最　高　行　政　法　院　判　決

111年度上字第219號

上　訴　人　莊進雄
　　莊雅青
　　莊文華
　　莊惠蓉
共　　同
訴訟代理人　李榮唐　律師
被 上訴 人　財政部南區國稅局
代　表　人　盧貞秀

上列當事人間申請抵繳遺產稅事件，上訴人對於中華民國111年1月20日高雄高等行政法院109年度訴更一字第21號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、緣上訴人之母莊吳金英於民國104年6月12日死亡，經被上訴人核定遺產稅應納稅額新臺幣（下同）19,488,184元，並處罰鍰35,680元，繳納期限至106年3月25日。上訴人於繳納期限內，申請以被繼承人莊吳金英遺產中臺南市安南區溪墘段1172地號土地（下稱系爭土地）抵繳遺產稅19,488,184元及罰鍰35,680元。嗣被上訴人更正遺產稅應納稅額為17,785,556元及罰鍰35,681元，展延繳納期限至106年6月4日。上訴人乃於106年5月3日更正申請以系爭土地抵繳遺產稅17,785,556元及罰鍰35,681元，經被上訴人以106年6月23日南區國稅安南營所字第1060482449號函（下稱原處分），僅就該土地持分12,943/100,000部分核准抵繳，金額13,534,038元，並檢送抵繳後本稅餘額4,251,518元（17,785,556元－13,534,038元＝4,251,518元）及罰鍰35,681元之繳款書。上訴人不服，提起訴願遭駁回，循序提起行政訴訟，聲明：「1.訴

願決定與原處分關於否准上訴人抵繳超過13,534,038元部分撤銷。2.被上訴人應依上訴人之申請，作成准予上訴人增加以系爭土地應有部分3,716/100,000，抵繳遺產稅4,251,518元及罰鍰35,681元之行政處分。」經原審法院以106年度訴字第489號判決駁回。上訴人提起上訴，該判決經本院109年度判字第397號判決廢棄，發回原審更為審理。嗣仍經原判決駁回，上訴人遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

三、原判決駁回上訴人在原審之訴，其理由略以：

㈠、上訴人之母莊吳金英於104年6月12日死亡，經被上訴人更正核定遺產稅應納稅額為17,785,556元及罰鍰35,681元，就遺產中核認屬現金性質者，有現金存款轉放上訴人莊進雄銀行帳戶債權9,877,781元（含漏報部分234,215元）部分（下稱系爭存款轉放債權）及其餘現金1,510,983元（包括銀行存款、現金、人壽保單給付及紅利等項），共計11,388,764元，又系爭存款轉放債權之債務人即繼承人莊進雄截至106年3月15日止，尚有銀行存款餘額計12,588,703元，且莊進雄亦有繼承遺產，足認此債權應可收取，被上訴人將之列計繳現能力之現金，並無不合。被上訴人就上訴人申報以系爭存款轉放債權9,877,781元支付被繼承人所應給付費用之款項，經查證屬實且合理者，准予認列共計7,101,637元【含喪葬費320,025元＋墓地使用權及管理費4,800,000元＋墓地工程款500,000元＋代購墓材及施工1,100,000元＋全聯福利中心（下稱全聯）佣金220,000元＋地價稅161,612元】，其餘項目則不予認列。上訴人主張系爭存款轉放債權9,877,781元，已完全支用於被繼承人委任事項或支付被繼承人所應給付費用，全數不能列計繳現能力，應再予扣除。惟上訴人主張全聯安富店房屋工程之建築製圖費用420,000元、整地費2,050,000元及興建全聯安富店9,520,000元部分，上開款項係受被繼承人委任，用以支付興建出租作為全聯大賣場之

全聯安富店「房屋」（土地係被繼承人所有）之工程相關費用，然該房屋起造人、與全聯實業股份有限公司簽訂房地租賃契約書之出租人均為上訴人莊進雄，足見上開費用係為增加上訴人莊進雄經濟利益而支出，而上訴人莊進雄既未陳報有受贈與情事，自非以系爭存款轉放債權支付。又上訴人主張係受被繼承人委任而出租全聯安富店，為此佣金支出440,000元，惟全聯安富店坐落之土地及房屋分屬被繼承人及上訴人莊進雄所有，加以租賃契約係以上訴人莊進雄為出租人，則上訴人莊進雄因租約所受之經濟利益至少有2分之1，是以支付之佣金440,000元至少有2分之1係為上訴人莊進雄之利益而支付，而上訴人莊進雄既未陳報有受贈與情事，自非以系爭存款轉放債權支付。至匯款支付龍巖股份有限公司（下稱龍巖公司）契約費用253,000元部分，上訴人主張係支付龍巖公司契約（轉約）款之喪葬支出，並提出由上訴人莊進雄帳戶於被繼承人死亡日即104年6月12日匯款予收款人馬嘉璐、註記「龍巖契約費用」之元大商業銀行台南分行同金額匯款收據一紙為證，惟被上訴人要求提示交易資料，上訴人始終無法提出龍巖公司開立之憑證或該契約書供核，以確認是否確為被繼承人喪葬事項所支付，則被上訴人以欠缺合法憑證，無法證明係與被繼承人喪葬有關之費用。又上訴人主張系爭存款轉放債權已完全支用於被繼承人委任事項或支付被繼承人所應給付費用云云，未提出其他證據供核，無可採信。上訴人另主張被繼承人莊吳金英死亡時尚未核課之贈與稅6,045,758元，應計入消極之繳現能力，於計算繳現能力時，應扣除該稅額，惟依遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第7條第1項第3款規定意旨，被繼承人死亡時尚未核課之贈與稅，以受贈人為納稅義務人，故縱上訴人繳納該筆贈與稅亦係為自己之利益，而非清償被繼承人之稅捐債務，無從認定係使用系爭存款轉放債權支付。被上訴人核定被繼承人遺產之現金總額11,388,764元，扣除核定屬被繼承人所應

支付費用7,101,637元後，遺產中尚餘4,287,127元之繳現能力。

㈡、系爭土地係被繼承人於96年間分割繼承取得，嗣後劃設為公共設施用地，依遺贈稅法施行細則第44條第3項規定，得抵繳之遺產稅額並無限制。公共設施保留地性質上屬課徵標的物以外之財產，其抵繳價值之計算，應適用同細則第46條第4項規定，以申請日為準，並準用有關遺產之估價規定辦理。財政部94年10月14日台財稅字第09404560750號函釋就此結論，亦有相同意旨之函釋，被上訴人據以適用，尚無違誤。上訴人主張應依遺贈稅法施行細則第46條第1項規定，以遺產稅核定年度即104年度之土地公告現值計算抵繳之公共設施保留地價值，由稅捐機關享受或負擔供抵繳之課徵標地物之價值升降所生抵繳利益或不利益云云，與法律規定不合，並無可採。上訴人又主張申請實物抵繳時點受限於遺產稅核定時點，倘依申請抵繳時為準，顯失公平等語，惟是否申請實物抵繳，納稅義務人享有選擇權，而遺贈稅法第29條規定之2個月期限僅係訓示規定，並得經核准延期，縱然未能及時於期限內核定稅額，納稅義務人亦同時享有延遲繳納之時間利益，尚無顯失公平可言。

㈢、被上訴人適用遺贈稅法施行細則第44條（原判決誤繕為第43條之1）第3項及第46條第4項規定，計算系爭土地之價值，依上訴人抵繳申請日106年2月17日所屬106年之公告現值，計算可抵繳之價額（4,079.21㎡×106年度公告土地現值25,634元×抵繳持分12,943/100,000＝13,534,038元）。被繼承人遺產之現金繳現能力尚餘4,287,127元於此金額範圍內之遺產稅應納稅額尚無現金繳納困難之情，被上訴人僅就系爭土地應有部分12,943/100,000核准抵繳金額13,534,038元，核定應納遺產稅額扣除抵繳金額後，遺產稅餘額4,251,518元（17,785,556元－13,534,038元）及罰鍰35,681元部分，否准抵繳，於法並無不合。又上訴人雖以與本件牽涉之核定贈與稅、遺產稅行政訴訟事件，尚未終結，依行政訴訟法第

177條第2項規定聲請裁定停止訴訟程序，惟原審依前述之理由，已足以作成判斷，核無停止訴訟程序之必要等詞，茲為其論據。

四、上訴意旨略以：

㈠、上訴人於原審聲請於遺產稅訴訟確定前，停止本件申請抵繳遺產稅訴訟程序，原審僅於判決表示無停止訴訟程序必要，顯有消極不適用行政訴訟法第186條準用民事訴訟法第187條規定，令上訴人無從對否准停止訴訟程序而為救濟，刻意避開行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。」之限制而逕自先予以裁判，有判決不適用上述法規之違法。

㈡、原判決以尚未確定之莊吳金英遺產稅事件作為判決基礎，且未令當事人對之為事實上與法律上適當完全之辯論，就「現金轉放莊進雄銀行帳戶債權9,877,781元」，被上訴人審核遺產稅時既已認定該債權已確屬花費使用，則被上訴人審核實物抵繳時自應受行政自我拘束原則，而不得將被上訴人原已於遺產稅查核時將該已認定花費使用完畢之莊吳金英委任莊進雄代付款項債權，於審核遺產稅實物抵繳時復又將已花費使用完畢之債權列入繳現能力，上訴人並於原審聲請調閱原審法院107年訴字第193號事件卷宗（含被上訴人核定莊吳金英遺產稅卷宗），請求調查被上訴人查核「現金轉放莊進雄銀行帳戶債權9,877,781元」之明細究屬為何以及有多少確已支出，原判決並未依聲請或職權調查其明細為何即作為判決基礎，有不適用行政訴訟法第125條及第133條規定之判決違法。

㈢、被上訴人先於109年11月19日提出委任狀，委任股長廖玲如、審核員游佳俊、股長鍾寶慧為訴訟代理人，委任的訴訟代理人已達3人；被上訴人復於110年5月13日提出委任狀，委任股長林春燕、審核員游佳俊、股長鍾寶慧為訴訟代理人，即新列股長林春燕為訴訟代理人，依行政訴訟法第49條第1項規定自不生委任效果，原判決屬不適用行政訴訟法第4

9條第1項致有當事人未經合法代理或代表之判決違法，及行政訴訟法第243條第2項第4款所定判決當然違法。

㈣、遺贈法第7條第1項各款規定應限縮適用於當贈與人財產不足繳納贈與稅時，受贈人始具有補充性地位之納稅義務人，而非無條件要求承受贈與人之贈與稅稅捐債務，否則雖因確有制定法律改受贈人為納稅義務人而無違反租稅法律主義，但此僅符合形式法治國，不符實質法治國要求之租稅負擔公平。從而，被繼承人死亡時尚未核課之贈與稅自應作為消極繳現能力（即繳現能力應扣除死亡時尚未核課之贈與稅），該見解具有法律原則之重要性，應提案大法庭。原判決未予斟酌繳現能力4,287,127元扣除莊吳金英死亡時尚未核課贈與稅6,045,758元後已無留存繳現能力，屬適用法規不當之判決違法。

㈤、公共設施保留地為遺產稅課徵標的物，其抵繳價值應以核定遺產稅價值計算，系爭土地（公共設施保留地）屬於本件遺產稅課徵標的物，依遺贈稅法施行細則第46條第1項規定，應以核定遺產稅年度（本件為104年度）之土地公告現值計算抵繳土地價值。遺贈稅法施行細則第43條之1規定未經法律具體明確授權得另行訂定課徵標的物的定義，卻加入「經課徵遺產稅」或「經課徵贈與稅」之要件，增加法律所無之限制而與法律意旨有違，原判決竟仍適用該非法律具體明確授權之遺贈稅法施行細則第43條之1規定，對遺產課徵標的物增加遺贈稅法第16條規定未有之限制，涉及上訴人繳稅方法與抵繳標的價值之計算，有適用法規不當之違法等語。

五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論尚無不合，茲就上訴理由再予論述如下：

㈠、按遺贈稅法第30條第4項規定：「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1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1次抵繳。中華民國境內之課徵標的物屬不易變價或保

管，或申請抵繳日之時價較死亡或贈與日之時價為低者，其得抵繳之稅額，以該項財產價值占全部課徵標的物價值比例計算之應納稅額為限。」又「依遺產及贈與稅法第30條第2項規定，遺產稅本應以現金繳納，必須現金繳納確有困難時，始得以實物抵繳。是以申請以實物抵繳，是否符合上開要件及其實物是否適於抵繳，自應由稅捐稽徵機關予以調查核定。」亦經司法院釋字第343號解釋闡述甚詳。準此，遺產稅之繳納，原則上應以現金為之。准以實物抵繳之目的，旨在彌補現金繳納之不足；須納稅義務人能證明以現金繳納確有困難時，始例外得申請以「課徵標的物」或「納稅義務人所有易於變價或保管之實物」1次抵繳。故為確保遺產稅之徵起，准許實物抵繳之要件自應嚴格審查，以符上開立法意旨。

㈡、次○○市計畫法第50條之1規定：「公共設施保留地……因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。」又財政部依遺贈稅法第55條授權所定遺贈稅法施行細則第43條之1規定：「本法第30條第4項所稱中華民國境內之課徵標的物，指依本法規定計入本次遺產總額或贈與總額並經課徵遺產稅之遺產或課徵贈與稅之受贈財產，其所在地於中華民國境內者。」第44條第1項規定：「被繼承人遺產中○○市計畫法第50條之1免徵遺產稅之公共設施保留地，納稅義務人得以該項財產申請抵繳遺產稅款。」第46條第1項及第4項規定：「（第1項）納稅義務人申請以繼承或受贈中華民國境內之課徵標的物抵繳遺產稅或贈與稅者，其抵繳價值之計算，以該項財產核課遺產稅或贈與稅之價值為準。……（第4項）納稅義務人申請以課徵標的物以外之財產抵繳遺產稅或贈與稅者，其抵繳價值之計算，以申請日為準，並準用有關遺產或贈與財產之估價規定辦理。」係為執行母法之細節性、技術性事項加以規定，合乎立法意旨，且未逾越母法之限度，稽徵機關辦理相關案件自得適用。依上述規定可知，公共設施保留地因繼承而移轉者，免徵遺產

稅。是公共設施保留地之性質非屬遺贈稅法第30條第4項規定所稱「中華民國境內之課徵標的物」，不在課徵遺產稅之列。從而，申請以非遺產稅課徵標的物之公共設施保留地抵繳遺產稅，以申請日計算其抵繳之價值，於法自無不合。上訴人主張公共設施保留地為遺產稅課徵標的物，其抵繳價值應以核定遺產稅價值之時點為計算基準點，遺贈稅法施行細則第43條之1規定另行訂定課徵標的物的定義，增加法律所無之限制而與法律意旨有違云云，乃其主觀見解，要無可採。

㈢、查上訴人之母莊吳金英於104年6月12日死亡，經被上訴人更正核定遺產稅應納稅額為17,785,556元及罰鍰35,681元。上訴人於繳納期限內，申請以被繼承人莊吳金英遺產中之抵繳上述遺產稅及罰鍰，經被上訴人以原處分僅就該土地持分12,943/100,000部分核准抵繳，金額13,534,038元等情，乃原審據原處分卷所附之遺產稅核定通知書、遺產稅繳款書及罰鍰繳款書、遺產稅實物抵繳申請書、切結書及委任書、申請實物抵繳說明及現金繳納困難說明、系爭土地之土地建物查詢資料等證據（見原判決第6頁第24行起），所依法確定之事實，上訴人且未就該事實有何爭執。核上述證據或係上訴人所提出、或係被上訴人送達上訴人之文件，均為上訴人所知悉，縱原審未於言詞辯論期日提示上訴人，亦無礙其訴訟權之行使。是上訴人以上述作為判決基礎之資料，未於言詞辯論提示，據而指摘原審有違反行政訴訟法第125條第2項規定：「審判長應注意使當事人得為事實上及法律上適當完全之辯論。」乙節，並無可採為有利其之論據。

㈣、按證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定異於該當事人之主張者，不得謂為原判決有違背法令之情形；而證據之證明力如何或如何調查事實，事實審法院有衡情斟酌之權，苟已斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而未違背論理法則、經驗法則或證據法則，即不能指為違法。查原審於上訴人聲請調閱原審法院107年度訴字第193號遺產稅事件卷

宗（見原審卷第203頁至第208頁行政訴訟陳報暨聲請調查證據狀）前，即依職權調取原審法院107年度訴字第193號遺產稅事件卷宗（見原審卷第117頁電子卷證調卷條；上訴人為該案原告），原審且依調查證據之辯論結果，論明：被上訴人就上訴人申報以系爭存款轉放債權9,877,781元支付被繼承人所應給付費用之款項，經查證屬實且合理者，准予認列共計7,101,637元（含喪葬費320,025元＋墓地使用權及管理費4,800,000元＋墓地工程款500,000元＋代購墓材及施工1,100,000元＋全聯佣金220,000元＋地價稅161,612元），其餘項目則不予認列，被上訴人核定被繼承人遺產之現金總額11,388,764元，扣除核定屬被繼承人所應支付費用7,101,637元後，遺產中尚餘4,287,127元之繳現能力；被上訴人依上訴人抵繳申請日106年2月17日所屬106年之公告現值，計算可抵繳之價額（4,079.21㎡x106年度公告土地現值25,634元x抵繳持分12,943/100,000＝13,534,038元），以被繼承人遺產之現金繳現能力尚餘4,287,127元於此金額範圍內之遺產稅應納稅額尚無現金繳納困難之情。被上訴人就系爭土地應有部分12,943/100,000核准抵繳金額13,534,038元，核定應納遺產稅額扣除抵繳金額後，遺產稅餘額4,251,518元（17,785,556元－13,534,038元）及罰鍰35,681元部分，否准抵繳，於法並無不合等如前所述之得心證理由【核定結果有利上訴人（4,287,127元大於4,251,518元）】，核與卷內事證並無不符，且無違背論理法則或經驗法則。依上述規定及說明，亦無判決不適用法規或適用不當等違法情事。上訴人主張原判決有不適用行政訴訟法第133條規定、適用遺贈稅法施行細則第43條之1規定不當等違法云云，並無可取。

㈤、現行遺贈稅法第7條第1項第3款規定：「贈與稅之納稅義務人為贈與人。但贈與人有下列情形之一者，以受贈人為納稅義務人：……三、死亡時贈與稅尚未核課。」已明文規定，死亡時贈與稅尚未核課者，贈與稅以受贈人為納稅義務人，與98年1月21日修法前受贈人僅為代繳義務人之性質有別；

依該條項立法理由所載，此規定係「因應司法院釋字第622號解釋，增訂第1項第3款，規定贈與人生前贈與截至死亡時尚未核課之贈與稅，以受贈人為納稅義務人」，其立法意旨，係為確保稅捐債權之徵起，並向實際享受贈與稅稅基利益之受贈人課徵。上開修法因應司法院釋字第622號解釋意旨所增訂，係立法者符合司法院釋字第622號解釋所制定之法律，無庸再作其他不同解釋。則原判決敘明：依遺贈稅法第7條第1項第3款規定意旨，被繼承人死亡時尚未核課之贈與稅，以受贈人為納稅義務人。故縱上訴人等實際繳納被繼承人死亡後始向上訴人莊進雄核課之贈與稅，亦非清償被繼承人之稅捐債務，無從認定係使用系爭存款轉放債權支付等語，自無違誤。上訴人主張原判決未予斟酌繳現能力4,287,127元扣除莊吳金英死亡時尚未核課贈與稅6,045,758元後已無留存繳現能力，屬適用法規不當之判決違法云云，並無可採。又上訴人謂被繼承人死亡時尚未核課之贈與稅自應作為消極繳現能力（即繳現能力應扣除死亡時尚未核課之贈與稅），該見解具有法律原則之重要性，應提案大法庭云云，核亦無必要，併此敘明。

㈥、再上訴人係不服原處分就其以系爭土地抵繳上述遺產稅及罰鍰之申請，僅就該土地持分12,943/100,000部分（即換算金額13,534,038元）核准抵繳部分遺產稅，而就未獲准抵繳部分，提起本件課予義務訴訟，前已述及。上訴人固於原審以其繳現能力若干之計算，涉及莊吳金英遺產之未償債務為由，聲請於莊吳金英遺產稅訴訟確定前停止本件申請抵繳遺產稅訴訟程序，惟在稅款金額已定之前提下，有關上訴人之繳現能力，已據原判決敘明其依前述之理由，已足以作成判斷，核無停止訴訟程序之必要，並經上訴人於上訴時就此一併聲明不服，自不生上訴意旨指摘之無從對否准停止訴訟程序而為救濟情事；而上訴人既未舉出莊吳金英遺產稅案件之稅額核定，有何影響原判決上述判斷之具體事由，亦不生上訴人指摘之規避行政訴訟法第213條適用之問題。至被上訴

人於109年11月19日提出委任狀，委任股長廖玲如、審核員游佳俊、股長鍾寶慧為訴訟代理人（見原審卷第123頁）；復於110年5月13日提出委任狀，委任股長林春燕、審核員游佳俊、股長鍾寶慧為訴訟代理人（見原審卷第161頁），迄於110年10月5日出具廖玲如之解除委任狀，有行政訴訟聲明終止委任狀附原審卷可稽。是原審110年5月13日準備程序時由林春燕、游佳俊及鍾寶慧擔任被上訴人之訴訟代理人，就林春燕部分，固有違行政訴訟法第49條第1項有關當事人委任之訴訟代理人不得逾3人，而不生委任效力。然不影響游佳俊及鍾寶慧擔任被上訴人之訴訟代理人，及其等嗣於110年10月26日準備程序及110年12月30日言詞辯論合法代理被上訴人之效力。是上訴人執此主張原判決有行政訴訟法第243條第2項第4款所定之違法事由云云，仍無足取。

㈦、綜上所述，原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，將原處分、復查決定不利上訴人部分及訴願決定均予維持，而駁回上訴人之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段、第104條、民事訴訟法第85條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　7　　月　　6　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　帥　嘉　寶

法官　李　玉　卿

法官　洪　慕　芳

法官　鍾　啟　煒

法官　林　玫　君

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　112　　年　　7　　月　　6　　日

書記官　邱　鈺　萍