臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
113年度訴字第861號
114年8月14日辯論終結

原　　告　吳麗珠
訴訟代理人　簡炎申　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（兼送達代收人）

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5月30日台財法字第11313915610號（案號：第11300079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：

㈠原告及其配偶李○勳於民國105年2月至107年8月間，陸續向坐落○○市○○區○○段000、000地號（下合稱系爭土地）之前共有人購買系爭土地應有部分，並先後於106年2月6日、3月8日、6月30日、11月22日及107年8月20日辦理登記，原告登記取得應有部分共1/10、李○勳取得1/130。嗣李○勳於108年間，向臺灣新北地方法院(下稱新北地院)提起民事訴訟請求分割共有物即系爭土地，並主張以變價分割方式進行分割。審理期間，原告與其他4位共有人共同具狀陳稱贊成以變價分割方式處理較為簡便，亦較為公平等語，迄言詞辯論期日，除該案原告李○勳外，餘被告即其他共有人均未到庭，亦未以書狀作何聲明或陳述，新北地院遂依李○勳聲請而為一造辯論，並以108年10月1日108年度訴字第2

097號民事判決(下稱變價分割判決)准予以變價分割，該判決旋於108年11月11日確定。

㈡新北地院變價分割判決後，訴外人張○玲向其他共有人之一購得系爭土地之應有部分共1/5，並於該判決確定後之108年11月19日完成登記。109年6月間，張○玲以系爭土地之變價分割判決為執行名義，具狀向新北地院聲請強制執行，經新北地院民事執行處公開拍賣，系爭土地由共有人張○玲拍定，其後於111年6月16日領得權利移轉證書，再於111年6月22日完成所有權移轉登記。原告則於111年7月21日辦理房屋土地交易所得稅(下稱房地合一稅)申報，列報出售系爭土地應有部分各1/10之成交價額新臺幣(下同)26,040,000元、課稅所得14,742,941元，並按非自願性因素交易持有期間在5年以下之適用稅率20%，計算並繳納稅額2,948,588元。被告依據申報及查得資料，以本件不符合所得稅法第14條之4第3項第1款第5目規定及財政部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），乃分別按持有期間應適用稅率35%及20%，以112年6月15日第3523000032號個人房屋土地交易所得稅申報核定通知書（下稱原處分）核定課稅所得14,788,283元、應納稅額4,650,589元，減除已自繳稅額2,948,588元，補徵應納稅額1,702,001元。原告不服，申請復查結果，經被告以112年12月11日北區國稅法務字第1120015260號復查決定追減應補稅額1,678元。原告猶表不服，提起訴願再經決定駁回，乃向本院提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

㈠本件所爭執者，係就原處分、復查決定及訴願決定均係以原告就系爭「共有土地依變價分割判決及強制執行變價程序之交易」查無所得稅法第14條之4第3項第1款第5目規定及財政部110年6月11日公告中之「非自願性因素」之法規適用是否正確。然原告認：就第三人所提出之共有物分割訴訟中，原告以被告身份，依民事訴訟法及法院書函命提出答辯之徵詢

意見下，表達個人就將來如就共有物分割因土地之情形不利實物分割，同意以「變價分割方法」較為公平之意見表達，僅係就該一分割案土地特性是否適合為實物分割及分割方法應以何一方式較為公平為意見之陳述，並不等同於「願意於何一時點或任一時點出賣共有持分」；尤其更不等同「於第三人之變價強制執行聲請人提出變價分割執行時，自願、同意接受於所得稅法上之不利於已之時點以出售土地持分」。故仍屬「非自願出售」之範疇。

㈡自願交易者，當然係由同意出賣者，就買賣中之「價額、交易時點、交易所生之稅金負擔、交易對象」等買賣必要因素，俱為詳細考量後，均出於「同意各項必要因素」後，以自願之方式交易，方屬之。如果不同意其中之「交易之時點」及不同意「因交易時點所生之稅金負擔」，則當然不能稱之為「自願交易」，而屬「非自願交易」。而財政部110年6月11日公告第6點揭示之「土地法34條之1」交易，即係認為依該條所指之「同意交易者」，即係以土地法34條之1所訂之存證信函或公告等「書面」，列舉買賣契約之包括交易價額、交易時點、稅金負擔等必要買賣之各項必要因素為通知之人，而受其通知者「不分其原因為何，亦無需探究其就各項交易必要因素何者為不同意，或單純沈默」俱屬「非自願交易」之列，而得為適用。則依此可知，該公告第6點之意旨，須於交易實際發生時，有等同於土地法34條之1所訂之存證信函或公告等「書面」為「自願交易」之意思示者，方應列為「自願交易」之列，其餘之受通知之人，則不論其真心為何，俱為非自願交易者，方符合所得稅法第14條之4第3項第1款第5目規定因財政部公告之調職、非自願離職或其他非自願性因素中之「其他非自願性因素」之適法解釋。

㈢共有物之分割訴訟為固有必要共同訴訟，共有人不得主張不受拘束，故其為強迫參與之訴訟。再者依民法第824條第1項、第2項可知，第1項為原則，「即由當事人協議為原

則」，則於此一協議之結果，如屬共有物以出售分配價金為結論，當然可解釋係屬共有人同意為出售，當無疑問。至第2項則為第1項之例外，即係當事人無法達成協議，而須由法院以判決方式為分割，則其即屬強迫分割，非屬合議分割。則不論該一最終分割方式為何，自不應認為係屬出於自願。而法院依其職權為共有物分割判決，而確定採何一方式為分割之前，依民事訴訟法之強制規定，應向被告之當事人告知答辯權利，並就個案之共有物之分割方法，亦應徵詢各當事人之意見。則原告所為陳述意見，實為就民法824條及民事訴訟法上之意見陳述權利之行使，並不因此而負擔稅捐上權利義務之不利益效果，而法院之判決採取變價分割，亦屬法院職權上之行使，且其判決結果並不能「創設相當於債權上之買賣之契約成立之效果」之權利義務變動，更不生「以登記為生效要件之物權（所有權）權利變動之效果」，則「共有土地之交易」，並不因「變價分割判決」而當然發生。再者，依所得稅法第14條之5規定，則本件「房地合一稅」核課標的所指「交易」之實現，係指由強制執行聲請人張○玲一人以執行債權人身份主動具狀向新北地方法院民事執行處聲請，而將其他未配合聲請之共有人，列為執行債務人，以強制執行之變價程序執行之結果；是原告等其餘共有人均係被動、非自願地配合法律程序交易共有土地持分，而最終於法院民事執行處於依法發給不動產權利移轉證書，並由第三人張○玲，持以辦理之「登記」為時點。是自該一變價執行之聲請程序，其「時點之選擇及可能稅捐之負擔」，並非出於原告之預見及同意，而屬「非自願因素交易」。

㈣原處分違反各項原則：

1.就明確性原則、期待可能性原則部分：

所得稅法第14條之4第3項第1款第5目規定及授權財政部作成之110年6月11日公告，均係對人民發生權利義務效力之法律及行政規則；則其內容，應當能體現法條中揭明之「非自願性因素交易」之具體認定而無遺漏，或至少應述

明如何明確依照個案事實判定之基準要件；俾供人民得為知悉及遵循。本件被告之決定內容，明顯利用該一不明確之法律或法規命令，竟擅自限縮解釋、而妨害原告之權利義務，其即有違反法律及法規命令「明確性原則」。況，本件原處分等決定指原告「同意」或「自願」之依據為「原告所提108年9月18日提出答辯狀之陳述」，然當時相關法令僅有所得稅法第14條之4第3項第1款第5目之「非自願性因素交易」，尚未有財政部110年6月11日公告；故於108年9月18日原告為書狀陳述之行為時，並無具體內容可參酌依循。至財政部遲於110年6月11日始作成之系爭公告第6點，就「個人與他人共有房屋或土地，因他共有人依土地法第34條之1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」，則因其例示之「同意」判定，存有依該土地法法條明定應作成「書面」之「存證信函或公告」可據，其具明確性。但就「共有房、地依變價分割判決及強制執行變價程序之交易」個案，如何適用房地合一稅，所得稅法第14條之4第3項第1款第5目僅述明以「自願因素與非自願因素交易」為不同適用，而財政部110年6月11日公告，僅例示提及土地法第34條之1之如何適用判斷情形，全然未曾就本件之情狀如何適用判斷為規範說明；則人民自無從就法條中或系爭公告內容，有一望即知、可明確判定，如原告認知「於訴訟程序中同意變價，但於變價執行被迫參加執行(即執行債務人）」者，預知其行為或意思表示所生之稅捐行政之效果為何之可能、或至少應述明如何明確依照個案事實判定之基準要件。基上，該等無法使人民自文字內容，即得知悉、遵循之法律及事後始行作成之公告，卻以原告所提108年9月18日提出答辯狀之陳述為判斷，即有違反法律及法規命令「明確性原則」、「期待可能性原則」，則原處分之決定即有不適法之情形。

2.就「禁止恣意（專斷）原則」部分：

本件事實，卻因欠缺明確、且符合所得稅法第14條之4第3項第1款第5目授權財政部公告之目的應將「其他非自願因素交易」為周延、明確、概括性、不應有遺漏地公告。然確已然發生公告不明確之情形；而被告機關等就此之歷次決定，更恣意解釋，而發生如本件處分及決定之強行將發生在前「共有物分割訴訟中之陳述意見行為」，與嗣後不確定發生之「變價執行最終之移轉登記之交易行為」連結為一體，而做為判斷「交易（變價）」之自願與非自願因果關係之依據。且顯係故意漠視、或疏忽了「自願交易」或「交易自由」之必要因素中，包括了可自由選擇交易時點間之判定要件；則本件最終「發生移轉登記之交易（變價執行）」中，與系爭房地合一稅有關之「時點選擇」，並非出於原告之事前知悉、事中同意，乃為至為明確之事實，但被告機關等無視該一違反了原告「自由選擇交易時點間」之交易，即非「自願交易」之事實，卻恣意攀附主張，即有違反「禁止恣意（專斷）原則」。

3.就違反「平等保障原則」部分：

本件依系爭公告第6點，揭示土地法34條之1部分，係以『個人與他人共有房屋或土地，因他共有人依土地法第34條之1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」。因其是否「未經其同意」，可依有「同意者」作成書面之「存證信函」或「公告」為依憑。則「未共同出具同意書面者」，即為「未經其同意」，如此判別至為明確。而就前述「變價執行之交易」，亦有同意發動者之「聲請人之執行債權人」，與不同意發動者之「執行債務人」可以區別，則就形式上應亦可採為判別之方式。然依被告之決定，竟棄此一區別方式於不顧，而有不同之考量，其即有就相同之事務為不同對待之區別。原告認此亦有違反「平等保障原則」。

㈤被告機關等決定，係就所得稅法第14條之5啟動申報及核定房地合一稅之「房屋、土地完成所有權移轉登記」之111年6

月22日完成所有權移轉登記之交易時點，追溯至近3年前之「108年9月18日原告於分割共有物訴訟中之答辯狀陳述」，做為判定「自願或非自願交易因素」之判斷依據，此一判斷實為「基於錯誤之事實」，「基於不相關之事實」、「違背經驗法則或論理法則」（不能自由決定交易時點即為非自願交易）、「違背平等一般原理法則」等語，並聲明求為判決：①訴願決定、復查決定及原處分不利原告部分，均撤銷。②訴訟費用由被告負擔。

三、被告則以：

㈠財政部110年6月11日公告，係財政部基於中央財稅主管機關職權，為執行關於所得稅法第14條之4第3項第1款第5目規定因「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、土地之情形而為細節性、技術性之補充性規定，俾所屬機關遵行，稅捐稽徵機關自當作為核定個案是否符合非自願性因素交易房屋、土地之依據。準此，原告亦應符合上開規定始得適用較輕之所得稅稅率；反之，其不合較輕稅率要件者，即應依原規定之稅率報繳所得稅。

㈡依民法第823條及第824條規定，共有人得隨時請求分割共有物，分割之方法不能協議決定者，任一共有人得向法院訴請分割，而究以原物分割或變價分割為適當，法院須斟酌當事人意願、共有物之使用情形、經濟效用及全體共有人之利益等情形，以決定適當之分割方法。因此，變價分割僅係法院審酌各共有人之利害關係所決定之適當分割方法，拍賣亦僅為執行變價分割之程序，核與共有人未經他共有人同意，逕依土地法第34條之1規定，以共有人過半數及其應有部分合計過半數之同意，出售共有房星或土地，他共有人可能於非自願性情形下交易其應有部分，可依所得稅法第14條之4第3項第1款第5目規定之「非自願因素」交易持有期間在5年以下之房屋、土地，按較低之20%稅率課徵所得稅之情形有別。

㈢又依變價分割判決，該案原告李○勳為本案原告之配偶，李○勳提起系爭土地分割訴訟時，即主張應予變價分割，原告雖未於言詞辯論期日到場，但出具答辯狀陳明：「贊成將該一共有之土地，以『變價分割』方式處理較為簡便，亦較為公平。」嗣系爭土地雖由另一共有人張○玲聲請強制執行，惟所得價款已按原告持分比例分配，符合原告贊成以變價分割方式處理之意願，是原告主張其遭強制拍賣屬非自願出售，核不足採。

㈣有關原告主張共有物分割訴訟，係判決分割並非合議分割，自非屬自願，訴訟中僅係就該案土地特性是否適合為實物分割及分割方法應以何一方式較公平為意見之陳述，並不等同於同意「交易之時點」及「因交易時點所生之稅金負擔」及判決後並非由其發動拍賣等節，依變價分割判決，該案原告李○勳為本案原告之配偶，其提起系爭土地分割訴訟時，即主張應予變價分割，原告雖未於言詞辯論期日到場，但出具答辯狀陳明如前述，原告既同意變價分割，則由何人於何時發動拍賣程序均可達變價之目的，豈能謂非由原告發動程序即屬非自願出售？又原告於補陳復查訴願理由文件說明略以：「在訴訟過程中亦曾向其他共有人表達購買意願，很明顯個人是買的立場」；倘原告本欲藉由變價分割程序迫使其他共有人出售系爭土地持分，再由其基於共有人享有之優先承買權購入系爭土地，但因其他因素介入導致原告無法取得系爭土地，此亦屬其同意採變價分割時即得預見之風險，既屬風險評估範疇，則最終未能由原告拍得系爭土地，即不能謂此變價分割方式違反其意願。至不動產權利移轉證明書之核發，本應於拍定繳清價款後為之，此無關原告之期待或意願，是原告主張均屬無據，難以憑採。

㈤財政部於105年3月17日即以台財稅字第10504516660號公告5款非自願性因素交易情形，自105年1月1日生效，並於106年11月17日台財稅字第10604686990號公告新增第6款，嗣於110年6月11日公告新增第7款，是原告於108年訴訟期間並非無

法預期會產生稅捐上權利義務，原告所訴係屬誤解。所得稅法第14條之4第3項第1款第5目規定，明文限以「因財政部公告」之調職、非自願離職或其他非自願性因素情形，為其適用前提；財政部基於該條項規定據以發布110年6月11日公告，業明示所謂「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、土地之情形，而為稽徵機關認定個案是否符合非自願性因素交易房屋、土地之依據，原告主張財政部110年6月11日公告違反「明確性原則」、「期待可能性原則」、「禁止恣意（專斷）原則」及「平等保障原則」，核屬誤解，委不足採，原處分於法並無不合，請續予維持等語等語，資為抗辯。並聲明求為判決：①駁回原告之訴。②訴訟費用由原告負擔。

四、本件系爭土地因經新北地院判決變價分割，共有人張○玲聲請強制執行並拍定取得系爭土地全部之所有權，原告申報系爭土地之交易所得稅時，按非自願性因素交易持有期間在5年以下之適用稅率20%計算並繳納稅額，經被告查核其持有系爭土地之應有部分在5年以下者不符合非自願性因素交易規定，乃分別按持有期間，適用稅率35%及20%命原告補納稅額，原告不服經復查、訴願決定，除復查決定追減1,678元外，均遭駁回後，向本院提起本件行政訴訟之情，有不動產及土地買賣契約書（被告答辯卷一第18頁至第56頁）、異動索引查詢資料（被告答辯卷一第69頁至第77頁）、變價分割判決（本院卷第67頁至第71頁）、新北地院不動產權利移轉證書（被告答辯卷一第90頁至第94頁）、個人房屋土地交易所得稅申報書（被告答辯卷一第80頁至第81頁）、原處分（本院卷第31頁至第35頁）、復查決定（本院卷第43頁至第49頁）、訴願決定（本院卷第55頁至第64頁）等附卷可稽，兩造就此部分事實且無爭執，應可採為裁判基礎。原告主張系爭土地係經法院判決變價分割後以強制執行程序拍賣，其應有部分應屬非自願性交易，被告以其不符合非自願性因素交易規定，而核定其個人房屋土地交易所得稅應補稅額乃有

違誤而訴請撤銷訴願決定、復查決定及原處分不利於原告之部分。被告則否認原告主張，以原告持有系爭土地應有部分在5年以下者，並不符合所得稅法第14條之4第3項第1款第5目、及財政部110年6月11日公告規定之「非自願性因素」等語置辯。故本件應予審究者，自為原告原有對系爭土地之應有部分經強制執行程序拍賣，是否該當「非自願性因素」交易而得適用20%稅率？被告以原處分、復查決定核定原告應補納稅額，是否適法有據？

五、本院之判斷：

㈠本件相關法令：

1.按所得稅法第4條之4第1項規定：「個人及營利事業交易中華民國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及第24條之5規定課徵所得稅。」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3項第1款規定：「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：（一）持有房屋、土地之期間在2年以內者，稅率為百分之45。（二）持有房屋、土地之期間超過2年，未逾5年者，稅率為百分之35。（三）持有房屋、土地之期

間超過5年，未逾10年者，稅率為百分之20。（四）持有房屋、土地之期間超過10年者，稅率為百分之15。（五）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，稅率為百分之20。」

2.房地合一課徵所得稅申報作業要點第3點第1款規定：「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。但有下列情形之一者，依其規定：(一)因強制執行於辦理所有權登記前已移轉所有權，為拍定人領得權利移轉證書之日。」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。」

3.財政部110年6月11日公告第6款：「個人與他人共有房屋或土地，因他共有人依土地法第34條之1規定未經其同意而交易該共有房屋或土地，致須交易其應有部分者」，係考量房屋或土地共有人未經他共有人同意，逕依土地法第34條之1規定出售共有房屋或土地之情形，他共有人可能於非自願情形下交易共有房屋或土地之應有持分，為避免納稅義務人因上開情形交易持有期間在2年以內之房屋、土地，而須適用45%或35%較高稅率，爰訂有前開交易情形亦得認屬所得稅法第14條之4第3項第1款第5目規定之「非自願因素」交易持有期間在5年以下之房屋、土地情形，可按較低之20%稅率課徵所得稅。

㈡所得稅法第14條之4第3項第1款第5目「其他非自願性因素」交易，應不限於財政部公告之情形：

1.按所得稅法第14條之4第3項第1款第5目所稱「非自願性因素」之規定，乃沿襲100年5月4日公布施行之特種貨物及勞務稅條例第5條第2款規定，屬一不確定法律概念，稅捐稽徵機關為適用明確避免個案間歧異解釋，該條例施行細

則10條第2項乃規定「前項非自願離職及其他非自願性因素，由財政部公告，並刊登政府公報。」，迄104年6月24日所得稅法修正公布，其第14條之4第3項第1款第5目採前述特種貨物及勞務稅條例第5條第2款及其施行細則第10條第2項合併規定模式，將「財政部公告」入法成為構成要件，嗣該修正條文於105年1月1日施行後，財政部並依該所得稅法條款規定，先於105年3月17日台財稅字第00000000000號函公告「非自願性因素交易」情形共5款，後於106年11月17日台財稅字第00000000000號函增加第6款情形，再於110年6月11日函增加第7款情形。茲應釐清者，乃「非自願性因素交易」之情形，是否限於財政部已經公告者，如個案非屬業經公告情形，即不得認「非自願性因素交易」而適用20%稅率？

2.本院按與憲法或法律牴觸之命令，法院得逕認為無效不予適用，早經司法院院解字第4012號釋示，迄司法院大法官釋字第371號解釋「…法官依據法律獨立審判，憲法第80條定有明文，故依法公布施行之法律，法官應以其為審判之依據，不得認定法律為違憲而拒絕適用。……」，法官雖不得逕行宣告法律違憲，然就非屬法律之行政命令，則得以其違憲或違法而拒絕適用，遂成為實務與學界共通見解。本件系爭之所得稅法第14條之4第3項第1款第5目法文固規定「財政部公告……非自願性因素」，然國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定，此係憲法第19條租稅法律主義之要旨；又立法機關以委任立法之方式，授權行政機關發布命令，以為法律之補充，雖為憲法所許，惟不問係主管稽徵機關對於具體個案之認定，或財政部就「非自願性因素」此一不確定法律概念所為之公告（行政命令），均應符合所得稅法第14條之4之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平與量

能課稅原則，是行政法院應得於個案實質判斷是否符合「非自願性因素交易房屋、土地」，如因財政部公告而限縮或排除所得稅法第14條之4第3項第1款第5目規定之適用，當有違租稅法律主義。

3.基於前開說明，被告僅以本件原告並不符合財政部110年6月11日公告之各項情形，抗辯其不適用所得稅法第14條之4第3項第1款第5目之20%稅率云云，本院並不採取，本件仍須就原告系爭房地所有權之移轉是否合於「非自願性因素交易」實質判斷。

㈢原告就系爭土地應有部分所有權之移轉，並不符合「非自願性因素交易」要件：

1.所得稅法第14條之4所規範之房地合一稅，初係規定於特種貨物及勞務稅條例，105年1月1日該條例第2條第1項第1款規定（即針對房屋、土地部分）停止適用，改依104年6月24日修正通過、並於105年1月1日施行之所得稅法新增條文（包括第4條之4、第4條之5、第14條之4至同條之8、第24條之5、第108條之2、第125條之2等）課徵。核其立法目的，乃為健全房屋市場及不動產稅制，促使房屋、土地交易正常化，並防杜個人交易短期持有房屋、土地，抑制短期不當炒作不動產，故對個人之房屋、土地交易所得按其持有期間分別適用不同稅率，又為避免產生不合理課稅情形，傷及無辜，故另定非自願移轉房地之情形，排除課稅（特種貨物及勞務稅條例第4條、第5條，所得稅法第4條之4、第14條之4立法理由參照）。準此，所謂非自願性因素，應指所有權人因無法合理預期或其無法單獨排除之事實發生，致使必須在持有房屋、土地未逾5年情況下，違背其本來意願而出售房地，始足當之。

2.查本件原告與其配偶李○勳係自105年12月起，陸續分別向系爭土地之共有人購買其應有部分，迄至107年8月20日原告登記取得新北市三峽區安西段000地號土地應有部分1/26後，原告累積共取得系爭土地各1/10應有部分，其配

偶李○勳取得之應有部分則為1/130，有原告、李○勳與系爭土地共有人所訂定之不動產買賣契約書共5份（被告答辯卷一，第18頁至第56頁）、系爭土地異動索引查詢資料（被告答辯卷一，第70頁至第77頁；另其歷次取得登記之時間、應有部分整理，可參見被告答辯卷一第132頁）等卷內可稽。李○勳嗣於108年間向新北地院提起分割共有物之民事訴訟，並主張以變價分割方式進行分割，該案審理期間，原告及部分共有人且共同具狀陳稱「就原告（即李○勳）主張分割，答辯人（原告及部分共有人）謹先以本狀陳明，贊成將該一共有之土地，以『變價分割』方式處理較為簡便，亦較為公平。」等語，有原告在該案所提108年9月19日（以新北地院收狀日為準）民事答辯狀可參（被告答辯卷一第112頁），迄該案言詞辯論期間，因除原告李○勳外之其他共有人即被告均未到庭，新北地院遂依該案原告聲請而為一造辯論判決，並判決准系爭土地以變價分割方式進行分割，該判決嗣於108年11月11日確定等情，亦有新北地院108年度訴字第2097號民事判決影本、民事判決確定證明書為憑（被告答辯卷一第158頁至第164頁）。原告及其配偶李○勳陸續取得系爭土地應有部分後，由李○勳提起民事訴訟請求以變價分割方式分割系爭土地，原告既以該案被告及系爭土地共有人身分具狀表示同意，則系爭土地之變價交易，顯為原告所能合理預期而無違其本來意願。

3.原告雖爭執共有物之分割為固有必要共同訴訟，分割判決則屬強迫分割而非出於自願，法院判決採取變價分割，乃法院職權行駛，且判決結果並未創設相當於債權上買賣之契約成立效果，更不生物權變動效果；又系爭土地係因分割判決後始取得應有部分之張○玲持該確定判決聲請強制執行，原告等其餘共有人方被動、非自願地配合法律程序交易共有土地應有部分，自屬「非自願因素交易」云云。然所得稅法第14條之4第3項所以區分所有人持有房屋、土

地期間，分別以不同稅率計算稅額，其立法目的即在於防杜個人交易短期持有房屋、土地，抑制短期不當炒作不動產，業如前述，故所有人就其房地之交易是否「非自願」而得以較低之20%稅率計算稅額，判斷重點應不在於房地之價額、對象等，而在於交易時點是否符合「持有期間在5年以下」要件而形成短期交易。查本件原告係先後於106年2月6日、3月8日、6月30日、11月22日及107年8月20日陸續取得系爭土地之應有部分，而其配偶李○勳於108年間提起分割共有物之訴，原告則於108年9月間具狀同意以變價方式分割，距其最初取得持有系爭土地應有部分僅2年餘，堪信原告就其持有之系爭土地應有部分將於司法程序終結後變價交易乙節有所認識，待系爭土地經強制執行程序拍賣而於110年11月15日由張○玲拍定，再於111年6月16日取得權利移轉證書，原告上開106年6月30日後取得之系爭土地應有部分持有期間既仍在5年以下，被告認定原告就該應有部分之交易不符合非自願性因素、不得以20%稅率計算稅額，遂屬有據。原告前述爭執，則認非可採。

㈣再查，依原告就系爭土地應有部分交易所自行申報之成交價額26,040,000元，減除成本10,997,059元（包括歷次取得成本1,625,292元、857,991元、4,112,202元、2,369,814元及2,031,760元）、移轉費用300,000元（成交價額26,040,000元×3%，上限300,000元）及課稅所得14,742,941元（26,040,000-10,997,059-300,000），按各次取得應有部分之持有期間，分別以20%（106年2月9日、3月8日所取得之3/130部分）、35%（106年6月30日、11月22日、107年8月20日所取得之10/130部分）計算課稅所得3,502,059元、11,286,224元，原告應納稅額合計應為4,650,589元（3,502,059元×20%+11,286,224元×35%），減除原告申報時自繳稅額2,948,588元，被告遂以原處分核定原告應補稅額1,702,001元（4,650,589元-2,948,588元=1,702,001元），有系爭土地之成交

價額、移轉費用、土地漲價總數額及取得成本計算表可參（被告答辯卷一第132頁）；待原告申請復查，被告以106年2月6日、3月8日取得成本計算有誤，改依移轉登記日之公告現值占該次交易所得土地公告現值為拆算基準，重行核算課稅所得後追減1,678元而為1,700,323元，亦有修正後計算表可佐（被告答辯卷一第169頁），原告就上開稅額之核算且並無爭執，自堪憑採。

六、綜上所述，原告所訴各節，均非可採，被告命原告應補稅額1,700,323元，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告徒執前詞，訴請撤銷訴願決定、原處分（含復查決定）不利原告部分，為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經核均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

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　　114　　年　　8　　月　　27　　日

審判長法　官　蕭忠仁

法　官　許麗華

法　官　吳坤芳

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	所需要件

訴訟代理人之情形	
(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　　114　　年　　8　　月　　27　　日

書記官　何閣梅