高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
115年度簡上字第18號

上　訴　人　張春香
被 上訴 人　財政部高雄國稅局

代　表　人　許寧佑

上列當事人間所得稅法事件，上訴人對於中華民國115年2月6日本院地方行政訴訟庭114年度稅簡字第17號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回本院地方行政訴訟庭。

理　由

壹、程序方面

被上訴人代表人原為翁培祐，於訴訟進行中變更為許寧佑，業據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、實體方面

一、○○市○○區○○路00號0樓之3房屋及坐落土地（下稱系爭房地），原為訴外人周信宏（民國111年9月3日歿）所有，嗣由訴外人張瑞庭（113年7月27日歿）繼承，因系爭房地抵押債務未清償完畢，抵押債權人聲請強制執行，經臺灣橋頭地方法院（下稱橋頭地院）拍賣，拍定之第三人在112年12月4日領得權利移轉證書。而張瑞庭未申報系爭房地之個人房屋土地交易所得稅（下稱房地合一稅）。爾後張瑞庭亡故，上訴人為張瑞庭之繼承人，被上訴人遂以上訴人為代繳義務人，核定課稅所得新臺幣（下同）3,024,840元，應補稅額604,968元（下稱原處分），上訴人不服提起復查，獲追減課稅所得2,290,877元，並駁回其餘復查，上訴人仍表不服，提起訴願，遭決定駁回，循序提起行政訴訟，經本院地方行政訴訟庭（下稱原審）以114年度稅簡字第17號判決

（下稱原判決）駁回其訴，上訴人猶未甘服，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯，均引用原判決之記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以:

(一)周信宏於107年9月12日以買賣為登記原因取得系爭房地所有權，張瑞庭在111年11月14日以繼承登記原因取得系爭房地所有權，嗣系爭房地在112年5月16日經系爭房地抵押權債權人聲請拍賣，拍定後權利移轉證書在112年12月4日送達拍定人，足徵系爭房地係在張瑞庭為所有權人時遭聲請拍賣及拍定，為張瑞庭在105年1月1日後取得後交易之不動產，依所得稅法第4條之4第1項規定為課徵所得稅之標的，復依所得稅法第14條之5規定不論有無應納稅額，均應於112年12月4日次日起算30日內，主動向國稅局申報並繳納房地合一稅。惟張瑞庭未申報，爾後於113年7月27日死亡。上訴人為張瑞庭之繼承人自應繼受張瑞庭權利義務關係，於繼承之遺產範圍代為申報繳納房地合一稅。

(二)系爭房地雖係以周信宏為抵押權債務人，經抵押權債權人聲請拍賣，惟周信宏於111年9月3日已歿，張瑞庭繼承系爭房地後，不論取得原因為何，已屬系爭房地所有權人，意即系爭房地自張瑞庭繼承時起已屬其個人所有，即使系爭房地拍賣後價金用於清償周信宏遺留之債務，也僅係基於抵押權物之擔保性質，以張瑞庭所有之系爭房地清償抵押債務，並清償周信宏遺留之普通債務。因此系爭房地拍賣價金用以周信宏遺留之抵押權債務、普通債務，係清償周信宏遺留債務，其性質非變賣或保存遺產即系爭房地所需之「費用」，亦非遺產即系爭房地保存上所必要不可欠缺之一切費用。至於房地合一稅，則係張瑞庭所有之系爭房地售出後，始衍生之相關稅賦，且因所有人為張瑞庭，故納稅義務人自為張瑞庭，且此時系爭房地已拍定非屬張瑞庭所有，自與遺產保存上所必要不可欠缺之一切費用之遺產管理費用無涉。

(三)系爭房地因張瑞庭繼承後為其所有，以其為系爭房地所有權人進行拍賣自屬交易，且所得稅法第4條之4第1項未將繼承取得房地後，用以清償遺產債務之交易行為排除在交易之列，亦未將繼承取得房地後之用途，如清償遺產債務等，作為扣除減除價值之計算依據，是以，張瑞庭繼承取得系爭房地因拍賣而有交易時，仍屬應核算課徵房地合一稅之標的。至於交易所得若干，應另依所得稅法第14條之4及作業要點等相關規定核算，尚難謂以繼承之積極財產清償繼承債務後無剩餘即當然無交易所得。

(四)審酌所得稅法第14條之4第1項之立法意旨載明成本費用認列原則係按實際取得成本認定，金融機構借款利息等，屬使用期間之相對代價不得扣除。然抵押權係設定總擔保金額，非張瑞庭繼承取得系爭房地時實際上仍負擔擔保之金額，基於所得稅法第14條之4第1項應以實際取得成本認列之立法意旨，自應以實際尚未清償之金融機構抵押權債務本金計算之。

(五)所得稅法第4條之4第1項之房地合一稅係以交易所得為課徵所得稅之標的，與土地增值稅、地價稅、房屋稅及營業稅不同，自非稅捐稽徵法第6條第2項之稅賦，亦非第6條第3項應代為扣繳之標的。縱使稅捐稽徵法第6條第1項規定稅捐優先普通債權，亦僅係保障國家稅收優先受償順序，非未優先受償之稅捐債權即消滅。因此，被上訴人是否參與分配，均不影響張瑞庭應申報繳納系爭房地之房地合一稅義務。

四、本院查：

(一)按民法第1148條第1項、第2項規定：「(第1項)繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。但權利、義務專屬於被繼承人本身者，不在此限。(第2項)繼承人對於被繼承人之債務，以因繼承所得遺產為限，負清償責任。」觀其修法理由：「現行民法繼承編係以概括繼承為原則，並另設限定繼承及拋棄繼承制度。87年1月2日修正公布之第1153條第2項復增訂法定限定責任之

規定，惟僅適用於繼承人為無行為能力人或限制行為能力人之情形，故繼承人如為完全行為能力人，若不清楚被繼承人生前之債權債務情形，或不欲繼承時，必須於知悉得繼承之時起3個月內向法院辦理限定繼承或拋棄繼承，否則將概括承受被繼承人之財產上一切權利、義務。鑑於社會上時有繼承人因不知法律而未於法定期間內辦理限定繼承或拋棄繼承，以致背負繼承債務，影響其生計，為解決此種不合理之現象，爰增訂第2項規定，明定繼承人原則上依第1項規定承受被繼承人財產上之一切權利、義務，惟對於被繼承人之債務，僅須以因繼承所得遺產為限，負清償責任，以避免繼承人因概括承受被繼承人之生前債務而桎梏終生。」可知現行法下之繼承制度仍由繼承人概括繼承被繼承人生前全部之「非一身專屬性」權利義務關係，僅係對於所負之清償責任縮減至以「所得遺產為限」。又稅捐法定原則與量能課稅原則、客觀淨所得原則，三者均係為所得稅課稅處分合法性之審查標準。稅捐法定原則源於憲法第19條，而憲法上平等原則導出量能課稅原則、客觀淨所得原則。稅捐法定原則與量能課稅原則、客觀淨所得原則，三者位階相當，並無絕對孰優孰劣，當須以立法者就此有無特別的立法意旨為重要指標(最高行政法院108年度大字第3號裁定參照)。另參司法院釋字第745號解釋理由書之意旨：本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。此項要求，於各類所得之計算均應有其適用。是依量能課稅所要求的客觀淨值原則，亦須是有真實支出之成本及必要費用，始得主張予以扣除。

(二)查，系爭房地係以周信宏為抵押權債務人，惟周信宏於111年9月3日已歿，張瑞庭於111年11月14日以繼承為原因登記取得系爭房地後，經第一順位抵押權債權人於112年5月16日以張瑞庭為周信宏之繼承人聲請拍賣，嗣由執行法院就系爭房地拍賣金額優先清償第一至三順位抵押權債務及參與分配之普通債權債務，拍賣金額尚不足完全清償周信宏遺留之債

務，是系爭房地拍賣所得價金清償抵押權債務及普通債權人債務後已無剩餘，有臺灣橋頭地方法院民事執行處強制執行金額分配表及分配結果彙總表在卷(原處分卷第46至50頁)可參，足見系爭房地拍賣所得確實全數用以清償周信宏之債務無訛，依上揭說明，依現行限定繼承制度，縱使系爭房地於拍賣時已因限定繼承而登記於張瑞庭名下，仍不改系爭房地為被繼承人周信宏所有之積極遺產，應先用以償還周信宏之消極遺產債務，不能逕認屬張瑞庭之個人財產，而認其有處分財產所得，原判決逕以系爭房地係在張瑞庭為所有權人時遭聲請拍賣及拍定，為張瑞庭在105年1月1日後取得後交易之不動產，依所得稅法第4條之4第1項規定為課徵所得稅之標的，且該法並未將繼承取得房地後，用以清償遺產債務之交易行為排除在交易之列，至於交易所得若干，應另依所得稅法第14條之4及作業要點等相關規定核算，尚難謂以繼承之積極財產清償繼承債務即無交易所得云云，未慮及法定限定繼承制度對於被繼承人之債務，係採「清償責任以遺產為限」的物之有限責任，不因所得稅法未有排除規定，即可推翻民法規定之「概括繼承限定責任」繼承制度，自有判決適用法規違誤之情形。

(三)次查，財政部109年7月15日台財稅字第10904601200號令：「個人繼承取得房屋、土地時，併同繼承被繼承人所遺以該房屋、土地為擔保向『金融機構抵押貸款之未償債務餘額』者，應整體衡量其繼承取得房屋、土地之經濟實質，該『債務餘額』超過『繼承時房屋評定現值及公告土地現值』部分，核屬其因繼承取得該房屋、土地所生之額外負擔。嗣個人交易該房屋、土地，依所得稅法第14條第1項第7類第2款(財產交易所得舊制)規定計算房屋之財產交易所得或依同法第14條之4第1項(房地合一新制)規定計算房屋、土地交易所得時，該債務餘額超過繼承時房屋評定現值及公告土地現值合計數，且確由該個人『實際負擔償還』部分，得自房屋及土地交易所得中減除。」上開減免規定，雖係考量金融機構

貸款之客觀性及可實現性，故於繼承房地後出售者，其交易成本准許額外扣除金融機構抵押貸款之未償債務餘額，然如前述，所得稅課稅處分合法性與否，除須符合租稅法定原則外，亦須檢視是否符合量能課稅原則及客觀淨所得原則，如繼承人能證明所償還債務確係出於為繼承、受贈取得之房屋土地而生之債務，且確由繼承人實際負擔償還，自應准許扣除，方符合量能課稅所要求的客觀淨值原則及納稅者權利保護法所強調之課稅事實之經濟實質。復參本件於復查決定時以系爭房地之抵押設定無虛偽安排，將可扣除之成本，由金融機構抵押貸款之未償債務餘額，擴張至設定抵押權之未償債務(不限於金融機構)餘額，則系爭土地之拍賣所得既經執行法院全數用以清償周信宏之債務，繼承人無虛偽安排債務之可能，自亦應就抵償債務部分，不區分是否屬金融機構抵押貸款，而全部准許認列為成本自課稅所得中減除，始符合租稅中立性及公平課稅原則。原判決漏未審酌本件房地合一稅之可減除成本，應包含經執行法院全數用以清償周信宏之債務，遽認被上訴人核算之課稅交易所得為733,963元無誤，亦有未盡調查義務及判決不適用法規或適用法規不當之違誤。

(四)綜上所述，原判決既有上揭違背法令事由，且其違法情事足以影響判決結果，上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為有理由。且因本件課稅事實尚有由原審法院再為調查之必要，本院無從自為判決，爰將原判決廢棄，發交本院地方行政訴訟庭更為適法之裁判。

五、結論：本件上訴為有理由，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　29　　日

審判長法官　孫　國　禎

法官　李　協　明

法官　吳　文　婷

上為正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　29　　日

書記官　房　柏　均