臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
114年度高上字第4號

上　訴　人　財政部中區國稅局

代　表　人　樓美鐘
訴訟代理人　吳昱瑩
被 上訴 人　江鴻佑
　　江碧津
　　江雅萱
　　江郁蕙
　　江郁美
共　　同
訴訟代理人　邱明洲會計師

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國114年1月20日本院地方行政訴訟庭112年度地訴字第8號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回本院地方行政訴訟庭。

理　由

一、事實概要：

被上訴人之母親江林夏桑（下稱被繼承人）於民國109年8月25日死亡，被上訴人申請延期申報遺產稅，經上訴人所屬民權稽徵所核准延期申報截止日期為110年5月2日。被上訴人於110年3月9日辦理遺產稅申報，列報遺產總額新臺幣（下同）22,060,702.72元、直系血親卑親屬扣除額250萬元、死亡前未償債務扣除額9,261,170元（包含未償債務924萬元、房屋稅4,196元及地價稅16,974元）及喪葬費扣除額123萬元。經上訴人依據申報及查得資料，核定遺產總額23,774,614元，並核認直系血親卑親屬扣除額250萬元、未償債務扣

除額20,386元及喪葬費扣除額123萬元，共計課稅遺產淨額為8,024,228元，應納稅額為802,422元，並於111年1月26日製發109年遺產稅核定通知書（下稱原處分）。被上訴人不服，申請復查，經上訴人112年3月27日中區國稅法務字第0000000000號復查決定（下稱復查決定）駁回。被上訴人不服，提起訴願，復經財政部112年8月7日台財法字第00000000000號訴願決定（下稱訴願決定）駁回。被上訴人續行提起行政訴訟，經本院地方行政訴訟庭（下稱原審）以112年度地訴字第8號判決（下稱原判決）撤銷訴願決定、復查決定及原處分關於否准認列被繼承人死亡前之未償債務扣除額新臺幣924萬元部分。上訴人遂提起本件上訴。

二、原判決所載兩造於原審之聲明、主張及答辯，暨原判決理由關於證據取捨、認定事實及適用法規之論據，均援引之。

三、上訴意旨略謂：

㈠遺產及贈與稅法第17條第1項第9款規定係以被繼承人之生前債務具有確實證明，始得列為扣除額，其立法意旨在於避免納稅義務人藉不實之債權債務關係，規避應納之遺產稅。又我國遺產稅制係採「總遺產稅制」，遺產稅之課徵係以被繼承人所留遺產總額按累進稅率計稅，乃以遺產為計算稅額之標準；而遺產及贈與稅法第17條規定，將應自遺產總額中扣除之扣除額項目，排除在課徵範圍之外，無非考量遺產稅應以繼承遺產之實際利益為計算之準據，故確屬被繼承人「死亡前」且「具有確實證明」未償之債務，應自遺產總額之價值中予以扣除，方符合實質課稅原則及我國目前之遺產稅制。依照民法規定，債之關係發生原因有：契約、代理權之授與、無因管理、不當得利、侵權行為，本件「墊付」為資金流動之事實行為，但該資金流動究竟為何種債之發生原因，而可認為被繼承人有法律上償還之義務，而屬其生前未償之債務？即本件被上訴人所稱墊付被繼承人生前看護費、炊事人員薪資及醫療器材與住院費等，係符合何種債之發生原因，何以僅有資金流動之事實即可作為被繼承人「死亡

前」未償債務之「確實證明」，原判決並未論明，而有判決不備理由之違背法令之情形。

㈡被上訴人以96年6月20日家庭會議紀錄（下稱系爭家庭會議紀錄）為證明，主張被繼承人斯時向被上訴人借貸，經原判決否定被上訴人與被繼承人間係因相互表示意思一致而成立債之關係。又被上訴人主張其「墊付」被繼承人生前之看護費、炊事人員薪資及醫療器材與住院費等，是否屬被繼承人無法律上之原因而受有利益，致被上訴人受有損害，被上訴人得依民法第179條規定請求返還乙節，由系爭家庭會議紀錄可知，被上訴人明知被繼承人之財產狀況，亦知被繼承人已失智，難以理解並同意該家庭會議紀錄之內容，惟被上訴人等人於該家庭會議中仍認同全體應共同承擔被繼承人之照顧責任與義務，乃決議匯款至被繼承人帳戶，以支付維持被繼承人日常生活所需之必要費用。依民法第1114條第1款及第1117條第1項、第2項規定，原則上子女對父母雖負有法定扶養義務，但父母若能以自己之財產維持生活者，父母請求子女扶養時，子女可不依請求為履行或訴請法院裁判免除扶養義務。本件被繼承人於系爭家庭會議紀錄時，並未請求被上訴人扶養，被上訴人自亦未向被繼承人主張免除扶養義務，則被上訴人於103至109年間匯款支付被繼承人之照護及醫療費等計13,240,000元，均係履行道德上之義務，依民法第180條第1款規定，自不得於被繼承人死亡後，要求被繼承人返還其不當得利。

㈢依遺產及贈與稅法第10條第1項及第3項規定，遺產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價為準，所稱時價，就土地係以公告土地現值或評定標準價格；其為房屋者以房屋評定標準價格為準。本件被上訴人如認為無支付被繼承人看護費、炊事人員薪資及醫療器材與住院費等之義務，自可基於被繼承人之利益，代理出售其名下之不動產，以出售不動產所得之價金支付該等費用。但因不動產市價遠高於公告土地現值或房屋評定標準價格，以被繼承人係於失智無法處理事務期間

出售其所有不動產，該出售不動產所得之款項（市價），扣除被上訴人得舉證係用於被繼承人之必要費用外，餘額將全數列為被繼承人之遺產，則被繼承人之遺產淨額遠大於其所遺之財產為不動產，再扣除被上訴人支付被繼承人之必要費用後之遺產淨額，二者課稅基礎並不相同，被上訴人顯係為避免將被繼承人之不動產動產化致增加租稅負擔，始保留被繼承人之不動產，由被上訴人支付上開費用。原判決卻認被上訴人倘非以自己財產墊付，而係以變賣被繼承人之不動產、股票所得之財產支應被繼承人之相關費用，被繼承人所遺之遺產總額自會同額減少，就課稅基礎觀之，准予認列未償債務扣除額亦不影響遺產稅之課徵，即有違論理及經驗法則，判決有違背法令。

㈣又未償債務扣除額之要件事實，乃例外事實，應由納稅義務人負擔舉證責任。原判決未論明何以「墊付」之資金流動事實即屬債務，又倘原判決認「墊付」為契約行為，參酌系爭家庭會議紀錄之內容，被繼承人對於所有內容均僅答：「好」一字，並無其他言詞紀錄，顯難認被繼承人已有理解並同意該會議內容，則該「墊付」契約之效力應僅存在於被上訴人間，視為被上訴人間相互表示意思一致而成立債之關係。再觀該會議內容記載：「主席：媽媽的醫療及照護費，合庫存款用完後，如有不足，再由我們大家共同墊付，等到媽媽百年後再從媽媽財產總額中先償還墊付款。」可知，被上訴人間係約定被繼承人之扶養費照護費用，等到被繼承人「百年後」再從被繼承人遺產總額中償還墊付款，則該被上訴人間的墊付契約如何成為被繼承人生前之債務，進而使被上訴人於被繼承人生前具有請求被繼承人返還之權利，而得以認列為被繼承人遺產稅之未償債務扣除，原判決均未論明，判決自有不備理由之違背法令。

㈤是以，本件被上訴人提示之系爭家庭會議紀錄，主張被繼承人同意向被上訴人借款以支付醫療及看護等費用，然被繼承人於同年7月經臺中榮總鑑定為極重度失智，自無可能於家

庭會議中向被上訴人借款，則該「墊付」事實行為，於被上訴人及被繼承人間係成立何種債之關係，何以僅以資金流動之事實即可作為被繼承人死亡前未償債務之確實證明？縱認「墊付」係屬契約行為，契約效力亦僅存在於被上訴人間，被上訴人間之契約如何改變被繼承人之遺產總額，原判決均未論明，自屬判決不備理由。且被上訴人將被繼承人之不動產動產化，以支付被繼承人之醫藥照護等費用；抑或保留被繼承人之不動產，將支付被繼承人之醫藥照護等費用列為未償債務，二者遺產稅之稅基並不相同，非如原判決所述不影響遺產稅之課徵等語。

㈥聲明：

1.原判決關於「訴願決定、復查決定及原處分關於否准認列被繼承人江林夏桑死亡前之未償債務扣除額新臺幣924萬元部分撤銷。」部分廢棄。

2.廢棄部分，被上訴人在第一審之訴駁回。

四、經核原判決有判決不備理由之違背法令情形，應予廢棄發回。茲論述理由如次：

㈠按遺產及贈與稅法第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。」第17條第1項第9款規定：「下列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：……九、被繼承人死亡前，未償之債務，具有確實之證明者。」遺產及贈與稅法施行細則第13條:「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債、出售財產或提領存款，而其繼承人對該項借款、價金或存款不能證明其用途者，該項借款、價金或存款，仍應列入遺產課稅。」

㈡查原判決認定被上訴人係被繼承人之子女，被繼承人自96年7月間即已達重度失智程度，認知功能嚴重退化，語言僅剩簡單字句，喪失判斷力，而於109年8月25日死亡，被上訴人依限辦理遺產稅申報，列報遺產總額22,060,702.72元、直系血親卑親屬扣除額250萬元、死亡前未償債務扣除額9,26

1,170元（包含未償債務924萬元、房屋稅4,196元及地價稅16,974元)及喪葬費扣除額123萬元，經上訴人核定遺產總額23,774,614元，直系血親卑親屬扣除額250萬元，未償債務扣除額20,386元及喪葬費扣除額123萬元，課稅遺產淨額計為8,024,228元，應納稅額為802,422元等事實，核與卷內證據資料相符，自得為本院判決之基礎。

㈢經核原判決理由固載述：被上訴人已舉證證明其等自103至109年間共存匯款1,324萬元至被繼承人設於合作金庫商業銀行股份有限公司中興分行帳戶(下稱被繼承人合庫帳戶)內，係用以支付被繼承人在上開期間所需之看護費7,635,050元、炊事人員薪資1,818,000元，及醫療器材與住院費用1,518,846元，則被上訴人主張上開匯款總額中之924萬元為被繼承人所需支付之必要費用，因被上訴人對被繼承人依法無須負扶養義務，故該924萬元係被上訴人先行墊付，屬於被繼承人生前對被上訴人所負之未償債務，自應從遺產總額中扣除，上訴人作成原處分否准認列，核有違誤等意旨，資為判決被上訴人請求有理由之論據（見原判決第11頁第26列至第13頁第11列）。惟：

1.依行政訴訟法第1條及第236條準用同法第125條第1項、第第3項、第4款、第133條及第189條第1項、第3項等規定意旨，可知行政訴訟具有確保國家行政權之合法行使，維護公益之目的，行政法院應依職權調查證據，為判決時應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將得心證之理由，記明於判決。再者，事實審法院本於職權調查原則，必須充分調查相關事實，取得完整之訴訟資料，凡與待證事實相關之一切訴訟資料，無論對任何一造當事人是否有利，皆須令兩造為充分辯論，不可偏廢，俾建構足以判斷事實真偽之證據評價基礎，並應基於全辯論意旨，就調查所得整體證據資料為綜合評價，以判斷事實真偽，以涵攝法律構成要件。否則，

即有不適用行政訴訟法第125條第1項及第133條規定，致使判決理由不備之違背法令情形。

2.再者，被繼承人死亡前未償之債務，具有確實之證明者，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅，固為遺產及贈與稅法第17條第1項第9款所明定。惟所稱被繼承人死亡前未償之債務，自須被繼承人生前對該債務應負有清償義務，而尚未清償完畢者，始足當之。否則，若被繼承人生前並未與他人合意成立債務關係，亦無應對他人履行給付義務之法定債務者，即不能為規避遺產稅，而將被繼承人生前受自繼承人自願性之給付，定性為被繼承人死亡前未償之債務，而適用遺產及贈與稅法第17條第1項第9款規定，自遺產總額中扣除，免徵遺產稅。又繼承人與被繼承人具有父母子之直系血親卑親屬者，繼承人於被繼承人在世時出於自願性給付之金錢，基於親情倫理關係，殊難謂被繼承人不具受領之正當性。故除有積極證據足以證明被繼承人生前即負有應返還之義務，否則，不能徒因被繼承人非屬不能維持生活之受扶養人，繼承人依規定得不負扶養義務，即論斷被繼承人生前受領自繼承人自願性之給付，皆屬其生前未償還繼承人之債務。

3.又遺產及贈與稅法第17條第1項第9款既明定被繼承人死亡前未償之債務必須具有確實之證明者，方得自遺產總額中扣除，免徵遺產稅，自應由主張該免徵要件成立之納稅義務人負舉證之責，若其未能履行此稅法上之舉證義務者，稅捐稽徵機關自無從據以扣除（最高行政法院判決105年度判字第55號判決意旨參照）。此外，被繼承人死亡前未償之債務與非屬被繼承人所遺之財產，二者係屬不同之概念，前者應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅，而後者則不應計入遺產總額，彼此之法律效果互殊，尤須調查必要證據，以釐清事實，方能正確適用法律。

4.經核原判決論明被繼承人自96年7月間即已達重度失智程度，認知功能嚴重退化，語言僅剩簡單字句，喪失判斷

力，不能理解並同意系爭家庭會議內容，以指駁被上訴人援引系爭家庭會議紀錄憑以主張被繼承人同意向被上訴人借款以支付醫療及看護等費用乙節，認事用法固無違誤。然被上訴人既未經被繼承人承諾負返還義務，自103年至109年間相約自願性將款項匯入被繼承人合庫帳戶內，殊難憑認被繼承人生前與繼承人合意就匯入該帳戶內金額成立債務關係，而負有返還義務。

5.再者，原判決雖復載述：被上訴人在上開期間匯入被繼承人合庫帳戶之金額計有13,240,000元，為被繼承人支出看護費7,635,050元、炊事人員薪資1,818,000元、購買醫療器材與支付住院費用共1,518,846元，因被繼承人有多筆財產可資維生，非屬不能維持生活之直系血親尊親屬，對被上訴人無受扶養權利，故被上訴人非為履行扶養義務而支付上開費用等理由，據以論斷被上訴人匯入被繼承人合庫帳戶內金額中之924萬元係被繼承人死亡前對被上訴人未償之債務。然觀諸被上訴人提出之系爭家庭會議紀錄內容（見原處分卷一第191至192頁），足見被上訴人召開系爭家庭會議之目的係討論如何處理被繼承人之居家照護等相關事宜，全體一致同意被繼承人之醫療及照護費用，先由其合庫帳戶存款支付，其他銀行帳戶存款不予動用，名下不動產亦不出售，待合庫帳戶存款用罄後，醫療照護開支暫時由其等墊款，各按經濟條件盡力，彼此不計較，被繼承人之扶養費共同均分，匯入帳戶內金額不全然供照護醫療費，當中每個月5萬元供作扶養費，被繼承人的醫療及照護費用於合庫帳戶存款用盡後，由被上訴人共同墊付，則等被繼承人死亡時再從其財產總額中，先償還墊付款項，若有剩餘，再由被上訴人討論如何分配等情。再參酌該系爭家庭會議紀錄主席陳明：「父親走了，留下媽媽我們要好好照顧……媽媽日漸年老的居家照護事情，這是我們的責任……」等語。當認被上訴人在被繼承人死亡前匯入上開合庫帳戶之金額，純粹基於子女孝敬母親之倫常

而為，匯入該帳戶內總金額，包括每月5萬元供作扶養費部分及其餘用於支出看護費、炊事人員薪資及購買醫療器材與住院費用等款項，核其給付之性質皆屬被上訴人自願性提供孝養及照護用途，倘查無其他積極證據可資證明，殊難憑認被繼承人生前在法律上無受領之正當性，係屬其於死亡前應對被上訴人償還而未償之債務，方無違背證據法則。

6.至於原判決另論及被上訴人倘不循此途，以變賣被繼承人之財產用以支付上開費用，亦將使被繼承人之遺產總額發生同額減少情形，故將上開費用解釋為被繼承人死亡前未償之債務，並無損及課稅基礎等語。惟認定事實應依證據，且本於租稅法定原則，凡不符合法定免稅要件者，稅捐稽徵機關無從悖離事實，恣意涵攝適用，方符認事用法之允平。是以，原判決以上開假設性情況，憑為被上訴人在被繼承人死亡前匯入合庫帳戶金額中之924萬元可解釋為被繼承人死亡前未償債務之論據，於法容欠允洽，尚非可取。

7.是以，原判決以被繼承人非屬不能維持生活之直系血親尊親屬，依民法第1117條第2項規定，對被上訴人無受扶養權利，據以論斷被上訴人匯入被繼承人合庫帳戶內金額中供作支出被繼承人看護費、炊事人員薪資及購買醫療器材與住院費用之用途者計924萬元，係屬被繼承人死亡前未償之債務，難認與卷內證據資料相符，亦與經驗法則與論理法則有違，其理由尚欠完備，自有違背法令之情形。

五、綜上所述，原判決既有上開可議之處，上訴人指摘原判決有違背法令之情形，求予廢棄，均為有理由。惟因被繼承人合庫帳戶內金額中之924萬元，是否尚有其他證據可憑以認定係屬被繼承人死亡前未償之債務，或其他免徵遺產稅事由，或符合不應計入遺產總額之情形，因尚未經原審調查證據完足，事實尚屬未明，且足以影響判決結果，本院無從自為判決，爰將原判決廢棄發回更為審理，另為適法裁判。

六、結論：本件上訴為有理由，爰判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　8　　月　　27　　日

審判長法官　蔡 紹 良

法官　黃 司 熒

法官　陳 怡 君

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　8　　月　　27　　日

書記官　杜 秀 君