

刊登於月旦財稅實務釋評第 31 期，2022 年 7 月，第 16-24 頁。

稅捐處罰與納稅者權利保護

Tax Penalty and the Taxpayer's Rights Protection

黃俊杰

Chun-Chieh Hwang*

壹、案例事實與爭點

一、案例事實

甲（納稅者）於 1988 年 12 月 7 日辦竣建物所有權登記取得 A 屋（非屬房地合一稅之課稅範圍），復分別於 2015 年 9 月 18 日及 2016 年 1 月 11 日受贈取得 B 及 C 土地（系爭土地）持分計三分之一（ $=1/5+2/15$ ，系爭持分土地），嗣於 2017 年 4 月 18 日出售系爭持分土地及建物，並於同年 5 月 11 日辦竣系爭土地及其上建物所有權移轉登記，因持有系爭持分土地超過 1 年，未滿 2 年，且未於該土地完成所有權移轉登記之次日起 30 日內，辦理房屋土地交易所得稅（房地合一稅）申報，經國稅局函請甲提供有關資料供查核，迄未提示，故依查得資料，核定課稅所得新臺幣 3,759,378 元，應補徵稅額 1,315,780 元，並按補徵稅額處以 0.5 倍之罰鍰 657,890 元。甲不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起行政訴訟。

二、爭點

關於本案之主要爭議，包括：

（一）所得稅法第 4 條之 4 第 1 項第 1 款之立法是否違反法律不溯既往原則？

（二）國稅局按系爭房地出售時土地公告現值占房屋評定現值及土地公告現值之【月旦財稅實務釋評第 31 期，2022 年 7 月，第 16 頁】比例，計算土地成交價額，並以取得系爭持分土地時之土地公告現值按消費者物價指數調整後為取得成本，據以計算土地交易所得，是否適法？

（三）國稅局以甲未依法辦理房地合一稅申報，擇一從重依所得稅法第 108 條之 2 第 3 項處罰，按所漏稅額 1,315,780 元處以 0.5 倍罰鍰計 657,890 元，有無違誤？

貳、法院見解之分析

本案經高雄高等行政法院（原審）107 年度訴字第 508 號判決（原判決）駁回，嗣後甲提起上訴，亦經最高行政法院 109 年度上字第 829 號判決「上訴駁回」。法院見解分

析如下：

一、房地合一稅立法之目的

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 105 年 1 月 1 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 14 條之 4 至第 14 條之 8 及第 24 條之 5 規定課徵所得稅：一、交易之房屋、土地係於 103 年 1 月 1 日之次日以後取得，且持有期間在 2 年以內。二、交易之房屋、土地係於 105 年 1 月 1 日以後取得。」

法院見解指出，鑑於以往房屋及土地交易分別課徵所得稅及土地增值稅，致生土地實際交易價格超過公告土地現值部分之增益，無土地增值稅及所得稅負擔；同一年度買賣土地，公告土地現值尚未調整，無須繳納土地增值稅；納稅義務人運用操控房地價格，規避所得稅等缺失。為解決房地分開課稅缺失，並抑制房地炒作，健全不動產稅制，促使房屋、土地交易正常化，行為時所得稅法第 4 條之 4 第 1 項明定自 2016 年 1 月 1 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，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。

另外，配合特種貨物及勞務稅條例（下稱特銷稅條例）不動產部分之停徵，將 2014 年 1 月 1 日之次日以後取得，且持有期間在 2 年以內之房屋、土地交易案件，亦納入新制課稅。

至於，非屬上開新制課稅範圍者，仍適用舊制課稅規定。

準此，房屋及其土地以合併後之實現總額，扣除實際取得成本後，按實際獲利課徵所得稅，係符合量能課稅原則。

二、法律不溯及既往原則之適用爭議

法律不溯及既往原則，係基於法安定性及信賴保護原則所生，用以拘束法律適用及立法行為之法治國家基本原則，原則上禁止對於過去存在且已終結事實，訂定【月旦財稅實務釋評第 31 期，2022 年 7 月，第 17 頁】溯及性法律，改變原有之法律評價或法律效果。

至於，若立法者訂定向將來發生效力之非溯及性法律，對於發生於法律生效前尚未終結而繼續存在之事實或法律關係予以規範或影響者，並非法律之溯及適用，故該法律適用於尚未終結而繼續存在之事實，原則上並不違反法律不溯及既往原則。

房地交易所得稅之性質，係屬移轉稅，並非持有稅，行為時所得稅法第 4 條之 4 第 1 項規定，已考量到新修正法律不能違反禁止溯及既往原則及信賴保護原則，而明定 2016 年 1 月 1 日為日出條款，所有符合課稅標的規定之交易時點在法定日出時間（2016 年 1 月 1 日）之後者，即有此規定之適用。

另外，配合特銷稅條例有關房屋、土地部分自 2016 年 1 月 1 日起停止課徵（特銷稅條例第 6 條之 1），故將 2014 年 1 月 1 日之次日以後取得，且持有期間在 2 年以內之房屋、土地，而於 2016 年 1 月 1 日以後交易案件，亦納入房地合一新制課稅，以「實際交易所得」取代「銷售價格」作為稅基，予以課稅，原則上更符合量能課稅及實質課稅原則。

並且，舊制及新制何者對納稅義務人有利，非可一概而論，應視具體個案而定。此外，納稅義務人於具體個案，倘認其於適用舊制稅制較為有利，自可就其房屋、土地決定是否於新法 2015 年 6 月 24 日公布至 2016 年 1 月 1 日施行前出售，未因行為時所得稅法第 4 條之 4 第 1 項規定之制定而剝奪其選擇權。

行為時所得稅法第 4 條之 4 第 1 項規定，係基於核實課稅原則，對於現行法稅捐構成要件核實認定，並不違反現行有效之稅法規範，僅就新法施行後已實現之所得予以課稅，並已兼顧納稅義務人之信賴保護，而採取過渡條款，適度排除新法制定施行前已取得不動產及特銷稅條例有關房屋、土地部分自 2014 年 1 月 1 日之次日以後取得，且持有期間逾 2 年之不動產，緩和房地交易合一實價課徵所得稅之全面施行。

就此，法院見解指出，原判決認定行為時所得稅法第 4 條之 4 第 1 項規定並未違反禁止法規溯及既往之原則。至於，甲之上訴意旨主張行為時所得稅法第 4 條之 4 第 1 項規定，已違反人民在「特銷稅施行期間」取得不動產於將來交易之課稅制度係適用特銷稅規定之信賴，且強迫人民必須在 2016 年 1 月 1 日施行前出賣在 2014 年 1 月 1 日以後取得之不動產，始得免於適用行為時所得稅法第 4 條之 4 之規定，亦違反憲法上人民財產既得權之保障，原判決遽認所得稅法第 4 條之 4 第 1 項第 1 款未違反法律不溯及既往之情形，有判決不適用法規及不備理由之違法云云，自無可採。【月旦財稅實務釋評第 31 期，2022 年 7 月，第 18 頁】

三、所得額之核實認定

行為時所得稅法第 14 條之 4 第 1 項及第 3 項第 1 款第 2 目規定：「I. 第 4 條之 4 規定之個人房屋、土地交易所得或損失之計……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。……III. 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：（一）……（二）持有房屋、土地之期間超過 1 年，未逾 2 年者，稅率為 35%。」第 14 條之 6 規定：「個人未依前條規定申報……稽徵機關得依時價或查得資料，核定其成交價額；個人未提示原始取得成本之證明文件者，稽徵機關得依查得資料核定其成本……；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 5% 計算其費用。」

由上開規定可知，納稅義務人出售之房地原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消費者物價指數調整後之價值，與因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用，核實認定所得額。

再者，人民有依法律納稅之義務，憲法第 19 條定有明文。司法院釋字第 218 號解釋指出，國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。

固然，現行私法體系將房屋與土地視為不同之權利客體，然而，衡諸目前社會一般交易習慣，出售不動產時，通常不會將房屋與土地分別估價，而係按房地合併後所產生之經濟效用為締約基礎，將房屋與所坐落基地一併出賣，計價過程亦以涵蓋土地與房屋之單一價格為之，事後也難將土地與房屋部分區分為不同之價格。而且，房屋及土地個別價格如何認定，該價格會因稅捐法制有關免稅與否之設計，致生被扭曲之強烈誘因。故稽徵機關得以實質課稅原則，來控制出賣人違反經濟實質之收入不當分配，使其更具合理性。

此等情形，類似於「計算同一稅捐主體應、免稅所得時，無法明確歸屬之費用應如何分攤」之情形，在事物本質上，有制定「公平分攤」之迫切規範需求。釋字【月旦財稅實務釋評第 31 期，2022 年 7 月，第 19 頁】第 496 號解釋指明「依應、免稅收入比計算損失符合稅捐公平原則」，肯認分攤公式制定之規範必要性；釋字第 438 號解釋意旨亦肯認「所得稅法上，有關（舉證困難之）國外佣金費用支出，其認定限額與舉證方式之判斷規範，屬技術性及細節性事項，稅捐機關有權制定之」。再者，依平均地權條例第 46 條及房屋稅條例第 11 條規定可知，土地公告現值係直轄市或縣（市）政府每年調查地價動態並估計區段地價後，提經地價評議委員會評定，而房屋評定現值則由不動產評議委員會每年依據法定事項評定後，交由直轄市或縣（市）政府公告，故稅捐稽徵機關按出售時之土地公告現值占土地公告現值及房屋評定現值之比例，計算系爭持分土地價格，係屬具客觀及合理。

本件甲未依法辦理房地合一稅申報，亦未提出其交易時之成交價額證明文件等情，為原審依法認定之事實，國稅局於甲未申報或未能提出證明文件時，本得依財政部核定之標準，核定系爭持分土地交易所得，並非限制國稅局不得就甲提出關於交易成交價額之證明文件為審查而核實認定。

就此，法院見解指出，原判決適用財政部為計算房屋、土地出售所得所發布 83 年 1

月 26 日函釋及 101 年 8 月 3 日令釋表徵之攤提公式，據以計算甲應稅之土地交易時之成交價額，自無違反稅捐法律主義。

本件甲銷售系爭房地之實際總價款為 6,464,906 元，且未劃分房屋及土地之個別售價等情，為原審依法認定之事實，則國稅局既已查得系爭房地之實際成交價額，僅因未劃分房屋及土地之個別售價，遂依財政部 83 年 1 月 26 日函釋，以土地、房屋合併出賣，房屋價值占比之估定，按出售時之土地公告現值占土地公告現值及房屋評定現值之比例計算土地成交價額，自係依行為時所得稅法第 14 條之 4 規定核實認定。

因此，原審依調查證據之辯論結果所依法認定之事實，以甲就系爭土地應有部分取得之成本，並未申報，國稅局依行為時所得稅法第 14 條之 4 第 1 項及第 3 項第 1 款第 2 目規定，依系爭持分土地受贈時之土地公告現值為時價，經物價調整後據為日後計算財產交易之成本；次按出售時之土地公告現值占土地公告現值及房屋評定現值之比例，計算系爭持分土地價格 5,844,922 元後，減除系爭持分土地受贈時之公告土地現值按消費者物價指數調整後之價值 1,732,975 元，又甲未提示其因取得、改良及移轉而支付之費用，遂按成交價額 5% 計算可減除費用 292,247 元（ $=\$5,844,922 \times 5\%$ ），計算系爭持分土地交易所得額 3,819,700 元（ $=\$5,844,922 - \$1,732,975 - \$292,247$ ），並減除依土地稅法規定計算之土地漲價總數額 60,322 元後，課稅所得為 3,759,378 元（ $=$ 【月旦財稅實務釋評第 31 期，2022 年 7 月，第 20 頁】 $\$3,819,700 - \$60,322$ ），按系爭持分土地持有期間超過 1 年，未逾 2 年之適用稅率 35%，計算應納稅額為 1,315,780 元，而維持國稅局之補徵稅額處分，業已詳述其得心證之依據及理由，其認事用法並無違誤，所適用之法規與該案應適用之法規並無違背。

此外，原判決除肯認國稅局依財政部 83 年 1 月 26 日函釋，據以計算甲應稅之土地交易時之成交價額，並就甲於原審所提出就系爭土地委託乙不動產估價師事務所鑑估市價，詳予敘明：實務上不動產出售，通常土地部分獲利較大，房屋部分因使用而折舊，價值不高，獲利不多，系爭房屋為 1988 年左右興建，甲就系爭房地一併出售，卻僅就系爭土地提供鑑估價格，已難採據；況國稅局於內政部不動產資訊平臺查得鄰近土地同期之交易價格為每坪 65 萬、486,000 元，且系爭房地之承買人向丙信用合作社申貸，該社鑑估土地每坪價額為 40 萬元，國稅局據以判斷甲提供之不動產估價報告（每坪 298,000 元）並不可採，亦難認有不符經驗法則之情形等理由。因此，原判決認無再依行為時房地合一作業要點第 9 點規定，參酌不動產估價師之估價資料，認定系爭持分土地成交價額之適用，自無違誤。

四、違反稅捐申報義務之處罰

所得稅法第 108 條之 2 規定：「I. 個人違反第 14 條之 5 規定，未依限辦理申報，處 3,000 元以上 3 萬元以下罰鍰。……III. 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 倍以下之罰鍰。」納稅者權利保護法第 16 條規定：「I. 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。II. 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。III. 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。」行政罰法第 24 條第 1 項規定：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」

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，並對申報內容盡審查核對之責。有所得即應課稅，為所得稅制之基本原則，亦為憲法第 19 條所明定之國民義務，故納稅義務人皆有誠實納稅之注意義務。而且，納稅事實之發生皆源於納稅義務人之生活事實，故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。

就此，法院見解指出，本件甲於 2017 年 4 月 18 日出售系爭持分土地及地上建【月旦財稅實務釋評第 31 期，2022 年 7 月，第 21 頁】物，惟其未於完成所有權移轉登記日之次日起 30 日內，依規定辦理房地合一稅申報，而有漏報所得情事，且其就應申報之所得漏未申報有過失等情，已經原判決依調查證據之辯論結果予以認定在案，核其認定與卷內證據並無牴觸或違反經驗法則、論理法則情形。

再者，甲上開未依限申報並致生漏稅之違章情節，係各該當所得稅法第 108 條之 2 第 1 項（行為罰）及第 3 項（漏稅罰）之規定，國稅局依行政罰法第 24 條規定，擇一從重，依所得稅法第 108 條之 2 第 3 項規定論處，並無違誤。

此外，國稅局於法定裁罰倍數（3 倍以下）範圍內，參據納保法第 16 條、裁罰倍數參考表及其使用須知第 4 點之規定，按所漏稅額處 0.5 倍罰鍰計 657,890 元，已較其原先應處 1 倍之罰鍰予以酌減，實已就上開裁罰倍數參考表使用須知規定為斟酌，亦無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事。

因此，原判決維持國稅局所為罰鍰之處分，自無違誤。

參、省思

本案係經國稅局認定成交價額顯然與甲認定成交價額有明顯落差，惟所謂成交價額原則上應由買賣雙方所認定。由於，甲已補報系爭土地成交價額 1,789,173 元，則國稅局似應按其主張之成交價額為計算核課。

此外，系爭持分土地分別於 2015 年 9 月 18 日、2016 年 1 月 11 日受贈取得，而國稅局卻以其取得系爭持分土地時之公告土地現值作為計算取得成本，似與所得稅法第 14 條第 1 項第七類規定於「受贈」取得者，係以「時價」計算取得成本¹，則導致取得成

本顯然低於時價甚多。

再者，基於稅捐法定主義之要求²，憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」稅捐立法者原則上雖有廣泛之立法形成自由，但不得為與正義理念相違背之立法，否則，針對逾越此等界限之立法，應進行違憲審查³，蓋於此並無「法律」規定得以「出售系爭房地時之土地公告現值占房屋評定現值及土地公告現值之比例」來作為計算公式，以求得系爭土地之成交價額。

針對國稅局並未查得本件「房屋實際成交價額」、「土地實際成交價額」之情形，既然稅捐稽徵機關並未查得交易時之土地、房屋成交價額各為何，似得依據所得稅法第 14 條之 6 及房地合一作業要點第 9 點「……應參酌……(二)不動產售價師之估價資料。……」作為計算系爭土地實際成交價額之適用。

至於，國稅局裁罰金額之計算問題，因本案國稅局認定成交價額與甲認定之成交價額不同，原則上係得為調整上之差【月旦財稅實務釋評第 31 期，2022 年 7 月，第 22 頁】異，尤其，在國稅局核定成交價額不符合所得稅法第 14 條之 6 及房地合一作業要點第 9 點有關時價之情形下，似不應以此推計之所得額予以裁罰。換言之，若甲並非故意或過失而違反本件行為義務，國稅局實仍應依據納稅者權利保護法第 16 條規定，考量對甲之裁罰是否過苛⁴。

最後，雖然國稅局主張課稅之法律依據，係所得稅法第 4 條之 4 第 1 項第 1 款、第 14 條之 4 第 1 項及第 3 項第 1 款第 2 目。而此等依據均係在 2015 年 6 月 24 日立法，並於 2016 年 1 月 1 日施行。但是，斟酌甲係於 2015 年 9 月 18 日取得系爭土地所有權各五分之一，亦是在上開課稅依據條文 2016 年 1 月 1 日施行之前，其課稅法律依據，自應適用當時之法令相關規定；並非得以「所得稅法第 4 條之 4 第 1 項第 1 款」之立法方式溯及既往至 2014 年 1 月 1 日。

換言之，「2014 年 1 月 1 日之次日以後取得，且持有期間在 2 年以內」出售者，均適用房地合一稅率，似違反與法律不溯及既往原則（即從 2016 年 1 月 1 日施行之法律，溯及於 2014 年 1 月 1 日取得之不動產）之要求。

進一步比較本案適用新、舊法之實際課稅金額：如適用特銷稅條例第 2 條第 1 項第 1 款、第 7 條等規定，其在 2015 年 9 月 18 日取得系爭土地所有權各五分之一出賣交易應適用舊法特銷稅下之相關課稅制度；其在 2016 年 1 月 11 日取得系爭土地所有權各十五分之二的出賣交易應適用新法房地合一稅，則本案課稅金額為 1,187,521 元；如適用新法房地合一稅則本案課稅金額 1,315,780 元。由此可知，新法房地合一稅如溯及既往適用到 2016 年 1 月 1 日以前取得系爭土地所有權持分各五分之一之交易，似顯然侵害納稅者之財產權，導致繳納更多之稅捐，並且，立法機關以此溯及既往適用，似亦違反憲法保障納稅者權利要求之法律不溯及既往原則。

【附註】

* 中正大學財經法律系特聘教授。

1. 若個人出售因贈與而取得之「房屋」，依所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類第 2 款規定計算財產交易損益時，實務見解（財政部 102 年 11 月 14 日台財稅字第 10200157200 號令）指出「其得減除受贈與時該房屋之時價，應以受贈與時據以課徵贈與稅之房屋評定標準價格為準」。
2. 黃俊杰，稅捐法定主義，翰蘆，2012 年 4 月，1 頁以下。
3. BVerfGE 49, 343 (360);並參：Heinrich Wilhelm Kruse, Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung, in: Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften **【月旦財稅實務釋評第 31 期，2022 年 7 月，第 23 頁】** im Steuerrecht, 1982, S.72ff。
4. 黃俊杰，責罰相當與個案過苛—最高行政法院 109 年度判字第 82 號判決，月旦裁判時報，108 期，5 頁以下。

關鍵詞：

房地合一稅、所得稅法、法治國家、特銷稅、納稅者權利 **【月旦財稅實務釋評第31期，2022年7月，第24頁】**