

# 擬制遺產課稅新制

## ——論配偶剩餘財產差額分配之擴張與實質給付之界限

New Taxation Rules for Deemed Estates:  
The Expansion of Spousal Remainder Property  
Claims and the Limits of Actual Payment



王明勝 Ming-Sheng Wang\*



### 壹、前言

財政部於2026年1月22日預告修正遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）部分條文，係配合憲法法庭113年度憲判字第11號判決之解釋意旨，對長期以來備受爭議之「擬制遺產」課稅制度進行結構性調整。該號判決明確指出，現行規範於擬制遺產之受贈人為被繼承人配偶時，未明定其與其他繼承人間之遺產稅負擔分配方式，致其他繼承人須以其繼承所得財產，為配偶因生前受贈所產生之財產增益負擔稅捐債務<sup>1</sup>；且未設合理負擔上限，可能使繼承權之經濟價值遭受嚴重減損，甚至完全喪失。憲法法庭據此認定，於此範圍

內違反憲法第7條保障之平等權，並侵害同法第15條所保障之財產權，要求立法機關予以檢討修正。

本次修正重點，主要回應實務上兩大適用爭議：其一為配偶剩餘財產差額分配請求權之扣除計算問題；其二為遺產於死亡後始經確定之財產補申報程序。前者涉及家庭財產形成貢獻之合理評價與遺產稅負之衡平分配；後者則關乎核課期間起算及課稅權行使之安定性與程序保障。兩者雖分屬不同規範面向，然均反映稅法體系對「實質課稅原則」及「程序明確性」之重視，具有重要之制度改革意義。本文將就本次修法之制度背景、規範變動內容進行分析，以期釐清其對我國遺產稅制發展

之意義與影響。

## 貳、擬制遺產課稅之實體與程序再定位

憲法法庭並指出<sup>2</sup>，擬制遺產制度之目的在於填補被繼承人生前移轉財產所形成之課稅漏洞，惟在遺產總額計算階段將死亡前贈與財產視為遺產計入，卻於淨額計算階段排除配偶依婚姻共同生活所生潛在經濟貢獻之扣除評價，形成體系內部不一致。此種差別待遇，並非基於擬制遺產與真正遺產間之本質差異，而係制度設計未將剩餘財產差額分配請求權之扣除規範一致貫徹於擬制遺產所致，與填補課稅漏洞之立法目的欠缺合理關聯。

在此憲法判決意旨之基礎上，司法實務判決<sup>3</sup>亦肯認，無論生前贈與或死亡後繼承分配，均不改變婚姻關係中配偶共同家計與生活之事實；配偶一方對家庭經濟之貢獻，於贈與及遺產稅制設計上應受一致且充分之評價。是以，就本質上屬婚後共同生活所增加之財產，不因其形式上屬死亡前2年贈與配偶或贈與其他繼承人，而否認其於計算剩餘財產差額分配請求權時應予列計。此一見解，實質上將配偶經濟貢獻之評價原則，由個案型違憲審查，推進為體系整合之課稅計算原則。

另一方面，過往實務上曾依財政部函釋<sup>4</sup>規範，若經法院判決確定某財產屬被

繼承人遺產，納稅義務人應自判決確定日起6個月內補申報，並重新起算核課期間。此種見解實質上賦予稽徵機關於特定情形下「重新啟動」時效之可能性。然最高行政法院109年度上字第553號判決<sup>5</sup>已對上開見解之適用範圍予以限縮，指出僅於原核課期間尚未屆滿，且遺產範圍確因民事爭訟致客觀上未能確定之情形，始得例外自判決確定日起算；否則，將違反稅捐稽徵法第22條及遺贈稅法第23條所體現之法律安定性與時效確定原則，動搖租稅法律關係之終局性。本次修法即係回應「遺產於死亡後始經確定之財產」在補申報義務及核課期間起算點上所生之爭議，不僅釐清補申報制度與核課期間之爭議，更在於形塑擬制遺產制度於程序法層面之再定位，使其在兼顧租稅公平之同時，亦恪守時效制度所內含之法安定性與信賴保護價值。

## 參、配偶剩餘財產差額分配請求權扣除制度之調整

### 一、問題背景

最高行政法院90年度判字第746號判決<sup>6</sup>指出，民法第1030條之1之規範性質，在於確認夫妻於婚姻關係存續中增益財產之歸屬；該等增益既屬婚姻共同生活下之共同成果，其於繼承開始時即轉化為被繼承人對生存配偶所負之法定債務，自應准