臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
111年度訴字第218號
113年3月27日辯論終結

原　　告　楊采瀅
訴訟代理人　陳樹村律師
　　曾浩銓律師
被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　樓美鐘
訴訟代理人　王盈茹

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國111年7月21日台財法字第11113922320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、程序方面：

一、被告代表人於本件訴訟繫屬中由吳蓮英變更為樓美鐘，已據新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷第271頁），核無不合。

二、本件原告起訴狀所載訴之聲明原為：「原處分及訴願決定均撤銷」（見本院卷第15頁），嗣於民國112年2月2日準備程序期日更正訴之聲明為：「訴願決定、原處分、復查決定對於不利於原告部分均撤銷」（見本院卷第457頁）。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

原告於106年3月28日自其公公鄭陳旺受贈登記取得門牌號碼臺中市沙鹿區臺灣大道7段866號房屋及其坐落土地（下稱系爭房地），嗣於108年4月19日將系爭房地出售予訴外人梁皓

為，並辦竣所有權移轉登記，惟未依規定於完成所有權移轉登記日之次日起30日內，辦理個人房屋土地交易所得稅（下稱房地合一稅）申報，被告依據查得資料，核算系爭房地交易所得額新臺幣（下同）821萬3,443元，課稅所得821萬3,443元，按適用稅率20%，核定應補稅額164萬2,688元，並審酌原告違章情節，依所得稅法第108條之2第1項及第3項規定論罰，經擇一從重，按補徵稅額處以0.5倍之罰鍰82萬1,344元（以下將補稅核課處分及裁處罰鍰處分合稱為原處分）。原告不服，申請復查結果，獲追減房屋土地交易所得額2萬1,522元及罰鍰2,152元（下稱復查決定）。原告仍不服，提起訴願，經財政部於111年7月21日以台財法字第11113922320號訴願決定駁回（下稱訴願決定），原告遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張及聲明：

㈠有關房屋土地交易所得部分：

1.系爭房地原為鄭陳旺所有，並與原告及其配偶、未成年子女等一家六口同住於系爭房地（原告及其配偶、未成年子女於102年2月15日辦竣戶籍登記）。鄭陳旺世代以販售肉鵝為業，約於80年間欲拓展肉鵝事業之故，籌備創立台灣省肉鵝運銷合作社（下稱肉鵝合作社）以擴大事業規模，86年3月15日鄭陳旺以肉鵝合作社之連帶保證人名義向台灣省合作金庫（現已改制為合作金庫金融控股股份有限公司，下稱合作金庫）借款600萬元，此有肉鵝合作社與合作金庫之借據可稽。然因肉鵝合作社業務逐漸式微，時隔日久，各社員多已死亡、失聯或年邁失智，最終肉鵝合作社無從繼續經營而被迫解散，彼時鄭陳旺年屆60歲，已無謀生能力，欠缺資力清償前開借款債務600萬元，而其子即原告之配偶又因身體殘障無償還能力，鄭陳旺遂將上述高額債務轉由原告代以現金按月分期給付清償之，歷時十年有餘，此有原告自95年6月30日起至106年3月20日止之繳納明細可憑。

2.原告陸續為鄭陳旺清償伊肉鵝合作社與合作金庫之借款600萬元，然於105年間，實已達自身能力上限，無力清償，為避免系爭房地被拍賣，無棲身之處，且因原告較年輕，信用較為良好，可多貸一些錢出來生活及繳貸款，鄭陳旺乃於106年3月7日將系爭房地贈與予原告，而由原告以其名義將系爭房地設定最高限額抵押權向○○市○○區農會（下稱沙鹿農會）申辦房屋貸款480萬元，原告並於106年3月28日至108年4月19日持有系爭房地期間，每月繳納系爭房地貸款本息，此有原告沙鹿農會106年6月26日至108年4月19日之存摺明細可憑。

3.嗣後因收入實在不穩定，入不敷出，原告連房貸本息均無法繳納，為避免系爭房地被銀行法拍，原告不得已始於108年3月15日出賣系爭房地以維持一家六口之生計，此有系爭房地買賣契約書可憑，並於108年4月19日辦畢所有權移轉登記，並塗銷沙鹿農會於系爭房地之最高限額抵押權登記。

4.原告及其配偶、未成年子女等一家六口早年即居住於系爭房地，並於102年2月15日辦竣戶籍登記於系爭房地，嗣因原告背負前開鉅額債務，經濟負擔沉重，始不得已出售原告一家六口唯一自住之系爭房地，原告取得、持有系爭房地而居住於此達6年，已符合所得稅法第4條之5第1項第1款規定之自住房屋、土地，原處分及訴願決定未依所得稅法第14條之4第3項第1款第7點規定就超過400萬元之部分，按稅率10%計算應納稅額，於法顯有未合。

5.本件有上開自用住宅條款規定之適用：

⑴即應以821萬3,443元-400萬=421萬3,443元

⑵421萬3,443元×5%=21萬672元（成本）

⑶421萬3,443元-21萬672元=400萬2,771元（實際所得）

⑷400萬2,771元×10%=40萬277元（應納稅額）

6.被告及訴願決定未查上情，驟論原告持有系爭房地期間超過2年，未逾10年，逕以稅率20%核定原告應補納164萬2,6

88元，於法不合，縱復查結果認為有關於房屋土地交易所得之部分應追減2萬1,522元部分，仍屬有誤，原處分書及訴願決定仍應撤銷，應實質論定原告實際居住及使用房地之期間，重新核定原告系爭房地交易所得之應納稅額，始為適法。

7.又被告對於原告代鄭陳旺清償債務之債務分擔協議計算表及復查程序原告所提出有關於清償債務之證據即發票人鄭陳旺之商業本票、合作金庫銀行放款繳款存根等，驟以原告未能提出借據或相關借貸契約、債權人資料，復稱縱上開書面足以肯認鄭陳旺有應償付之債務，然未見原告提出繳納上開資料之具體事證云云，論述均有矛盾：被告既已查知原告於106年3月29日撥付清償銀行未償債務186萬3,268元，卻以此償還金額與債務分擔協議書上所載分擔金額136萬7,970元未符，不能認定係本於上開債務分擔協議而為，然此金額既是包含未償付之本金及利息，自然會大於債務分擔協議書上之約定金額，復查決定書就此部分之認定，顯然有誤。再者，復查決定書既肯認發票人鄭陳旺之商業本票、合作金庫銀行放款繳款存根可認為鄭陳旺有上開債務尚未清償，苟原告未代鄭陳旺清償，又如何自債權人處取得上開本票？復查決定就此部分之認定，亦與經驗論理法則相違，遑論原告已提出小叔鄭寶田所提出切結書，其上亦明確證述原告確實代伊父親鄭陳旺清償債務乙節，應可採信。

8.原告之所以主張承擔鄭陳旺之債務並由原告代為清償，乃係因原告並非無償取得系爭房地，於鄭陳旺贈與移轉予原告前，原告即自95年6月30日至106年3月代鄭陳旺清償債務。是以，此部分應屬原告取得系爭房地之成本，應自所得稅之核定中扣除。嗣因原告已無力清償其債務，故鄭陳旺將系爭房地移轉至原告名下，以利原告取得系爭房地後再向農會貸款，用以償還欠款及負擔生活開銷，且自原告貸款後皆由原告繳納貸款本息，因此該筆480萬元之貸款

亦應認定為取得系爭房地之成本，而自所得稅之核定中扣除。

9.就關於合作金庫及沙鹿農會之金流、契約及還款明細，表示意見如下：

⑴由沙鹿農會、合作金庫沙鹿分行及調取關於系爭房地所擔保之債務、借貸契約及相關還款明細可知，原告於受讓系爭房地所有權後隨即於106年4月6日以系爭房地向沙鹿農會貸款400萬元，及鄭陳旺以系爭房地擔保向合作金庫所貸款之600萬元於95年12月25日時，所積欠合作金庫之貸款帳戶餘額尚有370萬0,351萬元等事實。

⑵另從系爭房地地籍異動索引於106年4月5日以清償為原因刪除合作金庫之抵押權可知，鄭陳旺將系爭房地以贈與為原因移轉登記予原告時，系爭房地上尚有合作金庫所設定之抵押權，而移轉登記予原告後，原告隨即以其名義向沙鹿農會貸款400萬元並由農會代為清償前開鄭陳旺向合作金庫之貸款。

⑶由上開金流、契約及還款明細等證據資料，可與原告前揭主張之事實相互勾稽，並鄭寶田所簽立之切結書可證。

⑷基此，原告雖係以贈與為原因辦理系爭房地所有權移轉登記，惟實則系爭房地所擔保之債務自95年6月30日起即均由原告負責代償，而非無償取得系爭房地。因而原告自95年6月30日起至106年止所代償之370萬0,351元及利息138萬1,825元共計508萬2,176元之部分應列為取得系爭房地之成本而予以扣除。

10.原告依所得稅法第14條之4第3項第1款第8點規定應納之所得稅為1萬9,192元：

⑴肉鵝合作社理事主席於88年5月間自鄭陳旺變更為楊江彬，惟此僅惟形式上之變更，肉鵝合作社自81年1月7日設立登記至鄭陳旺死亡時，實際負責人均為鄭陳旺，此部分亦可傳喚證人鄭寶田作證即明。

⑵再者，原告於106年3月7日形式上因贈與而取得系爭房地後，於106年4月6日以系爭房地為抵押物，向沙鹿農會借貸400萬元，其中190萬元於106年3月29日由沙鹿農會先予撥款供原告用以清償鄭陳旺以系爭房地為抵押物向合作金庫貸款當時所剩之186萬3,268元借款債務，其餘款項再用以清償鄭陳旺其餘對外之債務，是以原告係以代替鄭陳旺清償債務為條件，於106年3月7日取得系爭房地至明。

⑶況且，原告為鄭陳旺代為清償債務，除有前所提出自95年6月30日起至106年3月20日繳納合作金庫之繳費明細外，原告亦於復查階段陳報曾留存有關替鄭陳旺代償後取回之本票及匯款證明，至少又清償了126萬2,426元。上開資料可證明原告並非無償取得系爭房地，係因原告代償鄭陳旺之債務而取得。

⑷依所得稅法第14條之4第1項規定係採實質課稅原則、量能課稅原則，被告應依查得資料核實認定，而如原告上述主張，原告於106年3月7日取得系爭房地時，實際上負擔代替原所有權人清償共計400萬元債務，應將此列為原告取得系爭房地之成本，而於計算原告於108年3月15日將系爭房地出售後之所得中予以扣除，方符合所得稅法第14條之4第1項實質課稅、量能課稅之立法意旨，是以應認原告於106年3月7日取得系爭房地之成本為所得稅法第14提之4第1項規定之各項費用及原告代替鄭陳旺清償400萬元之債務，即「系爭房地於106年時之房屋評定現值及土地公告現值」＋「印花稅、代書費、規費及契稅」＋「因取得、改良及移轉而支付之費用(未提出證明者，以成交價百分之5計算)」＋「原告代替鄭陳旺清償400萬元之債務」。

⑸準此，本件原告於108年3月15日之系爭買賣契約所得額計算參數如下：

①系爭買賣契約價金：1,110萬元。

②系爭房地於原告行為時之房屋評定現值及土地公告現值：230萬1,477元。

③系爭房地於原告行為時達可供使用狀態前支付之必要費用(印花稅、代書費、規費及契稅)：5萬1,602元。

④因取得、改良及移轉而支付之費用：55萬5,000元。

⑤原告於取得系爭房地時代替鄭陳旺清償之債務：400萬元。

⑥本件原告於108年3月15日出售系爭房地之所得為419萬1,921元【計算式：1,110萬元-230萬1,477元-5萬1,602元-55萬5,000元-400萬=419萬1,921元】。

⑹基上，本件原告依所得稅法第14條之4第3項第1款第8點規定，於出售系爭房地所得超過400萬元部分，按稅率百分之10應納之所得稅為1萬9,192元【計算式：（419萬1,921元-400萬元）×10％=1萬9,192元（四捨五入至整數位）】。

11.依系爭房地第一類異動索引可見，原告將系爭房地出售予梁皓為後，由梁皓為向第一商業銀行股份有限公司（下稱第一商銀）為房屋貸款並將系爭房地設定抵押權予第一商銀，並由第一商銀給付價金予沙鹿農會以清償原告替鄭陳旺貸款還債之400萬元之借款，並塗銷臺中沙鹿農會之抵押權，是以足資證明原告出售系爭房地予梁皓為所得之價金，均作為清償原告向沙鹿農會貸款之債務(此債務係用以清償鄭陳旺與合作金庫間之債務，並支付鄭陳旺之醫藥費、家庭生活開銷及對外之貨款等債務)，被告核課房地合一稅時，應將此400萬借款債務作為原告之成本並予以扣除，方屬適法。

㈡有關罰鍰部分：

縱被告認定原告仍有違反納稅義務而應繳納房地交易所得稅，然裁處罰鍰仍應審酌下列事項即原告教育程度僅為高職畢業，不諳法規，且婚後即代配偶鄭寶元肩負鄭陳旺之借款債務清償重擔，鄭陳旺甫於109年3月逝世，婆婆現年屆七

十，配偶又領有殘障手冊，全家大小均賴原告扶養。原告為家計勞心勞力，四處奔波，形骸勞盡，對於105年1月1日所得稅法第4條之4、第14條之4至第14條之8之修正內容，於出賣系爭房地當時，實非出於故意未辦理交易所得申報，而是迫於生活家計又急於清償高額借款債務，而未能加以注意，絕非蓄意逃漏稅捐。依據行政罰法第7條、第8條，以及納稅者權利保護法第16條之規定，本件應減輕或免除處罰。原處分及訴願決定以漏稅額（此部分尚有爭議）裁罰0.5倍並未考量原告之可憐處境及不諳法律之情況，若認仍應以處罰，仍屬過高，應裁處0.1至0.2倍為適當。原處分及訴願決定均認為裁處0.5倍並無不當云云，顯未考量上情，對原告明顯有裁處過苛之情形，故懇請撤銷此部分罰鍰裁處，或裁處0.1至0.2倍始為妥適。

㈢聲明：訴願決定、原處分、復查決定對於不利於原告部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠房屋土地交易所得部分：

1.按不動產物權，非經登記不生效力，為民法第758條第1項所明定，又所得稅法第4條之5第1項第1款規定之自住房屋、土地，係個人或其配偶、未成年子女辦竣戶籍登記、持有並居住於該房屋連續滿6年。然本件原告係於106年3月28日始完成系爭房地所有權移轉登記，嗣於108年4月19日買賣移轉登記與買受人，原告持有系爭房地期間僅2年有餘，並不符合自住房地免稅額及優惠稅率之適用要件。

2.至原告主張其確有代償鄭陳旺之債務等，然原告既因「贈與取得」系爭房地，並經申報贈與稅完竣(並無申報贈與附有負擔)，係無償取得，依規定可減除之成本僅含受贈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，被告據以減除230萬1,477元〔房地現值225萬1,934元(房屋評定現值33萬8,300元+公告土地現值191萬3,634元)×消費者物價指數102.2%)〕，並無違

誤。至主張因贈與而負擔鄭陳旺之債務並代為清償等，縱屬實情，亦係得否依遺產及贈與稅法第21條規定申報贈與附有負擔，屬贈與稅之計算範疇，核與本件房地合一稅之計算無涉；且其提示鄭陳旺商業本票及鄭寶元切結書等，經被告查得原告及鄭寶元亦有債務且難以償付之情形，又仍未提示代清償之具體事證供核，難謂有資力並確代清償鄭陳旺之債務；原告仍未就被告所查得事實及所指摘之情事，提供有利反證、合理說明並提示相關文據供核，以實其說，所訴核不足採，此部分請續予維持。

㈡罰鍰部分：

被告依據查得資料，以原告於106年3月28日受贈取得系爭房地，惟未於出售該房地完成所有權移轉登記日（108年4月19日）之次日起30日內，辦理房地合一稅申報，況本件買賣契約書並有註明本件為新制房地合一所得稅，乙方（即原告）需負擔房地合一稅，原告未依規定申報及繳納房屋土地交易所得稅，縱非故意，難謂無過失，經審酌原告違章情節，應按所得稅法第108條之2第1項（行為罰）及第3項（漏稅罰）規定論罰，擇一從重，依所得稅法第108條之2第3項規定，於法定裁罰倍數（3倍以下）範圍內，參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱倍數參考表）使用須知第4點及關於所得稅法第108條之2第3項規定，審酌違章情節，按補徵稅額164萬2,688元處以0.5倍之罰鍰82萬1,344元；嗣復查決定，以系爭房地重新計算應納稅額為163萬8,384元（追減4,304元），乃追減罰鍰2,152元。經核係已考量違章情節所為之適切處分，應屬適法允當，原告所訴委不足採，請續予維持。

㈢聲明：原告之訴駁回。

四、本院判斷：

㈠前提事實：

如爭訟概要所述之事實，有系爭房地登記謄本異動索引查詢資料、不動產買賣契約書、房地合一稅逾期未申報案件清

冊、原處分（即個人房屋土地交易所得稅未申報核定通知書、裁處書）、復查決定、訴願決定各1份在卷可查（分見原處分卷第296頁至第301頁、第281頁至第289頁、第241頁、第330頁、第329頁、第517頁至第528頁；本院卷第23頁至第35頁），堪認真正。

㈡應適用的法令：

1.110年4月28日修正公布前（下稱行為時）所得稅法：

⑴第4條之4第1項第2款規定：「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：……二、交易之房屋、土地係於105年1月1日以後取得。」

⑵第4條之5第1款第1目規定：「前條交易之房屋、土地有下列情形之一者，免納所得稅。……：一、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6年。」

⑶第14條之4第1項、第3項第1款第3目規定：「（第1項）第4條之4規定之個人房屋、土地交易所得或損失之計算，……其為繼承或受贈取得者，以交易時之成交價額減除繼承或受贈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。但依土地稅法規定繳納之土地增值稅，不得列為成本費用。……（第3項）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規定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：……㈢持有房屋、土地之期間超過2年，未逾10年者，稅率為百分之20。」

⑷第14條之5規定：「個人有前條之交易所得或損失，不論有無應納稅額，應於房屋、土地完成所有權移轉登記日之次日或第四條之四第二項所定房屋使用權交易日之次日起算30日內自行填具申報書，檢附契約書影本及其他有關文件，向該管稽徵機關辦理申報；其有應納稅額者，應一併檢附繳納收據。」

⑸第14條之6後段規定：「……個人未提示因取得、改良及移轉而支付之費用者，稽徵機關得按成交價額百分之五計算其費用。」

⑹第108條之2第1項、第3項規定：「（第1項）個人違反第十四條之五規定，未依限辦理申報，處3千元以上3萬元以下罰鍰。……（第3項）個人未依本法規定自行辦理房屋、土地交易所得申報，除依法核定補徵應納稅額外，應按補徵稅額處3倍以下之罰鍰。」

⑺據上可知，個人於105年1月1日起，交易受贈取得之房屋暨坐落之土地時，其所得額之計算，應以交易時之成交價額減除受贈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據，個人未提示因取得、改良及移轉而支付之費用者，稽徵機關得按成交價額百分之5計算其費用。

2.是以，財政部110年7月27日台財稅字第11004529190號令(下稱財政部110年7月27日令)釋：「個人交易105年1月1日以後受贈取得之房屋、土地，依所得稅法第14條之4第1項規定計算房屋、土地交易所得時，其受贈該房屋、土地時所繳納之契稅、土地增值稅，屬其因取得該房屋、土地而支付之費用，得自房屋、土地交易所得中減除。」之意旨，係財政部針對所得稅法第14條之4第1項所規定房屋土地取得費用之內涵，基於稅捐稽徵中央主管機關之職權，為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實，依行政程序法第159條第2項第2款規定訂頒之解釋性行政規則，

並未逾越所得稅法第14條之4第1項之規範意旨，亦非增加法律所無之限制，符合納稅者權利保護法第3條第3項規定意旨，無違背租稅法律主義，自得予以援用。

3.行政罰法第24條第1項規定：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」

4.納稅者權利保護法第16條第1項、第2項規定：「（第1項）納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」

5.倍數參考表：

⑴稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第4點：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」

⑵稅法：「所得稅法」、稅法條次及內容：「108條之2第2項個人已依本法規定辦理房屋、土地交易所得申報，而有漏報或短報情事，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」違章情形：「漏稅額超過新臺幣20萬元者。」裁罰金額或倍數 ：「處所漏稅額0.8倍之罰鍰。」

⑶倍數參考表乃財政部本於其上級行政機關之地位，為簡化執行機關之個案行政裁量，所頒布具有「裁量性準則」性質之行政規則。而行政機關為行使法律所授與裁量權，在遵循法律授權目的及範圍之內，必須實踐具體個案正義，惟顧及法律適用的一致性，以符合平等原則，乃訂定行政裁量準則作為下級機關行使裁量權之準則，既能實踐具體個案之正義，又能實踐行政的平等對待原則，並非法律所不許。

㈢經查，鄭陳旺原為系爭房地之所有權人，鄭陳旺於106年3月28日，將系爭房地贈與並移轉登記予原告，原告再於108年4

月29日將系爭房地以1,110萬元出售並移轉登記予梁皓為，此有系爭房地登記謄本異動索引查詢資料、不動產買賣契約書各1份在卷可憑，原告依行為時所得稅法第14條之4之規定，自應申報並繳納房地合一稅。又系爭房地成交價額為1,110萬元，減除原告受贈時系爭房屋評定現值33萬8,300元（108年房屋稅繳款書之「課稅現值」所載，見原處分卷第270頁）、系爭土地公告現值191萬3,634元（綜合所得稅-查核資料建檔系統「移轉現值總額」所載，見原處分卷第272頁），按政府發布消費者物價指數102.2%調整（參物價指數查詢資料，見原處分卷第304頁），合計230萬1,477元【（33萬8,300元＋191萬3,634元）×102.2%，元以下四捨五入】，再減除系爭房地達可供使用狀態前支付之必要費用，即印花稅2,251元、代書費2萬2,000元、規費5,829元及受贈時之契稅2萬1,522元（原告房地產登記費用明細表所載，見原處分卷第273頁），合計5萬1,602元【2,251元＋2萬2,000元＋5,829元＋2萬1,522元】，復以原告未提示因取得、改良及移轉而支付之費用證明文件，再減除按成交價額5%計算之相關費用55萬5,000元【1,110萬元×5%】，故系爭房地交易所得額應為819萬1,921元【11,10萬元－230萬1,477元－5萬1,602元－55萬5,000元】，參酌土地漲價總數額0元（系爭土地土地增值稅免稅證明書所載，見原處分卷第271頁），是課稅所得應為819萬1,921元，原告持有系爭房地期間超過2年，未逾10年，適用稅率為20%，是應納稅額應為163萬8,384元【819萬1,921元×20%】，是原處分原核課房地合一稅164萬2,688元，復查決定追減所得額2萬1,522元（即受贈時之契稅），即應核課房地合一稅163萬8,384元，依據上揭法令規定，核無不合。又原告上揭漏未申報所得稅之行為係於房屋土地交易稅新制105年1月1日施行後發生，應係過失所為，可責難性較低，是被告審酌後，原依行政罰法第24條第1項規定，擇一重依所得稅法第108條之2第3項規定，按所漏稅額裁處0.5倍罰鍰82萬1,344元，復查決定追減罰鍰2,

152元，即應裁處罰鍰81萬9,192元，核無逾越裁量、濫用裁量或濫用裁量之情事，於法並無違誤。

㈣關於原告主張其與配偶、未成年子女已於101年2月15日在系爭房地辦竣戶籍登記，自住已超過6年，應適用所得稅法關於自住房地免稅額及優惠稅率之規定乙節。依行為時所得稅法第4條之5第1款第1目規定，可知房屋土地係供所有人或其親屬自住，並辦竣戶籍登記、持有及居住時間連續滿6年者，始得免納所得稅。查原告與其配偶、未成年子女係於101年間遷入系爭房地而為戶籍登記，有戶口名簿1份在卷可考（見原處分卷第233頁），惟依民法第758條第1項：「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。」暨房地合一課徵所得稅申報作業要點第3點：「房屋、土地交易日之認定，以所出售或交換之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準……。」第4點：「房屋、土地取得日之認定，以所取得之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準……。」等規定意旨，原告實際上持有系爭房地之時間，應以登記為所有權人為準，原告於106年3月28日受贈並登記為系爭房地之所有權人，於108年4月19日因買賣而將系爭房地移轉登記予梁皓為，已如上述，足見原告持有系爭房地之時間僅2年有餘，尚未滿6年，不符行為時所得稅法第4條之5第1款第1目規定，自無自住房地免稅額及優惠稅率之適用，原告上揭主張，並無可採。

㈤原告雖復主張其取得系爭房地，曾代鄭陳旺清償債務，應作為交易所得之成本，予以扣除等語，惟本件原告係因贈與取得系爭房地，並經核課贈與稅完竣，而並未申報贈與附有負擔，此觀之鄭陳旺106年度贈與稅繳款書、被告贈與稅核定通知書即明（見原處分卷第257頁、第291頁），且兩造亦一致陳明：原告係無償取得在卷（見本院卷第426頁）。再者，所得稅法第14條之4第1項已明文交易受贈房屋及所坐落之土地所得之核算，係以「交易時之成交價額」減除繼承或受贈時之「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，再依據上揭條文104年6月24日立法理由，更明白指出除減除房屋評定現值及公告土地現值外，諸如「取得房屋、土地達可供使用狀態前支付之必要費用，如契稅、印花稅、代書費、規費、公證費、仲介費、取得房地所有權後使用期間支付能增加房屋價值或效能非2年內所能耗竭之增置、改良或修繕費等。」「出售房屋、土地支付之必要費用：如仲介費、廣告費、清潔費、搬運費等。」「交易標的包含土地者，改良土地已支付之全部費用，包括已繳納之工程受益費、土地重劃費用及因土地使用變更而無償捐贈一定比率土地作為公共設施用地者，其捐贈時捐贈土地之公告現值總額。」始得認作取得房屋土地之成本費用，而予以減除。又附負擔之贈與，因受贈人對所附之負擔實質上並未受有無償取得財產之利益，如對此部分仍為贈與稅之核課，尚與贈與稅係對贈與人因贈與所獲財產利益而課徵之意旨有悖，故遺產及贈與稅法第21條明定「贈與附有負擔者，由受贈人負擔部分應自贈與額中扣除。」是對於贈與附有負擔者，且該負擔具有財產價值者，應將受贈人負擔部分自贈與額中扣除（最高行政法院103年度判字第303號判決意旨參照）。而依所得稅法第14條之4第1項規定意旨，並無將「受贈時所支付之負擔」作為受贈人嗣後出售受贈之房屋之成本，而予以減除，而本於權力分立原則及租稅法定主義，司法機關自無從逸脫規範目的，增加房地合一稅之成本費用範圍，是原告此部分之主張，於法無據，無從採憑。

五、綜上所述，原告上開主張各節，均非可取。本件就原告交易系爭房地所得額，作成復查決定，將原查關於取得系爭房地之成本，追減受贈時之契稅2萬1,522元，即應核課房地合一稅163萬8,384元，及追減罰鍰2,152元，即應裁處罰鍰81萬9,192元，認事用法俱無違誤，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、本件為判決基礎之事證已臻明確，原告聲請通知鄭寶田作證，核無必要，至兩造其餘攻擊防禦方法及聲明陳述，核與判決結論不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

七、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　4　　月　　17　　日

審判長法官　蔡　紹　良

法官　黃　司　熒

法官　張　鶴　齡

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人。	1.當事人或其代表人、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。 2.稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3.專利行政事件，當事人或其代表人、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。
㈡非律師具有右列情形之一，經本案之	1.當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。

行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	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.當事人為公法人、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㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈠、㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　113　　年　　4　　月　　17　　日

書記官 黃　靜　華