# 高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
114年度訴字第336號
民國115年4月2日辯論終結

原　　告　蘇高玄
被　　告　財政部南區國稅局

代　表　人　陳慧綺
訴訟代理人　鍾寶慧
　　李依珊
　　邱創昕

上列當事人間所得稅事件，原告不服財政部中華民國114年7月25日台財法字第11413922560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110年5月19日（登記日）買賣取得○○市○區○○路○段000號00樓之5房屋及其坐落基地（下稱系爭房地），嗣於110年7月20日(登記日)出售；同年8月2日（登記日）買賣取得○○市○區○○路000號房屋及其坐落基地（下稱新房地），並於同年月10日辦理系爭房地之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）3,354,152元，應納稅額1,509,368元，減除重購自住房地扣抵稅額（下稱重購抵稅額）1,509,368元，自行繳納稅額0元；被告依據申報及查得資料，核定課稅所得3,350,057元，應納稅額1,507,525元，並以本件不適用所得稅法第14條之8第1項規定，核定重購抵稅額0元，補徵應納稅額

1,507,525元。原告就重購抵稅額部分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，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、原告於取得系爭房地後，基於自住目的，隨即有請業者進入粉刷及裝潢，不久，就與家人共同遷入其內居住，雖然時間不長，但確實有自行實際居住且利用之事實，此有相片數幀及相關水電費用之產生足以為證。且當時的物業管理主管劉榮崇，與原告多次於進出時見面、寒暄，可以證明原告確實客觀上有自行居住之事實，而被告率然認定原告並無「自住」，顯與事實不符。

2、原告係大學教師，並非土地投資專門業者，原告購入系爭房地後，因感到其非自己和家人心目中可以終老之完美居所，遂再買賣取得新房地，並居住至今未再搬遷，顯見原告只是想尋找適合居住之處所。原告實際入住後，因為屋況等問題，不久還是毅然決定出售，因此，乃將家具等日常生活用品搬離，以營造房屋空間乾淨、寬敞之感覺，希望獲得買家青睞。然而，相關行為並不改變原告確實有「自住」之事實，也不足以推導出原告從未居住在內之結論。至於原告是否有在交屋簽約前委託仲介出售，與有無「自住」之事實，並無關連。原告確實有遷入居住，有自行支配、處理、利用舊房地之事實，而請業者裝修，就是為自己的利益所為之利用、居住事實，而與是否委託仲介，二者並非不能兩立之事實。

3、被告自行解釋、認定何謂「居住」之概念與事實，且未在原告申報時給予教示並提供陳述、補正之機會，已然侵害人民之權利。原告在購得新房地之後，隨即向被告申報重購退稅，但一直沒有收到否准之訊息，因此相關單據並未保存，但原告確實有短暫居住之事實。被告在原告申報3年之後，才突然要求原告提出所謂「居住」之事證，顯然是對於原告之突襲。

4、按財政部制訂之「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)，其中第20點規定：「本法第14條之8有關自住房屋、土地交易所得稅額扣抵及退還之規定，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，且該等房屋無出租、供營業或執行業務使用：以配偶之一方出售自住房屋、土地，而以配偶之他方名義重購者，亦得適用。」並未明確規定何謂「居住」二字之概念，顯與租稅法律明確性有違。原告確實有設籍於舊房地，且有居住生活，就算沒有長期居住之事實，也不能否定原告有設定住所之「自住」事實，符合房地合一課徵所得稅申報作業要點第20點之規定。被告違法核定重購抵稅額0元，並補徵應納稅額1,507,525元，已違反租稅法律主義，並侵害原告受憲法所保障之財產上權利。

(二)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、原告於110年5月19日登記取得系爭房地，隔日將戶籍自○○市○區○○路00巷0號0樓之1（配偶所有，距離系爭房地僅約170公尺，補充說明：與110年5月31日申報109年度綜合所得稅之通訊地址相同，同年4月7日購買新房地買賣合約書亦為此地址）遷入系爭房地，同年6月5日佳鋐建設股份有限公司（下稱佳鋐公司）點交系爭房地，卻於同年3月30日（取得系爭房地前）即委託豐泰不動產仲介有限公司（下稱豐泰公司）銷售系爭房地，並於同年5月28日與買方簽約出售系爭房地，由上述時序觀之，原告持有系爭房地期間僅約2個月（110年5月19日至同年7月20日），其係於取得所有權前，即委託仲介公司銷售，並於交屋前簽約出售，顯見原告早有出售之安排，與購入房地係供自住之常情不合，原告前揭戶籍遷入，係為符合形式要件所為之安排，難謂有自住之意。

2、原告持有系爭房地期間（110年5月19日至同年7月20日）之水電，相較於原告持有新房地期間（110年8月2日至113年10月）差異懸殊。此外，無天然氣申裝掛表紀錄，尚難認定原告持有系爭房地期間有實際居住之客觀事實。綜合原告登記取得系爭房地僅2個月餘，於取得所有權前即委託房仲銷售、佳鋐公司點交前即與買方簽約出售舊房地、系爭房地用電及買受人查復等事證，被告審認原告並無「實際居住」系爭房地之事實，原告泛以與物業管理主管多次進出見面、寒暄，及系爭房地陽台自拍照片，均難謂有力爭執或可資為「實際居住」之有力事證。

3、原告主張被告於3年後始要求原告提出居住之事證，相關單據並未保存一節，按稅捐稽徵法第21條第1項第1款及第2項前段規定：「稅捐之核課期間，依下列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年……。在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵……。」本案雖經被告初查依原告申報數核定，嗣被告本諸職權，查得原告並無「實際居住」系爭房地之事實，為維持課稅公平性，於核課期間內（110年8月10日申報），按查得事證重行計算稅額，依法行使核課權，當無不合。

4、重購自住房地稅額退還或扣抵之之租稅優惠機制係為鼓勵購入房地自住，並以實際居住事實為要件，原告並無自住事實，被告依相關事證認定系爭房地非屬「自住」房地，無所得稅法第14條之8第1項之適用。至於房地合一稅申報作業要點第20點之規定性質上核屬財政部本於中央稅捐主管機關職權，為統一解釋法令所發布之解釋性行政規則，俾為所屬機關執行職權之依據，其規定與母法之立法意旨無違，並無不當限縮解釋母法或增加法律所無之限制，與租稅法律主義無違。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

1、原告之申報是否符合所得稅法第14條之8規定「個人出售自住房屋、土地」之要件？

2、被告核定系爭房地之重購抵稅額0元，補徵應納稅額1,507,525元，是否適法？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

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（第13至14頁）、房地合一稅申報核定通知書及繳款書（第1至2頁）、系爭房地預定買賣（買入）契約書（第25至33頁）、系爭房地不動產買賣（賣出）契約書（第39至44頁）、新房地買賣契約書（第34至38頁）、系爭房地土地建物謄本及異動索引查詢資料（第45至54、55至60頁）、新房地土地建物謄本及異動索引查詢資料（第62至64、67至68頁）、復查決定書（第157至162頁）、訴願決定書（第194至200頁）等附於原處分卷為證，可信為真實。

(二)應適用的法令

1、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：（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6年。（二）交易前6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：（一）持有房屋、土地之期間在2年以內者，稅率為45%。」

(4)第14條之8第1項、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。」

2、房地合一作業要點

(1)第1點：「為利納稅義務人依所得稅法（以下簡稱本法）第4條之4、第4條之5、第14條之4至第14條之8及第24條之5規定計算及申報房屋、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）交易所得，特訂定本要點。」

(2)第20點第1項：「本法第14條之8有關自住房屋、土地交易所得稅額扣抵及退還之規定，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，且該等房屋無出租、供營業或執行業務使用；以配偶之一方出售自住房屋、土地，而以配偶之他方名義重購者，亦得適用。」

3、所得稅法第4條之5第1項第1款、第14條之8，均係就「自住房屋、土地」之交易課徵房地合一稅之稅捐優惠規定。在該2條文中使用「自住房屋、土地」之相同用語，依立法歷史，及基於同一法規中相同用語應具有相同涵義之體系合理性觀察，可認為立法者係採一致之認定標準，均須具備「無出租、供營業或執行業務使用」及「辦竣戶籍登記、持有並居住」等法定要件。財政部基於稅捐稽徵主管機關之職權，就房地合一稅之課徵訂定房地合一申報作業要點，該要點第20點第1項有關「自住房屋、土地」交易所得稅額扣抵及退還之規定，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，且該等房屋無出租、供營業或執行業務使用……」為要件，核與所得稅法規定之本旨無違，並未逾越法律解釋之範圍，亦未增加法律所無之租稅義務或縮減法律所給予之租稅優惠，得為稅捐稽徵機關辦理相關案件時所援用（最高行政法院113年度上字第69號判決意旨參照）。而有無「居住」事實，稽徵機關自應職權調查，逐案認定；又此屬稅捐優惠、減免事項，且相關事證，納稅義務人知之甚詳並能掌握，應由納稅義務人自行揭露具體、明確資料，協同稽徵機關解明事實，佐其確屬適用優惠對象。

(三)系爭房地不符合所得稅法對自住房屋、土地之規定：

1、原告取得系爭房地非以自住為目的

查，原告於108年9月1日與佳鋐公司簽訂土地、房屋預定買賣契約書，購入屬預售屋之系爭房地，至110年5月19日始登記取得系爭房地，次日將戶籍遷入系爭房地，惟原告於登記取得系爭房地前，即於110年3月30日與豐泰公司簽約委託銷售系爭房地，並於110年6月5日佳鋐公司點交系爭房地前之同年5月28日與買方簽約出售系爭房地，上述時序為原告所不否認（本院卷第97頁），並有系爭房地預定買賣（買入）契約書、系爭房地不動產買賣（賣出）契約書、新房地買賣契約書、系爭房地土地建物謄本及異動索引查詢資料、新房

地土地建物謄本及異動索引查詢資料及委託銷售契約書附卷可參（原處分卷第25至33、34至38、40至60、62至64、67至68、106頁），應可認為真實。是原告係於取得系爭房地所有權前，即委託仲介公司銷售，並於系爭房地交屋前即簽約出售，足見其並無入住之意思，原告購買系爭房地自非以自住為目的，應勘認定。

2、原告於系爭房地無自住之事實：

(1)查，原告於110年5月19日取得系爭房地後，次日將戶籍遷入，旋於同年月28日出售，同年7月20日移轉所有權，實際持有系爭房地僅2個月餘；而原告於持有系爭房地期間，110年8月（計費時間約為110/05/19-110/07/20）之用水度數為14度（原處分卷第113、122頁），110年5月至9月用電度數為19度、22度及17度，有台灣自來水股份有限公司第六區管理處台南服務所113年8月22日台水六南服室字第1133103938號函及台灣電力股份有限公司台南區營業處113年8月27日台南字第1131302060號函可稽（原處分第96至98、100至102頁）；另依標的物現況說明書及房地產權點交書（原處分卷第105、181頁），系爭房地使用天然瓦斯，卻無裝裱，顯示持有期間未使用瓦斯。依一般社會經驗，實際居住使用房屋者，必然有使用瓦斯、水電等需求，而原告持有期間，未使用瓦斯且水電使用度數均甚低；其水電使用量相較於新房地之水電使用量（平均用水度數16.8、平均用電度數450.6）差距亦大，有台灣電力股份有限公司台南區營業處113年11月27日台南字第1131306844號函及台灣自來水股份有限公司第六區管理處台南服務所113年11月27日台水六南服室字第1133105686號函（原處分第116-1至118、119至123頁）可參，由此系爭房地與新房地之瓦斯、水、電使用情況觀之，足供判斷系爭房地於購買期間應屬無人居住狀態，原告持有系爭房地期間，難認有自住實際使用系爭房地之事實。

(2)原告雖稱非投資客，遷入後感覺系爭房地非自己心目中可終老之完美居所，因此決定出售等語，惟原告並不否認於取得

系爭房地所有權之前即已對外委託銷售；原告於系爭房地點交前即簽約出售，就已出售之系爭房地，自無可能再特地遷入居住。故原告於委託銷售時於標的物說明書勾選所有權持有期間有居住（原處分卷第105頁），顯然與本件事證不符。原告雖提出系爭房地物業主管書面證明，主張其持有系爭房地期間作自住使用等語，惟該書面僅敘明：原告晚上時常在城意大樓出入，故依經驗推測原告居住於該大樓，並未親見其入住之事實等情（原處分卷第180頁）；然系爭房地離原告原戶籍地址僅百餘公尺，原告晚間出現於系爭房地亦非不尋常，無從據此認定原告有自住系爭房地之事實。原告主張，尚無可採。又依稅捐稽徵法第21條第1項第1款及第2項前段規定，稅捐核課期間為5年，自可期待納稅義務人保留相關憑證或資料以供查核，並無期待不可能之情事。

3、綜上，原告取得系爭房地並非以自住為目的，雖於取得系爭房地所有權之次日即辦竣戶籍登記，然無自住之事實，與所得稅法第14條之8「自住房屋、土地」需具備「持有並居住」之事實要件不符。是原告之申請不符合所得稅法第14條之8規定「個人出售自住房屋、土地」之要件，足以認定。

(四)原處分核定系爭房地交易課稅所得3,350,057元，重購自住房地扣抵稅額0元，應納稅額1,507,525元，並無違誤：

經查，原告於108年9月1日與佳鋐公司簽訂房屋、土地預定買賣契約書，於110年4月13日登記取得系爭房地，支付總價款9,770,000元。嗣原告以13,650,000元之交易價格出售系爭房地，於110年7月20日辦妥移轉登記，並於同日辦理房地合一稅申報，列報購自住房地扣抵稅額1,509,368元等情，有前述買賣契約書及申報書為證。而系爭房地不符合所得稅法有關「自住房屋、土地」之要件，已如前述，自無所得稅法第14條之8重購扣抵稅額規定之適用，則被告將列報扣抵稅額剔除後，依申報及查得資料，核定系爭房地交易課稅所得3,350,057元（成交價額13,650,000元－可減除成本9,901,524元－可減除移轉費用398,419元－土地漲價總數額0

元），按持有系爭房地期間（未超過2年）之適用稅率45%，核定應補徵稅額1,507,525元，於法尚無不合。

(五)綜上所述，原告之主張，均無可採。被告所為原處分（含復查決定）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：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　4　　月　　23　　日

審判長法官　林　彥　君

法官　邱　美　英

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。<br>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。<br>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。<br>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。<br>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　　115　　年　　4　　月　　24　　日

書記官　李　佳　芮