

發文字號：法務部 96.02.15 法律決字第 0960004456 號函

發文日期：民國 96 年 02 月 15 日

要 旨：關於以限定繼承人為納稅義務人之遺產稅，是否屬民法「被繼承人之債務」規定疑義

主 旨：關於以限定繼承人為納稅義務人之遺產稅，是否屬民法第 1154 條第 1 項規定「被繼承人之債務」疑義乙案，本部意見復如說明二至四。請 查照參考。

說 明：一、復 貴部 96 年 1 月 19 日台財稅字第 09604500620 號函。

二、按民法第 1148 條規定：「繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。但權利、義務專屬於被繼承人本身者，不在此限。」採當然繼承主義，不待繼承人之承認，除專屬於被繼承人本身之權利、義務以外，概括承受被繼承人財產上之權利義務。然為保護繼承人之利益，爰另設有限定繼承與拋棄繼承等規定，繼承人如為限定繼承，其責任僅限於遺產，雖被繼承人之債務超過遺產時，繼承人亦無須以其自己之固有財產清償被繼承人生前所遺留之債務（陳祺炎、黃宗樂、郭振恭三人合著「民法繼承新論」2005 年 8 月修訂三版一刷第 188 頁至第 189 頁參照），合先敘明。

三、依民法第 1154 條第 1 項規定：「繼承人得限定以因繼承所得之遺產，償還被繼承人之債務。」本項規定所稱「被繼承人之債務」係指被繼承人死亡前，已發生之債務始足當之。而遺產稅之課徵，依遺產及贈與稅法第 1 條規定：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」係以被繼承人死亡時遺有財產（總額），始有遺產稅之發生。是以，民法第 1154 條第 1 項所稱「被繼承人之債務」自不包括遺產稅在內。

四、遺產稅之課徵，按遺產及贈與稅法第 14 條規定：「遺產總額應包括被繼承人死亡時依第 1 條規定之全部財產，及依第 10 條規定計算之價值。但第 16 條規定不計入遺產總額之財產，不包括在內。」第 13 條規定：「遺產稅按被繼承人死亡時，依本法規定計算之遺產總額，減除第 17 條規定之各項扣除額及第 18 條規定之免稅額後之課稅遺產淨額，依左列規定稅率課徵之：…」以觀，遺產稅係對被繼承人死亡時所遺留之遺產，扣除依同法第 16 條至第 18 條之 1 規定不

列入遺產總額之部分，再扣除第 17 條所列之扣除額及第 18 條免稅額後，尚有遺產始依第 13 條規定稅率計算應納遺產稅額，爰遺產稅係對被繼承人所遺留該遺產經扣除相關免稅額及扣除額後之總額部分所生之公法上法定之債，並非繼承人本身於繼承開始前之固有原始債務，而係因被繼承人遺有遺產總額價值使繼承人獲有利得，自應依法繳納遺產稅。是以，繼承人雖主張限定繼承，如遺產清算結果，並依法扣除相關免稅額及扣除額後之總額部分，限定繼承人確實因遺產繼承獲有利益（按：此時應繼遺產之權利與其經濟價值於法律上已成為繼承人財產），主管機關對該限定繼承人作成課徵遺產稅的行政處分，限定繼承人未依法完納稅捐時，該公法上金錢給付義務，經稅捐機關依法移送本部行政執行署所屬各行政執行處強制執行，執行機關對於執行之標的物，並不限於被繼承人所遺留之遺產（物）為限，蓋此時遺產（物）已屬於繼承人總體財產之一部分，自可以對限定繼承人之所有財產為執行，該執行程序中之查封、變價拍賣…等仍應遵行比例原則，自不待言。本部 95 年 9 月 21 日法律決字第 0950024614 號函及本部行政執行署法規及業務諮詢委員會第 13 次、第 19 次及第 75 次會議決議之意旨即在於此，並非謂繼承人因已為限定繼承後，即得以主張其固有財產非屬遺產稅之執行標的物，執行機關僅得就遺產（物）為執行，應予辨明。

正 本：財政部

副 本：本部行政執行署、本部法律事務司（4 份）