臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭
114年度高上字第36號

上　訴　人　施影光

訴訟代理人　陳睿智　律師
　　鍾李駿　律師
被 上訴 人　財政部臺北國稅局

代　表　人　李雅晶（局長）
訴訟代理人　胡德澤

上列當事人間所得稅法事件，上訴人對於中華民國114年5月29日本院地方行政訴訟庭113年度地訴字第190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、本件被上訴人代表人原為吳蓮英，訴訟進行中依序變更為謝慧美、樓美鐘、謝慧美、李雅晶，茲據被上訴人新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷第39、49、57頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：

㈠上訴人於民國79年12月27日因買賣而取得○○市○○區○○○段96-19地號土地，於91年2月6日逕為分割為同段96-40地號土地（下稱系爭土地），嗣於93年4月8日經新北市政府（改制前臺北縣新莊市公所）公告徵收。內政部於111年2月15日核准廢止徵收，經新北市政府於111年2月22日公告廢止徵收，上訴人繳回廢止徵收土地補償費新臺幣（下同）3,242,169元，由新北市政府發還系爭土地，並於111年6月28日辦理廢止徵收登記。

㈡上訴人取回系爭土地後乃於111年6月17日與坤茂建設有限公司（下稱坤茂公司）簽訂土地買賣契約，買賣總價為11,027,600元，並於111年7月28日完成買賣所有權移轉登記。嗣被上訴人查得上訴人出售系爭土地未依規定申報房屋土地交易所得稅（下稱房地合一稅），乃依查得資料，核定課稅所得7,485,431元，扣除成本後，應補稅額1,122,814元。上訴人不服，提起復查及訴願均遭駁回，提起行政訴訟，經本院地方行政訴訟庭（下稱原審）113年度地訴字第190號判決駁回（下稱原判決），上訴人猶不服，遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明、原判決認定之事實及理由，均引用原判決所載。

四、上訴意旨略以：本件有諸多認事用法之錯誤，求予廢棄原判決，撤銷原處分及訴願決定等語。

五、本院經核原判決駁回上訴人於原審之訴，並無違誤，茲就上訴理由再予補充論述如下：

㈠上訴人於111年6月17日所出售之土地，係屬105年1月1日以後取得土地之行為，自符合所得稅法第4條之4第1項規定房地合一稅之課稅範圍。

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：一、交易之房屋、土地係於103年1月1日之次日以後取得，且持有期間在2年以內。二、交易之房屋、土地係於105年1月1日以後取得。」因此，自105年1月1日起交易於同日以後所取得的房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土地，其交易所得應依新制課徵房地合一稅。（最高行政法院115年度上字第35號判決、112年度上字第583號判決、111年度上字第253號判決意旨參照）

2.前揭所得稅法條文之立法目的係鑑於以往房屋及土地交易分別課徵所得稅及土地增值稅，依公告土地現值計算土地增值稅之土地漲價總數額及依房屋評定現值計算所得稅的房屋交易所得額，與房地交易實際獲利存有相當差距；另土地現值1年公告1次，使得同年度內買賣土地無土地漲價數額而無須負擔土地增值稅，造成未公平合理課稅，致使過多資金投入不動產市場，引發房地價格不正常飆漲。另因房屋及其坐落土地未合併課稅，所有權人可能透過提高土地售價並壓低房屋售價，規避其房屋交易所得稅等缺失之不公平。又房地交易所得稅係屬財產交易所得稅，並非財產持有稅，為避免集中在交易年度適用累進稅率結果，造成稅負過重，新制遂按持有期間長短設定不同稅率，持有期間超過10年者，從低課稅。且為加強抑制個人短期炒作不動產，並延長個人房地短期交易所得課重稅（35%、45%）之持有期間。至非屬上開新制課稅範圍者，仍適用舊制課稅規定。（最高行政法院111年度上字第952號判決、112年度上字第130號判決、111年度上字第234號判決意旨參照）

3.本件上訴人於79年12月27日因買賣取得系爭土地，新北市政府於93年4月8日公告徵收系爭土地，嗣內政部於111年2月15日准予廢止徵收，新北市政府乃於同年月22日公告廢

止徵收，上訴人選擇繳回廢止徵收土地補償費價額，由新北市政府發還系爭土地，並於同年6月28日辦竣廢止徵收登記。上訴人取得系爭土地後，乃於111年6月17日將系爭土地出售予坤茂公司，並於同年7月28日完成買賣所有權移轉登記，業經原判決依調查證據之辯論結果予以認定在案，核其認定與卷內證據並無牴觸或違反經驗法則、論理法則之情形。按房地合一稅新制既於105年1月1日起施行，而上訴人於111年7月28日完成系爭土地買賣所有權移轉登記，自應適用所得稅法第4條之4第1項規定，依法負有申報房地合一稅義務，以免重蹈所得稅法第4條第1項第16款僅針對出售土地免稅，致房地分開課稅之各種缺失現象，並符抑制房地炒作、健全不動產稅制及促使房屋、土地交易正常化等導正目的。

㈡被上訴人就系爭土地之出售認定房地合一稅之應補稅額1,122,814元，尚屬有據：

1.按法律不溯及既往原則，乃基於法安定性及信賴保護原則所生，用以拘束法律適用及立法行為之法治國家基本原則，除立法機關於制定法律時，衡量重大公益與利益保護之結果，明定法律得例外的溯及既往外，原則上禁止對於過去存在且已終結事實，訂定溯及性法律，改變原有之法律評價或法律效果。至若立法者訂定向將來發生效力之非溯及性法律，對於發生在法律生效前尚未終結而繼續存在之事實或法律關係予以規範或影響者，並非法律之溯及適用，故該法律適用於尚未終結而繼續存在之事實，並不違反法律不溯及既往原則（最高行政法院113年度上字第363號判決、111年度上字第505號判決、109年度上字第585號判決意旨參照）。

2.司法院釋字第367號解釋理由書略以：「有關人民自由權利之限制應以法律定之且不得逾越必要之程度，憲法第23條定有明文。……若法律僅概括授權行政機關訂定施行細則者，該管行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之

限度內，自亦得就執行法律有關之細節性、技術性之事項以施行細則定之，惟其內容不能牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制，行政機關在施行細則之外，為執行法律依職權發布之命令，尤應遵守上述原則。本院釋字第268號、第274號、第313號及第360號解釋分別闡釋甚明。」（最高行政法院110年度上字第698號判決意旨參照）

3.依財政部111年10月6日台財稅字第11104647190號令（下稱111年10月6日令釋）（原審卷第73頁），係財政部依行政程序法第159條第2項第2款規定，協助下級機關就「個人交易105年1月1日依土地徵收條例經廢止徵收發還之土地，依所得稅法第4條之4及第14條之4規定」計算土地交易所得，該土地取得日、持有期間及取得成本之認定，所發布之解釋性規定，觀其內容係本於闡明所得稅法第4條之4及第14條之4規定等技術性、細節性事項，除與所得稅法之立法意旨相符外，並未對人民增加法律所無之限制，參照司法院釋字第287號解釋，行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用，是不問其發生係在該解釋函令之前或後，均有其適用，並無違反法律不溯及既往原則。（最高行政法院102年度判字第409號判決、101年度判字第742號判決意旨參照）是財政部111年10月6日令釋，雖係發布在105年1月1日之後，惟其係闡明法規原意之技術性、細節性事項，並對本件尚未終結而繼續存在之事實或法律關係予以規範，不僅符合所得稅法之立法意旨，且未對人民課予法律所未規定之限制，與法律不溯及既往原則亦無抵觸。

4.是被上訴人依財政部111年10月6日令釋，認定系爭土地出售價額11,027,600元，扣除已繳回廢止徵收補償費3,242,169元及移轉費用上限300,000元（訴願可閱覽卷第29、34頁），核定系爭土地課稅所得7,485,431元（＝出售價額11,027,600元－已繳回廢止徵收補償費3,242,169元－移轉

費用上限300,000元），並計算上訴人合併持有期間已超過10年（即被徵收前上訴人取得土地所有權移轉登記日79年12月27日至徵收日93年4月8日，加計核准廢止徵收日111年2月15日至交易移轉登記日111年7月28日），按適用稅率15%計算核定應補稅額1,122,814元（＝課稅所得7,485,431元x15%），於法並無不合，應予維持。

㈢至於上訴人各項主張，均不足採：

1.上訴人主張應類推適用財政部104年8月19日台財稅字第10404620870號令（下稱104年8月19日令釋）、108年9月11日台財稅字第10804008540號令（下稱108年9月11日令釋）意旨云云，惟查：

⑴財政部104年8月19日令釋第1項：「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……（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。」

⑵財政部108年9月11日令釋：「個人105年1月1日以後交易因受遺贈取得之房屋、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……（一）交易之房屋、土地係個人於103年1月1日之次日至104年12月31日間受遺贈取得，且該個人及遺贈人持有期間合計在2年以內。（二）交易之房屋、土地係遺贈人於104年12月31日以前取得，且個人於105年1月1日以後受遺贈取得。」

⑶房地合一稅新制，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的目的。為維護法的安定性並避免影響新制施行前已取得房地者的權益，新制規定日出條款，原則以

「取得日」及「交易日」在105年1月1日以後者，即納入新制適用範圍。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，因繼承的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的立法意旨，應將被繼承人的取得時點納入考量。財政部本於同一意旨所為104年8月19日台財稅字第10404620870號令：「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：……㈡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（新制）。……」即將納稅義務人105年1月1日以後交易因繼承取得的房屋、土地，於交易的房屋、土地是「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」的情形，以目的性限縮解釋，排除適用房地合一稅新制，使其得適用舊制（但納稅義務人亦得選擇適用新制），以符合新、舊制適用時點的規範意旨（最高行政法院115年度上字第35號判決、111年度上字第234號判決意旨參照）。

⑷又所謂平等原則，係指相同性質之事物應為相同處理，非有正當理由，不得為差別待遇而言，如就性質不盡相同之事物而為合理之個別處理，自非法所不許。房地合一課稅新制原則以取得日及交易日在105年1月1日以後

者予以納入新制適用範圍，已如前述。財政部104年8月19日令釋將「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，亦排除適用房地合一課稅新制而得適用舊制，無非因被繼承人於104年12月31日以前取得之房地，繼承人雖於105年1月1日以後始取得，惟其係「繼承取得」，因被繼承之時點及原因非被繼承人或繼承人所能控制，始為目的性限縮解釋使其得適用舊制，以符合新舊制適用時點之規範意旨。另財政部108年9月11日台財稅字第10804008540號令規定「交易之房屋、土地係遺贈人於104年12月31日以前取得，且個人於105年1月1日以後受遺贈取得」之情形，亦比照財政部104年8月19日令釋之規定辦理，亦基於相同法理。至於贈與係贈與人與受贈人合意為之，與前述繼承、遺贈非當事人所能控制之情形不同，故財政部104年8月19日令釋並未規範贈與等無償取得之情形，自有正當理由，並無差別待遇。（最高行政法院111年度上字第952號判決意旨參照）

⑸申言之，個人於104年12月31日以前取得房地，如未及出售即死亡，因繼承的時點及原因並非其所能控制，依前開財政部令釋意旨，即將納稅義務人105年1月1日以後出售因繼承取得的房屋、土地，符合「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」的情形，以目的性限縮解釋，排除適用房地合一稅新制，惟本件系爭土地於93年4月8日經新北市政府公告徵收，嗣內政部於111年2月15日核准廢止徵收，新北市政府乃於同年月22日公告廢止徵收，上訴人選擇繳回廢止徵收土地補償費價額，由新北市政府發還系爭土地，並於同年6月28日辦竣廢止徵收登記，上訴人隨即於同年6月17日將系爭土地出售予坤茂公司，並於同年7月28日完成所有權之移轉登記，業經原審認定

如前。是上訴人於111年6月17日所出售之土地，係屬105年1月1日以後繳納價款取得土地之行為，並非基於繼承或受遺贈等原因而取得，自屬所得稅法第4條之4第1項規定房地合一稅之課稅範圍。此出售行為涉及上訴人之主觀選擇，與上述財政部發布令釋就繼承或受遺贈時點不可控之情形而須予以目的性限縮解釋，兩者內容不同，性質迥異，不致發生因不可預測須適用新制而有違信賴的情形（最高行政法院111年度上字第234號判決、115年度上字第35號判決意旨參照），亦非有基於平等原則而應為相同處理之適用，自不能援引前述財政部104年8月19日、108年9月11日令釋，主張應比照辦理而選擇適用舊制。是上訴人主張本件得類推適用財政部上開令釋，以免違背平等原則，核其係一己主觀之見解，尚難可採，不足為上訴人有利之認定。

2.上訴人另主張，依財政部111年10月6日令釋意旨，計算土地「持有期間時」，將「核准廢止徵收日起算至交易日」與「該土地被徵收前原所有權人取得土地所有權移轉登記日起算至徵收日止」之期間合併計算，核與所得稅法第14條之4第4項相同，更足彰顯本案與繼承或受遺贈取得案例相似，應採取一致處理云云，惟查：

⑴財政部111年10月6日令釋：「核釋個人交易105年1月1日以後依土地徵收條例經廢止徵收發還之土地，依所得稅法第4條之4及第14條之4規定計算土地交易所得，該土地之取得日、持有期間及取得成本認定如下：一、原土地所有權人交易其領回土地：（一）土地取得日以原核准徵收機關核准廢止徵收日為準。（二）土地持有期間之計算，以核准廢止徵收日起算至交易日止之期間，與該土地被徵收前原所有權人取得土地所有權移轉登記日起算至徵收日止之期間，合併計算。……」

⑵查所得稅法第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。」規定，為行政院104年5月函請立法院審議的「所得稅法部分條文修正草案」所無，而是於104年6月4日因立法院黨團協商而加入（見立法院第8屆第7會期第15次會議議案關係文書及立法院公報第104卷第51期院會紀錄），後來並依黨團協商結論而三讀通過，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。（最高行政法院115年度上字第35號判決、112年度上字第583號判決、111年度上字第234號判決意旨參照）

⑶申言之，因繼承或受遺贈而取得土地者，其土地持有久暫之計算，得併計被繼承人持有期間，以享受持有期間較長之優惠稅率，依上述立法意旨，係考量發生繼承的原因事實，非人為所得控制等由，而為有利納稅義務人之持有期間併計規定。至於財政部111年10月6日令釋，雖亦採取併計持有期間之從寬認定方式，惟上開令釋就廢止徵收而發還之土地，其取得日之認定係明定為「以原核准徵收機關核准廢止徵收日為準」，足見財政部111年10月6日令釋，乃基於因廢止徵收而取回土地，其事務性質迥異於繼承或受遺贈之情形，尚無比照104年8月19日令釋、108年9月11日令釋所定得適用舊制之餘地。

⑷系爭土地雖經新北市政府於111年2月22日公告廢止徵收，惟上訴人得選擇不繳回廢止徵收土地補償費，則新北市政府將不予發還系爭土地。亦即，上訴人就不繳回

土地補償費或繳回土地補償費並取回系爭土地之行為，上訴人自得依其自由意志擇一行使，並無強制性，與上述繼承或受遺贈土地取得之原因及時點，非可自願選擇者相比，鑑於二者性質迥異，自應予以個別化處理，與平等原則尚無違背。是上訴人所稱廢止徵收土地，其「土地持有期間」之計算，與所得稅法第14條之4第4項同，顯見本案與繼承或受遺贈取得土地案例相似，應採取一致處理云云，與法尚有未合，該意見純屬上訴人主觀歧異之見解，並非可採。

六、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，尚無不合，上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，並判決如其上訴聲明所示，為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　29　　日

審判長法　官　陳心弘

法　官　魏式瑜

法　官　畢乃俊

上為正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　29　　日

書記官　李依穎