

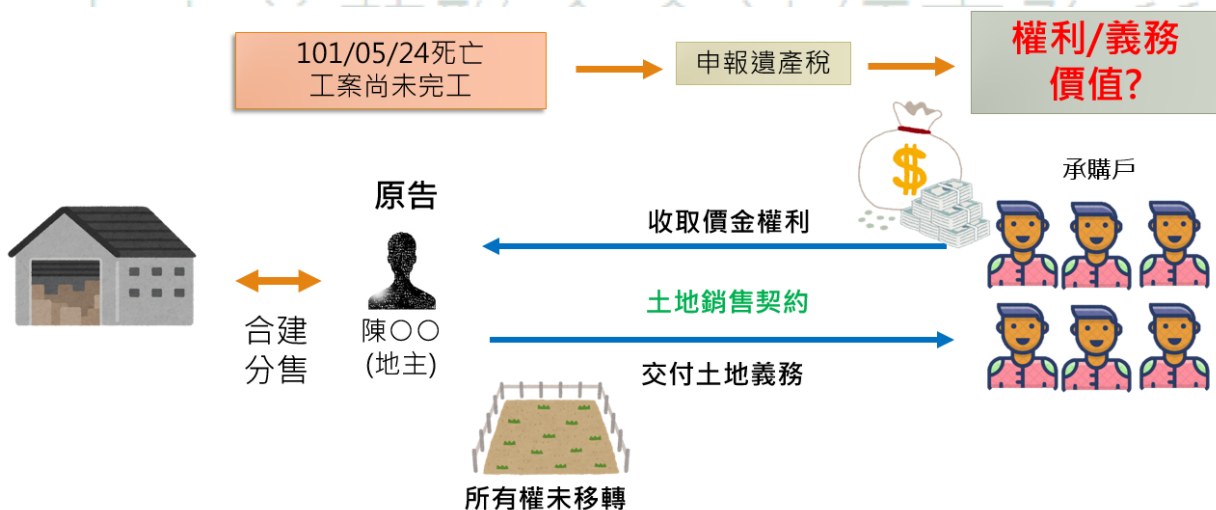
簽約沒過戶就往生，不動產要怎麼估價

李杰倫 高級專員

高考會計師及格

房屋買賣是人生中一大事，而房屋的取得、出售、持有、繼承、贈與、出租均有不同的稅負需要繳納，不僅稅基不同，計算方式也不同，如房屋稅係依房屋評定現值以是否為自用住宅使用按相對應之稅率計算，繼承遺產則以房屋評定現值或土地公告現值計入遺產總額，而房地出售時，則以房地出售價款(新制)減去購入成本及相關負擔費用後計算所得稅；但如果簽約約定出售，於過戶前身亡，係應計算所得稅抑或是申報計入遺產總額？又價值應如何認定？透過下列實務判決淺論之。

一、近期實務見解-最高行政法院 109 年判字第 81 號判決



二、事實摘要

上訴人之被繼承人陳君於民國 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甲合建住宅大樓銷售(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 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。

三、本案件爭點

(一)「移轉土地債務消極遺產」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，依市場價值估定？

四、法院觀點

(一)程序法部分

1. 按行政訴訟法第 260 條第 2 項明定：「前項發回或發交判決，就高

等行政法院應調查之事項，應詳予指示。受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎。」此項「本院法律見解對高等行政法院之拘束力」規定，性質上乃是「個案拘束力」，受理發回案件之下級審法院，不得採取相反之法律見解。

2. 本案原判決採行之法律見解，明顯與發回判決針對發回個案所表示之法律見解有衝突，在程序上自有違前開規定，尚難以「事實觀察範圍不同」為由，而迴避本院前開法律見解之適用。且依法律審法院之「自我拘束力」理論，本院之法律判斷，亦應受前開本院發回判決之拘束。
3. 見解存有潛在歧異之情況，得依行政法院組織法第 15 條之 2 第 1 項規定，就見解不同之法律爭議，提請本院大法庭裁定。
4. 經大法庭於 109 年 2 月 14 日作成 108 年度大字第 2 號裁定，諭知「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」之法律見解。而依行政法院組織法第 15 條之 10 規定，該裁定對本院具有拘束力。

(二)實體法部分

依前開本院大法庭 108 年度大字第 2 號裁定表示之法律見解，本案中有關「系爭移轉土地應有部分債務」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，應直接適用遺產及贈與稅法第 10 條第 3 項規定，按土地公告現值計算，故依稅基量化為基礎所作成之原處分，違法無誤，應予維持。

四、結語

本案對於應計入遺產總額之應收價款(債權)沒有爭議，係負有土地交付義務之消極遺產的價值究以土地公告現值抑或是市場價值計入遺產總額減除，經由大法庭裁定應以土地公告現值減除。3 筆遺產論之經濟實質，則僅有 1 筆財富，即出售其所有土地所得之價金債權，至於備供履行買賣契約用途之土地，實質上已不是被繼承人生前所遺留下來之財富，故應與移轉自有土地所有權債務相抵銷，才能符合量能課稅原則之精神。而一人死亡前，已將出售之土地移轉予買受人，另一人則在死亡前尚未將出售之土地移轉予買受人，此時就土地價金債權之取得而言，其等二人之繼承人，實質經濟地位完全相等，稅基量化結果亦應相同，方符合平等課稅原則。另外從事務本質言之，消極遺產債務必有其債務給付之標的，若該給付標的即為被繼承人所有之積極遺產，則該給付標的積極遺產之稅基量化結果，當然即應作為以給付該積極遺產為標的之消極遺產債務稅基量化金額，使二者可以相互抵銷