

臺中高等行政法院判決

地方行政訴訟庭

112年度稅簡字第7號

113年1月16日辯論終結

原告 陳淑芳

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 王盈茹

謝辛瑋

上列當事人間所得稅法事件，原告不服財政部民國111年10月5日以台財法字第11113931700號訴願決定，於民國111年12月7日向臺灣臺中地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟（111年度稅簡字第10號），嗣因行政訴訟法於112年8月15日修正施行，經臺灣臺中地方法院移送管轄，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、原告經合法通知，無正當理由未於最後言詞辯論期日到場，核無行政訴訟法第236條、第218條準用民事訴訟法第386條所列各款情形，爰依被告之聲請，由其一造辯論而為判決。
- 二、事實概要：原告於民國108年7月25日（登記日）以總價新臺幣（下同）600萬元，購買門牌號碼臺中市○○區○○路000號5樓之12之房屋及其坐落土地（下稱系爭房地），於110年3月15日以總價670萬元出售。同年4月19日申報系爭房地交易所得稅，列報課稅所得3萬2963元，按稅率20%計算應納稅額6592元，並自行計算減除重購自住房地扣抵稅額6592元，應自行繳納稅額為0元。經被告員林稽徵所核定結果，系爭房地課稅所得為33萬2963元，依行為時（下同）所得稅法第

14條之4第3項第1款第2目之規定，按稅率35%計算，應補徵稅額11萬6537元。原告申請復查，被告追認地政士服務費成本1萬6000元，重行核定原告之課稅所得為31萬6963元，仍按稅率35%計算，復查決定追減應納稅額5600元，故應補徵稅額11萬0937元。原告不服，提起訴願，經財政部以台財法字第11113931700號訴願決定駁回後，於法定期間內提起本訴。

三、訴訟要旨：

(一)原告主張：

- 1.原告原任職臺中烏日郵局，因有工作及考試需求，於108年7月25日（登記日）以總價新臺幣600萬元購買系爭房地，用於自住。
- 2.原告為照顧母親及返家而申請調職，於108年12月5日獲准調任彰化郵局，其後於109年7月29日（登記日）另購入老家（彰化縣○○鎮○○街00號）對面、門牌號碼彰化縣○○鎮○○路000號之房屋及其坐落土地（下稱田中房地），系爭房地則於110年3月15日以總價670萬元出售移轉登記予他人，並於111年1月12日將原設籍之彰化縣○○鎮○○街00號，遷移至田中房地。
- 3.被告核定系爭房地交易課稅所得為31萬6963元，原告不再爭執，然系爭房地係原告自住，並非投資，雖原告未設籍，但因調職而必須出售，另重購自用住宅，自應適用所得稅法第14條之8重購自用住宅之規定扣抵稅額，及同法第14條之4第3項第1款第5目調職之規定，按稅率20%課稅。
- 4.被告僅因原告未在系爭房地設籍，依財政部106年11月17日台財稅字第10604686990號公告（下爭系爭公告），認定本件適用稅率35%計算應納稅額。但依財政部高雄國稅局新聞稿（下稱系爭新聞稿），已說明並未將未設戶籍登記作為判斷未自住或未重購的絕對標準，如能舉證實際居住狀況，仍應實質認定。本件被告卻以原告未在系爭房地

設籍，認定適用稅率35%課稅，顯有違法。

5.依納稅者權利保護法第3條第3項規定，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。最高行政法院105年度判字第646號判決意旨，亦闡釋稅捐稽徵主管機關解釋稅捐構成要件，必須與所解釋之法令意旨相符，如增加法律所無之限制，法院自不受其拘束，應拒絕適用。所得稅法並無規定以戶籍判斷調職自住重購，並嚴格限縮在2年之內設籍，系爭公告卻增加此一法律所無之限制，剝奪原告適用稅率20%計算應納稅額及重購退稅之待遇，無異對原告施以重複處罰，有違所得稅法落實照顧自住者之意旨，亦有違法律保留原則及比例原則。

6.聲明：(1)訴願決定及原處分（即復查決定）不利於原告之部分均撤銷。(2)訴訟費用由被告負擔。

(二)被告答辯：

1.依系爭公告，個人因調職交易持有期間在2年以下之房地適用稅率20%之要件，必須辦竣戶籍登記並居住，且無出租、供營業或執行業務使用者。原告持有系爭房地期間，未曾辦竣戶籍登記，其出售系爭房地，不適用所得稅法第14條之8之規定，計算重購自住房地扣抵稅額，是核定重購自住房地扣抵稅額為0元，並無不合。

2.原告於108年7月25日（登記日）以總價600萬元購買系爭房地，支出契稅2萬3844元、印花稅861元、土地及建物登記規費6772元、謄本規費560元、地政士服務費1萬6000元，以上合計可減除成本為604萬8037元。其後於110年3月15日（登記日）以總價670萬元出售系爭房地，可減除費用33萬5000元（計算式： $0000000 \times 5\% = 335000$ 。因原告未能提出所支付之必要費用證明文件，依所得稅法第14條之6按成交價5%計算），核計課稅所得為31萬6963元（計算式： $0000000 - 0000000 - 000000 = 316963$ ）。系爭

01 房地購入至出售期間超過1年，未逾2年，依所得稅法第14
02 條之4第3項第1款第2目規定，應按稅率35%計算應納稅
03 額。則原告出售系爭房地，應納稅額為11萬0937元（計算
04 式： $316963 \times 35\% = 110937$ 。小數點以下4捨5入），原處
05 分並無違誤。

06 3.系爭公告係財政部依所得稅法第14條之4第3項第1款第5目
07 之授權，所為細節性、技術性之補充性規定，為所得稅法
08 抽象規定之具體化規範，並無不當限縮解釋母法或增加法
09 律所無之限制，與母法立法意旨無違。

10 4.系爭新聞稿是指適用重購自用住宅之新房地，5年內再移
11 轉或改作其他用途，將被追繳原扣抵稅款。如屬所列特殊
12 原因之一，致戶籍遷出而未設戶籍於該重購房屋，倘該房
13 屋仍實際作為自住使用，確無出租、供營業或執行業務使
14 用情事者，得認屬未改作其他用途，可免追繳稅款。此與
15 本件自始未曾在系爭房地辦竣戶籍登記之情形有別，自不
16 得比附援引。

17 5.聲明：(1)原告之訴駁回；(2)訴訟費用由原告負擔。

18 四、爭點整理（見本院卷第33至34頁）：

19 (一)下列事項為兩造所不爭執，並有行政救濟卷內事證，及中
20 華郵政股份有限公司112年12月13日人字第1128932727號函
21 附原告調職過程資料（見本院卷第51至63頁）、台灣電力股
22 份有限公司台中區營業處112年12月12日台中字第
23 1120027934號函附系爭房地用戶用電資料表（見本院卷第67
24 至69頁）、欣林天然氣股份有限公司112年12月7日林屯字第
25 11201060號函附系爭房地108年7月至110年1月期間使用收據
26 及抄表資料（見本院卷第71至73頁）在卷可參，堪信為真
27 實。

28 1.原告於108年7月1日購買系爭房地，土地買賣契約記載價
29 金為274萬元，房屋買賣契約記載價金為326萬元，合計
30 600萬元。於同年月25日辦畢所有權移轉登記，此為原告
31 原始取得成本。

- 01 2.原告為購買系爭房地，於108年7月22日支出契稅2萬3844
02 元(行政救濟卷第41頁)、印花稅861元、土地及建物登記
03 規費6772元、謄本規費560元、地政士服務費1萬6000元
04 (原告不另主張出售系爭房地時之仲介費20萬元為減除費
05 用)。
- 06 3.原告為中華郵政股份有限公司職員，在臺中郵局擔任業務
07 佐工作，嗣因調職，臺中郵局於108年12月5日函介原告於
08 同年9日至彰化郵局報到(行政救濟卷第71頁)。
- 09 4.原告於109年6月16日購買門牌號碼彰化縣○○鎮○○路
10 000號之房屋及其坐落土地(田中房地，行政救濟卷第97
11 頁)，買賣價金共計以720萬元。於同年7月29日辦畢所有
12 權移轉登記(行政救濟卷第57至60頁)。
- 13 5.原告於110年1月25日以總價670萬元出售系爭房地(行政救
14 濟卷第56頁)，於同年3月15日辦畢所有權移轉登記(行政
15 救濟卷第57至60頁)。
- 16 6.原告設籍彰化縣○○鎮○○街00號，於111年1月12日遷
17 出，未曾在系爭房地設籍(行政救濟卷第17頁)。
- 18 7.原告購買系爭房地後，有自住之事實。

19 (二)本件爭點：

- 20 1.系爭公告規定必須設籍，始有所得稅法第14條之4第3項第
21 1款第5目規定之適用，是否增加法律所無之限制，有無違
22 反法律保留原則或比例原則？
- 23 2.系爭房地交易所得稅應適用稅率20%或35%計算應納稅
24 額？

25 五、本件相關法規：

26 (一)行為時所得稅法

- 27 1.第4條之4第1項第2款：「個人……自中華民國105年1月1
28 日起交易房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執之
29 土地(以下合稱房屋、土地)，符合下列情形之一者，其
30 交易所得應依第14條之4至第14條之8及……規定課徵所得
31 稅：……二、交易之房屋、土地係於105年1月1日以後取

得。」

2. 第14條之4第1項、第3項第1款第2、5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；其為繼承或受贈取得者，以交易時之成交價額減除繼承或受贈時之房屋評定現值及公告土地現值按政府發布之消費者物價指數調整後之價值，與因取得、改良及移轉而支付之費用後之餘額為所得額。但依土地稅法規定繳納之土地增值稅，不得列為成本費用。……（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規定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、土地之期間超過一年，未逾二年者，稅率為百分之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2年以下之房屋、土地者，稅率為百分之20。」
3. 第14條之6：「……；個人未提示原始取得成本之證明文件者，稽徵機關得依查得資料核定其成本，無查得資料，得依原始取得時房屋評定現值及公告土地現值按政府發布之消費者物價指數調整後，核定其成本；個人未提示因取得、改良及移轉而支付之費用者，稽徵機關得按成交價額百分之5計算其費用。」
4. 第14條之8第1項及第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

01 條之5規定申報時，得按前項規定之比率計算扣抵稅額，
02 在不超過應納稅額之限額內減除之。」

03 (二)財政部105年3月9日台財稅字第10400189670號令修正發布之
04 房地合一課徵所得稅申報作業要點第17點第1項前段：「本
05 法第14條之8有關自住房屋、土地交易所納稅額扣抵及退還
06 之規定，個人或其配偶、未成年子女應於該出售及購買之房
07 屋辦竣戶籍登記並居住，且該等房屋無出租、供營業或執行
08 業務使用；…。」

09 (三)財政部台財稅字第10604686990號公告（系爭公告）：「所
10 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
11 離職或其他非自願性因素交易持有期間在2年以下之房屋、
12 土地情形，公告如下：一、個人或其配偶於工作地點購買房
13 屋、土地辦竣戶籍登記並居住，且無出租、供營業或執行業
14 務使用，嗣因調職…，須離開原工作地而出售該房屋、土地
15 者。…」

16 (四)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
17 則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之
18 技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或
19 減免稅捐。」

20 六、本院判斷：

21 (一)原告於108年7月25日（登記日）以總價600萬元購買系爭房
22 地，於110年3月15日以總價670萬元出售，期間已超過1年，
23 未逾2年，依所得稅法第4條之4第1項第2款規定，應繳納房
24 地交易所納稅。原告購買系爭房地，支出契稅2萬3844元、
25 印花稅861元、土地及建物登記規費6772元、謄本規費560
26 元、地政士服務費1萬6000元，以上合計可減除成本為604萬
27 8037元（不爭執事項2.）。原告出售系爭房地，因未能提出
28 所支付之必要費用證明文件，依所得稅法第14條之6按成交
29 價5%計算，可減除費用為33萬5000元（計算式：
30 $0000000 \times 5\% = 335000$ ）。核計其課稅所得為31萬6963元
31 （計算式： $0000000 - 0000000 - 000000 = 316963$ ），依所得

01 稅法第14條之4第3項第1款第2目規定，按稅率35%計算應納
02 稅額為11萬0937元（計算式：316963×35%=110937。小數
03 點以下4捨5入），被告據以核課，於法有據。

04 (二)原告雖主張，系爭房地購買後用於自住，因調職重購自用住
05 宅，應依所得稅法第14條之4第3項第1款第5目規定，按課稅
06 所得稅率20%計算應納稅額。然查，本件依所得稅法第14條
07 之4第3項第1款第5目規定適用稅率20%課稅，以「因財政部
08 公告之調職、非自願離職或其他非自願性因素，交易持有期
09 間在2年以下之房屋、土地」為要件。而財政部依該法律授
10 權發布系爭公告，係以「個人或其配偶於工作地點購買房
11 屋、土地辦竣戶籍登記並居住，且無出租、供營業或執行業
12 務使用」為其認定標準。原告因調職而出售系爭房地，並有
13 自住之事實，固為兩造所不爭，惟原告不曾在系爭房地設
14 籍，依系爭公告，尚無從按稅率20%計算應納稅額及重購自
15 用住宅扣抵稅額。

16 (三)按所得稅法第14條之4第3項第1款第5目「因『財政部公告』
17 之調職…交易持有期間在2年以下之房屋、土地」，係法律
18 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
19 之要件，授權財政部為補充規範。而財政部據以作成系爭公
20 告，以所交易之房地必須「個人或其配偶於工作地點購買房
21 屋、土地辦竣戶籍登記並居住，且無出租、供營業或執行業
22 務使用」為其認定標準，核係因稅捐事件具有大量行政之性
23 質，考量稅捐稽徵之經濟，避免稅捐稽徵機關實質認定土地
24 是否作為自用住宅使用時可能面臨之成本與負擔，而以「辦
25 竣戶籍登記」作為認定土地供作自用住宅使用之佐證。蓋所
26 謂居住，為一生活事實，法無具體明文定義，則其認定，例
27 如：居住期間、每週或每月居住次數或天數、是否必須過
28 夜、提供親人或朋友居住為主是否包括在內等，難免各有解
29 讀，莫衷一是。是本人或配偶在工作地點購買房地外，尚佐
30 以「辦竣戶籍登記」及「無出租、供營業或執行業務使用」
31 為自住事實之具體表徵，實有必要，不僅稅捐行政得有客觀

可操作之明確標準，民眾亦有明確並可預測之遵循準則。否則即便有使用房屋例如水、電、瓦斯等單據之形式外觀，現實上或仍不能遽予肯認係由何人或於何種情形下使用，則稅捐稽查勢必難以著力，恐平添無謂紛爭。要之，辦竣戶籍登記作為自住事實之判斷表徵之一，應屬兼顧保障自住權益、稅捐行政明確、標準具體可循之平衡作法。

(四)實則，法制上關於自住或自用住宅之稅捐優惠，其認定非無規範。參諸所得稅法第4條之5第1項第1款第1目：「前條交易之房屋、土地有下列情形之一者，免納所得稅。但符合第一款規定者，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。」；土地稅法第9條：「本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」；房屋稅條例第5條第4項前段：「第1項第1款第1目供自住使用之住家用房屋，房屋所有人或使用權人之本人、配偶或直系親屬應於該屋辦竣戶籍登記，且無出租或供營業情形。」；特種貨物及勞務稅條例第5條第1項第1款：「第2條第1項第1款所定之特種貨物，有下列情形之一，免徵特種貨物及勞務稅：一、所有權人與其配偶及未成年直系親屬僅有一戶房屋及其坐落基地，辦竣戶籍登記並有自住事實，且持有期間無供營業使用或出租者。」等，立法者均採相同要件審查標準，益徵財政部依所得稅法第14條之4第3項第1款第5目授權作成之系爭公告，以「辦竣戶籍登記」作為自住事實之要件表徵，與立法意旨尚無違背，不能認為係增加法律所無之限制，或有違法律保留原則或比例原則。至於納稅者權利保護法第3條第3項係規定不得增加法律所未明定之納稅義務，而系爭公告所影響者係稅率認定問題，並非新增納稅義務，自無違反本條規定之問題，是原告前揭所為主張，均無可採。

(五)原告另質疑，高雄國稅局發布之系爭新聞稿（見臺中地院卷第31頁），並不以戶籍登記為自住事實之判斷標準，可見仍有例外情形，是本件應實質認定等語。然查，系爭新聞稿係針對原享有房地合一稅重購自住房地優惠，因特殊原因事後未設戶籍可免追繳稅款之說明。其首先仍然強調，「所得稅法第14條之8規定，個人出售房地合一稅課徵範圍之自住房屋、土地，同時符合以下3條件，屬先售後購者，得於重購自住房屋、土地之次日起算5年內申請適用重購退稅；先購後售者，得於出售自住房屋、土地申報時申請扣抵稅額：一、本人或其配偶、未成年子女於出售及購買之房屋設有戶籍並居住。二、出售前1年無出租、供營業或執行業務使用。三、出售舊房地與重購新房地之移轉登記日間隔在2年以內。」仍以「辦竣戶籍登記」為前提。其後再說明，「為避免投機，落實保障自住權益之立法目的，適用重購自住房地優惠之新房地，於5年內若再行移轉或改作其他用途(如未設戶籍登記及居住，或出租、供營業、執行業務使用)，將被追繳原退還或扣抵稅額。但若屬下列3種特殊原因之一，致戶籍遷出未設戶籍於該重購房屋，倘該重購房屋實際仍作自住使用，確無出租、供營業或執行業務使用情事者，得認屬未改作其他用途，可免被追繳稅款：一、未成年子女就讀或擬就讀學校訂有應設戶籍於該學區之入學條件。二、本人或配偶因公務派駐國外。三、原所有權人死亡。」核其情形，係指重購自住房屋先有戶籍登記之事實，但因有所列特殊原因之一，致戶籍遷出而未設戶籍於該重購房屋，倘該房屋仍實際作為自住使用，確無出租、供營業或執行業務使用情事者，得認屬未改作其他用途，可免追繳稅款，藉以落實保障自住權益之立法目的。是原已享有合於辦竣戶籍登記且自住並無出租、供營業或執行業務之稅捐優惠要件，僅嗣後因特殊原因遷出戶籍，如予以追繳原退扣稅額，恐有保障不周，故例外不予追繳，此一情節，與本件自始未曾在系爭房地辦竣戶籍登記之情形顯然有別，自無從採為原告有利之認

01 定。

02 七、結論：

03 (一)綜上所述，原處分(即復查決定)認事用法並無違誤，訴願決
04 定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁
05 回。

06 (二)本件事證明確，兩造其餘攻防及所提事證，經核於判決結果
07 不生影響，無庸逐一論述，附此敘明。

08 (三)原告之訴無理由，訴訟費用應由原告負擔。

09 中 華 民 國 113 年 2 月 23 日
10 法 官 李嘉益

11 上為正本係照原本作成。

12 如不服本判決，應於判決送達後20日內，向本院地方行政訴訟庭
13 提出上訴狀，上訴狀並應記載上訴理由，表明關於原判決所違背
14 之法令及其具體內容或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具
15 體事實，並繳納上訴費新臺幣3,000元；未表明上訴理由者，應
16 於提出上訴後20日內補提理由書（上訴狀及上訴理由書均須按他
17 造人數附繕本）。如逾期未提出上訴理由書者，本院毋庸再命補
18 正而逕以裁定駁回上訴。

19 中 華 民 國 113 年 2 月 23 日
20 書記官 林俐婷