

最 高 行 政 法 院 判 決

115年度上字第35號

上 訴 人 周健勝

訴訟代理人 陳振瑋 律師

章文傑 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 樓美鐘

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國114年12月18日臺中高等行政法院111年度訴字第313號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人的三姐周玉枝於民國62年1月30日買受取得○○市○○區○○段000地號土地（下稱「系爭土地」）後，於000年0月0日死亡，由上訴人與周端治（上訴人五姐）、周瑞珠（上訴人六姐）繼承系爭土地應有部分各1/3。之後周端治於000年00月0日死亡，由上訴人繼承周端治所有系爭土地應有部分1/3，連同前已繼承的系爭土地應有部分，上訴人持有系爭土地應有部分2/3。後來上訴人與周瑞珠於110年4月6日以總價新臺幣（下同）90,000,000元簽約出售系爭土地全部，並於110年8月23日移轉登記予買受人，並於同年9月17日辦理房屋土地交易所得稅（下稱「房地合一稅」）申報，列報其於108年10月9日自周端治繼承系爭土地應有部分1/3，成交價額30,000,000元，課稅所得0元，應納稅額0元，並主張此部分是於105年房地合一稅新制施行後2次繼承取得，屬非自願性移轉，且系爭土地是周玉枝於62年間買受，應適用105年以前的舊制。經被上訴人核定土地交易所得額16,598,871元，減除土地漲價總數額17,403元，核定課稅所得16,581,468元，按適用稅率35%，核定應納稅額5,803,513

元（下稱「原處分」）。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以復查決定追減土地交易所得額1,536元。上訴人仍不服，依序提起訴訟，並請求判決：訴願決定及原處分（含復查決定）不利於上訴人部分均撤銷。經原審111年度訴字第313號判決（下稱「原判決」）訴願決定及原處分（含復查決定）關於補徵所得稅額超過2,486,989元（原判決主文第1項漏載「元」字）部分撤銷，上訴人其餘之訴駁回。上訴人就其敗訴部分不服，提起上訴，並請求判決：原判決關於駁回上訴人後述之訴部分廢棄；前開廢棄部分，訴願決定及原處分（含復查決定）關於補徵所得稅額2,486,989元部分撤銷。

二、上訴人起訴主張、被上訴人於原審的答辯及原判決的理由，均引用原判決的記載。

三、本院審查原判決駁回上訴人在原審之訴，沒有違誤，並就上訴意旨補充論述如下：

（一）為解決房地分開課稅缺失，並抑制房地炒作，健全不動產稅制，促使房屋、土地交易正常化，自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的土地，其交易所得應依所得稅法第14條之4至第14條之8及第24條之5規定課徵房地合一稅（下稱「新制」）：

1. 所得稅法第4條第1項第16款規定：「下列各種所得，免納所得稅：……十六、個人及營利事業出售土地，或個人出售家庭日常使用之衣物、家具，或營利事業依政府規定為儲備戰備物資而處理之財產，其交易之所得。……」然而，鑑於以往房屋及土地交易分別課徵所得稅及土地增值稅，致生土地實際交易價格超過公告土地現值部分的增益，無土地增值稅及所得稅負擔；同一年度買賣土地，公告土地現值尚未調整，無需繳納土地增值稅；納稅義務人運用操控房地價格，規避所得稅等缺失。為解決房地分開課稅的缺失，並抑制房地炒作，健全不動產稅制，促使房屋、土地交易正常化，104年6月24日修正公布、105年1月

01 1日施行的所得稅法第4條之4第1項規定：「個人及營利事
02 業自中華民國105年1月1日起交易房屋、房屋及其坐落基
03 地或依法得核發建造執照之土地（以下合稱房屋、土
04 地），符合下列情形之一者，其交易所得應依第14條之4
05 至第14條之8及第24條之5規定課徵所得稅：一、交易之房
06 屋、土地係於103年1月1日之次日以後取得，且持有期間
07 在2年以內。二、交易之房屋、土地係於105年1月1日以後
08 取得。」因此，自105年1月1日起交易於同日以後所取得
09 的房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土
10 地，其交易所得應依新制課徵房地合一稅。另配合特種貨
11 物及勞務稅條例不動產部分的停徵，將103年1月1日的次
12 日以後取得，且持有期間在2年以內的房屋、土地交易，
13 亦納入新制課稅。至於非屬上開新制課稅範圍者，仍適用
14 舊制課稅規定（立法理由參照）。

- 15 2. 房地合一稅新制，並非僅為抑制房地炒作，尚有解決房地
16 分開課稅缺失、健全不動產稅制、促使房屋及土地交易正
17 常化的目的。為維護法的安定性並避免影響新制施行前已
18 取得房地者的權益，新制規定日出條款，原則以「取得
19 日」及「交易日」在105年1月1日以後者，始納入新制適
20 用範圍，即個人於104年12月31日以前取得的房地，不論
21 於何時交易，均不適用新制。但新制漏未考慮個人於104
22 年12月31日以前取得房地，如未及出售即死亡，因繼承的
23 時點及原因並非其所能控制，基於符合新制日出原則及特
24 種貨物及勞務稅轉型的立法意旨，應將被繼承人的取得時
25 點納入考量。財政部本於同一意旨所為104年8月19日台財
26 稅字第10404620870號令：「一、納稅義務人105年1月1日
27 以後交易因繼承取得之房屋、土地，符合下列情形之一
28 者，非屬所得稅法第4條之4第1項各款適用範圍，應依同
29 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
30 入綜合所得總額，於同法第71條規定期限內辦理結算申
31 報：……(二)交易之房屋、土地係被繼承人於104年12月31

01 日以前取得，且納稅義務人於105年1月1日以後繼承取得。
02 得。二、前點交易之房屋、土地符合所得稅法第4條之5第
03 1項第1款規定之自住房屋、土地者，納稅義務人得選擇依
04 同法第14條之4規定計算房屋、土地交易所得，並依同法
05 第14條之5規定於房屋、土地完成所有權移轉登記日之次
06 日起算30日內申報房屋、土地交易所得，繳納所得稅（新
07 制）。……」（下稱「104年令釋」）即將納稅義務人105
08 年1月1日以後交易因繼承取得的房屋、土地，於交易的房
09 屋、土地是「被繼承人於104年12月31日以前取得，且納
10 稅義務人於105年1月1日以後繼承取得」的情形，以目的
11 性限縮解釋，排除適用房地合一稅新制，使其得適用舊制
12 （但納稅義務人亦得選擇適用新制），以符合新、舊制適
13 用時點的規範意旨，屬於財政部基於稅捐稽徵中央主管機
14 關的職權，為協助下級機關或屬官統一解釋法令，核釋有
15 關納稅義務人於105年1月1日後交易因繼承取得的房屋、
16 土地，適用房地合一稅新制課徵所得稅規定的原則，並未
17 逾越所得稅法等相關規範意旨，亦未增加法律所無的限制，
18 自得作為判決的依據（本院111年度上字第234號、第
19 952號等判決意旨參照）。

- 20 3. 至於前述財政部104年令釋情形以外，其他於105年1月1日
21 以後才取得房屋、土地的情形，不論其是否出於由部分繼
22 承人繼承取得後，發生再繼承而取得該房屋、土地，因涉
23 及納稅義務人或關係人辦理繼承登記時的主觀選擇，與上
24 述104年令釋的情形本就不同，不致發生因不可預測須適
25 用新制而有違信賴的情形，自不能援引前述104年令釋或
26 主張應比照辦理而選擇適用舊制。財政部109年5月25日台
27 財稅字第10904508590號函：「有關納稅義務人交易因繼
28 承取得房屋、土地，倘該房地係被繼承人於105年1月1日
29 後取得者，尚無本部104年8月19日台財稅字第1040462087
30 0號令規定之適用。」也採取與本院相同的見解（本院111
31 年度上字第234號判決意旨參照）。

01 (二)因為發生繼承的原因事實，非人為所得控制，尚無短期炒作
02 房地產的疑慮，並基於繼承人原則上承受被繼承人財產上的一
03 切權利義務及概括繼承的法理，所得稅法第14條之4第4項
04 特別明定納稅義務人與其被繼承人持有房屋及土地的期間得
05 合併計算：

06 1. 所得稅法第14條之4第1項及第3項第1款規定：「（第1
07 項）第4條之4規定之個人房屋、土地交易所得或損失之計
08 算，……其為繼承……取得者，以交易時之成交價額減除
09 繼承……時之房屋評定現值及公告土地現值按政府發布之
10 消費者物價指數調整後之價值，與因取得、改良及移轉而
11 支付之費用後之餘額為所得額。……（第3項）個人依前2
12 項規定計算之房屋、土地交易所得，減除當次交易依土地
13 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
14 額後之餘額，不併計綜合所得總額，按下列規定稅率計算
15 應納稅額：一、中華民國境內居住之個人：(一)持有房屋、
16 土地之期間在2年以內者，稅率為百分之45。(二)持有房
17 屋、土地之期間超過2年，未逾5年者，稅率為百分之35。
18 (三)持有房屋、土地之期間超過5年，未逾10年者，稅率為
19 百分之20。(四)持有房屋、土地之期間超過10年者，稅率為
20 百分之15。……」可知，房地合一稅是屬於財產交易所得
21 稅，而非財產持有稅，為加強抑制個人短期炒作不動產，
22 新制除給予自住者最為優惠的稅率，並按其持有期間的長
23 短，依序遞增其課徵的稅率。

24 2. 所得稅法第14條之4第4項：「第4條之5第1項第1款及前項
25 有關期間之規定，於繼承或受遺贈取得者，得將被繼承人
26 或遺贈人持有期間合併計算。」規定，為行政院104年5月
27 函請立法院審議的「所得稅法部分條文修正草案」所無，
28 而是於104年6月4日因立法院黨團協商而加入（見立法院
29 第8屆第7會期第15次會議議案關係文書及立法院公報第10
30 4卷第51期院會紀錄），後來並依黨團協商結論而三讀通
31 過，使因繼承而取得房地者，雖以其繼承開始時為房地取

得時，但得併計被繼承人的持有期間，以享有因延長持有期間而適用較低稅率的期間利益。衡量該規定的立法意旨，應是考量發生繼承的原因事實，非人為所得控制，尚無短期炒作房地產的疑慮，並基於民法第1148條第1項關於繼承人原則上承受被繼承人財產上之一切權利義務的規定，以及概括繼承的法理，合併計算納稅義務人與其被繼承人持有房屋及土地的期間，使納稅義務人得以承受其繼承人生前持有房屋及土地期間的利益。財政部112年11月2日台財稅字第11204619060號令：「個人交易105年1月1日以後繼承或受遺贈取得之房屋、土地（以下簡稱房地），依所得稅法第14條之4第4項規定，計算同條第3項各款持有期間……時，如屬連續繼承或受遺贈取得之房地，得將連續各次繼承或受遺贈之被繼承人或遺贈人持有期間合併計算。……」也是基於相同意旨所為的闡釋（本院112年度上字第583號判決意旨參照）。

(三)上訴人於108年10月9日才繼承取得周端治於同年2月2日繼承自周玉枝的系爭土地應有部分1/3，再於110年8月23日移轉登記予買受人，應適用新制課徵房地合一稅，並合併計算上訴人、周端治及周玉枝的持有期間：

1. 周玉枝於62年1月30日買受取得系爭土地後，於000年0月0日死亡，由上訴人與周端治、周瑞珠繼承系爭土地應有部分各1/3，之後周端治於000年00月0日死亡，再由上訴人繼承周端治所有系爭土地應有部分1/3，後來上訴人與周瑞珠於110年4月6日以總價90,000,000元簽約出售系爭土地全部，並於110年8月23日移轉登記予買受人等情，為原審依法確定的事實，且與卷內所附的證據相符。原審因而認定上訴人交易其繼承自周端治所有系爭土地應有部分1/3部分，是周端治在新制105年1月1日施行後，才於108年2月2日繼承取得，與財政部104年令釋得選擇適用舊制的情形（即「被繼承人於104年12月31日以前取得」）不符，而應依所得稅法第14條之4規定計算房屋、土地交易所得

(即新制)；又上訴人連續繼承取得周端治所有系爭土地應有部分1/3部分，應依所得稅法第14條之4第4項規定，將上訴人、周端治及周玉枝的持有期間合併計算，已超過10年，適用稅率為15%，減除成本、費用及規費後，土地交易所得額為16,598,871元，再減除土地漲價總數額，課稅所得為16,579,932元，應納稅額為2,486,989元，原處分僅合併計算上訴人與周端治的持有期間，為超過2年、未逾5年，而適用稅率35%核課房地合一稅，即有違誤，故將訴願決定及原處分（含復查決定）關於補徵稅額超過2,486,989元部分，予以撤銷，並就上訴人主張應依財政部104年令釋適用舊制，如何不足採取，詳予說明，符合上述法律規定及本院所表示的法律見解，並無判決理由不備、理由矛盾或不適用法則等違誤。

2. 上訴意旨仍以相同理由，主張上訴人輾轉繼承周端治所有系爭土地應有部分1/3部分，並無投機炒作的意圖與事實，無課以重稅的必要，應不適用新制，原判決未斟酌房地合一稅新制的立法意旨，有不適用法則的違法等語，自不足採。至於上訴意旨另主張原審既認為「再轉繼承」非人為所得控制，無短期炒作房地產的疑慮，則不僅持有期間應合併計算，更應適用舊制，方符立法意旨，原審卻認為上訴人應適用新制，形成「再轉繼承」可合併計算持有期間，但應適用新制的矛盾現象，有判決理由不備或理由矛盾的違法等語，不但混淆了房地合一稅新制「取得日」與「持有期間」的規範目的及概念內涵；也忽略所得稅法第14條之4第4項特別針對「持有期間」，明定得併計納稅義務人與被繼承人的持有期間，此並為「取得日」所無之規定；況且上訴人一方面援引新制「持有期間」的計算方式及立法意旨，另一方面卻又主張不適用新制的「取得日」規定，更有割裂適用所得稅法相關規定之嫌，尤不足採。

01 (四)綜上所述，原判決並沒有上訴人所指有違背法令的情形，上
02 訴意旨指摘原判決違背法令，請求判決廢棄，並撤銷訴願決
03 定及原處分或發回原審，為無理由，應予駁回。

04 四、結論：本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第
05 98條第1項前段，判決如主文。

06 中 華 民 國 115 年 3 月 11 日

07 最高行政法院第一庭

08 審判長法官 胡 方 新

09 法官 林 秀 圓

10 法官 林 欣 蓉

11 法官 林 麗 真

12 法官 張 國 勳

13 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

14 中 華 民 國 115 年 3 月 11 日

15 書記官 楊 子 鋒