高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
113年度訴字第362號
民國114年2月13日辯論終結

原　　告　陳興宇

訴訟代理人　王朝揚　律師
被　　告　財政部南區國稅局

代　表　人　李雅晶
訴訟代理人　吳素萍
　　黃玉杏

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國113年6月6日台財法字第11213941360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：

被繼承人陳鐘山於民國108年7月20日去世，原告（原名：陳政昌）經分割繼承登記為臺南市安南區海東段36之5地號土地（權利範圍1/2，下稱系爭土地）所有權人，嗣以新臺幣（下同）34,290,000元出售，於111年6月1日（登記日）辦妥所有權移轉登記，原告並依限辦理土地交易所得稅（下稱房地合一稅）申報，列報課稅所得0元；被告依據申報及查得資料，審認系爭土地交易符合所得稅法第4條之4第1項規定，核計課稅所得23,843,174元，按適用稅率35%，核定應納稅額8,345,110元。原告不服，循序提起復查、訴願，均遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、所得稅法第4條之4之規定，個人自105年1月1日起，交易該日以後取得之房屋、土地，交易應依同法第14條之4至第14條之8（下稱新制）規定，採分離課稅方式課徵所得稅，其立法目的係為改善現行不動產交易稅制缺失，健全不動產稅制，促使房屋、土地交易正常化，故關於本件是否應擴大新制之課稅義務免除範圍之適用，不應僅單純從條文之文義判斷，而係應從所得稅法第4條之4條所揭之立法目的判斷。所得稅法第4條之4原則上雖係以取得日及交易日均在105年1月1日之後者為新制規範對象，然主管機關（財政部）歷年來針對上開之規定，對於105年1月1日後所為交易，亦基於職權而就「因繼承取得（104年8月19日台財稅字第10404620870號令，下稱財政部104年8月19日令）」「配偶贈與（106年3月2日台財稅字第10504632520號令，下稱財政部106年3月2日令）」及「配偶於105年1月1日後繼承取得被繼承人於104年12月31日前取得之不動產，再經配偶贈與（107年10月31日台財稅字第10704604570號令，下稱財政部107年10月31日令）」等3種情形，均排除新制之適用。則本件之情形（即配偶於104年12月31日前取得之不動產於105年1月1日後贈與被繼承人，再經繼承取得）與上開排除適用新制情形類似；且原告將繼承的不動產出售，既非買賣取得後交易，不存在賺取價差等不當獲利情形，即非所得稅法第4條之4立法目的所欲規範之範疇，縱為105年1月1日以後之不動產交易，仍非不得由主管機關依法定職權為排除適用新制之闡釋，抑或類推適用上揭財政部函令之情形以限縮或減免課稅義務。

2、系爭土地交易倘原告母親陳周銀巒前未贈與配偶陳鐘山，日後由原告繼承後出售；抑或陳周銀巒贈與配偶陳鐘山後，陳鐘山逕行出售，上開情形本即為前揭「財政部104年8月19日令（因繼承取得）」及「同部106年3月2日令（配偶贈與）」之情形而適用所得稅法第14條第1項第7類規定（下稱舊制），則本件情形既與上開得例外適用舊制之情形類似，

且由於係繼承取得而非買賣後出售，並無賺取價差等不當獲利之情形，即非所得稅法第4條之4立法目的所欲規範之情形，不應僅因行政機關保守心態，而增加原告額外之負擔。則本件縱與前揭「同部104年8月19日令、106年3月2日令及107年10月31日令」所規範之情形尚非完全相同，此應屬規範之疏漏，仍應類推適用前揭財政部函令而以舊制課稅。

(二)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、所得稅法為維護法安定性並避免影響已持有房地者權益，訂定日出條款，原則上以取得日及交易日均在105年1月1日之後者為新制規範對象，而財政部104年8月19日令，係基於新制日出條款立法意旨及新制、舊制密切銜接，乃依法規範目的，將所得稅法第4條之4規定作目的性限縮解釋，就原應適用新制之情形（被繼承人於104年12月31日前取得房地，繼承人於105年1月1日後取得並出售），解釋仍適用舊制，適時緩和新制實施衝擊。如「被繼承人」係於105年1月1日以後始繼承取得房地且未出售，再由「繼承人」繼承取得後出售，已非立法者所顧慮之情形，本屬新制明文課稅範圍，且為「繼承人」所能預見，故無論該房地是否再受繼承此一不可控因素而移轉，均不能據以主張跳脫適用新制，自不宜從解釋法規之解釋令，再據以擴大解釋，限縮法律位階之新制規定施行。系爭土地並無「被繼承人」於104年12月31日以前取得情形，尚非財政部104年8月19日令之適用前提，自應回歸所得稅法第4條之4規定，認屬新制課稅範圍。原告以假設發生之事實，主張擴大解釋財政部104年8月19日令，揆前說明，委不足採。

2、另考量夫妻因婚姻關係而經營共同生活，彼此財產難以清楚劃分之社會民情，財政部106年3月2日令第1點規定，配偶一方取得配偶他方贈與之房屋、土地，適用遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第20條第1項第6款配偶相互贈與之財產不

計入贈與總額規定，嗣出售時，應以配偶間第1次相互贈與前，配偶他方取得該房地之日為取得日，據以計算持有期間，及認定適用所得稅法第14條第1項第7類規定計算房屋部分之財產交易損益、或依第14條之4規定計算房地交易損益，分別依所得稅法規定課徵所得稅。原告既非自配偶受贈取得系爭土地後出售，自無從適用財政部106年3月2日令。

3、財政部107年10月31日令亦係基於夫妻同居共財考量，就配偶一方自配偶他方受贈取得房地，如已符合同部106年3月2日令第1點者，嗣出售時，如係配偶他方於105年1月1日以後繼承取得，且係被繼承人於104年12月31日以前取得者，比照同部104年8月19日令辦理，再予延伸「取得日」之認定。同部107年10月31日令，其前提固有「繼承」及「配偶相互贈與」之事實，然係基於所得稅法第4條之4規定、遺贈稅法第20條第1項第6款規定之意旨，所為合於法規範體系及目的解釋之結果，此與上開104年8月19日令、106年3月2日令，適用前提及範圍均明確，並無自該等解釋令再擴大解釋之模糊空間。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

(一)本件有無財政部前揭函令之適用？即本件得否以被繼承人之配偶取得時點作為系爭土地原始取得時點，而得適用舊制計算所得？

(二)被告以系爭土地交易所得應適用房地合一稅，核定應納稅額8,345,110元，是否適法？

五、本院的判斷：

(一)事實概要記載之事實，有房地合一稅申報書(原處分卷第14至17頁)、異動索引查詢資料(原處分卷第18至至21頁)、土地登記第二類謄本(原處分卷第23頁)、土地買賣契約書(原處分卷第31至33頁)、不動產交易實價查詢(原處分卷第36頁)、遺產稅核定通知書（原處分卷第52至55頁）、房地合一稅申報核定通知書（原處分卷第63頁）、復查決定書（原

處分卷第101至108頁）、訴願決定書（原處分卷第186至198頁）等附卷可稽，足信為真實。

(二)應適用的法令：

1、納稅者權利保護法第3條第1項、第3項：「（第1項）納稅者有依法律納稅之權利與義務。……（第3項）主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」

2、所得稅法

(1)第4條之4第1項（下稱系爭條文）：「個人……交易中華民國105年1月1日以後取得之房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土地(以下合稱房屋、土地)，其交易所得應依第14條之4至第14條之8……規定課徵所得稅。」

(2)第14條之4第1項、第3項第1款第2目及第4項：「（第1項）第4條之4規定之個人房屋、土地交易所得或損失之計算，……其為繼承或受贈取得者，以交易時之成交價額減除繼承或受贈時之房屋評定現值及公告土地現值按政府發布之消費者物價指數調整後之價值，與因取得、改良及移轉而支付之費用後之餘額為所得額。但依土地稅法規定繳納之土地增值稅，除屬當次交易未自該房屋、土地交易所得額減除之土地漲價總數額部分之稅額外，不得列為成本費用。……（第3項）個人依前2項規定計算之房屋、土地交易所得，減除當次交易依土地稅法第30條第1項規定公告土地現值計算之土地漲價總數額後之餘額，不併計綜合所得總額，按下列規定稅率計算應納稅額：一、中華民國境內居住之個人：……(二)持有房屋、土地之期間超過2年，未逾5年者，稅率為35%。……（第4項）……前項有關期間之規定，於繼承或受遺贈取得者，得將被繼承人或遺贈人持有期間合併計算。」

(三)系爭條文並無違憲疑慮：

系爭條文規定，以105年1月1日作為基準日，就「取得」之房屋、土地，未區分有償、繼承或其他無償取得，此涉及國

家財政收入之整體規畫及預估，較適合由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定（司法院釋字第746號解釋理由書參照）。是其決定如有正當目的，且手段與目的之達成間具有合理關聯，即與憲法比例原則無違。其立法目的在於改善現行不動產交易稅制缺失，健全不動產稅制，促使房屋、土地交易正常化，目的核屬正當；條文規定「取得」之意涵也非難以理解，包括有償有償、繼承或其他無償取得之情形，能為一般受規範者所得預見，並可經由法院審查認定及判斷，自無違反法律明確性原則（同院釋字第432、521、594、602、690、794、799及803號解釋參照）。故系爭條文雖一律以基準日後取得房屋、土地，其交易所得應依新制課徵所得稅；並未就繼承或受贈之情形，採取差別待遇，考量社會經濟事實複雜，未必能完善規範例外條款，且稅法之簡化亦為重要之公益，立法者選擇設定基準日據以區分新舊制，收稅法簡化之效，屬立法者政策形成之空間；不論取得人是否能控制取得時點（即不論是否為繼承取得），於基準日後取得人取得房地即屬新的持有狀態，適用新制鼓勵長期持有，亦在立法者的規劃範圍，不能認為有漏未考慮情事。再者，搭配所得稅法第14條之4規定，鼓勵房屋、土地之取得人長期持有，取得人長期持有後稅率可從45%、35%逐步遞減至20%；其為繼承或受贈取得者，以交易時之成交價額減除繼承或受贈時之房屋評定現值及公告土地現值按政府發布之消費者物價指數調整後之價值，與因取得、改良及移轉而支付之費用後之餘額為所得額；並就其他非自願性因素，交易持有期間在5年以下之房屋、土地者，稅率定為20%；有關期間之規定，於繼承或受遺贈取得者，得將被繼承人或遺贈人持有期間合併計算等機制，避免過苛之情形，手段與目的之達成間具有合理關聯，尚與憲法比例原則無違。

(四)本件應依系爭條文規定課徵所得稅：

1、憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加或減縮法律所無之租稅義務，則非憲法第19條規定之租稅法律主義所許（司法院釋字第674、692、703、706、798號解釋意旨參照）。為使人民能在透明且安定之稅捐環境中，進行獨立自主之經濟活動，應明確劃定人民應負擔納稅義務之範圍，以確保人民法律生活秩序的安定性及預測可能性。因此，主管機關基於法律授權而訂定之法規命令與行政規則，僅得就實施母法所定納稅義務及其要件有關之事項予以規範，自不得逾越稅法規定，或採取目的性擴張或限縮之解釋方法，另為增加或減少法律所規定之稅捐義務（納稅者權利保護法第3條立法理由參照）。

2、系爭條文既無違憲疑慮，行政機關及法院即應恪遵系爭條文規定，依法課稅及審判。立法者以設定基準日的方式，不區分有償、繼承或其他無償取得，以收稅法簡化之效，行政機關即不得擅自採取目的性限縮之解釋方法，減少法律所規定之稅捐義務，此應保留由立法者評估是否需要增加系爭條文之例外條款。故財政部104年8月19日令：「一、納稅義務人105年1月1日以後交易因繼承取得之房屋、土地，符合下列情形之一者，非屬所得稅法第4條之4第1項各款適用範圍，應依同法第14條第1項第7類規定計算房屋部分之財產交易所得併入綜合所得總額，於同法第71條規定期限內辦理結算申報：……(二)交易之房屋、土地係被繼承人於104年12月31日以前取得，且納稅義務人於105年1月1日以後繼承取得……。」同部106年3月2日令：「一、個人取得配偶贈與之房屋、土地，適用遺產及贈與稅法第20條第1項第6款配偶

相互贈與之財產不計入贈與總額規定者，出售時應以配偶間第1次相互贈與前配偶原始取得該房屋、土地之日為取得日，據以計算持有期間及認定應適用所得稅法第14條第1項第7類規定計算房屋之財產交易損益（以下簡稱舊制房屋交易損益）或依同法第14條之4規定計算個人房屋、土地交易所得或損失（以下簡稱新制房屋土地交易損益），並按該房屋、土地原始取得之原因，分別依所得稅法相關規定課徵所得稅……。」同部107年10月31日令：「個人取得配偶贈與之房屋、土地，符合本部106年3月2日……令第1點規定者，出售時應以配偶間第1次相互贈與前配偶原始取得該房屋、土地之日為取得日，並按該房屋、土地原始取得原因，依所得稅法相關規定課徵所得稅。依此，個人出售配偶贈與之房屋、土地，如係配偶於105年1月1日以後繼承取得，且係被繼承人於104年12月31日以前取得者，比照本部104年8月19日……令第1點第2款……規定辦理。」同部112年11月2日台財稅字第00000000000號令將連續「各次」繼承或受遺贈的被繼承人或遺贈人「持有期間」合併計算，適用較低稅率。上開函令均將系爭條文為目的性限縮解釋，放寬取得時點或持有期間之認定，使納稅義務人得適用基準日前之舊制房屋交易損益或合併計算持有期間，均增加系爭條文適用上之複雜性，違反系爭條文簡化稅法之目的，且不斷利用函令減少法律所規定之稅捐義務，違背租稅法律主義，本院均拒絕適用。

3、經查，系爭土地係原告母親陳周銀鑾於86年3月12日逕為分割所取得，於107年7月16日贈與其配偶即原告父親陳鐘山，嗣被繼承人陳鐘山於108年7月20日死亡，由原告繼承取得，為兩造所不爭執，且有前揭卷證資料可憑，應可認定。本件事實完全符合系爭條文所規範之情形，應適用新制房屋土地交易損益，並無疑義。本件事實雖與財政部上開函令之情形（尤其是結合104年8月19日令及106年3月2日令）有類似性：如被繼承人陳鐘山於受贈後出售系爭土地，即可依106

年3月2日令適用舊制，受贈人何時出售土地尚且是由受贈人可控制的，依前揭函令都能適用舊制；本件原告是繼承取得，乃不可控制的因素，固有比附援引上開函令適用舊制之可能性。但因上開函令均違背租稅法律主義，原告自不得主張類推適用違法之函令，據此減少法律所規定之稅捐義務。原告主張，並無可採。

(五)被告以系爭土地交易所得應適用房地合一稅，核定應納稅額8,345,110元，並無違誤：

1、財政部110年6月30日台財稅字第00000000000號令修正發布之房地合一課徵所得稅申報作業要點（下稱房地合一作業要點）第3點前段：「房屋、土地交易日之認定，以所出售或交換之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準。」第4點第2款第9目：「房屋、土地取得日之認定，以所取得之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準。但有下列情形之一者，依其規定：……(二)非出價取得：……9.繼承取得之房屋、土地，為繼承開始日。」第5點第1項第1款前段：「房屋、土地持有期間之計算，自房屋、土地取得之日起算至交易之日止。如有下列情形者，其持有期間得依下列規定合併計算：(一)個人因繼承、受遺贈取得房屋、土地，得將被繼承人、遺贈人持有期間合併計算。」經核上開房地合一作業要點核乃執行母法（所得稅法第4條之4、第4條之5、第14條之4至第14條之8及第24條之5）之技術性、細節性行政規定，與立法意旨相符，且未逾越母法之限度，行政機關予以適用，並無違誤。

2、查，原告於108年7月20日繼承其父所遺系爭土地，嗣於111年4月15日簽約出售系爭土地予訴外人宜田建設開發有限公司（總價34,290,000元），並於同年6月1日辦妥所有權移轉登記。原告依限於111年6月30日（收件日）申報個人房屋土地交易所得稅，列報出售系爭土地課稅所得0元，然經被告審認系爭土地係原告於108年7月20日繼承取得，符合所得稅法第4條之4第1項規定，屬新制課稅範圍，被告乃核算土地

交易所得23,918,315元【成交價額34,290,000元-可減除成本10,071,685元（繼承時土地公告現值按政府發布之消費者物價指數調整後之價值10,060,447元＋取得土地達可供使用狀態前支付之必要費用11,238元）-可減除移轉費用300,000元（34,290,000元x3%，以300,000元為限）】，減除土地漲價總數額75,141元，課稅所得為23,843,174元，有土地買賣契約書、土地增值稅資料查詢、土地現值及公告地價查詢、規費、物價指數等附卷可參（原處分卷第24至26、45至48頁），並計算原告持有期間超過2年未逾5年（加計被繼承人持有期間，自107年7月16日起至111年6月1日止，共3年10月17日），按適用稅率35%，核定應納稅額8,345,110元（計算式：23,843,174元x35%），於法即無不合。

六、綜上所述，原處分（含復查決定）並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件事證已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此說明。

七、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　2　　月　　27　　日

審判長法官　林　彥　君

法官　黃　堯　讚

法官　黃　奕　超

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

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，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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　　114　　年　　3　　月　　3　　日

書記官　李　佳　芮