

# 死亡前二年內 贈與擬制遺產及扣除額 適用之遺產稅爭議

Estate Tax Controversies Concerning Deemed  
Estate from Gifts Within Two Years before  
Death and the Application of Deductions



黃冠璋 Guan-Jhang Huang\*



## 壹、前言

2024年10月28日憲法判決就遺產及贈與稅法第15條第1項第1款及同法第17條之1條規範宣告違憲，爰財政部發布「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」（下稱處理原則）作為新法修法前之實務作業原則。本文擬舉例討論遺產中若包含計入遺產總額之財產或不計入遺產總額之財產或適用扣除額之財產，對於遺產稅分單之影響。

## 貳、處理原則規範內容簡述

### 一、申報義務

有受贈擬制財產之配偶與繼承人應共同申報，但一人申報即視同全體已申報<sup>1</sup>。

### 二、核定面

不區分遺產核定內容是否為擬制遺產皆以同一遺產稅案件處理（即不另分案處理），僅就擬制遺產及其他遺產稅額部分核定稅額，細節如下：

### (一) 擬制遺產及其他遺產分開核定

遺產稅核定通知書（不含擬制遺產）載明全體繼承人（含配偶）為納稅義務人，並就擬制遺產及全案遺產稅額（不包括不計入遺產總額<sup>2</sup>）按比例計算應負擔之遺產稅額。

#### 【舉例】

被繼承人死亡前二年贈與配偶2,000萬元現金（擬制遺產）、死亡時遺有8,000萬元遺產，倘扣除免稅額及扣除額後，尚有100萬元遺產稅額，則配偶應單獨負擔20萬元遺產稅額，繼承人（含配偶）應負擔80萬元遺產稅額<sup>3</sup>。

### (二) 配偶剩餘財產差額分配請求權扣除額計算

被繼承人死亡前二年贈與給配偶之財產視為被繼承人之現存財產，並且繼承人不得主張被繼承人死亡前贈與配偶部分作為履行配偶剩餘財產分配請求權之標的。

#### 【舉例】

被繼承人死亡前二年贈與配偶2,000萬元現金、死亡時遺有8,000萬元遺產（非屬婚後受贈或繼承取得，亦非屬不計入或適用扣除額<sup>4</sup>之遺產），而配偶於被繼承人死亡時有4,000萬元財產（含死亡前二年自配偶受贈，剩餘部分

非屬婚後受贈或繼承取得），則計算剩餘財產時配偶之現存財產應以2,000萬元計，被繼承人死亡時之遺產應以1億元計算，則配偶得主張剩餘財產分配請求權扣除額則為4,000萬元〔=（1億－2,000萬）÷2〕，而其他繼承人於完稅後不得主張被繼承人死亡前已贈與配偶2,000萬元作為履行交付之標的，須以其他遺產作為交付標的<sup>5</sup>。

### (三) 僅就配偶擬制遺產做分單規範

因113年度憲判字第11號判決僅就遺產及贈與稅法第15條第1項第1款規範宣告違憲，爰主管機關財政部僅能就被宣告違憲的規範部分（即被繼承人死亡前贈與配偶部分之財產視為擬制遺產）訂定過渡性原則，以銜接實務作業與法律真空期，而第15條之其餘各款並未被宣告違憲，基於稅捐法定原則及依法行政原則，稽徵機關並無法就其他特定親屬關係之受贈財產比照該原則做分單處理。

## 三、徵收與執行

### (一) 延期與分期

配偶遺產稅稅單以及其他繼承人之遺產稅稅單，分別評估是否得延期繳納或分期繳納，並分別按滯納情形加徵滯納金及利息<sup>6</sup>。