

高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭

114年度訴字第224號

民國115年4月7日辯論終結

原告 臺譜企業股份有限公司

代表人 陳淑珠

訴訟代理人 謝幸樹 會計師

被告 財政部南區國稅局

代表人 陳慧綺

訴訟代理人 王振文

陳小燕

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國114年5月14日台財法字第11413914720號訴願決定，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

壹、程序事項

被告代表人原為李雅晶，嗣於本件訴訟中變更為陳慧綺，並據其新任代表人具狀聲明承受訴訟，於法核無不合，應予准許。

貳、實體事項

一、事實概要：

原告民國110年度營利事業所得稅結算申報，列報出售臺南市○○區○○段(下稱○○段)185地號土地(下稱系爭土地)之土地交易所得新臺幣(下同)39,858,033元，以減除土地漲價總數額997,486元之餘額38,860,547元，按營利事業所得

01 稅稅率20%計算應納稅額，經被告依申報及查得資料，核定
02 土地交易所得39,257,358元，以減除土地漲價總數額997,48
03 6元之餘額38,259,872元，依土地持有期間超過2年未逾5
04 年，按稅率35%計算土地交易部分之應納稅額為13,390,955
05 元，及補徵稅額5,736,229元。原告不服，申請復查，未獲
06 變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

07 二、原告起訴主張及聲明：

08 (一)主張要旨：

- 09 1.原告於110年4月23日簽定土地買賣契約書，約定110年7月
10 15日尾款交付後，完成所有權移轉登記，同時約定價金給
11 付透過「不動產買賣價金履約保證專戶」，於簽約即匯款
12 到履約保證專戶，依民法第345條規定土地買賣契約即成
13 立，本件交易應適用105年1月1日施行之所得稅法第4條之
14 4及第24條之5規定(下稱房地合一稅1.0)暨104年7月21日
15 發布訂定之房地合一課徵所得稅申報作業要點(下稱房地
16 合一作業要點)課徵房地合一稅。
- 17 2.依稅捐稽徵法第1條之1第2項規定，於110年4月28日修正
18 公布所得稅法第4條之4及第24條之5規定之前，營利事業
19 房屋、土地交易所得之「出售日」即「出售契約成立
20 日」，應按修正前法規課徵房地合一稅，方為適法。被告
21 以110年4月28日修正所得稅法第4條之4及第24條之5規定
22 (下稱房地合一稅2.0)暨110年6月30日發布修正之房地合
23 一作業要點課徵房地合一稅，有違實體從舊、程序從新原
24 則、法律不溯及既往與信賴保護原則等。
- 25 3.依行政程序法第159條、第160條及第161條規定，財政部1
26 10年3月29日新聞稿：「財政部表示：施行日前已出售房
27 地案件應按修法前房地合一稅1.0課稅，不會受到房地合
28 一稅2.0的影響，沒有溯及既往問題」截至113年2月16日
29 仍刊登在財政部網站，是有效的行政規則，有拘束財政部
30 及各級稽徵機關之效力。

31 (二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

01 三、被告答辯及聲明：

02 (一)答辯要旨：

03 1.原告於107年1月22日購買取得○○段185、185-1、185-
04 2、185-3及185-4地號等5筆土地，110年4月25日簽訂買賣
05 契約，110年5月20日辦理土地合併，將○○段185、185-
06 1、185-3地號土地合併為系爭土地，110年7月22日辦竣所
07 有權移轉登記，是本件房地合一稅之構成要件事實，係跨
08 越新、舊法施行時期，而於新法施行後始完全實現，依司
09 法院釋字第782號解釋理由書意旨，自應適用新法。

10 2.依房地合一作業要點第3點、第4點及營利事業所得稅查核
11 準則第24條之2規定，關於房地交易日期之認定，無論係
12 法規修正施行前或施行後，除有符合法規其他規定之情形
13 者外，原則上均以所有權移轉登記日為準。被告依110年7
14 月1日施行之所得稅法第24條之5規定，以原告持有系爭土
15 地期間超過2年，未逾5年，認定適用稅率為35%，計算應
16 納稅額，經核並無不合，亦無違反實體從舊、程序從新原
17 則、法律不溯及既往與信賴保護原則。

18 3.新聞稿係一種新聞式宣傳文稿，用以公布具有新聞價值之
19 消息，與行政規則係指上級機關對下級機關，或長官對屬
20 官，依其權限或職權為規範機關內部秩序及運作，所為非
21 直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定，實屬有
22 別；況該新聞稿所稱施行日前已「出售」房地案件，應按
23 修法前之房地合一稅1.0課稅一事，其出售應係所有權移
24 轉登記日為據。

25 (二)聲明：原告之訴駁回。

26 四、爭點：系爭土地應適用房地合一稅1.0或房地合一稅2.0計算
27 應納稅額？

28 五、本院的判斷：

29 (一)事實概要記載之事實，有110年度營利事業所得稅結算申報
30 書(第46至62頁)、110年度營利事業所得稅結算申報核定通

01 知書(第263頁)、復查決定書(第326至330頁)、訴願決定
02 書(第461至470頁)等附於原處分A卷可稽,堪予認定。

03 (二)應適用的法令及說明:

04 1.所得稅法

05 (1)第4條之4第1項:「個人及營利事業交易中華民國105年
06 1月1日以後取得之房屋、房屋及其坐落基地或依法得核
07 發建造執照之土地(以下合稱房屋、土地),其交易所
08 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
09 得稅。」

10 (2)第24條第1項:「營利事業所得之計算,以其本年度收
11 入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所
12 得額。所得額之計算,涉有應稅所得及免稅所得者,其
13 相關之成本、費用或損失,除可直接合理明確歸屬者,
14 得個別歸屬認列外,應作合理之分攤;其分攤辦法,由
15 財政部定之。」

16 (3)第24條之5第1項、第2項第1款第2目:「(第1項)營利
17 事業當年度房屋、土地交易所得或損失之計算,以其收
18 入減除相關成本、費用或損失後之餘額為所得額。但依
19 土地稅法規定繳納之土地增值稅,除屬未自該房屋、土
20 地交易所得額減除之土地漲價總數額部分之稅額外,不
21 得列為成本費用。(第2項)營利事業依前項規定計算
22 之房屋、土地交易所得,減除依土地稅法第30條第1項
23 規定公告土地現值計算之土地漲價總數額後之餘額,不
24 併計營利事業所得額,按下列規定稅率分開計算應納稅
25 額,合併報繳;其在中華民國境內無固定營業場所者,
26 由營業代理人或其委託之代理人代為申報納稅:一、總
27 機構在中華民國境內之營利事業:……(二)持有房
28 屋、土地之期間超過2年,未逾5年者,稅率為百分之3
29 5。」

30 2.營利事業所得稅查核準則第24條之2:「營利事業出售不
31 動產,其所得歸屬年度之認定,應以所有權移轉登記日期

01 為準，但所有權未移轉登記予買受人以前，已實際交付
02 者，應以實際交付日期為準；兩者皆無從查考時，稽徵機
03 關應依其買賣契約或查得資料認定之。」

04 3.財政部110年6月30日台財稅字第11004553710號令修正發
05 布，自000年0月0日生效之房地合一作業要點

06 (1)第3點前段：「房屋、土地交易日之認定，以所出售或
07 交換之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準。」

08 (2)第4點前段：「房屋、土地取得日之認定，以所取得之
09 房屋、土地完成所有權移轉登記日為準。」

10 (3)第5點第1項前段：「房屋、土地持有期間之計算，自房
11 屋、土地取得之日起算至交易之日止。」

12 (4)第21點第1項、第2項第1款：「（第1項）營利事業依本
13 法第24條之5第1項規定計算之房屋、土地交易所得，減
14 除當次交易依土地稅法第30條第1項規定公告土地現值
15 計算之土地漲價總數額後之餘額，不併計營利事業所得
16 額，應按本法第24條之5第2項規定稅率分開計算應納稅
17 額，合併報繳或申報納稅。餘額為負數者，以零計算。

18 （第2項）前項交易所得計算方式如下：（一）房屋、土
19 地交易所得，應以交易時成交價額，減除相關成本及可
20 直接合理明確歸屬或應分攤之費用、利息或損失計算
21 之。但依土地稅法規定繳納之土地增值稅，除屬當次交
22 易未自該房屋、土地交易所得減除之土地漲價總數額部
23 分之稅額外，不得列為費用減除。」

24 4.前引房地合一作業要點規定，係財政部本於中央主管機
25 關，為執行修正後房地合一稅規定之相關稅捐稽徵細節
26 性、技術性事項而訂頒之行政規則，核與母法之規範意旨
27 相符，並未增加納稅義務人法律所無稅負，或剝奪其租稅
28 減免權益，核無違背法律保留原則，其所轄各稅捐稽徵機
29 關自得予以援用（最高行政法院107年度判字第696號、第
30 697號判決意旨參照）。

31 (三)系爭土地應適用房地合一稅2.0計算應納稅額

01 1.觀諸上開所得稅法24條之5規定之意旨，並參照110年4月2
02 8日該條文修正理由載謂略以：「為衡平營利事業與個人
03 之短期持有房屋、土地交易所得稅稅率，防杜個人藉由設
04 立營利事業買賣短期持有之不動產規避較高之房地交易所
05 得稅負，參照修正條文第14條之4第3項規定，增訂第2項
06 明定營利事業之房屋、土地交易所得額，減除按公告土地
07 現值計算之土地漲價總數額後之餘額，應按持有期間課徵
08 差別稅率，分開計算應納稅額，於結算申報時合併報繳；
09 ……」等語，足認房地合一稅2.0新制規定之規範目的，
10 在於衡平營利事業與個人之短期持有房屋、土地交易所
11 得稅稅率，使營利事業與個人交易房屋、土地之課稅方式
12 一致，防杜個人藉由設立營利事業買賣短期持有之不動
13 產規避較高之房地交易所得稅負，相關課徵、減免等事項
14 之規定文義，悉應為符合規範目的之解釋。則自110年7
15 月1日施行後，凡是個人及營利事業就105年1月1日以後
16 取得之房屋、土地為交易者，其交易所得均應依房地合
17 一稅2.0規定課徵所得稅。

18 2.經查，原告於110年度營利事業所得稅結算申報，列報
19 處分資產利益(處分系爭土地)39,858,033元，並以減除
20 土地漲價總數額997,486元之餘額38,860,547元為課稅
21 所得，併計入營利事業之所得總額，按稅率20%計算應
22 納稅額，嗣經被告依申報及查得資料，將處分系爭土地
23 核定為110年7月1日以後交易符合110年4月28日修正
24 公布房地合一稅2.0之所得38,259,872元，並依持有期
25 間適用稅率35%計算應納稅額13,390,955元。有原告
26 110年度出售土地明細表(原處分卷第166頁)及110年度
27 營利事業所得稅結算申報核定通知書可參。本件系爭
28 土地之可減除成本、費用及所得額計算兩造均無疑義
29 (本院卷第343頁)，惟就適用稅率有所爭執，即系爭
30 土地應依房地合一稅1.0規定，計入營利事業所得額，
合併計算應納稅額；或應依房地合一稅2.0

規定，不併計營利事業所得額，另按持有期間課徵差別稅率（35%），分開計算應納稅額。

3.原告主張所得稅法所謂交易係以「實際交易日（即契約成立日）」為據，原告於110年4月25日簽約即匯款至履約專戶，依民法規定土地買賣契約即生效力，故應適用房地合一稅1.0等語。惟經檢視現行之立法體例及租稅實務，民法第758條第1項規定「不動產物權，依法律行為而『取得、設定、喪失及變更』者，非經『登記』，不生效力」之意旨，即係採「移轉登記日」為不動產物權「交易（得、喪、變更）」之日；又依財政部73年5月28日台財稅字第53875號函及營利事業所得稅查核準則第24條之2規定可知，不論是個人綜合所得稅或營利事業所得稅，就出售房屋、土地之財產交易所得其歸屬年度之認定，均以所有權移轉登記日為準；參以，以「移轉登記日」為準，而不採「契約訂立日」，亦有因公示而易於明確認定之效果，有益於稽徵經濟目的之達成。是所得稅法第4條之4第1項第2款所稱「交易」之意涵，解釋上認係「所有權移轉登記日」，始符合法體系之解釋。況且針對房屋、土地交易日之認定，既已由主管機關財政部基於法律授權於房地合一稅1.0施行時，即於房地合一作業要點第3點明訂，以所有權移轉登記日為準，嗣於房地合一稅2.0施行時未為變更，則系爭土地之交易日，自應以所有權移轉登記日之110年7月22日為準，系爭土地交易雖跨越房地合一稅1.0及2.0之施行時期，然既於房地合一稅2.0施行時始實現課稅構成要件，自應依房地合一稅2.0規定計算應納稅額。原告主張應以實際交易日（簽約日）為據，適用房地合一稅1.0，被告核定有違實體從舊、程序從新原則云云，並不可採。

(四)本件無涉禁止法律溯及既往原則及信賴保護原則

1.按新訂之法規，如涉及限制或剝奪人民權利，或增加法律上之義務，原則上不得適用於該法規生效前業已終結之事

實或法律關係，是謂禁止法律溯及既往原則。倘新法規所規範之法律關係，跨越新、舊法規施行時期，而構成要件事實於新法規生效施行後始完全實現者，除法規別有規定外，應適用新法規。此種情形，係將新法規適用於舊法規施行時期內已發生，且於新法規施行後繼續存在之事實或法律關係，並非新法規之溯及適用，無涉禁止法律溯及既往原則（司法院釋字第620號及第717號解釋參照），亦即此種情形為「不真正溯及既往」。而稅法立法之不真正溯及既往，如不違反平等原則，原則上合憲，惟如人民依該修正前法律已取權益及因此所生的合理信賴，因該法律修正而向將來受不利影響者，立法者即應制定過渡條款，以適度排除新法於生效後的適用，或採取其他合理的補救措施。

2. 查房地合一稅2.0規定營利事業於000年0月0日以後交易之房屋、土地案件，始納入課稅範圍，並未將納稅義務人已成就課稅要件事實，即出賣房地完成移轉登記部分，於新法規之溯及適用，故本件原無涉禁止法律溯及既往原則。況且房地合一稅2.0修訂時已明訂法律修正過後至000年0月0日才生效（避免立即性的影響），是修法已考量到法律修正後，在時間、程度上所可能產生的影響，而作出的延緩施行之過渡規定，實已就人民對於向來的法律（房地合一稅1.0）狀態之繼續適用可能有值得保護之利益存在，予以考量，亦與信賴保護原則無違。

(五) 主管機關發布之新聞稿非屬行政程序法第159條所稱之行政規則

1. 依行政程序法第159條第1項規定，行政規則係指上級機關或長官，為規範機關內部秩序及運作，依其權限或職權所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定。並且，有效下達之行政規則，依行政程序法第161條規定，具有拘束訂定機關、其下級機關及屬官之效力。

2.財政部發出新聞稿進行政令宣導係屬便民措施，該110年3月29日新聞稿並未按中央行政機關法制作業應注意事項第12點以函文下達所屬，無相關函文，亦未臚列於財政部主管法規查詢系統內，自不屬行政程序法第159條之行政規則。原告主張上開新聞稿所示之「已出售房」等係指施行日前出售契約已經成立而言，該新聞稿屬有效之行政規則云云，顯屬原告個人歧異之見解，亦無足採。

六、綜上所述，原處分(含復查決定)並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件事證已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此說明。

七、結論：原告之訴無理由。

中 華 民 國 115 年 4 月 28 日

審判長法官 黃 堯 讚

法官 曾 宏 揚

法官 林 韋 岑

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

02 中 華 民 國 115 年 4 月 28 日

03 書記官 涂 明 鵬