

臺灣臺中地方法院行政訴訟判決

110年度稅簡字第1號

110年3月2日辯論終結

原告 楊靜芬（即被選定當事人）

被告 財政部中區國稅局

法定代理人 吳蓮英

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部109年11月12日台財法自第0000000000號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

按「多數有共同利益之人得由其中選定1人至5人為全體起訴或被訴。」行政訴訟法第29條第1項定有明文。查原告與楊靜芳、楊智萍、楊朝明係有共同利益之人，楊靜芳、楊智萍、楊朝明3人選定原告為當事人，有起訴狀可稽，合先敘明。

二、爭訟概要：

(一)原告之母即被繼承人楊陳淑敏於103年4月26日死亡，原告依限辦理遺產稅申報，經被告機關核定遺產稅應納稅額(第1次核定)，原告繳清並確定。嗣經原告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，經被告更正核定遺產淨額、應納稅額(第2次核定)並確定。

(二)嗣原告又於108年6月24日繕具申請書，主張(1)被繼承人死亡前2年內為長女楊靜芳及子楊朝明償還房貸，金額2,250,000元及227,778元，符合遺產及贈與稅法(以下簡稱遺贈稅法)第22條規定之年度贈與免稅額內，不應併入遺產總額課稅。(2)被繼承人死亡前2年內贈與財產原申報3,500,000元，惟其中匯予楊朝明1,022,222元，實為返還租

01 金保管債務；被繼承人代孫子楊晉及楊正保管不動產租金共
02 3,086,939元，應自遺產總額中扣除。(3)被繼承人保管不動
03 產押金300,000元，應認列為負債等，申請退還溢繳遺產稅
04 ；經被告否准退還，原告不服提起訴願，嗣經被告重行審酌
05 ；追認死亡前未償債務扣除額(代孫子楊晉及楊正保管不動
06 產租金)2,990,828元及追減死亡前2年內贈與財產997,222元
07 (即扣除返還楊朝明租金保管債務)，變更核定遺產淨額
08 11,112,891元，應納稅額1,111,289元(第3次核定)，乃以1
09 09年3月20日中區國稅大智營所字第1090651181號函(下稱
10 原處分)撤銷前否准退稅函，並核定應退還稅額398,805元
11 。惟原告就未獲追減部分，即系爭3筆被繼承人死亡前2年內
12 贈與財產(101年度750,000元、102年度1,500,000元、103年
13 度252,778元)既未超過遺贈稅法第22條之每年度免稅額220
14 萬元，認為不應併入遺產總額課稅，故仍表不服，惟提起訴
15 願遭駁回，遂提起本件訴訟。

16 三、原告主張略以：

17 遺贈稅法第15條規定將被繼承人死亡前2年內贈與財產，併
18 入遺產總額課稅之立法目的及意旨，是要對單純為死亡預謀
19 規避累進遺產稅而為之贈與有所抑制，防止被繼承人在生前
20 將財產利用贈與方式分散而逃避累進遺產稅率。本件被繼承
21 人死亡時遺產稅是單一稅率，上開贈與行為當時皆符合遺贈
22 稅法第22條(免稅額)規定之年度贈與稅免稅額內之贈與，屬
23 合法合情合理之財產安排，顯與遺贈稅法第15條立法意旨欲
24 避免利用贈與方式分散而逃避累進遺產稅率之情節不同。遺
25 贈稅法第22條既已明定每年贈與稅免稅額，而本法施行細則
26 第6條卻規定「死亡前2年內贈與財產之範圍，包括該2年內
27 免稅額贈與之財產」係增加法所無之限制，有違量能課稅原
28 則即租稅法律主義。原告自可依稅捐稽徵法第28條規定，申
29 請被告退還該死亡前2年內贈與財產，不當被併入遺產總額
30 課稅而溢繳之遺產稅等語。並主張：1、訴願決定及原處分
31 不利原告之部分均撤銷。2、被告應依原告108年6月24日之

01 申請，做成准許退還原告250,278元之處分，並自繳款日（
02 103年12月31日）起至退還日止，按繳納稅款之日郵政儲金
03 一年期定期儲金固定利率，按日加計利息。

04 四、被告答辯略以：

05 遺贈稅法第15條第1項規定被繼承人死亡前2年內贈與繼承人
06 之財產，視為遺產併入遺產總額徵稅，係因被繼承人生前對
07 繼承人所為之贈與，具有「遺產預為分配」之性質，又為避
08 免被繼承人於死亡前，透過贈與之手段將財產移轉，致遺產
09 稅無從徵起，故透過遺贈稅法第11條第2項規定，將已納之
10 贈與稅與土地增值稅連同按郵政儲金匯業局一年期定期存款
11 利率計算之利息，自應納遺產稅額內扣抵，以達成遺產稅合
12 理建制目的。遺贈稅法第22條規定之免稅額220萬元，係為
13 減輕納稅義務人繳納贈與稅之租稅負擔，與前揭遺贈稅法第
14 15條第1項規定之立法目的並不相同，是原告主張同法施行
15 細則第6條規定，增加法所無之限制及有違租稅法律主義，
16 容有誤解；另遺產稅係針對遺產為課徵，待課徵完遺產稅後
17 繼承人始分配遺產，不致違反量能課稅。因此被告否准原告
18 申請退還系爭稅款，應無違誤等語。並聲明：原告之訴駁回
19 。

20 五、本院的判斷：

21 (一)我國遺產稅制係對因繼承而財產移轉，因繼承人在財產上有
22 所增益，所表彰之經濟能力課稅。惟被繼承人生前可藉贈與
23 提前移轉財產，以減少繼承人日後繳納遺產稅，故另設贈與
24 稅制以為補充，此觀我國將遺產稅、贈與稅併立合訂「遺產
25 及贈與稅法」不難見端倪，此立法有利關於生前、生後財產
26 移轉課稅之相互規範適用。既將贈與稅視作遺產稅之補充稅
27 ，用以補充生前贈與所欲規避之死後遺產，則有關生前、生
28 後財產移轉如何課稅之相互關聯，立法者對整體制度之規劃
29 即有立法之裁量形成自由。又大法官釋字第607號解釋謂「
30 憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課
31 人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就

01 租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律
02 明定之。各該法律規定之內容且應符合租稅公平原則。」因
03 此減免稅捐亦應經法律明定。基於遺贈稅法課稅公平之一體
04 適用，除非遺贈稅法之體系價值脈絡明確，可透過法律解釋
05 方法在法律文義外另作探求、例外排除適用，否則仍不能割
06 裂適用法律。

07 (二)按遺產及贈與稅法第15條第1項規定：「被繼承人死亡前2年
08 內贈與下列個人之財產，應於被繼承人死亡時，『視為』被
09 繼承人之遺產，併入其遺產總額，依本法規定徵稅。一、被
10 繼承人之配偶。二、被繼承人依民法第一千一百三十八條及
11 第一千一百四十條規定之各順序繼承人。三、前款各順序繼
12 承人之配偶。」依一般法律解釋方法，法條用語「視為」，
13 係法律規定之「擬制」，意將非典型之事實賦予典型法律效
14 果之立法決定，並不能另舉反證推翻適用（如可舉反證推翻
15 適用，即為「推定」），此係立法者經權衡利弊得失後意志
16 之展現。以上揭規定而言，乃立法者決定將「被繼承人死亡
17 前2年內贈與特定人之財產一律視作遺產，併入遺產總額課
18 徵遺產稅」。又依同法第11條第2項復規定「被繼承人死亡
19 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
20 者，應將已納之贈與稅自應納遺產稅額內扣抵」之配套規定
21 可知，立法於規劃上，除規定上揭第15條外，非無一併考慮
22 生前贈與時已納贈與稅如何處理之問題，況贈與稅額之計算
23 係扣除220萬免稅額後乘以稅率而得，但遺贈稅法卻未就贈
24 與稅220萬年度免稅額明文排除於第15條之適用外；故遺贈
25 稅法第15條之適用，立法者應係有意對贈與稅220萬年度免
26 稅額故意沉默不規定。既未設排除規定，解釋上尚難遽認
27 贈與稅220萬年度免稅額可以排除被視為遺產而併入遺產總
28 額課稅。原告主張本件之生前贈與原無規避遺產稅之意、合
29 情合理為由，應作遺贈稅法第15條第1項第2款之規定，應
30 作限縮之排除適用云云，不符合租稅法律主義，難以遽採
31 。

另遺產稅係針對遺產範圍為課徵，待課徵完遺產稅後繼

01 承人始行分配遺產，各繼承人依應繼分繳納遺產稅，亦尚不
02 致違反量能課稅。

03 (三) 遞按，遺產稅制、贈與稅制為不同之稅制，各設有不同之免
04 稅額規定；免稅額係作為「稅捐優惠」一種（大法官釋字第
05 607號解釋意旨，將免稅額理解為租稅優惠），以減輕納稅
06 義務人之負擔。就法律適用而言，如規劃遺產，應適用遺
07 產稅制之免稅額；如劃屬贈與，則適用贈與稅制之免稅額。
08 生前贈與如果已經法律「視為」遺產課徵遺產稅，既經轉換
09 失去贈與性質，應不能再繼續享有贈與稅制220萬元之免稅
10 額；且果如原告主張「死亡前2年內贈與財產之範圍，不應
11 包括該2年內免稅額贈與之財產」，則扣除免稅額之贈與後
12 ，另於計算遺產總額時又可再適用遺產稅制之免稅額，有重
13 複享受優惠之虞，應非法制設計之旨。遺贈稅法施行細則第
14 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
15 之財產，應包含該2年內依本法第22條規定免稅贈與之財產
16 。」因此，僅係闡明遺贈稅法之原意，以資適用明確、避免
17 爭議。

18 (四) 另再經由檢視遺贈稅法之體系價值脈絡，亦可知遺贈稅並無
19 意將生前贈與已享受之免稅額，令原告保有之意。此觀遺贈
20 稅法第15條第1項第1款「被繼承人之配偶」、第2款「被繼
21 承人之子女」之生前贈與，均同「視為遺產」；惟配偶相互
22 贈與不論贈與金額多寡，依遺贈稅法第20條第1項第6款規
23 定均免課贈與稅，相較父母贈與子女，依遺贈稅法第22條規
24 定，僅有220萬元內可享免稅額，可見「生前贈與配偶」之
25 待遇較「生前贈與子女」更為優惠，則「生前贈與配偶」於
26 歸入遺產時，不論多寡均應「視為遺產」，為何「生前贈與
27 子女」於歸入遺產時，可扣除220萬元免稅額範圍不計入遺
28 產？如依原告主張「死亡前2年內贈與財產之範圍，不應包
29 括該2年內免稅額贈與之財產」將形成遺贈稅法中內部體系
30 、價值之差別待遇。原告主張該細則第6條規定係增加母法
31 所無之限制、有違租稅法律主義、量能課稅原則云云，即難

01
02
03
04
05
06
07
08
09
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31

認可採。

(五)遺產稅制、贈與稅制固均採超額累進稅率，且稅率相同（10%、15%、20%）；就單筆財產移轉而言，採「生前贈與」或「死後繼承」所應繳納之稅賦似無不同。惟如前所述，遺產稅制、贈與稅制為不同之稅制，各設有不同之免稅額規定，課稅之客體亦非一致；如以通案觀察、不以單一個案中之單筆財產之移轉觀查，而以全體總財產之移轉觀查，則非無可能因總財產甚多，且於遺產稅之稅免額度有限時，儘量利用生前贈與僅適用10%稅率繳納贈與稅之機會提早移轉財產，以避免死後繼承時，因其他應稅財產甚多而進入適用較高之超額累進稅率，致須繳納更多之遺產稅；因此遺贈稅法第15條第1項規定，係著眼整體考量，期適用於全體通案，應無視個案情中，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。原告以本件個案出發，及被繼承人並無規避遺產稅意圖為由，而主張被告應將贈與稅年度免稅額排除於遺產總額之外，係割裂法律通案一體適用，復悖離法律解釋、適用方法，已如前述，本院均難認可採。

(六)綜上所述，原告以其上述主張，認為被告本案未將被繼承人死亡前2年內贈與財產，先扣除適用220萬元贈與免稅額範圍再計入遺總額課稅係有誤，申請退稅，被告以原處分（不利原告部分）否准原告依稅捐稽徵法第28條規定請求退還溢繳之遺產稅，核無不合。本件判決基礎已經明確，兩造其餘的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，無一一論述的必要，併此說明。

六、結論：原處分不利原告部分並無違誤，訴願決定予以維持亦無不合。原告訴請撤銷，並請求被告應退還稅款及加計利息均為無理由，應予駁回。

中 華 民 國 110 年 3 月 16 日
行政訴訟庭 法官 吳俊瑩

01 上為正本係照原本作成。
02 如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表
03 明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須
04 按他造人數附繕本）。上訴理由應表明關於原判決所違背之法令
05 及其具體內容，或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體事
06 實。

07 中 華 民 國 110 年 3 月 16 日

08 書記官 簡芳敏