

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第六庭

113年度訴字第829號

114年6月5日辯論終結

原告 林仲英

訴訟代理人 包盛顥 律師

複代理人 林逸晉 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英（局長）

訴訟代理人 鍾盈蓁

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6月20日台財法字第11313912880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：

原告於民國111年8月9日（登記日，下同）出售其111年3月22日買賣登記取得之○○市○○區○○路0段000巷0號0樓及其坐落基地（下稱系爭房地），於111年8月15日辦理房屋土地交易所得稅（下稱房地合一稅）申報，列報課稅所得新臺幣（下同）3,766,547元、應納稅額1,694,946元；並列報減除重購（111年3月10日買賣登記取得）自住房屋土地（○○市○○區○○路0段000巷00號0樓及其坐落基地；下稱○○路0樓房地）扣抵稅額1,694,946元，自行繳納稅額0元。原經被告依申報數核定，嗣查得其不符合重購自住房屋土地交易所得稅額扣抵規定，併同其餘調整，重行核定應補稅額1,693,824元。原告不服，申請復查結果，獲追減應補

01 稅額95,931元（即被告113年2月21日財北國稅法務字第0000
02 000000號復查決定，下稱原處分）。原告仍不服，遂提起本
03 件行政訴訟。

04 二、本件原告主張：

05 (一)被告僅因系爭房地之水電使用度數低，據以臆測系爭房地無
06 自用自住之事實，然原告確實有居住於系爭房地洗澡、如廁
07 之生活起居事實，亦辦竣遷入戶籍並以系爭房地作為通信收
08 發地址，晚上更經常性打地鋪睡於系爭房地，白天尚有建商
09 之工程人員進出進行修繕，皆知悉原告居住於系爭房地，甚
10 且原告每每接待來訪看房之買家及房仲亦能證明原告確有居
11 住於系爭房地。再者，就水電度數作為評估原告是否有實際
12 供自己居住使用而言，被告更自承一般用電戶底度(用電量
13 的最低消費)為40度，則原告4月、6月、8月之用電量分別達
14 40度、68度及69度，顯已超越一般用電戶底度甚鉅，當可認
15 定有自己居住並實際使用之事實，被告單憑原告5月及7月之
16 用水度數僅1度而臆測原告無自住使用之情事，實屬不公，
17 亦係基於錯誤之事實前提，認事用法容有未洽；被告應就是
18 否有自住使用進行實質審查，諸如實地詢問鄰居、函詢社區
19 大樓管理室，住戶是否以系爭房地作為通信收發地址等，然
20 被告捨此不為，逕以形式之用水用電度數率斷原告無自住使
21 用之事實，難認原處分及訴願決定為合法。

22 (二)原告為符合所得稅法關於重購退稅扣抵房地合一稅之規定，
23 數次前往被告所屬北投稽徵所詢問，盡力配合法定要件，可
24 謂盡一切納稅人查證之義務，並經口頭認可，惟仍遭被告認
25 定不符合自住使用之規定而須補繳鉅額稅款，有違誠信原
26 則。

27 (三)原處分以原告所購買之5樓房地為舊屋、6樓房地為新屋，無
28 非係因5樓房地移轉登記之時點為111年3月10日、6樓房地移
29 轉登記之時點為111年3月22日，率認5樓房地為舊屋、6樓房
30 地為新屋；實則，系爭建案乃一預售屋，乃至於111年始完
31 工而交屋，上揭二房屋之移轉過戶登記時點為建商決定，並

01 非原告得自主決定，是就算原告早於107年即向建商買入系
02 爭房地6樓，亦係待111年始辦理移轉過戶登記，原告殊難料
03 見其後向其他投資客購入之系爭5樓房地先行遭建商辦理移
04 轉過戶登記，造成事實上原告先行購入系爭建案6樓房地，
05 形式上卻為新屋，致被告誤以為原告係出賣新屋，而作成本
06 件錯誤處分。是本件區別系爭建案5或6樓究係何者為新屋或
07 舊屋之時點，應以購買日（即簽約日）為斷，而非以不動產
08 登記之時點作推論，方符合所得稅法之立法本旨及個案情事
09 之居住正義等語。並聲明：1. 訴願決定、原處分均撤銷。2.
10 被告應依原告111年8月15日之申報，作成「原告符合重購自
11 住房屋土地交易所得稅額扣抵規定，自行繳納稅額0元，無
12 應補稅額」之行政處分。

13 三、被告則以：

14 (一)原告於107年5月20日與昇陽建設企業股份有限公司（下稱昇
15 陽建設公司）簽訂「○○○○大廈房屋及土地預定買賣契約
16 書」，於111年3月22日登記取得系爭房地所有權；另於111
17 年1月28日與訴外人李○蓉簽訂「不動產買賣權利讓渡
18 書」，讓渡範圍為與系爭房地相同建案A5棟0樓預售房地，
19 隨於111年2月18日與李○蓉及昇陽建設公司簽訂契約承擔協
20 議書，並於111年3月10日登記取得○○○路0樓房地（即A5
21 棟0樓）所有權。嗣原告於111年8月9日將系爭房地出售登記
22 予訴外人張○元，並於同年月15日申報出售個人房屋土地交
23 易所得稅，列報系爭房地之課稅所得3,766,547元〔（房屋
24 土地成交價額20,500,000元-可減除成本16,230,053元（原
25 始取得成本16,100,000元+契稅93,702元+代書費17,000元
26 +規費17,790元+印花稅1,561元）-可減除移轉費用503,400
27 元（仲介費497,000元+代書費6,400元）〕，按稅率45%計算
28 應納稅額1,694,946元，並列報減除因重購○○○路0樓房地
29 扣抵稅額1,694,946元，申報自繳稅額0元。

30 (二)原告持有系爭房地期間為111年3月22日至111年8月9日，原
31 告雖於111年4月6日將戶籍遷入系爭房地，惟原告持有系爭

01 房地期間之每期實際用水度數均為1度（抄表日為111年5月
02 及7月），用電度數為40度、68度、69度〔收據年月為111年
03 4月、6月、8月，一般用電戶底度（用電量的最低消費）即4
04 0度〕，反觀原告持有○○○路0樓房地與系爭房地相同期間
05 之每期實際用水度數分別為28度、24度（抄表日為111年5月
06 及7月），用電度數為43度、562度、700度（收據年月為111
07 年4月、6月、8月），有臺北自來水事業處112年9月1日北市
08 水陽明營字第0000000000號函及台灣電力股份有限公司台北
09 北區營業處112年9月4日北北字第0000000000號函可稽，由
10 上揭房地之水電使用情況，依一般社會經驗，自難謂為原告
11 持有系爭房地期間有實際居住於該房地之客觀事實。原告雖
12 提示系爭房地持有期間洗澡、如廁之照片佐證確有居住事
13 實，並請被告實地詢問鄰居、函詢社區大樓管理委員，惟自
14 住房地之認定，須就其實際居住之客觀事證綜合論斷，非僅
15 以形式之照片、證明書為認定依據。再者，原告出具之111
16 年全期房屋稅繳納證明書、房屋擔保借款繳息清單、111年
17 度綜合所得稅結算申報稅額試算通知書、補發111年房屋稅
18 繳款書、111年系爭房地第5、6期電費單、水費單、新光產
19 物保險費，是原告收受上述各該文件，郵寄地址或未顯示或
20 並非在系爭房地，縱登載為系爭房地，亦多為出售系爭房地
21 後所寄發，是尚難由上揭繳款單據，認定原告有「實際居
22 住」於系爭房地之情事。

23 (三)由所得稅法第4條之5第1項第1款、第14條之8之法定要件、
24 立法理由，可知立法者雖給予減免稅捐之優惠，但考量有避
25 免投機行為之必要，故同時設定須符合「辦竣戶籍登記」、
26 「持有並居住」……等法定要件。準此，立法者於所得稅法
27 第14條之8定明須符合「出售自住房地之移轉登記日起算2年
28 內」之法定要件，亦寓有上述立法政策之目的考量。從而，
29 原告主張新屋或舊屋之判斷時點，應以購買日（即簽約日）
30 為斷，而非以不動產登記之時點作推論云云，與法未合。再
31 者，原告亦自承因系爭房地之設計不符其退休規劃，為積極

01 脫售而時常於系爭房地過夜及起居，係為利來訪之房仲與客
02 戶賞屋，益證與實際作為自住房地實屬二事，縱提供Line對
03 話紀錄截圖、交屋驗收表佐證，或通知原告配偶到庭作證，
04 亦難推翻系爭房地未有實際居住使用之事實。

05 (四)承上，原告購入及出售系爭房地（新房地）時，皆持有原先
06 111年3月10日取得之○○○路0樓房地（舊自住房地），然
07 出售標的並非原來供自住使用之舊自住房地，自未符合所得
08 稅法第14之8出售舊自住房地重購新自住房地規定，亦難認
09 有重購自住房屋、土地交易所得稅額扣抵之適用。原核定未
10 列計原告購買系爭房地支付之謄本費120元、影印費60元及
11 出售系爭房地支付之仲介費213,000元，有柯博義地政士事
12 務所核對帳單明細表及永慶房產集團「價金履約保證」賣方
13 結餘款明細表可稽，經重行核算課稅所得為3,550,874元，
14 適用稅率45%，變更核定應補稅額1,597,893元，原核定應補
15 稅額1,693,824元，復查決定准予追減95,931元（1,693,824
16 元-1,597,893元），揆諸首揭規定，並無不合等語，資為抗
17 辯。並聲明：駁回原告之訴。

18 四、上開事實概要欄所述之事實經過，除下述爭點外，其餘為兩
19 造所不爭執，並有原告111年8月15日申報書（原處分卷第66
20 -67頁）、原核定（原處分卷第113-114頁）、原處分（本院
21 卷第41-48頁）、訴願決定（本院卷第32-40頁）附卷可稽，
22 洵堪認定。經核兩造之陳述，本件爭點厥為：原告是否符合
23 重購自住房屋土地交易所得稅額扣抵規定？

24 五、本院得判斷之心證

25 (一)所得稅法第4條之4第1項規定：「個人.....交易中民國1
26 05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
27 發建造執照之土地(以下合稱房屋、土地)，其交易所得應依
28 第14條之4至第14條之8.....規定課徵所得稅。」同法第14
29 條之4第1項及第3項第1款第1目規定：「第4條之4規定之個
30 人房屋、土地交易所得或損失之計算，其為出價取得者，以
31 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。……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6規定：「……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3%計算其費用，並以30萬元為限。」第14條之8第1項及第2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……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……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。個人於先購買自住房屋、土地後，自完成移轉登記之日……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。」

(二)又房地合一課徵所得稅申報作業要點(下稱房地合一作業要點)第3點規定：「房屋、土地交易日之認定，以所出售或交換之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準……。」第4點規定：「房屋、土地取得日之認定，以所取得之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準……。」第5點第1項規定：「房屋、土地持有期間之計算，自房屋、土地取得之日起算至交易之日止……。」第8點第1項及第2項第1款規定：「個人依本法第14條之4規定計算房屋、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，應按規定稅率計算應納稅額申

報納稅，不併計綜合所得總額。前項房屋、土地交易所得計算方式如下：（一）出價取得：房屋、土地交易所得＝交易時成交價額－原始取得成本－因取得、改良及移轉而支付之費用」第13點第1款規定：「個人除得減除前點規定之成本外，其提示下列證明文件者，亦得包含於成本中減除：（一）購入房屋、土地達可供使用狀態前支付之必要費用（如契稅、印花稅、代書費、規費、公證費、仲介費等）……。」第15點第1項規定：「個人交易房屋、土地所支付之必要費用，如仲介費、廣告費、清潔費、搬運費、換約費等，得列為費用減除……。」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……。」其中，上開要點有關房屋、土地取得日、持有日之認定為所取得之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準，該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。

(三)系爭房地不符合重購自住房屋土地交易所得稅額扣抵之規定：

1. 原告於111年3月22日登記取得系爭房地所有權；另於111年8月9日將系爭房地出售登記予訴外人張○元，並於同年月15日申報出售個人房屋土地交易所得稅，列報系爭房地之課稅所得3,766,547元〔（房屋土地成交價額20,500,000元－可減除成本16,230,053元（原始取得成本16,100,000元＋契稅93,702元＋代書費17,000元＋規費17,790元＋印花稅1,561元）－可減除移轉費用503,400元（仲介費497,000元＋代書費6,400元）〕，應納稅額1,694,946元，嗣原告申請退還重購自住房地扣抵稅額（重購○○○路0樓房地）1,694,946元，申報自繳稅額0元，經被告依申報數核定，嗣查得其不

符合重購自住房屋土地交易所得稅額扣抵規定，併同其餘調整，重行核定應補稅額1,693,824元。原告不服，申請復查結果，經被告原處分獲追減應補稅額95,931元等情，有系爭買賣契約（原處分卷第49-67頁）、系爭房地所有權狀（原處分卷第47頁）、臺北士林地政事務所異動索引表（原處分卷第44頁）、柯博義地政士事務所核對帳單明細表及永慶房產集團「價金履約保證」賣方結餘款明細表（原處分卷第43、24頁）、原告111年8月15日申報書（原處分卷第66-67頁）、原核定（原處分卷第113-114頁）、復查決定（本院卷第41-48頁）可參，上開核算結果，認事用法並無違誤。

2. 惟原告乃「買新賣新」，並不符合所得稅法第14條之8規定：

(1)按所得稅法第4條之5、第14條之8之規定，均係為了保障為保障自住需求，落實居住正義，避免投機行為（參照所得稅法第4條之5立法理由）。又所得稅法第14條之8重購自住房地退還已繳納或扣抵應繳納房地合一所得稅規定，係考量房地所有權人住所遷徙等實際需要，必須出售原有自住房地，另於他處購買自住房地，避免因課稅降低重購自住房地能力，保障自住換屋需求。從而，本條房地合一所得稅重購自住房地退稅優惠，不論是「先賣後買」或「先買後賣」情形，均以出售舊自住房地為前提要件，始符合本條給予出售舊自住房地並「重購」自住房地者，減免租稅負擔之立法原意。倘個人先後購入不同之房地，僅後購之房地先行出售（買新賣新），而後購之房地於出售時，先購之舊自住房地仍為個人持有，並不符合本條第1項或第2項須出售舊自住房地之稅捐減免要件。

(2)經查，原告於111年3月10日購入取得○○○路0樓房屋所有權，嗣其於111年3月22日以買賣原因取得系爭房地（以上兩樓之所有權登記時間，參原處分卷第47-48頁），並於111年4月6日將戶籍遷入。又於111年8月9日與買方簽約出售系爭房地（並登記，原處分卷第44頁）等情，除有上開卷證外，另可

參照戶籍謄本(原處分卷第51頁)、遷徙記錄資料查詢清單(本院卷第49頁)。揆諸前揭說明，原告出售系爭房地(新房地)時，○○○路0樓房屋仍為原告持有，自非屬於先賣後買或者先買後賣情形，依照所有權狀，而為買新賣新，自未符合前揭所得稅法第14條之8出售舊房地重購新房地規定。原告主張何者為新屋或舊屋之時點，應以購買日(即簽約日)為斷，而非以不動產登記之時點作推論，除與法規不合外，更與民法不動產移轉登記以公示登記原則有所偏離，其主張自難憑採。

3. 再者，原告雖主張其非投資客，並自住在系爭房地等節。然而，原告持有系爭房地期間，每期實際用水度數均為1度，各期用電度數為40度、68度、69度，反觀○○○路0樓相同期間之每期實際用水度數分別為28度、24度，各期用電度數為43度、562度、700度等情，有臺北自來水事業處112年9月1日北市水陽明營字第0000000000號函及台灣電力股份有限公司台北北區營業處112年9月4日北北字第0000000000號函可稽(原處分卷第82-88頁)，足供判斷系爭房地於購買期間應屬無人居住狀態；況原告所稱其有居住在系爭房地，乃因建商之工程人員進出進行修繕，以及買家、房仲參觀之原因，而其所謂「自住」方式亦為打地鋪睡於系爭房地等語(本院卷第116頁、253-254頁)；至於原告以系爭房地6樓作為通信收發地址所收受之文件(本院卷第133-162頁)，諸如原告出具之111年全期房屋稅繳納證明書(顯示通訊地係○○市○○區，本院卷第133頁)、房屋擔保借款繳息清單(未顯示通訊地，本院卷第134頁)、111年度綜合所得稅結算申報稅額試算通知書(顯示通訊地為系爭房地，惟寄送時間係112年4月間，在111年8月9日出售系爭房地之後；本院卷第135-138頁)、補發111年房屋稅繳款書(寄送地址為系爭房地，惟係於111年8月9日出售系爭房地後申請補發；本院卷第139-142頁)、111年系爭房地第5、6期電費單(未顯示通訊地；本院卷第143頁-144頁)、水費單(寄送地址為

01 系爭房地，惟該通知單顯示系爭房地111年5月份水費31元，
02 即用水度數為1度；本院卷第145頁以下）、新光產物保險費
03 （顯示通訊地係○○市○○區；本院卷第155-162頁）等原
04 告提出之各文件，上開郵寄地址或未顯示或並非在系爭房
05 地，或縱使為系爭房地，亦多為出售系爭房地後所寄發，況
06 原告將戶籍遷往系爭房屋，重要信件自向戶籍地寄送，自均
07 難以認定原告持有系爭房地期間有實際居住於該房地之客觀
08 事實，同未符合所得稅法第14條之8規定之自住事實要件。

09 六、綜上所述，原處分（含復查決定）認事用法並無違誤，訴願
10 決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予
11 駁回。

12 七、本件事證已臻明確，原告聲請通知證人即原告配偶王○紅，
13 以證原告購買系爭房地係為供自住使用，並無必要。兩造其
14 餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，
15 附此敘明。

16 八、結論：原告之訴為無理由。

17 中 華 民 國 114 年 7 月 3 日

18 審判長法官 洪慕芳

19 法官 孫萍萍

20 法官 周泰德

21 一、上為正本係照原本作成。

22 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
23 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
24 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
25 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
26 繕本）。

27 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，
28 逕以裁定駁回。

29 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
30 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
31 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 7 月 3 日

書記官 黃靖雅