臺中高等行政法院判決

110年度訴字第161號
110年12月15日辯論終結

原　　告　孫以夫
訴訟代理人　林更祐　律師
　　邱宇彤　律師
被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英
訴訟代理人　牛素玲

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國110年4月30日台財法字第11013901620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：原告之母饒秀香於民國108年7月5日死亡，原告繼承取得臺中市○○區○○○路000巷0號11樓之1房屋及其坐落基地(下稱系爭房地)，並於同年8月12日辦妥分割繼承登記；嗣於109年1月21日以買賣為原因，將系爭房地併同共有設施移轉登記與訴外人張玉君，並依限於同年2月18日辦理房屋土地交易所得稅(下稱房地合一稅)申報，列報房屋土地交易所得新臺幣(下同)3,144,056元，課稅所得3,144,056元，適用稅率20%，自行繳納稅額628,810元；被告機關依申報及查得資料，核定課稅所得3,144,018元，按適用稅率20%，核定應納稅額628,803元。原告不服，申請復查，未獲變更，訴願決定亦予維持，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.原告出售之系爭房地係原始繼承其父親孫日新於94年2月22日購買之房地；孫日新死亡時，為考量喪偶心情，將系爭房地全數登記予饒秀香，嗣於饒秀香死亡後，因再次繼承而取得系爭房地。換言之，系爭房地自94年起即105年所得稅法新法施行前為原告家庭所持續持有，持有期間已超過15年，顯非短期炒作投資，自原始持有94年起算，更應適用財政部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)之例外適用舊法課徵所得稅之情形。

⑴按財政部104年8月19日令對於「被繼承人」之定義，並未限縮於「一世代」，亦未有僅限於直接繼承之情形，被告擴張解釋遽認原告繼承自父親之系爭房地，有違租稅法定主義之虞。又所得稅法第4條之4第1項及第14條之4第4項觀之，僅規定「第4條之4第1項第1款、第4條之5第1項第1款及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。」並無限定「被繼承人」為單純繼承或再轉（多次）繼承之情形，且所得稅法第14條之4第4項規定，繼承取得者，得將被繼承人持有期間合併計算，亦即被繼承人之取得原因如為繼承取得者，則應追溯至最前手被繼承人之取得日期，始符立法目的。換言之，本件被繼承人應追溯至自94年2月22日取得系爭房地之孫日新，而非饒秀香；則系爭房地既為原告繼承取得，且被繼承人孫日新係於94年2月22日買賣登記取得，本件於109年1月21日交易系爭房地時應適用舊制所得稅法第14條第1項第7類（下稱舊制）規定，併入109年度綜合所得申報，俾符法制。

⑵若僅因繼承順序或繼承次數之不同，即對同筆土地課以納稅義務人相異之稅率，難謂符合公平原則。倘本件由原告直接自其父親繼承系爭房地，可依財政部104年8月19日令適用舊制所得稅稅率；又若原告於父親死亡時，與母親分別繼承系爭房地二分之一，則當母親過世時，原登記於母親之系爭房地二分之一亦將轉由原告為繼承登記，則此時若原告將系爭土地賣出，是否將變為系爭房地其中二分之一應適用舊制，

其中二分之一適用新制。如此對相類似之事實為不同之處置，顯然與稅法上公平原則有違，此有財政部107年4月18日台財法字第10713900560號訴願決定書(下稱財政部107年4月18日訴願決定)相類似事實可為參照。

2.從105年1月1日施行所得稅法第4條之4第1項之立法理由觀之，係為改善不動產交易稅制缺失，杜絕短期持有炒房，此觀所得稅法第14條之4第3項，以持有之期間長短，作為稅率核定之基準，持有期間越短（持有房屋、土地之期間在2年以內者，稅率為百分之45。），所被課予之稅率就越高，反之，持有期間越長，被課予之稅率就越低（持有房屋、土地之期間超過10年者，稅率為百分之15。）。而110年7月1日施行之新修正所得稅法，新增加之同條項第7款，立法理由亦明確對非自願性取得、非自願性出售及配合政府政策出售之一般人民為特別之處置，以避免造成房屋無法流通之情形。原告因再轉繼承取得系爭房地，本非因自己所能掌握之因素而取得，亦非短期持有之炒房客，自無適用專為懲罰短期持有之較重稅率之理。財政部104年8月19日令亦明確指明，持有期間得與被繼承人共算之原因在於「取得時點及原因非人力所能掌控」，與所得稅法修正所欲規範之短期炒作顯然不同，則不論是繼承或再轉（多次）繼承，該繼承發生之原因均非繼承人所能控制，倘若僅能與前一次被繼承人之持有期間共算，將造成上述舉例中之差別待遇，則於所得稅法第4條之4、第14條之4或其他條文，未有授權財政部對於繼承或夫妻贈與有限縮或放寬解釋適用舊制授權條款之情形下，其中不同之差別待遇，是否可以通過稅法平等原則之檢驗，不無疑義。

3.若適用財政部104年8月19日令規定，原告出售系爭房地以房屋所得稅舊制計算，系爭房地以原告出售時「房屋評定現值359,700元，土地公告現值2,084,607元」為比例計算可得17：100，以系爭房地實際出售價格5,890,000元計算，則房屋比例部分為1,001,300元（0000000×0.17=1,001,300），

扣除房屋取得成本後其所得為641,600元（1,001,300-359,700 =641,600）。其售屋所得再併入個人所得稅計算，該年度原告收入加上上開售屋所得後，課稅級距為12%，則實際應繳稅額應為76,992元（641,600×12%= 76,992）。

4.財政部109年5月25日台財稅字第10904508590號函覆內文固以：「有關納稅義務人交易因繼承取得房屋、土地，倘該房地係被繼承人於105年1月1日以後取得者，尚無財政部104年8月19日台財稅字第10404620870號令之適用」僅重覆聲明財政部104年8月19日令第1項第(二)款之文字，未提及將財政部104年8月19日令內所稱被繼承人限縮於「一世代」之被繼承人，亦無指出不應將再轉繼承人之被繼承人持有期間一併列入計算。申言之，原告主張應將所有被繼承人持有期間共計，以最原始之被繼承人持有期間開始計算應適用之稅法條例，方符租稅法定原則。退步言之，上開函覆縱能解釋成限定「單純一世代之繼承」，該解釋之方法與所得稅法意旨及修法理由未見相符，且有以行政函釋逾越所得稅法第4條之4第1項之規定，自應不予適用為當。

㈡聲明：原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.原告之被繼承人為饒秀香，依行為時所得稅法第14條之4第4項規定，僅得併計饒秀香持有系爭房地期間，與孫日新取得時點無涉。又有關個人105年1月1日以後交易因連續多次繼承取得之房屋、土地，究應如何認定「被繼承人」取得時點、計算持有期間及其適用稅率疑義，經財政部於109年5月25日以台財稅字第10904508590號函復：「有關納稅義務人交易因繼承取得房屋、土地(下稱房地)，倘該房地係被繼承人於105年1月1日以後取得者，尚無本部104年8月19日台財稅字第10404620870號令規定之適用。」饒秀香係於106年7月25日取得系爭房地，並非於104年12月31日以前取得，核與財政部104年8月19日令規定不符，自無該令釋規定得適用

舊制之餘地。另被告機關已依行為時所得稅法第14條之4第4項規定，計算持有期間為饒秀香取得日106年7月25日起至原告交易之日109年1月21日（移轉登記與買受人）止，超過2年，未逾10年，適用稅率為20%。是原告主張持有期間應自其父親購買取得日94年起算，應適用舊制課稅，核無足採。

2.新修訂之房地合一課徵所得稅制度，為免個人因調職、非自願離職或其他非自願性因素等緊急情事，需交易持有期間在2年以下之房屋、土地，財政部依據行為時所得稅法第14條之4第3項第1款第5目之授權，於106年11月17日以台財稅字第10604686990號公告6款符合非自願性因素交易持有期間在2年以下之房屋、土地情形，而原告主張非自願取得及出售等節，與前開財政部依法所公告核定之類型並不相符，是原告主張，亦不可採。

⑴饒秀香係於106年7月25日繼承取得系爭房地，饒秀香於108年7月5日死亡，由原告繼承系爭房地，嗣於108年8月8日更名登記取得系爭房地原登記公有之共有設施，原告再於109年1月21日將系爭房地併同共有設施出售，符合行為時所得稅法第4條之4第1項第2款規定，個人105年1月1日起交易房屋、土地，而交易之房屋、土地係於105年1月1日以後取得，自應適用房地合一課徵所得稅制度規定課徵所得稅。被告機關依所得稅法規定，審認系爭房地及共有設施之成交價額5,890,000元、可減除成本2,451,482元｛〔（系爭房地：原告繼承時之房屋評定現值359,700元+公告土地現值2,084,607元)+(共有設施：饒秀香繼承時房屋評定現值374元+公告土地現值2,150元)〕×消費者物價指數100% +取得房屋土地達可供使用狀態前支付之必要費用4,651元(印花稅)｝、可減除費用294,500元、土地漲價總數額0元，核算課稅所得3,144,018元，並以原告係繼承取得，合併被繼承人饒秀香持有期間(106年7月25日繼承取得迄108年7月5日去世)，計算原告持有期間已超過2年未逾10年，按適用稅率為20%，核定應納稅額628,803元(3,144,018元x20%)；嗣復查決定，以原

告併同出售之共有設施，應以原告108年7月5日繼承時之房屋評定現值及公告土地現值計算可減除成本，以及核算原告所支付印花稅、登記費等取等系爭房地達可使用狀態前支付之必要費用為3,190元，重行核計可減除成本為2,449,988元｛〔原告繼承時之房屋評定現值(359,700元+365元)+公告土地現值(2,084,607元+2,126元)〕×消費者物價指數100% +取得房屋土地達可供使用狀態前支付必要費用3,190元｝，房屋土地交易所得3,145,512元，惟較原核定交易所得3,144,018元為高，基於行政救濟禁止不利益變更之原則，而維持原核定房屋土地交易所得3,144,018元，依法尚無不合。

⑵財政部針對個人出售房地沒有劃分價格，其房屋交易損益之計算，在財政部83年1月26日台財稅字第83158109號函釋及101年8月3日台財稅字第10100568250號令，分別規定如何計算，應以房地買進之總額與賣出總額之差價，減掉給付相關必要費用後金額，再按出售時房屋評定現值占土地公告現值及房屋評定現值比例計算財產交易損益。本件不動產買賣契約書，原告交易系爭房地等4筆，原告對於財產交易的計算可能不符目前財政部法令與令釋規定。財政部107年4月18日訴願決定1案之訴願人被繼承人係於105年3月22日繼承取得房地，訴願人於同年8月10日繼承取得，訴願人於106年3月17日出售房地，符合行為時所得稅法第4條之4第1項第2款規定，應該適用房地合一課徵所得稅，並無財政部104年8月19日令之適用。故饒秀香於106年7月25日即105年1月1日後繼承取得，原告於108年7月5日繼承取得系爭房地，並於109年出售，符合行為時所得稅法第4條之4第1項第2款規定，應適用新制，且原告之被繼承人於106年7月25日取得系爭房地，無財政部104年8月19日令釋之適用。

3.為維護法安定性並避免影響已持有房地者權益，新制訂定日出條款即行為時所得稅法第4條之4規定，以個人在105年1月1日以後交易之房屋、土地，如在103年1月2日以後取得且持

有期間在2年以內或係105年1月1日以後取得者，始納入新制課稅。

⑴又財政部為考量個人未及出售即死亡，繼承人繼承取得日在105年1月1日以後之情形，乃發布財政部104年8月19日令釋；即納稅義務人105年1月1日以後交易因繼承取得之房屋、土地，符合一定情形者，非屬新制適用範圍，應依所得稅法第14條第1項第7類規定(即舊制）計算房屋部分之財產交易所得併入綜合所得總顯，於同法第71條規定期限內辦理結算申報；且為避免納稅義務人逕予適用舊制反造成稅負較重之不利影響，倘其交易之房地符合新制自住房屋、土地之規定者，亦得選擇改按新制課稅規定計算房屋、土地交易所得。是原告稱財政部104年8月19日令釋對被繼承人之定義並未限縮於一世代，顯有誤解，其稱行為時所得稅法第14條之4第4項規定，應追溯至最前手被繼承人之取得日期，亦不符合新制訂定日出條款之精神。

⑵另新制為保障自住需求，落實居住正義，行為時所得稅法第4條之5第1項第1款及同法第14條之4第3項第1款第7目規定，家庭自住房地交易得定額免納所得稅，且適用稅率10%。且行為時所得稅法第14條之4第4項及房地合一課徵所得稅申報作業要點第5點第1項第1款規定，個人因繼承取得房屋、土地，依所得稅法第4條之5第1項第1款規定計算持有期間，得併計被繼承人或其配偶、未成年子女已於該房屋辦竣戶籍登記並居住，且無出租、供營業或執行業務使用之期間。是納稅義務人於105年1月1日起交易房屋、土地，而交易之房屋、土地係於105年1月1日以後繼承取得，得將被繼承人持有期間合併計算，如符合行為時所得稅法第4條之5第1項自住房屋、土地之規定，得定額免納所得稅，且適用稅率為10%，併予陳明。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠本件有無105年1月1日施行之所得稅法第4條之4第1項規定之適用，倘肯定者，則在「連續多次繼承取得房地」之情形，同法第14條之4第4項規定得將被繼承人持有期間合併計算部分，如何計算持有期間及稅率？

㈡被告以原告於108年8月12日繼承系爭房地，並於109年1月21日出售系爭房地為由，核定系爭房地交易課稅所得額3,144,018元，按適用稅率20%，核定應納稅額628,803元，有無違誤？

五、本院的判斷：

㈠前揭爭訟概要之事實，分別有如附表所示甲證1、乙證1、3、5等資料可查；另本件判決相關證據之編號詳附表。

㈡應適用的法令(詳附錄)：

1.行為時所得稅法第4條之4第1項第2款、第4條之5第1項第1款、第14條之4第1項、第3項第1款第3目、第4項、第14條之6。

2.行為時房地合一課徵所得稅申報作業要點第3點、第4點第2款第7目、第5點第1項第1款、第11點第1項第1款。

㈢本件應適用105年1月1日施行之所得稅法第4條之4第1項之規定（新制），並不適用財政部104年8月19日令釋之情形：

1.依行為時所得稅法第4條之4第1項第2款之規定，可知交易之房屋、土地係於105年1月1日以後取得，其交易所得即應依同法第14條之4之規定課徵所得稅；本件原告係因其母饒秀香於108年7月5日去世，而繼承取得並於同年8月12日辦妥分割繼承登記為系爭房地之所有權人，此有系爭土地謄本資料、異動索引查詢資料可稽（即乙證7、8、原處分卷第18頁），故其取得系爭房地所有權係於105年1月1日之後，依上開規定及說明，自應適用行為時所得稅法第14條之4規定。

2.而財政部104年8月19日令釋略以「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（即舊制），於同法第71條規定期限內辦理結算申報：(一）交易之房屋、土地係『納稅義務人於103年1月1日之次日至104年12月31日間繼承取得，且納稅義務人及被繼承人持有期間合計在2年以內』。(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』。二、 前點交易之房屋、土地『符合所得稅法第4條之5第1項第1款規定之自住房屋、土地者』，納稅義務人『得選擇依同法第14條之4規定』（即房地合一課徵所得稅制度，新制)計算房屋、土地交易所得，並依同法第14條之5規定於房屋、土地完成所有權移轉登記日之次日起算30日內申報房屋、土地交易所得，繳納所得稅。」（原處分卷第60頁），可知納稅義務人於103年1月1日之次日至104年12月31日間繼承取得，且持有期間合計在2年以內或係於105年1月1日以後繼承取得，為保障自用房屋者之權益，如交易之房屋、土地係被繼承人於104年12月31日以前取得，免適用新制，即依105年1月1日修正前所得稅法第14條第1項第7類規定計算「房屋部分之財產交易所得」併入綜合所得總額納稅（即舊制），但納稅義務人亦得選擇105年1月1日修法後之現行所得稅第14條之4規定（即新制）計算房屋、土地交易所得並繳納所得稅。查本件原告父親孫日新於94年2月22日購買系爭房地，孫日新於106年7月25日死亡系爭房地係由原告之母饒秀香繼承，此有系爭土地謄本資料、異動索引查詢資料可稽（即乙證7、原處分卷第18-19頁）；可知原告之被繼承人饒秀香非於104年12月31日以前繼承取得，依上開說明，核無上開財政部104年8月19日令釋之適用情形，即應依行為時所得稅法第14條之4規定計算房屋、土地交易所得（即新制），並依同法第14條之5規定繳納所得稅；此部分財政部109年5月25日以台財稅字第10904508590號函復被告亦同申系爭房地係被繼承人於105年1月1日以後取得者，尚無財政部104年8月19日令釋適用之旨

（原處分卷第76頁）。故原告主張適用財政部104年8月19日令釋，依舊制計算以系爭房地實際出售價格5,890,000元計算，「房屋比例部分為1,001,300元（0000000×0.17=1,001,300），扣除房屋取得成本後其所得為641,600元」（1,001,300-359,700 =641,600）。其售屋所得「再併入個人所得稅計算，該年度原告收入加上上開售屋所得後，課稅級距為12%」，則實際應繳稅額應為76,992元（641,600×12%=76,992）之詞，並非有據。

㈣關於行為時所得稅法第14條之4第4項及房地合一課徵所得稅申報作業要點第5點第1項第1款前段規定「得將被繼承人持有期間合併計算」，應僅指納稅義務人之被繼承人持有期間可合併計算；本件雖有「連續多次繼承取得房地」之情形，惟僅得合併計算原告及其被繼承人饒秀香持有系爭房地之期間，無從將原告父親孫日新持有期間依行為時所得稅法第14條之4第4項規定合併計算：

1.依舊制，財產交易所得稅僅房屋課稅、土地不課稅，法律依據係所得稅法第4條第1項第16款、第14條第1項第7類第1、2款；依新制之房地合一稅，房屋及土地均課稅，法律依據係105年1月1日修法後之所得稅法第4條之4、第14條之4等規定。關於所得稅法第14條之4第4項有關期間之規定，即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部分，依財政部南區國稅局彙整各地區國稅局關於個人「105年1月1日以後」交易因「連續多次繼承取得」房地，如何課徵所得稅之意見後，有關認定「被繼承人」取得時點，除高雄市國稅局外，多採應以「納稅義務人之被繼承人」取得時點認定，再依104年財政部令釋適用新、舊制部分，與本院前揭㈢所述之內容相符外，其所載各局將「各次繼承之被繼承人持有期間」合併計算（原處分卷第67-75頁，70頁）部分，雖函請財政部賦稅署核釋，經財政部以前揭109年5月25日台財稅字第10904508590號函復「系爭房地

係被繼承人於105年1月1日以後取得者，尚無財政部104年令釋適用」之內容。

2.本院審之房地合一所得稅固因104年6月24日增訂公布之特種貨物及勞務稅條例第6條之1規定關於該條例不動產部分，自105年1月1日起停止課稅，此部分「短期持有不動產交易所得」之稅捐特別負擔，改依所得稅法第4條之4第1項第1款之規定，將「103年1月1日之次日以後取得，且持有期間在2年以內之房屋、土地交易所得」，納入房地合一所得稅之課徵範圍，並就持有2年以內之房屋、土地交易所得訂定較高的稅率，以落實量能課稅原則，並抑制房地價格之炒作。惟其主要亦針對不動產所得稅舊制即房屋課稅、土地不課稅，係違反有所得應課稅之實質課稅公平原則之所得稅基本原理，而為新制的修正，俾使不動產回歸正常的所得課稅體制；蓋房地交易所得依所得稅法第14條之4至第14條之8規定，採分離課稅方式課徵所得稅，乃因過去房地交易就房屋及土地分別課徵所得稅及土地增值稅，出售不動產稅負偏低，為改善現行不動產交易稅制缺失，促使房地交易正常化，而明定實施房地合一課徵所得稅制度。又依本件應適用行為時所得稅法第14條之4第4項規定「得將被繼承人持有期間合併計算」之文義，並未明定包括納稅義務人之再轉繼承之被繼承人，且該項關於繼承取得者，得將被繼承人持有期間合併計算之例外規定，旨在合理必要範圍內適度減輕新制實施之影響，故適用上不宜擴張解釋，應認該項規定之被繼承人係指納稅義務人之被繼承人，不包括再轉繼承之被繼承人，故僅合併計算納稅義務人與被繼承人之持有期間。

3.本件「連續二次繼承取得」系爭房地之事實，除原告之母死亡時即108年7月5日繼承取得外，其前一次係原告之父於106年7月25日死亡由其母親繼承之時，依前開說明，僅合併計算原告及其被繼承人即母親持有系爭房地之期間，不再合併原告父親持有之期間。故本件無從將原告父親持有期間依行為時所得稅法第14條之4第4項規定合併計算，或主張合併計

算連續多次繼承取得房地持有期間，認定原告之被繼承人母親的被繼承人即原告的父親取得系爭房地在104年12月31日前，而適用財政部104年8月19日令釋之內容主張依舊制計算財產交易所得稅。

4.是據上，被告原核定處分係以原告之母取得日106年7月25日計算持有期間，適法有據；原告稱其非屬短期炒作投資客固為可信，但依上述說明，其主張應自其父親原始持有94年起算持有期間，且適用舊制之詞，尚難採取。

㈤被告以原告於108年7月5日繼承且其被繼承人係於106年7月25日取得系爭房地，並於109年1月21日出售系爭房地為由，核定系爭房地交易課稅所得額3,144,018元，按適用稅率20%，核定應納稅額628,803元，並無違誤：

1.個人房屋、土地交易所得之計算，其成本之認列依行為時所得稅法第14條之4第1項規定，原則上按實際取得成本認定，包括取得房屋、土地之價金；惟繼承財產為房屋及土地時之時價，業經遺產及贈與稅法明定為房屋評定標準價格及公告土地現值，為避免重複課稅，乃明定房屋、土地為繼承取得者，以交易時之成交價額，減除繼承時之房屋評定現值及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，以及因取得、改良及移轉而支付之費用後，計算所得額。

2.本件原告於108年7月5日自其母饒秀香繼承取得系爭房地後，嗣將系爭房地併同共有設施以總價金5,890,000元出賣予買受人張玉君，並於109年1月21日辦理所有權移轉登記有乙證5-7之資料可稽。被告依上述行為時所得稅法第14條之4第1項規定，以原處分審認系爭房地及共有設施之成交價額係5,890,000元，經減除成本2,451,482元〔(原告繼承時之房屋評定現值359,700元+土地公告現值2,084,607元+共有設施部分，饒秀香繼承時房屋評定現值374元（被告答辯狀誤載為347元，本院卷第69頁，應為374元，原處分卷第29頁，惟原處分並未記載錯誤，原處分卷第59、94頁，故無核定計算錯誤之事，併此說明)+土地公告現值2,150元）×消費者物

價指數100% +取得房地達可供使用狀態前支付之必要費用4,651元(印花稅)〕、可減除費用294,500元、土地漲價總數額0元，核算課稅所得3,144,018元，此有乙證3之原核定處分及個人房屋土地交易所得稅國稅局審核專用申報書可按（原處分卷第57-59頁），係屬有據。

3.嗣復查決定因依住宅法第61條第3項關於共有設施應隨同主建物移轉之規定，則原告於108年7月5日繼承取得系爭房地，應併同繼承系爭房地之共有設施，故認共有設施部分亦應以原告繼承時(即108年7月5日)之房屋評定現值及土地公告現值計算可減除之成本，即原告繼承時之房屋評定現值(359,700元+365元）+公告土地現值(2,084,607元+2,126元)，再乘消費者物價指數100%，係2,446,798元，此有乙證1及相關法規資料可按（原處分卷第87-90頁）。再核計原告辦理分割繼承系爭房地之印花稅2,444元、登記費586元及書狀費106元，此有乙證8可佐，則原告取得系爭房地達可使用狀態前支付之必要費用應為3,190元(2,444元+586元+160元)。基上，重行核算原告出售系爭房地及共有設施之可減除成本為2,449,988元（2,446,798元+3,190元＝2,449,988）；並計算系爭房地交易所得係3,145,512元(成交價額5,890,000元-可減除成本2,449,988元-可減除費用294,500元=3,145,512元)，因較原核定處分核定房屋土地交易所得3,144,018元為高，基於不利益變更禁止之原則，仍維持原核定處分之核定系爭房地交易所得3,144,018元，亦無違誤。

4.是據上，並承㈣所述，被告原核定處分核定僅將原告及其被繼承人饒秀香持有期間合併計算(即饒秀香取得日106年7月25日起至原告交易之日109年1月21日)，不列計原告父親持有期間，認定超過2年，未逾10年，適用稅率20%，核屬適法。而原告於109年2月18日辦理系爭房地交易所得稅申報，列報房屋土地交易所得3,144,056元，課稅所得3,144,056元，適用稅率20%，自行繳納稅額628,810元；經被告調查以原核定處分核定課稅所得3,144,018元，按適用稅率20%，應納稅額

628,803元(3,144,018元x20%)，係較有利於原告。復查及訴願決定均予以維持，於法並無不合；是原告訴請撤銷原核定處分、復查決定及訴願決定，並無理由，應予駁回。另本件判決基礎已經明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，附此說明。

六、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　12　　月　　29　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　陳　文　燦

法　官　張　鶴　齡

法　官　楊　嵎　琇

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二

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	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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　110　　年　　12　　月　　29　　日

書記官　詹靜宜

附錄參考法條：

1.行為時所得稅法

第4條之4第1項第2款

個人及營利事業自中華民國105年1月1日起交易房屋、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），符合下列情形之一者，其交易所得應依第14條之4至第14條之8及第24條之5規定課徵所得稅：……二、交易之房屋、土地係於105年1月1日以後取得。

第4條之5

第1項第1款

前條交易之房屋、土地有下列情形之一者，免納所得稅。但符合第1款規定者，其免稅所得額，以按第14條之4第3項規定計算之餘額不超過400萬元為限：

一、個人與其配偶及未成年子女符合下列各目規定之自住房屋、土地：

㈠個人或其配偶、未成年子女辦竣戶籍登記、持有並居住於該房屋連續滿6年。

㈡交易前6年內，無出租、供營業或執行業務使用。

㈢個人與其配偶及未成年子女於交易前6年內未曾適用本款規定。

第14條之4第1項、第3項第1款第3目、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，其為出價取得者，以交易時之成交價額減除原始取得成本，與因取得、改良及移轉而支付之費用後之餘額為所得額；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，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規定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：（三）持有房屋、土地之期間超過2年，未逾10年者，稅率為百分之20。

第4項

第4條之4第1項第1款、第4條之5第1項第1款及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。

第14條之6

個人未依前條規定申報或申報之成交價額較時價偏低而無正當理由者，稽徵機關得依時價或查得資料，核定其成交價額；個人未提示原始取得成本之證明文件者，稽徵機關得依查得資料核定其成本，無查得資料，得依原始取得時房屋評定現值及公

告土地現值按政府發布之消費者物價指數調整後，核定其成本；個人未提示因取得、改良及移轉而支付之費用者，稽徵機關得按成交價額百分之三計算其費用，並以30萬元為限。

2.行為時房地合一課徵所得稅申報作業要點

第3點

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。但有下列情形之一者，依其規定：（一）因強制執行於辦理所有權登記前已移轉所有權，為拍定人領得權利移轉證書之日。（二）無法辦理建物所有權登記（建物總登記）之房屋，為訂定買賣契約之日。（三）本法第4條之4第2項規定之房屋使用權，為權利移轉之日。

第4點第2款第7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……7.繼承取得之房屋、土地，為繼承開始日。

第5點第1項第1款

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。但依本法第4條之5第1項第1款規定計算持有期間，得併計之期間，應以被繼承人、遺贈人或其配偶、未成年子女已於該房屋辦竣戶籍登記並居住，且無出租、供營業或執行業務使用為限。

第11點第1項第1款

個人除得減除前點規定之成本外，其提示下列證明文件者，亦得包含於成本中減除：（一）購入房屋、土地達可供使用狀態前支付之必要費用（如契稅、印花稅、代書費、規費、公證費

、仲介費等），及於房屋、土地所有權移轉登記完成前，向金融機構借款之利息。

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱或內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	訴願決定	本院卷	29-37
甲證2	財政部107年4月18日台財法字第10713900560號訴願決定	本院卷	39-41
乙證1	復查決定	原處分卷	122-130
乙證2	原告109年度個人房屋土地交易所得申報收執聯	原處分卷	53-56
乙證3	原處分	原處分卷	59
乙證4	饒秀香之遺產稅免稅證明書	原處分卷	31-32
乙證5	系爭房地之不動產買賣契約書	原處分卷	42-51
乙證6	系爭房地之登記謄本	原處分卷	23-28
乙證7	系爭房地之異動索引查詢資料	原處分卷	8-22
乙證8	原告108年8月印花稅大額憑證應納稅額繳款書	原處分卷	33
乙證9	臺中市中興地政事務所109年8月14日中興地所一字第1090008680號函	原處分卷	98
乙證10	所得稅法第4條之4第1項之立法理由	原處分卷	133
乙證11	高雄高等行政法院107年度訴字第508號判決	原處分卷	134-146
乙證12	被告109年5月28日中區國稅二字第1092006443號函	原處分卷	63-77

乙證13	財政部106年11月1日台財稅字第10604686990號公告	原處分卷	147-148