

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第81號

上 訴 人 范秀珠
訴訟代理人 伍尚文 會計師
張福源 會計師
被 上 訴 人 財政部北區國稅局
代 表 人 王綉忠
訴訟代理人 徐慧茹
林秀玲

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，本院判決如下：

主 文
上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、事實概要：

1. 上訴人之被繼承人陳杰和於民國101年5月24日死亡，上訴人為其配偶，於101年8月7日申報遺產稅，列報繼承遺產有臺北市○○區○○段00段000號土地（下稱系爭土地）應有部分3/10，遺產價額依土地公告現值計算為新臺幣（下同）20,949,600元，遺產總額117,740,922元，死亡前未償債務扣除額63,788,021元。原核定以被繼承人於100年1月13日提供其所有系爭土地應有部分與宥銘實業有限公司（下稱宥銘公司）合建住宅大樓銷售（下稱系爭合建分售案），於被繼承人死亡前已簽約預售其中18戶房地，依實際銷售價格計算，被繼承人應分得出售系爭土地價款123,822,720元，減除已收取之土地款及應償還合建保證金債務50,400,000元後，核算尚有應收未收之土地款66,291,783元，同時因賣出合建分售案之18戶房地，負有移轉土地登記義務計15,814,853元，則屬被繼承人死亡前未償債務，均未經上訴人申報，乃併同另查獲漏報銀行存款118,518元及死亡前2年內贈與其兄陳

勳和1,500,000元，致短漏報遺產稅額67,910,298元，經核定為遺產總額195,504,928元，遺產淨額92,853,554元，應納稅額9,266,922元，並按所漏稅額處0.8倍罰鍰5,432,824元。

2.上訴人不服，申經復查遭駁回，提起訴願，經被上訴人重審復查決定，以系爭房地D棟3樓（房地合約總價26,600,000元、土地價格為22,078,000元）預購戶於102年6月24日請求退戶，乃重行按合建分售案截至被繼承人死亡日銷售17戶房地，核算應分得之土地款為117,199,320元【（已售出18戶之土地銷售總價412,742,400元－102年6月24日退戶22,078,000元）×30%】，減除已收土地款項7,130,940元及合建保證金50,400,000元，核定被繼承人死亡時應收土地款為59,668,380元，同時併予重行核算系爭土地未償債務扣除額為14,905,640元（系爭土地101年度每平方公尺公告土地現值172,000元×406平方公尺×已售部分土地應有權利範圍7,115/10,000×3/10），因此追減遺產-其他（合建分售案應收土地款）6,623,400元、未償債務扣除額909,213元及罰鍰1,722,324元（下稱原處分）。

3.上訴人仍表不服，提起訴願，經財政部104年7月21日台財訴字第10413915280號（案號：第000000000號）訴願決定撤銷原處分關於罰鍰部分，由被上訴人另為處分；其餘訴願駁回。上訴人猶未甘服，就不利部分提起行政訴訟，經臺北高等行政法院（下稱原審法院）104年度訴字第1101號判決駁回（下稱前審判決）後，上訴人仍不服，提起上訴。經本院106年度判字第22號判決（下稱本院發回判決）為「原判決廢棄，發回原審更為審理」之諭知。經原審再以106年度訴更一字第12號判決（下稱原判決）將上訴人之訴駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張及被上訴人在原審答辯及聲明，均引用原判決書之記載。

三、原審駁回上訴人在第一審之訴，其理由論述大體如下：

- 01 1.在本案原因事實基礎下，先比較土地買賣契約成立生效，而
02 出賣人與買受人均未履行契約義務下，有一方死亡情況時，
03 二方在遺產稅上所受之處置差異，導出「出賣人死亡時所遺
04 之待收現金債權遺產依市價；買受人死亡時所遺之待收土地
05 債權遺產依公告現值」之實證結果。而在此實證結果基礎下
06 ，表達下述法律見解：
- 07 A.土地價值，依公告現值計算，是相關稅法之規制結果（參
08 見土地稅法第12條、第31條，及遺產及贈與稅法第10條）
09 。
- 10 B.以上差距乃因稅法規制而衍生，屬立法選擇結果，且在實
11 際交易上，因為對待不動產價值之衡量標準彼此一致，沒
12 有不公平現象存在。
- 13 C.此外被繼承人死亡前已簽約銷售土地，與被繼承人死亡後
14 再由公同共有繼承人以同一售價簽約銷售土地的稅負，在
15 所得稅及遺產稅之稅負上並不會發生不公平現象。
- 16 D.強調若以全面視角來觀察不動產價值之衡量，交易價金以
17 約定之市價為準，而待移轉交付之土地房屋以公告現值或
18 房屋現值作為價值之衡量，勢必有現狀之落差。但只要涉
19 及土地房屋之稅捐事項，其價值之衡量均以公告現值或房
20 屋現值作為準據，就是同樣事務同一標準之平等原則的實
21 踐。
- 22 2.其次針對本院發回判決表示之法律判斷，提出以下之論點，
23 說明不採取本院發回判決所示法律意見之各項理由：
- 24 A.本院前開判決發回意旨雖謂「本案債務之稅基量化，既未
25 循公正鑑價機構為陳杰和死亡時系爭土地市價之評估，也
26 未調查系爭合建分售案中陳杰和與建商間關於系爭土地之
27 價值精算及建屋售屋成本費用考量，更未基於稽徵機關之
28 專業為任何經濟或會計工具為本件未償債務之價格分析，
29 即逕以該土地公告現值認定本件未償債務之時價，乃無法
30 律之規定而推估稅基，顯有所誤」云云。
- 31 B.但以上發回判決之法律意見，僅僅觀察到「賣方（遺產）

簽定買賣契約後去世（有土地待移轉）」，而未能全面一併考量買賣雙方中「買方」之互動事實及可能情況，與土地稅法第12條、第31條，及遺產及贈與稅法第10條之立法選擇結果。

C.故稱「事實觀察範圍不同」，乃依事實審法院之職權，作成以上之法律判斷。

四、上訴人上訴意旨（不含在本院大法庭108年度大字第2號案中之主張）略以：

- 1.本院發回判決就相對應收出售土地債權所生之給付債務，其估價亦應循遺產及贈與稅法施行細則第41條規定依「市場價格」估定之，為廢棄前審判決之理由。惟原判決仍以被上訴人所主張以「土地公告現值」作為相對應債權所生債務之估價，顯已違反行政訴訟法第260條第3項之規定，原判決顯有判決違背法令之違法。
- 2.原判決稱「倘買賣雙方均發生不測，……只要涉及土地房屋之稅捐事項，其價值之衡量均以公告現值或房屋現值作為準據，就是同樣事務同一標準之平等原則的實踐。」，此一判決理由在理論認識及邏輯分析上顯有錯誤。倘若同一土地買賣雙方同時發生繼承事件時，只須就應交付及應收取之土地均以相同的「公平市價」核認，分別計入賣方未償債務及買方的應取得土地遺產中，即能使買賣雙方處於同一基礎，不致造成不一致與不公平的情況。且在遺產價值的衡量上，將債權及相對之債務均以市價衡量，更能符合實質課稅，又可避免債權或債務以市價衡量，待交付及應收取之土地以公告現值衡量，形成以無相關聯之證據認定稅捐客體之數量，而無法正確估算被繼承人因該類契約所生之財產價值。因此，原判決以採用「土地公告現值」為準據，始能實踐平等原則之判斷，顯有違反論理法則，致有判決適用法令錯誤之違法。
- 3.原判決所稱採用「土地公告現值」作為應付土地給付義務的法律依據為土地稅法第12條、第31條與遺產及贈與稅法第10

01 條之立法選擇結果，顯有適用法令錯誤之違誤。蓋土地稅法
02 第12條、第31條係適用於土地稅法上計算土地增值稅之規定
03 ，本件遺產價值之計算，適用法令為遺產及贈與稅法，並無
04 援以適用土地稅法之規定。至於遺產及贈與稅法第10條之規
05 定，本院發回判決已明確闡述相對於應收土地債權之相對土
06 地給付債務，以土地公告現值為其計算基礎，乃以無相關聯
07 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
08 該類契約所生之財產價值，而失於量能課稅原則，悖於稅捐
09 法定主義。原判決仍以「土地公告現值」為相對土地給付債
10 務之衡量依據，顯有判決適用法令不當之違誤。

- 11 4. 至於應受土地債權之相對土地給付債務之市價，上訴人認為
12 本件該17戶買受人所願意購買系爭土地之價格（即應收土地
13 款全額），係最能代表系爭土地於完成房屋興建後之土地市
14 價。然而房屋興建完成後的土地市價（103年2月）並非係被
15 繼承人死亡日之土地市價（101年5月），則以該17戶買受人
16 的土地購買價格按照財政部所頒布之稅務行業代號6811-11
17 不動產買賣之同業利潤標準毛利率27%，求得成本率為73%
18 （1-27%）推算出的成本85,555,503元（即應收土地款117,
19 199,320元 $\times$ 73%=85,555,503元）推定為土地尚未興建房
20 屋時的土地價值。亦即被繼承人死亡時之應付土地市價，乃
21 係基於稽徵機關之專業為經濟或會計工具為本件未償債務之
22 價格分析，係最為簡易且符合遺產及贈與稅法施行細則第41
23 條的市價規定，原判決以土地公告現值為市價之依據，失於
24 量能課稅原則，悖於稅捐法定主義，顯有判決適用法令不當
25 之違誤等語（但事後上訴人又改主張「要以被繼承人陳杰和
26 死亡時，系爭土地應有部分21,345/100,000之市場價格」為
27 準。至於市場價格如何計算，其具體金額之多寡，上訴人則
28 未進一步表明其法律見解）。

29 五、本院按：

30 1. 本案上訴爭點之事實說明：

31 按上訴人之配偶陳杰和於101年5月24日死亡，遺有遺產，而

01 陳杰和所遺全部遺產中，有下列3筆相牽連之遺產：

02 A.系爭土地應有部分 $3/10$ 。

03 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
04 宥銘公司簽訂合建住宅大樓銷售契約(下稱「系爭合建分
05 售契約」)。故截至陳杰和死亡之時點，陳杰和基於下述
06 原因事實，對宥銘公司享有應收而未收之出售土地款債權
07 59,668,380元。

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

10 (2).依實際銷售價格計算，陳杰和應分得「出售系爭土地持
11 分 $21,345/100,000$ 」之價款為117,199,320元，減除已
12 收取之土地款7,130,940元及合建保證金50,400,000元(
13 抵付土地價款)後，尚有應收未收之出售土地價款債權
14 59,668,380元。

15 C.基於相同之原因事實，截至陳杰和死亡之時點，陳杰和亦
16 負有移轉系爭土地應有部分 $21,345/100,000$ 予宥銘公司指
17 定買主之債務(已售17戶而應移轉之土地應有部分共計為7
18 ,115/10,000，其中由陳杰和負擔移轉之部分為其應有部
19 分 $3/10$ ，二者相乘比例為 $21,345/100,000$ ，下稱「系爭移
20 轉土地應有部分債務」)。

21 2.針對該3筆遺產之稅基量化，訴訟兩造主張如下：

22 A.系爭土地應有部分 $3/10$ 之稅捐客體，其稅基量化金額，依
23 遺產及贈與稅法第10條第3項之規定，按陳杰和死亡時點
24 系爭土地應有部分比例之公告現值計算，為20,949,600元
25 (系爭土地面積406平方公尺 × 172,000元 ×
26 部分30%=20,949,600元)。徵、納雙方對此稅基量化金額
27 無爭議。

28 B.陳杰和生前出售系爭土地應有部分 $21,345/100,000$ 所生之
29 價金債權金額為59,668,380元(全部價金本為117,119,320
30 元，但因陳杰和生前已預收土地款7,130,940元，復取得
31 合建保證金50,400,000元抵付土地價款，該二筆款項均已

01 列入陳杰和之現金遺產中，需予扣除，故其價金債權餘額
02 為59,668,380元，遺產及贈與稅法施行細則第27條前段參
03 照)。徵、納雙方對此稅基量化金額同樣也無爭議。

04 C.但對陳杰和生前出售系爭土地應有部分21,345/100,000所
05 生之「系爭移轉土地應有部分債務」消極遺產之稅基量化
06 金額，徵、納雙方出現下述爭議。

07 (1).被上訴人(稅捐機關)主張：

08 該「系爭移轉土地應有部分債務」(應有部分比例為21,
09 345/100,000)消極遺產之稅基量化，亦應比照系爭土地
10 積極遺產之稅基量化標準，依遺產及贈與稅法第10條第
11 3項規定，按土地公告現值計算，其金額為14,905,640
12 元(406平方公尺×公告現值 172,000元× 21,345/100,00
13 0=14,905,640元)。

14 (2).上訴人則引用本院發回判決意旨，主張應適用遺產及贈
15 與稅法施行細則第41條規定(即「遺產或贈與財產價值
16 之計算，本法及本細則無規定者，依市場價值估定之。
17 」)按系爭土地應有部分21,345/100,000之市場價格決
18 定該消極遺產之稅基量化金額。至於市場價格如何決定
19 ，上訴人復進一步主張：

20 (A).客戶買入價117,199,320元為最佳市價參考基準點。

21 (B).然而買入價之判準時點為「系爭合建分售案之房屋興
22 建完成日(103年2月)」，與「陳杰和死亡日(101年5
23 月24日)」尚有差距，故應按財政部頒布之稅務行業
24 代號6811-11不動產買賣業之同業利潤標準毛利率27%
25 計算其成本價85,555,503元【117,199,320元× (1-27
26 %) = 85,555,503元】，而以該成本價推定為土地尚未
27 興建房屋時之市場價格。

28 (C).但事後上訴人變動前開主張，改主張「以被繼承人陳
29 杰和死亡時，系爭土地應有部分21,345/100,000之市
30 場價格」為準。

31 3.本案行政爭訟經過之說明：

- 01 A.被上訴人在復查決定中針對以上「債務消極遺產」之稅基
02 量化爭議，作成「前開債務金額為14,905,640元」之核定
03 。
- 04 B.上訴人則對前開債權核定（即認土地價金債權之稅基量化
05 金額為「59,668,380元」）與前開債務稅基量化金額二部
06 分均表不服，而提起行政爭訟，經原審法院作成104年度
07 訴字第1101號判決，駁回上訴人所提核課處分撤銷訴訟。
- 08 C.上訴人向本院提起上訴後，經本院作成106年度判字第22
09 號判決，諭知「原判決廢棄，發回臺北高等行政法院」，
10 發回理由則可簡言如下：
- 11 (1).前開土地價金債權之稅基量化於法無違（遺產及贈與稅
12 法施行細則第27條前段參照）。
- 13 (2).但前開土地移轉債務之稅基量化，有以下之法律上瑕疵
14 ，且事實不明，有發回原審法院查為事實調查之必要。
- 15 (A).未償債務之遺產稅稅基量化，實證法無明文之規範，
16 又鑑於現行遺產稅法制，土地公告現值與市價有相當
17 差距，故不得逕行援引（或類推）遺產及贈與稅法第
18 10條第3項規定，而以土地之公告現值為交付並移轉
19 土地登記債務之時價，並以此為稅基之計算。
- 20 (B).又土地出售價金債權依貨幣（等同市價）評估，對應
21 之土地移轉債務卻依「低於市價」之土地公告現值為
22 據，有失「量能課稅原則」，不利於納稅義務人，悖
23 於稅捐法定主義。
- 24 (C).依遺產及贈與稅法第10條第1項及同法施行細則第27
25 條前段、第41條等規定之規範意旨，債務之估價應比
26 照債權之估價標準，以市場價格為準。且主管機關應
27 發展出「核實認定」市場價格之工具。
- 28 (D).本案被上訴人對前開債務估價，既未循公正鑑價機構
29 為陳杰和死亡時系爭土地市價之評估，或調查建商對
30 系爭土地價格之精算，與合建分售案中之建屋售屋成
31 本費用，更未基於稽徵機關之專業為任何經濟或會計

01 工具，為本件未償債務之價格分析，逕以該土地之公
02 告現值認定本件未償債務之時價，乃無法律之規定而
03 推估稅基，顯有所誤。

04 (E).原審法院104年度訴字第1101號判決未依職權調查稅
05 基此一稅捐構成要件事實，有違行政訴訟法第125條
06 、第133條規定，逕認可原處分及訴願決定以推計方
07 式估定稅基，有違核實課稅原則，均有判決不適用法
08 令之違誤。

09 D.全案因本院前開判決之發回諭知，由原審法院更為審理後
10 ，復作成106年度訴更一字第12號判決（即原判決），並
11 未依循本院發回判決揭示之法律見解，基於前述三、之理
12 由，駁回上訴人提起之核課處分撤銷訴訟。

13 4.本院對前開上訴爭點之判斷結論及其理由形成：

14 A.程序法部分之說明：

15 (1).按行政訴訟法第260條第2項明定：「前項發回或發交判
16 決，就高等行政法院應調查之事項，應詳予指示。受發
17 回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為廢棄
18 理由之法律上判斷為其判決基礎。」此項「本院法律見
19 解對高等行政法院之拘束力」規定，性質上乃是「個案
20 拘束力」，受理發回案件之下級審法院，不得採取相反
21 之法律見解。

22 (2).依此法規範言之，本案原判決採行之法律見解，明顯與
23 本院發回判決針對發回個案所表示之法律見解有衝突，
24 在程序上自有違前開規定，尚難以「事實觀察範圍不同
25 」為由，而迴避本院前開法律見解之適用。且依法律審
26 法院之「自我拘束力」理論，本院之法律判斷，亦應受
27 前開本院發回判決之拘束。

28 (3).惟本院審理本案後，經評議結果認將採為判決基礎之法
29 律見解，與本院發回判決有所不同。在見解存有潛在歧
30 異之情況，本院亦得依行政法院組織法第15條之2第1項
31 規定，就見解不同之法律爭議，提請本院大法庭裁定。

01 (4).故本院針對前開法律爭議，於徵詢各庭後，以108年度
02 裁提字第2號裁定，提請本院大法庭裁定。經本院大法
03 庭於109年2月14日作成108年度大字第2號裁定，諭知「
04 遺產及贈與稅法第17條第1項第9款所定被繼承人死亡前
05 未償債務，係被繼承人移轉其所有土地（應有部分）債
06 務時，其價值之計算，應直接適用遺產及贈與稅法第10
07 條第3項規定」之法律見解。而依行政法院組織法第15
08 條之10規定，該裁定對本院具有拘束力。

09 (5).至於上訴人在本院大法庭108年度大字第2號案中提出之
10 各項法律意見具體內容，及其不可採之理由，均詳後述
11 。

12 B.實體法部分之判斷：

13 (1).依前開本院大法庭108年度大字第2號裁定表示之法律見
14 解，本案中有關「系爭移轉土地應有部分債務」（應有
15 部分比例為 $21,345/100,000$ ）消極遺產之稅基量化，亦
16 應比照系爭土地積極遺產之稅基量化標準，應直接適用
17 遺產及贈與稅法第10條第3項規定，按土地公告現值計
18 算，其金額為 $14,905,640$ 元（ 406 平方公尺 $\times$ 公告現值
19 $172,000$ 元 $\times 21,345/100,000=14,905,640$ 元）。故依稅
20 基量化為基礎所作成之原處分，違法無誤，應予維持。

21 (2).至於上訴人於上訴理由中及本院大法庭108年度大字第
22 2號案審理中，就前開法律見解所提出之各項指摘，於
23 法均非有據，爰說明如下：

24 (A).上訴人謂「遺產及贈與稅法第10條第3項規定，僅能
25 適用於『土地與房屋不動產』之積極遺產上。完全沒
26 有『類推適用』至『以移轉土地與房屋等不動產所有
27 權為給付標的』之債務消極遺產之法律適用空間」云
28 云。但其對於「為何在事務本質上，本應相互抵銷之
29 『積極遺產』與『以移轉該積極遺產為給付標的之債
30 務』間，僅因法條文字外觀之形式解釋，即異其量化
31 金額，致使遺產總額之稅基量化金額，發生『低估』

01 偏差，違反量能（平等）課稅原則，不合稅捐法制基
02 本價值決定」之不合理現象，卻略而不顧，此等法律
03 意見難謂符合規範本旨。

04 (B). 上訴人引用財政部 64 年 12 月 26 日台財稅第 39107 號函
05 釋（函釋全文為「被繼承人林○○生前出售與王○○
06 之土地，迄至死亡時尚未辦妥產權移轉登記，依民法
07 第 758 條規定，仍屬被繼承人林○○之遺產，應予列
08 入遺產課稅；惟此項土地既經訴請法院判決確定，先
09 辦繼承登記後再辦移轉登記與買受人，應屬被繼承人
10 林○○生前未償之債務，其繼承人應負履行交付債務
11 之義務並取得請求未給付土地價款之權利，應准以未
12 給付之價款計入遺產總額並扣除債務後依法計課遺產
13 稅。」）而謂「該函釋之法律見解與其一致（即土地
14 移轉債務消極遺產之稅基量化是以土地市場價值為準
15 ）」云云。但查該函釋之文字記載，並無法得出上述
16 論斷（因為該函釋內容並未具體表明，移轉自有土地
17 債務消極遺產之稅基量化，所應依循之具體法規範為
18 何）。

19 (C). 上訴人復引用財政部 72 年 3 月 3 日台財稅第 31402 號函
20 釋（函釋全文為「本案被繼承人林○○生前出售土地
21 ，訂有買賣契約並已取得價款，惟因故延至死亡時仍
22 未辦理移轉登記，該已出售之財產，雖因未辦移轉登
23 記之故而應認屬遺產，惟移轉該項財產與買受人，亦
24 屬被繼承人生前未曾履行之債務，有關此項未償債務
25 扣除額之認定，應准按該土地計列遺產價值之數額扣
26 除，至被繼承人生前出售該地所取得之價款，如於其
27 死亡仍然存在者，應列入遺產總額課稅。」）而謂「
28 本件法律爭議之提出與本院大法庭裁定之作成，是對
29 該函釋之誤解。本案事實與該函釋所立基之事實基礎
30 有差異」云云。但查本院大法庭前開法律爭議判斷裁
31 定結論，其理由形成完全沒有考量前開函釋表明之法

律意見，也無上訴人所稱之「誤解」等情可言。且觀之該函釋之文字記載，只有法律涵攝之結論說明，而無任何法理論述，不可能為本院大法庭前開法律爭議判斷裁定結論之理由論述依據。是以本院大法庭前開法律爭議判斷裁定結論之形成，與該函釋之事實基礎與法律見解全然無關。

(D). 上訴人又謂「遺產及贈與稅法第10條第3項規定之立法意旨，並非是立法者基於不動產估價困難而對人民所為之體貼安排。亦不能以另有不動產真實價格資訊之出現，而改變遺產稅法制中對土地遺產之稅基量化標準。因為在我國稅捐法制上，不同種類之稅目（地價稅、契稅、房屋稅與土地增值稅），有關土地與房屋不動產之稅基量化，向來是以土地公告現值或房屋評定標準價格為準」云云。但查：

a. 依上訴人在本院大法庭108年度大字第2號案中自行引用之立法文獻（第一屆立法院議案關係文書之院總第24號，該案卷之附件7）載有：「關於遺產及贈與財產價值之計算，原草案採以時價為準，『時價』語意不明，尤其土地、房屋估課不一，將來執行時發生困擾易滋流弊，經作明確之規定，土地以公告現值或評定標準價格，房屋以評定標準價格為準，較為適宜」。顯見遺產及贈與稅法第10條第3項規定內容，確係立法者基於在死亡時點對不動產進行估價有困難之考量而制定者。

b. 在現今社會中，除了少數之極端例外情形者（例如土地屬公共設施保留地者，此等情形稅捐法制均另有安排），土地公告現值或房屋評定標準價格均遠低於土地及房屋之市場價格。依此量化不動產遺產之稅基金額，自屬對人民有利之規範規劃。

c. 再者遺產稅及贈與稅之立法建制原則，與地價稅、土地增值稅、契稅或房屋稅等稅目相較，就「量能

課稅原則」之貫徹程度要求仍有差異。地價稅、土地增值稅、契稅與房屋稅等稅目，其稅捐之課徵，基本上是採取「法定價格，查定課徵」方式，因此稅基量化採取通案式之法定價格，藉以降低因大量行政所生之稽徵成本，對量能原則不免有所退讓。但遺產及贈與稅法制，則與所得稅法制相同，特別重視「量能課稅原則」與「實質課稅原則」之實踐。而且不同稅目間之稅捐客體範圍大小亦有差異，故上訴人不能引用土地稅法、契稅條例或房屋稅條例之稅基量化規定，而謂「在遺產稅之稅基量化過程中，應完全漠視有關不動產遺產真實價格資訊之出現」云云，因為此與「量能課稅原則」有衝突。

(E). 上訴人尚稱「在實施『房地合一』所得稅後，如依循本院大法庭採取之前開法律見解，將使繼承人在課徵遺產稅後，將再被重複課徵所得稅。因為繼承人在繼承之土地尚未移轉予買受人以前，已先就出售土地所生之『價金請求權』債權，課徵遺產稅。等到土地遺產辦理繼承登記後，又需以買賣為原因，將土地移轉予買受人，此時要再就房地交易所得，課徵所得稅」云云。但查：

a. 繼承人將繼承而得之土地，依約移轉予「與被繼承人生前簽約之土地買受人」時，並沒有房地交易行為存在，亦無房地交易所得產生。上訴人此等主張純屬其主觀意見，而非法律之正確解釋。不足以改變本庭決定之前開法律見解。

b. 實則在本案中，真正足以導致所得稅課徵之事項，實為「依合建契約出售之被繼承人自有土地（持分）3/10中，在被繼承人死亡以前尚未實際出售予購屋客戶之土地持分8,655/100,000（3/10-21,345/100,000）部分。因為該等土地持分如在被繼承人死亡後，又因有新客戶購進預售房地，而有新價金債

01 權之產生（不在原出售土地價款債權59,668,380元
02 範圍內），繼承人才會因承受「被繼承人生前出售
03 土地持分」之出賣人法律地位，而在被繼承人死亡
04 後，有新生之債權債務產生，致生其財產交易所得
05 應否課徵所得稅之議題，但此等爭議內容，均與本
06 件法律爭議無涉，更不涉及「課徵遺產稅後又就同
07 一稅捐客體課徵所得稅」之「重複課稅」問題。

08 (F). 上訴人再稱「消極遺產債務係依遺產及贈與稅法第17
09 條第1項第9款規定，自遺產總額扣除，因此屬『扣除
10 額』之概念，並非為『收入成本费用配合原則』之適
11 用。因此本案之正確法律適用為：上訴人（繼承人）
12 以『土地公告現值』辦理繼承登記，再另行適用以『
13 買賣』方式移轉繼承之土地予買受人，始繳納所得實
14 現年度之『所得稅』」云云。但依本案事實所示，上
15 訴人非屬土地出賣人，要透過繼承事實，才能取得被
16 繼承人生前所有之價金給付請求權，進而實際取得價
17 金。而其負擔及履行土地移轉義務，同樣爰自繼承事
18 實。此等權利實現及義務履行，均非所得之實現，而
19 與所得稅之課徵無涉。

20 (G). 上訴人尚謂「量能課稅原則屬稅捐法律主義之下位原
21 則，其適用結果不能違反稅捐法律主義之要求」云云
22 。惟依本院大法庭108年度大字第2號裁定採取之法律
23 見解，本案之法律適用結論，無涉於「是否違反稅捐
24 法律主義」之爭議（因為本案消極遺產之稅基量化，
25 可直接適用遺產及贈與稅法第10條第3項規定），故
26 上訴人此部分主張於法尚非有據。

27 C. 總結以上所述，本件原判決之理由論述雖不盡詳實，但其
28 終局判斷結論依法尚無不合，上訴意旨指摘原判決違背法
29 令云云，其主張實屬無據，應予駁回。

30 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項
31 、第98條第1項前段，判決如主文。

01 中 華 民 國 109 年 2 月 14 日
02 最 高 行 政 法 院 第 四 庭
03 審 判 長 法 官 鄭 小 康
04 法 官 劉 介 中
05 法 官 林 文 舟
06 法 官 林 玫 君
07 法 官 帥 嘉 寶
08 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
09 中 華 民 國 109 年 2 月 15 日
10 書 記 官 徐 子 嵐