臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
114年度訴字第342號
115年5月20日辯論終結

原　　告　鍾文錦

訴訟代理人　韓國銓　　律師
被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　翁培祐
訴訟代理人　廖芊淇
　　黃眉滋

上列當事人間因房屋土地交易所得稅事件，原告不服財政部中華民國114年11月19日台財法字第11413938060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

壹、程序方面：

本件訴訟繫屬中，被告代表人已由樓美鐘變更為翁培祐，已據其具狀聲明承受訴訟（見本院卷第105頁），經核並無不合。

貳、實體方面：

一、事實概要：

㈠原告於112年10月3日因受贈與移轉登記，而取得門牌號碼○○市○○區○○街000號房屋（○○市○○區○○段000○號）、同區東山路一段156之10號地下室二層停車空間（○○市○○區○○段000○號）及其坐落基地即坐落臺中市北屯區青雲段175地號土地（下稱系爭舊房地），而於同年12月20日以買賣為登記原因，移轉系爭舊房地所有權登記與買

受人；其後，於同年月26日以買賣為登記原因取得門牌號碼○○縣○○鎮○○路00○0號房屋（○○縣○○鎮○○段000○號）及其坐落基地即南投縣集集鎮營子段549地號土地（下稱新房地）。

㈡原告於113年1月8日辦理個人房屋土地交易所得稅申報，列報課稅所得新臺幣（下同）11,490,141元，按適用稅率45%計算應納稅額5,170,563元，減除重購自住房地扣抵稅額4,979,060元，自繳稅額191,503元，經被告所屬南投分局依申報及查得資料，核定課稅所得額11,512,337元，應納稅額5,180,551元，並以原告於系爭舊房地無居住事實，不適用所得稅法第14條之8規定，核定重購自住房地扣抵稅額0元，應補稅額4,989,048元。原告不服，就重購自住房地扣抵稅額申請復查未獲變更，提起訴願，經訴願決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張及聲明：

㈠原告係於112年10月3日自母親陳碧霞受贈系爭舊房地，並於同年月11日遷移戶籍至該處；於同年11月3日即委託宇程不動產經紀有限公司（下稱宇程公司）銷售系爭舊房地；於同年12月20日買賣移轉登記予買受人，在原告持有並委託銷售系爭舊房地期間內，原告有自住之意思及事實，設定住所於該處所，符合民法第20條第1項規定住所之要件。原告於112年10月11日遷入戶籍至系爭舊房地，相隔23日即委託宇程公司銷售該房地，但在原告取得該房地前，已有在該房地居住事實並於桌上擺放文件及雜物，有111年7月23日拍攝照片即明，又原告於遷入戶籍至系爭舊房地後委託宇程公司對外銷售時（即112年11月8日），當時所攝照片亦顯示屋內家具包含原木桌椅、電視機、櫃、床組含彈簧床、冷氣機、簡易衣櫃、茶葉罐、冰箱、地上陶罐等物品尚未清空，且保存完整，益證原告有居住於內，而有置放上開物品以供使用需求之事實存在，至系爭舊房地確定出售予買受人後，始陸續搬離其內之上開物品，有112年12月19、20日所攝照片為憑，

可證明原告即便未久住於此，但事實上仍已將系爭舊房地作為其居所，自不能以原告持有系爭舊房地之時間甚短，進而否定原告有居住之事實存在。

㈡系爭舊房地之用電情形，自112年9月22日起至11月22日止，1樓47度及2、3樓93度，顯示有人使用之情；用水情形，自112年8月26日起至10月30日止0度、112年10月31日起至12月20日止9度，又因112年6月28日起至8月25日期間發生漏水，用水度數暴增至711度，共計繳納8,872元，原告發現漏水後，把水錶關掉，並買水備用，故修繕期間暫無用水，此亦有台灣自來水股份有限公司水費查詢單影本可證。換言之，用水異常情形係偶發漏水事故所致，不能以單一用水情形，衡量是否有人居住。被告忽視委賣前屋內狀況確有傢俱、電器等物品存在，且用水用電情形尚屬正常，若被告有所疑義，亦非不得再函詢有關主管機關，或對原告手機基地台訊號位置予以查詢，即可精確判斷及分析原告所在位置與系爭舊房地是否重疊，被告未能依職權調查，所為處分自有率斷之處。

㈢重購自住房地稅額退還或扣抵之租稅優惠機制，係鼓勵自住，而自住房地要件係以「房地客觀使用狀態」為準，須符本人或其配偶、未成年子女於出售及購買之房屋「辦竣戶籍登記」並「實際居住」等要件，且無出租、供營業或執行業務使用之情形，即足當之，並無須一定居住期限或符合民法住所定義之條件。然被告卻以原告持有期間甚短、用水及用電情形偏低，遷入戶籍僅為節稅為由，不採原告主張系爭舊房地在出售以前，均為原告家庭成員所使用之事實，且即便原告於集集鎮有配偶、子女須照顧，但原告工作仍須往返臺中、南投等地，有位處臺中係家族成員所使用之房屋作為居所，在系爭舊房地生活居住屬日常生活之一環，並無其他事證能否定原告有「實際居住」於系爭舊房地之事實，自得享有租稅優惠，否則無異加重原告稅務上之負擔等語。

㈣聲明：原處分（含復查決定）及訴願決定均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠所得稅法第14條之8規定，個人無論以先售後購或先購後售方式交易自住房屋、土地，均得享有重購退（抵）稅之減免；同條第1項明定，個人以先售後購方式，出售舊自住房屋、土地所繳納房地合一稅，自完成移轉登記之日起算2年內，重購新自住房屋、土地後，得於重購交易之次日起算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。觀諸同法第4條之5第1項第1款規定，已就個人交易之房地是否屬「自住房屋、土地」，明定須符合本人、配偶或未成年子女辦竣戶籍登記、持有並居住該房屋等構成要件，而以法律解釋之體系解釋方法，自前開條文探求其規範脈絡及維持解釋之一致性，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。財政部考量適用法規整體性，於房地合一課徵所得稅申報作業要點第20點第1項規定，所得稅法第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，且無出租、供營業或執行業務使用，俾徵納雙方可資遵循。基此，重購自住房地稅額之退還或扣抵之租稅優惠機制係為鼓勵自住，而自住房地要件係以「房地客觀使用狀態」為準，即個人或其配偶、未成年子女於出售及購買之房屋辦竣戶籍登記並「實際居住」，且無出租、供營業或執行業務使用之情形，始足當之。

㈡原告原設籍於其配偶所有之門牌號碼○○縣○○鎮○○街000巷0號房屋，於112年10月3日自其母親受贈登記取得系爭舊房地，同年10月11日將戶籍遷入後，僅23日旋於同年11月3日即委託宇程公司銷售系爭舊房地，並於同年11月17日訂約出售系爭舊房地，及同年12月20日完成移轉登記與買受人，難謂原告於系爭舊房地有自住之意。且原告於112年11月3日委託宇程公司銷售系爭舊房地時，填具之不動產說明書現況

調查表，關於「所有權持有期間有無居住？」欄位勾選為「否」，雖經該公司於114年4月9日出具「委託契約書修正同意」，惟該不動產說明書現況調查表填載之內容既經原告簽名確認，且其與買受人簽訂之不動產買賣契約書第1條第3點屋況為「預售」或「空屋」或「自用」等欄位，亦勾選為「空屋」，並經雙方蓋章確認，是宇程公司於系爭舊房地出售後逾1年餘始出具之「委託契約書修正同意」尚難採信。而原告持有系爭舊房地期間實際用水度數為0度、9度，用電情形1樓47度及2、3樓93度，有台灣自來水股份有限公司第四區管理處提供之用水相關資料，及台灣電力股份有限公司台中區營業處提供之用電資料可證，依一般生活經驗，倘原告實際居住於系爭舊房地，因洗滌等日常需求，水之使用應可達到一定度數，惟觀諸原告持有系爭舊房地期間幾無用水，並非正常實際居住使用所需用量，其主張用水異常係因偶發漏水事故，於修繕期間暫無用水等，亦未能提供相關修繕費用紀錄等供核，自難憑採。另原告於復查申請書理由中亦自承其生活圈是在集集鎮，故重購集集鎮房地，更可見其生活重心為集集鎮而非系爭舊房地之處。

㈢系爭舊房地原為原告父親所有，其父於111年間病故後，由其兄繼承取得，再移轉所有權於原告母親取得，其於112年10月3日始由原告輾轉自其母親受贈取得，而系爭舊房地1樓於109年7月27日至111年10月27日設有谷藏商行，其負責人為原告父親鍾桂南，登記營業項目為未分類其他食品、飲料及菸草製品零售，此與原告於114年5月14日復查申請書理由自承舊房屋內尚有大量原告父親留存之農特產品等情相符，原告復自承有空就會到臺中住幾天順便賣東西，生活圈位於集集鎮等，可證原告實係基於管理及販售物品之需，而於系爭舊房地短暫停留，究與將系爭舊房地作為日常生活居住之自用住宅有別，原告以系爭舊房地有用電、用水及出售前屋內留有家具及電器為由，主張有實際居住於系爭舊房地，符合所得稅法第14條之8規定，仍不可採。

㈣聲明：原告之訴駁回。

四、本院判斷：

㈠前提事實：

1.原告於112年10月3日以贈與原因受移轉所有權登記取得系爭舊房地後，旋於次月3日簽訂契約委託仲介業者銷售，而於當月17日與曾姓買受人訂立不動產買賣契約書，繼於同月23日與張姓出賣人就新房地訂立不動產買賣契約書後，先於同年12月20日將舊房地移轉所有權登記予曾姓買受人取得後，再於同年月26日受移轉登記取得新房地所有權等事實，有卷附系爭舊房地之土地及建物登記謄本（見原處分卷第98至106頁）、系爭舊房地所有權異動索引查詢資料（見原處分卷第92至94頁）、系爭舊房地之買賣契約書及房屋交易安全契約書（見原處分卷第89至91頁及第87至88頁）、系爭舊房地委託銷售契約書（見原處分卷第83至86頁）、新房地之買賣契約書（見原處分卷第49至56頁）、新房地之土地及建物登記謄本（見原處分卷第95至97頁）等件可憑，堪予認定。

2.再者，被告受理原告個人房屋土地交易所得稅申報，核定原告之課稅所得額為11,512,337元，並非原告自行列報之11,490,141元，而原告亦無於系爭舊房地居住事實，不得適用所得稅法第14條之8規定，核定重購自住房地扣抵稅額為0元，應納稅額為5,180,551元，扣除原告自繳稅額191,503元，應補稅額4,989,048元，原告循序申請復查及提起訴願，均經決定駁等等情，復有原告個人房屋土地交易所得稅申報書(原處分卷第108頁至第109頁、第116頁及第117頁)、個人房屋土地交易所得稅申報核定通知書（原處分卷第118頁至第119頁）、復查決定書（本院卷第23頁至第30頁）及訴願決定（本院卷第31頁至第39頁）等件在卷可按，足認屬實。

㈡按所得稅法第4條之4第1項規定：「個人及營利事業交易中華民國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及第24條之5規定課徵所得稅。」第14條之8第1項規定：「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。」房地合一課徵所得稅申報作業要點第1點規定：「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。」第20點第1項規定：「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。」上開房地合一稅申報要點相關規定係財政部基於稅捐稽徵中央主管機關地位，本於職權訂定課徵房地合一稅之解釋性規定，核無牴觸所得稅法規定之規範意旨，並未逾越法律規定文義範圍，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，稅捐稽徵機關自得予以援用（最高行政法院113年度上字第69號判決意旨參照）。

㈢原告雖以前開情詞憑以主張其係出售原供自住之系爭舊房地，而於規定期限內重購自住新房地，自得扣抵房屋土地交易所得稅額云云。惟：

1.人民有依法律納稅之義務，為憲法第19條所明定。準此，國家課予人民繳納稅捐義務或賦予減免或優惠稅捐之權利者，其租稅主體及客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件皆須應以法律規定為依據（司法院釋字第700號、第798號意旨參

照）。是故，稅捐稽徵機關對於法律所無之租稅義務或之租稅優惠，均不得任意增加或減免之，否則，即牴觸憲法第19條明定之租稅法定主義，有違租稅公平原則。

2.依上開所得稅法第4條之4第1項及第14條之8第1項規定之意旨，可知個人交易105年1月1日以後取得之房屋、土地，應課徵交易所得稅，必須符合出售自住房屋、土地，且自完成移轉登記之日起算2年內重購自住房屋、土地，始得於完成移轉登記之日起算5年期限內，申請按重購價額占出售價額之比率，退還已繳納稅額。所稱自住房屋並非僅以辦竣戶籍登記為已足，尚須有將該房屋作為實際生活居住使用為必要，若個人僅遷移戶籍登記，而不能認為有實際居住之客觀事實者，即非屬自住房屋，即無所得稅法第14條之8第1項之適用。

3.觀諸卷附原告及其配偶之遷徙紀錄資料查詢清單及原告夫妻及女兒之戶籍資料查詢清單及原告戶口名簿影本（見原處分卷第58頁至第73頁）及前揭系爭舊房地之土地及建物登記謄本、所有權異動索引查詢資料、委託銷售契約書、買賣契約書等證據資料，並參酌原告本人於復查程序提出之書面陳述意見（見原處分卷第139頁）及其配偶於114年4月18日由立法委員陪同向被告所屬南投分局洽談時之對話譯文（見原處分卷第170頁），足認原告原來住所地係與其妻女共同設於門牌號碼○○縣○○鎮○○街000巷0號房屋，夫妻生活圈均在○○縣○○○區域範圍，係於112年10月3日取得系爭舊房地所有權後，始於同年10月11日將戶籍遷入系爭舊房地，迅於同年11月3日委託宇程公司銷售系爭舊房地，隨於同年月17日與買受人簽訂買賣契約書完成交易，而同年12月20日辦竣移轉所有權登記，再於翌年1月2日遷移戶籍至位於集集鎮區內之新房地等事實甚明。衡諸原告於取得舊房地所有權後，不出1個月即起意委託銷售，不及半月即成交，隨即點交予買受人持有，迅於同月份取得新房地，再於113年1月2日將戶籍遷入新房

地等情況，當認原告取得系爭舊房地後即起意轉售變價，而於實際生活所在之○○縣○○鎮內購置新房地，始與事證情況相符，且原告持有系爭舊房地期間至為短暫，殊難認其反覆有將實際生活中心由○○縣○○鎮轉換至系爭舊房地，隨即再自系爭舊房地遷移回○○縣○○鎮之合理性與必要性。

4.衡諸現代城市居家生活方式，水電要屬不可或缺，故供自住房屋自需有相當用量之水電，始符合一般常情。審酌原告持有系爭舊房地期間即自112年10月3日至112年12月20日使用自來水、電力使用情形如下：⑴用水情形：112年12月（計費期間：112年8月26日至112年10月30日）實際用水度數為0度、113年2月（計費期間：112年10月31日至112年12月22日）實際用水度數為9度。⑵用電情形：112年12月（計費期間：112年9月22日至112年11月22日）1樓47度及2、3樓93度，有台灣自來水股份有限公司第四區管理處及台灣電力股份有限公司台中區營業處分別提供系爭舊房地用水及用電相關資料在卷可稽（分見原處分卷第40至42頁、第37頁及第38頁）。足見原告於持有系爭舊房地期間之水電用量情形，依一般社會經驗，無從認定符合實際居住使用之客觀事實。

5.參酌卷附原告於112年11月3日委託仲介業者銷售系爭舊房地時自行填具之不動產說明書現況調查表所載，足見其自行於「所有權持有期間有無居住？」欄位勾選「否」至明（原處分卷第83頁至第84頁）。雖仲介業者嗣於114年4月9日出具「委託契約書修正同意」書面載謂略以：「本公司於112年11月17日成交之房屋……委託書內之標的物現況說明書內容『所有權持有期間有無居住』勾選有誤……承辦人員誤判勾選之失誤……經查知所有權人鍾文錦本人於持有期間居住使用……。」等語（原處分卷第157頁）。然觀諸該不動產說明書現況調查表欄位所載文字意義，至為淺顯易懂，原告對於自己持有系爭舊房地期間有

無居住事實甚為明瞭，縱使係由仲介業者代勾選，仍必須經由原告親自確認無訛始得為之，既經原告簽名確認屬實，當無勾選錯誤之虞。又參諸仲介業者係在原核定作成後始出具於原告供作申請復查之用，明顯係有意配合原告需求目的為之，欠缺超然公正性，且該書面僅空泛載述原勾選錯誤云云，未能檢附證據資料供佐，尤難憑認信實可採。至於原告於復查程序中提出系爭舊房地所在之管理委員會及水景里6鄰鄰長出具之證明書，雖均載稱原告確實居住在該房屋等語，然各該證明書在性質上皆屬私文書性質，因缺乏可憑信之事實基礎，亦無從遽認其具有實質證明力。

6.原告雖提出系爭舊房地出售前屋內擺置傢俱、電器等物品之實物照片，憑以證明其事實上有將系爭舊房地作為其居所之事實。然因系爭舊房地原為原告父親鍾桂南所有，其父親生前於109年7月27日至111年10月27日間將1樓作為經營谷藏商行使用，所登記營業項目為未分類其他食品、飲料及菸草製品零售，有谷藏商行之營業稅籍資料在卷可憑（見原處分卷第57頁），而原告父親於111年間死亡後，所遺留之系爭舊房地係由原告胞兄鍾瑞曜繼承取得後，因原告胞兄死亡，再由原告母親陳碧霞繼承取得，嗣後由原告於112年10月3日自其母親受贈取得（見原處分卷第92至94頁）。由上開事證觀之，自不能因屋內仍留有傢俱、電器尚未清理，即憑為原告有於系爭舊房地居住之證據。

7.原告雖聲請本院調閱其使用之遠傳電信股份有限公司行動電話門號自112年10月3日起至112年12月20日止之基地台訊號位置及雙向通聯報表及訊問其配偶邱姵蓁，憑為證明其於上開期間有居住於系爭舊房地事實之證據方法，然原告縱使於上開期間有利用系爭舊房地附近之基地台使用行動電話對外聯絡屬實，亦不能因此推認系爭舊房地係供其自住使用。又衡諸原告配偶與原告具有利害關係一致性及

維護家庭倫理情感之必然性，無以擔保其證言之中立性與客觀憑信性，因本件依上開事證情況已足以論斷原告於持有系爭舊房地期間，並無實際居住之事實，自無再訊問斟酌原告配偶證言內容之必要。

㈣是故，本件原告所出售之系爭舊房地，因不符合所得稅法第14條之8規定之「自住房屋、土地」要件，被告核定重購新房地之扣抵稅額為0元，自屬適法有據。

五、綜上所述，原告上開主張各節均非可取。被告依申報及查得資料，核定原告之房屋土地交易課稅所得11,512,337元，應納稅額5,180,551元，並以原告於系爭舊房地無居住事實，不適用所得稅法第14條之8規定，核定重購自住房地扣抵稅額0元，應補稅額4,989,048元，並作成復查決定駁回原告之復查申請，認事用法俱無違誤，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），於法無據，無從准許。

六、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘陳述及舉證，均核與判決結論不生影響，爰不逐一論述，附此敘明。

七、結論：原告之訴為無理由，爰判決如主文。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　10　　日

審判長法官　蔡 紹 良

法官　林 學 晴

法官　陳 怡 君

以上正本證明與原本無異。

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）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟	所需要件

代理人之情形	
㈠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。
㈡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. 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者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈠、㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　10　　日

書記官　杜 秀 君