臺中高等行政法院判決

地方行政訴訟庭
114年度稅簡字第21號

原　　告　陳淑女

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　倪麗心
訴訟代理人　王盈茹

上列當事人間房屋土地交易所得稅事件，原告不服財政部中華民國114年4月10日台財法字第11413907990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：

被告代表人原為翁培祐，於訴訟進行中變更為倪麗心，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、實體方面：

一、事實概要：

原告於民國109年10月30日簽約購買「秉和好運-品馥區」建案編號B5棟7樓預售屋(含車位)及其坐落基地(下合稱系爭預售房地)，買賣總價新臺幣(下同)678萬元，已預繳價金60萬元。嗣於110年7月15日以總價713萬元簽約出售系爭預售房地權利予買受人，買受人支付給原告35萬元價款、秉和建設股份有限公司(下稱秉和建設)96萬元，使秉和建設退還96萬元予原告，並約定原告未繳餘款582萬元由買受人繼續繳納給秉和建設。原告遂於110年8月9日辦理個人房屋土地交易所得稅申報，列報出售系爭預售房地交易所得13萬6000元

(計算方式：成交價額713萬元-購買成本678萬元-費用21萬3,900元。費用21萬3,900元=713萬元×3%)。按稅率45%計算，申報並繳納稅額6萬1,245元。惟被告所屬竹南稽徵所核定交易所得為31萬700元(計算方式：成交價額131萬元-購買成本96萬元-費用3萬9,300元。費用3萬9,300=131萬元×3%)，按稅率45%計算，應納稅額為13萬9,815元，扣除已繳納稅額6萬1,245元後，以113年2月16日第0000000000號核定通知書(下稱原處分)，對原告補徵稅額7萬8,570元。原告申請復查，經被告以113年11月12日中區國稅法務字第1130009676號復查決定(下稱復查決定)駁回。再提起訴願，復經財政部以114年4月10日台財法字第11413907990號訴願決定(下稱訴願決定)駁回後，於法定期間內提起本訴。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.原告於110年8月9日依法辦理稅務申報，嗣被告竟於113年間，以原告申報後始變更之內部法規解釋，逕以原處分對原告為不利之變更，違反法律不溯及既往及信賴保護原則。又稅捐稽徵法第21條第2項所謂「經另發現應徵之稅捐」，法理上應僅限於發現新事實或新證據，絕不包括嗣後法律或法規解釋變更所生之要件變動，否則無異容許行政機關隨時藉解釋變更而恣意補稅，架空法律保留原則。

2.再原告於110年8月9日申報時，實務及大多數民眾均以預售屋契約價額為成交價額進行申報，並據以計算交易費用（成交價額 × 3%）後據以核定繳納，此項普遍存在之稅務慣例與實務做法，亦可由財政部賦稅署嗣於111年3月23日，始以臺稅所得字第11000700840號函(下稱財政部111年3月23日函)重新對預售屋權利交易之「成交價額」做出新解釋認定一節互為印證。原告係信賴前開長期稅務慣例，考量取得成本、交易稅費及轉嫁等客觀經濟因素後，始決定成交並完成銀貨兩訖之交易，非單純主觀上之願望或期待。被告嗣後變更慣例解釋，致原告因核定交易費用減少而增加稅額，受有

不能預期之損失，符合信賴保護之要件。又被告未為任何利益衡平或過渡規劃，即逕以公權力要求原告依新法規解釋補繳稅額，傷害人民對國家與法律之信賴等語。

㈡並聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.本件交易性質，實為原告將其已付價金96萬元之買方地位，以131萬元（即35萬元＋96萬元）之對價轉讓予受讓人(即買受人)，且該讓與業經賣方同意而由受讓人承受履行。從而，系爭交易之成交價額，自應按原告實際獲取之轉讓對價131萬元認定，而不應計入由受讓人後續承擔支付之582萬元。

2.又財政部111年3月23日函，僅係闡明所得稅法第14條之4第1項及第14條之6關於「讓與購買預售屋權利」成交價額之認定基準。該函釋係基於權利交易之本質為說明，旨在俾利稽徵機關計算交易所得及設算費用時有統一作法，並未實質變更法律規定。故對於適用上開條文之案件，自得於法規生效日（110年7月1日）起適用，無違反法律不溯及既往原則。

3.被告原雖依原告申報數核定應納稅額6萬1,245元，惟嗣後既查得系爭交易實際收取款項應為131萬元，基於維持課稅公平原則及維護重大公益，被告依法自得於核課期間內，依職權自行變更原核定處分。

4.綜上所述，本件基於權利交易本質，成交價額應以實際收取之款項為準，並依所得稅法第14條之4第1項前段及第14條之6後段規定，計算可減除移轉費用與課稅所得。經被告重行核算，本件成交價額為131萬元，減除成本96萬元及移轉費用3萬9,300元後，課稅所得為31萬0,700元；按適用稅率45%計算，應納稅額為13萬9,815元。扣除原告申報已自繳之稅額6萬1,245元後，補徵稅額7萬8,570元，認事用法俱無違誤，原處分應續予維持等語。

㈡並聲明：駁回原告之訴。

四、本院之判斷：

㈠前揭事實概要欄所載事實，除後述爭點外，未據兩造爭執，並有系爭預售房地預定買賣契約書、預售屋契約讓渡書、房地稅申報書、核定通知書、營業人銷貨退回進貨退出或折讓證明單、退戶切結書、被告112年3月19日第0000000000號函核定在案(下稱112年3月19日函)、原處分、復查決定、訴願決定等附卷可證（見原處分卷一第1至31頁、第39至40頁、第60至61頁、第48頁、第85頁、第86頁、本院卷第59至65頁、第21至35頁、第41至57頁），是此部分事實，堪信為真實。

㈡應適用之法規：

A.所得稅法：

1.第4條之4第1項、第2項：「(第1項)個人…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。(第2項)個人及營利事業於中華民國105年1月1日以後取得以設定地上權方式之房屋使用權或預售屋及其坐落基地，其交易視同前項之房屋、土地交易。」

2.第14條之4第1項前段、第3項第1款第1目：「(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，其為出價取得者，以交易時之成交價額減除原始取得成本，與因取得、改良及移轉而支付之費用後之餘額為所得額…。(第3項第1款第1目)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，稅率為百分之45。」

3.第14條之6後段：「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3計算其費用，並

以30萬元為限」

B.行為時房地合一課徵所得稅申報作業要點(下稱作業要點)：

1.第3點第4款：「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。但有下列情形之一者，依其規定：…(四)本法第4條之4第2項規定之預售屋及其坐落基地，為訂定買賣契約之日。」

2.第4點第1款第4目：「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。但有下列情形之一者，依其規定：(一)出價取得：…4.本法第4條之4第2項規定之預售屋及其坐落基地，為訂定買賣契約之日。」

3.第5點本文前段：「五、房屋、土地持有期間之計算，自房屋、土地取得之日起算至交易之日止。」

㈢系爭預售房地買賣之成交價應為買受人支付給原告之131萬元、原始取得成本應為96萬元：

1.按所得稅法第14條之4第1項前段規定：「第4條之4規定之個人房屋、土地交易所得或損失之計算，其為出價取得者，以交易時之成交價額減除原始取得成本，與因取得、改良及移轉而支付之費用後之餘額為所得額…。」依其文義，如屬成屋交易，先後買賣之間其價金之差額明確，原始取得成本之認定尚無疑義。惟如屬預售屋買賣，雖買賣雙方仍會議定總價，但房屋尚未興建完成，買方僅先取得購買權利，實際出資則依預計興建進度及時程，再依期依限逐步履約付款，悉依買賣契約約定內容履行。此期間，如買方再轉售該預售房地之購買權利與第三人，雖仍會議定總價，但通常會約定尚未支付給建商之餘款，需由該承受購買權利之第三人負擔。此種情形，原買受人之「原始取得成本」究應以原買受人與建商所議定之總價，抑或是以原買受人實際支付給建商之價金為準。依財政部81年9月2日台財稅字第000000000號函釋(下稱財政部81年函釋)，乃認有關預售屋買賣其後續尚未支付之餘款應如何開立統一發票事宜，應由建商開立統一發票給後續承受購屋權利之第三人，可知係認為就購屋餘款而

言，該第三人始為實際支出成本之人。據此，關於預售屋轉售，該原買受人之原始取得成本自應以其實際支付給建商之款項為準，而不能以預售房地買賣契約所議定之總價為準。

2.又政府為配合整體健全不動產市場政策，於110年4月28日修正所得稅法第4條之4第2項，將預售屋及其坐落基地之交易，納入所得稅新制課徵，其立法理由說明：「個人或營利事業交易預售屋及其坐落基地，係以將來取得房屋、土地之權利為交易標的，原應依現行第14條第1項第7類規定計算財產交易所得，併入綜合所得總額課稅，或依現行第24條規定計入營利事業所得額課稅。考量不動產經紀業管理條例第4條第1款將預售屋納入房屋定義範圍，且外界迭反映有藉短期炒作或哄抬預售屋價格獲取高額利潤，卻繳納低額或未繳納所得稅之不合理情形，爰明定預售屋及其坐落基地之交易視同房屋、土地交易。」據此可知，所得稅法第4條之4第2項之修正，係針對個人及營利事業於105年1月1日以後就「以設定地上權方式之房屋使用權」或「預售屋及其坐落基地」為交易之情形，規定該交易視同前項之房屋、土地交易。預售屋之買賣，如前所述，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。

3.查本件原告於系爭預售房地完工前，進行預售屋之買賣，雖於預售屋契約讓渡書（見原處分卷第40頁）上約定總金額713萬元，惟實際交易金額為買受人支付給原告之131萬元價款(含原告已付秉和公司96萬元及轉讓加價款35萬元)。至於系爭預售房地後續工程款582萬元(即預售678萬元－已支付之工程款96萬)係由買受人於將來自行支付，自與原告無

涉。且依收入與費用配合原則，後續工程款582萬元屬尚未發生之成本，自亦無相對應之收入可言，原告自不得將此尚未發生之收入及成本均計入系爭預售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，系爭預售房地買賣之成交價應為買受人支付給原告之96萬元，被告核定系爭預售房地買賣之成交價額131萬元扣除購買成本96萬元及費用3萬9300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13萬9815元，於法並無違誤。

㈣原處分並無違反法律不溯既往及信賴保護原則：

1.原告雖主張，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及信賴保護原則云云。惟查，依財政部111年3月23日函（見本院卷第67頁），係重申財政部81年9月2日台財稅第000000000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之問題。

2.原告雖另主張財政部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）。原告固舉新聞討論為證（見本院卷第69至71頁），惟其性質並非行政處分，亦非法規命令或行政規則，並不具有法律上之拘束力，尚不足以構成信賴保護之信賴基礎。縱然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，亦難據此認定被告機關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。從而，原告此部分主張，尚非可採。

㈤按稅捐稽徵法第21條第2項規定：「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」，所謂「另發現應徵之稅捐」，不以「新事實」、「新證據」存在為必要，只須其事實不在行政救濟裁量範圍內者均屬之，包括原認定事實錯誤之情形。是稅捐稽徵機關如發現原處分確有錯誤短徵，縱因經過法定期間，納稅義務人未申請復查或行政爭訟，其核定處分，固具有形式上之確定力，惟為維持課稅公平之原則，要非不可自行變更原處分，而補徵其應繳之稅額（最高行政法院58年判字第31號判例、最高行政法院92年5月份庭長法官聯席會議決議、最高行政法院99年度判字第84號判決意旨可資參照）。又租稅之核課及免除決定，其性質上為確認性質之行政處分，亦即確認符合課稅或免徵之法定要件，其本身並非創設權利，因課稅要件之成立或減免係依據法律規定而成立或減免，故未經行政救濟裁量範圍之原核課處分，尚難作為信賴基礎。被告發現本件原核課處分認定事實有誤，漏未審酌基於權利交易本質，成交價額即應以實際收取之款項核認，重新以系爭預售房地實際收取款項131萬元為成交價額，於核課期間內，就補徵稅額，揆諸前揭規定及最高行政法院判例、判決意旨及說明，亦無違誤。原告並主張已於申報時繳交應納稅額，故核定無應補稅額，復於113年再次收到重核通知書，要求原告補繳稅款。且訴願決定書援引之稅捐稽徵法第21條第2項，應僅限於發現新事實、新證據而言，不包括嗣後法律或法規變更，原處分違反信賴保護原則云云，亦無可採。

五、綜上所述，被告以原處分核定系爭預售房地換約之成交價額131萬元，扣除購買成本96萬元元及費用3萬9,300元，再按所得稅法第14條之4第3項第1款第1目適用稅率之45%，核定應納稅額為13萬9,815元，扣除已繳納稅額6萬1,245元後，對原告補徵稅額7萬8,570元，經核於法並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁

回。

六、本件事證明確，兩造其餘攻防及舉證，於判決結果不生影響，無庸逐一論述，附此敘明。

七、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　8　　月　　21　　日

法　官　李婉玉

上為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於判決送達後20日內，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀，上訴狀並應記載上訴理由，表明關於原判決所違背之法令及其具體內容或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體事實，並繳納上訴費新臺幣3,000元；未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書（上訴狀及上訴理由書均須按他造人數附繕本）。如逾期未提出上訴理由書者，本院毋庸再命補正而逕以裁定駁回上訴。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　8　　月　　21　　日

書記官　張宇軒