臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭
113年度訴字第316號
113年10月17日辯論終結

原　　告　李素珍

訴訟代理人　楊政達　律師
被　　告　財政部北區國稅局

代　表　人　李怡慧（局長）

訴訟代理人　吳慧如

上列當事人間所得稅法事件，原告不服財政部中華民國113年1月11日台財法字第11213940770號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告於111年9月29日移轉出售持有期間在2年以內之○○市○○區○○路000號房屋及其坐落基地(下稱系爭房地)，於111年10月28日辦理房屋土地交易所得稅(下稱房地合一稅)申報，列報成交價額新臺幣(下同)41,000,000元、課稅所得28,276,262元，並按適用稅率45%計算應納稅額12,724,317元，惟未繳納，嗣申請更正申報，改按非自願性因素交易適用稅率20%計算應納稅額5,655,252元；原處分機關依據申報及查得資料，核計成交價額41,000,000元、課稅所得28,276,260元，並以未符合所得稅法第14條之4第3項第1款第5目

規定及本部110年6月11日台財稅字第11004575360號公告（以下簡稱本部110年6月11日公告），按適用稅率45%核定應納稅額12,724,316元。原告不服，分經申請復查、提起訴願，均未獲變更，遂向本院提起本件訴訟。

二、原告主張：

原告出售的時間是持有系爭房屋、土地1年8個月的期間，為何急於出售是因為債務的問題。為自願性因素的部分，應考量納稅義務人當下是否已經陷於經濟困頓的情形，而不應以必須遭受強制執行時，才被認定為非自願性因素交易。本件的爭議為稅率的核課。被告認為原告並不符合第14條之4第3項第1款第5目規定的要件，因為第5目必須符合財政部110年6月11日公告的非自願性因素交易，如係爭房地是因強制執行而移轉所有權，始足以該當非自願性因素；而財政部110年6月11日公告是屬於內部行政規則，不足以約束原告。並聲明：訴願決定及原處分均撤銷、訴訟費用由被告負擔。

三、被告抗辯：

財政部110年6月11日是屬於法律授權，並非僅屬於行政規則。目前並無證據顯示原告因無力償還債務，而遭強制執行移轉所有登記。財政部公告因無力清償債務，一定要經過強制執行而移轉所有權，所以原告並不符合第14條之4第3項第1款第5目規定的要件。目前實務上的見解都是需要經過強制執行，因為強制執行是屬於法律事實，否則無法證明該債務的真正，及是否確實為無力清償債務。而聲明：駁回原告之訴。

四、兩造之爭點及不爭執事項。

本件爭點：①財政部110年6月11日公告因無力清償債務須經強制執行而移轉所有權，及是否該當於第14條之4第3項第1款第5目所稱之其他非自願性因素（須經強制執行而移轉所有權）。②換言之，本件原告在移轉所有權當下，是否合於前項爭議所稱之須經強制執行而移轉所有權；亦即是指系爭房地之交易，是經強制執行，而不是原告之其他財產，在同

時間有經強制執行。本件不爭執事項：關於系爭房地交易之相關數據均無爭執，且本件交易之買賣契約書之真正亦無疑義，以及本件交易並非經強制執行而移轉所有權，及原告持有時間為一年八個月等，均無爭議。

五、本案之相關法規。

【一】所得稅法第14條之4。

（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；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2項）個人房屋、土地交易損失，得自交易日以後三年內之房屋、土地交易所得減除之。

（第3項）個人依前二項規定計算之房屋、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：

㈠持有房屋、土地之期間在二年以內者，稅率為45%。

㈡持有房屋、土地之期間超過二年，未逾五年者，稅率為35%

㈢持有房屋、土地之期間超過五年，未逾十年者，稅率為20%。

㈣持有房屋、土地之期間超過十年者，稅率為15%。

㈤因財政部公告之調職、非自願離職或其他非自願性因素，交易持有期間在五年以下之房屋、土地者，稅率為20%。

㈥個人以自有土地與營利事業合作興建房屋，自土地取得之日起算五年內完成並銷售該房屋、土地者，稅率　　為20%。

㈦個人提供土地、合法建築物、他項權利或資金，依都市更新條例參與都市更新，或依都市危險及老舊建築物加速重建條例參與重建，於興建房屋完成後取得之房屋及其坐落基地第一次移轉且其持有期間在五年以下者，稅率為20%。

㈧符合第4條之5第1項第1款規定之自住房屋、土地，按本項規定計算之餘額超過四百萬元部分，稅率為10%。

二、非中華民國境內居住之個人：

㈠持有房屋、土地之期間在二年以內者，稅率為45%。

㈡持有房屋、土地之期間超過二年者，稅率為30%。

（第3項）第4條之5第1項第1款及前項有關期間之規定，於繼承或受遺贈取得者，得將被繼承人或遺贈人持有期間合併計算。

【二】財政部110年6月11日公告。

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五年以下之房屋、土地情形如下。但經稅捐稽徵機關查明有藉法律形式規避或減少納稅義務之安排或情事者，不適用之：

一、個人或其配偶於工作地點購買房屋、土地辦竣戶籍登記並居住，且無出租、供營業或執行業務使用，嗣因調職或有符合就業保險法第11條第3項規定之非自願離職情事，或符合職業災害勞工保護法第24條規定終止勞動契約，須離開原工作地而出售該房屋、土地者。

二、個人依民法第796條第2項規定出售於取得土地前遭他人越界建築房屋部分之土地與房屋所有權人者。

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。

四、個人因本人、配偶、本人或配偶之父母、未成年子女或

無謀生能力之成年子女罹患重大疾病或重大意外事故遭受傷害，出售房屋、土地負擔醫藥費者。

五、個人依家庭暴力防治法規定取得通常保護令，為躲避相對人而出售自住房屋、土地者。

六、個人與他人共有房屋或土地，因他共有人依土地法第34-1條規定未經其同意而交易該共有房屋或土地，致交易其應有部分者。

七、個人繼承取得房屋、土地時，併同繼承被繼承人所遺以該房屋、土地為擔保向金融機構抵押貸款之未償債務，因無足夠資力償還該未償債務之本金及利息，致出售該房屋、土地者。

六、本院判斷。

①財政部110年6月11日公告因無力清償債務須經強制執行而移轉所有權，【正是該當】於第14條之4第3項第1款第5目所稱之其他非自願性因素（須經強制執行而移轉所有權）。亦即本件原告在移轉所有權當下，須經強制執行而移轉所有權；指系爭房地之交易，是經強制執行而移轉，而不是原告之其他財產，在同時間有經強制執行。法規上以房地合一稅來觀察所得稅法第14條之4第3項第1款第5目，當然是指系爭房地之交易為審查之對象，而以該房地因債權債務之糾葛，迫於無奈始得經強制執行程序而移轉所有權登記，而該當非自願因素交易，自足勘採。

②本件兩造就契約之真正、數據之正確、所有權非因執行而移轉三項關鍵，均無爭執。是以關於本件系爭房地交易之買賣契約書其真正並無疑義，足見交易並非虛假；系爭房地交易金額之相關數據亦無爭執，足以信賴所計算出來之課稅金額；以及本件交易並非經強制執行而移轉所有權，則並無所得稅法第14條之4第3項第1款第5目規定個人因非自願性因素交易之適用；故無法適用該目所稱交易持有期間在五年以下之房屋、土地者，稅率為20%之較低稅率，足堪可信。

③至於財政部110年6月11日公告，嚴格而言是因所得稅法第14條之4第3項第1款第5目之規定，而授權財政部公告之調職、非自願離職或其他非自願性因素，交易持有期間在五年以下之房屋、土地者，稅率為20%。並以非自願因素為前提。故財政部110年6月11日公告，關於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，以遭強制執行而移轉所有權為要件，適合於母法之授權，且未增加人民應遵守之義務，應屬妥適。原告所稱是原告之其他財產，在同時間有經強制執行者即可。此與指系爭房地是經強制執行而移轉所有權之規範意旨不合，原告就此之主張即無可採。

④故原告主張非自願性因素的部分，應考量納稅義務人當下是否已經陷於經濟困頓的情形，而不應以必須遭受強制執行時才被認定為非自願性因素交易。然房地合一稅基礎規定為「持有房屋、土地之期間在二年以內者，稅率為45%。」而若「因財政部公告之調職、非自願離職或其他非自願性因素，交易持有期間在五年以下之房屋、土地者，稅率為20%。」其原因是因為特定房地之交易稅捐所為之規定，法規所稱其他非自願性因素，當然是指迫於無奈而不得不承受該房屋、土地因強制執行而移轉所有權者，才可以適用較低之稅率(20%)。原告所稱亦無可憑。

⑤從而，原處分(即復查決定)，並無違法，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。

七、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　11　　月　　7　　日

審判長法　官　陳心弘

法　官　畢乃俊

法　官　林妙黛

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
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其代表人、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、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其代表人、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者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 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.上訴人為公法人、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(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　11　　月　　7　　日

書記官　吳芳靜