

議題研析

一、題目：生前贈與之擬制遺產課稅問題研析

二、議題所涉法規

遺產及贈與稅法、民法

三、背景說明（緣起）

（一）報載陳姓民眾生前將名下淨值新臺幣（下同）3億餘元股票贈與其妻，並申報核定免徵贈與稅；嗣陳姓民眾死亡，其妻及3名子女拋棄繼承，僅非婚生6歲女童為繼承人。稅捐主管機關依遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）將上開股票淨值計入遺產總額後之遺產淨額為3億2,435萬元，惟該女童繼承1,567萬元遺產，卻須繳納5,735萬元遺產稅。案經臺北高等行政法院就所涉遺贈稅法第15條第1項規定聲請釋憲，憲法法庭判決該規定部分違憲¹。

（二）報載李姓民眾生前將價值1億3千餘萬元之土地贈與其妻，嗣李姓民眾死亡，其遺產淨額1億4千餘萬元，應納稅額1,462萬元。李姓民眾之妻主張剩餘財產差額分配請求權之扣除，案經法院判決敗訴後聲請釋憲，憲法法庭判決遺贈稅法第15條第1項欠缺相當於同法第17條之1所定剩餘財產差額分配請求權之扣除規定而違憲²。

四、問題爭點

（一）生前贈與配偶之財產，依法應納入遺產總額，惟若配偶拋棄

¹ 王宏舜、呂俊儀，非婚生女兒被坑 繼承1567萬財產 竟要繳5735萬遺產稅 配偶利用法律漏洞拿3億財產卻不用繳稅 相關法律被判部分違憲，聯合報，113年10月29日，第 A14版。

² 邱琮皓、王宏舜，遺產稅法違憲 將掀大變革 第15條條文有疑義 死亡前兩年贈與 配偶應按比率負擔 剩餘財產請求權也將檢討 財部須兩年內修法，經濟日報，113年10月29日，第 A4版；林偉信、吳靜君，遺贈稅法部分違憲 應2年內修法，中國時報，113年10月29日，第 A4版。

繼承，是否仍依其實際利益課徵遺產稅。

- (二) 生前贈與配偶之財產，於計算遺產總額時，得否適用剩餘財產差額分配請求權之扣除規定。

五、探討研析

(一) 憲法法庭113年憲判字第11號判決摘要³

1. 擬制遺產之受贈人為被繼承人配偶時，其與其他繼承人應如何負擔遺產稅，欠缺明確規範

按繼承人非僅配偶一人，或配偶因拋棄繼承抑或喪失繼承權，不再是繼承遺產人等情形，而使繼承人之範圍與受財產贈與之配偶不一致時，將產生繼承人以其繼承之財產，為配偶因受贈財產而生稅捐負擔能力增益，負擔納稅義務之結果。因繼承而獲財產增益之繼承人，可能因法律之擬制，使其稅捐負擔取決於不歸屬於己之財產增益，而非依其稅捐負擔能力之增益，已背離量能課稅原則。

遺贈稅法第15條第1項第1款規定⁴，就擬制遺產之受贈人為被繼承人配偶，其與其他繼承人應如何負擔遺產稅，欠缺明確之規範，致配偶以外之其他繼承人須以其繼承之遺產，就被繼承人配偶因受贈產生之財產增益負擔遺產稅，不符憲法第7條保障平等權之意旨；其使繼承人繼承權之經濟價值嚴重減損者，並侵害人民受憲法第15條保障之財產權。

2. 被繼承人死亡前2年贈與配偶之財產一律擬制為遺產課稅，欠缺相當於剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除之規定

按無論是生前贈與，或死後之財產分配與繼承，對於婚姻關係中之配偶雙方言，並不會改變配偶共同家計與生活之事實。因此，配偶一方因共同家計所產生之經濟貢獻，在贈與及遺產稅制之設計中均應受到充分評價。無論被繼承人死亡時遺有

³ 憲法法庭：網址：[file:///D:/users/2TK422018S/Downloads/憲法法庭113年憲判字第11號判決摘要%20\(2\).pdf](file:///D:/users/2TK422018S/Downloads/憲法法庭113年憲判字第11號判決摘要%20(2).pdf)，最後瀏覽日期：113年11月18日。

⁴ 遺贈稅法第15條第1項第1款：「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。……」

財產，或因法律擬制將生存配偶受贈財產視為被繼承人之遺產，就該財產是否進一步評價生存配偶之經濟貢獻，並自遺產稅中扣除而言，應無不同。

前開遺贈稅法之規定，就被繼承人死亡前2年內贈與配偶之財產一律擬制為遺產全部課稅，欠缺相當於同法第17條之1所定剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除之規定，不符憲法第7條保障平等權之意旨。

(二) 擬制遺產經拋棄繼承之課稅爭議

按遺產稅制之立法可分為總遺產稅制與分遺產稅制（繼承稅制）。前者係就被繼承人死亡時之遺產總額課稅；後者則係按每一繼承人或受遺贈人獲得之財產課徵⁵。我國現行遺產稅法制，係以被繼承人死亡時之遺產作為課稅標的，並依遺贈稅法第2章有關規定計算其「課稅遺產淨額」及定其適用稅率，是稅負高低與繼承人個別繼承之財產多寡或其與被繼承人之親疏關係無涉，係採總遺產稅制⁶。

次按贈與稅為遺產稅之輔助稅，原則上配合遺產稅之稅制，參照賦稅理論及世界各國成例，凡採總遺產稅制者，贈與稅之納稅義務人應為贈與人；凡採分遺產稅制者，贈與稅之納稅義務人則應為受贈人⁷。惟被繼承人生前贈與財產之受贈人並非贈與稅之納稅義務人，若其拋棄繼承，因已非繼承人而毋須負擔遺產稅，包含擬制遺產在內之「全部」遺產稅即轉由其他繼承人負擔。

依遺贈稅法第8條第1項⁸及第50條⁹規定，納稅義務人原則上須以個人所有之「現金」（固有財產）繳納稅款。學者¹⁰認為現行遺贈稅法第15條第1項規定，僅係表示被繼承人生前贈與之財產應於被繼承人死亡時「視為被繼承人之遺產」及「併入其遺產總額」，而非當然

⁵ 黃俊杰，〈生前贈與視為遺產之研究（一）〉，《月旦財稅實務釋評》，第51期，113年3月，頁64。

⁶ 財政部112年3月7日台財稅字第11200012810號函。

⁷ 立法院法律系統，法條沿革/遺產及贈與稅法第7條之立法理由，網址：

<https://lis.ly.gov.tw/lglawc/lawsingle?008561C2878200000000000000000000032000000007000000^01515109122900^00039001001>，最後瀏覽日期：113年11月18日。

⁸ 遺贈稅法第8條第1項：「遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。……」

⁹ 遺贈稅法第50條：「納稅義務人違反第八條之規定，於遺產稅未繳清前，分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記，或贈與稅未繳清前，辦理贈與移轉登記者，處一年以下有期徒刑。」

¹⁰ 黃俊杰，同註4，頁71-72。

現行遺贈稅法第15條第1項規定未定有同法第17條之1相同意旨之扣除規定，將導致僅被繼承人生前贈與之財產，無須考慮配偶經濟貢獻，而一律課徵遺產稅，除難達成「婚姻弱勢」之最低限度保障，更無法具體檢討配偶為遺產稅納稅義務人時，是否依「實質負擔能力負擔稅捐」，而有未符量能課稅原則之違反憲法第7條平等權之規範意旨¹⁴。

(四)現行遺產稅制宜與時俱進檢討研修

按遺產稅之課徵，對於真正負納稅義務之繼承人言，原則上仍須符合量能課稅原則之要求，即稅負之高低應依據其稅捐負擔能力而定，其課徵對象，原則上亦應以經濟利益所歸屬之主體為限。

現行遺產稅制使所有繼承人以遺產共負繳納遺產稅義務，使遺產稅與個別繼承人財產增益脫鉤，與為透過財產代際流動之課稅，促進分散財富、達成重分配效果之目的，未盡相符；全體繼承人共同課稅，亦未能反映個別繼承人各自因扶養、照顧需求所應產生之稅負差異。遺贈稅法制定之初係保留舊遺產稅法中之總遺產稅制，惟其施行至今已久，相關主管機關允宜充分考量社會背景、科技及稽徵技術之改變，通盤檢討修正遺產稅制，使其合乎量能課稅原則之本旨¹⁵。

另遺產及贈與稅相關法制亦應注重民事相關法律之時代變遷，並配合被繼承人、繼承人及利害關係人間權利義務之轉變；尤其民事相關法律歷經時代轉變及相關憲法解釋後已重新立法或修正，遺贈稅法若有無法配合民事相關法律規範或有所缺失，相關主管機關允應儘速修法予以調整或填補¹⁶，而不宜僅以法規命令或解釋函令暫充適用，俾符憲法第19條租稅法律主義之要求。

撰稿人：彭文暉

¹⁴ 同前註，頁17。

¹⁵ 憲法法庭113年憲判字第11號判決，同註3。

¹⁶ 黃俊杰，同註12，頁20；劉淑華，《生前贈與後拋棄繼承之遺產稅爭議問題研究》，逢甲大學財經法律研究所碩士論文，頁87；胡淑雲，《配偶剩餘財產差額分配請求權作為遺產稅扣除額之研究》，高雄大學法律學系研究所碩士論文，頁163。

