

高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭

114年度訴字第202號

民國114年11月4日辯論終結

原告 黃小燕
黃祖寧
訴訟代理人 高蓁鈺 會計師
被告 財政部南區國稅局

代表人 陳慧綺
訴訟代理人 李依珊
黃玉杏

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國114年4月17日台財法字第11413911230號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

- 一、原告之訴駁回。
- 二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

緣被繼承人黃耀鴻（下稱被繼承人）於民國112年4月27日死亡，其配偶即原告黃小燕於同年7月24日辦理遺產稅申報，列報遺產總額新臺幣(下同)205,910,055元，免稅額13,330,000元，扣除額109,157,324元〔含剩餘財產差額分配請求權扣除額75,616,463元〕，遺產淨額83,422,731元。被告依據申報及查得資料，核定遺產總額207,797,663元，免稅額13,330,000元，扣除額33,597,900元(剩餘財產差額分配請求權扣除額為0元)，遺產淨額160,869,763元，應納稅額24,673,952元。原告黃小燕、被繼承人之女即原告黃祖寧均不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

01 二、原告起訴主張及聲明：

02 (一)主張要旨：

- 03 1、被繼承人於100年成為銘岱實業股份有限公司(下稱銘岱公
04 司)最大股東並為該公司主要經營者，該公司營業額及營業
05 淨利持續增加，可見銘岱公司股權淨值的增加與被繼承人的
06 貢獻度有高度相關性，不論是被繼承人婚前取得或婚後受贈
07 取得之銘岱公司股票，其取得後所增加之淨值，均應列為婚
08 後財產計入被繼承人剩餘財產，據以核算剩餘財產差額分配
09 請求權數額，以符合民法第1030條之1立法意旨。
- 10 2、被告稱股權淨值之增加不是孳息，係完全從法律的形式外觀
11 予以論述，而未探究其經濟實質，依納稅者權利保護法(下
12 稱納保法)第7條第1項規定意旨，銘岱公司股權淨值增加，
13 在法律形式外觀上縱使有別於孳息，但在經濟實質與孳息無
14 異，最高法院113年度台上字第295號民事判決即採此一見
15 解。被告以銘岱公司除被繼承人外，尚有其他股東，無從比
16 附援引，完全未考慮銘岱公司屬家族公司，由被繼承人一人
17 經營之特性，與一人公司在本質上並無不同，與納保法之立
18 法目的有違。況銘岱公司淨值價來自於該公司之未分配盈
19 餘，盈餘分配的股利屬於孳息，未分配盈餘就認定非孳息，
20 顯然僅以法律形式外觀論斷，是銘岱公司繼承日之淨值乃婚
21 前財產與婚後財產之混合，應全數推為婚後財產。
- 22 3、被繼承人生前0年內贈與生存配偶即原告黃小燕7,500,000
23 元，被告已改依憲法法庭113年憲判字第11號判決意旨，列
24 計被繼承人剩餘財產，計算剩餘財產差額分配請求權數額。
25 而被繼承人死亡前0年內，另有贈與其女即原告黃祖寧1,98
26 1,850元，依憲法法庭113年憲判字第11號判決意旨，亦應計
27 入被繼承人剩餘財產，據以計算剩餘財產差額分配請求權數
28 額。
- 29 4、原告已繳清稅款，在分配被繼承人財產時已取得高於所列報
30 分配請求權扣除額之金額，應重新計算剩餘財產差額分配請
31 求權扣除額為58,291,170元【(復查決定被繼承人剩餘財產

47,399,615元+銘岱公司股權全數列為婚後財產增加之淨值134,391,313元+被繼承人死亡前2年內贈與女兒1,981,850元-生存配偶之剩餘財產67,190,439元) $\div 2$ 】。如僅計算婚前取得之銘岱公司股票1,480,000股及婚後受贈取得3,476,000股之淨值增額，而不計入婚後買賣取得之900,000股，按繼承日每股淨值26.7773元計算，重新計算剩餘財產差額分配請求權扣除額為27,512,936元【（復查決定被繼承剩餘財產47,399,615元+銘岱公司股權被繼承人婚後及受贈後增加的淨值72,834,845+被繼承人死亡前2年內贈與女兒1,981,850元-生存配偶之剩餘財產67,190,439元) $\div 2$ 】。被告核算結果，竟認被繼承人之剩餘財產少於其生存配偶，核認剩餘財產差額分配請求權扣除額為0元，即有違誤。

(二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)關於不利原告部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、孳息係附隨原物本體而生，並獨立於原物以外之物，與原物係屬二物。被繼承人所遺銘岱公司股票於婚姻存續期間之價值增減，僅係藉該財產全體所表彰價值之計算，非另有產出，性質上非屬婚姻存續期間取的之股息、股利或盈餘分配等孳息，與民法第69條所定孳息不同，且該等財產增值與否受市場需求、經濟成長等多種因素影響，客觀上難認係配偶於婚姻存續期間內協力所生之成果，並無民法第1017條第2項規定「夫或妻婚前財產，於婚姻關係存續中所生之孳息，視為婚後財產」之適用。

2、銘岱公司為股份有限公司，非一人公司，且被繼承人係於112年3月29日始變更為銘岱公司代表人，與最高法院113年度台上字第295號裁定案情有別，難認銘岱公司資產之增值，純係被繼承人於婚姻關係存續間以一己之力投入貢獻所致，尚無比附援引之餘地。

01 3、適用民法第1030條之3第1項前段追加計算之規定，除客觀上
02 須為法定財產制關係消滅前5年內處分其婚後財產，主觀上
03 尚需夫或妻係為減少他方對於剩餘財產之分配，而故意為財
04 產之處分者，始足當之。被繼承人於生前領取勞退舊制退休
05 金及勞保老年給付後隨即轉帳1,981,850元與原告黃祖寧，
06 該項贈與係基於親情所為，難認被繼承人有惡意減少原告黃
07 小燕對剩餘財產分配之情，核與民法第1030條之3第1項前段
08 規定情形不合，無從追加計入被繼承人現存的婚後財產。又
09 憲法法庭113年憲判字第11號判決意旨，係對被繼承人之配
10 偶就其受被繼承人死亡前2年內贈與之財產，不列入剩餘財
11 產差額分配請求權自遺產總額扣除，有違憲法第7條平等權
12 而宣告違憲，並不及於配偶以外之受贈人。

13 4、被告依民法第1030條之1及遺產及贈與稅法(下稱遺贈稅法)
14 第17條之1規定，參照憲法法庭113年憲判字第11號判決意
15 旨，計算被繼承人剩餘財產為47,399,615元(婚後剩餘財產6
16 5,607,515元+死亡前2年內贈與配偶7,500,000元－婚後債務
17 25,707,900元)，少於生存配偶即原告黃小燕之剩餘財產67,
18 190,439元，核定剩餘財產差額分配請求權扣除額為0元，並
19 無不合。

20 (二)聲明：原告之訴駁回。

21 四、爭點：

22 (一)銘岱公司股票淨值之增額，是否為婚後財產之孳息，而應於
23 計算民法第1030條之1第1項所定剩餘財產差額分配請求權數
24 額時予以列計？

25 (二)被繼承人死亡前2年內贈與原告黃祖寧1,981,850元部分，是
26 否應於計算民法第1030條之1第1項所定剩餘財產差額分配請
27 求權數額時予以列計？

28 (三)被告核定剩餘財產差額分配請求權扣除額為0元，應納稅額2
29 4,673,952元，是否適法？

30 五、本院的判斷：

31 (一)前提事實：

01 1、事實概要欄所載事實，業經兩造陳明在卷，並有遺產稅申報
02 書（第46至53頁）、遺產稅核定通知書（第171至173頁）、遺
03 產稅繳款書（第186頁）、分配剩餘財產核定表（第164至170
04 頁）、復查決定書（第242至249頁）、訴願決定書（第516至5
05 29頁）等附原處分卷為證，應可信為真實。

06 2、原告起訴主張被繼承人婚前取得之銘岱公司股票1,480,000
07 股，婚後受贈取得3,476,000股及婚後買賣取得900,000股均
08 應以被繼承人死亡時之公司淨值計入其剩餘婚後財產，及被
09 繼承人死亡前2年內贈與原告黃祖寧之現金1,981,850元，亦
10 應計入被繼承人死亡時之剩餘婚後財產。嗣於本院114年9月
11 5日準備程序，表示同意捨棄有關婚後非因贈與無償取得之9
12 00,000股銘岱公司股票部分之主張(本院卷第181頁)。原告
13 雖又於言詞辯論意旨狀及本院114年11月4日言詞辯論重申該
14 90,000萬股銘岱公司股票若無法嚴格區分，應全部認為婚後
15 等語，惟被告已陳明被繼承人婚前與受贈之銘岱公司股票並
16 未出售，無財產混同情形，且被告前於本院114年9月5日準
17 備程序已陳明該90,000萬股銘岱公司股票業依被繼承人死亡
18 時之銘岱公司淨值26元全部核認，無淨值增加問題(本院卷
19 第179頁)，原告復未提出該90,000萬股銘岱公司股票有何未
20 計入之淨值增額，足認該90,000萬股銘岱公司股票並無未計
21 入之淨值增額，是本院僅就被繼承人婚前取得及婚後受贈取
22 得之銘岱公司股票淨值增額部分及原告黃祖寧受贈現金部分
23 是否應計入被繼承人死亡時之剩餘婚後財產予以審理，合先
24 敘明。

25 (二)應適用的法令：

26 1、遺贈稅法

27 (1)第15條第1項：「被繼承人死亡前2年內贈與下列個人之財
28 產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺
29 產總額，依本法規定徵稅：一、被繼承人之配偶。二、被繼
30 承人依民法第1138條及第1140條規定之各順序繼承人。」

01 (2)第17條之1第1項：「被繼承人之配偶依民法第1030條之1規
02 定主張配偶剩餘財產差額分配請求權者，納稅義務人得向稽
03 徵機關申報自遺產總額中扣除。」

04 2、遺贈稅法施行細則第29條第1項：「未上市、未上櫃且非興
05 櫃之股份有限公司股票，除第28條第2項規定情形外，應以
06 繼承開始日或贈與日該公司之資產淨值估定……。」

07 3、民法

08 (1)第1030條之1第1項：「法定財產制關係消滅時，夫或妻現存
09 之婚後財產，扣除婚姻關係存續所負債務後，如有剩餘，其
10 雙方剩餘財產之差額，應平均分配。但下列財產不在此限：
11 一、因繼承或其他無償取得之財產。二、慰撫金。」

12 (2)第1030條之3第1項：「夫或妻為減少他方對於剩餘財產之分
13 配，而於法定財產制關係消滅前5年內處分其婚後財產者，
14 應將該財產追加計算，視為現存之婚後財產。但為履行道德
15 上義務所為之相當贈與，不在此限。」

16 (三)銘岱公司股票淨值增額部分：

17 1、依民法第1030條之1立法意旨，夫妻於婚姻關係存續中共同
18 協力所形成之財產，於法定財產制關係消滅時，夫妻剩餘財
19 產較少之一方，得請求將剩餘財產之差額平均分配，以貫徹
20 男女平等原則。是以，計算夫妻雙方剩餘財產之範圍，係排
21 除無償取得或繼承之財產扣除婚姻關係存續中所負債務後，
22 以被繼承人死亡時現存之婚後財產為計算範疇。又按「（第
23 1項）稱天然孳息者，謂果實、動物之產物及其他依物之用
24 法所收穫之出產物。（第2項）稱法定孳息者，謂利息、租
25 金及其他因法律關係所得之收益。」民法第69條定有明文，
26 其立法理由載明：「謹按孳息，有天然孳息與法定孳息之二
27 種。天然孳息者，謂依物之有機的或物理的作用，由原物直
28 接發生之收穫物，如果實、動物之產物、及其他依物之使用
29 方法所收穫之出產物是也。法定孳息者，謂由原本使用之對
30 價，而應受之金錢及其他之物，如利息、租金、及其他因法
31 律關係所得之收益是也……。」又第70條規定：「有收取天

然孳息權利之人，其權利存續期間內，取得與原物分離之孳息。有收取法定孳息權利之人，按其權利存續期間內之日數，取得其孳息。」是孳息係指與原物(權利)分離而可單獨收取者。而公司淨值又稱為股東權益，是全體股東所擁有之公司現值權益的具體表現，並反應公司過去一段時間的經營結果，其隨經營狀況、發行新股、或投資關聯企業的損益等因素而變動。是股權淨值之變動(增額)並非股權之「使用」對價，亦不能隨權利存續期間內之日數計算而單獨取得，與孳息之定義顯然有別。至於盈餘分配之股利屬於孳息，係因股利為持有股權(財產)所分配之收益，並與股權分離而得單獨取得；未分配盈餘於分配前均屬不確定收益，且無從與股權分離，自非屬孳息。是原告主張股票之淨值增額，無論盈餘分配的股利或尚未分配之盈餘，從經濟實質觀之，性質上均與孳息無異，屬被繼承人之婚後財產，應計入被繼承人現存之剩餘財產，計算剩餘財產差額分配請求權數額云云，核屬原告主觀歧異之見解，並非可採。

2、又銘岱公司為69年即設立之股份有限公司，與被繼承人分屬不同人格，有公司基本資料、營業稅籍資料等(原處分卷第159-1至162頁)可證，此與最高法院113年度台上字第295號民事裁定有關婚姻關係存續中所取得之一人公司股東權益應屬婚後財產之案例事實有別。再者，剩餘財產之差額分配，乃夫妻對於婚姻共同生活之貢獻、協力的評價，縱然被繼承人為銘岱公司主要經營者，對該公司之經營有所貢獻，然仍屬依法執行業務並受有相當薪資報酬之公司人員，有被繼承人109年至112年度綜合所得稅各類所得資料清單(原處分卷第205至208頁)可證，是銘岱公司累積之經營成果與被繼承人之婚姻狀態(婚前/婚後)無涉，自非屬夫妻於婚姻存續期間共同協力貢獻所累積資產或增加之財產，無從計入被繼承人死亡時之現存婚後財產。故銘岱公司股票淨值之增額非屬孳息，不應於計算民法第1030條之1第1項所定剩餘財產差額分配請求權數額時予以列計。

01 (四)被繼承人死亡前2年內贈與原告黃祖寧之現金1,981,850元部
02 分：

03 1、依憲法法庭113年憲判字第11號判決理由，業已闡明民法第1
04 030條之1第1項規範意旨，在於給予婚姻關係存續中夫或妻
05 對家務、教養子女及婚姻共同生活之貢獻公平評價，為貫徹
06 此規範意旨，遺贈稅法第17條之1定有剩餘財產差額分配請
07 求權部分自遺產總額扣除之規定。而無論是生前贈與，或死
08 後之財產分配與繼承，對於婚姻關係中之配偶雙方而言，並
09 不會改變配偶共同家計與生活之事實。因此，配偶一方因共
10 同家計所產生之經濟貢獻，在贈與及遺產稅制之設計中均應
11 受到一致且充分的評價。因此，於計算因遺贈稅法第15條第
12 1項第1款規定擬制所產生遺產稅時，應將受擬制財產一致地
13 評價為被繼承人遺留之財產。另闡明「系爭規定（即遺贈稅
14 法第15條第1項第1款），就被繼承人死亡前2年內贈與配偶
15 之財產一律擬制為遺產全部課稅，欠缺相當於遺贈稅法第17
16 條之1所定剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除之規
17 定，於此範圍內，牴觸憲法第7條保障平等權之意
18 旨……。」（判決理由第66段）「立法機關應於本判決公告
19 之日起2年內，依本判決意旨檢討修正相關規定，於修法完
20 成前，相關機關於計算遺贈稅法第17條之1所定配偶剩餘財
21 產差額分配請求權之扣除數額時，就視為遺產之贈與，應將
22 該財產視為被繼承人現存財產，並依據民法第1030條之1規
23 範意旨，例如該財產是否為婚後財產，有無但書各款情事
24 等，計算在遺贈稅法上得扣除之剩餘財產差額分配數額，不
25 受被繼承人配偶實際上得依民法第1030條之1規定請求之範
26 圍限制。」等語（判決理由第67段）。核其判決之基礎事實
27 雖係針對「遺贈稅法第15條第1項第1款之被繼承人死亡前2
28 年內贈與配偶之財產」情形，惟其理由肯認配偶一方對共同
29 家計所產生之經濟貢獻應受到一致且充分的評價，則就「遺
30 贈稅法第15條第1項第2款被繼承人死亡前2年內贈與其他繼
31 承人」之擬制遺產，亦應有其適用。亦即，就本質上屬婚後

共同生活所增加之財產，倘非民法第1030條之1第1項但書各款情形，不因其屬被繼承人死亡前2年贈與配偶或贈與其他法定繼承人之擬制財產、是否免徵贈與稅，均應於計算遺贈稅法上得扣除之剩餘財產差額分配數額時予以列計。被告主張憲法法庭113年憲判字第11號判決意旨，係針對被繼承人生前贈與配偶之財產而論，不適用於被繼承人生前贈與其他法定繼承人云云，核屬其主觀歧異之見解，不予採納。

2、經查，被繼承人於112年3月領取勞退舊制退休金3,920,850元及勞保老年給付2,061,000元，嗣於同年4月24日轉帳4,000,000元入原告黃小燕帳戶、餘款1,981,850元則轉入原告黃祖寧帳戶，並經原告黃小燕以112年12月20日遺產稅補申報書申報為被繼承人死亡前2年之贈與，有上開補申報書、舊制勞工退休金支票影本、勞保現金給付112年03月核付案件名冊及花旗財富管理銀行綜合月結單等(原處分卷第215至219頁)可證。由此可知，被繼承人死亡前2年贈與原告黃祖寧1,981,850元之資金來源，係被繼承人取自勞退舊制退休金及勞保老年給付，性質上顯屬婚後財產，且非屬民法第1030條之1第1項但書各款情形，依前述說明，自應於計算得扣除之剩餘財產差額分配數額時，計算列入被繼承人之剩餘財產。

(五)被告核定剩餘財產差額分配請求權扣除額、應納遺產稅額，並無違誤：

被告就被繼承人死亡前2年內贈與原告黃祖寧之現金1,981,850元部分，於計算得扣除之剩餘財產差額分配數額時未予列計，依前述說明，於法不合。惟就此贈與金額列入計算重新核算結果，被繼承人死亡時之剩餘財產為49,381,465元(婚後剩餘財產65,607,515元+死亡前2年內贈與配偶即原告黃小燕7,500,000元+死亡前2年內贈與子女即原告黃祖寧1,981,850元－婚後債務25,707,900元)，仍小於生存配偶即原告黃小燕之剩餘財產67,190,439元。是生存配偶即原告黃小燕之剩餘財產差額分配請求權數額為0元，被告據以核定剩餘

財產分配請求權扣除額為0元，其結果並無違誤。從而，被告核算遺產淨額160,869,763元，應納稅額24,673,952元，於法並無不合。

六、綜上所述，被告所作成之原處分（含復查決定），就被繼承人生前贈與原告黃祖寧部分，雖有上述之瑕疵，惟不影響原處分（含復查決定）結論之合法性，訴願決定予以維持，並無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），為無理由，應予駁回。又本件判決基礎已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，並無逐一論述之必要，併此說明。

七、結論：原告之訴為無理由。

中 華 民 國 114 年 11 月 25 日

審判長法官 孫 奇 芳

法官 曾 宏 揚

法官 林 韋 岑

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。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3項、第4項）。

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，	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定

得不委任律師為訴訟代理人	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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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 114 年 11 月 26 日

書記官 周 良 駿