

附件 2：

台北高等行政法院 102 年訴字第 386 號判決

【裁判字號】102, 訴, 386

【裁判日期】1020627

【裁判案由】遺產稅

【裁判全文】

臺北高等行政法院判決 102 年度訴字第 386 號

原 告 ○○○

訴訟代理人 ○○○ 律師

被 告 財政部北區國稅局

代 表 人 ○○○（局長）住同上

訴訟代理人 ○○○

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國 102 年 1 月 10 日台財訴字第 10113922320 號（案號：第 10102359 號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、事實概要：

原告之父林雅氣民國 97 年 5 月 17 日死亡，原告申報遺產稅，經被告查獲漏報被繼承人郵局存款新臺幣（下同）18 元、債權（應收老農津貼）12,000 元及死亡前

二年內贈與配偶銀行存款 2,370,433 元、無償為子○○繳納土地增值稅 7,836,917 元，除併課核定遺產總額為 94,865,930 元，應納稅額 4,104,195 元，並處罰鍰 628,967 元。原告不服，就遺產總額中之其他-死亡前二年內贈與（贈與配偶銀行存款 2,370,433 元和無償為子○○繳納土地增值稅 7,836,917 元）及罰鍰申經復查，獲追減遺產總額-其他-死亡前二年內贈與 7,836,917 元（即無償為子○○繳納土地增值稅部分），其餘復查駁回，原告仍表不服，併同生存配剩餘財產差額分配請求權部分（下稱分配請求權），提起訴願，遭經駁回，遂向本院提起本件行政訴訟。

貳、本件原告主張：

一、依司法院釋字第 620 號解釋明示：「中華民國 74 年 6 月 3 日增訂公布之民法第 1030 條之 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 於同年月五日生效之後時，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。」

二、民法第 1030 條之 1 在上述司法院釋字第 620 號解釋之後，雖在 96 年 5 月 23 日將聯合財產制修正為現行法條之法定財產制，其餘條文內容不變，故司法院釋字第 620 號解釋所持「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。」其釋憲之意旨並未因修法而有不同。

三、原處分及復查決定，將被繼承人林雅氣之現存之一切婚後財產（包括被林雅氣之債權及死亡前二年內贈與配偶銀行存款計 2,370,433 元）全部列為遺產稅課徵之範圍，而未依民法第 1030 條之 1 自遺產總額中扣除林雅氣之生存配偶○○○分配之剩餘財產，顯與司法院釋字第 620 號解釋意旨相違背，彰彰明甚。

四、又原復查決定認定原告「主張為其與被繼承人生活及醫療支出，自應提出證據以實其說，惟申請人既迄未提出證據，足責證明該等現金提領確係用於被繼承人夫妻共同之生活或醫療支出，所訴自難採據，否准扣除」云云。惟：

（一）依民法第 1003-1 條規定：「家庭生活費用，除法律或契約另有約定外，由夫妻各依其經濟能力、家事勞動或其他情事分擔之。因前項費用所生之債務，由夫妻負連帶責任。」

（二）每一家庭都必須支出生活費用，此為眾所週知之事實，依據社會救助法的第 4 條第 2 項、第 3 項規定，家庭的最低生活費乃是以各地家庭平均消費支出的 6 成至 7 成來計算（新北市淡水區原屬台北縣，97 年度每人每月最低生活費為 9,829 元）；又所得稅法亦有綜合免稅額及無需舉證之標準扣除額。其功

能在於維持國民基本生活費用，蓋因個人之所得必須用於支付生活費用，因此以扣除相當於基本生活費用之免稅額等，如有剩餘才予以課稅，才能符合公平正義。

(三) 刑事訴訟法第 157 條規定：「公眾週知之事實，無庸舉證。」又民事訴訟法第 277 條規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。但法律別有規定，或依其情形顯失公平者，不在此限。」又按行政訴訟法第 136 條規定：「除本法有規定者外，民事訴訟法第 277 條之規定於本節準用之。」故被繼承人林雅氣夫婦在亡故前二年內，至少須支出法定最低生活費，其數額為 $9,829 \text{ 元} \times 24 \text{ 月} \times 2 \text{ 人} = 471,792 \text{ 元}$ ，乃屬法定無庸舉證之數額。

(四) 惟原復查決定逕謂：「因無法證明屬被繼承人相關支出項目或因無法提示證明文件，全數否准扣除」云云，即認定被繼承人林雅氣夫婦在亡故前二年內，無須支付任何基本生活費用，於情理法均有不合。

五、原處分違背法令之處甚明，自應依司法院釋字第 620 號解釋，另核計該剩餘財產差額分配請求權之價值，及法定基本生活費用，自遺產總額中扣除，始為正辦。本件遺產稅既尚未核課確定，而系爭遺產須重行審理

核算，則訴願人等是否短漏報金額與相關罰鍰亦將隨之變動，原處分及復查決定均未及斟酌，尚有違誤。

六、惟財政部訴願決定不予糾正，逕謂「綜合所得稅與遺產稅其立法目的各有不同，訴願人主張援引適用，亦不足採」、「夫妻間贈與，依遺產及贈與稅法第 15 條第 1 款規定，應併入被繼承人遺產總額核課，尚無違誤」、「夫妻之間已贈與他方之財產，已非贈與人（本件之被繼承人）之現存財產，自不能算入贈與人剩餘財產內」云云，顯然違背司法院釋字第 620 號解釋意旨，彰彰明甚等情。並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

參、被告則以：

一、遺產總額-其他-死亡前二年內贈與配偶部分

（一）本件原告之父於 97 年 5 月 17 日死亡，原告辦理遺產稅申報，經被告查得被繼承人分別於 95 年 7 月 18 日及同年 11 月 8 日將其新北市蘆洲區農會帳戶存款 2,000,000 元及 2,500,000 元轉入配偶○○○蘆洲郵局帳戶，合計 4,500,000 元，扣除○○○95 年 7 月 18 日代被繼承人償還林位濱欠款 1,100,000 元、醫療支出 29,567 元及 96 年 1 月轉回予被繼承人 1,000,000 元外，餘 2,370,433 元核屬被繼承人死亡前 2 年內贈與配偶財產，依首揭規定併入遺產總額課稅。

(二) 原告就系爭死亡前二年內贈與-贈與配偶銀行存款 2,370,433 元之資金流程，並無爭執，且其就被告於復查決定所論駁之理由，迄未提示有利於己之證明文件供核，僅執前詞否認贈與。惟本件被繼承人死亡時，○○○（10 年出生）與被繼承人均已屬高齡，渠等雙方顯已非屬負擔家庭生活經濟來源者，況奉養父母乃社會人情之常，遑論以原告等繼承人並非無經濟能力之子女。且依○○○蘆洲郵局客戶交易清單查得，其已按月領有補助津貼，衡酌常情，○○○生活應屬無虞，是系爭款項之移轉，實難認係為供作生活所需。又現金乃屬動產，原係以占有為要件，被繼承人既將名下存款轉存配偶○○○帳戶，配偶既具有管領支配權利，即已生實際占有效力，被告認屬夫妻間之贈與，並依遺產及贈與稅法第 15 條第 1 款規定，併入被繼承人遺產總額核課，於法即無不合。

(三) 又司法院釋字第 620 號解釋內容業於 98 年 1 月 21 日增訂為遺產及贈與稅法第 17 條之 1 第 1 項規定。其立法意旨係為貫徹男女平等原則，故夫妻聯合財產關係消滅時，夫妻剩餘財產較少之一方，得請求將剩餘財產之差額平均分配。本件系爭死亡前二年內贈與-贈與配偶銀行存款 2,370,433 元，非屬被繼承人死亡時之「現存」財產，於計算夫妻剩餘財產

差額分配請求權扣除額時，依法應不予計入被繼承人之財產；且對生存配偶○○○而言，系爭死亡前二年內贈與係屬受贈而來之財產，於計算夫妻剩餘財產差額分配請求權扣除額時，亦不計入○○○之財產，是系爭死亡前二年內贈與，核與本件夫妻剩餘財產差額分配請求權扣除額之計算無涉，原告指摘本件違背司法院釋字第 620 號解釋意旨，應予核計剩餘財產差額分配請求權之價值乙節，顯係誤解。另查原告等繼承人於申報被繼承人遺產稅時，已列報夫妻剩餘財產差額分配請求權扣除額 30,248,834 元（原卷第 16 頁），並經被告核定 16,707,253 元（見原卷第 794 頁核定通知書及 704 頁計算明細），原告提起復查，並未就該項扣除額為爭執，是本件遺產稅之夫妻剩餘財產差額分配請求權扣除額，業已確定，併予陳明。

二、罰鍰部分：

- （一）依本件原告漏報被繼承人郵局存款 18 元、債權（應收老農津貼）12,000 元及死亡前二年內贈與配偶銀行存款 2,370,433 元，合計 2,382,451 元，經被告處罰鍰 628,967 元。原告不服，申經被告復查決定略以，遺產稅係採申報核定制，原告等繼承人有依法誠實申報課稅之注意義務，原告漏報前揭遺產，有中華郵政股份有限公司 98 年 1 月 22 日儲字第

0980010413 號函、蘆洲區農會存摺影本、帳戶交易明細表及蘆洲郵局存簿影本、客戶歷史交易清單可稽，違章事證明確，其縱非故意，亦難謂無過失，依前揭規定，被告按所漏稅額 786,209 元處 0.8 倍罰鍰 628,967 元並無違誤為由，駁回其復查之申請。

（二）我國遺產稅係採申報核定制，繼承人對於被繼承人所遺財產負有據實申報之公法上義務，並應就其法定義務之完成與否盡相當之注意。是遺產及贈與稅法第 45 條即明定繼承人對被繼承人所遺遺產，於辦理遺產稅申報時倘有短漏報之行為，依法應予處罰，此由稅捐稽徵法施行細則第 15 條規定「稅捐稽徵機關依本法第 50 條之 2 規定為罰鍰處分時，應填具裁處書及罰鍰繳款書送達受處分人。受處分人如僅對於應繳稅捐不服提起行政救濟，經變更或撤銷而影響其罰鍰金額者，稅捐稽徵機關應本於職權更正其罰鍰金額。」益明，原告主張本件罰鍰應俟遺產稅本稅核課確定後始得予裁處罰鍰云云，於法自屬無據。

（三）本件原告即繼承人於申報被繼承人遺產稅時，漏報被繼承人被繼承人郵局存款 18 元、債權（應收老農津貼）12,000 元及死亡前二年內贈與配偶○○○銀行存款 2,370,433 元，合計 2,382,451 元，有中華郵政股份有限公司 98 年 1 月 22 日儲字第 0980010413

號函、蘆洲區農會存摺影本、帳戶交易明細表及蘆洲郵局存簿影本、客戶歷史交易清單可稽，亦為原告所不否認。原告漏未申報系爭遺產 2,382,451 元，縱非故意，亦有過失，自應受罰。被告按所漏稅額 786,209 元處 0.8 倍罰鍰 628,967 元，已考量原告違章程度所為之適切裁罰，並無不當等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，業據提出中華郵政股份有限公司 98 年 1 月 22 日儲字第 0980010413 號函、蘆洲區農會存摺影本、帳戶交易明細表及蘆洲郵局存簿影本、客戶歷史交易清單影本附原處分卷為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

- 一、系爭死亡前二年內贈與配偶○○○之銀行存款 2,370,433 元（視為被繼承人之遺產），是否為民法第 1030 條之 1 配偶剩餘財產分配請求權之範圍，而應自遺產總額中扣除？
 - 二、若前揭銀行存款 2,370,433 元應計入遺產範圍，遺產稅是否應扣除被繼承人於死亡前二年內應負擔之家庭生活費用？
 - 三、本件原告是否有短漏稅之故意或過失？
- 伍、本院之判斷：

甲、遺產總額-其他-死亡前二年內贈與配偶之銀行存款
2,370,433 元部分：

一、本件應適用之法條與法理：

（一）遺產及贈與稅法第 1 條第 1 項規定：「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。」

（二）遺產及贈與稅法第 11 條第 2 項前段規定：「被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產，依第 15 條之規定併入遺產課徵遺產稅者，應將已納之贈與稅與土地增值稅連同按郵政儲金匯業局一年期定期存款利率計算之利息，自應納遺產稅額內扣抵。」

（三）遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項第 1 款規定：「被繼承人死亡前 2 年內贈與下列個人之財產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依本法規定徵稅：一、被繼承人之配偶。……」

二、系爭死亡前二年內贈與配偶○○○之銀行存款
2,370,433 元（視為被繼承人之遺產），非為民法第
1030 條之 1 配偶剩餘財產分配請求權之範圍，不應自
遺產總額中扣除：

（一）原告雖主張依司法院釋字第 620 號解釋，系爭贈與
配偶○○○之銀行存款 2,370,433 元，乃生存配偶

得依法行使剩餘財產差額分配請求權範圍，該部分得自遺產總額中扣除云云。

- （二）惟「……按 74 年修正公布之民法第 1030 條之 1 剩餘財產分配請求權之規定，其立法理由為：『聯合財產關係消滅時，以夫妻雙方剩餘財產之差額，平均分配，方為公平，亦所以貫徹男女平等之原則。例如夫在外工作，或經營企業，妻在家操持家務，教養子女，備極辛勞，使夫得無內顧之憂，專心發展事業，其因此所增加之財產，不能不歸功於妻子之協力，則其剩餘財產，除因繼承或其他無償取得者外，妻自應有平均分配之權利，反之夫妻易地而處，亦然』（見立法院公報第 74 卷第 38 期院會紀錄第 58 頁及第 59 頁）。由此可知，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，性質上為債權請求權。因此聯合財產關係因配偶一方死亡而消滅，生存配偶依法行使其剩餘財產差額分配請求權時，依遺產及贈與稅法之立法目的，以及實質課稅原則，該被請求之部分即非遺產稅之課徵範圍（司法院釋字第 620 號解釋理由書參照）。是剩餘財產差額分配請求權之行使，須以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，始就雙方剩餘財產之差額平均分配。再按遺產稅法第 15 條第 1 項將被繼承人死亡前 2 年內贈與繼承人之財產，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額之規定，究其立法意旨，係在防止被繼承人生前分析財產，規避遺產稅之課徵，故以法律規定被繼承人於死亡前一定期間內贈與特定身分者之財產，於被繼承人死亡時，應視為遺產，課徵遺產稅（司法院釋字第 622 號解釋理由書參照）。上開 2 規定，規範之目的不同，權利義務亦不相關連，蓋生存配偶是否得行使上開分配請求權及得請求之數額，此乃生存配偶與繼承人間之私權關係。至於遺產稅之課徵，則是納稅義務人與國家間之公法上關係，國家不介入被繼承人在生前如何處分其財產，亦不介入其死後遺產如何分配，如前所述，此均乃私領域之爭執，國家僅就被繼承人死亡時之遺產，及依上開規定為防止規避遺產稅而規定之擬制遺產課徵遺產稅。是以，財政部 97 年 1 月 14 日台財稅字第 0960041420 號函釋：『被繼承人死亡前 2 年內贈與配偶之財產，依遺產及贈與稅法第 15 條規定應併入其遺產總額課徵遺產稅，惟依民法第 1030 條之 1 規定計算剩餘財產差額分配請求權時，不得列入剩餘財產差額分配請求權範圍』等情，並無違背前開母法立法意旨。

從而，被上訴人依據前開財政部 97 年 1 月 14 日函釋意旨，於計算生存配偶剩餘財產差額分配請求權時，將上開已非現存之視為遺產排除於被繼承人剩餘財產範圍之外，於法亦無違誤。……」（最高行政法院 100 年度判字第 1519 號判決參照），可知司法院釋字第 620 號解釋所稱得自遺產總額中扣除（免徵遺產稅）之生存配偶剩餘財產差額分配請求權（業於 98 年 1 月 21 日增訂為遺產及贈與稅法第 17 條之 1 第 1 項規定），乃指夫妻雙方於婚姻關係存續中所取得而「現存」原有財產（扣除負債務後所剩餘財產）之差額，若已贈送予他人之財產，其所有權已屬他人，尚非被繼承人「現存」之原有財產，即無從加入計算生存配偶之剩餘財產差額分配請求權。而遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項第 1 款乃將被繼承人死亡前 2 年內贈與被繼承人配偶之財產，「視為」（擬制為）被繼承人之遺產，目的只在於擴大遺產總額（但已繳納之贈與稅及法定利息要從應繳遺產稅額中扣除），用以計算遺產稅，與原有財產或特有財產無關，該擬制遺產尚與生存配偶剩餘財產差額分配請求權無涉。

（三）系爭死亡前二年內贈與配偶○○○之銀行存款 2,370,433 元，雖依法擬制為被繼承人之遺產，但所有權仍屬配偶林李勸，非為被繼承人「現存」之

原有財產，尚非民法第 1030 條之 1 配偶剩餘財產分配請求權之範圍，並無司法院釋字第 620 號解釋（遺產及贈與稅法第 17 條之 1 第 1 項規定）之適用，自不應自遺產總額中扣除，原告主張尚不足採。

三、前揭銀行存款 2,370,433 元應計入遺產範圍，遺產稅不應扣除被繼承人於死亡前二年內應負擔之家庭生活費用：

（一）原告雖主張參酌綜合所得稅免稅額規定，本件在無須舉證的前提下，至少應自遺產稅中扣除法定基本生活費 471,792 元云云。

（二）惟查遺產稅並無「法定基本生活費用」之扣除項目，前揭銀行存款之擬制遺產，只能於遺產稅中扣除已繳納之贈與稅及法定利息（本件並無已繳納之贈與稅）。蓋綜合所得稅與遺產稅立法目的不同，其雖各訂有免予舉證而可扣除之免稅額，但綜合所得稅免稅額主要係考量生活基本需求，而可更精準計算該年度之淨所得，而遺產稅免稅額則是為使中小額財富免於負擔遺產稅，前揭擬制為遺產之銀行存款 2,370,433 元，尚不得扣除法定基本生活費 471,792 元，原告主張尚不足採。

乙、罰鍰部分：

一、本件應適用之法條與法理：

- （一）遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項前段規定：依「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於繼承人死亡之日起 6 個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。」
- （二）遺產及贈與稅法第 45 條規定：「納稅義務人對本法規定，應申報之遺產……已依本法規定申報而有漏報或短報情事者，應按所漏稅額處以 2 倍以下之罰鍰。」

二、本件原告有短漏稅之故意或過失：

- （一）原告雖主張應自遺產總額中扣除剩餘財產差額分配請求權之價值，及法定基本生活費用，系爭遺產稅既須重行核算，短漏報金額與罰鍰亦將隨之變動，原裁罰處分應予撤銷云云。
- （二）惟查本件原告所漏報之被繼承人死亡前二年內贈與配偶銀行存款 2,370,433 元，不應自遺產總額中扣除剩餘財產差額分配請求權之價值及法定基本生活費用，已如前述，再加計原告漏報之郵局存款 18 元及債權（應收老農津貼）12,000 元，合計漏報 2,382,451 元，均為法律明文規定應申報之事項，原告若質疑其應否計入遺產總額，非不得事先向稅捐機關為查詢，但其未查詢即逕漏報前揭金額，縱非故意，亦有過失，自應受罰。被告爰考量原告違章

程度，按所漏稅額 786,209 元處 0.8 倍之罰鍰 628,967 元，並無不合，原告主張尚不足採。

丙、從而，原處分並無違法，訴願決定予以維持，亦屬正確。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

丁、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 102 年 6 月 27 日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法 官 黃秋鴻

法 官 陳心弘

法 官 畢乃俊

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後 20 日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後 20 日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第 241 條之 1 第 1 項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第 1 項但書、第 2 項）

行政執行業務相關令函彙編（三）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
（一）	
符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
（二）	
非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，	

上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係
之釋 明文書影本及委任書。

中 華 民 國 102 年 6 月 27 日
書記官 簡若芸