

臺北高等行政法院判決

107年度訴更一字第85號

) FKT64W1Z1X5L0;@110年4月22日辯

原告 陳安國 (民國109年7月1日死亡)

訴訟代理人 林佳穎 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 宋秀玲 (局長)

訴訟代理人 吳碧玲

上列當事人間贈與稅事件，原告不服財政部中華民國105年5月17日台財法字第10513915520號 (案號：第00000000號) 訴願決定，提起行政訴訟，經本院105年度訴字第1082號判決後，最高行政法院廢棄發回本院更為審理，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

(一)被告代表人原為許慈美，嗣於訴訟進行中變更為宋秀玲，業據新任代表人宋秀玲具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

(二)原告陳安國 (原名陳安國，後更名為陳立生，其後再更名為陳安國，見原處分卷第298頁) 於民國109年7月1日死亡，其各順位法定繼承人均向臺灣桃園地方法院家事法庭聲明拋棄繼承，並經准予備查在案，上情已據本院調取臺灣桃園地方法院109年度司繼字第2157號、109年度司繼字第2333號拋棄繼承事件案卷核閱無訛，且有原告個人基本資料查詢結果在卷可稽 (本院卷第203頁)。依行政訴訟法第186條準用民事

訴訟法第168條及第173條規定，可知「當事人死亡者，訴訟程序在有繼承人、遺產管理人或其他依法令應續行訴訟之人承受其訴訟以前當然停止」，此規定於有訴訟代理人時不適用之，但法院得酌量情形，裁定停止其訴訟程序。查本件原告雖於訴訟繫屬中死亡，然其既委任林佳穎律師為訴訟代理人，依上開規定，訴訟程序不因而停止，本院亦認無裁定停止訴訟程序之必要。又訴衡諸常情，被繼承人之各順位法定繼承人均拋棄繼承者，一般皆為被繼承人所遺債務大於所遺財產的情形，此由原告所涉系爭稅捐債務高達數千萬元即足徵之，且被告及原告訴訟代理人皆已明確表示無意為原告聲請選任遺產管理人，是原告於訴訟中死亡，雖無承受訴訟，然委任有訴訟代理人，不影響言詞辯論之進行及本於該言詞辯論而為判決，先此敘明。

二、爭訟概要：

原告之母即贈與人余秀芬於95年1月5日將所有新北市○○區○○段四城小段263號土地（下稱系爭土地）贈與原告，並於95年1月26日辦理贈與稅申報，經被告以系爭土地屬作農業使用之農業用地，符合免稅規定，乃核給贈與稅不計入贈與總額證明書並予列管。系爭土地於97年3月31日因分割增加263-1、263-2、263-3、263-4等地號。嗣新北市政府稅捐處新店分處（原臺北縣政府稅捐稽徵處新店分處，下稱新店分處）於97年5月7日通報被告，該等列管農地業經臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）民事執行處拍賣予華夏資融股份有限公司（現為全銓租賃股份有限公司，下稱華夏公司、全銓公司），經被告通知限期回復登記受贈人名下繼續作農業使用後，因逾期仍未為之，乃以系爭土地於受贈人承受之日起5年內移轉與他人，核定95年度贈與總額新臺幣（下同）

143,137,600元，贈與淨額142,027,600元，應納稅額62,236,600元。惟贈與人逾繳納期限未繳納稅款，經被告移送強制執行，贈與人財產不足清償全部稅款，因此就不足清償部分之贈與稅額56,143,179元，改以受贈人即原告為納稅義務人，發單補徵。原告不服，申請復查未獲變更，續提訴願亦遭決定駁回，遂提起行政訴訟，經本院105年度訴字第1082號判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），被告不服，提起上訴，最高行政法院以107年度判字第407號判決（下稱發回判決）將之廢棄，發回本院更為審理。

三、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1. 本件課稅處分納稅義務人為原告，乃有別於納稅義務人為余秀芬之另一稅捐行政處分，其課稅依據係遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第7條但書等規定，應屬公法上債務之承擔，原告應得以自己及原納稅義務人之事由為抗辯。
2. 縱認本件符合遺贈稅法第7條第1項但書及同法第20條之規定，然已罹時效：

- (1) 遺贈稅法第20條第1項第5款所規定者，是「追繳應納稅賦」，即於本件應係指「追繳」95年1月5日贈與行為之應納稅賦，並非賦予稽徵機關新的課稅構成要件、新的課稅權，此觀該條並未就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件重新規範，僅稱追繳應納稅賦即明。至於該條規定之「所令期限內未恢復」之期限，應係立法者賦予受贈人自我改善而不追繳之期間，並非因此於期限後賦予稽徵機關新的課稅權。因此，其核課期間應自95年1月5日起算5年，本件已罹於時效。況若如被告

所指，核課期間之開始，繫於機關所令期限而起算，等同稽徵機關可於移轉超過5年後，限期指正受贈人自受贈之日起5年內之違反行為，而延長甚至操弄時效，應非立法者或憲法第19條所規定依法納稅之原意。

(2) 遺贈稅法第20條第1項第5款之立法意旨，無非在於懲罰變更為非農地農用之行為，若以此觀之，時效之起算點亦應自變更為非農地農用之時點起算才是。而無論以97年5月7日經華夏公司拍定之時點，或98年3月4日權利移轉證書核發而移轉所有權之時點起算，本件遲至103年4月10日始送達繳款書，皆罹於時效。

3. 系爭土地於95年1月5日受贈當日遭查封而無法移轉，贈與日之系爭土地價值應為零或認定價值減損至零，本件應無贈與稅課稅可言，況依實質課稅原則及納稅義務人保護法等相關規定，本件不應被認定為贈與，更不應改對受贈人課徵贈與稅：

(1) 系爭土地於95年1月5日贈與當日，係經法務部行政執行署板橋執行處（現為法務部行政執行署新北分署，下稱板橋執行處）查封登記，並由華夏公司併案查封登記，不能移轉，其後基於華夏公司與原告及余秀芬簽訂之和解協議書憑以撤銷查封登記，始得於嗣後移轉。故本件縱認應課稅，依公平原則與實質課稅原則，亦不應僅以遺贈稅法第10條規定以公告現值論斷價值。衡酌95年1月5日贈與當時，華夏公司執行債權額為111,780,267元及自89年5月29日起按年息百分之6計算利息，縱僅計算5年之利息亦有33,534,080元，合計為145,314,347元（ $111,780,267 + 33,534,080 = 145,314,347$ ），已超過被告認定之贈與總額即土地公告現值143,137,600元。是

01 本件若以系爭土地於贈與日客觀不能移轉之情事與查封
02 金額超過公告現值（農地實際價值更低）以觀，即不應
03 課徵贈與稅。至於是否認定系爭和解協議書屬附有負擔
04 之贈與，不影響前述論斷。

05 (2) 原告係中潤車體有限公司（下稱中潤公司）股東，惟中
06 潤公司乃有限公司，並非無限公司，最高行政法院發回
07 判決意旨謂「原告難謂未從中潤公司的抵押借款中獲得
08 任何財產利益」乙節，並非有據。況贈與稅所課徵之利
09 益，應係指贈與財產本身價值之利益，發回判決意旨似
10 亦肯認原告並未取得系爭土地之價值利益，而僅獲得身
11 為中潤公司股東衍生之財產利益，則發回判決以此認定
12 原告非無受有任何財產利益云云，縱認可採，亦非屬得
13 據以課稅之依據。

14 (3) 贈與人余秀芬並非為規避遺產稅始移轉系爭土地，當時
15 係為解決積欠原告父親遺產稅2,700多萬元遺產稅債務
16 ，原由原告徵得農會同意，於系爭土地移轉後，以原告
17 名義借款處理華夏公司及美商花旗銀行股份有限公司（
18 下稱花旗銀行）抵押貸款，未料移轉後，農會不同意借
19 款，才產生無力清償，乃至於被拍賣之窘境，故縱不論
20 系爭土地係被查封，原告並未實際受有經濟利益，不應
21 課稅。

22 (4) 又為因應農會要求將系爭土地移轉予原告才同意授信之
23 口頭同意（惟事後反悔），當時系爭土地先後經花旗銀
24 行、華夏公司與板橋執行處查封，95年1月中該3單位先
25 同意塗銷查封登記，系爭土地才得以移轉予原告。移轉
26 原告後，花旗銀行隨即於次日設定抵押權，作為先前積
27 欠債務之擔保。是花旗銀行就95年1月之設定抵押權，

01 僅係增加擔保品，未實際撥款，發回判決謂「如係供被
02 上訴人（原告）使用，更難謂被上訴人未從受贈之系爭
03 土地獲取財產利益」等語，容有誤會。

04 4. 本件應屬有負擔之贈與：

05 (1) 原告與贈與人余秀芬固於95年1月5日訂定土地贈與所有
06 權移轉契約書，惟於95年1月27日始移轉登記。在移轉
07 登記完畢前發生：95年1月10日簽立由原告成為債務人
08 之和解協議書；95年1月26日贈與人余秀芬設定之抵押
09 權債務，皆屬附有負擔之贈與。

10 ① 關於和解協議書部分：

11 贈與人余秀芬於94年11月29日經公證人認證授權書，
12 授權原告處理不動產訂立贈與契約書、抵押權塗銷登
13 記、相關訴訟紛爭等相關手續。又因系爭土地遭華夏
14 公司向臺北地院聲請強制執行，致生訴訟紛爭，由原告
15 與華夏公司於95年1月10日簽立和解協議書，原告
16 因此負擔系爭土地之債務，而原告為贈與人承擔債務
17 ，進而向贈與人以外之人為給付，亦為贈與附有負擔
18 之一種態樣。原告負擔系爭土地之債務，既係基於贈
19 與人授權協商所簽立，其授權日期發生於00年0月0日
20 贈與日前，足見係基於贈與所附負擔。簽約日與贈與
21 日雖有5日落差，衡酌和解協商本即需要一段時日，
22 自不能以此否定贈與人於94年11月29日即已授權由原告
23 成為債務人之一並承受該抵押債務之事實。至於負
24 擔之數額，依華夏公司108年5月14日回函（原告誤載
25 為5月16日），僅以5年計算之本利和為145,314,347
26 元，原告先位主張應以此數額認定之，備位主張以和
27 解協議書第1條所載60,820,000元認定。

01 ②關於系爭土地另由贈與人余秀芬設定花旗銀行抵押權
02 債務部分：

03 系爭土地於97年1月5日贈與契約立約日，原無第2順
04 位之花旗銀行抵押權，係於95年1月26日始為贈與人
05 余秀芬所設定，95年1月27日原告取得系爭土地所有
06 權時已有該負擔，足見此部分亦屬附有負擔之贈與。
07 又依花旗銀行108年2月25日函復內容，原告主張應以
08 贈與人增加原告負擔、即設定抵押權之95年1月26日
09 所負債務數額5,571,902元，作為本件贈與附有負擔
10 之數額。

11 (2)與本案所涉之抵押權登記，登記次序005-000抵押權登
12 記即85年抵押設定資料，因逾保存期限15年，已銷毀而
13 無從提出。惟從更審前原證2所載設定義務人「余秀芬
14 」、共同擔保地號「安坑段四城小段0000-0000 0000-0
15 0000000-0000」（皆為余秀芬所有）等記載即明，原告
16 並非抵押債務之設定義務人，益證本件應屬附有負擔。

17 (3)108年5月14日華夏公司（現為全銓公司）回函所附債權
18 憑證，其上記載執行名義內容有二，其中第2筆余秀芬
19 個人所積欠之債務與原告毫無關係，至於第1筆債務，
20 原告雖負連帶給付義務，惟原告並非設定義務人，而本
21 案係為處理余秀芬個人為設定義務人之抵押債務而和解
22 ，並因和解系爭土地始得啟封並移轉，故就系爭土地之
23 受贈而言，自屬附有負擔之債務。

24 5.被告未依財政部93年12月23日台財稅字第09304567810號
25 函釋就「差額部分」對受贈人課徵，非屬適法：

26 被告於102年9月14日繕製「贈與稅應稅案件核定通知書」
27 時，贈與人余秀芬斯時仍有溪北山莊開發有限公司（下稱

01 溪北公司)出資額，尚在強制執行中，被告未將溪北公司
02 出資額之估算價值一併列入差額考量，違反財政部上開函
03 釋僅能就差額課稅之意旨，確非適法。故縱令應對原告課
04 稅，贈與人余秀芬溪北公司出資額之估算價值，亦應列入
05 差額計算，不能僅將土地價值部分列入。

06 (二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

07 四、被告答辯及聲明：

08 (一)答辯要旨：

09 1.關於本件贈與是否附有負擔部分：

10 (1)贈與人就華夏公司抵押債務部分，已於98年11月27日申
11 請復查，經被告復查決定駁回，因贈與人未提起訴願而
12 告確定，該補稅處分在未經撤銷、廢止或未因其他事由
13 失效前，其效力繼續存在。

14 (2)原告與贈與人余秀芬於95年1月5日訂定之土地贈與所有
15 權移轉契約書，其「申請登記以外之約定事項」欄並無
16 原告主張附有負擔情形記載，依財政部67年10月5日台
17 財稅第36742號函釋，贈與行為發生日即贈與契約訂定
18 日，本件於95年1月5日並無任何原告應履行負擔之約定
19 ，顯然贈與時原告無任何應履行負擔之義務甚明。

20 (3)系爭和解協議書第3條約定塗銷抵押權之土地共計4筆，
21 除95年1月5日贈與原告之系爭土地外，尚有同段261地
22 號土地(所有權人為原告)、262及265地號土地(所有
23 權人為贈與人余秀芬)，且依土地登記謄本所載，85年
24 以系爭土地設定抵押權(共同擔保地號：261及265地號
25 土地)予華夏公司，係為擔保中潤公司之債務，主債務
26 人並非贈與人余秀芬。又依據土地建物異動索引資料，
27 系爭土地於和解協議書簽訂當年並無抵押權塗銷紀錄，

01 上開和解協議書之約定是否履行，不無疑問。再依系爭
02 和解協議書約定華夏公司於收訖2筆和解金後，應將其
03 持有原告、余秀芬、中潤公司及安翼實業有限公司（下
04 稱安翼公司）等所簽發之票據正本蓋作廢後交付原告，
05 華夏公司對渠等即無任何債權債務關係等情，可知該和
06 解協議事涉多筆債權債務關係，亦證原告對於主債務人
07 中潤公司等未清償債務，致使系爭土地、261及262地號
08 土地遭抵押債權人華夏公司聲請法院拍賣，並非全然不
09 可歸責，且原告既係中潤公司股東，即難謂未從中潤公
10 司的抵押借款中獲得任何利益。另和解協議書所為給付
11 之負擔，為系爭土地強制執行事件（即保證債務），贈
12 與人非主債務人，原告亦係向贈與人以外之人為給付，
13 與贈與附有負擔無涉，非屬遺贈稅法第21條、同法施行
14 細則第18條規定得自贈與額中扣除項目，自不得主張在
15 本件贈與額中扣除。

- 16 (4) 又系爭土地於95年1月26日設定抵押予花旗銀行，係在
17 本件贈與日95年1月5日之後，自非屬符合遺贈稅法第21
18 條、同法施行細則第18條規定得自贈與額中扣除項目，
19 原告主張附有負擔之贈與，核無足採。且花旗銀行與贈
20 與人余秀芬之債權債務關係是否存在，依花旗銀行函復
21 ，余秀芬未於該行申請貸款，惟原告84年間於該行申請
22 貸款時，連帶保證人為原告父母，即陳青龍及余秀芬，
23 且原告時任安翼公司董事長，況華夏公司於和解協議書
24 簽訂當年並無抵押權塗銷之紀錄，系爭土地97年間復經
25 拍賣，98年3月4日辦竣所有權移轉登記，原告主張系爭
26 和解協議書可證明其負擔贈與人余秀芬之債務，並無足
27 採。

01 2.被告以98年4月1日財北國稅審二字第0980208732號書函，
02 請贈與人於文到1個月內回復登記受贈人名下繼續作農業
03 使用（送達日期98年4月20日），惟贈與人逾期仍未恢復
04 作農業使用，依財政部賦稅署96年4月11日台稅三發字第
05 09604005520號函（下稱財政部賦稅署96年4月11日函釋）
06 ，核課期間應自核課權成立之日起算，即自受贈人未在所
07 令期間（98年5月20日以前）恢復作農業使用情事時起算
08 ，亦即自98年5月20日起算5年，至103年5月20日核課期間
09 屆滿。被告就贈與人財產不足清償全部贈與稅之部分，改
10 以受贈人發單補徵，繳款書於103年4月10日合法送達，並
11 未逾核課期間。

12 3.溪北公司代表人為原告（出資額14,000,000元）、股東余
13 秀芬（出資額11,000,000元），依經濟部中部辦公室102
14 年3月22日經中三字第10233298050號書函，溪北公司不適
15 用股份有限公司發行股票之規定。又溪北公司已於102年1
16 月1日申請停業，103年11月7日經主管機關廢止登記；贈
17 與人此項投資財產，經法務部行政執行署臺北分署（下稱
18 臺北分署）2次拍賣，皆無人應買，是溪北公司出資額估
19 價0元，即無將其列入差額計算。另贈與人名下2筆土地即
20 新北市○○區○○段四城小段262-1、269地號土地，均有
21 設定抵押權，經臺北分署3次拍賣，皆無人應買，其中262
22 -1地號土地並於同年8月23日進行特別拍賣，亦無人應買
23 。贈與人財產經強制執行皆無人應買，屬無拍賣實益，依
24 財政部93年12月23日函釋屬無財產可供執行，被告依遺贈
25 稅法第7條第1項第2款規定，改以受贈人即原告為納稅義
26 務人，洵屬有據。惟行政救濟加計利息452,877元，尚不
27 得轉由受贈人繳納，且被告將前述無拍賣實益之269地號

土地估算價值為6,545,300元，作為其剩餘財產，亦有未洽，經重新核算，改課原告之贈與稅額應為62,235,602元（本稅62,236,600元－執行徵起998元），原核定改課原告贈與稅額56,143,179元，已屬有利於原告，基於行政救濟不利益變更禁止原則，乃維持原核定。

4.關於華夏公司債權憑證，表示意見如下：

華夏公司債權憑證之執行名義計有2筆，第1筆為債務人安翼公司、陳安國、余秀芬應連帶給付華夏公司美金2,400,000萬元及利息；第2筆為余秀芬應給付華夏公司美金985,099元及利息。系爭土地（97年3月31日因分割增加263-1、263-2、263-3、263-4地號）與261及265地號土地，共同擔保主債務人中潤公司之債務，余秀芬為擔保物提供人，與前揭債權憑證之2筆本票，余秀芬之保證性質不同，且原告及安翼公司同為債務人，非僅有贈與人為債務人。事後華夏公司以債權憑證向法院聲請執行並承受該系爭贈與標的，實係原告對債務人所生另一法律關係，與贈與附有負擔無涉。

4.關於華夏公司債權憑證，表示意見如下：

華夏公司債權憑證之執行名義計有2筆，第1筆為債務人安翼公司、陳安國、余秀芬應連帶給付華夏公司美金2,400,000萬元及利息；第2筆為余秀芬應給付華夏公司美金985,099元及利息。系爭土地（97年3月31日因分割增加263-1、263-2、263-3、263-4地號）與261及265地號土地，共同擔保主債務人中潤公司之債務，余秀芬為擔保物提供人，與前揭債權憑證之2筆本票，余秀芬之保證性質不同，且原告及安翼公司同為債務人，非僅有贈與人為債務人。事後華夏公司以債權憑證向法院聲請執行並承受該系爭贈

與標的，實係原告對債務人所生另一法律關係，與贈與附有負擔無涉。

(二)聲明：原告之訴駁回。

五、本院之判斷：

(一)按行為時遺贈稅法第7條第1項但書第2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：……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20條第1項第5款規定：「左列各款不計入贈與總額：……五、作農業使用之農業用地及其地上農作物，贈與民法第1138條所定繼承人者，不計入其土地及地上農作物價值之全數。受贈人自受贈之日起5年內，未將該土地繼續作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事者，應追繳應納稅賦。但如因該受贈人死亡、該受贈土地被徵收或依法變更為非農業用地者，不在此限。」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。」稅捐稽徵法第21條規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。」

(二)依上開規定可知，贈與稅是以贈與人為納稅義務人，此乃原則，僅於特定情形始以受贈人為納稅義務人。贈與人將作農業使用之農業用地贈與民法第1138條所定繼承人者，雖可免徵贈與稅，但為確保農地農用之租稅獎勵目的得以落實並貫徹，該農地自受贈後，如繼續供農業使用不滿5年，且未在

有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事者，即應追繳應納之贈與稅，除非未繼續作農業使用是因該受贈人死亡、該受贈土地被徵收或依法變更為非農業用地所致，始不須追繳。倘贈與人經追繳結果，逾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，稽徵機關得改以受贈人為納稅義務人，其應納稅額仍應按贈與人為納稅義務人時之規定計算之（遺贈稅法施行細則第5條），且受贈人依上開規定而為納稅義務人時，由於贈與事實、當事人及贈與標的均未變，原核課期間自不宜重新起算，而應接續計算原稅捐債務之核課期間（最高行政法院108年度判字第588號判決意旨參照）。

(三)次按遺贈稅法第4條第2項規定：「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」第21條規定：「贈與附有負擔者，由受贈人負擔部分應自贈與額中扣除。」同法施行細則第18條規定：「（第1項）依本法第21條在贈與額中扣除之負擔，以具有財產價值，業經履行或能確保其履行者為限。負擔內容係向贈與人以外之人為給付得認係間接之贈與者，不得主張扣除。（第2項）前項負擔之扣除，以不超過該負擔贈與財產之價值為限。」據此可知，贈與乃諾成契約，所謂附有負擔之贈與，係指贈與契約附有約款，使受贈人負擔應為一定給付之債務者而言，該負擔是一種附款，為贈與契約之一部，且以具有財產價值，業經履行或能確保其履行者為限，始得自贈與額中扣除。

(四)又「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，例如雖有財產，惟依法不

得強制執行或無拍賣實益……等；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』……」、「依遺產及贈與稅法……第20條第1項第5款規定免徵……贈與稅之農業用地，於列管5年內經初次查獲承受人未將該農地繼續作農業使用，其情形如係承受人將該農地移轉者，應限期令其回復所有權登記並繼續作農業使用，如未於期限內回復所有權登記並繼續作農業使用始予追繳稅賦。」、「三、查農業發展條例第38條第1項、第2項暨遺產及贈與稅法第17條第1項第6款、第20條第1項第5款有關農地繼承或贈與免徵遺產稅或贈與稅之規定，其目的係在獎勵承受人能將農業用地繼續作農業使用。而同款後段應追繳應納稅賦之規定，須納稅義務人未在所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事，稽徵機關始能核課，故其核課期間之起算，參諸前揭函釋意旨，應自核課權成立之日起算，即未在所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事時起算。」分別經財政部86年7月24日台財稅第000000000號、91年10月28日台財稅字第0910456668號及財政部賦稅署96年4月11日函釋在案，核與遺贈稅法第7條第1項、第17條第1項第6款、第20條第1項第5款等規定及其立法意旨無違，應可適用。

(五)經查：

1.前揭爭訟概要所載各節，以及贈與人余秀芬因不服被告對其追繳贈與稅之核課處分，申請復查，經被告以99年10月6日財北國稅法二字第0990244438號復查決定駁回後，未續為爭訟，該處分已確定等情，為兩造所不爭執，並有土

01 地及建築改良物贈與所有權移轉契約書（原處分卷第6至7
02 頁）、系爭土地及263-1、263-2、263-3、263-4地號土地
03 登記謄本（原處分卷第77至86頁）、新店分處97年5月7日
04 通報函（原處分卷第102頁）、被告98年4月1日通知限期
05 回復農地繼續作農業使用函（原處分卷第169頁）、被告
06 以贈與人余秀芬為納稅義務人之贈與稅核定通知書及繳款
07 書（原處分卷第202、203頁）、駁回余秀芬復查申請之被
08 告復查決定書（原處分卷第216至221頁）、被告改以受贈
09 人即原告為納稅義務人之贈與稅核定通知書及繳款書（原
10 處分卷第251、252頁）、駁回原告復查及訴願之復查決定
11 書與訴願決定書等件在卷可稽，其事實堪予認定。

12 2.系爭土地自原告受贈後，未及5年即遭臺北地院民事執行
13 處拍賣予華夏公司，致未能繼續作農業使用，而法院依強
14 制執行所為之拍賣，為買賣之一種，與遺贈稅法第20條第
15 1項第5款但書規定「受贈人死亡」、「受贈土地被徵收或
16 依法變更為非農業用地」之情形有別，無該條項但書之適
17 用，已據最高行政法院發回判決指明甚詳，則贈與人余秀
18 芬及原告既經被告於98年4月1日具函通知文到1個月內回
19 復登記受贈人名下繼續作農業使用（原處分卷第169頁）
20 ，逾期仍未為之，即符合遺贈稅法第20條第1項第5款本文
21 規定，被告據以追繳應納之贈與稅，於法尚無不合。復因
22 贈與人余秀芬就被告追繳贈與稅62,236,600元之核課處分
23 申請復查遭駁回後，未續行提起訴願及行政訴訟，該處分
24 已告確定，且其逾繳納期限（98年9月11日至98年11月10
25 日）仍未繳納（原處分卷第203頁），經被告移送強制執
26 行（原處分卷第262至274頁），財產不足以清償全部贈與
27 稅款，核已符合遺贈稅法第7條第2款之要件，故被告就贈

01 與人余秀芬財產不足清償部分之稅額，改以受贈人即原告
02 為納稅義務人，稽之前開規定與說明，於法亦無違誤。

03 3.又依全國財產稅總歸戶財產查詢清單所示（原處分卷第49
04 8頁），贈與人余秀芬僅有土地2筆，公告現值分別為2,48
05 7,500元及16,027,500元，但其上各設定抵押權78,000,00
06 0元、8,200,000元（原處分卷第316至328頁、第331至342
07 頁），經拍賣均無人應買，遂以公告現值扣除抵押權人申
08 報之債權後，核算其中1筆餘額為0元，另1筆餘額為6,545
09 ,000元等情，業經被告陳明在卷（本院前審卷第64頁）。
10 被告基此核認贈與人余秀芬財產不足清償部分之贈與稅額
11 為56,143,179元（本稅62,236,600元＋行政救濟加計利息
12 452,877元－贈與人剩餘財產6,545,000元－執行徵起998
13 元），雖經復查決定以行政救濟加計利息452,877元，尚
14 不得轉由受贈人繳納，且將拍賣無實益之土地扣除抵押權
15 人申報之債權額後估算價值為6,545,000元，亦有未洽，
16 乃重新核算贈與人余秀芬財產不足清償部分之贈與稅額應
17 為62,235,602元（本稅62,236,600元－執行徵起998元）
18 ，惟基於不利益變更禁止原則，復查決定仍維持原核定，
19 並經訴願決定續予維持。是被告核定贈與人余秀芬財產不
20 足清償之稅額為56,143,179元並發單向原告補徵，仍應予
21 以維持。

22 (六)原告雖執詞主張如前，惟查：

23 1.系爭土地被拍定予華夏公司，致未能繼續作農業使用後，
24 業經被告以98年4月1日財北國稅審二字第0980208372號書
25 函通知贈與人余秀芬並副知受贈人原告，於文到1個月內
26 回復登記受贈人名下繼續作農業使用（原處分卷第169頁
27 ），該函已於98年4月20日送達贈與人余秀芬（原處分卷

第168頁），屆期仍未為之。則依遺贈稅法第20條第1項第5款規定，既然必須「未在有關機關所期限內恢復作農業使用」，始應追繳贈與稅，則贈與稅之核課期間，即應自所令期間屆滿仍未恢復時起算，亦即自98年5月20日起算5年，並因被告就贈與人余秀芬財產不足清償全部贈與稅之部分，改以受贈人即原告為納稅義務人發單補徵，繳款書已於103年4月10日合法送達原告（原處分卷第251、252頁），尚未逾5年核課期間。原告以核課期間無論自95年1月5日贈與日、97年5月7日拍定日或98年3月4日移轉證書核發日起算均已起過5年，而主張本件已逾核課期間，並無可採。

2. 原告主張本件贈與附有負擔，無非是以系爭土地原被查封而不得移轉，因原告於95年1月10日簽訂和解協議書承擔債務，其後始能啟封並移轉為據。然稽之上開和解協議書之記載（本院前審卷第30至33頁），該協議書是由華夏公司（甲方）、原告及余秀芬（合稱乙方）所簽訂，目的是為解決甲、乙雙方之債權債務及甲方就乙方所有土地向臺北地院聲請強制執行的問題；依約定乙方應給付甲方和解金60,820,000元（第1條），甲方於收受款項後應撤回強制執行聲請、出具塗銷同意書供乙方辦理乙方所有土地（包括系爭土地在內）之甲方抵押權塗銷登記（第2、3條），並將甲方所持有由乙方、中潤公司、安翼公司等所簽發之全部票據正本蓋章作廢後交付原告，且不再對乙方、中潤公司、安翼公司等主張任何權利，乙方亦確認屆時甲方與乙方、中潤公司、安翼公司等間即無任何債權債務關係存在（第4條）；另該協議書須經甲方董事會討論並決議，始生效力，如董事會未通過，該協議即視為解除（第6

條)。查原告並未提出上開協議書經華夏公司董事會決議通過之證明文件，該協議是否確已發生效力，非屬無疑，原告僅憑上述和解協議書簽訂之事實，即主張本件贈與附有負擔，尚非可採。況原告已自陳「和解協議書也沒有繼續，土地被拍賣了」（本院卷第133頁）、「因為原告事後沒有借到錢，故沒有給付第1條的和解金額」（本院卷第187頁），顯見該和解協議事後並未履行。故縱令原告前揭贈與附有負擔之主張為可採，然該和解協議事後既未經履行，原告亦未依約給付和解金，即與遺贈稅法施行細則第18條所定負擔「業經履行或能確保其履行」之要件不符，自不得自贈與額中扣除。

- 3.再依卷附系爭土地登記謄本所示，系爭土地於85年8月29日設定本金最高限額206,000,000元抵押權登記予華夏公司，其債務人為中潤公司，土地所有權人余秀芬僅是設定義務人（原處分卷第200頁）。據此可知，在上開抵押權法律關係中，余秀芬只是提供擔保物之人，並非債務人，亦即其僅負有以所有之系爭土地，在設定本金最高限額範圍內，擔保華夏公司對中潤公司之債權的責任。審酌原告之母余秀芬並非中潤公司股東，原告方為中潤公司股東（最高行政法院卷第32至37頁），且原告於102年1月8日接受臺北分署調查時陳稱：「當時會成立中潤車體有限公司，其實是因為為了南非邦交之問題，所以製造了一批車子運往南非……當時本來是委任華夏公司來調度資金，但因為……建議拿余秀芬之土地設定抵押借款……因為後來車體設計不良……為了修理這批車子，須花費上億的資金，所以其實這些資金也都拿來修理車子……」（同上卷第30頁），足見有資金需求者實係中潤公司，卻是以中潤公司

01 股東之母即原告年邁母親（余秀芬00年出生，原處分卷第
02 13頁）所有土地，為該公司提供物上擔保。何況依前揭和
03 解協議書之記載，原告本人也是該和解標的之債務人之一
04 ，故原告以其並非85年抵押權設定義務人，乃是為其母余
05 秀芬承擔債務，作為其主張本件贈與附有負擔之論據，亦
06 無可採。

07 4.系爭土地於95年1月26日設定登記本金最高限額6,680,000
08 元之第二順位抵押權登記予花旗銀行（原處分卷第199至
09 200頁），已是在本件贈與日（95年1月5日）之後，且根
10 據原告所陳此抵押權設定緣由，是為解決積欠原告父親
11 2,700多萬元遺產稅債務，由原告徵得農會同意借款，惟
12 要求系爭土地須移轉以原告名義辦理，因當時系爭土地遭
13 華夏公司、花旗公司及板橋執行處查封，95年1月中旬上
14 開債權人同意塗銷查封登記，系爭土地才得以移轉予原告
15 ，但農會事後反悔，不同意借款，且花旗銀行隨即設定抵
16 押權，作為先前積欠債務之擔保，當時對花旗銀行之設定
17 僅係為增加擔保品，並無實際借得款項等情以觀（本院卷
18 第35頁及其反面），實難謂此抵押權設定為原告所不知或
19 未為同意。再依原告所稱上開設定「僅係為增加擔保品，
20 並無實際借得款項」，與花旗銀行函復說明「二、經查陳
21 安國於本行所申請貸款之日期為84年1月17日，另本行針
22 對其拍賣不足額帳款於95年設定陳君名下2筆土地……抵
23 押權，惟此2筆標的已被拍賣，本行未獲任何分配款……
24 三、余秀芬未於本行申請貸款……」（本院卷第28頁）及
25 「余君之土地他項權利設定最高限額抵押新臺幣668萬元
26 係為增加擔保品而未實際撥款……」（本院卷第76頁），
27 互核以觀，亦難謂上述抵押權所擔保之債務與原告全屬無

01 關。原告以系爭土地於贈與當日遭查封而無法移轉，其價
02 值為零或減損至零，且查封債權人華夏公司執行債權之金
03 額超過系爭土地公告現值為由，主張依公平原則及實質課
04 稅原則，本件不應被認定為贈與、不應課徵贈與稅云云，
05 殊無足採。

06 5.贈與人余秀芬名下雖另有1筆投資，即溪北公司出資額11,
07 000,000元，惟該公司於102年1月1日即已申請停業，並於
08 103年11月7日經主管機關廢止登記（原處分卷第293頁）
09 ，余秀芬該項投資財產，復經臺北分署於103年4月29日及
10 同年5月27日進行2次拍賣，皆無人應買（原處分卷第343
11 至356頁），故被告以該財產屬拍賣無實益財產，估價0元
12 ，而未將之列入差額計算，尚無違誤。原告徒以被告曾於
13 102年4月16日函請臺北分署進行強制執行（本院前審卷第
14 94頁），主張被告未將此出資額價值一併列入差額考量而
15 非適法云云，容有誤會，不足為採。

16 (七)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
17 料經本院審酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必
18 要，一併說明。

19 七、結論：原處分並無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦
20 無不合，原告請撤銷，為無理由，應予駁回，依行政訴訟法
21 第98條第1項前段，判決如主文。

22 中 華 民 國 110 年 5 月 20 日

23 臺北高等行政法院第三庭

24 審判長法官 程怡怡

25 法官 鍾啟煒

26 法官 李君豪

27 一、上為正本係照原本作成。

01 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表
 02 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
 03 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。
 04 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
 05 訟法第241條之1第1項前段）
 06 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
 07 條第1項但書、第2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.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。 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。 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。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 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。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關

01
02
03
04
05
06
07
08
09
10

	、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 110 年 5 月 20 日
書記官 方偉皓