臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第七庭
114年度訴字第367號
115年7月9日辯論終結

原　　告　賴玟卉

　　賴柏齊
　　賴昱銘

共　　同
訴訟代理人　林凱　律師
　　郭庭佑　律師
被　　告　財政部北區國稅局

代　表　人　李雅晶（局長）
訴訟代理人　黃愛露（兼送達代收人）

　　呂姝儀
　　賴曉萍

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12月26日台財法字第11313947780號、第11313948080號、第11313948090號等函所附訴願決定，向本院地方行政訴訟庭提起行政訴訟（114年度地訴字第60號），經本院地方行政訴訟庭裁定移送前來，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、程序事項：

本件原告起訴時，被告代表人為李怡慧，嗣於訴訟程序進行中變更為李雅晶，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷第213頁至第215頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：

㈠緣原告賴玟卉、賴柏齊、賴昱銘（下如未分別指述，則合稱原告）以買賣為原因，於民國105年1月5日登記取得坐落彰化縣○○鄉○○段270地號土地（下稱系爭土地）所有權（應有部分各1/6）。迄至110年5月8日，原告併同其他共有人及鄰地所有權人，與記銘建設股份有限公司（下稱記銘建設公司）簽訂土地買賣契約書，以總價新臺幣（下同）104,040,000元，出售系爭土地及其他8筆土地，並於111年3月21日辦竣移轉登記。

㈡原告均未依規定辦理系爭土地之房屋土地交易所得稅(下稱房地合一稅)申報，經被告審理違章成立，核定原告關於系爭土地之成交價額均各為6,595,912元，嗣分別以112年8月24日第581300006號個人房屋土地交易所得稅未申報核定通知書對原告賴昱銘核定課稅所得5,001,724元，應補稅額1,000,344元；另以112年8月25日第581300007號、581300008號核定通知書分別對原告賴柏齊、賴玟卉核定課稅所得各3,763,017元，各應補稅額752,603元。再按前開補徵稅額，於112年12月25日以113年度財綜所字第F3625112004822號、第F3625112004820號裁處書，對原告賴柏齊、賴玟卉各處0.5倍之罰鍰376,301元；另以113年2月27日113年度財綜所字第F3625113000020號裁處書（前開核定通知書、裁處書，下合稱原處分），對原告賴昱銘處0.4倍之罰鍰400,137元。

㈢原告均不服，申請復查，經被告針對原告賴柏齊、賴玟卉部分以113年5月27日北區國稅法務字第1130006469號、113年5月30日北區國稅法務字第1130006647號復查決定各追減應補稅額40元及罰鍰20元；另針對原告賴昱銘部分，則以113年8月9日北區國稅法務字第1130009464號復查決定（前述復查決定如未指明案號，則合稱復查決定）追減應補稅額40元及

罰鍰16元。原告仍表不服，分別提起訴願均遭決定駁回，乃共同向本院地方行政訴訟庭（下稱本院地行）提起本件行政訴訟，再經本院地行以114年度地訴字第60號裁定移送前來。

三、本件原告主張：

㈠訴願決定依房地合一課徵所得稅申報作業要點（下稱房地合一作業要點）第4點規定，認定原告取得系爭土地時點為「完成所有權移轉登記之日」即105年1月5日，非但與租稅法律主義相牴觸，更與實質課稅之公平原則有違，不應以此認定原告應繳納房地合一稅：

1.所得稅法第4條之4第1項並未明確載明「交易」、「取得」時點所指為何，反係透過行政機關以房地合一作業要點第3點前段及第4點前段，逕自規範所得稅法中「交易日」、「取得日」之認定時點。然而，房地合一作業要點之制定，並未經所得稅法具體明確授權，其法源位階僅為行政程序法第159條第2項第2款之解釋性行政規則。其適用結果將對人民是否適用新制房地合一稅產生實質影響，非訴願決定所稱僅為執行所得稅法之細節性、技術性事項。此等租稅構成要件之認定基礎應以法律或至少由法律明確授權之法規命令規範之，方符憲法第19條租稅法律主義之誡命。

2.又依所得稅法第14條之5係納稅義務人房地合一稅申報期間之明文，納稅義務人向該管稽徵機關辦理申報房地合一稅期間之起算時點為「房屋、土地完成所有權移轉登記日之次日」，然立法者卻未於同法第4條之4第1項敘明應以「完成所有權移轉登記日」作為「交易日」或「取得日」之時點，足見立法者並無以「完成所有權移轉登記日」作為認定是否應適用房地合一稅制之立法真意。

3.再者，房地合一稅新制既是將原有房屋、土地分開課稅的雙軌制，合併為一起課稅，並以房地合併計算之實價總額，扣除實際取得成本後，按實際獲利課徵之交易利得

稅，加諸所得稅法第4條之4第1項並無規定「交易」、「取得」之認定時點已如前述，則以納稅義務人「買受」、「賣出」房地之時點認定應否適用新制房地合一稅，並據以計算持有期間，顯更貼合房地交易市場之實際經濟活動，俾符實質課稅原則，並彰顯房地合一稅此等交易所得稅之課稅本旨。

4.綜上，訴願決定以房地合一作業要點為依據，認定原告移轉登記日即105年1月5日方為交易、取得日，已明顯牴觸租稅法律主義，亦與房地合一稅之法制有違。換言之，應以原告買受系爭土地之日即104年11月9日作為取得時點，較貼近所得稅法第4條之4之立法目的，並符合實質課稅公平原則之精神。從而，訴願及復查決定認原告應繳納新制房地合一稅之決定顯非適法，應予撤銷。

㈡原告賴昱銘於104年11月9日時雖尚未成年，然其彼時係以自己名義（由其父賴○杰出資）買受系爭土地，則自民法上視角以觀，原告賴昱銘所受贈之標的乃是購買土地之價金，而非系爭土地。縱然遺產及贈與稅法第5條第5款明文規定「限制行為能力人或無行為能力人所購置之財產，視為法定代理人或監護人之贈與。」然此僅為稅捐稽徵機關在課徵遺產及贈與稅時所應依循之判準，尚無法以此衍生為稽徵機關核課他種稅目時，據以認定「贈與」概念之通案標準，俾免破壞民法原有之私經濟交易秩序。是以，訴願及復查決定一方面認定原告賴昱銘係於105年1月5日以買賣為原因完成系爭土地之移轉登記，另一方面卻以其係受贈系爭土地1/6權利，據以計算原始取得成本，使其須額外遭核課247,741元之稅額，不但矛盾，且侵害原告賴昱銘之權利甚鉅。

㈢原告於104年11月9日買受系爭土地時，係以不動產買賣契約書明定由買方負擔土地增值稅，然訴願決定竟以土地增值稅繳款書所載納稅義務人為出賣人，故不應列入原告之取得成本計算。惟土地增值稅繳款書上納稅義務人之記載，本即以土地出賣人為預設對象，然此並不能排除買賣雙方有另以特

約約定，分配相關稅務成本之可能。本件原告除給付出賣人土地買賣價金外，嗣後確有代出賣人繳納系爭土地之土地增值稅，是訴願及復查決定漏列此一扣除項目，據以核定之本稅及罰鍰即難謂合法。

㈣原告於104年11月9日買受系爭土地後，於同年12月24日即向彰化縣員林地政事務所（下稱員林地政所）掛件辦理前開土地之所有權移轉登記，依彰化縣各地政事務所受理人民申請登記案件處理期限一覽表之規範，此為4日內應辦竣之案件，本件申請案應以104年12月30日為結案期限。怎料，被告所屬新莊稽徵所（下稱新莊稽徵所）竟於核發贈與稅免稅證明書時，發給一紙誤載贈與地號之證明書，致原告向員林地政所申請系爭土地之移轉登記時，遭受遲延。而員林地政所承辦人發現後未通知申請人及其代理人補件，亦延宕原告移轉所有權登記之申請。不論是代理人李○玉，其他地主賴○君、賴○芳或原告皆從未收受員林地政所之補正通知，亦未曾於送件後至員林地政所補繳贈與稅免稅證明書，然前開土地申請書內竟無端出現與原告初申請時所檢附相異一份贈與稅免稅證明書文件，從而原告不禁合理推斷，員林地政所於104年12月4日受理原告申請270-10、270-14地號土地移轉登記之承辦人，與104年12月24日受理原告申請系爭土地之承辦人係為同一人，該承辦人先是於辦理270-10、270-14地號土地移轉登記申請案時，疏未查核新莊稽徵所核發之免稅證明書係誤載，即准原告移轉登記之申請，嗣後再受理原告就系爭土地之移轉登記申請案時，方察覺前開疏失，而逕自與新莊稽徵所核發免稅證明書之承辦人聯繫，新莊稽徵所之承辦人獲悉此事後於104年12月30日更正前誤載贈與地號之免稅證明書並寄予員林地政所，員林地政所於105年1月4日收受該份正確的免稅證明書後，逕將原告初檢附之免稅證明書抽換，再通知代理人在該免稅證明書上用印後於翌日（即105年1月5日）准予原告移轉登記之申請。從而，原告於104年12月24日提出申請案，信賴員林地政所會於104年12月30

日前辦竣系爭土地之移轉登記，然不論係新莊稽徵所未察，核發載有錯誤贈與地號之免稅證明書，以及員林地政所未通知土地登記申請人補件，成為原告申請案件受延宕之主因。換言之，原告係因新莊稽徵所、員林地政所的行政疏失，方被核課其等根本自始毋庸繳納之房地合一稅，並非出於原告己身之故意過失，然被告未察，猶仍作成裁罰原告之處分，顯與納稅者權利保護法第16條第1項規定有違，故被告之罰鍰核課處分應予撤銷等語，並聲明求為判決：①訴願決定及原處分（含復查決定）不利原告部分，均撤銷。②訴訟費用由被告負擔。

四、被告則以：

㈠房地合一作業要點第1點闡明該要點係為執行所得稅法第4條之4等規定有關之細節性、技術性事項所為釋示，與租稅法律主義並無牴觸。至於房屋土地交易及取得日，前揭要點第3點前段及第4點前段已明定以所有權移轉登記日為準，此亦與民法第758條關於物權變動之生效要件採登記主義之意旨相符，是原告主張應以其等買受系爭土地之日即104年11月9日為取得日，與前揭規定不符，洵非可採。

㈡原告主張應將買受系爭土地時所繳納之土地增值稅列入成本，並自課稅所得中予以扣除一節，原告與吳陳○貞等2人訂定不動產買賣契約書第6條雖約定由買方負擔土地增值稅，惟雙方特別約定：「二、完稅款交付後，賣方需繳增值稅」，並載明於該契約書第1頁，且蓋有指印在上。又原告並未提供其代為繳納土地增值稅相關證明文件，是原告主張應將買受系爭土地時所繳納之土地增值稅列入本件房地合一稅之成本，尚難憑採。

㈢房地合一稅係採自行申報制，不論有無應納稅額均應向稅捐稽徵機關辦理申報，此一公法義務不待稅捐稽徵機關促其申報即已存在。本件原告於111年3月21日出售其各於105年1月5日以買賣為登記原因取得之系爭土地權利範圍1/6，核屬房地合一稅課徵範圍，其未依所得稅法第14條之5規定於完成

所有權移轉登記日（111年3月21日）之次日起算30日內報繳房地合一稅，即有應注意、能注意而未注意之過失，應予論罰。

㈣原告主張係因新莊稽徵所及員林地政所行政疏失，並非出於其等故意過失，請撤銷罰鍰處分一節：經洽員林地政所及新莊稽徵所查復系爭土地所有權移轉登記及贈與人賴○杰贈與稅申辦情形可知，員林地政所於104年12月29日開立補正通知書（文號：104年12月29日員補字000833號）通知權利人賴○芳（代理人李○玉）補正賴○芳清晰之身分證明文件及贈與稅相關證明書，並以電話通知代理人補正事項，合理推斷代理人於接獲員林地政所補正通知後，以電話通知新莊稽徵所辦理更正，新莊稽徵所承辦人於104年12月30日接獲通知後，即查明本案原核發贈與稅免稅證明書所載贈與標的土地地號確有誤植，於104年12月30日更正贈與標的為○○縣○○鄉○○段0270-0010、0270-0014及0270-0000地號，並於當日列印贈與稅免稅證明書且寄發至原告代理人李○玉執業地址。

㈤原告主張被告及財政部辦理復查及訴願程序中，未能衡酌當事人有利及不利之情形，重新審查原處分是否合法妥適一節，原告對復查決定不服，提起訴願時仍執與復查相同之主張，嗣提出訴願第二次補充理由書，主張因員林地政所未及時通知補正事項，致遲延辦理系爭土地所有權移轉登記，被告經函詢並據員林地政所函覆，認定補正原因係「未檢附」贈與稅證明文件，基於尊重地政機關權責，並未進一步請員林地政所提供原告申辦登記資料及補正過程往返文件，且原告收受被告訴願補充答辯後亦未提出因贈與稅免稅證明書之土地地號誤載致延宕登記時點等情，是以，財政部乃以訴願無理由駁回等語，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。

五、本件原告於110年間出售系爭土地應有部分，因涉有未依規定辦理房地合一稅申報之違章，經被告依查得資料核定成交

價額、課稅所得後，以原處分命原告補稅並科處罰鍰，原告提起復查經追減部分稅額與罰鍰，但仍維持補稅及罰鍰處分，原告再經訴願駁回後提起本件行政訴訟等情，有異動清冊查詢資料（原處分卷1第24頁至第25頁）、不動產買賣契約書（原處分卷1第43頁至第51頁、第35頁至第42頁）、土地登記申請書（原處分卷1第52頁至第55頁）、個人房屋土地交易所得稅未申報核定通知書（原處分卷1第61頁、原處分卷2第47頁、原處分卷3第56頁）、裁處書（原處分卷1第62頁、原處分卷2第66頁、原處分卷3第75頁）、復查決定（原處分卷1第109頁至第117頁、原處分卷2第76頁第83頁、原處分卷3第111頁至第119頁）、訴願決定（地行卷第25頁至第65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。原告爭執被告就系爭土地之取得與交易日期的認定、原告賴昱銘就系爭土地應有部分之原始取得成本的認定、漏未將土地增值稅列為原告取得成本等節；並主張系爭土地登記為105年1月5日取得，係出於員林地政所、新莊稽徵所行政疏失，原告就系爭土地之移轉應課徵房地合一稅並無過失，被告對原告裁處罰鍰有違誤等情，訴請撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。被告則否認原告主張，並以前開情詞置辯，故本件應予審究者，應為被告以原告出售系爭土地後未依規定辦理房地合一稅，而以原處分命補稅及罰鍰，於法是否違誤？

六、本院之判斷：

㈠應適用的法令：

1.所得稅法：

⑴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。」

⑵第14條之4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……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）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：……(三)持有房屋、土地之期間超過5年，未逾10年者，稅率為20%。……」

⑶第14條之5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。……」

⑷第108條之2規定：「（第1項）個人違反第14條之5規定，未依限辦理申報，處3千元以上3萬元以下罰鍰。（第2項）個人已依本法規定辦理房屋、土地交易所得申報，而有漏報或短報情事，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。（第3項）個人未依本法規定自行辦理房屋、土地交易所得申報，除依法核定補徵應納稅額外，應按補徵稅額處3倍以下罰鍰。」

2.為利納稅義務人依所得稅法第4條之4、第4條之5、第14條之4至第14條之8及第24條之5規定計算及申報房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土地交易所得，中央主管機關財政部以台財稅字第10404597060號令訂定房地合一作業要點，其行為時第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。」可知105年起實施房地合一課徵所得稅制度，房屋及土地出售時，應計算房屋、土地全部實際獲利，並減除已課徵土地增值稅之土地漲價總數額後，就餘額部分課徵所得稅，使房地交易所得按實價課稅，達到租稅公平。是以，房地合一作業要點乃財政部基於稅捐稽徵中央主管機關之職權，對於依所得稅法第4條之4規定應課徵所得稅之房屋、土地交易所得，其交易日、取得日之認定及得認列之成本等細節性、技術性事項，訂定之行政規則，與母法規定並無牴觸，無違法律保留原則，得為稅捐稽徵機關辦理相關案件時所援用。

㈡被告以原處分（含復查決定）核定原告各應補稅額及應處罰鍰，並無違誤：

1.查原告係於105年1月5日登記取得系爭土地所有權，嗣於110年5月8日與系爭土地其他共有人及鄰地所有人與記銘建設公司簽訂買賣契約，再於111年3月21日辦竣系爭土地所有權移轉登記等情，乃為兩造所不爭執之事實，並有異動清冊查詢資料（原處分卷1第24頁、第25頁）、不動產買賣契約書（原處分卷1第43頁至第51頁、第35頁至第42頁）、土地登記申請書（原處分卷1第52頁至第55頁）等附卷可稽。原告因出售105年1月1日以後取得之系爭土地而有交易所得，且因其等持有系爭土地之期間超過5年，未逾10年，依所得稅法第14條之4第3項第1款第3目規定，應繳納以稅率百分之20計算之房地合一稅。

2.因原告未依所得稅法第14條之5規定依限報繳前述房地合一稅，被告依查得資料，核定原告應補稅額及應處罰鍰，經核均屬有據，分述如下：

⑴應補稅額：被告以包括原告在內土地所有人與記銘建設公司間土地買賣契約書（原處分卷1第35頁至第42頁）所載每坪售價100,000元（該契約第3條第2項）、系爭土地面積約395.7547坪，核算出售系爭土地總價額為39,575,470元，再依原告各應有部分1/6計算核定其成交價額各為6,595,912元。次減除原告各自取得成本（原告賴柏齊、賴玟卉部分各為2,633,333元，原告賴昱銘部分為1,394,626元）、可減除移轉費用（原告均各為19,019元）、依公告土地現值計算的土地漲價總數額180,543元後，再按前述百分之20稅率計算，核定原告賴柏齊、賴玟卉應補稅額各為752,603元，原告賴昱銘應補稅額為1,000,344元。（其詳細計算式如附表）

⑵應處罰鍰：

①原告賴柏齊、賴玟卉部分：被告核定原告賴柏齊、賴玟卉2人應補稅額後，以112年8月29日北區國稅新莊綜資字第1120615429A號函（原處分卷1第65頁、第66頁）通知輔導該2人若於裁罰處分核定前繳清本稅，適用酌予減罰規定，惟因原告賴柏齊、賴玟卉未補繳本稅，被告遂依所得稅法第108條之2第3項及行為時稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰參考表）規定，以原告賴柏齊、賴玟卉漏稅額均超過200,000元，又因係於105年1月1日後經第1次裁罰，故以原裁罰倍數1倍酌減百分之50處罰，按所漏稅額752,603元處0.5倍罰鍰376,301元（小數點以下捨去）。

②原告賴昱銘部分：被告核定原告賴昱銘應補稅後，以112年8月29日北區國稅新莊綜資字第1120615429B號函（原處分卷3第59頁、第60頁）通知輔導原告賴昱銘若於裁罰處分核定前，以補繳所漏之稅額，在裁處罰鍰時得予減輕處罰，因原告賴昱銘未補繳本稅，被告遂依所得稅法第108條之2第3項及行為時裁罰參考表規定，以其漏稅額超過200,000元，且係於105年1

月1日後經第1次裁罰，故以原裁罰倍數1倍酌減百分之50處罰；另衡以原告賴昱銘係自二親等以內親屬即其父賴○杰受贈取得系爭土地，且賴○杰、賴昱銘持有該土地期間合併計算已達5年，遂再參酌裁罰參考表使用須知第4點「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止……」規定，再酌予減輕裁罰倍數百分之20，按所漏稅額1,000,344元處0.4倍罰鍰（《1-50%》×《1-20%》）400,137元（小數點以下捨去）。

⑶復查決定追減：

原告分別提起復查後，被告審認原告購入系爭土地辦理所有權登記時所支付登記費及書狀費合計1,199元屬可減除之附加成本，遂重行核算可減除成本為原告賴柏齊、賴玟卉部分2,633,533元、原告賴昱銘部分1,394,826元，隨同調整核定課稅所得及應納稅額後，就稅額部分均追減40元，就罰鍰部分則分別追減20元（原告賴柏齊、賴玟卉）、16元（原告賴昱銘）。

㈢被告對原告關於系爭土地之取得與交易日期之認定並無違誤：

1.司法院釋字第657號解釋理由已闡述：憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之等語甚明。又稅捐之減免核屬租稅優惠事項，依上述解釋理由意旨，既應以法律或法律明確授權之命令定之，自不得透過類推適用之方式為之。再者，稅捐為法定之債，於稅捐實體構成要件被滿足時，稅捐債務即成立生效，因此稅捐核課處分性質上屬確認性之行政處分。又稅捐之減免，同樣基於稅捐法定原則之要求，其減免要件同樣必須以法律或法規命令之形式為之。不容由行

政機關任意對納稅義務人給予法外之恩，免除其法定之稅捐債務。此外，具有經濟稅法或社會稅法性質之稅捐減免優惠規定，本來即是量能課稅理想對經濟發展或社會扶助目標的退讓，這些退讓每有其個別政策目標之立法政策考量，法院無法單以平等原則為基礎，就稅捐減免規定進行類推適用。是以，立法者為達一定政策目的而給予人民減免稅捐之優惠，須以法律訂明其法定要件，作為稅捐稽徵機關核定減免稅捐之依據。而就此稅捐優惠要件之法規解釋，不能增加法規所無之條件限制，亦不能免除法規所設之條件限制。否則，均屬違反立法者本意之解釋結果，有違租稅法律原則。

2.又房地合一作業要點乃財政部基於稅捐稽徵中央主管機關之職權，對於依所得稅法第4條之4規定應課徵所得稅之房屋、土地交易所得，其交易日、取得日之認定及得認列之成本等細節性、技術性事項，訂定之行政規則，與母法規定並無牴觸，無違法律保留原則，得為稅捐稽徵機關辦理相關案件時所援用，業如前述。復經檢視現行之立法體例及租稅實務，民法第758條第1項規定：「不動產物權，依法律行為而『取得』……變更者，非經『登記』，不生效力」之意旨，係採「移轉登記日」為不動產物權「出售」之日。另依特種貨物及勞務稅條例第3條第3項規定「……第1項第1款（房屋、土地）所稱持有期間，指自本條例施行前或施行後完成移轉登記之日起計算至本條例施行後訂定銷售契約之日止之期間」，就取得日期即持有期間之起算日，亦明定為所有權移轉登記日。準此，所得稅法第4條之4第1項所稱「交易」之意涵，解釋上認係「所有權移轉登記日」，核屬符合法體系之解釋。再者，以「移轉登記日」為準，而不採「契約訂立日」，亦有因公示而易於明確認定之效果，有益於稽徵經濟目的之達成。是以，房地合一作業要點第3點規定房地交易日之認定，以完成所有權移轉登記日為準，性質上縱認係中央主管機關為統一

法令適用所發布之解釋性行政規則，亦核與所得稅法第4條之4第1項規定之本旨無違，自得予以適用。從而，依上開規定及說明，土地之取得日（完成所有權移轉登記日為準）在105年1月1日以後者，按所得稅法第4條之4第1項規定，個人事後予以出售而產生土地交易所得，即應依同法第14條之4至第14條之8等規定課徵所得稅（新制），並無舊制同法第4條第1項第16款土地交易所得免稅之適用。

3.本件系爭土地係於105年1月5日以買賣為原因，登記為原告所有，業如前述，則依據104年6月24日修正公布之所得稅法第4條之4第1項規定及上開說明，系爭土地之交易所得即應依同法第14條之4至第14條之8等規定課徵所得稅。原告主張應以訂定系爭土地買賣契約書（參本院地行卷第67頁至第71頁）之日即104年11月9日作為取得時點云云，核屬其個人之歧異見解，並非足採。

㈣第查原告賴昱銘生於00年間，系爭土地之原地主吳陳○貞於104年11月9日與原告、訴外人賴○芳訂定系爭土地買賣契約書時，原告賴昱銘尚未成年，依遺產及贈與稅法第5條第5款規定「限制行為能力人或無行為能力人所購置之財產，視為法定代理人或監護人之贈與。」，況原告賴昱銘之父賴○杰亦於104年12月22日申報贈與稅，有其提出之贈與稅申報書可稽（原處分卷3-1第187頁至第200頁），則被告依贈與稅核定資料，以受贈土地現值1,308,289元，按物價指數百分之106.6調整後價值，核定原告賴昱銘部分可減除成本為1,394,626元，自屬有據。原告爭執訴願及復查決定認定原告賴昱銘係於105年1月5日以買賣為原因完成系爭土地之移轉登記，卻以其係受贈系爭土地1/6權利，據以計算原始取得成本，至其須額外遭核課247,741元之稅額云云，亦非可取。

㈤原告又執與吳陳○貞不動產買賣契約書為據，主張雙方約定由買方（即原告與訴外人賴○芳）負擔，故土地增值稅不應列入原告之取得成本計算云云。查原告與吳陳○貞之不動產買賣契約書第6條【稅費負擔】固然有「土地增值稅由買方

負擔」之約定（參原處分卷1第49頁），惟同一契約第1頁另有手寫特約條款載稱「二、完稅款交付後，賣方需繳增值稅。」（原處分卷1第51頁），則原告、吳陳○貞就系爭土地訂定買賣契約之時，就土地增值稅究由何方負擔，約款間已生扞格。而系爭土地係於104年12月間由吳陳○貞為納稅義務人繳納土地增值稅，則有土地增值稅繳款書在卷為憑（原處分卷1第6頁），原告雖猶爭執除給付出賣人吳陳○貞土地買賣價金外，嗣後確有代吳陳○貞繳納系爭土地之土地增值稅云云，然原告就此既未提出何積極證據以實其說，本院因認係由吳陳○貞繳納系爭土地之土地增值稅，原告主張應將該土地增值稅列入其等取得成本計算，遂不採取。

㈥原告另主張於104年11月9日買受系爭土地後，於同年12月24日即向員林地政所掛件辦理前開土地之所有權移轉登記，該地政所依規定原應以104年12月30為結案期限，但因新莊稽徵所、員林地政所的行政疏失，致於105年1月5日始辦峻登記，因此方被核課其等根本自始毋庸繳納之房地合一稅等情，爭執並非出於原告己身之故意過失而違反所得稅法第108條之2規定云云。

1.查原告上述主張系爭土地所有權移轉登記，因新莊稽徵所、員林地政所行政疏失而遲誤至105年1月5日始辦峻等情，乃為監察院調查後所認定事實，有監察院調查報告、糾正案文卷內可參（原處分卷2第149頁至第181頁），原告此部分事實主張，尚非無稽。

2.然按「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」行政罰法第7條第1項定有明文，行為人是否有故意或過失，應以行為人就「違反行政法上義務之行為」之客觀構成要件是否明知或負有注意義務判斷，乃不待言。本件被告係以原告違反所得稅法第14條之5規定，未依限辦理房地合一稅申報，故依同法第108條之2第3項規定分別裁罰，則原告有無故意或過失等主觀責任要件，自亦應以其等是否明知或應注意系爭土地之交易所得應依限

申報房地合一稅，資為判斷。查原告以買賣為原因，於105年1月5日登記取得系爭土地，乃明載於土地登記資料，有系爭土地異動索引查詢資料可參（原處分卷1第26頁），原告既為系爭土地所有權人，就此實難諉為不知；又所得稅法第4條之4、第14條之4至第14條之8等房地合一稅規定，係於104年6月24日修正公布，105年1月1日開始施行，迄原告110年5月8日與記銘建設公司訂約出售系爭土地，嗣再於111年3月21日辦理所有權移轉登記時，房地合一稅政策已經施行超過5年，原告出售土地時亦均成年而得期待其等能注意所得稅法第14條之5所課予之申報義務；況被告亦於裁罰前以112年8月29日北區國稅新莊綜資字第1120615429A號函（針對原告賴柏齊、賴玟卉）、第1120615429B號函（針對原告賴昱銘）輔導原告自行繳清本稅以酌減裁罰，乃原告仍未依限申報繳清，自堪認為有過失而違反所得稅法第14條之5規定，被告依同法第108條之2條第3項規定裁罰，要屬有據。

3.至於原告主張000年11月9日與吳陳○貞訂約購買系爭土地，並於同年12月24日掛件辦理所有權移轉登記，員林地政所本應於000年12月30日登記，卻於105年1月5日始辦峻登記，致使系爭土地需適用甫施行之房地合一稅規定並因此負擔稅捐債務等情，要屬原告是否另循法律途徑訴求賠償救濟問題。原告以系爭土地係因原告所屬新莊稽徵所、員林地政所於000年底發生之行政疏失致遲誤登記時限，主張其等於110年出售系爭土地後未依限申報房地合一稅並無故意過失，並非可採。

七、綜上所述，原告出售其等於105年1月5日取得之系爭土地，未依限申報房地合一稅，違反所得稅法第14條之5規定，被告以原處分（含復查決定）補徵稅額並處罰鍰，於法並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告所爭執各節，均非可採，其訴請判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。

八、本件事證已臻明確，原告聲請本院函詢新莊稽徵所、向員林地政所調取登記申請案之案卷原本，並聲請傳喚證人賴○君，其待證事實均係系爭土地於105年1月5日登記乃為新莊稽徵所、員林地政所行政疏失，惟此與本件原告因過失違反依限申報房地合一稅行政法上義務之認定並無影響，業如前述，前開證據均認無調查必要；此外，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經核與本件判決結果亦不生影響，故均不逐一論述，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　　115　　年　　8　　月　　6　　日

審判長法　官　林家賢

法　官　郭淑珍

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	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

師為訴訟代理人	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　　115　　年　　8　　月　　6　　日

書記官　何閣梅