

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第七庭

114年度訴字第935號

115年5月7日辯論終結

原告 施俊榮

訴訟代理人 方偉全 會計師

被告 財政部北區國稅局

代表人 李雅晶(局長)

訴訟代理人 呂姝儀

上列當事人間所得稅法事件，原告不服財政部中華民國114年7月17日台財法字第11413924890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、本件起訴時，被告代表人為李怡慧，於訴訟進行中變更為李雅晶，業經新任代表人具狀聲明承受訴訟(本院卷第77頁)，經核並無違誤，應予准許。

二、爭訟概要：

原告於民國112年9月14日(登記日)以買賣為原因取得臺北市○○區○○路0段000號17樓房屋及其坐落基地(下稱舊房地)，嗣出售該舊房地，並於113年2月15日辦妥所有權移轉登記，又於113年3月6日以買賣為原因，取得新北市○○區○○路00巷00號19樓房屋及其坐落基地(下稱新房地)，於113年3月15日申報房屋土地交易所得稅(下稱房地合一稅)，列報成交價額新臺幣(下同)37,380,000元，應納稅額

01 3,372,069元，重購「自住房屋、土地」扣抵稅額3,372,069
02 元，自行繳納稅額0元。被告依據申報及查得資料，以原告
03 並無實際居住於舊房地之事實，不適用所得稅法第14條之8
04 第1項及房地合一課徵所得稅申報作業要點(下稱房地合一稅
05 申報要點)第20點規定，乃核定重購扣抵稅額0元，課稅所得
06 3,371,679元，並按持有期間在2年以內之適用稅率45%，應
07 補徵稅額1,517,255元(下稱原處分)。原告不服，申請復
08 查，未獲變更，遂向財政部提起訴願，經訴願駁回，原告猶
09 不服，遂提起本件訴訟。

10 三、原告主張及聲明：

11 (一)主張要旨：

- 12 1.所謂「自住」、「居住事實」為不確定之法律概念，被告並
13 無具體之認定標準，所得稅法第14條之8乃針對「換屋族
14 群」以2年內完成一買一賣為核心要件，並未明確規範舊屋
15 必須居住幾天，而換屋族群過渡期，本具有短暫性與變動
16 性，不能以居住日數作為認定居住事實與否之標準。
- 17 2.原告確實係所得稅法第14條之8所規範之換屋族群，生活簡
18 樸且一人居住，雖水電及瓦斯費用量較低，亦未有經營家庭
19 日常所需之家電、家具等設備，然依所提房屋使用照片、社
20 區管理中心通知及網路購物收件單等相關證據，仍可證明確
21 有實質居住之事實。又持有舊房地期間，恰逢嚴重特殊傳染
22 性肺炎(COVID-19)疫情爆發期間，有居家隔離之需求，經理
23 性考量決定另購新房地供自住，屬原告適足居住權之行使，
24 復因疫情後經濟恢復期間難以進行室內裝修，亦因此導致水
25 電及瓦斯使用率低下，尚難因此即謂原告無實質居住之客觀
26 事實。此外，舊房地亦已有辦竣戶籍登記以及無出租、供執
27 行業務使用，益徵有自住事實。
- 28 3.原告於112年11月27日委託信義房屋股份有限公司(下稱信義
29 房屋)出售舊房地時，雖有提供呈現空屋狀態之照片，然依
30 一般不動產交易行銷常規，售屋者為求房屋賣相良好以順利
31 成交，於拍攝廣告照片時，必會移開屋內私人雜物、收起晾

01 曬衣物，呈現乾淨寬敞之淨空外觀，此乃當然之商業行銷手
02 段。被告將「為求順利銷售之商業包裝狀態」等同於「無居
03 住事實」，係違反經驗法則與論理法則之倒果為因。居住於
04 屋內同時行銷出售乃房市常態，原告既已確知舊房地無法滿
05 足需求，2年內必須另擇適當住宅，因而摶節開支、降低裝
06 潢乃最符合一般理性決策財務規劃，不能證立原告無居住事
07 實。

08 (二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

09 四、被告答辯及聲明：

10 (一)答辯要旨：

- 11 1.所得稅法第14條之8有關房地合一稅額扣抵及退還之規定，
12 明定須符合本人或其配偶或未成年子女應於該出售及購買之
13 房地辦竣戶籍登記、持有並居住該房屋等構成要件，就是否
14 有居住事實，並未規定要有多長時間，但被告會依職權調
15 查，依客觀事證視房屋是否有人居住。
- 16 2.原告持有舊房地期間，其用水度數按月為1、1、1、1及0
17 度，用電抄表度數為2、2、2及2度，瓦斯使用度數均為0
18 度，衡諸水、電為現今生活所不可或缺，足證原告並無以舊
19 房地作為日常生活住居所而實際居住使用之客觀情事。又中
20 央疫情指揮中心於112年4月25日已將COVID-19列為第四類傳
21 染疾病，112年5月疫情已經趨緩，且與原告同社區之住戶
22 Line群組不乏討論室內裝修工程事宜，更有已完成之住戶，
23 原告主張係因疫情造成水電、瓦斯用量低下，自不可採。且
24 原告亦有於舊房地交屋前即四處尋找大坪數房屋，於取得舊
25 房地之初即於通訊軟體中提及出售之意圖，足認原告自始無
26 居住舊房地之意。
- 27 3.原告持有舊房地之期間為112年9月14日至113年2月15日，其
28 雖於112年9月23日將戶籍遷入舊房地，惟112年11月27日委
29 託信義房屋銷售時，屋況照片均呈現空屋狀態，無何供日常
30 生活使用之家具、家電等設備，自難證明原告確有居住事

實，至原告所提網路購物訂購單、社區管理中心通知均無從證明原告於舊房地確有居住事實。

(二)聲明：原告之訴駁回。

五、本件如爭訟概要欄所載之事實，業經兩造分別陳明在卷，並有原處分(原處分卷第162頁)、訴願決定(本院卷第19頁至31頁)、復查決定(原處分卷第178頁至183頁)、舊房地異動索引查詢資料(原處分卷第1頁至3頁)、新房地土地及建物第一類謄本(原處分卷第12頁至18頁)在卷可稽，堪信屬實。

六、本件爭點為：原處分以原告無實際居住之事實，認定舊房地不符合所得稅法第14條之8所定自住事實之要件，核定原告課稅所得3,371,679元及應補稅額1,517,255元，有無違誤？

七、本院之判斷：

(一)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項但書第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。同法第14條之4第1項、第3項第1款第1目規定：「(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

01 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
02 值計算之土地漲價總數額後之餘額，不併計綜合所得總額，
03 按下列規定稅率計算應納稅額：□中華民國境內居住之個
04 人：(一)持有房屋、土地之期間在2年以內者，稅率為45%。」
05 第14條之5前段規定：「個人有前條之交易所得或損失，不
06 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
07 具申報書，檢附契約書影本及其他有關文件，向該管稽徵機
08 關辦理申報；其有應納稅額者，應一併檢附繳納收據：
09 ……。」第14條之8第1項規定：「個人出售自住房屋、土地
10 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
11 使用權交易之日起算2年內，重購自住房屋、土地者，得於
12 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
13 起算5年內，申請按重購價額占出售價額之比率，自前開繳
14 納稅額計算退還。」

15 (二)所得稅法第4條之5第1項但書第1款、第14條之8，均係就
16 「自住房屋、土地」之交易課徵房地合一稅之稅捐優惠規
17 定。前者係針對「自住房屋、土地」之長期持有者(連續滿6
18 年)者；後者則係針對「自住房屋、土地」之重購換屋者，
19 就房地合一稅給予退稅(扣抵稅額)之優惠，雖條文中並無
20 「無出租、供營業或執業使用」、「辦竣戶籍登記、持有並
21 居住」相關文字，然衡酌上開2條文係配合房地合一稅制於1
22 04年6月24日修法新增，由同一屆立法委員於同一立法議程
23 中通過，就「自住房屋、土地」之房地合一稅，同時給予可
24 享有之租稅優惠，則在該2條文中使用「自住房屋、土地」
25 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
26 系合理性，足認立法者有賦與相同涵義之意思。是以，所得
27 稅法第14條之8所稱「自住房屋、土地」，依上述立法歷程
28 、體系觀察，可認為立法者係採一致之認定標準，有援引
29 所得稅法第4條之5第1項第1款的意思，即須具備「無出租、
30 供營業或執行業務使用」及「辦竣戶籍登記、持有並居住」
31 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，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(最高行政法院113年度上字第69號判決參照)。

(三)依上開規定及說明，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稅申報要點，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；……。」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。房地合一稅制度目的在抑制透過短期且頻繁買賣，賺取價差之投資行為，然自住房屋實為人民基本生活需求，為提升居住生活品質，立法者特給予租稅優惠之規定，至於是否屬於自住房屋、土地，形式上應符合「辦竣戶籍登記」、「無出租、供營業或執行業務使用」確保屬於自住房屋、土地之情形，惟

01 符合前開要件後，並非當然即屬自住房屋、土地，仍應依客
02 觀事證判斷有無自住事實，例如，倘該房屋實際上為空置狀
03 態，即自難認有自住事實。原告主張：所得稅法第14條之8
04 乃針對換屋族群，以2年內完成一買一賣為核心，故只要辦
05 竣戶籍登記以及無出租、供執行業務使用，即應適用該條得
06 享稅捐減免之要件云云，不符立法目的及法條規定，核屬其
07 主觀見解，並不可採。

08 (四)本件不符合所得稅法第14條之8規定個人所出售者，必須是
09 「自住房屋、土地」之要件：

10 1.經查，原告於112年9月14日以買賣為原因取得舊房地所有權
11 後，於113年2月15日即將舊房地出售並辦妥所有權登記，復
12 於113年3月6日以買賣為原因取得新房地，已如前述。原告
13 於112年9月23日將戶籍遷入舊房地，有被告遷徙記錄資料查
14 詢清單可參(原處分卷第7頁)，符合「辦竣戶籍登記」要
15 件，惟查，原告舊房地於112年9月14日至113年2月15日持有
16 期間，其(1)水費使用情形：3次抄表分別為112年10月17日、
17 112年12月14日、113年2月19日，實際使用度數均為1度，有
18 臺北自來水事業處113年10月14日北市水南營第1136024853
19 號函所附自來水栓用戶名稱暨抄表計費表為憑(原處分卷第1
20 51、152頁)，亦即原告每2個月僅使用1度；(2)電費使用情
21 形：電表於112年9月27日過戶予原告，113年3月5日過戶予
22 第三人詹芬蘭，112年12月與113年2月，計費度數均為2度，
23 有臺灣電力股份有限公司臺北南區營業處113年10月16日北
24 南字第1130024314號函所附用電資料表可佐(原處分卷第15
25 4、155頁)；(3)瓦斯費使用情形：瓦斯表於112年9月28日至1
26 13年2月25日期間原戶名為「溪州街新建案」，於113年2月2
27 6日過戶予「詹○蘭」時，另辦理自113年2月14日至113年2
28 月23日預繳結清氣費67元，112年9月28日至113年4月13日期
29 間計費度數均為0度，有欣欣天然氣股份有限公司113年10月
30 16日(113)欣營字第3301號函所附氣費證明單可稽(原處分卷
31 第148、149頁)。由上可知，依前述水、電及瓦斯費計費度

數情形，原告幾無使用，對照卷附原告新房地電費及瓦斯費繳費憑證，114年10月電費5,395元、114年9月瓦斯費707元（本院卷第117頁），復依一般社會經驗，居住使用房屋者，必然有用水、電、瓦斯等需求，可知原告持有舊房地期間，應屬無人居住狀態。

2.原告於112年11月27日委託信義房屋銷售舊房地，依屋況照片所示（原處分卷第143、144頁），並無任何供日常生活使用之家具、家電等設備，亦呈現空屋狀態。原告雖主張此係因其於拍攝廣告照片時，移開屋內私人雜物、收起晾曬衣物，使其呈現乾淨寬敞之淨空外觀所致，此僅為商業行銷手段，然舊房地於原告持有期間除委託銷售時所提供之屋況照片程現空屋狀態外，其尚幾無使用水電瓦斯，已如前述，亦證原告並無實際居住於舊房地。

3.原告再舉舊房地之房屋使用照片（本院卷第109、167頁）、社區管理中心通知及網路購物收件單等相關證據為證。惟觀諸原告提出所謂房屋使用照片，其中顯示屋內放置露營桌椅（無拍攝日期）、浴室盥洗用具（無拍攝日期）及陽台曬衣（113年2月22日拍攝）（本院卷第109、167頁），然原告如確有於屋內使用桌椅休息、浴室盥洗或洗衣晾曬衣服之居住活動，應不致未使用水、電及瓦斯，是單以上述照片所示，不足證明原告有居住之事實。再者，原告提出之社區管理中心Line通知及網路購物收件單（原處分卷第167頁至169頁），僅係原告將其網路購物寄送處所填載舊房地住址以為送達，亦不足以證明原告有於舊房地居住之事實。至原告另主張其係考量房地需求狀況，決定另購新房地以免日後透支購屋預算成本，核與原告是否實際居住使用舊房地之判斷無關，不足為有利於原告之認定。

4.按房地合一稅重購自住房地稅額退還或扣抵之租稅優惠機制係在鼓勵自住之換屋行為，故必有實際居住使用之房地始有適用，解釋上新舊房地之持有期間均應有居住事實，始能稱之。本件原告主張所得稅法第14條之8應不以居住日數作為

認定居住事實與否之標準，原處分認定有誤云云。惟原告主張其於舊房地持有期間確有居住之事實，惟並未敘明其持有期間究係有哪段期間有實際居住之事實，且依原告提供屋內放置露營桌椅及浴室盥洗用具照片，均無拍攝日期，陽台曬衣則係於113年2月22日拍攝(非在持有期間)，除前述難以佐證原告確有於舊房地居住，自亦無法佐證曾有短暫居住之情形，被告既非以原告居住日數過短而為不利於原告之認定，則所得稅法第14條之8並無規定居住日數一節，實亦與本件判斷無涉，原告此部分主張，亦不足採。

5.是本件被告斟酌原告持有舊房地期間之水、電、瓦斯使用情形及委託銷售時屋況之結果，綜合判斷原告並無實際居住使用舊房地之客觀情事，並無違誤。

(五)末查，原告於110年4月24、25日簽訂舊房地預定買賣契約書，有該契約書可參(原處分卷第75至128頁)，其後於112年9月14日取得舊房地所有權，業如前述，支付總價款為32,360,000元(房屋價款11,330,000元+土地價款21,030,000元)，嗣原告以37,380,000元之交易價格出售舊房地，並於113年2月15日辦妥所有權移轉登記，嗣於同年3月15日辦理房地合一稅申報，並陳報重購自住房地扣抵稅額3,372,069元等情，有個人房屋、土地交易所得稅申報書可參(原處分卷第156、157頁)。被告認原告並無所得稅法第14條之8第1項重購扣抵稅額規定之適用，否准減除，則被告將其列報扣抵稅額排除後，依申報及查得資料，核定舊房地出售收入37,380,000元、成本32,624,321元(取得成本32,360,000元+契稅172,002元+代書費20,000元+印花稅8,091元+規費33,234元+增置、改良、修繕費30,994元)、費用1,384,000元(=仲介費1,380,000元+代書費4,000元)，核定本件舊房地之課稅所得3,371,679元(收入37,380,000元-成本32,624,321元-費用1,384,000元)及扣抵稅額0元，進而依所得稅法第14條之4第3項第1款第1目規定，按持有舊房地期間2年以內之適

用稅率45%，核定應補徵稅額1,517,255元(課稅所得3,371,679元×45%—扣抵稅額0元)，於法並無不合。

八、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。

九、結論：原告之訴為無理由，判決如主文。

中 華 民 國 115 年 5 月 28 日

審判長法官 林家賢

法官 吳坤芳

法官 郭淑珍

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。	

02 中 華 民 國 115 年 5 月 28 日
 03 書記官 劉聿菲