

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二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。」房屋交易者如果想要捍衛自己的稅捐權益，遇到上述項目相關費用時，就要特別小心取得並保留相關憑證與文件。

以上各項成本或費用，只要有確實憑證者原則上均得列報減除，之後再將所得額計入綜合所得稅一併申報。經稽徵機關查明屬實者，即可按證明文件核實認定房屋之財產交易所得。此種計價方式最貼近交易實際情形，有損失時也可清楚呈現，此為房、地二者分開計價的好處。

### (三) 房地合併計價且主動申報者依比例計算

實務上也很常見的，是交易時並未將房地分開計價，而僅約定一個總價，而取得或出售時任一次移轉只有約定總價的話，都會因為無法明確劃分買進或賣出房、地的各別價格，而無法適用上述方法核實認定。

對此，財政部曾發布 83 年 1 月 26 日台財稅第 831581093 號函表示：「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。」茲將此函釋之內容以算式表示如下：

$$(房地總售價 - 房地總成本) \times \frac{房屋評定現值}{土地公告現值 + 房屋評定現值} = 房屋交易所得$$

舉例來說，如果房地買進總價為 800 萬，賣出為 1000 萬，其中房屋評定現值為 100 萬，土地公告現值為 300 萬，則得出房屋交易所得額為 50 萬元：

$$(1000 - 800) \times 100 / (100 + 300) = 200 \times 1 / 4 = 50 \quad (\text{單位為萬元})$$

最後必須注意的是，這種方式僅得適用於計算房屋交易所得，而不適用於土地交易所得，土地增值稅原則上都要按照土地稅法的規定計算及繳納。

## 二、計入個人綜合所得申報繳納

房屋交易所得則須併入個人綜合所得稅當中，但常會有納稅義務人認為如果沒有交易沒有賺錢，也就沒有房屋交易所得，自然不用申報相關資料。結果導致稽徵機關直接適用前述第一種方式核定所得額，造成納稅義務人「虛盈實虧」，而必須就不存在的所得繳納所得稅。

所以，當納稅義務人收到補稅通知的時候，最想知道的就是此時是否還有辦法獲得救濟呢？這個問題涉及到施行細則第 17-2 條的效力以及救濟的程序。

## 肆、細則規定之效力與救濟方式

### 一、施行細則第 17-2 條的效力

所得稅法施行細則第 17-2 條第 1 項規定的效力為何，稽徵機關得否以此為由駁回人民之復查，則此關係到施行細則的位階與法源效力。

由於稅法具有強烈法律保留原則及稅捐法定主義的要求，所以稅捐主管機關頒布施行細則等一般性規範，是否具有適格法源地位而得以限制人民權利義務並拘束法院，必須接受嚴格的審查。

審查時，以法律授權依據之有無及明確與否，做為是否具備法規命令效力的判斷標準，其應審查之內容主要為：(1) 母法有授權；(2) 子法明列其授權依據；(3) 授權合乎目的特定、內容具體、範圍明確之方式<sup>2</sup>。所得稅法施行細則在形式上，初步看起來符合母法授權與子法明列授權依據的要求，此時即應進一步探究其授權條款的內容。

施行細則之授權依據為所得稅法第 121 條：「本法施行細則、固定資產耐用年數表及遞耗資產耗竭率表，由財政部定之。」此種「本法施行細則，由○○機關定之」的用語，徒具授權外觀，卻只有指定管轄機關的意義，實際內容過於空泛，未具體規範授權之目的、內容及範圍，因為「本法」、「施行」等用語幾乎沒有具體化的功能<sup>3</sup>。

也因此，施行細則僅得在「為協助母法之施行」的目的下，在「母法已規定」的範圍中，就「有關執行法律之細節性與技術性事項」等內容為規範。另外，在母法中不免有些概念需要進一步說明，在施行細則中說明這些母法不夠清楚的法律概念，原非法律所禁止<sup>4</sup>，但這些說明所構成之「行政解釋」對於母法之說明，

<sup>2</sup> 釋字三四六號解釋。

<sup>3</sup> 楊志文，論稅法施行細則的司法審查—以稅捐法定主義為中心，台灣大學法律學研究所碩士論文，2002 年 7 月，頁 38-45。

<sup>4</sup> 黃茂榮著，稅法總論（第一冊），頁 148。