

裁判字號：高雄高等行政法院 94 年度訴字第 552 號 行政判決

裁判日期：民國 94 年 09 月 30 日

案由摘要：遺產稅

高雄高等行政法院判決

94 年度訴字第 552 號

民國 94 年 9 月 22 日辯論終結

原 告 財政部台灣省南區國稅局

代 表 人 朱○○ 局長

訴訟代理人 利○○

陳麗珍律師

被 告 余○○

余○○

共 同

訴訟代理人 邱揚勝律師

鄭瑞崙律師

上 一 人

複代理人 林岡輝律師

上列當事人間因遺產稅事件，原告提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事 實

甲、事實概要：

緣本件被告之父余○字於民國（下同）82 年 8 月 7 日死亡，被告等於 82 年 11 月 10 日辦理遺產稅申報，經原告核定遺產總額新台幣（下同）15,922,711 元，應納遺產稅額 1,682,641 元，繳納期間自 83 年 5 月 22 日起至同年 7 月 21 日止。被告於同年 5 月申請以遺產中坐落高雄縣鳳山市○○段火房口小段 160 之 22 及 30 之 22 地號二筆土地抵繳遺產稅，經原告於同年 6 月 2 日以南區國稅高縣徵字第 83018547 號函核准抵繳並辦妥國有登記在案。然經高雄縣鳳山市公所（下稱鳳山市公所）發現其於 68 年間即已徵收上開 160 之 22 地號土地並經被繼承人余○字具領補償費完畢，上開 160 之 22 地號土地應屬鳳山市公所原始取得，乃對財政部國有財產局（下稱國有財產局）提起塗銷上開 160 之 22 地號土地所有權登記之民事訴訟，並獲勝訴判決。國有財產局遂

依據台灣高雄地方法院 88 年度訴字第 191 號確定判決（88 年 3 月 25 日確定）意旨將上開 160 之 22 地號土地辦理塗銷登記。原告乃於 88 年 6 月 25 日以南區國稅高縣徵字第 88026063 號函請被告等於文到 3 日內提供其他筆土地辦理抵繳該部分應納之遺產稅；被告於 88 年 7 月 1 日申請以坐落高雄縣鳳山市○○段火房口小段 28 之 2、29 之 1 地號及竹子腳段 50 之 131 地號等三筆土地申請抵繳，經原告於 88 年 10 月 19 日以南區國稅高縣徵字第 88044300 號函准予抵繳。惟被告迄未辦理登記抵繳作業，原告遂提起本件行政訴訟。

乙、兩造聲明：

一、原告聲明：

- （一）先位聲明：被告余○○、余○○應將「高雄縣鳳山市○○段火房口小段 28 之 2、29 之 1 地號」及「高雄縣鳳山市○○○段 50 之 131 地號」之土地移轉登記予原告。
- （二）備位聲明：被告余○○、余○○應連帶給付 1,454,750 元予原告。上開 1,454,750 元金額，應自 83 年 8 月 21 日起至繳納之日止，依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，按日加計利息。

二、被告聲明：原告之訴駁回。

丙、兩造之爭點：

一、原告主張之理由：

- （一）按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。另遺產稅之納稅義務人如無遺囑執行人者，則遺產稅之納稅義務人應為繼承人及受遺贈人。遺產及贈與稅法第 1 條第 1 項及第 6 條第 1 項第 2 款定有明文。本案被繼承人余○字於 82 年 8 月 7 日亡故，生前遺有財產總額為 15,922,711 元，揆諸前揭法文意旨，被告余○○及余○○等既係余○字之合法繼承人，渠等為余○字遺產稅之納稅義務人，殆無疑義。
- （二）查被告等於 82 年 11 月 10 向原告辦理余○字之遺產稅申報事宜，嗣經原告 83 年 5 月 22 日核定渠等應納稅額為 1,682,641 元在案，被告等於 83 年 5 月 20 日向原告申請以坐落高雄縣鳳山市○○段火房口小段 160 之 22 及 160 之 30（應有部分萬分之 1681）地號等二筆土地抵繳遺產稅，案經原告核酌該二筆土地價額分別為 1,265,000 元及 417,560 元後而核准被告等之抵繳申請（按：抵繳不足 81 元部分，被告業已於 83 年 6 月 4 日繳納現金完足），被告等嗣於 83 年 9 月 1 日移轉登記該土地所有權予國有財產局以辦妥相關抵繳作業，原告並發給稅款繳清證明書以茲為據。詎料，鳳山市公所早

於 68 年間因辦理鳳山市○○路第二期拓寬工程時即已徵收上開高雄縣鳳山市○○段火房口小段 160 之 22 地號之土地（原經核定抵繳金額為 1,265,000 元），復且余○字業已於 68 年 4 月 16 日具領該土地補償費完畢在案。據此，高雄縣鳳山市公所爰以「鳳山市公所因公用徵收補償而原始取得土地所有權」為由，就該土地對國有財產局提起塗銷土地所有權登記之訴，經台灣高雄地方法院 88 年度訴字第 191 號案判決國有財產局應塗銷土地所有權登記而勝訴在案，國有財產局於判決確定後即塗銷該土地所有權登記，合先敘明。

- （三）次查國有財產局於函知原告業已塗銷上開高雄縣鳳山市○○段火房口小段 160 之 22 地號土地之所有權登記後，原告即以 88 年 6 月 25 日南區國稅高縣徵字第 88026063 號函請被告等提供他筆土地以憑辦理抵繳，被告等於 88 年 7 月 1 日再次以高雄縣鳳山市○○段火房口小段 28 之 2、29 之 1 地號及高雄縣鳳山市○○○段 50 之 131 地號等三筆土地申請抵繳遺產稅，抵繳金額為 1,265,000 元。經原告以 88 年 10 月 19 日南區國稅高縣徵字第 88044300 號函核准抵繳並函請被告等於文到 30 日內檢附各項抵繳文件，俾憑辦理，經被告等於 88 年 10 月 20 日收受在案。嗣被告不服原告上開 88 年 6 月 25 日南區國稅高縣徵字第 88026063 號函而提起行政爭訟，經本院駁回被告等請求而判決確定在案，準此，被告等對原告負有一公法上債務尚未清償，係屬確定，惟被告等迄今就上開遺產稅額計 1,265,000 元卻仍未繳納。

- （四）按「人民與中央或地方機關間，因公法上原因發生財產上之給付，得提起給付訴訟。」行政訴訟法第 8 條第 1 項定有明文。另按「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。」「遺產稅及贈與稅納稅義務人，應於稽徵機關送達核定納稅通知書之日起二個月內繳清應納稅款。」「納稅義務人，對於核定之遺產稅應納稅額，逾第三十條規定期限繳納者，每逾二日加徵應納稅額百分之一滯納金，逾期三十日仍未繳納者，主管稽徵機關應即移送法院強制執行。前項應納稅款及滯納金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。」遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項、第 30 條第 1 項及同法第 51 條詳有明文。準此，被告等迄未繳納遺產稅額，則原告即得依上開規定請求被告給付 1,265,000 元之遺產稅暨滯納金及利息。關於滯納金數額及應繳付之總額計算如下：(1)計算基礎：自 83 年 5 月 22 日至 83 年 7 月 21 日開徵，繳納期限於 83 年 7 月 21 日屆至。(2)逾繳納期限者，每逾 2 日加徵應納稅額百分之 1 滯納金，以 30 日計，準此，每逾 2 日即按滯納數額（1,265,000 元）

加徵百分之 1 之滯納金，以 30 日為限： $1,265,000 \text{ 元} \times 15\% = 189,750 \text{ 元}$
。(3)給付總額：1,265,000 元稅額及 189,750 元滯納金，共計 1,454,750 元。

(五) 又按「公法上法律關係得以契約設定、變更或消滅之。但依其性質或法規規定不得締約者，不在此限。」行政程序法第 135 條定有明文。揆諸上開法文意旨，行政機關於法律未明文禁止之情形下，得與人民意思表示一致而成立行政契約，而為公法上法律關係之設定、變更或消滅。易言之，行政契約兩造當事人間業因渠等意思合致而互負公法上對待給付之義務，殆無疑義。另「行政程序法施行前已發生公法上請求權，其消滅時效期間相關之法律未明文規定者，仍應類推適用其他法律之規定，以免影響法律秩序之安定，為貫徹一般請求權行使之平等原則，關於行政契約請求權之消滅時效，自應類推適用具補充規範性質之民法第 125 條之規定，其消滅時效為 15 年。法務部 90 年度法令字第 8617 號函亦認為行政程序法施行前已發生公法上請求權之消滅時效期間，不適用 131 條第 1 項之規定，應依行政程序法施行前有關法規之規定，無相關法規規定者，得類推適用民法第 125 條之規定。」台中高等行政法院 92 年度訴字第 630 號判決可參。據此，行政程序法施行前已成立之行政契約，其消滅時效期間因法無明文規定，故仍應類推適用民法消滅時效期間 15 年之規定自屬當然。

(六) 查被告等雖於 83 年 5 月 20 日向原告申請以高雄縣鳳山市○○段火房口小段 160 之 22 地號之土地抵繳遺產稅，惟該筆土地之實際所有權人為鳳山市公所，故被告等納稅義務並未消滅；況被告等亦於獲知渠等尚須負擔納稅義務時，即於 88 年 7 月 1 日向原告提出以「高雄縣鳳山市○○段火房口小段 28 之 2、29 之 1 地號」及「高雄縣鳳山市○○○段 50 之 131 地號」等三筆土地辦理抵繳遺產稅之要約，嗣經原告同意並請其等備妥相關文件俾憑辦理，故兩造間之行政契約業已成立，確無疑義。準此，本件兩造間行政契約既成立於行政程序法施行前（行政程序法於 90 年 1 月 1 日施行，而本件行政契約成立之時為 88 年 7 月 1 日），則原告基於行政契約，請求被告等履行契約義務之請求權消滅時效，自應類推適用民法第 125 條「15 年」之規定，故原告之請求權並無罹於時效。退萬步言之，縱如被告所稱本件起算時點係於「83 年 7 月 22 日」起，則本件原告之請求權亦未罹於時效。況縱認本件應適用行政程序法時效消滅之規定，然查行政程序法係於 90 年 1 月 1 日施行，故自斯時起算，本件原告之請求權同未罹於時效，實無疑義。被告所謂「5 年之時效，83 年 7 月 22 日起至 88 年 7 月 21 日止，早已完成，其公

法上之債權，依行政程序法第 131 條第 1 項之規定，已然消滅而不存在」云云，實有謬誤，不足為憑。

- (七) 再按「主管稽徵機關核准抵繳後，其遺產稅之徵收程序即告完成，當不因用以抵繳之土地是否已完成移轉登記手續而影響徵收效力，自不致發生徵收權罹於時效消滅之問題。」改制前行政法院 69 年度裁字第 301 號裁定載明在案，查被告等於 88 年 7 月 1 日（此時徵收期間尚未屆滿）曾向原告申請以「高雄縣鳳山市○○段火房口小段 28 之 2、29 之 1 地號」及「高雄縣鳳山市○○段 50 之 131 地號」等三筆土地辦理抵繳遺產稅事宜，原告並同意在案，揆諸上開實務見解，則本件並無被告所述「時效消滅」之情事。再者，「行使權利，履行義務，應依誠實及信用方法。」民法第 148 條第 2 項定有明文，此即為「誠信原則」之體現。查稅捐之稽徵雖係人民對國家所負公法上之義務，然亦有誠信原則之適用，被告等既已向原告申請實物抵繳遺產稅，豈可以有瑕疵之土地作為抵繳之用。況被告等於申請實物抵繳時，曾提具「提供抵繳遺產稅房地產產權說明書」，並承諾該土地於提供抵繳前絕無已出售未辦理所有權移轉登記及其他足致產權糾紛之情形，如日後發現有上述情形時，致難以辦理抵繳登記為國有財產時，願依有關法令規定處理。則被告等既承諾在先，豈得事後反悔；復且，被告嗣於 88 年 7 月 1 日再次向原告申請實物抵繳後卻又拒不履行，觀諸被告之行為，皆已違反誠信原則，殆無疑義。則被告之行為違反誠信原則，自無保護之必要（參前行政法院 83 年度判字第 708 號判決）。揆諸「不潔之手不得上法庭」之法諺精神及公益原則，被告等自不受保護。

二、被告主張之理由：

- (一) 有關係爭抵繳之 166 之 22 地號之土地，前於 68 年即遭鳳山市公所徵收，並由被告之父余○字具領補償費完畢乙事，因當時並未辦理所有權變更登記，因此被告二人並不知悉此事。嗣該筆土地，經鳳山市公所訴請台灣高雄地方法院判決確定塗銷抵繳之所有權登記，原告乃於 88 年 6 月 25 日，再以南區國稅高縣徵字第 88016063 號函通知被告二人於 3 日內提供他筆土地辦理抵繳該部分應納之遺產稅，雖被告二人對此通知提起訴願、行政訴訟，然因鈞院審認原告上開函之性質為原告接續辦理被告之前申請實物抵繳遺產之審查行為，屬事實之通知，被告是否再提供土地辦理實物抵繳，本有決定權，並不因該項通知而生何法律上之效果，自非行政處分，而認被告余○○所提之訴訟不備起訴要件，遂於 90 年 2 月 14 日以 89 年度訴字第 75 號裁定駁回被告之訴。是以，被告二人所負應繳納遺產稅之公法給付義務乃基於原告於 83 年 5

月 22 日所核定之遺產稅核定書，此合先敘明。

- (二) 按「人民與中央機關間，因公法上原因發生財產上之給付或請求作成行政處分以外之其他非財產上之給付，得提起給付訴訟。因公法上之契約發生之給付，亦同。」「原告之訴，有下列各款情形之一者，行政法院應以裁定駁回之。．．．十、起訴不合程式或不備其他要件者。」行政訴訟法第 8 條第 1 項、第 107 條第 1 項第 10 款分別定有明文；次按「稅捐之徵收期間為五年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。但於徵收期間屆滿前，已移送法院強制執行，或已依強制執行法規定聲明參與分配，或已依破產法規定申報債權尚未結案者，不在此限。應徵之稅捐，有第十條、第二十五條、第二十六條或第二十七條規定情事者，前項徵收期間，自各該變更繳納期間屆滿之翌日起算。依第三十九條暫緩移送法院強制執行或其他法律規定停止稅捐之執行，第一項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間。」稅捐稽徵法第 23 條亦有明文。本件原告係請求判令被告二人連帶給付遺產稅額 1,265,000 元及滯納金 189,750 元，核屬一般給付訴訟無疑，而一般給付訴訟之實體判決要件須符合（一）須因公法上之原因發生之給付，（二）須限於財產上之給付或請求作成行政處分以外之其他非財產上之給付，（三）須主張給付義務之違反損害原告之權利，（四）須不屬於得在撤銷訴訟中併為請求之給付等。是以原告是否可為本件之請求，自應先就上開程序要件加以審酌。查原告所請求者，固屬因公法上原因發生之給付，且不屬於得在撤銷訴訟中併為請求之財產上給付無誤，但觀被告二人於繼承開始後，即依法申報，並經原告於 83 年 5 月 22 日核定應納遺產稅額在案，被告二人所負之公法上給付義務，已然發生，原告本可依此向被告二人徵收上開遺產稅款，並於被告二人逾期不繳納時，依法對被告二人之財產實施強制執行，原告並無提起本件給付訴訟之必要；亦即原告不能主張被告二人給付義務之違反有損害其任何權利或利益，而提起本件訴訟，則原告並無受保護之必要，所為之起訴尚與上開實體判決要件（三）不符，應予以駁回。（參吳庚著，行政爭訟法論修訂第 3 版，第 132 頁至 141 頁）

- (三) 再者，本件原告據以請求者，係其於 83 年 5 月 22 日所核定之遺產稅核定通知書，至其於 88 年 6 月 25 日以南區國稅局高縣徵字第 88026063 號函通知被告二人於文到 3 日內提供他筆土地辦理抵繳該部應繳納之遺產稅通知，並非行政處分，為接續上開核定通知書之審查行為，已如上述。是以原告自應於核定繳納期間屆滿翌日（即 83 年 7 月 22 日）起之 5 年內，向被告二人徵收遺產稅，如未於此期間徵起者，即不得再行徵收。況本件原告亦無同條

項但書之情事，是以 5 年之時效，自 83 年 7 月 22 日起至 88 年 7 月 21 日止，早已完成，其公法上之債權，依行政程序法第 131 條第 1 項之規定，已然消滅而不存在（參照吳庚著，行政法之理論與實用，頁 169 及本院 94 年度簡字第 101 號判決）。又系爭稅捐公法上債權既已消滅不存在，則原告於 88 年 10 月 19 日第 2 次准予抵繳，亦不影響本件系爭稅捐之債權本身因時效完成而當然消滅之事實，自無疑義。是以原告所為之請求並無理由甚明；亦即原告縱可提起本件給付訴訟，惟其請求權時效因已完成，應予以駁回。

（四）又法律規定「實物抵繳」係人民向稅捐機關申請作一行政處分，本質上與行政契約必須由雙方意思表示一致有所不同，其准否仍取決於稅捐機關單方之意思，人民所為之申請僅具次要之意義而已，且復未作成書面之契約條款（行政程序法第 139 條參照），其性質非屬行政契約甚明。且實務上就人民向稅捐機關申請實物抵繳遭否准乙節，皆認為係一行政處分，倘相對人對其不服，可對此行政處分提起訴願及行政訴訟，益徵「准予實物抵繳」亦屬行政處分，仍須受稅捐稽徵法第 23 條 5 年時效之限制，則原告再次准予抵繳之日期為 88 年 10 月 19 日，5 年間原告未為任何之請求或起訴，亦應認於 93 年 10 月 18 日請求權時效即消滅。

（五）退步言之，即便准予實物抵繳認為係兩造成立稅務上之行政契約，用以代替課稅處分，然既為替代性質，基於體系解釋，則其請求權之消滅時效自應與先前法律規定之行政處分消滅時效相同，同為 5 年，斷無類推適用民法第 125 條 15 年規定之可能。再者，有關時效之問題，行政程序法有關行政契約一章，對於公法契約之時效並未為明文之規定，此雖為一明顯之立法疏漏，然同法第 131 條第 1 項規定公法上之請求權，因 5 年間不行使而消滅；上開條文雖係規定於行政處分章節，然其內容既係有關公法上請求權之時效規定，其條文用語復未如同法第 132 條明文限制規範「行政處分」，且行政契約與行政處分均屬公法之行政作用，故原則上 5 年時效規定應不僅限於行政處分方有適用（參照林石猛著全國律師雜誌 6 月號；學者林明鏘亦採之），是以，准予實物抵繳縱認為係成立稅務之行政契約，其消滅時效亦為 5 年。綜上，原告起訴請求被告二人連帶給付 1,451,750 元，復於 94 年 9 月 5 日追加請求將系爭 3 筆土地移轉登記予原告，其系爭稅捐之公法上債權，不論係於 88 年 7 月 21 日或 93 年 10 月 18 日完成，皆已因時效完成而不存在。

理 由

甲、程序部分：按行政訴訟法第 111 條第 1 項規定：「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴但經被告同意，或行政法院認為適當者，不在此限。」本件原

告起訴時僅聲明：「被告應連帶給付 1,454,750 元予原告；上開 1,454,750 元金額，應自 83 年 8 月 21 日起至繳納之日止，依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，按日加計利息。」嗣於訴狀送達被告後，原告於 94 年 9 月 5 日將上開聲明列位備位聲明並追加先位聲明：「被告應將高雄縣鳳山市○○段火房口小段 28 之 2、29 之 1 地號，及高雄縣鳳山市○○○段 50 之 131 地號土地移轉登記予原告。」核其基礎事實均本於同一遺產稅爭議，並無礙被告之防禦及訴訟之終結，基於訴訟經濟與紛爭解決一次性之原則，原告為此追加，本院認為適當，應予准許。

乙、實體部分：

壹、本件被告之父余○字於 82 年 8 月 7 日死亡，被告等於 82 年 11 月 10 日辦理遺產稅申報，經被告核定遺產總額 15,922,711 元，應納遺產稅額 1,682,641 元，繳納期間自 83 年 5 月 22 日起至同年 7 月 21 日止。被告於同年 5 月申請以遺產中坐落高雄縣鳳山市○○段火房口小段 160 之 22 及 30 之 22 號二筆土地抵繳遺產稅，經原告於同年 6 月 2 日以南區國稅高縣徵字第 83018547 號函核准抵繳並辦妥國有登記在案。然經鳳山市公所發現其早於 68 年間即已徵收上開 160 之 22 地號土地，並經被繼承人余○字具領補償費完畢；高雄縣鳳山市公所遂以上開 160 之 22 地號土地應屬其原始取得為由，對國有財產局提起塗銷上開 160 之 22 地號土地所有權登記之民事訴訟。嗣國有財產局於台灣高雄地方法院 88 年度訴字第 191 號確定判決（88 年 3 月 25 日確定）後，依該判決意旨將上開 160 之 22 地號土地辦理塗銷登記。原告遂於 88 年 6 月 25 日以南區國稅高縣徵字第 88026063 號函請被告等於文到 3 日內提供他筆土地辦理抵繳該部分應納之遺產稅；被告於 88 年 7 月 1 日申請以坐落高雄縣鳳山市○○段火房口小段 28 之 2、29 之 1 地號及竹子腳段 50 之 131 地號等三筆土地申請抵繳，經原告於 88 年 10 月 19 日以南區國稅高縣徵字第 88044300 號函准予抵繳。惟被告迄未辦理登記抵繳作業等情，分別為兩造陳述在卷，並有遺產稅核定通知書、台灣高雄地方法院 88 年度訴字第 191 號判決書、實物抵繳申請書、抵繳土地同意書、原告之高雄縣分局 88 年 10 月 19 日南區國稅高縣徵字第 88044300 號函附卷可稽，自堪認定。

貳、而原告提起本件行政訴訟無非以：（一）被告等雖於 83 年 5 月 20 日向原告申請以高雄縣鳳山市○○段火房口小段 160 之 22 地號之土地抵繳遺產稅，惟該筆土地之實際所有權人為鳳山市公所，故被告等納稅義務並未消滅；況被告等亦於獲知渠等尚須負擔納稅義務時，即於 88 年 7 月 1 日向原告提出以「高雄縣鳳山市○○段火房口小段 28 之 2、29 之 1 地號」及「高雄縣鳳山市○○○

段 50 之 131 地號」等三筆土地辦理抵繳遺產稅之要約，嗣經原告同意並請其等備妥相關文件俾憑辦理，兩造間即已成立行政契約之法律關係，並該契約之請求權應類推適用民法第 125 條 15 年時效，茲因被告迄未辦理抵繳手續，爰依行政契約法律關係請求判決如先位聲明所示。（二）如原告先位聲明無理由，則依遺產及贈與稅法第 23 條、第 30 條第 1 項及第 51 條規定，原告亦應繳納迄未繳納之稅款、滯納金以及利息，爰請求判決如備位聲明所示等語，資為論據。

參、分述如下：

一、有關原告先位聲明部分：

（一）按「遺產稅及贈與稅納稅義務人，應於稽徵機關送達核定納稅通知書之日起二個月內，繳清應納稅款；必要時，得於限期內申請稽徵機關核准延期二個月。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。」「納稅義務人，對於核定之遺產稅或贈與稅應納稅額，逾第三十條規定期限繳納者，每逾二日加徵應納稅額百分之一滯納金；逾期三十日仍未繳納者，主管稽徵機關應即移送法院強制執行；法院應於稽徵機關移送後七日內開始辦理。」分別為遺產及贈與稅法第 30 條第 1 項、第 2 項及第 51 條第 1 項所明定。又「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。」「經主管稽徵機關核准以土地、房屋或其他實物抵繳稅款者，納稅義務人應於接到核准通知書後三十日內將有關文件或財產檢送主管稽徵機關以憑辦理抵繳。」「納稅義務人未於前條規定限期內，將各項產權移轉登記所需之有關文件或抵繳之財產，檢送主管稽徵機關者，應依本法第五十一條規定辦理。其應以現金補足應納稅款者亦同。」則為同法施行細則第 45 條、第 49 條第 1 項、第 50 條所規定。可知遺產及贈與稅法有關實物抵繳遺產稅之規定，係由納稅義務人向稽徵機關提出申請，經稽徵機關核准後為之，核其性質為行政法理上所謂「須

相對人協力之行政處分」而非行政契約（參陳敏著「實物抵繳遺產稅之研究」，載憲政時代第 29 卷第 3 期）；另在實務上向亦認為稽徵機關准否納稅義務人實物抵繳遺產稅之申請，為行政處分之性質，而許人民對之提起行政救濟（最高行政法院 91 年度判字第 134 號判決參照）。

- （二）又有關實物抵繳之核准，係使納稅義務人取得以實物抵繳之資格，有延長繳納期間之效果，而無消滅租稅債務之效果。換言之，租稅債務係因實現法定之租稅構成要件而成立。基於租稅法定原則，如無法律之授權，租稅債權人與債務人，並不得以單方或以協議之方式處分或變更租稅債務關係。因此，法律如無特別規定，以金錢給付義務為內容之租稅債務關係，自不得由稽徵機關或納稅義務人以單方或雙方協議之行為，使其主體或內容產生變更。遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項，雖設置得以實物抵繳稅款之制度，但既明文規定由納稅義務人申請稽徵機關核准方式為之，其法律關係之性質，如前所述，應屬須相對人協力之行政處分，而非行政契約。又遺產及贈與稅法第 30 條實物抵繳稅款規定，其不具金錢給付特質，性質上係以行政處分成立之代物清償法律關係。所謂代物清償，依民法第 319 條規定，係指「債權人受領他種給付以代原定之給付者，其債之關係消滅。」之意，故代物清償係屬要物行為，即須現實為其他給付之提出以代替原給付，該代物清償行為始成立及生效，而原債務方因其他給付行為之履行而消滅。至於納稅義務人辦妥抵繳財產移轉國有後發現抵繳之財產不合規定，則屬有關應否回復原有租稅關係之問題，二者不可混為一談。是在稽徵機關核准納稅義務人以實物抵繳之申請時，納稅義務人雖得以實物替代現金清償租稅債務，惟納稅義務人如未依限辦理財產之移轉，依遺產及贈與稅法施行細則第 50 條，應適用遺產及贈與稅法第 51 條規定，加徵滯納金及移送強制執行（陳敏前揭文、改制前行政法院 81 年度判字第 1922 號、89 年度判字第 921 號判決參照）。蓋如一經核准即生消滅租稅債務之效果，縱然納稅義務人未依限檢送有關文件或抵繳財產，亦不發生加徵滯納金、利息及移送強制執行之問題。因此，稽徵機關之核定僅使納稅義務人取得以實物抵繳之資格，並未將租稅債務內容變更為繳納實物之義務，稽徵機關不因核准實物抵繳，而取得移轉該實物之請求權。從而稽徵機關依遺產及贈與稅法第 51 條移送強制執行時，係就原金錢稅款強制執行，亦非對抵繳實物財產之移轉強制執行。至原告所舉改制前行政法院 69 年度裁字第 301 號裁定：「主管機關核准抵繳後，其遺產稅之徵收程序即告完成，當不因用以抵繳之土地是否完成登記手續而影響徵收之效力，．．．。」尚非判例，僅屬個案見解，應無拘束本院之效力。準此，本件原告係於 83 年 5 月 6 日作出系爭遺產稅核課處

分並訂定繳納期間為 83 年 5 月 22 日至 83 年 7 月 21 日，此有原告提出之遺產稅核定通知書附卷可稽。又原告前於 83 年間雖准許被告前以坐落高雄縣鳳山市○○段火房口小段 160 之 22 地號土地抵繳遺產稅之申請，並完成國有登記。然經鳳山市公所對國有財產局提起民事訴訟，經台灣高雄地方法院於 88 年 2 月 5 日以 88 年度訴字第 191 號判決以上開土地業經鳳山市公所於 68 年間徵收，並於同年 4 月 16 日將相關補償費發放予被告之被繼承人余○字具領完畢，則土地所有權應屬鳳山市公所原始取得為由，從而判決國有財產局應將上開土地辦理塗銷所有權登記，全案於 88 年 3 月 25 日確定。嗣國有財產局將上開土地塗銷所有權登記後，原告雖於 88 年 6 月 25 日以南區國稅高縣徵字第 88026063 號函請被告於文到 3 日內提供他筆土地辦理抵繳該部分應納之遺產稅，經被告於 88 年 7 月 1 日提出以坐落高雄縣鳳山市○○段火口房小段 28 之 2、29 之 1 地號及高雄縣鳳山市○○○段 50 之 131 地號等三筆土地抵繳之申請，並經原告於 88 年 10 月 19 日以南區國稅高縣徵字第 88044300 號函核准在案；然而，其後被告復對原告 88 年 6 月 25 日南區國稅高縣徵字第 88026063 號函表示不服，循序提起行政訴訟，經本院 89 年度訴字第 75 號以上開函文係原告機關辦理被告前申請實物抵繳遺產稅之審查行為，其性質乃屬事實通知，並非行政處分，不得對之提起撤銷訴訟為由，裁定駁回被告所提起之訴訟，此亦有本院 89 年度訴字第 75 號裁定書影本附卷可稽。則自此過程觀之，原告上開 88 年 6 月 25 日南區國稅高縣徵字第 88026063 號函有關被告應提供他筆土地辦理抵繳遺產稅之通知，核屬原告對於已核課確定之遺產稅核課處分接續其稅捐徵收之事實通知；且有關上開三筆土地抵繳之方式，兩造間亦是依循由被告提出實物抵繳之申請，再經原告調查後作成核准抵繳處分之方式為之，此觀卷附各該申請書及函文自明。因此，本次原告核准被告提出以上開三筆土地抵繳遺產稅之申請，依照上開說明，原告之核准充其量僅係其接續稅捐徵收行為所為核准被告取得以實物抵繳資格之行政處分而已，兩造間不因原告是項核准而成立行政契約之法律關係，故而原告並不因此核准而取得移轉該土地所有權之請求權，自堪認定。原告主張兩造間已因被告為實物抵繳之要約並經原告為同意之承諾，雙方已成立行政契約云云，自非可取。從而，原告本於行政契約之法律關係，請求被告應將坐落高雄縣鳳山市○○段火房口小段 28 之 2 地號、29 之 1 地號土地及高雄縣鳳山市○○○段 50 之 131 地號土地移轉登記予原告，自屬無據。

二、關於原告備位聲明部分：

按債權人固得依行政訴訟法第 8 條第 1 項前段之規定，向高等行政法院提起一

般給付之訴，請求償還，惟如原告無須提起給付之訴，而已有合法途徑實現其權利者，則原告之訴自屬無保護之必要。按「納稅義務人，對於核定之遺產稅或贈與稅應納稅額，逾第三十條規定期限繳納者，每逾二日加徵應納稅額百分之一滯納金；逾期三十日仍未繳納者，主管稽徵機關應即移送法院強制執行；法院應於稽徵機關移送後七日內開始辦理。前項應納稅款及滯納金，應自滯納屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收」「納稅義務人應納之稅捐，於繳納期間屆滿三十日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行。．．．。」分為遺產及贈與稅法第

51 條及稅捐稽徵法第 39 條第 1 項所明定。復依行政執行法第 11 條規定：「義務人依法令或本於法令之行政處分或法院之裁定，負有公法上金錢給付義務，有下列情形之一，逾期不履行，經主管機關移送者，由行政執行處就義務人之財產執行之：一、其處分文書或裁定書定有履行期間或法定履行期間者。」則本件遺產稅應納稅額，原告業以前揭核定通知書訂定繳納期限命被告繳納，則被告逾期未繳，原告依法既得逕為移送強制執行，殊無向本院提起給付訴訟請求被告履行之必要，至其是否逾越徵收期間，則屬別一問題。是原告依遺產及贈與稅法第 23 條、第 30 條第 1 項及第 51 條規定訴請被告給付如備位聲明所示之應納稅額、滯納金及利息，核屬欠缺權利保護之必要。

肆、綜上所述，本件原告之主張，均不可採。從而，有關原告核准被告實物抵繳遺產稅之申請，既非行政契約性質，則本件原告先位聲明部分，其本於行政契約法律關係請求被告應將坐落高雄縣鳳山市○○段火房口小段 28 之 2、29 之 1 地號及高雄縣鳳山市○○○段 50 之 131 地號土地移轉登記予原告，即屬無據，為無理由，應予駁回。另關於本件被告應納之遺產稅額及滯納金、利息等，因稅捐稽徵機關於人民未繳納稅捐時，依法本得基於核課處分移送行政執行處強制執行，實現其債權，並無向法院提起給付訴訟請求履行之必要，故有關原告提起給付訴訟之備位聲明部分，其請求被告應連帶給付 1,454,750 元予原告，及自 83 年 8 月 21 日起至繳納之日止，依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，按日加計之利息，即因欠缺權利保護之必要，應併予駁回。又本件原告依據上開法律關係之請求既均無理由，則兩造間有關行政契約及稅捐徵收之時效究應為 5 年或 15 年之爭執，即無一一論述之必要，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項後段、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 94 年 9 月 30 日

第二庭審判長法官 江幸垠

法 官 戴見草

法 官 簡慧娟

以上正本係照原本作成。

如不服本判決，應於判決送達後 20 日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後 20 日內向本院提出上訴理由書（須按對造人數附繕本）；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。

提起上訴應預繳送達用雙掛號郵票 7 份（每份 34 元）。

中 華 民 國 94 年 9 月 30 日

書記官 楊曜嘉

資料來源：高雄高等行政法院裁判書彙編（94 年版）第二期 222-240 頁