

臺中高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第一庭

113年度地訴字第5號

115年3月5日辯論終結

原告 林志豪
被告 財政部中區國稅局

代表人 翁培祐
訴訟代理人 唐儷芬
謝幸肆

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部民國112年11月22日台財法字第11213939180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

一、程序事項：

按行政訴訟法第111條第1項、第3項第2款規定：「（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。（第3項）有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」查原告起訴時，原訴之聲明為：「一、訴願決定及原處分均撤銷。二、請求核准訴願人重購自住房地退稅優惠」（見本院卷第11頁）；嗣於民國115年3月5日言詞辯論期日將訴之聲明變更為「一、訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。二、被告就原告111年6月13日之申請，應作成准予退還已繳稅額新臺幣（下同）530,325元之處分。」（見本院卷第280頁），經核原告請求之基礎事實不變，且被告就此變更亦表示同意，依上開規定，應予准許。

01 二、事實概要：

02 原告於110年11月23日因買賣移轉登記取得臺中市○○區○
03 ○路0段00巷00號房屋及其坐落基地（下稱系爭房地），復
04 於111年4月7日將系爭房地買賣移轉登記予買受人林嘉榮
05 （下稱買受人），並於同年5月5日辦理個人房屋土地交易所得稅（下稱房地合一稅）申報，列報課稅所得額3,276,564
06 元，自行按20%稅率計算繳納稅額為655,312元；嗣於同年5
07 月31日因買賣移轉登記取得臺中市○○區○○路000號房屋
08 及其坐落基地（下稱新房地），並於同年6月13日向被告機
09 關所屬沙鹿稽徵所（下稱沙鹿稽徵所）申請房地合一稅重購
10 退稅，申請退還已納稅額。經沙鹿稽徵所以原告於系爭房地
11 無居住事實，依適用稅率45%計算後，核定原告應納稅額為
12 1,474,453元，重購自住房地扣抵稅額為0元，對原告補徵稅
13 額819,141元（下稱原處分）。原告不服，申請復查，經被
14 告以112年6月9日中區國稅法務字第1120005721號復查決定
15 （下稱復查決定）駁回。原告仍不服，提起訴願，經財政部
16 以112年11月22日台財法字第11213939180號訴願決定（下稱
17 訴願決定）駁回。原告猶不服，遂提起本件行政訴訟。

19 三、原告起訴主張及聲明：

20 (一)主張要旨：

21 1.原告於108年間買下系爭房地之預售屋，興建期間因故與建
22 設公司發生糾紛，因此產生賣掉系爭房地，另外在同區域重
23 新買房的想法。110年12月建商正式交屋後，原告於111年1
24 月入住系爭房地，但因需照顧小孩與產後患有急性壓力症候
25 群、梅尼爾氏症的配偶、患有三高與有心臟問題的父親及中
26 度障礙等級的岳母，經常來回奔波學校、醫院、住所、公司
27 等地，故僅搬放生活必需品至系爭房地使用，且計畫於生活
28 穩定後再申請系爭房地之瓦斯表，並於日後家庭經濟好轉時
29 再行裝潢，於此期間系爭房地亦無出租、營業或執行業務使
30 用之情事。嗣於111年2月15日因故通知房仲取消出賣系爭房
31 地之委託，後於同年3月4日重新委託房仲出賣系爭房地，並

於同年月7日即售出系爭房地，惟其合約均是直接謄寫沿用
初始委賣合約，而使售屋合約之應記載事項誤植為未居住。
又原告配偶身心狀態不佳，需縮短上下班通勤路程、原告父
親身體每況愈下，需原告就近照顧，而原告長女亦須由原告
負責接送照顧，且原告因參加龍井區守望相助隊亦就近值
勤。是原告係基於家庭需求、住所遷移等實際需要而出賣系
爭房地並購置新房地。

2.原告買受系爭房地係有自住需求，並非出於炒房、投機、積
極增加所得等目的，且為提升居住品質，原告自費委請建商
進行客變與請檢驗公司驗屋，此均為為自住而進行之行為，
轄區派出所亦開具原告之居住證明。又原告取得新房地所有
權後並未再移轉他人，戶籍亦直接遷入新房地，足認系爭房
地與新房地均係供原告自住使用，況新房地生活機能較系爭
房地差且多花費原告百萬餘元，益證原告並無短期投機炒作
之意圖，亦無利用出售系爭房地積極增加所得。

3.原告承租房屋期間已不斷催促建設公司交屋，建設公司卻仍
於原告小女兒出生後始交屋，且不論係甫出生之次女、身心
狀況不佳之配偶及原告父親、岳母等皆由原告負責照顧，因
此生活起居大多位於父親家、岳母家及附設有電梯之租屋
處，原告每日返回系爭房地時均已至就寢時間，系爭房地之
水電費用才較租屋處低，又新房地因有水質惡臭問題，初期
須大量沖放自來水，因此水費亦相較系爭房地為高，被告非
能以用電度數多寡來否定原告之居住事實。

(二)聲明：

1.訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

2.被告就原告111年6月13日之申請，應作成准予退還已繳稅額
530,325元之處分。

3.訴訟費用由被告負擔。

四、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1.重購自住房地規定之立法意旨，在於考量房地所有權人因住

01 所遷移等實際需要，必須出售原有自住房地，而另於他處購
02 買自住房地，為避免因課徵房地合一稅，降低其重購房地之
03 能力，乃准就重購價額占出售價額之比例，退還（先售後
04 購）或扣抵（先購後售）應納之房地合一稅。基此，重購自
05 住房地稅額退還或扣抵之租稅優惠機制係為鼓勵自住，自住
06 房地要件係以「房地客觀使用狀態」為準，須本人或其配
07 偶、未成年子女於出售及購買之房屋辦竣戶籍登記並「實際
08 居住」，且無出租、供營業或執行業務使用之情形，始足當
09 之。

10 2.原告主張居住清水區系爭房地之同一時間，亦承租同地區之
11 清水區租屋處，因其配偶及甫出生小女兒需人照料，或有請
12 岳母及父親至清水租屋處幫忙等，然原告既有自家，又再耗
13 資租屋自用，家人照料地點亦不在系爭房地，實迥異常情。
14 又水、電使用為現今生活起居不可或缺，經被告查核後比較
15 清水區租屋處與系爭房地之水、電、天然氣使用情形，認定
16 原告家庭居住重心不在系爭房地之判斷，自非無據。原告泛
17 稱生活繁忙，每天返家多為就寢時間等，尚難稱有力爭執。
18 再者，原告自尚未取得系爭房地所有權，即委託元旺不動產
19 經紀有限公司銷售系爭房地，委託期間無取消委託情事，則
20 原告主張111年2月15日通知房仲取消委託售屋，復於同年3
21 月4日再次委託銷售，因委託合約係沿用前次委託合約故誤
22 植未居住等語亦難採憑。又原告提示實際居住證明書後，經
23 被告向臺中市政府警察局清水分局查證，該分局函復略以，
24 開立實際居住證明書非該分局清水派出所職掌業務等，是亦
25 難依憑該證明書認定原告於系爭房地有居住事實。

26 3.綜上，被告依查得資料核定課稅所得3,276,564元，按適用
27 稅率45%，核定應納稅額1,474,453元；及審認原告於持有系
28 爭房地期間，客觀上原告及其配偶、未成年子女並無「居
29 住」之事實，並非自住房屋、土地。是原告雖於出售系爭房
30 地後2年內重購龍井房地，惟不符所得稅第14條之8第1項重
31 購退稅規定，乃予核定重購自住房地扣抵稅額0元，補徵稅

01 額819,141元，並無不合。

02 (二)聲明：原告之訴駁回。

03 五、上揭事實概要欄所述，為兩造所不爭執，並有房地合一稅申
04 報書、新房地之所有權狀、原告買受新房地之不動產買賣契
05 約書、原告出售系爭房地之不動產買賣契約書、原告買受系
06 爭房地合約書、系爭房地之第一類登記謄本、房地合一稅重
07 購退稅申請書、系爭房地合一稅申報核定通知書（見原處分
08 卷第29至30、37至51、55至73、74至161、164至186、309至
09 310頁）、原處分、復查決定、訴願決定（見本院卷第22至4
10 6頁）等件在卷可稽，足認為真實。是本件依原告主張及被
11 告答辯意旨以觀，兩造之爭點為：(一)系爭房地是否符合所得
12 稅法第14條之8規定「自住房屋、土地」之要件？(二)被告核
13 定系爭房地合一稅應補徵稅額819,141元，是否適法？

14 六、本院之判斷：

15 (一)本件應適用法規：

16 1.所得稅法：

17 (1)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
18 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
19 造執照之土地（以下合稱房屋、土地），其交易所得應依第
20 14條之4至第14條之8及第24條之5規定課徵所得稅。」

21 (2)第14條之4第1項、第3項第1款第1目規定：「（第1項）第4
22 條之4規定之個人房屋、土地交易所得或損失之計算，其為
23 出價取得者，以交易時之成交價額減除原始取得成本，與因
24 取得、改良及移轉而支付之費用後之餘額為所得額……。

25 （第3項）個人依前2項規定計算之房屋、土地交易所得，減
26 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
27 之土地漲價總數額後之餘額，不併計綜合所得總額，按下列
28 規定稅率計算應納稅額：一、中華民國境內居住之個人：

29 （一）持有房屋、土地之期間在二年以內者，稅率為百分之
30 45。……。」

31 (3)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。」

2.房地合一課徵所得稅申報作業要點（下稱房地合一稅作業要點）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；……。」經核房地合一稅作業要點第20點之規定，與稅法整體之規範意旨相合，並未增加法律所無之限制，亦無違所得稅法就重購自住房屋、土地之退稅優惠規範，性質上核屬財政部本於中央稅捐主管機關職權，為統一解釋法令所發布之解釋性行政規則，俾為所屬機關執行職權之依據，其規定與母法之立法意旨無違，並無不當限縮解釋母法或增加法律所無之限制，與租稅法律主義無違，本院為司法審查自得參酌適用。

(二)系爭房地不符合所得稅法第14條之8規定「自住房屋、土地」之要件：

1.按所得稅法第4條之5第1項第1款、第14條之8皆係配合房地合一稅新制於104年6月24日修法新增，二者均係有關「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）之規定。查所得稅法第4條

之5第1項的立法理由：「第1項規定得免納所得稅之房屋、土地：（一）為保障自住需求，落實居住正義，第1款規定家庭自住房地交易得定額免納所得稅，但須符合辦竣戶籍登記、持有並居住於該房屋連續滿6年、交易前6年內無出租、供營業或執行業務使用，及交易前6年內未曾適用免稅等要件，以避免投機行為。」同法第14條之8的立法理由：「參照第17條之2有關自用住宅重購退稅規定，於第1項及第2項規定自住房地重購，無論係先售後購或先購後售，均得按重購價額占出售價額之比率，申請扣抵或退還稅額。」茲所得稅法第4條之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、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土地，所為的租稅優惠規定，二法條所用的「自住房屋、土地」的用語及優惠的條件，在解釋上自應為一致；又所得稅法第4條之5第1項第1款就自住房屋、土地的減免所得稅的條件，限於「個人或其配偶、未成年子女辦竣戶籍登記、『持有並居住』」的情形，則同法第14條之8第1、2項自住房地重購，無論係先售後購或先購後售，均得按重購價額占出售價額之比率，申請扣抵或退還稅額的規定，其自住房屋、土地的減免所得稅的條件，亦應與同法第4條之5第1項第1款規定相一致，除須辦竣戶籍登記及「無出租、供營業或執行業務使用外，還要具備「持有並居住」之事實之要件，自屬當然之解釋（臺北高等行政法院高等庭113年度訴字第1189號判決意旨參照）。是以，實務上除以戶籍登記為是否自住使用之參考，另應調查實際居住事實作為判斷基礎。

2.經查，原告於110年11月23日登記取得系爭房地所有權，於同年12月7日將原告本人及其配偶戶口遷入系爭房地辦竣戶籍登記，嗣系爭房地經太平洋房仲於111年3月7日媒合成交簽訂買賣契約，買賣總價款為1510萬元，原告於買賣契約書之建物應記載事項中，表明持有系爭房地期間無居住，且經原告及買受人雙方簽名蓋章確認，系爭房地於111年4月7日完成移轉登記予買受人，此有戶口名簿影本、系爭房地出售

01 之不動產買賣契約書、異動索引查詢資料、土地、建物登記
02 謄本等件（見原處分卷第3、52至73、162至183頁）存卷可
03 稽；復參以原告於109年1月起即承租臺中市○○區○○路
04 000號11樓之2（下稱清水區租屋處）為居所（見原處分卷第
05 23至27頁之房屋租賃契約書），並於租約到期後仍陸續向房
06 東請求延長租期，雙方合意延租至111年8月10日（見本院卷
07 第77頁之LINE對話紀錄），足見原告於取得系爭房地所有權
08 後直至出售、移轉登記系爭房地給買受人為止，其均仍持續
09 居住在清水區租屋處，並無實際居住在系爭房地等情，應堪
10 認定。

11 3.原告固主張系爭房地於110年12月建商正式交屋後，其於111
12 年1月入住系爭房地，嗣於同年3月7日與買受人簽訂買賣契
13 約，出售系爭房地等云。然按水、電、天然氣為現今一般人
14 生活起居所不可欠缺；所謂「實際居住」，依一般社會通
15 念，因有洗滌、如廁、使用電器等日常需求，其水、電、瓦
16 斯等基本設施應可達到一定之使用量。倘持有期間之用水、
17 用電度數極低（如僅達基本底度），甚或未申裝天然氣，即
18 與一般居住常情有違，客觀上難認有實際居住之事實。則
19 查，系爭房地111年1月至3月間（約為111年2月份及4月份帳
20 單）水、電、瓦斯之使用情形如下：(1)用水情形：111年2月
21 份用水度數1度、111年4月份用水度數1度。(2)用電情形：11
22 1年2月份（專有部分）用電度數1度、電費金額為65元；111
23 年4月份（專有部分）用電度數1度、電費金額為64元。(3)瓦
24 斯使用情形：系爭房地於111年7月20日（原告出售移轉登記
25 予買受人後）始申請供氣，111年1月至3月間尚無申請安裝
26 供應天然氣，無使用紀錄，此有台灣自來水股份有限公司第
27 四區管理處清水營運所111年10月27日台水四清室字第11142
28 03498號函暨用水資料、台灣電力股份有限公司台中區營業
29 處111年10月31日台中字第1111186419號函暨用電資料、欣
30 彰天然氣股份有限公司111年10月31日欣彰營字第111000322
31 1號函等件（見原處分卷第303至306頁）附卷可按，是依系

01 爭房地之水、電及瓦斯用量使用情形，已難認原告有實際居
02 住系爭房地之情。況觀諸原告同期間於清水區租屋處，其用
03 水量分別為30度、26度；扣除公設分擔後之用電金額分別高
04 達794元、2,088元；天然氣使用量亦達24度、46度（見原處
05 分卷第341至347頁），相較於系爭房地之水電使用情形幾近
06 於零，且無瓦斯可供熱水洗浴，顯無法滿足原告及其配偶、
07 二幼女之一家四口每日基本生理與生活需求；而同期間清水
08 區租屋處之水、電及瓦斯用量，始符合一般家庭正常生活之
09 規模，益證原告家庭實際居住地在清水區租屋處，而非系爭
10 房地，原告主張在系爭房地有實際居住云云，要難採信。

11 4.原告雖稱出售系爭房地之不動產買賣契約書就「建物應記載
12 事項」之「所有權持有期間有無居住」勾選「未居住」係誤
13 植，並提出其事後與房仲、代書之LINE對話紀錄為證（見訴
14 願卷第17至18頁、本院卷第68頁）等云。惟查，原告於111
15 年3月7日與買受人簽訂之系爭房地不動產買賣契約書中，關
16 於「所有權持有期間有無居住」一欄明確勾選為「否/
17 無」，並經原告及買受人親自簽名確認（見原處分卷第53
18 頁），已生正式書面契約之法律效力，自無從率以原告事後
19 與房仲、代書之LINE對話紀錄予以推翻。況原告提出之LINE
20 對話紀錄，乃原告於事後單方面向代書或房仲所為之片面陳
21 述，且該對話中代書、房仲所回覆之「那個沒關係ㄟ」、
22 「自住不會影響的」或「後來『可能』您們有去使用」等
23 語，僅屬從業人員基於服務客戶立場之安撫或推測之詞，並
24 未經實質查證，尚無從執為有利原告之認定。

25 5.又原告提出臺中市政府警察局清水分局清水派出所出具之
26 「實際居住證明書」（見本院卷第74頁），欲證明其有實際
27 居住於系爭房地一節，惟警察機關之法定職掌並不包含實質
28 查核與開立人民稅務上之居住證明，且經該分局正式函覆上
29 開證明書「非本分局清水派出所職掌業務」（見原處分卷第
30 462頁），是上開證明書既未經法定權責機關實質客觀調
31 查，自無從採為有利原告之證據。另原告提出之清水區或梧

01 棲區之消費發票及清水圖書館借書紀錄（見本院卷第61至66
02 頁），僅能證明原告有於該區域活動之事實，然原告本即於
03 清水區另有租屋處，尚無法以此等區域性活動紀錄，證明其
04 有實際居住於系爭房地之事實。再原告提出之手機定位照片
05 及Google時間軸等資料，至多僅能證明持用人於該特定時點
06 曾身處該定點或於周邊活動，可能係為查看屋況、打掃或短
07 暫停留，尚難憑此等零碎、片斷之行蹤軌跡，即認定原告確
08 有實際居住系爭房地之事實。況縱認原告主張僅於晚間短暫
09 返回睡覺一情為真，惟自住房地之認定，須就其實際居住之
10 客觀事證綜合論斷，亦即必須以該房地為真實之生活重心，
11 而本件系爭房地既欠缺足以供日常洗浴之基本居家條件，原
12 告及其家人僅因特定緣由而於特定時段在該處所過夜或短暫
13 停留，此等利用方式至多僅為權宜措施，並非常態性、持續
14 性且作為生活重心之居住地，自與所得稅法第14條之8規定
15 要求之實際居住要件不符。

16 6.綜上所述，本件依原告持有系爭房地期間顯違常理之水電及
17 瓦斯使用情形，輔以其買賣契約之客觀記載等事證，足認原
18 告及其家屬之實際居住及生活重心仍在清水區租屋處，自難
19 認定原告有居住系爭房地之事實。系爭房地並不符合所得稅
20 法第14條之8規定「自住房屋、土地」之要件，原告申請房
21 地合一稅重購退稅，並無理由。

22 (三)被告核定系爭房地合一稅應補徵稅額819,141元，核屬適法
23 有據：

24 查原告於110年11月23日以買賣為原因登記取得系爭房地所
25 有權，旋於111年3月7日與買受人簽訂不動產買賣契約書，
26 以總價1510萬元出售，並於同年4月7日辦竣所有權移轉登
27 記，有上開原告出售系爭房地之不動產買賣契約書、原告買
28 受系爭房地合約書、系爭房地之第一類登記謄本可憑。原告
29 於111年5月5日申報房地合一稅（見原處分卷第29至30頁之
30 房地合一稅申報書），列報課稅所得3,276,564元（房屋土
31 地成交價額15,100,000元—可減除成本11,510,906元—可減

除移轉費用312,530元），自行按主張符合非自願性因素之適用稅率20%計算，繳納應納稅額655,312元（3,276,564元×20%）；嗣原告於111年4月26日簽約購買新房地，並於111年5月31日買賣登記取得新房地，總價款1382萬元，乃於111年6月13日依所得稅法第14條之8第1項規定，申請退還重購自住房地扣抵稅額599,762元（見原處分卷第186頁之重購退稅申請書）；被告以原告未於系爭房地實際居住，不符合所得稅法第14條之8之要件，核定重購自住房地扣抵稅額為0元，並依查得資料，認定原告不符非自願性因素交易要件，改按持有系爭房地之期間在2年以內之適用稅率45%（適用稅率45%為原告所不爭執，見本院卷第226頁），核定課稅所得3,276,564元，應納稅額1,474,453元，扣除已自繳稅額655,312元後，應補徵稅額819,141元，即無違誤。

七、綜上所述，原處分（含復查決定）認事用法並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。至原告聲請傳喚其現年6歲之長女作證，惟查該證人於待證事實發生時（111年初）僅約3歲，其對當時居住地點之記憶是否清晰、有無受日常親屬對話之暗示或影響，實有疑義，且本件事證已有水、電、瓦斯使用情形及買賣契約書等客觀書證在卷可稽，事證已臻明確，核無傳喚該未成年家屬作證之必要。另兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經本院斟酌後，認對本判決結果不生影響，爰不一一論駁，併予敘明。

八、結論：原告之訴為無理由，爰判決如主文。

中 華 民 國 115 年 3 月 27 日

審判長法 官 黃司熒

法 官 李嘉益

法 官 黃麗玲

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、或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)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(一)、(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中華民國 115 年 3 月 27 日

