

# 高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

114年度訴字第237號

民國114年12月4日辯論終結

原告 陳陽德  
被告 財政部南區國稅局

代表人 陳慧綺  
訴訟代理人 吳素萍  
涂亨玉  
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114年5月21日台財法字第11413914470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、事實概要：

原告為訴外人陳鐘山之繼承人。陳鐘山於民國108年7月20日死亡，原告經分割繼承登記為○○市○○區○○段00之0地號土地（權利範圍1/2，下稱系爭土地）所有權人。原告嗣將系爭土地及同段00、00-0地號土地，合併以總價45,750,000元出售，並於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，列報系爭土地之課稅所得0元；嗣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23,146,811元，適用稅率35%，核定應納稅額8,101,383元。原告不服，提起復查，獲追減稅額3,086元，原告仍表不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

01 三、原告起訴主張及聲明：

02 (一)主張要旨：

03 1、所得稅法第4條之4規定，個人自105年1月1日起，交易該日  
04 以後取得之房屋、土地，交易所得應依同法第14條之4至第1  
05 4條之8規定徵所得稅（下稱新制），本件適用新制沒有問  
06 題。但關於依照新制認定之取得日及持有期間部分，系爭土  
07 地於51年即由被繼承人陳鐘山所購得，被繼承人聽從其岳父  
08 周新科（已故）之言將系爭土地登載於時為自耕農配偶陳周  
09 銀鑾名下。依民法第1154條與財政部106年3月2日台財稅字  
10 第0000000000號令（下稱財政部106年3月2日令），被繼承  
11 人配偶陳周銀鑾於107年7月16日贈與系爭土地予被繼承人。  
12 被繼承人依遺產及贈與稅法第20條第1項第6款規定，配偶相  
13 互贈與財產不計入贈與總額及出售時應以配偶間第一次相互  
14 贈與之日為取得日，如果被繼承人於死亡前出售系爭土地，  
15 即可依財政部106年3月2日令計算持有期間，取得系爭土地  
16 應超過10年。原告應繼承被繼承人上開依財政部106年3月2  
17 日令計算持有期間之權利，故適用所得稅法第14條之4計算  
18 系爭土地持有期間亦應超過10年。

19 2、退步言之，被繼承人將系爭土地登載於時為自耕農配偶陳周  
20 銀鑾名下實屬借名登記，當時街坊鄰居與其兄弟姊妹皆知，  
21 如原告舅舅周豐茂等可以證明。故應認定被繼承人於51年取  
22 得系爭土地，原告繼承後出售系爭土地，應自51年合併計算  
23 持有期間，亦已超過10年。被告未審酌上開情形，難謂無違  
24 反平等原則。是原告出售系爭土地持分1/2之課稅所得額23,  
25 137,994元，應以持有期間超過10年以上之適用稅率15%，核  
26 定應納稅額。

27 (二)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）不利原告部分均撤  
28 銷。

29 三、被告答辯及聲明：

30 (一)答辯要旨：

01 1、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  
02 分之社會民情，財政部106年3月2日令遂規定，個人取得配  
03 偶贈與之房屋、土地，而適用遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅  
04 法）第20條第1項第6款規定，嗣出售時，延伸「取得日」之  
05 認定，並據以計算持有期間。本件原告是繼承人的身分，不  
06 是配偶，當然無法適用財政部106年3月2日令。

07 2、被繼承人陳鐘山與原告均於105年1月1日以後取得系爭土  
08 地，自應認屬新制課稅範圍。又本件係原告之前手被繼承人  
09 陳鐘山於107年7月16日（登記日）自配偶陳周銀鑾受贈取  
10 得，原告持有期間為超過2年，未逾5年。且本件課稅標的為  
11 不動產，應以登記為主，方能維護交易安全，51年登記給被  
12 繼承人配偶陳周銀鑾就是歸配偶所有。

13 3、稅捐之減免核屬租稅優惠事項，應以法律或法律明確授權之  
14 命令定之，不得透過「類推適用」方式為之。又存在立法目  
15 的所應規範卻未在法律文義所涵蓋之法律漏洞，始有以「類  
16 推適用」之方式，就本質上相同之事物比照適用該法律之規  
17 定，以讓相同事物為相同之處理。本件案情與前開令釋有  
18 別，尚難比附援引，原告主張被告違反平等原則一節，核難  
19 採據。

20 (二)聲明：原告之訴駁回。

21 四、爭點：

22 本件適用新制計算所得時，被告依所得稅法第14條之4規定  
23 認定之持有期間是否合法？被告核定應納稅額是否正確？

24 五、本院的判斷：

25 (一)事實概要記載之事實，有個人房屋土地交易所得稅申報書  
26 （第93至96頁）、個人房屋土地交易所得稅聲明事項表（第  
27 91至92頁）、系爭土地登記第二類謄本（第59頁）、遺產稅  
28 核定通知書（第62至64頁）、不動產買賣合約書（第81至86  
29 頁）、異動索引查詢資料（第101至至105頁）、不動產交易  
30 實價查詢（第108頁）、個人房屋土地交易所得稅申報核定  
31 通知書（第190至191頁）、復查決定書（第217至226頁）、

01 訴願決定書（第291至302頁）等附於原處分A卷可稽，足信  
02 為真實。

03 （二）應適用的法令：

04 1、所得稅法第4條之4第1項：「個人……交易中華民國105年1  
05 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  
06 造執照之土地（以下合稱房屋、土地），其交易所得應依第14  
07 條之4至第14條之8……規定課徵所得稅。」

08 2、同法第14條之4第1項、第3項第1款第2目及第4項：「（第1  
09 項）第4條之4規定之個人房屋、土地交易所得或損失之計  
10 算，……其為繼承或受贈取得者，以交易時之成交價額減除  
11 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  
12 消費者物價指數調整後之價值，與因取得、改良及移轉而支  
13 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  
14 增值稅，除屬當次交易未自該房屋、土地交易所得額減除之  
15 土地漲價總數額部分之稅額外，不得列為成本費用。……  
16 （第3項）個人依前2項規定計算之房屋、土地交易所得，減  
17 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  
18 之土地漲價總數額後之餘額，不併計綜合所得總額，按下列  
19 規定稅率計算應納稅額：一、中華民國境內居住之個人：  
20 ……（二）持有房屋、土地之期間超過2年，未逾5年者，稅率  
21 為35%。……（第4項）……前項有關期間之規定，於繼承或  
22 受遺贈取得者，得將被繼承人或遺贈人持有期間合併計  
23 算。」

24 （三）被告依所得稅法第14條之4規定認定原告持有期間超過2年，  
25 未逾5年，並無違誤：

26 1、經查，原告對於本件應適用新制課稅並無爭執，僅就被告適  
27 用新制計算之持有期間有所爭執（本院卷第122、148頁）。  
28 而系爭土地為原告母親陳周銀鑒於86年3月12日逕為分割所  
29 取得，並於107年7月16日贈與其配偶即被繼承人陳鐘山。嗣  
30 被繼承人陳鐘山於108年7月20日死亡，由原告繼承取得1/2  
31 權利範圍等情，為兩造所不爭執，且有卷附系爭土地登記謄

01 本可憑（原處分A卷第59、60頁、本院卷第67、69頁），應  
02 可認定。則原告及被繼承人陳鐘山既均於105年1月1日新制  
03 施行基準日之後始取得系爭土地所有權，系爭土地之交易損  
04 益即應適用新制規範。至於財政部106年3月2日令：「一、  
05 個人取得配偶贈與之房屋、土地，適用遺產及贈與稅法第20  
06 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，  
07 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、  
08 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  
09 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  
10 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  
11 屋、土地交易所得或損失（以下簡稱新制房屋土地交易損  
12 益），並按該房屋、土地原始取得之原因，分別依所得稅法  
13 相關規定課徵所得稅……。」及財政部107年10月31日台財  
14 稅字第10704604570號令（下稱財政部107年10月31日令）：  
15 「個人取得配偶贈與之房屋、土地，符合本部106年3月2  
16 日……令第1點規定者，出售時應以配偶間第1次相互贈與前  
17 配偶原始取得該房屋、土地之日為取得日，並按該房屋、土  
18 地原始取得原因，依所得稅法相關規定課徵所得稅。依此，  
19 個人出售配偶贈與之房屋、土地，如係配偶於105年1月1日  
20 以後繼承取得，且係被繼承人於104年12月31日以前取得  
21 者，比照本部104年8月19日……令第1點第2款……規定辦  
22 理。」均係以個人取得配偶贈與之房屋、土地之案例所為令  
23 釋；本件則是原告繼承其父之房屋、土地，與前開函令所示  
24 情形不同，自無比附援引之餘地，原告主張，尚有誤會。

- 25 2、民法第1148條第1項規定：「繼承人自繼承開始時，除本法  
26 另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。但權  
27 利、義務專屬於被繼承人本身者，不在此限。」是繼承人得  
28 繼承者乃被繼承人死亡時已存在之非一身專屬的「財產上權  
29 利」。立法者制定所得稅法第14條之4規定乃賦予稽徵機關  
30 依職權調查及核課房地合一稅，關於所得、損失之計算及持  
31 有期間長短之認定，均為稽徵機關依法課稅之職責範圍，並

01 非納稅義務人之財產權，沒有繼承之可能性；何況被繼承人  
02 於107年7月16日受贈系爭土地後並未售出，根本無法適用財  
03 政部106年3月2日令、107年10月31日令而延長持有期間之認  
04 定。原告主張，核屬其個人主觀一己之見解，並無理由。

05 3、85年9月25日修正公布之民法親屬編施行法第6條之1規定：  
06 「74年6月4日以前結婚，並適用聯合財產制之夫妻，於婚姻  
07 關係存續中，以妻之名義在同日以前取得不動產，而有下列  
08 情形之一者，於本施行法中華民國85年9月6日修正生效1年  
09 後，適用中華民國74年民法親屬編修正後之第1017條規定：  
10 一、婚姻關係尚存續中且該不動產仍以妻之名義登記者。  
11 二、夫妻已離婚而該不動產仍以妻之名義登記者。」其係針  
12 對74年6月4日以前結婚並適用聯合財產制的夫妻，若於婚姻  
13 存續中以妻的名義在該日前取得不動產，且在該法修正生效  
14 （85年9月6日）後1內，仍登記為妻名下，該不動產的所有  
15 權將適用74年修正後的民法第1017條規定，即以不動產登記  
16 名義人（妻）為所有權人。系爭土地既登記於原告母親陳周  
17 銀鑒名下，且於85年9月25日增訂民法親屬編施行法第6條之  
18 1規定後未辦理更名登記於被繼承人陳鐘山名下，自無從認  
19 為屬被繼承人陳鐘山借名登記之財產。何況借名登記行為嚴  
20 重影響不動產公示制度所欲保障之交易安全及不動產稅制的  
21 正確性，主張借名登記者自應適用高度嚴格之證明，原告未  
22 就系爭土地為被繼承人借名登記於其配偶名下提出合理說  
23 明，亦無從推翻上開民法施行法之適用，原告主張，亦無可  
24 採。

25 （四）原處分核定應納稅額8,098,297元，並無違誤：

26 1、財政部110年6月30日台財稅字第11004553710號令修正發布  
27 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  
28 點）第3點前段：「房屋、土地交易日之認定，以所出售或  
29 交換之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準。」第4點第2  
30 款第9目：「房屋、土地取得日之認定，以所取得之房屋、  
31 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，得予適用。

- 2、查，原告於108年7月20日繼承取得系爭土地，嗣於111年4月15日簽約出售系爭土地及海東段00、00-0地號土地予訴外人宜田建設開發有限公司（總價45,750,000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日申報個人房屋土地交易所得稅（申報系爭土地售價34,288,403元），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23,213,135元【依公告土地現值比率核算成交價額34,293,639元-可減除成本10,071,687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+必要費用11,240元)-可減除移轉費用1,008,817元（整地排水工程費1,000,000元+鑑價規費及代辦費用、簽約費、印花稅等費用8,817元)】，減除土地漲價總數額75,141元，課稅所得為23,137,994元，有土地買賣契約書(原處分A卷第81至85頁)、進銷項憑證明細資料表(原處分A卷第133頁)、國稅地方稅查調資料（原處分卷A第135、154-1、168頁）、土地增值稅資料查詢（原處分A卷第166頁）、公告土地現值及公告地價查詢（原處分A卷第163至165頁）、臺南市安南地政事務所112年4月18日安南地所一字第1120034996號函（原處分A卷第167頁）、物價指數（原處分A卷第169頁）等可參，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8,098,297元，依前揭法規範，即無不合。

六、綜上所述，原處分並無違誤，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 12 月 26 日

審判長法官 林 彥 君

法官 邱 美 英

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。 |

01

|                                                                            |                                                                                                                                                                               |
|----------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                            | <p>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。</p> <p>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。</p>                                                                           |
| (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                                    | <p>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。</p> <p>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> |
| <p>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。</p> |                                                                                                                                                                               |

02

中 華 民 國 114 年 12 月 26 日

03

書記官 李 佳 芮