臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@109年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@109年12月2日辯

原　　告　楊亞琍

訴訟代理人　林家進　律師

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英

訴訟代理人　王盈茹

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國109年6月24日台財法字第10913921090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。

理　由

一、事實概要：原告於105年12月23日受贈移轉登記取得坐落臺中市○○區○○街○○號10樓之1房屋及其坐落基地（下稱系爭房地），嗣於108年5月21日出售移轉登記與買受人。系爭房地原所有權人楊亞瓊（即原告二姐）出租予訴外人林淑萍，租期自104年2月10日起至108年2月9日止，原告雖於105年12月23日受贈取得系爭房地，然因「買賣不破租賃」之規定，上述租約對原告繼續存在，於租約屆滿前系爭房地仍由原承租人林淑萍居住。原告嗣於同年6月19日辦理個人房屋土地交易所得稅（下稱房地合一稅）申報，列報房屋土地交易所得額新臺幣（下同）1,438,798元，課稅所得額1,438,798元，適用稅率10%，應納稅額143,879元，重購自住房地扣抵稅額947元，申報自繳稅額142,932元。經被告調查結果，核

定其房屋土地交易所得額6,864,410元，減除土地漲價總數額8,763元，課稅所得額6,855,647元，適用稅率20%，應納稅額1,371,129元，重購自住房地扣抵稅額0元，申報自繳稅額142,932元，應補徵稅額1,228,197元（下稱原處分）。原告申請復查，未獲變更，訴願決定亦予維持，即提起本件行政訴訟。

二、原告主張：

㈠按我國為建立房地合一課徵所得稅制度，於104年6月24日總統公布所得稅法部分條文，新增第4條之4、第4條之5、第14條之4至第14條之8、第24條之5、第108條之2及第125條之2等10條條文及修正第126條，規範新制課徵範圍、所得計算、適用稅率及申報等規定，並自105年1月1日起施行。其立法目的，係鑒於我國過去房地交易就房屋及土地分別課徵所得稅及土地增值稅，出售不動產稅負偏低，產生下列缺失：

1.依公告土地現值計算土地增值稅的土地漲價總數額及依房屋評定現值計算所得稅的房屋交易所得額，與房地交易實際獲利存有相當差距，另土地現值一年公告一次，使得同年度內買賣土地無土地漲價數額而無須負擔土地增值稅，造成未公平合理課稅，致使過多資金投入不動產市場，引發房地價格不正常飆漲。

2.因房屋及其坐落土地未合併課稅，所有權人可能透過提高土地售價並壓低房屋售價，規避其房屋交易所得稅。故為解決房地分開課稅的缺失，建立合理透明稅制，並與國際稅制接軌，實施房地合一課徵所得稅制度，房屋、土地交易所得合一按實價課徵所得稅，同時輔以特種貨物及勞務稅不動產部分停徵，將所增加的所得稅稅收用於住宅政策及長期照顧服務等社會福利支出，以逐步落實居住正義、

改善貧富差距，並有助於社會資源合理配置。

㈡次按人民有居住及遷徙之自由，憲法第10條定有明文。故房地合一稅制雖有建立之必要，若其稅制之規定不合理，致使人民負擔遷徙費用過鉅，亦即國家所採取之課稅手段，所造成對人民居住及遷徙基本自由權之侵害，和國家所欲達成之「公平合理課稅，避免過多資金投入不動產市場，引發房地價格不正常飆漲」目的間，應有相當的平衡（兩者不能顯失均衡），否則即違反「比例原則」及「衡平性原則」，而有違憲之嫌。

㈢經查，依我國房地合一稅制現行稅率，即所得稅法第14條之4第3項之規定，乃僅以個人持有房屋、土地之期間長短，以及是否為個人與其配偶及未成年子女自住使用，而加以區分，稅率由百分之十，至百分之四十五不等，相差懸殊；考其目的，顯係為節制房地價格不正常飆漲（俗稱炒房）；是倘若個人僅有唯一不動產，且確曾供自住，其後係為符合居住需要或遷徙之故換屋，換屋後之新屋仍供自己或家人居住使用，即無炒房疑慮，而不應限制個人持有房屋、土地以及設籍居住之期間，必須達一定之長時期間，始得獲較輕稅率之優惠；否則相關稅率規定，對自住使用房地之納稅人及其家人，無異以高稅率限制其等居住及遷徙之自由，而有違憲之嫌。

㈣本件原告經濟狀況不佳，素來獨居，又因年事已高，左眼失明，右腿甫置換人工髖關節，健康狀況不佳；原告之胞姊楊亞瓊因體恤原告困窘，故於105年12月23日將門牌號臺中市○○區○○街○○號10樓之1房屋及基地（下稱舊居）贈與並辦理所有權移轉登記予原告；惟因其時舊居房屋仍處於楊亞瓊出租任意行為，不應將此不利歸諸於原告承受，爰請求撤

銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

三、被告則以：

㈠依所得稅法第4條之5及第14條之4規定，適用自住房地免稅額及優惠稅率之房地要件，須個人或其配偶、未成年子女於該房屋辦竣戶籍登記並實際居住滿6年，且無出租、供營業或執行業務使用之情形。查系爭房地於原告持有期間，實際居住者係基於原告為出租人之有效租賃契約而為使用，此一房地客觀使用狀態為原告所不爭，縱原告曾於租期屆滿後入住數日（108年2月9日租約屆滿，108年3月13日原告辦竣戶籍登記，同年月23日簽約出售），亦未符合所得稅法第4條之5、第14條之4規定之「自住房屋、土地」。

㈡原告出售受贈取得且持有期間超過2年，未逾10年之系爭房地，未符合前揭免稅額及優惠稅率之規定，被告機關依出售受贈取得之非自住房地，應以交易時之成交價額9,800,000元，減除受贈時之房屋評定現值1,642,957元及公告土地現值740,700元按政府發布之消費者物價指數102.2%調整後之價值2,436,097元[（1,642,957元+740,700元）x 102.2%]、因取得、改良及移轉而支付之費用499,493元（印花稅2,382元＋代書費6,000元＋規費1,111元＋稽徵機關按成交價額5%計算其他相關費用490,000元）、與當次交易依法計算之土地漲價總數額8,763元後之餘額6,855,647元，按原告持有系爭房地期間規定之稅率20%，核定應納稅額1,371,129元，扣除重購自住房地扣抵稅額0元及已自繳稅額142,932元，補徵稅額1,228,197元，揆諸首揭規定，並無不合。原告提起本訴訟，並無新理由及新事證，復執前詞爭辯，所訴委不足採等語，請求判決駁回如主文所示。

四、本件爭議關鍵即為：系爭房地是否符合所得稅法第4條之5、

第14條之4及第14條之8規定之「自住房屋、土地」而得主張免稅額、優惠稅率及重購自用住宅扣抵稅額？

五、本院判斷如下：

㈠按行為時所得稅法第4條之4第1項規定：「個人及營利事業自中華民國一百零五年一月一日起交易房屋、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），符合下列情形之一者，其交易所得應依第十四條之四至第十四條之八……規定課徵所得稅：……二、交易之房屋、土地係於一百零五年一月一日以後取得。」第14條之4第1項及第3項第1款第3目規定：「第四條之四規定之個人房屋、土地交易所得或損失之計算，……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，不得列為成本費用。……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規定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、土地之期間超過二年，未逾十年者，稅率為百分之二十……。」第14條之6規定：「……個人未提示因取得、改良及移轉而支付之費用者，稽徵機關得按成交價額百分之五計算其費用。」第14條之8第1項及第2項規定：「個人出售自住房屋、土地依第14條之5規定繳納之稅額，自完成移轉登記之日或房屋使用權交易之日起算2年內，重購自住房屋、土地者，得於重購自住房屋、土地完成移轉登記或房屋使用權交易之次日起算5年內，申請按重購價額占出售價額之比率，自前開繳納稅額計

算退還。個人於先購買自住房屋、土地後，自完成移轉登記之日或房屋使用權交易之日起算2年內，出售其他自住房屋、土地者，於依第14條之5規定申報時，得按前項規定之比率計算扣抵稅額，在不超過應納稅額之限額內減除之。」故依所得稅法第4條之4第1項、第14條之4第1項及第3項、第14條之6後段規定，個人自105年1月1日起，出售受贈取得之非自住房地，應以交易時之成交價額，減除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、因取得、改良及移轉而支付之費用（如未提示，則稽徵機關得按成交價額5%計算）、與當次交易依法計算之土地漲價總數額後之餘額，按不同持有房地期間規定之稅率，課徵房地合一稅。另按所得稅法104年6月24日修正公布房地合一課徵所得稅，財政部並於104年7月21日訂定公布「房地合一課徵所得稅申報作業要點」（下稱作業要點），該作業要點乃執行房地合一課徵所得稅之細節性、技術性事項，並無違反法律保留之規定，本院自得參酌。

㈡次按所得稅法第4條之5第1項第1款規定：「前條交易之房屋、土地有下列情形之一者，免納所得稅。……一、個人與其配偶及未成年子女符合下列各目規定之自住房屋、土地：（一）個人或其配偶、未成年子女辦竣戶籍登記、持有並居住於該房屋連續滿六年。（二）交易前六年內，無出租、供營業或執行業務使用。（三）個人與其配偶及未成年子女於交易前六年內未曾適用本款規定。」同法第14條之4第3項第7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規定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：（七）符合第四條之五第一項第一款規定之自住房屋、土地

，按本項規定計算之餘額超過四百萬元部分，稅率為百分之十。」足見所謂「自住房地」必須符合⑴個人或其配偶、未成年子女辦竣戶籍登記、持有並居住於該房屋連續滿6年。⑵交易前6年內，無出租、供營業或執行業務使用。⑶個人與其配偶及未成年子女於交易前6年內未曾適用「自住房地」稅率等任一要件。然查系爭房地於原告持有期間，原告並未實際居住於內，而係由原所有權人楊亞瓊出租予訴外人林淑萍，租期自104年2月10日起至108年2月9日止，故原告於105年12月23日因受贈取得系爭房地，基於民法第425條「買賣不破租賃」之規定，原有租約對原告繼續存在，故於租約屆滿前，系爭房地仍由原承租人林淑萍居住使用，自不符合上述「自住房地」之法定要件。按「買賣不破租賃」固然係民法之強行規定，然原告無論受贈系爭房地或者出售系爭房地，均係基於自主「意思表示」之法律行為，本得斟酌相關稅法規定而選擇有利之處分時間，系爭房地客觀上既由原承租人繼續使用，核與「自住房地」之要件不符，原處分因此補徵1,228,197元，並無違誤。原告主張原處分違反比例原則及憲法遷徙自由等語，尚非可採。

㈢另依作業要點第11點及第13點第1項規定「個人除得減除前點規定之成本外，其提示下列證明文件者，亦得包含於成本中減除：（一）購入房屋、土地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），及於房屋、土地所有權移轉登記完成前，向金融機構借款之利息。（二）取得房屋後，於使用期間支付能增加房屋價值或效能且非二年內所能耗竭之增置、改良或修繕費。」、「本法第十四條之四第一項及第十四條之六規定之取得、改良及移轉而支付之費用，包括交易房屋、土地所支付之

必要費用，如仲介費、廣告費、清潔費、搬運費等，不包括依土地稅法規定繳納之土地增值稅。未提示上開費用之證明文件或所提示之費用證明金額未達成交價額百分之五者，稽徵機關得按成交價額百分之五計算其費用。」是於扣除上述所示包括購入房屋、土地達可供使用狀態前支付之必要費用及取得房屋後增置、改良或修繕費等「得扣除之成本」後，始為房地取得之成本。本件被告未將原告受贈取得系爭房地時支出之契稅44,442元（原處分卷第90頁）予以扣除，然因此項契稅已依遺產及贈與稅法施行細則第19條規定：「不動產贈與移轉所繳納之契稅或土地增值稅得自贈與總額中扣除。」於贈與稅時予以扣除，故於本件不再列為成本減除，以避免重複減除（原處分卷第122頁），亦屬有據。

㈣綜上所述，本件原處分並無違誤，復查及訴願決定予以維持，核無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、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　　109　　年　　12　　月　　16　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　詹　日　賢

法　官　張　升　星

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備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　　109　　年　　12　　月　　16　　日

書記官　凌　雲　霄