臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@109年度簡上再字

再審原告　呂鄭瓊珠

訴訟代理人　蔡至泰會計師

再審被告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英

訴訟代理人　古智文

上列當事人間綜合所得稅事件，再審原告對於中華民國108年6月20日臺灣臺中地方法院107年度稅簡字第17號判決及中華民國108年12月23日本院108年度簡上字第30號判決，本於行政訴訟法第273條第1項第1款事由，提起再審之訴部分，本院判決如下：

主　文

再審之訴駁回。

再審訴訟費用由再審原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

㈠本件再審被告代表人於訴訟繫屬中變更為吳蓮英，已據其具狀聲明承受訴訟（見本院卷第261頁），經核無不合，應予准許。

㈡本件再審原告不服臺灣臺中地方法院行政訴訟庭民國108年6月20日107年度稅簡字第17號行政訴訟判決及本院108年12月23日108年度簡上字第30號判決（以下合稱原確定判決），主張有行政訴訟法第273條第1項第1款規定之情形，提起再審之訴，依行政訴訟法第236條之2準用第275條第2項規定，應專屬於本院管轄。再者，再審之訴顯無再審理由者，得不經言詞辯論，逕以判決駁回之，為行政訴訟法第278條第2項所明定。

二、爭訟概要：

再審原告於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，再審被告查得再審原告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，經再審被告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。再審原告不服，就財產交易所得及罰鍰申請復查結果，經再審被告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。再審原告仍不服，提起訴願，嗣經訴願決定撤銷復查決定後，經再審被告以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。再審原告仍不服，提起訴願，經決定駁回後，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。」再審原告不服，提起上訴，經本院原確定判決駁回上訴後，遂以原確定判決具有行政訴訟法第273條第1項第1款規定之情形，提起本件再審之訴。

三、本件再審原告主張：原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款規定之適用法規顯有錯誤情形：

㈠依所得稅法第14條第1項第7類、所得稅法施行細則第17條之2、財政部83年1月26日台財稅第000000000號函、83年2月8

日台財稅第000000000號函、101年8月3日台財稅字第10100568250號令及最高行政法院62年判字第133號裁判先例，可知現行個人售屋財產交易所得之核課方式有二，一為按「核實認定」計算，計得者為「實際」所得；另一則為按「部頒標準」推計，屬「設算」所得，兩者適用情形明顯不同，茲將其適用時之先後順序說明如下：

1.以「核實認定」計算「實際」交易所得為優先適用：

⑴其計算公式為出售時之成交價額，減除①原始取得之成本，及因②取得、③改良及④移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額（規定於所得稅法第14條第1項第7類）。

⑵其申報時需提出交易時之成交價額及成本費用之證明文件，方准適用（規定於所得稅法施行細則第17條之2）。

⑶有關成本及費用之認列規定，則以財政部83年2月8日台財稅第000000000號函加以規範，茲就該函所釋成本費用項目按本法第14條第1項第7類所述應減除之成本費用項目予以分門別類如下：①原始取得之成本：即取得房屋之價金（該函列為成本項目，係屬交屋前之支出）。②取得費用：包括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、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（該函列為成本項目，均屬交屋前之支出）。③改良費用：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（該函亦列為成本項目，係屬交屋後之支出，均為使用期間之支出）。④移轉費用：係因出售房屋所支付

之必要費用，如仲介費、廣告費、清潔費、搬運費等（該函亦以移轉費用稱之，係屬交屋後之支出，均為因出售所產生之支出）。⑤無法減除項目：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（本法並未規定，係該函特別補充列出之不得減除項目，均屬交屋後之支出）。

⑷個人出售房地，如能提示證明文件，經稽徵機關查明屬實者，①若可分別提示買賣時房屋、土地之各別價格者，則直接以之核實計算房屋之財產交易損益；②若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，其所支付之相關必要費用，並應減除（依財政部83年1月26日台財稅第000000000號函及101年8月3日台財稅字第10100568250號令之規定）。

⑸有關成本及費用應減除之金額，按本法第14條第1項第7類所規定之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觀之，因係減除原始成本及原支付之費用，故係減除其原支出金額，而非出售時之估計殘值。

2.無法採行「核實認定」以計得「實際」交易所得時，則以各年度財政部核定之「財產交易所得標準」核課：

⑴其計算公式為按房屋評定現值乘以一定比例（標準所得率）為售屋之所得額，前項標準，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（規定於所得稅法施行細則第17條之2）。

⑵其適用時機為①個人出售房屋未申報或未能提出證明文件者（規定於所得稅法施行細則第17條之2），②另據最高行政法院62年判字第133號裁判先例「財產交易所得之計算，除應減除原價而外，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。」所示，在查有改良事實，卻未能提供確實單據或證明文件以證明其實際支出金額之情況下，仍有其適用。上述諸情況均係實際上無法採行「核實認定」以計算「實際」交易所得之情況下，所採行的補充性作法，俾供解決狀況未明的核課問題。

⑶其作法是由稽徵機關逕行核課，尚不容許售屋者自行依此標準申報。

⑷本推計所得之作法除經司法院釋字第218號解釋認為合憲外，因係無法採行「核實認定」以計算「實際所得」下，為核課稅捐目的所採行「設算」所得之技術性作法，因「實際所得」無法計算，故此「設算所得」之結果亦無法判斷是否屬增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐，故與納稅者權利保護法第3條第3項「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。」之規定相符。

㈡據經濟日報：

1.109年3月16日稅務法務版標題「財產交易所得別忘了申報

」所載，「5月所得稅報稅季即將來臨，財政部提醒納稅人……其中「財產交易所得」是最常被忽略的所得之一，官員提醒，像是出售適用舊制課稅房地……等，都要記得申報所得稅。」及「財政部表示，個人出售房屋，會依據取得時間點不同，將課稅方式分為舊制及房地合一新制。……但若適用舊制，就是在出售隔年的5月報稅時，列為財產交易所得併入課稅。……在申報舊制案件時，如果可明確知道實際交易價格及原始取得成本，就是以「賣價減成本」來計算實際所得；反之若無法證明，財政部每年也都會公布「個人出售房屋財產交易所得標準」。依據財政部公布的……個人出售房屋財交所得標準，……以房屋評定現值……％設算……」

2.108年10月18日稅務法務版標題「房產交易須保留四類憑證」所載，「台北國稅局表示，公司或個人買賣房地產，應注意買賣房地交易憑證、仲介佣金給付證明、修繕裝潢支出證明、過戶稅費單據等四類憑證須據實申報，才能核實列舉成本費用，若有單據缺失，國稅局將主動依當年度標準核算成本、調整申報所得，還可能導致補稅問題。官員指出，近來台北國稅局收到一件申訴，一位營建業者出售不動產並獲利，國稅局依據同業利潤標準核定業者當年所得，但是業者不服，並主張先前已實際耗費鉅資成本裝潢房屋，但卻又無法提出單據，最後此案仍遭駁回。官員指出，依據今年財政部頒訂標準，『不動產買賣業』的同業利潤淨利率行情為17%，若營利事業購置不動產，並透過整修再出售獲利，應保留相關整修交易憑證供稽徵機關查核，才能核實認定出售資產損益。官員指出，同業利潤淨利率僅是針對營利事業交易案，至於個人交易不動產的

部分……若無法出示單據，國稅局會依照交易年度的『個人出售房屋之財產交易所得計算規定』來計算，標準中針對各縣市、各地區訂有不同所得計算標準。」可知，⑴「核實認定」係用於計算「實際」所得，當無法計算實際所得時，係以財政部每年公布之「個人出售房屋財產交易所得標準」來設算，亦即稽徵機關核課時，係以「核實認定」為優先，以部頒「財交所得標準」為其補充。⑵個人售屋欲按「核實認定」申報，須提出證明文件，並依單據上載金額減除（亦即係減除其原始支出金額，而非出售時之估計殘值）。⑶修繕裝潢支出為核實列舉之成本費用，若有單據缺失，國稅局將主動依當年度標準（「財交所得標準」）核算成本（並非無法提示，即以零核定）、調整申報所得。⑷若營建業者出售不動產並獲利，主張先前已實際耗費鉅資成本裝潢房屋，但卻又無法提出單據，國稅局係依據同業利潤標準核定業者當年所得（並非無法提示，即以零核定）。⑸公司或個人買賣房地產，若無法出示單據，營利事業出售不動產交易案係依據同業利潤淨利率核定所得；個人交易不動產的部分，國稅局會依照交易年度的「個人出售房屋財產交易所得標準」（或「個人出售房屋之財產交易所得計算規定」）來計算。

㈢另據再審被告於每年綜合所得稅申報期間所提供之「綜合所得稅結算申報手冊」上載標題為「什麼是財產交易所得？」之內文「（一）這項所得包括：1.出價取得的財產和權利，以交易時的成交價額，減除原始取得時成本及因取得、改良及移轉而支付的一切費用後的餘額。……（二）個人出售房屋……，以交易時之實際成交價格減原始取得之實際成本，以其餘額，申報財產交易所得，申報時應檢附證明文件如未

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。」可知，⑴於計算財產交易所得時，若屬出價取得的財產和權利，係以交易時的成交價額，減除原始取得時成本及因取得、改良及移轉而支付的一切費用後的餘額，為其所得額。（故依法應減除項目除原始取得之成本外，尚包括因取得、改良及移轉而支付的一切費用。）⑵個人出售房屋，係以交易時之實際成交價格減原始取得之實際成本，以其餘額，申報財產交易所得，申報時應檢附證明文件。（故所減除金額為其原始取得之實際成本，而非出售時之估計殘值，且採「核實認定」申報者，申報當時應檢附證明文件。）⑶如未申報或未能提出證明文件之案件，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。上述結算申報手冊之記載，核與上揭報章之登載相同，顯係現行通案之核課方式。

㈣再審原告於100年度出售系爭房屋時，因未保留原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之相關證明文件，致依法無法採「核實認定」申報售屋之財產交易所得，再審被告原依法逕按部頒「財交所得標準」核課再審原告系爭售屋之財產交易所得，雖再審被告嗣後重為核課並於「復查案件初審紀錄表」自承係以不完整之資料核課，惟因再審原告未保留相關憑證，故雖主張未減除依法應減除之裝潢等費用，卻因無法舉證而無力反駁，幸賴原審依職權查得裝潢及傢俱於出售時仍存在之事實，且其效能非2年內所能耗竭（據買方證詞於購屋後又使用了2至3年，直到再次出售為止）。

㈤再審被告援引臺北國稅局標題為「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」之新聞稿內

文「財政部臺北國稅局表示，依據所得稅法規定，納稅義務人出售房屋，有買賣交易證明資料時，應以交易時之成交價額，減除原始取得成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付一切費用後之餘額為所得額，即以出售房屋實際成交價格獲得利益核課財產交易所得。……若稽徵機關能查得實際所得額，即應依查得資料核定。」為其採用「查得資料」核課之立論依據，按該新聞稿所載，採用「查得資料」為核課依據之適用時機，係稽徵機關「能查得實際所得額」時，惟本案再審被告並未查得實際所得額，其理由為⑴再審被告於「復查案件初審紀錄表」自承難以掌握實際費用，故依能掌握之相關事證據以核課，顯見其自知查得資料並不完整，因其並未減除再審原告主張應減除之裝潢等項目，⑵原審依職權查得有裝潢及傢俱存在之事實，惟再審被告所據以計算系爭所得之減除項目並無該等支出。故再審被告並未查得實際所得額，依法不能主張按不完整之「查得資料」核課，而應如初核般按當年度部頒之「財交所得標準」核課，以符最高行政法院62年判字第133號裁判先例之意旨（有改良費用卻未保存憑證之核課）。

㈥至於再審原告主張之裝潢及傢俱等減除項目，除原審並未否定該兩項目可以減除已如前述（未質疑項目，僅說金額無法證明）外，由再審被告多次以函文要求再審原告提供裝潢憑證以供減除，復依前述報章之應保留裝潢憑證以供核實減除之報導可知，裝潢等項目依法確實應予減除，上訴審新增判決理由以排除該等項目之減除，核與法令規定相違，並強加法令所無之限制（要符合收入與成本費用配合原則），其出售時是否仍保有其價值之疑義，並與前述成本費用之減除金額係其原始支出金額，而非出售時殘值之法令規定相背離。

㈦綜上，本案系爭財產交易所得之核課應維持再審被告初核之逕按當年度部頒「財交所得標準」核課，而非嗣後所改採之依據不完整之「查得資料」核課，其理由為⑴原審查得出售時有裝潢及傢俱存在之事實；另據再審被告於「復查案件初審紀錄表」記載難以掌握實際費用，故依能掌握之相關事證據以核課，且其減除項目並未包含裝潢等項目可知，其自知查得資料並不完整，既然再審被告無法計算「實際所得」，依法自不能逕依不完整之「查得資料」核課，⑵該等裝潢及傢俱符合財政部83年2月8日台財稅第000000000號函所示「效能非2年內所能耗竭」之增置及改良費用規定（上訴判決於引用時誤將「或」字認定為「且」字，而於判決理由記載「增加房屋價值或效能，且非2年內所能耗竭」，其適用法規顯有錯誤），⑶因裝潢及傢俱存在之事實，惟因未保存相關之支出憑證，故有最高行政法院62年判字第133號裁判先例之適用（本案之裝潢及傢俱係屬效能非2年內所能耗竭之改良費用），然上訴判決卻支持再審被告以不完整之「查得資料」核課，其適用法規顯有錯誤等情。並聲明求為判決：⑴原確定判決（上訴審判決及原審關於駁回再審原告請求撤銷訴願決定及原處分關於核定再審原告系爭財產交易所得超過新臺幣190,060元部分之訴暨命負擔該部分訴訟費用之判決）均廢棄。⑵訴願決定及原處分關於核定再審原告系爭財產交易所得超過新臺幣190,060元部分均撤銷。

四、再審被告則以：

按「所謂『適用法規顯有錯誤』，係指原判決所適用之法規與該案應適用之現行法規相違背，或與解釋判例有所牴觸者而言，至於法律上見解之歧異，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規錯誤，而據為再審之理由。」最高行政法院

62年判字第610號著有裁判先例。準此，適用法規顯有錯誤，並不包括事實認定的瑕疵、法律上見解之歧異、判決不備理由或理由矛盾等問題。本件再審原告所主張之再審理由，無非仍執與訴訟及上訴意旨雷同且經原審及上訴判決所不採之陳詞，並指摘原判決有判決不適用法規或適用不當及判決理由不備與理由矛盾之情形。是以，再審原告以其主觀歧異見解，對於原審及上訴判決取捨證據及認定事實，適用法律之職權行使指摘違法，顯無再審之理由等語。並聲明求為判決駁回再審原告之訴。

五、本院判斷如下：

㈠按「有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由或知其事由而不為主張者，不在此限：一、適用法規顯有錯誤」固為行政訴訟法第273條第1項第1款所明定。然再審之訴係對於已經終局判決確定之訴訟事件請求法院再開及續行前訴訟程序之特別救濟程序，若非確定實體判決有重大顯著或無從於上訴程序中主張之瑕疵者，為求法律秩序安定，其訴訟標的之法律關係經判決確定後，即形成既判力，不許當事人任意提起再審之訴推翻之。故所謂「適用法規顯有錯誤」係指原確定判決所適用的法規有顯然不合於法律規定，或與司法院大法官解釋顯然違反，或消極的不適用法規，顯然影響判決者而言。至於法律上見解的歧異或事實認定職權的正當行使，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規顯有錯誤，而據為再審之理由。又確定判決適用法規是否顯有錯誤，是以該確定判決所確定的事實為前提，據以判斷確定判決適用法規是否顯有錯誤。因此主張認定事實錯誤或主張與確定判決所確定的事實相異之事實，均不屬「適用法規顯有錯誤」之事由範

疇（最高行政法院109年度判字第7號判決意旨參照）。易言之，原確定判決若無積極適用錯誤法規或消極未適用正確法規，或詮釋現行法規明顯牴觸當時具規範效力之司法院解釋或最高行政法院裁判之情形，僅其法律見解不為當事人所信服者，即不符合上開款次所稱「適用法規顯有錯誤」之情形，無從據為再審之事由（最高行政法院62年判字第610號判例參照）。

㈡次按所得稅法施行細則第17條之2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。」係規定個人出售房屋財產交易所得之核定，分成能提出證明文件及不能提出證明文件兩種方式：能提出交易時之成交價額及成本費用之證明文件者，適用前段規定，其財產交易所得之計算，依所得稅法第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，適用後段規定，稽徵機關得依財政部核定標準核定之。又財政部83年1月26日台財稅第000000000號函（下稱83年1月26日函）：「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日台財稅第000000000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、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：「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。」可知，稽徵機關已查得實際交易價格，僅因當事人無法劃分出售房地之分別價格，而依前揭財政部83年1月26日函釋，據以計算系爭房屋之財產交易損益，係核實認定系爭財產交易所得，自無所得稅法施行細則第17條之2第1項後段規定之適用。至於當事人主張之成本費用不為採信，而否准列為成本或費用減除者，仍屬核實認定系爭財產交易所得範疇，尚難成為應適用所得稅法施行細則第17條之2第1項後段規定之理由（最高行政法院108年判字第326號判例參照）。

㈢經稽之本院原確定判決駁回再審原告就原審107年度稅簡字第17號行政訴訟判決之上訴，理由略以：「按……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。」「次按，財政部83年1月26日台財稅字第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……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。」「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。」等理由，據以駁回其上訴，有卷附原確定判決可按。

㈣經核本院及原審於前訴訟程序係行使職權為證據之取捨及評價後，再憑以認定事實，進而適用法律，已於原確定判決理由詳敘論斷之依據，雖與再審原告所主張：本案系爭財產交易所得之核課應維持再審被告初核之逕按當年度部頒「財交所得標準」核課，而非嗣後所改採之依據不完整之「查得資料」核課之結論相殊，殊難認構成積極適用錯誤法規或消極未適用正確法規，或闡述法律見解有明顯牴觸司法院解釋或最高行政法院裁判先例之情形。而觀諸再審原告上開狀陳各節，無非反覆陳明其於前訴訟程序所主張之法律見解，不能因未獲採取，即指摘原確定判決具有適用法規顯有錯誤之再審理由。

六、綜上所述，本件原確定判決認定再審原告之主張不可採，顯

不符合行政訴訟法第273條第1項第1款所稱適用法規顯有錯誤之情形至明。再審原告徒憑其主觀見解指摘原確定判決具有該款規定之再審事由，據以提起再審之訴，顯無理由，爰不經言詞辯論，逕以判決駁回之。

七、據上論結，本件再審原告之訴顯無再審理由，爰依行政訴訟法第278條第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　8　　月　　20　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　林　靜　雯

法　官　蔡　紹　良

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　8　　月　　20　　日

書記官　凌　雲　霄