

最高行政法院具參考價值裁判選輯

※最高行政法院 109 年度大字第 3 號裁定

【主文】

納稅義務人申請以實物抵繳遺產稅遭駁回，循序提起行政救濟，請求稅捐稽徵機關作成准予抵繳之處分，嗣後納稅義務人於行政救濟程序中（包括訴願及行政訴訟程序）先行補繳遺產稅完畢。此際，行政法院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，不符合遺產及贈與稅法第 30 條第 4 項所定「納稅義務人確有困難不能一次繳納現金」之要件，而為不利於納稅義務人之裁判。

【提案之法律爭議】

納稅義務人申請以實物抵繳遺產稅遭駁回，循序提起行政救濟，請求稅捐稽徵機關作成准予抵繳之處分，嗣後納稅義務人於行政救濟程序中（包括訴願及行政訴訟程序）先行補繳遺產稅完畢。此際，行政法院是否得僅以該事實為由，逕認納稅義務人有以現金繳納遺產稅之能力，不符合遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第 30 條第 4 項所定「納稅義務人確有困難不能一次繳納現金」之要件，而為不利於納稅義務人之裁判？

【理由摘要】

(一)行政法院不得以當事人在行政救濟期間繳清稅款，即逕認不符合以實物抵繳遺產稅「納稅義務人確有困難不能一次繳納現金」之要件

- 1.關於課予義務訴訟事件，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。
- 2.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。
- 3.裁判基準時決定後，將在此基準時點以前所發生之事實及法律狀態的變化納入考慮範圍，解釋個案應適用之實體法規定及法律適用原則以為法律適用作成裁判。
- 4.遺贈稅法第 30 條第 4 項所規定納稅義務人以現金繳納遺產稅確有困難，申請以實物抵繳遺產稅之事件，自繼承事實發生至行政法院為裁判時之期間，遺產究係現金或實物狀態，會隨時間推移(經過)而改變，例如原為實物之土地，因徵收且補償金之發放而變成現金，或現金因非可歸責於當事人之事由而減少、喪失或滅失，此等即屬於事實狀態發生變更之情形。
- 5.本法律爭議，係申請以實物抵繳遺產稅，在事實審法院言詞辯論程序終結前，法律狀態未變更，然事實狀態發生變更，即因納稅義務人於行政救濟期間繳清稅款，致已無遺產稅債務。
- 6.在此種情形，行政法院仍應就遺贈稅法第 30 條第 4 項之規定為解釋，判斷雖然納稅義務人已繳清稅款，是否仍符合該規定以實物抵繳遺產稅要件，以裁判納稅義務人請求法院判

令稅捐稽徵機關作成准予以實物抵繳遺產稅行政處分之課予義務訴訟有無理由，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。

7.提案裁定甲說認為只要在行政救濟期間繳清稅款，即不符合以實物抵繳遺產稅「納稅義務人確有困難不能一次繳納現金」之要件，其唯一理由，則為課予義務訴訟之事實狀態基準時，應為事實審法院言詞辯論程序終結時，以事實審法院言詞辯論程序終結前已繳清稅款之事實狀態變更，即逕認不符合以實物抵繳遺產稅之要件，自非可採。

(二)從遺贈稅法第 30 條第 4 項規定探究，本件應採乙說之理由

1.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。

2.由於遺產稅係「針對遺產課稅」，原則上亦應以「遺產」繳納遺產稅，而無需使用到為納稅義務人之繼承人自有財產繳納遺產稅。是以遺贈稅法第 30 條第 4 項規定，遺產稅之納稅義務人繳納現金有困難，得申請以課徵標的物抵繳遺產稅。

3.對此規定之適用，財政部 89 年 1 月 18 日台財稅第 0890450617 號函釋謂稅捐稽徵機關處理此類申請案件，原則上以被繼承人是否遺有現金或銀行存款，作為審酌納稅義務人有無繳現困難之參考，繼承人之所得狀況，尚非審酌有無繳現困難之依據，即是本此原則為解釋。甚至本件原因案件，原處分機關業已依上開函釋，先從遺產所遺現金中扣除相關支出費用後，考量繳現能力，再准予以實物抵繳部分遺產稅。

(三)綜上所述，在審酌納稅義務人有無繳現困難時，自應就遺產整體予以觀察，行政法院不能逕以納稅義務人在行政救濟期間已繳清稅款，即不符合以實物抵繳遺產稅「納稅義務人確有困難不能一次繳納現金」之要件，而為不利於納稅義務人之裁判。從而，本件應採乙說之見解。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！