

高雄高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第一庭

113年度地訴字第76號

114年3月25日辯論終結

原告 陳聞璇

訴訟代理人 紀錦隆律師

被告 財政部高雄國稅局

代表人 翁培祐

訴訟代理人 李佳霈

上列當事人間所得稅法事件，原告不服財政部民國113年6月13日台財法字第11313907480號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

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6月15日以買賣為原因登記取得門牌號碼高雄市○○區○○路0000號7樓房屋及其坐落基地（下稱系爭房地）之所有權，嗣原告出賣系爭房地，而於同年10月7日移轉系爭房地所有權登記予他人，復於同年11月9日以買賣為原因登記取得門牌號碼高雄市○○區○○路○○巷00弄00號房屋及其坐落基地（下稱新房地）之所有權，並於111年11月15日自動補報房屋土地交易所得稅（下稱房地合一稅），列報課稅所得新臺幣（下同）2,402,510元，適用稅率45%，應納稅額1,081,129元，重購自住房地扣抵稅額（下稱重購抵稅額）1,081,129元，自繳稅額0元。被告依據申報及查得資料，以本件不適用所得稅法第14條之8規定，乃核定重購抵稅額0元，補徵應納稅額1,081,129元。原告不服，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。

01 二、原告起訴主張：

02 (一)原告於111年8月26日辦理系爭房地戶籍遷入，且業自111年8
03 月初入住，並早於111年7月訂購冷氣並於8月安裝完成；此
04 外，原告裝潢承包商於111年8月10日向大樓管理委員會提出
05 施工申請，並繳納裝潢保證金及公共空間維設費在案，足認
06 原告確有自住規劃甚為明確。再者，當地里長、同棟樓上其
07 他住戶亦簽立證明書證明原告確實於000年0月間有居住事
08 實。至於水、電費度數部分，原告於111年8月尚未搬入系爭
09 房地使用前，因常回高雄市梓官區娘家，返家只是休息而
10 已，111年8月前水、電費度數較少，實屬自然；且系爭房地
11 111年8月1日至10月2日用電度數達36度，用水度數2度，亦
12 可證明111年8月原告全家有居住事實。原告於111年8月29日
13 委託銷售系爭房地，係因不符合居住需求，誠屬自住換屋而
14 非投機客，原告因已委託房仲出售系爭房地，故停止裝潢。
15 從而，原告系爭房地符合「辦竣戶籍登記」及「自住事實」
16 之要件，自應有重購抵稅額之適用。

17 (二)所得稅法第14條之8及第17條之2均無明文規定應實際居住若
18 干期間之要件，原告於系爭房地雖居住時間較短，但實際作
19 自住使用，確無出租、供營業或執行業務使用情事，有居住
20 事實且遷入戶籍無誤。被告主張原告不得扣抵稅額，當無理
21 由等語。

22 (三)並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

23 三、被告答辯略以：

24 (一)被告依職權調查結果，難謂原告於系爭房地有實際居住之客
25 觀事實：

26 1.經查，原告持有系爭房地期間（111年6月15日至同年10月7
27 日）2期（收據年月111年8月1日、111年10月3日）之用電度
28 數，分別為2度及36度；2期（計費時間111年6月16日至同年
29 9月27日）之用水度數，分別為0度及2度，且無天然氣申裝
30 掛表紀錄。次查，原告持有新房地至被告受理復查期間
31 （111年12月至112年10月）計6期之用電度數，分別為61

01 度、129度、992度、1,383度、1,631度及1,562度，核與其
02 持有系爭房地期間每期用電度數明顯差異。至原告主張其購
03 買冷氣並於111年8月11日安裝於系爭房地一事，經對照系爭
04 房地111年8月至10月期間用電抄見度數僅36度，以及該冷氣
05 廠商已於000年0月間拆機移裝至原告新房地，再對照新房地
06 之用電抄見度數，難為有利原告之判斷。

07 2.經被告向里長李東宇及住戶蔡青秀、乙○○查證結果：(1)

08 蔡青秀於113年3月6日委由他人說明略以：其111年6月至9月
09 因自家房屋裝潢施工進出大樓，偶爾會在電梯遇見原告，才
10 知是同棟住戶；因原告請託幫忙證明居住事實，乃於「居住
11 事實證明書」上簽章等。(2)乙○○於113年3月7日說明略
12 以：其111年7月至8月因自家房屋裝潢施工進出大樓，偶爾
13 會在電梯、大廳遇至原告或其配偶楊先生，打過招呼；因楊
14 先生請其幫忙書立證明書，乃於投入其信箱之「甲○○居住
15 事實證明書」上簽章等。(3)李東宇於113年3月11日說明略
16 以：原告配偶楊先生112年9月28日至服務處說明因出售房屋
17 稅捐問題，須提供111年8月有居住系爭房地一事，因無法追
18 溯實地家訪，當日乃依楊先生說明，於預立之「甲○○居住
19 事實證明書」上用印等。被告另函請原告系爭房地之大樓管
20 理委員會查復原告持有系爭房地期間，有無原告或其同居家
21 屬之信件領件登記、包裹簽收紀錄、訪客登記紀錄、公設使
22 用紀錄及申請室內裝修紀錄等資料，僅獲復該戶於111年8月
23 裝潢施工申請等資料及同年10月29日（系爭房地所有權已移
24 轉買方）領取物品紀錄，不足為有利原告入住系爭房地之判
25 斷。

26 3.被告向原告系爭房地裝潢承包商調查獲復，其與原告配偶楊
27 先生簽約承作室內裝潢工程，施工期間自111年8月11日至同
28 年月18日，於施工前1個月至現場實勘時該屋為空屋，無人
29 居住；進駐施工前是建設公司交屋時空屋原樣；又因一般木
30 作工程施作，木質粉塵很濃，原則上屋主不會居住，此案施
31 工期間屋主及家人亦未居住於屋內；於施工一星期後，因楊

01 先生通知要換房，故要求停工，況原告所提資料僅係系爭房
02 地硬體設置規劃，不足佐「本人、配偶及未成年子女等人有
03 入住」系爭房地之事實。

04 4.綜上，水電使用為現今生活起居所不可或缺，而原告持有系
05 爭房地期間之水電使用情形，用電度數均未逾底度40度、用
06 水度數至多為2度，無天然氣申裝掛表紀錄，亦未以系爭房
07 地為居住地持續對外通訊。原告自稱111年8月搬入系爭房
08 地，惟同年8月11日起房屋進行裝潢施工，同年8月18日即告
09 知要換房，旋於同年8月26日將戶籍遷入，同年8月29日委託
10 房仲銷售，時點密接相連。而原告委託銷售及出售時，於標
11 的物現況說明書（成屋）亦載明未於系爭房地實際居住，客
12 觀上實難謂原告或其配偶、未成年子女於系爭房地有「居
13 住」之事實。

14 (二)原告既於系爭房地並無實際居住之客觀情事，與所得稅法第
15 14條之8及房地合一課徵所得稅申報作業要點(下稱房地合一
16 作業要點)第20點自住房地規定未符，被告乃核定重購抵稅
17 額0元，應補稅額1,081,129元，並無不合等語。

18 (三)並聲明：原告之訴駁回。

19 四、本件之爭點：

20 (一)系爭房地是否符合所得稅法第14條之8規定之「自住房屋、
21 土地」要件，而得適用重購自用住宅扣抵稅額？

22 (二)原處分核定系爭房地交易所得稅應補稅額1,081,129元，有
23 無違誤？

24 五、本院之判斷：

25 (一)前提事實：

26 如上開事實概要欄所載事實，業經兩造陳明在卷，並有預售
27 屋買賣合約書（原處分卷第23至32頁）、不動產買賣契約書
28 （原處分卷第51至56頁）、異動索引查詢資料（原處分卷第
29 123至124頁）、土地、房屋買賣合約書（原處分卷第74至
30 114頁）、土地、建物登記第一類謄本（原處分卷第115至
31 116頁）、個人房屋土地交易所得稅申報書（原處分卷第121

01 至122頁）、財政部高雄國稅局個人房屋土地交易所得稅申
02 報核定通知書（原處分卷第162頁）、稅額繳款書（原處分
03 卷第160頁）、復查決定書（原處分卷第231至236頁）及訴
04 願決定書（原處分卷第483至492頁）等附卷可證，堪認屬
05 實。

06 (二)本件應適用之法規：

07 1.所得稅法

08 (1)第4條之4第1項：「個人及營利事業交易105年1月1日以後取
09 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
10 （以下合稱房屋、土地），其交易所得應依第14條之4至第
11 14條之8……規定課徵所得稅。」

12 (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
13 之一者，免納所得稅。但符合第一款規定者，其免稅所得
14 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
15 限：一、個人與其配偶及未成年子女符合下列各目規定之自
16 住房屋、土地：（一）個人或其配偶、未成年子女辦竣戶籍
17 登記、持有並居住於該房屋連續滿6年。（二）交易前6年
18 內，無出租、供營業或執行業務使用。（三）個人與其配偶
19 及未成年子女於交易前6年內未曾適用本款規定。」

20 (3)第14條之4第1項、第3項：「（第1項）第4條之4規定之個人
21 房屋、土地交易所得或損失之計算，其為出價取得者，以交
22 易時之成交價額減除原始取得成本，與因取得、改良及移轉
23 而支付之費用後之餘額為所得額……。 （第3項）個人依前2
24 項規定計算之房屋、土地交易所得，減除當次交易依土地稅
25 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
26 之餘額，不併計綜合所得總額，按下列規定稅率計算應納稅
27 額：一、中華民國境內居住之個人：（一）持有房屋、土地
28 之期間在2年以內者，稅率為45%……。」

29 (4)第14條之5第1款：「個人有前條之交易所得或損失，不論有
30 無應納稅額，應於下列各款規定日期起算30日內自行填具申
31 報書，檢附契約書影本及其他有關文件，向該管稽徵機關辦

理申報；其有應納稅額者，應一併檢附繳納收據：一、第4條之4第1項所定房屋、土地完成所有權移轉登記日之次日。」

(5)第14條之8第1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。」

2.房地合一作業要點第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。」

(三)系爭房地並不符合所得稅法第14條之8規定之「自住房屋、土地」要件：

1.按現行法制就房屋、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

01 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
02 1項第1款須具備「辦竣戶籍登記、持有並居住……」等法定
03 要件之立法意思，純係基於法律文字簡潔之要求，在立法技
04 術上省略重複文字規定而已（高雄高等行政法院高等庭112
05 年度訴字第200號、第431號判決意旨參照）。

06 2.次按所得稅法第4條之5第1項第1款就「自住房屋、土地」給
07 予稅捐稅捐優惠之立法理由，載明「為保障自住需求，落實
08 居住正義，第1款規定家庭自住房地交易得定額免納所得
09 稅，但須符合辦竣戶籍登記、持有並居住……以避免投機行
10 為。」等語，可知立法者雖給予減免稅捐之優惠，但考量有
11 避免投機行為之必要，故同時設定須符合「辦竣戶籍登記」
12 「持有並居住」……等法定要件。又房地合一作業要點第20
13 點之規定，核與稅法整體之規範意旨相合，並未增加法律所
14 無之限制，亦無違所得稅法就重購自住房屋、土地之退稅優
15 惠規範，性質上核屬財政部本於中央稅捐主管機關職權，為
16 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
17 職權之依據，其規定與母法之立法意旨無違，並無不當限縮
18 解釋母法或增加法律所無之限制，與租稅法律主義無違，本
19 院為司法審查自得參酌適用（高雄高等行政法院112年度訴
20 字第14號判決參照）。

21 3.系爭房地並非屬於自住房地：

22 (1)查原告持有系爭房地期間即111年6月15日至同年10月7日，2
23 期（計費時間：111年6月16日至同年9月27日）實際用水度
24 數（不含分攤度數），分別為0度及2度；2期（收據年月：
25 111年8月1日及同年10月3日）實際用電度數（不含分攤度
26 數），分別為2度及36度；天然氣部分則無申裝掛表紀錄等
27 情，有台灣自來水股份有限公司第七區管理處楠梓服務所
28 112年7月19日台水七楠服室字第1122702926號函暨檢送原告
29 系爭房地用水資料（原處分卷第125至128頁）、台灣電力股
30 份有限公司高雄區營業處112年7月19日高雄字第1121338074
31 號函暨檢送原告系爭房地用電戶資料（原處分卷第129至130

頁）、欣高石油氣股份有限公司112年10月27日欣高業字第978號函（原處分卷第204頁）在卷可稽，此情與一般人所認知實際居住於房屋者，因各種生活所需而需裝設天然氣度數表並通氣，且使用水、電、天然氣等基本設施應可達到一定使用量（即度數）之認知不符，有違一般常情及論理法則；反觀原告持有新房地至被告受理復查期間（111年12月至112年10月）計6期之用電度數，分別為61度、129度、992度、1,383度、1,631度及1,562度（原處分卷第257頁），核與其持有系爭房地期間每期用電度數具有明顯差異，而原告持有系爭房地期間包含夏季，冷氣用電量應較高，然系爭房地用電度數竟明顯低於新房地，亦顯然有違常理，是以，難認原告與其配偶、未成年子女有實際居住於系爭房地之事實。

(2)再者，經被告函請系爭房地之大樓管理委員會查復原告持有系爭房地期間，有無原告或其同居家屬之信件領件登記、包裹簽收紀錄、訪客登記紀錄、公設使用紀錄及申請室內裝修紀錄等資料，僅獲復該戶於111年8月裝潢施工申請等資料及同年10月29日（原告系爭房地所有權已移轉買方）領取物品紀錄之事實，此有戀戀風尚大樓管理委員會113年3月1日113年戀尚管字第1130301號書函暨檢送相關資料（原處分卷第194至200頁）可佐，從而，充其量僅足認定系爭房地曾有申請裝潢施工之情事，然裝潢施工之目的或係自住，或係出租、供營業使用等目的，尚無法僅以系爭房地曾經僱工裝潢，即得據此認定原告及其配偶、未成年子女等人有實際居住於系爭房地之事實。

(3)況依原告裝潢系爭房地承包商負責人李有逸113年2月23日談話紀錄：「本案是在111年8月11日施工前1個月至現場實勘，實勘時上開房屋是空屋，無人居住。本案施工期間為111年8月11日至同年月18日，施工期間為空屋，屋主及家人未居住於上開房屋內。一般木作工程施工，因木質粉塵很濃，原則上屋主不會居住在內。此案施工期間屋主及家人未居住於屋內」等語（原處分卷第404至406頁），及113年11

01 月26日談話紀錄：「111年7月27日開立之估價單是承攬原告
02 配偶系爭房地之裝潢工程，施工期間1星期，實際施工有鞋
03 櫃、餐櫃及隔屏腰櫃等櫃子粗胚，但尚未固定於指定位置。
04 本人沒有受託拆除，但有承攬原告配偶新房地之裝潢，聽說
05 當時木工師傅有受託去拆除系爭房地粗胚。」等語（本院卷
06 第203至204頁），可知系爭房地於裝潢工程施作之前為空
07 屋，無從供人居住，且裝潢施工期間僅7日即中斷，衡諸常
08 情，系爭房屋不論於裝潢施工前或裝潢施工期間，均未具備
09 供一般家庭成員搬入居住之條件，故難認原告於持有系爭房
10 地期間之屋況可供原告及其親屬實際居住。

11 (4)另依原告出售系爭房地出具之標的物現況說明書載明：「所
12 有權持有期間無居住」等語（原處分卷第154頁），另佐以
13 原告主張及上開李有逸之談話紀錄可知，原告應於系爭房地
14 裝潢工程停工後，即於111年8月29日委託仲介公司銷售系爭
15 房地（見原處分卷第155至156頁），益徵原告於持有系爭房
16 地期間，其屋況尚未達到可供原告實際居住之程度。

17 (5)又原告於111年6月15日取得系爭房地所有權後，於111年8月
18 11日至同年8月18日進行裝潢工程，尚未實際完工即因故停
19 止施工，並將已施作之裝潢粗胚予以拆除，旋於111年8月26
20 日將戶籍遷入系爭房地，復於同年8月29日委託仲介公司銷售
21 系爭房地，其時點密接相連，則原告將戶籍遷入之動作，是
22 否係為規避房地合一稅之課徵，即非無疑，自不足以僅憑原
23 告設籍於該處，即認定有實際居住之事實。

24 (6)另查，被告向系爭房地所在地里長李東宇及住戶蔡青秀、乙
25 ○○等人求證結果，渠等均稱原告因出售房屋稅捐問題，要
26 求其等於預立之「居住事實證明書」上簽章，然該鄰居僅偶
27 而於電梯遇到原告或其配偶，里長更從未進行實質查證；而
28 乙○○於本院審理中亦到庭具結證稱其沒有辦法證明原告有
29 居住事實，因為其沒有去過她家，會幫原告簽居住證明是因
30 為她說需要補充資料給國稅局等語（本院卷第225頁），是上
31 開人等出具之居住證明尚無從作為有利於原告之證明。

01 (7)綜上，原告於持有系爭房地期間，雖於出售前將戶籍遷入，
02 然並未有實際居住系爭房地之事實，應可認定。原告所提之
03 各項證據及說明，尚不足以撼動本院對於原告及其配偶、未
04 成年子女等人無實際居住系爭房地事實之認定。原告主張系
05 爭房地符合「辦竣戶籍登記」及「自住事實」之要件云云，
06 並不可採。

07 (四)原處分核定系爭房地交易所得稅應補稅額1,081,129元，並
08 無違誤：

09 原告及其配偶、未成年子女等人並無居住系爭房地乙節，業
10 經本院認定如前，系爭房地顯不符合所得稅法第14條之8第1
11 項規定自住房地之要件，被告以系爭房地交易不符所得稅法
12 第14條之8重購自用房地得扣抵稅額之規定，而以原處分核
13 定重購抵稅額0元，補徵應納稅額1,081,129元，並無違誤。

14 六、綜上所述，原處分（含復查決定）認事用法並無違誤，訴願
15 決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予
16 駁回。

17 七、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，經核均與判決
18 結果無影響，爰不分別斟酌論述，附此敘明。至原告聲請傳
19 喚證人高幸鯉（即原告之母）、楊程欣（即原告之夫）、李
20 有逸（即裝潢系爭房地承包商負責人）到庭作證，因考量高
21 幸鯉、楊程欣皆為原告至親，其證詞恐有偏頗之虞，而李有
22 逸僅為負責裝潢施工之人，對於原告及其家人之生活作息、
23 居住地點難以輕易查知，況其先前已分別製作過2次談話紀
24 錄，核其陳述已臻明確，故本院認無再行調查上開證據之必
25 要，原告此部分之聲請應予駁回。

26 八、結論：原告之訴為無理由。

27 中 華 民 國 114 年 4 月 23 日

28 審判長 法 官 邱美英

29 法 官 楊詠惠

30 法 官 謝琬萍

31 上為正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、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）

三、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. 當事人或其代表人、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。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、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。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、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。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。 4. 當事人為公法人、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。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之	

(續上頁)

例外，當事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 114 年 4 月 23 日
書記官 林秀萍