

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

壹、總則

一、為使財政部各地區國稅局(以下簡稱稽徵機關)於遺產及贈與稅法(以下簡稱本法)依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)意旨修正訂定相關規定前，就被繼承人死亡前二年內贈與配偶之財產(以下簡稱擬制遺產)併計遺產總額課稅，所涉配偶與其他繼承人遺產稅之負擔及配偶剩餘財產差額分配請求權扣除額之計算，有一致性準據，特訂定本處理原則。

二、本處理原則未規定事項，依本法與相關法令規定辦理。

貳、適用範圍及期間

三、適用範圍：本判決公告之日(一百十三年十月二十八日)已發生尚未核課或尚未核課確定，及尚未發生之繼承案件。

四、適用期間：自本判決公告之日起至本法相關條文配合修正公布施行日之前一日。

參、配偶未拋棄繼承且未喪失繼承權之稽徵作業方式

五、申報及核定：

(一)申報義務：配偶與其他繼承人應共同依本法第二十三條規定就擬制遺產及其他遺產(含被繼承人死亡時遺留之財產及被繼承人死亡前二年內贈與民法第一千一百三十八條、第一千一百四十條規定之各順序繼承人與渠等配偶之財產)辦理遺產稅申報。有二人以上時，應全體會同申報，但一人出面申報者，視同全體已申報。

(二)核定作業：

1.稽徵機關就同一遺產稅案件以同一案號核定，並就擬制遺產之遺產稅額(以下簡稱擬制遺產稅額)及其他遺產之遺產稅額(以下簡稱其他遺產稅額)配賦不同管理代號：

(1)遺產稅核定通知書(以下簡稱核通)應載明全體繼承人(含配偶，以下同)為納稅義務人、全案遺產稅額、擬制遺產應分攤稅額比例、配偶應負擔之擬制遺產稅額及全體繼承人應負擔

之其他遺產稅額。

(2)擬制遺產稅額之繳款書(以下簡稱配偶稅單)，其納稅義務人為配偶時，應繳金額為擬制遺產稅額，並於備註欄註明全案遺產稅額及擬制遺產應分攤稅額比例；其他遺產稅額之繳款書(以下簡稱全體繼承人稅單)，其納稅義務人為全體繼承人時，應繳金額為其他遺產稅額，並於備註欄註明全案遺產稅額及其他遺產應分攤稅額比例。

2.擬制遺產稅額及其他遺產稅額，分別以全案遺產稅額按「擬制遺產」及「其他遺產」占「遺產總額」比例計算；「遺產總額」包括擬制遺產及其他遺產，但不包括本法第十六條及第十六條之一規定不計入遺產總額之財產。

(三)配偶剩餘財產差額分配請求權扣除額：

- 1.稽徵機關計算本法第十七條之一規定配偶剩餘財產差額分配請求權扣除額時，擬制遺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範圍之限制。
- 2.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之財產予被繼承人配偶，不得以擬制遺產充作履行該給付義務之財產。
- 3.稽徵機關就增列配偶剩餘財產差額分配請求權扣除額，或就納稅義務人未依民法第一千零三十條之一規定為給付部分追繳遺產稅之案件，經審定該請求權未逾民法規定時效者，應依前二目規定辦理。

六、徵收及執行：

(一)繕發核通、稅單及送達：稽徵機關應就同一遺產稅案件，以同一繳納期間，分別對配偶及全體繼承人繕發核通、配偶稅單或全體繼承人稅單(統稱各別稅單)，並於繳納期間始日前送達。

(二)稅款之繳納：配偶及全體繼承人得就各別稅單申請延期繳納及分期繳納，如逾期繳納，應分別按其滯納情形，加徵滯納金及利息。

(三)分期繳納及實物抵繳：

- 1.本法第三十條有關遺產稅應納稅額在新臺幣(以下同)三十萬元以上，納稅義務人確有困難不能一次繳納現金，得申請分期繳納或實物抵繳之規定，其中「應納稅額在三十萬元以上」要件，以全案遺產稅額認定，至「確有困難不能一次繳納現金」要件，依各別稅單審定。
- 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。
- 3.分期繳納：各別稅單如有任一期未繳納，稽徵機關應就該稅單未繳清餘額部分，一次發單追繳。
- (四)遺產稅相關證明書之核發：全案遺產稅額繳清後，稽徵機關應核發遺產稅繳清證明書；全體繼承人稅單已完納，但配偶稅單未繳清，全體繼承人均得就遺產申請核發同意移轉證明書。
- (五)稅捐保全：
 - 1.配偶稅單如有滯欠，其禁止處分標的以擬制遺產、配偶對未分割遺產之公同共有權利及配偶因遺產分割而得之財產為限。
 - 2.全體繼承人稅單如有滯欠，其禁止處分標的以遺產及全體繼承人於被繼承人死亡前二年內受贈自被繼承人之財產為限。
- (六)提供擔保先行移轉：全體繼承人申請先行移轉遺產，應以全體繼承人稅單之應繳稅額為提供擔保之上限金額。
- (七)強制執行：
 - 1.配偶稅單如有滯欠，其強制執行範圍以擬制遺產及配偶因遺產分割而得之財產為限；如經稽徵機關評估有就配偶對未分割遺產之公同共有權利取償之必要，應依稅捐稽徵法第二十四條第五項準用民法第二百四十二條規定提起代位分割遺產訴訟。
 - 2.全體繼承人稅單如有滯欠，其強制執行範圍以遺產及全體繼承人於被繼承人死亡前二年內受贈自被繼承人之財產為限。

3.配偶稅單及全體繼承人稅單應分別加註第一目前段及前目規定；如移送執行，應於移送書上註明。

七、違章裁罰及行政救濟：

(一)違章主體及裁罰金額：本法第四十四條至第四十六條為漏稅罰規定，如發生未依限申報、短(漏)報擬制遺產或其他遺產情事，稽徵機關應依未申報、短(漏)報財產之漏稅額，適用相應裁罰倍數，並依本判決意旨計算配偶及全體繼承人應負擔之罰鍰金額。

(二)復查：各別稅單之納稅義務人如均申請復查，稽徵機關應合併審理並作成一復查決定。如僅任一稅單之納稅義務人申請復查，因核定內容調整，對全體納稅義務人均生影響致全案未確定；復查決定除送達復查申請人外，應送達未申請復查之納稅義務人。

八、配偶未拋棄繼承且未喪失繼承權釋例如附件。

肆、配偶拋棄繼承或喪失繼承權之稽徵作業方式

九、擬制遺產應依本法第十五條規定併計遺產總額核算全案遺產稅額，配偶如因拋棄繼承或喪失繼承權等事由而非為遺產稅納稅義務人，擬制遺產稅額，不得向配偶開徵，且不得以繼承人為該部分稅額之納稅義務人，亦不得以遺產(含繼承人於被繼承人死亡前二年內受贈自被繼承人之財產)為執行標的。