

司法院釋字第三六一號解釋

中華民國 83 年 7 月 29 日

院台大二字第 14081 號

解 釋 文

個人出售房屋交易所得，係所得稅法第九條財產交易所得之一種。行政院於中華民國七十七年五月三十日修正發布之所得稅法施行細則第十七條之二，關於個人出售房屋所得額核定方法之規定，與租稅法定主義並無違背。依該條規定，個人出售房屋未申報或未能提出證明文件者，其所得額由主管稽徵機關參照當年度實際經濟情況及房屋市場交易情形擬訂，報請財政部核定其標準，依該標準核定之。嗣財政部依據台北市國稅局就七十六年度台北市個人出售房屋所得額多數個案取樣調查結果擬訂之標準，於七十七年六月二十七日以台財稅字第七七〇五五三一〇五號函，核定七十六年度台北市個人出售房屋交易所得，按房屋稅課稅現值百分之二十計算，係經斟酌年度、地區、經濟情況所核定，並非依固定之百分比訂定，符合本院釋字第二一八號解釋之意旨，與憲法並無抵觸。

解釋理由書

所得稅納稅義務人未自行申報或提示證明文件，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，與憲法並不抵觸，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，至於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者，如不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額，自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符。業經本院大法官於七十六年八月十四日以釋字第二一八號解釋釋示在案。

個人出售房屋交易所得，係所得稅法第九條財產交易所得之一種，行政院於七十七年五月三十日修正發布之所得稅法施行細則第十

七條之二規定：「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，依本法第十四條第一項第七類規定核實認定；其未申報或未能提出證明文件者，稽徵機關依財政部核定標準核定之。前項標準，由省（直轄市）主管稽徵機關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。」與租稅法定主義並無違背。

財政部依據台北市國稅局就七十六年度台北市個人出售房屋所得額多數個案取樣調查結果（平均售屋所得標準為百分之二二．〇二，所得標準在百分之二十以上者，占總件數之百分之七十三）擬訂之標準，於七十七年六月二十七日以台財稅字第七七〇五五三一〇五號函，核定七十六年度台北市個人出售房屋交易所得，按房屋稅課稅現值百分之二十計算，係經斟酌年度、地區、經濟情況所核定，並非依固定之百分比訂定，符合本院釋字第二一八號解釋之意旨，與憲法並無牴觸。

大法官會議 主 席 林洋港
 大法官 翁岳生 翟紹先 楊與齡 李鐘聲
 楊建華 馬漢寶 劉鐵錚 鄭健才
 吳 庚 史錫恩 陳瑞堂 張承韜
 張特生 李志鵬

抄林〇同聲請書

受 文 者：司法院

副本收受者：財政部賦稅署

聲請事項：

為聲請人受行政法院八十一年度判字第二二〇八號終局判決維持財政部適用所得稅法施行細則第十七條之二暨財政部七十七年六月二十七日台財稅第七七〇五五三一〇五號函之釋示，按房屋稅課稅現值百分之二十計算，核定課徵房屋交易所得稅之結果，違反憲法第十五條、第十九條及第二十三條規定，侵害聲請人受憲法保障之財產權。茲依司法院大法官會議法第四條第一項第二款規定，聲請解釋所得稅法施

行細則第十七條之二暨財政部上揭釋示函牴觸憲法而無效。

說明：

一、聲請釋憲之理由及所引用之憲法條文：

按人民之財產權為憲法第十五條所保障。同法第十九條雖規定人民有依法納稅之義務，但同法第二十三條亦規定，對於人民權利之限制（侵奪），應以法律定之。是則，苟無法律依據，不得以行政命令或行政釋示創設人民之納稅義務。茲查：所得稅法第十四條第一項第七類僅有「財產交易所得」之稅目；同法施行細則第十七條之二則進一步規定：「個人出售房屋 其財產交易所得之計算，依本法第十四條第一項第七類規定核實認定」；同條文後段復規定：「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之標準核定之」云云。

二、疑義之性質及爭訟之經過：

1. 緣台南縣稅捐處依據臺北市國稅局移送資料，查核聲請人七十六年度個人綜合所得稅，核定聲請人暨其配偶分別出售台北市信義區及城中區房屋各乙棟，依上揭所得稅法施行細則暨財政部釋示函，按照房屋賣出現值百分之二十（五二一、三四一元），核定補正所得稅及短估金。
2. 聲請人依法提起訴願、再訴願及行政訴訟，經行政法院以八十一年度判字第二二〇八號判決駁回而告確定。聲請再審，又遭駁回。爰聲請釋憲。

三、聲請人之立場與見解：

1. 查：所得稅法第五十一條明文承認營利事業持有之「固定資產」之「折舊」（減值而無增值）。然而，本法施行細則第十七條之二前段則創設「個人出售房屋」之「財產交易所得稅目」負擔。本細則之規定，顯與上揭同法第五十一條承認房屋折舊減值之事實，互相扞格；本施行細則以行政立法創設人民之房屋交易所得稅，其課稅事由（有交易所得）既與社會事實不符，也與同法第五十一條之上述規定不合。本細則之規定，顯已超軼上揭母法第七類所稱

之「財產交易所得」，刑成牴觸母法之不當擴張立法。此其一。

- 2.再查：房屋稅條例第七條暨第十條規定，房屋現值可由主管稽徵機關依納稅義務人申報之現值，進行評定，核定現值。換言之，課稅標的房屋之現值，稅捐機關固有精確之公文資料，可供稽考。「公文書形式真正，內容推定為真正」。據此而言，一則課稅標的房屋是否因折舊而遞年減值，顯有公文書可供稽考。二則稅捐機關既有累年之房屋現值資料，足供核實計算出該個人出售之房屋，在買入與賣出之間，是否確有增值之交易所得？此時，舉證責任應在稅捐機關。因為，「無所得，無稅負」；證明所得之責任，當在稅捐機關。反之，人民也可以主張調閱上述房屋現值資料，證明遞年折舊減值之事實，據以拒絕申報及繳納本項所得之稅負。因此，上述施行細則第十七條之二以行政立法准由稅捐機關可依「推定方法」，核定稅負，規避稅捐機關之舉證責任，同時創設人民納稅義務而侵害其財產權。本細則創設之稽徵方法，顯屬違背憲法第二十三條之法律保留，構成違憲。此其二也。

四、有關機關處理本案之文件及其意旨：

- 1.關於原稽徵機關及訴願、再訴願決定書所持見解，略與行政法院判決書事實欄摘述要旨相同。由於訴願及再訴願決定書均已檢呈行政法院存卷，歉未於本附中附具。
- 2.行政法院八十一年度判字第二二〇八號判決書（附件一）。
- 3.行政法院八十二年度判字第一五四號判決書（再審）（附件二）。
- 4.聲請人提起行政訴訟暨再審案之書狀二份（附件三）。

五、聲請解釋之目的：

- 1.就稅目之創設而言：

①「稅是兩面刀；肥了國庫，瘦了人民荷包」。因此，憲法乃有「租稅法律主義」之明文。房屋買賣是財產交

易；但是，所得稅法施行細則第十七條之二的行政立法，已將「財產交易稅」之稅目，作了不當的擴張，又由於本細則之條文，又有「強制人民申報」暨「擬制核定所得」的兩大結果，等於是以前施行細則創設了「房屋交易所得稅」之稅目。實則，依照我國社會實情（是土地增值而房屋折舊）暨稅法承認「遞年折舊」，復有「房屋現值評定」資料可稽之情況下，人民都直覺認為房屋部分並無增值所得存在。人民那會知道：在年中賣屋交了土地增值稅，年底還要自動申報房屋部分之交易所得，否則明年會遭逕行「推定增值所得」（百分之二十）並加徵短估金？如此稅法，豈非孔子說的「罔民」？

- ②一個稅目，竟使人民有九成以上，甚至全部的人民，都不知道應該申報。這個稅目就是背離人情而欠缺社會相當性。本細則如此行政立法擴張解釋而創設之稅目，豈有維持餘地？

2. 就稽徵實務而言：

- ①「抽稅就像拔鵝毛」；所以，抽稅要人民心痛卻又心服。因此，政府抽稅當然要負舉證責任，固不得利用「推定」方法，逆轉舉證責任，先用推定課人民稅，而讓人民舉證免稅。

- ②就實情而論，本施行細則要求人民「自動申報」，並應提出可信證據以供「核實認定」，否則，政府就用「推定百分之二十」核定之。請問：

A. 人民買屋，一住數十年，如何保存購入成本之證據？這十年中的物價指數變動、人民的裝修有益支出，又將如何列報抵算（扣）？如此稽徵方法，豈非擾民至極？

B. 再者，土地增值，人民都知道，也都樂意在交易時，完成增值稅之稽徵繳納。可是，到了年底，誰想到還要翻出資料，申報本項房屋交易所得？就技術層面

言，稅法如要創設本稅目，何不在交易過戶前之查核土地增值時，也運用稅捐處的房屋現值資料，同時查定該屋有無本稅目之增值所得。有則一併交，年底再持本稅單辦抵繳，無則免之。政府與人民兩無爭議，順當又合理。為何不這麼做？卻要選擇這種「不符法理，不合情理，又不順事理」的稽徵方法？豈真人民都是傻子？

C.更有甚者，稅捐機關明明備有房屋現值，以供核定房屋稅及契稅，在本稅目中，卻不使用，而另創「推定現值百分之二十」的所得。這又是什麼道理呢？聲請人執以質問，稅捐處暨訴願及再訴願決定機關（財政部）。他們竟然一致答曰：「申報契稅 所載買賣價款 僅 作為 課徵契稅之依據，卻不足作為實際成交价格之證明」云云（參見原判決書第二頁背面第十一行）這太荒唐了；稅捐機關就同一交易行為，發生不同之兩個稅目，卻就該同一標的（房屋）價額之認定，竟然二者不同？這真是滑天下之大稽？反之，苟如所言，那麼「推定百分之二十」就是真的交易價嗎？稅捐稽徵就同一事實之認定，取捨隨心，亂無準的，如何能令人民甘服？

3.「苛政首推苛稅；苛政猛於虎」。二十一世紀的財稅行政，還有落後迂腐如是者？云乎哉？云乎哉！

此 致

司法院 公鑒

聲請人：林○同

中 華 民 國 八 十 二 年 六 月 十 六 日

（附件一）

行政法院判決

八十一年度判字第二二〇八號

原告 林○同 （住略）

被告 財政部台灣省南區國稅局（承受原臺南縣稅捐稽徵處業務）
上當事人間因七十六年度綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國
八十一年八月十七日台財訴第八一〇一八六一一九號再訴願決定，提
起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣台南縣稅捐稽徵處（業務由財政部台灣省南區國稅局承受）依據台
北市國稅局移送資料，查核原告七十六年度個人綜合所得稅，核定應
補稅款。經原告申請復查及再訴願結果核定：一、租賃所得變更為新
台幣（下同）二三二、四九六元（此部分未提起再訴願，已告確
定）。二、核定財產交易所得，按契價百分之二十核定為五二一、三
四一元（此部分提起再訴願而遭駁回）。三、另應加徵短估金二八、
一七八元部分，已經再訴願決定撤銷原處分。爰就上開第二項之財產
交易所得部分，聲明不服而提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨如
次：

原告起訴意旨及補充理由略謂：一、被告機關違背「無所得不得課
稅」與「重複課稅」之基本法理部分：（一）所得稅之課徵，應以獲
有所得為前提，無所得即不得課徵所得稅，此即「租稅法律主義」之
另一要義。就稅制及稅目而言，財產交易所得稅之課徵，亦有違背
「無所得而課稅」或「重複課稅」之違誤。蓋本項稅目所據之房屋增
值所得，背離事實，與稅法承認房屋折舊之情形，正相矛盾。且本項
稅目與同一交易而繳納之土地增值稅及房屋部分之契稅，發生重複課
稅之情形。（二）所得稅法上「財產交易所得」之稅目，固符社會事
實；但是，所得稅法施行細則擴張論解而包含「房屋交易所得」在
內，則不符社會事實。蓋因：社會民情只知不動產交易中的「土地增
值」部分應課稅，至於房屋部分則因折舊減值之事實，應不發生所得
稅問題。人民哪會知道：年度中房地買賣時，交了土地增值稅，到了
年度還要申報房屋部分的所得稅？如果不知申報，稅捐機關會依財政
部函示意旨推定百分之二十的增值所得，並進而追徵及移罰，如此租
稅詮釋及稽徵實務，實已背離社會民情而構成一種苛擾。（三）就立

法體例而言，房屋部分的所得，規定在所得稅法施行細則，是否牴觸母法並違反「租稅法律主義」，已有可議；再者，所得稅法第十四條各類所得中，並無「房屋出售」，應課或應申報所得稅之字句，人民何能知曉房屋部分應另辦申報？再就稽徵實務而言，一次的不動產交易事實，人民如應同時申報「土地增值稅」及「房屋交易所得稅」，何不由稽徵機關在交易申報時逕依土地及房屋之現值，同時核定，俾供人民繳納，或供人民詳估而決定是否出售？今則不然，一次交易，兩段課稅，如此立法例及稽徵方式，將使全體人民都有被設局陷害而人人構成逃漏之虞。（四）就稅法法理而言，所得稅法第十四條關於「財產交易所得」之稅目，如就房屋以外之財產交易所得而言，或無不當；但是，房屋僅有折舊減值，並無增值，是則本法施行細則第十七條之二暨財政部 77.6.27 台財稅第七七〇五五三一〇五號函釋示：「台北市按房屋稅課稅現值之二十%計算」云云。此項行政立法暨行政釋示，則已違背前述法理（無增值及無所得），並且構成不當擴張解釋而牴觸母法。故「房屋交易所得」之稅目，應予廢止或研議改進，且上述所得稅法施行細則及財政部釋示函均屬違憲、違法而無效。二、財政部違背事實而核定百分之二十的增值，課徵稅款；稽徵機關則非法規避舉證責任部分：（一）、所得稅法施行細則第十七條之二固有規定：「財產交易所得之計算 得依財政部核定標準核定之」。頃財政部則以上揭第七七〇五五三一〇五號函釋示曰：台北市依房屋稅課稅現值之二十%計算云云。關鍵之點即在於此：為何財政部不依電腦或檔存之「房屋稅課稅現值之買入賣出差價」，據實認定核課？為何要用「賣出時現值之二十%」作推定計算？（二）、就社會事實而言，人民買賣房屋之時差不一，保存證據不易；再者，稅法又未賦加人民必須保存買賣價額資料之義務，稽徵機關既有檔存（或電腦）資料可查，為何捨此簡易方法不同，卻責課人民應負免責的舉證責任？課稅是政府賦加人民不利益，為何責課人民舉證才能免責？此種「舉證責任倒置」之立法及稽徵實務，焉非違憲又違背法理？（三）、退一步言之，原告在本案主張：稽徵機關應調取地政及稅捐稽關之申報價或核定（契稅）價，作為本案課稅基礎之舉證方法，為何不足取？財政部上揭釋示函既明白「依房屋稅課稅現值（核定）」

課徵，顯見房屋「課稅現值」是本案事例之證據，為何原告主張「應按房屋現值差價」為課稅基礎，此種舉證方法，為何不足採？更有甚者，為何同屬稅捐機關核定契價（被告答辯狀承認：此為稅捐機關課徵契稅的依據），也不足採信？又為何地政機關之申報價也不足採（最少，從買入及賣出算出年度差價，是符合事實的）。三、聲請調查證據部分：（一）、由於原告於民國七十三年購入及於七十六年售出房屋時，其價款部分，均由代書依當年核定之房屋稅查估價值填載，原告並未保存證據；反之，地政機關及稅務機關則有本項電腦資料或過戶文件可查。為此請命被告提出之（負舉證責任）。（二）、反之，如認稅法及稅制要求民眾應負舉證責任，係屬正當，由於原告實在無法確知價款差額若干？爰以聲請調查證據之方法，以代證據之提出，請求鈞院依職權調查左列證據：(1)請向台北市稅捐處查證：(A)、台北市○○路一段四號及六號十二樓（周○淑）核定房價（六十八年購入，七十六年售出）若干？(B)、台北市○○路一段四三二號九樓（林○同）核定房價若干？(2)請向台北市城中地政事務所及松山地政事務所，調取系爭房屋過戶申報之價額為多少（藉此算出差價）？四、為此請求鈞院詳為查證，並判決將原決定及原處分均予撤銷等語。

被告機關意旨略謂：（一）按「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財產交易所得額。」為所得稅法第十四條第一項第七類第一款所明文規定；又「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，依本法第十四條第一項第七類規定核實認定，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。」亦為同法施行細則第十七條之二規定在案。又依財政部七十七年六月二十七日台財稅第七七〇五五三一〇五號函釋說明二規定七十六年度各地區個人出售房屋未申報或未能提出證明文件者，其財產交易所得標準（一）台北市按房屋稅課稅現值之二十%計算。本件原告及配偶七十六年度出售坐落台北市基隆路及仁愛路計三筆均未申報於當年度綜合所得稅結算申報書，原核定機關台北市國稅局乃依規定核定財產交易所得通報台南

縣稅捐稽徵處併課當年度綜合所得稅，揆諸首揭法條及令釋規定，並無不合。（二）原告起訴意旨略謂：關於房屋購入成本及售出總額，可依地政機關過戶契約之記載或依稅捐處申報契稅之文件中，查證得出其間差額，應由稽徵機關負責舉證；目前係以「推定」之方法，核定房屋部分交易所得，顯違背法理，難令原告信服；又本項稅目與土地增值稅及房屋部分之契稅，發生重複課稅之情形。（三）原告申報七十六年度綜合所得稅既未能列報系爭三筆財產交易實際賣出提出對其有利之房屋實際賣出價款及其成本在先，進經復查，訴願、再訴願亦未成交價格的確切證明於后，而一再堅持被告機關應依地政機關過戶資料或稅捐處申報契稅文件作為核課依據並負舉證責任。按地政機關過戶契約之記載僅供買賣雙方辦理所有權移轉登記之用，其上所載買賣價額是否為實際成交价格並非所究，至於申報契稅之移轉契約書所載買賣價款，亦僅能證明該房屋買賣監證契價，作為稅捐稽徵機關課徵契稅的依據，亦不足作為房屋交易時實際成交价格之證明。本件既屬未依法自行申報財產交易所得，則被告機關爰依首揭法令規定據以核定其財產交易所得共計新臺幣五二一、三四一元尚無不合之處，原告若表不服，本就應對於所主張之事實負舉證之責，空言興訟，實不足採。至訴訟理由指稱財產交易所得之課徵有與土地增值稅、契稅重複課稅之違誤乙節，查前述稅目均為現行合法課徵之稅捐，財產交易所得及土地增值稅標的各為房屋及土地按本次買賣金額超過前次取得成本部分計徵，而契稅課稅標的按買賣房屋監證契價課徵各有不同，並無重複課徵情事。原告之訴為無理由，請判決予以駁回等語。

理 由

按「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財產交易所得額。」為所得稅法第十四條第一項第七類第一款所明文規定；又「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，依本法第十四條第一項第七類規定核實認定，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。」亦為同法施行細則第十七條之二規定在案。又依財政部七十七年六月二十七日台財稅第七七〇五五三一〇五號函釋

說明二規定七十六年度各地區個人出售房屋未申報或未能提出證明文件者，其財產交易所得標準（一）台北市按房屋稅課稅現值之二十％計算。本件原告及其配偶七十六年度出售坐落台北市基隆路及仁愛路三筆均未申報於當年度綜合所得稅結算申報書，原核定機關台北市國稅局乃依規定核定財產交易所得通報被告機關之前身台南縣稅捐稽徵處併課當年度綜合所得稅，撥諸首揭法條及令釋規定，並無不合。原告雖訴稱：關於房屋購入成本及售出總額，可依地政機關過戶契約之記載或依稅捐處申報契稅之文件中，查證得出其間差額，應由稽徵機關負責舉證；目前係以「推定」之方法核定房屋部分交易所得，顯違背法理。又本項稅目與土地增值稅及房屋部分之契稅，發生重複課稅之情形。且就稅法法理言，所得稅法第十四條關於「財產交易所得」之稅目，如就房屋以外之財產交易所得而言，或無不當，但房屋僅有折舊減值，並無增值，則同法施行細則第十七條之二暨財政部七十七年台財稅第七七〇五五三一〇五號函釋示，已違背「無所得不得課稅」之法理，並構成不當擴張解釋而牴觸母法，及有違租稅法律主義之原則云云。查原告申報七十六年度綜合所得稅，既未能列報系爭三筆財產交易實際賣出價款及其成本在先，遞經復查、訴願、再訴願亦未提出對其有利之房屋實際賣出成交價格之確切證明於後，卻一再堅稱被告機關應依地政機關過戶資料或稅捐處申報契稅文件作為核課依據並負舉證責任。惟按地政機關過戶契約之記載，僅供買賣雙方辦理所有權移轉登記之用，其上所載買賣價額是否為實際成交價格並非所究，至於申報契稅之移轉契約書所載買賣價款，亦僅能證明該房屋買賣監證契價，作為稅捐稽徵機關課徵契稅之依據，亦不足作為房屋交易時實際成交價格之證明。本件既屬未依法自行申報財產交易所得，則被告機關依首揭法令規定據以核定其財產交易所得共計五二一、三四一元，尚無不合之處。原告若表示不服，本應就其所主張之事實負舉證之責，空言興訟，實不足採。至原告所訴財產交易所得之課徵，有與土地增值稅、契稅重複課稅之違誤一節，查前述稅目均為現行合法課徵之稅捐，財產交易所得及土地增值稅標的各為房屋及土地按本次買賣金額超過前次取得成本部分計徵，而契稅課稅標的按買賣房屋監證契價課徵，其課徵標的各有不同，並無重複課徵情事。又財政部

為中央財稅主管機關，其基於職權依據所得稅法及有關法令暨經驗法則訂定所得稅法施行細則第十七條之二及所為七十七年台財稅第七七〇五五三一〇五號函釋，作為「房屋出售所得」為「財產交易所得」課稅之依據，及未申報或未能提出證明文件者，由稽徵機關核定財產交易所得之準則，與所得稅法之規定並無抵觸，亦無違背租稅法律主義之原則可言。原告所訴上述所得稅法施行細則第十七條之二規定已超越母法之範圍，被告機關以之為課稅之依據，顯有未當云云，自不足採。至於上述施行細則所定之「房屋交易所得」之稅目，是否應予廢止或改進，乃屬將來是否修法之問題。再者，關於舉證責任方面，原告既未依法自行申報財產交易所得，亦未提出房屋交易時實際成交价格之證明，而地政機關辦理移轉登記之契約書及申報契稅之移轉契約書上所載之買賣價款，又不能證明為房屋買賣時之實際成交价格，其詳已如前述，則被告機關乃依「推計核定」之稽徵方式核課，並無不當。則原告請求向台北市稅捐稽徵處查證核定房價，乃向台北市城中地政事務所暨松山地政事務所調取系爭房屋過戶申報之價額，本院認無查證之必要，併予敘明。綜上說明，被告機關所為復查決定並無違誤，一再訴願決定遞予維持，亦無不合。原告起訴意旨，難謂為有理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中華民國八十一年十月二十九日
(本聲請書其餘附件略)