

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 343 號

解釋日期：民國 83 年 04 月 22 日

資料來源：司法院公報 第 36 卷 6 期 11-20 頁

司法院大法官解釋（六）（98年10月版）第 144-162 頁

相關法條：遺產及贈與稅法 第 30 條

遺產及贈與稅法施行細則 第 43 條

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。

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，係於調查核定時，另一應考量之問題，合併指明。

該會議由司法院林院長洋港擔任主席，大法官吳庚、翟紹先、李鐘聲、翁岳生、張承韜、劉鐵錚、楊日然、楊與齡、李志鵬、陳瑞堂、鄭健才、楊建華、史錫恩、張特生、馬漢寶出席，秘書長葛義才列席。會中通過之解釋文、解釋理由書，楊大法官建華、劉大法官鐵錚共同提出之不同意見書，馬大法官漢寶提出之不同意見書，均經司法院以院令公布。

不同意見書：

大法官 楊建華 劉鐵錚

- 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。

不同意見書：

大法官 馬漢寶

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）台財稅字第三一六一〇號函釋對之先稱「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？

抄彭○等十一人聲請書

受文者：司法院

主 旨：為因行政院八十年判字第三一一號判決及八十年判字第九〇七號再審判決所適用財政部 71.10.04 臺財稅第三七二七七號函釋之行政命令，抵觸憲法第十九條規定租稅法律主義，以及憲法第二十三條規定法律保留原則，並違反遺產及贈與稅法第三十條第二

項之法律規定，損害人民權利至鉅，謹懇請依法進行違憲審查事。

說明：一、本件事實經過：

（一）緣被繼承人曾仁寅於民國（以下同）七十六年三月三十一日死亡，聲請人等繼承曾仁寅君之遺產，經原處分機關財政部臺北市國稅局核定應納稅額新臺幣（以下同）二、〇二六、四六八元及補徵被繼承人死亡前三年內贈與稅二三一、四九三元及八四二、二五〇元。聲請人等分別於七十八年一月十三日、七十八年一月三十日及七十八年三月十八日申請以被繼承人遺產中，座落於臺北縣板橋市光仁段一六四三—一、一六五八、一六五八—七、一六七〇—一、一九〇一、一九〇二—一、一九〇三—一、一九〇四—一地號等八筆都市計畫內既成道路土地抵繳遺產及贈與稅款，經該局駁回聲請人之抵繳申請。聲請人再以系爭土地符合抵繳要件提起訴願，又遭財政部駁回聲請人之訴願，嗣聲請人又向行政院提起再訴願，唯又遭駁回，聲請人不服，乃向行政法院提起行政訴訟，案經行政法院八十年判字第三一一號判決及八十年判字第九〇七號再審判決駁回，此有訴願決定書、再訴願決定書及行政法院判決及再審判決可稽（附件一）。

（二）上開訴願決定、再訴願決定以及行政法院判決、再審判決否准本件申請抵繳之理由，均係援引財政部（71）臺財稅第三一六一〇號函釋：「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」（附件二），以及財政部 71.10.04（71）臺財稅第三七二七七號函釋：「……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」（附件三），因認定本件申請抵繳土地雖係都市計畫內之既成道路，但並非都市計畫內之道路預定地，故依上開函釋否准抵繳申請。

二、對本案所持法律見解

（一）財政部函釋違反租稅法律主義

按遺產稅之實物抵繳，屬於遺產稅之租稅債務之清償方法，不僅涉及遺產稅租稅債務之得喪變更事項，且遺產稅租稅債務之金錢給付義務因抵繳而變更為實物給付義務，在申請核准實物抵繳後，於抵繳實物之所有權移轉予租稅債權人國家之前，其租稅債權債務仍未消滅（參見陳清秀著，稅務訴訟之理論與實務，八十年初版，第二十六頁以下所引日本通說及實務見解）（附件四）。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（71）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。

（二）財政部函釋違反憲法第二十三條法律保留原則

1. 按遺產及贈與稅法第三十條第二項規定：「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……並得以實物一次抵繳。」該條項規定中，並未限制得抵繳稅款之「實物」範圍為何，故凡有財產價值之「實物」，包括動產、不動產，均應在該條項所定得抵繳之「實物」範圍，此為人民依法律所享有申請抵繳之權利，依憲法第二十三條規定，非依法律不得加以限制。
2. 原判決所援引財政部 71.10.04 臺財稅第三七二七七號函謂財政部 71 臺財稅第三一六一〇號函釋所稱「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」等語，顯然欠缺法律上之根據，而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，顯係以行政命令限制人民申請抵繳權利，有違憲法第二十三條規定之法律保留原則。
3. 再者，關於人民之權利義務之事項，應以法律定之，應以法律規定之事項，不得以命令定之，中央法規標準法第五條第二款及第六條分別定有明文。本件納稅義務人得抵繳之「實物」範圍為何，乃涉及人民之「抵繳權利」之事實，自應以法律規定之，不得以命令定之，故上開財政部函釋逕以「行政函釋」規定既成道路不得持以抵繳稅款，限縮遺產及贈與稅法第三十條第二項關於抵繳「實物」範圍之規定之適用，而侵犯納稅義務人之抵繳權利，顯然違反上開中央法規標準法第五條第二款及第六條所揭行政法上「法律保留原則」，至為灼然。

（三）財政部函釋違反遺產及贈與稅法及其施行細則規定：

1. 按遺產及贈與稅法第三十條第二項得申請抵繳實物範圍既無限制，今財政部上開第三七二七七號函釋竟加以不必要之限制，顯然與母法牴觸，應屬無效。
2. 財政部函釋違反遺產及贈與稅法施行細則第四十三條規定：

- (1) 再按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一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限。」
- (2) 查系爭抵繳之八筆土地，已鋪設 AC 路面供人車行走，現為通行二十年以上之既成道路，土地上並無任何建物，並經編定板橋市永豐街四九巷道路，此有臺北縣板橋市公所七十八年二月二十八日（七八）北縣板工字第一二三二〇號函會勘紀錄（附件五）以及七十八年六月十九日七十八北縣板工字第四四五九二號證明函及七十八年七月四日七十八北縣板工字第四八五九九號證明函（附件六）可稽。又上述土地亦經臺北縣政府工務局 78.04.07（七八）北工都字第一一二〇一〇號函（附件七）證明係都市計畫內既成道路，並經該局核發六十八年 68 丁定二七一號指定建築線有案，足見並非私人私設巷道，而屬既成道路，如國稅局准予抵繳收歸國有後，國有財產局將很容易「保管」。為求慎重起見，聲請人已再函詢臺北縣政府工務局明示既成道路與私設巷道之不同，容俟該局函復後再補呈該文件。故本件聲請人欲抵繳之土地，既屬既成道路，顯然易於管理保管，土地上又未設定任一他項權利，如經抵繳登記為公有，更便於道路之管理。因此縱依遺產及贈與稅法施行細則第四十三條之規定，認為遺產及贈與稅法第三十條第二項規定所謂「以實物一次抵繳」，該實物必須具備易於保管「或」易於變價，且未經設定他項權利者為限始准抵繳，則前已證明系爭擬抵繳土地係通行二十年以上之既成道路，抵繳為國有，公用時既不必再經過徵收補償程序，亦不必經過開墾築路程序，可謂極易保管，符合上開施行細則規定。
- (3) 再者，土地法第十四條第一項第五款明文規定：「公共交通道路不得為私有」，而本件擬抵繳之土地，係屬人車通行二十年以上之道路，政府應依法徵收。加上土地價格飛漲，系爭擬抵繳土地市價大於公告現值，若以公告現值抵繳，實對政府有利且易保管。不論係「易保管」或「易於變價」，只要具備其中之一，又未經設定他項權利者則可抵繳。故依上開遺產及贈與稅法施行細則第四十三條之規定，予以抵繳，應屬合法。乃財政部上開函釋未斟酌既成道路「易於保管」之事實，竟否准抵繳，亦有違上開施行細則規定。
3. 財政部函釋違反遺產及贈與稅法施行細則第四十四條規範意旨：按遺產及贈與稅法施行細則第四十四條規定：

「被繼承人遺產中有供公共設施預定地者，納稅義務人得依本法第三十條第二項之規定，以該項土地申請抵繳遺產稅款。其房地無定期供軍公機關使用或租用者，亦准比照辦理。」其法條規定之意旨，在於屬於公共設施或公用之私有土地，或其預定地，儘量能因抵繳而成爲公有土地，以符「公有公用」之原則，避免因「私有公用」導致人民財產及特別犧牲。本件系爭八筆土地，既已經屬於公眾通行二十年以上之既成道路，實際上爲「公用土地」，則如經抵繳，使成爲「公有」公用土地，自能貫徹上開施行細則第四十四條第一項之規範意旨，乃財政部上開函釋竟否准抵繳，顯然與上開施行細則第四十四條規定之規範意旨相牴觸。

三、聲請解釋憲法之目的

綜上所陳，財政部 71.10.04 臺財稅第三七二七七號函釋抵觸憲法第十九條、第二十三條規定，違反中央法規標準法第五條、第六條規定以及遺產及贈與稅法第三十條第二項規定暨其施行細則規定，應屬無效。

此參照 鈞院大法官會議釋字第二一〇號解釋尤可明瞭。爲此懇請 鈞院惠予解釋，進行違憲審查，以保人民權益，而彰憲政法治，至感德便。

謹 呈

司法院 公鑒

附件一：訴願決定書、再訴願決定書及行政法院判決、再審判決。

附件二：財政部七十一臺財稅第三一六一〇號函。

附件三：財政部 71.10.04 臺財稅第三七二七七號函。

附件四：陳清秀著，稅務訴訟之理論與實務，第二十六頁至第二十八頁。

附件五：板橋市公所 77.02.28 會勘紀錄。

附件六：78.06.19 證明函及 78.07.04 證明函。

附件七：臺北縣政府工務局 78.07.04 函。

（以上均影本）

聲請人：彭 足 白曾○珠 曾文柳
郭曾○桂 彭漢清 蔡寶月
曾文義 曾文琦 曾文定
曾文震 曾文發

中 華 民 國 八 十 年 十 月 十 六 日

附件一、（三）

行政法院判決

八十年度判字第三一一號

原 告 彭 ○
白曾○珠
蔡 ○ 月
郭曾○桂

彭 ○ 清
曾 ○ 柳
曾 ○ 義
曾 ○ 琦
曾 ○ 定
曾 ○ 震
曾 ○ 發

共 同

訴訟代理人 陳 清 秀 律師

被 告 機 關 財政部臺北市國稅局

右原告等因申請抵繳遺產稅及贈與稅事件，不服行政院中華民國七十九年五月三日臺七十九訴字第○九八二二號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告等於民國七十六年三月三十一日共同繼承曾仁寅之遺產，經被告機關核定應納遺產稅額新臺幣（下同）二、二〇六、四六八元及補徵曾仁寅死亡前三年內贈與稅額二三一、四九三元及八四二、二五〇元。原告等分別於七十八年一月十三日、七十八年一月三十日及七十八年三月十八日申請以曾仁寅遺產中座落臺北縣板橋市光仁段一六四三一一、一六五八、一六五八一七、一六七〇一一、一九〇一、一九〇二、一九〇三一一、一九〇四一一地號等八筆土地抵繳遺產稅款及贈與稅款。經被告機關分別以七十八年一月十八日（78）財北國稅徵字第三七六六一號函、七十八年三月二日（78）財北國稅徵字第四二一三四號函及七十八年五月十八日（78）財北國稅徵字第六五七一二號函復，略以上開八筆既成巷道經查並非都市計畫道路預定地，不符遺產及贈與稅法施行細則第四十四條規定及財政部七十一年十月四日臺財稅第三七二七七號函釋，歉難受理。原告等不服，提起訴願、再訴願，遞遭決定駁回，乃提起行政訴訟。茲將兩造訴辯意旨，摘敘於次：

原告起訴意旨及補充理由略謂：

一、本件系爭土地合乎抵繳遺產及贈與稅法之規定：

- （一）今遺產及贈與稅法第三十條第二項規定：「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……並得以實物一次抵繳。」同法施行細則第四十三條又規定：「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。」本件原告等提供繼承遺產中座落臺北縣板橋市光仁段一六四三一一地號等八筆土地，申請抵稅，該八筆土地，已鋪設 AC 路面供人車行走，現為通行二十年以上之既成道路，土地上並無任何建物，並經編定為板橋市永豐街四九巷道路，此有臺北縣板橋市公所七十八年二月二十八日（七八）北縣板工字第一二三二〇號函附會勘紀錄、七十八年六月

十九日七十八北縣板工字第四四五九二號證明函及七十八年七月四日七十八北縣板工字第四八五九九號證明函可稽。故本件系爭土地自屬易於保管。又臺北縣政府七七北府地四字第二六七四八九號函告徵收系爭土地之一板橋市光仁段一六四三一號土地，亦可知該號土地及其他系爭土地亦屬易於變價者。本件原告欲抵繳之土地，既屬既成道路，易於變價，易於保管，土地上又未設定任一他項權利，如經抵繳登記為公有，更便於道路之管理。

因此縱依遺產及贈與稅法施行細則第四十三條之規定，認為遺產及贈與稅法第三十條第二項規定所謂「以實物一次抵繳」，該實物必須具備易於保管「或」易於變價，且未經設定他項權利者為限始准抵繳，則既已證明系爭擬抵繳土地係通行二十年以上之既成道路，抵繳為國有，公用時不必再經過徵收補償開路程序，可謂極易於保管。而系爭擬抵繳土地之一板橋市光仁段一六四三一號土地，既經臺北縣政府函告徵收，亦足見其易於變價。而其他擬抵繳土地，都在同一地段，依一般經驗法則判斷，自屬易於變價之土地。

- (二) 又按土地法第十四條第一項第五款明文規定：「公共交通道路不得為私有」，而本件擬抵繳之土地，係屬人車通行二十年以上之道路，政府應依法徵收。加上土地價格飛漲，系爭擬抵繳之土地市價大於公告現值，若以公告現值抵繳，實對政府有利且易於變價。不論係「易於保管」或「易於變價」，只要具備其中之一，且未經設定他項權利者則可抵繳。原告申請應屬合法。

二、本件系爭擬抵繳土地，被不准抵繳，實屬違法：

- (一) 本件系爭擬抵繳土地為既成道路土地，經板橋市公所七十八年二月二十八日（七八）北縣板工字第一二三二〇號函釋示可稽。依財政部（71）臺財稅第三一六一〇號函釋：「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。」即使「實物抵繳」須依照行政機關內部釋示為之，本件亦屬符合函釋。
- (二) 財政部（71）臺財稅第三七二七七號函釋：「……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」。惟該函僅謂：非經都市計畫劃為道路預定地，而由私人設置之道路土地始不得比照臺財稅第三一六一〇號函辦理，並未排斥其他既成道路，而非私設巷道依法申請抵繳之情形。

訴願及再訴願決定不查，任意比附援引，已屬違法。更何況依一般經驗法則，被繼承人實無將自己私有土地，設置巷道供人車通行之必要及胸懷，乃因在二十年前系爭土地尚無計畫使用，又因人車往來而成為既成巷道之事實難以改變所致，並非係私設巷道。再者，原處分否准抵繳函中，亦認定申請抵繳之土地為既成道路，並未認定表示係屬「私人設置之巷道」，訴願、再訴願決定，均以本件系爭土地為私人設置道路之土地，而適用臺財稅第三七二七七號函，

不得比照臺財稅第三一六一〇號函辦理抵繳，致駁回原告之訴願及再訴願，實有就原處分未認定之事實，加以自行認定及適用令函不當之違法。

- (三) 本件若認為系爭抵繳之既成道路土地，不具有都市計畫內之道路預定地之前提要件，故不准抵繳，顯然適用法令違誤。按臺財稅第三七二七七號函釋「既成道路」之意義，乃著重於其「事實上是否形成道路使用之土地」而言。而本件系爭土地既作為道路使用已逾二十年，即為既成道路。更何況早期（二十年前）何來都市計畫之政策，姑不論本件土地是否為都市計畫內道路，但恃其係通行二十年以上之既成道路，即已符合抵繳之意旨。

三、對於既成道路土地，政府機關應一律徵收補償，足見既成道路土地易於變價及易於保管：

- (一) 行政院六十七年七月十四日臺六十七內字第六三〇一號函釋說明第二項略以：「政府依都市計畫主動辦理道路拓寬或打通工程施工後道路形態業已改變者，該道路範圍內之私有土地，除日據時期之既成道路目前仍作道路使用，且依土地登記簿記載於土地總登記時，已登記為「道」地目之土地，仍依前項公用地役關係繼續使用外，其餘土地應一律辦理徵收補償。其既成道路用地，應由道路主管單位負責查明列冊送請該管稅捐稽徵機關逕予免徵地價稅或田賦。」
- (二) 行政院六十九年二月二十三日臺六十九內字第二〇七二號函釋第四點略以：「查臺六十七內字第六三〇一號院函說明第二項核釋日據時期既成道路仍依公用地役關係繼續使用乙節乃係顧及地方財政困難，一時無法籌措鉅額補償費，並非永久不予依法徵收，依土地法第十四條—『公共交通道路土地不得為私有……其已成為私有者，得依法徵收』之原旨，作如下之補充規定：『今後地方政府如受財政寬裕或所興築道路曾獲得上級專案補助經費，或依法徵收工程受益費、車輛通行費者，則對該道路內私有既成道路土地應一律依法徵收補償。』」
- (三) 行政院七十年一月八日臺七十內字第〇一八四號函釋：關於既成道路內之私有土地辦理徵收補償問題，應依臺六十七內字第六三〇一號函及六十九年內字第二〇七二號函規定辦理。
- (四) 依上述行政院的函釋可知，既成道路土地既不得為私有，且應一律依法徵收補償，足見擬抵繳稅款之系爭土地自屬「易於變價」，而將系爭土地抵繳稅款為國有後，主管機關自無庸再為徵收補償手續，又屬「易於保管」。
- (五) 被告機關答辯狀事實及理由第二點略以：「擬抵繳稅款土地使用分區為住宅區，而住宅區中之既成道路因非都市計畫道路預定地（公共設施預定地），故與遺產及贈與稅法施行細則第四十四條所指『公共設施預定地』，顯有未合。原告主張『私設巷道』為公用之『私有土地』，符合該條之規定即有誤解。」惟查原告以遺產及贈與稅法施行細則第四十四條規定，乃在於避免「私有土地公用」導致

人民財產遭受特別犧牲之意旨而所規定。本件系爭土地為公用之私有土地已無庸置疑，雖「公用之私有土地」與「公共設施預定地」略有差別，然基於「公用公有」的原則下，納稅義務人依遺產及贈與稅法第三十條第二項規定，申請以公用之私有土地抵繳稅款，亦符合公共設施預定地依同法施行細則第四十四條第一項抵繳稅款的規範意旨。基此原因，原告始於主張本件系爭擬抵繳稅款土地符合遺產及贈與稅法第三十條第二項及同法施行細則第四十三條規定外，更同時主張系爭土地亦符合同法施行細則第四十四條之規範意旨，原告並未主張公用私有土地即公共設施預定地。被告機關竟認為原告主張擬抵繳稅款之土地為遺產及贈與稅法施行細則第四十四條所指「公共設施預定地」，顯屬錯認原告之主張。退步言，縱如被告機關答辯原告申請擬抵繳稅款土地，不符合遺產及贈與稅法施行細則第四十四條規定，亦不影響本件系爭土地依遺產及贈與稅法第三十條第二項及同法施行細則第四十三條規定抵繳稅款的合法性。

- (六) 退萬步言，若本件擬抵繳稅款之土地，不符合(71)臺財稅第三七二七七號函，則依 75.09.10 財臺國稅徵第七八五二九號函釋：「……對於保護區、行水區、農業區及工業區交通用地等土地，應酌情准予辦理抵繳登記為國有，以疏解懸案。」就此函釋而言，更足以說明(71)臺財稅第三七二七七號函並未排斥其他可以抵繳稅款之實物，前述交通用地既准抵繳稅款，而本件通行二十年以上之既成道路交通用地，自更符合酌情抵繳之必要性，原處分及訴願、再訴願決定竟不准抵繳，實有違平等原則。

- 四、至於遺產及贈與稅法施行細則第四十四條規定：「被繼承人遺產中有供公共設施預定地者，納稅義務人得依本法第三十條第二項之規定，以該項土地申請抵繳遺產稅款。其房地無定期供軍公機關使用或租用者，亦准比照辦理。」其法條規定之意旨，在於屬於公共設施或公用之私有土地，或其預定地，儘量能因抵繳而成為公有土地，以符「公有公用」之原則，避免因「私有公用」導致人民財產受特別犧牲。本件系爭八筆土地，既已經屬於公眾通行二十年以上之既成道路，實際上為「公用土地」，則如經抵繳，使成為公有公用土地，自能符合上開施行細則第四十四條第一項之規範意旨。更何況，本件原告所據以抵繳之法律依據為遺產及贈與稅法第三十三條第二項及其施行細則第四十三條之規定，並非施行細則第四十四條之規定，因而本件申請是否符合遺產及贈與稅法施行細則第四十四條之規定，並不影響原告等依遺產及贈與稅法應享之權益。倘若不然，又以該擬抵繳土地係私設巷道，不准原告就系爭土地依法申請抵繳，則原告將依所有權之使用收益權，將上開道路土地封閉，作為私人使用，則勢將產生附近都市居民交通不便，生活煩憂之社會問題，此亦當非政府維護交通秩序與照顧人民生活福祉之本意。

- 五、綜上所述，原處分及訴願、再訴願決定，否准原告抵稅之申請，顯屬違法，請均予撤銷，以保權益等語。

被告機關答辯意旨略謂：

- (一)「被繼承人遺產中有供公共設施預定地者，納稅義務人得依本法第三十條第二項之規定，以該項土地申請抵繳遺產稅款。其房地無定期供軍公機關使用或租用者，亦准比照辦理。」為遺產及贈與稅法施行細則第四十四條第一項明定。原告提供抵繳之土地，依臺北縣板橋市公所七十七年十二月十四日北縣板工都證字第○○二六二七號函所核發之土地使用分區證明書所載為「住宅區」，住宅區中之既成道路因非都市計畫道路預定地（公共設施預定地），且經臺北縣政府七十八年五月八日（七八）北工都字第一一二六六八號函證實為「非都市計畫道路預定地」。故與遺產及贈與稅法施行細則第四十四條所指「公共設施預定地」，顯有未合。原告主張「私設巷道」為公用之「私有土地」，符合抵繳之規定即有誤解。
- (二)依照財政部七十一年十月四日（71）臺財稅第三一六一〇號函釋，「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」。至該函所稱「既成道路」復經財政部七十一年十月四日（71）臺財稅第三七二七七號函補充釋示，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。原告所提供抵繳之土地既均為非經都市計畫劃為道路預定地之既成道路，即不得依照財政部（71）臺財稅第三一六一〇號函規定辦理，本局駁回抵繳，並無不合。原告對於上開前後兩函規定，僅引據前函，卻置後函而不用，顯然曲解財政部函釋規定。原處分並無不合，請駁回原告之訴等語。

理 由

按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，為遺產及贈與稅法第三十條第二項所明定。依上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，同法施行細則第四十三條定有明文。又財政部 71 臺財稅第三一六一〇號函釋：「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，為財政部七十一年十月四日臺財稅第三七二七七號函所明示。經核上開函釋為主管機關就其執掌公務所為職務上解釋，既與上揭遺產及贈與稅法暨其施行細則不相抵觸，自可採用。本件原告等申請以所繼承遺產中座落臺北縣板橋市光仁段一六四三一、一六五八、一六五八一七、一六七〇一一、一九〇一、一九〇二、一九〇三一一、一九〇四一一地號等八筆土地抵繳遺產稅款及贈與稅款，惟查上開土地依原處分卷附之臺北縣板橋市公所七十七年十二月十四日北縣板橋都證字第○○二六二七號簡便行文表核發之土地分區使用證明書影本，其土地使用分區為住宅區，又臺

北縣工務局七十八年五月八日七八北工都字第一一二六六八號函復被告機關「系爭土地係都市計畫內之既成道路（並經本局核發六十八年 68 丁定二七一號指定建築線有案）並非都市計畫道路預定地。」是上開土地為住宅區內之既成道路用地，非為都市計畫道路預定地，至為明顯。

按上開土地既為住宅區內之既成道路用地，一般人皆不願購買，政府機關亦無徵收之義務，其變價已屬不易，核與遺產及贈與稅法施行細則第四十三條所定「易於變價」之要件不符，又其既非公共設施預定地，自亦不得依遺產及贈與稅法施行細則第四十四條第一項規定申請抵繳。從而原處分否准抵繳，揆諸前開說明，尚無不合，訴願、再訴願決定遞予維持，亦無違誤。原告等徒憑一己之見，主張上開財政部第三一六一〇號、第三七二七七號函釋，對於本案非屬公共設施預定地之系爭地亦有適用，不無誤解。

至於原告引舉財政部 75.09.10 財臺國稅徵第七八五二九號函釋所稱「交通用地」亦應以土地使用區分經編列為「交通用地」（「道路預定地」應屬之）者為限，不包含私設巷道；又行政院 67.07.14 臺六十七內字第六三〇一號函、69.02.02 臺六十九內字第二〇七二號函及 70.01.08 臺七十內字第一八四號函，皆屬有關土地徵收補償之函釋，與遺產及贈與稅法第三十條第二項暨同法施行細則第四十三條之適用無關，原告執以指摘原處分及訴願、再訴願決定未合，難謂有理。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中 華 民 國 八 十 年 二 月 二 十 八 日

參考法條：遺產及贈與稅法 第 30 條 (82.07.30)

遺產及贈與稅法施行細則 第 43 條 (70.11.20)