# 最　高　行　政　法　院　判　決

113年度上字第69號

上　訴　人　陳予媗
訴訟代理人　梁家瑜　律師
　　石金堯　律師
被 上訴 人　財政部南區國稅局

代　表　人　陳慧綺
訴訟代理人　賴珮甄

上列當事人間所得稅法事件，上訴人對於中華民國112年12月6日高雄高等行政法院112年度訴字第200號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人代表人由李雅晶變更為陳慧綺，茲據新任代表人聲明承受訴訟，核無不合。

二、爭訟概要：

上訴人（原名陳子涵）於民國108年1月24日（登記日）以買賣為原因取得○○市○區○○街00號0樓之1房屋及其坐落基地（下稱舊房地），嗣於109年12月15日（登記日）以買賣為原因取得○○市○區○○街000巷00號房屋及其坐落基地（下稱新房地）後，而於110年10月1日出售舊房地並於111年2月9日辦妥所有權移轉登記，於111年3月1日申報房屋土地交易所得稅（下稱房地合一稅），列報課稅所得額新臺幣（下同）2,871,479元，適用稅率35%，應納稅額1,005,017元，重購「自住房屋、土地」扣抵稅額1,005,017元，自繳稅額0元。被上訴人依據申報及查得資料，以上訴人取得新房地時，舊房地尚無本人或其配偶、未成年子女辦竣戶籍登記，不適用所得稅法第14條之8第2項規定，乃核定重購扣抵

稅額0元，應補徵稅額1,005,017元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷，經高雄高等行政法院（下稱原審）112年度訴字第200號判決（下稱原判決）駁回其訴，上訴人遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

㈠所得稅法第14條之8第2項規定重購「自住房屋、土地」之稅捐優惠，除「自住事實」外，仍須符合「辦竣戶籍登記」之要件。財政部基於稅捐稽徵主管機關之職權，就房地合一稅之課徵訂定房地合一課徵所得稅申報作業要點（下稱房地合一申報作業要點），該要點第20點規定依所得稅法第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，以「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……」為要件，核與所得稅法規定之本旨無違，並未逾越法律解釋之範圍，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，得為稅捐稽徵機關辦理相關案件時所援用。是被上訴人依房地合一申報作業要點第20點規定，以辦竣戶籍登記為「自住房屋、土地」判斷要件之一，尚無違誤。

㈡上訴人於108年1月24日（登記日）購入舊房地後，於109年12月15日（登記日）再購入新房地，嗣於110年10月1日訂約出售舊房地，於111年2月9日辦妥移轉登記。惟上訴人於109年12月15日登記取得新房地時，係設籍於○○市○○區○○街00號0樓之6，其配偶及未成年子女則設籍於○○市○○街000巷00號，可知上訴人於取得新房地之時點，舊房地尚無本人或其配偶、未成年子女辦竣戶籍登記。上訴人雖在舊房地出售前，於110年4月14日設籍登記於舊房地，惟上訴人在109年12月15日購入新房地之時點，尚未在其嗣後出售之「自住房屋」即舊房地辦竣戶籍登記，縱在舊房地出售前已辦理戶籍遷入登記，難認合於房地合一申報作業要點第20點

規定「應於該出售及購買之房屋辦竣戶籍登記並居住」之要件。上訴人雖符合「自住事實」之要件，但不符合「辦竣戶籍登記」之要件，自無所得稅法第14條之8第2項重購「自住房屋、土地」扣抵稅額規定之適用。

㈢被上訴人將列報扣抵稅額剔除後，依申報及查得資料，核定舊房地交易課稅所得2,871,479元【成交價額13,900,000元－可減除成本10,443,003元〔買入總價款10,350,000元＋稅費93,003元（契稅58,818元＋代書費20,500元＋土地建物印花稅2,262元＋規費11,423元）〕－可減除移轉費用560,000元（仲介費556,000元＋代書費4,000元）－土地漲價總數額25,518元】，按持有舊房地期間（超過2年，未逾5年）之適用稅率35%，核定應補徵稅額1,005,017元，於法尚無不合等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院經核原判決並無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

㈠所得稅法第4條之4第1項規定：「個人……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4條之5第1項第1款規定：「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1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：㈠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。㈡交易前6年內，無出租、供營業或執行業務使用。㈢個人與其配偶及未成年子女於交易前6年內未曾適用本款規定。」準此可知，第4條之5所謂「自住房屋、土地」，需符合「辦竣戶籍登記，並持有及居住之事實」及「無出租、供營業或執行業務使用」等要件。同法第14條之4規定：「（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……。（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：……㈡持有房屋、土地之期間超過2年，未逾5年者，稅率為35%。……」第14條之5規定：「個人有前條之交易所得或損失，不論有無應納稅額，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……。」第14條之8第1項、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條之5規定申報時，得按前項規定之比率計算扣抵稅額，在不超過應納稅額之限額內減除之。」

㈡所得稅法第4條之5第1項第1款、第14條之8，均係就「自住房屋、土地」之交易課徵房地合一稅之稅捐優惠規定。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）免納房地合一稅之優惠。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）之優惠，雖條文中並無「無出租、供營業或執行業務使用」、「辦竣戶籍登記、持有並居住」相關文字，然衡酌上開2條文係配合房地合一稅新制於104年6月24日修法新增，由同一屆立法委員於同一立法議程中通過，就「自住房屋、土地」之房地合一稅，給予2種可同時享有之稅捐優惠，則在該2條文中使用「自住房屋、土地」

之相同用語，基於同一法規中相同用語應具有相同涵義之體系合理性，足認立法者有賦與相同涵義之意思。是以，所得稅法第14條之8所稱「自住房屋、土地」，依上述立法歷史、體系觀察，可認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1項第1款須具備「無出租、供營業或執行業務使用」及「辦竣戶籍登記、持有並居住」等法定要件之立法意旨。此由所得稅法第4條之5第1項第1款就「自住房屋、土地」給予稅捐優惠之立法理由，載明「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……無出租、供營業或執行業務使用……以避免投機行為。」等語足知。而且，所得稅法第14條之8之立法理由，載明係參照同法第17條之2「自用住宅」（房屋）重購退稅（所得稅）規定而來。而依所得稅法施行細則第25條之2第1項第3款規定，納稅義務人依所得稅法第17條之2規定申請重購自用住宅之退稅或扣抵稅額者，應檢附「重購及出售年度之戶口名簿影本」，核係對納稅義務人課予協力義務，用以查核是否符合「辦竣戶籍登記」之法定要件。準此，所得稅法第17條之2規定，條文雖無「辦竣戶籍登記」之文字，惟解釋上仍須符合「辦竣戶籍登記」之要件。是以，所得稅法第14條之8租稅優惠之法規設計，既係參照同法第17條之2規定而來，有類似之條文用語，且同屬所得稅法之不動產交易所得稅之稅目範疇，均寓有以稅捐減免優惠之方法，保障出售自住房屋土地者之權益，鼓勵出售小屋換購大屋，藉以提昇居住生活品質，並促進建築業發展之相同立法目的。則所得稅法第14條之8「自住房屋、土地」之認定標準，與同法第17條之2「自用住宅」之法規解釋結果，應具體系上一致性。

㈢依上述規定及說明，財政部基於稅捐稽徵主管機關之職權，就房地合一稅之課徵訂定房地合一申報作業要點，該要點第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。」有關「自住房屋、土地」交易所得稅額扣抵及退還之規定，以「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……」為要件，核與所得稅法規定之本旨無違，並未逾越法律解釋之範圍，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，得為稅捐稽徵機關辦理相關案件時所援用。上訴意旨主張：原判決認被上訴人依房地合一申報作業要點第20點規定，以辦竣戶籍登記為「自住房屋、土地」判斷要件之一，顯係悖於法律明確性原則及相對法律保留原則等語，核屬其主觀見解，並不可採。

㈣經查，上訴人主張於108年間購入舊房地不久，即與家人遷入居住，嗣109年12月間購入新房地，直至後來出售舊房地，始遷往新房地居住，於舊房地確有自住事實；又上訴人於108年1月24日（登記日）購入舊房地後，於109年12月15日（登記日）再購入新房地，嗣於110年10月1日訂約出售舊房地，於111年2月9日辦妥移轉登記，惟上訴人於109年12月15日登記取得新房地時，係設籍於○○市○○區○○街00號0樓之6，其配偶及未成年子女則設籍於○○市○○街000巷00號，上訴人係於110年4月14日始設籍登記於舊房地等情，為原審依法認定之事實，經核與卷內證據資料相符。原判決據以論明：上訴人於109年12月15日取得新房地之時點，舊房地尚無本人或其配偶、未成年子女辦竣戶籍登記，縱在舊房地出售前已辦理戶籍遷入登記，難認合於房地合一申報作業要點第20點規定「應於該出售及購買之房屋辦竣戶籍登記並居住」之要件，故上訴人雖符合「自住事實」之要件，但不符合「辦竣戶籍登記」之要件，自無所得稅法第14條之8第2項重購「自住房屋、土地」扣抵稅額規定之適用等語，業已詳述得心證之理由，並就上訴人主張只要具備「有自住

事實」之要件，即符合重購退稅規定之要件等節，何以不足採取，予以論駁甚詳，經核並無判決違背法令之情事。上訴意旨猶主張：原判決認上訴人主張「自住房屋、土地」以「有自住事實」為已足，尚無可採云云，顯有違平等原則及行政自我拘束原則，亦有不備理由或理由矛盾之違誤等語，無非重述其於原審提出而為原判決所不採之主張，復執陳詞為爭議，泛言原判決違背法令，亦無可取。

㈤次查，上訴人於107年10月7日與白京建設股份有限公司簽訂預定買賣契約書，於108年1月24日登記取得舊房地，支付總價款10,350,000元，嗣上訴人以13,900,000元之交易價格出售舊房地，於111年2月9日辦妥移轉登記，並於同年3月1日辦理房地合一稅申報，列報重購自住房地扣抵稅額1,005,017元等情，亦為原審依法認定之事實，經核與卷內證據資料相符。原判決復敘明：因上訴人並無所得稅法第14條之8第2項重購扣抵稅額規定之適用，則被上訴人將其列報扣抵稅額剔除後，依申報及查得資料，核定舊房地交易課稅所得2,871,479元【成交價額13,900,000元－可減除成本10,443,003元〔買入總價款10,350,000元＋稅費93,003元（契稅58,818元＋代書費20,500元＋土地建物印花稅2,262元＋規費11,423元）〕－可減除移轉費用560,000元（仲介費556,000元＋代書費4,000元）－土地漲價總數額25,518元】，按持有舊房地期間（超過2年，未逾5年）之適用稅率35%，核定應補徵稅額1,005,017元，於法尚無不合等語，經核亦無不合。

㈥綜上所述，上訴人之主張，均無可採。原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　1　　月　　22　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　王　俊　雄

法官　鍾　啟　煒

法官　羅　月　君

法官　陳　文　燦

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　115　　年　　1　　月　　22　　日

書記官　章　舒　涵