

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第311號

上 訴 人

即原審原告 王雪榴

訴訟代理人 曾志立 律師

上 訴 人

即原審被告 財政部北區國稅局

代 表 人 王綉忠

訴訟代理人 黃伯瑞

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國108年8月15日臺北高等行政法院108年度訴字第234號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

兩造上訴均駁回。

上訴審訴訟費用由兩造各自負擔。

理 由

一、緣上訴人王雪榴（下稱王雪榴）民國101年度綜合所得稅結算申報，列報出售新北市○○區○○路○○○號9樓房屋（下稱系爭房屋）之財產交易所得新臺幣（下同）1,018,000元，經上訴人財政部北區國稅局（下稱北區國稅局）所屬花蓮分局依據查得資料核算為4,096,516元（短報3,078,516元），除核定當年度綜合所得總額4,128,552元，綜合所得淨額3,780,516元，應補稅額735,914元，並依所得稅法第110條第1項規定，裁處罰鍰366,757元。王雪榴就財產交易所得及罰鍰處分不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定、原處分均撤銷。經原審法院判決將訴願決定及原處分（即復查決定）關於核定應補徵稅額逾707,590元部分及罰鍰部分均撤銷，並駁回王雪榴其餘之訴。兩造對各自敗訴部分不服，遂分別提起上訴。

二、王雪榴起訴之主張及北區國稅局於原審之答辯，均引用原判決所載。

三、原判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）關於核定應補

徵稅額逾707,590元部分及罰鍰部分，並駁回王雪榴其餘之訴，其理由略謂：(一)本稅部分：1.王雪榴購入系爭房地時，「房屋」部分支付10,620,000元向勝華建設有限公司購入，「土地」部分支付16,610,000元向林陳海購入，固有明確之交易金額；惟出售予余明憶時，所簽訂出售系爭房地買賣契約，既賣價以「總價」方式而未區分房、地之各別賣價，致缺少出售「房屋」部分之明確金額，如此即有財政部83年1月26日台財稅第000000000號函釋（下稱83年1月26日函釋）、83年2月8日台財稅第000000000號函釋（下稱83年2月8日函釋）、101年8月3日台財稅字第10100568250號令釋（下稱101年8月3日令釋）之適用，藉以明確王雪榴房屋交易所得。惟王雪榴101年度綜合所得稅結算申報，未依上述財政部三函釋之方法為房屋交易所得計算申報，乃以財政部頒訂標準申報系爭房屋之財產交易所得1,018,000元（房屋評定現值3,636,000元 $\times$ 28%=1,018,080元，王雪榴申報漏列尾差80元）。王雪榴雖於訴訟中主張，應類推適用加值型及非加值型營業稅法施行細則（下稱營業稅法施行細則）第21條及營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第32條第3款規定，以認定「房屋出售價款」，再為後續減除成本、費用而為房屋交易所得之計算；藉此方式「房屋出售價款」經計算為12,522,420元；其計算式為「出售房地價格43,800,000元 $\times$ 3,636,000元 $\div$ （房屋評定現值3,636,000元+土地公告現值9,080,760元）」。然觀查核準則第32條第3款規定之修正意旨，乃配合營業稅法施行細則第21條100年6月22日之修正，係修正房屋價款及土地價款未予劃分或房屋價款經查明顯較時價為低者，房屋價款及土地價款之計算公式。而營業稅法施行細則第21條之修法理由，則在於營業人以土地及其定著物合併銷售時，因出售之土地免徵營業稅，其定著物部分銷售額（應徵營業稅）須明定其計算公式，俾資依循。又按查核準則第32條第1款規定，營利事業出售資產之售價，大於資產之未折減餘額部分，即應列為出售

資產收益課稅，是縱使房屋售價低於原始取得成本，仍有可能因高於房屋資產之未折減餘額，而歸課出售房屋資產之收益。再者，營利事業依據所得稅法第21條規定，有保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄之義務，個人（非營業人）則無記帳及課徵營業稅之需要，並無「推計」出售房屋價款之規定，且計算財產交易損益之方式亦與營利事業不同（個人出售房屋之損益，係以售價減除成本費用，並非以售價扣除未折減餘額及其他費用）。王雪榴卻自行創設類推查核準則第32條第3款規定，主張作為推計其個人出售房屋價款之依據，其納稅主體、稅制架構及規範目的皆與本件課稅事實扞格不入，顯然違反租稅法定原則（臺北高等行政法院105年度訴字第609號同此意見，並為本院105年度裁字第1435號裁定維持）；從而，王雪榴主張按照房屋評定現值及土地公告現值之比例計算系爭房屋出售價格，容無可採。2.北區國稅局依財政部83年1月26日函釋、83年2月8日函釋、101年8月3日令釋，以系爭房屋及土地賣出總價與買進總價之差額，減除王雪榴所支付相關必要費用後，按出售時之房屋評定現值占土地公告現值及房屋評定現值之比例核計，重行核定系爭房屋財產交易所得為4,096,516元；其計算式為：「（賣出總價43,800,000元－補貼買方稅費6,400元）－買進總價27,230,000元－相關必要費用2,236,202元（契稅161,214元＋代書登記規費22,968元＋瓦斯接管費63,000元＋土地增值稅236,020元＋仲介費1,752,000元＋履保服務費1,000元）」×「出售時之房屋評定現值3,636,000元÷（3,636,000元＋土地公告現值9,080,760元）」固非無據。然上揭計算中，有關「出售房屋支付必要費用」之認定，尚有瑕疵可指。王雪榴提出取得系爭房屋與土地達可供使用狀態前所支付之必要費用計有下列3項：①97年5月13日因買賣取得系爭房屋所有權所繳納之契稅161,214元、②瓦斯接管費63,000元，及③地政事務所96年12月18日開立包含土地登記代辦費5,000元、房屋登記代

辦費5,000元、移轉登記費3,740元、印花稅9,138元、代刻
印章50元、謄本40元共計22,968元之應收款項明細表；王雪
榴並提出因出售系爭房屋與土地所支付之必要費用計有下列
2項：④101年3月1日及同年月22日支付之2筆仲介費共計1,7
52,000元，及⑤繳納出售系爭房屋坐落基地之土地增值稅23
6,020元。北區國稅局核認上開5項費用另加計⑥履保服務費
1,000元，總計核認王雪榴因取得及出售房地所生之費用為2
,236,202元，再依財政部101年8月3日令釋所揭按出售時之
房屋評定現值占土地公告現值及房屋評定現值之比例，分攤
系爭房屋應分攤之費用為639,379元 即2,236,202元×房屋
評定現值3,636,000元÷（房屋評定現值3,636,000元+土地
公告現值9,080,760元）√，固非無據。然王雪榴97年5月13
日繳納契稅之課稅客體僅有系爭房屋，此觀該契稅繳款書所
載移轉價格（或契稅標準現值）為2,686,900元，即為系爭
房屋96年11月房屋評定現值即明，且在開徵土地增值稅區域
之土地係免徵契稅，亦為法所明定（契稅條例第2條但書參
照），足徵該契稅161,214元支付，與系爭房屋坐落之基地
要無關涉。又王雪榴所提示地政事務所96年12月18日開立應
收款明細表，業已就費用依其性質臚列明細及金額，是其中
房屋登記代辦費5,000元部分，係可明確歸屬於房屋，應可
認定。另新成屋交屋後王雪榴所支付之瓦斯接管費63,000元
，則係使該房屋達可供使用狀態之增置、改良，是該項支出
當屬可明確歸屬於房屋，要無可疑。上開3項費用可明確直
接歸屬於房屋交易，自無庸依財政部101年8月3日令釋分攤
，應全數准予以扣除。而其餘涉及系爭房屋及其基地兩者之
費用項目，計有王雪榴因出售系爭不動產所支付之仲介服務
費2筆共1,752,000元及取得系爭不動產所支付之移轉登記費
3,740元及印花稅9,138元。上開3項目係王雪榴取得或出售
系爭房屋及其基地兩者所生之共同支出，因無法全數歸屬於
房屋交易，亦無證據顯示有明確歸屬之方法，是得依財政部
101年8月3日令釋所揭之比例 即王雪榴主張之房、地比例0

.2859÷房屋評定現值3,636,000元÷(房屋評定現值 3,636,000元+土地公告現值9,080,760元) √, 予以扣除屬系爭房屋應分攤之費用為504,578元 即 (1,752,000元+3,740元+9,138元) × 0.2859√。綜上, 王雪榴有支出系爭房屋之相關必要費用為733,792元(直接歸屬之契稅161,214元、瓦斯接管費63,000元、房屋登記代辦費5,000元以及依財政部101年8月3日令釋分攤之仲介費及規費計504,578元), 應可認定。3. 綜上所述, 王雪榴系爭房屋財產交易所得應為4,002,103元; 其計算式為(賣出總價43,800,000元-補貼買方稅費6,400元-買進總價27,230,000元) × 出售時之房屋評定現值3,636,000元÷(出售時之房屋評定現值 3,636,000元+土地公告現值9,080,760元) √ - 相關必要費用733,792元 = 4,002,103元。原處分(即復查決定)核定財產交易所得為4,096,516元, 容有違誤, 訴願決定未予糾正亦有未合。又依納稅者權利保護法第21條第1項、第3項規定, 有關稅務訴訟之審理範圍, 改採「總額主義」, 行政法院對於稅務事件, 在王雪榴訴之聲明範圍內, 原則上應自行判決確認正確合法之稅捐債務金額, 以符合訴訟經濟原則, 避免反覆爭訟, 並有效提供權利保護。王雪榴101年度綜合所得總額為4,034,139元(財產交易所得4,002,103元+王雪榴不爭執之其他項目所得32,036元), 免稅額及各項扣除額為348,036元, 綜合所得淨額3,686,103元, 應納稅額為754,430元(3,686,103元× 30%-累進差額351,400元)。因王雪榴已繳納部分稅額46,840元, 是本件正確之應補稅額為707,590元(754,430元-46,840元), 爰將訴願決定及原處分(即復查決定)關於核定應補徵稅額逾707,590元部分撤銷。至於未逾707,590元部分則無不合, 應予維持。(二) 罰鍰部分: 王雪榴101年度綜合所得稅結算申報, 未依上述財政部三函釋之方法為房屋交易所得計算申報, 乃以財政部頒訂標準申報系爭房屋之財產交易所得1,018,000元(房屋評定現值3,636,000元× 28%=1,018,080元, 王雪榴申報漏列尾差80元), 已如

上述；北區國稅局審核其申報後，以106年9月7日北區國稅審二字第0000000000A號函王雪榴於文到10日內依法補報系爭房屋之財產交易所得，且該函說明一載明：「買賣房屋交易所得，應以出售時之成交價額，減除原始取得之成本及費用，計算出售房屋之所得額。」並經王雪榴居住之大樓管理員簽收，是王雪榴遲至收受北區國稅局函文時，即知悉應依系爭房屋之實際交易價額，申報財產交易所得。而綜合所得稅係採自行申報制，乃重在誠實申報為前提，為所得稅制之基本原則。本件王雪榴出售系爭房地，就系爭房地之取得及出售實際買賣價格，為其所得掌握，依所得稅法第14條第1項第7類規定，自應誠實申報財產交易所得，卻自行以財政部頒標準申報，北區國稅局復函請王雪榴自動補報繳詳如前述，王雪榴仍未就實際所得予以補報補繳，核王雪榴應有應注意、能注意而不注意之情形，應有過失，應受處罰。所得稅法第110條第1項規定，係照「所漏稅額」，處2倍以下之罰鍰。原處分（即復查決定）係以財產交易所得為4,096,516元核算應補徵稅額，並依所漏稅額是否已繳納，斟酌裁罰倍數參考表所定倍數，核定罰鍰金額為366,757元。惟經原審審理後，認定財產交易所得為4,002,103元，亦如前述，應繳稅額亦有變更，故本件為裁處罰鍰之基礎既已變動，且北區國稅局有裁量權限（尚難謂其裁量減縮至零），應由北區國稅局重新裁處，爰將訴願決定及原處分（即復查決定）關於罰鍰366,757元部分撤銷，由北區國稅局另為適法之裁處等語。

四、王雪榴上訴意旨略謂：（一）原判決一方面認本件應適用105年1月1日修法前之房屋、土地分離課稅規定，且承認在私法上，房屋與土地為不同之客體，卻仍強行套用財政部83年1月26日台財稅第000000000號函釋及101年8月3日令釋，將房屋、土地一體看待，計算財產損益，不劃分房屋、土地之各別原始取得成本，顯前後矛盾，有悖於論理及經驗法則。況王雪榴已證明買受系爭房屋之總價為1,062萬元，此即王雪榴

取得系爭房屋之原始成本，原判決未適用所得稅法第14條第1項第7類第1款課稅須「以交易時之成交價額，減除原始取得之成本」之要件，自有判決不適用法律之違誤。王雪榴已於行政訴訟起訴狀敘明：「被告機關罔顧所得稅法第14條第7類第一款課稅須『以交易時之成交價額，減除原始取得之成本』之要件，於原告已證明取得系爭房屋及土地成本，各為1062萬元及1661萬元情況下（即已向被告機關提出原證2、3情形下），未核實認定，仍執意要採行“推估”方式，強制套用財政部83年1月26日台財稅第000000000號函……」等語。惟原判決對上開重要攻擊防禦方法，未論述何以不可採之理由，即有判決不備理由之違法。且王雪榴已在原審提出「史丹佛」房屋預定買賣契約書，足徵王雪榴系爭房屋之原始取得成本為1,062萬元，原判決卻仍認：「……因此也不可能在此事實認定層次上分辨出，1筆房地交易中，房與地之各別售價。……」顯有認定事實不憑證據之違誤。(二)原判決所引財政部83年2月8日函釋及101年8月3日令釋，實際上已增加王雪榴法律所無之納稅義務，對王雪榴之權利義務發生影響，其客觀上最少應以「法規命令」之形式為之，且縱認上開財政部函釋屬法規命令，其亦屬行政程序法第158條第1項第2款規定之「無法律之授權而剝奪或限制人民之自由、權利之法規命令」而無效。原判決僅認上開財政部函釋，屬位階更低之「行政規則」，屬執行稅法之技術性、細節性事項，難指為「違反稅捐法律主義」云云。然上開財政部函釋卻實際上造成人民稅率之變更，自屬納稅者權利保護法第3條第2項所稱之對人民增加法律所無之限制，而應屬無效之函釋，原判決加以引用，自有判決違背法令之處。再者，財政部83年1月26日台財稅字第831581093號函釋，其發布係為解釋所得稅法第14條第7類第1款有關財產或權利原為出價取得者，其財產交易所得額之計算。財政部83年函釋公式所推算之房屋原始取得成本及移轉房屋相關必要費用，均與實際取得成本及實際發生之費用不符，違法之處說明如下：1.母

法規定出售價款，應減除原始取得成本，本件王雪榴原購入房屋成本為10,620,000元，有房屋買賣合約可稽，依母法規定當可依法減除原始取得成本。而財政部83年函釋推算王雪榴原始取得成本為7,856,328元，明顯違反母法規定；2.母法規定可減除因取得、改良及移轉房屋而支付之費用，本件出售房屋依法可減除之相關費用為733,792元，均有憑證可供勾稽且係合理劃分應歸屬房屋負擔的部分，原處分依財政部83年函釋公式推算王雪榴出售房屋可減除之費用為568,704元，明顯違反母法規定及核實課稅原則。依納稅者權利保護法第14條規定，稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅。推計課稅，應依斟酌與推計具有關聯之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之，且應依「最能切近實額之方法」為之。稅捐稽徵機關有義務要調查「實際發生」的成本及費用作為課稅的「直接證據」。依本件王雪榴101年度出售房屋總價款43,800,000元，因未劃分土地及房屋價款，營業稅法施行細則第21條及查核準則第32條第3款已明訂房屋價款的計算公式，可按出售房屋時的房屋評定現值佔房屋評定現值及土地公告現值之比例設算房屋出售價款為12,522,420元，而房屋原始取得成本10,620,000元及因取得、改良及移轉房屋支付之費用733,792元等二項均係「實際發生」，有「直接證據」可茲證明。何以原判決及原處分均不採納「可以核實」且「最能切近實額」的資料核課，而援引不切實際之推計資料課稅，嚴重違反納稅者權利保護法之立法意旨，侵犯納稅者的合法權益。另王雪榴101年度出售房屋之交易所得，已於102年5月底按房屋評定現值28%申報在案，北區國稅局查核王雪榴101年度個人綜合所得稅時，王雪榴已配合提供有關之買賣合約及相關費用支出供核。北區國稅局既依核實課稅原則核課王雪榴101年度出售房屋實際交易所得，則房屋出售價款依出售時的房地比例計算為12,522,420元，房屋原始取得成本10,620,000元，因取得、改良

01 及移轉房屋支付之費用為733,792元，依此計算之房屋交易
02 所得1,168,628元，減除王雪榴原申報財產交易所得1,018,0
03 00元，應調增之財產交易所得150,628元，北區國稅局核定
04 王雪榴財產交易所得4,096,516元於法無據，且謂王雪榴短
05 漏報財產交易所得，違反所得稅法第110條第1項規定，科處
06 罰鍰366,757元，違反納稅者權利保護法第7條及第11條規定
07 。原判決援引違反納稅者權利保護法第3條第3款之解釋函增
08 加納稅者負擔，違反租稅法律主義、核實課稅原則、納稅者
09 權利保護法。(二)王雪榴誠實依所得稅法第14條第1項第7類第
10 1款申報系爭房屋原始取得成本為1,062萬元，並提出「史丹
11 佛」房屋預定買賣契約書供北區國稅局查核，並無故意或過
12 失漏報可言，已如前述。而北區國稅局命王雪榴自動補報繳
13 ，亦是要求王雪榴依上開財政部函釋補報繳，否則不予接受
14 。王雪榴認此有法律上之爭議，並於法定期間內提起復查申
15 請書及訴願書，並無過失可言。原判決以事後判決結果倒推
16 王雪榴當初未依照北區國稅局要求之方式補申報，有過失，
17 顯有認定事實不憑證據、違背經驗論理法則之違誤。且該過
18 失及舉證責任之認定，違反行政罰法第7條第1項及納稅者權
19 利保護法第11條第2項規定，即未命北區國稅局就此詳為舉
20 證，並調查此一相關證據，命兩造當事人就此為辯論，自亦
21 有應調查證據未予調查之違法等語，為此請求廢棄原判決不
22 利於王雪榴部分，並就廢棄部分，撤銷訴願決定及原處分（
23 即復查決定）。

24 五、北區國稅局上訴意旨略謂：(一)財政部83年1月26日函釋、83
25 年2月8日函釋及101年8月3日令釋並無違背所得稅法第14條
26 第1項第7類第1款及同法施行細則第17條之2第1項規定，且
27 就相同情形之納稅義務人均一體適用。前述財政部83年函釋
28 及101年8月3日令釋乃係考量上開所得於一般社會常情僅訂
29 定一個總價款，多數移轉費用亦涵括房地整體交易，而不動
30 產交易僅課徵房屋部分之所得，其土地部分屬於免稅所得，
31 各項成本及費用計算亦難以區分或有其難度，故訂定該計算

方式，俾利於納稅義務人得以推計運用，自有其客觀性及公正性，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則，合先陳明。(二)有關瓦斯接管費63,000元，依財政部83年2月8日函釋，係屬購入房屋達可供使用狀態前所支付之必要成本，且就民法有關添附之觀點而言，如民法第811條（不動產上之附合）、第812條（動產之附合）、第813條（混合），當瓦斯接管成為房屋的一部分，或非毀損不能分離或分離需費過鉅者，或不能識別或識別需費過鉅者，瓦斯接管與不動產本身就成為一體化，而內含為不動產售價的範疇內，無法獨立拆解，瓦斯接管費已涵括於房地總價之內而無法分離，且已定著於房屋及土地，原判決顯未考量該管線定著之特性，逕予認定為直屬系爭房屋交易成本，核與財政部83年2月8日函釋及101年8月3日令釋規定不符，顯有判決不適用法規或適用不當之違背法令。就前述瓦斯接管費認定差異，北區國稅局重行計算王雪榴出售不動產交易所得應為4,046,739元{（賣出總價43,800,000元－補貼買方稅費6,400元－買進總價27,230,000元－瓦斯接管費63,000元－移轉登記費3,740元－印花稅9,138元－仲介費1,752,000元－履保服務費1,000元－代刻印章50元－謄本40元）× 3,636,000元÷（9,080,760元＋3,636,000元）√－契稅161,214元－房屋登記代辦費5,000元}。而原判決認本件有關「出售房屋支付必要費用」之認定，王雪榴支出系爭房屋直接歸屬房屋之相關必要費用為733,792元（直接歸屬之契稅161,214元、瓦斯接管費63,000元、房屋登記代辦費5,000元及依財政部101年8月3日令釋分攤之仲介費、規費合計504,578元），核定應補徵稅額逾707,590元部分及罰鍰部分均撤銷，核與財政部101年8月3日令釋規定不符，顯有判決不適用法規及適用法規不當之違背法令。綜上，王雪榴101年度綜合所得稅所得總額應為4,078,775元（財產交易所得4,046,739元＋王雪榴不爭執之其他項目即利息所得合計32,036元），免稅額為164,000元，全部扣除額為184,036元，應納稅額為767,821

元 (4,078,775元 - 164,000元 - 184,036元) × 30% - 累進差額351,400元V, 扣除王雪榴已繳46,840元, 本件應徵補稅額為720,981元。(三)就罰鍰部分, 原核算所漏稅額733,514元 應補徵稅額735,914元 - 應稅免罰2,400元 (免稅額溢報20,000元 × 申報稅率 12%) V, 重行核算本件漏稅額應為718,581元 應補徵稅額720,981元 - 應稅免罰2,400元 (免稅額溢報20,000元 × 申報稅率 12%) V, 再按所漏稅額處0.5倍罰鍰應為359,290元等語, 為此請求廢棄原判決不利於北區國稅局部分, 並駁回王雪榴於原審之訴。

六、本院查：

(一)行為時所得稅法第14條第1項第7類第1款規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之……第7類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。」第71條第1項規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。但依法不併計課稅之所得之扣繳稅款，……，不得減除。」現行同法第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」所得稅法施行細則第17條之2規定：「(第1項)個人出售房屋，如能提出交易時之成交價額及成本費用之證明文件者，其財產交易所得之計算，依本法第14條第1項第7類規定核實認定；其未申報或未能提出證明文件者，稽徵機關得依財政部核定標準核定之。(第2項)前項標準，由財政部各地區國稅局參照當年度實際經濟情況及房屋市場交易情形擬訂

，報請財政部核定之。」納稅者權利保護法第16條規定：「（第1項）納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。（第3項）稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」

(二)財政部83年1月26日台財稅第000000000號函釋：「個人出售房地，其原始取得成本及出售價格之金額，如經稽徵機關查核明確，惟因未劃分或僅劃分買進或賣出房地之各別價格者，應以房地買進總額及賣出總額之差額，按出售時之房屋評定現值占土地公告現值及房屋評定現值之比例計算房屋之財產交易損益。」83年2月8日台財稅第000000000號函釋：「核釋個人出售房屋，計算其財產交易所得可減除之成本及費用項目疑義。說明：……二、有關成本及費用之認列規定如下：（一）成本方面：包括取得房屋之價金、購入房屋達可供使用狀態前支付之必要費用（如契稅、印花稅、代書費、規費、監證或公證費、仲介費等），於房屋所有權移轉登記完成前向金融機構借款之利息暨取得房屋所有權後使用期間支付能增加房屋價值或效能非2年內所能耗竭之增置、改良或修繕費。（二）移轉費用方面：為出售房屋支付之必要費用如仲介費、廣告費、清潔費、搬運費等。三、至取得房屋所有權後，於出售前支付之各項費用，除前述轉列房屋成本之增置、改良或修繕費外，其餘如使用期間繳納之房屋稅、管理費及清潔費、金融機構借款利息等，均屬使用期間之相對代價，不得列為成本或費用減除。」101年8月3日台財稅字第10100568250號令釋：「個人出售房地，其原始取得成本及出售價格之金額，如經稽徵機關查核明確，惟因買進及賣出均未劃分或僅劃分買進或賣出房地之各別價格者，於依本部83年1月26日台財稅第000000000號函規定計算財產交易損益時，其所支付之相關必要費用（如：仲介費、代書費、土地增

01 值稅、契稅等），得自房地買進總額及賣出總額之差額中減
02 除，再按出售時之房屋評定現值占土地公告現值及房屋評定
03 現值之比例計算房屋之財產交易損益。」

04 (三)原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以前揭理由認原處
05 分補徵稅額逾707,590元部分，因核算出售房屋支付必要費
06 用錯誤，及罰鍰部分裁處基礎亦已變動，均構成違法，訴願
07 決定未予糾正，亦有未洽，王雪榴就此部分請求撤銷，為有
08 理由，應予准許；至於原處分其餘部分則無違誤，訴願決定
09 遞予維持，即無不合，而將訴願決定及原處分（即復查決定
10 ）關於核定應補徵稅額逾707,590元部分及罰鍰部分均撤銷
11 ，並駁回王雪榴其餘之訴。經核原判決除其理由之論述稍有
12 瑕疵（詳後述）外，結論尚無不合。

13 (四)兩造上訴意旨雖再以前詞爭執，惟按憲法第19條規定人民有
14 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
15 予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅
16 客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間
17 等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定
18 之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主
19 管機關發布行政規則為必要之規範（司法院釋字第650號、
20 第657號解釋參照）。而如果課稅基礎事實的本體已經證明
21 存在，僅係因事件本質或其他障礙，致調查困難或不可能，
22 而無法正確計算其具體數額時，基於公平及比例原則，不能
23 認定全有或全無，本應准許推計課稅。故課稅基礎事實的本
24 體已經證明為存在的前提下，推計其具體數額只是一種事實
25 推定，乃認定事實過程中之一種方法，未必須有法律依據。
26 司法院釋字第218號解釋即肯認「國家依法課徵所得稅時，
27 納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文
28 據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，
29 稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。
30 此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。」於
31 106年12月28日施行之納稅者權利保護法第14條第1項規定：

「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。」更將推計課稅予以明文化，並依序於同條第2項、第3項明文規定：「稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。」「推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。」又依行為時所得稅法第14條第1項第7類第1款規定，財產或權利原為出價取得者，既係以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。則基於核實課稅原則，財產交易所得額之計算涉有應稅所得及免稅所得（例如土地交易所得）者，其相關之成本、費用或損失，如可直接合理明確歸屬，自應個別歸屬認列，如不可直接合理明確歸屬，始應作公平合理之分攤。前揭財政部函（令）釋意旨於符合上開法規意旨範圍內自得加以援用。至於所得稅法施行細則第17條之2第1項雖規定：「個人出售房屋，如能提出交易時之成交價額及成本費用之證明文件者，其財產交易所得之計算，依本法第14條第1項第7類規定核實認定；其未申報或未能提出證明文件者，稽徵機關得依財政部核定標準核定之。」但同法條緊接於第2項規定：「前項標準，由財政部各地區國稅局參照當年度實際經濟情況及房屋市場交易情形擬訂，報請財政部核定之。」揆諸財政部核定之行為時「101年度個人出售房屋未申報或已申報而未能提出證明文件之財產交易所得標準」，僅係針對個人出售房屋未申報或已申報而未能提出證明文件者，區分其所在直轄市（臺北市、新北市、臺中市、臺南市、高雄市所轄之各行政區）、準用直轄市之縣即桃園縣（所轄各市鄉鎮）、其他縣市（包括原省轄市新竹市、基隆市、嘉義市、各縣轄市及鄉鎮），訂定依房屋評定現值之48%至8%不等計算之個人財產交易所得標準，應係適用於稽徵機關未查得交易時之實際成交金額或原始取得成本之情形，如果稽徵機關對於

個人出售房地之原始取得成本及出售價格之金額，已經查核明確，惟因買進及賣出均未劃分或僅劃分買進或賣出房地之各別價格者，即無法適用上開財政部核定之財產交易所得標準。原判決謂：依上開函釋意旨，房地買進及賣出之總價如經查核明確，僅因買進及賣出均未劃分，或僅劃分買進或賣出房地之各別價格者，由於無法具體認定房屋之買進或賣出之價格，致所得稅法第14條第1項第7類第1款所規定，「交易時房屋之成交價額」、「原始取得房屋之成本」及「因取得、改良及移轉房屋而支付之一切費用」不能全部明確，則依所得稅法施行細則第17條之2第1項之規定，稽徵機關得依財政部核定標準為核定，此時應自房地賣出總額及買進總額之差額，再按「出售時」之房屋評定現值占土地公告現值及房屋評定現值之比例計算房屋之財產交易損益等語（原判決第7頁），似乎將所得稅法施行細則第17條之2第1項所謂「財政部核定標準」與前揭財政部函（令）釋意旨混為一談，容有誤會。

(五)本件上訴人王雪榴購入系爭房地時，「房屋」部分支付10,620,000元向勝華建設有限公司購入，「土地」部分支付16,610,000元向林陳海購入，固有明確之交易金額，惟出售予余明憶時，所簽訂出售系爭房地買賣契約，其賣價以「總價」方式而未區分房、地之各別賣價，致缺少出售「房屋」部分之明確金額，無法依所得稅法第14條第1項第7類規定核實認定其財產交易所得，即屬「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定」之情形，為維護課稅公平原則，自得啟動推計課稅。而依原處分之計算方式，係將系爭房屋及土地的賣出總價與買進總價，均按出售時之房屋評定現值占土地公告現值及房屋評定現值之比例（約0.00000000）推計系爭房屋之賣出價格與買進價格，則系爭房屋之買賣差價為4,737,726元，其計算式為：（系爭房地賣出總價43,800,000元－系爭房地買進總價27,230,000元）× 出售時之房屋評定現值3,636,000元／（出售時之房屋評定現值3,636,000元＋土

地公告現值9,080,760元) $\vee$; 依王雪榴起訴主張之計算方式，其係以系爭房屋及土地賣出總價，按出售時之房屋評定現值占土地公告現值及房屋評定現值之比例（約0.2859）推計系爭房屋之賣出價格，再減除系爭房屋之實際買進價格，則系爭房屋之買賣差價為1,902,420元，其計算式為：（系爭房地賣出總價43,800,000元 $\times$ 0.2859）－系爭房屋之實際買進價格10,620,000元。另有第三種計算方式（參見北區國稅局製作之復查分析表記載，原處分卷第195頁），係以系爭房屋及土地賣出總價，按系爭房屋之實際買進價格占其房地實際買進總價之比例（約0.00000000）推計出系爭房屋之賣出價格，再減除系爭房屋之實際買進價格，則系爭房屋之買賣差價為6,462,483元；其計算式為：系爭房地賣出總價43,800,000元 $\times$ 系爭房屋之實際買進價格 10,620,000元 $\div$ （系爭房屋之實際買進價格10,620,000元 $+$ 系爭土地之實際買進價格16,610,000元） $\vee$ －系爭房屋之實際買進價格10,620,000元。經比較後，第三種計算方式對上訴人王雪榴最為不利。然稽諸王雪榴於96年8月8日分別與建設公司及土地所有人簽訂契約購買系爭房地，系爭房屋於96年11月14日為第1次所有權登記，王雪榴於96年12月13日登記取得所有權後，嗣於100年12月25日簽訂出售系爭房地買賣契約，並於101年3月20日移轉登記予買方（參見原處分機關不可閱覽卷第1頁之異動索引查詢資料）。亦即，系爭房屋為新成屋，且王雪榴自建設公司價購系爭新屋至轉手出售，期間相距僅不過4年餘，又基於房屋與其坐落土地兩者之市場價格具有連動關係，則王雪榴買進系爭房屋支付價金占其買進系爭房屋及土地支付價金之比例 即10,620,000元 $\div$ （10,620,000元 $+$ 16,610,000元） $\div$ 39%】，於本件個案中，應可認係趨近實額推估系爭房屋出售價格之參考資料，相對於以房屋評定現值及土地公告現值比例之推估方式，係依據行政機關背離市場行情所評估而得之價格，顯然比較能反應出售當時系爭房屋及土地之各別市場價格。惟基於行政救濟不利益變更禁止

01 原則（行政訴訟法第195條第2項），原審自不能採取第三種
02 計算方式。至於依王雪榴起訴主張之計算方式，對王雪榴雖
03 最為有利，但系爭房屋之賣出價格以房屋評定現值及土地公
04 告現值比例之推估，其成本即買進價格卻依當初實際支付之
05 價金為準，除其推計系爭房屋之賣出價格未能切近實額，連
06 帶使依此價格減除實際買進價格所推估之房屋交易所得，亦
07 難期切近實額外，其計算系爭房屋之賣出價格依據之比例（
08 約0.0000）與實際買進價格所占其房地實際買進總價之比例
09 （約0.00）不同，欠缺價格比較基礎之一致性，核與論理法
10 則有違。而依原處分之計算方式，雖然系爭房屋之賣出價格
11 與買進價格均係按出售時之房屋評定現值占土地公告現值及
12 房屋評定現值之比例（約0.00000000）推計，亦有未能切近
13 實額之瑕疵，但其價格比較基礎一致，符合論理法則，且其
14 標準客觀、操作容易，對於個人出售房地之原始取得成本及
15 出售價格之金額，已經查核明確者，無論其買進及賣出房地
16 價格均未劃分，或僅劃分買進或賣出房地之各別價格等情形
17 ，均可一體適用，符合公平原則，自較為合理、客觀及適切
18 。原判決採信原處分之計算方式，在基於不利益變更禁止原
19 則而依法不能採取較切近實額之第三種計算方式下，核與納
20 稅者權利保護法第14條規範意旨並無違背。王雪榴上訴意旨
21 仍主張系爭房屋之賣出價格應按出售時之房屋評定現值占土
22 地公告現值及房屋評定現值之比例（約0.2859）推計為12,5
23 22,420元後，再減除系爭房屋之實際買進價格10,620,000元
24 及因取得、改良及移轉房屋支付之費用733,792元，計算系
25 爭房屋之交易所得為1,168,628元云云，尚不足採；其餘上
26 訴意旨主張其無過失等語，則係就原審取捨證據、認定事實
27 之職權行使，指摘其為不當，亦無足採。

28 (六)其次，原判決已論明王雪榴97年5月13日繳納契稅之課稅客
29 體僅有系爭房屋，此觀該契稅繳款書所載移轉價格（或契稅
30 標準現值）為2,686,900元，即為系爭房屋96年11月房屋評
31 定現值即明，且在開徵土地增值稅區域之土地係免徵契稅，

亦為法所明定（契稅條例第2條但書參照），足徵該契稅161,214元支付，與系爭房屋坐落之基地要無關涉；又王雪榴所提示地政事務所96年12月18日開立應收款明細表，業已就費用依其性質臚列明細及金額，是其中房屋登記代辦費5,000元部分，係可明確歸屬於房屋，應可認定；另新成屋交屋後王雪榴所支付之瓦斯接管費63,000元，則係使該房屋達可供使用狀態之增置、改良，是該項支出當屬可明確歸屬於房屋，要無可疑。上開3項費用可明確直接歸屬於房屋交易，自無庸依財政部101年8月3日令釋分攤，應全數准予以扣除等語，揆諸前開說明之核實課稅原則，於法並無不合，北區國稅局上訴意旨僅就瓦斯接管費63,000元是否可明確歸屬於房屋部分再為爭執，無非以其主觀歧異之見解，對原審認定事實、適用法律職權之正當行使，指摘為不當，亦無可採。

(七)綜上所述，原判決結論於法並無不合，其理由之論述大致亦屬正確，雖稍有瑕疵，但不影響於判決之結果，仍應予以維持。兩造上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，均為無理由，應予駁回。

據上論結，本件兩造上訴均為無理由。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 109 年 6 月 4 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 劉 介 中

法官 帥 嘉 寶

法官 林 玫 君

法官 林 文 舟

以上正本證明與原本無異

中 華 民 國 109 年 6 月 4 日

書記官 楊 子 鋒