

臺中高等行政法院判決

地方行政訴訟庭

112年度地訴字第8號

113年12月25日辯論終結

原 告 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

被 告 財政部中區國稅局

代 表 人 樓美鐘

訴訟代理人 吳昱瑩

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國112年8月7日台財法字第11213926550號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、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。

二、訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告之母江林夏桑(下稱被繼承人)於民國109年8月25日死亡，原告申請延期申報遺產稅，經被告所屬民權稽徵所(下稱民權稽徵所)核准延期申報截止日期為110年5月2日；原告依限於110年3月9日辦理遺產稅申報，列報遺產總額新台幣(下同)2,206萬702.72元、直系血親卑親屬扣除額250萬元、喪葬費扣除額123萬元及死亡前未償債務扣除額926萬1,170元(包含被繼承人對原告之未償債務924萬元、房屋稅4,196

01 元及地價稅1萬6,974元)。經民權稽徵所依據申報及查得資
02 料，核定遺產總額2,377萬4,614元，並核認直系血親卑親屬
03 扣除額250萬元、喪葬費扣除額123萬元及死亡前未償債務扣
04 除額20,386元，共計課稅遺產淨額為802萬4,228元，應納稅
05 額為80萬2,422元。原告對否准認列被繼承人對子女之未償
06 債務924萬元(下稱系爭未償債務)扣除額部分不服，申請復
07 查未獲變更，提起訴願亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

08 二、原告主張要旨及聲明：

09 (一)原告主張被繼承人於96年間確有老人失智現象，然並未嚴重
10 到「極重度失智」情形，被告雖以臺中榮民總醫院(下稱臺
11 中榮總)113年2月26日中榮醫企字第113420083號函主張被繼
12 承人已有「極重度失智」情形；然查事實不然，理由為：

13 1、臺中榮總113年5月23日中榮醫企字第1134202223號函覆鈞院
14 略謂：江林夏桑96年7月到門診智能狀況臨床失智評分量表
15 CDR是3分，然失智評分分級為0~5分(分6等級)，係屬重度
16 失智，懷疑係血管性失智，開始使用預防腦中風及降血壓等
17 藥物，一直使用到99年7月，期間均未作失智症嚴重程度評
18 估等語。足證非屬「極重度失智」，臺中榮總前後函文說詞
19 不一，顯然自相矛盾。

20 2、又依臺中榮總111年8月25日中榮醫企字第1114203030號函覆
21 略謂：江林夏桑在98年4月到00年0月間共門診6次，只是疑似
22 失智，並無「極重度失智」判斷等語；及臺中榮總111年11
23 月28日中榮醫企字第1114204200號函覆略謂：江林夏桑於96
24 年住院病歷記載有老人痴呆病史，是根據病人家屬之自述而
25 來，而非依賴病理檢查為論據，且96年至00年0月間腦波檢
26 查顯示廣泛性腦功能異常，應有失智現象，但論及嚴重程
27 度，因為當時沒有詳細做精神狀態評估，難下定論等語。足
28 認被告係憑被繼承人家屬對病情之主述作為本件極重度失智
29 之依據，顯乏最終醫學檢驗專業為依據。

30 3、再就事實而論，被繼承人偕同配偶江錦洲曾於00年0月間連
31 袂搭機赴美探親，足認被繼承人於96年間雖有老人失智情

01 形，但仍可夫妻2人自助到美國探親，顯非極重度失智情形
02 可比。

03 (二)基於被繼承人自103年起至109年間有老人失智日益嚴重，致
04 生活無法自理之事實，被繼承人之子女即原告等為照顧其白
05 天與夜晚之生活起居，乃依96年6月20日家庭會議(下稱系爭
06 家庭會議)決議，相繼匯款1,324萬元至被繼承人之合作金庫
07 中興分行帳戶(下稱被繼承人之合庫帳戶)，其中400萬元作
08 為上開年度之扶養費，另763萬5,050元用於居家看護費、
09 151萬8,846元用為醫療器材費用及181萬8,000元用為炊事人
10 員薪資，均有負責看護人員高月雪(白天班)、劉綉瑩(夜
11 班)及王玉英(支援看護)與高李淑桂(炊事人員)等人赴
12 被告應詢證實在卷可查；且被告對原告等人有匯上開款項至
13 被繼承人之合庫帳戶及所匯入之款項分別支付上開費用等情
14 亦均不爭執，足堪認定。

15 (三)被告雖主張原告等所匯1,324萬元應悉數為上開年度原告等
16 子女對被繼承人支付之扶養費，而否認原告等所主張系爭款
17 項為其等為被繼承人所代墊之看護費、醫療器材費及炊事員
18 薪資等情。惟依民法第1117條規定，暨最高法院112年度台
19 上字第452號及108年度台上字第103號民事判決，謂直系血
20 親尊親屬如能以自己財產維持生活者，無受扶養權利之意
21 旨；而被繼承人生前自身財力豐厚，依遺產稅申報資料可
22 知，其有台北市黃金地段房地產、上市公司股票及相當金額
23 之現金，足以維持自己良好生活品質無虞，自無受扶養之權
24 利。準此，被告主張上開匯款均屬子女對父母扶養義務之給
25 付乙情，非無違誤。

26 (四)被繼承人於103年至109年間已然重度失智到無法處理事務階
27 段，作為子女之原告等人依照系爭家庭會議決議，待被繼承
28 人銀行存款使用至一定階段後，如仍有不足時，由原告等子
29 女先共同墊付款項，等到被繼承人百年後再從遺產總額中先
30 償還該墊付款，若仍有剩餘遺產，再研究怎麼分配遺產；參
31 照前揭民法規定及最高法院判決意旨，係屬子女對父母之代

01 墊款，並非扶養費，核無不合。是被繼承人於103至109年間
02 之看護費、醫療器材費及炊事人員薪資均屬原告等之代墊
03 款，其性質即屬被繼承人生前未償債務，殆無疑義。

04 (五)姑且不論被繼承人於96年間是否屬「極重度失智」情形，單
05 就被繼承人於103年至109年期間之病情而論，係屬重病無法
06 處理事務期間，依遺產及贈與稅法施行細則第13條規定：
07 「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售資
08 產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項
09 借款或價金，仍應列為遺產課稅。」之反面解釋意旨，如果
10 被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債而能證明其用
11 途者，該債務應自遺產總額中扣除，且該債權人之身份並未
12 排除其繼承人。準此而言，原告等既為被繼承人代墊款項支
13 付看護費等費用，應認係被繼承人生前之未償債務，自無規
14 避遺產稅之可言。

15 (六)綜上，原告等為被繼承人之代墊款，當屬稅法上之未償債務
16 之扣除項目，應自遺產總額中先行扣除後再行計算遺產稅
17 額。

18 (七)聲明:訴願決定、復查決定及原處分關於原告申報被繼承人
19 遺產稅事件否准認列未償債務924萬元部分均撤銷。

20 三、被告答辯要旨及聲明：

21 (一)依遺產及贈與稅法第17條第1項第9款規定，被繼承人死亡前
22 未償之債務，具有確實之證明者，可自遺產總額中扣除；至
23 於該項未償債務證明之提出，從證據掌握或利益歸屬之觀
24 點，應由納稅義務人負擔舉證責任。原告雖提出系爭家庭會
25 議紀錄，主張與被繼承人間自行約定扶養義務僅每月5萬
26 元，超出部分為被繼承人向子女之借款，屬被繼承人生前之
27 未償債務；然查被繼承人於系爭家庭會議紀錄中，僅被動回
28 答：「好」，且被繼承人於同年7月25日經臺中榮總鑑定為
29 極重度失智，障礙部位為智力及記憶力，原告江鴻佑並持該
30 鑑定結果，連同身心障礙者鑑定表，向臺中市中區區公所申
31 請核發被繼承人之身心障礙身分，是被繼承人於同年6月20

01 日是否有為意思表示及辨別事理能力，而能於系爭家庭會議
02 中向子女借款支付其存款不足後所需之生活費用，自非無
03 疑？且關於該扣除額，應由原告負擔舉證責任，倘原告對被
04 繼承人之96年7月25日身心障礙鑑定結果持異，亦應提出得
05 推翻神經內科醫師對被繼承人狀況所為專業判斷之專業證明
06 文件，再據以論述被繼承人生前借貸之目的、內容與金額，
07 而非僅以系爭家庭會議中含糊之紀錄，及日後整理之支出明
08 細表，自行決定一數額後列報為被繼承人之未償債務扣除
09 額。

10 (二)又依臺中榮總電腦系統列印之病歷紀錄可認，被繼承人於96
11 年7月13至25日間至神經內科就診，其中7月13日及同月18日
12 皆經醫師記載「disorientation to time & place for
13 yrs」，7月13日亦有被繼承人之腦部檢查報告，另於同年月
14 25日經醫師記載「can't know her family's name」等語，
15 同日判定被繼承人為極重度失智，並出具身心障礙鑑定表，
16 此為神經內科醫師對被繼承人狀況所為之專業判斷，臺中市
17 政府衛生局亦依此專業判斷核發被繼承人之身心障礙身分，
18 被告依該專業判斷，論述被繼承人於96年間失智嚴重程度，
19 自無違誤。至原告提及之臺中榮總111年8月25日中榮醫企字
20 第1114203030號函，其所參酌之病歷資料，並無針對被繼承
21 人失智情形所為之評估報告，僅就其於98年4月至00年0月間
22 之就診病歷記載所為之推斷。

23 (三)再按司法院釋字第537號解釋意旨，涉及租稅事項之法律，
24 其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目
25 的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。原告主
26 張為不動用及變賣被繼承人財產，被繼承人生前向繼承人借
27 款支應日後醫療照護開支乙情；惟查：被繼承人與配偶江錦
28 洲於95年間將出售臺中市○○區○○段00地號土地之部分款
29 項贈與原告江鴻佑，經被告機關核課被繼承人贈與稅，另被
30 繼承人於96年6月7日與配偶江錦洲共同買賣取得臺中市○○
31 區○○段000地號土地部分持分，復於同年7月18日將該土地

01 持分贈與原告江鴻佑及江坤紘（原告江鴻佑之子），顯見被
02 繼承人等已規劃財產移轉，藉由前開贈與行為以減少財產，
03 與原告主張被繼承人為晚年生活所需及保有其財產而向原告
04 借款支付醫療照護開支一詞，顯有矛盾。再者，被繼承人配
05 偶江錦洲所有之土地經臺中市政府徵收，於100年發回抵價
06 地時，因江錦洲已死亡，由本件之被繼承人及原告等6人向
07 臺中市政府地政局申請發給抵價地，惟經臺中市政府地政局
08 於100年12月5日通知江錦洲之繼承人申報發給抵價地事宜
09 時，被繼承人卻放棄其權利，由原告等人領取，且查被繼承
10 人用於支付日常生活費用之合庫帳戶，當時存款餘額僅為57
11 萬168元，倘如原告主張，被繼承人為晚年生活所需及保有
12 財產而向原告借款，則此抵價地現實上應登記為被繼承人所
13 有，甚或應將該土地出售換取現金，然被繼承人卻放棄其權
14 利，此亦與原告主張相違，益證原告主張被繼承人生前為晚
15 年生活所需及保有財產，而向原告借款乙節，係為減少被繼
16 承人之遺產稅而為之說詞，尚難採據。

17 (四)末按民法第1114條第1款規定，父母與子女間應互負扶養義
18 務，而扶養之程度，依民法第1119條規定，應按受扶養權
19 利者之需要定之。而所謂需要，係指一個人生活之全部需求
20 而言，舉凡衣食住行之費用、醫療費用、休閒娛樂費等，均
21 包括在內，是子女照顧父母支付之伙食費、醫藥費、看護費
22 等支出，為對父母生活上之照料及維持其生活所需之費用，
23 屬子女履行法定扶養義務之範疇，不能以該等款項為父母生
24 前向子女借款，或父母子女間自行約定履行扶養義務之金
25 額，超過該金額部分為父母對子女之借款，並以此列報未償
26 債務扣除額。至原告援引之民事判決乃屬私法上民事遺產分
27 配問題，與本案公法上稅捐之核定係屬二事。

28 (五)綜上，原告未提示足資佐證有系爭未償債務之相關證明文件
29 供核，復未能就被告所查得之事實及指摘之情事，提供有利
30 反證，以實其說，被告否准認列系爭未償債務扣除額924萬
31 元，核無不合。

01 (六)聲明：原告之訴駁回。

02 四、本件之爭點：

03 (一)被繼承人於96年間是否已達「極重度失智」？

04 (二)原告提出系爭家庭會議紀錄主張被繼承人同意向原告借款以
05 支付醫療及看護等費用乙情，是否可採？

06 (三)原告主張其等存匯至被繼承人之合庫帳戶內之款項，其中
07 924萬元為其等代被繼承人墊付之費用，而為被繼承人生前
08 之未償債務乙情，是否可採？

09 (四)被告否准認列被繼承人死亡前之未償債務扣除額924萬元部
10 分，有無違誤？

11 五、本院的判斷：

12 (一)事實概要欄所載之事實，除上列爭點外，其餘為兩造所不爭
13 執；並有遺產稅核准延期申報資料、遺產稅申報書、遺產稅
14 核定通知書、遺產稅繳款書、復查申請書、繼承人說明書暨
15 所附資料、林賢香等人之談話紀錄、中國醫藥大學附設醫院
16 111年9月6日院醫事字第1110012631號函、臺中榮總111年8
17 月25日中榮醫企字第1114203030號函暨檢附之被繼承人自98
18 年4月至999年7月之門診紀錄、臺中榮總111年11月28日中榮
19 醫企字第1114204200號函、被繼承人之身心障礙者鑑定資料
20 (以上參見原處分卷第164至295、297至309頁)及復查決定
21 書、訴願決定書(見本院卷第49至67頁)等在卷可稽，應堪認
22 定。

23 (二)應適用的法令

24 1、遺產及贈與稅法(下稱遺贈稅法)

25 (1)第1條第1項：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死
26 亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依
27 本法規定，課徵遺產稅。」

28 (2)第4條第1項：「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有
29 財產價值之權利。」

30 (3)第17條第1項第9款：「左列各款，應自遺產總額中扣除，免
31 徵遺產稅：……九、被繼承人死亡前，未償之債務，具有確

01 實之證明者。」

02 2、遺產及贈與稅法施行細則(下稱遺贈稅法施行細則)第13條:

03 「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債、出售財產
04 或提領存款，而其繼承人對該項借款、價金或存款不能證明
05 其用途者，該項借款、價金或存款，仍應列入遺產課稅。」

06 3、民法

07 (1)第1114條第1款:「左列親屬，互負扶養之義務:一、直系血
08 親相互間。」

09 (2)第1117條第1項及第2項規定:「(第1項)受扶養權利者，以不
10 能維持生活而無謀生能力者為限。(第2項)前項無謀生能力
11 之限制，於直系血親尊親屬，不適用之。」

12 (三)被繼承人於00年0月間應已達重度失智之程度，原告提出系
13 爭家庭會議紀錄主張被繼承人同意向原告借款以支付醫療及
14 看護等費用乙情，難認可採:

15 1、原告江鴻佑於96年7月25日檢具臺中榮總所出具之被繼承人
16 經鑑定已達「極重度失智」之身心障礙鑑定資料向臺中市中
17 區區公所申請核發被繼承人之身心障礙證明獲准乙情，有臺
18 中市政府衛生局111年12月30日中市衛照字第1110184586號
19 函檢送之申請及核發身心障證明資料足參(見原處分卷第306
20 至311頁)。復經本院依職權向臺中榮總函調被繼承人於96年
21 間就診之病歷及上開鑑定資料，臺中榮總以113年2月26日中
22 榮醫企字第1134200836號函復略以:被繼承人之身心障礙者
23 鑑定，係於96年7月13日至本院初診，記載於同年7月18日之
24 病歷，並於同年7月25日經許醫師鑑定為極重度失智，嗣因許
25 醫師離職，於98年4月至99年7月轉至張醫師門診，共診治6
26 次門診，當時紀錄為疑似失智，但已是14年前之病情紀錄，
27 之後無回診紀錄，96年7月13日至同年7月25日之病歷為紙本
28 病歷，因被繼承人於本院最後看診日為99年7月1日，依醫療
29 法第70條規定，因被繼承人已逾7年以上未回診，紙本病歷
30 已無留存，故提供本院醫療系統之病歷資料等情，並檢送被
31 繼承人自96年7月13日至99年7月1日至臺中榮總門診之電腦

01 系統列印病歷資料為憑(見本院卷第113至123頁)。而經本院
02 觀諸被繼承人於96年7月13日至96年7月25日至臺中榮總神經
03 內科門診之病歷資料所載(參見本院卷第117頁)，被繼承人
04 當時已有心理狀況逐漸惡化、很少口語表達、多年來無法辨
05 別時間、地點、日常生活完全依賴、無法知道家人名字等症
06 狀，臨床失智評估量表(下稱CDR)為3-4等情；核與96年身心
07 障礙鑑定關於「重度」失智症之說明為：「記憶力重度喪
08 失，近事記憶能力全失，判斷力喪失，對時、地之定向力喪
09 失、對親人之認知功能開始出現障礙，大、小便失禁，自我
10 照顧能力喪失，開始出現簡單之日常生活功能，需完全依賴
11 他人養護。」等情(參見原處分卷第306頁)大致相符，亦與
12 原告所提出之失智症病程關於「重度失智(晚期)」會有之行
13 為症狀「認知及日常生活功能嚴重退化，大多時間認不得家
14 人及自己，語言僅剩簡單字句...，行動能力及吞嚥功能退
15 化，幾乎完全依賴他人照顧」等情(參見本院卷第163頁)相
16 符，堪認被繼承人於00年0月間應已達「重度失智」之程
17 度。

18 2、原告雖以前情否認被繼承人於96年間已有「極重度失智」之
19 情事；然依臺中榮總113年11月25日中榮醫企字第
20 1134205011號函復本院略以：96年7月13日有對被繼承人進行
21 腦波檢查，主要是輔助心智記憶檢測，如是失智病人出現廣
22 泛性的慢波意指大腦功能廣泛異常，此腦波異常出現於失智
23 症病人尚屬合理；依被繼承人之病歷紀錄CDR 3，表示有重
24 度失智，後續被繼承人未有再次心智評估，且失智症是漸進
25 性的疾病，腦波亦有廣泛性的腦功能異常，綜合以上各點，
26 被繼承人有重度以上失智的程度係屬明確事實；被繼承人無
27 病理檢查結果，而病理檢查為病人腦部的切片檢查，通常是
28 死亡後的解剖組織檢查，所以沒有確切的病理檢查結果前，
29 臨床的診斷只是可能病因，有病理檢查結果才可為確定的診
30 斷；就醫學而言，確實診斷失智的原因，需要最後死亡解剖
31 的論斷，而造成失智的原因，生前的診斷都是可能病因，臨

01 床的表現是生前診斷有失智症，但是歸因於老人失智，抑或
02 血管性失智為主因，則需進一步的病理檢查；CDR 3為重度
03 失智或極重度失智，依被繼承人的心智狀況，應無法明確地
04 回答CDR的問題，所以對被繼承人之CDR評估，是依據現場家
05 屬的描述而定等語；並檢附96年7月13日對被繼承人進行腦
06 波檢查之中譯結果為：「分類：不正常，重要性二級，背景廣
07 泛性變慢且慢於8赫茲。解釋：這是一份不正常的腦波，意指
08 大腦功能有中度到重度的大腦功能異常，但這個是非常特異
09 的，除此之外，少數的尖銳波，建議腦波臨床追蹤。」（見
10 本院卷第341至343頁）。堪認關於失智症之診斷主要係依據
11 認知檢測及腦部檢查，並非依據病理檢查，且當患者失智達
12 一定程度時，因患者已無法明確回答認知檢測之問題，而需
13 依據患者家屬描述而判定認知檢測結果，且被繼承人經腦波
14 檢查亦有廣泛性的腦功能異常情事，亦足以佐證被繼承人有
15 重度以上失智乙情；是原告主張被繼承人未經病理檢查及僅
16 依據被繼承人家屬之主述斷定被繼承人失智程度並不足採云
17 云，顯屬無據。另臺中榮總於111年8月25日及同年11月28日
18 函復被告之函文顯係未詳為調閱醫療系統內關於被繼承人之
19 病歷資料，致誤認未曾對被繼承人為精神狀態評估乙節，自
20 無從據以憑認被繼承人於96年間未有重度失智之情事。至被
21 繼承人雖曾於00年0月間與其配偶一同赴美探親，此有原告
22 提出之被繼承人及其配偶之護照內頁影本可稽（見本卷第205
23 至211頁）；然依臺中榮總之函復意見為：一般只要有人在身
24 旁照顧是有可能出境的等語（參見本院卷第223頁），是亦無
25 從僅以被繼承人於00年0月間曾與其配偶出境赴美即認被繼
26 承人當時未有重度失智之情事。

27 3、從而，依據被繼承人於臺中榮總之病歷資料，既足認被繼承
28 人於00年0月間應已達「重度失智」之程度，則依上開關於
29 「重度失智」之說明為認知功能嚴重退化，語言僅剩簡單字
30 句，且判斷力喪失等情；參以依系爭家庭會議紀錄所載（參
31 見原處分卷第191至192頁），被繼承人於該次家庭會議中關

01 於所有內容均僅有回答「好」一字，並未有其他言詞紀錄，
02 顯難認被繼承人於同年6月20日已有理解並同意系爭家庭會
03 議內容。故原告提出系爭家庭會議紀錄主張被繼承人同意向
04 原告借款以支付醫療及看護等費用乙情，自難認可採。

05 (四)原告主張其等存匯至被繼承人之合庫帳戶內之款項，其中
06 924萬元為其等代被繼承人墊付之費用，而為被繼承人生前
07 之未償債務乙情，應屬有據：

08 1、按子女為父母墊付費用，與子女本於扶養義務人對受扶養權
09 利人（父母）盡其扶養義務，二者不同；前者，於父母有支
10 付該費用之必要，子女為其先行墊付即足；後者，則尚須父
11 母符合民法第1117條規定之受扶養要件，始有受扶養之權利
12 為要件(最高法院108年度台上字第103號、112年度台上字第
13 117號民事判決參照)。次按民法第1117條第1項規定，受扶
14 養權利者，以不能維持生活而無謀生能力者為限；而同條第
15 2項僅規定前項無謀生能力之限制，於直系血親尊親屬不適
16 用之；是直系血親尊親屬，如能以自己財產維持生活者，自
17 無受扶養之權利。再所謂不能維持生活，係指不能以自己財
18 力維持生活者而言；而直系血親尊親屬是否不能維持生活，
19 應依其現在及將來可能取得之財產推斷之(最高法院112年度
20 台上字第452號民事判決參照)。

21 2、經查：

22 (1)原告主張其等自103至109年間共存匯款1,324萬元至被繼承
23 人之合庫帳戶內，其中763萬5,050元用以支付居家看護費、
24 151萬8,846元用以支付醫療器材及住院費用，及181萬8,000
25 元用以支付炊事人員薪資等情，業據原告提出繼承人於103
26 至109年之存匯款明細表、支付被繼承人於103至109年之看
27 護費、醫療器材費、炊事人員薪資等明細表暨各項用途總
28 表，及被繼承人之合庫帳戶存摺影本為憑(參見原處分卷第
29 80至163頁、本院卷第257至269頁)；並有被告訪談被繼承人
30 之日班看護人員高月雪、夜班看護人員劉琇瑩、支援看護人
31 員王玉英及炊事人員高李淑桂之訪談紀錄在卷可稽(參見原

01 處分卷第274至292頁)，被告之訴訟代理人於本院準備程序
02 時亦同意將上開事實列為兩造不爭執事項(參見本院卷第
03 318、320頁)，上開事實堪信為真實。

04 (2)又依中國醫藥大學附設醫院以111年9月6日院醫事字第
05 1110012631號函(參見原處分卷第297至298頁)復被告關於被
06 繼承人病情略以:被繼承人於100年6月2至7日及同年7月12至
07 23日曾因短暫意識障礙、癲癇及吸入性肺炎，至本院神經科
08 病房住院治療；依據心理師於102年6月14日之描述:根據被
09 繼承人之女表示被繼承人因失智及帕金森症狀多年，領有殘
10 障手冊(多重障，極重度)，此次係因手冊到期欲再次申請而
11 經由門診轉介接受認知功能與失智評估，目前除無言語表達
12 外，對外界刺激之反應亦較少，偶爾可以點頭等方式略為回
13 應外界刺激，多無法認得家人，被繼承人自美國回來而略顯
14 開心、肢體顯無力、無法自行移位及行走，生活自理亦多仰
15 賴他人完全協助，以鼻胃管進食、包尿布，並由他人定時檢
16 查及更換；105年1月9日至109年6月23日曾因吸入性肺炎於
17 胸腔科治療期間，多無法認得家人，肢體顯無力，無法自行
18 移位及行走，以鼻胃管進食、包尿布，無自行處理事務能力
19 等情。堪認被繼承人於103至109年間確有聘僱全天看護人員
20 及炊事人員照料其生活起居及飲食之必要，並有支付相關醫
21 療器材及住院費用之需要；是上開居家看護費、炊事人員薪
22 資及醫療器材與住院費均屬維持被繼承人日常生活所需之必
23 要費用。

24 (3)再依被告提出之本件遺產稅核定通知書所載(參見原處分卷
25 第181至183頁)，被繼承人遺有價值為1,339萬681元之土地
26 及房屋共9筆、合計為567萬3,430元之存款共12筆、價值為
27 300萬503元之股票共4檔及勞工退休金171萬元，經核定遺產
28 總額為2,377萬4,614元。堪認依被繼承人所遺之存款，及不
29 動產、股票變賣後可得之財產，顯足以支應維持被繼承人生
30 活所需之上開必要費用；是依民法第1117條規定，被繼承人
31 既能以自己財產維持生活，自無受原告扶養之權利。另參以

01 依系爭家庭會議紀錄所載(參原處分卷地191至192頁)，原告
02 於系爭家庭會議中已表明除每月支付予被繼承人5萬元之扶
03 養費外，其餘被繼承人所需之醫療及照護費用由其等先共同
04 「墊付」，待被繼承人過世後，再由所遺財產總額中先償還
05 墊付款等情，亦足認原告並非為盡孝之道德義務而先行匯款
06 支付被繼承人之上開必要費用。

07 3、從而，揆諸前揭說明，被告主張原告匯款支付上開居家看護
08 費、炊事人員薪資及醫療器材與住院費用，均屬子女履行法
09 定扶養義務之範疇乙情，即屬無據；而原告主張上開費用乃
10 被繼承人所需支付之必要費用，其等先行墊付，核屬被繼承
11 人生前對原告所負之未償債務乙情，應屬有據，堪予採信。

12 (五)被告否准認列被繼承人死亡前之未償債務924萬元部分，核
13 有違誤：

14 1、按遺贈稅法第17條第1項第9款規定之立法本旨著重於未償債
15 務之存在，而不問債務發生之原因與用途，是以繼承人果能
16 證明被繼承人死亡前有未償之債務，即應在遺產總額內予以
17 扣除(行政法院60年判字第76號判決意旨參照)。是原告既已
18 舉證證明其等於103至109年間共存匯款1,324萬元至被繼承
19 人之合庫帳戶內，且用以支付被繼承人於上開期間之看護費
20 763萬5,050元、炊事人員薪資181萬8,000元，及醫療器材與
21 住院費用151萬8,846元等情；而上開費用均屬原告代被繼承
22 人所墊付，堪認係被繼承人死亡前之未償債務，亦經本院認
23 定如前，原告自得主張於遺產總額內扣除上開費用。則原告
24 主張認列其中之924萬元為被繼承人死亡前之未償債務，並
25 應於遺產總額中予以扣除乙節，即屬有據，被告否准認列此
26 部分扣除額，核有違誤。

27 2、至被告主張被繼承人於96年7月18日將所有之位於臺中市
28 ○○區○○段000地號土地持分贈與原告江鴻佑及其子江坤
29 紘

30 ，另被繼承人之配偶江錦洲所有之上開土地經臺中市政府徵
31 收後，於100年由江錦洲之繼承人申請發給抵價地事宜時，

01 被繼承人卻放棄其權利，由原告等人領取；顯見原告主張係
02 為不動用及變賣被繼承人之財產，而由原告借款支應被繼承
03 人生活所需費用，均係為減少被繼承人遺產稅之說詞云云。
04 惟依現今社會之共識，被繼承人生前對繼承人所為之贈與行
05 為，有「遺產預為分配」之功能存在；因此立法者正視此等
06 客觀事實，而將遺產稅與贈與稅結合為同一稅目，以單一遺
07 贈稅法而合併為規範，因此贈與稅與遺產稅間有相互取代之
08 作用，亦容許人民依現行遺贈稅法之制度設計，進行「節
09 稅」規劃。例如父母欲對子女移轉未來之遺產，可利用每年
10 之贈與免稅額220萬元之規定(遺贈稅法第22條規定參照)，
11 逐年贈與子女220萬元，多年累積下來，即有減輕身故後遺
12 產稅額之作用(最高行政法院109年度裁字第386號裁定意旨
13 參照)。是被告所指被繼承人及原告上開所為，既均屬合法
14 之「節稅」規劃，要無從據此即認有何違反釋字第537號解
15 釋意旨。況本院係以原告對被繼承人並無扶養義務為由，而
16 認被告主張原告係為履行子女之法定扶養義務，支付被繼承
17 人之上開看護等費用，不能認列為被繼承人生前之債務等
18 情，不足憑採；是不論原告主張其等代為墊付被繼承人所需
19 支付費用之動機是否可採，均無礙原告並非為履行法定扶養
20 義務而支付上開費用之認定。再者，倘原告非以自己財產墊
21 付上開費用，而係以變賣被繼承人之不動產、股票所得之財
22 產支應被繼承人之看護等費用，被繼承人所遺之遺產總額自
23 會同額減少，是就課稅基礎觀之，准予認列系爭未償債務扣
24 除額亦不影響遺產稅之課徵。故被告以前情主張不應認列系
25 爭未償債務扣除額，均不可採。

26 3、從而，被告否准認列被繼承人死亡前之未償債務扣除額924
27 萬元部分，難認適法；訴願決定未予查明，而駁回原告訴
28 願，亦有未當。故原告訴請撤銷訴願決定、復查決定及關於
29 此部分之原處分，為有理由，應予准許。

30 (六)本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經
31 本院審酌後，認對於本判決結果不生影響，爰不逐一論駁，

01 併予敘明。

02 七、結論:本件原告之訴為有理由，應予准許。

03 中 華 民 國 114 年 1 月 20 日

04 審判長法官 簡璽容

05 法官 溫文昌

06 法官 張佳燉

07 一、上為正本係照原本作成。

08 二、如不服本判決，應於送達後 20 日內，向本院地方行政訴訟
09 庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日
10 內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判
11 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
12 補提上訴理由書（須附繕本）。

13 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，
14 逕以裁定駁回。

15 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
16 法第49條之1第1項第2款），但符合下列情形者，得例外不
17 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）：
18

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，上訴或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴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，經高等行政法院高等行政訴訟庭認為適當者，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	

(續上頁)

01

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。

02

中 華 民 國 114 年 1 月 20 日

03

書記官 朱子勻