高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
112年度訴字第431號
民國113年7月4日辯論終結

原　　告　王柏元
訴訟代理人　李俊賢　律師
　　李玉雯　律師
　　李育萱　律師
被　　告　財政部南區國稅局

代　表　人　李雅晶
訴訟代理人　賴佩甄
　　陳小燕
　　王振文

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國112年9月21日台財法字第11213930320號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告於民國111年3月4日出售其110年7月5日購入之○○市○○區○○○街000號房屋及其坐落基地（下稱系爭房地），並於同年月30日辦理房屋土地交易所得稅（下稱房地合一稅）申報，列報課稅所得新臺幣（下同）5,823,234元，自行繳納稅額2,620,455元，經被告按其申報數核定；嗣原告於111年6月22日購入○○市○○區○○○街00巷00弄00號房屋及其坐落基地（下稱新房地），同年7月6日繕具房地合一稅重購退稅申請書，申請退還已納稅額；被告依據查得資料，以本件不適用所得稅法第14條之8第1項規定，並就原告

出售系爭房地，重行核計應納稅額2,620,419元，減除自繳稅額2,620,455元，核定應退稅額36元，乃以111年11月15日南區國稅臺南綜所字第0000000000號函（即原處分）否准其重購退稅之申請，並檢附核定通知書，退還房地合一稅36元。原告不服，就重購退稅部分申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、所得稅法第4條之5、第14條之8，雖均屬房地合一稅之規定，然分別屬「免稅」、「重購退稅」之不同程度租稅優惠。依據所得稅法之體系解釋，倘立法者認為第14條之8重購退稅應以「辦竣戶籍登記」為要件，則自應如第4條之5，明定為法律要件，立法者既未明定，足證立法者係明示其一、排除其他，刻意不將自住要件限縮於辦竣戶籍登記。再者，所得稅法第14條之8亦未如土地稅法第9條之規定，以「辦竣戶籍登記」為要件，故顯係刻意排除。房地合一課徵所得稅申報作業要點（下稱房地合一作業要點）第20點第1項既係財政部所為之細節性、技術性補充規定，自不得違背母法之立法意旨，增加法律所無之限制。縱考量稽徵經濟原則，然稽徵經濟原則有其限制，亦不得違反租稅法律主義。職是，房地合一作業要點第20點第1項有違租稅法律主義，應屬無效。

2、原告因實際居住在系爭房地，乃於持有系爭房地期間內，添購床組、冷氣、餐桌及其餘家用物品使用，並於系爭房地之買賣契約第16條約定願意附贈買方上開設備，正因實際居住並使用上開物品，故約定以「現況交付」，以免因使用過有瑕疵等情，而生買賣之爭議。系爭房地之不動產現況說明書於「所有權持有期間有無居住」欄位勾載「否」、載以「空屋」等節，僅係不動產仲介業者於居間買賣時填載之慣行；不足據以否定原告居住事實。

3、原告係美髮業者。依美髮業工作性質，屢需配合客人下班時間後提供服務，故原告時而依客戶需求，延長營業時間；夜間始離開美髮店，返回系爭房地夜宿。從而，原告持有系爭房地期間之用水、用電量較少，其來有自。且原告實際居住在系爭房地，與鄰人有互動，鄰人多次向原告請託借騎樓停放車輛，足證原告確實有居住在系爭房地之事實。

(二)聲明：

1、訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

2、被告對於原告111年7月6日申請，應作成准予退還個人房地合一稅2,620,419元之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、所得稅法第14條之8所稱「自住房屋、土地」，觀諸同法第4條之5第1項第1款規定，除需辦竣戶籍登記，並應有實際居住事實之要求；財政部考量適用法規整體性，於110年6月30日台財稅字第00000000000號令修正發布之房地合一作業要點第20點第1項規定，本法第14條之8自住房屋、土地交易所得稅扣抵及退還規定，個人或其配偶、未成年子女應於該出售及購買之房屋「辦竣戶籍登記」並「居住」等，俾徵納雙方有明文可循，屬行政程序法第159條所規定之「行政規則」，尚無逾越母法，增加法律所無之限制，原告所訴，顯係誤解。

2、原告於110年7月5日購買取得系爭房地後，並未設籍於該處，直至111年1月21日訂約出售他人，負有移轉系爭房地所有權及交付義務時，於同年月25日始將戶籍遷入，自與上開「辦竣戶籍登記」並「居住」之重購退稅要件，係為保障自住者換屋需求並減輕其負擔本旨未盡相符。又原告於委託仲介銷售系爭房地時，於標的物現況說明書「所有權持有期間有無居住」欄勾選「否」、於物件銷售表標明「空屋」，均簽名其上，足證為原告本人之意思，所稱係銷售業者依業界習慣勾選之，無以憑採。且原告持有系爭房地期間(110年7

月5日至111年3月4日），各期用電度數為3度至29度、各期用水度數為0度到3度，尚非正常居住使用水電所需量，客觀上已難認定原告有實際居住事實。又原告主張出售不動產時有附冰箱、床組、餐桌等，縱然屬實，僅能說明買賣雙方間有此合意，尚難證明其確實有居住於系爭房地。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：系爭房地是否符合所得稅法第14條之8規定之「自住房屋、土地」而得主張重購自用住宅扣抵稅額？

五、本院的判斷：

(一)事實概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有房地合一稅申報書及核定通知書(原處分A卷第59至64頁)、系爭房地買賣(買入)契約書及不動產買賣(賣出)契約書(原處分A卷第30至32、51至53頁)、遷徙紀錄證明書(原處分A卷第72至73頁)、原處分(原處分A卷第100至101頁)、復查決定書(原處分A卷第189至195頁)、訴願決定書(原處分A卷第250至260頁)等可以證明。

(二)應適用之法令

所得稅法

1、第4條之4第1項：「個人……交易中華民國105年1月1日以後取得之房屋、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），其交易所得應依第14條之4至第14條之8……規定課徵所得稅。」

2、第4條之5第1項第1款：「前條交易之房屋、土地有下列情形之一者，免納所得稅。但符合第1款規定者，其免稅所得額，以按第14條之4第3項規定計算之餘額不超過400萬元為限：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：㈠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。㈡交易前6年內，無出租、供營業或執行業務使用。㈢個人與其配偶及未成年子女於交易前6年內未曾適用本款規定。」

3、第14條之4第1項、第3項第1款第1目：「(第1項)第4條之4規定之個人房屋、土地交易所得或損失之計算，其為出價取得者，以交易時之成交價額減除原始取得成本，與因取得、改良及移轉而支付之費用後之餘額為所得額……(第3項)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第30條第1項規定公告土地現值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：㈠持有房屋、土地之期間在2年以內者，稅率為百分之45。」

4、第14條之8第1項及第2項：「(第1項)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。(第2項)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。」

(三)所得稅法第14條之8第2項規定重購「自住房屋、土地」之稅捐優惠，除「自住事實」外，仍須符合「辦竣戶籍登記」之要件：

1、現行法制就房屋、土地之交易所得課徵房地合一稅，係以所得稅法為其課徵之法律依據，就租稅發生及減免之構成要件為規定。其中所得稅法第4條之5第1項第1款、第14條之8，均係有關「自住房屋、土地」之交易課徵房地合一稅之規定。前者係針對「自住房屋、土地」之長期持有者（連續滿6年）者，給予享有定額（400萬元）之免稅所得額，條文中（第1目規定）並明定須具備「辦竣戶籍登記、持有並居住……」等法定要件。後者則係針對「自住房屋、土地」之重購換屋者，就房地合一稅給予退稅（扣抵稅額），雖條文

中並無「辦竣戶籍登記、持有並居住……」之相關文字，然衡酌上開2條文皆係配合房地合一稅新制於104年6月24日修法新增，在上開條文中使用「自住房屋、土地」之相同用語，原則上應具有相同涵義。是以，所得稅法第14條之8所稱「自住房屋、土地」，依上述立法歷程及文義解釋，可認為立法者係採一致之認定標準，有援引所得稅法第4條之5第1項第1款須具備「辦竣戶籍登記、持有並居住……」等法定要件之立法意思，純係基於法律文字簡潔之要求，在立法技術上省略重複文字規定而已。原告主張係立法者明示其一、排除其他，刻意不將自住要件限縮於辦竣戶籍登記等語，並不可採。

2、依所得稅法第14條之8之立法理由，載明係參照同法第17條之2「自用住宅」（房屋）重購退稅（所得稅）規定而來。且依所得稅法施行細則第25條之2第1項第3款規定，納稅義務人依所得稅法第17條之2規定申請重購自用住宅之退稅或扣抵稅額者，應檢附「重購及出售年度之戶口名簿影本」，核係對納稅義務人課予協力義務，用以查核是否符合「辦竣戶籍登記」之法定要件。準此，所得稅法第17條之2規定，雖條文並無「辦竣戶籍登記」之文字，惟解釋上仍須符合「辦竣戶籍登記」之要件，財政部108年11月18日台財稅字第10804592200號令：「所得稅法第17條之2關於納稅義務人重購自用住宅之房屋得申請扣抵或退還已納綜合所得稅規定，所稱『自用住宅之房屋』，指納稅義務人或其配偶、直系親屬於該地址辦竣戶籍登記，且於出售前1年內無出租或供營業使用之房屋。」符合「辦竣戶籍登記」要件之相同意旨，自得加以援用。因此，所得稅法第14條之8規定，既係參照同法第17條之2規定而來，有類似之條文用語，且同屬所得稅法之不動產交易所得稅之稅目範疇，基於體系解釋，所得稅法第14條之8「自住房屋、土地」之認定標準，與同法第17條之2「自用住宅」之上述法規解釋結果，允宜一致，以確保法律適用之體系和諧性。房地合一作業要點第20

點規定「以個人或其配偶、未成年子女應於該出售及購買之房屋辦竣戶籍登記並居住……」為要件，核與所得稅法第14條之8規定之本旨無違，並未逾越法律解釋之範圍，亦未增加法律所無之義務，亦得援用。原告主張，並不可採。

(四)系爭房地不符合所得稅法對自用住宅之規定：

1、查，原告於110年7月5日購買取得系爭房地，但並未設籍於系爭房地，嗣於111年1月21日訂約出售他人後，始於同年月25日將戶籍遷入系爭房地；且原告持有系爭房地期間之每期(註：二個月為一期)實際用水度數(不含分攤度數)為3度、2度、1度及0度，用電度數為12度、29度、13度、3度及19度，此有111年1月21日簽訂之不動產買賣契約書(原處分A卷第51至53頁)、遷徙紀錄證明書(原處分A卷第73頁)、台灣自來水股份有限公司第六區管理處台南服務所111年12月23日台水六南服室字第0000000000號函(原處分A卷第112至116頁)及台灣電力股份有限公司台南區營業處111年12月23日台南字第0000000000號函(原處分A卷第117至123頁)在卷可稽，顯見原告雖於出售前將戶籍遷入，然持有期間並未實際居住於系爭房地。是被告以原告購入系爭房地後遲於111年年1月25日始將戶籍遷入系爭房地，並於遷入前即簽約出售，及綜合考量系爭房地之水電使用情況，難認有人實際居住使用，認定系爭房地不符合自住使用之房地，尚無不合。

2、原告雖以因工作性質為美髮業，僅返回系爭房地夜宿，故持有系爭房地期間內之用水、用電量較少，並以買賣契約附贈設備及有鄰人可資證明等為由，主張有實際居住系爭房地之事實。然查，被告業已調取系爭房地之水電使用收據及抄表資料，足供判斷系爭房地於購買期間應屬無人居住使用狀態，已如前述；參以原告於系爭房地設籍前即簽訂契約出售系爭房屋，且標的現況說明書亦經原告親自簽名表明持有期間無居住(原處分A卷第160至161頁)，更顯見原告並未於系爭房地購買後有實際居住行為，系爭房地之購買目的並非自住使用，原告主張於系爭房地有實際居住等語，亦無可採。

(五)原處分否准系爭房地之重購自住房地扣抵稅額之申請，並無違誤：

次查，原告於110年7月5日以總價款14,000,000元(原處分A卷第32頁)，登記取得系爭房地所有權；嗣於111年3月4日以總價20,800,000元(原處分A卷第53頁)將系爭房地出售，並於同年月30日辦理房地合一稅申報，列報系爭房地交易所得額5,854,119元，扣除土地增值稅30,885元，課稅所得為5,823,234元，應納稅額2,620,455元，原告並於111年4月1日繳清稅款。嗣原告申請退還重購自住房地扣抵稅額2,620,455元，經被告依申報及查得資料，以原告漏未列報可減除移轉費用之規費80元，重新核算系爭房地交易課稅所得5,823,154元(成交價額20,800,000元－可減除成本14,063,982元－可減除移轉費用881,899元-漏報可減除規費80元－土地漲價總數額30,885元)，按原告持有系爭房地期間(2年內)之適用稅率45%，核定應納稅額2,620,419元，扣除已自繳稅額2,620,455元，應退還稅額36元，此有更正後房地合一稅申報核定通知書在卷(原處分A卷第226-227頁)可參，上開核算結果，認事用法並無違誤。依照前揭規定及說明，被告以原告未能證明系爭房地為自住使用，否准原告退還重購自用住宅(先購後售)扣抵稅額2,620,455元之申請，於法有據，應可認定。

六、綜上所述，原處分（含復查決定）認事用法並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

七、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　7　　月　　29　　日

審判長法官　林　彥　君

法官　黃　堯　讚

法官　黃　奕　超

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

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.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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　　113　　年　　7　　月　　29　　日

書記官　李　佳　芮