

稅務服務部 稅務爭端處理與行政救濟協助服務
葉柏良執業會計師/邱松霖經理

安永稅務剖析-法院判決評析

《安永稅務剖析》不定期為您提供最新臺灣與國際稅務法令剖析。如您發現該法律法規對您公司的商業運作有所助益，請聯繫安永的客戶服務人員，我們十分樂意提供幫助。

房地合一稅稅務爭議：從最高行政法院判決看連續繼承問題

房地合一稅自民國（以下同）105年1月1日施行至今已屆滿十年。制度自初期的摸索與調整，逐步邁入穩定與成熟階段；相關法令與實務見解亦隨之持續累積與精進。財政部並於115年4月21日修正「房地合一課徵所得稅申報作業要點」，針對實務運作中較為模糊或爭議之處，予以進一步明確規範，期使申報實務更臻周延。

為協助讀者降低涉入房地合一稅稅務爭議之風險，本專刊特別選取近期最高行政法院判決為案例基礎，聚焦於個人土地買賣涉及「連續繼承」之稅務議題進行評析，並彙整最新實務見解，俾利讀者掌握課稅趨勢與適用原則。

◆ 重要法令參考

✓ 所得稅法第4條第1項第16款規定：（免稅規定）

下列各種所得，免納所得稅：…十六、個人及營利事業出售土地，…其交易之所得。

✓ 所得稅法第4條之4第1項規定：（房地合一稅制課稅範圍）

個人及營利事業交易中華民國105年1月1日以後取得之房屋、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），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。（以下簡稱房地合一稅）

✓ 所得稅法第14條之4第1項、第3項第1款及第4項規定：（房地合一稅制所得額或損失之計算及適用稅率）

第4條之4規定之個人房屋、土地交易所得或損失之計算，…，其為繼承…取得者，以交易時之成交價額減除繼承…時之房屋評定現值及公告土地現值按政府發布之消費者物價指數調整後之價值，與因取得、改良及移轉而支付之費用後之餘額為所得額。…

個人依前2項規定計算之房屋、土地交易所得，減除當次交易依土地稅法第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：一、中華民國境內居住之個人：（一）持有房屋、土地之期間在2年以內者，稅率為45%。（二）持有房屋、土地之期間超過2年，未逾5年者，稅率為35%。（三）持有房屋、土地之期間超過5年，未逾10年者，稅率為20%。（四）持有房屋、土地之期間超過10年者，稅率為15%。…

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。

◆ 重要解釋令參考

✓ 財政部104年8月19日台財稅字第10404620870號令（下簡稱財政部104年解釋令）

核釋個人105年1月1日以後交易因繼承取得之房屋、土地課徵所得稅規定

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：（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。

二、以下略…。

✓ **財政部112年11月2日台財稅字第11204619060號令（下簡稱財政部112年解釋令）**

個人交易因連續繼承或受遺贈取得之房地得合併計算持有期間

一、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項各款持有期間及同法第4條之5第1項第1款第1目及第2目期間時，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。…

二、前點所稱連續繼承或受遺贈取得之房地，指該房地連續發生2次以上（含當次）繼承或受遺贈而移轉所有權之情形。

三、以下略…。

◆ **連續繼承 - 最高行政法院115年度上字第35號判決**

案件事實：

上訴人之三姐於民國62年年初因買賣而為某段地號土地（下稱系爭土地）之所有權人。嗣三姐於108年年初歿，上訴人與五姐、六姐於該日繼承取得系爭土地權利範圍各1/3。後五姐於108年年尾歿，上訴人於同日再繼承取得五姐所有系爭土地權利範圍1/3，連同前已繼承之土地權利範圍，上訴人持有系爭土地權利範圍2/3。

嗣上訴人與六姐於110年年中以總價新臺幣（下同）9,000萬元簽約出售系爭土地權利範圍全部，於同年年中以買賣為登記予買受人，並於同年次月辦理個人房屋土地交易所得稅申報。

上訴人原列報：

其於108年年尾自五姐繼承取得系爭土地權利範圍各1/3，成交價額3,000萬元，課稅所得0元，應納稅額0元，並主張此部分係於105年房地合一所得稅後2次繼承取得，均屬非自願性移轉，且系爭土地係三姐於62年間買賣取得，應適用105年以前舊制。

國稅局查核後認為：

系爭土地核定土地交易所得額1,600萬餘元，減除土地漲價總數額1萬餘元，核定課稅所得1,600萬餘元，按適用稅率35%，核定應納稅額580萬餘元。

◆ **本文透過最高行政法院判決之評析，協助讀者理解相關爭議，為釐清本案納稅義務人的主要訴求，先將主要爭議整理如下：**

- 上訴人（即納稅義務人）於連續繼承以後所出售的土地（即繼承五姐1/3系爭土地持份部分），是否應認屬105年1月1日後取得之土地，而應適用房地合一稅新制？或應否依財政部104年解釋令而適用舊制？
- 國稅局以上訴人於108年年中繼承五姐1/3系爭土地的持份，並於110年中出售該系爭土地為由，核定土地交易課稅所得額1,600萬餘元，按適用稅率35%，核定應納稅額580萬餘元，是否有誤？



◆ 訴訟兩造主張

上訴人（納稅義務人）主張：依其繼承過程並無短期不當炒作

- ✓ 自三姐購入時並至上訴人出售簽約止，持有期間長達48年，本件課稅標的之持有及繼承過程，或出售時點，顯無短期不當炒作、套利之有，卻遭國稅局課以房地合一稅2.0新制之短期交易重稅，違反立法目的。
- ✓ 依財政部104年解釋令之適用，基於文義解釋及目的解釋之立場，並未特別排除再轉繼承之類型，「一次性繼承」及「再轉繼承」均應在其適用範圍內。
- ✓ 所得稅法第14條之4第4項有關持有期間合併計算規定，條文僅明定「被繼承人」，並未設有其他限制，原處分無端限縮其適用範圍，不僅逾越法律授權範圍，亦與房地合一稅之立法意旨相悖，顯已違背租稅法律主義，故本件應合計計算三姐之持有期間。
- ✓ 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。

被上訴人（國稅局）主張：再轉繼承時點已落入房地合一稅課稅新制

- ✓ 國稅局則認為，上訴人繼承自被繼承人五姐之系爭土地權利範圍1/3部分，係被繼承人五姐於108年初繼承取得，非於104年12月31日以前取得，核與財政部104年解釋令規定不符，自無適用。
- ✓ 依財政部112年解釋令，持有期間之計算應將連續各次繼承之被繼承人持有期間合併計算，即上訴人持有其繼承自被繼承人五姐之系爭土地權利範圍1/3期間計算，應為三姐買賣取得日62年間起至110年中上訴人買賣移轉登記與買受人止，持有期間超過10年，適用稅率應為15%。

◆ 法院判決理由（主文：上訴駁回）

- ✓ 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，始納入新制適用範圍，即個人於104年12月31日以前取得的房地，不論於何時交易，均不適用新制。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年解釋令之情形，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，以符合新、舊制適用時點的規範意旨，並未逾越所得稅法等相關規範意旨，亦未增加法律所無的限制。

- ✓ 不符合財政部104年解釋令情形，無比照援引之適用。

其他於105年1月1日以後才取得房屋、土地的情形，不論其是否出於由部分繼承人繼承取得後，發生再繼承而取得該房屋、土地，因涉及納稅義務人或關係人辦理登記時的主觀選擇，與財政部104年解釋令情形本就不同，不致發生因不可預測須適用新制而有違信賴的情形，自不能比照援引。

- ✓ 因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，並基於繼承人原則上承受被繼承人財產上的一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合併計算。

依所得稅法第14條之4第1項及第3項第1款規定可知，房地合一稅是屬於財產交易所得稅，而非財產持有稅，為加強抑制個人短期炒作不動產，新制除給予自住最為優惠的稅率，並按其持有期間的長短，依序遞增其課徵的稅率。衡量所得稅法第14條之4第4項的立法意旨，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年解釋令也是基於相同意旨所為的闡釋。

我們的觀察

- ◆ 本案事實發生時，還未有財政部112年解釋令，可將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。故國稅局於核定初期仍以第2次繼承取得日期作為持有期間計算，按照35%稅率計算房地合一稅。而到財政部112年11月2日解釋令發布時，改以新令連續繼承持有期間合併計算，以15%稅率計算房地合一稅。
- ◆ 財政部115年4月21日修正房地合一課徵所得稅申報作業要點，亦將前述財政部112年解釋令訂於作業要點第5點第1項第2款，杜絕爭議。
- ◆ 從最高行政法院的判決觀之，房地合一稅新制中「取得日」與「持有期間」之規範目的及法律概念並不相同，分屬不同制度設計。且就「持有期間」部分，法律有明文規定得合併計算納稅義務人與被繼承人之持有期間，此係「取得日」所未設之規範。
- ◆ 此一制度設計雖符合法律規範，然對一般大眾而言，可能因對繼承取得舊制不動產相關稅制理解不足，而忽略第一次繼承土地免稅，於再次繼承或移轉時，仍可能產生房地合一稅之課稅問題。因此，於規劃不動產之繼承、移轉或出售時，宜及早進行整體評估，並結合法律、稅務及估值等專業意見，以降低未來可能產生之稅務風險與爭議。

安永將會持續為您關注任何稅務法律及實務相關消息，如有任何想進一步了解之事項，歡迎隨時與我們聯繫。

聯繫我們

如閣下希望得到更多的相關資訊，請與您目前接觸的安永聯絡人或以下任何一位安永客戶服務的稅務專業人員聯繫。

安永聯合會計師事務所
稅務爭端處理與行政救濟協助服務

林志翔 稅務服務部營運長
02 2728 8876
Michael.Lin@tw.ey.com

蔡雅萍 執業會計師
02 2728 8873
Anna.Tsai@tw.ey.com

葉柏良 執業會計師
02 2728 8822
Richard.Yeh@tw.ey.com

孫孝文 執業會計師
04 3608 8681
Jimmy.HW.Sun@tw.ey.com

吳文賓 執業會計師
07 968 8990
Ben.Wu@tw.ey.com

林楷 執業會計師
03 621 2868
Kai.Lin@tw.ey.com

詹朝財 資深副總經理
02 7758 1066
Philip.CT.Chan@tw.ey.com

張啓晉 副總經理
02 7756 9175
Harvey.Chang@tw.ey.com

安永 | 建設更美好的商業世界

安永致力於建設更美好的商業世界，為客戶、員工、社會各界及地球創造新價值，同時建立資本市場的信心。

在數據、人工智慧及先進科技的賦能下，安永團隊幫助客戶凝聚信心、形塑未來，並為當下和未來最迫切的挑戰提供解決方案。

安永團隊提供全方位的專業服務，涵蓋審計、諮詢、稅務、策略與交易。憑藉我們對產業的深入洞察、全球互聯的跨領域網絡及多元的業務生態合作夥伴，安永團隊能夠在150多個國家和地區提供服務。

All in to shape the future with confidence.

安永是指 Ernst & Young Global Limited 的全球組織，加盟該全球組織的各成員機構都是獨立的法律實體，各成員機構可單獨簡稱為「安永」。Ernst & Young Global Limited 是註冊於英國的一家保證（責任）有限公司，不對外提供任何服務，不擁有其成員機構的任何股權或控制權，亦不作為任何成員機構的總部。請登錄 ey.com/privacy，了解安永如何收集及使用個人資料，以及個人資料法律保護下個人所擁有權利的描述。安永成員機構不從事當地法律禁止的法律業務。如欲進一步了解安永，請瀏覽 ey.com。

安永台灣是指按中華民國法律登記成立的機構，包括：安永聯合會計師事務所、安永管理顧問股份有限公司、安永諮詢服務股份有限公司、安永企業管理諮詢服務股份有限公司、安永財務管理諮詢服務股份有限公司、安永圓方國際法律事務所及財團法人台北市安永文教基金會。如要進一步了解，請參考安永台灣網站 ey.com/zh_tw。

© 2026 安永聯合會計師事務所。
版權所有。

APAC No. 14009299

本資料是為提供一般資訊的用途編製，並非旨在成為可依賴的會計、稅務、法律或其他專業意見。請向您的顧問獲取具體意見。

ey.com/zh_tw



加入安永LINE@好友
掃描二維碼，獲取最新資訊。