# 臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@106年度訴字第

108年8月1日辯論終結

原　　告　王奇楨

　　王林金蓮

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

訴訟代理人　陳怡云

上列當事人間贈與稅事件，原告不服財政部中華民國106年7月5日台財法字第10613912810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：

一、被告之代表人於原告起訴後，由蔡碧珍變更為宋秀玲，並經變更後之代表人聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、原告王林金蓮經合法通知，無正當理由而未於言詞辯論期日到場，核無行政訴訟法第218條準用民事訴訟法第386條所列各款情形，爰依到場被告之聲請，由其一造辯論而為判決。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

緣原告王奇楨之父王田（民國98年6月1日歿）所有坐落臺中市○○區○○○○縣○○鄉○○○段○○○○○號土地，於92年間遭臺灣臺中地方法院（下稱臺中地院）強制執行拍賣，由原告王林金蓮（即原告王奇楨之配偶）以新臺幣（下同）4

,100萬元拍得，被告查得原告王林金蓮參加拍賣之資金4,100萬元，其來源為自有資金及王田於92年6月間存入原告王林金蓮銀行帳戶之1,250萬元，另原告王林金蓮標購土地後，償還嘉義市農會貸款時，其中100萬元係由王田銀行帳戶提領輾轉存入嘉義市農會，而原告王奇楨則以無借貸事實之最高限額抵押權及王田之本票2紙參與前述土地拍賣款分配，獲償拍賣剩餘款1,008萬6,742元，乃認王田涉有漏報贈與稅情事，經審理違章成立，核定王田92年度本次贈與總額2,358萬6,742元（12,500,000元+1,000,000元+ 10,086,742元），加計前次核定贈與96萬6,000元，核定92年度贈與總額2,455萬2,742元，淨額2,355萬2,742元，應納贈與稅額604萬2,932元。其後，被告本諸職權更正92年度本次贈與總額1,451萬6,259元【無償為原告王林金蓮購置財產3,429,517元（公告土地現值11,248,816元x出資額比率 12,500,000元÷ 41,000,000元）＋無償為原告王林金蓮承擔債務1,000,000元＋原告王奇楨以無借貸事實之最高限額抵押權及王田之本票2紙取得拍賣分配款10,086,742元】，加計前次核定贈與96萬6,000元，核定92年度贈與總額1,548萬2,259元，淨額1,448萬2,259元，補徵稅額295萬8,968元（此部分經王奇楨承受復查，經被告以105年11月28日中區國稅法二字第1050014341號重核復查決定確定在案）。嗣因上開稅款逾期未繳納，且經查王田已無財產可供執行，被告乃改以受贈人王奇楨及王林金蓮為納稅義務人，依其受贈比例分別發單補徵205萬6,063元及90萬2,905元，原告不服，申請復查，未獲變更，續提起訴願，惟於訴願期間，被告扣除王田之退稅抵繳金額1萬439元及經執行徵起金額193萬3,442元，乃將未徵起稅額更正為101萬5,087元（應納稅額2,958,968元－退稅

抵繳及經執行徵起金額1,943,881元），再依受贈比例分別將原核定原告王奇楨、王林金蓮贈與稅額更正分別為70萬5,342元及30萬9,745元，惟經財政部104年9月2日台財訴字第10413943210號訴願決定，將原處分（復查決定）撤銷，囑由被告另為處分。嗣被告以105年12月28日中區國稅法二字第1050015791號重核復查決定（下稱原處分），維持更正後之核定，原告不服，提起訴願，遭財政部決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.被繼承人王田92年度贈與稅，經被告核定贈與總額1,548萬2,259元，贈與淨額1,448萬2,259元，補徵稅額295萬8,968元，業經行政救濟而告確定在案，此部分原告並不爭執。贈與人王田就系爭贈與稅逾繳納期限尚未繳納應納稅額半數，經被告所屬豐原分局移送強制執行後，查得王田死亡時雖遺有臺中市○○區○○段0000-0000、0000-00000000000000000000000000號等4筆土地（公告現值計4,293,000元，下稱系爭土地），然王田於91年3月27日設定最高限額抵押權予原告王奇楨，被告認為系爭土地無拍賣實益，乃依遺產及贈與稅法第7條第1項第2款及第2項規定，減除王田退稅抵繳金額及經執行徵起金額後，就未徵起稅額101萬5,087元以受贈人即原告王奇楨、王林金蓮為納稅義務人，依受贈比例分別發單補徵贈與稅額70萬5,342元及30萬9,745元。贈與人王田與原告王奇楨是父子關係，因需要原告王奇楨金錢上之扶養資助，故將系爭土地設定最高限額抵押權。被告將上開贈與稅改以原告為納稅義務人時，原告提起異議並提供系爭土地資料，協商時被告並未告知原告可以塗銷抵押權方式圓滿解決

。

2.嗣經法務部行政執行署臺中分署（下稱行政執行署臺中分署）、被告與原告協商，原告已於106年8月1日塗銷系爭土地之最高限額抵押權，目前進行查封拍賣程序，依行政執行署臺中分署之通知，系爭土地已完成鑑價，鑑估價值為367萬6,000元，其價值已超過贈與稅未徵起稅額101萬5,087元，則贈與人王田名下土地財產確實超過未徵起稅額，足見被告依遺產及贈與稅法第7條第1項第2款及第2項改課受贈人原告為納稅義務人，為無理由等語。

㈡聲明：撤銷訴願決定及原處分（即重核復查決定）。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.原告王奇楨之父王田所有臺中市○○區○○段○○○○○號土地，於92年6月10日遭臺中地院強制執行拍賣，由原告王林金蓮以4,100萬元拍得。經被告查得原告王林金蓮參加拍賣之資金4,100萬元，其來源為自有資金及王田於92年6月間存入原告王林金蓮銀行帳戶之1,250萬元，另原告王林金蓮標購土地後，償還嘉義市農會貸款時，其中100萬元係由王田銀行帳戶提領輾轉存入嘉義市農會，原告王奇楨另以無借貸事實之最高限額抵押權及王田之本票2紙參與分配前揭土地拍賣款，獲償拍賣剩餘款1,008萬6,742元，王田涉有漏報贈與稅情事，乃通報被告所屬豐原分局核定王田92年度本次贈與總額2,358萬6,742元（12,500,000元+1,000,000元+10,086,742元），加計當年度前次贈與總額96萬6,000元，核定92年度贈與總額2,455萬2,742元，贈與淨額2,355萬2,742元，應納贈與稅額604萬2,932元；嗣被告本諸職權更正92年度本次贈與總額1,451萬6,259元【無償為原告王林金蓮購置財產3,

429,517元（公告土地現值11,248,816元x出資額比率 12,500,000元÷ 41,000,000元）＋無償為原告王林金蓮承擔債務1,000,000元＋原告王奇楨以無借貸事實之最高限額抵押權及王田之本票2紙取得拍賣分配款10,086,742元】，併計當年度前次贈與金額96萬6,000元，核定92年度贈與總額1,548萬2,259元，贈與淨額1,448萬2,259元，補徵應納稅額295萬8,968元。嗣上開稅款逾繳納期限（97年4月25日）尚未繳納，且王田在中華民國境內無財產可供執行，被告乃依遺產及贈與稅法第7條第1項第2款及第2項規定，改以受贈人王奇楨及王林金蓮為納稅義務人，依其受贈比例分別補徵應納稅額205萬6,063元（王奇楨部分）及90萬2,905元（王林金蓮部分）。原告不服，提示臺灣臺中地方檢察署90年度偵字第13197號卷90年8月13日及同年月24日、90年度偵續字第246號卷90年12月18日及91年1月17日、臺中地院91年度易字第1437號卷91年7月30日對王田之訊問筆錄、臺灣臺北地方法院95年度重訴字第1132號民事判決書、臺灣高等法院96年度重上字第449號民事判決書、臺中地院97年度裁全聲字第610號裁定書、原告王林金蓮之支票、臺中地院民事執行處通知書、臺中民權路郵局第2121號存證信函及回執、臺中地院97年度票字第195號民事裁定書及97年度司票字第1009號民事裁定書等影本，主張：㈠原告王奇楨與王田間金錢往來並非贈與，而是借貸關係，經臺灣臺北地方法院95年度重訴字第1132號民事判決證實該等款項係王田交付匯還給原告王奇楨，有王奇楨於該案審理中所提之匯款單據、支票、票據代收摺足證。又王田曾於89年11月間將其所有坐落臺中市○○區○○段○○○○○○○號等10筆土地設定1億5,000萬元之抵押權予原告王奇楨之事，被訴偽造文書罪行，經臺灣高等法院92年3

月25日以92年度上易字第223號判處罪刑確定，王田於該案審理中，亦自承曾向原告王奇楨拿取金錢，王田之妻王蕭禿亦於該案證述其事，因王田未能證明積欠原告王奇楨款項達1億5,000萬元，而設定該金額之抵押權，經認犯有刑法第214條使公務員登載不實之事項於職務上所掌之公文書罪，但由該案判決可知王田確實與原告王奇楨有金錢往來，並尚積欠原告王奇楨約5,000萬元，足證其主張堪予採信。㈡依臺中地院94年度裁全丑字第3905號裁定，原告王奇楨雖應給付王田47萬9,049元，惟原告王奇楨亦持有王田簽發之本票8紙，合計1,850萬元，分別經臺中地院97年度票字第195號及97年度司票字第1009號裁定准予強制執行，經原告王奇楨主張依民法第335條第1項規定互負債務範圍內抵銷後，原告王奇楨對王田仍有1,802萬951元之債權，顯見無系爭贈與情事。㈢王田為原告王林金蓮清償嘉義市農會貸款固然屬實，惟原告王林金蓮已於94年6月30日償還本金及利息，有支票正反面影本可證等，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部104年9月2日台財訴字第10413943210號訴願決定以，被告認原告王奇楨係持無借貸事實之最高限額抵押權及王田之本票2紙參與土地拍賣款分配，所獲償拍賣剩餘款1,008萬6,742元，乃王田對原告王奇楨之贈與，惟王田於97年9月2日經法院宣告為受監護人前，於94年9月起即診斷患有血管性失智，則被告採據之王田94年12月15日談話紀錄及96年5月1日聲明書，其證明力即有可疑；另依臺中地院103年度重訴字第155號民事判決理由貳、四、㈥……則王田生前與原告王奇楨間是否存在債權債務關係，及系爭設定最高限額抵押權1億5,000萬元是否為無借貸事實，顯有斟酌餘地為由，將原處分（復查決定）撤銷，囑由被告另為適法之處分。

2.嗣被告依上開訴願決定撤銷意旨，以105年12月28日中區國稅法二字第1050015791號重核復查決定以：㈠原告王林金蓮拍得土地之資金4,100萬元，其中1,250萬元係由王田資助，及原告王林金蓮拍得土地後，向嘉義市農會償還先前所貸款項時，其中100萬元係由王田帳戶轉匯入嘉義市農會，乃認王田對原告王林金蓮涉有漏報贈與金額342萬9,517元及100萬元部分：1.王田所有之土地於92年6月10日遭臺中地院強制執行拍賣，由原告王林金蓮以4,100萬元拍得，經查其資金來源，其中1,250萬元係王田於92年6月11日匯款800萬元至原告王林金蓮華南商業銀行帳戶，同年6月12日、13日分別存入支票250萬元、200萬元至原告王林金蓮陽信商業銀行帳戶（合計1,250萬元），並由原告王林金蓮於92年6月17日提領連同其他自有資金向臺中地院繳納標購該土地，有王田92年6月11日大雅鄉農會取款憑條、匯款委託書、王麗娟95年3月16日於被告製作之談話紀錄、華南商業銀行瑞祥分行94年12月16日（94）華瑞存字第94317號函、王林金蓮華南商業銀行存款往來明細表、陽信商業銀行客戶帳卡歷史資料表、92年6月12日存款送款單及支票影本等資料附卷可稽，是以，王田以其自有資金1,250萬元無償為原告王林金蓮購置上開土地，涉有遺產及贈與稅法第5條第3款規定之贈與情事。又原告王林金蓮為支付上開土地標購款，先向嘉義市農會借款1,200萬元，嗣於92年10月16日償還之資金來源中100萬元係同年9月5日自王田大雅鄉農會提領輾轉存入嘉義市農會，有大雅鄉農會取款憑條、匯款委託書、陽信商業銀行嘉義分行客戶帳卡歷史資料表及96年10月3日陽信嘉義字第960135號函附卷可稽，則王田以其自有資金100萬元無償為原告王林金蓮承擔債務，涉有遺產及贈與稅法第5條第1款規定之

贈與情事。2.原告王奇楨主張上開1,250萬元係王田償還先前借款，其中450萬元係其妹婿馬卡來（王麗娟之配偶）清償原告王奇楨之款項，並提示借據供核。惟查上開王田所匯資金經王麗娟表示係源自其償還先前向王田借款之款項，原告王奇楨並未提示足資證明原告王林金蓮對王田有債權存在之具體事證，且馬卡來提示之借據僅足證原告王奇楨與馬卡來間有債權債務關係，亦不足核認上開款項係馬卡來償還原告王奇楨之借款，原告主張核不足採。3.原告王奇楨主張王田以其自有資金無償為原告王林金蓮承擔債務100萬元部分，乃王田與原告王林金蓮間之借貸關係，原告王林金蓮已於94年6月30日開立票面金額104萬7,000元清償本金及利息云云。經查原告王林金蓮於92年10月16日償還上開嘉義市農會貸款時，其中100萬元係於同年9月5日自王田大雅鄉農會提領輾轉存入嘉義市農會，有大雅鄉農會取款憑條、匯款委託書、陽信商業銀行嘉義分行客戶帳卡歷史資料表及96年10月3日陽信嘉義字第960135號函附卷可稽，原告王奇楨雖主張已於94年6月30日償還本金及利息，惟係於被告93年10月8日接獲檢舉，於93年10月20日分案派查後所為，自難採據。4.綜上，原核定上開2個贈與行為之贈與金額分別為342萬9,517元【無償為原告王林金蓮購置財產以公告土地現值11,248,816元x出資額比率（12,500,000元÷41,000,000元）】及100萬元（無償為原告王林金蓮承擔債務100萬元），經查並無不合。㈡原告王奇楨持無借貸事實之最高限額抵押權及王田之本票2紙參與土地拍賣款分配，獲償拍賣所得剩餘款1,008萬6,742元，認王田對原告王奇楨涉有漏報贈與金額1,008萬6,742元部分：1.查原告王奇楨所持最高限額抵押權原為普通抵押權之設定，因案外人王榮賢曾於臺灣臺中地方檢察

署對原告王奇楨提出使公務員登載不實之偽造文書告訴，檢察官原以90年度偵字第13197號對原告王奇楨處分不起訴，臺灣高等法院臺中分院檢察署檢察長發回續查後，檢察官自動檢舉王田涉嫌犯罪，而將原告王奇楨、王田併案提起公訴，王田及原告王奇楨乃於偵查中之91年3月27日向地政事務所辦理變更登記，將該抵押權由普通抵押權變更為最高限額抵押權。2.本件所爭執原告王奇楨所持參與分配之最高限額抵押權及2張本票金額合計1,100萬元有無借貸事實存在，查核論述如下：⑴查原告王奇楨95年5月9日於被告製作之談話紀錄說明，土地經以4,100萬元標購，償還大雅鄉農會貸款本金及利息、執行費、土地增值稅等相關費用後，尚有餘款1,008萬6,742元，故王田主動開立本票2紙，金額500萬元及600萬元交由原告王奇楨提示於法院參與分配，取得分配款1,008萬6,742元。是以，系爭2紙本票金額500萬元及600萬元（合計1,100萬元），係王田為取回土地拍賣所餘分配款而開立，非雙方因借貸事實所為。⑵原告王奇楨與王田設定最高限額抵押權，有無借貸事實乙節，經查臺灣高等法院臺中分院104年度重上字第142號民事判決（業經最高法院105年6月30日105年台上字1080號判決確定）理由：A.伍、二、㈡略以：「系爭抵押權設定之89年間，王田與王榮賢父子關係緊張，甚至對簿公堂。王田主張王榮賢違約，於87年6月4日終止將1451地號土地出租於王榮賢之租地建屋契約，而於原審法院起訴請求拆除王榮賢、黃嬉娘夫妻所營馬崗加油站股份有限公司之地上物……王田敗訴後，該事件訟爭之1451地號土地於92年6月10日由被上訴人（即王奇楨）之配偶王林金蓮於原審法院執行處拍定，拍定價格4,100萬元……執行程序中並由被上訴人受分配10,086,742元……兩造不爭執

王林金蓮拍定1451地號土地所繳之部分價金來自王田，王田將資金提供王林金蓮繳納拍定1451地號土地之價金……普通抵押權案偵審之過程中，王田除於91年10月22日，將其名下○○○區○○段……等4筆土地贈與移轉被上訴人外……毫不掩飾設定系爭抵押權時對王榮賢之嫌惡，與對被上訴人之偏愛……則王田基於其對於王榮賢、被上訴人之愛憎，欲將名下之財產利益提早歸於被上訴人、避免贈與稅負擔之動機，而故為借款之證述，即非不可能。」是以，王田以系爭無借貸事實而為抵押權之設定，其動機已如前述，是於其自主意識下，應無於生前塗銷該抵押權，而違背其欲移轉財產與原告王奇楨之原意之期待可能性，故王田生前未塗銷該抵押權之事實，並不足以認定其與原告王奇楨間存在有債權債務關係。B.伍、二、㈢、㈤略以：「抵押權之設定須考慮設定之必要性與擔保之確實性，事涉擔保債權金額與擔保品之價值之衡量評估，衡之事理，提供擔保之義務人與抵押權人對於抵押權所擔保之債權，自應知之甚明，再系爭抵押權於89年12月4日設定，王榮賢旋於4個月後之90年4月10日對被上訴人提出刑事告訴……由檢察官進行犯罪偵查，王田與被上訴人並即接受檢警之偵訊，對於甫發生不久之借款交付，王田與被上訴人自應記憶猶新，所為供述如係真實，不應有重大之歧異。惟……據王田於同年7月18日應司法警察詢問時，就其與被上訴人之金錢往來情形證稱：『王奇楨事後有給我2,000萬元，其餘1億元王奇楨未給付給我，另之前我有蓋房子缺錢，王奇楨有給我3,000萬元』反觀被上訴人90年8月24日偵訊時供稱：『20年前我父親有向我拿1,000萬元去蓋房子，我每月又有給他生活費，在今年4月我又匯款400萬元給我父親，至於1億5,000萬元，那是我父親的認定』云云…

…再細觀普通抵押權案卷，王田原於90年7月18日警詢時稱：前因蓋房子缺錢，被上訴人曾給付3,000萬元……惟於5個月後之90年12月18日接受檢察官訊問時，王田又改稱：『20年前蓋房子時，他（指被上訴人）有拿二千多萬給我』、『沒有這麼多，大約只有五千萬元』云云……足見王田信口於5,000萬元之範圍內杜撰其與被上訴人間之借貸與借貸之金額。」「又依王田普通抵押權案警詢時所證，被上訴人在系爭抵押權設定之前已交王田3,000萬元，而系爭抵押權設定（89年12月4日）至王田90年7月18日受警詢短短7月之間，被上訴人另交借款2,000萬元，合計為5,000萬元……惟被上訴人既於系爭抵押權設定後未久即遭王榮賢提出告訴進行刑事訴追，為澄清事實、自我保護，謹慎蒐集發生未久之憑證，於檢警詢問時詳為說明借款之流向，亦應為事理之必然。反觀被上訴人於普通抵押權案90年7月18日接受警詢時供稱：『該設定抵押權（系爭抵押權）情形我不清楚，要問我父親王田才知道，我只知道是我父母親自己去找代書辦理該批土地設定抵押的』、『我不知道（為何要設定系爭抵押權給我），要問我父母親才知道』……90年8月24日偵訊時供稱：『20年前我父親（王田）有向我拿1,000萬元去蓋房子，我每月又有給他生活費，在今年4月我又匯款400萬元給我父親，至於1億5,000萬元，那是我父親的認定』云云……非僅對於89年12月4日至90年7月18日7月間甫交付之2,000萬元鉅款未置一詞，亦未提出相關事證以資佐證，違反事理殊甚；又7月之內交付2,000萬元，平均每月應交之金額已近300萬元，每日平均交付近10萬元，金額非小，當無可能以現金交付，實非『親屬常以現金借貸，並無相關憑證』所得合理解釋，難認王田所證及被上訴人之主張為真。」是系爭抵押權

係於89年12月4日設定，距王田與原告王奇楨於90年7月18日及同年8月24日接受檢警偵訊之時間僅7至8個月餘，時間尚非久遠，且抵押權設定之借款金額亦非微小，卻對於指證渠等間之借貸金額並不相符，前後所證事實又齟齬不合，原告王奇楨於檢警詢問時亦無法詳為說明借款之流向，顯與常情未合，自難核認原告王奇楨與王田間有借貸事實存在。C.伍、二、㈥略以：「被上訴人主張以交付客票、匯款、代繳農會貸款利息、及向他人借票交與王田兌現等方式，於20餘年間借予王田4至5千餘萬元，其中有單據者26,621,191元，並提出臺中市第一信用合作社票據代收摺、匯款單據、大雅鄉農會放款利息對帳單及昇旺食品有限公司支票提示明細表為證。惟如上述，依王田於普通抵押權案警詢所證，其係在90年7月18日之前即向被上訴人借款5,000萬元，並係在系爭抵押權設定之後至90年7月18日之間收受20,000,000元，被上訴人所提出之上開證據，資金之往來紀錄散見於72年9月12日至93年2月間，且發生於系爭抵押權權設定後至王田接受警詢之間者僅為5,544,183元，實與王田於警詢所證不符。再者，上開票據代收摺之戶名為王美玲，而非王田，代收之款項無法即認屬王田收受借款；又票據代收摺所記載之託收時間為72年9月12日至同年10月12日之間……但被上訴人為豐翔行及豐雅呢絨公司之負責人，因該公司累受倒債，財務運轉陷於困難……於74年5月29日經臺灣臺北地方法院第一審判決……則在72年9月12日至同年10月12日之間，被上訴人係在自己遭退票、詐欺遭告訴之刑事案件偵審期間，應已自顧不暇，所稱於該期間內存入王美玲帳戶之票據，均屬借予王田之款項，與事理有違，並非可採。至於大雅鄉農會放款利息對帳單……亦無法證明被上訴人將資金交與王田……

被上訴人所提出之票據代收摺、匯款單據、大雅鄉農會放款利息對帳單、昇旺食品有限公司支票提示明細表，並不足以證明王田向被上訴人借款。」則原告王奇楨提示之上開單據，前經臺中地院103年度重訴字第155號判決審認原告王奇楨與王田間借貸款項至少達1,888萬7,356元，惟經臺灣高等法院臺中分院重行審認該等單據並不足以證明其與王田有借貸事實存在。⑶以上所述，系爭2紙本票非因借貸關係而開立，且查無原告王奇楨與王田間有借貸事實存在，而設定系爭抵押權，則原告王奇楨持該抵押權及2紙本票參與分配王田之土地拍賣款所獲1,008萬6,742元，核屬王田之贈與，原核定贈與金額1,008萬6,742元，並無不合。㈢綜上，原核定王田92年度本次贈與總額1,451萬6,259元（3,429,517元+1,000,000元+10,086,742元），並無不合。另被告所屬豐原分局依遺產及贈與稅法第7條第1項第2款及第2項規定，改以受贈人即原告王奇楨及王林金蓮為納稅義務人，依受贈比例分別發單補徵贈與稅額205萬6,063元及90萬2,905元，嗣於訴願期間，經查明扣除王田之退稅抵繳金額1萬439元及經執行徵起金額193萬3,442元，將未徵起稅額更正為101萬5,087元（應納稅額2,958,968元－退稅抵繳及經執行徵起金額1,943,881元），再依受贈比例更正核定受贈人即原告王奇楨及王林金蓮贈與稅額70萬5,342元（1,015,087元x 10,086,742元÷14,516,259元）及30萬9,745元（1,015,087元x 4,429,51 7元÷ 14,516,259元）。是重核復查後維持更正後之核定，原告不服，提起訴願，亦經財政部持相同論見予以駁回。

3.原告雖為上述主張，惟查：

⑴遺產及贈與稅法第7條第1項第2款規定，贈與稅之納稅義務人原則上為贈與人，惟贈與人逾繳納期限尚未繳納，經

查明贈與人在中華民國境內無財產可供執行或有財產但不足清償全部稅款者，稅捐稽徵機關為保全稅捐債權，要非不可以受贈人為納稅義務人發單補徵贈與稅。又依財政部86年7月24日台財稅第000000000號函及93年12月23日台財稅字第09304567810號函釋意旨，遺產及贈與稅法第7條第1項第2款規定「無財產可供執行」之要件及贈與人有財產但不足清償全部稅款者，於逾繳納期限未繳納時，應如何對受贈人課徵，此係就遺產及贈與稅法第7條第1項第2款之細節性、技術性事項加以具體之明確規範。

⑵贈與人王田92年度贈與稅事件，原核定應納贈與稅額295萬8,968元，經被告105年11月28日中區國稅法二字第1050014341號重核復查決定維持原核定，原告未提起訴願（贈與人王田98年6月1日歿，由原告王奇楨聲明承受復查），已確定在案，此亦為原告所不爭。茲贈與人王田就系爭贈與稅逾繳納期限尚未繳納應納稅款半數，經被告所屬豐原分局於99年3月10日移送強制執行後，查得王田之遺產總額雖合計1,001萬5,213元，惟其中臺中市○○區○○段○○○○○號土地、臺中市○○區○○路○○○號房屋、臺中市○○區○○路○○○號左邊房屋（公告現值及評定現值計379萬300元），已分別於96年11月間贈與其長媳王嬉娘及其孫王俊凱；另系爭土地公告現值雖計429萬3,000元，惟於89年11月間經王田設定普通抵押權1億5,000萬元予原告王奇楨，雙方雖於91年3月27日向地政事務所辦理變更登記為最高限額抵押權，然原告王奇楨於王田92年度贈與稅之行政救濟程序中，均執詞其對王田至少存有1,802萬951元之債權，難謂原告王奇楨無得以債權人身分參與分配，是系爭土地尚無拍賣實益，故贈與人王田之遺產客觀上顯不足

以清償贈與人所滯欠之贈與稅295萬8,968元及行政救濟加計利息6萬5,810元，合計302萬4,778元。鑒於該稅款有逾核課期間之虞，為確保稅捐債權之徵起，被告所屬豐原分局乃依遺產及贈與稅法第7條第1項第2款及第2項、同法施行細則第5條規定，就應納稅額按贈與人為納稅義務人時之規定計算之，並由實際受有利益之受贈人即原告王奇楨及王林金蓮為納稅義務人，經減除王田之退稅抵繳金額1萬439元及經執行徵起金額193萬3,442元，爰將未徵起稅額更正為101萬5,087元（應納稅額2,958,968元－退稅抵繳及經執行徵起金額1,943,881元），再依受贈比例核定受贈人即原告王奇楨及王林金蓮贈與稅額70萬5,342元（1,015,087元x 10,086,742元÷ 14,516,259元）及30萬9,745元（1,015,087元x 4,429,517元÷ 14,516,259元），原處分並無不合。

4.至原告主張已至地政事務所塗銷系爭土地之最高限額抵押權，且被告將王田92年度贈與稅改課受贈人時，並未告知原告可以塗銷抵押權之方式圓滿處理乙節，查原告王奇楨所持最高限額抵押權原為普通抵押權之設定（王田於89年11月間將其所有坐落臺中市○○區○○段○○○○○○○號等10筆土地設定1億5,000萬元之抵押權與原告王奇楨，包含系爭土地），王田及原告王奇楨雖於91年3月27日向地政事務所辦理變更登記，將系爭抵押權由普通抵押權變更為最高限額抵押權，然原告王奇楨於王田92年度贈與稅之行政救濟程序中，均執詞其與王田間為債權債務關係，已如前述，且王田與王榮賢父子、王榮賢與原告王奇楨、黃嬉娘與原告王林金蓮妯娌間交惡，就前述設定1億5,000萬元之抵押權爭訟不斷，此由本件行政救濟文書及臺灣高等法院臺中分院104年度重上字第142

字第6140號判決可資佐證，是以，原告王奇楨既於行政救濟程序中執詞其與王田間存有債權債務，被告何能期待其塗銷系爭抵押權，故其現復改稱當時設定最高限額抵押權，係因父子間有金錢扶養資助義務，主張被告就王田92年度贈與稅改課受贈人時，未告知其可塗銷抵押權，前後主張已然矛盾。次查本件係被告因贈與人王田就系爭贈與稅逾繳納期限尚未繳納應納稅款半數，經移送強制執行，查得王田之遺產價值客觀上顯不足以清償其所滯欠之贈與稅及行政救濟加計利息等稅款，已如前述，鑒於該稅款有逾核課期間之虞，為確保稅捐債權之徵起，乃依遺產及贈與稅法第7條第1項第2款及第2項規定，就未徵起稅額依受贈比例改以受贈人即原告王奇楨及王林金蓮為納稅義務人發單補徵，而原告王奇楨主張其已於106年8月1日向地政事務所辦理塗銷系爭土地之最高限額抵押權（登記原因為清償），則係於王田92年度贈與稅已確定，且本件（改課受贈人原告王奇楨及原告王林金蓮）業經財政部106年7月5日台財法字第10613912810號訴願決定駁回後所為之行為，尚不影響本件原處分作成時之事實狀態；又原告所述系爭土地，行政執行署臺中分署雖已完成鑑價程序，鑑估總值合計367萬6,000元，惟該估價金額遠低於系爭土地106年度之公告現值合計數710萬1,000元，且土地使用分區分別為人行步道用地及道路用地，公告拍賣後是否有人應買及最後執行所得分配之金額是否足以清償贈與人滯欠贈與稅款等均屬未知，況執行後該筆稅款如能足額清償，被告亦不會再向受贈人（即原告）補徵，併予陳明。

5.就贈與人王田之系爭土地拍賣情形，以時序表補充答辯如下：

⑴贈與人王田92年度贈與稅事件，原核定應納贈與稅額295

萬8,968元，經被告105年11月28日中區國稅法二字第1050014341號重核復查決定維持原核定，原告未提起訴願（贈與人王田98年6月1日歿，由原告王奇楨聲明承受復查），已確定在案。被告以106年6月1日中區國稅豐原服務字第1060104241號函請行政執行署臺中分署賡續執行。

⑵行政執行署臺中分署於106年6月21日函請被告補正繼承人王奇楨等4人最新戶籍資料及土地建物查詢資料。被告106年7月5日檢送各繼承人戶籍資料及土地建物查詢資料。該署106年8月7日請安立不動產估價師事務所就系爭土地鑑定其價格，並於106年8月23日通知義務人（被繼承人王田之繼承人等）及被告到場陳述意見，未到場即認受通知人對鑑價無意見，逕行核定拍賣最低價額定期拍賣，及請被告就系爭土地辦理繼承登記，俾利後續拍賣執行。嗣以106年8月24日函請臺中市雅潭地政事務所（下稱雅潭地政事務所）配合被告代王田之繼承人王奇楨等4人申請系爭土地之繼承登記。被告於106年9月12日檢送土地登記申請書等資料辦理繼承登記。雅潭地政事務所106年9月14日函請被告補正王田之繼承人王榮賢之再轉繼承人資料暨登記申請書、登記清冊及繼承系統表等資料。被告於106年9月20日函檢送土地登記申請書、登記清冊、繼承系統表、戶籍謄本、土地登記公務用謄本、臺中市政府地方稅務局豐原分局查無欠稅函及被告遺產稅免稅證明書節本等19紙等。雅潭地政事務所於106年9月25日請被告提供王榮賢之遺產稅繳（免）納證明書（王榮賢103年7月9日歿）。被告於106年10月18日函復雅潭地政事務所，經查無被繼承人王榮賢遺產稅申報資料，並檢送王榮賢除戶籍謄本及其繼承人戶籍資料計5紙供核。

⑶行政執行署臺中分署於106年11月7日函請雅潭地政事務所配合辦理被告代被繼承人王田之全體繼承人申請系爭土地之繼承登記。雅潭地政事務所函請補正王榮賢之遺產稅同意移轉證明書，被告於106年11月14日函請雅潭地政事務所依內政部88年12月2日台內地字第8814343號函釋規定，辦理被繼承人王田之不動產繼承登記。雅潭地政事務所於106年12月12日函復被告，有關被繼承人王田公同共有繼承登記，業經該所以106年11月20日雅普登字第34690號繼承登記申請書辦理登記完畢。

⑷行政執行署臺中分署於107年3月16日函請被告查告系爭土地若無法拍定，是否符合承受條件。被告於107年4月16日函復。該署於107年4月20日通知兩造，系爭土地訂於107年5月15日下午3時公開拍賣，嗣無人投標亦無義務人到場。該署於107年5月16日通知兩造系爭土地訂於107年6月5日下午3時公開拍賣，亦無人投標、無義務人到場。該署於107年6月5日函通知兩造系爭土地訂於107年6月19日下午3時公開拍賣，亦無人投標、無義務人到場。系爭土地經3次拍賣仍未拍定，行政執行署臺中分署於107年6月22日通知兩造，該署已於同年月日公告願買受者得於公告之日起3個月內，依原定拍賣條件，向該署具狀為應買之表示。被告於107年7月6日函請行政執行署臺中分署續行特別拍賣之減價拍賣程序，經該署電洽被告應另行函發正式聲請減價拍賣，被告於107年7月26日函請依行政執行法第26條準用強制執行法第95條第2項規定予以減價拍賣。行政執行署臺中分署以107年7月31日函通知兩造，系爭土地訂於107年8月28日下午3時公開拍賣（最低拍賣價格訂為2,285,000元），但無人投標亦無義務人到場。

⑸行政執行署臺中分署於107年9月3日通知雅潭地政事務所，系爭土地經拍賣終結無人應買，請該所辦理塗銷查封登記，並副知兩造。該署復於107年9月6日通知雅潭地政事務所，辦理系爭土地查封登記，並副知兩造。雅潭地政事務所同年月17日函復已辦理系爭土地查封登記完竣。行政執行署臺中分署於107年10月3日函請雅潭地政事務所及佳宏不動產估價師事務所會同揭示查封公告、測量、鑑價、鑑定不動產價值，同日並另通知兩造到場陳述意見，未到場即認受通知人對鑑價無意見，逕行核定拍賣最低價額定期拍賣。嗣於107年11月15日通知兩造系爭土地訂於同年12月4日下午3時公開拍賣，此次拍賣無人投標、無義務人到場。該署107年12月17日通知兩造，系爭土地訂於108年1月8日下午3時公開拍賣，此次拍賣無人投標、無義務人到場。該署108年1月16日通知兩造，系爭土地訂於108年2月12日下午3時公開拍賣，此次拍賣無人投標、無義務人到場。系爭土地經3次拍賣仍未拍定，該署108年2月18日通知兩造，已於同年月日公告願買受者得於公告之日起3個月內，依原定拍賣條件，向該署具狀為應買之表示。

⑹被繼承人王田92年度贈與稅，依被告所屬豐原分局查復至108年6月26日欠稅總額計137萬6,797元（本稅101萬4,843元、行救利息18萬7,261元、滯納金15萬2,226元及滯納利息2萬2,467元）。

⑺行政執行署臺中分署於108年4月25日通知兩造，系爭土地訂於108年6月4日下午3時公開拍賣，原告王奇楨就其中三和段1439-6地號土地以64萬元拍定，經行政執行署臺中分署製作分配表，於優先清償執行必要費用2萬7,316元及房屋稅8萬8,741元後，尚餘52萬4,043元可抵充本件贈與稅

，另其餘3筆土地歷經8次拍賣均無人投標。

㈧有關執行徵起金額193萬3,442元，係王田之臺中市政府大雅區公所（原臺中縣政府大雅鄉公所）徵收補償費193萬1,907元，差額部分應為利息，此有行政執行署臺中分署99年5月5日中執和99年贈與執特專字第00027628號執行命令及臺中市政府（原臺中縣政府）99年5月25日府地權字第0990161441號函可稽。

6.至於原告王奇楨所提供臺中地院98年度存字第1941號擔保提存事件提存金額41萬8,580元部分，依法務部行政執行署臺中分署108年7月5日中執和099年贈稅執特專字第00027628號執行命令，准許被告收取該提存款41萬8,580元及利息5,408元，被告已於108年7月31日收取42萬3,988元臺灣銀行支票等語。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

㈠被告以贈與人王田之財產不足以清償全部贈與稅款為由，依遺產及贈與稅法第7條第1項第2款規定，以受贈人即原告為贈與稅納稅義務人，並依原告受贈比例更正核定原告王奇楨贈與稅額70萬5,342元、王林金蓮30萬9,745元，是否適法？

㈡原告主張王田所有系爭土地經行政執行署臺中分署拍賣鑑價金額已高於王田贈與稅欠稅金額，不符「無財產可供執行」之要件，是否有理由？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

原告王奇楨之父王田所有坐落臺中市○○區○○段○○○○○號土地，於92年間遭臺中地院強制執行拍賣，由原告王林金蓮以4,100萬元拍得，被告查得原告王林金蓮參加拍賣之資金4

,100萬元，其來源為自有資金及王田於92年6月間存入原告王林金蓮銀行帳戶之1,250萬元，另原告王林金蓮標購土地後，償還嘉義市農會貸款時，其中100萬元係由王田銀行帳戶提領輾轉存入嘉義市農會，而原告王奇楨則以無借貸事實之最高限額抵押權及王田之本票2紙參與前述土地拍賣款分配，獲償拍賣剩餘款1,008萬6,742元，乃認王田涉有漏報贈與稅情事，經審理違章成立，核定王田92年度本次贈與總額2,358萬6,742元（12,500,000元+1,000,000元+ 10,086,742元），加計前次核定贈與96萬6,000元，核定92年度贈與總額2,455萬2,742元，淨額2,355萬2,742元，應納贈與稅額604萬2,932元；其後，被告本諸職權更正92年度本次贈與總額1,451萬6,259元【無償為原告王林金蓮購置財產3,429,517元（公告土地現值11,248,816元x出資額比率 12,500,000元÷ 41,000,000元）＋無償為原告王林金蓮承擔債務1,000,000元＋原告王奇楨以無借貸事實之最高限額抵押權及王田之本票2紙取得拍賣分配款10,086,742元】，加計前次核定贈與96萬6,000元，核定92年度贈與總額1,548萬2,259元，淨額1,448萬2,259元，補徵稅額295萬8,968元（此部分經王奇楨承受復查，經被告以105年11月28日中區國稅法二字第1050014341號重核復查決定確定在案）；嗣因上開稅款逾期未繳納，且經查王田已無財產可供執行，被告乃改以受贈人王奇楨及王林金蓮為納稅義務人，依其受贈比例分別發單補徵205萬6,063元及90萬2,905元，原告不服，申請復查，未獲變更，續提起訴願，惟於訴願期間，被告扣除王田之退稅抵繳金額1萬439元及經執行徵起金額193萬3,442元，乃將未徵起稅額更正為101萬5,087元（應納稅額2,958,968元－退稅抵繳及經執行徵起金額1,943,881元），再依受贈比例分別

將原核定原告王奇楨、王林金蓮贈與稅額更正分別為70萬5,342元及30萬9,745元，惟經財政部104年9月2日台財訴字第10413943210號訴願決定，將原處分（復查決定）撤銷，囑由被告另為處分；嗣被告以105年12月28日中區國稅法二字第1050015791號重核復查決定（下稱原處分），維持更正後之核定，原告不服，提起訴願，遭財政部決定駁回等情，此為兩造所不爭執，且有被告105年11月28日中區國稅法二字第1050014341號重核復查決定、被告所屬臺中縣分局99年5月21日中區國稅中縣一字第0990019108號函（改課原告為納稅義務人）及繳款書、復查決定書、被告所屬豐原分局103年1月24日中區國稅豐原營所字第0000000000A、B函文（更正稅額）及繳款書、財政部104年9月2日台財訴字第10413943210號訴願決定書、重核復查決定書及繳款書、財政部106年7月5日台財法字第10613912810號訴願決定書等件資料影本附卷可證（原處分卷第891-914、558-614、764-769、827-853、870-889頁），此部分事實堪以認定。

㈡被告以贈與人王田之財產不足以清償全部贈與稅款為由，依遺產及贈與稅法第7條第1項第2款規定，以受贈人即原告為贈與稅納稅義務人，並依原告受贈比例更正核定原告王奇楨贈與稅額70萬5,342元、王林金蓮30萬9,745元，適法有據：

1.遺產及贈與稅法第7條第1項第2款及第2項規定：「（第1項）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：一、……二、逾本法規定繳納期限尚未繳納，且在中華民國境內無財產可供執行者。……（第2項）依前項規定受贈人有2人以上者，應按受贈財產之價值比例，依本法規定計算之應納稅額，負納稅義務。」同法施行細則第5條規定：「依本法第7條之規定，以受贈人為

納稅義務人時，其應納稅額仍應按贈與人為納稅義務人時之規定計算之。」是以，贈與稅之納稅義務人原則上為贈與人，惟贈與人逾繳納期限尚未繳納，經查明贈與人在中華民國境內無財產可供執行或有財產但不足清償全部稅款者，稅捐稽徵機關為保全稅捐債權，依法得以受贈人為納稅義務人發單補徵贈與稅。

2.經查，贈與人王田92年度贈與稅事件，經被告核定贈與總額1,548萬2,259元，贈與淨額1,448萬2,259元，補徵稅額295萬8,968元，業經行政救濟而告確定在案，此為兩造所不爭執。次查，贈與人王田就系爭贈與稅逾繳納期限尚未繳納應納稅款半數，經被告移送強制執行後，查得王田死亡時雖遺有系爭土地4筆（公告現值合計429萬3,000元）、臺中市○○區○○段○○○○○號土地、臺中市○○區○○路○○○號房屋、臺中市○○區○○路○○○號左邊房屋（公告現值及評定現值合計379萬300元；死亡前2年度贈與）、徵收補償費193萬1,907元及大雅鄉農會存款6元，合計1,001萬5,213元（原處分卷第760頁）。惟其中系爭土地○○○區○○○○道用地及道路用地，且於89年11月間經王田設定普通抵押權1億5,000萬元予原告王奇楨，王田及原告王奇楨雖於91年3月27日向地政事務所辦理變更登記為最高限額抵押權（原處分卷第938-947頁），然因原告王奇楨仍主張其與王田間存有債權債務關係，原告王奇楨得以權利人身分參與分配，故系爭土地於抵押權塗銷前尚無拍賣實益；另王田所有之臺中市○○區○○段○○○○○號土地、臺中市○○區○○路○○○號房屋、臺中市○○區○○路○○○號左邊房屋，已分別於96年11月間贈與其長媳王嬉娘及其孫王俊凱，故贈與人王田之遺產客觀上顯不足以清償其滯欠之贈與稅295萬8,968元及行政救濟加

計利息6萬5,810元，合計302萬4,778元。

3.被告鑒於該贈與稅款有逾核課期間之虞，為確保稅捐債權之徵起，乃依遺產及贈與稅法第7條第1項第2款、第2項、同法施行細則第5條規定，就應納稅額按贈與人為納稅義務人時之規定計算之，並由實際受有利益之受贈人即原告王奇楨及王林金蓮為納稅義務人，經減除王田尚有退稅抵繳金額1萬439元及經執行已徵起金額193萬3,442元後，將未徵起稅額更正為101萬5,087元（應納稅額2,958,968元－退稅抵繳及經執行徵起金額1,943,881元），並依受贈比例分別發單補徵受贈人即原告王奇楨及王林金蓮贈與稅額70萬5,342元（1,015,087元x 10,086,742元÷ 14,516,259元）及30萬9,745元（1,015,087元x 4,429,517元÷ 14,516,259元），經核並無違誤。

4.原告雖主張：本件贈與稅係發生於00年間，至98年才有改課受贈人的法律規定云云。惟查，自62年2月6日起遺產及贈與稅法第7條第1項即已規定：「贈與稅之納稅義務人為贈與人。但贈與人有左列情形之一者，以受贈人為納稅義務人：一、行蹤不明者。二、逾本法規定繳納期限尚未繳納，且在中華民國境內無財產可供執行者。」嗣於98年1月21日修正公布增訂同條項第3款「三、死亡時贈與稅尚未核課。」故遺產及贈與稅法第7條自62年2月6日起即已有上述以受贈人為納稅義務人之規定，原告容有誤會。

㈢原告主張王田所有系爭土地經行政執行署臺中分署拍賣鑑價金額已高於王田贈與稅欠稅金額，不符「無財產可供執行」之要件，為無理由：

1.財政部86年7月24日台財稅第000000000號函：「遺產及贈與稅法第7條第1項，所稱『無財產可供執行』，並不以全無財

產為限，其符合強制執行法第27條規定之『無財產可供強制執行』者均屬之……又如贈與人有財產可供執行，但不足以清償全部贈與稅款者，就不足清償之部分而言，亦屬『無財產可供執行』……。」93年12月23日台財稅字第09304567810號函：「主旨：有關本部86年7月24日台財稅第000000000號函之適用，補充如說明情形。說明：二、贈與稅經移送強制執行後……判斷『無財產可供強制執行』並不以移送強制執行取具債權憑證為必要，如經查贈與人已無任何財產，應即依遺產及贈與稅法第7條第1項第2款規定辦理。三、又贈與人有財產但不足清償全部稅款者，於逾繳納期限未繳時……如有逾核課期間之虞時，應先行就差額部分估算對受贈人課徵……。」

2.又撤銷訴訟判斷行政處分合法性之基準時，應以行政處分發布時之事實及法律狀態為據。本件被告係於105年12月28日作成重核復查決定，故判斷重核復查決定是否適法之基準，自應以105年12月28日當時之事實及法律狀態為據。經查，贈與人王田死亡時雖遺有系爭土地4筆，惟系爭土地○○○區○○○○道用地及道路用地，且於89年11月間經王田設定普通抵押權1億5,000萬元予原告王奇楨，王田及原告王奇楨雖於91年3月27日向地政事務所辦理變更登記為最高限額抵押權（原處分卷第938-947頁），然因原告王奇楨仍主張其與王田間存有債權債務關係，當時縱予以強制拍賣，原告王奇楨得以權利人身分參與分配並優先受償，被告顯無受償之可能，故系爭土地於抵押權塗銷前並無拍賣實益。亦即，依被告於105年12月28日作成重核復查決定當時之事實狀態，贈與人王田雖遺有系爭土地可供執行，但當時縱予以強制執行仍不足清償其積欠之贈與稅額，故依財政部86年7月24日

台財稅第000000000號函意旨，此種情形亦屬遺產及贈與稅法第7條第1項所稱「無財產可供執行」。從而，被告所為重核復查決定，以贈與人王田之財產不足以清償全部贈與稅款為由，依遺產及贈與稅法第7條第1項第2款規定，以受贈人即原告為贈與稅納稅義務人，並依原告受贈比例更正核定原告王奇楨贈與稅額70萬5,342元、王林金蓮30萬9,745元，並無違誤。

3.至於原告王奇楨主張其已於106年8月1日向地政事務所辦理塗銷系爭土地之最高限額抵押權登記（登記原因為清償）乙節，查原告王奇楨係於王田92年度贈與稅確定，且本件重核復查決定（改課受贈人原告王奇楨及原告王林金蓮）經財政部106年7月5日台財法字第10613912810號訴願決定駁回後，始於106年8月1日塗銷系爭土地之最高限額抵押權登記，尚不影響本件重核復查決定105年12月28日作成時之事實及法律狀態。

4.被告係因王田遺留之財產不足以清償其贈與稅，且鑒於該贈與稅款有逾核課期間之虞，為確保稅捐債權而改對受贈人即原告核定贈與稅額，嗣原告王奇楨塗銷系爭土地抵押權登記後，被告仍優先函請行政執行署臺中分署強制執行王田遺留之系爭土地，迄未對原告本人之財產強制執行。迨本院審理期間，因被告已函請行政執行署臺中分署強制執行系爭土地，經本院徵詢兩造兩度合意停止訴訟程序，等待行政執行署臺中分署公開拍賣系爭土地之結果。行政執行署臺中分署歷經2年前後共8次公開拍賣程序，始於108年6月4日拍定其中三和段1439-6地號土地，由原告王奇楨以64萬元拍定得標。徵諸上述拍賣程序長達2年，歷經多次減價僅由原告王奇楨拍定其中1筆土地，拍定所得金額尚不足清償贈與稅額，另

其餘3筆土地均無人應買，更可證明被告105年12月28日所為重核復查決定，以贈與人王田之財產不足以清償全部贈與稅款為由，依遺產及贈與稅法第7條第1項第2款規定，改以受贈人為贈與稅納稅義務人，實屬有據。

5.三和段1439-6地號土地以64萬元拍定後，經行政執行署臺中分署製作分配表，於優先清償執行必要費用2萬7,316元及房屋稅8萬8,741元後，尚餘52萬4,043元可抵充本件贈與稅，此有該分署行政執行金額計算書分配表附卷可證（本院卷第333頁）。至於原告王奇楨所提供臺中地院98年度存字第1941號擔保提存事件提存金額41萬8,580元部分，依法務部行政執行署臺中分署108年7月5日中執和099年贈稅執特專字第00027628號執行命令，准許被告收取該提存款及利息，被告已於108年7月31日收取42萬3,988元臺灣銀行支票，亦有支票影本附卷可佐（本院卷第353頁）。從而，迄本件言詞辯論終結之日止，本件贈與稅本稅仍有6萬7,056元未受償（1,015,087－524,043－423,988＝67,056）。又本件審理範圍僅在於被告依遺產及贈與稅法第7條第1項第2款規定，以受贈人即原告為贈與稅納稅義務人，並依原告受贈比例更正核定原告王奇楨贈與稅額70萬5,342元、王林金蓮30萬9,745元，是否適法？至於被告得否收取行政救濟利息、滯納金及滯納利息，並非本件審理之範圍，故原告主張被告不應收取行政救濟利息、滯納金及滯納利息，尚非本院所得審究。

6.綜上，原告主張王田所有系爭土地經行政執行署臺中分署拍賣鑑價金額已高於王田贈與稅欠稅金額，不符「無財產可供執行」之要件，並不可採。

㈣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，併此敘明。

六、結論：原處分（重核復查決定）並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　15　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官　林　秋　華

法　官　莊　金　昌

法　官　陳　文　燦

以上正本證明與原本無異。

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）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

| 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.上訴人或其法定代理人具備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、副教授者。<br>2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。<br>3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專 |

| | |
|---|---|
| | 利代理人者。 |
| （二）非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人 | 1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。<br>2.稅務行政事件，具備會計師資格者。<br>3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。<br>4.上訴人為公法人、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者。 |
| 是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴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　　108　　年　　8　　月　　15　　日

書記官　林　昱　妏