臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
113年度訴字第725號
114年3月13日辯論終結

原　　告　王千懿

訴訟代理人　顏宏斌　律師
被　　告　財政部北區國稅局

代　表　人　李怡慧（局長）
訴訟代理人　黃伯瑞

上列當事人間所得稅法事件，原告不服財政部中華民國113年4月25日台財法字第11313910190號（案號：第11300060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：原告委由代理人蔡銘原，前於民國111年7月20日，向黃鈺鈴代理之所有權人李佳輝，以新臺幣（下同）1,280萬元買受取得門牌號碼新北市○○區○○○路○段○○巷○號房屋(建號187號)、車位及其坐落土地（下稱蘆洲房地）。嗣原告委由代理人王碧珠，即於111年8月22日由王琪地政士辦理簽約出售上開房屋及土地予黃榮順，而於111年9月14日由王琪地政士辦理簽約出售其中車位(共同使用之建號200號部分)予蔡銘原，均於111年10月11日完成所有權移轉登記。原告於111年12月1日，向王琪地政士以2,400萬元，買受取得門牌號碼新北市○○區○○路○○○之○號○樓（下稱三重房地），並於111年12月16日辦理房屋土地交易所得稅（下稱房地合一稅）申報，列報蘆洲房地成交價額2,368萬元(出售予黃榮順1,680萬元、蔡銘原688萬元)，課

稅所得10,328,048元，按稅率45%，計算應納稅額4,647,621元，減除重購自住房地扣抵稅額4,647,621元，應自行繳納稅額0元。被告依據申報及查得資料，核定課稅所得10,328,048元，並認本件不符合所得稅法第14條之8第1項規定，於112年8月9日以北區國稅三重綜資字第1120422706號函檢送核定通知書及繳款書，核定重購自住房地扣抵稅額0元，補徵應納稅額4,647,621元（下稱原處分）。原告不服原處分，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭訴願決定駁回，原告仍不服，提起本件行政訴訟。

二、原告主張略以：原告為自住及照護父親而購買蘆洲房地，蘆洲房地之前手以蘆洲房地出租與訴外人黃月昭，形式上有買賣不破租賃，但不曾收取租金，亦曾短暫入住蘆洲房地，實際上並無租賃關係，且有黃月昭及里長等人可證明原告有住居在蘆洲房地之事實。原告因蘆洲房地有漏水，始委由仲介出售，由黃月昭介紹其親戚買受，並表示如此其不用搬遷，符合重購退稅之規定，基於租稅公平及實質課稅原則，本件不應課徵稅款。並聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯略以：原告於取得蘆洲房地時，與黃月昭訂立租賃契約，約定租金23,000元，押金40,000元，約定期限自110年11月1日起至111年10月31日止。黃月昭雖表示與原告間無租賃關係，但原告前手表示其將黃月昭之押金轉交原告，故原告已承受前手及黃月昭間之租賃關係，難謂蘆洲房地無租予他人使用收益。原告112年7月21日聲明書、黃月昭112年8月16日聲明書之說詞不一致，難認渠等書寫之聲明書屬實。又原告前手表示蘆洲房地為一房一廳一衛格局，殊難理解原告及其病父、黃月昭如何一起居住。被告檢具原告提出之里長證明書，函詢新北市蘆洲區公所覆以，居住證明非里長核發證明之事項之一，里長僅按里民之言詞及戶口名簿開立居住證明，未查證實際情形。原告嗣出售與後手，未變更原告及黃月昭之租賃內容，而直接繼受租約，足徵原告出售蘆洲

房地時，仍有出租之情形，不符合所得稅法第14條之8第1項等規定。並聲明：原告之訴駁回。

四、前揭事實概要欄所載，除後述爭點外，為兩造所不爭執，並有原告遷徙記錄(原處分卷第5頁)、原告買受蘆洲房地之不動產契約書(原處分卷第55-60頁)、原告出售蘆洲房地之不動產契約書、專任委託銷售契約書、現況調查表暨異動索引(原處分卷第36-42、62-71、72-73頁)、原告買受三重房地契約書暨異動索引(原處分卷第11-25頁)、原告及黃月昭之租賃契約（原處分卷第47-49頁）、黃鈺鈴說明書(原處分卷第130頁)、承租人黃月昭調查表（原處分卷第29頁）、黃月昭與黃榮順之租賃契約(原處分卷第43-45頁)、黃榮順房屋出租調查表（原處分卷第28頁）、三重稽徵所電話紀錄表暨被告電話紀錄(原處分卷第31、35、126-129頁)、黃月昭之居住人無租賃關係聲明書（原處分卷第32頁）、原告陳述書(原處分卷第34頁)、新北市蘆洲區公所112年9月13日新北蘆民字第1122484602號函（原處分卷第125頁）、申報書（原處分卷第78-81頁）、原處分（原處分卷第82-91頁）、原告撤銷稅單申請書(原處分卷第92-95頁)、復查決定（原處分卷第153-158頁）及訴願決定（原處分卷第190-198頁）在卷可稽。本件爭點為被告認原告並無自住及有出租蘆洲房地之事實，而以原處分補徵應納稅額4,647,621元，有無違誤？

五、本院之判斷

(一)應適用之法規及法理

1.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：（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。（二）交易前6年內，無出租、供營業或執行業務使用。（三）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。

2. 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：（一）持有房屋、土地之期間在2年以內者，稅率為45％。……。」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。」而此第14條之8第1項規定重購「自住房屋、土地」，與上開第4條之5所謂「自住房屋、土地」一致，除需符合「無出租、供營業或執行業務使用」，尚需符合「辦竣戶籍登記」、「持有及居住」之自住事實等要件：

⑴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。

⑵此外，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。

3. 依上述說明，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課徵所得稅申報作業要點，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。

(二)原告取得蘆洲房地不符合所得稅法對自用住宅之規定

1. 查原告前於111年7月20日，向黃鈺鈴代理之所有權人李佳輝，以1,280萬元買受取得蘆洲房地，於1個月左右的短時間，即於111年8月22日簽約出售上開房屋及土地予黃榮順，並於111年9月14日簽約出售其中車位(共同使用之建號200號部分)，為前所認定。且原告係於111年8月18日才將其戶籍遷入蘆洲房地(原處分卷第5頁)，卻於4日後旋出賣該房地，則原告是否有自住之事實，已有疑問。

2. 原告於112年7月21日行政調查中表示：家人進去裝潢，因為居住人說有漏水，不敢居住，就委託仲介幫忙賣掉(原處分

卷第34頁)，於同年月26日並表示：沒有居住在那裡(原處分卷第35頁)，核與居住人黃月昭於112年7月12日所述：該屋有漏水，原告未搬進去住乙節相符(原處分卷第31頁)。嗣被告於112年8月9日以原處分補徵稅額，原告始於112年8月20日改稱：有居住於蘆洲房地(原處分卷第92頁)，居住人黃月昭也於112年8月16日改稱：原告於111年7月底搬入，居住數日後，委託賣屋(原處分卷第95頁)，自難認渠等所述原告有自住之事實為真。佐以，原告出售蘆洲房地於111年8月19日所填載之不動產說明書及現況調查表，就「所有權持有期間有無居住」一欄，仍係勾選「否」(原處分卷第36-37頁)，足認原告及黃月昭改稱原告有居住之事實，均屬事後卸責及配合之詞，洵無可採。又黃月昭雖經原告聲請傳訊到庭，然經本院訊問一開始即表明不識字，需跟著通譯複誦方能朗讀證人結文，惟其就111年7月21日及上開112年8月16日書寫之聲明(本院卷第119-121頁)，卻能每字完整複述，並陳稱均是由原告之仲介要其寫的(本院卷第129-130、136-137頁)，益徵其所寫之前開聲明內容之真實性，無可憑信，其就原告有自住事實於本院之相關證述，並無足採。

3. 關於黃月昭於本院作證時表示有漏水並提出房屋漏水照片，惟依其所述已承租蘆洲房地17、18年之久(本院卷第130頁)，無從認該照片所示係屬原告3個月不到之所有期間屋況，且其有上述證詞無可採之情況。遑論，上開原告填載之不動產說明書及現況調查表，就「是否有滲漏水情形」一欄，也勾選「否」，堪認原告與黃月昭上述蘆洲房地有漏水云云，核與事實不符，也無可採。至原告遭補徵稅額後，於112年8月20日併同提出之里長證明書，雖記載其有居住於蘆洲房地(原處分卷第94頁)，然經新北市蘆洲區公所說明：該居住證明並非里長核發證明事項之一，經且洽詢該里辦公處，里長係基於里民服務，僅依里民所提供之戶口名簿及其言詞陳述而開立，實際情形里長亦難以詳加查證等語(原處分卷第125頁)，自無以為原告有利之證明。

4.次查，原告於取得蘆洲房地之同日，與黃月昭簽訂房屋租賃契約書，雙方約定租賃期間自110年11月1日至111年10月31日止，租金每月2萬3千元，押租保證金4萬元(原處分卷第47-49頁)，核與原告前屋主李佳輝之代理人即大嫂黃鈺鈴表示租予黃月昭之押金4萬元已當面現金點交給買方即原告等情相符(原處分卷第126-130頁)。參以，原告於111年8月22日簽約出售蘆洲房地予黃榮順之買賣契約書，載有「本房地產租期至111年10月31日，租金2萬3千元」，且第16條其他約定事項記載「買賣雙方同意本案標的物之租約一併移轉，賣方需於交屋前會同租客與買方換約完畢」（原處分卷第69-71頁）。嗣黃榮順於111年10月11日取得蘆洲房地所有權後，即與黃月昭簽訂租賃契約書，租期111年10月12日至112年11月11日(備註舊約同時終止)，租金2萬3千元（原處分卷第43-45頁）。足認原告確有出租蘆洲房地，且原告與黃月昭間租約，無縫由買受之黃榮順與黃月昭換約，並未變更原租約內容。

5.原告雖主張其與黃月昭間並無租賃關係云云，然與上述其簽訂之契約內容不符，也與黃榮順於房屋出租調查表表示伊於111年底購買，黃月昭係原屋主出租給她住等情(原處分卷第28頁)不符，難謂其主張為真實。況由原告與黃月昭之租約，以手寫方式註明租賃範圍乙節(原處分卷第48頁)，更足徵原告與黃月昭間有租賃關係無誤。而渠等租約記載租賃範圍為1/10，接著記戴「其他為屋主自用」，惟原告並無自住於蘆洲房地之事實，為前所認定，是此部分租賃範圍僅1/10，疑係配合屋主自用之記載，亦難謂為真。黃月昭雖以111年7月21日居住人無租賃關係聲明書(本院卷第119頁)，表示其與原告間無租賃情事，然上開聲明書，並無可採，如前所述，且與其於本院證稱：原告來跟我簽租約時，黃鈺鈴把我的押租金轉給原告，嗣押租金又轉給黃榮順等語(本院卷第135-136頁)，顯見其與原告間有租賃關係乙情不符，復與前開黃榮順所述及前揭認定未合，應無從為有利原告之認定。

6.從而，原告出售之蘆洲房地，並無自住用，且有出租使用，核與所得稅法第14條之8第1項及房地合一課徵所得稅申報作業要點第20點第1項規定有關自住房屋、土地交易所得稅額扣抵及退還之要件未符。

(三)原處分否准原告重購自住房地扣抵稅額之申請，並無違誤：

1.原告於111年12月16日自行申報蘆洲房地成交價額23,680,000元、可減除成本13,051,952元〔原始取得成本12,800,000元＋附加成本251,952元(包括契稅17,340元、印花稅3,821元、規費13,951元、代書費21,000元、仲介費192,000元及履保費3,840元)〕。而可減除移轉費用，因原告未提出，依所得稅法第14條之6規定，按核定成交價額23,680,000元之3%計算，上限為300,000元，其課稅所得據此計算為10,328,048元(23,680,000-13,051,952-300,000)，適用稅率45%計算應納稅額為4,647,621元(10,328,048×45%)。並以原告購入三重房地供自住使用，減除重購自住房地扣抵稅額4,647,621元，自行繳納稅額0元(原處分卷第78-81頁)。

2.然被告以原告未符合所得稅法第14條之8規定要件，否准扣抵，核定應補稅額4,647,621元(原處分卷第82-91頁)，並無違誤。

六、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。本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

七、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　17　　日

審判長法　官　蕭忠仁

法　官　吳坤芳

法　官　羅月君

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內

補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

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. 上訴人或其代表人、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、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、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者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、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. 上訴人為公法人、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(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上	

訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　17　　日

書記官　陳又慈