臺中高等行政法院判決

110年度簡上字第17號

上　訴　人　楊靜芬（即楊靜芳、楊智萍、楊朝明之被選定當事人）

被上訴人　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英

上列當事人間退還稅款事件，上訴人對於中華民國110年3月16日臺灣臺中地方法院110年度稅簡字第1號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、上訴人之母即被繼承人楊陳淑敏於民國103年4月26日死亡，上訴人依限辦理遺產稅申報，經被上訴人核定遺產稅應納稅額（第1次核定），上訴人繳清並確定。嗣經上訴人就被繼承人死亡前依法應納之各項稅捐、未償債務、執行遺囑及管理遺產之直接必要費用等，申請增列遺產扣除額，經被上訴人更正核定遺產淨額、應納稅額（第2次核定）並確定。嗣上訴人又於108年6月24日繕具申請書，主張：⑴被繼承人死亡前2年內贈與財產原申報為新臺幣（下同）3,500,000元（1,250,000元＋1,500,000元＋750,000元），惟其中匯予楊朝明1,250,000元，應扣掉返還租金保管債務1,022,222元，依納稅者保護法第7條，應排除遺產及贈與稅法第15條之適用，不視為被繼承人之遺產，不併入其遺產總額。⑵被繼承人代孫子楊晉及楊正保管不動產租金共3,086,939元，應自遺產總額中扣除。⑶被繼承人保管不動產押金300,000元，

應認列為負債等，申請退還溢繳遺產稅；經被上訴人否准退還，上訴人不服提起訴願，嗣經被上訴人重行審酌，追認死亡前未償債務扣除額（代孫子楊晉及楊正保管不動產租金）2,990,828元，及追減死亡前2年內贈與財產997,222元（即扣除返還楊朝明租金保管債務），變更核定遺產淨額11,112,891元，應納稅額1,111,289元（第3次核定），乃以109年3月20日中區國稅大智營所字第1090651181號函（下稱原處分）撤銷前否准退稅函，並核定應退還稅額398,805元。惟上訴人就未獲追減部分，即系爭3筆被繼承人死亡前2年內贈與財產【101年度750,000元、102年度1,500,000元、103年度252,778元（1,250,000元－997,222元）】，認為既未超過遺產及贈與稅法第22條之每年度免稅額220萬元，即不應併入遺產總額課稅，提起訴願遭決定駁回，提起行政訴訟，經臺灣臺中地方法院110年度稅簡字第1號判決（下稱原判決）駁回上訴人原審之訴。上訴人仍不服，於是提起本件上訴。

二、上訴人起訴及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明、原審判決認定之事實及理由，均引用原審判決書所載。

三、上訴意旨略以：

㈠原判決提及遺產稅制係因繼承而財產移轉，因繼承人在財產上有所增益，所表彰之經濟能力課稅云云。惟所謂量能課稅原則，應依納稅人經濟上負擔能力予以課稅，如無負擔能力，不應課稅。量能課稅在憲法上雖未明文規定，而多號司法院解釋均有提及，並將其與平等原則相提並論，如釋字第565號、第597號解釋。復依納稅者權利保護法第5條規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。」本件被繼承人死亡前2年免稅額內之財產贈與，繼承人在被繼承人發生繼承事實時，並未因該贈與有任

何財產上增益，亦無相應表彰之實質經濟能力，被上訴人對繼承人無相應表彰之實質經濟能力課稅，違反上述量能課稅原則，原判決顯有違背法令。

㈡本件不符租稅法律主義，亦無割裂適用法律問題：原判決引用司法院釋字第607號解釋以，人民有依法律納稅之義務，即租稅法律主義，因此減免稅捐亦應經法律明定及不能割裂適用法律云云。惟稅捐機關訂定遺產及贈與稅法施行細則第6條，將依遺產及贈與稅法第22條規定免稅贈與之財產包括在同法第11條第2項所稱被繼承人死亡前2年內贈與之財產內，即有違法律保留原則，及牴觸遺產及贈與稅法第22條之虞。依遺產及贈與稅法制定理由與同法第22條立法理由，贈與可分為二種，一種是免稅贈與，係為日常生活中必要而非基於規避遺產稅動機之贈與，一種是非免稅贈與，目的為堵塞利用贈與或親屬間假買賣行為逃漏遺產稅；同法第15條解釋上應是規範非免稅贈與，故本件無割裂適用法律問題。

㈢本件應優先適用實質課稅原則，原判決對上訴人所提供之遺產及贈與稅法第15條與同法第22條立法理由證據摒棄不採，又未說明不採之理由，有判決不備理由之違背法令：原判決以遺產及贈與稅法第15條第1項規定，法條用語「視為」，係法律規定之「擬制」，意將非典型之事實賦予典型法律效果之立法決定，並不能另舉反證推翻適用（如可舉反證推翻適用，即為「推定」），此係立法者經權衡利弊得失後意志之展現云云。惟按稅捐稽徵法第1條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」納稅者權利保護法第1條第2項規定：「關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」故法律適用順序依序為納稅者權利保護法優於稅捐稽徵法優於各稅

法，以彌補現行規定不足及處理法規適用衝突。有關納稅者權利保護法第7條與稅捐稽徵法第12條之1均有實質課稅原則之規定；反觀遺產及贈與稅法對於實質課稅原則之規定付之闕如，據此，本件法條適用順序，應優先適用納稅者權利保護法第7條與稅捐稽徵法第12條之1等有關實質課稅原則，方為正辦。

㈣原判決違反論理法則與一般經驗法則：上訴人於原審已提出甲證8-1至8-4之立法歷程，再再說明遺產及贈與稅法第15條之立法目的係「為防止被繼承人在生前將財產利用贈與方式分散而逃避累進遺產稅率」之意旨。被繼承人於死亡時為103年間，依當時稅率已修正為單一遺產稅率，且為解決被繼承人及其子女日常生活中必要之老後及失婚後安居問題，故被繼承人贈與時係符合第22條規定贈與免稅額，原判決未查，對於上開事證均未審酌，有判決不備理由之違誤。又遺產及贈與稅法第11條第2項規定死亡前2年贈與已納贈與稅得自應納遺產稅額內扣抵，與同法第15條立法理由是為防止被繼承人死亡預謀在生前將財產利用贈與方式分散而逃避累進遺產稅率；第22條規定每年有贈與稅免稅額之立法理由，係為日常生活中必要而非基於規避遺產稅動機而訂；依論理法則，立法者認為每年贈與稅免稅額係為日常生活中必要而非基於規避遺產稅動機而訂定，死亡前2年免稅贈與便不會質變成為析分財產逃避累進遺產稅率之贈與而包括在第11條第2項與第15條規定之贈與中；同樣的，立法者若是認為贈與稅免稅額存在生前死亡預謀將財產利用贈與方式分散而逃避累進遺產稅率之問題，也不會在同法第22條規定每年給予納稅人贈與稅免稅額助其析分財產逃避累進遺產稅數十年後，復又在同法第15條規定死亡前數年免稅贈與之財產視為遺產徵

稅；依照一般經驗法則，死亡預謀之贈與通常為求在死亡前快速析分財產而寧可多繳贈與稅，而同法第11條第2項亦明文規定死亡前2年贈與已納贈與稅得自應納遺產稅額扣抵，故解釋上應認為第11條第2項與第15條贈與之財產係針對已繳納贈與稅贈與之財產而規定，免稅贈與之財產應排除被視為遺產而併入遺產總額課稅才對。是原判決對遺產及贈與稅法第15條解釋與適用，除摒棄不採上訴人所提供之遺產及贈與稅法第15條與同法第22條立法理由證據外，亦違反論理法則與一般經驗法則。

㈤遺產及贈與稅法第20條第1項第6款配偶相互贈與之財產不計入贈與總額之立法理由與同法第22條贈與稅免稅額並不相同，原判決不應將二者類比：原判決以遺產及贈與稅法第20條第1項第6款配偶相互贈與之財產不計入贈與總額，逕而認定如依上訴人主張「死亡前2年內贈與財產之範圍，不應包括該2年內免稅額贈與之財產」將形成遺產及贈與稅法中內部體系、價值之差別待遇云云。惟就配偶間財產權之移轉免徵贈與稅，係立法者考量夫妻共同生活，在共同家計下彼此財產難以清楚劃分等現實情況，基於對婚姻制度之保護所訂定（參釋字第647號）；而同法第22條贈與稅免稅額立法理由係為日常生活中必要而非基於規避遺產稅動機而訂定，二者立法理由及其對累進遺產稅之影響並不相同，配偶間死亡前2年鉅額贈與或全部財產贈與均免贈與稅，若不計入遺產，有可能達到規避遺產稅效果，原審不應將二者類比，方符事理之平。

㈥本件並非單一個案，法律適用時亦應衡平考量個案正義：原判決認遺產及贈與稅法第15條第1項規定係著眼整體考量，期適用於全體通案，應無視個案情況，其生前贈與是否合情

合理、有無規避遺產稅之意而另作排除適用之意，否則個案情節均異，於課稅之大量行政下，恐生無窮爭議，不利稽徵經濟、有害課稅公平云云。惟本件看似單一個案，實則不然，本件代表著一個全體通案，一個被繼承人與繼承人其租稅上權利義務在贈與行為發生後有可能因無法預期與控制的壽命長短能否活過贈與行為後2年而大受影響、及一個每年贈與稅免稅額權利在其死亡前2年被用行政規則割裂剝奪的廣大群體。又基於稅知稽徵行政效能考置之規定，也應儘置符合量能課稅原則，否則，如果因為稽徵便利而以過度犧牲量能課稅作為代價，恐有違反比例原則及平等原則而違憲。

(七)贈與稅免稅額除可理解為租稅優惠外，亦可理解為具非稅標的性質，及允許人民日常生活必要範圍內對其財產有一定程度支配運用的自由與權利：原判決謂免稅額係作為「稅捐優惠」一種，以減輕納稅義務人之負擔云云。稅捐稽徵機關行使課稅權之範圍，應以可稅標的（納稅人得自主支配之財產權）為對象；至於，針對非稅標的（納稅人無法自主支配之財產權）之課稅禁區，則產生禁止稅捐稽徵機關行使課稅權之憲法界限及法定義務。免稅贈與並非遺產稅納稅義務人之實質財產權，遺產稅納稅人對該贈與並無法自主支配，該贈與即應理解為遺產稅非稅標的。人民許多法律上的義務及身分上情感上的表達都具體表現在，食衣住行育樂、成家立業和婚喪嫁娶等的張羅及生老病死的相互扶持與回報扶持上，這些都需要金錢財產移動來落實。本件繼承人楊靜芳與楊朝明孝順母親被繼承人而給其孝養金，被繼承人慈愛子女拿出自2人過往所收贈之孝養金助子女償還房貸即是如此，立法者正視此等生活現實，而從寬訂定人民每年可以有贈與稅免稅額允許人民日常生活必要範圍內，對其財產有一定程度支

配運用的自由與權利，此免稅額為非稅標的，是禁止稅捐侵犯之課稅禁區；故此，倘將死亡前2年的免稅贈與解釋為規避累進遺產稅視為遺產併入遺產徵稅，實有剝奪人民生前處分其財產的自由及權利之虞；贈與稅免稅額是立法者綜合考量人民日常生活必要需求、人民再生利益、私經濟的運行與國家財政收入及課稅目的下，調合整體利益所訂定，此乃現行遺產及贈與稅法之規範，應予嚴格遵守，原審與被上訴人不應割裂適用法律，任由被上訴人以遺產及贈與稅法施行細則第6條架空同法第22條規定，從而剝奪被繼承人死亡前2年因應日常生活必要的小額免稅贈與權利，此顯有違反法律保留原則、租稅法定主義等語；為此上訴聲明：⑴原判決廢棄。⑵訴願決定及原處分（不利部分）均撤銷。⑶命被上訴人應作成退還上訴人250,278元之行政處分，並自繳款日起（即103年12月31日）至退還日止，按繳納稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息等語。

四、本院經核原判決駁回上訴人原審之訴，尚無違誤，茲就上訴意旨再予論述如下：

㈠遺產及贈與稅法第15條第1項規定：「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、被繼承人依民法第1138條及第1140條規定之各順序繼承人。三、前款各順序繼承人之配偶。」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號解釋理由參照）。又同法第11條第2項規定：「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1年期定期存款利率計算之利息，自應納遺產稅額內扣抵。但扣抵額不得超過贈與財產併計遺產總額後增加之應納稅額。」此規定係87年6月24日基於「明訂贈與財產如經依本法規定併入遺產課徵遺產稅時，其已納之贈與稅連同加計之利息，應准予扣抵，以示公允。被繼承人死亡前2年內贈與特定人之財產，須併入其遺產總額課徵遺產稅，其生前贈與已繳納之贈與稅可自遺產稅額內扣抵；但相對於被繼承人死亡前2年內贈與土地時所繳納之土地增值稅，非但無法自應納遺產稅額內扣抵；還得以被繼承人死亡時之公告現值併入其遺產總額再課徵一筆遺產稅，如此雙重課稅，造成賦稅不公，故予以修正。」的理由而修正。故被繼承人死亡前2年內贈與特定身分者之財產，無論被繼承人於死亡前是否申報贈與稅，均應視為遺產，併入遺產總額計算課稅，僅在已申報贈與稅情形下，為避免重覆課稅，造成賦稅不公，而於第11條第2項明文規定對於已納之贈與稅及土地增值稅，應自遺產稅額內扣抵。

㈡至贈與稅納稅義務人，每年得自贈與總額中減除免稅額220萬元，固為遺產及贈與稅法第22條所明定；然此項免稅額，係指每年免課徵贈與稅之金額，與首揭遺產及贈與稅法第15條第1項「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」之規定無涉；遺產及贈與稅法第二章「遺產稅之計算」就遺產稅之總額計算、扣除額、免稅額予以明文規定，已就量能課稅原則予以衡量，而贈與稅之免稅額並非遺產稅之扣減項目，且遺產及贈與稅法第15條並無規定被繼承人死亡前2年內贈與該特定身分之財產，在併入遺產總

額時，應再扣減遺產及贈與稅法第22條贈與稅之免稅額。再者，依首揭遺產及贈與稅法第15條第1項及第11條第2項規定，被繼承人生前贈與所生之土地增值稅及贈與稅，基於現行法制採取「稅額扣抵制」，而非「稅基扣除制」，因此對於遺產稅之稅基量化並無任何影響（最高行政法院107年度判字第50號判決意旨參照），贈與稅之免稅額對於遺產稅之稅基量化並無影響。因此，遺產及贈與稅法施行細則第6條規定：「本法第11條第2項所稱被繼承人死亡前2年內贈與之財產，應包括該2年內依本法第22條規定免稅贈與之財產。」並無違反遺產及贈與稅法第11條第2項及第22條之規定。從而，不得以年度贈與金額未逾220萬元免稅額範圍，即謂該被繼承人生前2年內贈與之財產，應予扣除而不應併入遺產總額徵稅。

㈢另按「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」稅捐稽徵法第12條之1第2項及納稅者權利保護法第7條第2項固有明文，此即所謂實質課稅原則。然查，本件被繼承人死亡前2年內贈與上訴人楊靜芳金額2,250,000元及其子楊朝明252,778元，為上訴人所不爭執，被上訴人依遺產及贈與稅法第15條規定予以併入遺產稅總額計算遺產稅額，並無違法，亦無違反實質課稅原則。上訴意旨主張：被繼承人死亡前2年內所為贈與，符合遺產及贈與稅法第22條規定之年度贈與免稅額內，不應併入遺產總額課稅，原判決對於遺產及贈與稅法第15條第1項、第11條第2項、第22條、同法施行細則第6條等規定之解釋，違背實質課稅原則、量能課稅原則等語，容有誤解，核無可採。

㈣綜上所述，原判決認事用法並無違誤，並已明確論述其事實

認定之依據及得心證之理由，對上訴人在原審之主張如何不足採之論證取捨等事項，亦均詳為論斷，其所適用之法規與該案應適用之法規並無違背，與解釋亦無牴觸，並無所謂判決不適用法規或適用不當或判決理由不備及矛盾等違背法令之情形。上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、結論：本件上訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　6　　月　　11　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官　劉　錫　賢

法　官　楊　嵎　琇

法　官　陳　文　燦

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　6　　月　　11　　日

書記官　林　昱　妏