

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

113年度訴字第907號

114年12月18日辯論終結

原告 張遊洲

訴訟代理人 傅雲欽 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 李雅晶（局長）

訴訟代理人 賴曉萍

上列當事人間所得稅法事件，原告不服財政部中華民國113年5月30日台財法字第11313918000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、程序方面

一、原告起訴後，被告代表人由李怡慧變更為李雅晶，茲據變更後之代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、行政訴訟法第111條明文，（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限（第2項，略）。（第3項）有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：第2款，訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。原告起訴時聲明原處分應予撤銷，其後更正為原處分（含復查決定）及訴願決定，均撤銷。查聲明之更正均出於對原處分之爭執，將原

處分之救濟程序中屬於行政權的救濟結果均不利於原告，訴請一併撤銷，始足以貫徹撤銷之訴之意旨，既然聲明更正，訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變；本院自當准許。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

(一) 原告於民國111年8月19日出售其於107年10月26日受贈取得之○○市○○區○○路00巷0號0樓房屋及其坐落基地(下稱系爭房地)，嗣於111年9月26日辦理房屋土地交易所得稅(下稱房地合一稅)申報，列報課稅所得新臺幣(下同)7,431,881元，減除自住房地免稅額4,000,000元，按自用住宅稅率10%計算應納稅額343,189元，再減除重購自住房地扣抵稅額22,107元，原告僅敘明重購自用房屋土地移轉日期為111年8月16日，重購價額600,000元，未提供重購自住房地相關資料，自行繳納稅額321,082元。

(二) 被告依查得資料，核定課稅所得7,416,041元，並以其持有系爭房地期間未連續滿6年，不適用自住房地租稅優惠，剔除自住房地免稅額4百萬元，按適用稅率35%，核定應納稅額2,595,614元，減除重購自住房地扣抵稅額148,321元及申報已自繳稅額321,082元，應補稅額2,126,211元。

(三) 原告不服，申請復查，未獲變更，遂向財政部提起訴願遭駁回，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一) 主張要旨：

原告因贈與而受讓母親之系爭房地，是提前繼承，性質上應比照繼承，得與贈與人持有期間合併計算。且原告母親讓與後6個月內即死亡，原告僅提前6個月繼承或受遺贈而已，應類推適用房地合一課徵所得稅申報作業要點第5點規定，合併計算贈與人持有期間。原告母親持有

01 系爭房地達7年多，無出租、營業，原告符合所得稅法第
02 4條之5第1項第1款自用房地有4百萬元免稅額之規定，原
03 處分合法性顯有疑義。本件原告受被繼承人的生前贈
04 與，與配偶間的贈與都是屬於可控因素的，為何被告作
05 不同的判斷。

06 (二)聲明：

07 原處分（含復查決定）及訴願決定，均撤銷。

08 訴訟費用由被告負擔。

09 三、被告答辯及聲明：

10 (一)答辯要旨：

11 原告於107年10月26日自其母受贈取得系爭房地，嗣於11
12 1年8月19日出售移轉予買受人，其持有期間依房地合一
13 申報作業要點第5點第1項規定，自系爭房地取得之日起
14 算至交易之日止，共3年9月25日。原告雖訴稱其母於108
15 年4月25日死亡，其受贈取系爭房地，僅是提前繼承或受
16 遺贈，應類推房地合一申報作業要點第5點第1項第1款合
17 併計算規定，惟（1）繼承或受遺贈係以被繼承人或遺囑
18 人死亡，作為繼承人或受遺贈人取得財產之要件，而贈
19 與係以雙方當事人合意為要件，二者規範要件不同。

20 （2）依所得稅法第14條之4第4項之文義，並未明定包括
21 「受贈」取得者，得將「贈與人持有期間」合併計算。

22 （3）該條項關於繼承取得者，得將被繼承人:持有期間合
23 併計算之規定，係對不可控因素（死亡）取得房地者，
24 在合理必要範圍內適度減輕房地合一稅新制實施之影
25 響，贈與取得房地時點為贈與行為當事人雙方可自由操
26 控決定，本不在該條項併計前後手持持有期間之列，並非
27 法規存在漏洞，自不生贈與取得房地，應類推適用該條
28 項問題。（4）系爭房地雖經被告依遺產及贈與稅法第15
29 條規定，視為張郭素華之遺產，併入其遺產總額，然遺
30 產及贈與稅法第15條之立法意旨係在防止被繼承人生前
31 分配財產，規避遺產稅之課徵，故以法律特別規定被繼

01 承人於死亡前一定期間內贈與特定身分者之財產，於被
02 繼承人死亡時應視為遺產，其規範目的與所得稅法第14
03 條之4第4項不同，兩者規範要件不同，尚難援引適用。

04 (二)聲明：原告之訴駁回。

05 四、爭點：

06 (一)所得稅法第14-4條(第4項)第四條之五第一項第一款及前
07 項有關期間之規定，於繼承或受遺贈取得者，得將被繼
08 承人或遺贈人持有期間合併計算。法規明文限於繼承或
09 受遺贈取得者，究竟可否類推適用於父母與子女間生前
10 贈與之財產關係(如本案)。

11 (二)生前贈與不是所得稅法所列繼承、贈與或遺贈的範圍，
12 繼承與遺贈有不可控的死亡因素。財政部房地合一課徵
13 所得稅申報作業要點(下稱作業要點)第5點第1項規定，
14 個人因繼承、受遺贈取得房屋、土地，得將被繼承人、
15 遺贈人持有期間合併計算，第2項規定個人取自其配偶贈
16 與之房屋、土地，得將配偶持有期間合併計算。就生前
17 贈與與配偶贈與都是屬於可控因素，為何上開作業要點
18 作不同的認定。

19 五、本院的判斷：

20 (一)前提事實：

21 ①關於本案之前後始末及數據之計算，兩造均無爭議。

22 原告於111年8月19日出售其於107年10月26日受贈取得
23 之系爭房地，嗣於111年9月26日辦理房地合一稅申報，
24 列報課稅所得7,431,881元，減除自住房地免稅額4,00
25 0,000元，按自用住宅稅率10%計算應納稅額343,189
26 元，再減除重購自住房地扣抵稅額22,107元，自行繳納
27 稅額321,082元。被告依查得資料，核定課稅所得7,41
28 6,041元，並以其持有系爭房地期間未連續滿6年，不適
29 用自住房地租稅優惠，剔除自住房地免稅額4百萬元，
30 按適用稅率35%，核定應納稅額2,595,614元，減除重購

01 自住房地扣抵稅額148,321元及申報已自繳稅額321,082
02 元，應補稅額2,126,211元。

03 ②個人因繼承、受遺贈取得者，得將被繼承人、遺贈人持
04 有期間合併計算，配偶贈與者亦可，但取自生前贈與者
05 不可將持有期間合併計算。因為生前贈與不得將持有期
06 間合併計算，故原告持有系爭房地期間未連續滿6年，
07 不適用自住房地租稅10%優惠，剔除自住房地免稅額4百
08 萬元，按適用稅率35%，而計算應補稅額如上。

09 ③因此本案僅存一個實質之爭點。個人因繼承、受遺贈取
10 得房屋、土地，得將被繼承人、遺贈人持有期間合併計
11 算，取自其配偶贈與者，得將配偶持有期間合併計算。
12 受被繼承人的生前贈與，不可將持有期間合併計算；理
13 由何在？

14 (二)應適用的法令：

15 ①所得稅法第14-4條(第1項)原告主張生前贈與及配偶贈
16 與均屬可控事項，而不能做不同的處置云云。正因為死
17 亡並非這①與②之共通點第四條之四規定之個人房屋、
18 土地交易所得或損失之計算，其為出價取得者，以交易
19 時之成交價額減除原始取得成本，與因取得、改良及移
20 轉而支付之費用後之餘額為所得額；其為繼承或受贈取
21 得者，以交易時之成交價額減除繼承或受贈時之房屋評
22 定現值及公告土地現值按政府發布之消費者物價指數調
23 整後之價值，與因取得、改良及移轉而支付之費用後之
24 餘額為所得額。但依土地稅法規定繳納之土地增值稅，
25 除屬當次交易未自該房屋、土地交易所得額減除之土地
26 漲價總數額部分之稅額外，不得列為成本費用。(第2
27 項)個人房屋、土地交易損失，得自交易日以後三年內
28 之房屋、土地交易所得減除之。(第3項)個人依前二項
29 規定計算之房屋、土地交易所得，減除當次交易依土地
30 稅法第三十條第一項規定公告土地現值計算之土地漲價
31 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：①中華民國境內居住之個人：其他款略。②持有房屋、土地之期間超過二年，未逾五年者，稅率為百分之三十五。⑧符合第四條之五第一項第一款規定之自住房屋、土地，按本項規定計算之餘額超過四百萬元部分，稅率為百分之十。②非中華民國境內居住之個人：各款略。(第4項)第四條之五第一項第一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。

②同法第四條之五第一項，前條交易之房屋、土地有下列情形之一者，免納所得稅。但符合第一款規定者，其免稅所得額，以按第十四條之四第三項規定計算之餘額不超過四百萬元為限：(第一款)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：(一)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六年。(二)交易前六年內，無出租、供營業或執行業務使用。(三)個人與其配偶及未成年子女於交易前六年內未曾適用本款規定。(其他款項略)。

③財政部房地合一課徵所得稅申報作業要點第5點(第1項)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：

①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。但依本法第四條之五第一項第一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。

②個人取自其配偶贈與之房屋、土地，得將配偶持有期間合併計算。但依本法第四條之五第一項第一款規定計算持有期間，得併計之期間，應以個人或其配偶、

01 未成年子女已於該房屋辦竣戶籍登記並居住，且無出
02 租、供營業或執行業務使用為限。

03 ③個人拆除自住房屋自地自建或與營利事業合建分屋，
04 或以該自住房屋依都市更新條例規定參與都市更新或
05 依都市危險及老舊建築物加速重建條例規定參與重建
06 分配取得房屋，出售該自建或分配取得之房屋，依本
07 法第四條之五第一項第一款規定計算持有期間，得將
08 拆除之自住房屋持有期間合併計算，得併計之期間，
09 應以個人或其配偶、未成年子女已於該房屋辦竣戶籍
10 登記並居住，且無出租、供營業或執行業務使用為
11 限。

12 (第2項)個人出售自地自建之房屋，個人及營利事業
13 出售以自有土地與其他營利事業合建分屋、依都市
14 更新條例規定參與都市更新或依都市危險及老舊建
15 築物加速重建條例規定參與重建所分配取得之房屋，
16 依本法第十四條之四第三項及第二十四條之五第二
17 項規定計算房屋持有期間，應以該土地之持有期間為
18 準。

19 (三)爭議之釐清。

20 ①有關期間合併計算之規定，限於繼承或受遺贈取得者，
21 得將被繼承人或遺贈人持有期間合併計算；而且繼承與
22 遺贈有著相同的不可控之死亡因素，以此不可控的前提
23 下，被告稱於此持有期間合併計算之規定，係對不可控
24 因素（死亡）取得房地者，在合理必要範圍內適度減輕
25 房地合一稅新制實施之影響。然而生前贈與並不具備類
26 此之不可控因素，生前贈與無涉於死亡，不是所得稅法
27 所列繼承或遺贈所規制的範圍，因為生前贈與不得將持
28 有期間合併計算，故原告持有系爭房地期間未連續滿6
29 年，不適用自住房地租稅10%優惠，經被告剔除自住房
30 地免稅額4百萬元，按適用稅率35%，而計算應補稅額如

上，原處分（含復查決定）並無違誤，訴願決定予以維持，亦屬有據，原告訴請撤銷為無理由。

②至於，原告質疑，繼承與遺贈有不可控的死亡因素，本件是母親生前贈與，是可控的；但申報作業要點規定配偶贈與得將配偶持有期間合併計算。配偶贈與也是可控因素，為何被告作不同的判斷云云。經查，申報作業要點第5點所稱之【**①**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。**②**個人取自其配偶贈與之房屋、土地，得將配偶持有期間合併計算。**③**個人拆除自住房屋自地自建或與營利事業合建分屋，或以該自住房屋依都市更新條例規定參與都市更新或依都市危險及老舊建築物加速重建條例規定參與重建分配取得房屋，出售該自建或分配取得之房屋，依本法第四條之五第一項第一款規定計算持有期間，得將拆除之自住房屋持有期間合併計算】。雖與所得稅法第14-4條(第4項)之規定，【就同法第四條之五第一項第一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】有所差異(多出**②③**)，容有論述的空間。

③經查，財政部頒佈之要點第5點，其一是繼承或受遺贈取得房地、其二是配偶贈與取得房地、其三是拆除自住房屋自地自建或合建分屋，或以該自住房屋依法參與重建分配取得房地，出售此三類，計算持有期間之合併計算規定，這三種情形是各自獨立的規範。自不能以因繼承、受遺贈取得房地，得將被繼承人、遺贈人持有期間合併計算之觀點「不可控的死亡因素」；來論證取自其配偶贈與之房地，得將配偶持有期間合併計算。原告主張生前贈與及配偶贈與均屬可控事項，而不能做不同的處置云云。正因為死亡並非這**①**與**②**之共通點，而是事物本質的接近程度，讓財政部將**①②③**並列為計算持有期間之合併計算規定。繼承或受遺贈是因死亡而連結的

迅即變動之立法形成，而配偶贈與是夫妻財產制的內涵經濟價值的表彰，至於拆除自住房屋而取得新屋正是對土地孕育生命的實踐。原告主張生前贈與及配偶贈與均屬可控事項，而不能做不同的處置者。因為死亡並非這①與②之共通點，面對不同的事物而又不同的處遇，並非有差別待遇，原告所稱不能做不同的處置者有，自無可採。

④按夫妻財產制是法有明文之特殊制度，參見民法第4編親屬第2章婚姻之第4節夫妻財產制，第1款通則、第2款法定財產制、第3款約定財產制(第1目共同財產制、第2目刪除、第3目分別財產制)等，其中第1004、1005條：夫妻得於結婚前或結婚後，以契約就本法所定之約定財產制(共同財產制、分別財產制)中，選擇其一，為其夫妻財產制；夫妻未以契約訂立夫妻財產制者，除本法另有規定外(如第1010條，法院因夫妻一方之聲請而為分別財產制之宣告)，以法定財產制為其夫妻財產制。

①法定財產制，夫或妻之財產分為婚前財產與婚後財產，由夫妻各自所有。法定財產制關係消滅時，夫或妻現存之婚後財產，扣除婚姻關係存續所負債務後，如有剩餘，其雙方剩餘財產之差額，應平均分配；但佈包括繼承或其他無償取得之財產、慰撫金。約定財產制中之共同財產制分為特有財產及共同財產，而該特有財產，適用關於分別財產制之規定。夫妻之一方死亡時，共同財產之半數歸屬於死亡者之繼承人，其他半數歸屬於生存之他方。共同財產制關係消滅時，除法律另有規定外，夫妻各取回其訂立共同財產制契約時之財產。共同財產制關係存續中取得之共同財產，由夫妻各得其半數；但另有約定者，從其約定。至於分別財產制，夫妻各保有其財產之所有權，各自管理、使用、收益及處分。

01 ②足見，除了分別財產制是個人色彩，其他財產制都有
02 屬於配偶隱含的1/2財產上經濟價值之期待，配偶贈
03 與所贈與的實質價值是形式價值的1/2；相當於自己
04 給自己，則個人取自其配偶贈與之房屋、土地，得將
05 配偶持有期間合併計算。就事物本質的接近程度而
06 言，配偶贈與就夫妻為法定財產制或約定財產制中之
07 共同財產制均應有「個人取自其配偶贈與之房屋、土
08 地，得將配偶持有期間合併計算」之適用。另於分別
09 財產制，夫妻因各自保有其財產之所有權，各自管
10 理、使用、收益及處分；渠等夫妻間，並不存在可能
11 歸屬配偶隱含1/2財產上經濟價值之期待；故財政部
12 所頒佈之作業要點第5點第1項第2款之配偶贈與應排
13 除約定為分別財產制之夫妻，所為之配偶贈與。

14 ⑤此部分非兩造攻防所在，但與房地合一課徵所得稅申報
15 作業要點第5點之規範(合併計算持有期間)有關，併此
16 敘明。

17 ①關於個人拆除自住房屋自地自建或與營利事業合建分
18 屋，或以該自住房屋依都市更新條例規定參與都市更
19 新或依都市危險及老舊建築物加速重建條例規定參與
20 重建分配取得房屋，出售該自建或分配取得之房屋，
21 依法計算持有期間，得將拆除之自住房屋持有期間合
22 併計算者。拆除自住房屋之目的為自地自建、合建分
23 屋，或參與都市更新或危老建物重建分配取得房屋，
24 是以改善居家生活安全舒適為中心，從拆除舊屋到取
25 得新屋，進而因故出售新屋，其所為持有期間之認
26 定，關係到稅率甚鉅。這也關係到土地利用的安全與
27 舒適及一定規模之都市發展，為肯認及鼓勵拆除自住
28 房屋提升土地利用價值，得將拆除之自住房屋持有期
29 間合併計算者，當符合所得稅法合併計算持有期間之
30 立法本旨，應無疑義。

01 ②就土地稅法第38-2條第1項規定，配偶相互贈與之土
02 地，得申請不課徵土地增值稅。但再移轉依法應課徵
03 土地增值稅時，以該土地第一次不課徵土地增值稅前
04 之原規定地價或最近一次課徵土地增值稅時核定之申
05 報移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增
06 值稅。換言之，不是土地稅捐之免除，而是暫不課徵
07 土地增值稅；於再移轉依法應課徵時，列入計算漲價
08 ，裨益漲價歸公之政策。夫妻之間因共同財產有隱含
09 1/2財產上價值於內，所以夫妻項互贈與視同一個稅
10 捐個體；但在對外的漲價歸公上，仍依法計算土地增
11 值稅。

12 ③又配偶相互贈與之財產不計入贈與總額，被繼承人死
13 亡前二年內贈與直系血親卑親屬者之財產，應於被繼
14 承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總
15 額，參見遺產及贈與稅法第6條，同法第15條。前者
16 是不計入贈與總額，後者是併入其遺產總額，立法之
17 方向及目的均不相同，自無法因皆訂有相關法規而有
18 可以類推適用之空間。

19 ⑥母親生前贈與給子女，要符合所得稅法第14條之4第4項
20 規定的要件才能符合加計持有期間，本件並不符合所得
21 稅法第4條之5第1項規定的要件。因生前贈與不得將持
22 有期間合併計算，故原告持有系爭房地期間未連續滿6
23 年，不適用自住房地租稅10%優惠，經被告剔除自住房
24 地免稅額4百萬元，按適用稅率35%，而計算應補稅額如
25 上。則原處分（含復查決定）並無違誤，訴願決定予以
26 維持，亦屬有據，原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。
27 本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴
28 訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一
29 論述的必要，一併說明。

30 六、結論：原告之訴無理由，應予駁回。

31 中 華 民 國 115 年 1 月 8 日

審判長法官 陳心弘

法官 畢乃俊

法官 林妙黛

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
(一)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。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，	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。

01

亦得為上訴
審訴訟代理
人

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(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 115 年 1 月 8 日

03

書記官 吳芳靜