

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第155號

上 訴 人 王 貴 賢
訴訟代理人 林瑞彬 律師
陳建宏 會計師
被 上 訴 人 財 政 部 臺 北 國 稅 局
代 表 人 許 慈 美

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國107年10月25日臺北高等行政法院107年度訴字第422號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文
原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。
理 由

一、事實概要：

上訴人之被繼承人即其父王朝慶（下稱本案被繼承人）於民國103年1月5日死亡，上訴人於核准展延期限內之103年9月29日辦理遺產稅申報，經被上訴人核定遺產總額新臺幣（下同）1,150,119,574元，遺產淨額1,122,781,940元，應納稅額112,278,194元。上訴人不服，就遺產總額－其他（重病期間贈與現金）、遺產總額－債權（100年度贈與稅應退稅款）及遺產總額－債權（債務人林榮發，下稱系爭債權）項目，申請復查，未獲變更，提起訴願後經財政部107年2月6日台財法字第10613934410號訴願決定撤銷關於遺產總額－其他（重病期間贈與現金）920,000,000元及債權（100年度贈與稅應退稅款）91,780,000元部分，並駁回其餘之訴願（即系爭債權）。上訴人就訴願駁回系爭債權部分仍表不服，提起行政訴訟，經原審法院以107年度訴字第422號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：

1. 債務人林榮發現今行蹤不明，本案被繼承人及上訴人早已無法與其取得聯絡，自無從得知其財產財務狀況，若本案被繼承人確有辦法連絡林榮發或了解其財務狀況者，自無放任系

01 爭債權未予催收之理。本件上訴人就本案被繼承人之遺產稅
02 原列報不計入遺產總額之財產-林榮發無法收回之債權204,4
03 00,000元，被上訴人認林榮發名下尚有土地、投資等財產資
04 料，土地設定高額抵押權無法自其受償應為被上訴人雙方所
05 不爭，但被上訴人認林榮發所有之上市、未上市股票價值合
06 計尚有92,398,462元，顯見系爭債權並非全部不能收取，遂
07 就前揭林榮發所有投資股票價值，核定債權——債務人林榮發
08 92,398,462元，併入本案被繼承人遺產課稅；債權-債務人
09 林榮發112,001,538元，列為不計入遺產總額，依被上訴人
10 核定意旨，林榮發名下土地已設定高額抵押權，亦即該土地
11 縱算經拍賣後亦難以抵償被繼承人之債務，然而林榮發所有
12 之上市、未上市股票價值雖合計尚有92,398,462元，惟該等
13 股票是否業已設定債權或作為其債務之擔保，被上訴人顯未
14 有進一步之查證，即率斷認定該等股票之價值係本案被繼承
15 人可收回之債權，況該等股票之價值如何計算，上訴人實無
16 從得知，其認事用法顯違經驗法則。

17 2.上訴人於收到核定通知書（下或稱原核）後即積極向被上訴
18 人要求查證林榮發所持有之相關股票資料，惟被上訴人僅表
19 示該等股票確係林榮發所持有，然未便提供，卻強力要求上
20 訴人向民事法院提起請求林榮發履行協議事件，上訴人配合
21 被上訴人要求，於105年9月26日向臺灣基隆地方法院（下稱
22 基隆地院）提起請求債務人林榮發履行協議事件之民事訴訟
23 （下稱相關民案），起訴請求林榮發應給付上訴人432萬元
24 及相關法定遲延利息，相關民案如數判准並宣告得為假執行
25 ，上訴人即據以查調林榮發之財產清單，發現債務人林榮發
26 名下僅持有35筆土地，並無被上訴人指稱尚有股票投資計92
27 ,398,462元之情事。況林榮發所持有之全數土地均已由臺北
28 市稅捐稽徵處中南分處、慶豐商業銀行股份有限公司、聯邦
29 商業銀行股份有限公司、加拿大商加拿大帝國商業銀行及金
30 明投資股份有限公司……等其他債權人依法院裁定核准執行
31 假扣押，縱認本件上訴人持相關民案判決聲請執行亦無法取

01 得受償權利。且上訴人申請以對林榮發之債權抵繳本件遺產
02 稅，被上訴人函覆核定債權抵繳價額為9,270,703元，並要
03 求上訴人若未來經行政執行機關向林榮發請求清償債務時，
04 林榮發有拒絕給付、給付不能等情事，上訴人應立即以現金
05 繳納或提供其他實物抵繳，以補足債務人未償差額，顯見被
06 上訴人對林榮發債權收回之可能性亦認有高度不確定性，卻
07 未依積極財產部分應由被上訴人舉證之原則，仍堅持將前述
08 債權計入本案被繼承人之遺產總額，實係違法。

09 3.被上訴人應先調查是否有其他債權優先於被繼承人受償之諸
10 如租稅債權，被上訴人所指稱林榮發所有之股票價值應早已
11 遭稅捐機關或行政執行機關優先經執行以使林榮發得以償還
12 相關欠稅之一部或全部，上訴人始可能算出該等股票於扣除
13 欠稅後可能償還上訴人之餘額，惟原核並未論述是否考量前
14 開稅捐稽徵法第6條之相關規定，顯違反有利不利均應注意
15 之原則。

16 4.原核完全未說明林榮發之財產明細與資料，實令上訴人難以
17 追討與執行，上訴人係於本件訴訟收受被上訴人答辯狀，狀
18 內臚列出計入被繼承人債權——林榮發之股票價值92,398,462
19 元明細，其中以名佳利金屬股份有限公司（下稱名佳利公司
20 ）之投資股數8,148,652股，股票價值以收盤價/淨值11.33
21 元計算，始得該股票價值計92,324,227元為最大宗投資標的
22 ，上訴人旋即於107年6月11日針對投資標的——名佳利公司所
23 在地臺灣桃園地方法院（下稱桃園地院）民事執行處聲請強
24 制執行（桃園地院107年度司執字第42110號執行事件受理，
25 下稱相關民執案），另於107年7月12日向相關民執案聲請函
26 詢林榮發投資之股票係向何銀行辦理質權設定及股票實體存
27 放地，嗣陸續收受桃園地院函詢中國信託商業銀行股份有限
28 公司（下稱中信銀行）陳報狀回覆設質、臺灣集中保管結算
29 所股份有限公司（下稱集保所）函覆上開名佳利公司股票（
30 下稱名佳利股票）5萬股及652股分別存放於大和國泰證券股
31 份有限公司及富邦證券股份有限公司仁愛分公司開立之保管

劃撥帳戶，另有1,345,000股及616,000股因質權設定撥入質權人往來永豐金證券股份有限公司信義分公司之設質專戶內，所有之實體股票皆已送存集保所集中保管，故林榮發所持有名佳利股票1,961,000股業已質權設定予富晟管理顧問有限公司（下稱富晟管顧公司），且持股名佳利公司股票亦僅2,011,652股，並無被上訴人所稱林榮發持有名佳利股票計8,148,652股之事，被上訴人有事實認定錯誤之違誤。林榮發所持有之1,961,000股名佳利股票業已設質予富晟管顧公司，即令上訴人執行林榮發系爭股權者，富晟管顧公司仍為優先受清償權利之人，足證上訴人將該系爭債權申報為不計入遺產總額之無法收回債權並無任何違誤等語，求為判決撤銷原處分（含復查決定）及訴願決定關於遺產總額——債權（債務人林榮發）之部分。

三、被上訴人則以：

- 1.按遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第10條規定，遺產價值之計算以被繼承人「死亡日」之時價計算，是被繼承人所遺之債權，應依「死亡日」止債權之金額核課遺產稅，如至被繼承人「死亡日」止該債權有不能收取或行使且確有證明者，始可依遺贈稅法第16條第13款列入不計入遺產總額之項目。本案被繼承人生前於96年間代林榮發清償241,520,000元債務（債權人：中國人造纖維股份有限公司，下稱中纖公司），依林榮發與本案被繼承人間還款協議，迄101年3月23日止，林榮發尚有204,400,000元未履行，嗣本案被繼承人死亡，上訴人申報本案被繼承人遺有對林榮發債權204,400,000元，並以該債權無法收取為由，列為不計入遺產總額之財產。惟依遺產及贈與稅法施行細則（下稱遺贈稅法施行細則）第9條之1規定，納稅義務人主張被繼承人遺產中有不計入遺產總額者，應檢同有關證明文件供核，上訴人未提示具體證明文件以資證明系爭債權有不能收取或行使之情事，自難認有遺贈稅法第16條第13款規定不計入遺產總額之適用。
- 2.依林榮發財產資料，土地、投資資料等計50筆，按公告土地

01 現值及本案被繼承人死亡日股票收盤價或未上市公司淨值核
02 算，財產價值為246,566,433元，縱如上訴人所稱林榮發所
03 有之土地已設定高額抵押權，也不代表該等土地沒有價值，
04 且林榮發所有之上市、未上市股票價值合計尚有92,398,460
05 元，顯見系爭債權在前揭股票價值範圍內並無收取不能之情
06 事。又系爭債權金額高達204,400,000元之譜，上訴人於申
07 請復查後，竟於105年間無由僅就其中一小部分之432萬元（
08 約占債權金額2%）提起相關民案請求債務人林榮發履行協議
09 ，經相關民案於105年12月15日判決本件上訴人全部勝訴後
10 ，上訴人不知何故，延宕至107年間，亦不知何故僅就其中
11 100萬元債權始向桃園地院聲請相關民執案，是上訴人怠於
12 行使債權之不積極作為，並不能作為本案被繼承人所遺債權
13 不能收取之證明。

- 14 3.林榮發所有的股票價值是否有因質押或其他原因而有減損，
15 致產生債權不能收取之情事，上訴人既未依遺贈稅法施行細
16 則第9條之1規定，提示具體證明文件供核，且經查得之林榮
17 發尚有土地及投資等財產，上訴人至今仍未提示林榮發有何
18 破產法上或與上訴人、本案被繼承人成立訴訟上和解、或因
19 其他原因，致系爭債權有全部或一部不能取償之具體證明，
20 是被上訴人就債務人林榮發所有投資股票價值92,398,460元
21 核認為被繼承人遺有債權價值併入遺產課稅，已屬有利。況
22 上訴人亦於106年8月17日具文申請以系爭債權抵繳本件遺產
23 稅，並經被上訴人於106年12月5日以財北國稅徵字第106104
24 0571號函核准在案，顯見上訴人也不認系爭債權不能收取等
25 語，資為抗辯，求為判決。

26 四、原審駁回上訴人在第一審之訴，係以本件應審酌之爭點即為
27 ：被上訴人認上訴人所繼承對於債務人林榮發債權中之92,3
28 98,462元，並不符合「不能收取而不應計入遺產總額」，於
29 法是否有據？

- 30 1.本案被繼承人系爭債權之由來，係因林榮發於88年5月間出
31 售其名下、其兄陳添發或其經營管理之忠莊建設股份有限公

司（下稱忠莊公司）名下之土地予中纖公司（斯時由本案被繼承人為該公司董事長兼總經理），中纖公司同意以433,500,000元之價格購買陳添發及忠莊公司名下早已設定高額抵押權之不動產，中纖公司並於簽約當時即給付250,000,000元作為第一期價金。由於林榮發並無資金償還銀行借款以塗銷抵押權，遲至91年間仍無法辦理不動產移轉登記，中纖公司遂與林榮發、陳添發、忠莊公司於92年10月1日簽訂協議書，合意解除前揭買賣契約，並由契約賣方（即林榮發、陳添發、忠莊公司）返還買賣價金；惟因臺灣證券交易所股份有限公司（下稱證交所）於93年間對中纖公司查核發現上述事由，本案被繼承人為盡善良管理人之義務，遂於93年承諾如林榮發、陳添發及忠莊公司未能依前開協議書按期返還交易價金時，願意代為清償中纖公司，截至96年5月31日止，林榮發先生僅陸續付款8,480,000元，餘款241,520,000元則由本案被繼承人代為清償。依林榮發與本案被繼承人、中纖公司等間還款協議，迄101年3月23日止，林榮發尚有204,400,000元未履行，嗣本案被繼承人於103年1月5日死亡，上訴人申報本案被繼承人遺有對林榮發債權204,400,000元，並以該債權無法收取為由，列為不計入遺產總額之財產，惟經被上訴人認系爭債權並非全部不能收取，遂就林榮發所有投資股票價值，核定債權——債務人林榮發92,398,462元，併入被繼承人遺產課徵遺產稅，合先敘明。

2. 經核債務人林榮發於本案被繼承人死亡時之財產資料，其擁有之土地、投資資料等計50筆，按公告土地現值及被繼承人死亡日股票收盤價或未上市公司淨值核算，財產價值為246,566,433元，縱如上訴人主張依土地登記謄本，林榮發所有之土地已設定高額抵押權，亦不能以此逕謂該等土地並無任何價值，致系爭債權全部或一部無法收取或行使。且於本案被繼承人死亡時，林榮發所有之上市、未上市股票合計有15檔股票，其中統一綜合證券股份有限公司、國泰金控股份有限公司為上市公司，該二公司於本案被繼承人死亡時（103

01 年1月5日，該日為星期日，前一集中市場交易日為103年1月
02 3日）之收盤價分別為17.8元、48.7元，林榮發分別持有3,8
03 11股、72股；另華泰商業銀行股份有限公司、名佳利股票雖非
04 上市上櫃公司，惟被上訴人調取該二公司102年底資產負債
05 表上所載之淨利總值，並參以名佳利公司101年度未分配盈
06 餘為0元，依林榮發持有該二檔股票股數占全部股數比例計
07 算後所得淨值，計算出此4檔股票價值合計尚有92,398,460
08 元，顯見系爭債權至少在前揭股票價值範圍內並無收取不能
09 之情事，被上訴人因而認系爭債權於92,398,460元之範圍內
10 ，並非不能收取或行使，進而列計被繼承人財產之範圍，是
11 應認被上訴人已依納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條
12 第4項規定，就同條第2項之課徵租稅之構成要件事實盡舉證
13 之責。

- 14 3.本件上訴人既依遺贈稅法第16條第13款之規定，主張系爭債
15 權「不能收取或行使確有證明者」，自應就系爭債權究係符
16 合同法施行細則第9條之1何款情形進行檢驗。經遍閱本件全
17 部卷證，並未發現債務人林榮發有何經依破產法和解、破產
18 、依消費者債務清理條例更生、清算或依公司法聲請重整，
19 致債權全部或一部不能取償，經取具和解契約或法院裁定書
20 之情事（即遺贈稅法施行細則第9條之1第1款之要件）；復
21 未發現被繼承人或繼承人（即上訴人）與債務人林榮發於法
22 院成立訴訟上和解或調解，致債權全部或一部不能收取，經
23 取具法院和解或調解筆錄，且無本法第5條第1款規定之情事
24 ，經稽徵機關查明屬實之情事（即遺贈稅法施行細則第9條
25 之1第2款之要件）。是本件所應審究者，即系爭債權是否有
26 除遺贈稅法施行細則第9條之1第1款、第2款以外其他原因致
27 債權或其他請求權之一部或全部不能收取或行使，經取具證
28 明文件，並經稽徵機關查明屬實之情形。至於享有債權之債
29 權人，其債權是否不能收取或行使，端視債權人進行收取或
30 行使程序而發生障礙，始得為確切之證明。依遺贈稅法第9
31 條第1項第7款規定，本案被繼承人之債權既係構成其遺產之

一部分，被上訴人既就本案被繼承人生前享有系爭債權之納保法第7條第2項規定之課徵租稅之構成要件事實負舉證責任（同條第4項規定參照），已如前述，上訴人若主張系爭債權有不能取得或行使之情事，此係構成財產（遺產）之減項，參以稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間私經濟活動，及稅務案件具有大量性行政之事務本質，稽徵機關欲完全調查及取得相關資料，容有困難，為貫徹課稅公平原則，於行政法院依職權調查證據之結果，其事實仍屬不明時，則不論從證據掌控或利益歸屬之觀點，均應由納稅義務人即上訴人針對此不能取得或行使之事實，依遺贈稅法施行細則第9條之1規定負擔客觀舉證責任，於無法證明上開事實存在時，應負擔系爭債權構成被繼承人財產之不利益結果。

4.縱謂林榮發行蹤不明之情事並非虛妄，惟其於被繼承人死亡時是否仍有財產，此與其是否行蹤不明無涉，蓋其既所有不動產達35筆之譜，自不因其行蹤不明而得隨身攜帶。且由民事起訴請求之角度以觀，因林榮發行蹤不明，則因民事訴訟之相關實體爭執可望大幅減少，復因林榮發行蹤不明之故而極可能無從上訴而於一審確定，反而能加速取得執行名義。此可由上訴人於105年9月26日向基隆地院對林榮發提起相關民案，相關民案於105年12月15日即已宣判，嗣於106年1月24日核發確定證明書之事實得到明證。是上訴人此部分主張因林榮發行蹤不明，系爭債權即屬無法得或收回等情，即與證據及事實相悖，殊無足採。

5.另查，林榮發所有之土地財產價值為246,566,433元，縱如上訴人主張上開土地已設定高額抵押權，惟核相關土地登記謄本，上開抵押權均係最高限額抵押權，若未對林榮發取得民事債權之執行名義進而申請強制執行，並無從僅憑相關土地所設定之最高限額抵押之總額度超出公告現值，況以公告現值依一般社會常情言往往低於市價，即能逕謂該等土地並無任何價值，致系爭債權全部或一部無法收取或行使；且相較於土地登記制度之公示性，諸如股票之有價證券是否設質

01 或設定其他擔保即需經相當之調查程序始得查明，然此即應
02 由上訴人依遺贈稅法施行細則第9條之1第3款之規定，以提
03 起民事訴訟、聲請假扣押取得判決、裁定或其他執行名義，
04 再持該執行名義聲請強制執行，並向民事法院執行處聲請查
05 林榮發之財產資料以為證明，而非被上訴人應為舉證之事項
06 ；至於被上訴人僅就上開股票價值，而未將上開土地價值列
07 入債權範圍，此對上訴人已屬有利，自難謂有何違反平等原
08 則可言。

09 6.參本院105年度判字第65號判決意旨，書面行政處分上記載
10 是否合法，即應自其記載是否已足使人民瞭解其受處分之原
11 因事實及其依據之法令判定之，而非須將相關之法令及事實
12 全部加以記載，始屬適法。林榮發之財產既有動產及不動產
13 ，其財產既未經拍賣認定系爭債權有一部或全部不能收取或
14 行使之事實，即難認定無償債能力，而系爭債權於繼承開始
15 日，上訴人即非全部不能收取或行使已如前述。縱原核未敘
16 明理由及法令依據，然並無影響結論而有重大瑕疵，況上訴
17 人申請復查後，被上訴人於復查決定將理由記明，自符合行
18 政程序法第114條第1項第2款、第2項於訴願決定終結前補正
19 行政處分之規定，是上訴人主張原核應係無效等情，亦與法
20 有違，而無足採。

21 7.揆諸前揭系爭債權之成立流程，是系爭債權既早於96年間即
22 已成立，金額高達2億元以上之譜，而本案被繼承人係於103
23 年1月5日死亡，繼承人於8個月後之103年9月29日申報遺產
24 稅，此段期間本即得就如此龐大之債權對林榮發提起民事訴
25 訟請求，然上訴人並未為之，嗣經104年9、10月間被上訴人
26 作成原核，並指定繳款期間自104年10月11日起至104年12月
27 10日止，上訴人雖於104年12月28日申請復查，卻遲至105年
28 9月26日始向基隆地院對林榮發提起相關民案，且不知何故
29 僅請求其中一小部分之432萬元（約占系爭債權金額2%），
30 已有未洽。相關民案於105年12月15日判決本件上訴人全部
31 勝訴，基隆地院於106年1月24日核發確定證明書，上訴人遲

至107年6月11日始向桃園地院申請強制執行，且其請求執行之債權金額更無端縮小為100萬元（按系爭債權金額高達2億餘元，執行名義即相關民案確定判決判准金額為432萬元及相關法定遲延利息），上訴人雖陳稱此係為免負擔高額之民事訴訟裁判費及民事執行費用所致云云，惟縱產生上開費用，上訴人自得另行申請作為履行遺產稅債務之相關費用而予以扣除，是此項主張與常理相悖，至為灼然。

8. 至於上訴人於原核程序曾提出臺灣新北地方法院94年度執字第10700號函及分配表，惟細繹上開函及分配表上所載之債務人係忠莊公司，林榮發雖係該公司代表人，惟兩者於法律上係不同人格，自無法執為系爭債權確係無法收取或行使之證明。且相較於上訴人申請本件遺產稅中本案被繼承人之其他債權，其中對訴外人王繼賢之債權（下稱對王繼賢債權）雖同依遺贈稅法第16條第13款規定與系爭債權申報不列入遺產總額，惟其提出臺灣臺北地方法院101年司執字第34838號債權憑證為證，業已舉證證明對王繼賢債權之全部確係無法收取或行使。相較於上訴人對金額高達2億餘元之系爭債權無端拖延取得執行名義及民執程序，及任意縮小請求金額，均足認定上訴人怠於行使系爭債權之民事執行及執行求償程序；至於上訴人主張相關民執案於107年6、7月間分別函詢集保所、中信銀行之函詢資料，表示林榮發持有名佳利股票僅2,011,652股，而非被上訴人主張之8,148,652股等情；惟林榮發於本案被繼承人死亡時持有名佳利股票確為8,148,652股，此有名佳利股票股務代理人中信銀行出具之股東持有股份資料表在卷可查，更可反證係因上訴人於本案被繼承人死亡後未即時求償，導致林榮發之名佳利股票大幅減少，以致影響遺產稅稅基。更有甚者，迄至本件言詞辯論終結前，上訴人亦無法提出其聲請對林榮發系爭債權之100萬元因執行無著，而由相關民執案核發之債權憑證到院。
9. 綜上所述，本件上訴人並未就系爭債權之一部或全部不能收取或行使，取具諸如債權憑證之證明文件，被上訴人更無從

加以查證，是本件上訴人既未能依遺贈稅法施行細則第9條之1各款提出相關證明，則其主張系爭債權符合遺贈稅法第16條第13款規定，而不計入遺產總額等情，洵與證據及相關規定相悖，自無足採。被上訴人關於系爭債權部分之認事用法並無違誤，訴願決定就此部分遞予維持，亦無不合。上訴人訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

五、上訴人之上訴意旨則如下述：

1. 首先限縮爭點範圍，強調：目前經調查而得知之林榮發全部財產，其中土地部分設有高額抵押權，無法作為清償前開204,400,000元債權之責任財產（或換價清償標的），因此能認定為「清償該204,400,000元債權之換價清償標的及其清償金額，僅為如附表所示股票之市價及其合計數」。
2. 而在前開受限縮之爭點範圍內，續行主張「原判決之事實認定有違『有利不利一律注意原則』」，其理由不外以下2點：
 - A. 其先重複在原審中已提出、並經原判決論駁之主張，而謂「原審法院未調查如附表所示股票有無設定質權」云云。
 - B. 其次則強調「如果林榮發有公法上之稅捐債務，則依稅捐稽徵法第6條規定，該稅捐債權優先於前開204,400,000元之普通債權，原來如附表所示之股票即無法用來全額清償上訴人對林榮發之債權。而林榮發有無公法上之稅捐債務存在，被上訴人應予調查。如其不予調查，即違反『有利不利一律注意原則』」。
3. 繼而主張「被上訴人亦無從清楚得知林榮發之財產狀況，即不可苛求上訴人能知悉林榮發財產狀況而向其求償」云云。而為以下之細項論述：
 - A. 首先為抽象之法律論述，引用財政部92年12月25日台財稅字第0920457125號函釋（下稱財政部92年函；函釋全文臚列於下），主張「繼承而得之債權，如在繼承時點（被繼承人死亡時）之後，「新發生」（一部或全部）不能收取或執行事由者，亦得將該債權自遺產總額扣除（即遺贈法

第16條第13款所稱之『不計入遺產總額』)」之法律見解。

(1).函釋主旨：

被繼承人所遺未上市、未上櫃公司股權或債權，如其價值已確實減少或有不能收取情事，應參照本部84年台財稅第000000000號函釋意旨暨遺產及贈與稅法第16條第13款立法意旨計算。請查照。

(2).函釋說明：

一

二 查被繼承人遺有未上市公司股票，而該未上市公司如經稽徵機關查明其已擅自停業或他遷不明，經研判確已無財產價值者，可核實認定其資產淨值，以符實際，前經本部84年台財稅第000000000號函釋示在案；另本部發布之「債權、未上市或上櫃股份有限公司股票、有限公司出資額、骨董、藝術品等審查及受理抵繳注意事項」第壹二點亦明定，除前開84年函釋規定之情形外，如經查明有其他具體事證，致經研判價值已確實減少或已無價值者，核實認定。準此，未上市或上櫃公司之股權，如經查有具體事證，研判價值已確實減少或已無價值者，即可核實認定，其於抵繳時始發現者亦同。

三 被繼承人之債權及其他請求權不能收取或行使確有證明者，依遺產及贈與稅法第16條第13款規定，不計入遺產總額，準此，被繼承人所遺債權，如經查符合同法施行細則第9條之1規定者，就該不能收取部分，即可不計入遺產總額，於抵繳時始發現者亦同。

B.其次則在事實層次上主張：「其在調查林榮發財產時面臨諸多困難，而被上訴人卻怠於行使其職權調查義務，並拒絕協助上訴人發現事實真相」云云。

C.最後再回到法律適用層面，強調「林榮發所有、如附表編

01 號9所示之股票數，部分確有質權設定，且股數非如原判
02 決認定之8,148,652股，僅餘2,011,652股，其中尚有1,96
03 1,000股設定質權，事後確已減少其數額。依前開財政部9
04 2年函之規範意旨，至少應減少系爭債權之認列。

05 4.針對原判決指摘「上訴人對本件債權之追償，態度消極」一
06 事，基於下述理由，主張原判決之推論違反論理法則及經驗
07 法則：

08 A.原判決謂「上訴人遲至107年6月11日方請求強制執行，請
09 求執行金額亦僅100萬元，有違常情。上訴人卻以縮小裁
10 判費及執行費支出為辯，而忽略了該等裁判費及執行費支
11 出，本可列為履行遺產稅之相關費用而扣除，所辯不合理
12 」云云。

13 B.但查強制執行之拖延是因為被上訴人拒絕提供如附表所示
14 之股票資料予上訴人所致。再者前開204,400,000元債權
15 之全額執行，其裁判費及執行費支出甚高，列為履行遺產
16 稅之相關費用而扣除後，所得少繳之遺產稅額僅其中10%
17 。因此上訴人以上決策，實無原判決所為之「不合理」價
18 值論斷。

19 5.最後反覆強調「被上訴人未盡職權調查義務」，而主張本案
20 尚有以下事實應予調查，而原判決未查明此等事實，亦屬違
21 法：

22 A.林榮發除了前開204,400,000元債務外，是否還有其他債
23 務。

24 B.林榮發所有、如附表所示之股票，在本案被繼承人死亡基
25 準時點以後，有無減少或設質之情形。

26 六、被上訴人答辯意旨略以：

27 1.參本院100年度判字第1602號判決及101年度判字第1044號判
28 決意旨，「遺產及贈與稅法第10條第1項前段：『遺產及贈
29 與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時
30 價為準。』因而被繼承人之債權有無遺產及贈與稅法第16條
31 第13款之『不能收取或行使』之情事，自應以被繼承人死亡

時之狀態定之，而與該債權之後能否受清償無關。至財政部92年12月25日函釋：『被繼承人之債權及其他請求權不能收取或行使確有證明者，依遺產及贈與稅法第16條第13款規定，不計入遺產總額，準此，被繼承人所遺債權，如經查符合同法施行細則第9條之1規定者，就該不能收取部分，即可不計入遺產總額，於抵繳時始發現者亦同。』係規定於抵繳時始『發現』者亦同，非規定於抵繳時始『發生』者亦同，並不能據此函釋認被繼承人之債權有無遺產及贈與稅法第16條第13款之『不能收取或行使』之情事，非以被繼承人死亡時之狀態定之。」，被繼承人之債權有無遺贈稅法第16條第13款之「不能收取或行使」之情事，應以被繼承人死亡時之狀態定之，與該債權之後能否受清償無關，則林榮發截至目前為止所持有之名佳利公司股票股數即非本件所應審究，自無調查之必要。

2. 本件上訴人並未就系爭債權之一部或全部不能收取或行使，取具諸如債權憑證之證明文件，被上訴人更無從加以查證，是本件上訴人既未能依遺贈稅法施行細則第9條之1各款提出相關證明，則其主張系爭債權符合遺贈稅法第16條第13款規定，而不計入遺產總額等情，洵與證據及相關規定相悖，自無足採。原判決於判決書第7頁第22行起至第16頁止，除詳述肯認被上訴人認本件被繼承人對於債務人林榮發債權中之92,398,462元，並不符合「不能收取而不應計入遺產總額」，亦對上訴人主張系爭債權全部不能收取並不可採，已逐一論述綦詳，並無判決違背法令情事等語。

七、本院按：

1. 上訴爭點之確定：

A. 原因事實：

(1). 本案被繼承人於103年1月5日死亡，遺有遺產而有遺產稅債務之產生。上訴人則為該遺產稅債務之納稅義務人。

(2). 在上訴人完成遺產稅申報程序後，被上訴人乃為遺產稅

01 稅基及稅額之核定，初次核定結果如下：

02 (A).遺產總額為1,150,119,574元。

03 (B).遺產淨額1,122,781,940元。

04 (C).應納稅額112,278,194元。

05 (3).上訴人不服該初次核定以下項目之稅基認定，而提起行
06 政爭訟：

07 (A).遺產總額中之「重病期間贈與現金920,000,000元」
08 部分。

09 (B).遺產總額中之「100年度贈與稅應退稅款債權91,780,
10 000元」部分。

11 (C).遺產總額中「對債務人林榮發享有系爭債權92,398,4
12 62元」部分

13 (4).行政爭訟結果，最後向原審法院提起行政訴訟而遭敗訴
14 判決，繼而由上訴人提起本件上訴之部分僅餘「系爭債
15 權92,398,462元應否自遺產總額中扣除」之單一爭點（
16 徵納雙方均未擴張爭點）。

17 B.上訴人主張系爭債權92,398,462元不應計入遺產總額之理
18 由則如下述：

19 (1).形成該筆債權之民事法上原因關係說明：

20 (A).債務人林榮發於88年5月出售其名下、或由其胞兄陳
21 添發或其本人經營管理之忠莊公司名下土地予中纖公
22 司。

23 (B).本案被繼承人王朝慶當時為中纖公司董事長兼總經理
24 ，代理中纖公司以433,500,000元之價格購買陳添發
25 及忠莊公司名下早已設定高額抵押權之不動產。中纖
26 公司並於簽約當時即給付250,000,000元作為第一期
27 價金。

28 (C).但由於林榮發並無資金償還銀行借款以塗銷抵押權，
29 故遲至91年間仍無法辦理不動產移轉登記。中纖公司
30 遂於92年10月1日與出賣人簽訂協議書，合意解除前
31 揭不動產買賣契約，並由賣方返還已支付之交易價金

250,000,000元。

(D).其後證交所於93年間對中纖公司進行查核，發現上述事由而究責。本案被繼承人為盡善良管理人之義務，遂於93年間向中纖公司承諾「如林榮發、陳添發及忠莊公司未能依前開協議書按期返還交易價金時，被繼承人願意代為清償中纖公司前開交易價金250,000,000元」。

(E).截至96年5月31日止，林榮發僅陸續付款8,480,000元，餘款241,520,000元則已由本案被繼承人向中纖公司代為清償。其後續至101年3月23日止，林榮發再清償37,120,000元予本案被繼承人，尚有204,400,000元未履行。

(2).該筆債權應自遺產總額中全額扣除之理由說明：

(A).本案被繼承人於103年1月5日亡故，而自該時起迄今，林榮發始終處於行蹤不明之狀況，上訴人無法與其取得聯絡，更無法向其請求償還債務，是以前開204,400,000元債權確係「全部無法收回」，應依遺贈稅法第16條第13款規定（即「左列各款不計入遺產總額：……十三、被繼承人之債權及其他請求權不能收取或行使確有證明者」），自遺產總額中全額扣除。

(B).被上訴人以林榮發尚有如附表所示之股票財產，故該204,400,000元債權尚不得全額扣除，仍應按如附表所示股票價格合計數認列系爭債權92,398,462元。

(C).但被上訴人上述法律論點並不符合遺產稅法制之規範意旨，上訴人實無法從前開林榮發財產中取償（具體理由已詳前所述）。

C.原判決駁回上訴人前開主張，其關鍵理由之摘要：

(1).本件被上訴人對「系爭債權所屬債務人林榮發，在本案被繼承人死亡時點，其責任財產及償債能力」等待證事實，已盡納保法第7條第4項（即「前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事

實有舉證之責任」)所要求、依同條第2項規定(即「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」),對稅捐構成要件事實所盡之舉證責任。爰說明如下:

(A).被上訴人已透過現有之財產查詢系統,確認「本案被繼承人死亡時點,系爭債權之債務人林榮發仍擁有之一定數量財產(含土地、投資權益,相關資料計有50筆)。若按公告土地現值及被繼承人死亡日之股票收盤價或未上市公司淨值核算,財產價值高達246,566,433元」等情。縱令林榮發土地有高額抵押權之設定,亦不能因此即斷言「該等土地別無任何交換價值,足使前開204,400,000元債權全部無法收取或行使」。

(B).而如附表所示之投資股票,於本案被繼承人死亡時點之基準價格及其財產價格合計數,也經被上訴人詳予調查確認。顯見系爭債權至少在前揭股票價值範圍內並無收取不能之情事,被上訴人因而認定系爭債權於92,398,460元之範圍內,並非不能收取或行使,即無違誤。

(2).反觀上訴人方面,則對遺贈稅法第16條第13款所定之「稅捐債權消滅」構成要件事實,未盡到其應盡之舉證責任。因為:

(A).上訴人依法本應對遺贈稅法第16條第13款所定「系爭債權不能收取或行使」之要件事實,負舉證責任(當然也包括提出該條款所要求之明確證據)。

(B).又遺贈稅法第16條第13款所定要件事實之具體化,已透過同條例施行細則第9條之1規定為之。該條文規定內容則為:

本法第16條第13款所稱債權及其他請求權不能收取或行使確有證明者,指下列各款情形:

01 一、債務人經依破產法和解、破產、依消費者債務清
02 理條例更生、清算或依公司法聲請重整，致債權
03 全部或一部不能取償，經取具和解契約或法院裁
04 定書。

05 二、被繼承人或繼承人與債務人於法院成立訴訟上和
06 解或調解，致債權全部或一部不能收取，經取具
07 法院和解或調解筆錄，且無本法第5條第1款規定
08 之情事，經稽徵機關查明屬實。

09 三、其他原因致債權或其他請求權之一部或全部不能
10 收取或行使，經取具證明文件，並經稽徵機關查
11 明屬實。

12 (C). 本案並無前開條文第1款及第2款所定之要件事實存在
13 ，唯一得探究者為同條第3款規定之情形是否存在。

14 但上訴人顯然無法明確證明其事，爰說明如下：

15 a. 上訴人雖主張「林榮發行踪不明，致其債權無法收
16 取或行使」云云。但「債務人行踪不明」無法與「
17 債權無法收取或行使」劃上等號。重點仍在林榮發
18 於我國法域之境內有無留下可供強制執行之財產。
19 事實上上訴人已取得「得對林榮發發動民事強制執
20 行程序」之執行名義。

21 b. 上訴人復主張「前開如附表所示之股票金額，未必
22 能清償林榮發所積欠之高額抵押債權。而且該等股
23 權可能設定質權擔保。被上訴人為與土地等不動產
24 之相異認定，有違平等原則。且被上訴人未依行政
25 程序法第96條規定，敘明如附表所示股票價值如何
26 計算之理由及法律依據，上訴人實無法為論辯，有
27 違明確性原則」云云。惟查：

28 (a). 林榮發所有土地財產之公告現值即高達246,566,
29 433元，而且依日常經驗法則判斷，市價更高。
30 即使該土地已設定高額抵押權，但其抵押權類別
31 為「最高限額抵押權」，因此其實際擔保債權金

01 額未必與抵押權設定金額相當，不能推論該土地
02 完全無法用以清償前開204,400,000元債權。

03 (b).又股票缺乏土地登記制度之公示機制，是否設有
04 質權，依舉證責任客觀配置原則，應由上訴人負
05 擔舉證責任。

06 (c).被上訴人僅將股票價值列入債權範圍，而未將上
07 開土地價值列入，已對上訴人有利，無違「平等
08 原則」可言。

09 (d).本案情形，依客觀情事觀之，被上訴人無違行政
10 程序法第96條第1項第2款規定之說理義務。因為
11 「債權不能收取及履行」之舉證責任，本在上訴人
12 人。且林榮發之財產有動產及不動產，在該等財
13 產未經拍賣以前，即無法斷定「前開204,400,00
14 0元債權有一部或全部不能收取或行使」之客觀
15 事實存在。何況被上訴人在後續行政爭訟階段，
16 已補敘認定理由。

17 c.另外上訴人以下所述之消極態度，亦足以使原審法
18 院對前開204,400,000元債務全部無法受償一事形
19 成高度之懷疑，在舉證責任歸屬上訴人之情況下，
20 顯然無法證明「前開204,400,000元債權，符合遺
21 贈稅法第16條第13款不計入遺產總額之要件」。爰
22 說明如下：

23 (a).按前開204,400,000元債權既早於96年間即已成
24 立，金額甚高。被繼承人則於103年1月5日死亡
25 ，上訴人在8個月後才以繼承人身分，於103年9
26 月29日申報遺產稅。在此期間內，本得就如此龐
27 大之債權對林榮發提起民事訴訟請求，然上訴人
28 並未為如此處置。等到104年9、10月間被上訴人
29 作成初核處分，上訴人於104年12月28日申請復
30 查，卻遲至105年9月26日始向基隆地院對林榮發
31 提起相關民案，且不知何故，僅請求其中一小部

分之432萬元（約占系爭債權金額2%）。相關民事案件於105年12月15日判決上訴人全部勝訴，臺灣基隆地方法院復於106年1月24日核發確定證明書。上訴人卻遲至107年6月11日始向桃園地院申請強制執行，且其請求執行之債權金額更無端縮小為100萬元。

(b).上訴人雖陳稱「此係為免負擔高額之民事訴訟裁判費及民事執行費用所致」云云，惟縱產生上開費用，上訴人亦得另行申請作為履行遺產稅債務之相關費用而予以扣除，是此項主張與常理相悖。

(c).至於上訴人於原核程序曾提出臺灣新北地方法院94年度執字第10700號函及分配表，惟細繹上開函及分配表上所載之債務人係忠莊公司，林榮發雖係該公司代表人，惟兩者於法律上係不同人格，自無法執為前開204,400,000元債權確係無法全部收取或行使之證明。

(d).又相較於上訴人申報不列入遺產總額之其他被繼承人債權，有提出債權憑證，用以證明「該債權全部確係無法收取或行使」等情。卻對本件之204,400,000元債權，無端拖延取得執行名義及於民執程序又任意縮小請求金額，均足認定上訴人怠於行使前開204,400,000元債權之民事執行及執行求償程序。

(e).有關上訴人主張「事後查詢如附表編號9之股票數，僅2,011,652股，而非附表所載之8,148,652股」一節，出於時間差（查詢時與本案被繼承人死亡時之差距）所致。且可憑此事證反向推論「上訴人沒有於本案被繼承人死亡後未即時求償，導致林榮發名佳利股票大幅減少，以致影響遺產稅稅基」。

(f).又迄至原審言詞辯論終結日止，上訴人始終無法提出「其聲請對林榮發系爭債權之100萬元因執行無著，而由相關民事執行公部門核發」之債權憑證。

D.上訴意旨指摘原判決違法之詳細理由已如前述，是以本案有待本院判斷者，即為上訴人前開主張是否於法有據。

2.本院對前開上訴爭點之判斷結論及其理由形成：

A.本案上訴爭點在法律適用層次上之解析，以及德國租稅通則相關對應規定之法制宏觀背景說明：

(1).本案上訴爭點之解析：

按本案上訴爭點實為「上訴人之父王朝慶於103年1月5日死亡時，因生前代償林榮發債務而對林榮發享有『請求返還代墊金額』之金錢債權204,400,000元，其中92,398,462元部分，是否符合遺贈稅法第16條第13款所定『被繼承人之債權不能收取或行使確有證明』之要件，而得不計入遺產總額範圍內」。此項爭點在法律適用上所涉及之議題有三，爰分別為：

(A).爭點事項之待證事實內容與其舉證責任之客觀配置：

a.實則本案前開爭點之待證事實甚為明確，即係「前開金錢債權204,400,000元，在92,398,462元範圍內，有不能收取或行使之客觀事實存在」。因此項待證事實如經證明，能使遺產稅債權金額減少，屬權利消滅事實，依舉證責任客觀配置原則之通說（規範說），舉證責任在上訴人方，故若被上訴人已盡職權調查義務，待證事實之真實性仍處於真偽不明之狀態，應由上訴人負擔事證不明之不利益。

b.不過在此應特別指明，以上所述之「舉證責任客觀配置」結果，並不會因此免除稅捐機關依納保法第7條第4項規定，「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，認定課徵租稅構成要件事實」之職權調查義務。若稅捐機關未盡到

實證法所要求之職權調查義務程度，不能逕用舉證責任配置法則，將本案爭點事實事證不明之不利益歸諸上訴人負擔。

c. 至於原判決將納保法第7條第4項規定解為稅捐機關之舉證責任規定（見原判決書第10頁所載），似嫌太過，畢竟法律要件事實總經調查後仍會有不明之情形發生，終必要有最後解決手段，舉證責任即是該最後解決手段。而且原判決一方面認被上訴人已對本案之課徵稅捐稽構成要件事實，盡其應盡之舉證責任，但另一方面又認前開「債權不能收取或行使」之舉證責任在上訴人之一方（原判決書第12頁），但債權不計入遺產總額中，會使稅基縮小，稅額亦為減少，難謂非屬「課徵稅捐稽構成要件事實」之一部。則原判決上述二種論述，前後亦有不相一致之處。

(B). 前開待證事實之實證特徵與對應之規範需求：

a. 在確定本案待證事實內容及其舉證責任客觀配置後，接下來即應回頭觀察該待證事實之實證特徵，以及在該實證特徵基礎下，就其證明過程而言，有何對應之規範需求。

b. 實則所謂「金錢債權不能收取或行使」之待證事實，大體上可以分為二種。一種是「歷史事實」，即遺贈稅法施行細則第9條之1第1款及第2款所定之情形（爰將該2款之具體規定內容臚列如下），其實證特徵在於債權不能收取及行使之結果已成為歷史事實，不會再有變化。此等待證事實之證明，就與一般情形相同，沒有特別之規範需求。

(a). 債務人經依破產法和解、破產、依消費者債務清理條例更生、清算或依公司法聲請重整，致債權全部或一部不能取償，經取具和解契約或法院裁定書。

01 (b).被繼承人或繼承人與債務人於法院成立訴訟上和
02 解或調解，致債權全部或一部不能收取，經取具
03 法院和解或調解筆錄，且無本法第5條第1款規定
04 之情事，經稽徵機關查明屬實。

05 c.但是前開「金錢債權不能收取或行使」之待證事實
06 內容，也可能是一種「指向未來之預測」，沒有絕
07 對之真偽，只有蓋然性高低之評估而已。例如本案
08 上訴人所主張之情形（債務人潛逃國外，國內財產
09 調查困難，以致預估自己完全無受償可能）。此等
10 情形即屬遺贈稅法施行細則第9條之1第3款所定「
11 其他原因致債權或其他請求權之一部或全部不能收
12 取或行使，經取具證明文件，並經稽徵機關查明屬
13 實」之類型。此等類型之待證事實，類似於所得稅
14 法制中之「呆帳認列」，有以下之對應規範需求：

15 (a).因為此等事實涉及對未來之預測，對負舉證責任
16 之一方而言，證明負擔過重。因此為了使負舉證
17 責任之一方證明責任不致過重，首先在程序法上
18 必須有過渡性之規範安排，以人為方式克服待證
19 事實之不確定性。

20 (b).其次必須將「不確定」待證事實，透過實證法之
21 規定予以「固著化」，建立起「預測蓋然性」之
22 具體指標，使負舉證責任之一方，得以降低證明
23 強度。在所得稅法制中，營利事業所得稅查核準
24 則第94條第5款至第8款有關「呆帳損失認列」規
25 定，即有此等規範功能。而我國現行遺贈稅法制
26 ，對此事項並無對應之規範安排。

27 (C).有關審究前開待證事實是否存在之判斷基準時點應如
28 何決定：

29 a.不論前開待證事實之實證屬性為「歷史事實」或「
30 預測事實」，都要決定其認定基準時點。而此項基
31 準時點，依現行司法及稽徵實務見解，向來引用遺

贈稅法第10條第1項前段規定，以被繼承人死亡時點之狀態為準。而被上訴人答辯意旨所引用之本院100年度判字第1602號判決及本院101年度判字第1044號判決等判決先例亦同採取此等法律見解。此等先例之法律見解自應予尊重。故在本案中，決定「債權有無不能收取或行使」情形，其判斷基準時點應為「103年1月5日本案被繼承人亡故之日」。

- b. 不過當被繼承人亡故而有遺產稅債務之發生，對繼承人而言，既有諸多後事待理，遺產稅之計算又耗費時日。等到核定程序完成，進入徵收程序而需實際繳納遺產稅款時，距離被繼承人死亡日已有一段時日之經過，其間會發生影響已定遺產稅負之各種事故（例如所繼承債權，在處理喪事未及追償之期間內，債務人喪失償債能力；或者繼承之財產因天災而滅失等事故）。此時若要求繳納已確定之遺產稅額，情理上難謂妥適，需有對應之規範需求。
- c. 而依我國現行遺產稅法制，乃是依個別情形為考量，並無通案之規範安排。而前揭遺贈稅法施行細則第9條之1第2款所定「繼承人與債務人於法院成立訴訟上和解或調解」之情形，即是將「債權有無不能收取或行使」之判斷基準時點，「例外」延至被繼承人死亡後（不然不可能由繼承人出面與債務人達成和解或調解）。但此等「例外」延後判斷基準時點之特別規定，依現行司法及稽徵實務見解，並不擴及同條第1款（歷史事實）及第3款（預測事實）之情形。故被上訴人方在上訴答辯狀中，特別指明「『發現』與『發生』不同，財政部92年函所稱『……被繼承人所遺債權，如經查符合民法施行細則第9條之1規定者，就該不能收取部分，即可不計入遺產總額，於抵繳時始發現者亦同。』，並未改變『以被繼承人死亡時點為判斷基準時點』之法律

見解」，並再次引用本院100年度判字第1602號判決及本院101年度判字第1044號判決之判決先例亦同採取此等法律見解。強調本案上訴爭點待證事實之判斷基準時點並未延後，仍以「103年1月5日本案被繼承人亡故日」為準。

(2).經由前述上訴爭點之解析，其所客觀呈現之我國現行法制規範狀態，若與外國立法例即德國租稅通則相關對應規定為比對，即會發現我國現行法制尚無法滿足本案上訴爭點之諸多規範需求。爰說明如下：

(A).以下引述德國租稅通則之相關規定，均來自陳敏教授譯著之「德國租稅通則」一書（103年8月司法院出版），以下敘明各該條文之規範功能及作用。

(B).其中針對「被繼承人死亡日，繼承債權能否收取或行使，有不確定性，無法全然確定，而具備預測未來蓋然性事實」之情形，德國租稅通則第165條定有「暫時之租稅核定」制度，其規範功能如下：

a.當租稅成立要件之一部（而非全部），是否發生有不明之情形者（例如本案中之債權是否能收取或行使，在核定遺產稅時，尚無法確定者），稅捐機關雖應就整個稅捐債權作成核課處分，但可單獨「保留」該「要件事實不明」部分之處分存續力。而於該要件事實不明之部分，「事後」因為法律訴訟或強制執行結果，不明情況已被排除，再依已確定之事實，廢棄或變更原暫時核定，重新另為「終局核定」（稅捐債務人不可主張信賴保護）。

b.此等暫時核定與德國租稅通則第164條所定「保留事後審查之租稅核定」之區別則係：

(a).前者是全部要件事實之「一部」保留，後者（保留事後審查之租稅核定）則是針對案情複雜特殊案件要件事實之「全部」保留。

(b).再者「一部」保留之暫時核定，就所保留之「不

明」事實，其終局核定之作成，可不受法定核課期間之限制。德國租稅通則第171條第8項復明定，於不明排除，且為稅捐機關知有此情形後，未屆滿1年前，核定期間不完成（我國法制無核課期間不完成之規定）。而「全部」保留之「保留事後審查租稅核定」，則仍受法定核課期間之限制。

c. 前述「一部保留之暫時核定」制度，即可針對前述之預測性事實，透過程序法上之過渡性規範，使待證事實之不確定性，得因時間經過而予以排除。兼顧到徵、納雙方之權益。我國法制無此等設計，才會迫使徵、納雙方都必須在資訊不完整之情況下作出決定，並進行無謂之行政爭訟。

(C). 又針對「遺產稅債務成立後，稅款繳納前之期間內，因為特別事件之發生，使遺產稅納稅義務人實際上沒有獲得遺產之經濟利益，卻要負擔遺產稅款債務」之不合理現象，德國租稅通則中有更通案化之合理規定，並依其程序類別（核定程序、徵收程序與強制執行程序），分別規定在以下3組法規範中。該等規定之規範意旨，簡言之，即是「已依法成立之稅捐債務，若從個案事實為考量，稅捐之核課顯然過苛，足以造成不公平之結果。稅捐機關可以不依稅捐實體法之通案規定，而為個案式之允當處理。且在稅款未獲取前之各個階段均可為之」。

a. 在核定程序中之規定為德國租稅通則第163條所定之「基於允當理由之偏離租稅核定」規定。

b. 在徵收程序中之規定為德國租稅通則第227條所定「免除」規定。

c. 在強制執行程序中之規定為德國租稅通則第258條所定之「強制執行之暫時停止及限制」規定（包括廢棄強制執行措施）。

01 (3).德國租稅通則相關規定對本案上訴爭點「法律適用」之
02 啟示：

03 (A).固然外國立法例僅是解釋本國實證法過程中的對比參
04 考資料，而不受其規定內容之拘束。但就本案之上訴
05 爭點而言，透過與上述德國租稅通則相關立法例之比
06 較，即會發現我國現行法制規定，並沒有滿足「公平
07 允當課稅」所需具備之諸多規定。例如：

08 a.針對遺產債權之收取及行使可能性，只有針對「歷
09 史事實」為較詳細之規定，卻沒有針對更具規範需
10 求之「預測事實」，建立起「得以有效判斷清償可
11 能性」之具體預測指標規範（例如所得稅法制中之
12 呆帳認列規範）。

13 b.有關清償可能性之判斷基準時點，在歷史事實部分
14 容許延後（遺贈稅法施行細則第9條之1第2款），
15 卻對「因為清償可能性自始不確定，更有延後判準
16 時點需求」之預測事實，反而嚴格限制其判斷時點
17 （被繼承人死亡時），而不准延展。實有輕重失衡
18 之嫌。

19 c.另外也因為沒有前述「暫時性核定」與「授權依個
20 案事實調整不合理稅捐」之相關工具規範，常會造
21 成「遺產稅納稅者未享受遺產之經濟利益，卻要承
22 擔遺產稅債務」之不合理結果。

23 (B).而在我國現行法制下，針對本案上訴爭點之法律適用
24 ，其所形成之上述不合理狀態，自應透過法律解釋之
25 方式進行調整。特別是在納保法於106年12月28日實
26 施後，更應依納保法之相關規定，使法律適用結果更
27 趨合理性。則在以下之既有法制架構前提下，至少應
28 參酌納保法第7條第4項（即「前項租稅規避及第2項
29 課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事
30 實有舉證之責任」）及同法第11條第1項規定（即「
31 稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調

查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之」)。要求稅捐機關就「債權能否收取或行使」之「預測事實」(為遺贈稅法施行細則第9條之1第3款規定所涵蓋)善盡其職權調查義務。必須稅捐機關確已盡到該等職權調查義務，而事證仍屬真偽不明者，方能考量依舉證責任之客觀配置，由上訴人承當事證不明之不利益。

a.不考量德國相關立法例之制度設計(指暫時核定、偏離核定、徵收免除、強制執行措施之暫時停止、限制與廢棄處分等)。

b.維持現行法制判斷基準時，接受財政部92年函中「發現」之文字，不能解為「發生」之法律見解。

(C).至於在個案中，針對「預測性事實」，稅捐機關是否已盡到其應盡之職權調查義務，則要依個案事實之實證特徵決定。

B.將前述法理適用於本文中，本院基於以下之理由，認為被上訴人(即稅捐機關)對前述「債權不能收取及行使」之待證事實，尚未盡其應盡之職權調查義務。故本案事實尚有待調查之處，應發回原審法院更為事實調查，再為適法判決：

(1).首先重複前述法律觀點，當待證事實為「預測性事實」時，「證明其事」即非固定歷史事實之真偽證明，而只是蓋然性高低之預測。而在本文中，當林榮發已潛逃國外，其即不會主動向上訴人為清償，此時上訴人要證明「前開204,400,000元金錢債權無法受償」之待證事實，實質上即屬「預測該債權受償蓋然性甚低」之機率評估。此等機率評估，若缺乏「預測指標」及「指標權重」，根本無從進行。

(2).對被上訴人而言，提出預測指標及預測權重而為評量之最適方式，大體上應依循以下之步驟為之：

01 (A).先總體評估「本案被繼承人於103年1月5日死亡時點
02 有資料或路徑可查之林榮發全部財產種類、數量及
03 合計價格（只要有可行之估價手段，當然是越接近市
04 價越好，但必須受到技術之限制）」。並區分為有債
05 權擔保設定之財產合計價格與無債權擔保設定之財產
06 合計價格。

07 (B).再從前開財產資料出發，按財產中設有擔保物權之權
08 利人資料，發動職權調查程序，查明所有設有擔保物
09 權之林榮發已知債務總金額，與其擔保財產之估價總
10 金額相較，以債務總金額減除擔保財產總金額，視其
11 餘額為正數或負數，而為下一步之處理，以決定林榮
12 發清償前開擔保債務後之財產餘額。

13 a.金額為正數者，列為林榮發「無物權擔保未償債務
14 」之一部。

15 b.金額為負數者，該金額絕對值加入林榮發「無設定
16 債權擔保負擔」之財產合計價格中。

17 (C).開始調查林榮發無物權擔保未償債務總額，此時被上
18 訴人可以要求上訴人履行「協力義務」，提出「其已
19 知之普通債權筆數、金額（自然包括本案之204,400,
20 000元債權在內）」。然後比較「無設定債權擔保負
21 擔之財產合計數」與「無物權擔保未償債務之合計數
22 」。如果前者小於後者，即依比例認定各筆「無物權
23 擔保未償債務」之得受償金額，剩餘金額即是「預估
24 不能收取或行使之債權」最佳參考指標。

25 (D).在上述職權調查過程中，若有徵納雙方均未知之「林
26 榮發普通債務」，此等事證不明之不利益即應由上訴
27 人承當。

28 (3).而被上訴人以上所述之「職權調查評估作業」，並不適
29 宜以「命令上訴人向民事法院實際訴請全額給付債款，
30 並在取得強制執行名義後，實施強制執行，並取得債權
31 憑證」方式取代。更不可在「沒有『查獲』或『高度懷

疑』繼承人與債務人存在「面下交易」之情況下，即以「繼承人可訴請給付而未訴請給付」為由，輕率推出「該債權客觀上並無不能收取及行使之情形，只是繼承人怠於行使債權而已」之論斷。此等論斷不妥之理由，除了上訴意旨所訴「債務人無財產可供執行，聲請強制執行僅徒然耗費無謂成本」等理由外。事實上即使債務人尚留有財產可供強制執行，但若其有多筆債權未清償，實施強制執行之結果，亦只會造成其他債權人參與分配之「搭便車」行為，一樣會造成無謂成本之支出。此時要求繼承人為追償及民事執行活動，不符合比例原則中之「必要性」與「相當性」等二子原則要求。

(4). 在本案中，被上訴人不僅沒有依前述方式建立有效評估事務全貌之預測指標及預測權重，沒有查明以下事項。甚至單就林榮發如附表編號9所示之名佳利公司股票，能否據為清償前開204,400,000元之責任財產一節，亦未合法調查。爰說明如下：

(A). 沒有依職權查估之事項有：

- a. 103年1月5日之基準時點，林榮發有擔保債權之合計金額預估值。
- b. 同時點林榮發設有債權擔保負擔財產之合計金額預估值。
- c. 無擔保債權（含原有擔保但擔保財產金額不足，致未全額受償之剩餘未受償債權）與無擔保負擔財產之合計金額預估值。
- d. 多筆無擔保債權之每一元，得自無擔保財產取償之金額比例。

(B). 「如附表所示股票，於103年1月5日之判斷基準日，是否能據為清償前開204,400,000元金錢債權之責任財產」一節。依以下之上訴理由所示，足以確認被上訴人對此事實，未依職權進行調查，有違職權調查義務：

01 a.從上訴人所提出之上證12號至上證14號之書證足認
02 ,上訴人所指「林榮發所有、如附表編號9所示之
03 名佳利公司股票,從判斷基準日之8,148,652股,
04 至107年間已減少6,137,000股,僅剩2,011,652股
05 ,且剩餘之2,011,652股權中,尚有1,961,000股設
06 定質權」等情為真。

07 b.對此被上訴人雖引用財政部92年函謂「判斷基準日
08 後之股權減少不影響本案之事實認定」云云。

09 c.但從前述「股權『事後』減少」之客觀事實觀之,
10 難道不足以形成「在林榮發潛逃國外之情況下,該
11 等『事後』減少股權之原因,可能與其債務之被動
12 受償有關。甚至所減少股權早已設定擔保負擔」之
13 懷疑嗎?又「前開名佳利公司1,961,000股權之質
14 權設定」,其設定時間、設定原因也都會影響到「
15 該等股權於本案判斷基準時點,能否有效據為前開
16 204,400,000元金錢債權責任財產」之判斷。何況
17 如前所述,該責任財產是否可以全部用於清償上訴
18 人前開204,400,000元之金錢債權,亦有疑義。

19 (5).是以本案被上訴人對上訴爭點之待證事實顯然沒有盡其
20 應盡之職權調查義務,事證尚有不明,自有發回更審之
21 必要,在此針對發回後重新調查事實之部分,本院尚有
22 以下數點意見,請被上訴人特別加以考量:

23 (A).請被上訴人務必要慎重思考,前述德國租稅通則之相
24 關規定,是如何處理類似本案之爭議。該等處理結果
25 ,是否更顧及了徵、納雙方之利益?即使依循現行法
26 制,無法直接引用前述德國租稅通則之規定,但法院
27 及稅捐機關在適用稅法規定過程中,是否仍應努力使
28 「公平量能課稅」規範意旨,能在現行法制規範文義
29 所及範圍內,為最大限度之實踐。

30 (B).請被上訴人思考遺贈稅法施行細則第9條之1之規定內
31 容,其「判斷基準時」規定是否存在「前後不一致」

之情形（指該條第2款規定與第1、3款規定之差異）
。又其規定「債權無法收取或行使」之類型是否太少
，以致未顧及「事實預測」之類型。而「事實預測」
類型是否有必要將其評量基準予以明文化。

(C).再者有關「債權不能收取或行使之事實預測」，其評
估標準之建立，必須有「整體、宏觀而可在不同個案
中重複操作」之模型為據。不然徵、納雙方在爭議過
程中，即會因為沒有共通之判斷模型，而流於各說各
話之失焦現象。

3.總結以上所述，本案稅基量化過程中有關「遺產總額」認定
。原判決認事用法尚有未妥，並進而影響待證事實之取捨，
上訴人因此指摘原判決違法，其上訴自屬有據，原判決應予
廢棄，且因客觀事實尚有不明，全案仍有發回原審法院，重
為事實調查，另為適法判決之必要。

八、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項
、第260條第1項，判決如主文。

中 華 民 國 108 年 4 月 3 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 劉 介 中

法官 林 文 舟

法官 林 樹 埔

法官 帥 嘉 寶

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 108 年 4 月 3 日

書記官 徐 子 嵐