納稅者權利保護法第 7 條規定，核認配偶為遺贈稅法第 6 條第 1 項第 2 款規定之納稅義務人，並以其在繼承開始前 2 年內受贈自被繼承人之財產，與其他繼承人共同負擔遺產稅納稅義務。

(二)實務如何執行及法律依據

1.我國採總遺產稅制，遺產稅係被繼承人遺產所生之債務，依民法第 1148 條第 2 項及第 1153 條第 1 項規定，

繼承人對於被繼承人債務，以因繼承所得遺產為限，負連帶清償之責任。復依同法第 273 條第 1 項規定，連帶債務之債權人，得對於債務人中之一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付，爰稽徵機關得按配偶及其他繼承人各自受益程度，使其負擔遺產稅繳納義務。惟依同條第 2 項規定，該等稅捐債務未全部履行前，全體納稅義務人仍負連帶責任，是配偶及其他繼承人如未就其負擔金額繳納，稽徵機關仍得以遺產及擬制遺產為強制執行。亦即在總遺產稅制下，遺產稅核課及納稅義務人應負繳納義務之範圍相同，均係以被繼承人實際現存遺產及擬制遺產為限，使全體繼承人在此限度內共同負擔納稅義務。

2. 至配偶如涉有藉拋棄繼承權規避遺產稅納稅義務，遺產稅核定通知書應列示遺產及繼承日前 2 年內受贈自被繼承人之財產，並應以拋棄繼承權之配偶及其他繼承人為納稅義務人，遺產稅繳款書則應載明拋棄繼承權之配偶及其他繼承人之納稅義務人姓名，應納稅額等事項，並依本部 101 年 3 月 8 日台財稅字第 10000608440 號函釋，以橡皮戳章蓋章加註「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。

3. 又拋棄繼承權之配偶及其他繼承人有分別繳納遺產稅之需，稽徵機關得就配偶及其他繼承人受贈(繼承)財產比例，分別繕發遺產稅繳款書。以本件釋憲原因案件為例，稽徵機關得以非婚生子女及拋棄繼承權之配偶為納

稅義務人，就遺產稅應納稅額按其受益財產占全部遺產總額比例，分 2 單填發繳款書，配偶及其他繼承人如有未依限就分單金額繳納情形，稽徵機關依稅捐稽徵法第 39 條規定移送行政執行時，應依行政執行法第 13 條檢附移送書及財產目錄等文件，移送書並應載明配偶及其他繼承人為義務人。如係配偶未完納，將優先查報擬制遺產，執行無著或不足清償始查報遺產；如係其他繼承人未完納，將優先查報遺產，執行無著或不足清償始查報擬制遺產；如係配偶及其他繼承人均未完納，則逕以遺產及擬制遺產為執行範圍。而因遺產所生之遺產稅，就繼承人內部分擔關係而言，繼承人中之一人，如以自己財產墊支者，該墊支之人得依民法第 1153 條第 2 項及第 179 條不當得利規定，向他繼承人請求返還其應負擔部分，併予敘明。

三、稽徵機關得否依據遺贈稅法第 47 條規定要求繼承人在遺產總額範圍內以固有財產繳納遺產稅(范副教授文清)

遺贈稅法於 62 年制定之初，遺產稅稅率高達 70%，倘加計 1 倍罰鍰，將生全部遺產不足繳納遺產稅情形，恐有侵害繼承人固有財產之虞，爰第 47 條規定，前 3 條(第 44 條至第 46 條)規定之罰鍰，連同應徵之稅款，最多不得超過遺產總額，以避免對納稅義務人課予過度租稅負擔而干預其財產權，發生絞殺效果。至遺產稅之繳納(執行)範圍，係依遺贈稅法施行細則第 22 條第 3 項及本部 101 年函辦理，與遺贈稅法第 47 條規定無涉，尚不發生稽徵機關依該條文要求繼承人在遺產總額範圍內以固有財產繳納遺產稅問題。

四、遺贈稅法施行細則第 22 條第 3 項規定究係闡明遺產稅之執行額度的限制，抑或執行標的物的限制(楊大法官惠欽)

(一)因應民法第 1148 條第 2 項規定於 98 年 6 月 12 日修正生效，改採概括繼承有限責任，復因民法第 1148 條之 1 規定，繼承人在繼承開始前 2 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；該財產如已移轉或滅失，其價額，依贈與時之價值計算，以避免繼承人處分受贈自被繼承人之財產，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。有關遺產稅之繳納範圍，如前述，本部 101 年函釋，遺產稅繳款書應載明全體納稅義務人姓名，並以橡皮戳章蓋章加註「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，應一併於移送書上註明並檢附遺產(含繼承日前 2 年內受贈自被繼承人之財產)清冊。

(二)依上，遺贈稅法施行細則第 22 條第 3 項規定，有關遺產稅應納稅額、滯納金、罰鍰及應加徵之利息，在不超過遺產總額範圍內，仍得對遺產及已受納稅通知確定之繼承人之財產執行之規定，係指滯欠之遺產稅，除得對遺產(含繼承人於繼承日前 2 年內受贈自被繼承人之財產)執行外，繼承人如已移轉該等受贈財產，屬受贈財產之型態變更，亦應在贈與時之價值範圍內執行前述受贈財產之變形物(同民法第 1148 條之 1 第 2 項規定)，以確

保租稅債權，並未改變納稅義務人僅負以遺產(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。

五、檢送相關資料如附件

- (一)遺產及贈與稅法第 6 條、第 15 條、第 20 條及第 47 條立法資料影本 1 份。
- (二)民法第 179 條、第 273 條、第 1148 條、第 1148 條之 1、第 1153 條、第 1174 條及第 1175 條立法資料影本 1 份。
- (三)納稅者權利保護法第 7 條立法資料影本 1 份。
- (四)稅捐稽徵法第 12 條之 1 及第 39 條立法資料影本 1 份。
- (五)行政執行法第 13 條立法資料影本 1 份。
- (六)司法院釋字第 647 號解釋影本 1 份。
- (七)臺灣高等法院 109 年法律座談會民執類提案一影本 1 份。
- (八)遺產及贈與稅法施行細則第 22 條影本 1 份。
- (九)財政部 101 年 3 月 8 日台財稅字第 10000608440 號函影本 1 份。
- (十)財政部賦稅署 103 年 10 月 23 日臺稅財產字第 10304032630 號函影本 1 份。