

高雄高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第一庭

114年度稅簡字第6號

原告 王信傑

訴訟代理人 陳樹村律師

周孟儒律師

被告 財政部南區國稅局

代表人 陳慧綺

訴訟代理人 吳素萍

黃玉杏

上列當事人間所得稅法事件，原告不服財政部中華民國114年3月13日台財法字第11413907430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3月9日登記移轉出售持有期間超過2年未逾5年之臺南市○○區○○街000號房屋（下稱系爭房屋）及同市區○○段○○○○○○段○○○○○○地號土地（合稱系爭房地），於111年3月31日辦理房屋土地交易所得稅（下稱房地合一稅）申報，列報成交價額新臺幣（下同）5,800,000元、課稅所得2,011,355元，並按非自願性因素交易之稅率20%計算繳納稅額402,271元。被告依據申報及查得資料，以本件不符合所得稅法第14條之4第3項第1款第5目規定及財政部110年6月11日台財稅字第11004575360號公告（下稱110年6月11日公告），乃按適用稅率35%，核定應納稅額703,974元，減除申報已自繳稅額402,271元，應補稅額301,703元。原告不服，申請復查結果，獲追減應納稅額5

01 8,195元。原告仍表不服，提起訴願遭決定駁回，遂提起本
02 件行政訴訟。

03 二、原告主張及聲明：

04 (一)主張要旨：

05 1.自住事實應以辦竣戶籍登記為具體表徵，由原告設籍變動過
06 程觀之，其於93年至111年間、111年及112年分別設籍於臺
07 南市安南區安中路房屋（下稱安中路房屋）、系爭房屋及高
08 雄市楠梓區房屋，其歷經3次非自願性離職，110年6月加盟
09 易停網股份有限公司（下稱易停網公司），並開發高雄市旗
10 山區業務，以致須將自用住宅搬遷至高雄市楠梓區房屋，而
11 有非自願性因素出售系爭房地之情形。被告以原告工作、就
12 醫及文書收受地址均位於臺南地區為由，駁回原告訴願，有
13 違法律明確性。再者，系爭房地係原告為避免夫妻失和，作
14 為別居之處所，系爭房地供原告不定期居住，且未有出租營
15 業等情，與立法者規範自用住宅相符。

16 2.原告父親患有肝腫瘤逾10年，母親中風逾20年並領有中度身
17 心障礙證明，2人均由原告扶養，原告於108年間非自願離職
18 後，薪資大幅減少，除須負擔手術等醫療支出外，對於父母
19 費用支出主要因病導致日常照顧成本之上升，原告係基於日
20 常照顧而急遽減少財產，致無法負擔時始賣出系爭房地，難
21 認違背房地合一課稅立法目的所欲防杜之投機炒作行為，故
22 出售系爭房地用實有非自願因素。財政部110年6月11日公告
23 僅形式規範一時性重大醫療支出始構成非自願因素，並未具
24 體審酌原告總體財產長久性減少造成之不利益，違反平等原
25 則，被告未審酌原告不利益亦有違有利不利一體注意原則。
26 況且財政部110年6月11日公告第4款並無限制適用時點，被
27 告僅憑原告107年12月22日購入系爭房地前，其父已罹患腫
28 瘤，其母亦領有身心障礙證明，其父母107年至111年自行負
29 擔醫療費用均有受領保障理賠為由，駁回原告訴願，違反法
30 律保留原則。

31 3.又原告出售系爭房地後2年內，重購高雄市楠梓區自用住宅

01 房屋，按所得稅法第14條之8規定，原告得比率計算扣抵稅
02 額，惟被告未予查明，亦有違法。

03 (二)並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）不利於原告部分
04 均撤銷。

05 三、被告答辯及聲明：

06 (一)答辯要旨：

07 1.原告主張其歷經3次非自願性離職，致須搬遷至高雄市楠梓
08 區房屋，而有非自願性因素出售系爭房地之情形等語，惟
09 查：

10 (1)個人因非自願離職因素交易持有期間在5年以下之房屋、土
11 地，除須「戶籍登記並實際居住」外，仍須先於工作地點購
12 買房屋自住，嗣後因「非自願離職因素，須離開原工作地」
13 而出售該房屋，方符合適用稅率20%之要件。

14 (2)原告自93年12月9日起設籍於其父所有之安中路房屋，107年
15 12月22日買賣登記取得系爭房地時戶籍並未遷入，乃俟110
16 年12月24日委託銷售系爭房地後，始於111年1月3日將戶籍
17 遷入，並旋於111年1月7日與買受人簽約出售，其戶籍遷入
18 時點與一般購入房地供自住之常情不符。

19 (3)原告於96年7月至108年6月、110年1月至3月、111年1月4日
20 至18日，分別任職於茂迪股份有限公司（下稱茂迪公司，位
21 於臺南市新市區）、瑞賢實業股份有限公司（下稱瑞賢公
22 司，位於臺南市仁德區）及盈銳科技工程有限公司（下稱盈
23 銳公司，位於臺南市安定區）。其受僱茂迪公司期間，先後
24 於98年5月14日及106年12月26日買賣登記取得臺南市安平區
25 慶平路房屋（下稱慶平路房屋）及同市中西區建安街房屋
26 （下稱建安街房屋）；又系爭房地持有期間為107年12月22
27 日至111年3月9日，以原告109年至111年間之工作、就醫地
28 點及文書收受地址均處於臺南地區，並有慶平路房屋供自住
29 使用，顯見其出售系爭房地後，仍以臺南地區為生活重心，
30 尚難認原告取有茂迪等3家公司開立非自願離職證明書或離
31 職證明書，即可證有必須離開原工作地為生活中心之客觀情

01 形。

02 (4)原告分別於108年6月7日自茂迪公司離職、110年3月自瑞賢
03 分司離職，惟係110年12月24日始委託銷售系爭房地；委託
04 銷售系爭房地後，111年1月4日任職於盈銳公司，旋於111年
05 1月18日離職，任職僅2周，依一般社會常情，實難謂其有因
06 非自願離職須出售系爭房地之迫切因素。

07 (5)原告108年6月7日自茂迪公司離職後，至系爭房地出售，均
08 以臺南地區為其生活重心，已如前述，而其為拓展業務於11
09 2年9月18日將戶籍遷至高雄市楠梓區房屋，然係於系爭房地
10 出售1年半後始遷離臺南地區，實難以此作為系爭房地出售
11 時考量之影響因素。

12 2.原告98年至107年間，陸續購入慶平路房屋、建安街房屋及
13 系爭房地，顯見原告於負擔父母醫療照護費用期間，持續有
14 投資房地產情事，且其父母107年度至111年度自行負擔醫療
15 費用均有受領保險理賠；再者，原告於111年3月9日出售系
16 爭房地後，其自述重購高雄市楠梓區房屋（金額較高），是
17 以，尚難認定其出售系爭房地與負擔父母醫療費用具有關聯
18 性。

19 3.原告於112年11月8日申請重購退稅，經被告原查以其未實際
20 居住於系爭房地，不符合所得法第14條之8第1項規定，否准
21 其所請，原告提起訴願亦經駁回在案，此與本件原處分無
22 涉，倘原告不服，應另案依法提起行政訴訟，併予陳明。

23 (二)並聲明：原告訴之駁回。

24 四、本院之判斷：

25 (一)前提事實：

26 如事實概要欄所示之事實，有購入系爭房地不動產買賣契約
27 書（第38至45頁）、土地、建築改良物所有權買賣移轉契約
28 書（第22至25頁）、出售系爭房地不動產買賣契約書（第61
29 至66頁）、土地、建物登記第一類謄本（第56至58頁）、異
30 動索引查詢資料（第68至70、72至77頁）、房地合一稅申報
31 書（第79至80頁）、申報核定通知書（第11頁）、申報稅額

繳款書（卷第78頁）、復查決定書（第459至467頁）、訴願決定書（第497至508頁）等附於原處分卷可稽，應堪認定。

(二)應適用之法令

1.所得稅法：

(1)第4條之4第1項：個人……交易中中華民國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4款：前條交易之房屋、土地有下列情形之一者，免納所得稅……：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：……四、尚未被徵收前移轉依都市計畫法指定之公共設施保留地。

(3)第14條之4第1項、第3項第1款第2目、第5目：（第1項）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：……（二）持有房屋、土地之期間超過2年，未逾5年者，稅率為35%。……（五）因財政部公告之調職、非自願離職或其他非自願性因素，交易持有期間在5年以下之房屋、土地者，稅率為20%。

2.財政部110年6月11日公告：「所得稅法第14條之4第3項第1款第5目規定個人因調職、非自願離職或其他非自願性因素交易持有期間在5年以下之房屋、土地情形如下。但經稅捐稽徵機關查明有藉法律形式規避或減少納稅義務之安排或情事者，不適用之：一、個人或其配偶於工作地點購買房屋、土地辦竣戶籍登記並居住，且無出租、供營業或執行業務使用，嗣因調職或有符合就業保險法第11條第3項規定之非自

願離職情事，或符合職業災害勞工保護法第24條規定終止勞動契約，須離開原工作地而出售該房屋、土地者。二、個人依民法第796條第2項規定出售於取得土地前遭他人越界建築房屋部分之土地與房屋所有權人者。三、個人因無力清償債務（包括欠稅），其持有之房屋、土地依法遭強制執行而移轉所有權者。四、個人因本人、配偶、本人或配偶之父母、未成年子女或無謀生能力之成年子女罹患重大疾病或重大意外事故遭受傷害，出售房屋、土地負擔醫藥費者。五、個人依家庭暴力防治法規定取得通常保護令，為躲避相對人而出售自住房屋、土地者。六、個人與他人共有房屋或土地，因他共有人依土地法第34條之1規定未經其同意而交易該共有房屋或土地，致交易其應有部分者。七、個人繼承取得房屋、土地時，併同繼承被繼承人所遺以該房屋、土地為擔保向金融機構抵押貸款之未償債務，因無足夠資力償還該未償債務之本金及利息，致出售該房屋、土地者。」

3. 納稅者權利保護法第3條第3項：主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。

(三) 原告交易系爭房地，並不符合所得稅法第14條之4第3項第1款第5目規定之財政部公告之調職、非自願離職或其他非自願性因素：

1. 按所得稅法第14條之4第3項第1款第5目規定，係為避免個人因調職、非自願離職或其他非自願性因素等緊急情勢，需交易持有期間在5年以下之房屋、土地，遂明定依財政部公告之調職、非自願離職或其他非自願性因素等情事，所為之房地移轉，可適用較低之20%稅率，係法律就發生該條目所定適用稅率20%核課應納稅額此一法律效果之要件，授權財政部為補充規範。此係為健全房屋市場，僅於合理、常態及非自願性移轉房地之情形下，於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20%稅率計算應納稅額，與立法意旨無違。財政部依據所得稅法第14之4第3項第1款第5目之授權，以財政部110年6月11日公告符合因調職、非自願離職或其他非自願性因素交易持有期間在5年以下之房屋、土地之情形，屬細節性、技術性之補充性規定，為所得稅法抽象規定之具體化規範，並無不當限縮解釋母法或增加法律所無之限制，與母法立法意旨無違。

2.次按房地合一稅是屬於財產交易所得稅，而非財產持有稅，為加強抑制個人短期炒作不動產，新制除給予自住者最為優惠的稅率，並按其持有期間的長短，依序遞增其課徵的稅率；又考量在合理、常態及非自願性移轉房地之情形下，明定其稅率為20%，此規定係法律就發生該條目所定適用稅率20%核課應納稅額法律效果之要件，並授權財政部為補充規範，財政部據此授權作成上開110年6月11日公告，就各種「因調職、非自願離職或其他非自願性因素」之事由，得以適用20%特別稅率，此特別稅率係屬所得稅法第14條之4第3項之例外規定，其主張其他非自願性因素應符合公告之7種情形，始與母法意旨無違。

3.原告交易系爭房地，並不符合財政部110年6月11日公告第1款「個人或其配偶於工作地點購買房屋、土地辦竣戶籍登記並居住，且無出租、供營業或執行業務使用，嗣因調職或有符合就業保險法第11條第3項規定之非自願離職情事……，須離開原工作地而出售該房屋、土地者」之情形：

(1)觀諸該款規定可知，個人因非自願離職因素交易持有期間5年以下之房屋、土地（即舊房地），個人或其配偶除須先於工作地點購買之房屋、土地（即新房地）「辦竣戶籍登記並居住，且無出租、供營業或執行業務使用」外，仍須「離開原工作地而出售該房屋、土地（即舊房地）」，始有適用20%特別稅率之餘地。

(2)經查，原告自93年12月9日起設籍於其父所有之安中路房屋，107年12月22日購買系爭房地時戶籍並未遷入，乃俟110

01 年12月24日委託銷售系爭房地後，遲至111年1月3日始將戶
02 籍遷至系爭房屋，旋於111年1月7日簽訂系爭房地買賣契約
03 書，復於111年3月9日登記移轉出售系爭房地後，於111年4
04 月7日將其戶籍遷回安中路房屋，此有專任委託銷售契約
05 書、不動產買賣契約書、土地建物查詢資料、個人戶籍及遷
06 徙紀錄資料查詢清單可參（原處分卷第131至140頁、第56至
07 66頁、第102至104頁）。依前揭歷程觀之，原告欲出售系爭
08 房屋後，始將戶籍遷至系爭房屋，顯非出於居住情形所為之
09 戶籍登記。

10 (3)次查，依台灣電力股份有限公司（下稱台電公司）台南區營
11 業處111年7月5日台南市第0000000000號函（原處分卷第125
12 至126頁）、台灣自來水股份有限公司（下稱自來水公司）
13 第六區管理處台南服務所111年7月6日台水六南服室字第111
14 3102539號函（原處分卷第127至129頁）可知，系爭房地於
15 原告持有期間（107年12月22日至111年3月9日），實際各期用
16 電度數介於40度至274度間，實際各期用水度數則介於0度至
17 4度間，經比對同期間慶平路房屋實際各期用電度數介於383
18 度至1,072度間，實際各期用水度數則介於30度至40度間，
19 及建安街房屋1樓、2樓、3樓實際各期用電度數分別介於90
20 度至709度、197度至548度、551度至1118度間，實際各期用
21 水度數則介於50度至86度間，此有台電公司台南區營業處11
22 2年9月18日台南市第0000000000號函（原處分卷第356至364
23 頁）、自來水公司第六區管理處台南服務所112年9月14日台
24 水六南服室字第1123103605號函（原處分卷第343至355頁）
25 可佐，可知原告是否有於系爭房地實際居住之事實，已屬可
26 疑。

27 (4)再查，依原告醫療院所收費資料暨身心障礙輔具補助資料明
28 細清單（原處分卷第266至270頁）可知，其就醫地點集中於
29 臺南市安平區、安南區、北區、南區及中西區。又依茂迪公
30 司非自願離職證明書（原處分卷第85頁）、104人力銀行履
31 歷填寫之通訊地址（原處分卷第111頁）、原告109年度至11

2年度綜合所得稅結算申報書所載之通訊地址（原處分卷第399、402、405、407頁）、佳林開發股份有限公司不動產經紀人員名冊所載原告之通訊地址（原處分卷第373頁）皆為慶平路房屋地址；瑞賢公司離職證明書所載之地址為安中路房屋地址（原處分卷第86頁），另參酌上開水電費使用情形，難認原告於持有系爭房地期間，有實際居住之客觀事實。況原告分別於108年6月7日自茂迪公司離職，與出售系爭房地相隔久遠，實難謂具直接關聯性；原告於110年3月即自瑞賢公司離職，惟其係110年12月24日始委託銷售系爭房地，亦難認具直接關聯性；原告委託銷售系爭房地後，111年1月4日始任職於盈銳公司，旋於111年1月18日離職，時間先後上更無具關連性。原告出售系爭房地後，依上開之說明可知，其仍以臺南區為主要生活重心，並無因調職或非自願離職因素須離開原工作地而出售系爭房地之情事。原告主張其有非自願性因素出售系爭房地之情形，系爭房地供原告不定期居住云云，洵無可採。

4.原告交易系爭房地，並不符合財政部110年6月11日公告第4款「本人……之父母罹患重大疾病或重大意外事故遭受傷害，出售房屋、土地負擔醫藥費者」之情形：

(1)按財政部110年6月11日公告第4款，並未明定何謂「重大疾病」或「重大意外事故」，是於判斷是否符合該款之規定時，自應依據個案之具體情形，審酌其罹患重大疾病或發生重大意外事故情形、家庭成員狀況、財務情形、經濟來源與必要生活支出等情狀，衡量是否因罹患重大疾病或重大意外事故遭受傷害，而需非自願性出售房屋、土地始能負擔醫藥費。是原告主張財政部110年6月11日公告違反平等原則及法律保留原則云云，容有誤會，並不可採。

(2)經查，原告於98年5月14日因買賣取得慶平路房屋，復於106年12月26日因第1次登記取得建安街房屋，又於107年12月22日因買賣取得系爭房地等情，有土地建物查詢資料（原處分卷第117至119頁）、異動索引查詢資料（原處分卷第72至77

頁)附卷可參，足見原告於照顧父母為渠等負擔生活費及醫藥費期間，仍持續有投資不動產之情事。另原告父親於101年度至112年度之醫療費用分別為69,404元、79,848元、4,400元、5,200元、12,546元、5,450元、44,171元、13,340元、25,938元、10,821元、32,160元、44,190元，原告母親於101年度至112年度之醫療費用分別為1,600元、5,893元、6,564元、8,797元、8,343元、9,758元、9,798元、1,641元、5,450元、3,904元、2,460元、7,102元，有醫療院所收費資料暨身心障礙輔具補助資料明細清單（原處分卷第162至188、380至385頁）可佐。而原告父親分別於101年度、105年度、107年度、108年度、109年度、111年度分別受領保險理賠金146,500元、54,000元、176,500元、102,000元、120,000元、127,500元，原告母親則於112年度受領保險理賠金14,400元，亦有國泰人壽保險股份有限公司111年10月4日國壽字第1110100154號函暨檢附理賠給付明細（原處分卷第205至222頁）可參，足見原告上開支付其父母醫藥費之支出，均有保險理賠金足以支應。況且，原告於111年3月9日以5,800,000元出售系爭房地，復於112年6月14日以其配偶名義，以6,909,999元拍賣取得高雄市楠梓區房屋，然原告並未提出其他事證，足資佐證其係因其父母罹患重大疾病或重大意外事故遭受傷害，而有出售系爭房地負擔醫藥費之情事。原告主張其係基於日常照顧而急遽減少財產，致無法負擔時始賣出系爭房地，出售系爭房地用實有非自願因素云云，亦不足採。

5.至原告主張被告並未查明原告出售系爭房地後2年內，重購高雄市楠梓區自用住宅房屋，原告得按所得稅法第14條之8規定，比率計算扣抵稅額云云。然上開案件與本件分屬不同案件，倘原告不服，則應依法循序提起行政救濟程序，併予陳明。

(四)被告以原告持有系爭房地期間超過2年未逾5年，按適用稅率35%，核定課稅所得額1,845,085元，應納稅額645,779元，

01 減除申報已自繳稅額402,271元，應補稅額243,508元，並無
02 違誤：

03 原告交易系爭房地既不符合所得稅法第14條之4第3項第1款
04 第5目規定之財政部公告之調職、非自願離職或其他非自願
05 性因素，被告以原告交易系爭房地核屬所得稅法第4條之4房
06 地合一稅之課稅範圍，因原告買進及賣出系爭房地均未劃分
07 各別房地價格，除可直接明確歸屬之費用外，其餘成交價
08 額、相關成本及費用，分別依出售、取得時之應稅比率91.1
09 5%〔（應稅南廠段1803地號土地公告土地現值0000000元+系
10 爭房屋評定現值21,700元）÷系爭房地公告土地現值及評定
11 現值合計數1,901,700元〕分攤計算，核算系爭房地應稅成
12 交價額5,286,700元（5,800,000元×91.15%），減除可減除
13 成本3,158,863元〔（取得成本3,360,000元×91.15%）+必要
14 費用81,439元（契稅1,302元+印花稅969元+代書費13,739元
15 +規費2,958元+仲介服務費61,548元+履保費923元）〕、可
16 減除移轉費用224,537元（印花稅929元+代書費9,844元+規
17 費及謄本費710元+仲介服務費211,468元+履保費1,586元）
18 及應稅南廠段1803地號土地漲價總數額58,215元，核算課稅
19 所得額1,845,085元，並以原告持有系爭房地期間超過2年未
20 逾5年，按所得稅法第14條之4第3項第1款第2目規定適用稅
21 率35%，核定應納稅額645,779元，減除申報已自繳稅額402,
22 271元，應補稅額243,508元，於法並無不合。至於原告聲請
23 傳喚臺南市中西區南廠里長蔡○○到庭作證，惟本院審酌里
24 長蔡○○於112年4月29日出具之陳述書，其與原告約於110
25 年聊天接觸2次（原處分卷第141頁），所為陳述實難證明原
26 告持有系爭房地期間之整體居住情形，且本件事證已明，經
27 核無調查必要，附此敘明。

28 五、綜上所述，原處分（含復查決定）並無違誤，訴願決定予以
29 維持，並無不合。原告訴請判決如其聲明所示，為無理由，
30 應予駁回。

31 六、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及

01 所提訴訟資料，經本院斟酌後核對判決結果不生影響，爰不
02 逐一審論，併予敘明。

03 七、結論：本件原告之訴為無理由。

04 中 華 民 國 115 年 1 月 2 日
05 法 官 蔡牧珪

06 一、上為正本係照原本作成。

07 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其
08 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
09 書（均須按他造人數附繕本），逾期未提出者，勿庸命補正
10 ，即得依行政訴訟法第245條第1項規定以裁定駁回。上訴理
11 由應表明關於原判決所違背之法令及其具體內容，或依訴訟
12 資料可認為原判決有違背法令之具體事實。

13 中 華 民 國 115 年 1 月 2 日
14 書記官 駱映庭