臺中高等行政法院判決

108年度簡上字第30號

上　訴　人　呂鄭瓊珠

訴訟代理人　蔡至泰　會計師

被 上訴 人　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國108年6月20日臺灣臺中地方法院107年度稅簡字第17號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、上訴人於民國（下同）100年度陸續出售臺中市○○區○○里市○○○路○○○號7樓之2（下稱系爭房屋○○○區○○里○○○路○○○巷○號之房地，被上訴人查得上訴人100年度綜合所得稅結算申報，未列報系爭房屋之財產交易所得新臺幣（下同）1,303,263元，經被上訴人所屬民權稽徵所查獲，併同其他短漏報之租賃及財產交易等所得31,614元，歸課綜合所得總額1,521,125元，補徵應納稅額126,017元，並按所漏稅額處0.5倍之罰鍰58,032元。上訴人不服，就財產交易所得及罰鍰申請復查結果，經被上訴人106年9月30日中區國稅法二字第1060011583號復查決定追減財產交易所得5,235元及罰鍰523元。上訴人仍不服提起訴願，嗣撤銷復查決定後，經被上訴人以107年2月9日中區國稅法二字第1070001627號重審復查決定追減財產交易所得27,780元及罰鍰2,778元。上訴人仍不服提起訴願經決定駁回後，乃提起行政訴訟，

經臺灣臺中地方法院107年度稅簡字第17號行政訴訟判決：「訴願決定及原處分（即重審復查決定）關於核定原告財產交易所得新臺幣壹佰貳拾柒萬伍仟肆佰捌拾參元，超過新臺幣壹佰貳拾柒萬肆仟捌佰元部分及罰鍰均撤銷。原告其餘之訴駁回。訴訟費用由原告負擔十分之九，餘由被告負擔。」（下稱原判決），上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明、原審判決認定之事實及理由，均引用原審判決書所載。

三、上訴意旨略以：

（一）裝潢支出及其他傢俱費用部分：

1、就原判決所述：「本件系爭房屋95年購屋後所發生的裝潢，迄至100年間出售時，是否仍保有其價值，且屬獨立可以計算之價值，亦屬疑義，……」部分：

⑴係臆測裝潢於出售時已無價值之詞，核與證人賴基琛到庭證稱：「（那個房子有無裝潢？）有裝潢。（原告稱賣房子時，裡面有附傢俱，是否如此？）點交時我有進去看，是很漂亮，我沒有拍照。……（系爭房地當時裝潢程度為何？是標準配備，還是有加上很多額外裝潢？）那個裝潢、隔間、衛浴，也有傢俱在裡面，好像是有經過設計的裝潢，不是那種很粗糙的裝潢。」出售點交時裝潢仍很漂亮之事實明顯相違，且與證人湯仁義（買方）證述：「……買的時候裡面有一些裝潢，每個房間都可以睡覺，是木質裝潢，有窗簾、沙發、椅子、廚房、衛浴設備、櫃子、餐桌、櫥櫃等都有，裝潢的程度是可以搬進去就住了，我們自己就只有裝冷氣，其他都沒有。當初買來是要自住，住了大約2至3年……這個房子就偶爾來住，全家或一個人住都有。……」之裝潢及傢俱至少於出售後，實際至少又使

用2年以上，且不用再替換或應予丟棄之情況亦不相同，故本案無論裝潢及傢俱均有其價值存在，且符合被上訴人所引財政部83年2月8日臺財稅字第831583118號函：「主旨：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左：（一）成本方面：包括取得房屋之價金……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……」所規定，該等裝潢及傢俱因效能非2年內所能耗竭，故應列入計算財產交易所得可減除之成本項目，且依法可減除者為其原始支出金額，而非出售時之殘值，原判決理由質疑是否仍保有其價值，且屬獨立可以計算價值之見解，顯與所取具之證詞相互矛盾，判決理由矛盾核屬行政訴訟法第243條所述之判決當然違背法令，其判決適用法規不當（未能正確適用法規）。

⑵復據湯仁義證詞：「裝潢的價值有多少我不知道，其實就是總價我可以接受、負擔得起就買了，沒有人跟我說裝潢花了多少，我也忘了當初房子是買多少錢。（該房屋是以950萬元買的。）當初如果是毛胚屋的話，會願意用多少錢買，其實我也沒有概念……」可知，其決定購買價格時，業已連同裝潢及傢俱一併考量，並非逐項加總，也無能力拆分，從其「負擔得起」之證詞亦可知，有裝潢及傢俱對維繫房價有一定之影響，且有附裝潢及傢俱之房屋方符合其購買需求，此可由其所述搬進去就可住及沒買毛胚屋得知，故原審質疑無法獨立計價致為不利上訴人判決，顯有違常情，不符經驗法則，核與行政訴訟法第189條規定相違，原判決違背法令（未正確適用）。

2、另據原判決所載：「此等證詞內容僅得證明裝潢及傢俱之事」，已證明有裝潢及傢俱存在之事實，係與判決理由所述「按當事人主張事實須負舉證責任，倘其所提出之證據不足為主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實，最高行政法院36年判字第16號著有判例。」之規定相符，原審既依職權查得有裝潢及傢俱之事實，自應認被上訴人於核課及裁罰時，尚未取得欲採「核實認定」所須之完整實際交易資料（核課時有裝潢、傢俱及出售時代書費等支出之事實存在者，依法應減除其原始支出金額），卻因上訴人無法提出金額資料，而判決否准認列相關支出，亦即實質上將該部分金額全部當成零，除與「財產交易所得之計算，除應減除原價額外，尚須減除改良費用，如納稅人對於改良費用未能提供確實單據或證明文件，稽徵機關仍應依一般標準核定其改良費用。」之最高行政法院62年判字第133號判例相違，應屬判決違背法令外，並與行政訴訟法第189條規定相違，蓋被上訴人若未查得裝潢及傢俱等成本項目支出資料，則法定售屋成本即無法確定，依法即應按部頒財產交易所得標準核課，而非同意被上訴人所主張，將該部分金額視為零，逕按不完整的查得資料核課，並施予處罰，故原判決實違背法令。

3、稅捐減項舉證責任由上訴人負擔，此項客觀舉證責任並不因上訴人當時未蒐集及保存，致現實存在舉證上的困難而免除，故原審無從為有利於上訴人之認定部分：

⑴由「法院拍賣已建築完成並有評定價值之房屋，有關財產交易所得之計算，如納稅義務人未能提出原始取得之實際成本者，應以房屋評定價值20%（編者註：應依各該年度公布之財產交易所得標準計算）計算財產交易所得（財政

部74年12月4日臺財稅字第25746號函）。」可知，縱因法院拍賣而掌握實際售價資料之案件，於納稅義務人未能提出原始取得之實際成本時，仍應以房屋評定價值一定比例（各該年度公布之財產交易所得標準）計算財產交易所得，並非無法提出即認定為零，故縱上訴人因未保存相關資料致未盡其協力義務，其所應受懲罰，依法亦僅係以部頒財產交易所得標準核定，而非全數否准扣除無法提示之依法應減除的成本費用項目（亦即不可均將之當成零）。

⑵另據行政訴訟法第189條規定可知，原審依職權調查所取得對上訴人有利之證據，於審判時自應一併考量，不可以非上訴人所提示而加以棄置，不予斟酌，故「本院無從為有利於原告之認定」之判決理由顯係違背法令，其判決適用法規不當（未能正確適用法規），且判決理由與所取得之證據矛盾。

⑶被上訴人引用所得稅法第83條第1項規定所述之查得資料，為本案核課之依據，惟查，所得稅法施行細則第72條規定：「本法……第83條第1項……所稱查得資料，指納稅義務人之收益損費資料。」另據被上訴人引用作為可採用查得資料核課本案依據，即財政部106年1月5日新聞稿標題「納稅義務人出售房屋，應依據實際成交價格獲得利益核課財產交易所得」第2段最後1行所示，「若稽徵機關能查得實際所得額，即應依查得資料核定。」可知，引用查得資料核定，其前提為應先查得實際所得額，本案於計算系爭財產交易所得額時，並未減除依法應減除之裝潢及傢俱等成本項目，故被上訴人計算之結果不符前述同法施行細則對查得資料之定義，無法以之為核課依據，反應依同法同條文之同業利潤標準核課，而該同業利潤標準，用之

於個人售屋案件，即係同法施行細則第17條之2所述之部頒財產交易所得標準，按部頒財產交易所得標準之訂定，依法係「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。」（同法施行細則第17條之2），而同業利潤標準之訂定，依法則為「本法第79條及第83條所定同業利潤標準，由財政部各地區國稅局訂定，報請財政部備查。」（同法施行細則第73條），兩者相當。按部頒財產交易所得標準依法既係為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所擬訂，自符論理法則及經驗法則，其結果當較不完整之查得資料更貼近實質所得，故原判決以不完整之查得資料（參閱復查案件初審紀錄表3.論駁理由（3）「至有關成本費用部分，裝潢費用及代書費……本所難以掌握實際費用……故本所依能掌握之相關事證據以核課……」可知）核課本案，而非以被上訴人最初採用之部頒財產交易所得標準核課，其判決明顯違背法令，適用法規不當（未能正確適用法規）。另原判決臆測已無價值，明顯違背依經驗法則應有之判斷，且上訴人因未保存證明文件致無法舉證相關金額，被上訴人又無法證明該等金額為零，自符合所得稅法施行細則第17條之2按部頒標準核課之適用（被上訴人原核即依此方式），並非無法核課，對裝潢及傢俱支出金額全數不予認定，均與行政訴訟法第189條規定相違，核屬違背法令。

（二）罰鍰部分：

1、查判決前實施（106年12月28日）之納稅者權利保護法第7條規定，對稅捐規避及逃漏稅捐之區別及如何處罰定有明文，另同法第1條規定，則確立該法於租稅核課時應優先

適用之地位，核先敘明。

2、「依納稅者權利保護法第7條第3項後段、第8項及第10項規定，對於租稅規避行為，稅捐稽徵機關雖根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息，然除非納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐，否則不得另課予逃漏稅捐之處罰。且對於納稅者權利保護法施行前之租稅規避案件，已裁罰而於納稅者權利保護法施行後尚未確定者，除能證明納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者外，其處罰金額最高不得超過同條第7項所定滯納金及利息之總額。而所謂『隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料』，依其前後文義，應係指納稅者於申報或調查時，對於稽徵機關具體要求申報或說明的重要事項，隱藏匿報或積極地為虛偽不實陳述或提供不正確資料而言，如係消極未申報其所規避的稅捐者，應限於對其非常規交易過程各階段所生經濟效果亦不予揭露或申報，致稽徵機關無從循線查獲其所意圖規避之稅負之情形，始構成所謂『隱匿』。蓋所謂租稅規避，既係指以合法但非常規的交易形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，本就不會（亦不能期待）申報其所規避的經濟效果（稅捐），如果納稅者就其所採取的交易形式各階段，已經分別按規定揭露或申報，即無礙於稽徵機關循線查獲其所意圖規避之稅負，如僅係因其消極的不申報所規避的稅捐，即一律認定為『隱匿』而課予逃漏稅捐之處罰，無異認為『租稅規避』即屬『逃漏稅捐違法行為』，顯然違背納稅

者權利保護法第7條立法理由所示『稅捐規避雖非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅違法行為有間，但性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為』之意旨，並使納稅者權利保護法第7條第8項所明示，對於租稅規避行為，除加徵滯納金及利息外，『不得另課予逃漏稅捐之處罰』之規定，形同具文。」最高行政法院108年度判字第203號判決可資參照，查本案係因上訴人未保存系爭房屋買賣交易相關資料，致未申報財產交易所得之案件，惟按上訴人土地增值稅繳款書所載，除載明納稅義務人為上訴人外，並記載承受人為湯仁義（買方）及土地標示○○○區○○段○○○○號，則本案土地交易之事實業已揭露，另據100年契稅繳款書所載，雖納稅義務人為湯仁義，惟其上不動產標示（坐落）欄為臺中市○○區○○里市○○○路○○○號7樓之2；原所有權人欄則載明上訴人姓名，亦即本案系爭房屋交易之事實也已揭露，依前述判決，並無隱匿之意圖，縱認租稅規避，亦僅加徵滯納金及利息，不得另課予逃漏稅之處罰，原處分就所漏稅額施以0.5倍之罰鍰，顯與納稅者權利保護法之規定相違，判決違背法令。

（三）據上論結：

1、原審對上訴人系爭財產交易所得額之計算，應判決維持被上訴人最初採用之部頒財產交易所得標準核課，亦即以所得稅法第14條第1項第7類財產交易所得之計算方式為基準，確認所應減除之成本費用項目，再佐以同法施行細則第17條之2之部頒財產交易所得標準為輔助計算方式（因上訴人無法提供證明資料，且被上訴人因未減除出售時仍存在之裝潢及傢俱支出，致其計算之所得額非實際所得額）。因本案並未查得實際所得額已如前述，而部頒財產交易

所得標準之訂定，正係用於無法計算實際財產交易所得案件之核課，符合納稅者權利保護法第3條所述「主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」係無法核實認定下的補充性及必要性作法，且以部頒財產交易所得標準推計課稅之核課作法，亦經司法院釋字第218號解釋認為合憲，另現行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，亦符合同號解釋文所要求，已考量年度、地區及經濟情況，符合客觀及合理的要求，其目的在使與納稅義務人之實際所得相當。至於被上訴人欲引用所得稅法第83條為核課依據時，亦應判決以該條所述同業利潤標準為核課依據，而非主張以不完整的查得資料為據。因本案就裝潢及傢俱的存在，於出售時並非真偽不明，被上訴人亦無法否認其存在，所無法確認者僅係其原始支出金額，而專用於個人售屋之所得稅法施行細則第17條之2之部頒財產交易所得標準及前述最高行政法院62年判字第133號判例與財政部74年12月4日臺財稅字第25746號函等補充核課方式，正係用於解決無法計算實際所得額，致無法核實認定之案件，尚非不知該等金額就無法核課，原審應採該等補充作法，而非被上訴人違法採用的全數剔除法，原判決顯係違法。

2、就本案稅捐之核課，按所得稅法第14條第1項第7類第1款、同法施行細則第17條之2及相關解釋函令（財政部83年1月26日臺財稅字第831581093號函、83年2月8日臺財稅字第831583118號函、101年8月3日臺財稅字第10100568250號函）等規定觀之，被上訴人於本案計算財產交易所得時

，就依法可減除之成本部分，僅減除向興富發公司所查得之取得房地價金及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、外水外電及瓦斯管線等費用），亦即僅減除交屋前之支出，另就原審取得交屋後有裝潢及傢俱存在事實之成本項目證據，則因無法取得相關交易金額資料而否准減除，亦即核定其取得金額為零，核與法令規定應核實認定之規定相違（本法規定應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方為所得額。雖被上訴人所引以核課之83年1月26日臺財稅字第831581093號函僅提及原始取得成本及房地買進總額，致語意不明，惟於13天後，另以83年2月8日臺財稅字第831583118號函明確核釋個人出售房屋，計算其財產交易所得可減除之成本及費用項目之疑義，以補因前函所生疑惑，復以101年8月3日臺財稅字第10100568250號函，再補83年1月26日臺財稅字第831581093號函適用之不足，自此，該3函令彙總規定，已為本法第14條第1項第7類財產交易所得就個人售屋依核實認定原則課徵之適用，有完整及明確之闡釋。）至移轉費用部分，原僅減除向其他稅捐機關取得之土地增值稅金額，原判決應再減除出售時實際發生之代書費。按被上訴人既無完整資料行依法核實認定之課徵，即應依前述所得稅法施行細則第17條之2之規定，按部頒標準核課財產交易所得，亦即應維持最初之190,060元核課金額，況該部頒標準，依法係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，報請財政部核定之結果，且司法院釋字第218號解釋，也認為該標準之引用，與憲法規定依法納稅之本旨並不牴觸。

3、就罰鍰部分，則依納稅者權利保護法之相關規定，免予處罰，縱加徵滯納金及利息，亦遠較本案0.5倍之罰鍰為低。

（四）聲明：

1、原判決關於駁回上訴人請求撤銷訴願決定及原處分關於核定上訴人系爭財產交易所得超過190,060元部分之訴及命負擔該部分訴訟費用之裁判均廢棄。

2、訴願決定及原處分關於核定上訴人系爭財產交易所得超過190,060元部分均撤銷。

3、第一、二審訴訟費用均由被上訴人負擔。

四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論尚無違誤，茲就上訴理由再予論述如下：

（一）按「本法稱財產交易所得及財產交易損失，係指納稅義務人並非為經常買進、賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益或損失。」「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第七類：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。」「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。」分別為所得稅法第9條、第14條第1項第7類第1款、同法施行細則第17條之2第1項所明定。依前揭規定意旨，計算財產交易所得，應以交易時之成交價額，減除原始取得成本，及因取得、改良及移轉該項

財產或權利而支付之一切費用後之餘額為所得額，顯採「核實認定」原則。

（二）次按，財政部83年1月26日臺財稅字第831581093號函：「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計算房屋之財產交易損益。」83年2月8日臺財稅字第831583118號函：「主旨：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左：（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日臺財稅字第10100568250號函：「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日臺財稅第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、土地增值稅、契稅等），得自房地買進總額及賣出總額之差額中減除，再按出售時之房屋評定現值占土地公告現值及房屋評定現值之比例計算房屋之財產交易損益。」前揭函釋關於房屋未單獨買入並賣出之情形，為核實計算房屋交易部分之淨所得額，須就出售房地總價額減除原始買入該房地支出之成本及因取得、改良及移轉該房地而支付之一切費用，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之意旨，核屬財政部本於中央財稅主管機關地位就前引所得稅法第14條第1項第7類第1款及其施行細則第17條之2第1項規定所為職權解釋，並無悖離各該規定之旨趣，被上訴人自得援以適用。

（三）經查，原判決針對上訴人有關系爭房屋財產交易所得應否扣除裝潢支出、其他傢俱費用、出售時代書支出費用，及上訴人是否符合違章行為之主、客觀要件等爭點分別論明：「證人湯仁義……及證人賴基琛到庭證稱……惟此等證詞內容僅得證明裝潢及傢俱之事，但未能證明實際支出費用數額，且本件系爭房屋95年購屋後所發生的裝潢，迄至100年間出售時，是否仍保有其價值，且屬獨立可以計算之價值，亦屬疑義，而稅捐減項舉證責任由原告負擔，此項客觀舉證責任並不因原告當時未蒐集及保存，致現實存在舉證上的困難而免除，故本院無從為有利於原告之認定。」「查被告所屬民權稽徵所雖各於104年6月3日、106年2月9日函通知證人賴基琛提供收付款相關資料供核，但未見回覆，而證人賴基琛直至本院審理時到庭證稱……且提出財政部令稽徵機關核算一百年度執行業務者收入標準、收費明細及收據（補發），佐以臺中市中興地政事務所10

8年2月14日中興地所四字第1080001084號函覆系爭房屋相關土地登記申請書及附件關於抵押權塗銷登記案委託證人賴基琛代理辦理之資料等，尚堪認原告於100年1月25日辦理系爭房屋所有權移轉登記時，應有抵押權設定塗銷費用1,875元之支出事實。」「本件系爭房屋買入5,600,000元與賣出總價9,500,000元之差額3,900,000元，被告減除相關必要費用計401,312元（規費7,685元、代書費及印花稅計14,361元、契稅70,482元、土地增值稅246,942元、瓦斯管繳費49,811元、外水電管線費12,031元）之餘額3,498,688元（3,900,000元－401,312元），依出售時之房屋評定現值占公告土地現值及房屋評定現值之比例36.45604％ 1,118,000元/（1,948,707元＋1,118,000元）Ⅴ，重行核定系爭房屋之財產交易所得1,275,483元，固有所據；惟其未認列原告主張出售時抵押權塗銷設定之代書費1,875元，則有未洽，經扣除該項費用後，其財產交易所得為1,274,800元（計算式同前，小數點以下四捨五入），是被告核定原告就系爭房屋超過上開金額之財產交易所得，即屬違誤，本院應撤銷該部分課稅處分，由被告依本院判斷重為核定處分。」「原告自承其於100年度陸續出售系爭房○○○區○○里○○○路○○○巷○號之房地，惟於申報當年度綜合所得稅時，因未保留原始取得成本、歷年裝潢支出及因取得與移轉該等房屋所產生相關費用之證明文件，致無法正確計算相關之財產交易所得金額，及因綜所稅結算申報手冊皆記載『如未申報或未能提出證明文件，其財產交易所得依財政部所定之標準，按房屋稅課稅現值一定比例計算核定』，故未申報相關售屋財產交易所得之事；嗣經被告查得實際交易資料，並於查核前先行輔導原

告補申報所得及提供成本及費用等證明文件，但原告仍未為協力申報，而有所得稅法第110條所謂漏報或短報應受處罰之情形，且其未申報財產交易所得致生漏稅情事，核有應注意、並能注意而不注意之過失責任，依行政罰法第7條第1項規定應予處罰。……被告於個案裁罰時，援引上開裁罰基準，核屬有據；而依上揭參考表所得稅法（綜合所得稅）所示『三、短漏報屬前2點以外之所得，且無第6點情形者。……處所漏稅額0.5倍之罰鍰。』是被告審認按所漏稅額處0.5倍之罰鍰，並無不合。」等語，據以駁回部分上訴人之訴。經核其判決內容業已明確論述其事實認定之依據及得心證之理由，並對上訴人在原審之主張如何不足採之論證取捨等事項，均已論斷，並未違反經驗法則及論理法則，且原判決所採見解與司法院解釋、最高行政法院判例及通說見解亦無牴觸，並無所謂判決不適用法規或適用不當之情形。

（四）雖上訴人主張依證人之證詞內容已證明有裝潢及傢俱存在之事實，該等裝潢及傢俱因效能非2年內所能耗竭，故應列入計算財產交易所得可減除之成本項目，且依法可減除者為其原始支出金額，而非出售時之殘值，原判決理由質疑是否仍保有其價值，且屬獨立可以計算價值之見解，顯與所取具之證詞相互矛盾，且有違常情，不符經驗法則；又原審既依職權查得有裝潢及傢俱之事實，卻因上訴人無法提出金額資料，即判決否准認列相關支出，亦即實質上將該部分金額全部當成零，除與「財產交易所得之計算，除應減除原價額外，尚須減除改良費用，如納稅人對於改良費用未能提供確實單據或證明文件，稽徵機關仍應依一般標準核定其改良費用。」之最高行政法院62年判字第13

3號判例相違，應屬判決違背法令外，並與行政訴訟法第189條規定相違等云。然查，依前揭函釋說明，包含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。其中所稱增置、改良或修繕費，係指房屋因有動產之附合而成房屋主體之重要成分所生之費用而言，例如增置隔間磚牆以增加房間數、改良（嵌入）新式雙層隔音鋁門窗，或修繕（翻貼）房屋外牆磁磚等，直接使房屋主體價值及效能，具預期未來有非2年內所能耗竭之經濟效用，且非毀損不能分離，一旦經毀損、分離即失房屋主體整體價值，此增置、改良或修繕費之支出，理所當然為房屋成本之累積。但房屋裝潢雖亦為動產因附著在房屋，而成為房屋的一部分，或非毀損裝潢不能與房屋主體分離，惟裝潢究竟非為房屋主體之重要成分，即使毀損、分離裝潢，亦不會造成原本房屋主體之使用價值，不當然為房屋成本之累積。所以裝潢是否可於出售房屋計算財產交易所得時減除，即應回歸到支出必要性及合理性討論，即以收入與成本費用配合原則加以判斷，在目的上應先區分供自住使用或供出售2種類型。供自住使用之裝潢，原則上於出售時不得減除裝潢支出，理由為供自住使用過之裝潢，在一般房屋買賣交易經濟活動，後手承買人未必保留前手出賣人使用過的裝潢（一定比例是打掉重新裝潢），常態之交易習慣是將裝潢視為無價值之從物移轉。對於出賣人而言，當初裝潢支出全數為其使用期間之代價，於其出售房屋時已耗竭殆盡（可以拆掉搬走，但已成廢物了，還要多花清理運費），除非納稅義務人可提出銷售房屋收入內含因裝潢而溢收之數額，與現況裝潢具有直接關聯性（即有因果關係）之證明資料，依

收入與成本費用配合原則通過必要性及合理性之判斷，始可於計算財產交易所得中減除裝潢支出。另外，就不動產買賣契約其買賣標的為房屋及其坐落基地，常態之交易習慣買賣總價亦是針對不動產而言，並無含傢俱而加價之交易模式。社會上一般自住使用之二手房屋交易確實存在附贈傢俱之情形，但如前所述，後手承買人未必保留前手出賣人使用過的傢俱，常態之交易習慣出賣人以該附贈傢俱為達成交易之誘因，而承買人則亦多以附贈觀念收受，甚或視為無價值之動產移轉。若上訴人主張所附傢俱是系爭房屋交易之成本費用，其支出必要性及合理性，即收入與成本費用配合之舉證責任歸上訴人。然查本件買賣契約第1條買賣標的記載為系爭房屋及其坐落基地，未包含傢俱等動產，且在契約書第8條點交載明「本買賣成屋……賣方應於約定點交日前搬遷完畢。點交時，如有未搬離之物件，視同廢棄物處理，清理費由賣方負擔。」（參見原處分卷第108頁、第110頁）。上訴人於原審主張系爭房屋財產交易所得應扣除裝潢支出其他傢俱費用，惟仍未提出相關可核實認定「確實有支出事實」之真實性證明，已如前述。經原審於言詞辯論時詢問證人湯仁義（即後手承買人）後，以其該等證詞內容僅得證明裝潢及傢俱之事，但未能證明實際支出費用數額，且系爭房屋95年購屋後所發生的裝潢，迄至100年間出售時，是否仍保有其價值，且屬獨立可以計算之價值，亦屬疑義。準此，原判決認定證人湯仁義及證人賴基琛證詞內容僅得證明裝潢及傢俱之事，但未能證明實際支出費用數額，且本件系爭房屋95年購屋後所發生的裝潢，迄至100年間出售時，是否仍保有其價值，且屬獨立可以計算之價值，亦屬疑義，致法院無從為

有利於上訴人之認定，即非無據。上訴意旨猶指摘系爭房屋裝潢及傢俱均有價值存在，依規定應列入可減除之成本費用項目，原判決否准認列相關支出，亦即實質上將該部分金額全部當成零云云，核係就原判決已詳予論述不採之事由，執其一己意見再予爭執，並就原審證據取捨與事實認定之職權行使認違背法令之指摘，均不足採。至於如何適用最高行政法院62年判字第133號判例一節。經查，該判例已指出「財產交易所得之計算，除應減除原價額外，尚須減除改良費用」，故能再減除者，應以「改良費用」為限，且依前揭函釋意旨，此改良行為應能增加房屋價值或效能，且非2年內所能耗竭而言。然本件業經原審查明，上訴人所稱之裝潢及傢俱，除未能證明實際支出費用數額外，且迄至100年間系爭房屋出售時，是否仍保有其價值，且屬獨立可以計算之價值，均屬可疑，自不能認已符合前揭判例所稱「改良費用」之要件。原判決所為之認定並未違反最高行政法院62年判字第133號判例。從而，上訴人就此部分所為之主張亦非可採。

（五）復按「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……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……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。……」「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。」行為時所得稅法第71條第1項及現行所得稅法第110條第1項分別定有明文。而「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處

罰。」為行政罰法第7條第1項所明定。

（六）本件上訴人於100年間出售系爭房屋，惟於100年度綜合所得稅結算申報，未列報系爭房屋之財產交易所得，嗣經查得上訴人買進及賣出系爭房屋及其坐落基地之總價及所得、移轉系爭房屋之相關必要費用，被上訴人重審復查決定乃以房地買進總價5,600,000元及賣出總價9,500,000元之差額3,900,000元，減除相關必要費用計401,312元（規費7,685元、代書費及印花稅計14,361元、契稅70,482元、土地增值稅246,942元、瓦斯管繳費49,811元、外水電管線費12,031元等）之餘額3,498,688元（3,900,000元－401,312元），依出售時之房屋評定現值占公告土地現值及房屋評定現值之比例36.45604％ 1,118,000元/（1,948,707元＋1,118,000元）Ⅴ，重行核定系爭房屋之財產交易所得1,275,483元（原核定財產交易所得1,303,263元，重審復查決定予以追減27,780元，參見原處分卷第158頁），併同其他短漏報之租賃及財產交易等所得31,614元（漏報應稅免罰所得），歸課綜合所得總額1,493,345元，補徵應納稅額120,461元，並按所漏稅額110,509元處0.5倍之罰鍰55,254元（原核定裁處罰鍰58,032元，重審復查決定予以追減2,778元，參見原處分卷第313頁）。上訴人仍不服，再提起訴願，經訴願決定駁回後，提起行政訴訟。經原審法院審認上訴人主張出售時抵押權塗銷登記之代書費1,875元確為移轉之必要費用，經扣除該項費用後，其財產交易所得為1,274,800元【即（3,498,688-1,875）× 36.45604％】，故將訴願決定及原處分（即重審復查決定）關於核定財產交易所得1,275,483元，超過1,274,800元部分予以撤銷，上訴人其餘關於裝潢及傢俱等支出主張

扣除部分予以駁回，原判決認事用法，並無違背論理法則、經驗法則或證據法則之違背法令，已如前述。上訴人確實取有系爭房屋財產交易所得，自應注意依前揭所得稅法相關規定，於100年度綜合所得稅結算申報時如數申報，惟上訴人申報時，漏報系爭房屋財產交易所得，業已違反行為時所得稅法第71條第1項前段之規定，而該當現行所得稅法第110條第1項所定「對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事」之裁罰要件。又現行綜合所得稅制係採自行申報制，納稅義務人須誠實報繳，有所得即應課稅，乃所得稅制之基本原則，亦為憲法第19條所明定之國民義務，是納稅義務人皆有誠實納稅之注意義務。且納稅事實之發生皆源於納稅義務人之生活事實，是納稅義務人有能力加以注意。如因故意或過失有短漏報所得稅，稽徵機關自得依規定裁處罰鍰。本件上訴人所獲系爭財產交易所得，係屬所得稅法第2條所規定之中華民國來源所得，且無不課徵或免徵所得稅規定之適用，自為應稅之對象。上訴人辦理100年度綜合所得稅結算申報時，對應如何申報，理應參照相關法令規定辦理，若對法令之適用及解釋產生疑義時，自應逕向該管稅捐稽徵機關及所屬專業人員查詢獲得正確及充分資訊後再為申報，上訴人卻未注意為之，致有漏報系爭財產交易所得之情形，其應注意能注意而未注意，核有過失甚明，則依上開行政罰法第7條第1項規定，自應受罰。原判決審認被上訴人援引稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於所得稅法第110條第1項規定綜合所得稅部分，按所漏稅額處0.5倍罰鍰，並無不合，惟原處分即重審復查決定關於核定系爭房屋財產交易所得1,275,483元，超過1,274,800元部分既有違誤予以撤銷

，則其據以裁處之罰鍰則有未洽，爰將訴願決定及原處分（重審復查決定）關於罰鍰併予撤銷，自無不合，其認事用法，核無違誤。本件系爭房屋財產交易所得，上訴人未於100年度綜合所得稅結算申報時誠實申報，即有未揭露系爭房屋財產交易所得之事實，上訴人主張除土地增值稅繳款書載明納稅義務人為上訴人外，並記載承受人為湯仁義（買方）及土地標示，本件土地交易之事實業已揭露，另100年契稅繳款書載明納稅義務人為湯仁義，惟其上不動產標示（坐落)欄為系爭房屋，原所有權人欄則載明上訴人姓名，本件系爭房屋交易之事實亦已揭露，並無隱匿之意圖，縱認租稅規避，亦僅加徵滯納金及利息，不得另課予逃漏稅捐之處罰，原處分就所漏稅額施以0.5倍之罰鍰，顯與納稅者權利保護法之規定相違，判決違背法令云云，顯將以不動產移轉課稅為目的而申報之契稅、土地增值稅，與以課徵年度綜合所得稅為目的之申報（揭露）義務，及違法漏稅與規避稅捐之構成要件及法律效果，均混為一談，是上訴人之前揭主張均不足採。

五、綜上所述，原判決認事用法並無違誤，並已明確論述其事實認定之依據及得心證之理由，對上訴人在原審之主張如何不足採之論證取捨等事項，亦均有詳為論斷，其所適用之法規與該案應適用之法規並無違背，與解釋、判例亦無牴觸，並無所謂判決不適用法規或適用不當及判決理由不備與理由矛盾等違背法令之情形。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236條之2第3項、第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　12　　月　　23　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　莊　金　昌

法　官　陳　文　燦

法　官　劉　錫　賢

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　12　　月　　23　　日

書記官　許　巧　慧