

附件 3：

最高行政法院 102 年裁字第 1553 號裁定

【裁判字號】102, 裁, 1553

【裁判日期】1021011

【裁判案由】遺產稅

【裁判全文】

最高行政法院裁定 102 年度裁字第 1553 號

上 訴 人 ○○○○

訴訟代理人 ○○○○ 律師

 ○○○○ 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 ○○○○

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國 102 年 6 月 27 日臺北高等行政法院 102 年度訴字第 386 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第 242 條定有明文。依同法第 243 條第 1 項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第 2 項所列各款情

形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第 243 條第 1 項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院解釋或本院之判例，則應揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、上訴人之父林雅氣於民國 97 年 5 月 17 日死亡，上訴人申報遺產稅，經被上訴人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 2 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。上訴人不服，就遺產總額中之其他-死亡前 2 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 2 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，上訴人仍表不服，併同生存配偶剩餘財產差額分配請求權部分（下稱分配請求權），提起訴願遭決定駁回，提起行政訴訟，經原審判決駁回。

三、上訴人對於高等行政法院判決上訴，主張：（一）財政部 97 年 1 月 14 日台財稅字第 0960041420 號函釋排除被繼承人死亡前 2 年內贈與配偶之財產於被繼承人剩餘財產範圍之外，顯然牴觸其母法並增列母法所無之限制、違反民法第 1030 條之 1 規定及司法院釋字第 620 號解釋之精神，蓋視為被繼承人之遺產，經擬制後即為被繼承人現存之遺產，並無區分或割裂適用之理由與依據，然原判決仍引之為駁回上訴人之訴之主要理由，除有適用及不適用法規之違法外，亦與憲法上租稅法律主義及財產權有違。（二）原判決逕以被繼承人生前所移轉至其配偶○○○帳戶之資金全視為被繼承人贈與其配偶之款項，進而全部計入遺產範圍，忽略部分金額實為被繼承人生前 2 年所提供之基本生活費而未予扣除，亦有違經驗法則與證據法則，對於上訴人於原審所提之社會救助法所計算之每人每月最低生活費等社會現實於不顧，僅言綜合所得稅與遺產稅立法目的不同，實屬未考慮上訴人攻擊方法不備理由之違背法令等語，為其理由。

四、惟原判決以：（一）系爭死亡前 2 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：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，該擬制遺產尚與分配請求權無涉。系爭死亡前 2 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○○○，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。（二）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 2 年內應負擔之家庭生活費用：遺產稅並無「法定基本生活費用」之扣除項目，系爭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，上訴人主張尚不足採。（三）本件上訴人所漏報之被繼承人死亡前 2 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，再加計上訴人漏報之郵局存款 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，上訴人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。被上訴人考量上訴人違章程度，按所漏稅額 786,209 元處 0.8 倍之罰鍰 628,967 元，並無不合等語，因之駁回上訴人之訴，已於理由中詳予論斷。上訴意旨，雖以該判決違背法令為由，惟核其上訴理由書所載內

容，無非復執業經原審論斷不採之陳詞，再予爭執，或就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，或係以其一己對法規之主觀見解，任意指摘原判決所為論斷有不適用法規或適用不當之情，並就原審已論斷者，泛言未論斷，或就原審所為論斷，泛言其論斷不合法，而非具體表明合於不適用法規、適用法規不當、或行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款之情形，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘，應認其上訴為不合法。

五、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如

主文。

中 華 民 國 102 年 10 月 11 日

最高行政法院第一庭

審判長法官 黃 淑 玲

法官 楊 惠 欽

法官 林 惠 瑜

法官 鄭 小 康

法官 林 樹 埔

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 102 年 10 月 11 日

書記官 王 史 民