臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
113年度訴字第608號
114年3月6日辯論終結

原　　告　柯淑玲

訴訟代理人　顏國隆　會計師

被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　吳蓮英（局長）

訴訟代理人　鄭又綺
　　陳奎翰

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國113年4月3日台財法字第11313909320號(案號:第11201047號)訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、事實概要：

原告申報108年度綜合得稅結算，列報出售臺北市○○區○○路○段00號0樓至0樓房屋(下稱系爭房屋，原告權利範圍均為1/3)之財產交易所得新臺幣(下同)5,805,000元，被告依據申報及查得資料核認該筆財產所得為36,915,167元，歸課核定綜合所得總額37,305,982元，綜合所得淨額37,073,600元，補徵應納稅額為12,444,067元(下稱原處分)。原告不服，申請復查未獲變更，遂提起訴願，經財政部113年4月3

日台財法字第11313909320號(案號:第11201047號)訴願決定(下稱訴願決定)駁回，原告猶未甘服，提起本件行政訴訟。

貳、當事人聲明及主張：

一、兩造聲明：

㈠原告聲明：

1.訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

㈡被告聲明：

1.原告之訴駁回。

2.訴訟費用由原告負擔。

二、原告主張略以：

㈠房屋評定價值不是所有繼承人的取得成本，在所得稅法中未規定，不能借用遺產及贈與稅法以評定價值當取得成本做為所得計算基礎:

1.所得稅法第14條第1項第7類第2款規定前款稱繼承取得房屋時價，就是取得成本應無疑義。被告以遺產只有房屋且無負債，是無償取得遺產。因此，在所得稅法沒有規定繼承時價為何，援用遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第10條規定，以評定價值為取得時價也就是成本。然忽略遺產是一籃子財產與負債，不僅有房屋而已。因此，繼承遺產同時也要承擔負債，則取得遺產就不是無償。113年憲判字第11號判決說明繼承房屋的成本，應該在申報完遺產稅協議分割並完成登記後確定。查核繼承房屋得取得成本，應該追溯到取得時，而不是在房屋出售時只看單一財產、單一繼承人，而忽略繼承是一籃子財產、負債及繼承人間的協議分割而取得。這是長久以來，被告誤解取得繼承房屋是無償的原因。高雄高等行政法院在109年度訴字第269號判決意旨皆可說明單一評定價值無法反映繼承人之取得成本。

2.原告為被繼承人高○○之配偶，在被繼承人有法定順位之繼承人，與之共同繼承。然原告取得被繼承人持有三分之

一房屋的全部，顯然是經協議分割而取得。被告查核時僅取得房屋為繼承取得之事實而已，並未就遺產內容及協議分割之情形，確認取得成本，並沒有按實查核，不符108年度財政部個人出售房屋之財產交易所得計算規定第1項規定核實認定之規定。原告在個人未保存憑證下，依所得稅法第14條第1項第7類第2款規定申報，合於所得稅法規定。

㈡繼承遺產非全屬無償，取得房屋要繳遺產稅為取得成本之一，房屋過戶要繳相關費用，以房屋評定價值為成本，未含遺產稅，也未含取得之相關費用，違反所得稅法第14條第1項第7類第2款之規定，以房屋評定價格計算所得，將虛增所得，違反所得稅課稅原則：

1.所得稅法第14條第1項第7類第2款規定，財產或權利原為繼承或贈與取得者，以交易時之成交價額，減除繼承或贈與時該項財產或權利之時價及因取得、改良及移轉該財產或權利而支付之一切必要費用後之餘額為所得額。所得稅法沒有規定繼承財產包括房屋之時價為何，被告援用遺贈稅法之規定，以評定價值為繼承房屋之取得時價。又所得稅法第14條第1項第7類第2款規定繼承取得財產的成本有兩項，一為取得時價，二為取得、改良及移轉該財產或權利而支付之一切必要費用。縱使繼承房屋取得時價，可援用遺贈稅法規定，也只是取得成本的一部分，未含第二項之必要費用，以評定價值作為取得成本違反前段所得稅法之規定，更不用說是按實查核。

2.繼承遺產需繳遺產稅，為取得遺產之必要成本。房屋的評定價值為課徵遺產稅之稅基，不含遺產稅為事實。被告在114年2月6日答辯書中說明，課徵遺產稅為避免重複課稅不再課徵所得稅。採稅基相減法，在計算所得稅時，已將列入遺產課徵房屋之評定價值減除，不會發生重複課稅，遺產稅自不能再扣減。並舉房地合一新制，計算土地所得也採稅基相減，土地增值稅就不能再扣除以資證明。

3.被告依然留在繼承財產只有房屋沒有其他應計入遺產之財產及負債的情形，在此情形下，用稅基相減法或許可以避免重複課稅，然背離繼承存在種種複雜的情形。交易中之所有稅費都要減除，稅基相減仍無法避免所有重複課稅，尤其繼承財產更無法避免，必須查明取得房屋實際承擔的遺產稅，超出稅基相減法部分多負擔的遺產稅，比照房地合一多負擔的土地增值稅，採稅額扣抵，從所得稅中減除。未查核取得遺產房屋實際負擔之遺產稅，也不符核實查核之規定。取得房屋要登記規費，代書費及其他費用，都是取得繼承房屋的必要費用。被告在114年2月6日答辯書沒有答辯，應是承認評定價值未包括必要費用，業已違反所得稅法第14條第1項第7類第2款之規定，殆無疑義。在114年1月6日答辯狀，提及財產或權利原為繼承或贈與取得者，固以交易時之成交價額，減除繼承或贈與時該項財產或權利之時價及因取得、改良及移轉該財產或權利而支付之一切必要費用，然是否有上開費用之支出，屬於權利發生後之消滅事由，該等費用未必存在，亦未必系由納稅義務人支付，應由納稅義務人負舉證責任。被告援用遺贈稅法規定就是用於所有案件，不是個案，無論本案有無發生費用，援用本身因評定價值不含取得之必要費用就違反所得稅法第14條第1項第類第2款規定。何況本件必有費用，取得房屋前依土地登記規則有登記規費，代書費用也不可免，還有其他費用，且是納稅人所支付，也是取得房屋所有權前所發生，不是被告所稱屬於權利發生後之消滅事由。因此，被告承認評定價值未含必要費用，違反所得稅法第14條第7類第2款的規定，毫無疑義。

4.本案原告因取得及移轉相關憑證未完整保存，以致無法提供，依108年度財政部個人出售房屋之財產交易所得計算規定第2項規定，按部頒標準申報，合於所得稅法規定。被告以評定價值核為成本，另減除移轉之仲介費和代書費；未查得也未減除取得之必要費用，在評定價值不含必

要費用得情形下，證明被告沒有核實查核所得，不符108年度財政部個人出售房屋之財產交易所得計算規定第1項規定核實認定之規定。原告依前提規定第2項申報，合於所得稅法規定。

㈢房地新制承認繼承房屋評定價值無法反映全部取得成本：

房地合一新制在所得稅法第14條之4規定，出售繼承房屋以其成交價額，減除繼承房屋評定價值按政府發布消費者物價指數調整後之價值，與因取得、改良及移轉該財產或權利而支付之一切必要費用後之餘額為所得額；所得稅法第14條之6規定，未提示因取得、改良及移轉該財產或權利而支付之費用，稽徵機關得以成交價額百分之三計算費用，也證明評定價值無法充分反映繼承房屋之取得成本與必要費用，不符108年度財政部個人出售房屋之財產交易所得計算規定第1項規定核實認定之規定。

㈣依財政部108年度個人出售房屋財產交易所得計算，第2條第1項第1款規定申報所得，不會發生繼承房屋以市場價格為減除基準，產生繼承時房屋之市價與房屋評定價值之差額，既不課所得稅也不課遺產稅之不合理現象。本案出售之房屋為原告之夫高○○與高○○、高○○於62年8月7日取得持分各三分之一，原告於106年8月31日繼承取得，於108年5月24日出售。高○○、高○○和原告皆依財政部108年度個人出售房屋財產交易所得計算申報繳稅，負擔相同的稅負，從62年取得到108年出售，都繳相同的稅，沒有因繼承少繳所得稅。顯然沒有發生以繼承房屋市場價格為減除基準，產生繼承時房屋之市價與房屋評定價值之差額，既不課所得稅也不課遺產稅之不合理現象。該筆房屋反而因為繼承多繳了遺產稅，是多負擔稅而不是少繳稅。既然原告沒有主張以繼承時的房屋市價當取得成本，也沒有少繳稅。被告沒有理由一再以此為由核課。

㈤綜上，僅查得出售房屋為繼承取得，未回溯查核遺產申報內容、協議分割及登記情形，憑以確認所有成本與費用，為未

核實查核，且評定價值也不含取得房屋之必要費用，違反所得稅法第14條第1項第7類第2款之規定。本案不符108年度財政部個人出售房屋之財產交易所得計算規定第1項規定，核實認定之理由與事實俱在。原告依前提規定第2項申報，合於所得稅法規定。又援用遺贈稅法之規定課稅，須所有繼承房屋一體適用。惟單一評定價值無法充分反映種種複雜繼承狀況之取得成本，也因繼承房地在舊制所得稅法中規定不周，新制房地課稅才要在所得稅法第14條之4明定，並於第14條之6明定必要費用。可見援用遺贈稅法之規定，顯然不恰。又在新制房地稅制下，為公平課稅規定繼承105年以前之房地，其出售仍依舊制課稅。因此舊制之房地課稅，將持續存在數十年，甚至百年以上。其時價的爭議，也將繼續存在。從房地合一新制針對出售繼承房地的條文，更顯現出借用遺贈稅法規定之不當。實有必要比照新制，在所得稅法中明訂，讓納稅義務人可以遵循。對於修法前或解釋令發布前之案件，仍應按108年度財政部個人出售房屋之財產交易所得計算規定課稅云云。

三、被告主張略以：

㈠原告配偶與訴外人高○○及高○○共同登記取得系爭房屋(權利範圍各1/3，系爭房屋坐落基地由高○○單獨擁有)，原告配偶於105年5月15日死亡，原告於106年8月31日就原告配偶之應有部分辦理分割繼承登記。原告與訴外人高○○及高○○於108年5月24日各自與訴外人陽信商業銀行股份有限公司(下稱陽信銀行)簽訂房屋契約買賣契約書，並以價金38,700,00元出售各自系爭房屋之應有部分。原告遂依財政部104年令，於申報所得稅時按財政部訂標準列報出售應有部分財產交易所得為5,805,000元，經被告以原告取得系爭房屋應有部分係因繼承，爰依所得稅法第14條第1項第7類第2款規定，實際成交系爭房屋價格減除系爭房屋應有部分原告繼承時據以課徵遺產稅之房屋評定標準價格及必要費用，核定財產交易所得為36,915,167元。

㈡所得稅法有關個人財產交易所得之計算，乃以收入減除成本及必要費用後之餘額為所得額，此觀所得稅法第14條第1項第7類及第14條之4規定甚明。而個人如交易之標的為房屋，倘該房屋係因繼承原因無償取得者，依所得稅法第14條第1項第7類第2款規定，於計算其交易損益時，其得減除之原始取得成本為該房屋繼承時之「時價」。而此所稱之「時價」，究係指房屋評定標準價格，抑或市場價格，法固未明文定義，然法律內容本就無法鉅細靡遺地逐一加以規定，此時即應透過法律解釋以探求法律客觀的意旨。是以，依司法院釋字第608號解釋理由書可知，我國現行稅制，繼承人繼承房屋時並不對之課徵所得稅，乃因該繼承之房屋已依遺贈稅法規定，由遺產執行人、繼承人或遺產管理人按「房屋評定標準價格」為稅基量化標準，繳納遺產稅。基此，遺贈稅法第10條第1項規定，遺產價值之計算，以被繼承人「死亡時之時價」為準，又同法第3項第1項所稱時價，房屋以評定標準價格為準，所得稅法第14條第1項第7類第2款則配合規定計算因繼承而取得之財產或權利之交易所得，以交易時之成交價額，減除「繼承時」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。繼承人嗣後將繼承取得之房屋出售，於計算其應稅之財產交易所得額時，即應將業經課徵遺產稅之房屋評定標準價格扣除，以免重複課稅。準此以論，原為繼承取得之房屋，其後因交易而有所得時，依所得稅法第14條第1項第7類第2款規定，得於交易時之成交價額中減除之「繼承時財產之時價」，自應與遺贈稅法第10條第1項及第3項規定採取同樣之評價標準，即以繼承時之房屋評定標準價格為原始取得成本，否則，倘另以繼承時之房屋市場價格為減除基準，將產生繼承時房屋之市價與房屋評定標準價格之差額既不課徵所得稅亦不課徵遺產稅之不合理現象。故所得稅法有關財產交易所得之計算，乃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之原始取得成本。

㈢所得稅法施行細則第17條之2第1項及108年度個人出售房屋之財產交易所得計算規定，個人出售房屋，已提供或稽徵機關已查得交易時之實際成交金額及原始取得成本者，其財產交易之計算，應依所得稅法第14條第1項第7類相關規定核實認定。換言之，僅於納稅義務人未提出證明文件且稽徵機關亦未查得交易時之實際成交金額或原始取得成本時，稽徵機關始得依財政部核定之標準核定財產交易所得，此乃規範稽徵機關核定是類所得額之稽徵權限，非謂納稅義務人未能提供原始取得成本，即得直接逕依財政部核定標準申報財產交易所得，亦非謂納稅義務人於稽徵機關查得原始取得成本時，仍執此主張稽徵機關應按財政部核定標準核定之。所得稅法有關財產交易所得之計算，乃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之原始取得成本。

㈣本件被告既已查得系爭房屋應有部分之原始取得成本，殊無再依財政部核定標準計算系爭房屋應有部分財產交易所得之餘地。原告為說明繼承取得不必然沒有成本所舉之例，該案例既已表明兄係因遺產分割而取得房地，若其嗣後出售該房地，計算財產交易損益，承前所述，亦僅能以遺產稅據以課徵之房屋評定標準價格及土地公告現值合計數即20,000,000元為原始取得成本予以減除。蓋所謂遺產分割，乃以遺產為一體，整體加以分割，非以遺產中各個財產之分割為對象，因此繼承人間如何協議分割遺產僅係其等內部關係，稅法不予以評價，並不據以認定繼承人間存有贈與、互易或買賣關係，是原告稱由兄取得全部房地，弟取得銀行存款，等同兄拿出五千萬元與弟買入房地，顯屬誤解；另原告主張不同稅法的規定，不一定可以互相援用，若要援用也應一致而指摘於公司清算後將房地返還股東之案件，於計算是類股東之股利所得時，該房地價值亦應援引遺贈稅法時價之規定，然此案例中股東取得房地既係因公司清算予以返還，非因贈與抑

或繼承，何以適用遺贈稅法時價之規定，原告主張，實屬無稽。

㈤本件被告既已查得原告出售系爭房屋應有部分之實際成交金額及原始取得成本，自應依所得稅法第14條第1項第7類規定核實認定，殊無再依財政部核定之標準計算原告財產交易所得之餘地，故原告主張按財政部核定之標準申報財產交易所得，自無可採。

㈥關於未含遺產稅部分，於計算因繼承而取得之財產交易損益時，遺產稅本非屬成本而得作為收入之減除項目。蓋為免已課徵遺產稅之稅基重復課徵所得稅，於計算出售因繼承而取得之房屋所生之交易所得時，業將該房屋課徵遺產稅之稅基即房屋評定標準價格予以扣除，已繳納之遺產稅自不得再列為成本費用減除。而未包括取得之相關費用部分，依所得稅法第14條第1項第7類第2款規定，財產或權利原為繼承或贈與而取得者，在計算財產交易所得時固應以交易時之成交價額，減除因取得、改良及移轉該項財產或權利而支付之一切費用，然是否有上開費用之支出，屬於權利發生後之消滅事由，該等費用未必存在，亦未必係由納稅義務人支出，從證據掌握或利益歸屬之觀點，自應由納稅義務人負客觀舉證責任。本件原告並未提供其為取得系爭房屋所支付費用之相關單據或憑證，依上開說明，自難認本件有原告所稱之取得相關費用支出。

㈦遺贈稅法第1條及第14條規定可知，我國遺產稅係採被繼承人總遺產課稅制度而非採取繼承所得稅之課稅模式，故其制度設計遺產稅納稅義務人應為被繼承人，惟因其死亡故改以遺贈稅法第6條所定之人為納稅義務人，解釋上我國現行遺產稅既然以被繼承人之總遺產稅作為課稅客體所生稅捐，相當於被繼承人死亡時所應負擔之稅捐，繼承人亦僅以遺產範圍為限，清償遺產稅，而非以其固有財產清償，故繼承人嗣後出售該繼承取得之財產，於計算財產交易所得自不得主張將遺產稅作為取得成本扣除。

㈧稅法上為避免重複課稅之方法有二，一為稅基減除法，二為稅額扣抵法。現行稅法中關於稅基減除法之規定，如所得稅法第14條之4第3項規定，為避免已課徵土地增值稅之稅基重複課徵所得稅，於計算房屋、土地交易所得時，得減除依土地稅法規定計算之土地漲價總數額。因此課徵土地增值稅之稅基部分並不納入交易所得之計算範圍，此部分稅基所對應之土地增值稅，自應由納稅者負擔，不得再作為此處交易所得之減項，故其已繳納之土地增值稅，則不得再列為成本費用減除，亦不得扣抵所得稅。依所得稅法第4條第1項第17款本文規定，因繼承而取得之財產，免納所得稅，係因繼承之財產依法應繳納遺產稅，故不再課徵所得稅，即在於避免重複課稅。是繼承人嗣後出售繼承之財產；為避免產生上開重複課稅之情形，於計算其財產交易所得時，業將該財產課徵遺產稅之稅基作為取得成本扣除，即採稅基減除法，此部分稅基所對應之遺產稅，自不得再列為成本費用作為此處交易所得之減項。

㈨綜上，被告以系爭房屋應有部分繼承時據以課徵遺產稅而核定之房屋評定標準價格為原告原始取得成本，並據此計算原告之財產交易損益，並無不合等語。

參、本院的判斷：

一、法規依據及法律見解：

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：……二、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。」遺贈稅法第10條第1項及第3項規定：「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；……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；……」所得稅法施行細則第17條之2第1項規定：「個人出售房屋，如能提出交易時之成交價額及成本費用之證明文件者，其財產交易所得之計算，依本法第14條第1項第7類規定核實認定；其未申報或未能提出證明文件者，稽徵機關得依財政部核定標準核定之。」財政部104年8月19日台財稅字第10404620870號令(以下簡稱財政部104年令)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，於同法第71條規定期限內辦理結算申報：……(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。……」此令釋將納稅義務人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，核係財政部基於稅捐稽徵中央主管機關之職權，為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實，闡釋有關納稅義務人於105年1月1日後交易因繼承取得之房屋、土地，適用房地合一課徵所得稅規定之原則，並未逾越所得稅法等相關規範意旨，亦未增加法律所無之限制，自得援用。

二、本件係原告配偶高○○於63年8月7日與案外人高○○及高○○共同登記取得系爭房屋（權利範圍各1/3，系爭房屋坐落基地由高○○單獨所有），嗣高○○於105年5月15日死亡，原告於106年8月31日就高○○系爭房屋之應有部分辦理分割繼承登記。嗣原告、高○○與高○○於108年5月24日各自與案外人陽信商業銀行股份有限公司簽訂房屋買賣契約書，分別以價金38,700,000元出售各自系爭房屋之應有部分，並於

同年6月6日辦竣所有權移轉登記。原告遂依財政部104年令，於108年度綜合所得稅結算申報，按財政部核定標準列報出售系爭房屋應有部分財產交易所得5,805,000元（成交價額38,700,000元×15%），經被告以原告取得系爭房屋應有部分係因繼承，爰依所得稅法第14條第1項第7類第2款規定，按實際成交價格38,700,000元，減除系爭房屋應有部分原告繼承時據以課徵遺產稅之房屋評定標準價格617,333元，及必要費用1,167,500元，核定財產交易所得為36,915,167元（成交價額38,700,000元－繼承時之房屋評定標準價格617,333元－必要費用1,167,500元），歸課核定綜合所得總額37,305,982元，綜合所得淨額37,073,600元，以原處分補徵應納稅額為12,444,067元(原處分卷第115至116頁)。原告不服，申請復查未獲變更(本院卷第21至29頁)，遂提起訴願，經決定駁回(原處分卷第155至163頁)。本院審認結果，訴願決定、復查決定及原處分，並無不合，先予敘明。

三、原告主張原告因未記帳亦未保留相關成本之憑證，以致無法提出取得成本之證明，遂依所得稅法第14條第1項第7類及同法施行細則第17條之2第1項規定，按財政部頒布之108年度個人出售房屋之財產交易所得計算規定，列報其出售系爭房屋應有部分之財產交易所得5,805,000元，合於稅法規定；被告以原告出售之系爭房屋應有部分係繼承取得，援用遺贈稅法第10條第3項時價規定，將所得稅法第14條第1項第7類第2款所稱「時價」與之作相同解釋，即以評定標準價格為準，應有違誤等云。按依所得稅法施行細則第17條之2第1項規定，以及108年度個人出售房屋之財產交易所得計算規定，個人出售房屋，已提供或稽徵機關已查得交易時之實際成交金額及原始取得成本者，其財產交易之計算，應依所得稅法第14條第1項第7類相關規定核實認定（第1點規定）；倘個人出售房屋，未依規定申報財產交易所得、未提供交易時之實際成交金額或原始取得成本，或稽徵機關未查得交易時之實際成交金額或原始取得成本者，稽徵機關方得按財政

部核定之標準核定財產交易所得（第2點參見）。準此，僅納稅義務人未提出證明文件且稽徵機關亦未查得交易時之實際成交金額或原始取得成本時，例外規範稽徵機關得依財政部核定之標準核定此財產交易所得，非謂納稅義務人未提供交易資料，即應按財政部核定之標準核定財產交易所得，以免納稅義務人藉由不提示交易資料之方式，達到減少稅負之目的，而有違租稅之公平，亦非謂納稅義務人於稽徵機關查得具體事證時，仍得以財政部核定標準申報。本件被告既已查得原告出售系爭房屋應有部分之實際成交金額及原始取得成本（即該應有部分繼承時據以課徵遺產稅而核定之房屋評定標準價格），自應依所得稅法第14條第1項第7類規定核實認定，殊無再依財政部核定之標準計算原告財產交易所得之餘地。原告所稱因未記帳亦未保留相關成本之憑證，以致無法提出取得成本之證明，遂按財政部核定之標準申報財產交易所得，合於稅法一節，核不足採。至原告指摘被告援用遺贈稅法第10條第3項時價規定，將所得稅法第14條第1項第7類第2款所稱「時價」與之作相同解釋一節。經查，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，所得稅法第14條第1項第7類第2款定有明文。而此所稱之「時價」，究係指房屋評定標準價格，抑或市場價格，法條固未明文定義，然法律內容本難以鉅細靡遺規定，適用時自應透過法律解釋以探求其客觀意旨。依司法院釋字第608號解釋理由書謂：「……因繼承事實發生而形成之遺產，就因繼承而取得者而言，固為所得之一種類型，惟基於租稅政策之考量，不依一般所得之課稅方式，而另依法課徵遺產稅。84年1月27日修正公布之所得稅法第4條第17款前段規定，因繼承而取得之財產，免納所得稅，係因繼承之財產依法應繳納遺產稅，故不再課徵所得稅。……」可知，我國現行稅制，繼承人繼承房屋時並不對之課徵所得稅，乃因該繼

承之房屋已依遺贈稅法規定，由遺產執行人、繼承人或遺產管理人按「房屋評定標準價格」為稅基量化標準，繳納遺產稅。按遺贈稅法第10條第1項規定，遺產價值之計算，以被繼承人「死亡時之時價」為準，又同條第3項規定，第1項所稱時價，房屋以評定標準價格為準。而所得稅法第14條第1項第7類第2款則配合規定計算因繼承而取得之財產或權利之交易所得，以交易時之成交價額，減除「繼承時」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。是以遺贈稅法第10條第1項之「時價」規定，與所得稅法第14條第1項第7類第2款之「時價」規定，相互接軌，互有其連動性，應可為相同之解釋。準此，繼承人嗣後將繼承取得之房屋出售，於計算其應稅之財產交易所得額時，即應將業經課徵遺產稅之房屋評定標準價格扣除，以免重複課稅。所以，原為繼承取得之房屋，其後因交易而有所得時，依所得稅法第14條第1項第7類第2款規定，得於交易時之成交價額中減除之「繼承時財產之時價」，自應與遺贈稅法第10條第1項及第3項規定採取同樣之評價標準，即以繼承時之房屋評定標準價格為原始取得成本，否則，倘另以繼承時之房屋市場價格（通常高於課徵遺產稅之房屋評定標準價格）為減除基準，將產生繼承時房屋之市價與房屋評定標準價格之差額既不課徵所得稅亦不課徵遺產稅之不合理現象。因此，所得稅法有關財產交易所得之計算，乃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之原始取得成本，並無不合（最高行政法院111年度上字第152號判決要旨亦同此見解）。則原告指摘被告將所得稅法第14條第1項第7類第2款所稱「時價」，與遺贈稅法第10條第1項及第3項規定採取同樣之評價標準，解釋為繼承時之房屋評定標準價格，應有違誤云云，揆諸前揭規定及說明，亦非可採。

四、原告主張本件原處分以系爭房屋標準價值為成本，未含遺產稅，亦未減除取得之相關費用，違反所得稅法第14條第1項

第7類第2款規定，虛增所得，於法有違云云。按依遺贈稅法第1條規定：「（第1項）凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。（第2項）經常居住中華民國境外之中華民國國民，及非中華民國國民，死亡時在中華民國境內遺有財產者，應就其在中華民國境內之遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」及第14條規定：「遺產總額應包括被繼承人死亡時依第1條規定之全部財產，及依第10條規定計算之價值。但第16條規定不計入遺產總額之財產，不包括在內。」可知，我國遺產稅係採以被繼承人所遺留財產總額為課稅基礎之「總遺產稅制」，並非以各別繼承人與受遺贈人各自所繼承或獲得被繼承人遺產而產生之財產上增益（遺產所得），各別計算個人所應負擔之遺產稅，是我國遺產稅係採被繼承人「總遺產課稅」制度，而非採取繼承所得稅之課稅模式，故其制度設計遺產稅之納稅義務人應為被繼承人。惟因其死亡，故改以遺贈稅法第6條所定之人為納稅義務人，是以遺贈稅法第6條雖規定遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人為納稅義務人。然解釋上我國現行遺產稅既是以被繼承人之總遺產作為課稅客體所生稅捐，相當於被繼承人於死亡時所應負擔之稅捐，繼承人亦僅以遺產範圍為限，清償遺產稅，而非以其固有財產清償。故繼承人嗣後出售該繼承取得之財產，於計算其財產交易所得，自不得主張將遺產稅作為取得成本扣除。再者，繼承人出售繼承取得之財產，於計算其財產交易所得時，業將該財產課徵遺產稅之稅基作為取得成本扣除，自不得再主張扣除遺產稅，即採取稅基減除法，以避免重複課稅。類似情形，如所得稅法第14條之4第3項規定，為避免已課徵土地增值稅之稅基重複課徵所得稅，於計算房屋、土地交易所得時，得減除依土地稅法規定計算之土地漲價總數額，故課徵土地增值稅之稅基（土地漲價總數額）部分，並不納入交易所得之計算範圍，此部分稅基所對應之土地增值稅，自應由納稅者負擔，不得

再作為此處交易所得之減項，故其已繳納之土地增值稅，則不得再列為成本費用減除，亦不得扣抵所得稅（參見該條立法理由說明），可資參照。此外，觀之所得稅法第4條第1項第17款本文規定，因繼承而取得之財產，免納所得稅，係因繼承之財產依法應繳納遺產稅，故不再課徵所得稅，即在於避免重複課稅。是繼承人嗣後出售繼承之財產，為避免產生重複課稅之情形，於計算其財產交易所得時，業將該財產課徵遺產稅之稅基作為取得成本扣除，即採稅基減除法，此部分稅基所對應之遺產稅，基於成本費用配合原則，自不得再列為成本費用作為此處交易所得之減項。至於原告所稱系爭房屋標準價值未減除取得之相關費用一節，依所得稅法第14條第1項第7類第2款規定，財產或權利原為繼承或贈與而取得者，在計算財產交易所得時固應以交易時之成交價額，減除因取得、改良及移轉該項財產或權利而支付之一切費用，然而，是否有上開費用之支出，屬於權利發生後之消滅事由，該等費用未必存在，亦未必係由納稅義務人支出，從利益歸屬及證據掌握之觀點，自應由納稅義務人負客觀舉證責任。本件原告並未提供系爭房屋負有債務或其為取得系爭房屋所支付費用之相關單據或憑證，且原告亦自承並無記帳，無法提供成本資料或取得及移轉之相關憑證等語（參見114年3月6日言詞辯論筆錄第4頁，本院卷第274頁；原告行政訴訟言詞辯論狀第5頁，本院卷第253頁），是依上開事證及說明，自難認本件有原告所稱之取得相關費用支出。準此，原告所指本件以系爭房屋標準價值為成本，未含遺產稅，亦未減除取得之相關費用，有虛增所得之違法云云，核非有據，亦不足採。

五、至於原告另稱房地新制承認繼承房屋評定價值無法反映全部取得成本，即房地合一新制在所得稅法第14條之4規定，出售繼承房屋以其成交價額，減除繼承房屋評定價值按政府發布消費者物價指數調整後之價值，與因取得、改良及移轉該財產或權利而支付之一切必要費用後之餘額為所得額；所得

稅法第14條之6規定，未提示因取得、改良及移轉該財產或權利而支付之費用，稽徵機關得以成交價額百分之三計算費用，也證明評定價值無法充分反映繼承房屋之取得成本與必要費用一節，查財政部104年令釋將納稅義務人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，並無不合，已如前述。本件原告配偶高○○於63年8月7日與案外人高○○及高○○共同登記取得系爭房屋（權利範圍各1/3，系爭房屋坐落基地由高○○單獨所有），嗣高○○於105年5月15日死亡，原告於106年8月31日就高○○系爭房屋之應有部分辦理分割繼承登記，之後原告、高○○與高○○於108年5月24日各自與案外人陽信商業銀行股份有限公司簽訂房屋買賣契約書，分別以價金38,700,000元出售各自系爭房屋之應有部分，其情形即屬適用舊制，排除適用房地合一課稅新制之案例，原告將本件不適用之房地合一課稅新制，持作主張之規定，並非可採，附此敘明。

六、從而，本件被告補徵應納稅額之原處分，並無違誤。復查及訴願決定予以維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷訴願決定、復查決定及原處分，為無理由，應予駁回。本件訴訟費用，由原告負擔。

七、本件判決基礎之事證及法律關係，已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，經審酌對於本件判決結果並不生影響，爰不予逐一論列，附此敘明。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　3　　月　　13　　日

審判長法　官　蕭忠仁

法　官　許麗華

法　官　羅月君

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
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。 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。 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。
㈡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	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。 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　　114　　年　　3　　月　　13　　日

書記官　李承翰