臺中高等行政法院判決

110年度訴字第11號

110年5月6日辯論終結

原　　告　賴尚敬

訴訟代理人　廖健智　律師

　　宋羿萱　律師

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英

訴訟代理人　吳昱瑩

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國109年11月11日台財法字第10913935020號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

緣原告之被繼承人賴鎮培於民國（下同）107年12月5日死亡，繼承人依限辦理遺產稅申報，列報遺產土地4筆、建物2筆、存款3筆及應收出售前開土地價款之債權2筆，並列報死亡前未償債務（交付房地）扣除額及不計入遺產總額之其他財產3筆，經被告依據申報核定遺產總額新臺幣（下同）215,797,519元、不計入遺產總額335,000元、遺產淨額103,621,999元、應納稅額13,224,399元。嗣原告於108年7月24日申請更正，主張被繼承人賴鎮培生前出售尚未取得價款之臺中市○○區○○段○○○○○○○○○○○○○○○○○○號土地持分各80,6500,000、38,822/300,000、38,003/300,000、38,003/300,0

00（下稱永富段土地），其中部分持分，係103年12月28日再轉繼承自其父賴清松之臺中市○○區○○段468、468-1、602、000000000000000000000000000000000000號土地（下稱新生段土地），經參與重劃後所獲配，應以被繼承人賴鎮培死亡時之價值60,355,582元，不計入遺產總額。經被告審查後，略以被繼承人於103年12月28日繼承新生段土地，經核課遺產價值分別為5,211,000元、9,414,000元、864,000元、558,000元、558,000元、612,000元、936,000元、450,000元、90,000元，合計18,693,000元屬被繼承人賴鎮培死亡前5年已完納遺產稅之財產為由，准予更正核減遺產總額-債權18,693,000元、核增不計入遺產總額-債權18,693,000元，核定遺產總額197,104,519元、不計入遺產總額19,028,000元、遺產淨額84,928,999元、應納稅額10,239,349元。原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願，經財政部以109年11月11日台財法字第10913935020號訴願決定略以，原告檢附之永富段213、345地號土地買賣契約書○○○區○○段價金分算表所載，永富段213、345地號土地之出售價金為296,408,730元及72,742,870元，分別按被繼承人持分80,658/300,000及38,822/300,000，計算出售各該土地持分之價款應為79,692,451元（296,408,730元x 80,658/300,000）及9,413,412元(72,742,870元x 38,822/300,000），共89,105,863元，繼承人原列報債權金額89,106,218元應予減列355元，原核認被繼承人生前出售永富段土地之應收土地款債權117,596,755元應併予追減355元，更正為117,596,400元，其中18,693,000元仍屬不計入遺產總額，所餘債權價值98,903,400元（117,596,400元－18,693,000元）併計遺產總額，原核定債權98,903,755元應予減列355元，更正核定為98,

903,400元，應納稅額更正核定為10,239,296元，並將復查決定及原處分關於核定應納稅額超過10,239,296元部分（10,239,349-10,239,296元＝53元）撤銷，其餘訴願駁回。原告仍表不服，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.依遺產及贈與稅法第16條第10款規定，永富段土地持分應不計入遺產總額，且應以被繼承人賴鎮培死亡時之土地公告現值計算財產價值，被告竟以被繼承人賴鎮培之父賴青松於103年12月28日死亡時之土地公告現值核定不計入遺產總額，其所為之遺產核定及復查決定自不合法：

⑴查本件被繼承人賴鎮培繼承自其父賴清松之新生段土地，後因土地重劃分配為永富段土地，按平均地權條例第62條規定，重劃後分配之永富段土地持分，視為原有繼承自賴清松之新生段土地，且係於被繼承人賴鎮培死亡前5年內繼承而來，並已繳納遺產稅，依遺產及贈與稅法第16條第10款規定，此繼承自賴清松之永富段土地持分不計入遺產總額，並依遺產及贈與稅法第10條第1項、第3項規定，本件遺產價值之計算，遺產如為土地，應以被繼承人賴鎮培死亡時之土地公告現值為準，則不列入遺產總額之永富段土地持分價額計算，亦應以被繼承人賴鎮培死亡時之土地公告現值為準，始為適法。

⑵惟查，被告雖將永富段土地不計入遺產總額，然係以被繼承人賴鎮培之父賴清松於103年12月28日死亡當時之土地公告現值18,693,000元核定不計入遺產總額，被告無任何法源依據逕以賴清松死亡當時之土地公告現值核定不計入遺產總額，已違反遺產及贈與稅法第10條第1項規定及租

稅法定原則，且與被繼承人賴鎮培死亡時之土地公告現值有極大價差，已嚴重侵害原告權益，被告所為之遺產核定及復查決定自屬違法之行政處分。

2.被告以買賣契約約定之價款作為計算標準核定債權遺產，然卻以遠低於市價之土地公告現值核定交付並移轉土地登記債務之未償債務扣除額，有違量能課稅原則，且顯然不利於納稅義務人，違反稅捐法定主義：

⑴查本件被繼承人賴鎮培於生前與訴外人蘇偉誠、林崑星簽訂土地買賣契約，因此獲得買賣價款之債權以及負有交付並移轉土地登記債務，依遺產及贈與稅法第17條第1項第9款規定，此負有交付並移轉土地登記債務應自遺產總額中扣除。

⑵然因土地公告現值與不動產交易市價通常有相當之落差，就此負有交付並移轉土地登記債務之價額應如何計算，實務見解認為如逕以土地公告現值計算，並非適法，參照最高行政法院106年度判字第22號判決：「關於遺產為土地時，依遺贈稅法第10條第1項、第3項規定，遺產以被繼承人死亡時之時價為稅基，而遺產為土地時，則以土地公告現值或評定標準價格為其時價之基準，適用上尚無疑義。但被繼承人生前提供土地，與建商合建銷售房屋，死亡時如遺有收取土地價金債權，同時負有交付並移轉土地登記債務；債權部分雖無疑可以債權額為準（遺贈稅法施行細則第27條前段參照），惟因現制土地公告現值與市價有相當差距，則相對應依遺贈稅法第17條第1項第9款予以扣除之未償債務評價，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，則顯然不適當。蓋此依

法並無所據，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；再者，就相關之遺產稅客體，即被繼承人提供土地合建分售所生之『財產』而言，將因此所生之金錢債權（相當於收入）以債權額即市價評估，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，而失於量能課稅原則，且顯然不利於納稅義務人，悖於稅捐法定主義，而侵害其財產權。……原處分及訴願決定就被繼承人因系爭合建分售案所生之『遺產』，以死亡時債權額扣除債務額之淨額為計算，不因被繼承人就系爭土地應有部分尚未移轉，逕以系爭土地應有部分為遺產，雖屬的論。然則，本件債權額之計算，以被繼承人死亡時已發生之應收土地款為其估價基準，雖也合於前揭遺贈稅法施行細則第第27條前段規定，但就被繼承人死亡時所發生應交付及移轉土地債務之估價，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被繼承人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。」

⑶惟查，被告就本件被繼承人賴鎮培因買賣永富段土地持分所負交付並移轉土地登記債務，未循公正鑑價程序亦未就

該筆未償債務之時價進行任何調查及評估，逕以被繼承人賴轉培死亡時之土地公告現值計算時價自遺產總額中扣除，依上開實務見解，被告無法正確估算被繼承人賴鎮培因土地買賣契約所生之財產價值，而有違量能課稅原則，且顯然不利於納稅義務人即原告，違反稅捐法定主義，被告所為之遺產核定與復查決定，自屬違法之行政處分。

3.綜上所述，本件被告於核定遺產稅所為之行政處分有違租稅法定原則，且嚴重侵害納稅人之權益，顯然違法等語。

㈡聲明：訴願決定及原處分不利原告部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.被繼承人賴鎮培生前已簽約出售所有之永富段土地及地上未辦保存登記建物，惟死亡時仍未辦理移轉登記，且未取得出售價款，乃核認被繼承人遺產有應收價款之債權（核定通知書序號0019）及尚未辦理移轉登記之永富段土地及房屋（核定通知書序號0000-0000），並以被繼承人賴鎮培生前有尚未履行移轉該房地予買受人之債務，依核定之尚未辦理移轉登記之房地價值，同額核定未償債務，自遺產總額中扣除。又因該永富段土地有部分持分係被繼承人死亡前5年內自父賴清松繼承而得，是該部分之財產價值於被繼承人賴鎮培遺產稅案，得不計入遺產總額。

2.遺產及贈與稅法第16條第10款規定，被繼承人死亡前5年內繼承之財產，已納遺產稅者，不計入遺產總額計算，旨在避免同一財產因短期內連續繼承而一再課徵遺產稅，而加重納稅人之負擔，惟前次繼承土地經轉換狀態變更，依財政部102年3月5日台財稅字第10100247080號函釋，於前次繼承該土地核課遺產稅之財產價值範圍內，仍有遺產及贈與稅法第16

條第10款不計入遺產總額規定之適用，至於超過該範圍部分，既未列入遺產課徵遺產稅，自無該法條規定之適用。本件被繼承人賴鎮培生前已簽約出售尚未取得價款之永富段土地，該土地部分持分係於被繼承人賴鎮培死亡前5年內繼承自其父賴清松之新生段土地，經重劃後獲配取得，嗣轉換財產型態為應收價款之債權，該新生段土地業依賴清松死亡時公告土地現值核定遺產價額18,693,000元，且完納遺產稅，依前開財政部函釋，18,693,000元應屬被繼承人賴鎮培之不計入遺產總額，並無不合。

3.有關被告依被繼承人賴鎮培尚未辦理移轉登記之房地價值，同額核定未償債務，自遺產總額中扣除，係被繼承人生前已簽約出售該房地，因死亡時尚未辦理移轉登記，仍登記於被繼承人名下，而認屬被繼承人之遺產計入遺產總額，並核認被繼承人有未移轉該房地與買受人之債務，其數額自以核定應移轉房地之財產價值，同額應自遺產總額中扣除，以正確計算被繼承人之遺產，核課其遺產稅。至原告參照最高行政法院106年度判字第22號行政判決，指稱被告就被繼承人死亡時所發生應交付及移轉土地債務之估價，應循公正鑑價機構為土地市價評估，自遺產總額扣除乙節，查上開最高行政法院判決，係案外人范秀珠（下稱范君）與財政部北區國稅局間遺產稅事件，范君提起行政訴訟，經該院將原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。嗣臺北高等行政法院更審後，以106年度訴更一字第12號判決原告（范君）之訴駁回，其判決理由以最高行政法院發回意旨略以「本件債權之計算，以被繼承人死亡時已發生之應收土地款為其估價基準……就被繼承人死亡時所發生應交付及移轉土地債務之估計，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……逕

以該土地之公告現值認定本件未償債務之時價……顯有所誤，僅觀察『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』『買方』的互動事實的可能情況，及土地稅法第12條、第31條，及遺產及贈與稅法第10條之立法選擇結果，因事實觀察範圍不同。」仍審認原處分並無違誤。范君仍不服，提起上訴，經最高行政法院依據該院108年度大字第2號裁定意旨：「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未償債務，係被繼承人移轉其所有土地（應有部分）債務時，其價值之計算，應直接適用遺產及贈與稅法第10條第3項規定」肯認應以土地公告現值計算未償債務價值，而以109年度判字第81號判決駁回范君之上訴，

4.綜上，原告復執詞主張爭辯，無新理由新事證，所訴委不足採等語。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

㈠被繼○○○鎮○○○○○段土地部分持分，係死亡前5年內再轉繼承自其父賴清松之新生段土地，經重劃後獲配所取得，依遺產及贈與稅法第16條第10款規定，不計入遺產總額。惟不計入遺產總額應以被繼承人賴鎮培死亡時公告土地現值核價，亦或以其父賴清松死亡時之公告現值18,693,000元列計？

㈡訴願決定將復查決定及原處分關於核定應納稅額超過10,239,296元部分（10,239,349－10,239,296元＝53元）撤銷，其餘訴願駁回，是否適法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

前揭爭訟概要之事實，除前列之爭點事項外，其餘為兩造所不爭執，並分別有如附表所示各項資料可查（甲證1、2、4、5；乙證1至17。本件判決相關證據之編號詳附表）。

㈡本件被繼○○○鎮○○○○○段土地部分持分，係死亡前5年內再轉繼承自其父賴清松之新生段土地，經重劃後獲配所取得，依遺產及贈與稅法第16條第10款規定，不計入遺產總額，其核價應以其父賴清松死亡時新生段土地之公告現值18,693,000元列計：

1.應適用的法令：

⑴遺產及贈與稅法第10條第1項前段及第3項前段規定：「（第1項）遺產……價值之計算，以被繼承人死亡時…之時價為準…。（第3項）第1項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準……。」第14條前段規定：「遺產總額應包括被繼承人死亡時依第1條規定之全部財產，及依第10條規定計算之價值。但第16條規定不計入遺產總額之財產，不包括在內。」第16條第10款規定：「左列各款不計入遺產總額：一、……十、被繼承人死亡前5年內，繼承之財產已納遺產稅者。」

⑵財政部102年3月5日台財稅字第10100247080號函釋：「被繼承人徐黃君生前自夫受贈之土地，於其夫死亡（前次繼承）時，業依遺贈稅法第15條規定併入其夫之遺產並課徵遺產稅，嗣徐黃君死亡，其所遺土地、建物、存款及基金，如經查明係徐黃君死亡前5年內自夫受贈之土地經多次轉換取得者，屬受贈財產之狀態變更，於前次繼承該土地核課遺產稅之財產價值範圍內，仍有同法第16條第10款不計入遺產總額規定之適用，至於超過該範圍部分，既未列入其夫遺產課徵遺產稅，自無該法條規定之適用。」該函

釋乃財政部本於遺產及贈與稅法之主管機關基於職權所為補充性釋示，核與法律規定與原則尚無違背，行政法院於審理個案時，自得予以援用。

2.依上開遺產及贈與稅法第16條第10款規定，被繼承人死亡前5年內繼承之財產，已納遺產稅者，不計入遺產總額。旨在避免同一筆財產因短時期內連續繼承而一再課徵遺產稅，加重納稅義務人之負擔。惟前次繼承土地經轉換狀態變更，是否仍有不計入遺產總額之適用，財政部102年3月5日台財稅字第10100247080號函釋，於前次繼承該土地核課遺產稅之財產價值範圍內，仍有遺產及贈與稅法第16條第10款不計入遺產總額規定之適用，至於超過該範圍部分，既未列入遺產課徵遺產稅，自無該法條規定之適用。

3.經查，被繼○○○鎮○○○○○段土地，係其於103年12月28日繼承取得自其父賴清松之新生段土地，併其原有其他土地參與重劃後，於107年5日25日以土地重劃原因登記取得，且該新生段土地業依被繼承人賴鎮培之父賴清松死亡時公告土地現值分別為5,211,000元、9,414,000元、864,000元、558,000元、558,000元、612,000元、936,000元、450,000元、90,000元，合計18,693,000元核定遺產價值，完納遺產稅，有被告104年5月6日核發遺產稅繳清證明書（乙證7）、被繼承人賴清松遺產稅核定通知書（乙證6）、土地登記第一類謄本（乙證1）、土地登記申請書（乙證9）、遺產分割協議書（乙證8）、臺中市黎明自辦市地重劃區重劃前後土地分配清冊、臺中市黎明自辦市地重劃區重劃後宗地原規定地價或前次移轉申報現值換算表（乙證10）可稽。

4.嗣被繼承人賴鎮培生前於107年11月16日與永富段土地其他共有人以買賣價款369,151,600元及224,907,540元共同簽約

出售所有土地持分與訴外人蘇偉誠及林崑星（乙證3），被繼承人所遺坐落永富段353地號及355地號等土地之未辦保存登記地上建物併同移轉與林崑星，因永富段土地於被繼承人死亡時（同年12月5日）仍未移轉登記，且尚未取得出售價款，繼承人依被繼承人賴鎮培死亡時永富段公告土地現值與房屋評定現值申報遺產價額97,715,520元及同額未償債務（交付房地）扣除額，並申報被繼承人死亡時有應收出售土地價款之債權117,596,755元，亦有被繼承人賴鎮培遺產稅申報書（乙證13）、土地買賣契約書（乙證3）○○○區○○段價金分算表及臺灣臺中地方法院屬民間公證人魏淇芸事務所以107年12月5日107年度中院民認淇字第2695號認證被繼承人同年月4日之代筆遺囑（乙證12）可稽。

5.綜上，永富段土地部分持分，係源自被繼承人賴鎮培103年12月28日繼承自其父賴清松之新生段土地，經重劃後於107年5月25日登記取得，再於同年11月16日簽約出售而轉換其財產型態為應收價款之債權，依上開規定，永富段土地部分持分（承繼新生段土地）仍屬被繼承人死亡前5年內，已核課並完納遺產稅之財產，是被告以被繼承人賴鎮培所遺應收出售永富段土地價款之債權117,596,755元，其中18,693,000元範圍內，有遺產及贈與稅法第16條第10款不計入遺產總額規定之適用，經核並無不合。原告主張應按被繼承人賴鎮培107年12月5日死亡時永富段土地之公告土地現值核價，不計入遺產總額，顯係誤解法令，且未考量被繼承之土地財產型態已轉換為應收價款之債權，其財產屬性已全然不同，其主張難認有理由。

㈡訴願決定將復查決定及原處分關於核定應納稅額超過10,239,296元部分（10,239,349－10,239,296元＝53元）撤銷，其

餘訴願駁回，並無違誤：

1.應適用的法令：

⑴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。」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。」第6條第1項第1款規定：「遺產稅之納稅義務人如左：一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。」第17條第1項第9款規定：「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。」

⑵財政部72年3月3日台財稅第31402號函釋：「被繼承人生前出售土地，訂有買賣契約並已取得價款，惟因故延至死亡時仍未辦理移轉登記，該已出售之財產，雖因未辦移轉登記之故而應認屬遺產，惟移轉該項財產予買受人，亦屬被繼承人生前未曾履行之債務，有關此項未償債務扣除額之認定，應准按該土地計列遺產價值之數額扣除，至被繼承人生前出售該地所取得之價款，如於其死亡仍然存在者，應列入遺產總額課稅。」該函釋乃財政部本於遺產及贈與稅法之主管機關基於職權所為補充性釋示，核與法律規定與原則尚無違背，行政法院於審理個案時，自得予以援用。

⑶最高行政法院大法庭於109年2月14日作成108年度大字第2號裁定：「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未償債務，係被繼承人移轉其所有土地（應有部分）債務時，其價值之計算，應直接適用遺產及贈與稅法第10條第3項規定」。

2.經查，本件遺產稅核定情形如下：

⑴原核定（乙證4）：

A.遺產總額：

a.土地：97,593,587元

b.房屋：121,933元

c.存款：485,244元

d.債權：117,596,755元

小計：215,797,519元

B.免稅額：12,000,000元

C.扣除額：

a.父母：1,230,000元

b.未償債務：97,715,520元

c.喪葬費：1,230,000元

小計：100,175,520元

D.遺產淨額（=A－B－C）：103,621,999元

E.應納稅額（=D×　　20%－累進差額7,500,000元）：13,224,399元

F：不計入遺產：335,000元

⑵更正核定：被告追認永富段土地部分持分源自被繼承人賴鎮培103年12月28日繼承自其父賴清松之新生段土地，已核課並完納遺產稅之金額18,693,000元，不計入遺產總額。

更正核定後（同復查決定）（乙證11）：

A.遺產總額：

a.土地：97,593,587元

b.房屋：121,933元

c.存款：485,244元

d.債權：98,903,755元（117,596,755元－18,693,000元）

小計：197,104,519元

B.免稅額：12,000,000元

C.扣除額：

a.父母：1,230,000元

b.未償債務：97,715,520元

c.喪葬費：1,230,000元

小計：100,175,520元

D.遺產淨額（=A－B－C）：84,928,999元（103,621,999元－18,693,000元）

E.應納稅額（=D×　　15%－累進差額2,500,000元）：10,239,349元

F.不計入遺產：19,028,000元（335,000元＋18,693,000元）

⑶訴願決定：

A.遺產總額：

a.土地：97,593,587元

b.房屋：121,933元

c.存款：485,244元

d.債權：98,903,400元（98,903,755元－355元）

小計：197,104,164元

B.免稅額：12,000,000元

C.扣除額：

a.父母：1,230,000元

b.未償債務：97,715,520元

c.喪葬費：1,230,000元

小計：100,175,520元

D.遺產淨額（=A－B－C）：84,928,644元（84,928,999元－355元）

E.應納稅額（=D×　　15%－累進差額2,500,000）：10,239,296元

F：不計入遺產：19,028,000元

訴願機關審查認定：

被告初查依繼承人申報之應收土地價款總額核定被繼承人遺有債權117,596,755元，惟依原告檢附之永富段213、345地號土地買賣契約書○○○區○○段價金分算表所載（乙證2），永富段213、345地號土地之出售價金為296,408,730元及72,742,870元，分別按被繼承人持分80,658/300,000及38,822/300,000，計算出售各該土地持分之價款應為79,692,451元（296,408,730元x 80,658/300,000）及9,413,412元（72,742,870元x 38,822/300,000），共89,105,863元，繼承人原列報債權金額89,106,218元應予減列355元，被告原核定認為被繼承人生前出售永富段土地之應收土地款債權117,596,755元應併予追減355元，更正為117,596,400元，其中18,693,000元仍屬不計入遺產總額，所餘債權價值98,903,400元（117,596,400元-18,693,000元）併計遺產總額，原核定債權98,903,755元應予減列355元，更正核定為98,903,400元。本件經重行計算應納稅額應為10,239,296元【84,928,644元（原核定課稅遺產淨額84,928,999元－應予減列遺產金額355元）x稅率15%－累進差額2,500,000元】，爰將復查決定及原處分關於核定應納稅額超過10,239,296元部分（稅額53元）撤銷，其餘訴願駁回。

⑷綜上，被告核定被繼承人賴鎮培尚未辦理移轉登記之房地價值97,715,520元（土地97,593,587元＋房屋121,933元），同額核定未償債務97,715,520元為扣除額，自遺產總額中扣除，係被繼承人生前已簽約出售該房地，因死亡時尚未辦理移轉登記，仍登記於被繼承人名下，而認屬被繼承人之遺產計入遺產總額，並核認被繼承人有未移轉該房地與買受人之債務，其數額自以核定應移轉房地之財產價值，同額應自遺產總額中扣除，以正確計算被繼承人之遺產；另就出售上開房地之應收債權部分，被告原核定117,593,755元，因涉及新生段土地為5年內承繼之遺產，故更正核定減除其遺產價值18,693,000元（賴清松死亡時之土地公告現值），惟因永富段213、345地號土地之出售價金有計算誤差355元，經訴願決定再減除該誤差，訴願決定核定為98,903,400元。訴願決定最終核定本件遺產總額197,104,164元、免稅額12,000,000元、扣除額100,175,520元、遺產淨額84,928,644元、應納稅額10,239,296元、不計入遺產19,028,000元，訴願決定將復查決定及原處分關於核定應納稅額超過10,239,296元部分（稅額53元）撤銷，其餘訴願駁回，經核並無違誤，應予以維持。

3.原告主張以買賣契約約定之價款作為計算標準核定債權遺產，卻以土地公告現值核定交付並移轉土地登記債務之未償債務扣除額，乃違反量能課稅原則等云。惟依據上開最高行政法院大法庭108年度大字第2號裁定：「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未償債務，係被繼承人移轉其所有土地（應有部分）債務時，其價值之計算，應直接適用遺產及贈與稅法第10條第3項規定」，本件被繼承人賴鎮培應受債權之「未償債務」為被繼承人賴鎮培移轉其尚未

過戶完成之房屋及土地，其價值依遺產及贈與稅法第10條第3項規定，應以土地公告現值及房屋評定現值核計，本件復查決定及訴願決定所核定之遺產總額中，土地為97,593,587元（以土地公告現值計算），房屋為121,933元（以房屋評定現值計算），合計97,715,520元，同額核列「未償債務」97,715,520元，經核並無違誤，原告上開主張尚非可採。

4.至本件原告參照最高行政法院106年度判字第22號行政判決，指稱本件被告就被繼承人死亡時所發生應交付及移轉土地債務之估價，應循公正鑑價機構為土地市價評估，自遺產總額扣除乙節。經查，該案進入行政訴訟階段後，先經臺北高等行政法院作成104年度訴字第1101號判決，採取該案被告財政部北區國稅局之見解，認應依遺產及贈與稅法第10條第3項規定按土地公告現值為計算其尚未辦理移轉登記之房地價值駁回該案原告范君之起訴。該案原告范君提起上訴，經最高行政法院作成106年度判字第22號判決，採取該案原告范君之法律見解認就被繼承人死亡時所發生應交付及移轉土地債務之估價，應循公正鑑價機構為土地市價評估，而將臺北高等行政法院104年度訴字第1101號判決廢棄，發回臺北高等行政法院更為審理。惟臺北高等行政法院復作成106年度訴更一字第12號判決，仍採取該案被告之法律見解，再次駁回該案原告范君之起訴，該案原告范君復提起上訴，而由最高行政法院第四庭受理，且在評議後認本案應採為裁判基礎之法律見解，與該案被告主張之法律見解相同，因此與最高行政法院106年度判字第22號判決之法律見解有歧異，故裁定提案予最高行政法院大法庭裁判，經最高行政法院大法庭於109年2月14日作成108年度大字第2號裁定統一法律見解，認「遺產及贈與稅法第17條第1項第9款所定被繼承人死亡

前未償債務，係被繼承人移轉其所有土地（應有部分）債務時，其價值之計算，應直接適用遺產及贈與稅法第10條第3項規定」。是以，原告上開主張亦無足採。

㈣本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此敘明。

六、結論：原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷不利原告部分為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　110　年　　5　　月　　20　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　陳　文　燦

法　官　莊　金　昌

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
（一）符合右列情形之一者，得不	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨

委任律師為訴訟代理人	立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
（二）非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　110　年　　5　　月　　20　　日

書記官　許　騰　云

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱或內容	所附卷宗	頁碼

(續上頁)

甲證1	被告109年4月13日中區國稅法二字第1090003539號復查決定書影本(附件1)	本院卷	23-30
甲證2	財政部109年11月11日台財法字第10913935020號訴願決定書影本(附件2)(同乙證17)	本院卷	34-40
甲證3	賴清松繼承登記資料影本(原證1)	本院卷	43-55
甲證4	原核定之遺產稅核定通知書影本(原證2)(同乙證4)	本院卷	57-59
甲證5	遺產稅核定更正通知書影本(原證3)	本院卷	61-63
乙證1	永富段213、345、353、355等地號土地登記第一類謄本影本	原處分卷1	1-16
乙證2	○○○區○○段價金分算表	原處分卷1	17
乙證3	土地買賣契約書影本	原處分卷1	18-41

（續上頁）

乙證4	原核定之遺產稅核定通知書影本	原處分卷1	43-44
乙證5	108年7月24日更正申請書	原處分卷1	45-47
乙證6	賴清松遺產稅核定通知書影本	原處分卷1	48-51
乙證7	賴清松104年5月6日遺產稅繳清證明書影本	原處分卷1	52-53
乙證8	遺產分割協議書影本	原處分卷1	54-56
乙證9	土地登記申請書影本	原處分卷1	58-60
乙證10	臺中市黎明自辦市地重劃區重劃前後土地分配清冊、臺中市黎明自辦市地重劃區重劃後宗地原規定地價或前次移轉申報現值換算表	原處分卷1	61-71
乙證11	遺產稅核定通知書及退繳稅資料影本	原處分卷1	127-131
乙證12	107年度中院民認淇字第2695號認證書影本	原處分卷1	132-137

(續上頁)

乙證13	遺產稅申報書影本	原處分卷1	138-150
乙證14	復查申請書影本	原處分卷1	72-126
乙證15	被告109年4月13日中區國稅法二字第1090003539號復查決定書影本	原處分卷1	154-161
乙證16	訴願書	原處分卷1	164-166
乙證17	財政部109年11月11日台財法字第10913935020號訴願決定書影本(同甲證2)	原處分卷1	168-174
乙證18	臺北高等行政法院106年度訴更一字第12號判決	原處分卷1	176-189
乙證19	最高行政法院108年度大字第2號裁定	原處分卷1	190-202
乙證20	最高行政法院109年度判字第81號判決	原處分卷1	203-217