臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第三庭
114年度地訴字第201號

原　　告　吳陳鳳
　　謝妮娜
上二人共同
訴訟代理人　丁聖哲律師
被　　告　財政部北區國稅局
代　表　人　翁培祐
訴訟代理人　徐菩宏
　　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114年5月14日台財法字第11413914220號（案號:第00000000號）及114年5月15日台財法字第11413914260號（案號:第00000000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、程序事項：本件原告起訴後，被告代表人由李雅晶變更為翁培祐，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷231頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要:訴外人謝路明（即原告吳陳鳳之配偶、原告謝妮娜之父）所遺臺北市○○區○○街000巷00號3樓號房屋及其坐落基地（於民國106年1月23日以贈與方式取得，下稱系爭房地），由原告二人於112年9月5日共同繼承取得（持分各1/2），112年11月15日完成分割繼承登記。嗣於113年1月4日（登記日）原告二人以總價新臺幣（下同）23,000,000元出售系爭房地與訴外人李偉才。原告二人於113年1月22日申

報房屋土地交易所得稅（下稱房地合一稅），各自列報課稅所得4,313,934元、自住房地免稅額2,000,000元及應納稅額231,393元；被告依據申報及查得資料，以未符合所得稅法第4條之5第1項第1款規定之自住房地要件為由，按持有期間超過5年未逾10年之適用稅率20%，各核定原告二人課稅所得4,313,934元，應納稅額均為862,786元，均減除已自繳稅額231,393元，各自應補稅額631,393元（管理代號：F353325Z00000000000000000、F353325Z00000000000000000號，下合稱原處分）。原告二人不服，申請復查，分別經被告113年10月21日北區國稅法務字第1130012402號、113年10月23日北區國稅法務字第1130012519號復查決定（下合稱復查決定）駁回。嗣提起訴願，分別經財政部114年5月14日台財法字第11413914220號、114年5月15日台財法字第11413914260號訴願決定（下合稱訴願決定）駁回。原告二人仍不服，遂提起行政訴訟。

三、原告起訴主張及聲明：

㈠、參諸所得稅法第14條之4第4項、房地合一課徵所得稅申報作業要點第5點第1項第1款之規定，被繼承人於房屋辦竣戶籍登記並居住之期間，得與繼承人之持有期間合併計算被繼承人之設籍登記，未要求繼承人亦應設籍該房屋，前揭合併計算期間逾6年者，即有所得稅法第4條之5第1項規定之適用，旨在制止短期炒作房地產。本件被繼承人謝路明因肺癌過世，原告二人無從預見何時取得系爭房產，出售亦係為償還其醫療費用。況依民法第1147、1148條第1項之規定，繼承人自繼承開始時即當然繼承被繼承人一切權利，當不應以繼承、戶籍登記等行政登記限制繼承人之權利。被告既認定謝路明設籍系爭房地期間為5年11個月16日（106年9月21日至112年9月5日），則自繼承日起算，原告二人持有系爭房地期間顯逾15日，兩者合併計算，顯逾6年，核有所得稅法第4條之5第1項免所得稅規定之適用。

㈡、退步言之，縱認上開期間不得合併計算，所得稅法第4條之5

之立法理由為保障自住需求，落實居住正義，避免投機行為發生，其第1項第1款之自住房地，應實質認定有無居住事實，尚不能僅以該款之「辦竣戶籍登記」為判斷是否作為自用住宅使用之唯一憑據，始符合租稅公平及實質課稅原則。查謝路明於106年1月23日取得系爭房地不久後即入住，同年9月間辦理遷入戶籍登記，111年7月17日住院，112年9月底除戶，實際居住已逾6年。然訴願決定似以水電費金額較低，即斷稱其未實際居住於此，惟因房屋有漏水情事，謝路明遂關閉水電。另由瓦斯費、自來水費、保險公司信件及牌照稅繳款書之投遞地址等，可證其日常生活確以系爭房地為中心。又復查決定僅憑房屋稅籍資料為斷，然房屋稅籍單寄由未實際居住之處大有人在，且謝路明身患癌症，難以處理變更地址等事。而我國民法關於住所之認定兼採主客觀主義，須主觀上有久住之意思及客觀上有居住之事實，不以登記為要件。被告與訴願機關未察上情，且未依原告申請傳喚證人，實有速斷及認定事實不憑證據之違誤。

㈢、再退步言之，縱認原告二人前開主張均無理由（僅假設語），是否為自住房屋，倘若均以形式上戶籍登記為斷，而不問實際上是否有居住之實，則謝路明設籍系爭房地期間亦已逾六年。按戶籍法第14條、第48條第1項規定，於自然人過世之原因事實發生後30日內赴戶政機關登記，即符合該法規定。然被告認定謝路明設籍系爭房地期間計至112年9月5日即其過世之日止，有邏輯不一貫之情。如計至謝路明辦理除戶登記之112年9月底止，形式上已逾6年，當符合所得稅法第4條之5第1項第1款之要件。

㈣、並聲明：

１、訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

２、訴訟費用由被告負擔。

四、被告答辯及聲明：

㈠、房地合一稅自住房地租稅優惠，旨在保障自住權益，個人於出售房地，有無居住事實，稽徵機關應職權調查，逐案認定

客觀使用狀態，又因此屬稅捐優惠、減免事項，應由納稅義務人自行揭露資料，協同稽徵機關解明事實。查謝路明106年1月23日受贈取得系爭房地，身故後由原告二人共同繼承，再於113年1月4日共同出售完成所有權移轉登記，依房地合課徵所得稅申報作業要點第5點第1項第1款規定，原告「持有系爭房地」期間得併計謝路明「持有期間」，合計6年11個月13日（106年1月23日至113年1月4日）。

㈡、次查謝路明於106年9月21日始將戶籍遷入系爭房地，設籍期間僅5年11個月16日（106年9月21日至112年9月5日），而原告繼承系爭房地後未曾設籍於此，核與所得稅法第4條之5第1項第1款規定之要件未合。原告主張所得稅法第14條之4第4項規定未要求繼承人應設籍於該房屋內，容係誤解法令。又考量水、電為現今生活所不可或缺，謝路明持有系爭房地期間之實際用電、水度數分別有25、27期為0度，顯與一般常情有違，亦難認其有實際居住使用系爭房地連續滿6年之客觀事實。故被告以原告及謝路明未有辦竣戶籍登記並實際居住使用系爭房地連續滿6年客觀事實，不符合所得稅法第4條之5第1項第1款自住房地，依同法第14條之4第3項第1款第3目規定，以原處分核定應補稅額，並無不合。

㈢、至原告主張謝路明自106年9月21日起設籍系爭房地算至112年9月底除戶時，已逾6年一節，依民法第6條規定，謝路明既已於112年9月5日死亡，即難謂除戶前仍設籍於系爭房地，況除設籍要件外，本件亦不符合居住連續滿6年要件，已如前述，是原告本項主張仍不能改變上述認定。

㈣、並聲明：

１、原告之訴駁回。

２、訴訟費用由原告負擔。

五、本件爭執事項為：

㈠、所得稅法第4條之5第1項第1款之期間計算係以實際居住、戶籍遷入或兩者均須符合登記何者為準?

㈡、所得稅法第4條之5第1項第1款在遇有非屬意定移轉之方式

下，是否可合併計算各移轉之人之持有期間?

㈢、本件原告二人是否得適用所得稅法第4條之5第1項第1款免稅?

六、本院之判斷：

㈠、應適用之法令：

１、所得稅法第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。」

２、所得稅法第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。但符合第一款規定者，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六年。（二）交易前六年內，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六年內未曾適用本款規定。」

３、所得稅法第14條之4第1項、第3項第1款第3目、第8目及第4項：「（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……其為繼承或受贈取得者，以交易時之成交價額減除繼承或受贈時之房屋評定現值及公告土地現值按政府發布之消費者物價指數調整後之價值，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：（三）持有房屋、土地之期間超過5年，未逾10年者，稅率為百分之二十。（八）符合第4條之5第1項第1款規定之自住房屋、土

地，按本項規定計算之餘額超過400萬元部分，稅率為百分之十。（第4項）第4條之5第1項第1款及前項有關期間之規定，於繼承或受遺贈取得者，得將被繼承人或遺贈人持有期間合併計算。」。

4、110年6月30日修正發布之房地合一課徵所得稅申報作業要點（下稱作業要點）第1點:「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）、以設定地上權方式之房屋使用權（以下簡稱房屋使用權）、預售屋及其坐落基地（以下合稱預售房地）、股份或出資額之交易所得，特訂定本要點。」

5、作業要點第3點本文規定：「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。」

6、作業要點第4點第2款第9目規定：「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。但有下列情形之一者，依其規定：……(二)非出價取得：……9.繼承取得之房屋、土地，為繼承開始日。」

7、作業要點第5點第1項第1款規定：「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。如有下列情形者，其持有期間得依下列規定合併計算：(一)個人因繼承、受遺贈取得房屋、土地，得將被繼承人、遺贈人持有期間合併計算。但依本法第4條之5第1項第1款規定計算持有期間，得併計之期間，應以被繼承人、遺贈人或其配偶、未成年子女已於該房屋辦竣戶籍登記並居住，且無出租、供營業或執行業務使用為限。」

㈡、上揭事實概要欄所載，已經兩造分別陳述在卷，並有原處分、復查決定、訴願決定（見本院卷第25至31、34至40、48至54、63至82頁）、個人戶籍資料查詢清單、遷徙記錄資料查詢清單、個人除戶資料查詢清單及死亡登記申請書資料查詢清單（原告謝妮娜之可閱覽卷，下稱答辯卷1，第69至73

頁）、履保費發票、土地及建築改良物所有權買賣移轉契約書（答辯卷1第80至84頁）、土地、建物登記第一類謄本、房屋交易安全契約書及不動產買賣契約書（答辯卷1第85至96頁）、系爭房地所有權狀影本（答辯卷1第101至104頁）、異動索引查詢資料（答辯卷1第105至112頁）、申報稅額繳款書及申報書（答辯卷1第117至119頁、原告吳陳鳳之可閱覽卷第71至73頁）、全戶戶籍資料查詢清單（答辯卷1第180至181頁）在卷可稽，洵堪認定。

㈢、由他鄉（鎮、市、區）遷入三個月以上，應為遷入登記。原有戶籍國民遷出國外，持我國護照或入國證明文件入境三個月以上者，應為遷入登記。原有戶籍國民，經許可回復中華民國國籍者，亦同。戶籍法第17條定有明文。申請人依本法第17條第2項規定辦理遷入登記，應向遷入地戶政事務所為之。戶籍法施行細則第6條亦定有明文。換言之，戶籍登記必須依據戶籍法第17條及同法施行細則第6條之規定為登記，而民法第16條規範：人之權利能力，始於出生，終於死亡。又戶籍登記之申請，應於事件發生或確定後三十日內為之。但出生登記至遲應於六十日內為之。戶籍法第48條第1項亦定有明文，亦即在死亡登記之時，除戶之時間為事實發生日即該登記之人死亡之日，並非以戶政機關實際登記日為準。

㈣、按所得稅法第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……以避免投機行為。」等語，可知立法者雖給予減免稅捐之優惠，但考量有避免投機行為之必要，故同時設定須符合「辦竣戶籍登記」「持有並居住」……等法定要件。再者，因稅捐事件具有大量行政之性質，倘全數進入實質認定「自住事實」之稽徵調查程序，恐耗費相當人力成本與負擔，故除「自住事實」之法定要件外，另增設「辦竣戶籍登記」之法定要件，作為給予稅捐優

惠之限制條件，以利稽徵機關依戶籍登記之簡便審查程序，汰除部分不符合資格之案件，僅就符合「辦竣戶籍登記」要件者，始進入「自住事實」之實質調查程序，藉以節省稽徵成本。準此，立法者於所得稅法第4條之5第1項第1款定明須符合「辦竣戶籍登記」之法定要件，寓有上述立法政策之目的考量，核與「持有並居住」……等法定要件，應屬各別獨立之限制條件，納稅義務人須符合上述規定之各法定要件，始得享有立法者給予之稅捐優惠（高雄高等行政法院高等行政訴訟庭112年度訴字第200號判決意旨參照）。是以，縱使原告確實有居住於系爭房地連續滿6年之事實，然所得稅法明定須符合「辦竣戶籍登記連續滿6年」之法定要件，核與「持有並居住連續滿6年」屬各別獨立之限制條件，納稅義務人須同時符合上述各法定要件，始得享有立法者給予之稅捐優惠。

㈤、本件訴外人於系爭房屋遷入登記至死亡時為106年9月21日至112年9月5日，未滿6年，而原告二人於訴外人死亡後繼承，並未辦理戶籍遷入登記即行出售，並無法合併計算所得稅法第4條之5第1項第1款之辦竣戶籍登記、持有並居住於該房屋連續滿6年。而本件不論訴外人或是原告，或是原告2人加計訴外人，兩者之戶籍登記均未滿6年，當不符合該條得適用自住房地交易免稅額之規定。而原告主張依據戶籍法之規定，於事實發生後30日登記均屬合法，本件應加計至該30日期滿等語，但戶籍消滅、變更之原因，仍須以事實發生日為計算，並非以登記期滿日為計算，而該30日之規定，是給予登記義務人緩衝為登記之時間，並非作為實體上權利義務認定之時間，原告此一主張，當難可採。

㈥、原告主張訴外人於106年初受贈時即已居住在系爭地內，應合併計算訴外人之使用期間，然原告所主張之內容，為所得稅法第4條之5第1項第1款之居住事實，而若以居住事實觀之，水費及電費為一般居住使用之最直接狀態，系爭房屋在原告主張訴外人之居住期間內，其用水電度數均有超過20期

為0度，此據兩造所不爭執。實難想像訴外人有居住裡面生活。況且，縱認定訴外人有居住在內生活，但是依據前開解釋，仍須計算訴外人與原告合併加總是連續6年設籍於該處，而實際上並未符合此一要件，難認原告主張可採。

㈦、又原處分計算原告與訴外人持有期間共計6年11個月13日，不得適用自住免稅額之規定，系爭房地以2,300萬元出售，經被告核算應納稅額分別為86萬2,786元，分別應補繳63萬1,393，經核並無違誤。

七、綜上所述，原告主張均不可採，原處分核定原告2人各自應補稅額63萬1,393元，並無違誤，復查及訴願決定均予以維持，亦屬妥適。原告主張為無理由，應予駁回。

八、本件判決基礎已經明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院審酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，一併說明。

九、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第236條、第195條第1項後段、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　8　　月　　20　　日

審判長法　官　唐一強

法　官　劉家昆

法　官　陳彥霖

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，向本院地方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2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
㈠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。
㈡非律師具有右列情形之一，經高等行政法院高等行政訴訟庭認為適當者，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　　115　　年　　8　　月　　20　　日

書記官　陳達泓