

行政院國家科學委員會專題研究計畫 成果報告

以實物抵繳遺產稅之研究

計畫類別：個別型計畫

計畫編號：NSC91-2414-H-004-005-

執行期間：91年08月01日至92年07月31日

執行單位：國立政治大學法律學系

計畫主持人：陳敏

報告類型：精簡報告

處理方式：本計畫涉及專利或其他智慧財產權，1年後可公開查詢

中 華 民 國 92 年 10 月 30 日

以實物抵繳遺產稅之研究

陳 敏

目 次

壹、緒論

- 一、實物抵繳之立法沿革
- 二、實物抵繳之立法目的
- 三、實物抵繳之法律問題

貳、實物抵繳法律關係之性質

- 一、須相對人協力之行政處分
- 二、裁量處分或羈束處分
- 三、「易於變價或保管」之不確定法律概念

參、實物抵繳法律關係之發展

- 一、申請之方式及效力
- 二、核定之方式及效力
- 三、租稅債務之消滅
- 四、類似代物清償之法律關係
- 五、抵繳關係之回復

肆、以行政契約替代行政處分之可能性

伍、結論：立法政策之檢討

以實物抵繳遺產稅之研究

陳 敏

壹、緒論

一、實物抵繳之立法沿革

我國早年原僅依據「遺產稅法」課徵遺產稅¹。故有關以實物抵繳遺產稅之規定，即首見於於民國 4 1 年 9 月修正之遺產稅法第 2 5 條，其文字為：「納稅義務人應於接到納稅通知書之日起二個月內一次繳清稅款，如因稅額較大或有其他正當理由不能繳納現金時，得於納稅期限內，呈經遺產稅稽徵機關核准分二期至五期繳納，或以實物抵繳之，每期間隔不得超過二個月。」嗣民國 6 2 年 2 月修正遺產稅法，補充有關贈與稅之規定，並更名為「遺產及贈與稅法」。有關實物抵繳之條文，移列於新法第 3 0 條第 2 項，修訂為：「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，得於前項規定繳納期限內，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。」明限定應繳稅額在 1 0 萬元以上，始得為實物抵繳。其後於民國 7 0 年 6 月修正遺產及贈與稅法時，將最低應納稅額限制提高為 3 0 萬元以上，以因應物價之變更。上開民國 6 2 年 2 月及 7 0 年 6 月修正公布之遺產及贈與稅法第 3 0 條第 2 項，皆未就得用以抵繳之實物為說明。惟相與配合之「遺產及贈與稅法施行細則」第 4 3 條，則明定：「納稅義務人依本法第三十條第二項規定申請抵繳之實物，以易於變價或保管，且未經設定他項權利者為限。」稽徵實務上更從嚴解釋，以致徵納雙方時生爭議²。立法院遂於民國 8 4 年 1 月主動修法，將上開遺產及贈與

¹ 我國遺產稅之徵收，始於民國 2 9 年 7 月 1 日，其依據為民國 2 7 年制定公布之「遺產稅暫行條例」。其後於民國 3 5 年制定公布「遺產稅法」作為正式之法源依據。有關我國遺產稅之立法沿革，請參照：鄧海波，賦稅法概論，民國 6 8 年，第 1 2 0 頁以下。

² 例如依財政部民國 7 1 年（7 1）台財稅字第 3 7 2 7 7 號函：「本部（七一）台財稅字三一六一 0 號函釋『納稅義務人申請以遺產中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

稅法第 30 條第 2 項修正為：「遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬以上，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。」³、⁴原有之遺產及贈與稅法施行細則第 43 條，則於民國 85 年 4 月配合母法新規定，予以刪除。由現行遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項「課徵標的物或其他易於變價或保管之實物」之用語觀之，得用以抵繳之物，可分為「課徵標的物」及「其他易於變價或保管之實物」二類⁵。兩相比照，其中「課徵標的物」應不復有易於變價或保管

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。」由於非經都市計畫劃為道路預定地，而由私人設置之道路土地，主管機關並無徵收之義務，司法院大法官釋字第 343 號解釋亦認為，該號財政部解釋符合遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項規定之意旨，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。

³ 本條之修正立法理由為：「按目前遺產或贈與財物，經稽徵單位核課確定之遺產稅或贈與稅，納稅義務人有以核課標的物抵繳稅款，然因該標的物被稽徵機關認為不易變價或保管，而遭致拒絕者，殊不合理，因此建請將遺產及贈與稅法第三十條第二項後段末『並得以實物一次抵繳』一詞，修正為『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』，以示公允。且目前有不少案件之納稅義務人因繼承之遺產不能抵繳稅款，需變賣其他財產或甚無其他財產可供變賣，致案件拖延未結，爰增列本條修正前所發生未結之案件准予適用。」參見立法院公報第 83 卷第 83 期院會紀錄，第 166 頁，遺產及贈與稅法部份條文修正草案條文對照表說明欄。

⁴ 依本項規定得以實物抵繳者，本僅限於遺產稅或贈與稅之應納稅額，而不及於滯納金、利息或罰鍰。此不僅由於本規定之文字明指「應納稅額」，且依本項規定，納稅義務人須於同條第 1 項所定「納稅期限」內提出申請，於當時尚無因逾期繳納而應加徵滯納金、利息之問題。惟在實務上，財政部則許可將滯納金、利息（72 台財稅第 33578 號、72 台財稅第 34267 號函）及罰鍰（67 台財稅第 34182 號、68 台財稅第 39302 號函）納入抵繳範圍。此一從寬處理之態度，固然有利於納稅義務人，亦便於問題之處理，然究屬於法無據，而為論者所質疑。請參照：謝釗益，遺產及贈與稅實物抵繳之研究，第 29 卷第 2 期，第 45 頁。

⁵ 日本之遺產稅法第 41 條第 1 項亦規定，納稅義務人經延期亦有困難，不能以現金繳納時，亦得申請以實物繳納。惟得用以繳納之實物，依同條第 2 項，則以納稅義務人在該法施行地區內，作為計算課稅基礎價格之下列財產（含以該財產取得之財產）為限：國債、地方公債；不動產、船舶；公司債、股票、信託受益證券；動產。

之限制⁶。

二、實物抵繳之立法目的

在貨幣時代，金錢為萬物之中介，無論私法或公法法律關係之給付內容，一般皆以金錢為之。國家之財政支出，以金錢為之；國家之財政收入，自亦金錢為之。因此，國家課徵租稅以支應財政需要時，原則上即以金錢繳納為納稅義務人之租稅債務內容⁷。依遺產及贈與稅法第 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。」依同法第 19 條規定：「贈與稅按贈與人每年贈與總額，減除第二十一條規定之扣除額及第二十二條規定之金額後之課稅贈與淨額，依左列規定稅率課徵之。」足見遺產稅及贈與稅原皆係以金錢給付為內容之租稅。

由於遺產稅係因被繼承人死亡所發生之租稅，性質上為學理上所稱之「隨時稅」，一旦發生，其應納稅額通常即十分鉅大，納稅義務人可能並無現金一次完納，因此准許納稅義務人分期繳納以濟其困。惟納稅義務人原無現金可供繳納時，除借貸現金外，僅能將遺產或自有財產變價，以換取現金繳稅，縱然准許分期繳納，對納稅義務人仍可能產生重大困擾⁸。如准以所繼承之部分遺產或其他財產抵繳稅款，實為有效之便民措施。故而遠自民國 42 年起，即在分期繳納之外，並另建立實物抵繳之制度。以實物抵繳稅款，尚無稅收以外之其他政策

⁶ 請參照本文「貳、三、1」之說明。

⁷ 我國現行稅法中，僅土地稅法所規定之田賦，係以徵收實物為內容之租稅。依土地稅法第 23 條規定：「田賦徵收實物，就各地方生產稻穀或小麥徵收之。不產稻穀或小麥之土地及有特殊情形地方，得按應徵實物折徵當地生產雜糧或折徵代金。」惟依同法第 27 條之 1：「為調劑農業生狀況或因應農業發展需要，行政院得決定停徵全部或部分田賦。」行政院已決定停徵田賦多年。因此，我國實際上已無徵收實物之租稅。

⁸ 依遺產及贈與稅法第 8 條第 1 項規定：「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事前申請該管稽徵機關核准發同意移轉證明書，或經稽徵機關核發免稅證明書，不計入遺產繳額證明書或不計入贈與總額證明書者，不在此限。」因此，遺產稅納稅義務人如欲將遺產變價繳稅，尚須申請主管稽徵機關發給同意移轉證明書。

目的⁹。

三、實物抵繳之法律問題

以實物抵繳遺產稅或贈與稅，在法律政策上固有其必要，但在法理以及實務運作上亦產生許多問題。首先有疑問者，在於抵繳之法律關係，究係何種性質，如何成立？抵繳係因納稅義務人之申請並經稽徵機關（國稅局）之核准而成立，或經由納稅義務人與稽徵機關以行政契約之協議，將納稅義務人金錢給付為內容之租稅債務，轉變為繳納實務之給付義務？又，在以實物抵繳之情形，納稅義務人之納稅義務，何時消滅？以實物抵繳之給付義務，有無再回復為金錢給付之必要或可能？對此等問題之闡明，相關法規之規範並不明確，有賴學理之探討。此外，現行規定雖經修正增訂，但在實務之運作上，仍有諸多不合理或窒礙難行之處。在國內現有有限之相關文獻中，主要係對實務運作之困難為論述¹⁰。本文則著重於釐清實物抵繳法律關係之基本架構，再配合探討解決實務運作困難之立法政策，同時具有學理及實務雙重面向之意義。

固然遺產及贈與稅法第30條第2項所規定之實物抵繳，兼及遺產稅及贈與稅，但此一制度濫觴於遺產稅，主要之案例亦為遺產稅之抵繳¹¹，遺產稅與贈與稅之實物抵繳，其法理亦無不同，因此本文以下

⁹ 在德國並無以一般財產抵繳遺產稅之規定。惟為保護文化資產，德國租稅通則第224a條即有以交付藝術品代替清償之規定。該條第1項規定：「遺產稅或財產稅之租稅義務人，得經由公法契約之許可，將其對單件藝術品、藝術品館藏、學術館藏、圖書館藏、手稿及檔案館藏之所有權，移轉予稅收歸屬之邦，但以此等物品具有藝術、歷史或學術價值，對其取得存在公共利益者為限。依第1段規定之所有權移轉，不視為遺產稅法第13條第1項第2款第2段之讓與。」

¹⁰ 例如：游慶銘、謝禎光、江景星、張錫寶（以下簡稱游慶銘等），遺產及贈與稅實物抵繳問題之研究，財政部台北市國稅局八十五年度研究報；張昭裕／陳麗娥／李郁慧（以下簡稱張昭裕等），遺產之核定與申請抵繳遺產稅之研究，財政部九十年研究發展專題報告。

¹¹ 遺產稅之納稅義務人，依遺產及贈與稅法第6條之規定，第一順位為遺囑執行人，第二順位始為繼承人，但在一般情形係以繼承人為納稅義務人，且依民法第1148條規定，繼承人自被繼承人死亡時，即承受被繼承人非專屬一身之財產上權利、義務。因此，為遺產稅納稅義務人之繼承人，得以遺產稅之課徵標的物—亦即其所承繼之遺產—抵繳遺產稅乃屬當然。反之，贈與稅之納稅義務人，依遺產及贈與稅法第7條規定，原則上為贈與人。為贈與稅納稅義務人之贈與人，既

即以實物抵繳遺產稅為討論之內容。

貳、實物抵繳之法律關係性質

一、須相對人協力之行政處分

依遺產及贈與稅法第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。」故在分期繳納遺產稅之情形，須納稅義務人向主管稽徵機關「申請」，經「核准」後為之，尚無爭議。至於以實物抵繳遺產稅，是否亦作相同之理解，則不無疑問¹²、¹³。惟現行施行細則

將其財產贈與受贈與人，通常應無再以贈與稅課徵標的物抵繳贈與稅之理。因此，除依遺產及贈與稅法第7條但書，以受贈人為贈與稅納稅義務人之例外情形，一般難以想像以贈與財產抵繳贈與稅之可能。財政部85/08/21台財稅第851914676函雖曾釋示：「贈與稅之納稅義務人申請以已移轉為受贈人名義之未上市公司股票 贈與標的物 抵繳贈與稅，如經查明該稅額在三十萬元以上且贈與人一次繳納現金確有困難者，於取具受贈人同意書後，准按課徵標的物受理抵繳。」此究屬罕見案例。至於贈與人以贈與財產以外「其他易於變價或保管之實物」抵繳贈與稅，其情形則與繼承人以遺產以外「其他易於變價或保管之實物」抵繳遺產稅相同。因此，對於以實物抵繳贈與稅，並無特別論述之必要。

¹² 遺產及贈與稅法第30條第2項在民國84年修正前，其末段文字為「並得以實物一次抵繳」，楊建華及劉鐵錚大法官於釋字第343號解釋不同意見書中，即認為「就稽徵機關而言，乃係『代物清償』之公法上強制契約」。就當時之法規狀況，稽徵機關與納稅義務人縱未正式締結公法上代物清償契約，亦不當然排除成立此一契約關係之可能性。惟如今之行政程序法第139條明文規定：「行政契約之締結，應以書面為之。但法規另有其他方式之規定者，依其規定。」違反此一方式規定之行政契約，依同法第141條第1項，準用民法第73條為無效。現行遺產及贈與稅法第30條第2項，並未明文規定以行政契約建立實物抵繳之法律關係，自亦無得不以書面締結該有關行政契約之特別規定。在現行法制下，縱然得締結行政契約，建立實物抵繳之法律關係，亦須以書面為之。故時在今日尚難斷然推論實物抵繳為「代物清償」之公法上強制契約。

¹³ 我國早年實務上，甚且有主張以實物抵繳遺產稅為私法契約之性質者。例如依行政院69年裁字第301號裁定及財政部68台財稅第36758號函，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。此種見解格於當時之法規狀況，雖非全然無見，然未深究有關之法理，

第 45 條第 1 項已明文規定：「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。主管機關應接到申請後三十日內調查核定之。」因此，在現行法制上，以實物抵繳遺產稅，亦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。

稽徵機關之核准以實物抵繳遺產稅，為行政法法理上所謂「須相對人協力之行政處分」¹⁴。稽徵機關非經納稅義務人之申請，應不得逕為抵繳之核准¹⁵。

二、裁量處分或羈束處分

納稅義務人提出抵繳之申請，於具備法定要件時，稽徵機關是否即應核准，或仍有裁量餘地，則尚有待商榷。遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項既然一併就「分期繳納」及「實物抵繳」為申請及核准之規定，得抵繳之實物又分為「課徵標的物」及「其他易於變價或保管之實物」，則不僅有關「課徵標的物」及「其他易於變價或保管之實物」二者之實物抵繳，其核准性質為「裁量處分」或「羈束處分」，應屬一致，即「實物抵繳」與「分期繳納」之核准，其性質亦應一致。至於作此一致處理是否產生執行之困難或不合理之結果，則為立法政策及修法之問題。

遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項，並未明文規定稽徵機關對納稅義務人之申請，得裁量決定之。惟就分期繳納而言，既然可「分十二期以內繳納」，稽徵機關當有准否分期及分期期數之裁量權。否則，納

不能說明公法上以金錢給付為內容之遺產稅請求權，何以得因私法之財產讓與契約而消滅，並不可採。

¹⁴（最高）行政法院民國 81 年判字第 1922 號判決中表示：「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，除另有失效日期外，應解為溯及既往失其效力。」足見稽徵機關之核准實物抵繳遺產稅，行政法院認定係行政處分之性質。

¹⁵ 依行政程序法第 114 條第 1 款規定，「須經申請始得作成之行政處分，當事人已於事後提出者」，除依同法第 111 條規定而無效者外，即補正原有之程序瑕疵。惟稽徵機關未經納稅義務人申請，而逕行指定抵繳之財產而核准抵繳，在事理上殊難想像。如有此一情事，似應認為構成行政程序法第 111 條第 7 款之重大明顯瑕疵，該核准無效。

稅義務人於申請時，即須提出具體之分期期數，稽徵機關認其具備法定要件，然申請之期數過多，即應否准其申請。此一處理方式，失之僵硬，亦無助於紓解納稅義務人困窘，當非立法本意。故稽徵機關對分期繳納之申請，係以裁量決定之。因此，對於同項根據相同之要件，接續於「分期繳納」所規定之「實物抵繳」，用以抵繳之實物無論係「課徵標的物」或「其他易於變價或保管之實物」，稽徵機關對有關之申請為准否之核定時，應亦有裁量權。此一理解較之現行實務之見解，表面上似較不利於納稅義務人。惟如配合以裁量拘束之行政法法理，仍可獲得合理之結果。

依遺產及贈與稅法第30條第2項規定，得申請實物抵繳之要件有：(1) 應納稅額在30萬以上；(2) 納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金；(3) 納稅義務人在規定之納稅期限內，向該管稽徵機關申請；(4) 限以課徵標的物或其他易於變價或保管之實物抵繳。納稅義務人如具備其他要件，申請以「其他易於變價或保管之實物」一次抵繳時¹⁶，稽徵機關自應依裁量為准否之決定。在同一情形，納稅義務人申請以「課徵標的」抵繳時，稽徵機關本仍應依裁量而為准否之決定。惟本項修正之立法理由，原在於矯正稽徵機關適用舊法期間，以課徵標的為不易變價或保管，而拒絕抵繳¹⁷。故而在納稅義務人申請以「課徵標的」抵繳時，法律構造上之裁量餘地，受立法目的之限制而縮減為零，稽徵機關應為准許抵繳之決定¹⁸、¹⁹。

¹⁶ 所謂「其他易於變價或保管之實物」，究係應同時具備「易於變價」以及「易於保管」之性質，或僅須具備其中一種性質為已足？此一問題留待下文「三、」說明之。

¹⁷ 遺產及贈與稅法第30條第2項之修正立法理由，請參見本文註3。

¹⁸ 直接根據立法理由推論裁量餘地縮減為零，使「裁量規定」實質上轉變為「羈束規定」，實出於無奈。蓋有如前文之說明，遺產及贈與稅法第30條第2項規定之事項，不限於以「課徵標的」抵繳稅款，其他尚有「以其他易於變價或保管之實物」抵繳稅款以及「分期繳納」，後二者應屬裁量規定無疑，故以「課徵標的」抵繳稅款，本亦屬裁量規定。

¹⁹ 納稅義務人申請以非屬課徵標的之未上市公司股票抵繳贈與稅者，財政部85/02/15台財稅第850010994號函（參見下文註26）認為不易變價，應不予核准。惟另依財政部85/08/20台財稅第850443211號函，納稅義務人申請以被繼承人遺產中課徵標的物之未上市公司股票抵繳遺產稅者，則應予核准。既然「未上市公司股票」具有不易變價之性質，於其非屬課徵標的時，不准用以抵繳，屬課徵標的時，則准用以抵繳，足見依財政部之見解，

對納稅義務人之申請，稽徵機關如並無裁量餘地，其應予核准者而不核准，或應不予核准者而核准，固為違法之決定。在稽徵機關有裁量餘地時，稽徵機關亦非得任意為准否之決定。行政訴訟法第 4 條第 2 項即規定：「逾越權限或濫用權力之行政處分，以違法論。」因此，稽徵機關行使裁量權之決定不當時，納稅義務人得對其提起訴願；對違法之決定，經訴願後，並得提起行政訴訟²⁰。

三、「易於變價或保管」之不確定法律概念

1、對課徵標的以外實物之限制

遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項末段，「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」之規定，就文字而言，不免產生課徵標的物是否亦須易於變價或保管之疑問。蓋通常法律條文，如為達成一定之立法目的，而連續規定數事項，先列舉具體說明之事項，再以抽象文字概括其餘，則具體說明之列舉事項，亦應具備抽象文字所說明之性質。例如，行政程序法第 111 條，先於第 1 款至第 6 款具體規定各種行政處分無效之原因，再於第 7 款規定「其他具有重大明顯之瑕疵者」以避免掛漏。從而可知，該條第 1 款至第 6 款規定之事項，在法律評價上亦皆屬重大明顯之瑕疵。因此，在以「課徵標的物」²¹與「其他易於變價或保管之實物」併列時，「課徵標的物」似亦應具備易於變價或保管之性質。惟一般認為，依本項規定，得用以抵繳之實物，可分為「課徵標的物」及「其他易於變價或保管之實物」二類。納稅義務人如以「課徵標的物」申請抵繳，該課徵標的物無須易於變價或保管。反之，納稅義務人如以「其他實物」申請抵繳，該實物則須具備「易於變價或保管」之性質。此一見解，依現行規定修正理由觀之，應屬正確。

用以抵繳之課徵標的，不以具有易於變價或保管之性質為必要。

²⁰ 由於是否准申請實物抵繳之決定，並非對稅額為核定，故無稅捐稽徵法第 35 條第 1 項之適用，納稅義務人得逕行提起訴願，無須先為復查之請求。

²¹ 遺產及贈與稅法施行細則第 43 條之 1 規定：「本法第三十條第二項所稱課徵標的物，係指依本法規定計入本次遺產總額或贈與總額並經課徵遺產稅之遺產或課徵贈與稅之受贈財產。」因此，就遺產稅而言，依遺產及贈與稅法第 16 條、第 16 條之 1 不計入遺產總額之遺產，即不屬所謂之「課徵標的物」。

2、不確定法律概念之性質

「易於變價或保管」之規定，係以不確定法律概念表示之法律構成要件。稽徵機關在審酌某項當事人申請抵繳之實物，是否符合易於變價或保管，對該不確定法律概念之解釋適用，固有法理上所謂「判斷餘地」之活動空間，但並非對法律效果從事裁量²²。納稅義務人申請以「其他實物」抵繳遺產稅時，如該實物不具易於變價或保管之性質，其申請不合法，稽徵機關應予駁回²³；如該實物確係易於變價或保管，稽徵機關則依實物抵繳之目的，以裁量為準否之決定。

所謂之「易於變價」或「易於保管」，本質上為十分抽象之不確定法律概念，常須配合時空背景，就個別之標的判斷之，而難以抽象定義²⁴。惟大體而言，所謂「變價」者，當係將原非現金之財產轉換為合理價值之現金。因此，用以抵繳之實物，可以在短時間內，以合理之費用，經由交易轉換為接近抵繳價值之現金者，為「易於變價」。反之，用以抵繳之實物有價無市，難以在短時間內經由交易轉換為合理價值之現金，或交易之費用過鉅，則為「不易變價」。所謂「保管」者，當係維持財產之品質及價值。因此，用以抵繳之實物，可以合理之管理成本，維持其品質及價值者，為「易於保管」。反之，用以抵繳之實物，易於毀損、滅失、貶值，須支用不合理之管理成本始能維持其品質及價值者，則為「不易保管」。同一財產，可能同時易於變價及易於保管，例如黃金；可能同時不易變價及不易保管，例如價格高昂之名貴動物、須按季繳費之高爾夫球證；可能易於保管而不易變價，例如道路用地。其易於變價而不易保管之財產，例如一般之家禽、家畜。

²² 張昭裕等，遺產之核定與申請抵繳遺產稅之研究，第16頁，認為是否易於變價或保管之權衡，其裁量權在於稽徵機關。惟此一見解似有混淆判斷餘地與裁量餘地之嫌。有關判斷餘地與裁量餘地之法律問題，請參照：陳敏，行政法總論，民國92年，第3版，第177頁以下。

²³ 在稽徵實務上，因不重視判斷餘地與裁量餘地之區分，於適用遺產及贈與稅法第30條第2項舊規定期間，對於不符法定要件之財產，亦酌情准許抵繳遺產稅，以茲便民。例如，依財政部75/11/11台財稅第7570865號函：「保護區、都市行水區、都市計畫外農業區交通用地與水利用地等土地，既不屬公共設施用地，且不易變價，原則上不得以之抵繳遺產稅，惟若納稅義務人確無現金繳納，又無其他適合抵繳之實物時，稽徵機關可予受理抵繳。」

²⁴ 馬漢寶大法官於釋字第343號之不同意見書中，對「易於變價」、「易於保管」亦有說明。

所謂之「課徵標的物」，依施行細則第 4 3 條之 1，係指計入遺產總額課徵遺產稅之遺產²⁵。依法理及遺產及贈與稅法第 4 條第 1 項規定，遺產應包括「動產」、「不動產」及「其他一切有財產價值之權利」。故「債權」亦為遺產稅之課徵標的。遺產及贈與稅法第 9 條第 1 項第 7 款及施行細則第 2 7 條，並分就債權所在地之認定及債權之估價為規定。因此，納稅義務人得以遺產稅課徵標的物中之債權抵繳遺產稅。至於債權得否作為遺產及贈與稅法第 3 0 條第 2 項所稱「其他易於變價或保管之實物」，則有待商榷。此之謂「實物」者，如就產權之歸屬而言，可以為不計入遺產總額之遺產，亦可以為繼承人或第三人所有之財產。如就財產之內容而言，在物理上具有一定形體之動產、不動產為實物固無疑問。至於單純之債權，未表彰為不記名之有價證券者，似尚難謂為實物，並不得用以抵繳遺產稅，自亦無須論究債權是否易於變價或保管。

3、擇一之規定

對於用以申請抵繳之實物，在現已刪除之遺產及贈與稅法施行細則第 4 3 條中，已有「易於變價或保管」之要求。稽徵實務上，對於用以抵繳之實物，雖未直接表明，必須同時具備易於變價及易於保管之性質。惟對於納稅義務人申請抵繳之實物，並無保管之困難者，實務上亦常以其不易變價為由，予以駁回者²⁶，顯示不易變價或不易保

²⁵ 所謂計入遺產總額課徵遺產稅之遺產，係指就該遺產稅課徵事件而言。故在一遺產稅課稅事件，於核課後發現有短漏而補稅時，原經核課之遺產及新發現而加計補稅之遺產，皆屬計入遺產總額課徵遺產稅之遺產。因此，有如財政部 8 9 / 0 7 / 1 7 台財稅第 0 8 9 0 4 5 4 8 5 5 號函所表示：「遺產稅係就被繼承人死亡時所有之遺產總額課徵遺產稅，於申報並經核發稅單後，因有短漏報情事經納稅義務人自動補報或經稽徵機關查獲再發單補徵時，不論前次發單之稅款已否繳納，所有應納之遺產稅，均屬同一案件之應納稅款，與稽徵機關核定前納稅義務人已自動補報或業經稽徵機關查獲而併同發單課徵之情形同，不論係申報部分之課徵標的物或漏報部分之課徵標的物，均屬同一案件所有應納遺產稅之課徵標的物。故遺產稅於申報核定並繳納後，因補報並經補徵遺產稅，納稅義務人申請以前次核定之課徵標的物抵繳本次應再補繳之稅款時，如符合遺產及贈與稅法第三十條第二項之規定，應准予受理並依同法施行則第四十六條第一項規定辦理計價抵繳。」

²⁶ 例如，「申請抵繳贈與稅款之未上市公司股票，既非課徵標的物且屬不易於變價，核與遺產及贈與稅法第三十條第 2 項規定不合，不宜受理抵繳贈與稅款」（財

管，如有其一，即不予核准。換言之，須同時具備易於變價及易於保管之性質，始肯認其符合法定要件。

對用以抵繳之實物，從嚴要求應兼具易於變價及易於保管之性質，就確保稅收以及減少後續之財產管理負擔等觀點而言，固有其合理之考量²⁷。惟按法條之構造，一般如以「或」字連接二以上之事項，係表示擇一之要求，具備其中一者，即符合規定。故所謂「其他易於變價或保管之實物」，僅須具備「易於變價」及「易於保管」二種性質中之一者，即符合規定。實務之見解，要求同時兼具「易於變價」及「易於保管」二種性質，不無增加法律所無限制之嫌²⁸。此一問題存在於遺產及贈與稅第30條第2項修正前，以該項規定配合適用原有施行細則第43條之期間。本項規定經過修正，於末段直接明示「並准以其他易於變價或保管之實物一次抵繳」後，原有問題亦仍未消失²⁹。僅問題由存在於課徵標的本身，轉移存在於其他之實物。

參、實物抵繳法律關係之發展

一、申請之方式及效力

依遺產及贈與法第30條第2項及施行細則第45條第1項規定，納稅義務人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。因此，以實物抵繳遺產稅之行政程序，係由納稅義務人向稽徵機關提出「申請」而發動。納稅義務人提出申請時，僅須提出用以抵繳之財產清單，而非現實提出該財產本身。

政部85/02/15台財稅第850010994號函)。「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」(財政部81/12/03台財稅第811685542號函)。

²⁷ 以課徵標的物抵繳，因並無易於變價或保管之限制，在實務上產生極多之困擾及弊端。請參照：張昭裕等，遺產之核定與申請抵繳遺產稅之研究，第15頁以下。

²⁸ 馬漢寶大法官於釋字第343號解釋之不同意見書中，亦認為依法條明示，於易於變價及易於保管兩條件中，僅須具備其一，而非兩種條件均須具備始可。楊建華及劉鐵錚大法官於同號解釋之不同意見書中，更進而認為遺產及贈與稅法施行細則第43條規定「以易於變價或保管」者為限，始得抵繳，係增加法律所無限制，與法律意旨不符。

²⁹ 請參照：謝釗益，遺產及贈與稅實物抵繳之研究，第29卷第2期，第47頁。

納稅義務人以實物抵繳遺產稅之申請，為該納稅義務人在公法上對稽徵機關所為之意思表示。對此一意思表示，原則上可以適用民法有關意思表示之法理³⁰。依規定，納稅義務人應於核定繳納期限內提出申請，實務上納稅義務人已逾繳納期間始提出申請者，稽徵機關亦予受理，「惟其逾越納稅期限後至稽徵機關核准抵繳日前之期間，應依稅捐稽徵法第二十條及遺產及贈與稅法第五十一條規定，加徵滯納金及利息」³¹。

二、核定之方式及效力

依施行細則第 45 條第 1 項後段規定，「稽徵機關應於接到申請後三十日內調查核定」。如申請抵繳稅款之實物，不合於遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項規定，依施行細則第 45 條第 2 項，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，已逾原核定繳納期間或距原核定繳納期限不滿 10 日者，應准納稅義務人於通知書送達日起 10 日內繳納。

依施行細則第 49 條第 1 項規定：「經主管機關核准以土地、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機關以憑辦理抵繳。」另依施行細則第 50 條規定：「納稅義務人未於前條規定期限內，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。」亦即應依遺產及贈與稅法第 51 條加徵滯納金、利息及移送強制執行。因此，在現制下，抵繳之核准，使納稅義務人取得以實物抵繳稅款之資格，有延長繳納期間之效果，而無消滅租稅債務之效果。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。由於稽徵機關之核定僅使納稅義務人取得以實物抵繳之資格，並未將租稅債務之內容變更為繳納實物之義務，故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

³⁰ 有關公法上意思表示，請參照：陳敏，行政法總論，第 780 頁以下；李建良，論行政法上之意思表示，台北大學法學論叢，第 50 期，第 27 頁以下。

³¹ 請參照：財政部 74 / 05 / 23 台財稅第 33578 號函。

強制執行，而非對抵繳實物財產之移轉為強制執行。

三、租稅債務之消滅

納稅義務人申請以實物抵繳遺產稅，經主管稽徵機關核准者，僅使納稅義務人取得以所核准之實物抵繳之資格。原來以金錢繳納之遺產稅納稅義務並未消滅，亦未轉變為以實物繳納之債務關係。故納稅義務人應依核准抵繳財產之性質，將其移轉為國有，始完成繳納，並在抵繳之價額內³²，消滅租稅債務³³。動產在交付國有財產管理局時，即完成繳納。不動產及其他應辦理過戶登記之財產，於完成移轉登記為國有財產時，始完成繳納³⁴。股票、有限公司出資額及債券等，應完成轉讓手續。一般之債權，則依民法債編有關債之移轉規定讓與國有³⁵。

³² 納稅義務人申請用以抵繳之實物，有「課徵標的物」及「其他易於變價保管之物」二類，遺產及贈與稅法施行細則第46條，即分別就此二類實物，規定其抵繳價格之計算：(1) 課徵標的物：以該項財產核課遺產稅或贈與稅之價值為準。其為折舊或折耗性之財產者，應扣除繼承發生日或贈與日至申請抵繳日之折舊或折耗額；該財產如經設定他項權利，則應扣除該項權利之價值或擔保之債權額。(2) 其他易於變價保管之實物：以申請日為準，準用有關遺產或贈與財產之估價規定辦理。

³³ 德國租稅通則第224a條第1項，明文規定以締結行政契約而為藝術品之抵繳遺產稅及財產稅。惟同條第3項亦表示：「契約成立者，租稅債務依契約所協議之額度，於所有權移轉予稅收所歸屬之邦之日消滅。」

³⁴ 在一般情形，依遺產及贈與稅法第41條第1項規定，遺產稅或贈與稅納稅義務人於繳清應納稅款、罰鍰及加徵之滯納金、利息後，主管稽徵機關始應發給「稅款繳清證明書」。另依同法第42條，地政機關始能據該稅款繳清證明書，辦理遺產或贈與財產之移轉登記。惟納稅義務人經申請核准以遺產中之不動產抵繳遺產稅時，納稅義務人依施行細則第49條第1項及第2項規定，納稅義務人應將土地或房屋所有權狀、繼承登記及移轉登記之申請書等文件，檢送主管稽徵機關，以憑辦理抵繳。蓋依民法第1148條：「繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。但權利、義務專屬於被繼承本身者，不在此限。」故遺產中之不動產亦由繼承人自動取得，惟須先辦理繼承登記後，始得由繼承人以其名義續行辦理移轉登記。故有如財政部74/08/27台財稅第21153號函之說明：「納稅義務人經申請核准以土地或房屋抵繳遺產稅者，稽徵機關於核准後，應即檢具該抵稅土地或房屋之同意移轉證明書，該明移轉登記為國有，連同其他文件，送由國有財產局辦理移轉國有登記，俟登記完成後，始准核發遺產稅繳清證明書。」

³⁵ 請參照財政部86年7月17日台財稅第861068171號函發布之「債權、未上市或上櫃股份有限公司股票、有限公司出資額、骨董、藝術品等審查及

依財政收支劃分法第 8 條第 1 項第 2 款，遺產稅及贈與稅為國稅。另依同條第 3 項，遺產稅及贈與稅，應以在直轄市徵起之收入 50 % 給該直轄市；在市徵收之收入 80 % 給該市；在鄉（鎮、市）徵收之收入 80 % 給該鄉（鎮、市）³⁶。雖然遺產及贈與稅徵起之稅收應按比例分給中央及地方，但在與納稅義務人之租稅債務關係上，僅國家為租稅債權人。因此，遺產及贈與稅法施行細則第 51 條第 1 項，即就抵繳財產之移轉國有登記為規定：「經主管稽徵機關核准抵繳遺產稅、贈與稅及第四十七條規定欠稅之實物，應移轉登記為國有，管理機關為財政部國有財產局，並依財產收支劃分法之規定註明直轄市及鄉（鎮、市）應分給之成數。但抵繳之實物為公共設施保留地者，按其分給之成數分別移轉登記為國、直轄市、市、鄉（鎮、市）有。」同條第 2 項並對抵繳財產之變價及解繳為規定：「抵繳之實物應儘速處理，在管理期間之收益及處理後之價款，均應依規定成數分解各該級政府之公庫，其應繳納各項稅捐，應由管理機關墊繳，就各該財產之收益及放領後之價款抵償。」

四、類似代物清償之法律關係

在私法之債務關係中，債務人原應依債之本旨為清償，以消滅債之關係。惟在有「代物清償」、「債之更改」或「新債清償」等情事時，債務人則得以其他方式履行其債務。依民法第 319 條，「債權人受領他種給付以代原定之給付者，其債之關係消滅」，是即所謂之「代物清償」(Leistung an Erfüllungs Statt)。國內論者，一般認為代物清償係有償之要物契約。因成立有效之代物清償，原有之債務關係消滅³⁷。依民法第 320 條規定：「因清償債務而對於債權人負擔新債務者，除當事人另有意思表示外，若新債務不履行時，其舊債務仍不消滅。」由此一「新債清償」(Leistung erfüllungshalber)之規定可知，在新債務未清償前，新舊二債務同時存在。又依債之法理，債務關係之當事人得合意成立新債務以消滅舊債務，是為「債之更改」(Schuldersetzung; Novation)。債之更改

受理抵繳注意事項」(86年9月4日台財稅第860533618號函修正)

³⁶ 此種租稅，在學理上稱為分成稅。

³⁷ 請參照：孫森焱，民法債編總論（下冊），民國91年修訂版，第1030頁以下。

亦為有償契約。在成立債之更改契約時，舊債務即歸於消滅³⁸。

租稅債務係因實現法定之租稅構成要件而成立³⁹。基於租稅法定原則，如無法律之授權，租稅債權人與租稅債務人，並不得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，但既然明文規定由納稅義務人申請稽徵機關核准之方式為之，其法律關係之性質，有如前文所述，應屬須相對人協力之行政處分，而非行政契約⁴⁰，有關准否之爭議，應以訴願及課予義務訴訟解決之。惟實物抵繳之法律關係，在徵納雙方之權利義務內容上，仍可比較上開數種私法債務關係釐清之。

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。納稅義務人原有繳納稅款之租稅債務不因核准實物抵繳而消滅。租稅債權人亦不因核准實物抵繳，而取得移轉該實物之請求權⁴¹。因此，就納稅義務人原有繳納稅款之租稅債務不消滅而言，實物抵繳之內容，與債之更改不同。就租稅債權人並未因核准以實物抵繳，而取得移轉該實物之請求權，並無金錢請求權及實物請求權之併存而言，實物抵繳之內容，亦與新債清償不同。

至於實物抵繳之內容是否相當於代物清償，有待進一步探討。一般認為代物清償為要物契約，如未現實提出用以代替原定給付之他種給付，不能成立代物清償。惟所謂之「要物契約」(Realvertrag)，依一般之理解，係指除意思表示之合致外，尚須移轉標的物，亦即實施物之交付或完成其他之給付，始能成立之契約⁴²。至於標的物之移轉，則可

³⁸ 請參照：孫森焱，民法債編總論（下冊），第1038頁以下。

³⁹ 請參照：陳敏，租稅債務關係之成立，政大法學評論，第39期，第369頁以下。

⁴⁰ 在此並不排除依行政程序法之規定，由稽徵機關與納稅義務人締結行政契約之可能性。詳見本文「肆」之說明。

⁴¹ 請參照本文「參、二」及「參、三」之說明。

⁴² 惟依今日之見解，契約之成立，是否除意思表示之合致外，尚須現實為標的物

在意思表示合致之前或之後為之，不以同時為必要⁴³。在代物清償，並無新舊債務關係併存之問題，亦無債權人要求債務人履行替代給付之問題，實較接近於以實物抵繳遺產稅。因此，以實物抵繳遺產稅，可謂係以行政處分成立之代物清償法律關係⁴⁴。在實物抵繳之法律關係中，如有法律未規定之事項，應可類推代物清償之法理解決之。

五、抵繳關係之回復

1、概說

以實物抵繳遺產稅，係由納稅義務人依法提出申請，經主管稽徵機關核准後為之。經稽徵機關核准抵繳之實物，各依其性質以不同之方式移轉國庫後，在抵繳價值內消滅租稅債務關係。在稽徵機關核准以實物抵繳遺產稅，尚未辦妥抵繳財產移轉國有之前，原來以金錢繳納之遺產稅租稅債務關係並未清滅，如稽徵機關廢棄原核准，自仍應其本旨履行。如納稅義務人已辦妥抵繳財產之移轉國有後，因納稅義務人變更態度，或發現抵繳之財產不合規定，則產生是否回復原有租稅債務關係之問題。

2、因撤銷申請之回復

納稅義務人申請依遺產及贈與稅法第30條第2項，以實物抵繳遺產稅時，主管稽徵機關之核准，為須相對人協力之行政處分，如無納稅義務人有效之申請，該核准即罹有瑕疵。納稅義務人之申請，其法律性質為人民公法上之意思表示，亦有撤銷意思表示之問題。如經

之交付，實大有疑問 Vgl. Karl Larenz, Lehrbuch des Schuldrechts, Allgemeiner Teil, 10. Aufl., München 1970, S. 55. 即就向來被認為典型要物契約之使用借貸，在法理上其實亦不以標之物之交付為成立要件 Vgl. Josef Esser/Hans-Leo Weyers, Schuldrecht, Band II, Besonderer Teil, 6. Aufl., Heidelberg 1984, S. 194.

⁴³ 請參照：史尚寬，債法總論，民國61年，台北3刷，第9頁。

⁴⁴ 前揭「債權、未上市或上櫃股份有限公司股票、有限公司出資額、骨董、藝術品等審查及受理抵繳注意事項」之「貳」，即表示：「納稅義務人經核准以課徵標之物或其他易於變價或保管之實物抵繳，如因其他法令規定，或因納稅義務人未檢送必要之相關文件，或因其他因素，致生法律上或事實上不能履行財產移轉國有之義務者，應請其另行提供其他實物抵繳，或改以現金繳納。」此一規定即顯示，在未完成抵繳實物之移轉國有前，納稅義務人原有之納稅義務並未消滅。

納稅義務人撤銷原有之申請，以實物抵繳稅款之核准，其基礎即溯及動搖，而有廢棄原核准，並返還用以抵繳稅款實物之問題。惟人民公法上意思表示之撤銷，亦應有合理之理由，而非得任意為之。例如，遺產稅納稅義務人申請用以抵繳遺產稅之實物，係稽徵機關按道路用地核課遺產稅之土地，其後發現該土地實際上並非道路用地，從而撤銷原申請抵繳之意思表示，塗銷該土地抵繳稅款之移轉登記，並改以現金繳納⁴⁵。

在此產生疑問者，原來依法成立之遺產稅租稅債務，既然已因抵繳而消滅，是否得因撤銷抵繳申請及發還抵繳財產而復活。在以契約成立之私法代物清償法律關係中，論者多主張解除代物清償之契約，並不能使原來給付之債務關係復活⁴⁶。德國學理上對以實物抵繳遺產稅之代物清償契約，亦採相同見解。因此，租稅債權人在解除實物抵繳契約後，僅取得私法上之回復原狀請求權，並依循民事訴訟程序請求租稅債務人履行⁴⁷。其理由當在於清償並非法律行為，自無從溯及消滅其法律效力，發生原債務關係復活之法律效果⁴⁸。以實物抵繳遺產稅，

⁴⁵ 【財政部 85 / 07 / 23 台財稅第 850326886 號函】

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 xx 等人申請取回之座落嘉義縣 xx 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。

⁴⁶ 請參照：孫森焱，民法債編總論（下冊），第 1034 頁；史尚寬，債法總論，第 777 頁。

⁴⁷ Vgl. Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, 14. Aufl., § 224a AO, Rdnr. 3c.

⁴⁸ 關於清償之法律性質，在法理上頗有爭議。由於債務人依債務本旨而為給付，債權即因獲得滿足而消滅，無須債務人有清償之意思表示，亦無須債權人有受領清償之意思表示，故清償應非法律行為。有關清償之法律性質，請參照：孫森焱，

雖以稽徵機關之核准為之，但法律關係之性質，原類似於代物清償，故於廢棄原核准及發還原抵繳財產時，並不能使原來依法成立，應以金錢繳納之遺產稅納稅義務復活。惟此時似應成立公法上之回復原狀請求權。此一請求權之行使，並不得以行政處分核定，自亦不得以行政強制執行實現之。

3、因溢繳稅款之回復

以實物抵繳遺產稅，係用以清償納稅義務人之租稅債務。然租稅債務係依法成立者。稽徵機關之核課，僅確認人民依法成立之租稅債務。故課稅處分並非租稅債務之法律原因，於人民繳納依法所無之租稅時，無論是否經稽徵機關之核課，皆成立公法上之不當得利，成立納稅義務人之返還請求權。惟經稽徵機關核課之租稅，納稅義務人縱然根據稽徵機關之課稅處分，繳納依法所未有之租稅，在未排除課稅處分之拘束力前，尚不能行使租稅返還請求權。反之，如經廢棄納稅義務人原來據以繳納之課稅處分，自應返還人民溢繳之稅款⁴⁹。至於因稽徵機關之科處而成立之罰鍰，該科罰處分係形成之性質，基於科罰處分而成立之罰鍰繳納義務，於廢棄該罰鍰處分時，自亦應返還人民繳納之罰鍰。

人民溢繳稅款或罰鍰時，應予返還。此於人民以現金繳納租稅或罰鍰時，如此；於人民經核准以實物抵繳租稅或罰鍰時，亦復如此。在人民原以現金繳納租稅或罰鍰之情形，自應以現金返還溢繳之租稅或罰鍰。在人民以實物抵繳租稅或罰鍰之情形，雖係用以消滅原有之公法金錢給付義務，但所為之給付，畢竟為核准抵繳之實物，在有溢繳之情形，所成立者應為該實物之返還義務。此外，納稅義務人所以申請以實物抵繳，係出於稽徵機關之錯誤核課或科處。故納稅義務人亦得撤銷原抵繳之申請，並請求返還用以抵繳之實物。惟無論如何，必須原來用以抵繳之實物尚未處分變價前，始有返還實物之可能⁵⁰。

民法債編總論，第1007頁以下。

⁴⁹ 請參照：陳敏，租稅法之返還請求權，政大法學評論第59期，第65頁以下。

⁵⁰ 【財政部83/05/31台財稅第830866205號函】

主旨：被繼承人郭xx遺產稅案，經以遺產土地抵繳應納稅額及罰鍰後，因稅額更正致生溢繳情事，可准由當事人就已辦妥抵繳之土地，自行擇定與溢繳金額價值相當部分，直接辦理退還。說明：二、本案經本部賦稅署函准國有財產局83年

肆、以行政契約替代行政處分之可能性

代物清償，在私法之債務關係中，本即以契約為之。故在租稅法律關係中，性質上類似於代物清償之實物抵繳，在立法政策上自亦得明文規定，由納稅義務人與稽徵機關締結行政契約為之。德國租稅通則第 2 2 4 a 條即為此種明文規定之外國立法例。實物抵繳稅款之制度，如改以代物清償之行政契約為之，不僅在法律關係之形成上較具彈性，且可類推適用民法有關代物清償之法理，對此一法律關係之成立及發展應有助益。

依行政程序法第 1 3 5 條：「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。」依租稅法定原則，租稅債務之當事人以及租稅債務之內容，皆依法律之規定而成立，故稅法內雖未明文規定，租稅債務之成立、變更或消滅，不得締結行政契約，但依租稅債務之性質，在法理上並不得締結此等內容之行政契約。以實物抵繳遺產稅，雖可消滅租稅債務，現行遺產及贈與稅法第 3 0 條第 2 項並明文規定，由納稅義務人向主管稽徵機關提出申請，經核准後為之，但得以實物抵繳遺產稅既然為法律所明訂，稽徵機關與納稅義務人締結實物抵繳之行政契約，替代申請及核准行政處分之作成，應為法律所許可。此種行政契約之性質，為行政程序法第 1 3 7 條所規定雙務契約。

伍、結論：立法政策之檢討

以實物抵繳遺產稅，可以紓解納稅義務人無現金履行納稅義務之困窘，亦可避免稽徵程序之久延不結。然此一制度，依現行規定而運作，在實務上亦大量加重稽徵機關及國有財產局行政作業負擔，影響課稅公平及國家財政收入⁵¹。例如，經核准用以抵繳之財產，因各種原因不能完成移轉國有，致遭國有財產局退回，稽徵機關須通知納稅義

5月9日台財產局一第83008622號函略以：「抵稅土地業已辦竣國有登記，在未處分變價之前，倘經稽徵機關核可就該筆土地選擇與溢繳稅額價值相當部分予以退還時，當予配合辦理持分發還及所有權移轉登記。」

⁵¹ 請參照：張昭裕等，遺產之核定與申請抵繳遺產稅之研究，第3頁以下。

務人另行提供其他實物抵繳，或改以現金繳納⁵²，稽徵機關有時且須對該案件重新核定⁵³。其經移轉國有財產局之財產，亦可能難以變價或保管，甚且毀壞或減損價值⁵⁴。此外，各級地方自治團體依財政收支劃分法第 8 條第 2 項分得之稅款，因抵繳財產未能變現，以致未能實際獲取稅款以挹注地方財政。至於納稅義務人濫用實物抵繳之制度，用以獲取不正利益之情形，亦所在多有⁵⁵。

綜觀實物抵繳之利弊得失。全面廢除實物抵繳，不僅不合理，在現實之政治環境上亦不可行。如今可以努力之方向，不外乎維持實物抵繳，再作適當之調整。故在立法政策上，可以採行下列措施：

(1) 限制得抵繳之財產及範圍

依現行遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項，納稅義務人「准以課徵標的物或其他易於變價或保管之實物一次抵繳」。在實務運作上，納稅義務人申請以課徵標的物抵繳者，不論該課徵標的物是否易於變價或保管，稽徵機關皆應予核准，納稅義務人申請以課徵標的物以外之其他財產抵繳時，該財產須易於變價或保管，始予以核准。此一規定之寬大世所罕見，以致滋生現有之各種弊端。因

⁵² 請參照本文前註 35 所引：「債權、未上市或上櫃股份有限公司股票、有限公司出資額、骨董、藝術品等審查及受理抵繳注意事項」之「貳、」。

⁵³ 財政部 84 / 03 / 31 台財稅第 841614364 號函表示：「依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，其遺產價值以繼承開始日該公司之資產淨值估定之。被繼承人死亡遺有未上市公司股票，而該未上市公司如經稽徵機關查明其已擅自停業或他遷不明，經研判確實已無財產價值者，可核實認定其資產價值，以符實際。」故納稅義務人申請以計入遺產總額之未上市公司股票抵繳遺產稅時，實務上即發生可否依上開解釋函，註銷該未上市公司股票所表彰之投資額，重新核定應納稅額，以免納稅義務人獲得不當之抵繳利益之問題。請參照：張昭裕等，遺產之核定與申請抵繳遺產稅之研究，第 40 頁以下。

⁵⁴ 例如，債權無法求償或收取困難；未上市、未上櫃公司股票無法變現；古董易於破碎毀損；高爾夫球證須按季繳納使用費、保證金；抵繳之持分房地，難以劃分分管位置，其他共有人仍可使用；墓地難以脫售。

⁵⁵ 公共設施保留地，依都市計畫法第 50 條之 1 免徵遺產稅，非屬課徵標的物，原不得依遺產及贈與稅法第 32 條第 2 項，用以抵繳遺產稅。惟依遺產及贈與稅法施行細則第 44 條第 1 項，得以之抵繳遺產稅。因此，有被繼承人以其持有之股票向銀行質借現金，用低於公告現值之價值，購買公共設施保留地，於被繼承人死亡後，由繼承人申請以該公共設施保留地按公告現值抵繳遺產稅。此一不當之操作，應可視為一種廣義之租稅規避。

此，宜參酌日本遺產稅法第 4 1 條之立法例⁵⁶，明文規定得用以抵繳遺產稅之財產種類⁵⁷，納稅義務人申請以課徵標的以外之該等財產抵繳時，稽徵機關得依個案審酌是否易於變價或保管，以裁量決定是否准予以抵繳。如不能立法限制抵繳財產之種類，則應授權稽徵機關，對於用以抵繳之課徵標的，得限定以加計該課徵標的所增加之應納稅額，為該財產所得抵繳之範圍⁵⁸。

(2) 增加納稅義務人得自行將遺產變價繳稅之可能性

納稅義務人直接以金錢繳納遺產稅，無論對稽徵作業或國庫調度皆最為經濟方便。對於稅額鉅大，納稅義務人不能一次以現金繳納者，現行遺產及贈與稅法第 3 0 條第 2 項，提供分期繳納及實物抵繳之二可能性。配合限縮實物抵繳，應增加納稅義務人得自行將遺產變價繳稅之可能性。例如，放寬繳納期限，使納稅義務人得適用遺產及贈與稅法第 4 1 條第 1 項末段「其有特殊原因必須於繳清稅款前辦理移轉者，得提出確切納稅保證，申請該管主管稽徵機關核發同意移轉證明書」之規定，自行將遺產變價後以現金繳庫⁵⁹。

⁵⁶ 日本遺產稅法第 4 1 條第 1 項及第 2 項之主要規定內容，請參見本文註 5。

⁵⁷ 在以一般私法債權抵繳遺產稅之情形，該債權將來能否實現，已造成國庫之風險，且根本將依法對納稅義務人之公法債權，變更為國家對第三人之私法債權，不僅變更債務人，且變更債之性質，國庫必須依私法之途徑向該第三人求償，實非妥當。

⁵⁸ 對經認定有財產價值，計入遺產總額課徵遺產稅之課徵標的，於納稅義務人申請用以抵繳時，又以其實際可能並無價值，而予以否准，固然矛盾。惟課徵標的之財產中，確有將來變現之可能性較低者，例如債權、未上市公司股票等，如因將其計入遺產總額課稅，即依現行施行細則第 4 6 條第 1 項，得以該財產核課遺產稅之價值，全額抵繳稅款，即存在損害國庫之危險，亦非妥當。故論者建議，增訂，「納稅義務人申請以課徵標的物抵繳應納稅款者，其得抵繳之稅額，以該項標的核定應納遺產稅額為限」之規定（張昭裕等，遺產之核定與申請抵繳遺產稅之研究，第 5 7 頁）。此一見解可稱持平。惟如此重大影響納稅義務人法律地位之事項，應於遺產及贈與稅法本身規定，始符法律保留之精神。另外，用以抵繳之課徵標的物，其變價或保管之難易，並不相同，如一律限定其得抵繳之稅額，以該標的核定應納稅額為限，亦失於僵化。例如，納稅義務人以遺產中一般易於變價之土地抵繳，並無限制得抵繳範圍之必要。因此，宜授權稽徵機關就各個抵繳財產，在該財產之核課遺產稅價值與核定應納稅額之間，以裁量決定得抵繳之稅額。

⁵⁹ 繼承人擬申請先行發給同意移轉證明之遺產土地，現行實務中亦許可以其設定

(3) 賦予稽徵機關較大之裁量審酌空間

在現行租稅法規內，除租稅債務係依法律規定而成立，不容稽徵機關裁量外，為避免稽徵機關之困擾，以及防止可能之弊端，各種其他規定，通常亦不保留稽徵機關之個案裁量餘地，或將法規從嚴解釋，排除稽徵機關審酌之空間。因法律之僵化，適用於個案，不免產生不合理之結果，無論不利於納稅義務人，或不利於國庫，皆不符法律追求正義公平之本旨。對於實物抵繳之核准，無論得抵繳之財產或得抵繳之額度，以保留稽徵機關得就個案裁量酌之空間為宜。稽徵機關縱然得以裁量為決定，並非得恣意為之。對稽徵機關不當或違法之裁量決定，納稅義務人亦得依狀況提起訴願或行政訴訟，而獲得救濟。

在現行實物抵繳制度中，所發生之難題及不合理現象，有肇因抵繳規定本身者，有受制於遺產及贈與稅法或其他法律整體法制大環境者。對抵繳規定本身之缺點，實務上有時從寬適用過嚴之規定。例如，將得抵繳之事項，除法律所規定之本稅外，擴張及於利息、滯納金及罰鍰；並將得申請抵繳之時間，延長至原核定繳納期間⁶⁰。此等變通之措施固然有其合理之考量，但亦正顯示法律規定之不合理。至於受制於法制大環境之情形，例如課徵標的之財產價值，依遺產及贈與稅法第10條第1項及第3項規定，以被繼承人死亡日之時價計算之，在土地則以公告土地現值或評定標準價格為準，在房屋則以評定標準價格為準。因此，不同財產之課稅及抵繳價格即可能不同。又縱使相同財產，亦因是否課稅標的，配合施行細則第46條第1項及第4項，

擔保。財政部83/11/02台財稅第831617748函即表示：「納稅義務人如願提供確切納稅保證並經稽徵機關查證屬實，對將來核定之遺產稅（如有罰鍰及利息者，應包括罰鍰及利息）之徵起無影響時，可接受納稅義務人提供之確切保證，先核發同意移轉證明書，前經本部68台財稅第34555號函釋在案。本案如經納稅義務人提供價值相當於遺產稅應納稅額（如有罰鍰及利息者，應包括罰鍰及利息）之遺產土地為納稅保證，且經貴局查證屬實，對本案之徵起無影響時，自可准予受理，核發同意移轉證明書，並就提供為納稅保證之土地，於同意移轉證明書上註明該項土地移轉，應以管轄稅捐稽徵機關設定第一順位抵押權。另該等土地在辦竣繼承登記時，應即以稅捐稽徵機關為抵押權人，設定第一順位抵押權登記。」

⁶⁰ 請參照本文註4。

又分別適用原課稅價值或申請日價值，而有不同，產生許多困擾⁶¹。此一問題如非就課稅財產如何計價，以及就繼承後、繳納前之價格激烈增加或減少，如何調整為整體考量，建立合理之制度，即無法解決。

最後有待言者，立法院所以主動修正遺產及贈與稅法第30條第2項，係反應稽徵機關執行舊法過於嚴苛，然未經深思熟慮，遂又矯枉過正，產生許多無以克服之困難及弊端。法律之制定修正，不僅制度之設計，即法條文字之運用，皆應審慎為之。輕率激情之立法，縱然立意良善，亦足以產生重大弊端，能不慎之。

⁶¹ 請參照：謝鈞益，遺產及贈與稅實物抵繳之研究，第29卷第2期，第48頁。