

最高行政法院提案裁定

108年度裁提字第2號

上訴人 范秀珠
訴訟代理人 伍尚文 會計師
被上訴人 財政部北區國稅局
代表人 王綉忠

上列當事人間遺產稅事件，上訴人對於中華民國106年9月7日臺北高等行政法院106年度訴更一字第12號判決，提起上訴（本院106年度上字第1141號），本庭就下列法律問題，經評議後擬採之法律見解與本院先前裁判歧異，經徵詢（108年度徵字第2號）其他各庭意見後，見解仍有歧異，爰依法提案予本院大法庭裁判：

本案提案之法律問題
在遺產及贈與稅法中，有關「移轉土地(持分)債務消極遺產」之稅基量化，究竟應「類推適用」遺產及贈與稅法第10條第3項之「不動產稅基量化」規定，抑或應適用遺產及贈與稅法施行細則第41條有關「稅基量化」之補充規定(即「遺產或贈與財產價值之計算，本法及本細則無規定者，依市場價值估定之」)。

理由

壹、程序方面：

本件係對同一案件本院前次發回裁判之見解歧異，因法官職務調動及稅務專庭設置而分由不同股法官承辦，所以對於此種案件，如何處理，有以下兩個問題，係屬審判核心領域，應請大法庭作成先例：

一、本件前後見解歧異之案例，係同一案件，但後承審法官認與發回前之裁判之法律見解歧異，乃提出於大法庭。但本院在大法庭制度施行前，對同一案件本院前次發回裁判之見解歧異，係由後承審法官逕予變更，並未提出於當時之庭長法官聯席會議討論（如本院102年度判字第439號判決認定原處分為附款之行政處分，經發回後，再上訴，本院103年度判字第709號判決逕認原處分非附款，再予發回，此為一例；況該案前後判決，屬不同庭別，組成員亦不同，也直接變更見

解)。是本件應請大法庭確認者：所謂「先前裁判」係包括同一案件發回前後之裁判者，而與本院以前提出於庭長法官聯席會議之慣例不同。至於是否為相同庭法官則屬以下之問題。

二、行政法院組織法第15條之2第1項規定：「最高行政法院各庭審理事件，經評議後認採為裁判基礎之法律見解，與先前裁判之法律見解歧異者，應以裁定敘明理由，提案予大法庭裁判。」係以「與先前裁判」法律見解歧異，為提案予大法庭之要件，不同於德國行政法院法第11條第2項規定（依劉建宏教授之譯文，見司法院印行，民國91年10月出版，陳敏等譯，德國行政法院法逐條釋義第83頁，劉建宏譯部分。劉教授翻譯之大法庭係指聯邦行政法院之各庭，聯邦行政法院大合議庭才是我國現行制度之大法庭，此對照劉教授在該翻譯的第9條、第10條〈即上開逐條釋義書第80至88頁〉之內容可知。）：「大法庭（即聯邦行政法院各庭）就法律問題之見解與其他大法庭（即聯邦行政法院其他各庭）或大合議庭（即指我國現制之大法庭）之裁判不一致時，應由大合議庭（即指我國現制之大法庭）裁判之。」僅限定與其他庭見解不一致時，始得提出於大法庭。我國現制既未限制僅就其他庭法律見解歧異者，得提案予大法庭（我國不採與德國相同修法，係因我國最高法院事務分配慣例，同一法庭所配置之庭長法官並非始終不變，囿於我國各庭組成變動頻繁之事實，尚無從為相同之規定。修法主管廳長王梅英所著「大法庭新制」一文，司法周刊108年4月19日第1948期別冊，註21），則如何認定「先前裁判」，即屬重要。

（一）、若完全不採德國法制同一庭變更見解僅就與其他庭見解不一致始得提於大法庭，則相同庭甚或相同法官承辦之相同或類似案件，與先前裁判之法律見解歧異，似亦應提案大法庭？但相同庭甚或相同法官承辦之案件見解自我變更，仍需提出於大法庭，殊違事理之常。我國之「先前裁判」是否與德國行政法院法規定作相同解釋，應限制於「相同庭法官不得提

出聲請」？因為本件承辦人不同、且合議庭組成員變動亦超過三人以上，認與先前裁判之法律見解歧異，應提請大法庭，似無疑義。

(二)、在此發生問題者：是否成員不同所作成者即係先前裁判？首先認依我國法條文義及不採德國法制之意旨，配合我國現狀，似以承辦股為中心，依此見解則應先決定前後案何人承辦？同一承辦人，縱認與先前裁判之法律見解歧異，亦不必提於大法庭？但若承辦人變動者，認與先前裁判之法律見解歧異，則不問後合議庭組織變動人數多寡。另一見解則為合議庭組織變動超過三人以上而與前裁判組成員不同者，即係先前裁判？而不問承辦人為何人。第三種見解則為必須如本件情形：承辦人不同及合議庭組織變動超過三人以上所作成始得認定為先前裁判。若從「承辦人變動」與「合議庭組成員變動超過三人」兩種因素交互參照，則有如附表所示四種情況有待大法庭決定。

貳、實體方面：

一、本案基礎事實

1.上訴人之配偶陳杰和於101年5月24日死亡，遺有遺產，而陳杰和所遺全部遺產中，有下列3筆相牽連之遺產：

A.臺北市○○區○○段00段000號土地(下稱「系爭土地」)應有部分3/10。

B.因為陳杰和生前於100年1月13日提供系爭土地應有部分與宥銘實業有限公司(下稱「宥銘公司」)簽訂合建住宅大樓銷售契約(下稱「系爭合建分售案」)。故截至陳杰和死亡之時點，陳杰和基於下述原因事實，對宥銘公司享有應收而未收之出售土地款債權新臺幣(下同)59,588,380元。

(1)。「系爭合建分售案」經履行後，於陳杰和死亡時點，已簽約預售其中17戶房地。

(2).依實際銷售價格計算，陳杰和應分得之「出售系爭土地價款」為117,119,320元，減除已收取之土地款7,130,940元及合建保證金50,400,000元(抵付土地價款)後，尚

有應收未收之出售土地價款債權59,588,380元。

C.基於相同之原因事實，截至陳杰和死亡之時點，陳杰和亦負有移轉系爭土地持分共計0.21345予宥銘公司指定買主之債務(已售17戶而應移轉之土地持分共計為7,115/10,000，其中由陳杰和負擔移轉之部分為其持分3/10，故為0.21345)。

2.針對該3筆遺產之稅基量化，徵、納雙方主張如下：

A.系爭土地持分3/10之稅捐客體，其稅基量化金額，依遺產及贈與稅法(下稱遺贈稅法)第10條第3項之規定，按陳杰和死亡時點系爭土地之公告現值計算，為20,949,600元(系爭土地面積406平方公尺×公告現值172,000元×持分30%=20,949,600元)。徵、納雙方對此稅基量化金額無爭議。

B.陳杰和生前出售土地所生之價金債權金額為59,588,380元(全部價金本為117,119,320元，但因陳杰和生前已預收土地款7,130,940元，復取得合建保證金50,400,000元抵付土地價款，該二筆款項均已列入陳杰和之現金遺產中，需予扣除，故其價金債權餘額為59,588,380元；遺贈稅法施行細則第27條前段參照)。徵、納雙方對此稅基量化金額同樣也無爭議。

C.但對陳杰和生前出售土地所生之移轉土地所有權(持分)消極財產之稅基量化金額，徵、納雙方出現以下之爭議。

(1).被上訴人(稅捐機關)主張：

該「移轉系爭土地持分0.21345債務」消極遺產之稅基量化，亦應比照系爭土地積極遺產之稅基量化標準，依遺贈稅法第10條第3項規定，按土地公告現值計算，其金額為14,905,640元(406平方公尺×公告現值172,000元×持分0.21345=14,905,640元)。

(2).上訴人則引用本院106年度判字第22號判決意旨，主張應適用遺贈稅法施行細則第41條規定(即「遺產或贈與財產價值之計算，本法及本細則無規定者，依市場價值

估定之」)，按系爭土地持分0.21345之市場價格決定該
消極遺產之稅基量化金額。至於市場價格如何決定，上
訴人復進一步主張：

(A). 客戶買入價117,119,320元為最佳之市價參考基準點
。

(B). 然而買入價之判準時點為「系爭合建分售案之房屋興
建完成日(103年2月)」，與「陳杰和死亡日(101年5
月24日)」尚有差距，故應按財政部頒布之稅務行業
代號6811-11不動產買賣業之同業利潤標準毛利率27
%計算其成本價85,497,103元($117,119,320 \text{元} \times (1-27\%)$)
=85,497,103元)，而以該成本價推定為土地尚未興
建房屋時之市場價格。

二、本院先前裁判所持之法律見解：

本院先前裁判(即106年1月12日106年度判字第22號判決)之
法律見解為：

1. 因為現行法制土地公告現值與市價有相當差距，則在評定「
依遺贈稅法第17條第1項第9款規定應予扣除」之「未償債務
」時，如逕援引(或類推)遺贈稅法第10條第3項規定，而以
土地之公告現值為交付並移轉土地登記債務之時價，並以此
為稅基之計算，因為以下之理由，違反量能課稅原則，且不
利於納稅義務人，又悖於稅捐法定主義，而侵害納稅義務人
之財產權。

A. 土地公告現值原寓有土地政策之意涵，與被繼承人死亡時
之市場價格不同，只因土地估價不易，基於稽徵經濟，而
就土地為遺產時，以立法形成之方式，簡化以公告現值為
稅基之規範，尚非就「交付並移轉土地登記債務」所為之
推計估價規定。

B. 就相關遺產稅客體之稅基量化而言，被繼承人提供土地合
建分售所生之「積極遺產」金錢債權(相當於收入)，既以
「市價」評估。但相對應減除之移轉土地債務(相當於成
本)估價卻以低於市價之公告現值為據，乃以無相關聯之

證據認定稅捐客體之數量，確實無法正確估算被繼承人因該類契約所生之財產價值。

2. 徵諸以下規定，現行遺產稅法制，就債務如何估價雖尚未見諸法令明文規定，但債權之估價既以債權額為其價額，而透過市場交易所生之金錢債權，債權額即相當於市場價格，從而，相對應該債權所生之債務，其估價亦應循遺贈稅法施行細則第41條規定，依市場價格估定之。

A. 遺贈稅法第10條第1項：

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。

B. 遺贈稅法施行細則第27條前段：

債權之估價，以其債權額為其價額。

C. 遺贈稅法施行細則第41條：

遺產或贈與財產之價值之計算，本法及本細則無規定者，依市場價值估定之。

3. 隨時代發展，交易形態千變萬化，不同之個案，相異之債務內容，逐案為經濟觀察，固有其難度，但除非法律明文規定得以推估方式核定其稅基，否則，如何援用新的經濟分析方式，以及會計技術，藉以核實認定其市場價值，恒為稅捐稽徵機關所應負責，於訴訟中，則為法院應依職權調查之事項。

4. 本案移轉土地債務之稅基量化，既未循公正鑑價機構為被繼承人死亡時系爭土地市價之評估，也未調查系爭合建分售案中陳杰和與宥銘公司關於系爭土地之價值精算及建屋售屋成本費用考量，更未基於稽徵機關之專業為任何經濟或會計工具為本件未償債務之價格分析，逕以該土地之公告現值認定本件未償債務之時價，乃無法律之規定而推估稅基，顯有所誤。

三、本庭擬採之法律見解：

基於量能及實質課稅原則，考量遺產稅法制之整體規範架構，「被繼承人生前所負移轉土地持分債務」消極遺產之稅基

01 量化，應「類推適用」遺贈稅法第10條第3項規定，以土地
02 公告現值為稅基量化判準規範。理由如下：

03 1.為何移轉土地債務之消極遺產，與土地本身之積極遺產，要
04 採取相同的稅基量化標準。

05 A.因為在遺產稅制中，全無「收入成本費用配合原則」之適
06 用。原因是：

07 (1).遺產稅之稅捐客體，主要是已課過所得稅之「成熟財產
08 」(所得稅法第71條之1第1項規定參照)。並以被繼承人
09 死亡時點為基準，重為該「成熟財產」之稅基量化(遺
10 贈稅法第10條參照)。因此在稅基量化過程中完全沒有
11 引入「成本費用」概念之餘地。

12 (2).當然遺產稅基於擴大稅基之規範意旨，也會把很多「不
13 成熟財產」亦納入稅捐客體之範圍(例如本案中之債權
14 及債務)。但「不成熟財產」之稅基量化，同樣沒有「
15 成本費用」概念之適用餘地。爰說明如下：

16 (A).所謂「成熟財產」與「不成熟財產」之區別，主要是
17 以「該財產是否曾課過所得稅」為其判準。例如本案
18 中陳杰和所取得之「價金債權」與所負擔之「移轉土
19 地債務」，並不曾依「收入成本費用原則」計算其淨
20 額，而課徵過所得稅。

21 (B).遺產稅法制之稅捐客體範圍，所以會大於所得稅法制
22 ，其理由則在於：面對「成熟度不同」之稅捐客體，
23 所得稅法制與遺產稅法制之法制規劃心態是有所不同的。
24

25 a.就所得稅法制而言，因為是一年一課，今年課不到
26 ，明年還可等到，明年等不到，可以等後年。因此
27 所得稅法制面對很多「不成熟」的所得稅捐客體，
28 就會採取輕輕放過的態度。

29 b.但對遺產稅法制而言，一人一生才課一次遺產稅，
30 而遺產稅又是促使社會階級流動之重要工具，因此
31 不成熟之財產雖然沒有課過所得稅，仍然要納入遺

01 產稅之稅捐客體中。

02 (C).而「不成熟財產」之稅基量化，同樣沒有「收入成本
03 費用配合原則」之適用。原因是：

04 a.「收入成本費用配合原則」下所稱之「成本費用」
05 乃是「歷史概念」。為當下收入之取得，作歷史
06 回顧。探究「為取得該項收入在過去已發生之支出
07 」，因此在本案例中，決定「陳杰和取得土地價金
08 債權」的成本，應是陳杰和取得土地持分30%所付
09 出之原始成本。

10 b.但遺產稅法制，不成熟之財產(無論是消極財產，
11 或是積極財產，皆然)，仍然是依遺贈稅法第10條
12 第1項規定，一律以「被繼承人死亡時點」為該財
13 產之「稅基量化時點」。而且所有財產(消極財產
14 與積極財產)之稅基量化，均是各自獨立評估，不
15 考量彼此間之對價性。

16 (D).以上之法律見解亦為前述106年度判字第22號判決所
17 採，故其對陳杰和移轉土地債務之稅基量化基準時，
18 仍然以陳杰和死亡時點為準。而不採取「歷史成本法
19 」，考量陳杰和原始取得土地持分之價格。

20 B.又在遺產稅法制中，若不成熟消極財產(債務)之給付義務
21 內容，正為「被繼承人特定積極財產之給付」。則該消極
22 財產(債務)之稅基量化，應與積極財產本身之稅基量化一
23 致。理由如下：

24 (1).遺產稅理應如實反應被繼承人死亡時之整體財產情況，
25 若其遺留之特定積極財產應依法移轉予第三人，本應自
26 其遺產中如實扣除。將該「移轉特定積極財產」之債務
27 ，與「該特定積極財產」本身均視為遺產稅之稅捐客體
28 (一為消極財產；一為積極財產)，再將之相互抵銷，乃
29 是法律概念之操作。目標即在如實正確反應被繼承人遺
30 產之稅基總額。而遺贈稅法第17條第1項第9款規定(即
31 「左列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：… …

九、被繼承人死亡前，未償之債務，具有確實之證明者」)，正是此等規範意旨之呈現。

(2). 但若在法律概念操作過程中，將前述「移轉土地債務」之稅基量化「偏高」估計，又將土地本身之積極價值「偏低」估計，使二者相抵結果出現負餘額，即無法真實反應被繼承人生前之遺產總價值。這會與「量能課稅原則」有明顯之衝突。

2. 前述106年度判字第22號判決所持法律見解值得商榷之處：

A. 從真實反應「被繼承人死亡時遺留財產總價額」之角度言之，如果土地財產之稅基量化，適用現行遺贈稅法第10條第3項規定之結果，金額偏低，造成有利於納稅義務人，卻不利於課稅公平性之結果，則在土地移轉債務消極財產之稅基量化上，採取相同之標準，反而能在「一加一減」後，真實反應被繼承人真實之財產總額。

B. 依事務本質言之，在同一時點(即被繼承人死亡時)上，「土地本身」之財產價值，與「移轉該土地債務」之債務負擔價值，除了正負號相反外，其金額「絕對值」應該同一。因此基於事務本質之同一性，遺贈稅法第10條第3項規定，並非不能「適用」或「類推適用」於「移轉土地債務」消極財產之稅基量化。

C. 「出售土地取得之金錢債權」與「移轉土地之債務」間，實際上不存在所謂「收入成本費用原則」之關連性議題，因此不涉及「評價標準應一致」之問題。反而是「移轉特定土地債務」之消極財產與「該土地本身」之積極財產間，應有一致之評價標準，才能忠實反應「遺產」總值。

3. 再觀諸上訴人所提前述「土地移轉債務」之稅基量化標準(即以出售土地收入117,119,320元，按不動產買賣業之同業利潤標準毛利率27%，算得成本金額為85,497,103元)，仍不脫所得稅法制中之「成本費用配合原則」觀念，此等法律見解不可採之原因，已詳前述。

4. 遺產稅法制整體架構之總結說明：

01 A.以上論述可視為一個搭鷹架的過程，是希望透過法律概念的
02 的解析，先把遺產稅與所得稅的關係予以釐清。論述至此
03 ，就可以開始將已搭建好的鷹架予以拆除，還事務的本來
04 面貌。本件法律問題真正的事務原貌其實就是：

05 (1).本來實證法(即遺贈稅法第10條第3項)明定，要以「死
06 亡時點之土地公告現值」為準。而這個估價標準的決定
07 ，原因「有可能」是出於「沒有死亡時點之市價為據，
08 估價困難，而體貼人民」之考量。

09 (2).但因為有新訊息的出現(即土地有償出售，並有出售價
10 格存在)，使這筆土地之實際價值得以如實呈現。此時
11 應以具客觀可信度的新訊息，取代實證法的推估計算標
12 準，如實呈現土地之真實稅基價格。

13 B.106年度判字第22號判決先例之論述理由一再強調「要嚴
14 守核實課稅原則、量能課稅原則」的基本立場。但依其法
15 律見解實際操作結果卻是「遠離核實課稅原則與量能課稅
16 原則」，只不過結果有利於人民。

17 5.附論(為何在計算所得稅時，不扣除「成本費用」，會違反
18 量能課稅原則。而在計算遺產稅時，無此問題)。

19 A.計算所得稅時，如不扣除「成本費用」，其會違反「量能
20 課稅原則」之理由是：成本費用通常在前階段已經課過所
21 得稅。如果在本次課稅中不予扣除，就會對同一筆所得稅
22 捐客體「重複課稅」。舉例言之：

23 (1).甲每年賺200萬元，課25萬元所得稅，花費75萬元，儲
24 蓄100萬元(假設利率很低，利息所得可以不計算)。儲
25 蓄10年，存了1,000萬元，買了一棟房屋。

26 (2).隔3年房地大漲，甲以3,000萬元出售，因此有所得產生
27 。此時如不扣除1,000萬元，而就3,000萬元課稅，則在
28 1,000萬元範圍內，即是對甲「在前13年至前10年間，
29 已經取得，且已課過所得稅」之既有累積所得，為第2
30 次之所得稅課徵，這當然是違反量能原則的「重複課稅
31 」。

01 B.但對「遺產稅」而言，作為課稅標的之「財產」，正是以
02 前多期「已課過所得稅」之所得積累，要對「財產」課徵
03 「遺產稅」。其實正是一種「合法」的「重複課稅」。合
04 法的理由則是為維持世代間之財產公平分配，讓社會保有
05 階級流動性。

06 四、徵詢其他各庭之結果：

07 經徵詢其他各庭，第一庭維持先前裁判法律見解。第二庭及
08 第三庭同意本庭之法律見解（第二庭表明同意本庭結論，但
09 理由不同，徵詢書內容如前揭所載、回復書詳如附件）。

10 五、本庭指定庭員林文舟法官為大法庭之庭員。

11 中 華 民 國 108 年 9 月 26 日

12 最高行政法院第四庭

13 審判長法官 鄭 小 康

14 法官 劉 介 中

15 法官 林 文 舟

16 法官 沈 應 南

17 法官 帥 嘉 寶

18 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

19 中 華 民 國 108 年 10 月 1 日

20 書記官 徐 子 嵐