

遺產債權的價值估量-以最高行政法院 108 年判字第 155 號判決

李杰倫 副 理

高考會計師及格

遺產種類眾多，如現金、存款、股票債券、不動產等，其計入遺產之價值也都有相關法規規定，倘若被繼承人遺留之未上市、未上櫃公司股權或其他債權，其價值已確實減少或有不能收取情況，依遺產及贈與稅法施行細則第 9 條之 1 規定，不能收取或不能行使部分得不計入遺產總額，即實質上係以可得取償之金額計入課徵遺產稅。惟實務上所稱「不能收取或行使」之程度如何評估？又應由何造負擔舉證責任？透過下列實務判決淺論之。

近期實務見解-最高行政法院 108 年判字第 155 號判決

一、事實摘要

上訴人之被繼承人即其父王君於民國 103 年 1 月 5 日死亡，上訴人於核准展延期限內之 103 年 9 月 29 日辦理遺產稅申報，經被上訴人核定遺產總額新臺幣（下同）1,150,119,574 元，遺產淨額 1,122,781,940 元，應納稅額 112,278,194 元。上訴人不服，就遺產總額—其他（重病期間贈與現金）、遺產總額—債權（100 年度贈與稅應退稅款）及遺產總額—債權（債務人林君，下稱系爭債權）項目，申請復查，未獲變更，提起訴願後經財政部 107 年 2 月 6 日台財法字第 10613934410 號訴願決定撤銷關於遺產總額—其他（重病期間贈與現金）920,000,000 元及債權（100 年度贈與稅應退稅款）

91,780,000 元部分，並駁回其餘之訴願（即系爭債權）。上訴人就訴願駁回系爭債權部分仍表不服，提起行政訴訟，經原審法院以 107 年度訴字第 422 號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

二、原告主張

（一）事實主張：

1. 林君現今行蹤不明，被繼承人與繼承人早已無法與其取得聯絡，自無從得知其財產狀況。
2. 林君所有之上市、未上市股票是否業已設定債權或作為其債務之擔保，被上訴人顯未有進一步之查證，即認定該等股票之價值係王君可收回之債權，況且該等股票之價值如何計算，上訴人亦無從得知。
3. 被上訴人僅表示該等股票確係林君持有，卻不提供相關資訊，並強力要求上訴人向法院請求林君履行協議，上訴人應被上訴人要求，提起請求債務人林榮發履行協議事件之民事訴訟，然發現林君名下僅有 35 筆土地，無被上訴人所說持有該等股票之情形，且林君所持有之土地已全數遭其他債權人聲請假扣押，縱上訴人相關民案判決聲請執行亦無法受償。

（二）法律主張：

1. 上訴人申請將對林君之債權抵繳遺產稅，被上訴人函覆核定債權

抵繳價額為 927 萬，並要求上訴人若未來經行政執行機關向林君請請求清償債務時，若林君有拒絕給付、給付不能等情事，上訴人應立即以現金繳納或提供其他實物抵繳，以補足債務人未償差額，顯見被上訴人都對林君債權收回之可能性認有高度不確定性，卻未依積極財產部分應有稽徵機關舉證之原則，仍堅持將林君債權計入本案王君之遺產總額，實屬違法。

三、稽徵機關主張

(一)法律上陳述：

1. 遺產及贈與稅法施行細則第 9 條之 1 第 3 款即已規定，其他原因致債權或其他請求權之一部或全部不能收取或行使，經取具證明文件並經稽徵機關查明屬實者，方屬債權有不能收取或行使之情形。
2. 依據最高行 100 年判字第 1602 號及 101 年判字 1044 號行政判決意旨，遺產及贈與稅法第 16 條第 13 款所指「不能收取或行使」，應以被繼承人死亡時之狀態定之，而與該債權之後能否受清償無關。至財政部 102 年 12 月 25 日函釋亦指，經查符合施行細則規定者，就該不能收取部分不計入遺產，於抵繳時始發現者亦同。故不能據此函釋認被繼承人之債權有無「不能收取或行使」之情事，非以被繼承人死亡時之狀態定之。因此該債權之後能否受清

償或設質，非屬稽徵機關應調查的範圍。

四、本案件爭點

- (一)遺產及贈與稅法第 16 條第 13 款所指「不能收取或行使」應由何造負擔舉證責任?「不能收取或行使」應如何評估?基準時點為何?

五、法院觀點

- (一)債權不能收取之舉證責任之客觀配置

依「規範說」，舉證責任在納稅義務人一方，故若稽徵機關已盡職權調查義務，待證事實之真實性仍處於真偽不明之狀態，應由納稅義務人負擔事證不明之不利益。惟「舉證責任客觀配置」之結果，並不會因此免除稽徵機關認定課徵租稅構成要件事實之職權調查義務。若稽徵機關未盡到實證法所要求之職權調查義務程度，不能逕用舉證責任配置法則，將爭點事實事證不明之不利益歸諸納稅人負擔。法律要件事實總經調查後仍會有不明之情形發生，終必要有最後解決手段，舉證責任即是該最後解決手段。

- (二)系爭債權待證事實之實證特徵與對應之規範需求

所謂「金錢債權不能收取或行使」之待證事實分為：

1. 「歷史事實」:實證特徵在於債權不能收取及行使之結果已成為歷史事實，不會再有變化。
2. 「指向未來之預測」:沒有絕對之真偽，只有蓋然性高低之評估而

已；例如債務人潛逃國外，國內財產調查困難，以致預估自己能不能收取或行使之情形。必須將「不確定」待證事實，透過實證法之規定予以「固著化」，建立「預測蓋然性」之具體指標，使負舉證責任之一方，得以降低證明強度。

(三)待證事實是否存在判斷基準時點之決定

不論待證事實之實證屬性為「歷史事實」或「預測事實」，決定「債權有無不能收取或行使」情形，均須決定認定基準時點，依現行司法及稽徵實務見解，係以被繼承人死亡時點之狀態為準。但被繼承人亡故對繼承人而言，既有諸多後事待理，又遺產稅之計算耗費時日，等到核定程序完成，進入徵收程序而需實際繳納遺產稅款時，距離被繼承人死亡日已有一段時日之經過，其間會發生影響已定遺產稅負之各種事故。此時若要求繳納已確定之遺產稅額，情理上難謂妥適，需有對應之規範需求。

而依我國現行遺產稅法制，乃是依個別情形為考量，並無通案之規範安排。而前揭遺贈稅法施行細則第 9 條之 1 第 2 款所定「繼承人與債務人於法院成立訴訟上和解或調解」之情形，即是將「債權有無不能收取或行使」之判斷基準時點，「例外」延至被繼承人死亡後（不然不可能由繼承人出面與債務人達成和解或調解）。但此等「例外」延後判斷基準時點之特別規定，依現行司法及稽徵實務見解，並不擴及同

條第 1 款（歷史事實）及第 3 款（預測事實）之情形。

（四）我國現行法制規範尚無法滿足爭點之諸多規範需求

「被繼承人死亡日，繼承債權能否收取或行使，有不確定性，無法全然確定，而具備預測未來蓋然性事實」之情形，德國租稅通則¹第 165 條定之「暫時之租稅核定」制度，規範當租稅成立要件之一部（而非全部），是否發生有不明之情形者（例如中之債權是否能收取或行使，在核定遺產稅時，尚無法確定者），稅捐機關雖應就整個稅捐債權作成核課處分，但可單獨「保留」該「要件事實不明」部分之處分存續力。而於該要件事實不明之部分，「事後」因為法律訴訟或強制執行結果，不明情況已被排除，再依已確定之事實，廢棄或變更原暫時核定，重新另為「終局核定」（稅捐債務人不可主張信賴保護）。「一部」保留之暫時核定，就所保留之「不明」事實，其終局核定之作成，可不受法定核課期間之限制。德國租稅通則第 171 條第 8 項復明定於不明排除，且為稅捐機關知有此情形後，未屆滿 1 年前，核定期間不完成（我國法制無核課期間不完成之規定）。而「全部」保留之「保留事後審查租稅核定」，則仍受法定核課期間之限制。惟我國法制無此等設計，才會迫使徵、納雙方都必須在資訊不完整之情況下作出決定，並進行無謂之行政爭訟。

¹陳敏(2014)，德國租稅通則

(五)稽徵機關職權調查評估作業

即使債務人尚留有財產可供強制執行，但若其有多筆債權未清償，實施強制執行之結果，亦只會造成其他債權人參與分配之「搭便車」行為，一樣會造成無謂成本之支出。此時要求繼承人為追償及民事執行活動，不符合比例原則中之「必要性」與「相當性」等二子原則要求。

而稽徵機關未依職權查估之事項有：

1. 被繼承人死亡點之基準時點，債務人有擔保債權之合計金額預估值。
2. 同時點債務人設有債權擔保負擔財產之合計金額預估值。
3. 無擔保債權（含原有擔保但擔保財產金額不足，致未全額受償之剩餘未受償債權）與無擔保負擔財產之合計金額預估值。
4. 多筆無擔保債權之每一元，得自無擔保財產取償之金額比例。

六、結語

本案爭點在於所謂「不能收取或行使」應如何評估？又由何造負擔舉證責任？其認定價值之基準日又以何為準？遺產應以繼承人具有可控制、可支配性為限，當繼承人對該部分遺產具不可支配性時，其相關認定應由稽徵機關職權調查，不應由納稅義務人負舉證責任；而遺產稅施行細則第 9 條第 3 款係指納稅義務人協力義務之規定，並非說明舉證責任由納稅義務人負擔。另外，「遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。」形成資產仍需維持

公司共有狀態，對很多人而言是一種極不便的狀態，惟我國暫無「暫時之租稅核定」的制度。倘落未來涉及訴訟將耗費不少時日，建議可以諮詢專業意見，以保障自身權益。



中山普萊聯合會計師事務所
Chungsun Prime Certified Public Accountants