

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第152號

上 訴 人 陳桂英

訴訟代理人 陳宏杰 律師

被 上 訴 人 財政部南區國稅局

代 表 人 李雅晶

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國110年12月23日高雄高等行政法院110年度訴字第278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、緣上訴人106年度綜合所得稅結算申報，列報出售○○市○○區○○路0段000號00樓之0房屋（下稱系爭房屋）財產交易所得新臺幣（下同）440,176元，嗣被上訴人發函輔導核實申報財產交易所得，上訴人自行補報財產交易所得106,677元，惟被上訴人依查得資料，核算財產交易所得6,100,825元，減除已申報數546,853元（440,176元+106,677元），核定增加財產交易所得5,553,972元，歸課當年度綜合所得稅。上訴人不服，申請復查結果，獲追減財產交易所得990,487元，重新核算財產交易所得5,110,338元，減除已申報數額，核定增加財產交易所得4,563,485元，上訴人仍表不服，循序提起本件行政訴訟，並聲明：(1)訴願決定及原處分（含復查決定）不利於上訴人部分均撤銷。(2)被上訴人應作成返還上訴人1,159,920元，及其中14,737元自民國107年6月11日起、其中5,390元自108年6月11日起、其中1,139,793元自108年9月9日起，均至填發收入退還書或國庫支票之日止，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率按日

01 加計利息之處分。經改制前高雄高等行政法院（下稱原審）
02 以110年度訴字第278號判決（下稱原判決）駁回。上訴人仍
03 不服，遂提起本件上訴。

04 二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審答辯均引用原判決所載。

05 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判決駁回上訴人之
06 訴，其理由略以：（一）依所得稅法第14條第1項第7類第2款、
07 遺產及贈與稅法第10條第1項、第3項規定，可知繼承人嗣後
08 出售繼承取得之土地及房屋，應以繼承時據以課徵遺產稅之
09 公告土地現值或土地房屋評定標準價格為成本予以考量減
10 除，再扣除一切必要費用後，以計算其財產交易損益，始符
11 合一貫之計算標準，否則嗣後出售繼承之房屋時，就成本部
12 分改採其他計算標準，導致其間所產生之差異性，將造成短
13 漏合理稅捐或重複課稅之問題，有違實質課稅之公平原則。
14 上訴人主張所得稅法第14條第1項第7類第2款規定有違憲疑
15 慮，應拒絕適用云云，核屬個人歧異之法律見解，尚無可
16 採。（二）上訴人於105年2月29日自配偶徐樹奎繼承取得系爭房
17 地，嗣106年9月6日簽訂不動產買賣契約書，以19,100,000
18 元出售予第3人，並於106年10月5日完成所有權移轉登記，
19 上訴人出售系爭房地時，並未劃分房屋及土地之各別價格，
20 則被上訴人以系爭房地出售總額19,100,000元與繼承時房地
21 價值5,338,612元之差額，扣除其所支付之相關必要費用26
22 4,888元，再扣除上訴人因繼承取得系爭房地未償債務餘額
23 超過繼承時房地現值部分2,186,396元後之餘額11,310,104
24 元，按出售時房屋評定現值占房地現值之比例，核算系爭房
25 屋財產交易所得為5,110,338元 $\{11,310,104\text{元} \times [2,751,100$
26 $\text{元} / (2,751,100\text{元} + 3,337,582\text{元})]\}$ ，扣除上訴人自行申
27 報數546,853元，增加核定財產交易所得4,563,485元，並據
28 以歸課上訴人106年度綜合所得總額，並無違誤。上訴人出
29 售系爭房地，係為「原為繼承取得者」，而非「原為出價取
30 得者」，並無所謂「交易時之成交價額」之取得成本，應適
31 用所得稅法第14條第1項第7類第2款規定，而非適用同條項

第7類第1款，故上訴人主張應將徐樹奎生前購入系爭房地之價額16,500,000元作為減除成本云云，並無可採。上訴人因出售系爭房地之相關費用及因繼承系爭房地未償債務餘額超過繼承時房地現值部分，被上訴人業已准予減除在案。至上訴人主張被繼承人徐樹奎買受系爭房地支出之相關費用175,952元及其支出之修繕改良費1,616,500元，均屬上訴人繼承前由徐樹奎支出之費用，而非屬上訴人因取得、出售系爭房地所支付之相關費用，自不得予以減除。至上訴人主張若被繼承人徐樹奎仍健在，於出售系爭房地時，得減除其所支付之相關成本及費用云云，然系爭房地係上訴人因繼承取得後出售，與被繼承人徐樹奎生前買賣之情形不同，自不得相互援引等語。

四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，於法並無違誤，茲就上訴意旨補充論斷如下：

（一）所得稅法第9條規定：「本法稱財產交易所得及財產交易損失，係指納稅義務人並非為經常買進、賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益或損失。」第14條第1項第7類第2款規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第7類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：……
□財產或權利原為繼承或贈與而取得者，以交易時之成交價額，減除繼承時或受贈與時該項財產或權利之時價及因取得、改良及移轉該項財產或權利而支付之一切費用後之餘額為所得額。」又遺產及贈與稅法第3條第1項、第10條第1項及第3項分別規定：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」「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……。」及「第1項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準；其他財產時價之估定，本法未規定者，由財政部定之。」

01 (二) 查上訴人106年度綜合所得稅結算申報，列報出售系爭房
02 屋財產交易所得440,176元，上訴人出售之系爭房屋及其
03 坐落基地，係上訴人之夫徐樹奎於101年5月6日所購買。
04 因徐樹奎於000年0月00日死亡，由上訴人繼承取得系爭房
05 地所有權，上訴人嗣於106年9月6日簽訂不動產買賣契約
06 書，以19,100,000元出售予第3人，並於106年10月5日完
07 成所有權移轉登記，上訴人出售系爭房地時，並未劃分房
08 屋及土地之各別價格，被上訴人依首揭規定，以系爭房地
09 出售總額19,100,000元與繼承時房地價值5,338,612元
10 (土地公告現值3,047,712元+房屋評定現值2,290,900
11 元)之差額，扣除其所支付之相關必要費用264,888元
12 (土地增值稅53,707元+印花稅3,046元+代書費9,500元
13 +規費1,905元+仲介費191,000元+履保服務費5,730元)，
14 再扣除上訴人因繼承取得系爭房地未償債務餘額超過繼承
15 時房地現值部分2,186,396元後之餘額11,310,104元，按
16 出售時房屋評定現值占房地現值之比例，核算系爭房屋財
17 產交易所得為5,110,338元 $\{11,310,104 \times [2,751,100 \text{元} /$
18 $(2,751,100 \text{元} + 3,337,582 \text{元})]\}$ ，扣除上訴人自行申報
19 數546,853元，增加核定財產交易所得4,563,485元，並據
20 以歸課上訴人106年度綜合所得總額等情，為原審依法認
21 定之事實，且與卷內證據並無不合，自得為本件判決之基
22 礎。

23 (三) 行為時所得稅法第4條之4第1項規定：「個人及營利事業
24 自中華民國105年1月1日起交易房屋、房屋及其坐落基地
25 或依法得核發建造執照之土地（以下合稱房屋、土地），
26 符合下列情形之一者，其交易所得應依第14條之4至第14
27 條之8及第24條之5規定課徵所得稅：一、交易之房屋、土
28 地係於103年1月1日之次日以後取得，且持有期間在2年以
29 內。二、交易之房屋、土地係於105年1月1日以後取
30 得。」自105年1月1日起交易房屋、房屋及其坐落基地或
31 依法得核發建造執照之土地，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（下稱新制）。另配合特種貨物及勞務稅條例不動產部分之停徵，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、土地交易案件，亦納入新制課稅。至非屬上開新制課稅範圍者，仍適用舊制課稅規定。房地合一課稅新制，並非僅為抑制房地炒作，尚有解決房地分開課稅缺失、健全不動產稅制、促使房屋及土地交易正常化之目的。為維護法之安定性並避免影響新制施行前已取得房地者之權益，新制訂定日出條款，原則以取得日及交易日在105年1月1日以後者始納入新制適用範圍，即個人於104年12月31日以前取得之房地（按其中103年1月2日以後取得，且持有2年以下者，適用新制），不論於何時交易，均不適用新制。但新制漏未考慮個人於104年12月31日以前取得房地，如未及出售即死亡，因繼承之時點及原因並非其所能控制，基於符合新制日出原則及特種貨物及勞務稅轉型之立法意旨，允宜將被繼承人取得時點納入考量，亦即將納稅義務人105年1月1日以後交易因繼承取得之房屋、土地，於(1)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」。(2)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」之情形，以目的性限縮解釋，排除適用房地合一課稅新制，使其得適用舊制。財政部104年8月19日令亦係本於此意旨而認為「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稅總額，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

01 屋、土地係被繼承人於104年12月31日以前取得，且納稅
02 義務人於105年1月1日以後繼承取得。」本件上訴人出售
03 之系爭房地及坐落基地，係其被繼承人徐樹奎於104年12
04 月31日以前取得，且上訴人於105年1月1日以後繼承取
05 得，是上訴人於申報106年度綜合所得稅時，選擇適用舊
06 制就出售系爭房屋部分申報財產交易所得，尚無不合。本
07 件並未適用房地合一稅新制，即無適用所得稅法第14條之
08 4第1項規定之餘地，上訴意旨主張所得稅法第14條之4第1
09 項規定違憲等語，請求本院聲請憲法解釋，容有誤會。

10 (四) 因繼承事實發生而形成之遺產，就因繼承而取得者而言，
11 固為所得之一種類型，惟基於租稅政策之考量，不依一般
12 所得之課稅方式，而另依法課徵遺產稅。所得稅法第4條
13 第1項第17款前段規定，因繼承而取得之財產，免納所得
14 稅，係因繼承之財產依法應繳納遺產稅，故不再課徵所得
15 稅（司法院釋字第608號解釋理由書參照）。依前揭遺產
16 及贈與稅法第10條第1項及第3項規定，就繼承財產為房屋
17 時，法律擬制以房屋評定標準價格為其「繼承時」之「時
18 價」。而所得稅法第14條第1項第7類第2款則配合規定計
19 算因繼承而取得之財產或權利之交易所得，以交易時之成
20 交價額，減除「繼承時」該項財產或權利之「時價」及因
21 取得、改良及移轉該項財產或權利而支付之一切費用後之
22 餘額為所得額。換言之，遺產及贈與稅法第10條第1項之
23 「時價」規定，與所得稅法第14條第1項第7類第2款之
24 「時價」規定，係相互配合之規定，自應為相同之解釋。
25 因此，繼承人嗣後出售繼承之房屋，依所得稅法第14條第
26 1項第7類第2款規定計算財產交易所得時，即應以「繼承
27 時」據以課徵遺產稅之「時價」即房屋評定標準價格為成
28 本予以減除，以計算其財產交易損益，俾避免重複課稅。
29 且若以繼承房屋之市場價格（通常高於課徵遺產稅之房屋
30 評定標準價格）為減除基準，將因遺產稅係按房屋評定標
31 準價格計算，致產生繼承時房屋之市價與房屋評定標準價

01 格之差額既不課徵所得稅，亦不課徵遺產稅之不合理現象。
02 故所得稅法有關財產交易所得之計算，乃有以前次該
03 交易標的據以徵（免）稅捐之基準金額，作為本次計算交
04 易損益成本之原則。上訴人主張被上訴人可就繼承時系爭
05 房地之時價與市價間之差額，依遺產稅稅率課徵遺產稅一
06 節，核與遺產及贈與稅法第10條第1項、第3項明文規定不
07 合。原判決就其此等主張雖未於判決中論駁，但對於判決
08 結論並無影響，尚難認係判決不備理由之違背法令。

09 （五）按財產交易所得屬於綜合所得稅年度所得項目之一種，人
10 民將房屋及所坐落之土地一併出售而有所得，除土地部分
11 之財產增益所生稅負，以土地增值稅之核課予以實現外，
12 應單獨就房屋出售之所得部分，納入綜合所得計算，據以
13 核課個人之年度綜合所得稅。而依所得稅法第9條定義之
14 財產交易所得，係指因交易而發生之增益，即應以出售減
15 除取得之差額為原則進行計算。倘所出售之房地係因繼承
16 而取得，因非為出價取得者，並無交易時之成交價格可
17 參，就繼承人而言並無原來取得之支出，故遺產及贈與稅
18 法第10條第1項、第3項規定據以計算遺產稅之房地價值，
19 係以繼承時之土地公告現值或土地房屋評定標準價格為其
20 時價，此則屬於客觀可信之取得時價值，故於計算出售因
21 繼承而取得之房地所生之交易所得，基於稅基連續性原
22 則，乃以繼承時該房地之土地公告現值或土地房屋評定標
23 準價格，為出售人亦即繼承人之取得價額。依上開遺產及
24 贈與稅法、所得稅法之連結架構觀之，稅捐稽徵機關就繼
25 承時該財產之時價，依遺產及贈與稅法規定予以評價，採
26 計為遺產稅之稅基量化結果，據以對繼承人核課遺產稅；
27 另於繼承人將來就該繼承財產為處分時，依所得稅法規
28 定，僅就其處分收入超過遺產稅之稅基量化結果之交易所
29 得部分，採計為所得稅之稅基，據以課徵所得稅。依此遺
30 產稅、所得稅連結稅制之設計，雖區分為兩種稅目予以課
31 徵，但在稅基量化結果無間斷相銜接之基礎下，不致發生

兩種稅基相重疊之重複課稅情形，亦不致發生兩種稅基間斷未銜接而有漏未課稅之情形。此屬稅制上有關所得稅與財富稅（指遺產稅及贈與稅）之連結設計，倘遺產稅所為計算財產之時價，並無違誤，所得稅法有關財產交易所得之計算，乃有以前次該交易標的據以徵（免）稅捐之基準金額，作為本次計算交易損益成本之原則。是以，就個人財產交易所得之計算，若該被處分財產是繼承而無償取得者，則以無償取得時點，該財產之客觀價格為準，此等客觀價格之評估，因為財產之無償取得，原則上要對繼承人課徵遺產稅，因此會留下財產量化數據，現行所得稅法即以該遺產稅之稅基量化金額，當成繼承人取得該被處分財產之原始成本，所得稅法第14條第1項第7類第2款規定即是此等規範意旨之實現，並無上訴人所指不符租稅法律主義、違反比例原則而違憲之情形，上訴人聲請本院裁定停止訴訟程序聲請憲法解釋，尚無必要。準此，因繼承而取得之財產，倘經稅捐稽徵機關依遺產及贈與稅法規定予以量化課稅，於日後出售時，自應以繼承時因課徵遺產稅而核定之房屋評定標準價格為其原始取得成本，依所得稅法規定計算其財產交易所得，據以課徵所得稅。從而，本件被上訴人依遺產稅已核定而為上訴人所不爭執之土地公告現值、房屋評定現值，認定為上訴人取得系爭房地之成本，自無不合。上訴人主張夫妻同居共財，一起打拼而購買系爭房地，對其而言，繼承取得系爭房地並非無取得成本，應類推適用所得稅法第14條第1項第7類第1款規定核實認定取得成本云云，自非可採。

（六）綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決將訴願決定、復查決定及原處分予以維持，而駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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

01 中 華 民 國 112 年 10 月 30 日

02 最高行政法院第二庭

03 審判長法官 胡 方 新

04 法官 林 玫 君

05 法官 李 玉 卿

06 法官 張 國 勳

07 法官 洪 慕 芳

08 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

09 中 華 民 國 112 年 10 月 30 日

10 書記官 張 玉 純