臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第三庭
115年度地訴字第129號

000000000000000000

原　　告　朱家儀
訴訟代理人　廖泓翔律師
被　　告　財政部北區國稅局

000000000000000000

代　表　人　翁培祐
訴訟代理人　王若儼
　　郭秀琴
　　蘇紋巧

上列當事人間所得稅法事件，原告不服財政部中華民國115年2月26日台財法字第11513901210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、本件原告起訴時，被告代表人原為李雅晶，於訴訟進行中變更為翁培祐，並具狀聲明承受訴訟，應予准許。

二、事實概要:原告於民國112年1月30日（登記日）出售其109年11月17日及18日（登記日）買賣取得之桃園市○○區○○○路000號00樓之0房屋及其坐落基地（下稱舊房地），於112年3月8日逾期自動補申報房屋土地交易所得稅（下稱房地合一稅），列報課稅所得新臺幣（下同）3,399,781元，按稅率35%計算應納稅額1,189,923元（於112年3月3日繳納稅額及利息96元），經被告依據申報數核定。嗣原告於113年11月19日及20日（登記日）買賣取得桃園市○○區○○路000號00樓之0房屋及其坐落基地（下稱新房地），於113年12月12日向被告申請房地合一稅重購退稅1,189,923元；被告依

查得資料，以114年8月19日北區國稅中和綜徵字第1140540411號函（下稱原處分），認定本件不適用所得稅法第14條之8第1項規定，否准其退稅申請。原告不服，提起訴願。經財政部115年2月26日台財法字第11513901210號訴願決定（下稱訴願決定）駁回訴願。原告仍不服，遂提起本件訴訟。

三、原告起訴主張：

㈠、按所得稅法第14條之8第1項規定之立法目的，在於減輕個人換購自住房地之租稅負擔，落實保障自住權益，具有保障人民居住權與生存權之憲法意義，於解釋適用時自應從寬認定。而該條文僅規定自住房屋、土地，並未有持續居住、實際居住或具體居住時間長短之要件。被告及訴願決定機關援引房地合一課徵所得稅申報作業要點（下稱作業要點）第20點第1項作為「須實際居住」之依據，惟該作業要點屬法規命令層級之解釋性規定，不得逾越母法增加納稅義務人負擔之構成要件，否則即違反憲法第19條租稅法律主義。查本件原告換屋型態為典型之「小屋換大屋」，新房地買進總價13,920,000元，舊房地出售總價10,800,000元，原告為換購較大空間之新房地，額外投入3,120,000元自有資金，與投機炒作者以低買高賣賺取價差之目的完全相反，足證原告之取得舊房地與重購新房地，均係出於真實自住需求。原處分及訴願決定未能衡平考量此一客觀事實，僅以形式指標機械化否准退稅，已違反實質課稅原則與量能課稅原則。

㈡、次查，原告及配偶因於海外經商，子女隨同就學，多數時間居住於國外，且本件適逢疫情期間，返臺頻率因此大幅減少，均屬不可歸責於原告之客觀因素。依財政部111年6月9日台財稅字第11100584750號令（下稱財政部111年6月9日令）之精神，海外經商之人應為相同評價，且其雖係規範重購後之情形，惟舉重明輕，於申請階段亦應從寬認定，此等情形非屬投機行為，不應追繳重購退稅。被告雖以原告在臺停留時間短、舊房地水電度數低，原告及家屬之就醫紀錄等

由，認定原告無實際居住舊房地之客觀事實，惟此係家庭成員出國期間合理之生活安排，況水電度數本非所得稅法或作業要點所列之構成要件；又就醫地點之選擇受多重因素影響，與居住地未必一致，況原告及家屬在臺停留時間本即受疫情隔離規定限制，難有就醫機會。被告以此單一事證作為否准退稅之依據，邏輯上欠缺必然性，不僅有違論理法則，亦不合行政程序法第43條之規定。由原告及配偶、未成年子女於110年2月3日共同設籍於舊房地，購置家具、日常用品之相關紀錄，新舊房地均位於桃園市龜山區同一生活圈，即足以證明原告及配偶取得舊房地時即以自住為目的並確實作為家庭居住使用，原告之換屋行為符合所得稅法第14條之8立法目的所欲扶助之真實自住需求換屋型態。

㈢、並聲明：

１、訴願決定及原處分均撤銷。

２、被告應作成准予退還原告112年度房屋土地交易所得稅1,189,923元及利息之行政處分。

３、訴訟費用由被告負擔。

四、、被告答辯則以：

㈠、所得稅法第14條之8第1項所稱自住房屋、土地，觀諸同法第4條之5第1項第1款已明定須符合本人、配偶或未成年子女辦竣戶籍登記、持有並居住該房屋等構成要件。財政部考量適用法規整體性，並於作業要點第20點第1項為相關規定，並無逾越母法或違反租稅法律主義，所稱「實際居住」之事實，除形式上設籍外，當以房地客觀使用狀態及生活事實相互佐證。本件原處分係基於一致性審查標準，就納稅義務人整體生活情形進行客觀判斷，綜合審酌水電使用情形、停留軌跡、就醫紀錄及其他生活事證，依一般社會通念及經驗法則判斷居住事實，非僅憑單一資料即逕予核認。

㈡、查本件原告及其配偶一家因海外經商而長期居住國外，主要生活、工作及日常活動重心均非位於舊房地，僅將舊房地作為短暫居留之地。再查原告持有舊房地期間幾乎無用水電，

亦查無於舊房地區域（即桃園市）醫療院所就醫之紀錄，卻於配偶及原告父母各持有房地（即新北市）區域有醫療院所就醫紀錄，益證原告顯非以舊房地作為經營家庭日常生活之實際居所，即未符所得稅法第14條之8有關自住房地交易所得稅額扣抵及退還之規定。而上揭情形與財政部111年6月9日令所規範因公務派駐國外之情形，在事實基礎、形成原因及制度目的上均屬有別，自難認屬相同事件，亦尚難比附援引。綜上，本件原告顯無實際居住舊房地事實之情事，不符合所得稅法第14條之8第1項及作業要點第20點規定，被告以原處分否准所請，訴願決定予以駁回，均無違誤。

㈢、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：本件是否符合重購自用住宅退稅之規定，而得予以請求做成已繳納之118萬9923元之稅款返還之行政處分?

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……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。」

３、所得稅法第14條之4第1項、第3項第1款第2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%。」

4、所得稅法第14條之5前段規定：「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：……。」

5、所得稅法第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。」

6、作業要點第1點規定:「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）交易所得，特訂定本要點。」

7、作業要點第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；……。」

㈡、上揭事實概要欄所載，已經兩造分別陳述在卷，並有原告個人房屋土地交易所得稅申報書、繳款書、個人房屋土地交易

所得稅核定通知書、原告個人房屋土地交易所得稅重購退稅申請書暨附件、原處分、訴願決定（答辯卷第32至34、38至62、127至128、178至186頁）在卷可稽，洵堪認定。

㈢、按所得稅法第4條之5第1項第1款針對「自住房屋、土地」給予400萬元限額之免稅所得額租稅優惠，該條款業已明文必須同時符合下列各目規定：⑴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。⑵交易前6年內，無出租、供營業或執行業務使用。⑶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。觀其立法說明，係為保障自住需求，落實居住正義，給予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、持有並居住於該房屋連續滿6年、交易前6年內無出租、供營業或執行業務使用，及交易前6年內未曾適用免稅等要件，以避免投機行為。可知立法者雖給予減免稅捐之優惠，但為避免投機行為，以及考量稅捐稽徵經濟，故明文規定個人或其配偶、未成年子女必須同時符合「辦竣戶籍登記」、「持有並居住」連續滿6年、「交易前6年內，無出租、供營業或執行業務使用」及「交易前6年內未曾適用」等法定要件，各該要件應屬個別獨立之限制條件，納稅義務人必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。

㈣、次按民法第20條第1項規定，依一定事實，足認以久住之意思，住於一定之地域者，即為設定其住所於該地。足見住所之設定，兼採主觀主義及客觀主義之精神，除須主觀上有久住一定地域之意思，尚須客觀上有住於一定地域之事實。又戶籍登記之處所，固得作為推定為住所，惟若有客觀事證，足認當事人已久無居住在該登記戶籍處所的事實，而有變更以其他地域為住所的意思者，即不得僅憑原戶籍登記之資料，一律解為住所（最高法院97年度台抗字第118號民事裁定、100年度台抗字第306號民事裁定意旨參照）。同理，主管機關在判斷納稅義務人等有無「實際居住」某地乙節時，除得參考有無辦竣戶籍登記外，尚應調查暨審酌房地實際使

用狀況等情形。

㈤、而前開實際居住，最直接者在於舊房地之用水用電情形，並非單純以購買日用品為斷。誠如，購買日用品本身雖為判斷基準，但是實際上亦有於購買日用品後布置舊房地而後並非實際居住於舊房地，而如真有實際生活於該處，則人之日常生活之用水用電，將會有一定之使用頻率。而本件就舊房地於109年12月至112年4月間，其該處使用之水費為1次1度、1次5度、1次4度、1次13度，而其109年12月至112年2月間用電度數為2、14、0、29、0、1、10、42、0、0、0、1、1、138度（見答辯卷第63至67頁）。由上開度數可知，該處的確符合如原告所述長期居住國外，而並非實際居住於該處之情。

㈥、原告雖主張其購置家具、日常用品之相關紀錄位於舊房地，新舊房地均位於桃園市龜山區同一生活圈、且當時並無就醫紀錄是因為可能就醫有其他選擇，被告當不可就此認定無實際居住之事實，但是購置家具日用品，如前所述，有可能就舊房地有其他用途，如預計未來居住或是待客，並無法就此認定於該處購有家具等物即認定其有實際生活之事實。而以就醫紀錄而言，依目前臺灣所推動之分級醫療制度來說，就診所而言，通常於救急時均以居住地附近之診所為斷，而本件認定原告並未有所實際居住並非以單一因子，而是將前開未使用水電，以及就醫紀錄等綜合判斷，是以，原告主張當不得作為有利於其認定之依據。

㈦、又本件觀之原告之入出境紀錄其入境時間（見答辯卷第75至80頁）其中110年1月8日至2月17日、111年8月1日至8月24日、112年1月24日至2月8日，該幾個月之水電使用度數分別為水：0度、0度、4度。電：14度、0度、138度，僅有112年2月之用電度數超過100度，其餘用電度數更難證其於返台期間有以該處為居住之情。

㈧、而原告以財政部111年6月9日台財稅字第11100584750號令意旨：個人重購自住房屋、土地，經核准依所得稅法第14條之

8第1項或第2項規定退還或扣抵稅額，於重購後5年內，因未成年子女就讀或擬就讀學校訂有應設戶籍於該學區之入學條件、本人或配偶因公務派駐國外、或原所有權人死亡，致戶籍遷出或未設戶籍於該重購房屋者，倘經查明該房屋實際仍作自住使用，確無出租、供營業或執行業務使用情事，得認屬未改作其他用途，免依同條第3項規定追繳原退還或扣抵稅額。但經稽徵機關查明有藉法律形式規避或減少納稅義務之安排或情事者，不適用之。主張本件應同為適用，然本件原告並非因公派駐出國，而為自行選擇出國經商，此為原告所自陳，亦非所謂未成年子女欲設籍該區之處理問題，況且，本件經查明並非實際居住，亦如前述，自無法比附援引該函文主張本件得認定符合所得稅法第14條之8第1項之規定而為免稅。

七、綜上所述，原告主張均不可採，原處分否准原告之情求為有理由。訴願決定遞與維持，亦無違誤，原告主張為不可採，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　　24　　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　　24　　日

書記官　陳達泓