

本報告僅供委員參考

遺產及贈與稅法部分條文修正草案  
評估報告

法制局 李淑瓊 撰

中華民國 115 年 8 月



# 遺產及贈與稅法部分條文修正草案評估報告

## 目 次

### 摘要

|                                                                   |    |
|-------------------------------------------------------------------|----|
| 壹、前言 .....                                                        | 1  |
| 貳、草案重點 .....                                                      | 1  |
| 參、問題研析與建議 .....                                                   | 2  |
| 一、本次修法之核心爭議問題 .....                                               | 2  |
| 二、財政部已訂定「被繼承人死亡前二年內贈與配偶之財產併計遺產總額課徵遺產稅稽徵作業處理原則」作為過渡機制 .            | 4  |
| 三、本草案第 6 條之立法說明將「擬制遺產」亦包含在第 1 項規定所稱「遺產」之範圍，恐造成體系衝突及適用爭議 ...       | 5  |
| 四、本草案仍未完全解決「課稅利益歸屬」與「納稅義務主體」錯配之結構性問題 .....                        | 7  |
| 五、過渡條款適用範圍過窄，恐衍生違反平等原則疑義及法律適用困難；另「至本法修正條文施行前」之文字，無規範實效，似屬贅文 ..... | 9  |
| 六、擬制遺產納入剩餘財產差額分配請求權計算，於真正遺產不足時，恐衍生請求權履行困難及補稅爭議 .....              | 15 |
| 七、因擬制遺產而成為納稅義務人者，其與其他納稅義務人間，可否主張以他方之課徵標的物申請繳納遺產稅或實物抵繳之疑義與建議 ..... | 18 |
| 八、為避免遺產稅債權保全漏洞，建議第 8 條第 1 項增訂擬制遺產相關規範 .....                       | 24 |
| 九、擬制遺產受贈人納入遺產稅納稅義務人後，相關財產查調配套規定亦應一併檢討修正 .....                     | 27 |

|                                                    |    |
|----------------------------------------------------|----|
| 十、法案性別與人權影響評估 .....                                | 28 |
| 肆、結論 .....                                         | 28 |
| 伍、條文對照表 .....                                      | 30 |
| 一、行政院提案修正條文 .....                                  | 30 |
| 二、其他建議修正條文 .....                                   | 57 |
| 參考文獻 .....                                         | 59 |
| 附錄一：「遺產及贈與稅法部分條文修正草案」評估報告（初稿）書<br>面審查意見及參採情形 ..... | 61 |
| 附錄二：財政部法案、人權及性別影響評估檢視表 .....                       | 76 |

## 摘 要

憲法法庭113年10月28日公告113年憲判字第11號判決，認為遺產及贈與稅法第15條第1項第1款有關被繼承人死亡前2年贈與配偶之財產視為遺產，其與其他繼承人如何負擔遺產稅欠缺明確規定，以及第17條之1所定配偶剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除規定，不符憲法第7條保障平等權及第15條保障財產權之意旨，立法機關應於判決公告之日起2年內檢討修正。行政院爰擬具遺產及贈與稅法部分條文修正草案，於115年7月30日送請本院審議。經本報告研析相關內容，並檢視性別及人權影響評估結果，提出相關建議，俾供本院委員問政及審查法案參考。



# 遺產及贈與稅法部分條文修正草案評估報告

## 壹、前言

遺產及贈與稅法（下稱本法）自民國<sup>1</sup>（下同）62年制定後，歷經15次修正，最近一次係於110年1月20日修正公布。本次修正草案係因憲法法庭作成113年憲判字第11號判決，認為本法第15條第1項第1款及相關制度設計，存在違憲疑慮，要求立法機關應於判決公告之日起2年內檢討修正<sup>2</sup>。行政院爰擬具「遺產及贈與稅法部分條文修正草案」<sup>3</sup>（下稱本草案），並於115年7月30日以院臺財字第1155016422號函請本院審議。茲就提案之相關內容進行研析，並就其性別及人權影響評估報告結果加以檢視，提出相關建議，俾供本院委員問政及審查法案參考。

## 貳、草案重點

本草案計修正6條，謹就本報告納入研析與建議修正條文摘錄修正要點如下：

- 一、修正遺產稅納稅義務人範圍，刪除遺囑執行人為遺產稅納稅義務人之規定，定明遺產稅納稅義務人依序為繼承人及受遺贈人、遺產管理人，並以被繼承人遺產為限負繳納義務；增訂被繼承人死亡前2年內贈與特定親屬之財產，按各受贈財產占遺產總額比例計算之遺產稅額，以各受贈人為納稅義務人，並以受贈財產為限負繳納義務之規定。（草案第6條）

---

<sup>1</sup> 本報告有關年分之使用，原則以民國紀年表述，惟涉及外國法制或立法例部分，改採西元紀年表述。

<sup>2</sup> 參見：憲法法庭，113年憲判字第11號判決，判決主文。

<sup>3</sup> 立法院第11屆第5會期第21次會議議案關係文書（院總第20號 政府提案第11023011號），115年8月7日印發。

二、增訂計算配偶剩餘財產差額分配請求權扣除數額時，被繼承人死亡前 2 年內贈與其配偶之財產視為被繼承人現存財產，以及納稅義務人應實際給付依民法第 1030 條之 1 規定請求權金額之財產予被繼承人之配偶，前述配偶受贈財產不得作為納稅義務人履行該給付義務之財產之規定。(草案第 17 條之 1)

三、修正申請分期繳納與實物抵繳之要件及分期繳納加計利息之利率基準，並增訂依本法核准延(分)期繳納、逾期未繳一次發單之徵收期間重新起算及繼承人得採多數決方式以遺產中之存款繳稅之情形。(草案第 30 條)

## 參、問題研析與建議

### 一、本次修法之核心爭議問題

#### (一) 擬制遺產<sup>4</sup>應由誰負擔遺產稅

##### 1. 絞殺性租稅問題

113 年憲判字第 11 號判決理由略以：立法機關以一定之財產為租稅客體課稅，並不當然侵害人民財產權。就租稅之客體劃定、稅基計算、評定或稅率設定，立法機關具有廣泛形成空間。惟租稅課徵不得根本動搖財產之存續，此為私有財產制度之前提。因此，立法機關固得課徵遺產稅，惟其就計算、評定稅基及設定稅率等事項所為規範，均不得掏空繼承權之本旨，使遺產繼承喪失意義。如因租稅課徵而使繼承人之繼承權經濟價值嚴重減損，即屬絞殺性租稅，而與比例原則有違，侵害人民財產權<sup>5</sup>。

##### 2. 「課稅利益歸屬」與「納稅義務主體」錯配之結構性問題

<sup>4</sup> 學說及實務所稱之「擬制遺產」，它不是民法上的真正遺產，而係指某些財產雖在被繼承人死亡時已不屬於其所有，但為了防止利用生前移轉財產之手段規避遺產稅，法律仍規定將這些財產「視為」遺產，併入遺產總額課徵遺產稅。遺產及贈與稅法第 15 條規定中所稱之財產，即為「擬制遺產」。

<sup>5</sup> 113 年憲判字第 11 號判決，判決理由第【38】段。

本法第15條規定，被繼承人死亡前2年內贈與配偶、子女等特定身分者之財產，應併入遺產總額課稅。究其立法意旨，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<sup>6</sup>。然實務上可能發生配偶受贈數億元財產後，再拋棄繼承，而其他繼承人未取得該筆財產，但卻必須繳納因此增加之遺產稅之不公平情況。憲法法庭認為此種獲得財產利益者與納稅義務主體錯配之情形，違反量能課稅原則。

## （二）配偶剩餘財產差額範圍之定位

### 1. 擬制遺產與剩餘財產差額之定位矛盾違反平等原則

過去財政部函釋認為「被繼承人死亡前2年內贈與配偶之財產，依遺產及贈與稅法第15條規定應併入其遺產總額課徵遺產稅，惟依民法第1030條之1規定計算剩餘財產差額分配請求權時，不得列入剩餘財產差額分配請求權範圍。」<sup>7</sup>，結果造成同一筆財產，兩種解釋，課稅時視為遺產但計算差額時又非遺產，形成定位矛盾。憲法判決認為，既然死亡前2年內贈與配偶之財產已被本法第15條擬制為遺產課稅，則在計算配偶剩餘財產差額分配請求權時，也應將該財產視為被繼承人現存財產納入計算，否則會產生不公平現象，而違反平等原則。

### 2. 楊惠欽大法官部分不同意見書

楊惠欽大法官於部分不同意見書中，針對剩餘財產差額分配制度之適用範圍與主判決產生根本分歧，其認為生前贈與與

---

<sup>6</sup> 參見：司法院釋字第622號解釋理由書。

<sup>7</sup> 參見：財政部97年1月14日台財稅字第09600410420號函。

死亡時遺留財產本質截然不同，配偶生前已合法取得之贈與財產，不應再納入剩餘財產差額分配制度中重複計算或給予扣除，否則將導致生前贈與規劃幾近無風險、防杜避稅之立法目的遭嚴重弱化，反而可能使提早受贈之配偶，比完全未受贈之配偶取得更多稅務利益，而衍生出新型態的不公平現象；基此核心立論，相較於主判決認定現行規範不足而逕指其違憲之見解，不同意見書明確主張主判決此舉實屬過度擴張剩餘財產差額分配制度之適用界線<sup>8</sup>。

### （三）總遺產稅制之結構缺陷

我國的遺產稅制係採總遺產稅制，係以被繼承人所留應稅遺產總額的多少按累進稅率計稅，稅負之高低與繼承人數及各繼承人繼承遺產金額之多寡無關<sup>9</sup>。113年憲判字第11號判決未直接否定總遺產稅制之制度正當性，而是以現行制度為前提進行審查；惟本號判決實際上已對總遺產稅制所衍生之結構性問題提出相當程度的批判。本號判決指出總遺產稅制在特殊情形下可能產生量能課稅失衡問題，另有學者在專家諮詢意見書中，亦特別從總遺產稅制之結構缺陷切入，認為現行制度容易造成租稅負擔與實際受益不對應之問題<sup>10</sup>。

## 二、財政部已訂定「被繼承人死亡前二年內贈與配偶之財產併計遺產總額課徵遺產稅稽徵作業處理原則」作為過渡機制

財政部為落實113年憲判字第11號判決意旨，在遺產及贈與稅法尚未完成修法前已訂定「被繼承人死亡前二年內贈與配偶之財產併計

<sup>8</sup> 113年憲判字第11號判決，楊惠欽大法官部分不同意見書

<sup>9</sup> 楊葉承、宋秀玲、楊智宇，《稅務法規：理論與應用》，17版，新陸書局股份有限公司，114年2月，頁429。

<sup>10</sup> 113年憲判字第11號判決，專家諮詢意見書中盛子龍教授意見書及黃俊杰教授意見書。

遺產總額課徵遺產稅稽徵作業處理原則」，其主要內容係將113年憲判字第11號判決所揭示的「受益者負擔原則」與「課稅、扣除一致評價原則」具體化。透過稅額切割、配偶單獨負擔擬制遺產稅額，以及承認擬制遺產納入剩餘財產差額分配請求權計算，修正過去「課稅時為遺產、扣除時非遺產」及「他人受益、繼承人納稅」的制度缺陷，作為未來遺產及贈與稅法修正前之過渡機制。其核心目的在於解決憲法法庭所指出的兩大違憲問題：一是配偶受贈財產所增加之遺產稅卻由其他繼承人負擔；二是擬制遺產課稅時視為遺產，計算剩餘財產差額分配請求權時卻不視為遺產之體系矛盾。

### 三、本草案第6條之立法說明將「擬制遺產」亦包含在第1項規定所稱「遺產」之範圍，恐造成體系衝突及適用爭議

本草案就第6條之立法說明第一點略以「於第一項增訂納稅義務人以被繼承人之遺產(含繼承人於繼承日前2年內受贈自被繼承人之財產)為限負繳納義務，遺產如已移轉或滅失，按被繼承人死亡時之時價負繳納義務之規定。」，將擬制遺產(繼承人於繼承日前2年內受贈自被繼承人之財產)亦包含在該項規定所稱「遺產」之範圍，恐生下列疑義：

- (一) 本草案第6條第1項規定所稱之「遺產稅納稅義務人」僅有「繼承人」、「受遺贈人」及「遺產管理人」，並不包含「擬制遺產之受贈人」，是以若將條文後半段「並以被繼承人之『遺產』為限負繳納義務，『遺產』已移轉或滅失者，按被繼承人死亡時之時價負繳納義務。」規定中所稱之「遺產」透過立法說明擴大範圍至包含「擬制遺產」，將使該項條文前半段之「主體」與後半段之「客體」出現前後不一致之情況。

(二) 若欲限制擬制遺產負擔納稅義務之範圍，本草案第6條第3項已另作規定「依第十五條第一項併入被繼承人遺產總額課稅之受贈財產，按各受贈財產占遺產總額比例計算之遺產稅額，應以受贈人為納稅義務人，『並以受贈財產為限負繳納義務，受贈財產已移轉或滅失者，按被繼承人死亡時之時價負繳納義務』，『不適用第一項規定』。」，且立法說明第三點亦針對前揭規定說明略以「為落實憲法保障平等權及財產權之意旨及現行第十五條併計課稅規定之立法目的……以各受贈人為納稅義務人發單課徵，並以受贈財產為限負繳納義務；該財產如已移轉或滅失，按被繼承人死亡時之時價負繳納義務。」

(三) 對本草案第6條第1項「遺產」範圍擴大解釋，恐衍生整部法律適用上之體系衝突

本法中使用「遺產」一詞者，並非僅限於第6條第1項有關納稅義務人責任範圍之規定。例如，第8條所定遺產稅債權保全制度，即以「遺產」作為規範客體。該條第1項前段明定：「遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。」其目的在於防止遺產於完稅前遭處分，以確保國家遺產稅債權之實現。

倘依本草案第6條第1項立法說明第一點之見解，將「遺產」解釋為除被繼承人死亡時所遺留之財產外，尚包括「繼承人於繼承日前2年內受贈自被繼承人之財產」等擬制遺產，則該擴張解釋是否亦應適用於同法其他條文所稱之「遺產」，即不無疑義。

以本法第8條第1項為例，若將該條所稱「遺產」一概解

釋為包含擬制遺產，則受處分限制之財產範圍將由被繼承人死亡時所遺留之真正遺產，擴及於被繼承人生前已完成移轉、現已歸受贈人所有之財產。如此一來，受贈人對其合法取得且已取得完整所有權之財產，亦可能受到處分限制；而違反該規定者，尚須面對本法第50條所定刑事責任，影響不可謂不大。

綜上可知，若僅因本草案第6條第1項立法說明將擬制遺產納入「遺產」概念，即認其當然適用於本法中所有以「遺產」為規範客體之規定，則可能逾越個別條文之文義範圍，並混淆不同制度設計之規範目的；惟若認為該項解釋僅適用於第6條第1項納稅義務範圍之認定，而不及於其他條文，則將導致同一法律中「遺產」一詞於不同條文具有不同內涵，進而產生體系解釋不一致之疑慮，影響法律適用之明確性及可預測性。尤其是本草案第6條第3項既已就擬制遺產受贈人之納稅義務、責任財產範圍及其法律效果另設完整規範，並明定「不適用第一項規定」，足見立法上已將真正遺產與擬制遺產分別處理。是以，本草案第6條第1項立法說明將擬制遺產納入該項所稱「遺產」範圍，除無助於條文意旨之闡明外，反而可能引發不必要之解釋爭議及體系衝突，實有畫蛇添足之嫌。

爰建議刪除立法說明第一點有關「(含繼承人於繼承日前二年內受贈自被繼承人之財產)」等文字，回歸條文文義及法體系之解釋，以維持本法中「遺產」概念之一致性，避免衍生後續法律適用爭議。

#### **四、本草案仍未完全解決「課稅利益歸屬」與「納稅義務主體」錯配之結構性問題**

本次修法係回應憲法法庭113年憲判字第11號關於死亡前2年內

贈與配偶財產所衍生之稅負歸屬問題，其核心精神在於避免由未取得財產利益之繼承人負擔他人所取得財產利益所增加之遺產稅，並落實量能課稅及受益者負擔原則。然而，若從整體遺產稅制度觀察，類似之「課稅利益歸屬」與「納稅義務主體」錯配問題，實際上並非僅存在於本法第15條擬制遺產制度，於實質課稅原則適用之案件中亦同樣可能發生，其中以著名之「觀音禪院案」<sup>11</sup>最具代表性。

於「觀音禪院案」中，被繼承人洪姓女子於94年至103年間陸續以躉繳方式購買大量人壽保險契約，並指定未辦理財團法人登記之寺廟為受益人。至其104年死亡時，仍有效存在之保單共94筆，保單權利價值約1億6,435萬元。稅捐機關認為該等安排具有藉由保險契約形式移轉資產、規避遺產稅之效果，因此依實質課稅原則，認定該資產產本質上仍屬遺產移轉之一環，將保單價值併入遺產總額課徵遺產稅。最終核定遺產總額約2億3,117萬元，遺產稅額約2,179萬元。簡言之，保險利益由寺廟取得，遺產稅卻可能落在家屬身上<sup>12</sup>。

從實質課稅原則之觀點而言，本案稽徵機關將保險契約價值納入遺產總額課稅，並非全然欠缺法律依據。蓋我國現行遺產稅制度之課稅範圍，原本即非單純以民法上財產權歸屬或形式所有權為判斷基準，而係兼採法定遺產範圍、擬制遺產制度、實質課稅原則及防杜租稅規避規範等多元機制，以避免納稅義務人透過法律形式之安排規避遺產稅負。惟本案真正值得關注之處並非課稅範圍是否得擴張至該等

<sup>11</sup> 判決詳細之事實及理由請參見：最高行政法院 111 年度上字第 837 號判決。

<sup>12</sup> Prof. Stefan Huang, 大老婆復仇、憲法判決與修法草案簡評－遺贈稅法的三重錯配結構，台灣商貿稅務法令資訊站，115 年 7 月 30 日，網址：  
[https://taiwanbiztax.info/2026/07/30/estate-tax-amendment/?fbclid=IwY2xjawTXuqBleHRuA2F1bQlXMAbicmlkETF4UGhxTm1POU5LVTF6UD1Tc3J0YwZhchBfaWQQMjIyMDM5MTc4ODIwMDg5MgABHszpXkobFSdBqH9\\_QvWJdscnD-RxPrNA7o\\_njrtINynS89koakZ2NCkT1ZF\\_\\_aem\\_sbaxU9z\\_eQfAoB VfdyZlqg](https://taiwanbiztax.info/2026/07/30/estate-tax-amendment/?fbclid=IwY2xjawTXuqBleHRuA2F1bQlXMAbicmlkETF4UGhxTm1POU5LVTF6UD1Tc3J0YwZhchBfaWQQMjIyMDM5MTc4ODIwMDg5MgABHszpXkobFSdBqH9_QvWJdscnD-RxPrNA7o_njrtINynS89koakZ2NCkT1ZF__aem_sbaxU9z_eQfAoB VfdyZlqg)，最後瀏覽日期：115 年 7 月 30 日。

保險利益，而是在於課稅範圍擴張之後，稅負最終究竟應由何人承擔的問題。具體言之，本案保險給付實際上係由寺廟取得並因而獲得完整之經濟利益；但依現行本法之納稅義務人規定，遺產稅納稅義務人卻可能仍為被繼承人之繼承人，而繼承人甚至未實際取得該筆保險利益。亦即，經濟利益歸屬者與納稅義務負擔者發生分離現象，形成由未取得利益之人負擔因他人取得財產而增加之遺產稅負的結果。此種情形與憲法法庭113年憲判字第11號所指出之問題，在本質上具有相同結構，即課稅範圍係依實質經濟利益認定，但納稅義務人之認定仍拘泥於民法上之身分關係，致使租稅負擔能力與納稅義務歸屬間欠缺合理連結，進而可能產生違反量能課稅原則及租稅公平原則之疑慮。

為避免「觀音禪院案」所出現之情形，從長遠觀之，若要徹底解決相關爭議，恐仍須重新檢討我國現行以「整體遺產」作為課稅客體，但以「繼承身分」作為納稅義務歸屬基礎之制度架構，逐步建立以實際取得財產利益者為核心之稅負分擔機制，方能真正落實量能課稅原則及避免憲法法庭所批判之「絞殺性課稅」風險。建議財政部應再深入研商將「受益者負擔原則」擴大適用範圍並將其法制化之可行性，使本草案第6條第3項之規範意旨，不僅只適用於本法第15條擬制遺產受贈人，而能一致適用於受遺贈人、保險受益人、信託受益人及其他因實質課稅而被納入遺產總額之利益取得人，以根本性的解決總遺產稅制下「課稅利益歸屬」與「納稅義務主體」錯配之結構性問題。

**五、過渡條款適用範圍過窄，恐衍生違反平等原則疑義及法律適用困難；另「至本法修正條文施行前」之文字，無規範實效，似屬贅文**

本草案第6條第5項規定：「自中華民國一百十三年十月二十八日起至本法○年○月○日修正之條文施行前發生死亡事實之案件，被繼

承人之配偶拋棄繼承或喪失繼承權者，適用第三項規定。」，此規定將適用對象限於被繼承人之配偶，且將溯及既往之時間及適用範圍限於113年10月28日起至本法修正之條文施行前發生死亡事實之案件，將產生以下疑義：

(一)「至本法○年○月○日修正條文施行前」之文字，無規範實效，似屬贅文

依本草案第6條第5項文義觀之，若暫不論及適用對象之問題，新法僅溯及適用至113年10月28日以後發生死亡事實之案件，其規範目的在處理修正條文施行前、後之案件適用問題，性質上屬過渡規定。又修正條文施行後發生被繼承人死亡事實之案件，本來就直接適用修正後第3項規定，無須依賴第5項過渡條款，是以，「至本法修正條文施行前」之文字，並未實質增加新的規範效果。

本草案第6條第5項適用情形分析表

| 被繼承人死亡時點           | 適用規定       | 備註                         |
|--------------------|------------|----------------------------|
| 113年10月27日前        | 不適用第5項     | 可以適用修正前的規定嗎？（憲法判決已宣告有違憲問題） |
| 113年10月28日至修正條文施行前 | 依第5項適用第3項  | 期間的終點似無規定之必要               |
| 修正條文施行後            | 直接適用修正後第3項 |                            |

資料來源：作者自製

綜上，若以本草案第6條第5項之文義為背景，欲達該項之規範目的，理論上只要明定：「自中華民國113年10月28日起發生死亡事實之案件……」，即已足以達成溯及適用的效果，爰此，「至本法○年○月

○日修正條文施行前」之文字，似屬贅文。

(二) 依第3項規定以擬制遺產之受贈人為納稅義務人，並不限於受贈人為被繼承人之配偶之情形

憲法法庭113年憲判字第11號所直接審查之事實背景，係涉及被繼承人於死亡前2年內贈與配偶財產，以及配偶嗣後拋棄繼承所引發之遺產稅負擔爭議，惟自判決理由觀察，其核心意旨並非僅限於處理「配偶受贈且拋棄繼承」之特殊個案，而是在闡明租稅負擔能力與納稅義務歸屬間應具備合理連結，即因受贈財產而獲得財產利益及租稅負擔能力者，應負擔相應之遺產稅負。

本草案第6條第3項已將適用範圍擴大至本法第15條第1項所列之全部受贈人，包括被繼承人之配偶、各順序繼承人及各順序繼承人之配偶等，是以，由受益者負擔遺產稅之規定，非僅適用於配偶，而及於所有因受贈財產而增加租稅負擔能力之人。惟本草案第6條第5項所定過渡條款，卻僅針對「配偶拋棄繼承或喪失繼承權」之情形始有適用，而未將其他同屬繼承人之受贈人納入適用範圍，致使相同性質案件可能產生不同法律效果。例如，被繼承人於死亡前1年贈與其子2千萬元，嗣後其子拋棄繼承權，若該案件發生於過渡期間內，依現行條文設計，由於其子並非第5項所規定之配偶，其受贈財產所增加之遺產稅負並無適用新制之依據；反之，若受贈人為配偶且拋棄繼承權，則可適用新制由受贈人負擔相應稅負。對於同樣因受贈財產取得經濟利益且同樣因拋棄繼承權而脫離繼承人身分之受贈人，若僅因其身為被繼承人之配偶或子女而產生不同

法律效果，不僅未能充分落實113年憲判字第11號所揭示之受益者負擔稅負原則，亦可能形成新的差別待遇，而衍生須再檢討其是否符合平等原則之問題。

（三）本草案第6條第5項所設期間及適用範圍之限制，會造成在部分情況下，「新法不能適用、舊法又難以適用」之法律適用困難

按憲法法庭113年憲判字第11號判決已指出，於擬制遺產受贈人拋棄繼承權或喪失繼承權之情形下，仍由其他繼承人就該受贈財產所增加之稅負負擔遺產稅，與量能課稅及平等原則有所扞格。然本草案第6條第5項卻將修正後第3項之適用範圍限於113年10月28日以後發生死亡事實之案件，在此規定下，若被繼承人於113年10月27日以前死亡，但案件於新法修正生效後，尚未核課或尚未核課確定，且其繼承人同時又為第15條第1項所定受贈人，並有拋棄繼承權或喪失繼承權情事之案件，將面臨下列困境：

1. 由於被繼承人係於113年10月27日以前死亡，不在本草案第6條第5項之適用範圍，不適用修正後新法之規定，故稽徵機關無法依修正後之第6條第3項規定，對受贈人核課遺產稅。
2. 依113年憲判字第11號判決意旨，修正前之原規定，因要求其他繼承人承擔受贈人因擬制遺產之贈與所增加之遺產稅負，已存在違憲問題，亦難再適用。
3. 因此，類此案件將形成「新法不能適用、舊法又難以適用」之法律適用困難狀態。

（四）過渡條款之適用範圍與信賴保護原則之論證

## 1. 擬制遺產受贈人之信賴利益是否值得保護之檢討

本草案第6條第5項就修正後規定之適用範圍設有過渡條款，其主要係以113年10月28日憲法法庭113年憲判字第11號判決公告日作為新舊法適用之分界點。從行政院提案說明觀之，其基本思維係認為於法律尚未明定擬制遺產受贈人為納稅義務人前，不宜逕向其課徵因受贈財產所增加之遺產稅，並考量憲法判決公告後，相關當事人已可預見未來修法方向，因此將新制適用範圍限縮於判決公告後所發生之案件。

惟從信賴保護原則之觀點進一步檢視，擬制遺產受贈人於修法前所主張之利益是否屬值得保護之信賴利益，尚非毫無疑義。蓋本法第15條第1項所列之受贈人，多數原本即同時具有繼承人身分，其於一般情形下本即屬遺產稅納稅義務人之一，並應就被繼承人遺產稅共同負責。是以，其於被繼承人死亡前2年內受有財產利益後，若仍以繼承人身分參與繼承程序，本即可能負擔相對應之遺產稅，並非原本完全不存在租稅負擔之人。其所獲得之利益，係藉由拋棄繼承權或因法定事由喪失繼承權而脫離繼承人地位，使因其受贈財產所增加之遺產稅負轉由其他未取得該財產利益之繼承人承擔之法律效果。此種情形正是憲法法庭113年憲判字第11號判決所指摘之核心問題，即實際受益者與實際負擔稅負者發生分離，導致量能課稅原則、受益者負擔原則及平等原則受到侵害。

從而，本次修法如要求該等受贈人就其受贈財產所增加之遺產稅負擔相應責任，其法律效果並非對受贈人額外課予原本不存在之租稅負擔，而係將原本因制度設計缺漏所產生之稅負

錯置現象予以矯正，使租稅負擔重新回歸至實際取得財產利益之人。換言之，受贈人所得主張之利益，實際上並非對於「免除稅捐負擔」狀態之信賴，而是對於「得透過拋棄繼承權或喪失繼承權而將稅負轉嫁予他人」效果之期待。惟此種建立於現行制度缺漏所形成之利益期待，是否屬憲法上值得保護之信賴利益，實有再予斟酌之必要。

## 2. 信賴保護原則之適用，尚須進一步檢視該利益是否具有值得保護之正當性

按信賴保護原則所保障之利益，並非人民因現行法秩序所取得之一切利益，而係人民對依法規取得之有利法律地位或可合理預期利益，於客觀上已有具體信賴表現，且其利益「具有值得保護之正當性」者，始值得保護。司法院釋字第717號解釋即明確指出，人民之信賴利益須「具有值得保護之價值」<sup>13</sup>，始受信賴保護原則保障；釋字第525號解釋亦指出「至經廢止或變更之法規有重大明顯違反上位規範情形……其信賴即不值得保護」<sup>14</sup>。是以，倘人民所信賴者並非法律所欲保障之權益，而係因制度缺漏、規範不周延或法律漏洞所衍生之反射利益，尤其是該利益之存在已造成課稅利益歸屬與納稅義務歸屬嚴重錯置，致損害量能課稅原則及租稅公平時，則其因此所受利益是否值得保護，即不無疑義。

就本件而言，受贈人所得維持之利益並非受贈財產本身，而係得藉由拋棄繼承權或喪失繼承權，使因其受贈財產所增加之遺產稅負轉由其他繼承人承擔之法律效果，其所得主張之信

<sup>13</sup> 參見：司法院釋字第717號解釋理由書。

<sup>14</sup> 參見：司法院釋字第525號解釋文。

賴利益本身即欠缺正當性，此種利益既與113年憲判字第11號所揭示之受益者負擔原則相抵觸，自難認屬信賴保護原則所欲保障之信賴利益。

綜上可知，本草案第6條第5項就新舊法適用所作之過渡規定範圍過窄，恐增加稽徵實務執行困難（例如：類似前述案例，稽徵機關將無法對拋棄繼承權或喪失繼承權之擬制遺產受贈人核課遺產稅），影響法安定性及課稅公平。爰建議過渡條款之適用對象應擴大至同屬第15條第1項所列受贈人之全部繼承人，並明定新法修正生效前發生死亡事實而尚未核課或尚未核課確定之案件，其遺產稅之核課應適用新法規定，以兼顧憲法判決意旨、租稅公平及法律安定性之要求。爰建議參照本法第10條第2項之體例，將本草案第6條第5項修正為：「本法中華民國○年○月○日修正生效前發生死亡事實而尚未核課或尚未核課確定之案件，若繼承人同屬第15條第1項規定之受贈人，且有拋棄繼承權或因法定事由喪失繼承權者，其遺產稅之核課適用修正後之第三項規定。」。

#### **六、擬制遺產納入剩餘財產差額分配請求權計算，於真正遺產不足時，恐衍生請求權履行困難及補稅爭議**

本草案第17條之1第2項及第3項規定：「依第十五條第一項第一款規定併入被繼承人遺產總額課稅之受贈財產，於計算前項配偶剩餘財產差額分配請求權之扣除數額時，視為被繼承人現存財產。」、「納稅義務人未於稽徵機關核發稅款繳清證明書或免稅證明書之日起算一年內，給付依民法第一千零三十條之一規定請求權金額之財產予被繼承人之配偶者，稽徵機關應於前述期間屆滿之次日起算五年內，就未給付部分追繳應納稅賦。前述納稅義務人應實際給付請求權金額之財

產，不得以依第十五條第一項第一款規定併入被繼承人遺產總額課稅之受贈財產作為納稅義務人履行該給付義務之財產。」；惟若出現如下案例恐衍生請求權履行困難及補稅爭議：

某甲之遺產共計約1億元（全數為婚後有償取得財產），死亡前2年內贈與配偶乙股票（為甲婚後投資所得），價值共計約2億元，某甲死亡時配偶乙之現存財產僅有該受贈之股票，計算遺產稅時，乙主張遺產總額應扣除剩餘財產差額分配請求權1億5千萬元<sup>15</sup>。

在這個案例中，被繼承人甲之遺產（不含擬制遺產）僅1億元，但計算出的剩餘財產分配請求權數額卻有1億5千萬元（ $[3\text{億}-0] \div 2 = 1.5\text{億}$ ），即使繼承人有意履行，也沒有那麼多遺產可足額給付給生存配偶。若依本草案第17條之1第3項後段規定「納稅義務人應實際給付請求權金額之財產，不得以依第十五條第一項第一款規定併入被繼承人遺產總額課稅之受贈財產作為納稅義務人履行該給付義務之財產。」，由於某甲之遺產共計僅約1億元，納稅義務人卻須給付乙剩餘財產差額分配請求權1億5千萬元，且不得以擬制遺產充作履行該給付義務之財產，是以，除非繼承人願意以固有財產作為給付標的，否則，將造成納稅義務人對配偶剩餘財產給付請求權的給付困難，若未於1年內給付，稽徵機關又會就未給付部分追繳應納稅賦。

本草案第17條之1第2項將第15條第1項第1款之受贈財產視為被繼承人現存財產，以計算配偶剩餘財產差額分配請求權，惟同條第3項後段復規定不得以該受贈財產作為履行給付義務之財產。於被繼承人實際遺留之遺產不足給付剩餘財產差額分配請求權時，將產生納稅義務人應給付給配偶之剩餘財產差額分配請求權之金額大於可實際

---

<sup>15</sup> 李家蔚，〈113年度憲判字第11號判決對遺產稅剩餘財產分配請求權履行給付之影響〉，《月旦財稅實務釋評》，總號：71，114年11月，頁14。

給付財產之情形，使納稅義務人縱有履行意願，亦可能因客觀上無足夠遺產可供給付而面臨補稅結果，縱使認為擬制遺產已登記在配偶名下，較難發生被繼承人之真正遺產不足給付之情形，但草案條文之設計邏輯，亦有互相扞格之處。

憲法法庭在113年憲判字第11號判決理由<sup>16</sup>提及「遺產之取得屬繼承人之財產增益，繼承人因有稅捐負擔能力之增益，而應以其所得之財產，負擔繳納稅捐之義務，自屬當然。惟遺產非僅具經濟價值，亦可能涉及繼承人賴以維生之生存資源，例如專供繼承人居住用之房屋及土地，或因被繼承人死亡致家計支持喪失，所需之替代經濟來源。於現行總遺產稅制下，立法機關並應充分考量個別繼承人財產權及生存權保障意旨，訂定個別繼承人負擔總體遺產稅負之合理上限。」。憲法法庭所關切的重點雖與前揭問題屬不同層面，但其背後核心的精神皆是，遺產稅之負擔，不應超過納稅義務人實際取得或可支配之財產範圍，稅負責任與實際取得財產間，必須有合理的關聯性與比例性。爰此，本文雖尊重本次修正參酌憲法法庭主判決意旨，將擬制遺產納入剩餘財產差額分配請求權計算之立法方向，惟於擬制遺產與真正遺產數額差距過大之情形，確有可能發生計算配偶之剩餘財產差額分配請求權金額，顯著超過被繼承人死亡時實際遺留遺產之數額，造成納稅義務人難以履行給付義務，甚至衍生後續補稅爭議之情形。是以，於維持本次修正架構之前提下，建議於草案第17條之1第2項增訂給付上限規定，建議修正條文為：「依第15條第1項第1款規定併入被繼承人遺產總額課稅之受贈財產，於計算前項配偶剩餘財產差額分配請求權之扣除數額時，視為被繼承人現存財產。但納稅義務人應給付配偶剩餘財產差額分配請求權之財產，以被繼承人之遺產為限負給

<sup>16</sup> 113年憲判字第11號判決，判決理由第【74】段。

付義務。」。

**七、因擬制遺產而成為納稅義務人者，其與其他納稅義務人間，可否主張以他方之課徵標的物申請繳納遺產稅或實物抵繳之疑義與建議**

**（一）遺產稅現金繳納為原則，例外得申請以實物抵繳**

本法第30條第4項規定：「遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，就現金不足繳納部分申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物一次抵繳。中華民國境內之課徵標的物屬不易變價或保管，或申請抵繳日之時價較死亡或贈與日之時價為低者，其得抵繳之稅額，以該項財產價值占全部課徵標的物價值比例計算之應納稅額為限。」，據此規定可知，遺產稅原則上應以現金繳納，實物抵繳則屬例外之繳稅方式。且只有在應納遺產稅額達新臺幣30萬元以上，且納稅義務人確有資金困難，無法一次以現金繳納稅款時，始得於法定繳納期限內，就現金不足繳納之部分，申請以中華民國境內之課徵標的物，或納稅義務人所有且易於變價及保管之實物一次抵繳稅款。

**（二）已由受贈人取得所有權之擬制遺產，可否為實物抵繳之標的**

在113年憲判字第11號判決公告後，因擬制遺產而成為納稅義務人者，其與其他納稅義務人間，可否互相主張以他方之課徵標的物申請實物抵繳，即不無疑義。按被繼承人死亡前二年內贈與特定親屬之財產，依法雖視為遺產併入遺產總額課徵遺產稅，惟該財產之所有權仍屬受贈人所有，並未因被繼承人

死亡而真正回復為遺產。此一問題，從前述財政部訂定「被繼承人死亡前二年內贈與配偶之財產併計遺產總額課徵遺產稅稽徵作業處理原則」之規定觀之，似採附條件的肯定說。該處理原則第6點第3項第2款規定：「徵收及執行：(三)分期繳納及實物抵繳：……2. 實物抵繳：(1)配偶稅單：配偶得以擬制遺產申請實物抵繳；如以被繼承人死亡時遺留之財產(以下簡稱遺產)申請實物抵繳，應經全體繼承人同意。(2)全體繼承人稅單：全體繼承人得以遺產申請實物抵繳；如以擬制遺產申請實物抵繳，應經配偶同意。」

(三) 本草案第30條第7項但書之條文文字與立法說明存在顯著落差，且未完全解決跨納稅義務人間遺產稅繳納及實物抵繳問題

本草案第30條第7項前段規定「第四項抵繳之財產為繼承人共同共有之遺產且該遺產為被繼承人單獨所有或持分共有者」得依一定多數決提出申請。同項但書規定「但所抵繳或繳納者為依第六條第三項規定以受贈人為納稅義務人之應納稅額，不適用之。」，其立法說明略以：「另鑒於修正條文第六條第三項規定，特定親屬受贈財產之遺產稅額，以受贈人為納稅義務人發單課徵，而非以全體繼承人為納稅義務人，受贈人前已取得受贈財產，如經多數繼承人同意，即可申請以遺產抵繳(繳納)該稅額，恐生侵害未同意之繼承人財產權情事，爰增訂但書，定明所抵繳或繳納者如為第六條第三項規定以受贈人為納稅義務人之應納稅額，不適用多數決規定，即特定親屬受贈財產之遺產稅額，受贈人申請以遺產抵繳(繳納)時，回歸適用民法第八百二十八條第三項規定，應經全體繼承人同意，始得為之。」，惟從條文文字及立法說明

觀之，恐存在如下之疑義：

1. 本草案第30條第7項規定，是自同條第4項規定衍生而來，但第4項規定並未處理本次修正第6條第3項規定所產生，因擬制遺產而成為納稅義務人者，其與其他納稅義務人間，可否互相主張以他方之課徵標的物申請繳納遺產稅或實物抵繳之問題，且第7項僅是繼承人依第4項規定申請抵繳時，「行使方式」的規定（採繼承人多數決或全體同意），並非規定「擬制遺產受贈人可否以遺產繳納或申請實物抵繳遺產稅」的前題問題，故不能以此作為其實體法上的基礎。是以，單純以草案第30條第7項但書「但所抵繳或繳納者為依第六條第三項規定以受贈人為納稅義務人之應納稅額，不適用之。」規定，並無法得出立法說明所述「依修正條文第六條第三項規定以受贈人為納稅義務人之應納稅額，不適用多數決規定，即特定親屬受贈財產之遺產稅額，受贈人申請以遺產抵繳（繳納）時，回歸適用民法第八百二十八條第三項規定<sup>17</sup>，應經全體繼承人同意，始得為之。」之結果，立法說明之前揭論述，顯然過於跳躍。
2. 本草案第30條第7項但書所指「不適用之」之文字，容易被解釋為，係指被繼承人死亡時遺留之財產不能用以「繳納」或「申請實物抵繳」因此次修正第6條第3項擬制遺產而成為納稅義務人者所應繳納之遺產稅，而非立法說明所述，用以繳納或申請實物抵繳時，應經全體繼承人同意。
3. 退步言之，縱使勉強認同本草案第30條第7項但書所指「不

---

<sup>17</sup> 民法第828條第3項規定：「共同共有物之處分及其他之權利行使，除法律另有規定外，應得共同共有人全體之同意。」。

適用之」之文字，係指依修正條文第6條第3項規定，以受贈人為納稅義務人之應納稅額，受贈人申請以遺產抵繳(繳納)時，應經全體繼承人同意；但此一規定，並未解決第6條第1項之納稅義務人可否以第15條第1項受贈人之受贈財產繳納遺產稅或申請實物抵繳之問題，亦未解決，如果可以抵繳，是否應經受贈人同意之問題。

4. 為便於理解，茲將繼承人及擬制遺產受贈人應繳納之遺產稅依本草案規定，可否主張以他方之課徵標的物申請繳納遺產稅或實物抵繳整理如下表，以便於理解：

依本草案規定繼承人及擬制遺產受贈人應繳納之遺產稅可否主張以他方之課徵標的物申請繳納遺產稅或實物抵繳分析表

|                  | 繼承人<br>應繳納之遺產稅                                                                                                              | 擬制遺產受贈人<br>應繳納之遺產稅                                                                                                                                                                                        |
|------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 可否以「遺產」繳納或申請實物抵繳 | <p style="text-align: center;"><b>可以</b></p> <p>依據：§30IV</p> <p>方式：§30VII，得由繼承人過半數及其應繼分合計過半數之同意，或繼承人之應繼分合計逾3分之2之同意提出申請。</p> | <p style="text-align: center;"><b>???</b></p> <p>依據：§30IV未明確規定，僅於§30VII之立法說明提及「受贈人申請以遺產抵繳(繳納)時……」，惟§30VII是繼承人依§30IV申請抵繳時，「行使方式」的規定(採繼承人多數決或全體同意)，並非規定「擬制遺產受贈人可否以遺產繳納或申請實物抵繳遺產稅」的前題問題，故不能以此作為其實體法上的基礎。</p> |

|                          |                                                                                                          |                                                                                                                       |
|--------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                          |                                                                                                          | 方式：§30VII未規定，僅規定「不適用之」。立法說明謂「受贈人申請以遺產抵繳(繳納)時，回歸適用民法第828條第3項規定，應經全體繼承人同意」，應經全體繼承人同意；惟如前述，本項僅係「行使方式」的規定，並未解決實體上可否主張之問題。 |
| 可否以「受贈財產」繳納或申請實物抵繳       | ???<br>依據：未規定                                                                                            | 可以<br>依據：§30IV                                                                                                        |
| 可否以被繼承人所遺金融機構存款繳納        | 可以<br>依據：§30IV<br>方式：§30VII，得由繼承人過半數及其應繼分合計過半數之同意，或繼承人之應繼分合計逾3分之2之同意提出申請。<br>(條文規定「以被繼承人所遺金融機構存款繳納者，亦同」) | 不可以<br>「被繼承人所遺金融機構存款」性質上亦為「遺產」，在法無明文規定下，擬制遺產受贈人不可主張以被繼承之金融機構存款繳納或申請實物抵繳其應繳納之遺產稅。                                      |
| 可否以繼承人所有易於變價及保管之實物抵繳     | 可以<br>依據：§30IV                                                                                           | ???<br>依據：未規定                                                                                                         |
| 可否以擬制遺產受贈人所有易於變價及保管之實物抵繳 | ???<br>依據：未規定                                                                                            | 可以<br>依據：§30IV                                                                                                        |

資料來源：作者自製

(四) 因擬制遺產而成為納稅義務人者，其與其他納稅義務人間，如何主張以他方之課徵標的物申請繳納或實物抵繳之修法建議

從財政部所訂定之前揭處理原則觀之，可知財政部亦意識到因擬制遺產而成為納稅義務人者，於實物抵繳時可能發生之問題，惟該規定僅規定因擬制遺產而成為納稅義務人之身分為被繼承人之「配偶」者，然依第15條第1項併入被繼承人遺產總額課稅者，其受贈人並非只有被繼承人之配偶，尚有被繼承人依民法第1138條及第1140條規定之各順序繼承人及其配偶，爰此，前揭規定未將所有可能成為納稅義務人之受贈人納入，亦有不足之處。又繼承人相互間可否主張以他方之課徵標的物申請實物抵繳，因事涉對他人財產權之限制，建議應以法律明文規定或授權由主管機關訂定<sup>18</sup>，不宜續以前揭「處理原則」之行政規則方式為之，爰建議本草案第30條增訂第5項：「第15條第1項之受贈人依第6條第3項為納稅義務人者，如有前項情形，得就現金不足繳納部分，申請以遺產繳納或抵繳遺產稅，但應經全體繼承人同意。第6條第1項之納稅義務人，如有前項情形，亦得就現金不足繳納部分，申請以第15條第1項受贈人之受贈財產繳納或抵繳遺產稅，但應經受贈人同意。」，原第5項至第8項遞移至第6項至第9項；並配合修正第6項之項次規定為：「本法中華民國○年○月○日修正之條文施行前所發生未結之案件，適用修正後之第二項至第四項規定。但依修正前之規定有利於納稅義務人者，適用修正前之規定。」。

<sup>18</sup> 參見：司法院釋字第443號解釋，有關層級化法律保留原則之論述。

## 八、為避免遺產稅債權保全漏洞，建議第8條第1項增訂擬制遺產相關規範

### （一）遺產稅債權保全制度

本法第8條第1項前段規定：「遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。贈與稅未繳清前，不得辦理贈與移轉登記。」，此規定旨在透過限制遺產分割及財產移轉之方式，保全國家遺產稅之債權，使國家稅收取得先於繼承人、受遺贈人及一般債權人的優先地位。若納稅義務人違反前揭規定，於遺產稅未繳清前，分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記，依同法第50條規定，處1年以下有期徒刑。

### （二）本法第8條第1項所稱「遺產」，是否包括擬制遺產？

按本法第8條制定之際，尚無本草案第6條第3項有關「擬制遺產受贈人為遺產稅納稅義務人」之規定，當時遺產稅納稅義務人原則上仍以繼承人、受遺贈人及遺產管理人為中心，因此無論從條文文義、立法沿革或體系解釋觀之，第8條第1項所稱「遺產」，均應係指被繼承人死亡時所遺留之財產，而不應包括被繼承人生前已完成贈與移轉，僅因防杜租稅規避目的而依法併入遺產總額課稅之擬制遺產。

其次，本法第8條所定遺產處分限制並非單純行政管理措施，違反者依同法第50條規定尚可能負擔刑事責任。基於罪刑法定主義及法律明確性原則，涉及刑罰構成要件之法規範應採嚴格解釋，而不得採類推適用或擴張解釋方式，增加人民之刑事責任。故在法律未有明文規定之情形下，不宜僅因第15條將部分生前贈與財產視為遺產課稅，即進一步認定第8條第1項所

稱「遺產」當然包含擬制遺產。是以，第8條第1項現行規定所稱之「遺產」，解釋上應不包含擬制遺產。

(三) 第8條第1項若將擬制遺產納入，可填補遺產稅債權保全制度上之漏洞

本草案第6條第3項既已規定擬制遺產之受贈人為遺產稅納稅義務人，且以受贈財產為限負繳納義務，則受贈財產已成為國家實現遺產稅債權之主要責任財產。倘於遺產稅尚未繳清前，受贈人得自由移轉、處分、設定負擔或減損該受贈財產，而不受第8條第1項之限制，將導致國家雖對受贈人享有稅捐債權，卻缺乏相應之保全機制，甚至可能因責任財產流失而無法實現稅捐債權。如此一來，真正遺產受第8條保全制度規範，而擬制遺產卻不受任何保全限制，對於同屬遺產稅稅基來源之財產形成差別待遇，顯與遺產稅債權保全制度之立法目的未盡相符。

是故，本問題宜區分「解釋論」與「立法論」加以處理。解釋論上，第8條第1項所稱「遺產」尚難認為包含擬制遺產；惟立法論上，為避免因本草案第6條第3項新增擬制遺產受贈人納稅義務制度後所產生之稅捐保全漏洞，並使遺產稅債權保全機制與納稅義務規範相互配合，實有必要增訂擬制遺產之保全規定，以確保國家遺產稅債權之實現。

(四) 為填補遺產稅債權保全制度漏洞之立法建議

按本法第8條第1項規定，係為保全國家遺產稅債權，避免納稅義務人於遺產稅核課及繳納完成前，先行處分遺產而致稅捐債權無法實現。惟現行規定僅禁止分割遺產、交付遺

贈及辦理移轉登記，對於設定抵押權及地上權等負擔行為，及以信託方式移轉財產管理及處分權限之情形，並無明文限制。實務上如於遺產稅未繳清前，就遺產設定負擔或辦理信託，雖未發生所有權移轉之效果，仍可能使遺產價值減損並降低後續執行效益，或增加稅捐機關保全及執行遺產稅債權之困難，影響遺產稅債權保全制度之功能，爰增訂禁止設定負擔及信託之規定，以周全遺產稅債權保全機制。

又依本法第15條第1項規定併入被繼承人遺產總額課稅之受贈財產，雖非民法上之真正遺產，然本法既將其納入遺產稅課徵範圍，且於第6條第3項明定受贈人為遺產稅納稅義務人，並以受贈財產為限負繳納義務，則該受贈財產已成為國家實現遺產稅債權之責任財產。倘於遺產稅未繳清前，受贈人得自由移轉、設定負擔或辦理信託，而不受任何保全限制，將造成國家遺產稅債權保全制度之漏洞，非但不利稅捐債權之確保，且會與前述真正遺產之保全規定形成規範不一致之差別待遇。爰此，為避免遺產稅債權保全漏洞，建議於第8條第1項增訂擬制遺產相關規範，惟若採本報告建議，須另行提案，建議條文為：「遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈、辦理移轉登記、設定負擔或信託；依第15條第1項規定併入被繼承人遺產總額課稅之受贈財產，於遺產稅未繳清前，亦不得辦理移轉登記、設定負擔或信託。贈與稅未繳清前，不得辦理贈與移轉登記。但依第四十一條規定，於事前申請該管稽徵機關核准發給同意移轉證明書，或經稽徵機關核發免稅證明書、不計入遺產總額證明書或不計入贈與總額證明書者，不在此限。」。

### 九、擬制遺產受贈人納入遺產稅納稅義務人後，相關財產查調配套規定亦應一併檢討修正

本次修正草案增訂第6條第3項，將依本法第15條第1項規定併入被繼承人遺產總額課稅之受贈人納為遺產稅納稅義務人，並以其受贈財產為限負繳納義務。惟現行遺產稅申報及財產查調相關配套規定，仍係以傳統遺產稅納稅義務人體系為前提設計，主要以配偶、繼承人、遺囑執行人及遺產管理人作為得申請查詢被繼承人財產資料之對象，而未考量擬制遺產受贈人於修法後亦將成為遺產稅納稅義務人之情形。例如，「遺產稅納稅義務人查詢被繼承人財產參考資料作業要點」第4點第1項第1款第1目及「稽徵機關單一窗口受理查詢被繼承人金融遺產資料作業要點」第4點第4項第3款第1目規定，均係以配偶或民法第1138條所定第一順位繼承人為申請人，其餘繼承人則須另行檢附繼承系統表辦理查詢。而依本次修正內容，擬制遺產之受贈人未必為配偶或繼承人，尚可能包括本法第15條第1項第3款所規定之「各順序繼承人之配偶」，因此該等受贈人雖依本草案第6條第3項為遺產稅納稅義務人，依前述兩個作業要點，卻未必當然具備申請查詢被繼承人財產參考資料及金融遺產資料之資格或程序依據。

按擬制遺產之受贈人既已成為法定遺產稅納稅義務人，對於遺產稅之核定、徵收及執行程序即具有直接之法律上利害關係。其雖非繼承人，仍有必要於履行或爭執其納稅義務之範圍內，取得與稅捐債務相關之遺產資訊，以確認欠稅金額、其他納稅義務人之繳納情形及是否存在得作為稅款來源之遺產；否則法律一方面課予其納稅義務，另一方面卻不賦予其取得履行義務所需資訊之權利，恐使其難以有效行使程序上防禦權及維護自身合法權益。

綜上，為配合本草案第6條第3項修正內容，允宜明定負遺產稅納稅義務之擬制遺產受贈人，得於履行其納稅義務所必要之範圍內申請查詢被繼承人財產參考資料及金融遺產資料，以兼顧租稅公平、程序保障及課稅制度之周延性。爰建議財政部應併同檢討修正「遺產稅納稅義務人查詢被繼承人財產參考資料作業要點」及「稽徵機關單一窗口受理查詢被繼承人金融遺產資料作業要點」等相關規定。

## 十、法案性別與人權影響評估

依行政院所屬各機關主管法案報院審查應注意事項第 3 點規定：「各機關研擬法案，除應遵照『中央行政機關法制作業應注意事項』之規定辦理外，應切實注意下列各款規定：……（四）法案衝擊影響層面及其範圍，包括成本、效益及對人權之影響等，應有完整之評估。（五）除廢止案外，應進行性別影響評估。……」，草案主管機關已填報法案、人權及性別影響評估表（詳如附錄）。

經初步檢視，在性別影響評估部分，本草案內容之執行方式無因性別、性傾向或性別認同不同而有差異，對於性別對象及執行方式並無區別，故就不同性別、性傾向或性別認同者亦不會產生不同結果。在人權影響評估部分，本草案亦無違反公民與政治權利國際公約、經濟社會文化權利國際公約等內容，爰草案符合憲法、國際規範、性別平等政策綱領等要求，並符合憲法有關人民權利之規定、公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約。

## 肆、結論

本草案內容主要因憲法法庭作成 113 年憲判字第 11 號判決，認為本法第 15 條第 1 項第 1 款及相關制度設計，存在違憲疑慮，要求立法機關應於判決公告之日起 2 年內檢討修正。茲就行政院提案相關內容進行研析，並就其性別及人權影響評估報告結果加以檢視，提出

相關建議如下，俾供委員於問政及審查法案參考：

- 一、本草案第 6 條第 1 項之立法說明將「擬制遺產」亦包含在該項規定所稱「遺產」之範圍，恐造成體系衝突及適用爭議。
- 二、本草案仍未完全解決「課稅利益歸屬」與「納稅義務主體」錯配之結構性問題。
- 三、因擬制遺產而成為納稅義務人者，其與其他納稅義務人間，可否主張以他方之課徵標的物申請繳納遺產稅或實物抵繳之疑義與建議。
- 四、過渡條款適用範圍過窄，恐衍生違反平等原則疑義及法律適用困難；另「至本法修正條文施行前」之文字，無規範實效，似屬贅文
- 五、擬制遺產納入剩餘財產差額分配請求權計算，於真正遺產不足時，恐衍生請求權履行困難及補稅爭議，建議增訂給付上限規定。
- 六、為避免遺產稅債權保全漏洞，建議第 8 條第 1 項增訂擬制遺產相關規範。
- 七、擬制遺產受贈人納入遺產稅納稅義務人後，相關財產查調配套規定亦應一併檢討修正。

## 伍、條文對照表

行政院函送本院審議之「遺產及贈與稅法部分條文修正草案」，共計修正6條。本報告經研析後，建議修正3條（第6條、第17條之1、第30條）；另提出其他本法建議修正條文1條（第8條）。茲就相關條文建議修正情形，臚列條文對照表如下：

### 一、行政院提案修正條文

遺產及贈與稅法部分條文修正草案條文對照表

| 行政院提案條文                                                                                                                                                                                                                                   | 本報告建議條文                                                                                                                                                                                                                                   | 現行條文                                                                                                                                                                                                             | 說明                                                                                                                                                                                        |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>第六條 遺產稅之納稅義務人為繼承人及受遺贈人，無繼承人者，為遺產管理人，<u>並以被繼承人之遺產為限負繳納義務，遺產已移轉或滅失者，按被繼承人死亡時之時價負繳納義務。</u></p> <p>應選定遺產管理人<u>之案件</u>，於死亡發生之次日起算六個月內未經選定呈報法院者，或因特定原因不能選定者，稽徵機關得依家事事件法之規定，聲請法院選任遺產管理人。</p> <p>依第十五條第一項併入被繼承人遺產總額課稅之受贈財產，按各受贈財產占遺產總額比例計算</p> | <p>第六條 遺產稅之納稅義務人為繼承人及受遺贈人，無繼承人者，為遺產管理人，<u>並以被繼承人之遺產為限負繳納義務，遺產已移轉或滅失者，按被繼承人死亡時之時價負繳納義務。</u></p> <p>應選定遺產管理人<u>之案件</u>，於死亡發生之次日起算六個月內未經選定呈報法院者，或因特定原因不能選定者，稽徵機關得依家事事件法之規定，聲請法院選任遺產管理人。</p> <p>依第十五條第一項併入被繼承人遺產總額課稅之受贈財產，按各受贈財產占遺產總額比例計算</p> | <p>第六條 遺產稅之納稅義務人如左：<br/> <u>一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。</u><br/> <u>二、無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。</u><br/> <u>三、無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定遺產管理人。</u><br/> <u>其應選定遺產管理人，於死亡發生之日起六個月內未經選定呈報法院者，或因特定原因不能選定者，稽徵機關得依非訟事件法之規定，申請法院指定遺產管理人。</u></p> | <p>行政院說明：</p> <p>一、考量遺產繼承實務發生遺囑真偽不明、家(民)事法院裁定遺囑執行人於爭訟確定前不得執行職務、遺囑執行人怠於執行職務致遺產價值減損及實質不利於繼承人之情形，屢生爭議，且現行以遺囑執行人為納稅義務人之案件，繼承人及受遺贈人對遺產稅之核定不服，尚無從為申請復查之適格當事人，復以不論案件是否有遺囑執行人，宜賦予繼承人及受遺贈人納稅義務</p> |

|                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><u>之遺產稅額，應以受贈人為納稅義務人，並以受贈財產為限負繳納義務，受贈財產已移轉或滅失者，按被繼承人死亡時之時價負繳納義務，不適用第一項規定。</u></p> <p><u>有遺囑執行人之案件，得由遺囑執行人代第一項及前項納稅義務人辦理申報、繳納遺產稅及申請復查相關事項。</u></p> <p><u>自中華民國一百十三年十月二十八日起至本法○年○月○日修正之條文施行前發生死亡事實之案件，被繼承人之配偶拋棄繼承或喪失繼承權者，適用第三項規定。</u></p> | <p>之遺產稅額，應以受贈人為納稅義務人，並以受贈財產為限負繳納義務，受贈財產已移轉或滅失者，按被繼承人死亡時之時價負繳納義務，不適用第一項規定。</p> <p>有遺囑執行人之案件，得由遺囑執行人代第一項及前項納稅義務人辦理申報、繳納遺產稅及申請復查相關事項。</p> <p>本法中華民國○年○月○日修正生效前發生死亡事實而尚未核課或尚未核課確定之案件，若繼承人同屬第十五條第一項規定之受贈人，且有拋棄繼承權或因法定事由喪失繼承權者，其遺產稅之核課適用修正後之第三項規定。</p> |  | <p>人身分，俾利辦理遺產稅申報、繳納及提起行政救濟等，落實憲法保障財產權之意旨；另民法第一千一百七十七條、第一千一百七十八條及第一千一百七十九條規定，繼承開始時，繼承人之有無不明者，由親屬會議選定或利害關係人、檢察官聲請法院選任遺產管理人，並由遺產管理人為保存遺產必要之處置、清償債權或交付遺贈物等職務，爰修正第一項，刪除遺囑執行人為納稅義務人之規定，定明遺產稅納稅義務人為繼承人及受遺贈人，無繼承人者，為遺產管理人。又我國採總遺產稅制，就被繼承人死亡時所遺財產課稅，由納稅義務人以被繼承人之遺產為限負繳</p> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|--|--|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  | <p>納義務，爰參酌民法第一千一百四十八條、第一千一百四十八條之一規定、財政部一百零一年三月八日台財稅字第一〇〇〇〇六〇八四四〇號函及最高法院一百零一年度台抗字第七七八號民事裁定，於第一項增訂納稅義務人以被繼承人之遺產（含繼承人於繼承日前二年內受贈自被繼承人之財產）為限負繳納義務，遺產如已移轉或滅失，按被繼承人死亡時之時價負繳納義務之規定。</p> <p>二、為符實際並配合稽徵機關依家事事件法第一百三十六條規定，聲請法院選任遺產管理人，第二項酌作文字修正。</p> <p>三、為符合憲法法庭一百十三年憲判字第十一號判決（以下簡稱本判決）意旨，</p> |
|--|--|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|--|--|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  | <p>           避免繼承人須<br/>           以其繼承之遺<br/>           產繳納被繼承<br/>           人死亡前二年<br/>           內贈與現行第<br/>           十五條第一項<br/>           所列特定親屬<br/>           財產(以下簡稱<br/>           特定親屬受贈<br/>           財產)之遺產<br/>           稅,並考量現行<br/>           特定親屬受贈<br/>           財產依現行第<br/>           十五條規定併<br/>           計遺產課稅,係<br/>           為避免被繼承<br/>           人藉生前贈與<br/>           規避死後遺產<br/>           稅,爰將該等財<br/>           產視為被繼承<br/>           人之遺產,依此<br/>           立法意旨,在總<br/>           遺產稅制下,特<br/>           定親屬受贈財<br/>           產視為遺產課<br/>           徵遺產稅,依現<br/>           行第十條第一<br/>           項規定,其財產<br/>           價值係以被繼<br/>           承人死亡時之<br/>           時價為準,其相<br/>           對應之遺產<br/>           稅,應以受贈財<br/>           產為限負繳納<br/>           義務,受贈財產<br/>           如已移轉或減<br/>           失,自應按被繼<br/>           承人死亡時之<br/>           時價負繳納義<br/>           務,使計稅與徵<br/>           稅之基準一<br/>           致,並與第一項         </p> |
|--|--|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|--|--|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  | <p>遺產已移轉或滅失情形之處理方式相同，以符公允，此與民法第一千一百四十八條之一規定係為確保被繼承人之債權人之權益而設，受贈財產如已移轉或滅失，其價額依贈與時之價值計算，尚有不同；為落實憲法保障平等權及財產權之意旨及現行第十五條併計課稅規定之立法目的，並化解實務執行之爭議，增訂第三項，定明特定親屬受贈財產併入被繼承人遺產總額課稅者，稽徵機關應按各受贈財產占遺產總額比例計算之遺產稅額，以各受贈人為納稅義務人發單課徵，並以受贈財產為限負繳納義務；該財產如已移轉或滅失，按被繼承人死亡時之時價負繳納義務。換言之，受贈財產之遺產稅額既以</p> |
|--|--|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|--|--|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  | <p>各受贈人為納稅義務人，則不論受贈人是否拋棄繼承、喪失繼承權或非屬法定繼承人，稽徵機關均應對渠等發單課徵。以遺產總額新臺幣(下同)五千萬元【含被繼承人死亡前二年內贈與其配偶之財產(以下簡稱配偶受贈財產)一千萬元】，全案遺產稅額二百萬元為例，配偶受贈財產之遺產稅額四十萬元【<math>200 \text{ 萬元} \times (1,000 \text{ 萬元} \div 5,000 \text{ 萬元})</math>】，應向被繼承人之配偶發單課徵。</p> <p>四、民法第一千二百十六條規定，繼承人於遺囑執行人執行職務中，不得處分與遺囑有關之遺產，並不得妨礙其職務之執行；同法第一千二百十五條規定，遺囑執行人管理遺產，為職務上之必要行為，視為繼承人之代理；又現行</p> |
|--|--|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|--|--|--|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  | <p>第八條規定，遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。為兼顧遺囑執行人代納稅義務人繳清遺產稅，有利依遺囑執行職務，爰增訂第四項，定明有遺囑執行人之案件，得由遺囑執行人代第一項及第三項納稅義務人辦理申報、繳納遺產稅及申請復查相關事項；惟遺產稅之申報及繳納，依法均應由納稅義務人為之，增訂第四項僅賦予遺囑執行人得代納稅義務人辦理遺產稅申報及繳納等法定權限，以利其依遺囑執行職務，並不因此改變納稅義務人原應負擔之申報及繳納義務，爰倘遺囑執行人代為申報時有短（漏）報情事，仍應以納稅義務人為處罰對象，並審視個案情節有無構成違章處罰</p> |
|--|--|--|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|--|--|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  | <p>要件。</p> <p>五、鑒於本判決宣告，如被繼承人之配偶拋棄繼承或喪失繼承權，尚不得於法律未明定該配偶為納稅義務人時，逕向該配偶課徵其受贈財產之遺產稅，至該配偶是否及如何負擔遺產稅，應由立法機關於檢討修正相關規定時，併同審酌。爰被繼承人配偶應得預見修法時，將併就本屬其應納之遺產稅(即其受贈財產占遺產總額比例計算之遺產稅額)填補課徵法據，不論其是否拋棄繼承或喪失繼承權，稽徵機關均將依法對其發單課徵，否則無異於鼓勵被繼承人或其配偶於修法空窗期學習模倣本判決揭示之案情，藉拋棄繼承脫免稅負，對未拋棄繼承且未喪失繼承權之守法納稅配偶而言，尚不公</p> |
|--|--|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|--|--|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  | <p>平，不符本判決所揭示之租稅公平原則及憲法第七條保障平等權之意旨，亦使現行第十五條併計課稅防止避稅規定之法律效果，因人民私法上之選擇遭割裂適用（將因配偶私法上是否拋棄繼承或喪失繼承權而影響能否對其開徵擬制遺產之稅負），有害整體租稅秩序之安定。為避免納稅義務人藉學習模倣取巧規避稅負，並使受有財產利益者負擔本屬其應納之遺產稅，及使判決後修法前之課稅秩序與修法後之課稅秩序一致，爰增訂第五項，定自一百一十三年十月二十八日（即本判決公告之日）起至本法〇年〇月〇日修正之條文施行前發生死亡事實之案件，被繼承人之配偶拋棄繼承或喪失繼承權</p> |
|--|--|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|--|--|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  | <p>者，應適用第三項規定。</p> <p>六、又我國遺產稅採申報核定制，修正條文第二十三條規定納稅義務人應辦理遺產稅申報，爰第一項及第三項規定之納稅義務人應共同申報遺產稅，並依本法施行細則第二十二條第一項但書規定可由一人出面申報，視同全體已申報，併予敘明。</p> <p><b>本報告說明：</b></p> <p>一、第三項既已就擬制遺產受贈人之納稅義務、責任財產範圍及其法律效果另設完整規範，並明定「不適用第一項規定」，足見立法上已將真正遺產與擬制遺產分別處理。是以，立法說明第一點將擬制遺產納入第一項所稱「遺產」範圍，除無助於條文意旨之闡明外，反而可能引發不必要之解釋爭議及體系衝突，實有畫蛇添足之</p> |
|--|--|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|--|--|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  | <p>嫌。爰建議刪除立法說明第一點「(含繼承人於繼承日前二年內受贈自被繼承人之財產)」等文字，回歸條文文義及法體系之解釋，以維持遺產及贈與稅法中「遺產」概念之一致性，避免衍生後續法律適用爭議。</p> <p>二、第五項就新舊法適用所作之過渡規定，將適用範圍作了一定程度的限縮，恐增加稽徵實務執行困難（例如：將被繼承人於一百十三年時月二十七日以前死亡之案件全面排除適用，於特定情況下，稽徵機關將無法對拋棄繼承權或喪失繼承權之擬制遺產受贈人核課遺產稅），影響法安定性及課稅公平。爰建議過渡條款之適用對象應擴大至同屬第十五條第一項所列受贈人之全部繼承人，並明定</p> |
|--|--|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                           | 新法修正生效前發生死亡事實而尚未核課或尚未核課確定之案件，其遺產稅之核課應適用新法規定，以兼顧憲法判決意旨、租稅公平及法律安定性之要求。                                                                                                                                                              |
| <p>第十七條之一 被繼承人之配偶依民法第一千零三十條之一規定主張配偶剩餘財產差額分配請求權者，納稅義務人得向稽徵機關申報自遺產總額中扣除。</p> <p><u>依第十五條第一項第一款規定併入被繼承人遺產總額課稅之受贈財產，於計算前項配偶剩餘財產差額分配請求權之扣除數額時，視為被繼承人現存財產。</u></p> <p>納稅義務人未於稽徵機關核發稅款繳清證明書或免稅證明書之日起算一年內，給付依民法第一千零三十條之一規定請求權金額之財產予被繼承人之配偶者，稽徵機關應於前述</p> | <p>第十七條之一 被繼承人之配偶依民法第一千零三十條之一規定主張配偶剩餘財產差額分配請求權者，納稅義務人得向稽徵機關申報自遺產總額中扣除。</p> <p><u>依第十五條第一項第一款規定併入被繼承人遺產總額課稅之受贈財產，於計算前項配偶剩餘財產差額分配請求權之扣除數額時，視為被繼承人現存財產。但納稅義務人應給付配偶剩餘財產差額分配請求權之財產，以被繼承人之遺產為限負給付義務。</u></p> <p>納稅義務人未於稽徵機關核發稅款繳清證明書或免稅證明書之日起算一年</p> | <p>第十七條之一 被繼承人之配偶依民法第一千零三十條之一規定主張配偶剩餘財產差額分配請求權者，納稅義務人得向稽徵機關申報自遺產總額中扣除。</p> <p>納稅義務人未於稽徵機關核發稅款繳清證明書或免稅證明書之日起一年內，給付該請求權金額之財產予被繼承人之配偶者，稽徵機關應於前述期間屆滿之翌日起五年內，就未給付部分追繳應納稅賦。</p> | <p>行政院說明：</p> <p>一、第一項未修正。</p> <p>二、依本判決意旨，就配偶剩餘財產差額分配請求權扣除額之計算，增訂第二項規定：</p> <p>(一)現行第十五條第一項第一款配偶受贈財產既併入被繼承人遺產總額課稅，納稅義務人列報配偶剩餘財產差額分配請求權扣除額，亦應依本判決意旨，將配偶受贈財產視為被繼承人現存財產，俾利配偶因共同家計所生之經濟貢獻在遺產稅制中受到充分評價，爰增訂第二項，定明配偶受贈財產視為被繼承人現存財產，</p> |

|                                                                                                                         |                                                                                                                                                       |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>期間屆滿之<u>次日</u>起算五年內，就未給付部分追繳應納稅賦。<u>前述納稅義務人應實際給付請求權金額之財產，不得以依第十五條第一項第一款規定併入被繼承人遺產總額課稅之受贈財產作為納稅義務人履行該給付義務之財產。</u></p> | <p>內，給付依民法第一千零三十條之一規定請求權金額之財產予被繼承人之配偶者，稽徵機關應於前述期間屆滿之次日起算五年內，就未給付部分追繳應納稅賦。前述納稅義務人應實際給付請求權金額之財產，不得以依第十五條第一項第一款規定併入被繼承人遺產總額課稅之受贈財產作為納稅義務人履行該給付義務之財產。</p> |  | <p>不受配偶依民法第一千零三十條之一規定請求權金額之限制，以合理對稱增加可扣除之金額。舉例說明如下，被繼承人實際剩餘財產四千萬、配偶受贈財產一千萬元（該財產為被繼承人婚後取得，且無民法第一千零三十條之一第一項但書規定情事）及配偶實際剩餘財產二千五百萬元，依民法第一千零三十條之一規定，配偶依民法該條得請求剩餘財產差額七百五十萬元【<math>(4,000 \text{ 萬元} - 2,500 \text{ 萬元}) \div 2</math>】，惟依本判決意旨，將前開配偶受贈財產視為被繼承人現存財產，得列報該請求權扣除額為一千二百五十萬元【<math>(4,000 \text{ 萬元} + 1,000 \text{ 萬元} - 2,500 \text{ 萬元}) \div 2</math>】。</p> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|--|--|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  | <p>(二)另被繼承人之配偶以外之特定親屬受贈財產，與本判決意旨將配偶受贈財產視為被繼承人現存財產，以在稅制充分反映配偶共同家計所生經濟貢獻之情形有別，爰於計算配偶剩餘財產差額分配請求權扣除數額時，被繼承人之配偶以外之特定親屬受贈財產自不得視為被繼承人現存財產，計算可扣除之金額。</p> <p>三、現行第二項移列第三項並增訂相關規定，說明如下：</p> <p>(一)現行第二項有關納稅義務人未給付依民法第一千零三十條之一規定請求權金額之財產予被繼承人之配偶，稽徵機關應就未給付部分追繳遺產稅之規定，係為防杜納稅義務人藉行使該請求權列報扣除額，規避或減少</p> |
|--|--|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|--|--|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  | <p>納稅義務情形，且於計算繼承人應實際給付依民法該條規定請求權金額時，並未納入配偶受贈財產。</p> <p>(二)配合增訂第二項規定，考量納稅義務人列報該扣除額時於遺產稅之評價，與第三項防杜未依民法第一千零三十條之一給付情形有別，爰第三項酌作文字修正，並於後段增訂納稅義務人應實際依民法第一千零三十條之一條規定之請求權金額，給付財產予被繼承人之配偶，而配偶受贈財產不得作為納稅義務人履行前開民法該條給付義務財產之規定。</p> <p>(三)承前例，繼承人應實際給付依民法第一千零三十條之一規定請求權金額七百五十萬元之財產予被繼承人之配偶，尚非須給付依本判決意旨計算</p> |
|--|--|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|                                                                                                         |                |                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                         |                |                                                                                                         | <p>之扣除額金額一千二百五十萬元之財產予被繼承人之配偶，爰不得以配偶受贈財產一千萬元作為履行前開民法規定給付義務之財產。</p> <p><b>本報告說明：</b></p> <p>依第二項及第三項規定，若出現被繼承人實際遺留之遺產不足給付剩餘財產差額分配請求權時，將產生納稅義務人應給付給配偶之剩餘財產差額分配請求權之金額大於可實際給付財產之情形，使納稅義務人縱有履行意願，亦可能因客觀上無足夠遺產可供給付，而衍生請求權履行困難及補稅爭議。爰建議於第二項增訂給付上限規定。</p> |
| <p>第二十三條 被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之次日起算六個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。但依第六條第二項規定由稽徵機關聲請法院選任遺產管理人，自法院</p> | <p>（無修正意見）</p> | <p>第二十三條 被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起六個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。但依第六條第二項規定由稽徵機關申請法院指定遺產管理人者，自法院指</p> | <p>一、參據財政部六十五年一月十五日台財稅第三〇二八四號函，於第一項本文定明遺產稅申報期間之計算應自被繼承人死亡之次日起算；另配合修正條文第六條第二項有關稽徵機關依家事</p>                                                                                                                                                        |

|                                                                                                                                                                                                                                                    |  |                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><u>選任遺產管理人</u>之次日起算。</p> <p>被繼承人為經常居住中華民國境外之中華民國國民或非中華民國國民死亡時，在中華民國境內遺有財產者，應向中華民國中央政府所在地之主管稽徵機關辦理遺產稅申報。</p> <p><u>被繼承人死亡後始經法院確定判決或與確定判決同一效力之文書確定為其所有之財產，納稅義務人應自判決確定或文書作成之次日起算六個月內，就該財產補申報遺產稅，並按其是否在前述期間內補申報，依稅捐稽徵法第二十二條第一款或第二款規定起算核課期間。</u></p> |  | <p>定遺產管理人之日起算。</p> <p>被繼承人為經常居住中華民國境外之中華民國國民或非中華民國國民死亡時，在中華民國境內遺有財產者，應向中華民國中央政府所在地之主管稽徵機關辦理遺產稅申報。</p> | <p>事件法聲請法院選任遺產管理人規定，將原但書規定酌作文字修正。</p> <p>二、第二項未修正。</p> <p>三、考量被繼承人死亡時權屬尚有爭議之財產，或被繼承人死亡後，繼承人始與他人發生被繼承人財產權屬爭議，難以期待納稅義務人於第一項所定期限內申報遺產稅，稽徵機關亦無從得知該財產係屬遺產而依法行使核課權，現行係於本法施行細則第二十一條之一規定，被繼承人死亡後始經法院判決為其所有之財產，納稅義務人應自判決之日起六個月內補申報遺產稅。為保障納稅義務人權益及維護租稅公平，並符租稅法律主義，爰增訂第三項，將前揭本法施行細則規定提升至法律位階，並參酌前開財政部六十五年一月十</p> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|--|--|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  | <p>五日函意旨，定明被繼承人死亡後始經法院判決或與確定判決同一效力之文書(例如：法院訴訟上和解或調解等)確定為其所有之財產，納稅義務人應自判決確定或文書作成之次日起算六個月內就該財產補申報遺產稅，而非適用第一項申報期間規定。該被繼承人遺產稅案件所涉核課期間長短及核課期間之起算，應按納稅義務人依第一項規定申報遺產稅情形，依稅捐稽徵法第二十一條及第二十二條規定辦理；至納稅義務人依第三項規定補申報遺產稅情形，不問該產權爭議是否於依第一項規定申報適用之核課期間內發生，其核課期間之起算，以是否依限補申報，按稅捐稽徵法第二十二條第一款或</p> |
|--|--|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|--|--|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  | <p>第二款規定，起算該補申報遺產稅之核課期間，以維徵納雙方權益之均衡。舉例說明：被繼承人一百十四年一月一日死亡，納稅義務人同年月二十日辦理遺產稅申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐情形，依稅捐稽徵法第二十一條第一項第一款及第二十二條第一款規定，其核課期間為五年，並自一百十四年一月二十日起算；嗣繼承人於一百十九年六月一日發現被繼承人生前將某筆土地借名登記於他人名下，並向該他人提告索還，經法院於一百二十年六月一日判決確定為被繼承人所有，納稅義務人應依第三項規定，自判決確定之次日起算六個月內（自一百二十年六月二十日起至同年十</p> |
|--|--|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|                                                                                                           |         |                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                           |         |                                                                                                          | <p>二月一日止)就該筆土地補申報遺產稅,因本案納稅義務人前已如期(被繼承人死亡之次日起六個月內)辦理遺產稅申報,該被繼承人遺產稅案件之核課期間為五年,爰應依第三項規定補申報遺產稅之財產,其核課期間亦為五年,並視納稅義務人是否於應補申報期間內辦理申報,適用稅捐稽徵法第二十二條第一款或第二款規定,自申報日或申報期間屆滿之次日(一百二十年十二月二日)起算此部分之五年核課期間。</p> |
| <p>第二十六條 遺產稅或贈與稅納稅義務人具有正當理由不能如期申報者,應於本法規定申報期限屆滿前,以書面申請延長之。</p> <p>前項申請延長期限以三個月為限。但因不可抗力或其他有特殊之事由者,得由稽</p> | (無修正意見) | <p>第二十六條 遺產稅或贈與稅納稅義務人具有正當理由不能如期申報者,應於前三條規定限期屆滿前,以書面申請延長之。</p> <p>前項申請延長期限以三個月為限。但因不可抗力或其他有特殊之事由者,得由稽</p> | <p>一、現行本法有關申報期限之規定,計修正條文第二十三條、現行第二十四條、第二十四條之一及第二十五條共四條,為期周延及因應未來可能增修申報期限規定,將第一項「前三條規定</p>                                                                                                       |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 徵機關視實際情形核定之。                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 徵機關視實際情形核定之。                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 限期」修正為「本法規定申報期限」。<br>二、第二項未修正。                                                                                                                                                                                                                                             |
| <p>第三十條 遺產稅及贈與稅納稅義務人，應於稽徵機關送達核定納稅通知書之次日起算二個月內，繳清應納稅款；必要時，得於限期內申請稽徵機關核准延期二個月。</p> <p>遺產稅或贈與稅納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，向該管稽徵機關申請，分十八期以內繳納，每期間隔以不超過二個月為限；<u>納稅義務人對核准分期繳納之任何一期應納稅捐，未如期繳納者，依稅捐稽徵法第二十七條規定辦理。</u></p> <p>經申請分期繳納者，應自繳納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依各年度一月一日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，<u>按日加計利息，一併徵收。</u></p> <p>遺產稅或贈與稅應納稅額在</p> | <p>第三十條 遺產稅及贈與稅納稅義務人，應於稽徵機關送達核定納稅通知書之次日起算二個月內，繳清應納稅款；必要時，得於限期內申請稽徵機關核准延期二個月。</p> <p>遺產稅或贈與稅納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，向該管稽徵機關申請，分十八期以內繳納，每期間隔以不超過二個月為限；<u>納稅義務人對核准分期繳納之任何一期應納稅捐，未如期繳納者，依稅捐稽徵法第二十七條規定辦理。</u></p> <p>經申請分期繳納者，應自繳納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依各年度一月一日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。</p> <p>遺產稅或贈與稅應納稅額在</p> | <p>第三十條 遺產稅及贈與稅納稅義務人，應於稽徵機關送達核定納稅通知書之日起二個月內，繳清應納稅款；必要時，得於限期內申請稽徵機關核准延期二個月。</p> <p>遺產稅或贈與稅應納稅額在<u>三十萬元以上</u>，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，向該管稽徵機關申請，分十八期以內繳納，每期間隔以不超過二個月為限。</p> <p>經申請分期繳納者，應自繳納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依郵政儲金一年期定期儲金固定利率，<u>分別加計利息；利率有變動時，依變動後利率計算。</u></p> <p>遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅</p> | <p>行政院說明：</p> <p>一、參據稅捐稽徵法第十八條有關繳納稅捐之文書，稽徵機關應於該文書所載開始繳納稅捐日期前送達之規定，且考量目前稽徵機關為使納稅義務人有合理因應時間，於實務上就遺產稅或贈與稅（以下簡稱遺贈稅）繳納期間，係自送達核定納稅通知書之「次日」起算，爰第一項繳納期間修正為送達之「次日」起算二個月，以符實際。</p> <p>二、為協助納稅義務人繳納遺贈稅，避免發生逾期繳納加徵滯納金或移送強制執行情事，參酌稅捐稽徵法第二十六條及第二十六條之一，修正第二項，刪除申請分期繳納須符合「應納稅額在三十萬元以上」</p> |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，就現金不足繳納部分申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物一次抵繳。中華民國境內之課徵標的物屬不易變價或保管，或申請抵繳日之時價較死亡或贈與日之時價為低者，其得抵繳之稅額，以該項財產價值占全部課徵標的物價值比例計算之應納稅額為限。</p> <p>本法中華民國○年○月○日修正之條文施行前所發生未結之案件，適用修正後之前三項規定。但依修正前之規定有利於納稅義務人者，適用修正前之規定。</p> <p>第四項抵繳財產價值之估定，由財政部定之。</p> <p>第四項抵繳之財產為繼承人共同共有之遺產且該遺產為被繼承人單獨所有或</p> | <p>三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，就現金不足繳納部分申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物一次抵繳。中華民國境內之課徵標的物屬不易變價或保管，或申請抵繳日之時價較死亡或贈與日之時價為低者，其得抵繳之稅額，以該項財產價值占全部課徵標的物價值比例計算之應納稅額為限。</p> <p><u>第十五條第一項之受贈人依第六條第三項為納稅義務人者，如有前項情形，得就現金不足繳納部分，申請以遺產繳納或抵繳遺產稅，但應經全體繼承人同意。第六條第一項之納稅義務人，如有前項情形，亦得就現金不足繳納部分，申請以第十五條第一項受贈人之受贈財產繳納或抵繳遺產稅，但應經受贈人同意。</u></p> | <p>期限內，就現金不足繳納部分申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物一次抵繳。中華民國境內之課徵標的物屬不易變價或保管，或申請抵繳日之時價較死亡或贈與日之時價為低者，其得抵繳之稅額，以該項財產價值占全部課徵標的物價值比例計算之應納稅額為限。</p> <p>本法中華民國九十八年一月十二日修正之條文施行前所發生未結之案件，適用修正後之前三項規定。但依修正前之規定有利於納稅義務人者，適用修正前之規定。</p> <p>第四項抵繳財產價值之估定，由財政部定之。</p> <p>第四項抵繳之財產為繼承人共同共有之遺產且該遺產為被繼承人單獨所有或持分共有者，得由繼承人過半數及其應繼分合計過半數之同意，或繼</p> | <p>之要件，並增訂納稅義務人未如期繳納者，依稅捐稽徵法第二十七條規定辦理之規定(稽徵機關應即對所餘未繳稅款一次發單通知納稅義務人，限十日內全部繳清)。</p> <p>三、參酌稅捐稽徵法第二十六條之一第二項規定，修正第三項分期繳納加計利息之利率基準為「各年度一月一日」郵政儲金一年期定期儲金固定利率，並酌作文字修正。</p> <p>四、第四項及第六項未修正。</p> <p>五、鑒於第二項刪除申請分期繳納須符合「應納稅額在三十萬元以上」之要件，屬有利納稅義務人之規定，為一體適用於修正條文施行前所發生未結之案件，爰修正第五項相關文字。</p> <p>六、為利納稅義務人繳稅並符租稅法律主義，參酌財政部一百零</p> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>持分共有者，得由繼承人過半數及其應繼分合計過半數之同意，或繼承人之應繼分合計逾三分之二之同意提出申請，不受民法第八百二十八條第三項規定之限制；以被繼承人所遺金融機構存款繳納者，亦同。但所抵繳或繳納者為依第六條第三項規定以受贈人為納稅義務人之應納稅額，不適用之。</p> <p><u>依第一項或第二項核准延期、分期或一次發單繳納之遺產稅或贈與稅，其徵收期間自各該變更繳納期間屆滿之次日起算。</u></p> | <p>本法中華民國○年○月○日修正之條文施行前所發生未結之案件，適用修正後之<u>第二項至第四項</u>規定。但依修正前之規定有利於納稅義務人者，適用修正前之規定。</p> <p>第四項抵繳財產價值之估定，由財政部定之。</p> <p>第四項抵繳之財產為繼承人共同共有之遺產且該遺產為被繼承人單獨所有或持分共有者，得由繼承人過半數及其應繼分合計過半數之同意，或繼承人之應繼分合計逾三分之二之同意提出申請，不受民法第八百二十八條第三項規定之限制；以被繼承人所遺金融機構存款繳納者，亦同。但所抵繳或繳納者為依第六條第三項規定以受贈人為納稅義務人之應納稅額，不適用之。</p> <p>依第一項或第二項核准延期、分期或一次發單繳納之遺產稅或贈與稅，其徵收</p> | <p>承人之應繼分合計逾三分之二之同意提出申請，不受民法第八百二十八條第三項限制。</p> | <p>六年十二月六日台財稅字第一〇六〇〇六三一二五〇號令，並考量除遺產稅外，繼承人亦有以遺產中之存款繳納被繼承人生前應納贈與稅之需求，爰修正第七項，增訂繼承人得採多數決方式申請以被繼承人所遺金融機構存款繳納遺贈稅之規定。另鑒於修正條文第六條第三項規定，特定親屬受贈財產之遺產稅額，以受贈人為納稅義務人發單課徵，而非以全體繼承人為納稅義務人，受贈人前已取得受贈財產，如經多數繼承人同意，即可申請以遺產抵繳（繳納）該稅額，恐生侵害未同意之繼承人財產權情事，爰增訂但書，定明所抵繳或繳納者如為依修正條文第六條第三項規定以受贈人為納稅義務人之</p> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |                            |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|--|----------------------------|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | <p>期間自各該變更繳納期間屆滿之次日起算。</p> |  | <p>應納稅額，不適用多數決規定，即特定親屬受贈財產之遺產稅額，受贈人申請以遺產抵繳(繳納)時，回歸適用民法第八百二十八條第三項規定，應經全體繼承人同意，始得為之。</p> <p>七、為利稅捐徵起，參考稅捐稽徵法第二十三條第二項，增訂第八項，定明依第一項或第二項核准延期、分期或一次發單繳納遺贈稅者，其徵收期間重新起算。</p> <p><b>本報告說明：</b></p> <p>一、依第四項規定，遺產稅原則上應以現金繳納，例外得以實物抵繳。惟在憲法法庭一百一十三年憲判字第十一號判決公告後，因擬制遺產而成為納稅義務人者，其與其他納稅義務人間，可否互相主張以他方之課徵標的物申請實物抵繳，即不無疑義。單純</p> |
|--|----------------------------|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|--|--|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  | <p>以第七項但書「但所抵繳或繳納者為依第六條第三項規定以受贈人為納稅義務人之應納稅額，不適用之。」規定，並無法得出立法說明所述「依修正條文第六條第三項規定以受贈人為納稅義務人之應納稅額，不適用多數決規定，即特定親屬受贈財產之遺產稅額，受贈人申請以遺產抵繳(繳納)時，回歸適用民法第八百二十八條第三項規定，應經全體繼承人同意，始得為之。」之結果，立法說明之前揭論述，顯然過於跳躍。且該項但書所指「不適用之」之文字，容易被解釋為，係指被繼承人死亡時遺留之財產「不能用以」「繳納」或「申請實物抵繳」因此次修正第六條第三項擬制遺產而成為納稅義務人者所</p> |
|--|--|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|--|--|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  | <p>應繳納之遺產稅，而非立法說明所述，用以繳納或申請實物抵繳時，應經全體繼承人同意。</p> <p>二、退步言之，縱使勉強認同第七項但書所指「不適用之」之文字，係指依修正條文第六條第三項規定，以受贈人為納稅義務人之應納稅額，受贈人申請以遺產抵繳(繳納)時，應經全體繼承人同意；但此一規定，並未解決第六條第一項之納稅義務人可否以第十五條第一項受贈人之受贈財產繳納遺產稅或申請實物抵繳之問題，亦未解決，如果可以抵繳，是否應經受贈人同意之問題。另依第十五條第一項併入被繼承人遺產總額課稅者，其受贈人並非只有被繼承人之配偶，尚有被繼承人依民法第一千一百三十八條及第一千</p> |
|--|--|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|                                                                                                                        |                |                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                        |                |                                                                                                                             | <p>一百四十條規定之各順序繼承人及其配偶，爰此，前揭規定未將所有可能成為納稅義務人之受贈人納入，亦有不足之處。</p> <p>三、繼承人相互間可否主張以他方之課徵標的物申請實物抵繳，因事涉對他人財產權之限制，建議應以法律明文規定或授權由主管機關訂定，爰建議增訂第五項明定繼承人相互間主張以他方之課徵標的物申請實物抵繳之要件，其後項次依序遞延；並配合修正第六項之項次規定。</p> |
| <p>第五十一條 納稅義務人對於核定之遺產稅或贈與稅應納稅額，逾第三十條規定期限繳納者，<u>應加徵滯納金</u>。但因不可抗力或不可歸責於納稅義務人之事由，致不能依第三十條規定期間申請延期或分期繳納稅捐者，得於其原因消滅後十日</p> | <p>(無修正意見)</p> | <p>第五十一條 納稅義務人對於核定之遺產稅或贈與稅應納稅額，逾第三十條規定期限繳納者，<u>每逾二日加徵應納稅額百分之一滯納金</u>；<u>逾三十日仍未繳納者，主管稽徵機關應移送強制執行</u>。但因不可抗力或不可歸責於納稅義務人之事</p> | <p>一、鑒於現行有關滯納金加徵方式及繳納期間屆滿三十日後仍未繳清稅款者移送強制執行之規定，稅捐稽徵法第二十條已統一規範，爰刪除第一項本文相關規定，並參酌該條規定，但書酌作文字修正。</p>                                                                                                |

|                                                                                                                                                   |  |                                                                                                                                            |                                                                            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| <p>內，提出具體證明，向稽徵機關<u>申請回復原狀並同時補行申請延期或分期繳納</u>，經核准者，免予加徵滯納金。</p> <p>前項應納稅款，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依<u>各年度一月一日</u>郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。</p> |  | <p>由，致不能於法定期間內繳清稅捐，得於其原因消滅後十日內，提出具體證明，向稽徵機關申請延期或分期繳納經核准者，免予加徵滯納金。</p> <p>前項應納稅款，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。</p> | <p>二、配合稽徵實務作業，修正第二項，定明應納稅款滯納期滿加計利息之利率基準為「各年度一月一日」郵政儲金一年期定期儲金固定利率，俾資明確。</p> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|

## 二、其他建議修正條文

遺產及贈與稅法第八條建議修正條文對照表

| 本報告建議條文                                                                                                                                                                                                                             | 現行條文                                                                                                                                                                                              | 說明                                                                                                                                                                                                                                        |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>第八條 遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈、<u>辦理移轉登記、設定負擔或信託</u>；依第十五條第一項規定併入被繼承人遺產總額課稅之受贈財產，於遺產稅未繳清前，亦不得辦理移轉登記、<u>設定負擔或信託</u>。贈與稅未繳清前，不得辦理贈與移轉登記。但依第四十一條規定，於事前申請該管稽徵機關核准發給同意移轉證明書，或經稽徵機關核發免稅證明書、不計入遺產總額證明書或不計入贈與總額證明書者，不在此限。</p> <p>遺產中之不動產，債權</p> | <p>第八條 遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。贈與稅未繳清前，不得辦理贈與移轉登記。但依第四十一條規定，於事前申請該管稽徵機關核准發給同意移轉證明書，或經稽徵機關核發免稅證明書、不計入遺產總額證明書或不計入贈與總額證明書者，不在此限。</p> <p>遺產中之不動產，債權人聲請強制執行時，法院應通知該管稽徵機關，迅依法定程序核定其稅額，並移送法院強制執行。</p> | <p>(如採納本條建議，須先另行提案，始可審議處理，謹併予敘明)</p> <p>依第十五條第一項規定併入被繼承人遺產總額課稅之受贈財產，雖非民法上之真正遺產，然本法既將其納入遺產稅課徵範圍，且於第六條第三項明定受贈人為遺產稅納稅義務人，並以受贈財產為限負繳納義務，則該受贈財產已成為國家實現遺產稅債權之責任財產。倘於遺產稅未繳清前，受贈人得自由移轉、設定負擔或辦理信託，而不受任何保全限制，將造成國家遺產稅債權保全制度之漏洞，非但不利稅捐債權之確保，且會與前</p> |

|                                                    |  |                                                                 |
|----------------------------------------------------|--|-----------------------------------------------------------------|
| <p>人聲請強制執行時，法院應通知該管稽徵機關，迅依法定程序核定其稅額，並移送法院強制執行。</p> |  | <p>述真正遺產之保全規定形成規範不一致之差別待遇。爰此，為避免遺產稅債權保全漏洞，建議於第一項增訂擬制遺產相關規範。</p> |
|----------------------------------------------------|--|-----------------------------------------------------------------|

## 參考文獻

### 一、政府出版品

- 1、立法院第 11 屆第 5 會期第 21 次會議議案關係文書(院總第 20 號政府提案第 11023011 號)，115 年 8 月 7 日印發。

### 二、書籍

- 1、楊葉承、宋秀玲、楊智宇，《稅務法規：理論與應用》，17 版，新陸書局股份有限公司，114 年 2 月。

### 三、期刊論文

- 1、李家蔚，〈113 年度憲判字第 11 號判決對遺產稅剩財分配請求權履行給付之影響〉，《月旦財稅實務釋評》，總號：71，114 年 11 月，頁 13-21。

### 四、網路資源

- 1、2、Prof. Stefan Huang，大老婆復仇、憲法判決與修法草案簡評－遺贈稅法的三重錯配結構，台灣商貿稅務法令資訊站，115 年 7 月 30 日，網址：[https://taiwanbiztax.info/2026/07/30/estate-tax-amendment/?fbclid=IwY2xjawTXuqBleHRuA2F1bQIxMABicmlkETF4UGhxTm1POU5LVTF6UD1Tc3J0YwZhchBfaWQQMjIyMDM5MTc4ODIwMDg5MgABHszpXkobFSdBqH9\\_QvWJdscnD-RxPrNA7o\\_njrtINYNs89koakZ2NCkT1ZF\\_\\_aem\\_sbaxU9z\\_eQfAoBVfdyZ1qg](https://taiwanbiztax.info/2026/07/30/estate-tax-amendment/?fbclid=IwY2xjawTXuqBleHRuA2F1bQIxMABicmlkETF4UGhxTm1POU5LVTF6UD1Tc3J0YwZhchBfaWQQMjIyMDM5MTc4ODIwMDg5MgABHszpXkobFSdBqH9_QvWJdscnD-RxPrNA7o_njrtINYNs89koakZ2NCkT1ZF__aem_sbaxU9z_eQfAoBVfdyZ1qg)，最後瀏覽日期：115 年 7 月 30 日。

### 五、其他

- 1、司法院釋字第 622 號解釋。
- 2、司法院釋字第 443 號解釋。

3、司法院釋字第 717 號解釋。

4、司法院釋字第 525 號解釋。

5、財政部 97 年 1 月 14 日台財稅字第 09600410420 號函。

6、最高行政法院 111 年度上字第 837 號判決。

7、憲法法庭，113 年憲判字第 11 號判決。

**附錄一：「遺產及贈與稅法部分條文修正草案」評估報告（初稿）書  
面審查意見及參採情形**

**國立臺北商業大學財政稅務系楊副教授葉承：**

- 一、有關評估報告第 7 頁建議刪除立法說明第一點有關「(含繼承人於繼承日前二年內受贈自被繼承人之財產)」等文字，回歸條文文義及法體系之解釋，以維持本法中「遺產」概念之一致性，避免衍生後續法律適用爭議一節，本人同意此論點，建議刪除相關立法說明。
- 二、有關評估報告第 9 頁敘及為避免「觀音禪院案」所出現之情形，從長遠觀之，若要徹底解決相關爭議，恐仍須重新檢討我國現行以「整體遺產」作為課稅客體，但以「繼承身分」作為納稅義務歸屬基礎之制度架構，逐步建立以實際取得財產利益者為核心之稅負分擔機制，方能真正落實量能課稅原則及避免憲法法庭所批判之「絞殺性課稅」風險。短期內可行之作法，建議將「受益者負擔原則」進一步制度化，使其不僅適用於本法第 15 條擬制遺產受贈人，而能一致適用於受遺贈人、保險受益人、信託受益人及其他因實質課稅而被納入遺產總額之利益取得人，爰建議本草案第 6 條增訂第 4 項一節，此論點對避免絞殺性課稅確實立意良善，但是擬制遺產的課稅對象主要針對民法第 1138 條及第 1140 條等順位繼承人及其配偶，因為該等對象比較有規避的利益，至於被繼承人依其意志所做的保險、信託等如果受益人非屬擬制遺產繼承人，似乎應尊重其個人意願。因其較無無租稅規避的誘因，個人認為似乎不需要把這部分的經濟利益完全納入課徵遺產稅。舉例而言如果依據實質課稅原則，躉繳保費的保險給付被歸入遺產課稅，此部分受益人仍然可能是繼承人，由其繳稅並無不妥，所以建議條文中「不適用第一項」的規定似乎就不容易適用，

因此個人並不建議此時加入，可以另外督促財政部再深入研商作為下次立法的依據。

三、本評估報告建議過渡條款之適用對象應擴大至同屬第 15 條第 1 項所列受贈人之全部繼承人，並明定新法修正生效前發生死亡事實而尚未核課或尚未核課確定之案件，雖屬立意良善，但依 113 年憲判第 11 號判決理由書似乎只能針對配偶部分於修法前適用：

113 年憲判第 11 號判決理由書第 55 段指出：立法機關應於本判決公告之日起 2 年內，依本判決意旨檢討修正相關規定。於修法完成前，(1) 如受贈配偶亦屬遺贈稅法第 6 條第 1 項各款所定遺產稅納稅義務人，相關機關應計算擬制為遺產之財產占遺產總額比例，依該比例計算因該受贈財產所增加之稅額，就該部分稅額，僅得向配偶發單課徵。(2) 如受贈配偶因拋棄繼承或喪失繼承權等事由，並非遺產稅納稅義務人，就因依系爭規定視為遺產之贈與，所增加之遺產稅負，不得以繼承人為該部分遺產稅負之納稅義務人，亦不得以被繼承人死亡時遺留之財產為執行標的。

因此行政院版為避免納稅義務人藉學習模倣取巧規避稅負，並使受有財產利益者負擔本屬其應納之遺產稅，及使判決後至修法前之課稅秩序與修法後之課稅秩序一致，爰增訂第 5 項，定明自 113 年 10 月 28 日(即本判決公告之日)起至本法○年○月○日修正之條文施行前發生死亡事實之案件，被繼承人之配偶拋棄繼承或喪失繼承權者，應適用第 3 項規定，似無不妥。

至於死亡前 2 年贈與其他繼承人之擬制遺產規避案件由於贈與對象非配偶，死亡前 2 年贈與需要繳交較高之贈與稅，此種規避案件極為少見也可能無實益，因此這部份本人支持行政院版本。

四、過渡條款之適用範圍與信賴保護原則之論證就本件而言，受贈人所得維持之利益並非受贈財產本身，而係得藉由拋棄繼承權或喪失繼承權，使因其受贈財產所增加之遺產稅負轉由其他繼承人承擔之法律效果，其所得主張之信賴利益本身即欠缺正當性，此種利益既與 113 年憲判字第 11 號所揭示之受益者負擔原則相牴觸，自難認屬信賴保護原則所欲保障之信賴利益。(評估報告第 15 頁)評估報告論點正確，本人亦認為無信賴保護之適用，然而行政院版本過渡期只針對配偶贈與部分適用修法後之條文主要是以憲判意旨為出發點，立法意旨從未出現信賴保護等字眼，所以行政院版之出發點與信賴保護無涉。

重申本人意見:死亡前 2 年贈與其他繼承人之擬制遺產規避案件由於贈與對象非配偶，死亡前 2 年贈與需要繳交較高之贈與稅，此種規避案件極為少見也可能無實益，因此這部份本人支持行政院版本。

五、擬制遺產納入剩餘財產差額分配請求權計算，於真正遺產不足時，恐衍生請求權履行困難及補稅爭議

配偶剩餘財產權之計算主要依據為民法第 1030 條之 1，院版定明配偶受贈財產視為被繼承人現存財產，不受配偶依民法第 1030 條之 1 規定請求權金額之限制，以合理對稱增加可扣除之金額此乃對納稅義務人有利之規定，至於評估報告 16 頁所舉之例子認為除非繼承人願意以固有財產作為給付標的，否則，將造成納稅義務人對配偶剩餘財產給付請求權的給付困難，若未於 1 年內給付，稽徵機關又會就未給付部分追繳應納稅賦。然而請求權是否行使與行使多少金額皆為納稅義務人與配偶之合意，考量租稅減免利益與實際給付能力，似無必要給予限制，本人支持行政院版意見。

## 六、遺產稅抵繳問題

評估報告認為院版未清楚敘明可以受贈財產或遺產相互抵繳，且未說明是否適用多數決之問題，進而提出建議本草案第30條增訂第5項：「第15條第1項之受贈人依第6條第3項為納稅義務人者，如有前項情形，得就現金不足繳納部分，申請以遺產繳納或抵繳遺產稅，但應經全體繼承人同意。第6條第1項之納稅義務人，如有前項情形，亦得就現金不足繳納部分，申請以第15條第1項受贈人之受贈財產繳納或抵繳遺產稅，但應經受贈人同意。」，此點本人表示贊同，可以更明確規範相互抵繳問題。

### 參採情形：

- 一、第一點及第六點意見係贊同本報告建議，錄供參考。
- 二、第二點意見，已參採刪除本報告原建議本草案第6條增訂第4項規定，建請財政部就此議題，宜再深入研商作為下次修法之參考。
- 三、第三點及第四點意見所持之主要理由為「至於死亡前2年贈與其他繼承人之擬制遺產規避案件由於贈與對象非配偶，死亡前2年贈與需要繳交較高之贈與稅，此種規避案件極為少見也可能無實益，因此這部份本人支持行政院版本。」，惟贈與稅之納稅義務人為贈與人，遺產稅之納稅義務人為繼承人（在本法修正生效前不含擬制遺產之受贈人），兩種稅之納稅義務人不同，故並非「無實益」，且在繼承人人數在2人以上，且被繼承人偏好將大部分財產留給非配偶之特定繼承人之情況下，非配偶之擬制遺產之受贈人於拋棄繼承後，仍可取得較其餘繼承人更多之財產。舉例言之，甲有財產6千萬，其父母、配偶皆已亡故，有乙、丙、丁3名成年子女，因甲晚年皆由乙照顧，故甲於死亡前2年內便將其財產5千5百萬贈與乙，乙於甲死亡後主張拋棄繼承。於此案例，

甲生前贈與乙財產之贈與稅係由甲負擔；甲死亡後，乙拋棄繼承，遺產稅係由丙、丁負擔，縱將甲生前贈與乙之 5 千 5 百萬併入遺產總額課稅，丙、丁至多僅能向甲要回其特留分，乙仍能取得甲大部分的財產。另第四點意見敘及「行政院版本過渡期只針對配偶贈與部分適用修法後之條文主要是以憲判意旨為出發點，立法意旨從未出現信賴保護等字眼，所以行政院版之出發點與信賴保護無涉。」一節，按從本草案第 6 條第 5 項之立法說明所敘及「爰被繼承人配偶『應得預見』修法時……」、「為避免納稅義務人藉學習模倣取巧規避稅負……」、「使判決後修法前之課稅秩序與修法後之課稅秩序一致」及「自一百十三年十月二十八日（即本判決公告之日）起至本法修正條文施行前發生死亡事實之案件……」觀之，即可窺見其論述背後之邏輯為 113 年 10 月 27 日前，擬制遺產之受贈人為配偶時，配偶拋棄繼承後無須負擔受贈財產之遺產稅，係有法律依據（現行法）可供信賴，人民若依當時之法律規定安排財產與繼承規劃，其信賴利益具有保護價值。

四、第五點意見所持主要理由為「然而請求權是否行使與行使多少金額皆為納稅義務人與配偶之合意，考量租稅減免利益與實際給付能力，似無必要給予限制，本人支持行政院版意見。」，惟此一前提係建立在納稅義務人與配偶得以充分協商並形成共識之假設上，未必符合實務運作現況。於配偶與其他繼承人間存在重大利益衝突或關係不睦之情形下（例如：部分繼承人係被繼承人之非婚生子女），配偶是否行使剩餘財產差額分配請求權，以及行使之範圍與金額，往往難以單純透過納稅義務人與配偶之合意加以決定。113 年憲判字第 11 號判決之聲請案件事實，即為此種情況，足見此類案件並非個案，而具有相當之實務意義。因此，將請求權之行使與行使額度一概視為納稅義務人與配偶得自由

合意決定，恐與實際情況有所落差。爰此，本點意見，錄供參考。

**財政部：**

一、院版第 6 條第 1 項之立法說明將「擬制遺產」亦包含在該項規定所稱「遺產」之範圍，恐造成體系衝突及適用爭議：

我國採總遺產稅制，係就被繼承人死亡時所遺財產課稅，並參酌民法第 1148 條、第 1148 條之 1 第 1 項及本部 101 年 3 月 8 日台財稅字第 10000608440 號函規定，遺產稅納稅義務人僅負以被繼承人之遺產(含繼承人於繼承日前 2 年內受贈自被繼承人之財產)為限之繳納義務，爰定明於院版第 6 條第 1 項，並於立法說明敘明；至院版同條第 3 項規定，則係依憲法法庭 113 年憲判字第 11 號判決(下稱憲法判決)意旨，就特定親屬受贈財產之遺產稅額(下稱擬制遺產稅額)，定明計算方式、納稅義務人及責任財產範圍，並明文排除第 1 項規定之適用，依此，尚不生解釋爭議及體系衝突問題，建議維持院版立法說明。

二、本草案仍未完全解決「課稅利益歸屬」與「納稅義務主體」錯配之結構性問題：

(一) 本部依憲法判決意旨擬具本草案，有關被繼承人死亡前 2 年內贈與特定親屬財產併入遺產課稅者，院版第 6 條第 3 項規定，該部分遺產稅以受贈人為納稅義務人；至被繼承人「死亡始發生」之人壽保險死亡給付及信託受益權計入遺產課稅者，與上開「生前贈與」併計課稅情形不同。

(二) 有關財產歸誰稅負歸誰概念，類似分遺產稅(繼承稅)制，而我國遺產稅採總遺產稅制，同美國稅制，均就被繼承人死亡時所遺財產課徵，考量我國民法相關法規未如德日等分遺產稅制國家，定有法定程序確認繼承人所獲遺產情形，於民法相關法規未完善配套前，採分遺產稅制易生徵納爭議，倘繼承人因故遲

未分產，逕由稽徵機關按遺囑或法定應繼分核算稅額，恐介入民眾分產之私權紛爭，爰允宜維持總遺產稅制。

三、過渡條款適用範圍過窄，恐衍生違反平等原則疑義及法律適用困難；另「至本法修正條文施行前」之文字，無規範實效，似屬贅文：

（一）法律之修正，原則上不得溯及適用，惟如係為追求憲法重大公共利益，仍非法所不許；又受規範對象如得預見法規之修正，應不生信賴保護問題。憲法判決諭知「拋棄繼承或喪失繼承權之配偶是否及如何負擔遺產稅，自應由立法機關於檢討修正相關規定時，併同審酌」，爰該等配偶應得預見立法者於修正法律時，將併就本屬其應納之遺產稅填補課徵法據。

（二）自憲法判決公告之日起迄今，本部及各地區國稅局屢接獲專業代理人及民眾詢問拋棄繼承配偶所涉遺產稅負擔問題，為避免被繼承人配偶於修法空窗期學習模倣憲法判決揭示之案情，藉拋棄繼承脫免稅負，並使受有財產利益者負擔本屬其應納之遺產稅，及使判決後修法前之課稅秩序與修法後之課稅秩序一致，爰增訂溯及適用規定，尚無違禁止溯及既往及信賴保護原則。

（三）至配偶以外親屬受贈擬制遺產之遺產稅，非憲法判決諭知應分別發單課徵之範圍，尚非該等受贈人可得預見，現行該等稅額已併同被繼承人死亡時所遺財產之稅額發單課徵，較無藉拋棄繼承規避稅負誘因，且被繼承人生前贈與併計課稅者已繳納之贈與稅及土地增值稅，依現行第 11 條第 2 項規定，加計利息自應納遺產稅額內扣抵，尚不生繼承人過度負擔遺產稅或藉拋棄繼承逃漏稅捐問題，爰建議維持院版條文。

四、擬制遺產納入剩餘財產差額分配請求權計算，於真正遺產不足

時，恐衍生請求權履行困難及補稅爭議，建議增訂扣除額上限規定：

- (一) 依憲法判決意旨，增訂院版第 2 項規定，定明計算配偶剩餘財產差額分配請求權之扣除數額時，將配偶受贈擬制遺產視為被繼承人現存財產，俾利配偶因共同家計所生之經濟貢獻在遺產稅制中受到充分評價，增加可扣除之金額。
- (二) 至納稅義務人未給付依民法第 1030 條之 1 規定請求權金額之財產予被繼承人配偶，稽徵機關應就未給付部分追繳遺產稅之規定，係為防杜納稅義務人藉行使該請求權列報扣除額，規避或減少納稅義務情形，因配偶受贈擬制遺產已在配偶名下，於計算繼承人應實際給付依民法該條規定請求權金額時，並未納入已在配偶名下之受贈擬制遺產，爰院版第 3 項定明納稅義務人應給付依民法第 1030 條之 1 規定請求權金額之財產予被繼承人之配偶，尚不發生被繼承人實際遺留之遺產不足給付之情形，建議維持院版條文。

五、因擬制遺產而成為納稅義務人者，其與其他納稅義務人間，可否主張以他方之課徵標的物申請繳納遺產稅或實物抵繳之疑義與建議：

- (一) 現行第 30 條第 4 項規定，遺贈稅應納稅額在 30 萬元以上，納稅義務人得就現金不足繳納部分，申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物抵繳。擬制遺產既為課徵標的物，院版第 6 條第 1 項之遺產稅納稅義務人，自得洽經擬制遺產之所有權人(即受贈人)同意，依上開規定申請以擬制遺產抵繳遺產稅額。
- (二) 考量遺產為全體繼承人公同共有，院版第 6 條第 3 項規定擬制遺產稅額以受贈人為納稅義務人，非以全體繼承人為納稅義務

人，為保障繼承人之財產權，受贈人申請以遺產抵繳擬制遺產稅額時，應經全體繼承人同意，始得為之，爰院版第 30 條第 7 項定明擬制遺產稅額不適用多數決規定。綜上，本部分建議維持院版條文。

六、為避免遺產稅債權保全漏洞，建議第 8 條第 1 項增訂擬制遺產相關規範：

鑒於擬制遺產於被繼承人死亡前已移轉受贈人名下，與被繼承人死亡時所遺財產情形不同，且院版第 6 條第 3 項規定，擬制遺產稅額以各受贈人為納稅義務人發單課徵，並以擬制遺產為限負繳納義務，該財產如已移轉或滅失，以被繼承人死亡時之時價負繳納義務，足資確保擬制遺產稅額之徵起，並兼顧租稅債權及受贈人之財產權，建議維持現行第 8 條規定。

七、擬制遺產受贈人納入遺產稅納稅義務人後，相關財產查調配套規定亦應一併檢討修正：

將參考本項建議適時修正本法相關子法規。

### 參採情形

一、第一點意見敘及我國採總遺產稅制，認為第 6 條第 1 項所稱「遺產」包含「擬制遺產」；但於第六點意見卻主張「鑒於擬制遺產於被繼承人死亡前已移轉受贈人名下，與被繼承人死亡時所遺財產情形不同……。」，認為第 8 條第 1 項所稱「遺產」不包含「擬制遺產」。財政部前後論述就「遺產」範圍之解釋即有前後不一及體系衝突問題，爰此點意見，錄供參考。

二、第二點意見，參楊副教授葉承書面意見項下之參採情形第二點。

三、第三點意見，參楊副教授葉承書面意見項下之參採情形第三點。

四、第四點意見，財政部並未正面回應因本草案第 17 條之 1 第 3 項

後段規定不得以受贈財產作為履行配偶剩餘財產差額分配請求權給付義務之財產，於被繼承人實際遺留之遺產不足給付剩餘財產差額分配請求權時，將產生納稅義務人應給付給配偶之剩餘財產差額分配請求權之金額大於可實際給付財產之情形，使納稅義務人縱有履行意願，亦可能因客觀上無足夠遺產可供給付而面臨補稅結果之情形。又縱使認為擬制遺產已登記在配偶名下，較難發生被繼承人之真正遺產不足給付之情形，但草案條文之設計邏輯，亦有互相扞格之處。

- 五、第五點意見，本草案第 30 條第 4 項僅規定納稅義務人於符合一定條件下，得以課徵標的物或「其所有」之實物申請抵繳稅款，至於在本次修法新增複數納稅義務人體系後（因擬制遺產而成為納稅義務人者），不同納稅義務人間是否得主張以「他方所有」之課徵標的物繳納稅款或申請實物抵繳，以及其行使要件為何，條文均未有明文規範。財政部雖於本草案第 30 條第 7 項立法說明中提及「受贈人申請以遺產抵繳（繳納）時，回歸適用民法第 828 條第 3 項規定，應經全體繼承人同意。」，惟第 7 項規範內容本質上僅涉及已得主張抵繳之前提下，其申請程序及同意方式等「行使方式」問題，並非就受贈人本身是否具有以遺產繳納或申請抵繳其應繳納遺產稅之權利，建立實體法上依據。尤其前揭問題涉及不同納稅義務人間之受贈財產及公同共有遺產之處分權，屬對人民財產權限制之重要內容，依法律保留原則及法律明確性原則，此類事項應由法律明文規範或以法律授權作為依據，不宜僅以立法說明補充或推導。否則將導致因納稅義務人、利害關係人及稽徵機關對法律條文內涵的不同解讀，而衍生新的徵納爭議。是以，本報告建議於法律中明確規範跨納稅義務人間得否以他方課徵標的物繳納或抵繳遺產稅，以及其適用要件與同意程序，較符合租稅法律主義、法律保留原則及對人民財產權保障之

要求。

六、第六點意見，僅在說明「納稅義務人之責任財產範圍」及「稅額計算基準」，並非本報告所指之「稅捐債權保全機制」問題，不宜混為一談。本報告所關切者，在於現行本法第 8 條第 1 項規定，僅就被繼承人死亡時所遺留之真正遺產設有處分限制，惟在本次修正增訂第 6 條第 3 項後，依第 15 條第 1 項規定併入遺產總額課稅之受贈財產，既已成為受贈人負擔遺產稅之主要責任財產，卻未有任何相應之保全措施，即可能造成稅捐債權實現困難之風險。

七、第七點意見係贊同本報告建議，錄供參考。

**黃副研究員姵瑜：**

- 一、本報告以憲法法庭 113 年憲判字第 11 號判決為核心，研析死亡前 2 年贈與配偶財產所生之遺產稅負擔歸屬、配偶剩餘財產差額分配請求權扣除及受贈人納稅義務等問題，並延伸檢視財政部過渡處理原則、稅捐保全、不同納稅義務人間之繳納及財產查詢等配套，議題涵蓋尚稱完整，兼顧憲法、租稅、民法與稽徵實務，具有政策及法制參考價值，值得主管機關參採。
- 二、本報告因富有研究價值，爰建議日後考慮再深入討論時，可將「判決要求之必要修法」與「總遺產稅制之長期改革」分層呈現，補充受贈人未拋棄繼承、拋棄繼承或喪失繼承權等情境之稅負試算，並區分納稅義務人、責任財產、稅法扣除額及民法實際給付額，俾兼具規範論證與實證基礎，敬請參酌。
- 三、本報告對草案條文與行政作業銜接、受益者負擔原則及稅捐債權保全等議題之分析精闢，足見作者蒐研用心，值得肯定。另問題六所舉例示，其當事人代號「丁」與例示所列「甲」、「乙」似未盡一致，是否允宜配合更正；問題七內文「實物抵繳」與「實務

抵繳」用語似宜統一；另「結論」與「問題研析與建議」內文之各點排列順序似有出入，是否需配合調整以維前後對應，以上謹供後續定稿時檢視或參酌。

**參採情形：**

- 一、第一點及第二點意見均未反對本報告內容，錄供參考。
- 二、第三點意見敘及當事人代號「丁」與例示所列「甲」、「乙」似未盡一致；問題七內文「實物抵繳」與「實務抵繳」用語似宜統一等節，均已參採修正報告內容。另有關「結論」與「問題研析與建議」內文之各點排列順序似有出入一節，係因「問題研析與建議」並非所有點次之內容均涉及具體建議，故部分點次未予納入至「結論」中，併此敘明。

**楊助理研究員翔宇：**

- 一、本報告對於本草案第 6 條第 3 項因增訂擬制遺產之課稅方式，可能衍生「擬制遺產」與原定「遺產」之立法體系結構問題、實物抵繳疑義及納入財產差額分配請求權後補稅爭議等，對於「擬制遺產」新制下法律適用問題有詳盡探討，值得主管機關參酌，均敬表同意。
- 二、贊同本報告研析與建議第五點意見，因遺產與贈與稅法第 15 條規定「擬制遺產」之受贈人，包含被繼承人之配偶、依民法第 1138 條及第 1140 條規定之各順序繼承人、各順序繼承人之配偶等人，並未侷限於被繼承人之配偶。另 113 年憲判字第 11 號判決之事實背景已敘明「……原告為被繼承人之未成年非婚生子女，……被繼承人於 106 年 12 月 3 日死亡，其配偶及其 3 名婚生子女均拋棄繼承……」，爰案關被繼承人之婚生子女亦連同拋棄繼承，始導致高額遺產稅全數由原告負擔，而抵觸憲法第 7 條平等原則。惟本草案第 6 條第 3 項如僅以「配偶拋棄繼承或喪失

繼承權」為要件，而漏未將被繼承人之婚生子女一併納入規範，導致受贈與人未接受贈財產之比例計算遺產稅額，可能有未充分落實憲判意旨之疑慮。

三、按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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之，為司法院釋字第 420 號解釋等所述明之憲法第 19 條租稅法律主義。有關本報告問題研析與建議第四點建議本草案第 6 條增訂第 4 項：「因保險給付、遺贈、信託受益或其他依法律規定或實質課稅原則計入遺產總額之財產而取得經濟利益之人……」部分，其中「實質課稅原則」等文字，似尚不足以使受規範者所能預見。參酌遺產與贈與稅法第 16 條第 9 款及第 16 條之 1 定有人壽保險金額、公益信託不計入遺產總額之規定，故對於不予計入遺產總額之財產仍宜以法律明文規範者為限，是否刪除「實質課稅原則」等構成要件，以避免法律適用疑義，或可再斟酌。

#### **參採情形：**

一、第一點及第二點意見均未反對本報告內容，錄供參考。

二、第三點意見建議刪除本報告原建議本草案第 6 條增訂第 4 項：「因保險給付、遺贈、信託受益或其他依法律規定或實質課稅原則計入遺產總額之財產而取得經濟利益之人，就因該財產計入遺產總額所增加之遺產稅額，應於其所受利益範圍內負納稅義務，不適用第 1 項規定。」中之「實質課稅原則」文字一節，按本報告建議條文前段以「保險給付、遺贈、信託受益或其他依法律規定」列舉常見情形，後段再以「實質課稅原則」作為概括規定，主要係為涵蓋未能一一列舉之態樣，避免因規範不足而產生法律適用漏洞。又「實質課稅原則」為我國稅法體系所普遍承認之法律原

則，其內涵具有相當程度之可預見性與可操作性，尚難認屬不確定法律概念而有使受規範者無從預見其法律效果之情形。此種先列舉、後概括之立法方式，亦為法制實務上常見之規範模式，惟因此項修正建議已參採楊副教授之意見刪除，爰此點意見，錄供參考。

**陳助理研究員樂庭：**

- 一、本報告已從不同面向分析本次修法之核心爭議，並提出將「擬制遺產」亦包含在該項規定所稱「遺產」之範圍、本草案仍未完全解決「課稅利益歸屬」與「納稅義務主體」錯配之結構性問題、因擬制遺產而成為納稅義務人者，其與其他納稅義務人間，可否主張以他方之課徵標的物申請繳納遺產稅或實物抵繳之疑義與建議、擬制遺產受贈人納入遺產稅納稅義務人後，相關財產查調配套規定亦應一併檢討修正，等提出多項相關意見，謹敬表尊重與贊同。
- 二、本報告建議三所提疑義，係從法體系一致性、規範主體與客體之對應關係，以及法律適用之明確性等面向，檢視本草案第6條立法說明將「擬制遺產」納入「遺產」概念之妥適性，所持理由尚屬周延。尤其第6條第3項既已就擬制遺產受贈人之納稅義務及責任財產範圍另設特別規定，若第1項立法說明復擴張「遺產」之概念，確實可能造成同一法律中相同用語於不同規範間產生歧異，並衍生適用疑義。爰建議刪除相關文字，以維持法規體系之一致性及法律適用之明確性，所提修正方向尚屬妥適，應予贊同。
- 三、本報告建議四，所提問題係進一步從量能課稅及受益者負擔原則檢視本草案之制度完整性，所持見解合理。現行遺產稅制度如因實質課稅原則將特定財產利益納入遺產總額，惟納稅義務仍由未

實際取得該利益之繼承人負擔，確實可能產生課稅利益歸屬與租稅負擔能力不一致之問題。爰建議本草案除處理死亡前 2 年內贈與所生之稅負錯配外，亦應一併檢討其他因遺贈、保險給付、信託受益或實質課稅而納入遺產總額之情形，將受益者負擔原則適度制度化，以使實際取得經濟利益者於受益範圍內負擔相應稅負。所提修法方向有助於完善遺產稅納稅義務人之配置，並落實量能課稅及租稅公平原則，應予贊同。

**參採情形：**

第一點至第五點意見均未反對本報告內容，錄供參考。

附錄二：財政部法案、人權及性別影響評估檢視表

法案、人權及性別影響評估檢視表

【第一部分】：本部分由機關人員填寫

| 填表日期：115 年 2 月 9 日                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ·填表人姓名： <u>何怡潔</u> 服務單位及職稱： <u>財政部賦稅署稽核</u> 電話： <u>02-23228000 分機 8149</u><br>e-mail： <u>dot_ycho@mail.mof.gov.tw</u>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| ·法案已於研擬初期， <input type="checkbox"/> 提報各部會人權工作小組或相關人權任務編組討論（會議日期：____年____月____日）；或 <input checked="" type="checkbox"/> 徵詢人權諮詢員意見（ <input type="checkbox"/> 召開意見徵詢會議，日期：____年____月____日； <input checked="" type="checkbox"/> 書面徵詢； <input type="checkbox"/> 其他：____）                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| ·人權諮詢員姓名： <u>張文郁</u> 服務單位及職稱： <u>臺北大學法律系教授</u> 身分：符合填表說明第三點第 2 款（如徵詢 2 位以上者，請自行增列；如係提報各部會人權工作小組者，免填）                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| ·法案已於研擬初期， <input checked="" type="checkbox"/> 徵詢性別諮詢員之意見；或 <input type="checkbox"/> 提報各部會性別平等專案小組（會議日期：____年____月____日）                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| ·性別諮詢員姓名： <u>張瓊玲</u> 服務單位及職稱： <u>臺灣警察專科學校教授</u> 身分：屬填表說明第四點者，請填列符合第 1、2、3、4、5 款（如係提報各部會性別平等專案小組者，免填）                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <p style="text-align: center;"><b>填 表 說 明</b></p> <p>一、行政院所屬各機關主管法律案報院審查，應依「行政院所屬各機關主管法案報院審查應注意事項」及「中央行政機關法制作業應注意事項」規定辦理。</p> <p>二、除廢止案及單純文字修正報經行政院同意之法律案外，皆應依據本表進行「法案、人權及性別影響評估」。</p> <p>三、建議各單位於法案研擬初期，即應提報各部會人權工作小組或相關人權任務編組，或以召開會議、書面等方式徵詢人權諮詢員（至少 1 人）之意見，以初步釐清「5-1 法案影響對象」可能直接或間接影響之處境不利群體及「柒、人權影響評估」可能涉及之權利項目，以利後續徵詢及協商程序與評估作業之進行；並得視對外徵詢、協商之情形及影響評估之需要，再行徵詢各部會人權工作小組、相關人權任務編組或人權諮詢員之意見。人權諮詢員應符合下列資格之一：</p> <p>（一）現任或曾任行政院各相關人權任務編組民間委員。</p> <p>（二）現任或曾任各部會人權工作小組或相關人權任務編組民間委員。</p> <p>四、建議各單位於法案研擬初期，即應徵詢性別諮詢員（至少 1 人），或提報各部會性別平等專案小組，收集性別平等觀點之意見。性別諮詢員請優先邀請以下人員擔任：</p> <p>（一）現任「行政院性別影響評估人才參考名單」專家學者（公、私部門均可），名單請參閱行政院性別平等會網頁（網址：<a href="https://gcc.ey.gov.tw/">https://gcc.ey.gov.tw/</a>；路徑：首頁&gt;性別主流化&gt;性別影響評估）。</p> <p>（二）現任或曾任行政院性別平等會民間委員。</p> <p>（三）現任或曾任各部會性別平等專案小組民間委員。</p> <p>（四）曾任各機關性別平等專責人員（性平業務至少占所辦業務 7 成以上）累積滿 2 年者，或曾任性別平等兼辦人員（性平業務至少占所辦業務 3 成以上）累積滿 3 年者。</p> <p>（五）曾辦理或協助各機關「法案及性別影響評估檢視表」或「法案、人權及性別影響評估檢視表」填寫作業，且經行政院性別平等處「性別影響評估案例分享專區」收錄至少 1</p> |

案者。

五、法案研擬完成後，應併同本表送請性別平等專家學者進程序參與（至少預留 1 週之填寫時間），參酌其意見修正法案內容，並填寫「拾、性別影響評估結果」後通知程序參與者。

|        |                       |              |     |
|--------|-----------------------|--------------|-----|
| 壹、法案名稱 | 遺產及贈與稅法(下稱本法)部分條文修正草案 |              |     |
| 貳、主管機關 | 財政部                   | 主辦機關<br>(單位) | 財政部 |

### 參、問題界定與訂修需求

| 項 目      |                  | 說 明                                                                                                                                                                                                                                        | 備 註                                               |
|----------|------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| 3-1 問題界定 | 3-1-1 問題描述       | 憲法法庭 113 年 10 月 28 日公告 113 年憲判字第 11 號判決(下稱憲法判決)，本法第 15 條第 1 項第 1 款有關被繼承人死亡前 2 年內贈與其配偶之財產(下稱配偶受贈財產)，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額課稅之規定，就擬制遺產之受贈人為被繼承人之配偶，其與其他繼承人，應如何負擔遺產稅，欠缺明確規範，且欠缺相當於第 17 條之 1 所定配偶剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除規定，立法機關應於判決公告之日起 2 年內，依判決意旨檢討修正。 | 簡要說明所面臨問題之梗概。                                     |
|          | 3-1-2 執行現況及問題之分析 | 1.本法就被繼承人配偶受贈財產併計課稅所涉遺產稅負擔及配偶剩餘財產差額分配請求權扣除額之計算，欠缺明確規定。<br>2.遺囑執行人為遺產稅納稅義務人之案件，繼承人雖為實質上納稅義務人，惟對核定不服尚無從為申請復查之適格當事人。<br>3.現行本法施行細則第 21 條之 1 經法院判決確定為被繼承人財產應依限補申報遺產稅規定，宜以法律定之。<br>4.現行遺產稅及贈與稅(下稱遺贈稅)                                           | 1.業務推動執行時，遭遇問題之原因分析。<br>2.說明現行法規是否不足、須否配合現況或政策調整。 |

|          |                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                  |
|----------|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|
|          |                | 分期繳納規定設有應納稅額在新臺幣(下同)30 萬元以上之門檻限制，不利納稅義務人繳稅；又為落實憲法判決意旨，繼承人得多數決以遺產抵繳稅款規定應配合調整。                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                  |
| 3-2 訂修需求 | 3-2-1 解決問題可能方案 | <p>1.依憲法判決意旨並參酌立法院第 11 屆立法委員所提本法修正草案、稽徵機關函報建議、學者專家諮詢意見及本部訴願審議委員會決議，通盤審慎研議，擬具本法部分條文修正草案，重點如下：</p> <p>(1)第 6 條：修正遺產稅納稅義務人範圍，刪除遺囑執行人為遺產稅納稅義務人，並增訂特定親屬(如配偶、子女、孫子女、兄弟姊妹)受贈財產經併計課稅者，各受贈財產之遺產稅額，以各受贈人為納稅義務人，以及遺囑執行人得代納稅義務人辦理申報等規定。</p> <p>(2)第 17 條之 1：增訂被繼承人配偶受贈財產併計課稅所涉剩餘財產差額分配請求權扣除額之計算及交付規定。</p> <p>(3)第 23 條：增訂被繼承人死亡後始經法院判決或與確定判決同一效力之文書確定為其所有之財產案件之遺產稅申報期間及核課期間起算日規定。</p> <p>(4)第 30 條：修正分期繳納及實物抵繳要件，並增訂徵收期間重新起算及繼承人得以多數決方式以遺產存款繳稅等規定。</p> <p>(5)第 51 條：刪除滯納金加徵方式及逾期未繳移送執行等規定，回歸依稅捐稽徵法第 20 條及行政程序法第 50 條規定辦理。</p> | 請詳列解決問題之可能方案及其評估（涉及性別平等議題者，併列之）。 |

|        |                   |                                                                                              |                                                  |
|--------|-------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
|        |                   | 2.前述修正尚不因性別、性傾向及性別認同者之年齡、族群、地區等不同而有別。                                                        |                                                  |
|        | 3-2-2 訂修必要性       | 為避免繼承人須以其繼承之遺產繳納特定親屬受贈財產之遺產稅，以及在遺產稅制上，合理評價被繼承人配偶因共同家計所生之經濟貢獻，落實憲法保障平等權及財產權之意旨，爰有修正本法相關規定之必要。 | 請說明最終必須訂修法案以解決問題之理由；如有立委提案，並請納入研析。               |
|        | 3-3 配套措施及相關機關協力事項 | 本法案修正施行後，須配合檢討修正本法施行細則等相關法規、書表及電作程式。                                                         | 配套措施諸如人力、經費需求或法制整備等（包括須配合訂修、廢止之法規）；相關機關協力事項請予詳列。 |
| 肆、政策目標 |                   | 符合憲法判決意旨，兼顧繼承人、受遺贈人財產權及租稅公平，並利遺贈稅納稅義務人申報繳納稅款及確保稅捐徵起。                                         | 簡要說明政策取向。                                        |

#### 伍、徵詢、協商及蒐集資料程序

| 項 目        | 說 明                                                                            | 備 註                                                                                                                                                                                      |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 5-1 法案影響對象 | 法案影響對象為繼承人、受遺贈人、贈與人及受贈人等遺贈稅之納稅義務人，未涉及「國際人權公約保障權利項目索引表」項次 2「不受歧視與平等權」所述之處境不利群體。 | 1.請說明法案內容可能直接或間接受影響之機關（構）、團體、群體或個人(以下簡稱利害關係人)。<br>2.應優先考量是否涉及「國際人權公約保障權利項目索引表」項次 2「不受歧視與平等權」有關原住民族、不同性別、性傾向、性別特質及性別認同者、老人、身心障礙者、兒少、新住民、勞工、移工及其家庭成員、偏鄉及離島居民、難民、尋求庇護者、非我國籍或於我國無戶籍人民(含外國籍及無 |

|                       |                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|-----------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                       |                                                                                                                                                                                                                | <p>國籍人士)等處境不利群體；各利害關係人均應列為「5-2 對外意見徵詢」之對象，並依附表「踐行徵詢及協商程序應注意事項」所列原則進行實質有效之徵詢及協商。</p>                                                                                                                                                                                                  |
| 5-2 對外意見徵詢            | <p>1.114 年 7 月 22 日徵詢專家學者意見。</p> <p>2.本(115)年 1 月 22 日至同年 2 月 23 日辦理法案預告。</p>                                                                                                                                  | <p>1. 請說明對社會各界徵詢意見及與相關機關（構）、地方自治團體協商之人事時地；如於法案研修階段及預告階段分別進行徵詢或協商，請分別敘明。</p> <p>2. 對社會各界徵詢意見，應落實參與者之性別統計，如有身心障礙者、兒少、原住民族等處境不利群體之個人、代表團體及相關團體參與之相關統計資料，請一併檢附。</p> <p>3. 機關於法案研擬過程中，應盤點現有資料，並填寫「5-4-1 盤點現有資料」；倘發現基礎資料不足，而曾以會議以外之其他方式，如焦點團體訪談等研究方法，另行蒐集資料，請填寫「5-4-2 另行蒐集資料」並依實際情形勾選。</p> |
| 5-3 與相關機關（構）及地方自治團體協商 | <p>113 年 11 月 26 日徵詢各地區國稅局(下稱國稅局)意見。</p>                                                                                                                                                                       | <p>4. 徵詢、協商或資料蒐集時，應敘明其重要事項、有無爭議、相關條文、主要意見、參採與否及其理由（含國際參考案例），並請填列於附表。</p>                                                                                                                                                                                                             |
| 5-4 資料蒐集工作            | <p>5-4-1 盤點現有資料</p> <p> <input checked="" type="checkbox"/>政府統計資料(行政登記、公務統計、調查統計)<br/> <input type="checkbox"/>研究報告、考察報告等<br/> <input type="checkbox"/>國內外文獻<br/> <input type="checkbox"/>其他，請說明：         </p> |                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

|  |                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |  |
|--|---------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
|  | 5-4-2<br>另行蒐集<br>資料 | <input type="checkbox"/> 是，請勾選(得複選)<br><input type="checkbox"/> 訪談(含利害關係人及專家)<br><input type="checkbox"/> 焦點團體訪談<br><input type="checkbox"/> 田野調查 (現場觀察、調查、<br>蒐集、採訪與紀錄)<br><input type="checkbox"/> 問卷<br><input type="checkbox"/> 普查<br><input type="checkbox"/> 其他，請說明：<br><input checked="" type="checkbox"/> 否，未另行蒐集資料 |  |
|--|---------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|

#### 陸、成本效益分析

| 項 目    | 說 明                                                                                                                                                                                                                                                                              | 備 註                                                                               |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| 6-1 成本 | 本法案修正第 6 條及第 17 條之 1 係為落實憲法判決意旨；修正第 30 條申請分期繳納及實物抵繳之要件，對民眾有利；至修正第 23 條、第 26 條及第 51 條係配合現行稽徵實務及法制體例，實質內容未修正，爰前述修正屬稅制合理化，尚無涉稅收損失。                                                                                                                                                  |                                                                                   |
| 6-2 效益 | <p>1.法案通過後，可落實憲法保障財產權及平等權之意旨，維護繼承人、受遺贈人財產權及租稅公平，方便民眾繳納遺贈稅，確保稅收徵起。</p> <p>2.分析 114 年遺產稅核定案件：</p> <p>(1)特定親屬受贈財產經併計課稅之有稅案件中，適用稅率 10%、15%及 20%者之特定親屬受贈財產總金額分別為 130.71 億元、59.31 億元、188.88 億元，按其適用之最高稅率推估，對受贈人發單課徵之總稅額分別約 13.07 億元、8.90 億元、37.78 億元，由受有財產增益之受贈人負繳納義務，有效減輕繼承人及受遺贈人</p> | <p>1.關於成本及效益，指政府及社會為推動及落實法案必須付出之代價及可能得到之效益。</p> <p>2.得量化者應有明確數字，難以量化者亦應有詳細說明。</p> |

|  |                                                                                                               |  |
|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
|  | 之租稅負擔，維護渠等財產權。<br>(2)刪除現行分期繳納「應納稅額 30 萬元以上」之門檻限制，將使遺贈稅有稅案件屬「應納稅額未達 30 萬元」者(計 4,718 件)，可申請分期繳稅，減輕籌措一次性繳稅之資金壓力。 |  |
|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|

#### 柒、人權影響評估：

請依提報各部會人權工作小組或相關人權任務編組討論，或徵詢人權諮詢員之意見，以及踐行「伍、徵詢、協商及蒐集資料程序」所獲利害關係人之意見，並參考「國際人權公約保障權利項目索引表」，勾選法案所涉及之權利項目（可複選），並進行影響評估；**上開意見均認定法案與下列權利項目無直接或間接關聯者，主辦機關(單位)得於法案函報行政院審查前，檢附草案及相關意見函請行政院人權及轉型正義處同意後，勾選「未涉及上述權利項目」：**

- ☐1.民族自決權    ☒2.不受歧視與平等權    ☐3.獲得有效救濟之權利    ☐4.生命權  
☐5.免於酷刑或其他殘忍、不人道或有辱人格之待遇或處罰權  
☐6.免於奴役和強迫勞動的權利    ☐7.人身自由與人身安全權  
☐8.自由被剝奪之人的人道處遇    ☐9.禁止因無力履行契約上義務即予監禁  
☐10.遷徙自由權    ☐11.外國人、大陸地區人民、香港澳門居民及無國籍人之驅逐  
☐12.公平審判權    ☐13.禁止溯及既往之刑事處罰    ☐14.法律人格獲承認  
☐15.隱私和名譽權    ☐16.思想、信念及宗教自由權    ☐17.意見自由與言論自由權  
☐18.免受剝削、暴力和虐待    ☐19.集會和結社自由權    ☐20.尊重家庭的權利  
☐21.父母和子女的權利    ☐22.姓名權和獲得國籍權    ☐23.參與政事和投票的權利  
☐24.工作權    ☐25.社會保障權  
☐26.享有適足生活水準的權利(含適足食物權、適足居住權)  
☐27.享有可達到之最高身心健康標準權    ☐28.受教育權    ☐29.享受和受益於文化的權利  
☒30.財產權  
☐其他：\_\_\_\_\_
- ☐ \_\_\_\_\_(編號)等權利項目涉及性別議題部分，已依備註第 3 點將人權影響評估內容填寫於「玖、性別影響評估」。
- ☐未涉及上述權利項目，業經行政院人權及轉型正義處同意(函復日期及文號：\_\_\_\_年\_\_\_\_月\_\_\_\_日\_\_\_\_字第\_\_\_\_號)

#### 備註：

- 1.以上經勾選法案涉及之權利項目，除已填寫於「玖、性別影響評估」部分外，均應依評估

項目 7-1 至 7-5 逐一填列檢視結果；又法案涉及之權利項目達 2 個以上時：

- (1)原則應就各權利項目分別呈現評估結果，並請就下列表格自行增列，即先就某一權利項目填列 7-1 至 7-5 後，再增列並接續填列下一權利項目之 7-1 至 7-5，且權利項目之檢視順序無須依上開權利項目編號順序為之；最後再於「捌、人權影響評估結果」綜合說明。
- (2)至特定條文同時涉及兩個以上權利項目，且法案對該等權利項目之內涵高度重疊時，得於權利項目欄位同時填寫所涉權利項目之名稱，於 7-1 至 7-5 併同呈現所列權利項目之人權影響評估結果。例如：針對水權之相關規劃，得於右邊欄位填寫「享有可達到之最高身心健康標準權、享有適足生活水準的權利(含適足食物權、適足居住權)」；針對禁止強迫勞動之相關規劃，得於右邊欄位填寫「免於奴役和強迫勞動的權利、工作權」。
- 2.就未經納入「國際人權公約保障權利項目索引表」之權利項目，例如未直接明定於已國內法化國際人權公約條文，但經聯合國條約機構等國際組織作成一般性意見所肯認之集體權、環境權、發展權等，法案主管機關認有必要進行評估時，得勾選「其他」並敘明之。
- 3.法案之特定條文倘涉及「性別」或「與性別交織之不利處境者(例如：原住民族、新住民、高齡、身心障礙、農村及偏遠地區等女性、女童，以及同性戀、雙性戀、跨性別者與雙性人等)」，相關評估內容請填列於「玖、性別影響評估」(即評估項目 9-1 至 9-2)；法案其餘部分評估內容請填列於 7-1 至 7-5。
- 4.經行政院人權及轉型正義處同意後勾選「未涉及上述權利項目」者，免填評估項目 7-1 至 7-5 及「捌、人權影響評估結果」。

| 權利項目 1             | 財產權及平等權                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                |
|--------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 評估項目               | 說明                                                                                                                                                                                                                                                                      | 備註                                                                                                                                                             |
| 7-1 權利項目之性質及統計調查現況 | 1. 是否為絕對權、不得減免履行之權利：<br><input type="checkbox"/> 是<br><input checked="" type="checkbox"/> 否<br>2. 相關統計調查：<br><input type="checkbox"/> 無<br><input checked="" type="checkbox"/> 有，說明：<br>114 年贈與稅件數及贈與總額分別為 23,053 件及 2,586.10 億元，遺產稅件數及遺產總額分別為 13,454 件及 7,840.44 億元，其中 | 1.請參考「國際人權公約保障權利項目索引表」，確認權利項目之性質是否屬絕對權、不得減免履行之權利，並應敘明「5-1 法案影響對象」提及之利害關係人於此權利項目下是否已有相關統計資料或調查機制。如有，請敘明現況，並進行分析。<br>2.統計資料部分，可參閱行政院及各機關統計(行政登記、公務統計、調查統計)、歷次國家報 |

|                          |                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|--------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                          | <p>特定親屬受贈財產經併計遺產課稅者計 7,100 件，贈與金額為 564.47 億元，占遺產稅案件之件數及遺產總額分別為 52.77% 及 7.2%。</p>                                                                                                                                                      | <p>告、國家人權行動計畫或結論性意見行動回應表之辦理情形及人權指標等資料。</p>                                                                                                                                                                                                                               |
| <p>7-2 權利項目涉及之國際人權規範</p> | <p>本法案修正第 6 條及第 17 條之 1 係為落實憲法判決意旨，維護繼承人、受遺贈人財產權及租稅公平；修正第 30 條申請分期繳納(刪除遺贈稅應納稅額在 30 萬元以上始可申請之限制)及實物抵繳(特定親屬受贈財產之遺產稅額，受贈人申請以遺產抵繳時，應經全體繼承人同意)之要件，俾利納稅義務人繳納稅款及確保稅捐徵起等，與「消除一切形式種族歧視國際公約」第 5 條第(卯)款第(5)目「財產權」及「公民與政治權利國際公約」第 26 條「平等權」相關。</p> | <p>1.請參考「國際人權公約保障權利項目索引表」，說明權利項目所涉及已國內法化之國際人權公約之規定，並可參考納入相關國際人權規範；如係配合各公約進行法規檢視或依國際審查結論性意見之建議進行法律之制定及修正，應併予敘明，以利釐清本法案涉及之人權議題，作為「7-3 預期發揮之正面效益」及「7-4 可能直接或間接產生之不利影響」之評估依據。</p> <p>2.於權利項目勾選「其他」，就未經納入「國際人權公約保障權利項目索引表」之權利項目進行評估時，請敘明對應之公約一般性意見(建議)、結論性意見與建議等相關國際人權規範。</p> |
| <p>7-3 預期發揮之正面效益</p>     | <p>1.定明特定親屬受贈財產占遺產總額比例計算之遺產稅額，以各受贈人為納稅義務人發單課徵，落實憲法判決保障財產權及平等權意旨；刪除遺囑執行人為納稅義務人之規定，不論案件是否有遺囑執行人，均賦予繼承人及受遺贈人納稅義務人身分，俾維護繼承人及受遺贈人財產權。</p>                                                                                                   | <p>請依「7-2」欄所述相關國際人權規範、結論性意見與建議等內容，並參考「參、問題界定與訂修需求」、「肆、政策目標」、「7-1」欄之統計調查現況等，釐清可能涉及之人權議題，據以說明法案內容對「5-1」欄所列可能影響對象，就權利項目之享有將產生何種正面效益，如：</p>                                                                                                                                  |

|                    |                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                               |
|--------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                    | <p>2.定明配偶受贈財產視為被繼承人現存財產，不受配偶依民法第 1030 條之 1 規定請求權金額之限制，以充分評價配偶因共同家計所生之經濟貢獻。</p> <p>3.將本法施行細則第 21 條之 1 經法院判決確定為被繼承人財產應依限補申報遺產稅規定提升法律位階，俾符租稅法律主義。</p> <p>4.刪除申請遺贈稅分期繳納須符合「應納稅額在 30 萬元以上」之要件，方便納稅義務人繳稅；定明特定親屬受贈財產之遺產稅額，不適用繼承人得多數決以遺產抵繳規定，保護未同意之繼承人財產權。</p> | <p>(1) 尊重義務：針對政府行使公權力之行為或直接以法律限制或剝奪特定資格，可能影響本權利項目者，予以限制或禁止。</p> <p>(2) 保護義務：針對政府以外之個人或團體等第三人，強化其作為或不作為等義務，以保護當事人權利不受第三人之侵害。</p> <p>(3) 實現義務：為確保本權利項目之實現，由政府直接或鼓勵民間提供資源或服務、建立新制度或採取必要步驟。</p>                                                   |
| 7-4 可能直接或間接產生之不利影響 | <p><input checked="" type="checkbox"/> 暫未發現對權利項目可能產生之不利影響(勾選本項者，免填「7-5 因應措施及救濟機制之規劃」)</p> <p><input type="checkbox"/> 可能對權利項目產生不利影響(可複選；勾選本項者，請續填「7-5 因應措施及救濟機制之規劃」)，說明：</p>                                                                           | <p>請依「7-2」欄所述相關國際人權規範、結論性意見與建議等內容，並參考「參、問題界定與訂修需求」、「肆、政策目標」、「7-1」欄之統計調查現況等，釐清可能涉及之人權議題，據以說明法案內容對「5-1」欄所列可能影響對象，就權利項目之享有，可能直接或間接產生之不利影響，如何限制或剝奪該項權利項目，將導致國家可能直接或間接侵害權利項目、可能難以防免權利項目受第三人之侵害，或可能有礙權利項目落實，並敘明該等不利影響之內容、嚴重程度、時空範圍、發生機率、不可回復性等。</p> |
| 7-5 因應措施及救濟機制之規劃   | <p>1. 因應措施之規劃：</p> <p><input type="checkbox"/> 有(得複選)</p> <p><input type="checkbox"/> 預防措施：</p>                                                                                                                                                        | <p>1.承 7-4，對於「5-1」欄所列可能影響對象，就權利項目之享有，可能直接或間接產生之不利影響，經衡酌比例原則，研議是否採取預防、減輕、補償等措</p>                                                                                                                                                              |

|        | <input type="checkbox"/> 減輕措施：<br><input type="checkbox"/> 補償措施：<br><input type="checkbox"/> 無<br>2. 救濟機制(得複選)：<br><input type="checkbox"/> 適用現行行政及司法救濟<br><input type="checkbox"/> 適用本法案或其他法律明定之特殊救濟機制，說明： | 施，且應考量除現行行政及司法救濟外，是否有創設特殊救濟機制之必要性。<br>2.有關因應措施之類型：「預防」係指得避免權利侵害情形發生之作法，例如法律明定對個人資料之蒐集、處理及利用相關規範，避免侵害隱私和名譽權；「減輕」係指有助於阻止侵害行為繼續發生或緩和權利侵害範圍及程度之作法，例如中央目的事業主管機關或直轄市、縣（市）政府執行資料檔案安全維護等業務檢查認有違反個人資料保護法規定之虞時，其檢查人員對於得扣留或複製可為證據之個人資料或其檔案，並應加封緘或其他標識，為適當之處置；「補償」係指得以回復原狀或填補損害(失)之作法，例如個人資料遭不法蒐集、處理、利用或其他侵害當事人權利者，得依國家賠償法或民法請求損害賠償。<br>3.「救濟機制」：係權利受侵害者獲得主張、實現其權利之途徑或作法，包括現行行政及司法救濟機制，如訴願及行政、民事、刑事訴訟程序，與其他法規或本法案所創設之特殊救濟機制，如各種申訴、申覆機制。 |
|--------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 權利項目 2 | 無                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 項 目    | 說 明                                                                                                                                                                                                         | 備 註                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

|            |                                                                                                    |                                                 |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| 捌、人權影響評估結果 | 本法案涉及「財產權」及「平等權」之權利項目，綜整立法委員提案、專家學者意見及國稅局建議所研擬之條文，可落實憲法保障財產權及平等權之意旨，維護繼承人、受遺贈人財產權及租稅公平，未有可預見之人權損害。 | 請依「柒、人權影響評估」及踐行「伍、徵詢、協商及蒐集資料程序」所獲致之結論，綜合說明評估結果。 |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|

玖、性別影響評估：以下各欄位除評估法案對於不同性別之影響外，亦請關照對不同性傾向、性別特質或性別認同者之影響。

| 評估項目                        | 評估結果                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 備註                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-----------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 9-1 從性別統計及性別分析，確認與法案相關之性別議題 | <p>1.本法案修正第6條及第17條之1係為落實憲法判決意旨，維護繼承人、受遺贈人財產權及租稅公平；修正第30條申請分期繳納及實物抵繳之要件，對民眾有利；至修正第23條、第26條及第51條僅係配合現行稽徵實務及法制體例。前述修正尚無針對性別做區分；且修正內容亦未就不同性別、性傾向、性別特質及性別認同者予以區別規範，亦不因性別、性傾向或性別認同不同而有差異。</p> <p>2.依本部網站揭露及國稅局提供資料，分析近年遺贈稅申報、核定及繳納情形：</p> <p>(1)遺產稅案件中，<b>被繼承人</b>男女比109年為63.2%及36.8%，113年為60.9%及39.1%，性別落差從26.4個百分點，縮減為21.8個百分點，女性高資產者占比逐步提升；<b>繼承人</b>男女比109年為47.5%及52.5%，113年為47.1%及52.9%，男女占比大致相當。</p> <p>(2)另<b>拋棄繼承</b>男女比109年為</p> | <p>1.請蒐集與法案相關之性別統計既有資料，並進行性別分析。請參閱行政院性別平等會「性別平等研究文獻資源網」(<a href="http://www.gender ey.gov.tw/research/">http://www.gender ey.gov.tw/research/</a>)、「重要性別統計資料庫」(<a href="https://www.gender ey.gov.tw/gec db/">https://www.gender ey.gov.tw/gec db/</a>)、各部會性別統計專區、我國婦女人權指標及「行政院性別平等會—性別分析」(<a href="http://gec ey.gov.tw">http://gec ey.gov.tw</a>)。</p> <p>2.前開性別統計與性別分析應盡量顧及不同性別、性傾向、性別特質及性別認同者，探究其處境或需求是否存在差異，及造成差異之原因；並宜與年齡、族群、地區、障礙情形等面向進行交叉分析（例如：高齡身障女性、偏遠地區新住民女性），探究在各因素交織影響下，是否加劇其處境之不利，並分析處境不利群體之需求。</p> <p>3.請根據前開性別統計及性別分析，確認並說明法案相關之性</p> |

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                     |
|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
|  | <p>44.5%及 55.5%，113 年為 45.2%及 54.8%，性別落差從 11 個百分點，縮減為 9.6 個百分點，近年女性拋棄繼承有略為下降趨勢，按縣市觀察，農業縣市之拋棄繼承女性占比，普遍較都會縣市略高。</p> <p>(3)114 年被繼承人配偶受贈財產併計課稅案件，配偶<b>列報剩餘財產差額分配請求權扣除額</b>之男女占比為 12.4%及 87.6%，該請求權多由女性配偶行使。</p> <p>(4)贈與稅案件中，<b>贈與人</b>男女比 109 年為 52.7%及 47.3%，113 年為 51.3%及 48.7%，男女占比大致相當；<b>受贈人</b>男女比 109 年為 60.1%及 39.9%，113 年為 58%及 42%，性別落差從 20.2 個百分點，縮減為 16 個百分點，按縣市觀察，都會縣市之女性受贈人占比，普遍較農業及離島縣市高。</p> <p>(5)又 109 年遺產稅案件中，申請以實物抵繳、存款繳納、分期繳納者，納稅義務人之男女占比，分別為 47.1%及 52.9%、50.1%及 49.9%、47.1%及 52.9%，相較 113 年分別為 48.1%及 51.9%、48.4%及 51.6%、48.0%及 52.0%，男女占比相當。</p> <p>3.依上，近年遺贈稅案件中，繼承人、贈與人及受贈人之男女比率大致相當，而本次修法係為落實憲法保障財產權及平等權之意旨，維護繼承人、受遺贈人之財產權及租稅公平，以及便利納稅義務人申報繳稅，相關修正不存在性別差異，有助於保障任一性別權益，亦無對特</p> | <p>別議題。</p> <p>4.如既有性別統計及分析資料不足，請提出需強化之處及其建置方法。</p> |
|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|

|                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|----------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                      | 定性別產生不利影響。                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| 9-2 落實性別平等相關法規與政策之內涵 | <p>1.依據 9-1 欄位所提性別統計，繼承人、贈與人及受贈人之男女比率大致相當；進一步觀察，男性受贈比率略高於女性，爰特定親屬受贈財產之遺產稅額，以各受贈人發單課徵，可保護未受贈財產之女性繼承人財產權，且該遺產稅額，不適用繼承人得多數決以遺產抵繳規定，亦可保護未同意之女性繼承人財產權；另女性配偶列報剩餘財產差額分配請求權扣除額比率明顯高於男性配偶，透過該扣除額，可合理評價其因共同家計所生之經濟貢獻，有助女性累積資產；又申請以實物抵繳、存款繳納、分期繳納之女性納稅義務人比率略高於男性，修正遺產稅繳稅規定，可減輕女性納稅義務人短期籌措現金繳稅之負擔，符合性別平等政策綱領有關增強女性經濟賦權之推動策略內涵。</p> <p>2.為落實消除對婦女一切形式歧視公約（CEDAW）第 13 條消除在經濟和社會生活的其他方面對婦女之歧視，本次修法不存在性別差異，有助於納稅義務人權益之保障及性別平等政策之推動。</p> | <p>1.法案若涉及下列情形，本欄位不得填列無關：</p> <p>(1)內容係以特定性別、性傾向或性別認同者為規範對象。</p> <p>(2)內容涉及一般社會認知既存之性別偏見。</p> <p>(3)「9-1」欄所填列之性別統計資料顯示性別比例差距過大。</p> <p>2.請依「9-1」欄所確認之性別議題，說明其與下列第 3 點所列性別平等相關法規與政策之相關性。</p> <p>3.本欄位所指性別平等相關法規與政策，包含消除對婦女一切形式歧視公約（CEDAW）及其一般性建議、性別平等政策綱領及各機關有關促進性別平等相關之法規、政策、白皮書或計畫等。</p> <p>4.落實前開相關法規與政策之常見態樣及案例：</p> <p>(1) 採行一定方式去除現行法規及其執行所造成之差別待遇，提供較為弱勢之一方必要之協助，以促進其實質地位之平等。</p> <p>例如：為落實 CEDAW 第 11 條消除在就業方面對婦女之歧視，刪除禁止女性於夜間工作等限制女性工作權之規定，並增訂雇用人應提供必要之夜間安全防護措施。</p> |

|                                                                             |                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|-----------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                             |                                                                                                                | <p>(2) 消除或打破性別刻板印象與性別隔離，以消弭因社會文化面向所形成之差異。</p> <p>例如：為促進媒體製播內容符合性別平等精神，規範節目或廣告內容不得有性別歧視之情形。</p> <p>(3) 提供不同性別、性傾向或性別認同者平等機會獲取社會資源，提升其參與社會及公共事務之機會。</p> <p>例如 1：為協助因家庭因素離開職場之婦女，能重返職場，提升婦女勞動參與，規範二度就業婦女為政府致力促進就業之對象。</p> <p>例如 2：為提升女性參與公共事務之機會，擴大參與管道，對涉及諮詢及審議性質之機制，規範其成員任一性別比例不得少於三分之一。</p> <p>5.請優先將有助落實上開內容之部分納入法案相關條文規定、授權命令或未來業務執行事項，並於本欄位提出說明。</p> |
| <p><b>拾、性別影響評估結果</b></p> <p>請機關填表人依據「填表說明五」辦理【第二部分、性別影響評估程序參與】，再續填下列欄位。</p> |                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 10-1 評估結果之綜合說明                                                              | <p>本修正草案落實憲法判決，兼顧繼承人、受遺贈人財產權及租稅公平，並利遺贈稅納稅義務人申報繳納稅款及確保稅捐徵起，並未針對特定族群，能彰顯性別平等之精神，符合性別平等政策綱領有關增強女性經濟賦權之推動策略內涵。</p> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 10-2 參採情形                                                                   | 10-2-1 說明採納意見後之調整情形（含法案、授權命令或業務執行之修正等）                                                                         | <p>本修正草案獲性別平等專家學者支持，尚無須調整。</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |

|                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                         | 10-2-2 說明未參採之理由或替代規劃                                                                                                                                                                                                                                           | 無未參採情形。                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 10-3 通知程序參與之專家學者法案評估結果（請填寫日期及勾選通知方式，請勿空白）：<br>已於本年 2 月 25 日將「評估結果」以下列方式通知程序參與者審閱<br><input type="checkbox"/> 傳真 <input checked="" type="checkbox"/> e-mail <input type="checkbox"/> 郵寄 <input type="checkbox"/> 其他_____ |                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 項 目                                                                                                                                                                                                                     | 說 明                                                                                                                                                                                                                                                            | 備 註                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 拾壹、事後監測機制                                                                                                                                                                                                               | <input checked="" type="checkbox"/> 將依既有監測、調查或統計機制進行追蹤，說明：現行本部已定期檢討評估遺贈稅實施成效(含申報件數、核定情形、實徵件數、實徵情形、國人遺產拋棄繼承及受贈情形)，並公開於本部網站。                                                                                                                                     | 1.為了解法案後續執行情形及對「柒、人權影響評估」及「玖、性別影響評估」所涉權利項目實際產生之影響，得依既有監測、調查或統計機制進行追蹤，並說明運用既有機制進行追蹤之規劃。<br><br>2.如目前尚無相關監測機制，或既有人權、統計及分析資料不足者(含性別統計及性別分析資料)，設有人權工作小組、相關人權任務編組或性別平等專案小組之部會得於該小組報告施行情形；另得建立調查或統計機制，以強化相關調查、統計，並說明資料公開之相關規劃；或於法案施行達一定期間後，另行徵詢利害關係人意見，衡量法案實際施行後之影響。 |
|                                                                                                                                                                                                                         | <input type="checkbox"/> 目前尚無相關監測、調查或統計機制，後續(可複選)<br><input type="checkbox"/> 將於部會人權工作小組、相關人權任務編組或性別平等專案小組報告施行情形<br><input type="checkbox"/> 將建立調查或統計機制，並以下列方式公開統計資訊：<br><input type="checkbox"/> 預定法案施行後另行徵詢利害關係人意見並檢討執行情形<br><input type="checkbox"/> 其他，說明： |                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 拾貳、法制單位復核（此欄空白未填寫者，將以不符形式審查逕予退件。）                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 12-1 法案內容： <input type="checkbox"/> 提經法規會討論通過 <input checked="" type="checkbox"/> 已會法制單位表示意見                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 12-2 人權影響評估及人權影響評估結果： <input checked="" type="checkbox"/> 已由法規會具人權專長委員、曾受人權教育訓練之參事、其他高階人員或委請之人權學者專家檢視                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                |

12-3 徵詢及協商程序： ☒ 已徵詢及協商法案影響對象

☒ 已適當說明與回應徵詢及協商對象所提之主要意見

12-4 訂修程序： ☒ 本檢視表已完整填列

復核人姓名及職稱：專門委員蔡孟洙

**【第二部分－性別影響評估程序參與】：本部分由性別平等專家學者填寫**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                               |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>拾參、程序參與之性別平等專家學者請優先邀請前三款人員擔任，並請勾選：</b></p> <p>■1.現任「行政院性別影響評估人才參考名單」專家學者；其中公部門專家應非本機關及所屬機關之人員。名單請參閱行政院性別平等會網頁(網址：<a href="https://gec.ey.gov.tw/">https://gec.ey.gov.tw/</a>；路徑：首頁&gt;性別主流化&gt;性別影響評估)。</p> <p>■2.現任或曾任行政院性別平等會民間委員。</p> <p>■3.現任或曾任各部會性別平等專案小組民間委員。</p> <p>■4.其他 <u>教育部人權教育諮詢委員</u></p> |                                                                                                                                               |
| <b>(一) 基本資料</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                               |
| 13-1 程序參與期程或時間                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 115 年 2 月 23 日 至 115 年 2 月 24 日                                                                                                               |
| 13-2 參與者姓名、職稱、服務單位及其專長領域                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 張瓊玲，臺灣警察專科學校教授，考試院性平會委員、行政院第一、二屆性平委員、財政部性別平等委員會委員。<br>性別政策與公共政策；人口、婚姻與家庭政策議題；性別主流化政策；性別影響評估擬議與審查；CEDAW 與友善職場安全及友善家庭方案；文官體制與人力資源管理             |
| 13-3 參與方式                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | <input type="checkbox"/> 法案研商會議 <input type="checkbox"/> 性別平等專案小組 <input checked="" type="checkbox"/> 書面意見                                    |
| <b>(二) 主要意見</b> （若參與方式為提報各部會性別平等專案小組，可附上會議發言要旨，免填 13-4 至 13-7 欄位，並請通知程序參與者恪遵保密義務）                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                               |
| 13-4 正當程序中性別參與之合宜性                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 合宜                                                                                                                                            |
| 13-5 從性別統計及性別分析，確認與法案相關之性別議題之合宜性                                                                                                                                                                                                                                                                               | 合宜                                                                                                                                            |
| 13-6 落實性別平等相關法規與政策之內涵之合宜性                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 合宜                                                                                                                                            |
| 13-7 綜合性檢視意見                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 本案之意旨在於落實憲法判決，兼顧繼承人、受遺贈人財產權及租稅公平，並利遺贈稅納稅義務人申報繳納稅款及確保稅捐徵起，且於性別影響評估方面亦有詳列性別統計做為參考，顯見修正草案之內容亦能彰顯性別平等之精神，符合性別平等政策綱領有關增強女性經濟賦權之推動策略內涵。準此，支持本次修法內容。 |
| <b>(三) 參與時機及方式之合宜性</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 合宜                                                                                                                                            |
| <p>本人同意恪遵保密義務，未經部會同意不得逕自對外公開所評估之法案。</p> <p>（簽章，簽名或打字皆可） <u>張 瓊 玲</u></p>                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                               |

## 「伍、徵詢、協商及蒐集資料程序」之附表

| 踐行徵詢及協商程序應注意事項                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |  |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>·參與原則：「5-1」欄所述利害關係人廣泛地且具代表性參與了研修法案意見徵詢階段，其意見得到採納或回應不採行理由。</li> <li>·不歧視原則：考慮到利害關係人參與需求，如會議交通便利性及服務設施(聽打、手語翻譯與無障礙設施)，事先排除障礙，並提供合理調整；不限制表達意見之方式。</li> <li>·賦權原則：針對利害關係人提供足夠時間及資源，以利有意義的參與。</li> <li>·透明原則：徵詢各界意見時，應透過公開管道蒐集意見及回應，並讓參與法案研修者均獲得資訊共享。</li> <li>·涉及兒少權利，請參考聯合國兒童權利委員會第12號一般性意見第134段及「中央機關推動兒少參與國家法制與決策過程建議做法」進行意見徵詢；並依聯合國兒童權利委員會第14號一般性意見第52段至第84段做法，優先考量兒少最佳利益。</li> <li>·涉及身心障礙者權利，請參考身心障礙者權利公約第7號一般性意見及「身心障礙者融合式會議及活動參考指引」進行意見徵詢。</li> <li>·涉及對原住民族產生影響之決策，從籌備、計畫、制定到執行，都必須確保原住民族的自由、事先、知情同意權和充分且有效參與權之實質落實。請參考原住民族基本法第21條規定。</li> </ul> |  |

| 重要事項                           | 有無爭議                                                                | 相關條文 | 相關機關(構)、團體、群體或人員之主要意見(就同一事項各利害關係人有不同意見時，應分別呈現)                                                                                                                                   | 參採與否及其理由(含國際參考案例)                                                                                                                                       |
|--------------------------------|---------------------------------------------------------------------|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 落實憲法判決意旨並解決繼承實務問題，修正遺產稅納稅義務人規定 | <input type="checkbox"/> 有<br><input checked="" type="checkbox"/> 無 | §6   | <b>1.專家學者建議</b><br>(1)以遺囑執行人為遺產稅納稅義務人之案件，繼承人對核定不服尚無從為申請復查之適格當事人，惟繼承人為實質上納稅義務人， <b>建議評估修正遺產稅納稅義務人規定。</b><br>(2)憲法判決公告後，拋棄繼承者並無值得保護之信賴，為求租稅公平， <b>建議增訂溯及適用條款。</b><br>(3)憲法判決諭知應分單課 | 1.1.(1)、(2)及 2.已參採，理由：<br>(1)不論案件是否有遺囑執行人，宜賦予繼承人及受遺贈人納稅義務人身分，爰刪除遺囑執行人為遺產稅納稅義務人之規定，另為兼顧遺囑執行人代納稅義務人繳清遺產稅，有利依遺囑執行職務，爰增訂遺囑執行人得代納稅義務人辦理申報等。<br>(2)為維護租稅公平，落實 |

|  |  |  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|--|--|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  | <p>徵之範圍僅提及「被繼承人配偶受贈財產之遺產稅」，<b>建議被繼承人配偶以外親屬受贈財產之遺產稅不須分單課徵。</b></p> <p>(4)擬制遺產之遺產稅一律以受贈人發單課徵，可能罔顧納稅義務人意願，不利快速臨櫃結案，<b>建議提供納稅義務人是否分單之選項。</b></p> <p>(5)為更符合量能課稅原則，<b>建議改採分遺產稅制。</b></p> <p>2.國稅局意見</p> <p>建議除依憲法判決意旨定明被繼承人配偶受贈財產之遺產稅額應由被繼承人之配偶負擔，並就其餘應併入遺產總額課稅之被繼承人死亡前2年內贈與依民法規定之各順序繼承人及渠等配偶之財產，定明按各該財產占遺產總額比例計算之遺產稅額，由各受贈人負擔。</p> | <p>憲法判決意旨，避免「自憲法判決公告後至修法完成前」期間，被繼承人之配偶以拋棄繼承或喪失繼承權之方式規避受贈財產之遺產稅額，增訂<b>溯及適用條款。</b></p> <p>2.1.(3)至(5)未參採，理由：</p> <p>(1)為符合憲法判決意旨，避免繼承人須以其繼承之遺產繳納被繼承人配偶以外親屬受贈財產之遺產稅，爰定明按各受贈財產占遺產總額比例計算之遺產稅額，向各受贈人(被繼承人配偶及該配偶以外親屬)發單課徵。</p> <p>(2)基於租稅法律主義，納稅義務人及其應負擔之稅負，尚不宜由納稅義務人意定(如出具同意書表示無須分單)，以免事後衍生徵納爭議；洽據國稅局表示，為符合憲法判決意旨，避免涉入私權糾紛及增加核課處分之不確定性，且給予民眾選擇是否分單並未節省稽徵成本，建議不提供是否分單選項。</p> <p>(3)鑑於我國民法尚乏法定程序確認繼承人所獲遺產情形，渠等恐採有利方式(即稅額相對較少方式)申報，稽徵機關調查不易，易生徵納爭議，</p> |
|--|--|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|                                                |                                                                     |       |                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                |                                                                     |       |                                                                                                                                                                                          | 又倘繼承人因故遲未分產，逕由稽徵機關按遺囑或法定應繼分核算稅額，恐介入民眾分產之私權紛爭，爰允宜維持總遺產稅制。                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| 增訂被繼承人死亡前 2 年內贈與其配偶之財產所涉剩餘財產差額分配請求權扣除額之計算及交付規定 | <input type="checkbox"/> 有<br><input checked="" type="checkbox"/> 無 | §17-1 | <p>專家學者建議</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 定明<b>配偶受贈財產不得作為交付</b>民法第 1030 條之 1 規定請求權金額之財產。</li> <li>2. <b>配偶受贈財產所涉配偶剩餘財產差額分配請求權扣除額之計算，定明為「配偶受贈財產應僅以半數計入遺產課稅」。</b></li> </ol> | <p>1.1.已參採，理由：<br/>為防杜納稅義務人藉行使民法第 1030 條之 1 規定請求權列報扣除額，規避或減少納稅義務，復考量配偶受贈財產已於受贈時取得，計算繼承人應實際給付依民法該條規定請求權金額時並未納入，爰定明不得以配偶受贈財產作為履行該給付義務之財產。</p> <p>2.2.未參採，理由：<br/>考量納稅義務人列報配偶剩餘財產差額分配請求權扣除額時，應依憲法判決意旨，將配偶受贈財產視為被繼承人現存財產，並依據民法第 1030 條之 1 規範意旨(例如：該財產是否為婚後財產，有無但書各款情事等)<sup>19</sup>計算，配偶受贈財產如屬被繼承人婚前取得或婚後受贈自其父母者，不符民法該條規定，納稅義務人尚無法據以主張增列扣除數額，又被繼承人剩餘財產如小(等)於配偶剩餘</p> |

<sup>19</sup> 民法第 1030 條之 1 第 1 項規定：「法定財產制關係消滅時，夫或妻**現存之婚後**財產，扣除婚姻關係存續所負債務後，如有剩餘，其雙方剩餘財產之差額，應平均分配。**但下列財產不在此限：一、因繼承或其他無償取得之財產。二、慰撫金。**」

|           |                                                                     |     |                                                      |                                                                                                                                                     |
|-----------|---------------------------------------------------------------------|-----|------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|           |                                                                     |     |                                                      | 財產，納稅義務人尚無從列報該扣除額，爰不宜逕予定明配偶受贈財產僅以半數計入遺產課稅。                                                                                                          |
| 修正遺贈稅繳納規定 | <input type="checkbox"/> 有<br><input checked="" type="checkbox"/> 無 | §30 | 專家學者建議就經核准分期繳納者定明準用稅捐稽徵法第 26 條之 1 第 2 項有關加計利息及提供擔保規定 | <b>未參採</b> ，理由：<br>鑑於現行第 30 條第 3 項就核准分期繳納者已定有加計利息規定，且依第 8 條、第 41 條及第 42 條規定，遺產(贈與財產)為遺贈稅之納稅保證，未繳清前納稅義務人尚不得處分，爰尚毋須就分期繳納案件定明準用稅捐稽徵法第 26 條之 1 第 2 項規定。 |

註：為茲簡明，「相關條文」欄位中，各條、項、款、目等，分以下列方式表達：條→§（條號以阿拉伯數字表達）、項→I（羅馬符號）、款→(1)（括弧內置阿拉伯數字）、目→①（圓圈內置阿拉伯數字），目以下則以「之○（阿拉伯數字）」表達。