

題目：夫或妻行使剩餘財產分配請求權，有關土地移轉原地價認定之研究

提案單位：土地稅科

提案人：王琳淑

壹、前言：

我國於民國 74 年 6 月 3 日增訂民法第 1030 條之 1 規定，夫妻於法定財產制關係消滅時，夫或妻現存之婚後財產，扣除婚姻關係存續中所負債務後，如有剩餘，其雙方就剩餘財產之差額平均分配之。另於民國 91 年 6 月 26 日增訂同法條第 3 項規定，剩餘財產差額分配請求權不得讓與或繼承，實屬生存配偶一身專屬權。該項請求權涉及相關稅則有遺產稅、契稅、印花稅及土地增值稅。其該項權利之行使可主張自遺產總額中扣除，且非為契稅及印花稅之課稅標的。另依土地稅法第 28 條規定，土地所有權移轉時，應按土地漲價總數額徵收土地增值稅，其配偶行使該項權利時，應課徵土地增值稅。

貳、現行實施情形：

由於該項請求之行使可主張自遺產總額中扣除，且因所有權移轉應課徵土地增值稅，故財政部業於 89 年 6 月 20 日台財稅第 0890450123 號函釋規定，按剩餘財產差額分配請求權，係依法律規定無償取得剩餘差額財產之權利，其性質為債權請求權，非屬取回本應屬之財產，其土地所有權移轉，應依土地稅法第 49 條規定，向主管稽徵機關申報土地移轉現值，並參照同法第 5 條第 1 項第 2 款規定，以取得土地所有權之人，為土地增值稅之納稅義務人，且申請人應提出全體繼承人之同意書或法院確定判決文件。準此，當配偶及全體繼承人表示同意時，應得認屬土地所有權移轉契約成立之日。

該項請求權因應給付差額之配偶死亡而發生，由可請求之一方配偶，對應給付差額配偶之繼承人行使請求權時：申報移轉現值之審核，如期申報者，以可請求之一方配偶與應給付差額配偶之繼承人全體同意

日當期公告土地現值為準；逾同意日 30 日後始申報移轉現值者，以申報日當期公告土地現值為準；依法院判決移轉登記者，以向法院起訴日當期之公告土地現值為準。原地價之認定，以應給付差額之配偶「死亡時」該土地之公告現值為準。

參、檢討與改進方案：

由於一項稅目之課稅原則係追求公平、實質且應避免重複課稅為原則，惟該項請求權可主張自遺產總額中扣除，無須繳納遺產稅；又於課徵土地增值稅時，其原地價係以應給付差額之配偶「死亡日」當時該土地之公告現值為準，實與課稅原則不符，且有過度享受雙重免稅之利益。

依據 95 年 12 月 6 日大法官解釋釋字第 620 號解釋文：「…中華民國 74 年 6 月 3 日增訂公布之民法第 1030 條之 1（以下簡稱增訂民法第 1030 之 1）第 1 項規定：「聯合財產關係消滅時，夫或妻於婚姻關係存續中所取得而現存之原有財產，扣除婚姻關係存續中所負債務後，如有剩餘，其雙方剩餘財產之差額，應平均分配。但因繼承或其他無償取得之財產，不在此限」。該項明定聯合財產關係消滅時，夫或妻之剩餘財產差額分配請求權，乃立法者就夫或妻對家務、教養子女及婚姻共同生活貢獻所為之法律上評價。因此夫妻於婚姻關係存續中**共同協力所形成之聯合財產**中，除因繼承或其他無償取得者外，於配偶一方死亡而聯合財產關係消滅時，其尚存之原有財產，即不能認全係死亡一方之遺產，而皆屬遺產稅課徵之範圍。夫妻於上開民法第 1030 條之 1 增訂前結婚，並適用聯合財產制，其聯合財產關係因配偶一方死亡而消滅者，如該聯合財產關係消滅之事實，發生於 74 年 6 月 3 日增訂民法第 1030 條之 1 於同年月 5 日生效之後時，則適用消滅時有效之增訂民法第 1030 條之 1 規定之結果，除因繼承或其他無償取得者外，凡夫妻於婚姻關係存續中取得，而於聯合財產關係消滅時現存之原有財產，並不區分此類財產取得於 74 年 6 月 4 日之前或同年月 5 日之後，均屬剩餘財產差額分配請求權之計算範圍。生存配偶依法行使剩餘財產差額分配請求權者，依遺產及贈與稅法

之立法目的，以及實質課稅原則，該被請求之部分即**非屬遺產稅之課徵範圍**，故得自遺產總額中扣除，免徵遺產稅。…」

現行實施剩餘財產差額分配請求權參照上開解釋文規定，夫妻於婚姻關係存續中共同協力所形成之聯合財產中，於配偶一方死亡而聯合財產關係消滅時，依遺產及贈與稅法之立法目的，以及實質課稅原則，該被請求之剩餘財產差額分配部分即**非屬遺產稅之課徵範圍**，是故該項權利，宜認屬取回本應屬之財產。因此，生存之一方申請該項權利時，其所有權移轉應屬「更名登記」無須申報土地現值，且前次移轉現值應維持在應給付差額配偶「取得該土地時」之土地現值為準。俟移轉第三人時，以該土地於剩餘財產差額分配請求前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。

肆、結論：

鑑於上開財政部函釋規定，按剩餘財產差額分配請求權，係依法律規定無償取得剩餘差額財產之權利，其性質為債權請求權，非屬取回本應屬之財產，其課徵土地增值稅之原價係以應給付差額之配偶「死亡時」該土地之公告現值為準。惟依現行大法官解釋釋字 620 號解釋，該項被請求之剩餘財產差額分配部分非屬遺產稅之課徵範圍，故該項權利，理應認屬取回本應屬之財產。因此，為避免享受雙重免稅之優惠，其認定土地增值稅之原地價應以應給付差額配偶「取得該土地時」之土地現值為準，而非以應給付差額之配偶「死亡時」該土地之公告現值為準。故建請於當事人行使該項權利時，無須申報土地現值，直接至地政機關辦理更名登記，俟移轉第三人時，再行核課土地增值稅，方為妥適。此舉才不致於造成稅基嚴重流失。尤其，在現今開徵新稅目不易情況之下，如何不讓稅基嚴重掏空，係屬現代重要課題之一。