

高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭

114年度高上字第6號

上訴人 宿秦瑞
訴訟代理人 蔡明樹 律師
被上訴人 財政部高雄國稅局

代表人 翁培祐

上列當事人間所得稅法事件，上訴人對於中華民國114年3月13日本院地方行政訴訟庭113年度地訴字第52號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

- 一、上訴駁回。
- 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、緣上訴人於民國109年6月12日以總價新臺幣（下同）7,350,000元簽訂○○市○○區○○○路000號0樓房屋及其坐落基地（下稱系爭房地）之房地預定買賣契約書（建案名稱：○○○），並於112年1月3日登記取得系爭房地所有權；另上訴人於111年12月3日簽訂同一建案位於○○市○○區○○○路○號○樓之房屋及其坐落基地（下稱新房地）之房地預定買賣契約書，並於同年月28日向○○不動產事業股份有限公司○○分公司攜回一般委託銷售契約書審閱，於112年1月3日取得系爭房地所有權後，上訴人復於同年月5日與○○不動產公司正式簽訂系爭房地之委託銷售契約書。上訴人以先購後售方式，以總價15,400,000元，於112年3月25日（登記日）取得新房地所有權，再以總價11,000,000元於112年4月28日（登記日）出售系爭房地，並依限申報個人房屋土地交易所得稅課稅所得3,141,244元，以其持有期間在2年以內，依適用稅率45%，計算應納稅額1,413,559元（3,141,244元×45%），並按重購新房地價額占出售系爭房地價額比

01 率，計算減除重購抵稅額1,413,559元，自繳稅額0元。惟被
02 上訴人依據申報及查得資料，認上訴人無實際居住系爭房地
03 之事實，不符所得稅法第14條之8第2項規定，乃核定重購抵
04 稅額0元，補徵應納稅額1,413,559元，並以112年10月11日
05 第2413000084號個人房屋土地交易所得稅申報核定通知書
06 （下稱原處分）否准其重購退稅之申請。上訴人就重購退稅
07 部分不服，循序提起行政訴訟，經本院地方行政訴訟庭（下
08 稱原審）以113年度地訴字第52號判決（下稱原判決）駁回
09 其訴，上訴人猶未甘服，遂提起本件上訴。

10 二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯，均引用原判決所
11 載。

12 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

13 （一）所得稅法第4條之5第1項第1款、第14條之8皆係配合房地合
14 一稅新制於104年6月24日修法新增，條文中使用「自住房
15 屋、土地」之相同用語，立法者係採一致之認定標準，須具
16 備「辦竣戶籍登記、持有並居住……」等法定要件。而土地
17 稅法第9條及所得稅法第17條之2，與所得稅法第4條之4、第
18 4條之5及第14條之4至8，兩者之政策時空背景、立法目的顯
19 有不同，自難以所得稅法第17條之2「自用住宅」、土地稅
20 法第9條「自用住宅用地」之認定僅以「辦竣戶籍登記」為
21 要件，即認定所得稅法第14條之8「自住房屋、土地」，亦
22 應以戶籍登記為要件。是所得稅法第14條之8所稱「自住房
23 屋、土地」，依立法歷程及文義解釋，並參酌房地合一課徵
24 所得稅申報作業要點（下稱房地合一稅申報作業要點）第20
25 點之規定，應以納稅義務人實際居住為要件，而與自用住宅
26 之認定不同。又戶籍登記與自住事實發生並無必然之因果關
27 係，是被上訴人除得以有無辦竣戶籍登記作為系爭房地是否
28 為上訴人自住使用之參考，另應佐以實際調查系爭房地之使
29 用狀況作為判定基礎。

30 （二）上訴人持有系爭房地期間實際用水度數（不含分攤度數）為0
31 度及2度，用電度數為6度、40度及40度，且其持有期間經歷

01 冬季，但天然氣部分甚至尚無申裝掛表紀錄，足認上訴人持
02 有系爭房地期間，幾乎沒有實際使用水、電，甚至完全沒有
03 使用天然氣；再者，經被上訴人函請○○不動產公司提供系
04 爭房地於112年1月4日拍攝之照片並無工程施作之跡象，廚
05 房烘碗機及浴室收納櫃膠膜亦完整未拆除；系爭房屋買受人
06 提供之系爭房地屋內情形也與上開○○不動產公司提供之照
07 片大致相同，系爭房屋明顯無人居住使用。參以上訴人未取
08 得系爭房地所有權之前，已先將一般委託銷售契約書攜回審
09 閱，而有委託房屋仲介銷售系爭房屋之意。綜合考量前述系
10 爭房地之使用情況，上訴人雖於出售前將戶籍遷入系爭房
11 地，然持有期間並未實際居住於系爭房地一事應可認定，系
12 爭房地不符合所得稅法第14條之8規定之「自住房屋、土
13 地」要件。

14 (三)財政部於104年7月21日訂定發布之房地合一稅申報作業要點
15 第17點(110年6月30日修正發布後移列為第20點)，應足使
16 一般人民知悉適用所得稅法第14條之8之自住房屋、土地應
17 以辦竣戶籍登記「並居住」為要件；又上訴人提出之宣導內
18 容載明「……倘符合個人或其配偶、未成年子女於該新、舊
19 自住房屋已辦竣戶籍登記『並居住』情形，且該舊自住房屋
20 土地於出售前1年內無出租、供營業或執行業務使用者，可
21 申請適用重購自住房地扣抵或退稅優惠」，上訴人亦可由上
22 述宣導內容知悉「自住」房屋土地需符合有「居住」情形之
23 要件，而非僅需辦竣戶籍登記即屬「自住」房地。故上訴人
24 以上開宣導內容主張其應受信賴保護等語，難以採納。是原
25 處分核定重購抵稅額0元，補徵應納稅額1,413,559元，並無
26 違誤。

27 四、經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。茲就上訴意
28 旨再予論述如下：

29 (一)原判決以上訴人「未實際居住」為由，認系爭房地不符合所
30 得稅法第14條之8規定之「自住房屋、土地」要件，並無違
31 法條之文義解釋及法律明確性原則。

01 1、應適用的法令：

02 所得稅法

03 (1)第4條第1項第16款：「下列各種所得，免納所得稅：……十
04 六、個人及營利事業出售土地，……，其交易之所得。」

05 (2)第4條之4第1項：「個人及營利事業交易中華民國105年1月
06 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
07 執照之土地（以下合稱房屋、土地），其交易所得應依第1
08 4條之4至第14條之8及第24條之5規定課徵所得稅。」

09 (3)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
10 之一者，免納所得稅。但符合第1款規定者，其免稅所得
11 額，以按第14條之4第3項規定計算之餘額不超過4百萬元為
12 限：一、個人與其配偶及未成年子女符合下列各目規定之自
13 住房屋、土地：（一）個人或其配偶、未成年子女辦竣戶籍
14 登記、持有並居住於該房屋連續滿6年。（二）交易前6年
15 內，無出租、供營業或執行業務使用。（三）個人與其配偶
16 及未成年子女於交易前6年內未曾適用本款規定。」

17 (4)第14條之4第3項第1款、第8款：「個人依前2項規定計算之
18 房屋、土地交易所得，減除當次交易依土地稅法第30條第1
19 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
20 計綜合所得總額，按下列規定稅率計算應納稅額：一、中華
21 民國境內居住之個人：（一）持有房屋、土地之期間在2年
22 以內者，稅率為百分之45。……（八）符合第4條之5第1項
23 第1款規定之自住房屋、土地，按本項規定計算之餘額超過4
24 百萬元部分，稅率為百分之10。」

25 (5)第14條之8第1、2項：「（第1項）個人出售自住房屋、土地
26 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
27 使用權交易之日起算2年內，重購自住房屋、土地者，得於
28 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
29 起算5年內，申請按重購價額占出售價額之比率，自前開繳
30 納稅額計算退還。（第2項）個人於先購買自住房屋、土地
31 後，自完成移轉登記之日或房屋使用權交易之日起算2年

01 內，出售其他自住房屋、土地者，於依第14條之5規定申報
02 時，得按前項規定之比率計算扣抵稅額，在不超過應納稅額
03 之限額內減除之。」

04 (6)第17條之2：「(第1項)納稅義務人出售自用住宅之房屋所
05 繳納該財產交易所得部分之綜合所得稅額，自完成移轉登記
06 之日起2年內，如重購自用住宅之房屋，其價額超過原出售
07 價額者，得於重購自用住宅之房屋完成移轉登記之年度自其
08 應納綜合所得稅額中扣抵或退還。但原財產交易所得已依本
09 法規定自財產交易損失中扣抵部分不在此限。(第2項)前
10 項規定於先購後售者亦適用之。」

11 2、得心證理由：

12 (1)104年6月24日修正公布的所得稅法第4條之4第1項的立法理
13 由：「為改善現行不動產交易稅制缺失，健全不動產稅制
14 ，促使房屋、土地交易正常化，於第1項定明自105年1月1日
15 起交易房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照
16 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
17 之5規定(以下簡稱新制)課徵所得稅。另配合特種貨物及
18 勞務稅條例不動產部分之停徵，將103年1月1日之次日以後
19 取得，且持有期間在2年以內之房屋、土地交易案件，亦納
20 入新制課稅。至非屬上開新制課稅範圍者，仍適用現行課稅
21 規定。」同法第4條之5第1項的立法理由：「第1項規定得免
22 納所得稅之房屋、土地：(一)為保障自住需求，落實居住
23 正義，第1款規定家庭自住房地交易得定額免納所得稅，但
24 須符合辦竣戶籍登記、持有並居住於該房屋連續滿6年、交
25 易前6年內無出租、供營業或執行業務使用，及交易前6年內
26 未曾適用免稅等要件，以避免投機行為。」同法第14條之8
27 的立法理由：「參照第17條之2有關自用住宅重購退稅規
28 定，於第1項及第2項規定自住房地重購，無論係先售後購或
29 先購後售，均得按重購價額占出售價額之比率，申請扣抵或
30 退還稅額。」由上述法條的立法理由觀之，所得稅法第4條
31 之5第1項及第14條之8規定，均為105年1月1日起交易房屋、

01 房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土地，所為的租
02 稅優惠規定，各該法條所用的「自住房屋、土地」的用語及
03 優惠的條件，在解釋上自應為一致，而所得稅法第4條之5第
04 1項第1款就自住房屋、土地的減免所得稅的條件，限於「個
05 人或其配偶、未成年子女辦竣戶籍登記、『持有並居住』」
06 的情形，則同法第14條之8第1、2項自住房地重購，無論係
07 先售後購或先購後售，均得按重購價額占出售價額之比率，
08 申請扣抵或退還稅額的規定，其自住房屋、土地的減免所得
09 稅的條件，亦應與同法第4條之5第1項第1款規定相一致，除
10 須辦竣戶籍登記外，還要有「持有並居住」的事實。

11 (2) 至於所得稅法第17條之2就重購（含先售後購或先購後售）
12 自用住宅之房屋，其價額超過原出售價額者，得於重購自用
13 住宅之房屋完成移轉登記之年度自其應納綜合所得稅額中扣
14 抵或退還的規定，其所謂「自用住宅之房屋」，依財政部10
15 8年11月18日台財稅字第0000000000號函：「所得稅法第17
16 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
17 還已納綜合所得稅規定，所稱『自用住宅之房屋』，指納稅
18 義務人或其配偶、直系親屬於該地址辦竣戶籍登記，且於出
19 售前1年內無出租或供營業使用之房屋。」，並未如上述所
20 得稅法關於房屋、土地交易所得新制，除須辦竣戶籍登記
21 外，還要有「持有並居住」的事實，始得享有租稅優惠的待
22 遇。然按74年12月30日所得稅法第17條之2第1項的立法目
23 的，係為鼓勵納稅義務人售小屋購大屋，以促進建築業之發
24 展。而104年6月24日修正公布的所得稅法第4條之5第1項的
25 立法目的，為保障自住需求，落實居住正義，以避免投機行
26 為。兩者制定的時空背景不同，立法目的亦不同，且由新制
27 規定用語，刻意採「自住」房屋、土地，而未沿用舊制「自
28 用」住宅之房屋，除了將房屋、土地交易所得合一課徵所得
29 稅外，並增加自住房屋、土地的所得稅優惠條件，以避免房
30 地交易的投機炒作行為。且因法律不溯既往原則，故上述所
31 得稅法新制規定自105年1月1日以後取得的房屋、土地，其

01 交易所得應依新制課徵所得稅；另配合特種貨物及勞務稅條
02 例不動產部分之停徵，將103年1月1日之次日以後取得，且
03 持有期間在2年以內之房屋、土地交易案件，亦納入新制課
04 稅；至非屬上述新制課稅範圍者，仍適用現行課稅規定（即
05 舊制）。舊制關於出售自用住宅之房屋的交易所得，係依所
06 得稅法第17條之2規定課徵所得稅，至於該房屋坐落的土
07 地，依所得稅法第4條第1項第16款規定，則僅課徵土地增值
08 稅不課徵所得稅。故自105年1月1日以後取得的房屋、土
09 地，關於自住房地重購，無論係先售後購或先購後售，均須
10 依新制規定申請扣抵或退還稅額，與所得稅法第17條之2
11 （舊制）無關，亦不得以該條所謂「自用住宅之房屋」的解
12 釋，即謂同法第14條之8第1、2項「自住房屋、土地」亦應
13 為相同的解釋。

14 (3)所得稅法第4條之5第1項第1款已將自住房屋、土地減免所得
15 稅的條件，限於須辦竣戶籍登記、持有並居住於該房屋，同
16 法第14條之8第1、2項自住房地重購，無論係先售後購或先
17 購後售，申請扣抵或退還稅額，其自住房屋、土地得減免所
18 得稅的條件，不論從房地合一課徵所得稅的新制的立法目的
19 及體系解釋，亦應與同法第4條之5第1項第1款規定相一致，
20 除須辦竣戶籍登記外，還要有「居住」的事實，且所得稅法
21 第4條之5第1項第1款規定自住房屋、土地得減免所得稅的條
22 件須「個人或其配偶、未成年子女辦竣戶籍登記、持有並居
23 住於該房屋」的文義，尚非難以理解，且為一般受規範者所
24 得預見，並可經由司法審查加以認定及判斷，並無違反法律
25 明確性原則。上訴人主張所得稅法第14條之8第1項及2項有
26 關「自住房屋、土地」之規定，依文義觀之，顯無當然限於
27 「實際居住」，否則法條用語應使用「實際居住房屋、土
28 地」，方符合法律明確性原則，原判決以上訴人「未實際居
29 住」為由，認系爭房地不符合所得稅法第14條之8規定之
30 「自住房屋、土地」要件，顯有違法條之文義解釋及法律明
31 確性原則云云，尚非可採。

01 (二)房地合一稅申報作業要點第20點規定，並未增加法律所無之
02 限制，且被上訴人認為上述規定，並無正當法律依據，且無
03 明文規定自住期間應多久方符合減免所得稅要件的見解，並
04 無拘束本院的效力，亦不能為上訴人有利的認定。

05 1、應適用的法令：

06 房地合一稅申報作業要點

07 (1)第1點：「為利納稅義務人依所得稅法（以下簡稱本法）第
08 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
09 定計算及申報房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造
10 執照之土地（以下合稱房屋、土地）交易所得，特訂定本
11 要點。」

12 (2)第2點第1項：「個人及營利事業交易105年1月1日以後取得
13 之房屋、土地，應依本要點規定計算房屋、土地交易所得
14 ，課徵所得稅。」

15 (3)第20點第1項：「本法第14條之8有關自住房屋、土地交易
16 所得稅額扣抵及退還之規定，個人或其配偶、未成年子女
17 應於該出售及購買之房屋辦竣戶籍登記並居住，且該等房
18 屋無出租、供營業或執行業務使用；以配偶之一方出售自
19 住房屋、土地，而以配偶之他方名義重購者，亦得適用。」

20 2、得心證理由：

21 由上述法令規定可知，房地合一稅申報作業要點係為利納稅
22 義務人依所得稅法第4條之4、第4條之5、第14條之4至第14
23 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
24 或依法得核發建造執照之土地交易所得，所制訂的規定。其
25 中房地合一稅申報作業要點第20點第1項規定，僅為重申所
26 得稅法第14條之8「自住房屋、土地」的優惠條件，自住房
27 屋、土地交易所得應依上述新制課徵所得稅，所得稅法第4
28 條之5第1項及第14條之8規定，就自住房屋、土地的減免所
29 得稅的條件，除須「個人或其配偶、未成年子女辦竣戶籍登
30 記」外，仍須有「居住」的事實，依前揭的說明，並未逾越
31 母法的規定，亦無增加法律所無的限制，不違反法律保留原

01 則。行政訴訟調查證據，認定事實，適用法律，為法院的職
02 權，而原判決所適用的房地合一稅申報作業要點第20點規
03 定，乃係為執行上述新制課徵所得稅所制訂，且未逾越母法
04 的規定，已如前述，縱使被上訴人對於該房地合一稅申報作
05 業要點第20點所附加之「居住」要件，於原審審理中承認並
06 無正當法律依據，且並無明文規定自住期間應多久方符合要
07 件，然此僅為被上訴人一己的見解，並無拘束本院的效力，
08 亦不能為上訴人有利的認定。上訴人主張房地合一稅申報作
09 業要點第20點，不當增加法律所無之限制，侵害人民可享租
10 稅優惠之基本權，被上訴人對於該規定附加之居住要件，亦
11 承認無正當法律依據，且並無明文規定自住期間應多久方符
12 合要件，原判決理由顯有不依卷內證據資料之違法云云。無
13 非係就原審未依被上訴人所述，適用上述法令，指摘其為不
14 當，並就其個人的主觀見解，對前揭所得稅法及房地合一稅
15 申報作業要點第20點規定為錯誤的解釋，不足採信。

16 五、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴
17 意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁
18 回。

19 六、結論：上訴無理由。

20 中 華 民 國 114 年 6 月 17 日

21 審判長法官 李 協 明

22 法官 邱 政 強

23 法官 孫 奇 芳

24 上為正本係照原本作成。

25 不得上訴。

26 中 華 民 國 114 年 6 月 17 日

27 書記官 蔡 政 芳