

行政院國家科學委員會專題研究計畫 成果報告

遺產贈與稅與財產權保障

計畫類別：個別型計畫

計畫編號：NSC91-2414-H-002-013-

執行期間：91 年 08 月 01 日至 92 年 12 月 31 日

執行單位：國立臺灣大學法律學系暨研究所

計畫主持人：葛克昌

報告類型：精簡報告

處理方式：本計畫可公開查詢

中 華 民 國 93 年 1 月 5 日

遺產贈與稅與財產權保障

第壹章 緒論：問題之提出

壹、問題之源起

貳、研究之結構

參、研究方法

壹、問題之源起

於現代國家依法徵收之各項稅捐之中，遺產及贈與稅之地位可謂具有其一定之重要性。一方面言之，雖於任何國家之財政結構中，遺產贈與稅鮮有扮演重要角色而成為主要之財政收入來源者¹。然則於稅務制度中，其卻具有相當程度推理上之意義以及制度上之特性。首先，同一法律規範之中存在遺產及贈與此二不同稅目，雖係以不同之經濟活動作為稅基，然則於相互間卻存在一定程度之互補性²。亦即，贈與稅之課徵，將常被理解為遺產稅之預徵³，此所導致之結果，乃在課稅權力運行之過程當中，必須連結於私法上特定權利義務關係之發生及消滅，作為遺產贈與稅債權債務關係所發生之直接原因。然則在此一認識之下，納稅義務人與稅捐稽徵機關間所發生之爭執，通常亦在於對於贈與之存否發生認定上之疑義，以及對於遺產之價值計算，存在有不同之標準所致。例如，最高行政法院九十二年度判字第八二〇號判決，指出：「行為時遺產及贈與稅法第十七條第一項第五款固規定「遺產中之農業用地，由繼承人或受遺贈人，繼續經營農業生產者，扣除

¹ 以民國 90 年度為例，當年度遺產及贈與稅實徵新台幣（下同）貳佰貳拾柒億壹仟肆拾壹萬陸仟圓，約僅佔各式賦稅收入百分之 1.8。見財政部賦稅署網頁資料，http://www.mof.gov.tw/statistic/Year_Tax/90/4091.htm，民國 92 年 2 月查詢。

² Vgl.Binz/Sorg, Erbschaftsteuerprobleme der Familienstiftung, DB, 1988, S.1822.

³ 例如，德國遺產及贈與稅法第一條之規定即謂：「遺產稅對下列行為課徵：（第一款）死亡時之遺產繼承（第二款）生存時之贈與。」，是故，遺產贈與稅（Erbschaft- und Schenkungsteuer）被當作單一稅目而非分別存在之二稅目。Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer Kommentar, Tz.32.或見金子宏，租稅法第九版，頁四三六。

其土地價值之半數。但由能自耕之繼承人一人繼承，繼續經營農業生產者，扣除其土地價值之全數。」另行爲時農業發展條例第三十一條亦規定「家庭農場之農業用地，其由能自耕之繼承人一人繼承或承受，而繼續經營農業生產者，免徵遺產稅或贈與稅，並自繼承或承受之年起，免徵田賦十年。但如繼續經營未滿五年者，應追繳應納稅賦。」惟上開規定，乃係指遺產中之農業用地，由能自耕之繼承人一人繼承，繼續經營農業生產者，計算其遺產價值時應扣除其土地價值之全數而言，並非規定遺產中之農業用地於繼承發生前或繼承後有部分農地不作農業使用者，即對繼續經營農業生產部分亦不得扣除其土地價值之全數，故在解釋上除該未作農業使用部分外，其餘作農業使用部分仍准於遺產中扣除其總額核定遺產稅。從而，繼承人於繼承後五年內有不從事農業生產情事，應追繳稅賦者，自應以該不從事農業生產之土地爲限。至財政部七十八年八月三日台財稅字第七八〇二〇八四八一號函示「．．．經營農業生產不滿五年期間內雖部分面積未繼續經營農業生產，仍應．．．就全部免稅土地追繳應納稅額。」亦應認係指每一筆地之部分面積未繼續經營農業生產，應就該筆地之全部原免稅額予以追繳而言，不及於同時繼承，尚在繼續經營農業生產之他筆土地。」，納稅義務人所爭執者即屬典型之遺產繼承關係中，繼承標的作爲課稅標的之價值及範圍爭議。或如同年度最高行政法院判字第二四三號判決中，最高行政法院指出：「查「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」、「左列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：一、．．．九、被繼承人死亡前，未償之債務具有確實證明者．．．」、「納稅義務人對依本法規定，應申報之遺產或贈與財產，已依本法規定申報而有漏報或短報情事者，應按所漏稅額處以一倍至二倍之罰鍰。」分別爲遺產及贈與稅法第一條第一項、第十七條第一項第九款、第四十五條所明定。而原判決係以被繼承人死亡時所有之財產，除法律另有規定外，均應列入遺產總額中，課徵遺產稅，納稅義務人主張遺產中存有借款債務者，應負舉證責任。將上訴人之資金存入被繼承人之帳戶，其原因關係有多種可能，可能爲借貸、信託，亦可能爲贈與或清償債務。上訴人主張爲「借貸」，然未能舉證證明，因認不能自遺產總額中扣除，判決理由並無矛盾之處。」，所涉事實爲於遺產中主張生前債權扣除，因舉證之困難導致遭稅捐稽徵機關認定爲遺產之一部，亦爲社會生活中常見之爭議典型。尤其新行政訴

訟法制新制實施，連帶所促成者乃因遺產及贈與稅之課徵所發生之爭執，日益增加。於行政訴訟新法制開展至今亦面臨全面之重新討論之際，實有必要重為整理實務見解，以作為日後實務及學理參考之用。

貳、研究之結構

本研究一共區分為五章，所欲討論之問題分別如次：

第一章 緒論：問題之提出

第二章 遺產贈與稅的法律特性與合憲性基礎

本章所欲討論之問題，乃在於遺產贈與稅的法律特性與合憲性基礎。所謂法律屬性，係探討於一般性基礎上，遺產贈與稅作為國家課徵租稅之一環，所具備之特徵，尤其著重者乃其與其他稅賦，例如所得稅、營業稅之差異比較。就合憲性之基礎部分，則討論學說上之發展史，並藉由憲法規範之全文，推導出於我國法上之合憲性基礎安在。

第三章 遺產贈與稅實物抵繳之法律問題

遺產及贈與稅法第三十條二項，原則上容許納稅義務人在一定之要件之下，以實物而非以金錢給付之貨幣之債權作為遺產及贈與稅清償之手段。此與所得稅之稽徵於近日實務上引起重大爭執之「捐地節稅」並不相同，乃包括以繼承或贈與標的物之實物作為清償手段之情形。然則公法之債，乃以金錢給付為原則，實物抵繳係屬例外，則在此一認識之下，我國實務見解旋即發展出諸多標準以認定是否得接受納稅義務人之抵繳請求，其中尚包括大法官釋字第三四三號解釋。

第四章 遺產稅最高限額之憲法意義：遺產及贈與稅法第四十七條之規範意旨

本章所討論之問題，主要集中於遺產及贈與稅法第四十七條之規範意旨，尤其比例原則在遺產贈與稅法領域之適用。蓋憲法第 23 條規定，人民自由權利之拘束，以法有明文且「必

要」者為限，此為公法學說中「比例原則」所由生。國家行使租稅課徵權力，當然對人民自由權利產生拘束侵害，然課稅權力本身是否受比例原則拘束，非無推論上之疑義。德國法制，原以絞殺性租稅禁止作為衡量依據，近期則朝向「半數原則」發展。此二原則之內涵，於我國法上表現於遺產贈與稅領域者即為前述遺產及贈與稅法第四十七條之規定。是故，做為憲法限制國家課稅權力之一環，有必要討論其具有之意義。

第五章 遺產及贈與稅法上「視同贈與」之研究

租稅規範於立法過程之中面臨之問題之一，乃在於納稅義務人經常利用外觀上合法之迂迴行為圖以規避其應負擔之納稅義務，尤其以顯不相當之對價為財產之轉讓、一定親屬之內以形式之轉讓契約隱藏有實質之贈與意圖等情形，至屬常見。是故，遺產及贈與稅法第五條，就遺產贈與稅法制上所稱「贈與」之概念，特與民法做出區別，而承認所謂「視同贈與」制度之存在。本章即圖透過遺產及贈與稅法第五條規定之闡明，探知納稅義務人之實際經濟活動內容。然則該條文之規定，經常引致一定之爭執，有必要討論其制度目的以及實務運作現況。

第六章 結論

附錄

重要法院裁判

參、研究方法

本研究之進行，主要係依循前開架構，依序整理並分析相關實務見解，尤其為司法院大法官解釋、最高行政法院裁判及財政部所做成之稅法解釋函令。尤其以問題之討論過程中，除引述學說文獻以探究遺產贈與稅法實際之規範意旨及制度目的外，更著重於最高行政法院於新行

政訴訟法通過施行之後，就遺產贈與稅所做成之重要裁判之整理及分析⁴。此外，部分大法官解釋與現行遺產贈與稅法制之設計有直接之關連性，例如大法官釋字第三四三號解釋對於實物抵繳要件之討論及闡釋，實亦構成遺產贈與稅法制度修正之主要考量。是故，交錯比對映照實務見解並分析其對稅捐稽徵實務未來之影響，亦為本研究特意著重之處。

⁴ 新行政訴訟法之通過施行就租稅法之領域言之所發生者實為全面性之影響，並不僅限於遺產贈與稅法所生實務問題。參見陳清秀，新行政訴訟法在稅捐救濟上的運用，財稅研究第三十一卷第六期，頁十九以下。

第貳章 遺產贈與稅的法律特性及合憲性基礎

第一節 遺產贈與稅之一般性法律特徵

- (一) 概說
- (二) 遺產贈與稅為直接稅
- (三) 遺產贈與稅，為國稅
- (四) 遺產稅及贈與稅具有補充關係
- (五) 遺產及贈與稅，以金錢給付為原則，實物抵繳為例外
- (六) 納稅義務人，負有申報協力之義務

(一) 概說

遺產及贈與稅 (Erbschaft-und Schenkungsteuer)，為多數現代國家均開徵之稅目。惟其與其他之租稅具有不同之屬性，乃在其係針對死亡所發生之財產移轉而為之租稅課徵⁵。我國「遺產及贈與稅法」第 1 條規定謂：「(第 1 項) 凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。(第 2 項) 經常居住中華民國境外之中華民國國民，及非中華民國國民，死亡時在中華民國境內遺有財產者，應就其在中華民國境內之遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」，即本於此旨。而德國遺產及贈與稅法 (Erbschaftsteuer-und Schenkungsteuergesetz; ErbStG) 第 1 條第 1 句第 1 段亦規定遺產稅之課徵對象，為因死亡而發生之遺產繼承

⁵ 精確言之，針對死亡及遺產之繼承移動所課徵者，應稱「繼承稅」，與單純針對構成遺產之財產課徵之財產稅並不相同，此節當於後文詳述。另須注意者，闕為遺產稅及贈與稅二者之統合關係，我國、德國、法國及日本法制，均將遺產及贈與稅視作統一之租稅關係，而將贈與稅當作遺產稅之補充稅。關於我國以外之其他國家法制介紹，見水野勝，租稅法，平成五年，東京有斐閣，頁 53 以下。

⁶。就國庫整體財政收入而言，遺產贈與稅雖非鉅額且重大之國庫收入項目⁷，惟在社會及經濟政策上，實具有重大意義⁸。是以在法制上，其仍具有一定之特徵，而與其他稅目有明顯之區隔。

（二）遺產贈與稅為直接稅

在租稅性質上，遺產及贈與稅之最主要特徵，在於其為「直接稅」之一種。所謂直接稅與間接稅之區別，係來自於租稅規範之立法者對於租稅債務負擔之預期所為之區分，其中「直接稅」直接稅係指納稅義務人及租稅債務之歸屬人同一，不發生租稅轉嫁問題，或謂「法律上之納稅義務人與經濟上之納稅義務人相一致」⁹之稅目。在此一意義之下，遺產贈與稅非如營業稅（Umsatzsteuer）般，會發生租稅歸屬移轉之情形。我國遺產及贈與稅法第 6 條第 1 項規定：「遺產稅之納稅義務人如左：一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。二、無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。三、無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定遺產管理人」；第 7 條第 1 項前段規定：「贈與稅之納稅義務人為贈與人。」，均明白顯示此一直接稅之性質。是以在此一意義之下，遺產贈與稅並不發生如同營業稅般之轉嫁效果或勾稽效果。

（三）遺產贈與稅，為國稅

⁶ 該條規定為：「Der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) unterliegen: 1. der Erwerb von Todes wegen, 2. die Schenkungen unter Lebenden, ...」（遺產稅或贈與稅因下列原因而成立：1. 因死亡發生遺產 2. 生存中發生贈與。），詳細評釋，參見 Moench, Erbschaft- und Schenkungssteuer, Kommentar, § 1 Tz. 1 ff.

⁷ 以民國 90 年度為例，當年度遺產及贈與稅實徵新台幣（下同）貳佰貳拾柒億壹仟肆拾壹萬陸仟圓，約僅佔各式賦稅收入百分之 1.8。見財政部賦稅署網頁資料，http://www.mof.gov.tw/statistic/Year_Tax/90/4091.htm，民國 92 年 2 月查詢。針對遺產贈與稅在稅制討論上之意義，葛克昌教授嘗謂：「遺產及贈與稅在各法治先進國家，無論就法學、經濟學、財政學上之探討，其熱烈之程度均遠超過實務上財政收入地位。在經濟與社會改造者眼中，將遺產稅視為社會政策之工具。在法學上，民法上因與繼承法關係密切而受關切；憲法上則攸關財產權保障，涉及對遺產課稅之憲法上界限，成為租稅法與基本權之基本課題。」。見遺產稅規劃與法治國理念，稅法基本問題，民國 85 年，月旦出版，頁 220。

⁸ 水野勝，租稅法，第 265 頁即指出，繼承稅（遺產贈與稅）之所以能夠存在，著重者並非單純之財產收入，而係其具有一定之社會政策意義。

⁹ 水野勝，租稅法，第 30 頁。木村弘之亮，租稅法總則，東京成文堂，1998 年，頁 48。至於直接稅制在德國法制上之引入及發展，尤其在早期稅制中之地位，參見 Vocke, Die Abgaben, Auflage und Steuer, S. 1 ff. 而在稅制之中，直接稅之典型除遺產贈與稅外，尚包括所得稅此一稅目。

國家行使租稅課徵權力，所徵收之稅款依其係分配與中央政府抑或地方政府，可區別為「國稅」與「地方稅」。此一分類乃以稅捐行政權力之劃分為其前提¹⁰，而遺產贈與稅在我國法制上，被劃為國稅。財政收支劃分法第 8 條第 2 款規定：「下列各稅為國稅：二、遺產及贈與稅。」即明此旨。在比較法制上，美國法制係將遺產稅列為聯邦稅，英、德、日、法各國法制多亦將遺產稅列為中央或聯邦稅目¹¹。又我國之遺產贈與稅雖被定性為國稅，惟依財政收支劃分法第 4 條所定之收支分配表，遺產及贈與稅在直轄市占徵起收入百分之五十；在縣（市）占徵起收入百分之二十。故亦與地方財源有一定之關連性。

（四）遺產稅及贈與稅具有補充關係

在租稅法律制度上，遺產稅與其他稅目在制度設計中較為特殊者，乃在於其與贈與稅間，具有一定程度之補充關係¹²。亦即，二者之間雖為不同之稅目，然則規範於同一法律之中，而以財產移轉之主體為基準，生前之財產移轉，課徵贈與稅，死後移轉之財產，課徵遺產稅。是故在邏輯上，已完成贈與行為之財產不構成遺產之一部固不發生遺產稅問題；已構成遺產之財產移轉則依遺產稅課徵，亦不發生贈與稅問題。

（五）遺產及贈與稅，以金錢給付為原則，實物抵繳為例外

租稅債之關係之履行，於我國法制上乃以金錢給付為原則，實務抵繳為例外。此等少數例外之中，遺產及贈與稅即佔其一。遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項規定：「遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於前項規定納稅期限內，向該管稽徵機關申請，分十二期以內繳納；每期間隔以不超過二個月為限，並准以課徵標的物或其他易於變價或保管之實物一次抵繳。」故知在一定前提之下，遺產贈與稅得以實物繳納，然則為制度

¹⁰ 陳清秀，稅法總論，頁 101。

¹¹ 水野勝，租稅法，頁 60 以下。關於德國法制中遺產及贈與稅之劃分，參見 Moench, Erbschaft-und Schenkungsteuer, Kommentar, § 34 Tz.1ff. 法國法上關於遺產稅之劃分，參見 J.Grosclaude/P.Marchessou,Droit Fiscal Général,Dalloz,pp.39.

¹²

中之例外規範。

（六）納稅義務人，負有申報協力之義務

遺產贈與稅所發生之原因事實，常係發生於納稅義務人所較亦於掌握之領域，就此等事項倘若要求稅捐稽徵機關實施職權調查，不免有所困難。是以在法制上，遺產贈與稅法特課以納稅義務人廣泛之協力申報義務。遺產及贈與稅法第 23 條首先明定：「（第一項）被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起六個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。但依第六條第二項規定由稽徵機關申請法院指定遺產管理人者，自法院指定遺產管理人之日起算。（第二項）被繼承人爲經常居住中華民國境外之中華民國國民或非中華民國國民死亡時，在中華民國境內遺有財產者，應向中華民國中央政府所在地之主管稽徵機關辦理遺產稅申報。」，及第 24 條規定：「（第一項）除第二十條所規定之贈與外，贈與人在一年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行爲發生後三十日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報。（第二項）贈與人爲經常居住中華民國境內之中華民國國民者，向戶籍所在地主管稽徵機關申報；其爲經常居住中華民國境外之中華民國國民或非中華民國國民，就其在中華民國境內之財產爲贈與者，向中華民國中央政府所在地主管稽徵機關申報。」，明示現行法中多方課納稅義務人以申報及闡明事實關係之義務¹³。

（七）遺產贈與稅，與民法關係密切

遺產及贈與稅在法律上之特徵之一，乃在於其與民法具有密切之關係¹⁴。蓋以一方面言之，遺產之發生乃以民法意義之下死亡之出現作爲發生之基礎，而贈與亦爲民法債篇中所規定之有名之債¹⁵。是以遺產贈與稅之課徵，與民法關係密切實不待言。雖在推理上，稅法領域所

¹³ 關於稅法上申報協力義務之一般性討論，參見黃源浩，營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果，財稅研究三十五卷五期，頁一三五以下。

¹⁴ Moench, Erbschaft-und Schenkungsteuer Kommentar, S.24.

¹⁵ 關於民法上贈與之規定，參見謝銘洋，〈不動產贈與契約之成立與生效〉，收於黃茂榮（編），《民法裁判百選》，民國八十二年初版，頁三八三。

稱之「遺產」「贈與」與民法概念是否相一致並非無討論之空間¹⁶，惟其與民法關係密切實無疑義。

¹⁶ 關於民法上之法律概念在稅法上是否作一致使用之問題，在德國法制上尤其爭議已久。在早期德國法院之裁判中，均直接使用民法上之概念作為稅法上之借用概念，並以此認定公法上之法律關係。惟 1919 年德國帝國租稅通則完成立法，其中第 4 條規定租稅課徵應衡酌經濟上意義（經濟觀察法），方將稅法概念自民法之支配影響中解放出來。見木村弘之亮，租稅法總則，頁 159 以下關於借用概念之討論。至於民法與稅法之分合史，參見葛克昌，租稅規避與法學方法，稅法基本問題，頁 14 以下。

第二節 遺產贈與稅之合憲性基礎

（一）概說

（二）遺產贈與稅在憲法秩序中之依據

（三）遺產贈與稅之社會政策目的

（一）概說

遺產贈與稅做為租稅制度之一環，所著重者並非單純在於遺產贈與之法律關係所得支應國庫之費用，亦因其具有社會政策目的，與累進稅制及社會政策目的之租稅優惠，共同構成福利國家租稅政策之主要工具¹⁷。是以再討論遺產贈與稅在憲法秩序中之地位時，無可避免者，應先探討其合憲性基礎。所提出之問題亦屬直接：國家為何得課徵遺產贈與稅？尤其在現代國家日常之收支用度體系中，所得稅與營業稅等稅目已足以因應此等統治活動之開支，則課徵遺產贈與稅，具有何等憲政秩序中不可或缺之特性？實不得不為深入追究。況如前述，遺產及贈與稅於主要法治國家中均非主要之財政收入稅目，於財政支出之貢獻程度既低，則更有探知其存續於憲政秩序中之必要。

（二）遺產贈與稅在憲法秩序中之依據

遺產贈與稅之課徵與其他租稅相同，亦受憲法秩序之規制。除憲法第19條要求以法律保留作為國家行使課稅權力之一般性基礎之外¹⁸，根據憲法第23條之反面推論，人民之自由權利為「增進公共利益所必要者」得「以法律限制之」，納稅係為滿足國家財政需求，以推展國家任務，係為增進公共利益。而課以納稅義務，人民犧牲了金錢給付，得

¹⁷ 葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，頁228。

¹⁸ 此即所謂租稅法律主義，乃以憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」作為其規範基礎。參見林鳳珠，稅捐法定主義在現行稅法之實踐，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國七十四年，頁二六以下。

以免除其他作為義務（如服勞役），保全了經濟行為自由，符合比例原則，自屬公共利益所必要¹⁹。人民雖為公共利益依法律負納稅義務（憲法第 19 條），但租稅種類繁多，立法者所選擇之課稅客體，是否即為增進公共利益所必要，仍有探究審查之空間，尚非單純以有法律之依據，作為判斷合憲性之標準。是故，遺產及贈與稅是否具備合憲性之基礎，有無課徵之必要，此一稅目對私經濟及私有財產之保障是否充分，應進一步檢討之。此涉及遺產及贈與稅之課稅基礎

（Steuergrundlage），乃稅賦之依據問題，必須對法律解釋及立法意旨加以檢討，而作為基本權之財產權利保護及其界限，亦為此等法益經由理性衡量後所得之結果。

（1）給付國家近鄰說

此說認為遺產贈與稅之所以得以課徵，乃在於法律關係中國家對私人生活之貼近。蓋在社會給付國家中，國家對人民負有保護照顧義務（Daseinsvorsorgen），較之繼承人，尤其是與被繼承者關係疏遠之繼承人，對死者而言更為接近。故繼承法上法定繼承限於一定親屬範圍之內，且對遺產稅課以一定之累進稅。但我國憲法既承認並保障私有財產制，將財產權明列為人民基本權之一（參見憲法第 15 條），是以繼承乃純然私領域之產物，而遺產稅乃基於公共利益，為公法上金錢給付。是故不宜將公法上遺產稅之依據，歸之於國家繼承權，而使憲法所承認及保障之私人領域遭受侵入。

（2）國家居於準親屬地位說

遺產稅之依據，亦有基於大家族之解體觀念而來。按古代之繼承，無論我國舊律或者歐洲日耳曼法，家產為家屬團體共同共有，族產家產之繼承，不過為財產管理人地位之更替，只要繼承時，家產仍能維持家屬團體之功能者，即應免於課稅，其用以供應家屬之撫養需要。現行法個人死亡時，財產應傳於一定親屬（法定繼承主義），雖承認遺囑自由但仍遺留部分財產於法定繼承人（特留分），均為此種原則之遺跡。迨自今日由個人繼承，免稅理由已不存在。而國家須扮演與家族

¹⁹ Vogel, Finanzstaat, HdStR, Bd.IV., S.1162.

相同之社會功能，國家係基於準親屬之地位，遺產稅即為國家代替家族家產覆社會照顧扶養責任之對價。在德國，威瑪憲法第 154 條第 2 項明文規定國家有權參與繼承財產之分配，亦為此種國家繼承權之依據。然我國憲法雖以威瑪憲法為藍本，但並無該「國家繼承權」之規定，基於繼承為私法關係，遺產稅為公法關係，國家準親屬地位說在我國法上並無根據可言。

（3）社會政策工具說

國家成為社會正義之促成者，在今日已成為眾多改革的重要目標；往往也因嚴峻遺產稅之合理正當性依據，因其具有財產重分配之效果。今日之稅法大體可分為兩類：以財政收入為目的之稅法，以及以誘導管制為目的之稅法。後者又可概分為經濟政策目的之稅法及社會政策目的之稅法。曾憲法基本權保護之觀點，以財政收入為目的之租稅，其目的非在於單純增加國庫收入，而在於國家之財政支出應如何公平地負擔於國民間。故財政收入目的之租稅產生者為負擔之效果

（*Belastungswirkung*），此種效果在憲法上被容許之界限為平等原則（憲法第 7 條），適用於租稅負擔之結果，即量能課稅原則（*Prinzip der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit*）之承認及適用。就管制誘導為目的之租稅言，其所產生之效果則為形成效果（*Gestaltungswirkung*），此種效果在憲法秩序中之衡量標準，即為財產權之保障及行為自由之保障（憲法第 15 條、22 條）。

我國之遺產及贈與稅法係以死者之遺產為課徵對象，不以繼承人所繼承者為對象，為遺產稅而非繼承稅，繼承稅本質上為利得稅（取得稅），遺產稅性質上為財產稅。但我國不採行繼承稅制，係因遺囑制度在我國不以經法院檢證程序為必要，為避免繼承人規避遺產稅，尤其規避累進級距而分散遺產故然。就私有財產制國家稅制言，因財產權受憲法保障，原則上稅源求諸財產所生孳息，不及於財產（資本）本身。少數例外如地價稅、房屋稅僅課以輕度稅率，事實上是只就「應有收益（孳息）」課稅，仍非對財產本身課稅。

我國遺產及贈與稅法所採累進稅率，非僅對遺產課徵，而累進稅率最

高達於百分之五十（遺產及贈與稅法第 13 條第 10 款）²⁰。並非單純之「應有收益稅」，而有別於地價稅、房屋稅當然具有社會改革、緩和對私有財產制度之反感在內。但此僅為租稅正義之要求，並非真正之財產重分配，蓋遺產稅所分配者，為人民之租稅負擔，而非國民間財產權。只有不承認私有財產制之國家，而將生產工具收歸國有者，始有完整之權能進行全面性之財產權分配。由於憲法保障財產權，故沒收式之遺產稅仍為違憲。因此，遺產稅雖具社會政策目的，但僅能算作次要目的。而其主要之目的仍在財政目的，應以量能課稅之標準予以考量。遺產稅之合憲性基礎，仍在平等原則。

（4）租稅負擔能力說

以上所述各項遺產稅合憲性依據理論，均有缺陷，而與現行憲法秩序不能完全相容。由於遺產稅起源甚古且歷久不衰，其中最主要之考量仍在於負擔能力及財政需要。就國家而言，遺產及贈與稅係經常性租稅，但對納稅義務人而言，只有在留有遺產（繼承）或贈與時才課稅，而屬於臨時性之租稅，而贈與稅係遺產稅之補充稅，遺產稅在一代間才產生一次，基於偶然繼承時取得大量財產並無相當對價，其租稅負擔能力較大²¹。按遺產為生前之積蓄，國家如要就其課稅，向死者（遺產管理人）或繼承人、受遺贈人課徵，較之向死者生前每年增加其所得稅，犧牲痛苦感必較少。而當遺產交給繼承人或管理人時，向其課徵亦是最有利之時機。因此遺產稅在憲法秩序上最主要之合憲性基礎，不外乎國家之財政需求結合納稅義務人之負擔能力，其憲法上的主要依據，為平等原則。而基於公共利益所生的社會政策目的，僅為

²⁰遺產及贈與稅法第 13 條規定：「遺產稅按被繼承人死亡時，依本法規定計算之遺產總額，減除第十七條規定之各項扣除額及第十八條規定之免稅額後之課稅遺產淨額，依左列規定稅率課徵之：一、六十萬元以下者，課徵百分之二。二、超過六十萬元至一百五十萬元者，就其超過額課徵百分之四。三、超過一百五十萬元至三百萬元者，就其超過額課徵百分之七。四、超過三百萬元至四百五十萬元者，就其超過額課徵百分之十一。五、超過四百五十萬元至六百萬元者，就其超過額課徵百分之十五。六、超過六百萬元至一千萬元者，就其超過額課徵百分之二十。七、超過一千萬元至一千五百萬元者，就其超過額課徵百分之二十六。八、超過一千五百萬元至四千萬元者，就其超過額課徵百分之三十三。九、超過四千萬元至一億元者，就其超過額課徵百分之四十一。一〇、超過一億元者，就其超過額課徵百分之五十。」。

²¹ 準確言之，取得繼承之財產乃不勞而獲，具有強大之負擔能力。水野勝，租稅法，頁 265。

次要之依據。

基於平等原則，不僅對遺產稅本身，同時也要將遺產稅與所得稅相互衡量比較。我國雖因行政上不易克服之困難，避免為減少稅負分割遺產，採行遺產稅不採繼承稅。課徵方式雖有差異，基本均為替代所得稅，遺產稅在繼承開始時就遺產課稅，實際上即對繼承人就遺產取得課徵。就此種意義而言，遺產稅已不再是傳統認為對死者生前所得稅之補充稅或矯正稅²²。遺產不同於所得，具有特別課稅要件²³，但與所得稅具有同樣之租稅負擔能力，在國家財政收入需要時，依此量能課稅原則，立法者具有裁量權以法律課徵遺產稅及其補充稅。

（5）小結

就以上諸端加以觀察，遺產贈與稅在憲法秩序中之合憲性基礎，其來源有二。其一乃作為國家財政收入工具來源之一，具濃厚之租稅屬性，以量能課稅、平等負擔作為審查之標準。惟遺產贈與稅亦不排除具有滿足國庫需求以外之其他目的，尤其為社會政策之目的，亦得作為遺產贈與稅之附帶目的。是以在探討遺產贈與稅之合憲性基礎之際，亦應附帶論及遺產贈與稅作為社會政策之手段。

（三）遺產贈與稅之社會政策目的

於憲法秩序中，「財產權利之保障」與「透過財產權利之限制拘束以達到公平」之社會政策，此二目的實則存在有矛盾之處。蓋憲法第十五條固明文規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」，然則於經濟活動之基本秩序尤其憲法基本國策章中，復明白顯示限制自由權力以達社會公平之效果。例如憲法第一四二條首先明訂：「國民經濟應以民生主義為基本原則，實施平均地權，節制資本，以謀國計民

²² 將遺產稅視作所得稅之補充稅或矯正稅之觀點，在日本法制上亦有支持見解。昭和 46 年 8 月日本稅制調查會所提出之「長期稅制之課徵手段的討論及其審議內容經過之說明」即指出，繼承稅之課徵基礎係在個人死亡之際將其財產之一部分還原於社會之故，故明確地認為繼承稅有對被繼承人生前應稅所得予以補充課徵的任務。見水野勝，租稅法，頁 265。

²³ 此係指所得稅尤其綜合所得稅中基於個人生活保障所設計之「免稅額」及「扣除額」等類型化制度。見黃源浩，稅法上的類型化方法，國立台灣大學法律學研究所碩士論文民國 88 年，頁 7 以下。

生之均足。」，明示對私人經濟自由權利一定程度之拘束及採行國家干預之基本態度²⁴。二者之間如何調和？乃以社會通念之忍受程度作為基礎，於自由權利之侵害違反社會通念所可忍受之範圍而構成特別犧牲時，課與國家補償之義務。司法院大法官釋字第五一六號解釋理由謂：「憲法第十五條規定，人民之財產權應予保障。此一規定旨在確保個人依財產之存續狀態，行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害。國家因公用或因其他公益目的之必要，雖得依法徵收人民之財產，但應給予合理之補償。此項補償乃係因財產徵收，對被徵收財產之所有人而言，係為公共利益所受之特別犧牲，國家自應予以補償，以填補其財產權被剝奪或其權能受限制之損失。」，在此一認識之下，遺產及贈與稅因屬所謂「機會稅」，其納稅義務人具有較大之負擔能力，

（四）小結

我國憲法制度，雖以私有權利保障、財產權利尊重為主要之價值，然則其亦具有相當之社會法治國家色彩²⁵。故遺產贈與稅之國庫目的屬性雖較薄弱，然無礙於其於社會政策領域發生實際效果，是故，其在憲法秩序中之功能自亦包括透過財產權利之限制拘束以達到公平，實無疑義。

²⁴ 關於憲法所揭示之基礎經濟活動法則，參見法治斌/董保城，憲法，頁三七三以下。

²⁵ 關於社會法治國，參見葛克昌，社會福利給付與租稅正義，國家學與國家法，頁四八以下。

第參章 遺產及贈與稅實物抵繳之法律問題

壹、緒論：問題之提出

貳、實物抵繳之法制規範

（一）遺產及贈與稅法第三十條第二項之立法沿革

（二）請求許可實物抵繳之法定要件

（三）實務抵繳之法律屬性

參、實物抵繳制度之憲法問題

（一）概說

（二）租稅國家與租稅之債清償方式自由

（三）實物抵繳與租稅法律主義：釋字第三四三號

（四）小結

肆、實物抵繳之行政救濟

伍、結論

本章附錄：大法官釋字第三四三號解釋

壹、緒論：問題之提出

租稅之債，乃公法上金錢給付之債之關係，原則上以貨幣債權作為清償手段²⁶。遺產贈與稅作為內地稅目之典型，亦以貨幣之債為主要之清償方式。然於遺產及贈與稅法中，民國八十四年一月十三日修正公布之遺產及贈與稅法，新增第三十條第二項之條文：「**遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於前項規定納稅期限內，向該管稽徵機關申請，分十二期以內繳納；每期間隔以不超過二個月為限，並准以課徵標的物或其他易於變價或保管之實物一次抵繳。**」，乃在一定要件之下容許遺產贈與

²⁶葛克昌，憲法之國體：租稅國，國家學與國家法，民國八十五年，頁一四六以下。Birk, Steuerrecht, AT, S.33ff. 租稅之稅基（Steuergrundlagen）亦即租稅權力發動之對象，主要包括所得、消費及財產持有，無不與財產權有直接相關。

稅之繳納，例外以實物爲之。然此一制度自立法施行以來結餘實務運作上引發諸多爭議，容許以實物作爲繳納手段之結果，使國有財產局接管及處理之抵繳實物大幅擴張，截至民國九十年十二月三十一日止，累積尚未變現之抵繳實物高達新台幣七百八十九億元之譜²⁷，甚且於某種程度上，構成納稅義務人避稅或節稅之管道，影響國庫收入甚或課稅公平²⁸。然於另一層面言之，憲法保障納稅義務人之財產權，不僅及於財產之存續，更及於特定財產之使用收益處分²⁹。如是，則納稅義務人使用收益處分之權能如何與遺產及贈與稅所具備之社會正義、調節代際正義之功能相合致，首先即有思考之空間。其次，實物抵繳之法律爭議，除發生於抵繳之實物計價之標準外，多以大法官釋字第三四三號解釋作成以後，遺產及贈與法第三十條第二項條之適用是否以現金繳納確有困難，方以實物抵繳作爲**補充性之清償手段**？最高行政法院民國九十二年判字第一八一六號判決採行肯定見解：「查遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於前項規定納稅期限內，向該管稽徵機關申請，分十二期以內繳納，並准以課徵標的物一次抵繳。固爲遺產及贈與稅法第三十條第二項所明定。惟遺產稅或贈與稅本應以現金繳納，必須現金繳納確有困難，始得以實物抵繳，此參諸司法院大法官會議釋字第三四三號解釋甚明。」、同院九十二年度判字第五八二號判決謂：「遺

²⁷ 趙揚清、鍾鳳娥，以公共設施保留地及未上市（櫃）股票抵繳遺產及贈與稅問題之研究，財稅研究第三十五卷第六期，頁五十六。謝釗益，遺產及贈與稅實物抵繳之研究，財稅研究二十九卷二期，頁四十二以下。

²⁸ 參見邱正弘，遺產贈與稅法之租稅環境與節稅規劃--遺贈面面觀，實用稅務，第二六九期，頁三十七以下。李常先，論未上市（櫃）股票關於遺產贈與稅課徵之探討，實用稅務，第二九一期，頁六十二以下。

²⁹ 大法官釋字第四〇〇號解釋謂：「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。如因公用或其他公益目的之必要，國家機關雖得依法徵收人民之財產，但應給予相當之補償，方符憲法保障財產權之意旨。既成道路符合一定要件而成立公用地役關係者，其所有權人對土地既已無從自由使用收益，形成因公益而特別犧牲其財產上之利益，國家自應依法律之規定辦理徵收給予補償，各級政府如因經費困難，不能對上述道路全面徵收補償，有關機關亦應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補償。若在某一道路範圍內之私有土地均辦理徵收，僅因既成道路有公用地役關係而以命令規定繼續使用，毋庸同時徵收補償，顯與平等原則相違。至於因地理環境或人文狀況改變，既成道路喪失其原有功能者，則應隨時檢討並予廢止。行政院中華民國六十七年七月十四日台六十七內字第第六三〇一號函及同院六十九年二月二十三日台六十九內字第二〇七二號函與前述意旨不符部分，應不再援用。」，乃在於確定財產權保障非僅及於靜態之存續，亦包括動態之「自由使用、收益及處分之權能」。

產及贈與稅法第三十條第二項規定，明示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，非謂納稅義務人不論在何種情形下，均得指定任何實物以供抵繳。」，均採肯定見解。然則此一肯定見解之推論基礎安在？是否過度限制拘束人民財產使用收益處分之權能而有逾越比例原則之情事？尤其就法律救濟之角度觀察，人民申請依前述遺產及贈與稅法第三十條二項為實物抵繳，機關就此所為之准駁決定，其法律屬性為何³⁰？倘若遭機關拒絕，得否進行行政救濟？其行政救濟之訴訟標的為何？凡此種種，均非明確易解之問題，有待於深入探討，而為本文問題意識之所在焉。

貳、實物抵繳之法制規範

（一）遺產及贈與稅法第三十條第二項之立法沿革

我國遺產及贈與稅法，制訂於民國六十二年。然初始就遺產贈與稅債之關係之履行並未明確規定其手段，而與其餘公法之債相同，乃以法定貨幣作為公法上金錢之債之清償手段。然於實務運作上，遺產贈與稅之納稅義務人受贈或繼承大筆土地或價值高昂之標的物，依法須先完納遺產贈與稅方得取得該等標的物之私法上處分權能³¹，即不免發生現金不足清償困難之情事，導致具有給付能力之納稅義務人因而無法履行遺產及贈與稅之法定債務。

³⁰ 關於法律行為性質之爭執，參見趙揚清、鍾鳳娥，以公共設施保留地及未上市（櫃）股票抵繳遺產及贈與稅問題之研究，財稅研究第三十五卷第六期，頁五十八。

³¹ 此主要見諸於遺產及贈與稅法第八條第一項之規定：「遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。贈與稅未繳清前，不得辦理贈與移轉登記。但依第四十一條規定，於事前申請該管稽徵機關核准發給同意移轉證明書，或經稽徵機關核發免稅證明書、不計入遺產總額證明書或不計入贈與總額證明書者，不在此限。」此外，大法官釋字第三四三號解釋由楊建華、劉鐵錚二位大法官聯袂提出之不同意見書第一段前段亦謂：「按遺產稅係因被繼承人遺有財產，繼承人因取得該項遺產而獲得利益，乃對於繼承人所獲得之遺產利益課徵稅捐。惟繼承人本身原有之資力，恆因人而異，有得以本身原有之資力繳納遺產稅者，亦有本身原有資力不足，必須處分其所繼承之遺產，始得繳納遺產稅者，遺產及贈與稅法第三十條第二項乃係體恤納稅義務人原有之資力不足所作之規定」，故知該項之立法功能，主要在於清償之便，與納稅義務人原有之資力（給付能力）無涉。

（二）請求許可實物抵繳之法定要件

（1）遺產及贈與稅應納稅額逾新台幣三十萬元

遺產贈與稅之納稅義務人申請以實物抵繳遺產贈與稅，其法定要件之一乃在於有數額之限制，需逾新台幣三十萬元方有申請之權利。所謂遺產及贈與稅應納稅額逾新台幣三十萬元³²，除本稅於三十萬元許其抵繳以外，倘若本稅未逾新台幣三十萬元，而加計罰鍰之結果逾三十萬元時，是否亦許納稅義務人申請抵繳？稅捐稽徵實務上採行肯定見解。財政部 67.6.29.台財稅第三四一八二號函即指出：「納稅義務人王 XX 應納遺產稅額及罰鍰合計已逾新台幣三十萬元，依照遺產及贈與稅法第三十條第二項規定應准予合併，一次以土地抵繳。」。或如財政部六十八年度台財稅字第三九三〇二號函謂：「產稅額及罰鍰已逾新台幣三十萬元，納稅人因經濟情況欠佳，無力一次繳納時，准依遺產及贈與稅法第三十條第二項規定，申請分期繳納。」，雖謂准許分期繳納，然遺產及贈與稅法第三十條第二項就「分期繳納」與「實物抵繳」係規範相同之構成要件，亦足以推導出准許實物抵繳之結論。

除罰鍰得以列入遺產及贈與稅法第三十條二項所定申請實物抵繳之額度外，法定遲延利息中，依稅捐稽徵法第四十八條之一第二項所定之逾期自動補報加計之利息，亦得列入計算之範圍³³。財政部七十二年台財稅字第三四二六七號函謂：「遺產稅應納稅額及**逾期自動補報加計之利息**合計已逾新台幣三十萬元者，可比照本部 67 年 6 月 29 日台財稅第 34182 號函釋規定辦理」，比照辦理之結果，使遺產及贈與稅法第三十條之計算亦可加計利息作為計算之基礎。然發生問題者，乃在於稅捐稽徵法所規範之法定利息，除納稅義務人自動報繳而依稅捐稽

³² 許以實物抵繳之稅目限於遺產及贈與稅，是故倘有其他稅目未繳，原則上不得併同主張計入實物抵繳之額度。然在稅捐稽徵實務上曾容有例外，財政部七十一年台財稅字第三五六五一號函，即認納稅義務人倘係以土地房屋作為抵繳標的，得以該土地房屋應納未納之其他稅款併同本稅抵繳。惟此一函釋並未收入財政部稅制委員會所編九十年遺產及贈與稅法令彙編，已為稅捐稽徵機關所不援用。

³³ 稅捐稽徵之法定利息，係指依稅捐稽徵法第三十八條第二項、四十八條之一第二項所徵收之利息，乃依照郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率計算，與民法第二百零三條之利息不同。此等債權債務關係，乃租稅關係之附隨給付，隨租稅之債併同發生。

徵法第四十八條之一第二項所計算之利息外，尚包括稅捐稽徵法第三十八條第二項，因行政救濟程序終結而加計利息之情形³⁴。則此一情形之法定利息，能否計入申請實物抵繳之額度？解釋上容有疑義。觀諸稅捐稽徵法第四十九條規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。但第六條關於稅捐優先及第三十八條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。」，並未就法定利息於不同條文之地位另做劃分。基於體系性解釋之原則，當認立法者於附隨給付之效果準用租稅之債之規範均屬相同，就利息所為者為一視同仁之一體規定，而認應可計入稅捐稽徵法第三十八條第二項之利息。

（2）納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金

納稅義務人為應稅之贈與行為或繼承遺產，因而發生遺產贈與稅之納稅義務，其贈與或繼承之標的態樣繁多，非屬現金具有高度流動性者所在多有。是故納稅義務人因發生稅款支付之困難，請求以課徵標的物或其他實物抵繳。然則何謂「納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金」？此與民法所稱之給付不能並非相同，乃係單純之支付工具周轉流通問題。故「又遺產中現金及存款不足支應應納遺產稅額，乃遺產之狀態，與納稅義務人之資力無必然關聯，不能即認納稅義務人確有困難，不能一次繳納遺產稅」，行政法院爰於八十七年度判字第一八四二號判決中，否准納稅義務人之請求³⁵。納稅義務人具有給付可能，然於主觀上不願以現金為給付，如銀行存款已足繳納遺產贈與稅而仍請求實物抵繳者，亦與此一要件不合（最高行政法院九十年度判字第九七七號判決參見）。是故，現金繳納仍應認係遺產贈與稅納稅義務履行之主要手段，實物抵繳僅具補充性：「……，遺產稅或贈與稅本應以

³⁴ 稅捐稽徵法第三十八條第二項規定：「經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後十日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納，並自該項補繳稅款。原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。」。

³⁵ 本件案例事實，略為納稅義務人收受有遺產稅課稅處分，已依限清償完畢。然清償完畢之後方知悉得以公共設施保留地申請抵繳遺產稅，乃以「不諳法令而先繳納遺產稅，要不因而失去抵繳權利」為由，申請機關准其抵繳而發還已納之遺產稅。

現金繳納，必須現金繳納確有困難，始得以實物抵繳，此參諸司法院大法官會議釋字第三四三號解釋甚明。上揭條文准以**實物抵繳之目的，在彌補現金繳納之不足**，因此，申請實物抵繳，應以現金不足繳稅部分為範圍，被繼承人遺留之財產，如包含現金、銀行存款及其他實物，而納稅義務人又無法提出其他事證，證明其確無法以該等現金、銀行存款繳納時，應就現金及銀行存款不足繳稅部分，准以實物抵繳。」（財政部八十九年七月十五日台財稅第0八九0四五四八四四號函）。

針對納稅義務人是否就遺產贈與稅之繳納確有困難，不能一次繳納現金，固為稅捐稽徵機關職權調查之範疇，是以大法官釋字第三四三號解釋因之謂：「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。」，然則發生問題者，乃在於「確有困難，不能一次繳納現金」是否為行政法上所稱之「不確定法律概念」，而容許法院就其享有審查之空間？就此，最高行政法院九十二年度判字第四八六號裁判顯採肯定見解：「所謂『一次繳納現金有困難』，應認有程度上之區別。而且容許稅捐稽徵機關針對困難之程度來做適當之反應。否則主管機關在為此認定時，必然會對『困難』之法律概念作限縮之解釋，這樣的結果並不符合眾多納稅義務人的長期利益。從另外一個角度言之，若納稅義務人僅是少部分之現金籌集不足，而有一部困難時，如因此就全部准許抵繳，顯然有違公平原則。因此遺產及贈與稅法第三十條第二項構成要件之正確解釋，應認有一部困難而適用該條款之餘地。既然因一次繳納現金有一部困難之情形也該當於遺產及贈與稅法第三十條第二項之構成要件，而有該條款之適用餘地。此屬法律之正確解釋問題，**不涉及行政機關自由裁量之概念**。」，易言之，納稅義務人是否確有困難，不能一次繳納現金，並非稅捐稽徵機關享有裁量之範疇。

（3）以「課徵標的物」或「其他易於變價或保管」之實物

納稅義務人申請實物抵繳之要件之一，乃在於抵繳之實物限於「課徵標的物」³⁶或「其他易於變價或保管」之實物。因實物抵繳乃補充之

36 舊遺產及贈與稅法第三十條二項之規定原為：「遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於前項規定納稅期限內，向該管稽徵機關申請核准，分二期至六期繳納，每期間隔以不超過二個月

履行手段而具有代物清償之性質³⁷，故最高行政法院九十一年度判字第一三四號判決即指出：「以實物抵繳之目的，**原在可期待其變為現金，使其結果與以現金繳納同**。該條末段因之設有『准以課徵標的物其他易於變價或保管之實物一次抵繳』之規定，其中所謂『易於變價』，雖與『保管』同列，然非擇一即可，而排除稅稽徵機關之認定權限。倘其實物雖非不易於保管，但無從變價以供抵繳遺產稅之用者，如許抵繳，則國家反增無意義之保管負擔，即與該條前段規定意旨相違。」。實物抵繳倘係以課徵標的物為之，無前述「易於變價或保管」要件之適用固無疑問，然何種標的物方構成「其他易於變價或保管」之要件？實務上嘗有諸多標準之提出：

1.公共設施保留地

納稅義務人為贈與人，其所擁有非贈與標的之公共設施保留地常為稅捐稽徵機關認定為不易變現而不許其申請抵繳。財政部八十一年度台財稅字第八一一六八五五四二號函謂：「贈與稅之納稅義務人為贈與人者，如以其所有之公共設施預定地申請抵繳應納之贈與稅額時，該項土地既不合遺產及贈與稅法所定易於變價之要件，應否准受理抵繳。」。然遺產稅之納稅義務人繼承土地為公共設施保留地時，則有抵繳之可能（財政部七十六年度台財稅字第七六一一二五九八二號函）。故知非屬標的物之公共設施保留地，常為稅捐稽徵機關認定為變現不易之財產。

2.未上市股票

納稅義務人申請以上市上櫃股票作為抵繳實物，因有公開之市場價格

為限，並得以實物一次抵繳」，並不包括以課徵標的物抵繳之情形。惟釋字第三四三號解釋不同意見書中，楊建華及劉鐵錚大法官認其將可能造成繼承之遺產全部，均為不易變價之財產而不許抵繳，如納稅義務人本身原無資力而確有繳納之困難，則將無從解決。旋由立法院於民國八十四年通過修正條文，增列課徵標的物之抵繳規定，並刪除遺產及贈與稅法施行細則第四十三條規定：「納稅義務人依本法第三十條第二項規定申請抵繳稅款之實物，以易於變價或保管，且未經設定他項權利者為限。」之條文。是故於新制之中，以遺產贈與標的物本身為抵繳標的物，原則上即不發生「易於變價或保管」之問題矣。

³⁷ 代物清償乃民法第三百九十九條所規定：「債權人受領他種給付以代原定之給付者，其債之關係消滅。」，所清償者仍為原本之公法上債權債務關係。參見陳敏，租稅債務關係之變更，政大法學評論第三十期，頁一四七以下。

及買賣機制，故具備高度之流通性而易於變現固無疑問。然則抵繳實物為未上市股票，稅捐稽徵機關之態度如何？首先，倘若未上市股票本身即為繼承標的，稅捐稽徵機關傾向接受作為抵繳實物：「被繼承人侯君遺產中之已擅自停業之未上市公司股票，於本部八十四年三月三十一日台財稅第八四一六一四三六四號函發布前，既經貴局核課遺產稅確定，依行政院六十一年台財第六二八六號令：『……解釋令發布前已確定之行政處分所持見解縱與解釋令不符，除經上級行政機關對該特定處分明白糾正者外，亦不受解釋令影響而變更……』，該已確定之課稅處分並不因本部上開函之發布而受影響，故納稅義務人申請以屬課徵標的物之股票抵繳應納之遺產稅，依遺產及贈與稅法第三十條第二項規定，應准予受理，其抵繳價值並應依同法施行細則第四十六條第一項規定辦理。」（財政部民國八十五年度台財稅字第八五〇四四三二一一號函）。然倘若非係課徵標的物，即令與課徵標的物相同之其他與未上市股票，仍為稅捐稽徵機關解為不易變現而不許其抵繳（財政部八十五年度台財稅字第八五〇〇一〇九九四號函）。

3. 法定空地

法定空地乃建築法上之制度，乃建築基地中，除建築物所佔地面外所留設不許為建築之土地。此種土地，或作為建築間隔之空間，或作為防火巷道，均受有不許覆蓋建築之限制³⁸。倘若遺產稅之標的為此種法定空地，納稅義務人得否以之主張提出實物抵繳？財政部八十六年度台財稅字第八六〇五一八一八一號函指出，此應視此等法定空地是否得為移轉分割而定，非可一概而論：「納稅義務人李○○君申請以遺產中之法定空地抵繳遺產稅，可否准予受理乙案，請依說明二辦理。說明：二、本件經函准內政部 86 年 8 月 14 日臺 86 內營字第 8605943 號函復意見略以「按建築法第十一條第三項規定，法定空地非依規定不得分割、移轉，並不得重複使用。上開條文所稱移轉應包括買賣及贈與；又法定空地之分割，應依『建築基地法定空地分割辦法』之規定辦理。本案納稅義務人申請以遺產中之法定空地抵繳遺產稅移轉作為國有乙節，應視其可否依該辦法規定辦理分割後核處之」。查本件納稅義務人提供抵繳之土地，既屬課徵標的，依遺產及贈與稅法第三十

³⁸ 參見建築法第十一條第三項之規定：「前項法定空地之留設，應包括建築物與其前後左右之道路或其他建築物間距離，其寬度於建築管理規則中定之。」。

條規定，本可抵繳遺產稅，惟據貴局函報，該地部分為自願保留地，部分為臺北市××街××號及同號二至六樓等建物之法定空地，該等建物座落土地為另一地號，建物及座落土地均非被繼承人所有，為避免核准抵繳後因違反建築法等相關規定，產生無法移轉國有情事，究該地是否業自其建築基地分割或確有貴局所述法定空地之分割、移轉問題，應先究明。如經查明該地移轉國有，尚涉法定空地分割問題，請參酌上開內政部意見辦理。」。

4.都市計畫道路用地

納稅義務人申請以非屬繼承或贈與標的物之都市計畫道路用地作為實物抵繳之標的，遺產及贈與稅法施行細則第四十四條第一項有明文規定：「被繼承人遺產中依都市計畫法第五十條之一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。」故在遺產稅稽徵實務上，向許納稅義務人為申請之主張，並不以該納稅義務人有繳納困難為要件。此參諸財政部七十二年十一月八日台財稅第三七九三九號函謂：「被繼承人之遺產除動產、不動產外，尚有各類存款合計金額超過核定應納遺產稅額，而納稅義務人申請以**遺產之中都市計畫道路用地抵繳稅款者**，依遺產及贈與稅法施行細則第四十四條規定，應准予受理。」即可知悉稅捐稽徵機關之一向立場。此類計畫道路用地免納遺產稅，並非遺產稅課徵之標的物，然於行政實務上容許其不以繳納現金困難為申請實物抵繳之要件，向受質疑。故稅捐稽徵機關近期已傾向限縮其適用，並以財政部以八十七年七月十五日台財稅第八七一九五一六九一號函釋予以停止適用前述財政部七十二年十一月八日台財稅第三七九三九號函³⁹。至於合乎遺產贈與稅法第三十條二項之要件者，仍許以道路用地申請實物抵繳。財政部九十年台

³⁹ 然於行政訴訟實務上，所發生之爭議亦來自於此一函釋之適用關係，參見**最高法院九十二年判字第一八四七號判決**：「財政部七十二年十一月八日台財稅第三七九三九號函謂：『被繼承人之遺產除動產、不動產外，尚有各類存款合計金額超過核定應納遺產稅額，而納稅義務人申請以**遺產之中都市計畫道路用地抵繳稅款者**，依遺產及贈與稅法施行細則第四十四條規定，應准予受理。』核其意旨，與遺產及贈與稅法第三十條第二項規定，必須現金繳納確有困難時，始得以實物抵繳之要件，不相符合，該項函釋有重大明顯違反上位規範之情形，財政部以八十七年七月十五日台財稅第八七一九五一六九一號函釋予以停止適用，揆諸前揭司法院解釋意旨，尚無信賴保護原則之適用」，本文將於後段討論此一裁判之妥當性。

財稅字第 0 九 0 0 四六 0 一七八號函：「有關林吳君申請以其名下所有之土地抵繳被繼承人林××遺產稅乙案，請依台南市政府 89 年 11 月 23 日 89 南市工土字第 237964 號函意見：本府同意依財政收支劃分法規定就核定遺產稅應納稅額之百分之八十抵繳吳女士名下所有屬都市計畫道路等公共設施用地」辦理。說明：二、本件被繼承人林××之遺產稅應納稅額八千餘萬元，依財政收支劃分法第八條第三項規定，台南市政府可分得徵起收入之百分之八十，該府同意就應分得之收入，由林吳君以都市計畫道路等公共設施用地抵償，以取代其依前台灣省政府 88 府訴 3 字第 144511 號訴願決定應履行徵收台南市西區臨安段××地號等土地之義務，因該等土地本係台南市政府應徵收之土地，經由此等方式，土地將直接移轉登記為台南市政府所有，已無需日後另行編列預算徵收取得，故就台南市政府應分得收入部分，因土地未列入徵收補償計畫致不易變價之顧慮，當不復存在。貴局可依台南市政府意見辦理，由納稅義務人就台南市政府應分得收入部分（即本案百分之八十稅款），以應徵收之土地抵償，全數移轉登記為台南市政府所有。至其餘屬中央所有之百分之二十稅款，如納稅義務人申請以其他符合遺產及贈與稅法第三十條第二項規定之實物抵繳，應全數登記為國有，如繳納現金，亦全數屬中央所有。」。

5. 耕地

納稅義務人申請實物抵繳之標的物為耕地，情形與前述法定空地相同，倘若得以移轉者，亦可為實物抵繳之標的。財政部九十年台財稅字第 0 九 0 0 四 0 五五七五號函：「行政院農業委員會 90 年 2 月 20 日（90）農企字第 900010013 號函說明四略謂：抵稅耕地需符合農業發展條例第三十一條之規定始得辦理移轉登記。準此，納稅義務人申請以耕地抵繳遺產稅或贈與稅者，應請其檢附作農業使用證明或符合土地使用管制規定之證明文件，俾憑辦理產權移轉登記。」。

6. 行政救濟中之未確定債權

除前述以實物為抵繳標的之情形外，於我國之稅捐稽徵行政實務上尚有一特例，亦即准許以當事人正進行行政救濟中之未確定債權作為抵繳之客體。此主要見諸財政部八十七年台財稅字第八七一九四五九六

九號函：「查納稅義務人申請以繫屬行政救濟中之債權抵繳遺產稅額，該項債權既經稽徵機關核屬被繼承人遺產，如其他要件符合遺產及贈與稅法第三十條第二項規定，自應暫准予受理，惟暫不登記為國有，嗣後如經行政救濟確定不屬於被繼承人遺產，應重行更換抵繳標的或以現金繳納。」。故知於實際行政運作中，實物抵繳之標的只要確具一定程度之變現性，即有抵繳之可能，未必以實體之財產為限。

7.墓地

納稅義務人遭稅捐稽徵機關核課遺產稅或贈與稅，以土地不動產作為抵繳之標的物，然而土地上有地上物墳墓存在，得否許其為抵繳請求？按該墓地倘若非屬遺產及贈與標的物，則自可由稅捐稽徵機關依其職權調查認定該土地是否易於保管變價，倘若無礙於流通如公開販售之公共墓園位址、納骨塔位等實則有其一定之客觀價值而為得流通之標的，似無不合遺產及贈與稅法第三十條二項要件之情形。然則墓地即為遺產贈與之標的物，則台北高等行政法院嘗於八十九年度訴字第七三〇號判決中指出：「（原）遺產及贈與稅法施行細則第四十三條規定：『納稅義務人依本法第三十條第二項規定申請抵繳稅款之實物，以易於變價或保管，且未經設定他項權利者為限。』已於八十五年四月十七日刪除，因此納稅義務人申請**以課徵標的物抵繳遺產或贈與稅者，主管稽徵機關無權調查是否易於變價或保管，亦不得因認不易於變價或保管，而不合於遺產及贈與稅法第三十條第二項規定，述明不准之理由，通知納稅義務人仍按原核定繳納期限繳納。**本件被告竟認為被繼承人所遺土地多為墓地，因有地上物不能抵繳，不准原告等以課徵標的物抵繳遺產稅及罰鍰，於法顯有未合。」。維持前述以課徵標的物為抵繳標的物時，不生易於變價保管問題之立場。

然則墓地之性質，究竟有別於其他不動產，乃在於墳墓及其中所埋屍體係受有刑法特別之保護。刑法第二四八條定有發掘墳墓罪，二四七條定有侵害屍體罪，其保護法益乃在於慎終追遠之善良風俗。則倘若許可以墳墓作為抵繳之標的物，尤其是遺產稅之納稅義務人以祖墳作為抵繳客體之情形，此一准許抵繳之行政處分恐將因違反行政程序法

第一百十一條五款之規定而淪於無效⁴⁰。

（4）向稅捐稽徵機關提出申請

納稅義務人請求以實物抵繳其應納之遺產贈與稅，與所得稅採行結算申報或暫繳之方式不同，應先提出申請，取得稅捐稽徵機關同意後方得抵繳。遺產及贈與稅法施行細則第四十五條規定：「納稅義務人依本法第三十條第二項規定申請以實物抵繳遺產稅或贈與稅時，應於核定繳納期限內繕具抵繳之財產清單，申請主管稽徵機關核准。主管稽徵機關應於接到申請後三十日內調查核定。申請抵繳稅款之實物，不合於本法第三十條第二項規定者，主管稽徵機關應即述明不准之理由，通知納稅義務人仍按原核定繳納期限繳納。如不准抵繳之通知書送達納稅義務人時，已逾原核定繳納期限或距原核定繳納期限不滿十日者，應准納稅義務人於通知書送達日起十日內繳納。申請抵繳稅款之實物，如有部分不合第三十條第二項規定者，應通知納稅義務人就不合部分補繳現金。」。然發生問題者，乃在於稅捐稽徵機關就納稅義務人所為之准駁決定，其法律屬性為何？行政訴訟實務乃將之當作得提起撤銷請求之標的，係屬行政處分。行政法院六十九年度判字第八一號裁判謂：「按「遺產稅或贈與稅應納稅額在十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於前項規定納稅期限內，向該管稽征機關申請核准分二期至六期繳納，每期間隔以不超過二個月為限，並得以實物一次抵繳」。又「被繼承人遺產中有供公共設施預定地者，納稅義務人得依遺產及贈與稅法第三十條第二項之規定以該項土地申請抵繳遺產稅款」，固為遺產及贈與稅法第三十條第二項及同法施行細則第四十四條第一項所明定，惟納稅義務人依遺產及贈與稅法第三十條第二項規定申請抵繳稅款之實物，以易於變價或保管，且未經設定他項權利者為限，亦為同施行細則第四十三條所明定。本件原告申請抵繳遺產稅款之土地，係都市計劃學校及道路預定地，依財政部66.6.28.(66)台財稅字第三四一五七號函釋：「如經當地縣市政府證明該道路預定地將來必將征收補償而能符合遺產及贈與稅法施行細則第四十三條之規定時，可予受理抵繳」。本件經被告機關所

⁴⁰ 該條款為：「行政處分有下列各款情形之一者，無效：五、內容違背公共秩序、善良風俗者。」。

屬大屯分處函准台中縣政府六十八年十月十二日六八府建都字第一四二七六八號函復稱：「大里都市計劃公共設施用地，未來是否必將征收補償，當視闢建時辦理之方式而定，目前尚難預料」，並說明：「都市計劃內公共設施用地之取得，依法可以征收方式取得，但亦可以市地重劃方式取得，而辦理市地重劃，公共設施用地，尚有分配之可能」，有該函影本附原處分卷可稽，是原處分不准以該土地抵繳遺產稅款，自非無據。」⁴¹。

（三）實物抵繳之法律屬性

（1）概說

於法律制度中就遺產贈與稅實務抵繳法律屬性之討論，不可避免之爭執為實務抵繳法律屬性之歸類。尤其自行政救濟之角度觀察，不同之行政行為模式乃經常意味著不同之救濟標的。就人民請求國家機關做成決定之角度觀察，亦有必要釐清其行為在法律上之評價。然自大法官釋字第三四三號起，爭執及不能謂全面解決。考其爭執，除出自於實務抵繳之申請核准關係外，尚包括許其抵繳後之法律屬性。

（2）申請抵繳所為之准駁決定：行政處分

前已言及，實物抵繳之行政手續需由納稅義務人提出申請，再由稅捐稽徵機關依法定要件職權調查是否合致而做成決定⁴²。此一決定，係國家機關就公法上債權債務關係之清償方式所為之特定處置，當係行政處分。是故行政法院八十一年度判字第一九二二號裁判：「納稅義務人於獲准以實物抵繳遺產稅後，嗣改申請以現金繳納，並經核准者，該核准以現金繳納遺產稅之行為，應認係主管稽徵機關兼依職權撤銷原核准以實物繳納遺產稅之行政處分，該原行政處分經撤銷後，除另定有失效日期外，應解為溯及既往失其效力」，即明示抵繳之決定及嗣

⁴¹ 然則於國內文獻中，有持不同意見者，認為實務抵繳之屬性應區分情形，部分為行政處分，部分可能為私法契約。趙揚清、鍾鳳娥，以公共設施保留地及未上市（櫃）股票抵繳遺產及贈與稅問題之研究，財稅研究第三十五卷第六期，頁五十八。本文就此之討論，容見後述。

⁴² 大法官釋字第三四三號解釋參見。楊得君，論稅捐債務之成立、確定與清償，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國八十五年，頁一四九。

後之撤銷變更，均為行政處分。

（3）抵繳為私法契約？

然與前述行政處分說不同，國內部分文獻，嘗謂實物抵繳之法律性質，可能為私法契約之屬性。例如：「我國實務上，對於抵繳之法律性質，認屬私法契約。亦即『納稅義務人申請以土地抵繳遺產稅，經稽徵機關予以核准之行爲，則認為應屬私法上之財產讓與契約』。因此，抵繳之財產土地如因登記資料不全，致不能登記為國有財產時，受讓機關（財政部國有財產局）得提起民事訴訟，請求履行契約，移轉土地所有權（行政法院六九裁字第三〇一號裁定、財政部六八台財稅第三六七五八號函）」⁴³。或「中日學界通說，認實務抵繳之性質係代物清償」⁴⁴。然則是否即得據此推論出抵繳為私法契約之性質？容有進一步思考之空間，尤其應自公法上法定之債之屬性出發，做進一步之思考。

租稅法上債權債務之法律關係（*Steuerschuldverhältnis*），為公法上債之關係⁴⁵。相較於私法之債，此等債權債務關係主要以滿足國家日常財政用度作為主要功能，而具有與私法之債不同之特徵，包括不以特定給付為其對價、權利義務乃當然發生，並不以行政處分為其成立要件等⁴⁶。然公法之債與私法之債，均可區分為債之關係成立與法律效果等不同層面⁴⁷。是故，所謂實物抵繳之法律性質，可能為私法契約

⁴³趙揚清、鍾鳳娥，以公共設施保留地及未上市（櫃）股票抵繳遺產及贈與稅問題之研究，財稅研究第三十五卷第六期，頁五十八。然本文作者對此表示質疑，蓋趙、鍾二君用以佐證實務抵繳之屬性屬契約之一環，所引具之資料尚包括大法官釋字第三四三號解釋（同頁內文左欄第十五行）云云。然經核對，大法官釋字三四三號解釋文及理由書均未有此一說，僅楊建華、劉鐵錚二位大法官提出之「不同意見書」第一段言及其屬代位清償性質。「不同意見書」原則上不能表達大法官之正式見解，由此推論其具有契約性質，不免率斷之嫌。

⁴⁴楊得君，論稅捐債務之成立、確定與清償，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國八十五年，頁一五〇註328。楊文並於本文坦率批評此說：「……基本上，稅捐稽徵機關並無自由意思可言。故如套用私法上關於代物清償、間接給付與債務更改等因債權人、債務人雙方意思合致而消滅債之關係之方法，將稅捐法上實務抵繳之性質加以歸類為私法上債之關係消滅之方法，理論上難免扞格不入。」並主張此僅係類推適用民法上代物清償之效果耳。

⁴⁵ Tipke/Lang, AO Kommentar, §3 Tz.9ff.

⁴⁶ 在此意義之下，課稅處分實為確認處分，具有確定公法債務數額之功能。另參見行政法院八十七年度判字第二三三六號判決，亦謂：「按稅捐為法定之債，乃以法律之規定，而非以行政處分為發生之依據。因此個別稅捐債務，於法律規定應納稅捐之構成要件事實發生時，即已發生。」

⁴⁷楊得君，論稅捐債務之成立、確定與清償，國立台灣大學法律學研究所碩士論

之屬性，當係指於公法之債之效果上，此等實體之權利義務關係與私法之權利義務關係內容大致相同，而具有類推適用之可能性⁴⁸。是故，所謂實務抵繳之性質有「行政處分」與「私法契約」之不同見解，實則並無矛盾：租稅之債成立及變更之基礎決定，亦即申請抵繳所為之准駁決定，乃與課稅處分相同之**行政處分**；而准予實務抵繳後所發生之債權債務關係清償效果，乃**類推適用民法之代物清償**關係⁴⁹。

（4）抵繳為公法上契約？

關於遺產及贈與稅法第三十條二項實務抵繳之法律屬性，所應予特別留意者，乃在於有認為抵繳應係公法契約。尤其於大法官釋字三四三號解釋中，楊建華劉鐵錚二位大法官所提不同意見書第一段：「按遺產稅係因被繼承人遺有財產，繼承人因取得該項遺產而獲得利益，乃對於繼承人所獲得之遺產利益課徵稅捐。惟繼承人本身原有之資力，恆因人而異，有得以本身原有之資力繳納遺產稅者，亦有本身原有資力不足，必須處分其所繼承之遺產，始得繳納遺產稅者，遺產及贈與稅法第三十條第二項乃係體恤納稅義務人原有之資力不足所作之規定，其中現金繳納，是否確有困難？許為分期繳納，究為如何分期？固須經主管稽徵機關審查後核准，惟同條項後段『並得以實物一次抵繳』，就稽徵機關而言，乃係『代物清償』之公法上強制契約，遺產稅係針對『遺產課稅』，以『遺產』中之實物抵繳，乃極為合理之事」，明言抵繳係屬代物清償之公法上強制契約，最值重視。

所謂公法契約，乃行政契約之別稱，乃指公法上之權利義務關係經由共同之合意而發生得、喪、變更之情形⁵⁰。於大法官釋字三四三號解

文，民國八十五年，頁二註七。

⁴⁸ 陳清秀，稅法總論，頁二八九謂：「在實體法上具有意義者，乃是其法律關係與私法上法律關係相類似者，得類推適用私法上之規定。」。於學理之討論上，尚應深入追究者，乃包括公法規範是否具有類推能力之問題，然於大法官釋字四七四號解釋做成以後，此等問題似已於實務上得到解決。

⁴⁹ 楊得君，論稅捐債務之成立、確定與清償，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國八十五年，頁一五〇註328。吾人所更應進一步認識者，乃在於早期實務見解所以有將實務抵繳解為私法上契約關係者，更在於救濟手段之考量。蓋民國八十九年施行新行政訴訟法以前，我國舊行政訴訟法制中並無給付之訴之規定，致使私法之救濟途徑於相當程度上取代眾多公法爭執。惟現訴訟法制既已全備，則將之解為公法關係，方屬正辦。

⁵⁰ 參見吳庚，行政法之理論與實用，第七版，頁三八九以下。

釋做成之民國八十三年間，將實務抵繳解釋為行政契約容或有其推論上之可能性。然我國行政程序法於民國九十年施行後，行政契約依行政程序法第一三九條之規定，應以書面為之。而所謂書面，通說見解指係由雙方當事人簽名而載明契約兩造之權利義務關係⁵¹，與實物抵繳之申請核准顯有不同，故本文傾向否認實物抵繳為行政契約。

參、實物抵繳制度之憲法問題

（一）概說

依前所述，遺產贈與稅租稅之債之清償手段乃以金錢給付為原則，實物抵繳為例外。故實物抵繳之成立，除限於遺產贈與稅目在一定額度以上方得抵繳外，更以「納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金」、「以『課徵標的物』或『其他易於變價或保管』之實物」為標的、取得稅捐稽徵機關同意為要件，固有其特定行政目的之考量。然則前已言及，憲法規範保障財產權利，除財產之靜態存續之外，更包括財產之動態運用，亦即財產之使用、收益、處分。納稅義務人所具有之各項財產（包括金錢財產與非貨幣之實物財產）以何項財產完納其稅捐，竟受此一清償手段之限制，則所應思考之問題，直接指向於實物抵繳此一制度之合憲性，特別是限制實物抵繳應具備一定要件方得為之，是否合乎比例原則。此不僅為人民基本權利與基本義務間之衝突，更為國家於憲政秩序中所應扮演角色之重新思考。

（二）租稅國家與租稅之債清償方式自由

（1）憲法之國體：租稅國家

公法之原則上債以金錢給付作為清償之手段，首先來自於租稅國家之要求。所謂租稅國家(Steuerstaat)，係相對於企業者國家而言。後者乃國家自行持有生產工具、介入並參與市場之運作及生活資源之分配，

⁵¹ 陳敏，行政法總論，增訂三版，頁 114。

並擁有大規模之國營企業，俾體現其照顧人民日常生活之功能⁵²。然與企業者國家不同，租稅國家在公法關係中，人民所依法負有之各種義務，除具有不可取代之特性者外，乃以金錢之給付為其主要之履行方式。按現代國家原則上並不自行持有生產之工具，亦不直接參與經濟上之生產活動，故以物易物之交易模式或者直接向人民徵收租稅以外之勞役，均有其事實上之困難⁵³。在貨幣出現之後，透過對價值之剝奪使得國家不必事事均以直接之暴力或物理上之力量以完成國家任務，在貨幣之給予及剝奪行為中，同樣可以達到法律上誡命（Gebot）或禁止（Verbot）之效果⁵⁴。此一效果之出現，在法治國家中即可推導出國家機關某種程度的憲法義務。亦即，貨幣就國家權力行使尤其就手段之選擇言，憲法秩序事實上課予國家權力以義務，就公法上之債之關係、甚至其他之權限言，原則上**僅得以貨幣作為國家權力之媒介手段**⁵⁵，而僅有在例外之情形下（包括貨幣手段無法完成行政上之目的時），方得容許國家權力之直接實現，以合乎**比例原則**侵害最小之憲法要求。在此意義之下，貨幣可謂某種程度地成為憲法秩序所要求的國家權力的主要行使方式，僅例外之情形如合乎遺產及贈與稅法第三十二項之前提下，方容許以實物作為有限度的補充清償手段。尤其吾人承認了貨幣作為一種憲法上具有相當價值的制度之後，關於貨幣發行權限的討論亦被賦予基本的憲法秩序意義。是故，當德國學者指出，貨幣之發行在憲法上被當作是憲法委託⁵⁶之一環時，吾人實可理解，其中尚包括國家權力行使被認為應多方節制之原因，並使人民於公法上所負擔之義務，主要透過金錢給付履行之⁵⁷。

⁵² 葛克昌，憲法國體－租稅國，國家學與國家法，頁 142。

⁵³ 葛克昌，憲法國體－租稅國，國家學與國家法，頁 151 以下，稱作「無勞役義務原則」。

⁵⁴ 所謂完成誡命之效果，指以金錢取代直接之暴力。舉例言之，要防止人民闖越紅燈，可採行之手段除直接之暴力（架設拒馬、以優勢警力禁止人民通行）外，亦可以金錢之剝奪（抓到闖紅燈者即罰款）之方式為之，二者所產生之誡命效果或禁止效果，事實上相去不遠。而出於比例原則之憲法秩序要求，國家權力之行使不得過度，故以金錢取代（大部分的）直接暴力，更有其憲法上之正當性。

Vol.Vogel, Finanzstaat, HdStR, Bd.IV., S.1162.

⁵⁵ 換言之，現代國家並非位處於自然自由（natürliche Freiheit）之國家，就其行政上任務之達成，不得率爾使用直接之實力。既然金錢的使用可以達到相同的誡命或禁止之效果，出於比例原則或「合乎目的的理性」（zweckorientierten Rationalität）的考慮，國家行為遂被認為原則上應以金錢支付之方式完成之。

Vogel, aaO., S.1161.是故就某種行政上之不法行為，倘若罰錢即足以達成其禁止之效果時，非有正當且充分之理由，國家不得採行其他行政制裁措施。

⁵⁶ BVerfGE 41, 334; Maunz / Dürig, GG Kommentar, Art.8 Rdnr.2

⁵⁷ 尤以經濟學之角度觀察，論者有謂實物繳納為自然經濟物物交換制度下之

（2）實物抵繳與財產權利之保障

租稅債權債務關係以金錢給付作為主要之清償手段，於憲法秩序中所涉及之主要問題乃租稅國家原則之落實，已如前述。然在另一方面，正如大法官釋字第三四三號解釋中，聲請釋憲之一方當事人所主張者，乃在於將提出實物抵繳當作權利而非單純之清償或履行義務手段⁵⁸，則遺產及贈與稅法第三十條二項之規定即成為限制拘束人民自由權利之規範。在此一意義之下，問題不能不由憲法秩序中對人民自由權利限制拘束之要件及法益之權衡，提出解答。

首先應提出之問題，乃在於遺產及贈與稅法第三十條二項所定之限制條件，所限制者為何種基本權利？憲法秩序中所承認之基本權固然種類繁多，然與遺產贈與稅實物抵繳有關而受國家權利之拘束者，主要包括財產權及一般行為自由二種權利，尤其是財產權利中自由利用之價值保障（*Wertsgarantie des Eigentums*）⁵⁹。財產之權利包含其使用收益之處分自由，於民法規範中即可得其梗概。民法關於所有權之積極作用亦即所有權所具備之權能，於第七百六十五條規定謂：「所有人，於法令限制之範圍內，得自由使用、收益、處分其所有物，並排除他人之干涉。」，即明示使用收益處分乃財產權利尤其所有權最核心之功能⁶⁰。然則憲法所規範之財產權利並非不受拘束，於憲政秩序所要求者，乃在於此等拘束限制應有法律之依據，並合乎比例原則⁶¹。

產物。在此制度之下，政府的收入型態即直接的獲得財物及勞務，並以所獲得的財貨與勞務為實物支出。例如，服兵役、義務勞動及非貨幣形式的租稅繳納等。而今貨幣經濟發達，任何都為間接交易，意在取得作為交易媒介的貨幣，再以之交換所需之各項財貨與勞務等實物。因此，以貨幣納稅亦隨之取代實物繳納，此乃效率原則之發揮。謝釗益，遺產及贈與稅實物抵繳之研究，財稅研究二十九卷二期，頁四三。周玉津，實物抵繳遺產稅似開倒車，稅務旬刊，一五五九期，頁20。

⁵⁸ 參見釋字第三四三號解釋彭足等十一人聲請書第二、（一）段末行「剝奪人民申請抵繳權利」等語。

⁵⁹ 財產權利價值保障之概念，參見董保城、法治斌，憲法新論，頁一九九。李惠宗，憲法要義，頁一九一。

⁶⁰ 關於財產權之一般性討論，參見蘇永欽，財產權的保障與大法官解釋，憲政時代，二十四卷三期，頁十九以下。

⁶¹ 此於我國法制之中，可參見行政法院 83 年判字第 2291 號判決：「比例原則，係淵源於憲法上法治國家思想之一般法律原則之一種，具憲法層次之效力，故該原則拘束行政、立法及司法等行為。因而，行政機關於選擇達成行政目的之手段時，其所作成之行政處分必須符合比例原則，換言之，除該行政處分須最適合於

其次所應討論者，乃此等限制拘束之目的何在？尤其在遺產贈與稅本即不以國庫目的為其主要考量之前提下，更具實益。

（三）實物抵繳與租稅法律主義：釋字第三四三號

大法官解釋有關遺產及贈與稅法之法制，故嘗做成諸多解釋。然其中討論直接及於實物抵繳之制度者，為大法官釋字第三四三號解釋：「依遺產及贈與稅法第三十條第二項規定，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。同法施行細則第四十三條規定，抵繳之實物以易於變價或保管，且未經設定他項權利者為限。**財政部中華民國七十一年十月四日(七一)臺財稅字第三七二七七號函**謂已成道路使用之土地，非經都市計畫劃為道路預定地，而由私人設置者，不得用以抵繳遺產稅，係因其變價不易，符合上開法律規定之意旨，均為貫徹稅法之執行，並培養誠實納稅之風氣所必要，與憲法尚無抵觸。」，並以此宣告解釋之標的財政部中華民國七十一年十月四日(七一)臺財稅字第三七二七七號函為「貫徹稅法之執行，並培養誠實納稅之風氣所必要」，合乎比例原則，與憲法並無抵觸。

然於大法官釋字第三四三號解釋中所引起爭執之問題，乃在於前述解釋標的之與憲法十九條所要求之租稅法律主義是否合致。故該號解釋聲請人理由第二段（一）部分，即提出如此質疑：「故遺產稅之抵繳事項乃屬於租稅債務內容事項，性質上應屬有關課稅之法律效果，依憲法第十九條規定之租稅法律主義，應專門保留由法律加以具體明確規定，而不得以行政命令定之。本件抵繳遺產稅、贈與稅之實物範圍為何，自應由法律明文規定，不容以行政命令任意加以限制。本件行政法院判決所適用之財政部（七一）臺財稅第三七二七七號函釋擅自將非都市計畫道路預定地之既成道路，排除於抵繳實物範圍之外，剝奪人民申請抵繳權利，自有違憲法第十九條租稅法律主義。」，乃認為涉

行政目的之要求，並不得逾越必要之範圍外，尚須與所欲達成之行政目的間保持一定之比例，始足當之。否則，即屬濫用權力之違法。」是故行政程序法第7條明文規定比例原則所適用之範圍為「行政行為」，亦本於此旨。關於比例原則運用之討論，參見吳庚，行政法之理論與實用，增訂七版，頁五七以下。

及此等租稅之債成立及清償之手段，應有租稅法律主義之適用，而於憲政秩序中要求更直接之法律依據⁶²。

前述財政部（七一）臺財稅第三七二七七號函限制未經列入都市計畫之私人設置道路不得作為實物抵繳之標的，其原因乃在於其變價不易。前已言及，容許遺產贈與稅實物抵繳之原因，乃在於因納稅義務人之個別財產狀況導致繳納困難，例外許其不以貨幣作為公法之債清償手段。故針對非都市計畫之道路，大法官釋字第三四三號解釋理由書指出：「其就非經都市計畫劃為道路預定地，而由私人設置之道路土地，所以認為不得比照辦理，乃因該項土地既非都市計畫中之道路預定地，主管機關並無徵收之義務，即屬不易出售變價之物。自無許其抵繳遺產稅之理。」。另方面言之，大法官解釋本身對於「租稅法律主義」亦於歷次解釋中闡釋其意旨，遺產贈與稅之清償手段中以非都市計畫道路用地作為抵繳標的，倘若與大法官釋字第二一七號解釋相對照：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬**事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍**。」，則將「是否變價不易」解為事實認定問題，亦可得出前述財政部（七一）臺財稅第三七二七七號函之合憲結論。此外，行政法院八十三年度判字第一八五六號判決亦謂：「道路土地准予抵繳遺產稅者，係指依都市計劃為道路預定地，且事實上已形成道路使用之土地而言，非經都市計劃為道路預定地而由私人設置之道路土地，不得比照辦理」。

二、納稅義務人依遺產及贈與稅法第三十條第二項規定申請以不動產抵繳遺產稅，如其抵繳之意思表示有錯誤時，依法務部 85 年 6 月 3 日法 85 律決 13313 號函復意見，可適用民法第八十八條有關意思表示錯誤撤銷之規定。又依上開法務部函稱：「……民法第八十八條所謂之『過失』，實務上多解為抽象輕過失，意即表意人如未盡善良管理人之注意義務而有錯誤或不知之情事時，即不得撤銷其錯誤之意思表示……。至當事人之錯誤或不知，如係肇因於行政機關之過失，則……」。

⁶² 此一爭執所涉及之問題，乃解釋函令之法律屬性。多數見解均認其應屬行政規則之性質（參見大法官釋字第五〇五號解釋），則此等規範並無法律授權，用以規範課稅權力之行使，不免容有爭議。

難認表意人有何過失，無適用民法第八十八條第一項但書之餘地……。」，準此本件黃陳××等人申請取回之座落嘉義縣××等地號土地，及蔡○○等人申請取回之座落台南縣○○地號土地，如經查明其於申請抵繳時，不知該等土地非道路用地而誤為道路用地據以抵繳，因其申請抵繳之錯誤係貴局誤按道路用地核課遺產稅及地政機關測量分割有誤所致，則其對該錯誤難認有過失，故得准其依民法第八十八條第一項前段規定撤銷以該等土地抵繳之意思表示，並依土地登記規則第二十七條、第一百三十一條第一項及其他相關規定，申請塗銷登記及改以現金繳納。（財政部 85/07/23 台財稅第 850326886 號函）

肆、實物抵繳之行政救濟

（一）概說

納稅義務人依遺產稅法第三十條第二項之規定，申請稅捐稽徵機關許其以一定之實物充作遺產及贈與稅繳納之標的，其要件及法律屬性已如前述。然於稅捐稽徵實務上所應進一步做出後續討論者，當屬因實物抵繳所發生之行政爭議案件，其救濟爭訟之程序應如何進行。尤其以新修正通過之訴願法、行政訴訟法於民國八十九年七月開始施行迄今，針對遺產及贈與稅之爭訟關係陸續做成重要之裁判，引起多方之矚目。則在新行政救濟法制之中，倘納稅義務人與稅捐稽徵機關間因實物抵繳發生爭執，則應以何種訴訟模式進行救濟？尤其以新訴訟法制與修正前之訴訟法制相較之下，有何具體之差異？亦有進一步深論之空間。

（二）撤銷訴訟

納稅義務人申請以實物抵繳應納遺產贈與稅，遭稅捐稽徵機關否准，於我國新修正行政訴訟法施行前，行政法院向來許可納稅義務人提起撤銷之訴以謀求救濟。故如前引行政法院八十一年度判字第一九二二號判決，原告亦及納稅義務人一方提起訴訟，其訴之聲明乃在於請求法院判決撤銷稅捐稽徵機關所做成不許抵繳之決定，並發回原處分機

關以謀另為適法處分⁶³。然於新行政訴訟法實施之後，納稅義務人申請稅捐稽徵機關准許以實物抵繳應納遺產贈與稅遭否准，當係屬行政訴訟法第五條第二項所規範「申請駁回」之訴之典型⁶⁴，則撤銷訴訟尚有無存續空間？雖不無推論上之爭議，然依我國訴訟法學者之多數見解，。

依行政法院於新行政訴訟法通過後，倘納稅義務人申請以實物抵繳遺產贈與稅，其所申請之內容與做成之處分內容不合，因而欲得有變更原處分之判決者，於現行法制之中仍應提起撤銷之訴以謀獲取變更原處分之裁判而為救濟。例如於最高行政法院九十一年度判字第二三二四號判決中，最高行政法院以：「按『申請抵繳稅款之實物，如有部分不合第三十條第二項規定者，應通知納稅義務人就不合部分補繳現金。』遺產及贈與稅法施行細則第四十五條第三項定有明文。是以納稅義務人申請抵繳稅款之實物，如有部分不合遺產及贈與稅法第三十條第二項規定者，稅捐機關應分別處理，將不合於抵繳稅款之物剔除，但合於抵繳稅款之物仍應准於抵繳。查上訴人所提供之土地中既有部分地號土地面積已逾三十坪以上，且非屬於畸零地之土地，則該部分地號土地是否合於易於變價之抵繳之要件，被上訴人自應就各筆土地詳予斟酌，而不得含混以該七筆土地並非全在三十坪以上，且大多屬於畸零地云云，遽否准上訴人全部七筆土地抵繳之聲請，被上訴人就七筆土地為全部否准抵繳之處分，核與上引遺產及贈與稅法施行細則第四十五條第三項規定，尚有未合。」為由撤銷原處分及決定，然則本件情形為納稅義務人申請實物抵繳，部分項目遭稅捐稽徵機關否准剔除，乃訴請法院撤銷處分。就當事人所提聲明內容以觀，稅捐稽徵機關所做成之處分實為一部有利、一部不利之拒絕處分（剔除），與稅捐稽徵機關做成純然駁回之拒絕處分不同。

⁶³ 納稅義務人提起撤銷之訴得有勝訴判決而發回原處分機關另行適法處分者，稅捐稽徵機關應依行政法院於裁判中所示之法律見解另為處分，此一功能，於我國行政訴訟僅有撤銷訴訟之舊法時代，實際上發揮了相當程度之給付效果，尤以大法官釋字第三六八號解釋做成後運用日廣。關於訴訟類型及其所發生之功能，參見陳清秀，新行政訴訟種類之評析與展望，月旦法學，四十七期，頁三十三以下。

⁶⁴ 參見陳敏，課予義務訴訟之制度功能及適用可能性，政大法學評論第六十一期，頁一五九以下。

（三）課予義務之訴

新修正行政訴訟法第五條之給付訴訟，學說上向被稱作課予義務訴訟，乃以原告申請機關核發授益性之行政處分，遭機關拒絕或機關有消極不作為之情事時，訴請行政法院判決命被告機關做成行政處分或做成特定內容之行政處分。其中申請處分遭行政機關做成駁回決定，其救濟模式原則上係依行政訴訟法第五條第二項規定：「人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向高等行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。」，訴請法院判決命機關做成准予為一定行為不行為之行政處分。

納稅義務人申請以實物抵繳遺產及贈與稅遭稅捐稽徵機關做成否准之決定，係屬前揭行政訴訟法第五條第二項之「人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回」之情形，推論上於新行政訴訟法制通過實施之後，當係依行政訴訟法第五條第二項提起申請駁回之訴訟，較能達成有效救濟之目的。然自民國八十九年迄今，各級行政法院於訴訟實物上尚未見有實物抵繳申請回之案例。其原因一則在於訴訟實務中就此種訴訟類型尚屬陌生，二方面正如前述，於我國行政救濟之案例中，向有以撤銷之訴代替給付之訴之情事。是故納稅義務人提起稅務爭訟，仍以撤銷之請求作為基礎之救濟模式。行政訴訟法第五條第二項所定之申請駁回之訴於稅務訴訟中之適用，少有實例，僅台中高等行政法院八十九年度訴字第一二六號裁判：「按人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向高等行政法院提起請求該機關應為行政處分，或應為特定內容之行政處分之訴訟，行政訴訟法第五條第二項規定甚明。原告申請溢繳之稅款應加計利息退還時，尚須經被告審核是否有法律依據或其他函釋，而為准駁之行政處分，並非單純諸如稅款加減計算錯誤得逕予更正等之事實問題而不涉及行政處分者所可比擬，故本件原告之申請遭拒絕後，仍應循訴願程序請求救濟，如再遭駁回，始依行政訴訟法第五條第二項規定，提起課予義務訴訟。」，針對申請溢繳之稅款應加計利息退還案件，係依行政訴訟法第五條第二項為主張。

伍、結論

遺產贈與稅法第三十條二項之實物抵繳，於我國遺產贈與稅稽徵實務中具有一定之功能及意義，然引起之問題，亦屬多方面。吾人除得以確認實物抵繳係屬補充性質之租稅債務清償手段外，更得由行政法院近年裁判之實際案例，瞭解實務之運作及理論進展，於納稅義務人權利義務知其釐清，實具有意義。

附錄：大法官釋字第三四三號解釋

解釋文

依遺產及贈與稅法第三十條第二項規定，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。同法施行細則第四十三條規定，抵繳之實物以易於變價或保管，且未經設定他項權利者為限。財政部中華民國七十一年十月四日(七一)臺財稅字第三七二七七號函謂已成道路使用之土地，非經都市計畫劃為道路預定地，而由私人設置者，不得用以抵繳遺產稅，係因其變價不易，符合上開法律規定之意旨，均為貫徹稅法之執行，並培養誠實納稅之風氣所必要，與憲法尚無牴觸。

解釋理由書

遺產及贈與稅法第三十條第二項「遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於前項規定納稅期限內，向該管稽徵機關申請核准，分二期至六期繳納，每期間隔以不超過二個月為限，並得以實物一次抵繳」之規定，明示遺產稅本應以現金繳納確有困難，始得以實物抵繳。是以實物抵繳，既有現金繳納確有困難之前提要件，稅捐稽徵機關就此前提要件是否具備，及其實物是否適於抵繳，自應予以調查核定，而非謂納稅義務人不論

在何種情形下不論在何種情形下，均得指定任何實物以供抵繳。而以實物抵繳之目的，原在可期待其變為現金，使其結果與以現金繳納同。同法施行細則第四十三條因之設有「納稅義務人依本法第三十條第二項規定申請抵繳稅款之實物，以易於變價或保管，且未經設定他項權利者為限」之規定，意指在可供扣押之實物中，有易於變價與不易於變價之分時，應以易於變價者而為抵繳。其中所謂「易於變價」，雖與「保管」同列，而排除稅捐稽徵機關之認定權限。倘其實物雖非不易於保管，但無從變價以供抵繳遺產稅之用者，如許抵繳，則國家反增無意義之保管負擔，即與母法意旨相違。財政部七十一年十月四日（七一）臺財稅字第三七二七七號函釋說明「本部（七一）臺財稅字三一六一〇號函釋『納稅義務人申請以遺產中之道路預定地或既成道路土地抵繳遺產稅款者，無論該土地是否已經當地縣市政府列入徵收補償計畫，均准予抵繳』，其所稱既成道路土地，係指依都市計畫劃為道路預定地，且事實上已形成道路使用之土地而言，至非經都市計畫劃為道路預定地，而由私人設置之道路土地，不得比照辦理」，亦係基於同一意旨。其就非經都市計畫劃為道路預定地，而由私人設置之道路土地，所以認為不得比照辦理，乃因該項土地既非都市計畫中之道路預定地，主管機關並無徵收之義務，即屬不易出售變價之物。自無許其抵繳遺產稅之理。上開規定及財政部函釋，均為貫徹上開稅法之執行，並培養誠實納稅之風氣所必要，與憲法尚無牴觸。至納稅義務人之實物除禁止扣押者外，如全部均為不易於變價者，則已無易於變價與不易於變價之分，此時得否以實物抵繳，係於調查核定时，另一應考量之問題，合併指明。

大法官楊建華、劉鐵錚 不同意見書

一 按遺產稅係因被繼承人遺有財產，繼承人因取得該項遺產而獲得利益，乃對於繼承人所獲得之遺產利益課徵稅捐。惟繼承人本身原有之資力，恆因人而異，有得以本身原有之資力繳納遺產稅者，亦有本身原有資力不足，必須處分其所繼承之遺產，始得繳納遺產稅者，遺產及贈與稅法第三十條第二項乃係體恤納稅義務人原有之資力不足所作之規定，其中現金繳納，是否確有困難？許為分期繳納，究為如何分期？固須經主管稽徵機關審查後核准，惟同條項後段「並得以實物一次抵繳」，就稽徵機關而言，乃係「代物清償」之公法上強制契約，

遺產稅係針對「遺產課稅」，以「遺產」中之實物抵繳，乃極為合理之事（參考財政部七十一年八月十九日台財稅字第三六一九二號、七十一年九月二十七日台財稅字第三七一五三號均明示須以遺產抵繳遺產稅）。因之，納稅義務人經稽徵機關認定繳納現金確有困難，而願以課稅客體「遺產」中之實物抵繳者，依強制契約之本旨，主管稽徵機關應不得拒絕。遺產及贈與稅法施行細則第四十三條規定「以易於變價或保管」者為限，始得抵繳，增加法律所無之限制，已與前述法律意旨不符，有違租稅法律主義。

二 或謂遺產稅本應繳納現金，如由納稅義務人選擇不易變價之物抵繳，既難變為現金，殊失抵繳之意義。惟繼承之遺產中如部分易於變價，部分不易變價，若選擇易於變價之物抵繳，在稽徵機關徵稅之立場固屬有利，但對於繼承人而言，乃係將易於變價之遺產，抵繳不易變價遺產之稅捐，其結果繼承人取得之遺產，為不易變價之物；若選擇不易變價之遺產抵繳，繼承人取得之遺產，則為易於變價之物，對於繼承人有利，對於稽徵機關則為不利。兩相權衡，在國家立場，究應體恤納稅義務人為其有利之措置，或祇顧國家之稅捐收入，不顧納稅義務人之利益，依本席意見，在財產上之利益，如國家利益與人民利益不能兼顧時，除有憲法第二十三條之必要情形外，應以人民利益為優先，以免與民爭利。若兼顧兩者之利益，在遺產中有部分易於變價，部分不易於變價之情形，就遺產稅係「對遺產課稅」之本旨言，至少應計算兩者價值之比例，將易於變價及不易變價之遺產，各以比例抵繳，此在程序上雖較繁瑣，但符合公平原則，前開施行細則，不論遺產狀況如何，概以易於變價為得否抵繳之要件，顯非合理。

三 設繼承之遺產全部，均為不易變價之財產，依上述施行細則規定不許抵繳，如納稅義務人本身原無資力而確有繳納之困難，則將無從解決；財政部台北市國稅局七十五年九月十日曾以財台國稅徵字第七八五二九號函報財政部，敘述某一案例：其繼承人為一勞工，因繼承之財產為保護區、行水區等土地，不易變價，主管稽徵機關不准抵繳，致繼承人被執行法院羈押（管收）數月，仍無法解決，祇有等待七年（現行法為五年）徵收期限後註銷稅款（稅捐稽徵法第二十一條），對稅收反而造成損失。嗣財政部對此案例，則於七十五年十一月十一日以台財稅字第（七五）七〇八六五號函，許以不易變價保護區內等土地抵繳遺產稅（原文載劉春堂等編，七十六年三月五日五南出版賦稅參照法令解釋全書三一—一九五頁）。足見不許以不易變價之遺產抵繳稅

款，有其不合理及難於執行之處，上開施行細則將「易於變價」與「或保管」併舉，作為擇一條件，則能兼顧此種情形。

四 遺產中有道路預定地或既成道路土地者，此項土地乃為「不易變價」，而無「不易保管」之情形，財政部（七一）台財稅字第三一六一〇號函，則認為不論是否已經當地縣市政府列入徵收補償計畫，均准予抵繳。此乃因其雖為「不易變價」，但並無不易「保管」之情形，符合上開施行細則規定而予准許。私人設置之道路用地，如供公眾通行歷有年所，依行政院四十五年判字第八號、六十一年判字第四三五號判例，即有「公共地役權之存在」，而成為「他有公物中之公共用物」，應亦為「既成道路」，照上述財政部函敘原則，亦應准予抵繳。

綜上所述，本案解釋對象財政部（七一）台財稅字第三七二七七號函，認為遺產中私人設置之道路使用之土地不易變價，概不許抵繳遺產稅，不僅與遺產及贈與稅法第三十條第二項末段意旨不符，且與上述施行細則規定適於保管，即得抵繳之意旨不符，應認為有違租稅法律主義，不得再予援用。爰提出不同意見書如上。

大法官馬漢寶 不同意見書

本件解釋，多數大法官意見認為財政部七十一年十月四日台財稅字第三七二七七號函釋所謂已成道路使用之土地，非經都市計畫劃為道路預定地，而由私人設置者，不得用以抵繳遺產稅，與憲法尚無抵觸，本席對於解釋之原則、解釋文、解釋理由書，以及有關法令解釋之方法，難以苟同，爰提不同意見如後。遺產及贈與稅法第三十條第二項「遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於前項規定納稅期限內，向該管稽徵機關申請核准，分二期至六期繳納；每期間隔以不超過二個月為限，並得以實物一次抵繳」之規定，對有納稅義務之人民於應納稅額較高而確有困難以現金一次繳納時，許其以實物一次抵繳稅款，乃在於維護國家稅收之外，同時顧及人民財力之困難，立法意旨甚明。本席認為國家為兼顧人民財產權益而立之法，不可著意視其為人民不實納稅或逃稅之一途徑，否則將全違立法之目的。為易於貫徹上述兼顧之意旨，前開規定對於得抵繳稅款之實物，並未加以限制，自可或為動產或為不動產。惟同法施行細則第四十三條規定，申請抵繳稅款之實物，以「易於變價」或「易於保管」，且未經設定他項權利者為限。此係以命令限

制法律，是否合於納稅須依法律之原則，已屬可議。姑認此種限制有其必要，應在指除未經設定其他權利外，祇就易於變價「或」易於保管兩種條件，具備其一即足。條文文字明示如此，無可置疑，自不宜認為兩種條件均須具備始可。如此解釋，亦始能符合兼顧人民財力困難，准以實物抵繳稅款之立法目的。法律條文本可從不同角度解釋，亦常須同時從不同角度解釋。為求妥善明瞭條文之意義，文字與目的並重，極有必要。條文之文字為任何解釋方法之基礎，不能漠視，而對立法目的之認識，自亦須力求正確。

據此，就動產與不動產「易於變價」而言，主要應指易於出售而獲得現金。就「易於保管」而言，當不外指動產或不動產非易毀損或滅失，或保管無需太多人力與金錢，且在保管期間，可加使用、收益，並可得待價而沽之機會等。本件申請抵繳之實物，屬於不動產之道路土地，財政部（七一）台財稅字第三一六一○號函釋對之先稱「納稅義務人申請以遺產中之道路預定地或既成道路土地抵繳遺產稅款者，無論該土地是否已經當地縣市政府列入徵收補償計畫，均准予抵繳」，繼則以台財稅字第三七二七七號函釋說明上開函釋所稱「既成道路土地，係指依都市計畫劃為道路預定地，且事實上已形成道路使用之土地而言，至非經都市計畫劃為道路預定地，而由私人設置之道路土地，不得比照辦理」。此台財稅字第三七二七七號函釋針對以道路土地作為抵繳稅款之實物，增加其限制，與憲法納稅須依法律之原則顯有牴觸，與現行有關法律之目的與規定，亦有不合。且申請抵繳稅款之實物為遺產中之道路土地時，如限其為依都市計畫劃為道路預定地且事實上已形成道路預定地之土地，則對此種土地，有關機關本已列為公共使用之物，且事實上已成公共使用之物，何能再變價為現金以抵繳稅款？唯有視申請抵繳之道路土地是否「易於保管」而作決定。本席認為上開違憲函釋對申請抵繳稅款之道路土地所以設其限制條件者，其理由亦應在於具備此種條件之道路土地既原已有供公共使用之實益，使其作為抵繳之實物，則無需多加保管即可繼續供公共使用，於國家社會均有利益。基於以上了解，則私人設置之道路土地且事實上已供公共使用多時，雖非經都市計畫劃為道路預定地，如確屬易於保管並有繼續供公共使用之便利者，於國家社會既有實益，何以不可考慮許其抵繳

第肆章 遺產贈與稅最高限額之憲法意義：

遺產及贈與稅法第四十七條之規範意旨

壹、緒論：問題之提出

貳、比例原則與租稅課徵權力

（一）概說

（二）比例原則對租稅課徵權力行使之限制

（三）比例原則與租稅中立性之維持

參、「絞殺性租稅禁止」之提出

（一）基本理解：絞殺性租稅非租稅

（二）絞殺禁止與基本權保障

（三）「絞殺禁止」之難題

肆、遺產及贈與稅法第四十七條之規範意旨及運作

伍、結論

壹、緒論：問題之提出

現代國家，乃以稅捐課徵作為國家日常收之用度之基礎。是故於國民所負擔之各種義務中，納稅義務與服兵役義務並列，成為憲法上所明文規範之「基本義務」⁶⁵。人民就國家固有租稅繳納之義務，然而相對而言，基本權利亦同受法治國家憲法秩序之保障，非有法律依據，國家不得任意侵害人民之自由權。是故憲法第二十三條明文規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」，即明白揭示此一意旨。而與憲法第十九條所謂「租稅法律主義」所涉及之事項相同，均要求對人民自由權利侵害以及財產權利限制，應有法

⁶⁵ Schmidt, Grundpflichten, S.102f.

律依據⁶⁶。

然則法治國家對人民之自由權利限制拘束，並非僅以有法律依據為已足。除法律依據外，憲政秩序更要求國家權力更應該在合乎一定要件之前提下，以不違反於比例原則之手段方得對人民之自由權利加以限制拘束。故國家權力僅於「必要」時，方得對人民之自由權利作出限制，此即為比例原則（*Verhältnismäßigkeit*；*proportionnalité*）之要求⁶⁷。是以針對具體之國家權力行為而言，縱令有法律依據，未必即足以直接評價為合憲。必此一行為所侵害之人民自由權利確為最小，且為行政上適當之必要行為，方足以合致於法治國家對國家權力行使之要求。而憲法第二十三條所稱之「必要」，即因此被認作係比例原則於憲政秩序中被要求之基礎⁶⁸。

在此一認識之下，國家行使課稅權力徵收遺產及贈與稅，除當然受憲法第十九條之拘束而有租稅法律主義之適用外，有無比例原則之適用？即不可避免有予以探知清楚之必要。就此，德國聯邦憲法法院曾在 BVerfGE vom 15.11.1989(BStBl. 1990II S.103)一案中明確揭示其肯定見解：「Die Ausgestaltung und Bemessung der Erbschaftsteuer

⁶⁶ 是故，所謂「租稅法律主義」就作為稅法制度於憲政秩序中之基本規範而言，所首先要求者乃租稅構成要件之法律保留，與憲法第二十三條之一般性法律保留有所出入。大法官釋字第二一七號解釋明示法律保留之範疇謂：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。」，即為對租稅法律主義之典型理解。又租稅法律主義以法律保留為核心，文獻眾多，簡要之討論，參見 Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 17Aufl., §11 Tz.11ff.

⁶⁷ 於我國司法實務上，大法官解釋論及比例原則時，常以憲法第 23 條所稱之「必要」（*notwendig*）作為論述基礎。見陳敏，*行政法總論*，增訂二版，頁八十二。又關於「比例原則」與另一概念「過度禁止」（*Übermaßverbot*）之區別，行政法學者多認為並無區別，僅有名詞使用之差異。見 Wallerath, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 3.Aufl., S.107ff.故本文在行文時，並不區別二者，合先述明。另關於租稅課徵之必要性作為課稅權力之憲法界限，在法國法制上亦有討論者。見 Cyrille David, *Le Principe de Proportionnalité en Droit Fiscal Communautaire et Français*, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*, Festschrift Für Klaus Tipke, S.511ff.尤其 Bouvier 氏即曾指出以必要性（*Le principe de nécessité de l'impôt*）作為國家行使課徵租稅權力之界限，最早可溯源自人權宣言第十三及第十四條之要求。見氏著，*Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, p.52.惟本文為限縮爭點，關於法國法上租稅課徵必要性之討論，暫不作全面之處理。

⁶⁸ 見陳敏，*行政法總論*，增訂二版，頁八十二。又關於「比例原則」與另一概念「過度禁止」（*Übermaßverbot*）之區別，行政法學者多認為並無區別，僅有名詞使用之差異。見 Wallerath, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 3.Aufl., S.107ff.故本文在行文時，並不區別二者，合先述明。

muß den grundlegenden Gehalt der Erbrechtsgarantie wahren, zu dem Testierfreiheit und das Prinzip des Verwandtenerbrechts gehört; sie darf Sinn und Funktion des Erbrecht als Rechtseinrichtung und Individualgrundrecht nicht zunichte oder wertlos machen.」要求課徵遺產贈與稅，不得及於沒收之地步。而所謂「課徵遺產贈與稅，不得及於沒收之地步」，實則明確表示課稅權力與私有財產間之調和，不得反客為主，致使遺產贈與稅之課徵逾越其國庫目的。於德國法上，比例原則適用於租稅課徵領域之結果為「絞殺性租稅」禁止原則之承認，近期並有逐漸放寬適用之趨勢。另一方面，徵收遺產及贈與稅不得過度而及於沒收地步之要求，於我國法制中更有直接之依據。遺產及贈與稅法第四十七條規定：「前三條規定之罰鍰，連同應徵之稅款，最多不得超過遺產總額或贈與總額。」為遺產贈與稅之總額最高限額限制，而屬比例原則於我國遺產贈與稅課徵領域適用之例，避免課稅及於充公沒收之程度。問題由是生焉：比例原則於課稅領域中究竟有無適用？如何適用？絞殺性租稅禁止之要求，透過遺產及贈與稅法第四十七條之規定，於我國法上有何種實際運行之面貌？種種問題，均非明確而易解，有深入探討之必要，而為本文問題意識之所在焉。

貳、比例原則與租稅課徵權力

（一）概說

國家權力對於基本權利之侵害，態樣多端。惟權利之侵害並非全然為憲法秩序所禁絕，倘若侵害行為係合於憲法秩序之要求，具備民主之正當性且以法律之形式為之，則非憲法秩序所不許。在此意義之下，除以法律保留（亦即所謂租稅法律主義）作為國家課徵租稅之合法性要求外，比例原則尤其過度禁止之要求在稅法上有無及如何適用，即有討論之空間⁶⁹。蓋在學說上，租稅向來被當作公法上無對待給付之債之關係（keine Gegenleistung），並非如規費一般具有明確之對價關

⁶⁹ 例如，Jachmann 教授即曾明確地指出，雖然在德國法上法院曾一再運用比例原則對課稅權力本身進行審查，但比例原則能否運用在稅法領域、尤其是對租稅課徵造成的負擔效果（steuerlicher Belastungswirkung），實屬有疑。Jachmann, Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit: Belastungsgrenzen im Steuersystem, StuW 1996, 97 (102)。

係或目的性⁷⁰，此與比例原則所欲檢測之「手段/目的」間關連性顯有思考上推論基礎之不同。惟在多數學說之討論之中，向認為比例原則係適用於適用之範圍乃「任何國家行為」(jede staatliche Maßnahme)，包括行政、立法及司法權力，均受其拘束，課稅權力係屬行政權力之一環⁷¹，在此意義之下應受比例原則拘束固無疑義。發生問題者，主要即在於比例原則如何適用於課稅權力的問題。在討論此一問題之前，亦有必要就比例原則之內涵先作界定。依多數學說所示，比例原則乃以下列三項原則所共同建構⁷²：

(1) 適當性之原則 (Geeignetheitsprinzip)

所謂適當性原則，所要求者乃國家所採行之公權力行為應具備合目的性 (Zweckmäßigkeit)，與其所欲達成之行政目的有正當合理之關連性。我國行政程序法第 7 條第一款，要求行政行為須有助於行政目的之達成，即為此意。故採行之手段與行政目的無涉，固屬不許。雖有行政目的之考量然欠缺正當合理之關連者，亦屬法之所禁。

(2) 必要性之原則 (Notwendigkeitsprinzip)

所謂必要性之要求，乃指在國家行為中，就諸種同樣能達成行政目的之手段，國家有義務選擇對人民侵害最小者。我國行政程序法第 7 條第 2 款規定：「有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最小者。」，即為必要性之要求。是故，國家權力於憲法秩序中負有義務，必待其餘同樣能達成目的、且對人民之侵害較小之行政上手段卻已不存在，方有採行較大侵害行為之可能性。

⁷⁰ Vogel, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, HdStR, Bd.IV, §87 Rn.100. auch BVerfGE 50, 217 (227). 惟無法否認的是，租稅雖以國庫目的亦即滿足國家財政需求作為其主要之功能，但自有租稅制度以來，多多少少均有附租稅以附帶目的之情形。例如關稅即有一定之保護工業效果。見 Tipke / Lang, Steuerrecht, 17 Aufl., §3 Rn.11.

⁷¹ 於德國法制上，課徵租稅之國家權力所受限制，除以一般性之地位而受法治國家原則之高度拘束外，更來自於憲法條文中對於「稅」概念之明訂。Lang, Systematisierung der Steuervergünstigungen, S24

⁷² Vgl. Kadelbach, Allgemeines Verwaltungsrecht unter europäischem Einfluß, 1999, S.124ff.

（3）狹義之比例原則（Angemessenheitsprinzip）

所謂狹義之比例原則，係指就公益與私益間利益衡量之觀點言，公權力行為所侵害之利益，不得與所欲保護之利益顯失均衡。是故，國家不得從事不敷成本之公權力行為，亦不得要求人民負擔無界限之公義務。我國行政程序法第7條第3款，要求行政行為「採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡」，即明確要求國家行為應考量及於利益之衡量。

（二）比例原則對租稅課徵權力行使之限制

比例原則，拘束國家行為⁷³，則租稅課徵之行政行為自然亦為比例原則所拘束。在此一意義之下，於稅捐稽徵程序中實可時時見得比例原則之適用：

（1）比例原則對租稅調查權力之拘束

稅捐稽徵機關在租稅課徵程序中行使租稅調查之權力，應受比例原則之限制。蓋租稅作為一種法律關係，就實際之金錢取得面向言乃一「法定之債之關係」，亦即，在課稅事實或稅基所繫之事實（收入、財產、消費）出現時，當然發生，僅賴行政機關以課稅處分確認此一事實，並劃分租稅債之關係生效之時間。在此意義之下，租稅之債與「應稅事實」間之關係，亦被認為係決定租稅債務存否之關鍵。惟發生問題者，乃在於相對應之社會生活事實之中，究竟出現何等與租稅債務實現有關之構成要件事實（Tatbestand），乃國家租稅課徵權力存否之關鍵，國家機關原則上應依職權為調查，是為租稅調查（Steuerermittlung）⁷⁴。故除非係人民於稅法上負有協力義務（Mitwirkungspflichten）之

⁷³ 此於我國法制之中，可參見行政法院 83 年判字第 2291 號判決：「比例原則，係淵源於憲法上法治國家思想之一般法律原則之一種，具憲法層次之效力，故該原則拘束行政、立法及司法等行為。因而，行政機關於選擇達成行政目的之手段時，其所作成之行政處分必須符合比例原則，換言之，除該行政處分須最適合於行政目的之要求，並不得逾越必要之範圍外，尚須與所欲達成之行政目的間保持一定之比例，始足當之。否則，即屬濫用權力之違法。」是故行政程序法第7條明文規定比例原則所適用之範圍為「行政行為」，亦本於此旨。

⁷⁴ Tipke / Lang, Steuerrecht, 17 Aufl., §21 Rn.151ff.

情形，否則稅捐稽徵機關即應依職權發動國家權力以探知事實⁷⁵。惟行政調查與職權探知不能毫無界限，倘若並無客觀顯明之課稅事實狀態（*keine Umstände für die Besteuerung erheblich*）存在，稅捐稽徵機關亦不得任意發動調查權力，此尤以實地調查（*Außenprüfung*）等具備高度侵害性之調查行為為甚⁷⁶。

（2）比例原則對於租稅之債行政執行之拘束

租稅之債經課稅處分加以確定之後，納稅義務人即具有繳納稅額之公法上金錢給付義務，倘若未予繳納，則稅捐稽徵機關即得發動行政上強制執行（*Zwangsvollstreckung*）之權力，以使其達成已履行之同一狀態⁷⁷。雖租稅之債向來被認為係羈束性之債之關係，亦即就公法上債之關係本身之執行，國家不得逕因不敷成本而不加執行，然並非表示比例原則在行政上強制執行之領域即已絕跡。例如，公法之債中亦如同私法之債之執行，有超額查封禁止（*Verbot der Überpfändung*）之制度⁷⁸、並且要求以侵害較小之間接手段作為執行之原則等⁷⁹，均係出於比例原則之考量。

（3）比例原則作為課稅原則（*Übermaßverbot als Besteuerungsgrundsatz*）

比例原則在租稅課徵之關係中，除前述涉及行政權力行使程序之調查、執行等面向外，甚至可直接作為租稅課徵之基本原則來看待⁸⁰。蓋在國家不得從事不必要及不敷成本之行政行為之前提下，租稅課徵之效能（*Effizienz*）考量及平等課稅之考量等因素促使行政機關採行有效而節省行政成本之手段以執行課徵之任務，以達成租稅行政之可

⁷⁵ Tipke / Lang, *Steuerrecht*, 17. Aufl., §21 Rn.3 亦謂：「於法治國家原則之下，稅捐稽徵機關受有委託，應將租稅之權利義務關係平等且合法地實現。故稅捐稽徵機關就租稅事項之調查，乃應主動依職權為之（參見德國租稅通則第八十八條之規定）。」。關於職權原則與協力義務間之關係，參見黃源浩，營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果，財稅研究 35 卷 5 期，頁 135 以下。

⁷⁶ Tipke / Lang, *Steuerrecht*, 17. Aufl., §21 Rn.231.

⁷⁷ Sauer / Arendt / Hampel, *Vollstreckung im Steuerrecht*, 3. Aufl., S.2ff.

⁷⁸ Tipke / Kruse, *AO Kommentar*, Bd.II, §281, Tz.8ff.

⁷⁹ 關於行政上強制執行的手段選擇及比例原則之適用，尤其在稅法領域金錢之債的執行，參見 Sauer / Arendt / Hampel, *Vollstreckung im Steuerrecht*, 3. Aufl., S.2ff.

⁸⁰ Tipke / Lang, *Steuerrecht*, 17. Aufl., §8 Rn.3.

操作性（Praktikabilität）⁸¹，亦為法治國家所要求。

（三）比例原則與租稅中立性之維持

以比例原則作為檢測租稅課徵權力合憲性之基礎，除前述討論之外，亦來自於租稅制度在本質上之要求，尤其以租稅中立性或國庫中立性（fiskalische Neutralität）⁸²作為基礎。所謂租稅之中立性，所應特別留意者乃國家與市場間之關係⁸³。蓋以國家設置市場交易制度，並透過公權力之措施維持市場之交易。並且，國家藉由租稅制度參與市場之經濟活動，俾取得所需之經濟資源。惟此一參與乃以不變更納稅義務人在市場中之地位或過度之干預為原則，倘因租稅課徵，致使納稅義務人承受相對不利益之市場地位時，國家權力即超出其行使之界限，應為憲法所秩序所不許。在此一理解之下，課徵租稅應以量能原則（Besteuerung nach Leistungsfähigkeit）⁸⁴為基礎，所要求者乃在於平等之租稅課徵之後，納稅義務人不致變更其在市場上之競爭位置。在此一理解之下，逾越國庫目的之租稅即非單純之租稅，此即引起德國法上租稅得否具有附帶目的（Nebenzweck）之討論⁸⁵。現今之多數

⁸¹ 關於行政上之可操作性（或可行性）作為比例原則在稅法領域中之展現，參見黃源浩，稅法上的類型化方法－以合憲性為中心，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國 88 年，頁一四七以下。

⁸² Tipke / Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., §3 Rn.6; Feldmann, Konstitutionelle Begrenzung der Steuerbelastung, StuW 1998, S.115.

⁸³ Vgl. Wassermeyer, Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen, DStJG, 1980.

⁸⁴ Feldmann, StuW 1998, S.115.又進一步指出，租稅整體負擔不得過重之憲法要求，更來自於行政成本與租稅道德（Steuer-moral）之考量。蓋租稅負擔過重，不可避免地將引發納稅義務人一連串的避稅（Steuervermeidung）、逃漏（Steuerhinterziehung）、規避行為（Steuerumgehung），增加稽徵成本之餘，反使租稅制度所要求之租稅公平，岌岌可危。對照近日我國情形，有納稅義務人公然高唱「避稅為國民基本權利」之際，吾人所更應深入思考者，絕非泛道德論式之個人指摘，更應在於整體稅制，是否合於憲政秩序之基本要求？蓋合乎事物本質之合理稅制，方為法治國家發動公權力貫徹實施之基本前提。否則任何逾越比例原則之國家行為、強制措施，均將在「國民有守法義務」此一大纛之下取得其表面上之合法性，實則與法治國家之要求，漸行漸遠矣。

⁸⁵ 此一討論中所發生之主要問題，乃在於具備管制誘導性目的之租稅規範是否合憲。K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, III, 1993, S.1059.中文文獻，參見葛克昌，管制誘導性租稅與違憲審查，收錄於「行政程序與納稅人基本權」，瀚蘆出版，2002 年，頁一〇四以下。其中第一〇八頁述及德國早期見解，謂：「早期稅捐只限於以收入為唯一目的，因自由法治國，國家預算僅能用之消極維持法律秩序。以收入以外作為稅捐目的，即超越國家職權。惟社會法治國理念興起後，國家職權擴張，不僅為法律秩序之維護者，同時亦為社會秩序之促成者，以達成保護、教養、預防、重分配等功能（BVerfG 35, 202, 235）。由於社會改良主義，力主

見解，雖已承認租稅之課徵除國庫目的外亦得兼具其他行政目的，惟在討論是否具備合憲性時，仍以比例原則作為審查基礎，不得為無合理正當理由之差別待遇⁸⁶。

參、「絞殺性租稅禁止」之提出

（一）基本理解：絞殺性租稅非租稅

憲法秩序雖對於人民之基本權容許一定程度之限制，惟此一限制應以法律為之，且以合於比例原則之手段作為行使之界限，已如前述。在此意義之下，縱令為國家發動租稅課徵權力之行為，亦同受比例原則之拘束，並在德國法制尤其司法實務之運作上，經由比例原則之檢查導引出「絞殺性租稅禁止」(Verbot der Erdrosselungssteuer)之要求⁸⁷：租稅課徵權力之行使，不得造成絞殺之效果。而所謂的「絞殺效果」，特別著重者為其在經濟上之意義，當租稅課徵所造成之效果，足以扼殺市場生機、使私領域中之經濟活動陷於停滯之時，即屬違反適當性及必要性之要求，構成對財產權利之絞殺。在此一基礎之下，具有完全剝奪納稅義務人財產效果之**絞殺性租稅「並非租稅(Erdrosselungssteuer sind keine Steuer)，或者至少並非法律意義之租稅」**⁸⁸。蓋其所對財產形成之效果係完全之剝奪(Einnahmen)⁸⁹，

採用財政手段實行社會政策，調整財富分配。此種社會法治國家理念，引導稅法須改善經濟弱者納稅人之經濟困境，同時利用稅課作為社會調節工具，為達成此種目的特別引入所得稅與遺產稅之累進稅率。除社會政策目的之外，租稅亦作為調節經濟政策之手段，其中用以景氣調整及促進經濟成長者最為常見。惟此時之社會政策或經濟政策仍只是租稅之附帶目的，租稅之主要目的仍為收入。如果超出此種界限，而以稅法之外型行干預市場經濟之實質時，早期德國聯邦憲法法院，認為其為法律形式之濫用(Formmißbrauch)，而為違憲之宣告(BVerfGE 16, 147, 161)」，足供參考。

⁸⁶ Tipke / Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., § 4 Rn.13. 另見 Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S.232.轉引自葛克昌，前揭註，頁一二二。

⁸⁷ 當課稅權力過度侵害財產權，導致租稅課徵發生與徵收相同之效果時，即足以發生絞殺之效果。Tipke / Kruse, AO Kommentar, Bd.I, §3, Tz.17.

⁸⁸ BVerwGE 96, 272 在此，德國聯邦行政法院所意在言外的是：並非租稅，而係違反憲法秩序之侵害行為。而在絞殺性租稅非屬租稅之理解之下，W.Richter 甚至認為本質上(Steuercharakter)或構成要件上，即可將此類非稅金錢給付自租稅要件之討論中排除。W.Richter, Zur Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, S.34.

⁸⁹ BVerfGE 16, 147 (161)。

而不是憲法秩序所許可的有限度的徵收。在絞殺行為的另一個面向上，當租稅制度過度干預市場，致使得納稅義務人在私法上之營業狀態（Erwerbstätigkeit）已無法持續下去⁹⁰、或者課徵過重之稅賦使得納稅義務人對於租稅之義務履行陷於客觀上不可能等，均屬「絞殺」標準之典型⁹¹。而在判斷之基礎上，德國聯邦憲法法院及行政法法院曾以歷次判決指出構成絞殺之情形：

（1）侵害及於最低生存標準之課稅行為

無論係何一稅目，當國家行使課稅權力之結果將導致對於最低生存標準（Existenzminimums）侵害時，即有可能構成絞殺⁹²。所謂最低生存標準，係指客觀上作為納稅義務人之自然人，維持其生存所必須之最低財產。納稅義務人所具有之財產或收益，必須在此一財產標準以上者，方具備可稅性⁹³。是故當國家行使課徵權力，導致人民無法維持其最低之生活標準、針對維持生活所需之基本財產或所得課以過重稅賦時，即為憲法秩序所不容許之絞殺。此時國家權力所侵害者，已非單純之財產權，而及於對生存權及人性尊嚴之侵害。

（2）侵害及於財產存續之課稅

在租稅課徵之關係中，憲法秩序承認私有財產制度；國家設置或維持市場以作為私有財產流通之主要場所。惟國家雖設置並維持市場，但並不過度參與市場，且在原則上，國家不持有生產工具，而以租稅作

⁹⁰ 更明白而直接的講法是：租稅負擔太重，導致企業必須關門大吉（Gewerbebetrieb muß geschlossen werden）。Birk, Steuerrecht, §2, Rn.161；BVerfGE 78, 232(243)；95, 267(300)。

⁹¹ Tipke / Kruse, AO Kommentar, Bd.I, §3, Tz.17.

⁹² Jachmann, StuW 1996, S.100.BVerfGE 14, 221(241).；87, 153.

⁹³ 奧地利稅法學者 Doralt 即指出，在稅法上主觀淨所得原則（subjektives Nettoprinzip）之承認，實際上即意味著只有超過生存所需最低標準之所得收入，才具有課稅之適性。見 Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 5.Aufl., S.29. 反之，在社會法治國中，收入不足此一標準即意味著國家生存照顧義務之發生。Tipke / Lang 亦指出，在生存所需最低標準以下，包括維持納稅義務人個人及其家庭基本生活之所得，並非納稅義務人之可支配所得（nicht disponibel），根本無給付能力之可言。Tipke / Lang, Steuerrecht, 17 Aufl., §9 Rn.42.在司法實務上，德國聯邦憲法法院則指出生存所需最低標準之存在，尚須考量到憲法上對兒童家庭之特別保護。BVerfGE 93, 413.；而所謂生存所需標準，則指法律整體所承認之最低生活所需（Rechtsgemeinschaft anerkannten Mindestbedarf）而言。BVerfGE 87, 153(170)。

為支應國庫之收入手段⁹⁴。透過憲法上財產權（Eigentumsrecht）保障之規定，以確保私有制度之市場秩序⁹⁵。惟財產權之保障，所保護者乃其存續及其經濟上應用之價值，基本權在此一意義之下所著重者乃防禦之功能（Abwehrfunktion）⁹⁶，避免國家不法之侵害。故在財產基本存續之考量下，**應稅客體乃財產之收益（或應有收益）而非財產本身**；逕以財產為對象課徵租稅導致財產之存續（Eigentumsbestands）無法維持且妨礙基本權之防禦功能時，即為憲法秩序所不能容許之絞殺⁹⁷。對於財產權之絞殺性侵害，尚包括過度侵犯財產私用性（Privatnützung）之課稅行為。故在財產權受到制度保障之前提下，非但針對財產本身課稅有構成絞殺之嫌疑，倘若因過度且不適當的課稅致使私有財產之私用優先性受到侵害者，亦構成憲法秩序所不容許之絞殺⁹⁸。而國家課稅權力所不得侵犯之私用性界限，不僅包括財產所有權人依其現況之佔有存續，亦包括財產權之移轉尤其繼承。故遺產贈與稅之課徵，同樣不能及於沒收之地步⁹⁹。

（3）逾越國庫目的；「寓禁於徵」之稅賦

就租稅之制度目的言，其存在之基礎係為滿足一般性的國庫需求。然而在行政目的上，當租稅之課徵並非為滿足國家財政需求，而係以其他行政目的作為主要考量、置國庫收入目的於不顧，例如「寓禁於徵」之租稅（Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter），乃以租稅手段達到處罰或禁止之效果，亦構成絞殺性之租稅¹⁰⁰。是故，當租稅之課徵所具備者係國庫以外之目的，或者準確言之，以國庫以外之目的作為主要目的（außerfiskalischem Hauptzweck）而非次要目的時，即可能

⁹⁴ 關於國家與生產工具之關係，尤其租稅國家之原則在現代民主法制中之意義，參見葛克昌，憲法之國體：租稅國，國家學與國家法，民國八十五年，頁一四六以下。

⁹⁵ Vgl. Vogel, Der Finanz-und Steuerstaat, HdStR, Bd.I, S.1152ff.

⁹⁶ Jachmann, StuW 1996, S.98.

⁹⁷ Jachmann, StuW 1996, S.101.

⁹⁸ Jachmann, StuW 1996, S.103.是以在此一意義之下，少數稅目雖係針對財產之持有課稅，惟均以較低之稅率維持或確保財產之私用性。例如我國法制中之地價稅，其基本稅率為千分之十（參見土地稅法第十六條第一項），相較於所得稅中個人綜合所得稅最高稅率可及於百分之四十（所得稅法第五條第二項第五款），吾人實可清楚發現此間差異之憲法意義。

⁹⁹ BVerfGE 15, 11., BStBl. 1990II S.103.

¹⁰⁰ BVerwGE 96, 272 (288) .

在具體的案件適用上構成絞殺，為憲政秩序所不許。

（二）絞殺禁止與基本權保障

絞殺性租稅在德國法上係被聯邦憲法法院明確禁止，其原因實屬多端。首先，對於特定交易行為課徵此類租稅，不可避免地侵害人民選擇職業之自由，與德國基本法第 12 條之規定有違¹⁰¹。其次，此類過度租稅的課徵，使得人民在私法上所擁有之財產尤其財產的私用性（Privatnützigkeit）完全遭到排除，使得租稅課徵與財產的沒收充公（Konfiskation）根本無法區別，違反了德國基本法第 14 條關於財產權保護之意旨¹⁰²。此外，當絞殺性之租稅侵害及於所得稅法所保障之個人最低生存界限時，其更有可能侵害生存權及人性尊嚴¹⁰³。

在德國聯邦憲法法院一連串關於絞殺性租稅之判決中，此等違反比例原則、過度課徵之租稅很清楚地被評價為違憲。並且在此一意義之下，德國法制上對於基本法第 14 條財產權限制之討論，亦必須謹守著基本界限：財產之限制與剝奪係不同之概念¹⁰⁴，租稅之課徵僅能對財產為限制，而非完全排除私用性之剝奪。租稅之課徵必以國庫目的為主要目的，方合乎憲法之稅概念，亦為多數見解所接受。

（三）「絞殺禁止」之難題

（1）「絞殺」作為法律概念？

¹⁰¹ Tipke / Lang, Steuerrecht, 17 Aufl., §4 Rn.213.; Jachmann, StuW 1996, S.103.; Feldmann, StuW 1998, S.116.日本學者木村弘之亮亦認為：從日本憲法第 29 條第一項以及第 24 條第 2 項所導出之繼承權之保障、憲法第 22 條第 1 項所導出之職業選擇自由之保障，等等，可以明確推出憲法秩序禁止絞殺性租稅的結果。從日本憲法第 13 條所導出的對於國民自由及人格之尊重，可以得知法律對於人民自由權利之限制只有在必要之情形下，方得為之。在此意義之下，租稅的課徵雖然會對於人民的行動自由、財產以及職業選擇自由等涉及一般人格發展之自由有所侵害，但是也在公益的考量下容許為之。但「絞殺性租稅」意味著對於此等自由權利完全的剝奪，為憲法秩序所不許。在日本所曾經發生之「酒類販賣業免許」被認為違反憲法第 22 條保障之職業選擇自由一案，是租稅法律不得違反日本憲法第 22 條第 1 項之適例。見氏著，租稅法總則，東京成文堂，1996，頁一二三。

¹⁰² 財產權保護是否為租稅課徵之界限，於早期之學說中實有爭執。參見葛克昌，納稅人財產權保障，收錄於「行政程序與納稅人基本權」，瀚蘆出版，2002 年，頁 150。另見 Jachmann, StuW 1996, S.103

¹⁰³ Vgl.Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S.93ff.

¹⁰⁴ Vgl.Schmidt-Bleibtreu / Klein, GG, S.369ff.

在法律制度中討論絞殺性租稅的禁止，如同其他領域般不可避免地亦會遭遇到一定程度的難題，其中最主要的問題即在於「絞殺」的概念形成。作為絞殺性租稅禁止的基本前提，絞殺本身反而是一個高度不確定的法律概念¹⁰⁵。準確言之，雖然德國聯邦憲法法院再三指陳：「租稅課徵與財產的沒收充公（Konfiskation）根本無法區別」或「寓禁於徵」即構成絞殺，然而卻未曾在判決中明確指明應依何種標準判斷之。是以時至今日，雖絞殺禁止已被普遍承認乃國家行使租稅權力之重要界限，然其範圍安在？仍不明確。以致於在討論絞殺禁止作為憲法秩序對於國家課徵租稅權力之界限時，難以清楚說明其範疇。

（2）不具國庫目的之租稅，即有「絞殺」之嫌疑？

在德國法制上關於絞殺租稅的討論可謂為時甚久，主要係伴隨著租稅概念之討論而來¹⁰⁶。在 1919 年所制訂之德國帝國租稅通則（Reichabgabensordnung；RAO）第 1 條中，即對於租稅之概念有其明確之定義，但未就租稅在國庫目的以外之功能作考量。就此 Otto Mayer 即曾指出，如此的定義顯然忽略了租稅尚具有管制誘導的經濟上效果¹⁰⁷。而隨著國家權力之日漸擴張，「租稅在現代的工業社會毫無疑問地亦成為國家所習慣使用的管制誘導工具」¹⁰⁸，德國租稅通則對於租稅之規定亦已承認除國庫收入外之其他目的。故不同於帝國租稅通則，1977 年修正之租稅通則第 3 條租稅要件中「以收入為目的」下附加「亦得僅為附帶目的」¹⁰⁹。於此意義之下，在自由法治國之中所發展出之絞殺禁止，亦不可避免地面臨了難題，在舊有體系之中發生存續上之困難。對於違反比例原則之租稅課徵做出進一步之有效控制，在 P.Kirchhof 引導之下，德國聯邦憲法法院開始朝向「半數原則」發

¹⁰⁵ 德國稅法學者 Tipke 在其第十一版的稅法教科書即已明確地指出，「絞殺」並非一法律上之概念，甚至也不是經濟上的概念。見 Tipke，Steuerrecht，11 Aufl.，S.44.

¹⁰⁶ Birk，Steuerrecht，§2，Rn.161.

¹⁰⁷ Tipke / Lang，Steuerrecht，17 Aufl.，§3 Rn.10. 吾人必須承認者，乃此一批評，於今仍有其適用。

¹⁰⁸ BVerfGE 67，256.

¹⁰⁹ 葛克昌，納稅人財產權保障，收錄於「行政程序與納稅人基本權」，瀚蘆出版，2002 年，頁一〇九。

展其推理¹¹⁰。

肆、遺產及贈與稅法第四十七條之規範意旨及運作

（一）遺產及贈與稅法第四十七條為絞殺禁止之規範

我國稅捐稽徵實務上，雖未如德國法制般發展出絞殺性租稅禁止之概念，然則於實際之案件操作中，司法實務並未如德國法制所討論者般直接質疑比例原則適用於租稅課徵案件之可能性，而直接運用比例原則作為審查之基礎。雖因遺產及贈與稅法第四十七條所直接發生之爭訟案件仍屬少數，然最高行政法院九十一年度判字第三四二號裁判，針對受贈與人受贈與後另行贈與他人，導致前後二手贈與稅超出贈與物價值之案例中即指出：「另贈與稅之納稅義務人為贈與人，受贈人於受贈取得所有權後所為贈與，與原贈與人之贈與係屬二事，故被上訴人就何義道所為贈與核課贈與稅及罰鍰，與本件並無相關，不生重覆核課問題，亦**無違背比例原則與遺產及贈與稅法第四十七條規定可言**。從而被上訴人以上訴人贈與其子何俊民、何仁文各五、000、000元……受贈人於受贈取得所有權後再為贈與，應負擔贈與稅，與前次贈與之贈與人應負擔贈與稅，其納稅義務人不同，無重複課稅可言；而遺產及贈與稅法第四十七條規定，前三條之罰鍰，連同應徵之稅款，最多不得超過遺產總額或贈與總額，亦係指對於同一納稅義務人而言」，此等事實，並未構成違反比例原則之遺產及贈與稅法第四十七條之案型，明示該條文實為比例原則於遺產及贈與稅法領域之適用結果。在此一認識之下，吾人當可明確指出，遺產及贈與稅法第四十七條實為絞殺性租稅禁止之規範。

（二）遺產及贈與稅法第四十七條，不及於其他稅目

雖於憲法制度中，比例原則係適用於任何國家行為之規範，然於我國目前稅捐稽徵實務上，僅有遺產及贈與稅法第四十七條設有最高限額

¹¹⁰ Tipke / Kruse, AO Kommentar, Bd.I, §3, Tz.17.就半數原則於我國法之適用言之，因與本文所探討之遺產及贈與稅法第四十七條較無直接關係，於茲從略。

之規定，於其他稅目中均欠缺實定法之直接規範基礎。故所謂「罰鍰連同應徵之稅款，最多不得超過遺產總額或贈與總額」，僅指遺產贈與稅本身，並未計入其他稅目。例如就土地增值稅與遺產稅於同一標的物發生時，最高行政法院九十年度判字第一五四七號判決即指出：「行為時遺產及贈與稅法第十一條規定，並無准予自應納遺產稅額內扣抵土地增值稅之適用，況土地增值稅及遺產稅分屬不同之事實行為，納稅義務人亦有不同，原告將其合併論以超過系爭土地價值尚非妥適，亦與遺產及贈與稅法第四十七條規定有間。」，認遺產及贈與稅法第四十七條之規定，尚不及於其他稅目。

（三）遺產及贈與稅法第四十七條適用案例尚少

前述遺產及贈與稅法第四十七條之規定於我國稅捐稽徵實務中，案例相當有限。除財政部稅制委員會所發行之「遺產及贈與稅法令彙編」（九十年版）」對於該條之適用未收入任何解釋函令或司法實物見解外，行政法院所受理之爭訟案件偶有納稅義務人主張依遺產及贈與稅法第四十七條之規定而認定課稅處分違法，並請求撤銷原處分者，亦常為行政法院依職權適用其他法則做成撤銷原課稅處分之決定，致使該條之適用於實務上尚容有相當之發展空間。例如最高行政法院九十一年度判字第二二二五判決中。納稅義務人係以遺產及贈與稅法第四十七條作為其攻擊方法，然行政法院卻依職權適用其他法則撤銷課稅處分：「依八十五年七月三十日修正公布之稅捐稽徵法第四十八條之三規定：『納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。』上開法條所稱之『裁處』，依修正理由說明，包括訴願、再訴願及行政訴訟之決定或判決。準此，稅捐稽徵法第四十八條之三修正公布生效時仍在復查、訴願、再訴願及行政訴訟中尚未裁罰確定之案件均有該條之適用，亦經財政部以八十五年八月二日台財稅第八五一九一二四八七號函釋在案。本件行政救濟程序既尚未確定，前開九十一年六月二十日增列之稅務違章案件減免處罰標準第十四條第七款，於本件自有適用，應予免罰。從而不問原處分及一再訴願決定理由是否正當，基於法律變更採從新從輕原則，本件應由本院將原處分及一再訴願決定併予撤銷。」，並未論及遺產及贈與稅法第四十七條之適用。

伍、結論

在法律制度中，比例原則之提出及適用為現代法治國家之重要指標。國家對人民自由權利之限制，縱令確有法律之依據、合乎法律保留之要求，亦僅有在必要而不逾越其目的之前提下，方得發動國家權力。比例原則對國家行為之拘束，同樣及於稅捐課徵之權力，針對其在稅法制度上之有效適用，德國法制先後發展出絞殺性租稅禁止及半數原則，以作為比例原則在稅法上之適用基礎。本文試圖透過學說之整理，理清此一原則在遺產及贈與稅法上之適用現況，並就我國法制提出初步檢討。惟在結論上，稅捐之債雖以不具特定對待給付為特徵，然仍得檢查其手段與目的間之合理關連性，是故無論有無類似於遺產及贈與稅法第四十七條之明確規定，比例原則均得在推論上毫無困難地運行於稅捐稽徵領域。此一結論，或可作為日後相關實務問題之參考，而有待進一步之推理深化焉。

第伍章 遺產及贈與稅法上「視同贈與」之研究

壹、緒論：問題之提出

貳、民法與稅法法律概念之不一致

（一）概說

（二）「固有概念」與「借用概念」

參、「視同贈與」之法律性質

肆、「視同贈與」之適用要件

伍、結論

壹、緒論：問題之提出

遺產贈與稅中遺產稅之課徵，乃以納稅義務人爲贈與之行爲做爲國家權力發動之前提，並且原則上以贈與人而非受贈人作爲納稅義務人。故遺產及贈與稅法第三條首先明訂：「（第一項）凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產爲贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。（第二項）經常居住中華民國境外之中華民國國民，及非中華民國國民，就其在中華民國境內之財產爲贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」，首先定義贈與稅之納稅義務人，就課稅主體爲明確規範。在另方面，除針對贈與稅之納稅義務人已由現行法做成規範外，就所謂「贈與」此一法律行爲，遺產及贈與稅法第四條第二項亦作成定義性規定：「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爲。」。然則發生問題者，乃在於「贈與」（Schenkung）此一法律行爲並非僅見諸稅法規範，於民法債篇各論各種有名之債中，贈與亦有定義性規定，爲民法第四〇六條所明文規定：「稱贈與者，謂當事人約定，一方以自己之財產無償給與他方，他方允受之契約。」。二條文於用語上故均採行「贈與」此一概念，然則於條文之構成要件上容有出入，則二條文所稱之「贈與」

所指涉範圍是否相互一致，已首見疑義。猶有進者，闕在於遺產及贈與稅法第五條之規定，亦即學說上所稱「視同贈與」之規範條文：「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：一、在請求權時效內無償免除或承擔債務者，其免除或承擔之債務。二、以顯著不相當之代價，讓與財產、免除或承擔債務者，其差額部分。三、以自己之資金，無償為他人購置財產者，其資金。但該財產為不動產者，其不動產。四、因顯著不相當之代價，出資為他人購置財產者，其出資與代價之差額部分。五、限制行為能力人或無行為能力人所購置之財產，視為法定代理人或監護人之贈與。但能證明支付之款項屬於購買人所有者，不在此限。六、二親等以內親屬間財產之買賣。但能提出已支付價款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得者，不在此限。」，顯可得見遺產及贈與稅法上所稱之「贈與」，其範疇顯較民法所規範者寬泛，除典型之贈與關係外尚包括若干在外觀形式上不具備贈與形式亦可被解釋或認定為贈與之情形。在此一認識之下，遺產與贈與稅法與民法之關係可謂互為基礎，更具有顯然之概念上出入。對照近半世紀以來，稅法學者大力提倡稅法之思維獨立於民法之呼聲，致使此一問題有於學理上為基礎解決之必要¹¹¹。另方面言之，遺產及贈與稅法第五條所規定之「視同贈與」，亦具有實務運作上之意義，蓋因視同贈與案件所生之紛爭而進入行政法院之訴訟程序者，無論於行政訴訟法修正前後，均不可謂不多¹¹²。則問題由是生焉：民法上與稅法上之法律概念不一致，其態樣有幾？所造成在解釋及適用上之效果又為何？「視同贈與」與民法所定之贈與究竟有何具體之區別？此等區別所造成之解釋及適用上困難又為何？於我國行政爭訟實務中，因遺產贈與稅法第五條「視同贈與」之規定所發生之爭訟案型主要為何？稅捐稽徵機關及行政法院適用此一條文之基本態度如何？凡此種種，均為實務及學理上饒富爭議之問題，具高度參考之價值，而為本文問題意識之所在焉。

¹¹¹ 關於稅法與民法之關係，略可參見葛克昌，租稅規避與法學方法——稅法、民法與憲法，稅法基本問題：財政憲法篇，月旦出版，頁十四以下。或見施智謀，民法之規定如何適用於租稅法（一），財稅研究十一卷六期，頁七以下。

¹¹² 關於行政訴訟法修正前，行政法院受理「視同贈與」爭訟案件之情形，大致可參閱林志忠，論我國稅法上視同贈與課稅之法律問題，私立東吳大學法律學研究所碩士班（乙組）學位論文，民國八十三年。

貳、民法與稅法法律概念之不一致

（一）概說

國家行使租稅課徵權力，向人民徵收賦稅，原則上以私法上經濟活動作為其課徵之客體（Steuerobjekt），稱為租稅之稅基¹¹³。包括收入、支出及財產持有本身等，無不以私法上亦即民事上之權力客體持有、移轉、變更作為課稅權力發動之基礎。在此一認識之下，倘若謂「無私法上財產變動，即無課稅權力之可言」實亦不為過。是故，民事法上之概念不可避免即成為稅法規範所適用及掌握之客體。例如，所得稅法上之「所得」，乃買賣、租賃、雇傭等法律行為之結果；遺產稅法上之「遺產」及「贈與」更為民事法上所經常運用之法律概念。

然則於推論上首先發生問題者，乃在於民事上之法律關係所著重之目的及功能與公法上之法律關係畢竟有其一定之出入，二者間未必盡然相互一致。例如，民事法上違反強行禁止規定¹¹⁴之行為，並非稅法上無意義之行為，即可知二者在著重之功能上之出入：民事法所重視者，乃交易之秩序，稅法所重視者，乃經濟行為之可稅性。是故，欲討論遺產贈與稅法對「贈與」或「視同贈與」之定義之前，乃有必要先解決民法與稅法法律概念不一致之問題。

（二）「固有概念」與「借用概念」

在稅法領域之中，基於課稅權力之發動與私法中經濟活動有密切關係，因而大量援用民事法上之法律概念，業如前述。然則私法上之法

¹¹³ 參見黃秀蘭，稅捐客體之研究，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國七十四年四月，頁六以下。

¹¹⁴ 參見財政部 61/02/04 台財稅第 31185 號函：「未具有醫師行醫執照（編者註：現為執業執照），依醫師法第七條（編者註：現行法第八條）規定雖不得執行醫師業務，但在被查獲前既已執行醫師業務，並收取費用，而確有所得者，自應依所得稅法第二條：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅」之規定辦理。本案密醫在被查獲前之執行醫師業務收入，依上開釋示原則自應課徵綜合所得稅，如其所得未有適當資料或紀錄可資查核者，應比照本部核定之當年度醫師執行業務收入費用標準逕行核定課徵或補徵，其有違反稅法有關規定者並應移罰。」，其中密醫之營業固屬民事法上違反強行禁止規定之行為而為法秩序所不許，然其收入仍無礙於其作為課稅客體。

律概念，受私法之規範，通常已形成一定之概念定則

(*Begriffsbestimmung*)¹¹⁵，意味著此等概念，如買賣、租賃、自然人、合夥、法人.....等，均已由民法之法規範確定其內涵。因此，稅法規範之立法者，為精確描述掌握課稅權力所涉及之客觀上經濟活動，於稅法領域中對於私法上交易行為所為之法規範及概念之運用，純屬「應急措施」(*Notbehelf*)¹¹⁶而於稅捐課徵之領域中援引運用該等私法上之法律概念。該等私法上之法律概念，即為「借用概念」或稱「傳來概念」，乃立法者為描述稅法之構成要件要素，而直接或間接使用私法上之法律用語。該法律用語為私法之構成要件中或私法之法律體系中屬使用之用語，致使稅法規範因之與民法發生一定程度之相似性。此等概念，於稅法領域中適用上，通常即需與民法為相一致之解釋。在稅法所使用之構成要件要素法律概念中，如所得（所得稅法）¹¹⁷、土地（地價稅）、房屋（房屋稅）、銷售貨物或勞務（營業稅）、不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割（契稅）、遺產（遺產及贈與稅）等，均足以作為稅法領域中適用借用概念之典型¹¹⁸。

相對於所借用概念，稅法領域中經常有所謂「固有概念」之存在¹¹⁹。所謂固有概念，乃指此類法律概念之形成及使用係出自於稅法規範本身之目的考量，因此雖以類似於私法上之用語以構成稅法規範之內容，亦非指涉相同範圍之事物。尤其在採行目的論之法律解釋方法中，對於相同詞句之解釋，必須遵循個別法律體系所希望達成之規範效果及立法功能，因此承認私法之概念作為構成要件要素於稅法上具有特殊機能，於是賦予其與私法規範相異之意義¹²⁰。在此一見解之下，一項具私法特徵的概念，倘若用於稅法之構成要件時，只能依其時之意

¹¹⁵ Maassen, *Privatrechtsbegriffe in der Tatbeständen des Steuerrechts*, S.47.轉引自沈克儉，法律行為之無效、撤銷、解除或終止對於稅捐債務之影響，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，頁十六註六。

¹¹⁶ 沈克儉，法律行為之無效、撤銷、解除或終止對於稅捐債務之影響，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，頁十六。

¹¹⁷ 關於所得稅法上「所得」概念之討論，參見吳志中，所得概念之研究，國立台灣大學法律學研究所碩士論文。

¹¹⁸ 沈克儉，法律行為之無效、撤銷、解除或終止對於稅捐債務之影響，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，頁十八以下。

¹¹⁹ 施智謀，民法之規定如何適用於租稅法（一），財稅研究十一卷六期，頁七。

¹²⁰ Maassen, *Privatrechtsbegriffe in der Tatbeständen des Steuerrechts*, S.30. 沈克儉，法律行為之無效、撤銷、解除或終止對於稅捐債務之影響，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，頁三十三。

義關連（jeweiligen Bedeutungszusammenhang）以決定其真意，而與民法規範容忍一定範圍內意義之偏離。行政法院七十四年度判字第六一〇號判決謂：「：（一）土地稅法第三十五條第一項所指土地所有權人，乃指依土地法有關規定登記為準之土地登記名義人而言，核與民法有關所有權之效力規定，以及民法有關夫妻財產制之規定及民事強制執行實務無關。蓋稅法中有關用語之概念，有屬於固有概念者，有屬於傳來概念者，其用語含義如何，應依適合於該稅法之立法旨趣解釋之，初非與民法有關用語完全相同。」，即明示此旨。

（二）「贈與」為稅法之固有概念

稅法上使用於民法上已經存在之概念以形成稅法規範之內容，容有「固有概念」與「借用概念」之別，已如前述。則進一步所應追究者，乃遺產及贈與稅法上所稱之「贈與」，究竟為「固有概念」抑或「借用概念」？就此一問題而言，學說上固有採行「借用概念」之看法者¹²¹，然於我國司法實務上，則向採「固有概念」之說，認為「贈與」之意義，不必與民法相一致。行政法院七十一年度判字第一三二八號判決謂：「按『凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課征贈與稅』。『除第二十條所規定之贈與外，贈與人在一年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後三十日內，向主管稽征機關依本法規定辦理贈與稅申報』。分別為遺產及贈與稅法第三條及第二十四條所明定。本件原告以其所有座落桃園縣龍潭鄉九座寮段二六二一一七號等五筆土地，提供與建築商人江勝男合建房屋，並已取得已完工部分房屋三十五戶，以及已完工部分，其中三十一戶房屋，原告於六十四年十二月二十三日，向桃園縣龍潭鄉公所申領取得建築執照之初，即以其家屬子女等名義作為房屋起造人，為原告所不爭，且有合建契約書影本、房屋配置圖、龍潭鄉公所建設課六十四年十二月二十三日核發建築執照時原告所添附『申請人面積統計表』影本各一

¹²¹沈克儉，法律行為之無效、撤銷、解除或終止對於稅捐債務之影響，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，頁十七。贈與作為法律行為，且為民法中所定有名之債。故贈與之行為乃屬契約屬性之法律行為，並無疑義。見謝銘洋，〈不動產贈與契約之成立與生效〉，收於黃茂榮（編），《民法裁判百選》，民國八十二年初版，頁三八三。

份，附於原處分卷可稽。茲所應審究者，厥為根據原始起造房屋名義之事實，能否據以認定有贈與房屋之事實；以及該項贈與行為，是否以完成不動產所有權登記，由受贈人取得該不動產所有權，始得據以課征贈與稅是已。查關於前者，原告既不能舉證證明，上開起造人三十一戶出資興建系爭房屋或有其他有償取得系爭房屋之法律上原因，依一般經驗法則，自係出於贈與無疑。關於後者，稅法上贈與稅之課征，係以債權契約為其課征標的，與物權契約無關，即不動產贈與亦不例外。從而不動產贈與稅之課征，祇要贈與契約成立，即應予課征，此乃遺產及贈與稅法上之固有概念，核與傳來概念，亦即民法第四百零七條之規定無關。而本件系爭房屋三十一戶其原始建造人，於申請建築之初，既已登記為原告之家屬子女等名義，且經被告機關所屬中壢分處派員實地查核，評定價格設籍登記有案。被告機關認係原告以所有財產而為贈與，乃據以課征贈與稅，按諸上述說明，原處分並無不合。」。在此一認識之下，非僅「贈與」之概念與民法第四百零七條之規定不相一致，甚且於稅法規範中尚且存在民法中所無之「視同贈與」制度，即有其體系上之特殊意義矣¹²²。

參、「視同贈與」規定之法律性質

（一）概說

在確認遺產贈與稅法上所稱之「贈與」與民法第四百零六條所稱之「贈與」意義及指涉範圍並非相同，而屬稅法規範之固有概念後，問題即集中於除贈與外，尚存在民法所無之「視同贈與」概念。此等規範，首先與民法常見之「視為」之擬制（Fiktion）規定不同，乃在於其並非不得以反證加以推翻；然其又與一般性之舉證責任分配模式有所出

¹²²於法律制度中尚須進一步討論者，尚包括民國八十八年修正前民法第四百零八條原規定：「（第一項）贈與物未交付前，贈與人得撤銷其贈與。其一部已交付者，得就其未交付之部分撤銷之。（第二項）前項規定，於立有字據之贈與，或為履行道德上之義務而為贈與者，不適用之。」，稅捐稽徵機關因之就尚未交付之贈與課徵贈與稅，向為行政院所許（參見行政法院七十六年度判字第一六七六號裁判）。於民法第四百零八條現已修正為：「（第一項）贈與物之權利未移轉前，贈與人得撤銷其贈與。其一部已移轉者，得就其未移轉之部分撤銷之。（第二項）前項規定，於經公證之贈與，或為履行道德上之義務而為贈與者，不適用之。」後，應如何後續適用之問題。惟因與本文較無直接關係，於茲從略。

入，乃在於其具有某些不得以舉證方式解決之認定。是以在法律制度中，遺產及贈與稅法第五條所規範之「視同贈與」，所涉及之效果可謂多樣且複雜，有進一步探究其法律性質之必要。

（二）「視同贈與」為租稅規避之個別性防杜規定

所謂「租稅規避」(Steuerumgehung)或稱「脫法避稅行為」，係納稅義務人利用民法上私法自治所賦予之經濟活動自由形成之權能以及契約自由原則，意圖免除其於稅法中所應負擔之特定稅賦，而從事之迂迴法律上安排。此等行為，於外觀形式上似為稅法規範所許可之安排，然卻與稅法規範之立法意旨不相一致¹²³，或特定之經濟上具有意義之行為雖符合或抵觸法律之目的，但於法律上（考慮法律解釋以文義可能性為其界限）卻無法加以適用之情形。此時透過租稅規避否認之規範，使稅捐稽徵機關得以否認此等迂迴安排，俾達成公平課稅之目的，為稅法秩序所許可¹²⁴。然於方法上，可能採行如德國租稅通則第四十二條之一般性租稅規避否認之立法方式，亦可能採行個別性之立法方式。其中，遺產及贈與稅法第五條之立法理由即明示：「為防杜以本條所列各款方式逃避贈與稅起見，故參照日本法例訂明視同贈與」，是故，遺產贈與稅法第五條視同贈與之規範，其目的乃在於防止租稅規避。反面言之，倘納稅義務人之特定經濟上行為被認為可能係規避租稅之迂迴安排，即可能發生視同贈與之問題。例如，房地產市場持續不景氣、土地公告現值又不斷提高，已使得不少賠本出售土地的地主，

¹²³ 關於租稅規避之概念，參見葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，稅法基本問題-財政憲法篇，頁二二二以下。或見陳清秀，稅法總論，頁二二八以下。

¹²⁴ 陳清秀，稅法總論，頁二三六以下。此外，亦可參見最高行政法院九十一年度判字第一四八二號判決：「租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之經濟事實，而非其外觀之法律行為，故在解釋適用稅法時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就實質上經濟利益之享受者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則。就經濟事實而言，判斷系爭債券附條件買回交易為「融資」或「買賣」行為，應依其交易實質為準，不得拘泥於書面契約所用之辭句。凡投資債券之買賣雙方，其與債券本身有關之報酬與風險，諸如債券票面利息之歸屬，利率波動之風險等，倘未發生由賣方移轉於買方之效果，則不生「買賣」之實質，而係以債券作為擔保之「融資」行為；即買方融資予賣方，賣方則支付融資利息予買方。本件原告從事系爭債券附條件買回交易，如前所述，債券之報酬與風險並未移轉於買方，其經濟事實為「融資」行為。則原告所得除按債券票面利率計算持有期間之利息收入外，如有因融資交易所賺取票面利率與約定利率間之利息差額，即應核實認列利息所得，予以課稅。」，亦為租稅規避行為否認之情形。

還要面臨國稅局以「顯不相當代價出讓財產」為由，補課贈與稅。然只要地主可以舉出附近土地交易價格作為證明，即可推翻此一認定，而免除贈與稅之課徵。

（三）「視同贈與」與舉證責任分配規範

於稅捐稽徵領域之中，亦如同訴訟程序一般存在著舉證責任之問題¹²⁵。在此一認識之下，視同贈與之規範亦成為稅法領域中解決舉證責任分配問題之法則。故其中第五、六兩款所定：「五、限制行為能力人或無行為能力人所購置之財產，視為法定代理人或監護人之贈與。但能證明支付之款項屬於購買人所有者，不在此限。六、二親等以內親屬間財產之買賣。但能提出已支付價款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得者，不在此限。」情形，亦構成重要之訴訟上主張基礎。是以其效果乃視同贈與所假設之事實先於行政程序中被推定為存在，倘若納稅義務人欲主張不同於此一推定之非典型事實，則應由納稅義務人而非稅捐稽徵機關負責舉證¹²⁶。

肆、「視同贈與」之適用要件

（一）第一款：在請求權時效內無償免除或承擔債務者，其免除或承擔之債務。

納稅義務人無償免除債務人清償義務之債務，倘非係已罹於時效之債權債務關係，則此一免除即對於債務人構成利益之取得，可能遭稅捐稽徵機關依視同贈與之關係處理之。於稅捐實務上，本款之要件有下列：

1.贈與不動產代繳稅捐，應依稅捐稽徵法第五條第一款課稅（財政部六十五年度台財稅字第三六〇六七號函）。所謂贈與不動產之代繳稅

¹²⁵ 參見羅子武，舉證責任於課徵遺產稅時之研究--以被繼承人死亡前，因重病無法處理事務期間之舉債與售產行為為例，財稅研究三十卷五期，頁四三以下。

¹²⁶ 關於舉證責任之分配，可參見黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，頁三八以下。

捐，通常係指於不動產移轉登記時所應納之土地增值稅、契稅及印花稅等稅目。是故贈與標的土地故應作為贈與稅之課徵對象，代繳之租稅等公法上負擔亦構成視同贈與之一部。

2.以籌備處負責人名義興建房屋俟設立後變更為公司所有者，不課贈與稅（財政部 65/08/06 台財稅第 35288 號函），亦不構成本款情形。蓋公司籌備處之負責人亦為公司資本主，而籌備處與成立後之公司法人具有同一性¹²⁷，不發生利益移轉問題，故非贈與稅課徵對象。

（二）第二款：以顯著不相當之代價，讓與財產、免除或承擔債務者，其差額部分。

就本款適用之實務見解觀察，首應留意者為共有土地分割人各人無償取得與原持有比例不等者，應課贈與稅（財政部六十七年度台財稅字第三四八九六號函）。其認定之標準，係以土地面積比例為基礎，並非以分割後土地經濟上實際價值或便利性為考量，殊值留意。然則因分割取得與原持有比例不等之土地係經由法院裁判而為之者，則例外被認為不構成本款情形（財政部七十年台財稅字第三八四六〇號函）。另外，以顯不相當之對價讓與未上市公司股票，以其贈與日公司淨值差額部分為贈與稅課徵標的（財政部六十七年度台財稅字第三五〇二六號函）。

（三）第三款：以自己之資金，無償為他人購置財產者，其資金。但該財產為不動產者，其不動產。

本款之規定，於實務運行中爭執較少，故財政部所編遺產及贈與稅法令彙編並未收有函令。

（四）第四款：因顯著不相當之代價，出資為他人購置財產者，其出資與代價之差額部分。

¹²⁷ 施智謀，公司法，頁二十一以下。

如前述顯不相當之對價讓與未上市公司股票，以其贈與日公司淨值差額部分為贈與稅課徵標的（財政部六十七年度台財稅字第三五〇二六號函），亦屬本款範疇。

（五）第五款：限制行為能力人或無行為能力人所購置之財產，視為法定代理人或監護人之贈與。但能證明支付之款項屬於購買人所有者，不在此限。

（六）第六款：二親等以內親屬間財產之買賣。但能提出已支付價款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得者，不在此限。」。

附錄 重要法院裁判 選輯

行政法院 75 判 403 判例：「遺產及贈與稅法施行細則第十三條所定「被繼承人死亡前，因病重無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金仍應列入遺產課稅」，揆其本旨，乃認為被繼承人於死亡前，既因病重無法處理事務，則其繼承人代為舉債或出售財產，當能提出代為舉債或出售財產所得正當用途之證明，倘無從舉證或舉證而不能令人信其為真正者，該項借款或價金自仍為被繼承人所持有，應列入遺產課稅。」。

釋字第 311 號解釋

遺產稅之徵收，其遺產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價為準，遺產及贈與稅法第十條第一項前段定有明文。對逾期申報遺產稅者，同項但書所為：如逾期申報日之時價，較死亡日之時價為高者，以較高者為準之規定，固以杜絕納稅義務人取巧觀望為立法理由，惟其以遺產漲價後之時價為遺產估價之標準，與同法第四十四條之處罰規定並列，易滋重複處罰之疑慮，應從速檢討修正。至稅捐稽徵法第四十八條之一第一項但書規定加計利息，一併徵收，乃因納稅義務人遲繳稅款獲有消極利益之故，與憲法尚無牴觸。

釋字第 300 號解釋

遺產及贈與稅法第二十三條第一項前段規定，被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起六個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關辦理遺產稅申報。其受死亡之宣告者，在判決宣告死亡前，納稅義務人無從申報，故同法施行細則第二十一條就被繼承人為受死亡之宣告者，規定其遺產稅申報期間應自判決宣告之日起算，符合立法目的及宣告死亡者遺產稅申報事件之本質，與憲法第十九條意旨，並無牴觸。

釋字第 536 號解釋

遺產及贈與稅法第十條第一項規定：「遺產及贈與財產價值之計算，以

被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準。」為執行上開條文所定時價之必要，同法施行細則第二十八條第一項乃明定：「凡已在證券交易所上市（以下稱上市）或證券商營業處所買賣（以下稱上櫃）之有價證券，依繼承開始日或贈與日該項證券之收盤價估定之。」又同細則第二十九條第一項：「未上市或上櫃之股份有限公司股票，除前條第二項規定情形外，應以繼承開始日或贈與日該公司之資產淨值估定之」，係因未上市或未上櫃公司股票，於繼承或贈與日常無交易紀錄，或縱有交易紀錄，因非屬公開市場之買賣，難以認定其客觀市場價值而設之規定。是於計算未上市或上櫃公司之資產時，就其持有之上市股票，因有公開市場之交易，自得按收盤價格調整上市股票價值，而再計算其資產淨值。財政部中華民國七十九年九月六日台財稅字第七九〇二〇一八三三號函：「遺產及贈與稅法施行細則第二十九條規定『未公開上市之公司股票，以繼承開始日或贈與日該公司之資產淨值估定之』。稽徵機關於核算該法條所稱之資產淨值時，對於公司轉投資持有之上市公司股票價值，應依遺產及贈與稅法施行細則第二十八條規定計算」，乃在闡明遺產及贈與稅法施行細則第二十九條規定，符合遺產及贈與稅法第十條第一項之立法意旨，與憲法第十九條所定租稅法律主義及第十五條所保障人民財產權，尚無牴觸。惟未上市或上櫃公司之股票價值之估算方法涉及人民之租稅負擔，仍應由法律規定或依法律授權於施行細則訂定，以貫徹上揭憲法所規定之意旨。

最高行政法院 92 判字第 414 號判決：「按「中央法規標準法第十八條所稱處理程序，係指主管機關處理人民聲請許可案件之程序而言，並不包括行政救濟程序在內。故主管機關受理人民聲請許可案件，其處理程序終結後，在行政救濟程序進行中法規有變更者，仍應適用實體從舊程序從新之原則處理」，本院七十二年判字第一六五一號著有判例。所稱聲請許可案件，係指人民依法規申請行政機關為一定之行政行為者而言，此與納稅義務人依稅法之稽徵程序申報與繳納稅捐，須經稅捐稽徵機關調查核定之情形有別。被上訴人適用實體從舊程序從新之原則，依行為時遺產及贈與稅法第三條第一項及第五條第三款之規定，加計其前次贈與額，核定其應納贈與稅額，並無違誤，亦無悖於實質課稅原則。又按稅捐稽徵法第四十八條之三所定，關於裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。揆其立法意旨，僅適用於違章裁處罰鍰案件，至於課徵本稅部分尚無該法

條之適用。」

91 判 2324：「按「申請抵繳稅款之實物，如有部分不合第三十條第二項規定者，應通知納稅義務人就不合部分補繳現金。」遺產及贈與稅法施行細則第四十五條第三項定有明文。是以納稅義務人申請抵繳稅款之實物，如有部分不合遺產及贈與稅法第三十條第二項規定者，稅捐機關應分別處理，將不合於抵繳稅款之物剔除，但合於抵繳稅款之物仍應准於抵繳。查上訴人所提供之土地中既有部分地號土地面積已逾三十坪以上，且非屬於畸零地之土地，則該部分地號土地是否合於易於變價之抵繳之要件，被上訴人自應就各筆土地詳予斟酌，而不得含混以該七筆土地並非全在三十坪以上，且大多屬於畸零地云云，遽否准上訴人全部七筆土地抵繳之聲請，被上訴人就七筆土地為全部否准抵繳之處分，核與上引遺產及贈與稅法施行細則第四十五條第三項規定，尚有未合。」

91 裁字第 469 號裁定：「查封財產或為拘提、管收、限制住居等，固為法律所定對於債務人之執行方法，然應以何方式為之，乃需依個案而定。而本件係屬金錢之稅款債務，聲請人僅陳明無錢繳納，對於原處分苟予執行，會造成如何之難以回復之損害及有何急迫情形，聲請人均未能舉證證明；況苟如聲請人所言，如原處分予以執行所受之損害，依一般社會通念，並非不能以金錢補償之，是聲請人聲請停止執行與首揭法條規定之要件不符，自非有理，應予駁回。所謂「難於回復之損害」，係指其損害不能回復原狀，或不能以金錢賠償，或在一般社會通念上，如為執行可認達到回復困難之程度而言，有如前述。惟本件係屬金錢之稅款債務，如原處分予以執行所受之損害，依一般社會通念，並非不能以金錢補償之。況查封財產或為拘提、管收、限制住居等，固為法律所定對於債務人之執行方法，然應以何方式為之，乃需依個案而定。除非債務人有強制執行法第二十二條所規定顯有履行義務之可能而故不履行或隱匿應供強制執行之財產等情，尚不生遭拘提、管收之情事。」

89 判字 1556 號：「被繼承人劉○波補徵贈與稅部分，屬公法上之租稅

債務，基於繼承之法則，固應由繼承人即原告等負清償之責。惟罰鍰部分，不論為行為罰或漏稅罰，均係對受處分人之違章行為加以處罰，具有專屬性，劉○波既已死亡，受處分之主體已不存在，且對已死亡者再作懲戒性行為亦無實質之意義。財政部台財稅第七五五八八二五號函既釋明「違章人於罰鍰處分確定前死亡，已繳納之罰鍰及保證金應予退還」，依舉重明輕之法理，本案罰鍰處分既未確定且未繳納，自應隨違章人之死亡而終告結束，而無庸再為任何裁處。」

89 判字第 921 號：「原告於八十五年九月二十五日向被告申請以被繼承人遺產中座落台南縣善化鎮善化段二地號等十七筆土地（抵繳現值為一〇、九〇五、五七九元）抵繳遺產稅，經被告核准後，復以不可歸責於被告之理由，於八十五年十一月二十七日申請就原核准抵繳遺產稅中之七筆土地撤回抵繳，改以現金繳納，自應回復至應以現金繳納之限繳期限內繳納，而原告遲至八十五年十二月十七日始繳納，已逾原核准之限繳日期，原核定依首揭行為時遺產及贈與稅法第五十一條規定加徵滯納金及滯納利息，並無不合。」

89 判 373：「科處行政罰之要件，在於行政義務之違反。如與個別行政處罰之構成要件合致之行為，係依據其他法令規定而為之者，該行為應不具有違反義務性，即不得科處行政處罰。社會秩序維護法第十一條規定：「依法令之行為，不罰」，足資參照。否則既與行政制裁乃處罰人民違反行政法上義務行為之法理不合，且難免發生國家法令衝突時之行政責任，以處罰依法行為之不合理方式，轉嫁由依法行為之人民承擔的不合理結果。」

92 判 149：「稅捐機關之復查程序雖屬行政救濟過程之一環，惟其係賦予原處分機關自行檢討其所為之行政處分有無違誤之機會，其所作之決定仍屬廣義之行政處分。行政法院判決如認核課事實上尚有不明確時，為避免將原核課處分遽予撤銷將造成核課期間因而罹於時效，致有違稅捐稽徵之公平。實務上於此情形均僅撤銷至復查決定，而令原處分機關查明事實後重為復查決定，以保障當事人權益並確保稅捐稽徵之必要。如原處分機關遲不重為復查決定，當事人自得依稅捐稽徵

法第三十五條第五項規定；逕行提起訴願，以資救濟，尙不至因原處分機關久延不重爲復查決定而造成無從救濟之困境。又按稅捐稽徵法第二十四條第一項之規定，所稱欠繳應納稅捐，固係指稅捐稽徵機關核定課徵之稅捐。惟本件經行政院再訴願決定及本院八十八年度判字第三四五九號判決撤銷者僅至原復查決定，原核課處分尙未撤銷，在被上訴人重爲復查決定前，原核課處分仍存在，已如前述，故上訴人欠稅數額仍暫以原核課處分所核定之數額爲據，被上訴人依稅捐稽徵法第二十四條第一項之規定據以函請地政機關爲保全處分，其保全處分之欠稅金額及原因均尙存在，本件上訴人聲請撤銷該保全處分，被上訴人予以否准，原判決加以維持，均無不合。」

參考資料

德文部分

1. Tipke , Die Steuerrechtsordnung Bd. II, 2. Auflage , Auflage 2003
2. Tipke , Steuerrechtsordnung, 2. Auflage , 2., völlig überarbeitete Auflage 2000
3. Joachim Lang (Hrsg.) , Festschrift für Klaus Tipke
4. Klaus Vogel und Prof. Dr. Klaus Tipke , Festschrift für Gerhard Wacke
5. Herdegen/Schön , Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe
6. Hey , Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem ,
7. Hüttemann , Die Besteuerung der öffentlichen Hand
8. Jachmann (Hrsg.) , Gemeinnützigkeit
9. Katterbe , Die BGB-Gesellschaft im Steuerrecht, 2. Auflage , 2., völlig überarbeitete Auflage 1999.
10. Stadie , Allgemeines Steuerrecht
11. Hey , Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem ,
12. Max Dietrich Kley (Hrsg.) , Festschrift für Wolfgang Ritter , 1997,
13. Weber-Grellet , Steuern im modernen Verfassungsstaat , 2001,
14. Birk (Hrsg.) , Die Situation der Finanzgerichtsbarkeit , 1989
15. Eich, A. , Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren und Steuerstrafverfahren , 1992,
16. Schick , Haftung für Steuerschulden auf Grund Privatrechts? , 1993
17. Häberle , Das Menschenbild im Verfassungsstaat
18. Sacksofsky, Ute / Wieland, Joachim , Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat
19. Andersen, Uwe , Der deutsche Steuerstaat in der Finanzkrise

中文部分

陳清秀，新行政訴訟法在稅捐救濟上的運用，財稅研究第三十一卷第六期

葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，稅法基本問題，民國 85 年，月旦出版

黃源浩，營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果，財稅研究三十五卷五期

葛克昌，租稅規避與法學方法，稅法基本問題

葛克昌，社會福利給付與租稅正義，國家學與國家法

葛克昌，憲法之國體：租稅國，國家學與國家法，民國八十五年

葛克昌，納稅人財產權保障，行政程序與納稅人基本權，瀚蘆出版，2002 年

葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，稅法基本問題-財政憲法篇

趙揚清、鍾鳳娥，以公共設施保留地及未上市（櫃）股票抵繳遺產及贈與稅問題之研究，財稅研究第三十五卷第六期

謝釗益，遺產及贈與稅實物抵繳之研究，財稅研究二十九卷二期

邱正弘，遺產贈與稅法之租稅環境與節稅規劃--遺贈面面觀，實用稅務，第二六九期

李常先，論未上市(櫃)股票關於遺產贈與稅課徵之探討，實用稅務，第二九一期

陳敏，租稅債務關係之變更，政大法學評論第三十期

陳敏，課予義務訴訟之制度功能及適用可能性，政大法學評論第六十一期

陳清秀，稅法總論，民國九十年

吳庚，行政法之理論與實用，第七版

周玉津，實物抵繳遺產稅似開倒車，稅務旬刊，一五五九期

蘇永欽，財產權的保障與大法官解釋，憲政時代，二十四卷三期

施智謀，民法之規定如何適用於租稅法（一），財稅研究十一卷六期

羅子武，舉證責任於課徵遺產稅時之研究--以被繼承人死亡前，因重病無法處理事務期間之舉債與售產行為為例，財稅研究三十卷五期

黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，國立台灣大學法律研究所碩士論文，民國九十一年

黃源浩，稅法上的類型化方法，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國 88 年

楊得君，論稅捐債務之成立、確定與清償，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國八十五年

沈克儉，法律行為之無效、撤銷、解除或終止對於稅捐債務之影響，國立台灣大學法律學研究所碩士論文

黃秀蘭，稅捐客體之研究，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國七十四年

林志忠，論我國稅法上視同贈與課稅之法律問題，私立東吳大學法律學研究所碩士班（乙組）學位論文，民國八十三年