

彰化縣地政士公會會刊 第184期 (網路版)

目 錄

95年8月出刊

☆法規研究委員會主委的話

日新又新 (法規研究委員會主任委員 阮森圳)-----1

☆專題論述

債權催收實務(一)-如何查調債務人的財產資料 (律師 劉孟錦) -----2

☆會務日誌

七月份-----12

☆活動花絮

本會第6屆第2次理監事聯席會議剪影-----15

☆廣播站

未辦地政士開業執照換發或加註延長時效請速辦-----16

☆壽星大發

七月份壽星生日快樂-----16

☆會議紀錄

第6屆第2次理監事聯席會會議紀錄-----17

☆行政法院判決

最高行政法院 95 年判字第 00998 號(土地增值稅)-----19

最高行政法院 95 年裁字第 01421 號(區段徵收)-----25

最高行政法院 95 年裁字第 01441 號(更正土地登記)-----26

最高行政法院 95 年裁字第 01424 號(贈與稅)-----28

最高行政法院 95 年判字第 01025 號(遺贈稅)-----28

最高行政法院 95 年判字第 01033 號(遺贈稅)-----34

<發行>：彰化縣地政士公會 理事長 洪泰璋

<編輯>：會刊編輯委員會 主任委員 黃敏烝 副主任委員 楊鈿浚

<會址>：員林鎮新生路 198 號 1 樓

<電話>：(04) 835-2525 <傳真>：(04) 833-7725

<劃撥帳號>：20985734 <戶名>：彰化縣地政士公會

<網址>：www.chcland.org.tw <電子信箱>：chcland.org@msa.hinet.net

=法規研究主委的話=

日新又新

法規研究委員會主委 阮森圳

森圳承蒙和美地區所有地政士之厚愛，擔任彰化縣地政士公會理事，又因在公會服務時間較久，本屆會務各委員會工作之指派中，經洪理事長指示擔任法規研究委員會主任委員一職，期許於未來三年間致力法規研究、蒐集法令規章、擬訂或修改本會各項細則、辦法，務必使服務會員之工作，更趨於完善，使公會的功能更為健全，森圳本乎日新又新、精益求精之精神當戮力以赴。

眾所皆知地政士之業務，橫跨法務、地政、稅務三大領域，接觸之機關包含鄉鎮市區公所、稅捐稽徵處、國稅局、地政事務所、縣市政府甚至法院執行處、地方法院亦需涉略，在民主社會各類機關之運作均講究依法行政，遇有法律未詳盡之處亦常須請示解釋函令，唯恐逾越法律之規範，地政士之執業在在與法律規章、解釋函令息息相關，故熟悉各大領域之法律規章乃地政士執業之基礎，然法令之更新演繹之快速卻是日新月異，吾等地政士為提升職業競爭力恐須亦步亦趨時時研究最新法令，幸而公會為服務會員，設置法規研究委員會及教育訓練委員會，主要目的即在於提升會員執業常用法律之素養，協助吸收新法令知識，以增進專業智能，精進執業能力。另為服務會員執業中遇有法令適用疑義或須請示函令，法規研究委員會亦歡迎會員先生小姐們，將問題寫成文件或 E-mail 至公會信箱，本會將定期彙整討論所提問題，建議解決問題的方法，如涉及法令未明事項，亦可以公會名義請求解釋，相信會比個人獨自摸索要省時省力許多。

公會的功能之一，就是集合會員的力量，解決會員的問題，彰化縣地政士公會在歷屆理事長帶領及各屆服務團隊成員努力下，已奠定優良傳統，各委員會分工合作凡事法制化，財務透明化，對於服務會員之工作，更是不匱餘力。森圳有幸擔任第六屆法規委員會主任委員，當秉持公會服務會員之優良傳統，發揮法規研究精益求精、日新又新之精神，期能將本委員會之工作圓滿順利完成，亦不負洪理事長及愛戴信賴森圳個人之所託。



= 專題論述 =

債權催收實務(一)

如何查調債務人的財產資料？

文 / 劉孟錦律師（臺灣法律網主持人、台灣法律聯合律師事務所主持律師）

經濟不景氣，失業率節節升高，民間倒債事件，層出不窮。跟會被倒會，支票跳票，公司倒閉，貨款收不到，借款還不了，許多債務人倒債後，就此行蹤不明，讓債權人追討無門。

如果不幸被倒債，債權人就要與債務人或其他債權人比快、搶時間；如能查出債務人的財產，就能查封拍賣該財產，進而順利討回欠債。因此如何調查債務人的財產資料，真是一門學問。

想要討債，一定要先調查債務人有沒有財產？財產在哪裡？如果有財產，還有沒有殘餘價值？如果房子、土地已經設定抵押了好幾胎，縱使拍賣，恐怕也分不到錢。想到花了錢，忙了半天，結果卻分不到錢，讓許多債權人因而裹足不前，乾脆自認倒楣、看他逍遙算了！

其實討債是有技巧的，不景氣、經濟拮据，自己也可以「討債DIY」。討債的第一步，就是要先查出債務人的財產，才可以進行查封或拍賣。雖然有些徵信社或討債公司可以提供這些服務，但是這些公司基本上良莠不齊，許多討債方法又遊走於法律邊緣，萬一擦槍走火出了事，說不定還會讓債權人（委託人）官司纏身，所以還是令人不放心。

本文教你一種既合法又省錢的調查方法，程序很簡單，只要提出申請，結果馬上出來，又快、又準，又省錢！

一、債權人可否申請查調債務人的財產、所得及營業資料？

(一)依據八十六年五月二十二日公布修正的稅捐稽徵法第三十三條規定，債權人已取得民事確定判決或其他執行名義者，得向稅捐稽徵機關申請查調債務人的財產、所得、營業及納稅等資料。因此，財政部依修正的稅捐稽徵法規定，已開放本來屬於機密的納稅人財產檔，債權人或其授權的代理人、或其委任的受任人，只要持民事確定判決書或其他等執行名義，就可以向全國國稅局（含分局、稅捐稽徵所）繳費申請查詢債務人的財產、所得、營業及納稅資料。基本上，債權人可向全國任一國稅局（含分局）查調債務人的所得、財產資料，而債務人的營業資料則必須向債務人營業所在地的稅捐處申請。

(二)查調標的：

1. 財產資料：含土地、房屋、車輛、投資（即股東名冊）資料清單。
2. 綜所稅所得資料：含薪資、利息等所得資料清單。

上述各項標的，查調內容如后：

1. 土地所有人姓名、地籍編號、土地地段及其面積、持分率、現值。
2. 房屋所有人姓名、房籍編號、房屋座落及其面積、持分率、現值。
3. 車輛所有人姓名、車牌、車型名稱。
4. 投資公司、股份面值（每股面值十元乘以持有股份）。
5. 薪資、利息所得：其給付之公司或存款金融單位。

二、債權人可否查調債務人配偶及其子女名下的財產、所得及營業資料？

依前述說明，今後債權人可以依法查調債務人的財產、所得、營業及納稅資料，即使債務人逃逸無蹤，債權人仍然可以依所查得的財產資料向法院聲請查封、拍賣債務人的財產。又如果債務人名下已無動產及不動產，但債務人目前仍有工作，也可以透過所查得的所得資料，再聲請法院按月扣押執行債務人的薪資，以清償債務。不過必須特別注意的是，財政部財稅資料中心只提供債務人本人的財產資料，並不提供債務人配偶、子女名下的財產及所得資料，因此，如果債務人已經先行脫產，名下已無任何資產，或是縱使名下有財產但已設定高額抵押等負擔時，債權人仍須另外設法追討債權。

三、債權人須有哪些執行名義才能查調債務人的財產、所得及營業資料？

稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款規定，債權人已取得民事確定判決或其他執行名義者，得向稽捐稽徵機關申請查調債務人的財產、所得、營業及納稅等資料。而上開法條所稱「其他執行名義」，依財政部的見解，係指具有強制執行法第四條第一項第二款至第六款規定之執行名義而言（財政部八十七年十二月九日台財稅第八七一九七七七六三號函參照）。因此，債權人取得下列執行名義者，即得向稅捐稽徵機關申請查調債務人的財產、所得、營業及納稅等資料：

- (一) 確定之終局判決。
- (二) 假扣押、假處分、假執行之裁判及其他依民事訴訟法得為強制執行之裁判。
- (三) 依民事訴訟法成立之和解或調解。
- (四) 依公證法規定得為強制執行之公證書。
- (五) 抵押權人或質權人為拍賣抵押物或質物之聲請，經法院為許可強制執行之裁定者（此款或有疑義，容後詳述）。
- (六) 其他依法律之規定，得為強制執行之裁定者。

四、債權人向稅捐機關要求提供債務人課稅資料，其申辦程序如何？

- (一) 申請人資格：債權人或其授權之代理人或委任之受任人。
- (二) 受理查調之稅捐機關：

1. 所得資料：依申請人之方便，可向任一國稅局（含分局、稽徵所）申請。

2. 財產資料：依申請人之方便，可向任一國稅局（含分局、稽徵所）申請或稅捐處（含分處）申請。
3. 營業資料，應向該債務人營業所在地之稅捐處（含其分處）申請。
4. 申請查調之所得或財產資料，在一百件以上者，除可向稅捐機關查調外，亦可依申請人之方便，向財稅資料中心查詢。

(三) 受理對象及檢具之證明文件：

1. 債權人如為個人：

- (1) 個人身分證正本及影本。
- (2) 司法機關之民事裁定暨其確定證明書正本及影本。
- (3) 司法機關之支付命令暨其確定證明書正本及影本。
- (4) 司法機關之債權憑證正本及影本。
- (5) 其他與民事確定判決有同一效力之執行名義：
 - A. 本票裁定書正、影本。
 - B. 假扣押、假處分裁定書正、影本。
 - C. 依民事訴訟法成立之和解或調解筆錄正、影本。

2. 債權人如為公司或法人組織：

- (1) 公司執照、營利事業或財團法人登記證正本及影本。
- (2) 司法機關之民事裁定暨其確定證明書正本及影本。
- (3) 司法機關之支付命令暨其確定證明書正本及影本。
- (4) 司法機關之債權憑證正本及影本。
- (5) 其他與民事確定判決有同一效力之執行名義：
 - A. 本票裁定書正、影本。
 - B. 假扣押、假處分裁定書正、影本。
 - C. 依民事訴訟法成立之和解或調解筆錄正、影本。

3. 授權代理人加附下列證明文件：

- (1) 授權書正本及影本。
- (2) 受託人身分證正本及影本。

4. 授權代理人僅檢具債權人身分證影本申請時，應由其影本上具結與正本相符，並蓋章切結。

5. 申請人應於所附之影本證明文件上加註「本影本與正本相符，如有不實，願負法律責任」字樣，並蓋章切結。

6. 以上檢附證明文件經審查無誤後，正本當場退還。

(四) 申辦程序之處理原則如次：

1. 由申請人填具申請書，連同應檢具之證件正、影本，就近向受理查調之稅捐機關申請。
2. 承辦單位審核受理後，開具繳費單供申請人繳交申請查調資料服務費。

3. 申請人向該單位出納股繳費後，將收據交給承辦單位。
4. 承辦單位將證件正本交還，可即時查調之資料，當場提供。
5. 如無法當場提供，則由申請人於回復信封填妥姓名、住址，並貼足雙掛號郵票，於事後寄送。
6. 各稅捐機關可視其內部作業情況，在簡政便民之原則下，自行擬定妥適之作業流程，以符實際需要。
7. 各稅捐機關對於提供予債權人之資料，應於資料之適當位置加註「本資料僅供債權人向法院聲請強制執行之用，如有洩漏情事，依稅捐稽徵法第三十三條第三項規定，準用同條第一項對稽徵人員洩漏秘密之規定處罰」(財政部八十六年六月二十七日台財稅第八六一九〇二四九八號函參照)。

(五)注意事項：

1. 債務人之個人身分證統一編號、營利事業單位或扣繳單位統一編號，請債權人務必填寫清楚，否則概不受理。
2. 申請人取得債務人之課稅資料，應絕對保守秘密，違者依稅捐稽徵法第三十三條規定應予處分，觸犯刑法者，並應移送法院論罪。
3. 申辦所需之書表，由稽徵機關印就提供，格式如后：
 - (1)受理私債權債務查調案件申請書一式二聯。
 - (2)查詢案件名冊一式二聯。
 - (3)回郵信封。
 - (4)繳費收據一式五聯。
4. 回復信封上申請人之姓名、住址須填寫清楚並貼足雙掛號郵票，若郵資不足概由申請人自行負責。

五、債權人向稅捐機關要求提供債務人之財產等資料，應否繳納規費？其收費標準如何？

- (一)參照財稅資料中心目前辦理課稅資料提供業務之作法，債權人向稅捐機關要求提供債務人之財產資料，應收取申請查調資料服務費。至其收費標準，參酌該中心意見，擬訂為每查調一位債務人之一種資料(所得、財產、營業額資料分開計算，各為一項)，收費新台幣五百元。
- (二)申請查調案件經查結果，不論有無財產或所得資料，已繳款查詢費用概不退還。

六、得據以查調債務人財產等資料之「執行名義」，其種類如何？

稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款規定，債權人已取得民事確定判決或其他執行名義者，得向稅捐稽徵機關申請查調債務人之財產、所得及營業等資料，上開法條所稱「其他執行名義」之種類，財政部曾作限縮解釋，認為應以法律明文規定與確定判決有同一效力者為限(財政部八十六年七月二十二日台

財稅第八六一九〇一七八八〇號、八十六年九月十二日台財稅第八六一九一五六五四號、八十六年十月四日台財稅第八六〇五五六七九〇號、八十七年三月五日台財稅第八七〇〇八四九二七號函參照)。故符合稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款規定之執行名義種類如下(八十六年九月十二日台財稅第八六一九一五六五四號函參照):

(一)民事確定判決。

(二)與民事確定判決有同一效力之執行名義(法有明文規定者):

1. 依民事訴訟法成立之和解或調解(民事訴訟法第三百八十條第一項、第四百十六條第一項)。
2. 商務仲裁人之判斷於當事人間,與法院之確定判決有同一之效力(商務仲裁條例第二十一條;編按:本條例已於八十七年六月二十四日改名為「仲裁法」)。
3. 經法院核定之民事調解,與民事確定判決有同一之效力(鄉鎮市調解條例第二十四條第二項)。
4. 債務人未於期限內提出異議之支付命令(民事訴訟法第五百二十一條)。

惟財政部前揭函釋,顯然與稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款之規定不符,嗣後財政部變更見解,認為稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款規定:「債權人已取得民事確定判決或其他執行名義者」,得向稽徵機關申請查調債務人之財產等資料,上開法條所稱「其他執行名義」,係指具有強制執行法第四條第一項第二款至第六款規定之執行名義(財政部八十七年十二月九日台財稅第八七一九七七七六三號函參照)。

因此,得據以查調債務人財產資料之「執行名義」,依強制執行法第四條第一項規定,其種類如下:

(一)確定之終局判決。

(二)假扣押、假處分、假執行之裁判。

(三)其他依民事訴訟法得為強制執行之裁判。例如:

1. 命第三人負擔訴訟費用之裁定(民事訴訟法第八十九條)。
2. 訴訟不經裁判而終結依聲請所為訴訟費用之裁定(民事訴訟法第九十條)。
3. 確定訴訟費用額之裁定(民事訴訟法第九十一條)。
4. 已確定之支付命令(民事訴訟法第五百二十一條)。

(四)依民事訴訟法成立之和解。

(五)依民事訴訟法成立之調解。

(六)依公證法規定得為強制執行之公證書。

(七)其他依法律之規定,得為強制執行名義者。例如:

1. 依耕地三七五減租條例規定經調解或調處成立者(耕地三七五減租條例

第二十七條)。

2. 依鄉鎮市調解條例規定成立之調解（鄉鎮市調解條例第二十四條）。
3. 依刑事訴訟法命被告為慰撫金之給付。
4. 仲裁判斷。
5. 刑事附帶民事訴訟之判決。
6. 本票准許強制執行之裁定（票據法第一百二十三條）。
7. 勞資爭議之調解或仲裁（勞資爭議處理法第三十七條）。

七、債權人可否持未經確定的「宣告假執行」判決書，要求稅捐機關提供債務人的財產等資料？

財政部原認為稅捐稽徵法第三十三條修正增訂第一項第八款，其立法意旨在於保護債權已經確定之債權人的權益，因此，對於已取得民事確定判決或其他與民事確定判決有同一效力之執行名義的債權人，始得依該款規定辦理。故債權人持地方法院尚未判決確定，惟載有「依職權宣告假執行」之判決書，申請核發債務人之財產等資料，核與稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款規定未合，應不予提供（財政部八十六年七月二十二日台財稅第八六一九〇一七八八〇號、八十六年九月十二日台財稅第八六一九一五六五四號函參照）。

惟財政部前揭見解，不當解釋稅捐稽徵法第三十三條修正增訂第一項第八款規定之內涵，經監察院函請重新解釋後，財政部嗣後變更見解，認為稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款規定：「債權人已取得民事確定判決或其他執行名義者」，得向稽徵機關申請查調債務人之財產等資料，上開法條所稱「其他執行名義」，係指具有強制執行法第四條第一項第二款至第六款規定之執行名義（財政部八十七年十二月九日台財稅第八七一九七七七六三號函參照）。假執行之裁判，係強制執行法第四條第一項第四款所定之執行名義，自屬稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款規定之「其他執行名義」，故債權人持未經確定的「宣告假執行」判決書，要求稅捐機關提供債務人的財產等資料，稅捐機關不得拒絕提供。

八、持憑本票准予強制執行之裁定，得否請求稅捐機關提供債務人的財產等資料？應否檢附確定證明書？

稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款規定：「債權人已取得民事確定判決或其他執行名義者」，得向稽徵機關申請查調債務人之財產等資料；惟上開法條所稱「其他執行名義」，是否包括本票准予強制執行之裁定，財政部曾有不同的見解。茲說明如下：

- (一) 稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款規定：「債權人已取得民事確定判決或其他執行名義者」，得向稅捐稽徵機關申請查調債務人之財產、所得及營業等資料，上開法條所稱「其他執行名義」之種類，應以與民事確定判決有同一效力者為限。故本票准予強制執行之裁定暨裁定確定證明書，應無具

有與民事確定判決同一之效力（財政部八十六年九月十二日台財稅第八六一九一五六五號、八十七年三月五日台財稅第八七〇〇八四九二七號函參照）。

(二)嗣財政部變更見解，認為稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款規定：「債權人已取得民事確定判決或其他執行名義者」，得向稽徵機關申請查調債務人之財產等資料，上開法條所稱「其他執行名義」，係指具有強制執行法第四條第一項第二款至第六款規定之執行名義（財政部八十七年十二月九日台財稅第八七一九七七七六三號函參照）。

(三)故債權人得持憑本票准予強制執行之裁定，請求稅捐機關提供債務人的財產等資料，應無疑義。

依稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款規定及財政部八十七年十二月九日台財稅第八七一九七七七六三號函釋，債權人持有本票准予強制執行之裁定，得向稽徵機關申請查調債務人之財產等資料。稽徵機關於受理查調作業時，對債權人應檢附之執行名義證明文件，宜採與法院一致之標準。有關本票執票人持有本票准予強制執行之裁定，是否須有裁定確定證明書或送達證書，始得申請法院強制執行乙節，案經函准司法院秘書長八十八年三月十六日（八八）秘台廳民二字第〇一七〇六號函復，略以：債權人依本票准予強制執行之裁定聲請強制執行，應提出得為強制執行名義之證明文件，即裁定正本，毋庸提出確定證明書（財政部八十八年四月一日台財稅第八八〇一七九〇〇四號函參照）。故債權人持本票准予強制執行之裁定申請查調債務人之財產等資料，免附裁定確定證明書。

九、簡易訴訟程序案之地方法院民事判決文中有「本判決不得上訴」者，得否據以申請查調債務人財產等資料？

有關債權人依稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款規定查調債務人財產等資料，應檢附之證明文件，依財政部八十六年六月二十七日台財稅第八六一九〇二四九八號函示，「不得上訴案件為高等法院或最高法院終審確定判決正、影本」，係指一般民事訴訟程序案件。有關簡易訴訟程序案件，依民事訴訟法第四百三十六條之一至第四百三十六條之三規定，既以管轄之地方法院為第二審法院，且除原裁判法院之許可外，不得提起第三審上訴或抗告，則債權人如持文末載有「本判決不得上訴」之地方法院終審確定民事判決書正、影本，申請查調債務人財產等資料，亦應無需另行檢附「民事判決確定證明書」（財政部八十七年一月二十二日台財稅第八六〇八二七一〇七號函參照）。

十、債權人持有因執行名義所生訴訟費用之確定訴訟費用額裁定文件，得否申請查調債務人之財產資料？

按訴訟費用主要係因訴訟裁判而生，尚非當事人間爭執之標的。又法院為終局判決時，應依職權為訴訟費用之裁判；前項裁判，非對於本案裁判上有上

訴時，不得聲明不服；訴訟不經裁判而終結者，法院應依聲請以裁定為訴訟費用之裁判，分別為民事訴訟法第八十七條、第八十八條及第九十條所明定；另同法第九十一條規定，法院未於訴訟費用之裁判確定其費用額者，第一審受訴法院於該裁判有執行力後，應依聲請以裁定確定之。是有關確定訴訟費用額之裁定暨確定證明書，僅為確定其訴訟費用金額，並於原裁判有執行力後，另以裁定確定之。故債權人如持有法院確定訴訟費用額裁定暨確定證明書，得依稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款規定，向稅捐稽徵機關申請查調債務人之財產等資料（財政部八十七年五月二十一日台財稅第八七〇號函參照）。

十一、大陸地區民事判決文件經我國法院認可者，得否據以查調債務人的財產等資料？

依財政部的見解，大陸地區之民事確定判決，如已依「台灣地區與大陸地區人民關係條例」第七十四條規定聲請法院認可，得為執行名義。故債權人持經法院裁定認可之大陸地區民事確定給付判決，申請依稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款規定查調債務人財產等資料，稅捐機關應准予提供（財政部八十七年九月十七日台財稅第八七〇六七〇九五八號函參照）。

十二、持憑法院核發的債權憑證，可否申請查調債務人的財產等資料？

按債務人無財產可供強制執行，或雖有財產經強制執行後所得之數額仍不足清償債務時，法院應發給債權憑證，為強制執行法第二十七條所明定。法院依上開法條發給之債權憑證所載之執行名義名稱，如為合於稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款規定之執行名義，應有該款規定之適用。故債權人持有合於稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款規定之執行名義所換發之債權憑證，申請查調債務人之財產等資料，應准予提供（財政部八十七年九月二十三日台財稅第八七〇七〇五三一號函參照）。

十三、債權人得否以拍賣抵押物或質物之裁定，申請查調債務人的財產等資料？

按稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款規定，債權人持有民事確定判決或其他執行名義者，得向稽徵機關申請查調債務人之財產等資料。又依財政部八十七年十二月九日台財稅第八七一九七七七六三號函釋，稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款所稱「其他執行名義」，應指具有強制執行法第四條第一項第二款至第六款規定之執行名義。

稅捐稽徵法訂定上揭條款之規定，係為協助已取得執行名義人之債權人取得債務人之財產等資料，以利其向法院聲請強制執行。拍賣抵押物或質物之裁定，雖屬強制執行法第四條第一項第五款規定之執行名義，惟有關其得強制執行之範圍，案經函准司法院秘書長八十八年三月十五日（八八）秘台廳民二字第〇三八四三號函復，略以：拍賣抵押物與質物之裁定，係屬對特定物之執行名義，僅得就執行名義所載之特定財產為強制執行，不得逕就債務人所有之其他財產為強制執行。因此，債權人持拍賣抵押物或質物之裁定，尚不得申請查

調債務人之財產等資料（財政部八十八年四月一日台財稅第八八〇一七四五二五號函參照）。

十四、債權人持假扣押、假處分裁定等載有提供擔保為條件之執行名義，申請查調債務人之財產等資料時，應否檢附擔保提存書等條件成就之證明？

依財政部八十六年八月三十日台財稅第八六一九一四三一三號函檢附「研商稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款適用疑義及實務執行相關事宜座談會」會議決議案號四之會商結論，債權人申請查調債務人課稅資料，稽徵機關審核債權人檢附之資料時，原則上審核其應備之證明文件是否齊全即可，如有需要，得請債權人出具相關切結（財政部八十八年四月八日台財稅第八八一九〇八七二七號函參照）。故債權人持假扣押、假處分裁定等載有以提供擔保為條件之執行名義，申請查調債務人之財產等資料時，毋庸檢附擔保提存書等條件成就之證明。

十五、債權人委託代理人申請查調債務人之財產資料，應否檢附證明文件？

債權人（個人）委託代理人向稽徵機關申請查調債務人之財產等資料，依財政部八十六年六月二十七日台財稅第八六一九〇二四九八號函，其應檢附之債權人身分證明文件為身分證正、影本；惟如代理人僅檢具債權人身分證影本申請辦理時，應由其於影本上具結與正本相符，俾憑辦理（財政部八十八年四月三十日台財稅第八八〇二五八五七五號函參照）。

十六、金融機構持有得隨時調閱借款人及連帶保證人課稅資料之借款約定書，得否依稅捐稽徵法第三十三條規定申請查調借款人及連帶保證人之財產等資料？

依財政部之見解，有關金融機構借款約定書中與借款人約定得隨時查調借款人及連帶保證人課稅資料特別條款之效力，案經函准行政院消費者保護委員會八十八年四月三日（八八）消保法字第〇〇四六三號函復，略以：金融業者以定型化契約，訂立隨時得查調借款人及連帶保證人之課稅資料代理權之約定，不符合消費者保護法定型化契約之平等互惠原則。查依消費者保護法第十二條第一項「定型化契約中之推定其顯失公平者，無效」，及第二項第一款規定，定型化契約中之條款違反平等互惠原則者，推定其顯失公平。準此，金融業者僅據定型化契約，訂立隨時得查調借款人及連帶保證人之課稅資料代理權之約定，尚不得向稅捐稽徵機關申請查調相關債務人之財產等課稅資料（財政部八十八年四月二十三日台財稅第八八〇二二七四〇八號函參照）。故金融機構持有與借款人約定得隨時查調借款人及連帶保證人課稅資料條款之約定書，尚不得依稅捐稽徵法第三十三條第一項第二款規定申請查調借款人及連帶保證人之課稅資料。

十七、代債務人清償債務之人，得否憑債權人開具之代償證明申請查調債務人之財產等資料？

按依強制執行法第四條之二第一項：「執行名義為確定終局判決者，除當事人外，對於下列之人亦有效力：一、訴訟繫屬後為當事人之繼受人……。二、……。」及第二項：「前項規定於第四條第一項第二款至第六款規定之執行名義，準用之。」之規定，該法第四條第一項規定之執行名義，對訴訟繫屬後為當事人之繼受人，亦發生效力。

又關於第三人代債務人清償債務，並持有債權人開具之代償證明，是否為強制執行法第四條之二所稱之「訴訟繫屬後為當事人之繼受人」，而為原執行名義所及乙節，案經函准司法院秘書長八十八年四月十七日（八八）秘台廳民二字第○四八八八號函，略以：執行名義為確定終局判決者，其效力及於訴訟繫屬後為當事人之繼受人，其所謂效力所及之繼受人，包括因法律行為而受讓訴訟標的之特定繼受人在內。又就債之履行有利害關係之第三人為清償後，依民法第三百十二條規定，以自己之名義所代位行使者，係債權人之權利，而非第三人之求償權，如債權人於取得確定之終局判決後，就債之履行有利害關係之第三人代為清償債務，復已繼受債權人為訴訟標的法律關係之權利義務者，似應為確定終局判決效力之所及。

故代債務人清償債務之人，持債權人開具之代償證明，依稅捐稽徵法第三十三條第一項第八款規定向稅捐稽徵處申請查調債務人財產等資料，應得准予查調（財政部八十八年四月三十日台財稅第八八○二五七五三六號函參照）。



= 會 務 日 誌 =

◎95 年 7 月 份

- 95/07/03 彰化縣政府附知有關賴美蓉女士申領地政士開業執照，經核符合地政士法第 8 條規定，准予核發。
- 95/07/03 彰化縣政府附知有關蔡文維先生檢附地政士開業及變更登記申請書件，申請重行申領地政士開業執照案，附件不合規定，無法辦理換照。
- 95/07/03 彰化縣政府附知有關許慈言女士因更改姓名，申請事務所名稱變更並換發執照案，經核符合地政士法第 9 條第 3 項規定，准予辦理並同意備查。
- 95/07/03 全聯會函即日起至 95/7/25 日止，統籌受理所屬個會員公會訂購內政部最新修正後之『土地登記規則暨解釋令』彙編，本會提第 6 屆第 2 次理監事聯席會議議決購贈案。
- 95/07/06 寄發參加本會 95 年第 2 期地政士專業訓練研習班學員地政士專業訓練證明書，請妥為收存如有錯誤請寄回本會更改之。
- 95/07/06 會員周溪圳申請終止僱傭助理員備查案，經核符合地政士法第 29 條第 2 項、第 3 項規定，本會同意備查並轉彰化縣政府。
- 95/07/06 全聯會函訂於 95 年 7 月 13 日（星期四）下午 2 時召開地政士法修正推動專責小組第 2 次會議，本會指派法令研究委員會阮主委森圳出席參加。
- 95/07/06 彰化縣政府附知有關謝靜瓊女士申領地政士開業執照，經核符合地政士法第 8 條規定，准予核發。
- 95/07/07 全聯會法令轉知有關內政部修正民法第 1031 條之 1 規定配偶剩餘財產差額分配登記事宜。（網站公告轉知會員）
- 95/07/07 會員林和忍申請助理員備查案，經核符合地政士法第 29 條第 2 項、第 3 項規定，本會同意備查並轉彰化縣政府。
- 95/07/07 彰化縣政府函送「人民團體會議記錄、發文注意事項」及範例資料各 1 份。
- 95/07/07 彰化縣政府函有關本會會員蔡啟仲先生申請僱用黃絹娟小姐為登記助理員及終止劉文雅小姐之僱傭關係案，經核符合地政士法第 29 條第 2、3 項規定，同意備查。
- 95/07/10 彰化縣政府附知有關黃佳珍女士申領地政士開業執照，經核符合地政士法第 8 條規定，准予核發。
- 95/07/10 彰化縣政府附知更正「本府 95 年 6 月 28 日府地籍字第 0950121523

號函」所載許慈言女士國民身分證統一編號。

- 95/07/10 彰化縣政府附知有關周秀紅女士申領地政士開業執照，經核符合地政士法第 8 條規定，准予核發。
- 95/07/10 彰化縣政府附知有關黃銘仁先生申領地政士開業執照，經核符合地政士法第 8 條規定，准予核發。
- 95/07/10 彰化縣政府函內政部 95/2/3 日內授中辦地字第 0950724939 號函修正土地登記申請書及部份契約書格式等 7 種格式，除「土地建築改良物信託（內容變更）契約書」修改幅度較大，仍維持自 95/3/1 起使用新式契約書外，其餘則延長續用至 96/2 月底，即自 96/3/1 日起始全面使用新式格式。（網站公告轉知會員）
- 95/07/11 內政部函為瞭解貴會（校、所）辦理地政士專業訓練計畫之執行情形，請貴會（校、所）統計 94/1/1 日至 94/12/31 日止，報名參加地政士專業訓練且實際參訓人數，於本 95/7/20 日前函送本部。
- 95/07/11 顏世騰先生向本會申請因特殊原因未能參加專業訓練研習班，請求退還已繳研習費，本會業酌情予以退費。
- 95/07/12 掛號通知迄今仍未繳交 95 年度會員常年會費者，請於本年 7 月 24 日前繳交，如仍未繳納，依本會章程第 11 條規定視為自動退會，並報彰化縣政府備查。（本次為第 4 次催繳通知）
- 95/07/12 請各理監事如有意推薦或參加內政部舉辦之「中華民國第 11 屆地政貢獻獎」選拔者，請於 95 年 7 月 21 日前依選拔要點及規定格式（含相關事蹟資料），逕送本會俾提理監事會評選推薦參選。
- 95/07/12 行文中華電信股份有限公司彰化營運處於電話號碼簿之工商消費版有關「土地登記專業代理人」職稱更正為「地政士」。
- 95/07/12 復內政部 95 年 7 月 5 日內授中辦地字第 0950724896 號函，本會 94 年 1 月 1 日至 94 年 12 月 31 日止舉辦地政士專業訓練研習班統計表。
- 95/07/14 全聯會函原訂於 95/7/13 日召開之地政士法修正推動專責小組第 2 次會議，因遇碧利斯颱風侵襲全台，故予取消而改訂 95/7/27 日同一時間、地點舉行，本會轉知指派人員。
- 95/07/14 財政部國有財產局台灣中區辦事處彰化分處函公告標售 95 年度第 4 批國有非公用不動產共 10 宗。
- 95/07/14 彰化縣稅捐稽徵處附知公所於受理契稅申報時，立契約日在 7/16 日以後者，請續輔導納稅義務人申請提前開徵或申明由新所有權人繳納，以減少開徵期間繳納雙方困擾。
- 95/07/14 全聯會函送該會 95/7/13 日召開研商地政士法修正推動專責小組第 2 次會議資料（含 95/4/13 日同專案小組第 1 次會議記錄乙份）。
- 95/07/17 彰化縣政府函有關本會函轉地政士周溪圳先生申請終止張綉敏女士

- 登記助理員案，經核符合地政士法第 29 條第 3 項規定，同意備查。
- 95/07/17 彰化縣政府函有關本會函轉林和忍先生申請登記助理員曾慧秋女士案，經核符合地政士法第 29 條第 2、3 項規定，同意備查。
- 95/07/17 彰化縣政府副知有關黃瓊慧女士申領地政士開業執照，經核符合地政士法第 7、8 條規定，准予核發。
- 95/07/18 通知各理監事及相關人員訂於民國 95 年 7 月 28 日（星期五）下午 3 時假鹿港地政事務所會議室召開本會第 6 屆第 2 次理監事聯席會議。
- 95/07/21 彰化縣政府函送本縣 95 年 6 月地政士開業及異動登記清冊乙份。
- 95/07/21 彰化縣政府副知有關陳新添先生申領地政士開業執照，經核符合地政士法第 8 條規定，准予核發。
- 95/07/21 彰化縣政府副知有關賴淑如女士申領地政士開業執照，經核符合地政士法第 7、8 條規定，准予核發。
- 95/07/21 彰化縣政府副知有關柯克昌先生申領地政士開業執照，經核符合地政士法第 7、8 條規定，准予核發。
- 95/07/21 北斗地政事務所函為延伸服務據點，縮短民眾洽工距離，落實「以網路代替馬路」之便民政策，本所自 95/7/20 日起於埤頭鄉公所設立「埤頭鄉地政便民工作站」，先行試辦 3 個月，受理全國各類土地、建物電子謄本之申請。
- 95/07/21 行政院公平交易委員會假台中市通豪飯店舉辦聯合行為之規範說明會，本會由洪理事長泰璋及法規研究主委阮森圳出席。
- 95/07/24 彰化縣政府副知有關賴俊光先生申領地政士開業執照，經核符合地政士法第 7、8 條規定，准予核發。
- 95/07/24 桃園縣地政士公會函該會網站已於 7 月份正式啟用（網址 www.tyland.org.tw）。
- 95/07/24 高雄市政府地政處函送 2006 年第 26 屆全國地政盃第 1 次領隊會議會議紀錄一份。本會並提第 6 屆第 2 次理監事聯席會議議決組隊參加第 26 屆全國地政盃事宜。
- 95/07/27 全聯會召開地政士法修正推動專責小組第 2 次會議，本會由法規研究主委阮森圳出席。
- 95/07/28 本會假鹿港地政事務所召開第 6 屆第 2 次理監事聯席會議。
- 95/07/31 彰化縣政府副知有關楊昌隆先生申領地政士開業執照，經核符合地政士法第 7、8 條規定，准予核發。
- 95/07/31 彰化縣政府副知有關王永吉先生申領地政士開業執照，經核符合地政士法第 7、8 條規定，准予核發。
- 95/07/31 彰化縣政府函有關桃園縣政府函查本縣地政士曾美秀未加入地政士

公會即辦理送件案，請提供地政士曾美秀是否為貴會會員及加入貴會之日期，送府憑辦。函復經查曾美秀自 91 年 11 月 1 日加入本會截至目前仍為本會會員。



=活動花絮=

◎本會召開第 6 屆第 2 次理監事聯席會議

*時間：民國 95 年 7 月 28 日（星期五）下午 3 時

*地點：鹿港地政事務所會議室



=廣播站=

開業執照有效期限屆滿，
仍未辦理申換證之會員，
請速完成相關手續，
以免影響執業權益。



=壽星大發=



◎ 8 月份壽星

~~生日快樂~~

08/01 吳登標	08/02 黃素芬	08/03 蔡佩諭	08/03 謝各宜
08/03 黃拓朗	08/03 蔡金體	08/04 李麗華	08/06 林文隆
08/06 張信發	08/07 張碧珊	08/09 黃淑慧	08/09 施弘謀
08/10 洪泰璋	08/11 黃傅漢	08/15 王秀燕	08/15 鄭雅云
08/15 楊美玉	08/16 陳志鉉	08/17 陳宗教	08/17 張天賜
08/18 賴俊光	08/19 廖秀珠	08/19 黃高生	08/20 余銀成
08/20 林能全	08/20 洪瓊孺	08/20 張淑娟	08/20 廖信昌
08/22 洪德裕	08/23 陳美麗	08/24 鄭甘枝	08/25 詹前濯
08/25 蘇有成	08/25 林庚芳	08/26 張育滔	08/26 陳淑玲
08/27 吳嘉屋	08/28 陳敏男	08/28 陳華	08/29 楊美玉
08/30 劉張素洋	08/31 江麗鄉	08/31 黃百堅	08/31 陳世照

Dear Sweetheart,
Hope you have a wonderful birthday.



= 會議紀錄 =

第六屆第二次理監事聯席會議紀錄

- 一、時間：民國 95 年 7 月 28 日（星期五）下午 3 時
- 二、地點：鹿港地政事務所會議室
- 三、主席：洪泰璋
記錄：黃素芬
- 四、出席：洪泰璋、施弘謀、楊秀霞、鐘銀苑、阮森圳、黃永華、張國重
林文正、陳仕昌、吳維鈞、黃敏丞、潘鐵城、楊鈿浚
林宗偉、柯焜耀、張仲銘、陳美單
- 五、列席：鹿港地政事務所：顏主任 明道
- 六、請假：邱創伯、許炳墉、徐國超
- 七、會議議程（報告應出席人數 20 人、出席 17 人）
 - （一）、會議開始
 - （二）、主席宣布開會
 - （三）、通過本次會議議程
 - （四）、主席報告：略
 - （五）、長官致詞：略
 - （六）、全聯會理監事報告：略
 - （七）、各委員會工作報告：略
 - （八）、報告上次會議紀錄執行情形：〔如書面說明〕
 - （九）、工作報告：〔如書面說明〕
 - （十）、討論提案：
 1. 案由：審核吳伸雄、呂信煉入會申請案。
說明：如附新加入會員審查名冊。（附件）
決議：通過入會申請案，但告知該員未取得執照前不能執業。
 2. 案由：本會 95 年 4 至 6 月份經費收支提請審議案。
說明：如附經費收支表及資產負債表。（附件）
決議：通過。
 3. 案由：訂購內政部最新修正之「土地登記規則暨解釋令」彙編案。
說明：（1）「土地登記規則暨解釋令」彙編（截至 95.6.30）@NT\$170，
編輯者：本會輔導理事長施景鈺。
（2）本會擬購贈會員，經費支出金額@人\$170×571 本=\$97,070
決議：通過購贈會員。
 4. 案由：舉辦 95 年度會員旅遊活動討論案。

說明：(1) 95 年旅遊活動擬辦台南烏樹林及江南渡假村 1 日遊，日期訂於 95 年 9 月 30 日（星期六）。

(2) 參加會員全額補助，每人約補助@1,200，眷屬參加自費。

決議：通過舉辦案，會員全額補助，眷屬自費。

5. 案由：推薦參選內政部舉辦「第 11 屆地政貢獻獎選拔」候選人案。

說明：已函請各理監事自薦之。

決議：今年不推薦候選人。

6. 案由：編印本會會員名冊討論案。

說明：本案依第 6 屆第 1 次理監事聯席會議決議授權會刊編輯委員會評估後提案。

決議：通過今年製發會員名冊，但為樽節經費原則上每屆應僅製發一次。

7. 案由：本會會員投保團體意外保險討論案。

說明：本案依第 6 屆第 1 次理監事聯席會議決議提案。

決議：通過續辦會員團體保險，保障比照前年度。

8. 案由：參加 95 年第 26 屆全國地政盃競賽討論案。

說明：(1) 舉辦日期：95 年 11 月 1 日、2 日（星期三、四）2 天

(2) 競賽項目：如附第一次領隊會議紀錄。

決議：通過組隊參加，相關事宜授權福利委員會、會務推展委員會、紀律委員會及財務委員會辦理。

9. 案由：下次會議地點決定案。

說明：(1) 時間為 95 年 10 月。

(2) 依次輪由員林區理監事：楊常務理事秀霞及邱理事創柏協辦。

決議：通過。

(十一) 自由討論

(十二) 臨時動議

(十三) 散會：下午 6 時

理事長：洪泰璋

記錄：黃素芬



=行政法院判決=

最高行政法院裁判書

【裁判字號】95 年度判字第 00998 號

【裁判日期】950705

【裁判案由】土地增值稅

【裁判全文】

上列當事人間因土地增值稅事件，上訴人對於中華民國 93 年 12 月 31 日高雄高等行政法院 93 年度訴字第 822 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、本件○○○市○○區○○段 90-7 地號土地（下稱系爭土地），原為被上訴人配偶方德福所有，於 75 年辦理市地重劃，經 臺南市政府核定土地重劃負擔費用，業經方德福繳納完畢。嗣方德福於 87 年 10 月 20 日將上開土地贈與予被上訴人，並於同日辦竣所有權移轉登記。又被上訴人於 92 年 10 月 8 日再將系爭土地訂約出售予第三人王美娥，並於同日向上訴人申報土地移轉現值，另檢附重劃費用證明書，申請自土地漲價總數額中扣除，案經上訴人核定系爭土地應繳納土地增值稅新台幣（下同）1,159,737 元。被上訴人不服，申請復查，請求依土地稅法第 31 條第 1 項第 2 款及第 39 條第 4 項規定減除土地重劃費用及減徵土地徵值稅，未獲變更，乃循序提起行政爭訟，經原審判決「訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。被告（即上訴人）應依原告（即被上訴人）之申請，作成退還溢繳土地增值稅款之行政處分。」上訴人不服，提起本件上訴。
- 二、被上訴人起訴主張：（一）查土地稅法第 39 條第 4 項之立法目的是要使重劃後之土地與非重劃後之一般土地，在課徵土地增值稅上有所區別，是政府為了要獎勵人民，用以補償其參加重劃曠日費時，及分擔之公共設施用地與重劃費等，所給予其減徵優惠之權利，且只限一次，並係針對重劃後土地為之，至非重劃之一般土地則無此權利。（二）依遺產及贈與稅法第 20 條之規定，配偶相互贈與之財產，不計入贈與總額。另行為時土地稅法第 28 條之 2 規定：「配偶相互贈與之土地，不課徵土地增值稅。但於再移轉第三人時，以該土地第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」由此可知，配偶間屬於同一權利主體，其贈與應屬於「更名」性質。因本件系爭土地之漲價總數額的起算點，

係以贈與前被上訴人配偶之前次移轉現值為計算基礎，故被上訴人本次移轉予第三人時，才算是真正不同權利主體間之第一次移轉（其公告現值與前次移轉現值之原地價始有更動）。（三）土地稅法第 28 條之 2 第 1 項但書與同法第 39 條第 4 項條文，前後呼應毫無牴觸，何況現行法律條文中，也無規定經重劃後之土地，在配偶間相互贈與後，即不得享有上述減徵優惠之權利。是以 93 年 1 月 14 日公布施行之土地稅法第 28 條之 2，已增訂第 2 項明定配偶間相互贈與之重劃後土地，準用同法第 39 條第 4 項減徵之規定。則上訴人以財政部函示認為配偶間相互贈與之土地，縱然是特定之重劃後土地，於再移轉與第三人時，也不能享有上述減徵優惠之權利，有違行政程序法第 8 條及第 9 條規定，逾越法定裁量範圍，限縮人民權利。從而本件系爭土地應負擔之土地增值稅，應先將原已繳納之重劃費用自移轉現值中減扣，經計算出土地增值稅後，再按減徵 40% 計徵之。為此，請撤銷訴願決定及原處分；上訴人應作成退還溢繳土地增值稅款之處分等語。上訴人則以：（一）按「二本案經函准內政部 86 年 12 月 2 日台內地字第 8610103 號函，略以：『本案臺北市政府財政局建議：配偶相互贈與之土地，於依土地稅法第 28 條之 2 規定不課徵土地增值稅後再移轉予第三人時，視為原贈與人之第一次移轉，於受贈與人申報移轉現值，核計土地增值稅時，原贈與人支付之土地改良費用及增繳地價稅依土地稅法第 31 條規定減除；如係重劃後贈與配偶後再移轉第三人，可依同法第 39 條第 4 項規定減徵乙節，按現行法律對於前開臺北市政府財政局建議土地增值稅負減免既無明文規定，依租稅法定主義之原則，以及所稱視為需有某一事實存在，依一般情事，可認為有另一事實存在，且均須法規規定為必要之法理觀之，似非妥適。』本部同意上開內政部見解。三土地所有權人於申請適用土地稅法第 28 條之 2 規定，不課徵土地增值稅，如移轉土地係重劃後第一次移轉或有土地改良費用及增繳地價稅得扣抵時，請轉知所屬稽徵機關應加強宣導上開規定，促使納稅義務人審慎考慮，避免事後滋生爭議。」為財政部 86 年 12 月 26 日台財稅第 861932850 號函釋（財政部 86 年函釋）有案。（二）查關於配偶相互贈與之土地，依土地稅法第 28 條之 2 規定不課徵土地增值稅後再移轉予第三人時，是否可「視為」原贈與人之第一次移轉，於受贈與人申報移轉現值，核計土地增值稅時，原贈與人支付之土地改良費用依土地稅法第 31 條規定減除；及如係重劃後贈與配偶後再移轉第三人，是否可依同法第 39 條第 4 項規定減徵一節，最高行政法院判決雖持與財政部不同之見解；且 93 年 1 月 14 日修正公布之土地稅法第 28 條之 2 雖亦增定第 2 項規定：「前項受贈土地，於再移轉計課土地增值稅時，贈與人或受贈人於其具有土地所有權之期間內，有支付第 31 條第 1 項第 2 款改良土地之改良費用或同條第 3 項增繳之地價稅者，準用該條之減除或抵繳規定；其為

經重劃之土地，準用第 39 條第 4 項之減徵規定。……」惟查，稅捐法律規定應納稅捐之構成要件事實一經發生，除新法明文規定溯及適用於法律公布施行前已發生而尚未核課，或尚未核課確定之稅捐事件外，並不因嗣後法律為有利或不利納稅義務人之變更而變更其內容。故稅捐債務發生後，至稅捐稽徵機關為稅捐處分時，或至稅捐核課處分確定時，法如有變更，則稅捐稽徵機關為稅捐處分，或行政救濟程序中所適用之「行為時法」，原則上皆指法定稅捐給付義務之構成要件事實發生時有效之法律而言。而本案被上訴人之買賣行為係在修法之前，自應依行為時之法令規定。最高行政法院判決亦屬個案性質，對本案並無拘束力。(三)又上訴人為期慎重，對於土地稅法第 28 條之 2 修正公布前，納稅義務人出售配偶贈與之土地，請求准依同法第 31 條規定扣除重劃費用及第 39 條第 4 項規定減徵土地增值稅，而提起行政救濟之未確定案件，有無該新公布修正條文之適用或應為如何之處置，亦於 93 年 2 月 23 日向財政部請示，經財政部 93 年 3 月 20 日台財稅字 0930451955 號函（財政部 93 年函）復仍請依財政部 86 年函釋規定辦理。是本件既屬尚未確定之案件，原處分按上開財政部 86 年函釋規定辦理，自無違誤等語，資為抗辯。

- 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)按「配偶相互贈與之土地，不課徵土地增值稅。但於再移轉第三人時，以該土地第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除左列各項後之餘額，為漲價總數額：…二土地所有權人為改良土地已支付之全部費用，包括已繳納之工程受益費、土地重劃費用及因土地使用變更而無償捐贈一定比率土地作為公共設施用地者，其捐贈時捐贈土地之公告現值總額。」「經重劃之土地，於重劃後第一次移轉時，其土地增值稅減徵 40%。」分別為行為時土地稅法第 28 條之 2、第 31 條第 1 項第 2 款及第 39 條第 4 項所明定。(二)行為時土地稅法第 28 條之 2 規定之立法意旨，是以夫妻為生活之共同體，於一般生活事務互為代理人，故對於夫妻間因贈與而移轉土地所產生土地增值稅不予課徵。另觀該條但書規定「但於再移轉第三人時，以該土地第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」業將夫妻相互贈與後之土地，於再移轉予第三人時，其計算土地增值稅之漲價總數額，以第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價計算之，故其原未課徵之土地增值稅，實質上已予補徵，政府稅收並未減少，僅是將課徵土地增值稅之時間，延緩至移轉於第三人時，且此時課徵土地增值稅之納稅義務人，亦是以贈與後之土地所有權人為對象，而非依夫妻分別持有土地之時間分段計算土地增值稅，分別課徵，故該條就配偶相互贈與

之土地，其立法本意應係規定「不課徵」土地增值稅，而非僅是「免徵」土地增值稅而已。(三)土地稅法第 31 條乃係關於計算土地增值稅基準之土地漲價總數額之規定，茲依該條第 1 項第 2 款規定，於土地所有權人為改良土地已支付之全部費用（包括重劃費用），於計算漲價總數額時，得自移轉現值中減除，然該款所稱之「土地所有權人」之範圍為何？是否僅限於當次移轉時登記之土地所有權人，不無探究之餘地。經查，該條款規定土地所有權人為改良土地已支付之全部費用，於計算土地漲價總數額時，得自移轉現值中減除，乃係因支付投資費用而使土地之地價增值，係屬改良增值，非自然增值，就土地所有權人而言，並非不勞而獲之利得，自不應課徵增值稅，故應於計算漲價總數額時，將該費用減除，始符公允，並可獎勵人民樂於配合政府公共政策。而行為時土地稅法第 28 條之 2 規定夫妻間贈與土地不課徵土地增值稅，僅是將課徵土地增值稅之時間「延緩」，並未使政府因而減收土地增值稅，故夫妻相互贈與土地前，若原持有土地之一方因土地重劃而已支付土地重劃費用，則於日後再移轉予第三人時，此項因改良土地而支付之費用，得於計算漲價總數額中，將該費用減除之優惠效果，自應及於贈與前原土地所有權人所支付之改良費用，如此，上揭二條法條始不致產生相互抵觸之情形，且不違反該二法條之立法美意。況財政部曾就同屬不課徵土地增值稅之夫妻間更名登記之土地，認於夫出售該土地時，原以妻名義繳納之工程受益費，得適用土地稅法第 31 條第 1 項第 2 款規定，自土地漲價總額中扣除（財政部 74 年 11 月 9 日台財稅第 24655 號函參照），足見配偶相互贈與土地後再移轉他人，原贈與人支付之土地改良費用得依據土地稅法第 31 條第 1 項第 2 款規定自漲價總額中扣除，依法並無不合。(四)再者，土地稅法第 39 條第 4 項規定「經重劃之土地，於重劃後第一次移轉時，其土地增值稅減徵 40%。」核其立法目的，無非係因土地所有權人參加重劃，由於要負擔重劃區之公共設施用地及重劃費用，且因政府進行重劃時間均相當長，為獎勵土地重劃，而予土地所有權人享有土地增值稅應減徵 40% 之優惠，以保障土地所有權人之權益。而夫妻間相互贈與之土地，因不課徵土地增值稅，該贈與土地之移轉現值依法亦無需異動，依財政部 86 年 10 月 13 日台財稅第 861919390 號函釋，基於簡政便民之考量，配偶相互贈與土地之案件，無需向主管稽徵機關申報土地移轉現值。但於受贈之一方再移轉第三人時，則須以該土地第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。是配偶相互贈與時，既無庸申報土地移轉現值，自無減徵土地增值稅可言。故吾人如認配偶相互贈與土地後，則於受贈後再移轉之情形，如認為該次之移轉已非重劃後第一次移轉，而無土地稅法第 39 條第 4 項之適用，則在夫妻相互贈與土地之情形，勢將無法享受減徵土地增值稅之優

惠，顯不符上揭法條當初立法之目的甚明。蓋如受贈人非屬夫妻，而為一般人，依土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款規定，土地為無償移轉者，其土地增值稅之納稅義務人為取得所有權人，受贈人雖應繳納土地增值稅，但依上開土地稅法第 39 條第 4 項規定，重劃後第一次移轉，得減徵土地增值稅 40%；如受贈人取得土地後再移轉，其增值稅之計算係以贈與時之公告現值為前次移轉現值，作為計算土地漲價總數額之基礎。反之，土地經重劃後贈與配偶，依上開土地稅法規定，不課徵土地增值稅，而於再移轉第三人時，則須以該土地第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，其前後應負擔之土地增值稅總額，反較一般人為高，顯然違反平等原則。故上開條項規定所稱「第一次移轉」，係指依稅法規定應課徵土地增值稅之土地所有權移轉之情形而言，從而，依行為時土地稅法第 28 條之 2 規定配偶相互贈與之土地不課徵土地增值稅，既不生減徵土地增值稅之問題，其所為土地之移轉，自不包括在上開條項規定所稱「第一次移轉」之範圍。(五)至財政部 86 年函釋雖稱「如係重劃後贈與配偶後再移轉第三人，可依同法第 39 條第 4 項規定減徵乙節，按現行法律對於前開臺北市政府財政局建議土地增值稅負減免既無明文規定，依『租稅法定主義』之原則，以及所稱『視為』需有某一事實存在，依一般情事，可認為有另一事實存在，且均須法規規定為必要之法理觀之，似非妥適。」等語，而認土地重劃後，將配偶贈與之土地再移轉（出售）予第三人，不得依土地稅法第 39 條第 4 項規定減徵 40%，然該函釋業經最高行政法院 91 年度判字第 1554 號判決指其與土地稅法第 39 條第 4 項之立法意旨相違背，而不予適用。況 93 年 1 月 14 日修正公布之土地稅法第 28 條之 2 業已明定：「配偶相互贈與之土地，得申請不課徵土地增值稅。但於再移轉第三人時，以該土地第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。前項受贈土地……其為經重劃之土地，準用第 39 條第 4 項之減徵規定。……」核與最高行政法院上開判決之見解相符。準此，前揭財政部 86 年函釋意旨既與土地稅法第 39 條第 4 項之立法意旨有違，自得不予適用。從而，上訴人引據前揭財政部 86 年函釋否准被上訴人請求依土地稅法第 31 條第 1 項第 2 款及第 39 條第 4 項之規定，將系爭土地之漲價總數額扣除上開市地重劃負擔總費用及按減徵土地增值稅 40%核課土地增值稅之申請，依法不合，上訴人應依被上訴人之申請，作成退還溢繳土地增值稅之行政處分，以期適法等由，為其論據。

- 四、上訴意旨復執前詞，並主張：本件系爭土地買賣行為係在修法之前，依租稅法定及實體從舊原則，自無 93 年 1 月 14 日修正公布之土地稅法第 28 條之 2 規定之適用。是原判決稱上訴人核課系爭土地增值稅時，雖尚無上開

土地稅法第 28 條之 2 第 2 項之增訂內容，然由土地稅法第 31 條第 1 項第 2 款及第 39 條第 4 項之立法目的，亦可得到相同之結論云云，顯有不適用法規或適用法規不當之違法。惟按：土地稅法第 39 條第 4 項規定之立法理由係以：「經重劃之土地，於重劃後第一次移轉時，政府進行重劃時間均相當長，故其土地增值稅應減徵百分之 40，以保障土地所有權人之權益。」足見其目的係在對於重劃後第一次移轉之增值稅予以減徵，以減輕納稅義務人之負擔。而夫妻間相互贈與之土地，因不課徵土地增值稅，該贈與土地之移轉現值依法無需異動，而無需向主管稽徵機關申報土地移轉現值。但於受贈之一方再移轉第三人時，則須以該土地第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。是贈與時，既無增值稅之申報，無減徵可言，則於受贈後再移轉之情形，如不認屬土地稅法第 39 條第 4 項之移轉，則在夫妻相互贈與土地之情形，勢將無法享受減徵之利益，當非立法之目的。因此，上開條項規定所稱「第一次移轉」，係指依稅法規定應課徵土地增值稅之土地所有權移轉之情形而言，至於配偶相互贈與之土地，依行為時土地稅法第 28 條之 2 規定，既不課徵土地增值稅，自不生減徵土地增值稅問題，其相互間土地之移轉，自不包括在上開條項規定所稱「第一次移轉」之範圍，財政部 86 年函釋與土地稅法第 39 條第 4 項之立法意旨有違，應不予適用，被上訴人所有系爭土地係重劃後受贈自其配偶，為兩造所不爭，因此，上訴人核課系爭土地增值稅時，土地稅法第 28 條之 2 雖無受贈土地為經重劃之土地，準用同法第 39 條第 4 項減徵規定之明文，然參酌土地稅法第 39 條第 4 項之立法目的，本件移轉應有同法第 39 條第 4 項減徵規定之適用，原審斟酌上情，因而將訴願決定及原處分（含復查決定）撤銷；上訴人應依被上訴人之申請，作成退還溢繳土地增值稅款之行政處分，經核並無不合，上訴論旨，執詞指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 95 年 7 月 5 日

最高行政法院裁判書

【裁判字號】95 年度裁字第 01421 號

【裁判日期】950705

【裁判案由】區段徵收

【裁判全文】

上列當事人間因區段徵收事件，上訴人對於中華民國 94 年 1 月 31 日高雄高等行政法院 93 年度簡字第 371 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、按對於適用簡易程序之裁判提起上訴或抗告，須經最高行政法院許可，且該許可以訴訟事件所涉及之法律見解具有原則性者為限，行政訴訟法第 235 條定有明文。所謂訴訟事件涉及之法律見解具有原則性，係指該事件所涉及之法律問題意義重大，而有加以闡釋之必要情形而言，如對於行政命令是否牴觸法律所為之判斷，或就同類事件所表示之法律見解與其他高等行政法院或本院所表示之見解互相牴觸，有由本院統一法律上意見或確認其意見之必要情形屬之。
- 二、被上訴人以上訴人所有坐○○○市○○段區段徵收區內土地（下稱系爭土地）公告地籍測量結果釐正土地分配面積，認上訴人系爭土地芎蕉段 111 地號土地分配領回面積 0.090244 公頃，地籍測量後面積 0.090349 公頃，面積增加 1.05 平方公尺；同段 148 地號土地原分配面積 0.039500 公頃，地籍測量後面積 0.039576 公頃，面積增加 0.76 平方公尺；芎蕉段 111 地號土地按評定區段徵收後地價每平方公尺新臺幣（下同）40,000 元，核算應繳差額地價 42,000 元，同段 148 地號土地依評定區段徵收後地價每平方公尺 24,400 元，核算應繳差額地價 18,544 元，合計應繳差額地價 60,544 元（下稱系爭差額地價）。被上訴人曾以民國 87 年 5 月 1 日高市地發五字第 5657 號（下稱 87 年 5 月函）及 87 年 6 月 19 日高市地發五字第 8148 號函（下稱 87 年 6 月函）通知上訴人繳納，繼以 90 年 8 月 13 日高市府地發字第 31796 號函催繳，然上訴人一再拒繳，被上訴人再作成 93 年 7 月 16 日高市府地五字第 0930037712 號行政處分書（下稱系爭 93 年函）限令繳納，上訴人不服，提起訴願，遭決定駁回，提起行政訴訟，經原審判決駁回。
- 三、上訴意旨略以：（一）被上訴人以 87 年 5 月函及 87 年 6 月函並檢附繳款書，限期命上訴人繳付系爭差額地價，然該二函文迄未經廢止或撤銷，故該二函文仍具行政處分效力，殆屬無疑，至其後被上訴人對上訴人所為之

其他非基於新事實所為之催繳差額地價之「新處分」，僅屬對特定事實之認知或對一定事項之觀念通知，屬意思通知性質，而非行政處分，原審 91 年度簡字第 222 號裁定可資參照，故系爭 93 年函為意思通知，卻冠名為「行政處分書」，顯然違法應屬無效。(二)依土地徵收條例第 60 條規定：「本條例實施前，已公告徵收但尚未辦竣結案者…應依其公告徵收時所依據之法律規定繼續辦理結案。」，系爭土地於 81 年開始辦理區段徵收，然系爭 93 年函卻以土地徵收條例第 46 條第 1 項第 1 款及第 2 款為法令依據，命上訴人繳納系爭差額地價，顯與前揭條例規定不符，有違法之虞。(三)法務部行政執行署高雄執行處前以被上訴人移送執行之案件程序不合法為由，退回執行，並請被上訴人補送移送書，俾重行分案執行，原審卻誤認高雄執行處係在實體上否認執行名義之存在，從而肯認被上訴人另行製作重複之僅屬意思通知之系爭 93 年函為行政處分，限令上訴人繳納系爭差額地價，自有未合云云，提起上訴。經核被上訴人 87 年 5 月函、87 年 6 月函何以非行政處分；系爭 93 年函為行政處分；及上訴人主張各節何以不足採，業經原審判決於理由內詳予說明，核無違誤。上訴理由狀內並未表明本件所涉及之法律見解，何以具有原則上之重要情事，上訴人提起上訴，不合首揭規定，不應許可，其上訴難謂合法，應予駁回。

四、依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 95 年 7 月 5 日

最高行政法院裁判書

【裁判字號】95 年度裁字第 01441 號

【裁判日期】950706

【裁判案由】更正土地登記

【裁判全文】

上列聲請人與相對人臺北市政府地政處土地開發總隊間因更正土地登記事件，對中華民國 94 年 9 月 8 日本院 94 年度裁字第 1836 號裁定，聲請再審。本院裁定如下：

主 文

再審之聲請駁回。

再審訴訟費用由聲請人負擔。

理 由

- 一、按對於確定裁定聲請再審，依行政訴訟法第 283 條準用同法第 277 條第 1 項第 4 款之規定，必須表明再審理由及關於再審理由並遵守不變期間之證據。所謂表明再審理由，必須指明確定裁定有如何合於行政訴訟法第 273 條或第 274 條所定再審事由之具體情事，始為相當，倘僅泛言有何條款之再審事由，而無具體情事；或僅指明所聲請再審之裁定前各程序所為裁判，有如何再審事由，而未一語指及其所聲請再審之裁定有合於再審之事由者，均難謂已表明再審事由，其再審之聲請，即屬不合法。
- 二、本件聲請人前因更正土地登記事件，提起行政訴訟，經本院以 86 年度裁字第 1301 號裁定駁回後，曾先後多次聲請再審，均經本院以不合法要件，分別裁定駁回各在案。茲聲請人復對本院最近一次，即 94 年度裁字第 1836 號裁定（下稱原裁定），以有行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1、2、9、13、14 款、第 274 條所規定之事由，聲請再審，其聲請意旨略以：（一）聲請人所有臺北市內湖區第 6 期重劃區重劃土地○○區 ○○段 3 小段 535 地號土地自民國 74 年 12 月至 75 年 3 月間勘定重劃範圍時，業經 69 年重測結果公告屆滿，無人以書面異議，即告確定，乃土地法第 46 條之 3 所明定。且 77 年 11 月 23 日至 25 日經內湖 6 期重劃區內全體土地所有人座談會決議按重測後援土地登記部所記載土地面積，以 39.97% 比率負擔抵費地及約 60.03% 比率給受益人為重劃土地分配，並經相對人以 78 年 6 月 10 日墾府地重字第 334119 號公告重劃計畫書及公告文書確定無誤，相對人不得再為異議，如何於重劃分配公告確定事實後，再引以爭執，相對人之主張顯無理由。（二）本件主管重劃機關臺北市政府於 83 年 7 月 15 日以墾府地重字第 83041918 號函公告重劃成果土地重劃後土地分配，按市地重劃實施辦法第 29 條第 1 項明文規定辦理，且依臺北市中山地政事務所 88 年 1 月 25 日聲明，最終截訖土地登記之土地謄本所載上開聲請人所有土地登記面積為 1.0761 公頃無誤，相對人應依法辦理土地變更標示登記。（三）相對人自始未依市地重劃實施辦法第 29 條第 1 項規定辦理實測等程序，致重劃成果重劃土地分配面積計算錯誤，抵觸司法院釋字第 374 號解釋。（四）本件因相對人不當虛擬更正土地登記事件，嗣又違法裁量處分，致重劃分配權利變更登記錯誤，使聲請人受有財產上損失，依據行政訴訟法第 2 條（舊法）、國家賠償法第 2 條規定及司法院釋字第 469 號解釋，請求相對人補償並返還不當得利等語。
- 三、經查上開聲請意旨所陳各節，無非係就本件實體事項加以主張，與原裁定以該次再審聲請不合法而駁回之論斷無關，究竟原裁定之內容有何合乎行政訴訟法第 273 條所定再審事由之具體事實，聲請人並未指出，僅泛引行

政訴訟法第 273 條第 1 項第 1、2、9、13、14 款、第 274 條之規定與司法院釋字第 374 號解釋，尚難認為已合法表明再審理由，依首揭說明，本件聲請再審為不合法，應予駁回。原裁定之前本院歷次裁判及補償並返還不當得利之聲明，無從進而審究，併此敘明。

四、依行政訴訟法第 283 條、第 278 條第 1 項、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條、第 85 條第 1 項前段，裁定如主文。

中 華 民 國 95 年 7 月 6 日

最高行政法院裁判書

【裁判字號】95 年度裁字第 01424 號

【裁判日期】950706

【裁判案由】贈與稅

【裁判全文】

上列當事人間因贈與稅事件，上訴人對於中華民國 93 年 12 月 9 日臺北高等行政法院 92 年度訴字第 3346 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、按當事人依行政訴訟法第 243 條第 1 項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用法規不當為上訴最高行政法院之理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容。若係成文法以外之法則，應揭示該法則之意旨。倘為司法院解釋、或本院之判例，則應揭示該判解之字號或其內容。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。
- 二、本件上訴意旨略謂：查系爭貸款係合作金庫長春支庫配合以賴世文名義申借核撥，賴克新及賴維新均未以代理人之名義於核貸表上簽名，故本貸款案並無民法代理之適用，原審率以代理之名，判論系爭款項撥入賴世文帳戶，即屬賴世文所有，有適用法令論理與事實不符情事。次查，民國 82 年 11 月 17 日合作金庫撥入賴世文名義帳戶新臺幣（下同）30,000,000 元，係賴克新及賴維新提供各持有 1/2 持分之系爭房地抵押予合作金庫後，2 人共同借用賴世文名義所借，由於當時賴克新及賴維新 2 人在銀行之借款額

度已滿，乃借用當時人在國外之賴克新女兒賴世文名義借款，當日30,000,000元撥入賴世文帳戶後，隨即由賴克新持所保管賴世文印鑑轉帳23,000,000元存入賴維新配偶賴吳美珠帳戶，包含15,000,000元屬賴維新借得部分，另6,000,000元屬賴克新借得部分用以償還賴克新先前向賴維新借款，2,000,000元係賴克新借給賴吳美珠；屬賴克新借得之15,000,000元，餘款7,000,000元則存於賴世文名義帳戶，由賴克新支配使用並用以支付15,000,000元借款之利息。賴維新所借得15,000,000元之真正使用人為賴維新配偶賴吳美珠，利息亦係由其支付，賴克新所借得15,000,000元之真正使用人是賴克新本人，利息係由賴克新以受其支配運用之賴世文名義帳戶餘額支付。而賴克新生前即經常借用子女名義借款，賴世文印鑑章、存摺由賴克新保管，該名義帳戶確實為賴克新所掌控支配運用，賴世文並無所有權。觀諸內政部入出境管理局90年4月24日境信證字第90103255160號國人入出境日期證明書可知，賴世文長年不在國內，被上訴人卻指稱賴世文為借款資金之實際使用人，若非出於誤解，即屬為達課稅目的，而故意對同一借款事實持不同標準認定。再查，賴金德係賴維新之子，基於其父賴維新借用賴世文名義向合庫長春支庫借款未還，始將定存解約改以賴世文名義存款備供還債，迄84年5月16日並以本息償賴吳美珠之借款屬實，如何能謂該以賴世文名義之存款屬賴世文所有，係賴世文替自己還款。又上訴人所稱2,000,000元係賴吳美珠替劉素娥償還，徵諸現今社會，則前所未聞。末按國人一般社會常情，實極少有以大筆財產贈與兄弟配偶者，況賴克新本人既有配偶又有4名子女，依一般社會常情及經驗法則，賴克新實無將大額財產贈與兄嫂賴吳美珠之情理。原審依遺產及贈與稅法施行細則第18條後段，認賴吳美珠係代賴世文償還借款30,000,000元，否准扣除，用法確有違誤，亦有違常理。而賴吳美珠代賴克新償還銀行借款15,000,000元確屬事實，依遺產及贈與稅法第21條規定，原審否准自核定贈與總額中扣除，違法至明。再者，本案賴克新、賴維新因本身借款額度不敷使用，由渠等提供各1/2持分之系爭房地抵押，共同借用常年在國外之賴世文名義向合庫長春支庫借款30,000,000元，與被上訴人92年1月6日北區國稅法二字第09100358219號復查決定之情形相同，基於同一行政機關行政行為不可為差別待遇之平等原則，被上訴人否准賴克新系爭15,000,000元借款自核定贈與額減除，有違平等原則等語。

三、本院查上訴人雖以原判決有不適用法規或適用法規不當為由提起上訴，惟核其上訴理由狀所載內容，係就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，難認為對原判決之如何違背法令已有具體之指摘，依首揭說明，其上訴為不合法，應予駁回。

四、依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 95 年 7 月 6 日

最高行政法院裁判書

【裁判字號】95 年度判字第 01025 號

【裁判日期】950706

【裁判案由】遺產稅

【裁判全文】

上列當事人間因遺產稅事件，上訴人對於中華民國 93 年 11 月 2 日臺北高等行政法院 91 年度訴字第 5251 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於罰鍰暨該訴訟費用部分均廢棄，發回臺北高等行政法院。

其餘上訴駁回。

駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

壹、本件上訴人主張：遺產稅係以被繼承人所遺留之財產為課徵標的，乃遺產及贈與稅法第 1 條所明定；本件被繼承人游莊允原存於臺北區中小企業銀行基隆分行（以下簡稱臺北區企銀基隆分行）之新臺幣（下同）600 萬元定期存款，既於民國（下同）84 年 2 月 22 日，即被繼承人死亡前 6 日，經由證人黎秀芬解約提領而不復存在，原審亦認定提領之款項已經攜至臺灣中小企業銀行基隆分行（以下簡稱臺灣企銀基隆分行）清償上訴人在該銀行之借款之一部分，則原審猶認系爭 600 萬元「存款」係屬被繼承人之遺產，有判決不適用法律之違誤；查原判決無非以 85 年 4 月 17 日新修正之遺產及贈與稅法施行細則第 13 條：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債、出售財產或提領存款，而其繼承人對該項借款、價金或存款不能證明其用途者，該項借款、價金或存款，仍應列入遺產課稅。」為其立論根據，然本件繼承事實發生日為 84 年 2 月 28 日，當時有效之遺產及贈與稅法施行細則第 13 條並未規範「提領存款」一項，則系爭存款尚即無援引新修正遺產及贈與稅法施行細則第 13 條規定而擬制為遺產之餘地；且依據臺安醫院所開病歷，無從論斷系爭存款提領時，被繼承人已達「重病期間，無法處理事務」之程度，兩造亦均認屬「非重病期間」所為而無爭執，被

上訴人並就 93 年 10 月 26 日辯論庭上自認本件無遺產及贈與稅法施行細則第 13 條重病期間之適用；詎原審忽視被上訴人已有自認之事實，逕為不利上訴人之判決，違背證據法則，當然違背法令，爰請求廢棄原判決。

貳、被上訴人未提出上訴答辯狀。

參、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：本件上訴人之母游莊允於 84 年 2 月 28 日死亡，其生前所有臺北區企銀基隆分行之 6 張面額各 100 萬元整存整付存單合計存款 600 萬元，由上訴人之員工黎秀芬於 84 年 2 月 22 日以中途解約方式提領現金，同日提往臺灣企銀基隆分行，償還上訴人游永光之債務等情，有臺北區中小企業銀行 86 年 12 月 19 日北銀基字第 154 號函及其所檢送之被繼承人游莊允之定期存單 6 紙（每紙 100 萬元）附卷可證，上開書函內並闡明游莊允之 600 萬元定期存單係由黎秀芬於 84 年 2 月 22 日辦理中途解約等語。足徵游莊允生前確有 600 萬元之定期存單，於其死亡前 6 日始被中途解約提領，而黎秀芬提領後，於同日提往臺灣企銀基隆分行償還上訴人游永光向該行之貸款，亦經黎秀芬到庭結論屬實。上訴人對上開事實亦不爭執，茲上訴人所爭執者為被繼承人之系爭存款係屬游莊允對游永光之借貸或贈與，被上訴人不應將之列入遺產核課云云。是本件被繼承人游莊允所有系爭六百萬元，究屬其遺產抑或於其死亡前曾贈與或借貸上訴人游永光，應屬本件之爭點。查被繼承人游莊允因慢性腎炎併尿毒症，至 84 年 2 月 11 日因肺炎住院，同月 13 日因併發呼吸衰竭轉加護病房治療，翌日變得較為嗜睡，但仍可喚醒，同月 22 日（即系爭存款被提領之日）呈嗜睡狀態，但有醒過，同月 27 日陷入昏迷，同月 28 日因敗血性休克，病況陷入危急，家屬辦理病危出院同日死亡等情，有財團法人基督復臨安息日會台安醫院 87 年 10 月 30 日瀨醫發字第 419 號、90 年 1 月 6 日桐醫發字第 417 號及 91 年 7 月 30 日醫發字第 280 號等函影本附在原處分可稽，足證被繼承人游莊允所有系爭 600 萬元存款被提領時，渠係重病在加護病房救治中，證人黎秀芬供承系爭 600 萬元係其前往臺北區企銀基隆分行辦理中途解約提領現金一節，業據臺北區企銀基隆分行函述綦詳，此部分之證言自可採信；惟該證人稱游莊允病危，渠將其定期存單中途解約，將之提領 600 萬元償還上訴人游永光在臺灣企銀基隆分行之債務，未在當日告知上訴人乙節，顯與常情有違，不足採信。參酌上訴人自稱伊於 84 年 2 月 22 日連同黎秀芬提領之 600 萬元，共計償還 1,160 萬元予臺灣企銀基隆分行，並提出臺灣企銀基隆分行之對帳單影本為證，足證 84 年 2 月 22 日上訴人游永光係與證人黎秀芬合計提領 1,160 萬元清償債務，則系爭 600 萬元，顯係上訴人游永光見其母已病危，為規避遺產稅，以黎秀芬並非被繼承人之二親等血親，由伊提領該筆存款，依遺產及贈與稅法第 5 條規定不能以贈與論，對被繼承人核課贈與稅，而指示黎秀芬代為辦理解約提

領現金，清償其在臺灣企銀基隆分行之債務，事證明確。再參酌上訴人於87年3月31日向被上訴人提出之說明書，稱系爭600萬元存單，係被繼承人游莊允生前委請員工黎秀芬提領後交其本人自行運用，其使用情形，被繼承人未交待清楚，渠不知情云云。其後上訴人於89年10月5日提出之復查申請書、90年11月15日、91年1月21日2次提出之說明書，及上訴人起訴狀均稱系爭600萬元，係黎秀芬因創業而向游莊允之消費借貸云云，從未主張系爭600萬元，被繼承人游莊允生前有贈與或借貸與伊之意思，尤足證明黎秀芬將被繼承人游莊允之600萬元定期存單，辦理中途解約，並非游莊允病危之時有借貸或贈與上訴人之意思，而係上訴人游永光指示黎秀芬以第三人之身分代為辦理解約提領後，同時由伊再湊足1,160萬元，共同向台灣企銀基隆分行清償上訴人在該銀行之借款，事證明確。查系爭600萬元定期存款，被繼承人既無借貸或贈與上訴人之意思，則系爭600萬元存款，自屬被繼承人之遺產，被上訴人以之列入遺產核課，予以補徵該部分之遺產稅，並以上訴人漏報該筆遺產，依遺產及贈與稅法第45條規定，按所漏稅額處以1倍之罰鍰，經核與法並無不合，訴願決定予以維持亦稱妥適，乃判決駁回上訴人在原審之訴。

肆、本院查：（一）、按「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財產，依本法規定，課徵遺產稅。」「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起6個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。」及「納稅義務人對依本法規定，應申報之遺產或贈與財產，已依本法規定申報而有漏報或短報情事者，應按所漏稅額處以1倍至2倍之罰鍰。」為行為時遺產及贈與稅法第1條第1項、第23條第1項及第45條所明定。本件上訴人之母游莊允於84年2月28日死亡，上訴人與其他繼承人等4人於84年11月27日核准延期申報期限內申報遺產稅，經被上訴人初查以上訴人之母游莊允生前所有台北區企銀基隆分行之6張面額100萬元整存整付存單合計存款600萬元，由第三人黎秀芬於84年2月22日以中途解約方式提領現金，認定係屬游莊允重病無法處理事務期間提領存款，上訴人等人漏報該存款600萬元及另漏報基隆市第一信用合作社存款45元、大同公司借款債權300萬元，合計9,000,045元，核定遺產總額77,556,819元、遺產淨額46,728,819元，應納稅額13,651,815元，並就短漏稅額3,508,320元部分處1倍之罰鍰計3,508,320元。上訴人就核定漏報台北區企銀基隆分行存款600萬元及罰鍰部分不服，申經復查結果，未獲變更，提起訴願，經遭駁回，乃提起本件行政訴訟。（二）、系爭存款600萬元部分：原判決關於被繼承人游莊允生前所有台北區企銀基隆分行之6張面額100萬元整存整付存單合計存款600萬元，於重病無法處理事務期間，雖經由第三

人提領存款，但被繼承人游莊允生前並無贈與或借貸與上訴人之意思，而係上訴人游永光指示黎秀芬以第三人之身分代為辦理解約提領後，同時由伊再湊足1,160萬元，共同向台灣企銀基隆分行清償上訴人在該銀行之借款，系爭600萬元存款，自屬被繼承人之遺產，以及上訴人在原審之主張如何不足採等事項均已詳為論斷。又所謂逃漏稅捐者，係指納稅義務人將課稅構成要件成立事實全部或部分隱瞞而逃漏稅捐。本件乃上訴人利用被繼承人重病無法處理事務期間，委託第三人將被繼承人生前在銀行定期存款中途解約提領，而以清償上訴人之債務方式隱匿之，以致形成被繼承人死亡時，其遺產中之系爭存款遭上訴人隱匿之情事，亦即上訴人隱匿被繼承人生前之系爭存款，構成將遺產稅課稅構成要件成立事實部分隱瞞而逃稅之違章事實。原處分關於系爭存款部分基於課稅構成要件成立之事實及短漏報事實，而將其列入遺產課稅，與租稅法定主義，或法律明確性均無違背，且無溯及既往適用法令之情事。又被上訴人在稅捐稽徵法第21條第1項所規定核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵。是原判決認原處分此部分認事用法，尚無違誤，維持原處分及訴願決定此部分，而駁回上訴人在原審此部分之訴，其所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋判例，亦無抵觸，並無所謂原判決此部分有違背法令之情形；又證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，不得謂為原判決此部分有違背法令之情形。上訴人對於業經原判決此部分詳予論述不採之事由再予爭執，核屬法律上見解之歧異，要難謂為原判決此部分有違背法令之情形。本件上訴此部分論旨，仍執前詞，指摘原判決此部分違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。（三）、罰鍰部分：被上訴人於原審93年9月16日所提出之補充答辯狀及被上訴人93年7月15日北區國稅審二字第0930004221號函記載：「被繼承人生前於83年3月28日及同年6月6日借予大同公司200萬元及100萬元，經大同公司87年9月23日函覆，前揭原借款予大同公司之款項已於84年2月24日轉名為張金益，被上訴人認該轉帳行為發生於被繼承人重病無法處理事務期間，該債權名義上雖已轉為張金益，實質上仍屬被繼承人對大同公司之債權，乃併入遺產課稅並按漏報處罰。嗣上訴人依更正程序申請更正經遭駁回提起訴願時，被上訴人查再於93年5月14日北區國稅審二字第0931025557號函請台安醫院確認被繼承人游莊允於住院期間之意識及處理事務能力，經該院93年5月26日（93）醫發字第242號函復「根據84年2月24日病歷記載，顯示當日游莊允因虛弱、疲倦而較嗜睡，但意識清醒，依常理判斷應有決定事情的能力。」，遂以前揭債權於84年2月24日已轉為張金益名下，亦經張金益於87年10月19日說明係因跟隨被繼承人多年，對其家人照顧有加，故於生病期間將該款項轉入張金益名下屬贈

送性質，為被繼承人生前贈與財產，非屬遺產及贈與稅法第 15 條規定應併入被繼承人遺產總額課稅之財產，准予更正，為遺產總額 74,556,819 元，遺產淨額 43,728,819 元，應納稅額 12,421,815 元，漏報遺產總額 6,000,045 元，漏報遺產稅額 2,278,320 元。」等情，作為裁罰基礎之漏稅額，在原審審理中已變更，則本件罰鍰難以維持，而原審對此重要事項，未予審酌，更未查明是否已另行變更裁罰，遽爾維持原處分關於罰鍰部分，於法容有未合。上訴論旨指摘原判決此部分違背法令，求予廢棄，非無理由，應由本院將原判決此部分（即原判決關於罰鍰部分）廢棄，發回原審法院依法審判，以昭公允。

據上論結，本件上訴為一部無理由，一部有理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 256 條第 1 項、第 260 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 95 年 7 月 6 日

最高行政法院裁判書

【裁判字號】95，判，1033

【裁判日期】950706

【裁判案由】遺產稅

【裁判全文】

上列當事人間因遺產稅事件，上訴人不服中華民國 93 年 12 月 9 日臺中高等行政法院 93 年度訴字第 218 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

壹、本件上訴人主張：查信託法第 4 條第 2 項之立法目的係為維護交易安全而設，本件上訴人或被繼承人與原處分機關間並無任何交易行為，原處分機關顯非該條所指之「第三人」，原審未查，逕以被上訴人為信託法第 4 條所稱之「第三人」，顯有不當適用信託法第 4 條之違法。次查系爭遺產標的之吉將環境工程有限公司（下稱吉將公司）股票，係由上訴人莊和達出資向訴外人陳建隆、林炳成所承購而信託登記予莊水旺名下足堪認定，原審未採納證明上訴人莊和達出資之證明文件、信託契約書，復未說明不採

信之理由，顯有判決不備理由之違法。況依信託法第 8 條之規定，信託關係雖不因受託人死亡而消滅，惟在解釋上應認該信託關係在受託人死亡後，即由其繼承人繼承該信託關係，是以臺南地方法院 91 年重訴字第 52 號判決確認上訴人莊和達與其他上訴人間就系爭財產有信託關係存在。惟原審卻認該判決並非確認上訴人莊和達與被繼承人間就系爭財產有信託關係存在之事實認定，亦顯有違最高行政法院 51 年判字第 85 號判例之意旨。另依司法院釋字第 536 號解釋意旨，未上市或上櫃公司之股票價值之估算方法，不宜由行政機關以行政命令訂定其估算方法，應由法律或依法律授權於施行細則訂定。惟原審卻沿用財政部之函令解釋，以稽徵機關估算而得之資產價值為系爭股票移轉價值，並以之核定遺產稅額，顯與該司法院釋字意旨有違。又按遺產稅之課徵，應以被繼承人死亡時實際遺留之財產為計算標準，而遺產及贈與稅法施行細則第 29 條第 1 項規定所謂「資產淨值」固係指營利事業資產總額與負債總額之差額而言，惟此差額，仍應以營利事業實際資產總額與負債總額之差額為依據。本件宙盈環保工程有限公司（下稱宙盈公司）於被繼承人莊水旺 90 年 7 月 21 日死亡時係屬停業狀態，其公司股票已無價值可言。惟原審竟拘泥於財政部 90 年 4 月 20 日經（90）09032066640 號函意旨之「擅自停業」或「他遷不明」之字面意義，認定本件並無該函釋之適用云云，其顯有適用法規不當之違法。況依財政部台財稅第 0920457125 號函釋之意旨，稅捐稽徵機關核定未上市公司之股權，研判價值已確實減少或無價值者，即應核實認定未上市公司之資產淨值，並不限於未上市公司需以「擅自停業」或「他遷不明」為前提要件，爰請求廢棄原判決。

貳、被上訴人未提出上訴答辯狀。

參、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：依信託法第 4 條第 2 項規定，以有價證券為信託者，非依目的事業主管機關規定於證券上或其他表彰權利之文件上載明為信託財產，不得對抗第三人，則本件信託財產—股票是否辦妥信託登記且依目的事業主管機關規定於證券上或其他表彰權利之文件上載明為信託財產，被上訴人於 91 年 7 月 22 日、10 月 16 日及 92 年 5 月 16 日分別函請莊和達及其他上訴人等提示莊和達出資之資金流程、信託登記證明及載明「信託財產」之股權等相關資料供核，有該函及掛號郵件收件回執附於原處分卷可稽，惟上訴人均未提示。上訴人雖主張被上訴人並非信託法第 4 條第 2 項所規定之第三人乙節，惟所謂第三人係指兩造雙方以外之權利關係人，稅捐機關本於國家課稅權所為之稅捐稽徵行為，自係該法所稱之第三人。又上訴人所提示臺灣臺南地方法院 91 年度重訴字第 52 號判決，該訴訟案係上訴人之一莊和達對其餘上訴人等 3 人提起請求確認信託關係存在之訴，並獲勝訴判決，然該訴訟案不惟除莊和達外之其餘

上訴人等3人未於言詞辯論期日到場，法院僅因上訴人之一莊和達申請，由其一造辯論判決而得心證做成判決，又被上訴人非該民事判決之當事人，亦無居於參加人地位參加訴訟，該判決僅對於上訴人間受其拘束；且由上訴人所提出之民事判決，依其案號係91年度重訴字第52號可得知係於91年以後始提起訴訟，而本件被上訴人業於90年12月27日以前即開始調查本件遺產稅案，並於同日由其所屬彰化縣分局以中區國稅彰縣審字第0900037979號函通知繼承人等查對補報在案，系爭股權不惟未依信託法規定於證券上載明為信託財產，並直至被上訴人發函通知繼承人等查對補報，始以信託為由提起確認訴訟，上訴人之主張自難採信。另本件系爭股票每股移轉價格之計算，應以繼承開始日該公司之資產淨值估定股票移轉價值。查宙盈公司雖於90年4月15日停業至91年3月14日止，而財政部90年4月24日經(90)09032066640號函釋係以該未上市公司「已擅自停業」或「他遷不明」為要件，惟該公司係向經濟部申請停業，並非擅自停業或他遷不明，又依宙盈公司90年7月21日資產負債表所載，該公司有銀行存款、應收款項、其他資產等資產，其資產淨值19,586,492元，尚非無財產價值，自無上開函釋之適用，上訴人此部分主張，亦非可採，乃判決駁回上訴人在原審之訴。

肆、本院按：

- (一)、「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。」、「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」及「未上市或上櫃之股份有限公司股票，除前條第2項規定情形外，應以繼承開始日或贈與日該公司之資產淨值估定之。」分別為遺產及贈與稅法第1條第1項、第4條第1項及同法施行細則第29條第1項所明定。經查，本件上訴人之父莊水旺於90年7月21日死亡，上訴人等於法定期限內辦理遺產稅申報，申報被繼承人莊水旺遺產總額為12,215,611元。經被上訴人所屬彰化縣分局發現上訴人涉有漏報存款及股票等，乃通知上訴人等查對補報，上訴人除補申報存款二筆及彰化市第十信用合作社投資額1,000元外，並補申報吉將公司、宙盈公司投資額各為11,400,000元，惟未就吉將公司及宙盈公司之投資額申報遺產價額，被上訴人乃依上揭函釋意旨以繼承開始日該二公司之資產淨值估定遺產價額分別為12,694,626元及11,164,300元，核定遺產總額36,081,348元，遺產淨額26,481,348元，應納稅額為6,431,844元。上訴人不服，就吉將公司及宙盈公司之投資額，申請復查，訴願及行政訴訟，迭遭駁回，乃提起本件上訴。
- (二)、信託法第10條固規定：「受託人死亡時，信託財產不屬於其遺產。」惟

必須合於信託法規定之信託財產，始不列入遺產。再按「稱信託者，謂委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係。」、「信託，除法律另有規定外，應以契約或遺囑為之。」及「以應登記或註冊之財產權為信託者，非經信託登記，不得對抗第三人。」、「以有價證券為信託者，非依目的事業主管機關規定於證券上或其他表彰權利之文件上載明為信託財產，不得對抗第三人。」復分別為信託法第1條、第2條及第4條第1項、第2項所規定。經查系爭股權確實未依信託法規定於證券上載明為信託財產，此為原審所認定之事實，亦為上訴人所不爭，依前引信託法第4條第1項規定：「以應登記或註冊之財產權為信託者，非經信託登記，不得對抗第三人。」所謂第三人係指委託人及受託人雙方以外之權利關係人，應不分公法或私法權利關係，稅捐機關本於國家課稅權為公法上稅捐稽徵行為，而與受稽徵對象成立公法上徵納之法律關係，自係該法所稱之第三人，上訴人依其有利之解釋，再事爭執稱：其與被上訴人間並無任何交易行為，被上訴人並非上開法條所指之「第三人」云云，顯不可採。是以縱上訴人主張上訴人莊和達係借被繼承人之名義登記系爭股票云云屬實，亦不足為上訴人有利之認定，原審雖就上訴人主張投資系爭兩家未上市公司之股權或資金來源，是否確由莊和達所移轉或提供主張之事實未於判決中詳加審認，但與判決結果無涉，自難指為違法。此外，原審業已詳論對上訴人所提示臺灣臺南地方法院91年度重訴字第52號判決不足為信託之證明之理由。按證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，不得謂為原判決有違背法令之情形。上訴人對於業經原判決詳予論述不採之事由再予爭執，核屬法律上見解之歧異，要難謂為原判決有違背法令之情形。本件原判決已斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，適用前揭規定，就上訴人系爭股票不應列被繼承人遺產之主張，詳予論斷，將判斷而得心證之理由記明於判決，業如上述，經核並無違背論理法則或經驗法則，亦無判決不適用法規或適用不當、不備理由等違背法令情事。

- (三)、按人民有依法納稅之義務，為憲法第19條所明定。主管機關為執行母法有關事項之必要，得依法律之授權訂定施行細則，或對母法及施行細則之規定為闡明其規範意旨之釋示。遺產及贈與稅法第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。」關於財產價值之計算，同法第10條第1項規定：「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；被繼承人如係受死亡之宣告者，以法院宣告死亡判決內所確定死亡日之時價為準。」為執行上開條文所定時價之必要，同法施行細則第28條乃明定：「凡已在證

券交易所上市（以下稱上市）或證券商營業處所買賣（以下稱上櫃）之有價證券，依繼承開始日或贈與日該項證券之收盤價估定之。但當日無買賣價格者，依繼承開始日或贈與日前最後一日收盤價估定之，其價格有劇烈變動者，則依其繼承開始日或贈與日前一個月內各日收盤價格之平均價格估定之。有價證券初次上市或上櫃者，於其契約經證券主管機關核准後，至掛牌買賣前，應依繼承開始日或贈與日該項證券之承銷價格或推薦證券商認購之價格估定之。」又依同細則第 29 條第 1 項：「未上市或上櫃之股份有限公司股票，除前條第 2 項規定情形外，應以繼承開始日或贈與日該公司之資產淨值估定之。非股份有限公司組織之事業，其出資價值之估價準用前項規定。」之所以設此規定，係因未上市或未上櫃公司股票，於繼承或贈與日常無交易紀錄，或縱有交易紀錄，因非屬公開市場之買賣，難以認定其客觀之市場價值。是於計算未上市或上櫃公司之資產時，就其持有之上市股票，因有公開市場之交易，自得按收盤價格調整上市股票價值，而再計算其資產淨值。對未上市或上櫃公司持有之上市公司之股票，若僅依原公司帳載成本計算，則不同之未上市或上櫃公司持有相同之上市股票，將因不同時點購買成本之不同而產生不同之估價，有違課稅公平原則。業經司法院釋字第 536 號解釋在案。

- (四)、依上開解釋意旨，應足以判斷：財政部 65 年 7 月 9 日台財稅第 34594 號函釋以：「二、在年度進行中發生繼承事實或贈與行為，而遺產或贈與標的中有未公開上市公司行號股票須核估遺產或贈與價額者，如該公司行號尚未辦理結算，致無法於申報時提出資產負債表，且於稽徵機關核稅時，仍未能補送該項資料者，得由稽徵機關以該公司行號上一年度資產負債表所列資產淨額，加計本年度截至被繼承人死亡時或贈與人為贈與行為時止之營業收入額，按同業利潤標準計算之盈餘為該公司行號之淨值。」、67 年 7 月 28 日台財稅第 35026 號函釋以：「依照同法施行細則第 29 條規定：『未公開上市之公司股票，以繼承開始日或贈與日該公司之資產淨值估定之』，故股票持有人，其股票以低於讓售日該公司資產淨值估定之價格出售者，其每股資產淨值與讓售股票價格之差額，即為稽徵機關認定是否以顯著不相當代價讓與財產之主要參考資料，惟如有其他客觀因素對其讓售價格有影響者，仍可作為核課之參考。」、70 年 12 月 30 日台財稅第 40833 號函釋以：「核算遺產及贈與稅法施行細則第 29 條第 1 項所謂之資產淨值時，對於公司未分配盈餘之計算，應以經稽徵機關核定者為準。」及 84 年 3 月 31 日台財稅第 841614364 號函釋以：「依遺產及贈與稅法施行細則第 29 條規定，未公開上市之公司股票，其遺產價值以繼承開始日該公司之資產淨值估定之。被繼承人死亡

遺有未上市公司股票，而該未上市公司如經稽徵機關查明其已擅自停業或他遷不明，經研判確實已無財產價值者，可核實認定其資產淨值，以符實際。」等三函釋為主管機關就其職掌公務所為職務上解釋，乃在闡明遺產及贈與稅法施行細則第 29 條之規定，符合遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項之立法意旨，與憲法第 19 條所定租稅法律主義及第 15 條所保障人民財產權，尚無牴觸，自可採用。

- (五)、另司法院釋字第 536 號解釋解釋文附論之「未上市或上櫃公司之股票價值之估算方法涉及人民之租稅負擔，仍應由法律規定或依法律授權於施行細則訂定，以貫徹上揭憲法所規定之意旨。」僅係警告性解釋，建議主管機關應依照該解釋意旨儘速檢討修正，並未宣告未上市或上櫃公司之股票價值之估算方法函釋失效，尚難認解釋意旨認未上市或上櫃公司之股票價值之估算方法主管機關函釋，係屬違憲，上訴人主張上開股票價值之估算方法之函釋未以法律規定或依法律授權於施行細則訂定，為違憲云云，殊不可採。
- (六)、至於適用 84 年 3 月 31 日台財稅第 841614364 號函釋，固無區分擅自停業或合法申請停業之實益，惟必「經研判確實已無財產價值者」，始「可核實認定其資產淨值」依宙盈公司 90 年 7 月 21 日資產負債表所載，該公司有銀行存款、應收款項、其他資產等資產（見原處分卷第 30 頁及第 31 頁宙盈公司資產負債表），其資產淨值 19,586,492 元，尚非無財產價值，業經原審認定在案，上訴人徒以：停業中則股票無價值云云為主張，殊屬誤解。原判決亦已說明本件系爭股票每股移轉價格之計算，依上揭規定，應以繼承開始日該公司之資產淨值估定股票移轉價值等等，自與論理法則及經驗法則無違，難謂有判決不適用法規或判決不備理由之違法。
- (七)、上訴論旨，執前述各點，並就原審取捨證據、認定事實之職權行使，任意指摘原判決有違背法令情事，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。
- 據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 85 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 95 年 7 月 6 日

