高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
112年度訴字第146號
民國113年2月22日辯論終結

原　　告　葉玲玲
被　　告　財政部南區國稅局

代　表　人　李雅晶
訴訟代理人　鄭雅勻
　　黃玉杏
　　周怡如

上列當事人間申請抵繳遺產稅事件，原告不服財政部中華民國112年3月9日台財法字第11213901790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

壹、程序方面：

本件於民國111年6月22日修正公布、112年8月15日施行之行政訴訟法施行前已繫屬於本院，於修正行政訴訟法施行後尚未終結，依行政訴訟法施行法第18條第1項第1款規定，應由本院依舊法（即修正前行政訴訟法）審理，合先敘明。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

(一)被繼承人葉安田於104年6月17日死亡，繼承人代表即原告於105年3月16日申報遺產稅，經被告核課後（下稱系爭遺產稅核課事件，繳納期間自106年3月11日起至同年5月10日止），原告對系爭遺產稅核課事件不服，循序提起復查、訴願及行政訴訟，過程中經被告展延繳納期間至107年5月25日。嗣原告於同年月24日申請分期繳納，被告於同年6月1日

核准分18期繳納。原告於同年6月13日一次繳納半數（前9期）之稅款即新臺幣（下同）1,747,955元（下稱系爭已繳稅款），便未再繳納。系爭遺產稅核課事件經本院107年度訴字第166號判決、最高行政法院109年度上字第773號裁定駁回確定。

(二)上開遺產稅核課事件於110年11月25日確定後，遺產稅應納稅額為3,322,570元，因系爭已繳稅款前經原告繳納完畢，應補稅額為1,574,615元（下稱系爭應補稅額）。原告於111年6月30日申請以被繼承人葉安田所遺嘉義縣太保市北新段401地號土地（下稱系爭土地）抵繳系爭應補稅額，復於同年7月18日更正申請抵繳全部遺產稅應納稅額，經被告以同年10月20日南區國稅嘉縣營所字第0000000000號函（下稱原處分），就原告申請實物抵繳時之系爭應補稅額，核准抵繳，系爭已繳稅款部分則未予准許。原告不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、遺產及贈與稅法(下稱遺贈稅法)第30條第4項明定遺產稅以現金繳納為原則，惟如納稅義務人以現金繳納確有困難時，例外准以實物抵繳方式繳納稅款。準此，關於申請以實物抵繳遺產稅之規定，分析其要件為：(1)應納稅額在300,000元以上；(2)納稅義務人確有困難不能一次繳納現金；(3)提供合於規定之抵繳客體（本院106年度訴字第489號判決參照）。據此，被告以財政部62年11月17日台財稅第38579號函（下稱財政部62年11月17日函）為依據，限於尚未繳納稅款始能抵繳為由，否准原告之申請，已增加法律所無之限制。

2、原告等繼承人為符合稅捐稽徵法規定納稅義務人應就復查決定應納稅額繳納半數或提供相當擔保，始可暫緩移送強制執行之規定，故向銀行借款以繳納遺產稅，並於107年6月13日繳納半數遺產稅額，此有銀行貸款契約及對保紀錄、銀行存

摺放款明細、繳納稅款收據可佐。被告不得僅以該事實為由，逕認納稅義務人有以現金繳納遺產稅之能力，不符合遺贈稅法第30條第4項所定要件，而為不利於納稅義務人之認定。再者，是否「繳現困難」，應就遺產整體來觀察。而遺產稅係針對遺產課稅，原則上應以「遺產」繳納遺產稅，而無需以納稅義務人的自有財產繳納遺產稅，財政部89年1月18日台財稅第0890450617號函釋（下稱財政部89年1月18日函）亦說明此類事件，係以被繼承人是否遺有現金或銀行存款作為考量。

3、原告是否於原繳納期間內申請實物抵繳，至多涉及倘逾限繳日期始申請者，須加徵滯納金及利息之問題而已，並非強制規定，一遲誤法定期間，則產生不得申請之法律效果，本件應適用最高行政法院109年度大字第3號裁定見解（下稱系爭大法庭裁定）。從行政訴訟在於保障人民權益及確保依法行政為宗旨（行政訴訟法第1條）論之，則在行政救濟中遺產稅已繳納完畢，但如該否准實物抵繳遺產稅申請之處分經撤銷，並准以實物抵繳遺產稅，在抵繳稅額範圍內，納稅義務人得請求返還稅款，其自有繼續以課予義務訴訟給予權利保護之必要，不受遺產稅已繳納之影響。否則，不啻要求申請以實物抵繳遺產稅之納稅義務人，必須冒著多繳滯納金及利息之危險，始能提起行政救濟尋求給予權利保護，其不合理之處甚明。從而，繼承人固然於行政救濟程序中已先行繳納遺產稅半數之稅款，按前開裁定之見解，不得以納稅義務人於行政救濟期間繳清稅款為唯一判斷基準，而逕認不符合以實物抵繳遺產稅要件，倘本件確實符合遺贈稅法第30條第4項實物抵繳之要件，則在准予抵繳金額額度內，繼承人可請求返還稅款，並無被告所陳公法上債權債務關係已消滅之問題。且被告既然准許原告就系爭應補稅額為抵繳，足徵本件已符合遺贈稅法第30條第4項之要件，是無論稅額是否已繳納，並無二致，又縱使已繳納完畢，則在准予抵繳金額額度內，納稅義務人自得請求返還稅款；何況系爭遺產稅核課事

件確定後，應仍在申請實物抵繳之繳納期間內，原告自得就系爭已繳稅款部分，申請實物抵繳。

(二)聲明：

1、訴願決定及原處分不利於原告之部分均撤銷。

2、被告應再作成准許原告以系爭土地抵繳系爭已繳稅款之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、原告主張被告僅以其先行一次補繳半數遺產稅額為由，逕認其有以現金繳納遺產稅之能力，而為不利於其之認定一節。按稅款之繳納，納稅義務人究欲以現金繳納或以實物抵繳，係納稅義務人衡量本身之財力以決定之，乃為原告等自行決定處分之行為，而被告僅於納稅義務人在規定納稅期限內，提出以實物抵繳之申請時，始予以調查核定，並據以決定是否准予實物抵繳。本件原告前於107年5月24日就被繼承人葉安田遺產稅額，申請分18期繳納稅款經核准，嗣於同年6月13日一次以現金繳納系爭已繳稅款，顯見該部分遺產稅之繳納，並無現金繳納困難之虞，自難嗣後再任由原告否認前已現金繳納之事實，而謂其於繳納稅款時，確有繳納困難，不能一次繳納現金而得以實物抵繳之情形，是被告未同意原告於「申請實物抵繳前」以現金繳納稅款部分改以實物抵繳，並無違誤。

2、參照民法第309條第1項規定，原告既於107年6月13日以現金繳納系爭已繳稅款，縱使係以繼承人自有現金為之，既經稽徵機關受領，債之關係已消滅。就系爭已繳稅款，原告縱有意思表示錯誤欲撤銷情事，惟依民法第90條規定，本件自107年5月24日意思表示後至111年6月30日已逾1年，撤銷權業已消滅，是本件原告111年6月30日申請實物抵繳之前所納之稅捐，因稅捐債務關係已歸於消滅，並無再申請以實物抵繳方式為清償之理由。原告主張依財政部89年1月18日函釋規定，可回復已消滅之租稅債務，委無足採。系爭大法庭裁定

之爭點為納稅義務人申請實物抵繳，因部分應納稅額未獲核准而提起行政救濟；而本案原告於原繳納期限內並未申請實物抵繳，係自行以現金繳納應納稅額半數，且當時並無不得申請實物抵繳的情形，乃係基於個人自由決定選擇以現金繳納而清償稅捐債務，系爭已繳稅款之債之關係消滅，是被告無法就已繳清稅款，再准予實物抵繳，此與上開裁定案情有別，原處分並無違誤。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：原處分就系爭已繳稅款，否准原告實物抵繳之申請，有無違誤？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

如爭訟概要欄所示之事實，業經兩造分別陳述在卷，並有實物抵繳申請書及更正申請書（第74、81頁）、原處分（第144至145頁）、訴願決定書（第158至164頁）等附於原處分卷可參，自堪認定。

(二)應適用法令

1、遺贈稅法第30條第1項、第2項及第4項前段：「(第1項)遺產稅及贈與稅納稅義務人，應於稽徵機關送達核定納稅通知書之日起2個月內，繳清應納稅款；必要時，得於限期內申請稽徵機關核准延期2個月。(第2項)遺產稅或贈與稅應納稅額在30萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，向該管稽徵機關申請，分18期以內繳納，每期間隔以不超過2個月為限。……(第4項)遺產稅或贈與稅應納稅額在30萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，就現金不足繳納部分申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物一次抵繳。」

2、行為時稅捐稽徵法（102年5月29日修正公布）

第39條第1項、第2項：「(第1項)納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送法院

強制執行。但納稅義務人已依第35條規定申請復查者，暫緩移送法院強制執行。(第2項)前項暫緩執行之案件，除有左列情形之一者外，稽徵機關應移送法院強制執行：一、納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願。二、納稅義務人依前款規定繳納半數稅額確有困難，經稅捐稽徵機關核准，提供相當擔保。三、納稅義務人依前2款規定繳納半數稅額及提供相當擔保確有困難，經稅捐稽徵機關依第24條第1項第1款規定，已就納稅義務人相當於復查決定應納稅額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利。」

(三)原處分就系爭已繳稅款，否准原告實物抵繳之申請，並無違誤：

1、按遺產稅之繳納，原則上應以現金為之，惟考量納稅義務人遽獲財產，立時籌措鉅額稅款有困難，為減輕納稅義務人之負擔，遺贈稅法第30條規定於納稅期限內，納稅義務人除可依同條第1項申請延期繳清外，應納稅額在30萬元以上，可另依同條第2項、第4項規定申請分期繳納或實物抵繳，並賦予稅捐稽徵機關就不同適用要件依法審查後為准駁，以兼顧國家稅收及人民權益保障。納稅義務人依法申請實物抵繳遭拒，提起行政訴訟，為課予義務訴訟事件，行政法院係針對「法院裁判時原告之請求權是否成立、行政機關有無行為義務」之爭議，依法作成判斷。其判斷基準時點，與行政法院對行政機關所作行政處分違法性審查之撤銷訴訟不同，除法律另有規定外，不得僅以作成處分時之事實及法律狀態為準，事實審法院言詞辯論程序終結時之事實狀態的變更，以及法律審法院裁判時之法律狀態的變更，均應綜合加以考量，以為判斷。查，系爭大法庭裁定係適用於「納稅義務人申請以實物抵繳遺產稅事件，提起行政救濟過程中，先行補繳遺產稅完畢」，屬於行政救濟過程中，稅款是否清償之事實狀態有所變更之情形；但如納稅義務人於提起行政救濟前「未申請實物抵繳」，而係自行選擇申請分期並以現金繳納

（清償）部分應納稅額；則其嗣後再就已繳納稅款部分申請實物抵繳，依上述說明，從判斷基準時點考量，於申請時、稽徵機關拒絕處分作成時及行政法院裁判時，該部分稅捐債務已經清償之事實及法律狀態均未變更，則依遺贈稅法第30條第4項規定，該部分稅捐債務既已清償，納稅義務人自無從就已繳納稅款部分，申請實物抵繳。本件情形與系爭大法庭裁定之基礎事實有別，此部分無從適用或比附援引該裁定見解。原告主張，並無理由。

2、又遺產稅之核課處分一經製發繳款書合法送達納稅義務人，納稅義務人依遺贈稅法第30條第1項規定，即負有於繳款書上所載納稅期間完納之義務。是遺產稅納稅義務人應於繳納期限內完納稅捐，且稅捐為法定之債，一經依法繳納，即生納稅義務人清償、稅捐債務消滅之效力（民法第309條第1項參照）；於判斷基準時點之事實及法律狀態未變更的情況下，僅有尚未清償、不足抵繳或經核定應補繳之稅款(即稅捐債務尚未消滅者)，始得於納稅期間內申請實物抵繳。財政部62年11月17日函：「納稅義務人申請分期繳納遺產稅款，並於繳清第1、2期稅款後在第3期繳納期限內申請以遺產實物抵繳第3期稅款者，應准依法受理」；71年7月13日台財稅第35237號函：「遺產稅納稅義務人申請以實物抵繳遺產稅款，經稽徵機關依法核定後，仍有不足抵繳之應納稅額，經通知應以現金補繳，納稅義務人對此部分應繳稅款，又再申請以實物抵繳時，可予受理。」在此範圍內，符合遺贈稅法第30條規定意旨，並未增加法律所無之限制，自得予以援用。

3、經查，爭訟概要欄(一)、(二)所示事實，為兩造所不爭執（本院卷第178頁），並有107年3月6日、同年5月24日(收件日)遺產稅、贈與延期或分期繳納申請書、被告107年6月1日函、本院107年度訴字第166號判決及最高行政法院109年度上字第773號裁定等在卷可稽（原處分卷第15、18、37、102至114、115至119頁），應可認定。遺產稅之核課及其繳

納，並不相同，前者涉及稅捐債務本身；後者則是繳納（清償）方式之申請，在行政訴訟中為不同之程序標的及訴訟類型。原告係於111年6月30日申請實物抵繳系爭應補稅額，復於同年7月18日以稅額較鉅，不能一次繳納現金為由，改以經核定之遺產稅額全數申請實物抵繳。惟依前述說明，系爭已繳稅款於申請時、原處分作成時及本院裁判時之事實及法律狀態未變更，業於107年6月13日經原告繳納清償完畢，此部分稅捐債務已經消滅，故無論是申請時、原處分作成時、本院裁判時，依遺贈稅法第30條第4項規定，此部分均無從抵繳。被告依財政部62年11月17日函釋意旨，僅就同意受理實物抵繳申請時（111年6月30日）之系爭應補稅額，准予以系爭土地抵繳，而駁回原告就系爭已繳稅款之抵繳申請，依法即無不合。至原告主張：因進行系爭遺產稅核課事件之行政救濟程序，需先繳納半數稅款，故向銀行借款以繳納遺產稅等語，固有卷附華南商業銀行股份有限公司嘉南分行（下稱華銀嘉南分行）函復暨理財計畫書、切結書及貸款契約可參（本院卷第145至147、163至168頁），惟原告於系爭遺產稅核課事件中，是否要適用稅捐稽徵法第39條第2項暫緩執行之利益，自有其評估及考量；其於111年6月30日、同年7月18日申請實物抵繳前，系爭已繳稅款於107年6月13日業經清償，暫緩執行僅是清償事實之原因或動機，不因原告事後申請實物抵繳而改變既存事實狀態，故不影響本件申請實物抵繳事件之判斷基準時點。原告主張，應無理由。

六、綜上所述，原告上開主張，均無可採。被告所為原處分就系爭已繳稅款，否准原告實物抵繳之申請，核無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告仍執前詞就上開部分求為撤銷，並請求被告應再作成准許原告以系爭土地抵繳系爭已繳稅款之行政處分，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經核均不影響判決結果，爰不分別斟酌論述，併予敘明。

七、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　3　　月　　14　　日

審判長法官　林　彥　君

法官　黃　堯　讚

法官　黃　奕　超

以上正本係照原本作成。

一、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（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、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）

三、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，得不委任律師為訴訟代理人。	1.當事人或其代表人、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合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授。 2.稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3.專利行政事件，當事人或其代表人、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。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1.當事人之配偶、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。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。

	4.當事人為公法人、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。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，當事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　　113　　年　　3　　月　　15　　日

書記官　李　佳　芮