最　高　行　政　法　院　判　決

114年度上字第395號

上　訴　人　王月好

訴訟代理人　楊玉珍　律師

被 上訴 人　財政部中區國稅局

代　表　人　翁培祐

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國114年5月15日臺中高等行政法院113年度訴字第309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、被上訴人代表人由樓美鐘變更為翁培祐，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、爭訟概要：

上訴人於民國109年2月10日因受贈登記取得○○市○○區○○○路00巷11號房屋及同市區○○段7地號、9地號土地（以下合稱系爭房地），嗣於112年1月12日因買賣移轉持有期間超過2年，未逾5年之系爭房地，未依規定辦理個人房屋土地交易所得稅（下稱房地交易所得稅）申報，經被上訴人所屬豐原分局依查得資料，核定課稅所得額新臺幣（下同）16,018,108元，按適用稅率35%，核定應納稅額5,606,336元。上訴人不服，循序向臺中高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。經原審113年度訴字第309號判決（下稱原判決）駁回上訴人在原審之訴，上訴人遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

㈠上訴人於89年10月27日以買賣登記取得○○市○○區○○○路00巷13號、15號房屋（以下簡稱○○○路00巷13號、15號房屋）及同市區○○段10地號、11地號土地（以下簡稱○○段10、11地號土地），又於109年2月10日因受贈登記取得系爭房地。嗣於111年12月24日分別與買受人譚德馨、郭彥廷及郭奕安、何玲宜及林鈴釧簽訂不動產買賣契約書，以總價17,617,514元、13,473,446元、13,142,832元出售○○○路00巷11號房屋及其坐落基地○○段9地號土地（權利範圍：全部）及○○段7地號土地（權利範圍：5,516/10,000）、○○○路00巷13號房屋及其坐落基地○○段10地號土地（權利範圍：全部）及○○段7地號土地（權利範圍2,357/10,000）、○○○路00巷15號房屋及其坐落基地○○段11地號土地（權利範圍：全部）及○○段7地號土地（權利範圍2,127/10,000），前揭房地皆於112年1月12日完成買賣移轉登記與買受人。其中，○○○路00巷13號、15號房屋及○○段10、11地號土地，係上訴人於89年10月27日買賣取得，非屬房地交易所得稅課稅範圍；至於系爭房地係上訴人於109年2月10日因贈與登記取得，依所得稅法第4條之4第1項規定，屬房地交易所得稅之課稅範圍，惟上訴人未依規定辦理房地交易所得稅申報，被上訴人乃依法核定系爭房地交易課稅所得額為16,018,108元，並按持有期間超過2年，未逾5年者，適用稅率35%，核定應納稅額5,606,336元。上訴人對系爭房地交易課稅所得額16,018,108元，並無爭執，此部分堪以認定。

㈡所得稅法第14條之4第1項、第3項第1款第2目、第5目規定之立法目的，及財政部110年6月11日台財稅字第11004575360號公告（下稱財政部110年6月11日公告），係為改善房屋及土地交易分別課徵所得稅及土地增值稅，致生土地實際交易價格超過公告土地現值部分之增益，無土地增值稅及所得稅負擔之不合理情形，提升租稅公平，並依房地持有期間、是否非自願因素交易等，區分應適用稅率，以抑制短期炒作，

是其主要係為落實量能課稅原則，兼及抑制不動產價格之炒作之目的。又其以持有期間之長短及是否非自願性因素交易，為核課稅率不同之考量，符合所追求之上開立法政策目標，且因房地交易之原因事實、型態等多樣，就何種情形係屬「其他非自願性交易」，如概由主管機關個案逐一認定，明顯將增加稅率認定與課徵實務之複雜性，耗費不成比例之行政成本，並流於主觀而影響租稅公平，是就此等細節性、技術性事項立法上授權財政部公告，其授權目的、內容、範圍明確，是財政部110年6月11日公告第3點以「個人因無力清償債務（包括欠稅），其持有之房屋、土地依法遭強制執行而移轉所有權者。」（下稱系爭規定），既係立法者就課徵之稅率，授予中央主管機關一定之決定空間，且其法律授權符合具體明確之要求，與法律保留原則無違。

㈢是否為「非自願性因素」而交易，應依客觀事實憑認，而個人借貸資金數額多寡與出售不動產清償債務規劃，純屬個人槓桿運作、風險控制及財務管理之私法自治，個人自願出售不動產清償債務，其交易時點、對象及價格等要素，亦均在其個人財務自由控管範圍，存在個人高度操作空間，故系爭規定以客觀上遭強制執行而移轉所有權為要件，方認屬非自願性因素交易情形，合於母法之授權，與母法立法意旨無違，其所採取之分類與達成差別稅率之目的間，具有合理之關聯性，與憲法第7條平等原則亦屬無違。上訴人係經個人槓桿運作、風險控制即為應財務管理危機，認於可能遭強制執行前，基於個人主觀自願出售不動產，核屬其自行選擇交易對象並議價後所為之自由處分，與財政部110年6月11日公告第3點所指依法「遭受強制執行而移轉所有權」之客觀情形有別。

㈣上訴人以因受詐騙無力清償債務，恐因強制執行遭賤賣而出售系爭房地，屬非自願性因素交易，為無理由。被上訴人以原處分核定系爭房地交易課稅所得額16,018,108元，並以其持有期間超過2年未逾5年，按適用稅率35%計算，核定應納

稅額5,606,336元，其事實認定及法律適用並無違法等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，尚無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

㈠所得稅法第4條之4第1項規定：「個人……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……規定課徵所得稅。」第14條之4第1項、第3項第1款第2目、第5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，除屬當次交易未自該房屋、土地交易所得額減除之土地漲價總數額部分之稅額外，不得列為成本費用。……（第3項第1款第2目、第5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：……㈡持有房屋、土地之期間超過2年，未逾5年者，稅率為35%。……㈤因財政部公告之調職、非自願離職或其他非自願性因素，交易持有期間在5年以下之房屋、土地者，稅率為20%。」第14條之5第1款規定：「個人有前條之交易所得或損失，不論有無應納稅額，應於下列各款規定日期起算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：一、第4條之4第1項所定房屋、土地完成所有權移轉登記日之次日。」第14條之6規定：「個人未依前條規定申報……，稽徵機關得依時價或查得資料，核定其成交價額；個人未提示原始取得成本之證明文件者，稽徵機

關得依查得資料核定其成本，無查得資料，得依原始取得時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，核定其成本；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3%計算其費用，並以30萬元為限。」

㈡110年6月30日修正發布房地合一課徵所得稅申報作業要點第3點前段規定：「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點前段規定：「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。」第5點第1項前段規定：「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。」第8點規定：「（第1項）個人依本法第14條之4規定計算房屋、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，應按規定稅率計算應納稅額申報納稅，不併計綜合所得總額。（第2項）前項房屋、土地交易所得計算方式如下：……㈡繼承或受贈取得：1.房屋、土地交易所得＝交易時成交價額－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－因取得、改良及移轉而支付之費用……」

㈢基於租稅法定原則精神，涉及租稅主體、租稅客體、租稅歸屬、稅率、稅基等租稅構成要件，均應有法律或法律具體明確授權之法規命令為依據，惟租稅法規涉及之社會事實與規範態樣多端，客觀上無從為鉅細靡遺之規範，其屬細節性、技術性之事項，法律自得授權主管機關以命令定之，俾利法律之施行。所得稅法第14條之4不僅基於量能課稅，亦兼有防杜短期持有，即鼓勵中長期持有房地之政策目的，是以持有期間之長短及是否屬於規定之非自願性因素交易，而為核課稅率不同之考量，符合所追求之立法政策目標，且因房地交易之原因事實、型態等變化萬端，就何種情形係屬「其他非自願性交易」，如概由主管機關個案逐一認定，明顯將增

加稅率認定與課徵實務之複雜性，耗費不成比例之稽徵成本，並流於主觀恣意、浮濫例外而影響租稅公平，遂立法授權財政部公告周知，其授權目的、內容、範圍明確。財政部110年6月11日公告第3點（即系爭規定）：「所得稅法第14條之4第3項第1款第5目規定個人因調職、非自願離職或其他非自願性因素交易持有期間在5年以下之房屋、土地情形如下。……三、個人因無力清償債務（包括欠稅），其持有之房屋、土地依法遭強制執行而移轉所有權者。」係財政部依所得稅法第14條之4第3項第1款第5目之授權，就個人因「其他非自願性因素交易」得從低適用20%稅率所公告之構成要件，符合受規範者可理解、可預見，並得由司法審查的要求，無違法律明確性原則與法律保留原則，且未逾越母法之規範意旨，該構成要件與欲達成差別稅率之目的間，具有合理之關聯性，符合平等原則。上訴意旨主張：財政部110年6月11日公告之系爭規定，將基於「非自願性因素」出售不動產之納稅義務人限於須經強制執行程序，形同變相對非基於短期炒作不動產，自行出售而未經強制執行程序之納稅義務人，課徵與規範目的不符之高額稅率，逾越母法之授權範圍，嚴重違反法律保留原則、稅捐法定主義、實質課稅原則、平等原則與比例原則等語，核屬其主觀見解，並不可採。

㈣經查，上訴人於89年10月27日以買賣登記取得○○○路00巷13號、15號房屋及○○段10、11地號土地，又於109年2月10日因受贈登記取得系爭房地，嗣於111年12月24日分別與買受人譚德馨、郭彥廷及郭奕安、何玲宜及林鈴釧簽訂不動產買賣契約書，以總價17,617,514元、13,473,446元、13,142,832元出售○○○路00巷11號房屋及其坐落基地○○段9地號土地及○○段7地號土地（權利範圍5,516/10,000）、○○○路00巷13號房屋及其坐落基地○○段10地號土地及○○段7地號土地（權利範圍2,357/10,000）、○○○路00巷15號房屋及其坐落基地○○段11地號土地及○○段7地號土地

（權利範圍2,127/10,000），且皆於112年1月12日以「買賣」完成移轉登記與買受人等情，為原審依法認定之事實，經核與卷內證據資料相符。原判決依調查證據之辯論結果，論明：系爭房地係上訴人於109年2月10日因贈與登記取得，嗣於112年1月12日以「買賣」移轉登記與買受人，依所得稅法第4條之4第1項規定，屬房地交易所得稅之課稅範圍，上訴人未依規定辦理房地交易所得稅申報，被上訴人乃依首揭法令規定，核定系爭房地交易課稅所得額為16,018,108元，上訴人對核定之上開所得額並無爭執，是被上訴人按持有期間超過2年，未逾5年者，適用稅率35%，核定應納稅額5,606,336元，其事實認定及法律適用並無不當等語，業已詳述得心證之理由，核與論理法則、經驗法則及證據法則無違，亦無判決違背法令之情事。

㈤原判決並就上訴人於原審主張：其因遭人詐騙而以名下不動產（含系爭房地）向楊游碧鳳借款，設定總金額4,800萬元之最高限額抵押權，且借到的款項均遭人取走，因無力清償債務而遭法院裁定准予拍賣，其恐因拍賣而被賤賣，致債務無法償還，不得已自己尋找買主，經由仲介協助將系爭房地出售，價金並已全數作為償還債務之用，實屬萬不得已之行為，應符合所得稅法第14條之4第3項第1款第5目之規定，得適用20%稅率乙節，詳予敘明：系爭規定係立法者就課徵之稅率，授予中央主管機關一定之決定空間，且其法律授權符合具體明確之要求，無違法律保留原則與母法立法意旨，其所採取之分類與達成差別稅率之目的間，具有合理之關聯性，與平等原則亦屬無違；系爭房地固遭債權人楊游碧鳳聲請臺灣臺中地方法院（下稱臺中地院）強制執行拍賣，楊游碧鳳嗣於111年12月27日具狀陳明：因兩造已達成和解，故債權人已無對上訴人財產為執行之必要，聲請撤回強制執行並塗銷查封登記，經臺中地院民事執行處以111年12月28日中院平110司執午字第155919號函公告停止拍賣，並請臺中市雅潭地政事務所辦理上訴人不動產塗銷查封登記，另參據

異動索引查詢資料所載，系爭房地係因「買賣登記移轉所有權」，客觀上並非「遭強制執行而移轉所有權」，核屬上訴人自行選擇交易對象並議價後所為之自由處分，與系爭規定所稱「依法遭受強制執行而移轉所有權」之要件有別，上訴人主張應適用所得稅法第14條之4第3項第1款第5目規定，按稅率20%計算稅額，為無理由等語，經核亦無不合。上訴意旨猶主張：其因受人以納骨塔話術詐騙致無力償還高額借款，名下不動產遭抵押權人聲請查封拍賣，底價為9,520萬元，二拍降至7,616萬元、三拍則為6,092萬元，其見系爭不動產遲遲無人應買且貸款利息持續增加，乃於強制執行進入第三拍程序時，同時委任房仲業者尋覓買主，雖最終系爭房地非經強制執行程序出售，惟其所成交之金額係實拿5,700萬元，價金低於強制執行之底價，被上訴人未審酌母法及財政部110年6月11日公告意旨，並考量其實際情況，逕以系爭規定形式認定其不符合非自願性因素出售不動產，不但與實質課稅原則相違，並產生系爭房地於強制執行如順利出售，其不但能取得更多價金，且反而可以適用較低稅率之不合理結果，變相要求上訴人承擔強制執行拍賣程序不利益方能適用較低稅率之不當結果；原判決認系爭規定未違反法律保留原則、平等原則，並以量能課稅原則作為規範目的審查之依據，有行政訴訟法第243條第1項判決不適用法規或適用不當，及違反經驗法則、論理法則、證據法則等違背法令之違誤，自應予以廢棄等語，無非重述其於原審提出而為原判決所不採之主張，復執陳詞為爭議，指摘原判決違背法令，亦無可採。

㈥綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　11　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　王　俊　雄

法官　鍾　啟　煒

法官　羅　月　君

法官　陳　文　燦

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　11　　日

書記官　章　舒　涵