

收文編號：1150004773

議案編號：201110230110000

立法院議案關係文書 （中華民國41年9月起編號）
中華民國115年8月7日印發

院總第 20 號 政府提案第 11023011 號

案由：行政院函請審議「遺產及贈與稅法部分條文修正草案」案。

行政院函

受文者：立法院

發文日期：中華民國 115 年 7 月 30 日

發文字號：院臺財字第 1155016422 號

速別：最速件

密等及解密條件或保密期限：

附件：如文

主旨：函送「遺產及贈與稅法」部分條文修正草案，請查照審議。

說明：

一、本案經提 115 年 7 月 30 日本院第 4014 次會議決議：通過，函請立法院審議。

二、檢送「遺產及贈與稅法」部分條文修正草案條文對照表（含總說明）1 份。

正本：立法院

副本：財政部（含附件）

遺產及贈與稅法部分條文修正草案總說明

遺產及贈與稅法（以下簡稱本法）自六十二年二月六日制定公布以來，歷經十四次修正，最近一次修正公布日期為一百一十年一月二十日。憲法法庭一百一十三年十月二十八日公告一百一十三年憲判第十一號判決（以下簡稱本判決），本法第十五條第一項第一款有關被繼承人死亡前二年內贈與其配偶之財產，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，且欠缺相當於本法第十七條之一所定配偶剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除規定，立法機關應於本判決公告之日起二年內，依本判決意旨檢討修正。為符合本判決意旨、維護繼承人及受遺贈人財產權，並利遺產稅及贈與稅納稅義務人申報繳納稅款及確保稅捐徵起，爰擬具本法部分條文修正草案，其修正要點如下：

- 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二年內贈與其配偶、依民法規定之各順序繼承人（如子女、孫子女、兄弟姊妹）及渠等配偶之財產，依現行第十五條第一項規定併入被繼承人遺產總額課稅者，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；增訂有遺囑執行人之案件，得由遺囑執行人代納稅義務人辦理申報、繳納遺產稅及申請復查相關事項之規定。（修正條文第六條）
- 二、增訂計算配偶剩餘財產差額分配請求權扣除數額時，被繼承人死亡前二年內贈與其配偶之財產視為被繼承人現存財產；納稅義務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。（修正條文第十七條之一）
- 三、增訂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案件，其遺產稅申報期間及核課期間起算日規定。（修正條文第二十三條）
- 四、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。（修正條文第三十條）
- 五、刪除滯納金加徵方式及繳納期間屆滿三十日後仍未繳清者移送強制執行規定，回歸依稅捐稽徵法第二十條規定辦理。（修正條文第五十一條）

遺產及贈與稅法部分條文修正草案條文對照表

修 正 條 文	現 行 條 文	說 明
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，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。 應選定遺產管理人之案件，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。 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。 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。 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。	第六條 遺產稅之納稅義務人如左： <u>一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。</u> <u>二、無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。</u> <u>三、無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定遺產管理人。</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。	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。

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。

三、為符合憲法法庭一百十三年憲判第十一號判決（以下簡稱本判決）意旨，避免繼承人須以其繼承之遺產繳納被繼承人死亡前二年內贈與現行第十五條第一項所列特定親屬財產（以下簡稱特定親屬受贈財產）之遺產稅，並考量現行特定親屬受贈財產依現行第十五條規定併計遺產課稅，係為避免被繼承人藉生前贈與規避死後遺產稅，爰將該等財產視為被繼承人之遺產，依此立法意旨，在總遺產稅制下，特定親屬受贈財產視為遺產課徵遺產稅，依現行第十條第一項規定，其財產價值係以被繼承人死亡時之時價為準，其相對應之遺產稅，應以受贈財產為限負繳納義務，受贈財產如已移轉或滅失，自應按被繼承人死亡時之時價負繳納義務，使計稅與徵稅之基準一致，並與第一項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【 $200 \text{ 萬元} \times (1,000 \text{ 萬元} \div 5,000 \text{ 萬元})$ 】，應向被繼承人之配偶發單課徵。

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要件。

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，定明自一百十三年十月二十八日（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者，應適用第三項規定。 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。
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。	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。	一、第一項未修正。 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： （一）現行第十五條第一項第

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。

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。

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，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元、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【 $(4,000 \text{ 萬元} - 2,500 \text{ 萬元}) \div 2$ 】，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【 $(4,000 \text{ 萬元} + 1,000 \text{ 萬元} - 2,500 \text{ 萬元}) \div 2$ 】。

(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。

三、現行第二項移列第三項並增訂相關規定，說明如下：

(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。

(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。

		(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一萬元作為履行前開民法規定給付義務之財產。
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，自法院選任遺產管理人之日起算。 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。 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。	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，自法院指定遺產管理人之日起算。 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。	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。 二、第二項未修正。 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日起至同年十二月一日止）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。
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。 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，得由稽徵機關視實際情形核定之。	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。 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，得由稽徵機關視實際情形核定之。	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「前三條規定限期」修正為「本法規定申報期限」。 二、第二項未修正。
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。 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</u>	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。 <u>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，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> 經申請分期繳納者，應	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。 二、為協助納稅義務人繳納遺

納者，依稅捐稽徵法第二十七條規定辦理。

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。

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。

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。

第四項抵繳財產價值之估定，由財政部定之。

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

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，分別加計利息；利率有變動時，依變動後利率計算。

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。

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。

第四項抵繳財產價值之估定，由財政部定之。

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限制。

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」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）。

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。

四、第四項及第六項未修正。

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。

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

<u>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。</u> <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>		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。 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產稅者，其徵收期間重新起算。
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，應加徵滯納金。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內，提出具體證明，向稽徵機關申請回復原狀並同時補行申請延期或分期繳納，經核准者，免予加徵滯納金。 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，依各年度一月一日郵政儲金一年定期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。	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；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。 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，依郵政儲金一年定期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。	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。 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」郵政儲金一年定期定期儲金固定利率，俾資明確。

議案編號：202110231720000

立法院議案關係文書 (中華民國41年9月起編號)
中華民國115年8月14日印發

院總第 20 號 委員提案第 11023172 號

案由：本院台灣民眾黨黨團，有鑑於 113 年憲判字第 11 號擬制遺產課稅案於 113 年 10 月 28 日宣告遺產及贈與稅法第十五條第一項第一款規定牴觸憲法，為維護繼承人及受遺贈人財產權，爰擬具「遺產及贈與稅法部分條文修正草案」。是否有當？敬請公決。

說明：

- 一、憲法法庭 113 年憲判字第 11 號判決指出，遺產及贈與稅法第十五條第一項第一款規定牴觸憲法，此法對被繼承人死亡前 2 年內贈與配偶，併入其遺產總額課徵遺產稅的規定，在遺產稅的負擔，及配偶剩餘財產差額分配請求權扣除額的計算上，欠缺明確規範，應於 2 年內修正相關規定。
- 二、為符合上述憲法判決意旨、維護繼承人及受遺贈人財產權，增訂本法第十五條第二項，明定擬制遺產之稅額，應按比例由受贈人負擔，解決現行法導致繼承人負擔不當稅負，因而違憲的問題。
- 三、為落實配偶平等權，增訂本法第十七條之一第二項，明定擬制遺產受贈人為配偶時，該財產亦可主張適用配偶剩餘財產分配請求權扣除，以合理增加可扣除金額。
- 四、為協助納稅義務人繳納遺產稅或贈與稅，避免發生逾期繳納加徵滯納金或移送強制執行情事，刪除申請分期繳納須符合「應納稅額在 30 萬元以上」之要件。

提案人：台灣民眾黨立法院黨團

劉書彬 陳清龍 王安祥 邱慧沁

遺產及贈與稅法部分條文修正草案對照表

修 正 條 文	現 行 條 文	說 明
第十五條 被繼承人死亡前二 年內贈與下列個人之財產， 應於被繼承人死亡時，視為 被繼承人之遺產，併入其遺 產總額，依本法規定徵稅： 一、被繼承人之配偶。 二、被繼承人依民法第一千 一百三十八條及第一千一 百四十條規定之各順序繼 承人。 三、前款各順序繼承人之配 偶。 八十七年六月二十六日 以後至前項修正公布生效前 發生之繼承案件，適用前項 之規定。 <u>第一項各款財產受贈人 若非遺產繼承人，應就受贈 財產所增加之遺產稅額為納 稅義務人。</u>	第十五條 被繼承人死亡前二 年內贈與下列個人之財產， 應於被繼承人死亡時，視為 被繼承人之遺產，併入其遺 產總額，依本法規定徵稅： 一、被繼承人之配偶。 二、被繼承人依民法第一千 一百三十八條及第一千一 百四十條規定之各順序繼 承人。 三、前款各順序繼承人之配 偶。 八十七年六月二十六日 以後至前項修正公布生效前 發生之繼承案件，適用前項 之規定。	一、憲法法庭 113 年憲判字第 11 號判決指出，遺產及贈 與稅法第十五條第一項第一 款規定牴觸憲法，此法對被 繼承人死亡前 2 年內贈與配 偶，併入其遺產總額課徵遺 產稅的規定，在遺產稅的負 擔，及配偶剩餘財產差額分 配請求權扣除額的計算上， 欠缺明確規範，應於 2 年內 修正相關規定。 二、為符合憲法判決意旨、維 護繼承人及受遺贈人財產權 ，增訂第三項，明定擬制遺 產之稅額，應按比例由受贈 人負擔，解決現行法導致繼 承人負擔不當稅負，因而違 憲的問題。
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。 <u>第十五條第一項第一款 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> 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	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。 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。	為落實配偶平等權，增訂第二 項，明定擬制遺產受贈人為配 偶時，該財產亦可主張適用配 偶剩餘財產分配請求權扣除， 以合理增加可扣除金額。

五年內，就未給付部分追繳應納稅賦。		
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，自法院選任遺產管理人之次日起算。 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。 <u>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，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。</u>	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，自法院指定遺產管理人之日起算。 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。	一、按財政部 65 年 1 月 15 日台財稅第 30284 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。 二、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。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，將本法施行細則第二十一條之一規定提升至法律位階，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 6 個月內，就該財產補申報遺產稅。
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。 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</u>	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。 <u>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，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> 經申請分期繳納者，應	一、按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，第一項繳納期間修正為送達之「次日」起算 2 個月，以符實際。 二、為協助納稅義務人繳納遺產稅或贈與稅，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

納者，依稅捐稽徵法第二十七條規定辦理。

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，分別加計利息；利率有變動時，依變動後利率計算。

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。

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。

第四項抵繳財產價值之估定，由財政部定之。

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限制。

依第一項或第二項核准

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，分別加計利息；利率有變動時，依變動後利率計算。

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。

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。

第四項抵繳財產價值之估定，由財政部定之。

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限制。

額在 30 萬元以上」之要件。

三、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。

立法院第 11 屆第 5 會期第 22 次會議議案關係文書

<u>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>		
--	--	--

立法院議案關係文書 (中華民國41年9月起編號)
中華民國115年8月14日印發

院總第 20 號 委員提案第 11023189 號

案由：本院委員邱鎮軍、林沛祥、蘇清泉等 19 人，有鑑於憲法法庭一百十三年憲判字第十一號判決要求檢討修正遺產及贈與稅法相關規定，為完善受贈人納稅義務、課稅程序及過渡期間案件適用等制度，兼顧租稅公平、程序正義及人民財產權保障，爰擬具「遺產及贈與稅法部分條文修正草案」。是否有當？敬請公決。

說明：

本次修正要點如下：

- 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二年內贈與其配偶、依民法規定之各順序繼承人（如子女、孫子女、兄弟姊妹）及渠等配偶之財產，依現行第十五條第一項規定併入被繼承人遺產總額課稅者，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；增訂有遺囑執行人之案件，得由遺囑執行人代理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等事項。（修正條文第六條）
- 二、增訂計算配偶剩餘財產差額分配請求權扣除數額時，被繼承人死亡前二年內贈與其配偶之財產視為被繼承人現存財產；並明定履行配偶剩餘財產差額分配請求權之方式及其例外規定，以兼顧配偶權益保障及當事人合意處分之彈性。（修正條文第十七條之一）
- 三、增訂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案件，其遺產稅申報期間及核課期間起算日規定。（修正條文第二十三條）
- 四、修正遺產稅或贈與稅申請延長申報期限之適用條文範圍，將「前三條規定限期」修正為「本法規定申報期限」，以求周延並因應未來可能增修之申報期限規定。（修正條文第二十六條）

立法院第 11 屆第 5 會期第 22 次會議議案關係文書

- 五、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。（修正條文第三十條）
- 六、刪除滯納金加徵方式及繳納期間屆滿三十日後仍未繳清者移送強制執行規定，回歸依稅捐稽徵法第二十條規定辦理。（修正條文第五十一條）

提案人：邱鎮軍 林沛祥 蘇清泉

連署人：黃建賓 黃 仁 葉元之 涂權吉 廖先翔

鄭正鈴 鄭天財 Sra Kacaw 呂玉玲 陳菁徽

廖偉翔 林思銘 王育敏 謝龍介 陳雪生

傅崐萁 羅廷璋

遺產及贈與稅法部分條文修正草案對照表

修 正 條 文	現 行 條 文	說 明
第六條 遺產稅之納稅義務人為繼承人及受遺贈人，<u>無繼承人者，為遺產管理人，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> 應選定遺產管理人之案件，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。 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，按各受贈財產價額占依第十五條第一項規定併入遺產總額課稅財產總額之比例計算其應負擔之遺產稅額，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，不適用第一項有關以被繼承人遺產為限負繳納義務之規定。 各受贈人僅就其依前項規定計算之應納稅額負納稅義務，不互負連帶繳納責任。 稽徵機關核定受贈人應負擔之遺產稅額時，應敘明其計算基礎、計算方式、受贈財產價額及依法負擔稅額之計算結果，並通知受贈人。 有遺囑執行人之案件，	第六條 遺產稅之納稅義務人如左： 一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。 二、無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。 三、無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定遺產管理人。 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。	一、修正第一項，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人身份，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

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。

自中華民國一百十三年十月二十八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，本法修正施行時，尚未經稽徵機關核定確定者，適用第三項規定；已核定確定者，適用修正前之規定。

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（納稅義務人以被繼承人遺產為限負繳納義務；至第十五條第一項所定受贈財產，另依第三項規定辦理）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。

二、修正第二項，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。

三、增訂第三項，配合憲法法庭一百十三年憲判字第十一號判決意旨，就依第十五條第一項規定併入遺產總額課稅之受贈財產，明定其應按各受贈財產價額占併入課稅財產總額之比例計算應負擔之遺產稅額，由各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，以落實受益與負擔相一致原則。

四、增訂第四項，為符合憲法法庭一百十三年憲判字第十一號判決意旨，避免繼承人須以其繼承遺產負擔被繼承人死亡前二年內贈與第十五條第一項所列特定親屬受贈財產之遺產稅，爰明定該受贈財產應按各受贈財產價額占依第十五條第一項規定併入遺產總額課稅財產總額之

比例計算其應負擔之遺產稅額，並以受贈人為納稅義務人，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。另為避免受贈人間是否互負連帶責任滋生爭議，爰明定各受贈人僅就其依法計算之應納稅額負納稅義務，不互負連帶繳納責任，以符合租稅法律明確性原則及受益與負擔相一致原則。

五、增訂第五項，受贈人既為修正後遺產稅納稅義務人，其應負擔稅額之計算基礎、計算方式、受贈財產價額及依法負擔稅額之計算結果，均影響其權益，爰增訂稽徵機關應敘明相關事項並通知受贈人，以提升課稅程序透明性及保障程序正義。

六、增訂第六項，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，爰增訂第六項，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，增訂第六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要件。 七、增訂第七項，考量修正第三項涉及遺產稅納稅義務人之變更，屬人民權利義務之重大事項。為兼顧憲法法庭判決意旨、租稅公平、法律安定性及人民信賴保護，爰明定自中華民國一百十三年十月二十八日起至本法修正施行前發生死亡事實之案件，於本法修正施行時尚未經稽徵機關核定確定者，適用修正後規定；已核定確定者，仍適用修正前規定，以避免法律溯及適用所生爭議。
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。 <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> 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	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。 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。	一、第一項未修正。 二、增訂第二項，依憲法法庭一百十三年憲判字第十一號判決意旨，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，說明如下： （一）現行第十五條第一項第一款規定，配偶於被繼承人死亡前二年內受贈之財產，應併入被繼承人遺產總額課稅。為符合憲法法庭一百十三年憲判字第十一號判決意旨，於計算配偶剩餘財產差額分配請求權扣除

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。納稅義務人應實際給付依民法第一千零三十條之一規定之請求權金額所對應之財產，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。但經被繼承人之配偶及全體繼承人書面同意者，不在此限。

數額時，該受贈財產亦應視為被繼承人現存財產，以使配偶因共同家計所形成之經濟貢獻於遺產稅制中獲得完整評價，爰增訂第二項規定。

(二)被繼承人配偶以外之特定親屬受贈財產，與前述配偶受贈財產係基於婚姻共同生活及共同家計所形成之經濟貢獻不同，不屬憲法法庭一百十三年憲判字第十一號判決所要求調整之範圍，爰於計算配偶剩餘財產差額分配請求權扣除數額時，不得視為被繼承人現存財產。

三、現行第二項移列第三項，並增訂相關規定，說明如下：

- (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，規避或減少納稅義務。另依民法第一千零三十條之一規定計算配偶剩餘財產差額分配請求權時，並未將配偶受贈財產納入請求權金額之計算。
- (二)配合增訂第二項規定，考量第二項係就遺產稅扣除額之計算所為規範，與第三項防杜未依民法第一千零三十條之一

		規定履行給付義務之規範目的不同，爰酌作文字修正，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規定之請求權金額給付財產予被繼承人之配偶，且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配偶受贈財產作為履行前開給付義務之財產。 (三)第二項有關將配偶受贈財產視為被繼承人現存財產之規定，僅作為計算遺產稅法配偶剩餘財產差額分配請求權扣除額之依據，並不影響民法第一千零三十條之一所定配偶剩餘財產差額分配請求權之成立、計算及權利內容，爰明定納稅義務人仍應依民法規定履行給付義務，以資明確。 (四)考量被繼承人之配偶及全體繼承人如已就履行方式達成書面合意，基於私法自治及尊重當事人意思表示，爰增訂但書規定。
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，自法院選任遺產管理人之次日起算。 被繼承人為經常居住中	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，自法院指定遺產管理人之日起算。 被繼承人為經常居住中	一、修正第一項，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。

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。

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。

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。

二、第二項未修正。

三、增訂第三項，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日起至同年十二月一日止）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。
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 <u>本法</u> 規定申報期限屆滿前，以書面	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 <u>前三條</u> 規定限期屆滿前，以書面申	一、修正第一項，現行本法有關申報期限之規定，計修正條文第二十三條、現行條文第二十四條、第二十四條之

申請延長之。 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，得由稽徵機關視實際情形核定之。	請延長之。 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，得由稽徵機關視實際情形核定之。	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「前三條規定限期」修正為「本法規定申報期限」。 二、第二項未修正。
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。 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；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。 經申請分期繳納者，應自繳納期限屆滿之次日起，至實際繳納日止，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。 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	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。 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，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。 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，分別加計利息；利率有變動時，依變動後利率計算。 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。 本法中華民國九十八年	一、修正第一項，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。 二、修正第二項，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，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，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）。 三、修正第三項，參酌稅捐稽徵法第二十六條之一第二項規定，修正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。 四、第四項及第六項未修正。 五、修正第五項，鑒於第二項

計算之應納稅額為限。

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。

第四項抵繳財產價值之估定，由財政部定之。

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。

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。

二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。

第四項抵繳財產價值之估定，由財政部定之。

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限制。

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。

六、修正第七項，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產稅之規定。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，爰增訂但書規定，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應納稅額，不適用多數決規定，即依修正條文第六條第三項課徵之遺產稅額，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。

七、增訂第八項，為利稅捐徵起，爰參考稅捐稽徵法第二十三條第二項，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。
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，應加徵滯納金。但因不可抗力或不可歸責於納稅義務人之事由，致不能於<u>第三十條所定期間內申請延期或分期繳納稅捐者</u>，得於其原因消滅後十日內，提出具體證明，向稽徵機關申請<u>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。 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，依各<u>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。	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；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。 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。	一、修正第一項，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，酌作但書文字修正。 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。

立法院議案關係文書 (中華民國 41 年 9 月起編號)
中華民國 115 年 7 月 31 日印發

院總第 20 號 委員提案第 11022879 號

案由：本院委員羅智強等 17 人，依據憲法法庭 113 年憲判字第 11 號判決意旨，鑑於現行「遺產及贈與稅法」規範未臻周延、遺產受贈人與其他繼承人間之稅負責任未明確規範，易使非受贈之繼承人須代為負擔增加之稅款，除嚴重悖離量能課稅原則外，並侵害繼承人之財產權，爰擬具「遺產及贈與稅法第十五條條文修正草案」。是否有當？敬請公決。

提案人：羅智強

連署人：翁曉玲 黃 仁 洪孟楷 黃健豪 盧縣一
許宇甄 涂權吉 陳雪生 林德福 蘇清泉
廖先翔 鄭正鈐 廖偉翔 馬文君 林倩綺
鄭天財 Sra Kacaw

遺產及贈與稅法第十五條條文修正草案對照表

修 正 條 文	現 行 條 文	說 明
第十五條 被繼承人死亡前二 年內贈與下列個人之財產， 應於被繼承人死亡時，視為 被繼承人之遺產，併入其遺 產總額，依本法規定徵稅： 一、被繼承人之配偶。 二、被繼承人依民法第一千 一百三十八條及第一千一 百四十條規定之各順序繼 承人。 三、前款各順序繼承人之配 偶。 <u>第一項各款財產受贈人</u> <u>，若非遺產繼承人，應就受</u> <u>贈財產所增加之遺產稅額為</u> <u>納稅義務人。</u>	第十五條 被繼承人死亡前二 年內贈與下列個人之財產， 應於被繼承人死亡時，視為 被繼承人之遺產，併入其遺 產總額，依本法規定徵稅： 一、被繼承人之配偶。 二、被繼承人依民法第一千 一百三十八條及第一千一 百四十條規定之各順序繼 承人。 三、前款各順序繼承人之配 偶。 <u>八十七年六月二十六日</u> <u>以後至前項修正公布生效前</u> <u>發生之繼承案件，適用前項</u> <u>之規定。</u>	依據憲法法庭依 113 年憲判字 第 11 號判決意旨，擬制遺產 之受益人與納稅義務人兩者權 利義務並未明確區分。爰提案 修正，將本條文第二項過渡時 期條文刪除，並新增財產受贈 人應就受贈財產所增加之遺產 稅額為納稅義務人。