

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第三庭
113年度地訴字第136號
113年11月13日辯論終結

原告 張興華

訴訟代理人 張偉志律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英

訴訟代理人 戴仰伶

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4月18日台財法字第11313911620號訴願決定（案號：第00000000號），提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

- 一、原告之訴駁回。
- 二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

緣原告於民國106年12月17日自其母張林蔚如繼承取得臺北市○○區○○○○街000巷00號0樓房屋〈內湖區大湖段二小段1042建號〉及其坐落基地〈內湖區大湖段二小段6地號〉（合稱舊房地）持分1/3（張林蔚如原於76年間取得，下稱繼承舊房地1/3部分），於107年10月12日（登記日）自其姊張素芬受贈取得舊房地持分1/3（下稱受贈舊房地1/3部分），取得舊房地持分合計2/3，嗣其配偶廖林梅於109年8月11日（登記日）以總價新臺幣（下同）5,250,000元購得同市區○○○○街000巷00弄0號地下0樓之0房屋〈內湖區大湖段二小段1977建號〉及其坐落基地〈內湖區大湖段二小段1-6地號〉（下稱新房地），原告其後於110年7月28日（登記日）與共有人（持分1/3）以總價16,580,000元出售全部

01 舊房地，並辦理110年度房屋土地交易所得稅（下稱房地合
02 一稅）申報，列報受贈舊房地1/3部分之課稅所得2,910,213
03 元（成交價額5,526,667元〈 $16,580,000 \text{元} \times 1/3$ 〉—可減除
04 成本2,122,798元—可減除費用442,800元—依公告土地現值
05 計算土地漲價總數額50,856元），按稅率35%，計算應納稅
06 額1,018,574元，並主張減除重購抵稅額967,583元（出售自
07 住房屋土地應納稅額1,018,574元 \times 重購價額5,250,000元 \div 出
08 售價額5,526,667元），而自行繳納稅額50,991元。被告依
09 據申報及查得資料，以原告繼承舊房地1/3部分適用舊制核
10 課（房屋）財產交易所得、受贈舊房地1/3部分屬新制房地
11 合一稅範圍，按其交易適用新制比例，核算可減除移轉費用
12 為221,400元（ $442,800 \text{元} \times 1/2$ ），核定課稅所得3,131,613
13 元（成交價額5,526,667元—可減除成本2,122,798元—可減
14 除移轉費用221,400元—依公告土地現值計算土地漲價總數
15 額50,856元），按適用稅率35%，核定應納稅額1,096,064
16 元；其交易適用新制比例為1/2，審認重購價額為2,625,000
17 元（ $5,250,000 \text{元} \times 1/2$ 〈適用新制之比例〉），小於受贈舊
18 房地1/3部分出售價額5,526,667元（出售總價16,580,000元
19 $\times 1/3$ 持分〈適用新制之比例〉），核定重購抵稅額為520,59
20 8元（核定應納稅額1,096,064元 \times 重購價額2,625,000元 \div 出
21 售價額5,526,667元），應補徵稅額524,475元（應納稅額1,
22 096,064元—重購抵稅額520,598元—申報已自繳稅額50,991
23 元）。原告於111年11月29日申請更正，嗣經被告以112年3
24 月23日財北國稅內湖綜所二字第1120952547號函表明原核定
25 稅額無誤，並檢送個人房屋土地交易所得稅申報核定通知書
26 （112年3月22日第0113001139號）及個人房屋土地交易所得
27 稅申報核定稅額繳款書予原告。原告不服，申請復查，經被
28 告以112年11月29日財北國稅法務字第1120032607號復查決
29 定書（下稱復查決定）維持原核定，原告仍不服，提起訴
30 願，經財政部以113年4月18日台財法字第11313911620號訴
31 願決定書〈案號：第11201153號〉（下稱訴願決定）予以駁

01 回，原告遂向本院提起本件行政訴訟。

02 二、原告起訴主張及聲明：

03 (一) 主張要旨：

04 1、被告無視於憲法第19條租稅法律主義之基本原則，亦無視
05 原告就本件房地合一稅僅申報適用新制之受贈舊房地1/3
06 部分，竟創設法律所無之解釋方法，認定原告出售之舊房
07 地2/3持分適用新制之比例既為1/2，新房地之重購價額適
08 用新制之比例亦為1/2，此當已違法限縮所得稅法第14條
09 之8之重購抵稅優惠之適用稅基，明顯違反憲法第19條租
10 稅法律主義及納稅者權利保護法第3條規定：

11 (1)按憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務。」；司
12 法院大法官釋字第798號解釋理由書明示：「憲法第19條
13 規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納
14 稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主
15 體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅
16 率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規
17 定。主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應
18 秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋
19 方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之
20 租稅義務或縮減法律所賦予之租稅優惠，則非憲法第19條
21 規定之租稅法律主義所許（本院釋字第674號、第692號、
22 第703號及第706號解釋參照）。」。

23 (2)次按，納稅者權利保護法第3條第1項、第3項規定：「納
24 稅者有依法律納稅之權利與義務。」、「主管機關所發布
25 之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法
26 律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定
27 之納稅義務或減免稅捐。」。

28 (3)復按，於房地合一稅實施前之舊制，個人出售自用住宅之
29 房屋部分所得為財產交易所得且併入綜合所得總額（土地
30 部分則免納所得稅），且僅「小屋換大屋（小換大）」有
31 重購退稅之適用，相關規定如下：

01 ①所得稅法第4條第1項第16款規定：「下列各種所得，免
02 納所得稅：……十六、個人……出售土地……，其交易
03 之所得。」。

04 ②所得稅法第14條第1項第7類第1款規定：「個人之綜合
05 所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第
06 七類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所
07 得：一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交
08 價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該
09 項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。」。

10 ③所得稅法第17條之2規定：「納稅義務人出售自用住宅
11 之房屋所繳納該財產交易所得部分之綜合所得稅額，自
12 完成移轉登記之日起二年內，如重購自用住宅之房屋，
13 其價額超過原出售價額者，得於重購自用住宅之房屋完
14 成移轉登記之年度自其應納綜合所得稅額中扣抵或退
15 還。但原財產交易所得已依本法規定自財產交易損失中
16 扣抵部分不在此限。前項規定於先購後售者亦適用
17 之。」。

18 ④財政部104年8月19日台財稅字第10404620870號令（下
19 稱財政部104年8月19日令）：「一、納稅義務人105年1
20 月1日以後交易因繼承取得之房屋、土地，符合下列情
21 形之一者，非屬所得稅法第4條之4第1項各款適用範
22 圍，應依同法第14條第1項第7類規定計算房屋部分之財
23 產交易所得併入綜合所得總額，於同法第71條規定期限
24 內辦理結算申報：……（二）交易之房屋、土地係被繼
25 承人於104年12月31日以前取得，且納稅義務人於105年
26 1月1日以後繼承取得。」。

27 (4)末按，房地合一實施後之新制，個人出售自用住宅之所
28 得，則係獨立以房地合一稅加以申報、核課，且無論「小
29 屋換大屋（小換大）」或「大屋換小屋（大換小）」均有
30 重購退稅之適用，相關規定如下：

31 ①所得稅法第4條之4第1項規定：「個人……交易中華民

01 國一百零五年一月一日以後取得之房屋、房屋及其坐落
02 基地或依法得核發建造執照之土地（以下合稱房屋、土
03 地），其交易所得應依第十四條之四至第十四條之
04 八……規定課徵所得稅。」。

05 ②所得稅法第14條之4第1項、第3項第1款第2目規定：
06 「第四條之四規定之個人房屋、土地交易所得或損失之
07 計算，其為出價取得者，以交易時之成交價額減除原始
08 取得成本，與因取得、改良及移轉而支付之費用後之餘
09 額為所得額；其為繼承或受贈取得者，以交易時之成交
10 價額減除繼承或受贈時之房屋評定現值及公告土地現值
11 按政府發布之消費者物價指數調整後之價值，與因取
12 得、改良及移轉而支付之費用後之餘額為所得額。但依
13 土地稅法規定繳納之土地增值稅，除屬當次交易未自該
14 房屋、土地交易所得額減除之土地漲價總數額部分之稅
15 額外，不得列為成本費用。」、「個人依前二項規定計
16 算之房屋、土地交易所得，減除當次交易依土地稅法第
17 三十條第一項規定公告土地現值計算之土地漲價總數額
18 後之餘額，不併計綜合所得總額，按下列規定稅率計算
19 應納稅額：一、中華民國境內居住之個人：……（二）
20 持有房屋、土地之期間超過二年，未逾五年者，稅率為
21 百分之三十五。」。

22 ③所得稅法第14條之8第1項、第2項規定：「個人出售自
23 住房屋、土地依第十四條之五規定繳納之稅額，自完成
24 移轉登記之日或房屋使用權交易之日起算二年內，重購
25 自住房屋、土地者，得於重購自住房屋、土地完成移轉
26 登記或房屋使用權交易之次日起算五年內，申請按重購
27 價額占出售價額之比率，自前開繳納稅額計算退
28 還。」、「個人於先購買自住房屋、土地後，自完成移
29 轉登記之日或房屋使用權交易之日起算二年內，出售其
30 他自住房屋、土地者，於依第十四條之五規定申報時，
31 得按前項規定之比率計算扣抵稅額，在不超過應納稅額

之限額內減除之。」。

(5)經查，於109年8月11日原告配偶以5,250,000元購得新房地。嗣於110年7月28日原告（持分2/3）與共有人紀宥亘（持分1/3）以16,580,000元出售舊房地，其中就原告出售之2/3持分：

①繼承舊房地1/3部分，係原告於106年12月17日自其母張林蔚如繼承取得，而張林蔚如係於76年7月15日取得，依財政部104年8月19日令，此部分係適用舊制，土地部分之交易所得免納所得稅，房屋部分之財產交易所得係併入綜合所得總額課稅。又誠如前述，舊房地1/3持分之出售價額經計算為5,526,667元，惟在舊制之下，「大屋換小屋（大換小）」無法適用所得稅法第17條之2規定之舊制重購退稅。

②受贈舊房地1/3部分，係原告於107年10月12日自其姊張素芬受贈取得，依所得稅法第4條之4第1項規定，係適用新制，亦即出售土地、房屋之所得應依所得稅法第14條之4規定課徵房地合一稅。而在新制之下，「大屋換小屋（大換小）」可適用所得稅法第14條之8規定之新制重購退稅，並自房地合一稅之應納稅額中扣抵。

(6)次查，原告於110年8月6日辦理110年度房地合一稅申報時，係就「適用新制之受贈舊房地1/3部分」計算課稅所得、應納稅額、重購抵稅額、實際應繳納稅額。

(7)然而，被告於重新核定本件房地合一稅時，竟在毫無任何法律基礎之情況下，將與房地合一稅新制毫不相干之繼承舊房地1/3部分一併納入核定，認定原告出售舊房地2/3持分既係「繼承舊房地1/3部分適用舊制」、「受贈舊房地1/3部分適用新制」，而為適用舊制、新制各1/2，故舊房地之可減除費用、新房地之重購價額亦於新舊制各1/2。

(8)綜觀本件訴願決定，其維持原處分之理由為：「所得稅法第14條之8規定所稱『重購價額』，自所得稅法重購自用住宅、重購自住房屋土地退（抵）稅規定各自規範體系、

01 退（抵）稅來源、立法目的等，為法律目的解釋及體系解
02 釋，應按納稅義務人出售舊房地係全部或部分適用新制房
03 地合一稅，將事前或事後購買新房地之價額，分辨屬新制
04 重購退（抵）稅之『重購價額』部分。……本件納稅義務
05 人出售舊房地，適用舊制、新制比例各1/2，揆諸前揭說
06 明，其配偶廖林梅重購新房地，能否享有重購（抵）抵稅
07 之優惠，自應將購買新房地總價5,250,000元，依該比例
08 1/2拆分屬舊制、新制部分重購價額各2,625,000元，分別
09 按所得稅法第17條之2或同法第14條之8規定要件，決定是
10 否退（抵）應納稅額；訴願人主張重購新房地總價5,250,
11 000元須全數計算，即將屬舊制部分之重購價額，一併計
12 入屬新制部分之重購價額，不僅紊亂前揭稅法體系界分；
13 同時於本件個案，屬舊制重購價額僅2,625,000元，相較
14 出售價額5,526,667元，係舊制『大換小』無法退（抵）
15 稅情形，如藉新制擴大允許『大換小』之優惠，『轉而使
16 用』於新制，竟能增加重購抵稅額，自與上開規定所得稅
17 法要件及法旨不符。」。

18 (9)惟訴願決定書之理由，非但紊亂「舊制下土地交易所得免
19 納所得稅、房屋之財產交易所得併入綜合所得總額課稅」
20 及「新制下土地、房屋均納入房地合一稅獨立課稅」之舊
21 制、新制差異，況且無論法律或財政部之行政規則或解釋
22 函令，均未曾表示「同一筆房地交易有同時適用舊制、新
23 制之情況下必須按適用舊制、新制之比例核定新制之房地
24 合一稅及重購抵稅」，原處分及訴願決定明顯逾越所得稅
25 法之規定，自行創設法律所無之解釋方法，違法限縮房地
26 合一稅新制下所得稅法第14條之8規定所賦予之重購抵稅
27 優惠，此當違反憲法第19條租稅法律主義、納稅者權利保
28 護法第3條之規定。

29 (10)下表為本件出售受贈舊房地1/3部分之應核課房地合一
30 稅，分別由原告申報及被告核定之各項稅基明細，由此更
31 可凸顯，針對新制下所得稅法第14條之8規定之重購抵

01 稅，在理應完全適用房地合一稅新制之下，被告欠缺任何
 02 法源依據卻竟「突發奇想」將不適用新制之繼承舊房地1/
 03 3部分納入考量，遽稱原告出售之舊房地2/3持分既適用
 04 新、舊制比例1/2，用以抵稅之新房地重購價額亦應按1/2
 05 適用新制計算云云，此作法方屬紊亂稅法規範體系。
 06

| | | 原告申報 | 被告核定 |
|-----------------------------------|-----------------|-------------------|----------------------------|
| 出售之受贈舊房地1/3部分 | 出售價額(A) | 5,526,667元 | 同左 |
| | 可減除成本(B) | 2,122,798元 | 同左 |
| | 可減除費用(C) | 442,800元* | 221,400元 |
| | 土地漲價總數額(D) | 50,856元 | 同左 |
| | 課稅所得(E=A-B-C-D) | 2,910,213元 | 3,131,613元 |
| | 應納稅額(F=EX35%) | 1,018,574元 | 1,096,064元 |
| 購得之新房地 | 重購價額(X) | 5,250,000元 | 2,625,000元 |
| 重購抵稅額 | (Y=FX < X/A >) | 967,583元 | 520,598元 |
| 應納稅額 | (Z=F-Y) | 50,991 元 (Z') | 524,475 元 (Z" =F-Y-Z') |
| *此為原告當初申報之失誤，可減除費用應為221,400元，詳下述。 | | | |

07 (1)就原告原申報舊房地之可減除費用442,800元（仲介費44
 08 2,133元、代書費667元），應係原告當初申報上之失誤，
 09 蓋此費用為原告出售舊房地2/3持分之可減除費用。然房
 10 地合一稅新制既僅適用於受贈舊房地1/3部分，該部分之
 11 可減除費用當為221,400元。據此，本件縱須補稅，重新
 12 核定之課稅所得理應為3,131,613元【計算式：5,526,667
 13 - (2,122,798 + 221,400 + 50,856) = 3,131,613元】，
 14 應納稅額理應為1,096,064元【計算式：3,131,613×35%=
 15 1,096,064】，重購抵稅額理應為1,041,195元【計算式：
 16 1,096,064×(5,250,000/5,526,667) = 1,041,195，四捨
 17 五入至整數位】，扣除原告已自行申報繳納之50,991元後
 18 之應補徵稅額理應為3,878元【計算式：1,096,064 - 1,04
 19 1,195 - 50,991 = 3,878】。原處分及訴願決定認定本件須
 20 補稅524,475元，明顯有誤。

21 2、就法律適用邏輯，原告就所出售、應依新制課徵房地合一

01 稅之舊房地，自始僅申報「適用新制之受贈舊房地1/3部
02 分」，而原告配偶購得之新房地亦在房地合一稅新制於10
03 5年1月1日實施後，則計算重購抵稅額當亦全部適用新
04 制，被告突發奇想地將「適用舊制之繼承舊房地1/3部
05 分」納入房地合一稅新制之稅基計算乙節，顯屬邏輯錯
06 誤：

07 (1)查原告因出售舊房地2/3持分而須依法納稅，誠如前述，
08 其中繼承舊房地1/3部分係適用舊制而應依所得稅法第14
09 條第1項第7類第1款規定將出售房屋之財產交易所得納入
10 當年度綜合所得總額（且因屬大換小而無法適用所得稅法
11 第17條之2規定之舊制重購退稅），受贈舊房地1/3部分係
12 適用新制而應依所得稅法第4條之4及第14條之4規定課徵
13 房地合一稅。

14 (2)次查，原告於申報出售受贈舊房地1/3部分所應繳納之房
15 地合一稅時，除可減除費用有申報失誤（詳前述），其餘
16 均按新制相關規定。又原告配偶係於109年8月11日購得新
17 房地，其時間點亦在105年1月1日房地合一稅新制實施之
18 後。因此，原告於申報本件房地合一稅時，「受贈舊房地
19 1/3部分之出售價額、可減除成本」及「新房地之重購價
20 額」既全數適用新制，故在數額認定上即應全額認列，此
21 應為至觀甚明之法律適用基本邏輯。

22 (3)惟查，被告於核定上竟天外飛來一筆，將「適用舊制而不
23 適用新制之繼承舊房地1/3部分」納入房地合一稅新制之
24 稅基計算，認定原告出售舊房地之2/3持分既為適用舊
25 制、新制之比例各1/2，故新房地之重購價額適用舊制、
26 新制之比例亦為1/2云云，此一荒謬作法明顯有下述邏輯
27 錯誤：

28 ①假設原告於110年7月28日僅有出售「適用新制之受贈舊
29 房地1/3部分」，且出售價額為5,526,667元，則於申報
30 房地合一稅時，就新房地之重購價額5,250,000元即可
31 全數認列而無爭議。然而，何以當原告於同日一併出售

01 「適用舊制之繼承舊房地1/3部分」時，新房地之重購
02 價額僅能認列1/2即2,625,000元？此作法難道係被告針
03 對就同一房屋土地同時擁有適用新制、舊制之持分之
04 人，變相要求其於出售該房屋土地時必須將適用新制、
05 舊制之持分安排於不同出售日期，否則於同日出售時將
06 懲罰性按比例限縮新取得房屋土地之重購價額（如同原
07 處分及訴願決定之作法）？

08 ②又原告就出售「適用新制之受贈舊房地1/3部分」之所
09 得申報本件房地合一稅時，於依所得稅法第14條之8計
10 算重購抵稅額時，係選擇「全額認列」新房地之重購價
11 額，則邏輯上原告已用盡該新房地之重購抵（退）稅之
12 優惠額度。試想：假設本件情況為「小屋換大屋（小換
13 大）」，無論舊制或新制均可適用重購抵（退）稅（舊
14 制依所得稅法第17條之2規定、新制依所得稅法第14條
15 之8規定），若原告就適用新制之房地出售所得依所得
16 稅法第14條之5規定於移轉登記後30日申報新制之房地
17 合一稅且「全額認列」新房地之重購價額，相同道理，
18 新房地之重購抵（退）稅之優惠額度即已用盡；則原告
19 於翌年就適用舊制之房屋財產交易所得依所得稅法第14
20 條第1項第7類第1款規定納入綜合所得總額計算年度綜
21 合所得稅時，既然新房地之重購優惠已全數用盡於房地
22 合一稅新制，則不可能再依所得稅法第17條之2就前開
23 房屋財產交易所得適用舊制重購退稅。本件被告之作
24 法，無疑係剝奪原告之重購抵（退）稅優惠選擇權，強
25 迫原告就新房地之重購價額必須「按舊房地之新、舊制
26 適用比例」加以使用（1/2用於新制、1/2用於舊制），
27 而本件因屬「大屋換小屋（大換小）」，在舊制之下無
28 法適用所得稅法第17條之2規定之重購退稅，莫名剝奪
29 原告將新房地之重購抵（退）稅優惠全數使用於房地合
30 一稅新制之權利。

31 （二）聲明：

01 訴願決定及原處分（含復查決定）關於補徵稅額超過3,87
02 8元部分，均撤銷。

03 三、被告答辯及聲明：

04 （一）答辯要旨：

05 1、經查：

06 (1)所得稅法第14條之8規定，個人無論以先售後購或先購後
07 售方式交易自住房屋、土地，均得享有重購退（抵）稅之
08 減免；同條第2項明定，個人以先購後售方式，先行購買
09 新自住房屋、土地後，自完成移轉登記之日或房屋使用權
10 交易之日起算2年內，出售舊自住房屋、土地者，得按重
11 購價額占出售價額之比率計算重購扣抵稅額，於不超過應
12 納稅額之限額內減除之。

13 (2)納稅義務人交易房屋土地，應依所得稅法第4條之4規定暨
14 相關法令，判斷係適用舊制、新制，各別適用所得稅法第
15 14條第1項第7類、第4條之4及第14條之4等規定，併課綜
16 合所得稅或分離課徵房地合一稅；如屬納稅義務人（及其
17 家庭）之自住房地，且於交易前或交易後，重購自用住宅
18 或自住房屋、土地，因投入各該部分交易（舊房地）所得
19 於價購新房地，向稽徵機關申請重購退（抵）稅，亦應按
20 其交易舊房地係適用舊制、新制所計算之應納所得稅、房
21 地合一稅（即重購退〈抵〉稅來源），分別適用所得稅法
22 第17條之2或同法第14條之8規定要件，計算退（抵）稅
23 額，互不相涉。

24 (3)基上，所得稅法第14條之8規定所稱「重購價額」，自所
25 得稅法重購自用住宅、重購自住房屋土地退（抵）稅規定
26 各自規範體系、退（抵）稅來源、立法目的等，為法律目
27 的解釋及體系解釋，應按納稅義務人出售舊房地係全部或
28 部分適用新制房地合一稅，將事前或事後購買新房地之價
29 額，分辨屬新制重購退（抵）稅之「重購價額」部分，合
30 先陳明。

31 (4)本件原告出售舊房地持分計2/3持分，其中出售繼承舊房

01 地1/3部分，係適用所得稅法第14條第1項第7類第2款規定
02 之（房屋）財產交易所得課稅（土地交易所得免稅）舊
03 制，另出售受贈舊房地1/3部分，係適用所得稅法第4條之
04 4第1項規定之房地合一課稅新制，為原告所不爭執。然原
05 告出售繼承舊房地1/3部分（舊制）占其出售舊房地持分
06 2/3之比率為1/2；出售受贈舊房地1/3部分（新制）占其
07 出售舊房地持分2/3之比率為1/2。從而，被告認定原告出
08 售舊房地持分2/3，應分別適用舊制及新制課稅之比例均
09 為1/2，並依此比例區分售價、必要成本及費用後，分別
10 計算舊制（房屋）財產交易所得、重購自用住宅扣抵稅額
11 及新制個人房屋土地交易所得、重購抵稅額，於法並無違
12 誤，至原告所爭執之新、舊制比例係按前開占比所計算出
13 之結果，自無庸法律授權，原告所稱本件已違法限縮所得
14 稅法第14條之8重購抵稅優惠之適用稅基、違反憲法第19
15 條租稅法律主義及納稅者權利保護法第3條之規定等情，
16 顯係誤解。

17 (5)有關原告主張其配偶廖林梅重購之新房地係在房地合一稅
18 新制於105年1月1日實施後，則計算重購抵稅額當亦全部
19 適用新制，被告將「適用舊制之繼承舊房地1/3部分」納
20 入房地合一稅新制之稅基計算一節，顯屬邏輯錯誤；查本
21 件納稅義務人出售舊房地持分2/3，適用舊制、新制比例
22 為各1/2，已於前述，揆諸前揭說明，其配偶重購新房地
23 總價5,250,000元，依該比例1/2拆分屬舊制、新制部分重
24 購價額各為2,625,000元，並分別按所得稅法第17條之2或
25 同法第14條之8規定要件，決定是否退（抵）應納稅額，
26 惟查本件原告出售繼承舊房地持分1/3部分（舊制），業
27 經被告所屬內湖稽徵所核定（房屋）財產交易所得20,610
28 元，並歸課110年度綜合所得稅在案，因原告當年度綜合
29 所得稅經核定應納稅額為0元，故原告交易舊房地適用舊
30 制部分，不論有無符合重購自用住宅扣抵稅額規定之要
31

01 件，均無重購自用住宅扣抵稅額可資扣除，是原告主張本
02 件重購新房地總價5,250,000元須全數計算，即係將屬舊
03 制部分之重購價額，一併計入屬新制部分之重購價額，顯
04 紊亂前揭稅法體系界分；況本件屬舊制重購價額僅2,625,
05 000元，較出售價額5,526,667元為低，不符合舊制「小換
06 大」規定要件，自無法申請退（抵）稅，如藉新制擴大允
07 許「大換小」之優惠，「轉而使用」於新制，以增加重購
08 抵稅額，自與上開規定所得稅法要件及法旨不符，原告所
09 訴核屬個人歧異之法律見解，自難採據。

10 2、綜上，被告審認本件房地合一稅部分之重購價額為2,625,
11 000元（5,250,000元 \times 1/2〈適用新制之比例〉），核定重
12 購抵稅額520,598元（核定應納稅額1,096,064元 \times 重購價
13 額2,625,000元 \div 出售價額5,526,667元），補徵稅額524,4
14 75元（應納稅額1,096,064元—重購抵稅額520,598元—申
15 報已自繳稅額50,991元），經核適法有據，並無不合；原
16 告所訴，尚不足採。

17 （二）聲明：

18 原告之訴駁回。

19 四、爭點：

20 原告主張法無明文「同一筆房地交易同時適用新制、舊制之
21 情況下，必須按適用新制、舊制之比例核定新制之房地合一
22 稅及重購抵稅」，故被告應將其購買新房地之價額5,250,00
23 0元全數計入其出售受贈舊房地1/3部分之應納稅額之抵稅額
24 計算，是否可採？

25 五、本院的判斷：

26 （一）前提事實：

27 「爭訟概要」欄所載之事實，除原告主張如「爭點」所載
28 外，其餘事實業據兩造所不爭執，且有異動索引查詢資料
29 影本2份、建物登記第一類謄本〈所有權個人全部〉影本1
30 紙、土地登記第一類謄本〈所有權個人全部〉影本1紙、
31 財政部臺北國稅局遺產稅免稅證明書影本1紙（見原處分

01 卷第76頁至第81頁、第160-1頁）、土地登記第一類謄本
02 〈所有權個人全部〉影本1份、建物登記第一類謄本〈所
03 所有權個人全部〉1份、建築改良物所有權買賣移轉契約書
04 影本1紙、土地所有權買賣移轉契約書影本1紙、不動產買
05 賣契約書影本1份（見原處分卷第62頁至第67頁、第72頁
06 至第75頁）、不動產買賣契約書影本1份（見原處分卷第1
07 02頁至第106頁）、個人房屋土地交易所得稅申報書〈110
08 年7月1日以後交易使用〉1份、財政部臺北國稅局個人房
09 屋土地交易所得稅申報稅額繳款書1紙、財政部臺北國稅
10 局個人房屋土地交易所得申報核定通知書〈111年11月11
11 日第7201000588號〉1份（見原處分卷第107頁至第111
12 頁）、被告112年3月23日財北國稅內湖綜所二字第112095
13 2547號函〈含財政部臺北國稅局個人房屋土地交易所得稅
14 申報核定通知書《112年3月22日第0113001139號》、財政
15 部臺北國稅局個人房屋土地交易所得稅申報核定稅額繳款
16 書〉影本1份（見原處分卷第123頁至第126頁）、綜合所
17 得稅-查核資料建檔系統房地合一契稅資料查詢1紙、110
18 年度綜合所得稅結算申報國稅局審核專用申報書1份、財
19 政部臺北國稅局綜合所得稅核定通知書110年度申報核定
20 份（見原處分卷第129頁、第131頁至第136頁）、復查決
21 定1份（見原處分卷第169頁至第180頁）、訴願決定影本1
22 份（見本院卷第43頁至第53頁）附卷足憑，是除原告主張
23 部分外，其餘事實自堪認定。

24 （二）原告主張法無明文「同一筆房地交易同時適用新制、舊制
25 之情況下，必須按適用新制、舊制之比例核定新制之房地
26 合一稅及重購抵稅」，故被告應將其購買新房地之價額5,
27 250,000元全數計入其出售受贈舊房地1/3部分之應納稅額
28 之抵稅額計算，不可採：

29 1、應適用之法令：

30 (1)所得稅法：

31 ①第4條之4第1項：

01 個人及營利事業交易中華民國一百零五年一月一日以後
02 取得之房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照
03 之土地（以下合稱房屋、土地），其交易所得應依第十
04 四條之四至第十四條之八及第二十四條之五規定課徵所
05 得稅。

06 ②第14條第1項第7類第2款：

07 個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算
08 之：

09 第七類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之
10 所得：

11 二、財產或權利原為繼承或贈與而取得者，以
12 交易時之成交價額，減除繼承時或受贈與
13 時該項財產或權利之時價及因取得、改良
14 及移轉該項財產或權利而支付之一切費用
15 後之餘額為所得額。

16 ③第14條之4第1項、第3項第1款第2目：

17 第四條之四規定之個人房屋、土地交易所得或損失之計
18 算，其為出價取得者，以交易時之成交價額減除原始取
19 得成本，與因取得、改良及移轉而支付之費用後之餘額
20 為所得額；其為繼承或受贈取得者，以交易時之成交價
21 額減除繼承或受贈時之房屋評定現值及公告土地現值按
22 政府發布之消費者物價指數調整後之價值，與因取得、
23 改良及移轉而支付之費用後之餘額為所得額。但依土地
24 稅法規定繳納之土地增值稅，除屬當次交易未自該房
25 屋、土地交易所得額減除之土地漲價總數額部分之稅額
26 外，不得列為成本費用。

27 個人依前二項規定計算之房屋、土地交易所得，減除當
28 次交易依土地稅法第三十條第一項規定公告土地現值計
29 算之土地漲價總數額後之餘額，不併計綜合所得總額，
30 按下列規定稅率計算應納稅額：

31 一、中華民國境內居住之個人：

01 (二) 持有房屋、土地之期間超過二年，未逾五年者，
02 稅率為百分之三十五。

03 ④第14條之8第1項、第2項：

04 個人出售自住房屋、土地依第十四條之五規定繳納之稅
05 額，自完成移轉登記之日或房屋使用權交易之日起算二
06 年內，重購自住房屋、土地者，得於重購自住房屋、土
07 地完成移轉登記或房屋使用權交易之次日起算五年內，
08 申請按重購價額占出售價額之比率，自前開繳納稅額計
09 算退還。

10 個人於先購買自住房屋、土地後，自完成移轉登記之日
11 或房屋使用權交易之日起算二年內，出售其他自住房
12 屋、土地者，於依第十四條之五規定申報時，得按前項
13 規定之比率計算扣抵稅額，在不超過應納稅額之限額內
14 減除之。

15 ⑤第17條之2：

16 納稅義務人出售自用住宅之房屋所繳納該財產交易所得
17 部分之綜合所得稅額，自完成移轉登記之日起二年內，
18 如重購自用住宅之房屋，其價額超過原出售價額者，得
19 於重購自用住宅之房屋完成移轉登記之年度自其應納綜
20 合所得稅額中扣抵或退還。但原財產交易所得已依本法
21 規定自財產交易損失中扣抵部分不在此限。

22 前項規定於先購後售者亦適用之。

23 (2)財政部104年8月19日台財稅字第10404620870號令：

24 「一、納稅義務人105年1月1日以後交易因繼承取得之房
25 屋、土地，符合下列情形之一者，非屬所得稅法第4條之4
26 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
27 算房屋部分之財產交易所得併入綜合所得總額，於同法第
28 71條規定期限內辦理結算申報：……(二)交易之房屋、
29 土地係被繼承人於104年12月31日以前取得，且納稅義務
30 人於105年1月1日以後繼承取得。二、前點交易之房屋、
31 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、

01 土地者，納稅義務人得選擇依同法第14條之4規定計算房
02 屋、土地交易所得，並依同法第14條之5規定於房屋、土
03 地完成所有權移轉登記日之次日起算30日內申報房屋、土
04 地交易所得，繳納所得稅。…。」。

05 2、按依前開所得稅法第4條之4之規定，並參照該法條於104
06 年6月24日新增（105年1月1日施行）第4條之4之立法理由
07 （即「為改善現行不動產交易稅制缺失，健全不動產稅
08 制，促使房屋、土地交易正常化，於第1項定明自105年1
09 月1日起交易房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造
10 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
11 24條之5規定〈以下簡稱新制〉課徵所得稅。另配合特種
12 貨物及勞務稅條例不動產部分之停徵，將103年1月1日之
13 次日以後取得，且持有期間在2年以內之房屋、土地交易
14 案件，亦納入新制課稅。至非屬上開新制課稅範圍者，仍
15 適用現行課稅規定。」），足知個人交易105年1月1日以
16 後取得之房屋、房屋及其坐落基地，其交易所得應依所得
17 稅法第14條之4至第14條之8課徵所得稅（新制，分離課徵
18 房地合一稅）；另依財政部104年8月19日台財稅字第1040
19 4620870號令，可知納稅義務人105年1月1日以後交易因繼
20 承取得之房屋、土地，係被繼承人於104年12月31日以前
21 取得，且納稅義務人於105年1月1日以後繼承取得者，免
22 適用新制（即仍依所得稅法第14條第1項第7類規定計算
23 「房屋部分之財產交易所得」併入綜合所得總額納稅（即
24 舊制，併課綜合所得稅）」，但為保障自用房屋者之權
25 益，如交易之房屋、土地亦符合所得稅法第4條之5第1項
26 第1款之規定（即屬自住房屋、土地），則納稅義務人得
27 選擇依同法第14條之4規定（即新制）計算房屋、土地交
28 易所得並繳納所得稅；次按所得稅法104年6月24日除新增
29 （105年1月1日施行）所得稅法第4條之4之規定，同時亦
30 新增第14條之4，是由該等規定內容以觀，足知納稅義務
31 人交易房屋、土地，應先依所得稅法第4條之4規定暨相關

01 法令，判斷係適用舊制、新制，而各別適用所得稅法第14
02 條第1項第7類（舊制）、第14條之4（新制）等規定，倘
03 屬納稅義務人（及其家庭）之自住房地，且於交易前或交
04 易後，重購自用住宅或自住房屋、土地，因投入各該部分
05 交易（舊房地）所得於價購新房地，向稽徵機關申請重購
06 退（抵）稅，亦應按其交易舊房地係適用舊制、新制所計
07 算之應納所得稅、房地合一稅（即重購退〈抵〉稅來源），
08 分別適用所得稅法第17條之2（舊制）或同法第14
09 條之8（新制）之規定要件，計算退（抵）稅額，其體
10 系、脈絡始屬一貫。

11 3、經查：

12 原告同時出售舊房地持分計 $2/3$ ，惟出售其中繼承舊房地
13 $1/3$ 部分，並未選擇適用新制，而係於110年8月6日填具
14 「個人房屋土地交易所得稅申報書〈110年7月1日以後交
15 易使用〉」，並以附件表明：「本件不動產由我本人張興
16 華持有三分之二，其中三分之一為繼承取得，預定111年
17 申報為舊制。另三分之一本次申報。」（見原處分卷第10
18 7頁），嗣因原告於申報110年綜合所得稅時漏報其出售繼
19 承舊房地 $1/3$ 部分，經被告所屬內湖稽徵所依所得稅法第1
20 4條第1項第7類第2款之規定，就房屋財產交易所得課稅
21 〈土地交易所得免稅〉（舊制），核定財產交易所得為2
22 0,610元，並歸課110年度綜合所得稅在案，然因原告當年
23 度綜合所得稅經核定應納稅額為0元，故原告出售繼承舊
24 房地 $1/3$ 部分（適用舊制部分），不論有無符合重購自用
25 住宅扣抵稅額規定之要件，均無重購自用住宅扣抵稅額可
26 資扣除；另出售受贈舊房地 $1/3$ 部分，係應適用所得稅法
27 第4條之4第1項規定（新制）；然原告出售繼承舊房地 $1/3$
28 部分（舊制）占其出售舊房地持分 $2/3$ 之比率為 $1/2$ ，而出
29 售受贈舊房地 $1/3$ 部分（新制）占其出售舊房地持分 $2/3$ 之
30 比率為 $1/2$ 。從而，被告認定原告出售舊房地持分 $2/3$ ，應
31 分別適用舊制及新制課稅之比例均為 $1/2$ ，並依此比例區

01 分售價、必要成本及費用後，分別計算舊制（房屋）財產
02 交易所得、重購自用住宅扣抵稅額及新制個人房屋土地交
03 易所得、重購抵稅額，揆諸前開法令及說明，洵屬適法有
04 據。

05 4、雖原告執前揭情詞而為主張；惟查：

06 (1)原告係同時出售繼承舊房地1/3部分及受贈舊房地1/3部
07 分，而若其選擇就繼承舊房地1/3部分亦依新制課徵房地
08 合一稅（且符合自住房屋、土地），則包括出售受贈舊房
09 地1/3部分，均可依新制而適用所得稅法第14條之8第1
10 項、第2項等規定而按重購價額占出售價額之比率，自繳
11 納稅額計算退還，但因原告就繼承舊房地1/3部分若選擇
12 亦適用新制，就土地部分亦應課徵所得稅，則依前揭「爭
13 訟概要」欄所示之計算方式，結果對原告並非有利，故原
14 告並未如此為之，是被告依原告選擇而依法核定所得稅，
15 自無違誤；至於原告苟非同時出售繼承舊房地1/3部分及
16 受贈舊房地1/3部分，縱然就可扣抵重購價額之認列或有
17 不同，但此涉及稅務規劃及實質認定之問題，尚不得執之
18 而反推被告之核定於法有違。

19 (2)原告出售繼承舊房地持分1/3部分（適用舊制），既經被
20 告所屬內湖稽徵所核定（房屋）財產交易所得20,610元，
21 並歸課110年度綜合所得稅在案，因原告當年度綜合所得
22 稅經核定應納稅額為0元，故原告出售繼承舊房地1/3部分
23 （適用舊制部分），不論有無符合重購自用住宅扣抵稅額
24 規定之要件，均無重購自用住宅扣抵稅額可資扣除，已如
25 前述，是苟如原告主張而得將本件重購新房地總價5,250,
26 000元均一併計入屬新制部分（即出售受贈舊房地1/3部
27 分）之可扣抵重購價額，顯係紊亂前揭關於「新制，分離
28 課徵房地合一稅」及（即舊制，併課綜合所得稅）」之體
29 系區分；況且，本件經原告選擇而適用舊制部分（出售繼
30 承舊房地1/3部分）之重購價額僅2,625,000元，較出售價
31 額5,526,667元為低，不符合舊制之「小換大」規定之要

01 件（參照所得稅法第17條之2），自無法申請退（抵）
02 稅，是如藉新制擴大允許「大換小」之優惠（參照所得稅
03 法第14條之8第1項、第2項），卻可轉而使用於適用新制
04 部分（出售受贈舊房地1/3部分），以增加重購抵稅額，
05 顯與上開規定及立法意旨不符。

06 (3)從而，原告執上開情詞而泛指原處分違反憲法第19條（租
07 稅法律主義）及納稅者權利保護法第3條等規定，自無足
08 採。

09 （三）本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟
10 資料，經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論
11 述之必要，一併說明。

12 六、結論：

13 原處分認事用法，均無違誤，復查及訴願決定遞予維持，亦
14 無不合。原告訴請判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。

15 中 華 民 國 113 年 12 月 11 日

16 審判長法官 劉正偉

17 法官 陳宣每

18 法官 陳鴻清

19 一、上為正本係照原本作成。

20 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院地方行政訴訟庭
21 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
22 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
23 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
24 繕本）

25 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，
26 逕以裁定駁回。

27 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
28 法第49條之1第1項第2款）。但符合下列情形者，得例外不
29 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）

30 得不委任律師為訴訟
代理人之情形

所 需 要 件

01

| | |
|--|--|
| <p>(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人</p> | <ol style="list-style-type: none"> 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。 |
| <p>(二)非律師具有右列情形之一，經高等行政法院高等行政訴訟庭認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人</p> | <ol style="list-style-type: none"> 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。 |
| <p>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。</p> | |

02

中 華 民 國 113 年 12 月 11 日

03

書記官 李芸宜