

裁判字號：最高行政法院 98 年度判字第 258 號 行政判決

裁判日期：民國 98 年 03 月 20 日

案由摘要：遺產稅事件

最高行政法院判決

98 年度判字第 258 號

上訴人 林○○

被上訴人 財政部臺灣省中區國稅局

代表人 趙○○

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 1 月 23 日臺中高等行政法院 95 年度訴字第 640 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於罰鍰及該訴訟費用部分均廢棄，發回臺中高等行政法院。

其餘上訴駁回。

駁回部分，上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、緣上訴人之父林○○於民國 92 年 10 月 24 日死亡，上訴人於核准期限內 93 年 7 月 9 日辦理遺產稅申報，申報遺產總額新臺幣(下同)92,352,316 元，經被上訴人機關查得另有被繼承人存款 137,114 元、投資 10,859 元及債權 4,080,969 元合計 4,228,942 元，漏未申報，乃予併計，核定遺產總額 96,581,258 元，扣除額 75,565,387 元及應納稅額 2,387,126 元，嗣經被上訴人機關更正否准農業用地扣除額 63,860,747 元，分別核定遺產總額 96,581,258 元、扣除額 11,704,640 元及應納稅額 26,422,413 元，並按所漏稅額 1,733,866 元處 1 倍之罰鍰 1,733,800 元(計至百元止)。上訴人不服，就農業用地扣除額、債權及罰鍰等項目，提起復查及訴願，均遭駁回，遂提起行政訴訟。
- 二、上訴人在原審起訴意旨略以：(一)農業用地免徵部分：按農業發展條例施行細則第 29 條、第 29 條之 1、第 29 條之 2、第 30 條規定，對於農業區用地，並不限於只作農業使用，故被上訴人以系爭 15 筆土地(臺中市北屯區大富段 392、407、

428、462、465、466、470 地號、同區大貴段 259、266 地號及同區大豐段 821、858、875、876、887、888 地號等 15 筆土地) 為風景區，並無限定農業使用而駁回上訴人免徵遺產稅之聲請，實屬牽強；另司法院釋字第 566 號解釋文亦說明 73 年 9 月 7 日修正發布之農業發展條例施行細則第 21 條後段關於「家庭農產之農業用地，不包括於繼承或贈與時已依法編定為非農業使用在內。」及財政部 83 年 11 月 8 日臺財稅第 62717 號函關於「被繼承人死亡或贈與事實發生於修正農業發展條例施行細則發布施行之後者，應依該細則第 21 條規定，即凡已依法編定為非農業使用者，即不得適用農業發展條例第 31 條及遺產及贈與稅法第 17 條、第 20 條規定免徵遺產及贈與稅」之函釋與憲法保障人民財產權之意旨暨法律保留原則有違，應不再適用，據此本案系爭 15 筆土地應用農業發展條例第 38 條免徵遺產稅之規定；又大坑風景區並非全無細部計畫，只是市政府尚無通盤整體計畫，若僅依行政命令，即將原來農業區劃為風景區而剝奪人民免稅權益，影響人民財產權甚鉅，況且無整體通盤計畫非可歸責於人民，是市府怠於職權之行使，自不能依風景區規劃處理，故上揭 15 筆土地應適用農業發展條例施行細則第 14 條之 1 不課徵遺產稅；況農業發展委員會修正農業發展條例施行細則意旨是為保障農業用地依法律變更為非農業用地，仍作農業使用，應有租稅優惠，不課徵遺產稅的目的，此政策性規定是為符合權益相衡原則，達到租稅的公平。(二) 債權部分：95 年 1 月 11 日中區國稅法一字第 0950001295 號函主要是說 79 年 4 月 26 日被繼承人存入臺達發公司資金，並未說明及提示被繼承人由何銀行帳戶存入該公司何銀行帳戶，況上訴人已於日前函送存證信函予臺達發公司請其更正營利事業所得結算申報股東往來金額；又臺達發公司函送被上訴人資料中，尚有一份至 2005 年 1 月 25 日止，股東債權居次同意書尚未寄回之股東名冊，若真有股東往來之債權，因債權居次，日後收回可能性極低，且依民法債權消滅時效為 15 年，從 79 年迄今已逾 15 年，依遺產及贈與稅法第 16 條第 13 款「左列各款不計入遺產總額：．．．十三、被繼承人之債權及其他請求權不能收取或行使確有

證明者。」若有該債權依上所述已不能行使，應屬不計入遺產總額中。又該債權若應併入遺產中，亦屬同法第 5 條第 1 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。」視同贈與財產，視同贈與財產併入遺產，依財政部 80 年 11 月 1 日臺財稅第 800718090 號函，稽徵機關應先通知補報，未報才可處罰，故若有該債權，並處罰鍰，顯有違誤等語，求為撤銷原處分及訴願決定。

三、被上訴人則以：（一）農業用地扣除額部分：按農業用地減免遺產稅之規定，適用之首要條件為依法編定之農業用地，本件被繼承人所遺系爭大富段 392 地號等 15 筆土地，地目為「林」、「旱」及「池」，其使用編定均為「風景區」，非屬農業用地，且經主管機關函復未擬定細部計畫，亦未限制管制使用，縱係作農業使用，依規定仍無免徵遺產稅之適用。至於司法院釋字第 566 號解釋文僅適用於 89 年 1 月 26 日農業發展條例修正公布生效前發生之繼承或贈與案件，本件被繼承人於 92 年 10 月 24 日死亡，系爭 15 筆土地尚無該釋字第 566 號之適用。是以被上訴人未准免徵遺產稅，並無不妥。至上訴人主張迄今仍作農業使用，實屬事實等語，查系爭土地是否為農業用地，係依行為時農業發展條例及其施行細則等相關規定認定，且該主管機關並非被上訴人，所訴顯有誤解，核不足採，故此部分原處分應予維持。（二）債權部分：被繼承人林○○為臺達發公司股東，為上訴人所不否認，復查階段被上訴人亦曾就爭執事項再行請臺達發公司查證確實之股東墊款金額，經該公司以 95 年 2 月 14 日發綜字第 95003 號函復，被繼承人於 79 年 4 月 26 日入該公司之銀行帳戶 4,084,618 元及該日後至 92 年 10 月 24 日止股東往來異動情形，截至 92 年 10 月 24 日止股東往來共計 4,080,969 元，並稱該公司營利事業所得稅結算申報經會計師簽證有案等情，被上訴人以被繼承人於該公司有股東往來 4,080,969 元之債權，乃核定為被繼承人之遺產課稅，經核尚無不妥，至於上訴人主張無系爭債權存在及其他請求權不能收取或行使確有證明者，惟未能提出具體資料佐證，所訴自不足採，本部分原處分亦應予維持。另外，本件既經臺達發公司函復被繼承人截至死亡日止

於該公司之股東往來金額 4,080,969 元，上訴人漏報被繼承人遺產合計 4,228,942 元，違章事證明確，原處罰鍰並無違誤，故本部分原處分亦應予維持等語，資為抗辯。

- 四、原審駁回上訴人在第一審之訴，係以：（一）農業用地扣除額部分：繼承人所遺上開系爭大富段 392 地號等 15 筆土地，地目為「林」、「旱」及「池」，其使用編定均為「風景區」，有土地登記謄本及臺中市政府工務局核發之臺中市都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書可稽，系爭土地並非編定為農業區或保護區，依行為時農業發展條例第 3 條第 1 項第 10 款前段規定尚非屬農業用地，是系爭 15 筆土地縱確係作農業使用，依農業用地減免遺產稅之規定仍無免徵遺產稅之適用。次依都市計畫法臺灣省施行細則第 25 條規定風景區土地之使用限制，並非僅供農業使用為限，且依臺中市政府工務局 92 年 4 月 15 日中工都字第 092002384 號函稱，大坑風景區目前係依該計畫土地使用分區規定內容及都市計畫法臺灣省施行細則第 25 條規定管制，非屬農業發展條例施行細則第 2 條第 2 項所稱「無法依變更後之土地使用，經上開法律主管機關認定仍應依原來農業土地使用分區別或用地別管制者。」，另依臺中市政府 93 年 10 月 26 日府都計字第 0930174146 號函稱，大坑風景地區並無另行擬定細部計畫而系爭土地並非位於臺灣省實施區段徵收五年計畫範圍之廊子地區，足見系爭土地並無限定以農業用地管制，縱使系爭土地有部分土地不宜開發建築，仍作農業使用，故並無免徵遺產稅之適用。至於司法院釋字第 566 號解釋係就個案所為之解釋，該案與本件情形並不相同，是系爭 15 筆土地尚無司法院釋字第 566 號解釋之適用。（二）債權部分：就臺達發公司 95 年 2 月 14 日以發綜字第 95003 號函覆被繼承人至死亡日止於該公司之股東墊款金額，截至 92 年 10 月 24 日止被繼承人與該公司之股東往來金額 4,080,969 元，此為上訴人所不爭，且上訴人亦無法證明系爭債權已不存在，是被繼承人對臺達發公司有系爭債權，堪以認定。又本件債權係發生於 79 年 4 月 26 日，已據上訴人陳明在卷，至被繼承人死亡時（92 年 10 月 24 日）尚未消滅時效，況消滅時效乃債務人之抗辯權，對

於債權之存在不生影響，且上訴人亦未提出具體證據以資證明該債權不能收取或行使，尚難認為該債權已不存在，上訴人漏未申報，被上訴人將之列入遺產總額予以課徵遺產稅，尚無不合。（三）罰鍰部分：本件被繼承人既有債權 4,080,969 元漏未申報，上訴人另漏報被繼承人存款 137,114 元及投資 10,859 元，合計 4,228,942 元，被上訴人按所漏稅額 1,733,866 元處 1 倍之罰鍰 1,733,800 元（計至百元止），亦無不合。又上開債權 4,080,969 元非屬遺產及贈與稅法第 5 條第 1 款之視同贈與財產，上訴人主張應依財政部 80 年 11 月 1 日臺財稅第 800718090 號函釋規定，須稽徵機關應先通知補報，未補報才可處罰云云，亦無可採等詞，為其判斷之基礎。

五、本院按：

（一）農業用地扣除額部分（上訴無理由）：

1. 按遺產及贈與稅法第 4 條第 5 項規定「本法稱農業用地，適用農業發展條例之規定。」，同法第 17 條第 1 項第 6 款前段規定「左列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：一、．．．六、遺產中作農業使用之農業用地及其地上農作物，由繼承人或受遺贈人承受者，扣除其土地及地上農作物價值之全數。」及同法施行細則第 11 條明訂「本法第 17 條第 1 項第 6 款．．．所稱之農業用地，指供農作、森林、養殖、畜牧及與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、集貨場、曬場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地。但不包括於繼承或贈與時已依法編定為非農業使用者在內。」；次按行為時農業發展條例第 3 條第 1 項第 10 款前段規定：「本條例用辭定義如下：一、．．．十、農業用地：指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內，依法供下列使用之土地：．．．。」及同法施行細則第 2 條第 2 項所規定「前項農業用地經依法律變更為非農業用地，在依法應完成之細部計畫尚未完成，無法依變更後之用地使用，經上開法律主管機關認定仍應依原來農業用地使用分區別或用地別管制使用者，得適用本條例第 37 條第 1 項、第 38 條第 1 項或第 2 項規定．．．免徵遺產稅。」；又

都市計畫法臺灣省施行細則第 25 條第 1 項所規定「風景區為保育及開發自然風景而劃定，以供下列之使用為限：

一、住宅。二、宗祠及宗教建築。三、招待所。四、旅館。五、俱樂部。六、遊樂設施。七、農業及農業建築。八、紀念性建築物。九、其他必要公共與公用設施及公用事業。」。

2. 經查本件被繼承人所遺系爭臺中市北屯區大富段 392、407、428、462、465、466、470 地號、同區大貴段 259、266 地號及同區大豐段 821、858、875、876、887、888 等 15 筆土地，地目為「林」、「旱」及「池」，其使用編定均為「風景區」，有土地登記謄本及臺中市政府工務局核發之臺中市都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書可稽（見原處分卷第 25、26、27 頁），系爭土地並非編定為農業區或保護區，依首揭規定尚非屬農業用地，且依臺中市政府工務局 92 年 4 月 15 日中工都字第 092002384 號函稱，大坑風景區目前係依該計畫土地使用分區規定內容及都市計畫法臺灣省施行細則第 25 條規定管制，非屬農業發展條例施行細則第 2 條第 2 項所稱「無法依變更後之土地使用，經上開法律主管機關認定仍應依原來農業土地使用分區別或用地別管制者。」（見原處分卷第 278 頁），另依臺中市政府 93 年 10 月 26 日府都計字第 0930174146 號函稱，大坑風景地區並無另行擬定細部計畫（見原處分卷第 275 頁），而系爭土地並非位於臺灣省實施區段徵收五年計畫範圍之廊子地區，足見系爭土地並無限定以農業用地管制，縱使系爭土地有部分土地不宜開發建築，仍作農業使用，依首揭規定，並無免徵遺產稅之適用。至於司法院釋字第 566 號解釋係就個案所為之解釋，該案與本件情形並不相同，是系爭 15 筆土地尚無司法院釋字第 566 號解釋之適用。從而，上訴人上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決有判決不適用法則及適用不當之違誤，求予廢棄此部分判決，難認有理由，應予駁回。

（二）債權部分（上訴無理由）：

1. 按遺產及贈與稅法第 1 條第 1 項規定「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。」，又同法第4條第1項規定「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」次按遺產及贈與稅法施行細則第9條之1所規定「本法第16條第13款所稱債權及其他請求權不能收取或行使確有證明者，係指左列各款情形：一、債務人經依破產法和解、破產、或依公司法聲請重整，致債權全部或一部不能取償經取具和解契約或法院裁定書者。二、被繼承人或繼承人與債務人於法院成立訴訟上和解或調解，致債權全部或一部不能收取，經取具法院和解或調解筆錄，且無本法第5條第1款規定之情事，經稽徵機關查明屬實者。三、其他原因致債權或其他請求權之一部或全部不能收取或行使，經取具證明文件，並經稽徵機關查明屬實者。」。

2. 查臺達發公司95年2月14日以發綜字第95003號函覆被上訴人，指稱，被繼承人於該公司之股東墊款金額，截至92年10月24日被繼承人死亡之日止之股東往來金額4,080,969元，此為上訴人所不爭，且臺達發公司每年皆以其財務報表承認對被繼承人有上開債務存在，有每年度之財務報表附註及前開95年2月14日覆函附於原處分卷可查，是債務人臺達發公司至遲於95年2月14日函覆日仍承認該債務，依民法第129條第1項及137條第1項規定，時效因承認而中斷，並自中斷事由終止時，重行起算。故此一債權之請求權自95年2月14日重行起算，上訴意旨謂債權已罹於時效不能收取或收取有困難等語，尚無可採。原審以上訴人無法提出具體證據以資證明上開債權有不能收取或行使之情事，故難認為該債權已不存在，因此認定上開債權屬遺產稅之稅基範圍，應列入遺產計算，並據以補稅，故維持原補稅處分，於法並無違誤。

(三) 罰鍰部分(上訴有理由)：

1. 再按遺產及贈與稅法第45條規定「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1倍至2倍之罰鍰。」

此規定為本件裁罰處分之依據。觀察上開規定之裁罰構成要件以發生漏稅之實害結果為必要，係屬漏稅罰性質，依司法院釋字第 275 號解釋「人民違反法律上義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。但應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失」意旨，漏稅罰以發生實害為必要，於責任要件上並無過失推定之適用，仍須由稅捐機關就申報義務人之行為符合處罰構成要件，包括客觀上事實合致及主觀上具有故意過失負證明責任(按本件罰鍰處分作成時為 94 年 3 月 9 日，當時行政罰法尚未施行，關於主觀責任條件問題，應依釋字第 275 號解釋意旨處理。又復查決定於 95 年 5 月 4 日作成時，行政罰法業已實行，依行政罰法第 7 條規定，違反行政法上義務之行為非出於故意過失者，不予處罰。故稅捐機關主張納稅義務人有漏報遺產並造成漏稅之結果有故意過失，亦應負證明之責)。

2. 又，繼承發生時，遺產稅納稅義務人依法應於一定期間申報遺產，以供稅捐機關課徵遺產稅。「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法課徵遺產稅」「本法所稱財產，指動產、不動產及其他有財產價值之權利」遺產及贈與稅法第 1 條第 1 項、第 4 條第 1 項，定有明文。故遺產稅之稅基為被繼承人全部具有財產價值之物及權利。而遺產稅之納稅義務人則為：一、遺囑執行人。二、無遺囑執行人為繼承人及受遺贈人。三、無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定之遺產管理人(遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項)。依日常經驗法則，遺產稅納稅義務人對於稅基所涵蓋之被繼承人之財產究有若干，並不一定了解，卻必須在法律上擔負申報義務，稅捐機關對於處罰之主觀要件(即納稅義務人之故意過失)自應負舉證責任。由於我國採不動產權利登記制，故有關不動產權利之有無，納稅義務人輕易可由登記機關取得資料，故不動產若有漏報之情事者，納稅義務人縱非故意，亦難免應注意且能注意而不注意之過失責

任。存款之部分亦因金融業對其管理有一定資料可查考，與不動產或其他有登記制度之權利(商標、專利、上市櫃股票等)之情形相近。納稅義務人不費過多成本，即可取得遺產資訊而不去取得，以盡其申報協力義務，至少已可認其有應注意能注意而不注意之過失責任。稽徵機關只要證明遺產有登記制度足供納稅義務人查詢而仍發生漏報之情事，即已盡其主觀責任條件之證明責任，納稅義務人必須證明其業已查詢而仍無從得知，始能免責。至於被繼承人對他人之債權，因具有個別、偶發性，且並無如前述經由各類登記制度容易查考之特性，況本件債權成立之年代久遠，係79年間成立，則上訴人是否知悉或輕易即可知悉上開債權之存在，事涉其對於漏報系爭遺產並造成逃漏稅之違章事實是否具備故意、過失，自應由被上訴人負舉證責任，但綜觀全卷並未見被上訴人對此有所舉證，則原審以上訴人無法提出具體證據以資證明上開債權有不能收取或行使之情事，而認原處分之罰鍰科處並無不當，尚屬速斷，因事涉事實調查；且罰鍰之計算除債權外，尚涉及漏報存款、投資及累進稅率之計算等事項，爰一併將此部分原判決廢棄，發回原審法院更為審理。

六、據上論結，本件上訴為一部有理由，一部無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第256條第1項、第260條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 98 年 3 月 19 日

最高行政法院第七庭

審判長法官 藍 獻 林

法官 廖 宏 明

法官 張 瓊 文

法官 姜 素 娥

法官 林 文 舟

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 98 年 3 月 20 日

書記官 阮 思 瑩

資料來源：最高行政法院司法周刊第 1436 期 4 版司法院公報第 51 卷 6 期 167-173 頁最高行政
法院裁判書彙編（98 年版）第 83-93 頁行政訴訟法實務見解彙編（續編）（99 年
12 月版）第 190 頁行政罰法裁判要旨彙編（104 年 12 月版）第 322-324 頁