臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
115年度簡上字第29號

上　訴　人　江楷強
被 上訴 人　財政部中區國稅局

代　表　人　倪麗心
訴訟代理人　唐儷芬
　　詹淳惠

上列當事人間因房屋土地交易所得稅事件，上訴人對於中華民國115年5月29日本院地方行政訴訟庭114年度稅簡字第31號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、事實概要：

上訴人於民國109年8月20日與新業建設股份有限公司（下稱新業公司）簽約購買「新業築願景」建案編號L棟13樓預售屋(含車位)及其坐落基地(下稱系爭房地)，買賣總價新臺幣(下同)1,034萬元。嗣上訴人於110年9月16日以總價1,064萬元簽約出售系爭房地權利予買受人，並約定上訴人未繳餘款906萬元由買受人繼續繳納給新業公司，買受人支付給上訴人158萬元價款(含上訴人已付新業公司128萬元及轉讓加價款30萬元)。上訴人遂於110年10月14日辦理個人房屋土地交易所得稅申報，列報出售系爭房地交易所得0元(計算方式：出售總價額1,064萬元-購買總價額1,034萬元-費用30萬元；費用1,064萬元×3%，依所得稅法第14條之6段後規定，以30萬元為限)，應納稅額0元。嗣經被上訴人調查後，認定預售屋換約之成交價額應為買受人實際支付上訴人之158萬元價款，減除上訴人已付128萬元價款之成本，並依158萬元之3%

計算移轉費用4萬7,400元，核定系爭房地交易所得額為25萬2,600元(計算方式：成交價額158萬元-購買成本128萬元-費用4萬7,400元；費用158萬元x3%)，按稅率45%計算應納稅額11萬3,670元，並於113年2月7日以第0413000077號個人房屋土地交易所得稅申報核定通知書對上訴人補徵11萬3,670元之稅額(下稱原處分)。上訴人不服，循序申請復查及提起訴願均遭駁回，提起行政訴訟，經原審以114年度稅簡字第31號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍表不服，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張及聲明、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。

三、上訴意旨略以：

(一)原審拒絕給閱「不可閱覽卷宗」違反正當法律程序：原審主動提示被上訴人編訂「不可閱覽卷宗」，且未要求被上訴人載明法令依據與理由。本案單純為應繳稅額多寡之爭議，不涉及國家機密、商業秘密或個人隱私，被上訴人自行將卷證列為不可供閱覽顯屬無據。原審就上訴人之閱卷聲請，僅以開庭諭知方式否准，未依最高行政法院判決及高等行政法院法律座談會決議以裁定方式為之，且未採取分離遮隱或摘要提供等適當平衡措施。此舉剝奪上訴人之卷宗閱覽權與聽審權，違反行政訴訟法第96條當事人平等、直接審理及言詞審理原則。

(二)預售屋交易應比照成屋以契約總價計算，原處分違反稅捐法定主義：所得稅法第4條之4第2項已明定預售屋交易視同成屋交易，其成交價額與原始取得成本自應比照成屋，以契約總價為計算基礎。在成屋與預售屋買賣中，賣方出售前均僅負擔部分款項（貸款或自備款），未清償部分均由後手承接；若依原審標準將預售屋扣除未發生之工程款，則成屋交易亦將無法列計未清償之銀行貸款，邏輯顯有矛盾。不論修法前後，各地國稅局長期均以契約總價作為預售屋交易之認定方式，並透過新聞稿、YouTube影片及說明會廣為宣導。

被上訴人改採買賣雙方實際支付金額計算，欠缺法律授權，實質變更課稅基礎。原審判決採納之財政部81年9月2日函釋，僅係規範建商如何開立統一發票，與預售屋所得稅之成交價額及原始取得成本定義無關。原審引用無關函釋推翻長達27年之課稅實務，有判決違背法令、理由不備及理由矛盾之違誤。

(三)違反法律不溯及既往原則與納稅者權利保護法：財政部賦稅署111年3月23日臺稅所得字第11000700840號函(下稱財政部賦稅署111年3月23日函)僅係機關內部未公開公文，未經行政規則之發布程序。被上訴人先大量宣導總價申報，嗣後下架宣導資料並以該內部公文溯及適用於發布前之申報案件，違反法律不溯及既往原則及納稅者權利保護法第9條第1、2項之法定程序。聲明：1.原判決廢棄。2.原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。3.第一、二審訴訟費用均由被上訴人負擔。

四、本院經核原判決駁回上訴人於原審之訴，並無違誤，茲就上訴意旨再予論述如下：

(一)上訴意旨主張原判決違反稅捐法定主義、法律不溯及既往與納稅者權利保護法云云。經查：原判決業已敘明：

1.預售屋之買賣，乃寓有將來為可得確定且為特定物之買賣，因買賣標的之房屋於締約時尚未建築完成，並未辦理保存登記，買受人尚非真正取得該不動產(預售屋)之所有權，其僅取得將來請求移轉登記特定土地房屋所有權之權利，是該權利之買賣自與不動產之買賣有別。因此，預售屋轉售依法繳納交易所得稅，應依實際所得作為課稅基礎，而實際所得之計算必須扣除原始取得成本，而該原始取得成本自屬實際支出之成本，其計算始能相互合致。查上訴人於本件建案完工前進行預售屋買賣契約書(俗稱紅單)之買賣時，雖於讓渡書上約定總金額1,064萬元，惟實際交易金額為買受人支付給上訴人之158萬元價款(含上訴人已付新業建設公司128萬元及轉讓加價款30萬元)。至於系爭房地後續工程款906萬元

(即預售1,034萬元－已支付之工程款128萬)係由買受人於將來自行支付，自與上訴人無涉。且依收入與費用配合原則，後續工程款906萬元屬尚未發生之成本，自亦無相對應之收入可言，上訴人自不得將此尚未發生之收入及成本均計入系爭房地登記請求權之交易價額中，並據以計算可扣除費用。準此，被上訴人核定系爭房地換約之成交價額158萬元扣除購買成本128萬元及費用4萬7,400元，再按所得稅法第14條之4第3項第1款第1目適用稅率45%，核定應納稅額為11萬3,670元，於法並無違誤。

2. 上訴人雖主張，財政部賦稅署111年3月23日函恣意變更預售屋換約「成交價額」之解釋，違反法律不溯及既往原則、稅捐法定主義及納稅者權利保護法第9條第1、2項之規定云云。惟查，依財政部賦稅署111年3月23日函說明二載稱「所報納稅義務人與建設公司（地主）簽訂預售屋買賣契約，在取得預售屋所有權前，經建設公司（地主）同意，讓與該契約與第3人，受讓人概括承受該契約相關權利義務，該讓與購買預售屋權利交易之成交價額（收入），同意貴局意見，參照財政部81年9月2日台財稅第810824931號函規定，按讓與權利價額【即受讓人支付讓與人價額（○A案為132萬元、B案為120萬元），不包含受讓人後續支付建設公司（地主）部分】認定。」（見原審卷第91頁），核係重申財政部81年9月2日台財稅第810824931號函旨，按讓與權利價額（即受讓人支付讓與人價額，不包含受讓人後續支付建設公司部分），囑各稽徵機關注意正確辦理，並非法規有所變更，尚無應另經行政規則發布程序變更解釋函令，或法律溯及既往適用或違反租稅法律主義之問題。上訴人此項主張，並非可採。

3. 上訴人雖另提出各地國稅局新聞稿、各地國稅局YOUTUBE頻道教學影片、各地國稅局房地合一稅說明會所教學之申報方法等資料（見原審卷第69至89頁），其均將預售屋換約時之新約總價認定為「成交價額」，主張財政部賦稅署111年3月

23日函恣意變更解釋，違反信賴保護原則。然按，人民主張信賴保護，須符合：⑴信賴基礎：即行政機關表現在外具有法效性之行政行為。⑵信賴表現：即人民基於上述法效性行為所形成之信賴，開始規劃其生活或財產之變動，並付諸表現在外之實施行為。⑶信賴在客觀上值得保護，即當事人之信賴必須無行政程序法第119條所列各款信賴不值得保護之情形等要件（最高行政法院106年度判字第427號判決意旨參照）。本件上開新聞稿、網路影片等內容，其性質並非行政處分，亦非法規命令或行政規則，充其量僅係稅○務機關之法令宣導，用供人民為相關行為之參考，並不具有法律上之拘束力，其關於預售屋交易所得計算之舉例或說明，尚不足以構成信賴保護之信賴基礎。縱然其就預售屋交易所得之計算說明或與最終解釋適用之結果有異，亦難據此認定被上訴人依法令規定作成系爭房地交易稅捐之核課有違誠信原則或信賴保護原則等語甚詳。

4.經核，原判決業敘明其判斷之依據及得心證之理由，並就上訴人在原審之論據，何以不足採取，分別予以指駁，並無調查未盡之失及判決不備理由之違法等情事，上訴意旨就原判決已經詳為論述及指駁之事項，復執陳詞為爭議，無非係其個人之主觀一己見解為指摘，即無可採。

(二)關於上訴人主張原審拒絕給閱「不可提供閱覽」卷宗，違反正當法律程序部分：

1.行政機關本須依個人資訊、營業機密、國家機密保護法等相關法令，決定證據資料是否應保密而不得提出，然其是否有正當理由，則應由法院經辯論而判斷之，事涉相關證據所得證明事項真偽之認定。至行政機關援引政府資訊公開法第18條第1項各款或其他規定所為應予保密或限制閱覽之聲明（或將提出之卷宗編為「不可閱卷」），係協助行政法院判斷應否准許或限制其他當事人閱覽該特定文書，並無拘束行政法院之效力。行政法院仍應妥適衡量具體個案中原告起訴尋求保護之權利或法律上利益之性質、如未准其接觸閱覽，

對其訴訟權益之妨害程度、兩造訴訟主要爭點及攻擊防禦方法、如提供閱覽是否將致第三人權益受影響？何種權益受影響？影響程度為何？等因素，據以決定是否應不予准許或限制閱覽。如行政法院就上開因素充分衡平考量後，認有限制閱覽必要，則就閱卷權受限制之當事人，尤其是人民之一造，基於當事人受憲法聽審權保障之原則，應採取妥適有效之措施，以平衡其因閱卷權受限制所生之不利益，包括採取適當之方式（視個案而定，如採分離原則遮隱不宜提供閱覽部分或另製摘要給閱等）揭示該文書內容，強化該當事人所聲請有利證據之調查等，俾追求個案中聽審權保障與訴訟上機密維護間之均衡兼顧。(最高行政法院判決111年度上字第395號判決參照)。是如法院就當事人所提書證，業據引為裁判基礎，即引據為訴訟資料，形成心證，如已採取適當之方式揭示該文書內容並予當事人充分陳述意見機會，已屬妥適保障當事人受憲法保障聽審權的有效措施，以平衡其因閱卷權受限制所生的不利益，至如原審判決並未以之為裁判之基礎，該部分文書未准其接觸閱覽，自難認有何違反正當法律程序之違法。(最高行政法院113年度再字第6號判決、最高行政法院111年度聲字第464號裁定意旨，112年度高等行政法院法律座談會提案第3號意旨參照)。

2. 經查，上訴人於原審固曾聲請閱覽不可閱覽卷宗，經原審法官於言詞辯論期日諭知該不可閱覽部分僅為被上訴人作成原處分之討論資料，不涉及裁判判斷基礎，而否准上訴人之閱覽(原審卷第129-134、184頁)。然查，上訴人並未具體指摘有何未經閱覽之資料如何影響原審事實認定及裁判結果，而依原審判決理由，原審判決認定事實及形成法律見解所憑，均係依卷內可供兩造辯論之證據資料，並未援引前揭限制閱覽部分資料作為認定事實或裁判基礎，是縱上開資料未供上訴人閱覽，然並未剝奪上訴人就原審據以裁判之事證充分表示意見之機會，即無礙上訴人攻擊、防禦權之行使，依前揭說明，自難認原審有違反正當法律程序或侵害訴訟權之情

事。至原審固未以裁定方式處理上訴人閱卷聲請，惟該未提供閱覽之內容既未經原審採為認定本案課稅事實或形成裁判心證之證據資料，即不影響判決之結果，亦難認有上訴意旨所指違反正當法律程序之判決違背法令。

(三)綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，認事用法俱無違誤，亦無判決違背法令，上訴人訴請廢棄原判決，並撤銷訴願決定、復查決定及原處分，均無理由，應予駁回。

五、結論：上訴無理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　24　　日

審判長法官　劉錫賢

法官　林靜雯

法官　郭書豪

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　24　　日

書記官　林昱妏