



# 房地合一交易所得稅之重購退稅

柯格鐘 · 臺灣大學法律學院教授  
兼財稅法學研究中心主任

甲於2021年5月13日基於買賣登記取得座落新北市區A屋與座落基地B地（下稱「A屋B地」）所有權，旋即於同年10月14日又將A屋B地出售，並於同年11月11日辦理房地合一交易所得稅的申報，列報課稅所得額新臺幣（下同）897,734元，按適用稅率45%，計算並同時繳納應納稅額403,980元。甲於翌年即2022年1月5日又基於買賣而登記取得臺北市區C屋與座落基地D地（下稱「C屋D地」），並於同年4月20日繕具房地合一交易所得稅之重購退稅申請書，向該管稽徵機關申請退還先前基於A屋B地出售時已納稅額403,980元。本件經該管稽徵機關審核後，以甲在A屋B地從其登記取得至出售僅5個月有餘，取得所有權後之水電使用狀況，在持有期間的用水度數僅為1或2度，用電度數僅為底度40度，瓦斯則未掛表供氣，尚難據此認定甲在持有A屋B地期間有實際居住事實，因此予以駁回。

○關鍵詞：重購退稅、稅款退給、自住

房地

## 壹 爭點

甲對此駁回決定不服，試依據法律規定與理由說明，回答以下問題：

一、甲若欲對駁回申請決定提起救濟者，在提起行政訴訟前，應循何等先行程序？若仍有不服者，所應提起行政訴訟的依據與類型為何？

二、甲主張，其在持有A屋B地期間時，業已將個人戶籍遷入，且該房地所以用水用電度數較低者，係因受到配偶家暴緣故，因而盡量避免回家使用水電。該管稅捐稽徵機關並未考量甲實際使用系爭房地水電之困難性，僅以此為由而認定非屬自住房地者，實有強人所難嫌疑。此等主張，是否有理？

## 貳 解析

一、本件個案，甲應對該管稽徵機關駁回申請退稅之處分提起課予義務的

DOI: 10.53106/1684739328206

本檔案僅供試閱，完整內容請見本刊或月旦知識庫。



訴願，若對訴願決定仍有不服者，則應提起課予義務訴訟

(一) 按行政處分之意義，依據行政程序法第92條第1項、訴願法第3條第1項規定，係指行政機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施，對外直接發生法律效果之單方行政行為。

(二) 本件個案，甲在2022年4月20日時，向該管稅捐稽徵機關提出申請，退還先前出售A屋B地時所繳納的稅額403,980元，依照題目意旨所述內容，當係甲依據所得稅法第14條之8第1項規定所提出之房地合一交易所得稅重購退稅的申請。換言之，甲之請求應係要求主管稽徵機關，退給其先前因出售A屋B地時所繳納的房地合一交易所得稅款，性質屬申請給予利益之案件，而該管稽徵機關對甲所提出重購退稅的申請，作成最終決定予以駁回者，係構成對公法上之具體事件所作成對甲直接發生法律效果的單方行政行為，此即對外直接發生效果亦即否准申請的行政處分。

(三) 故而，甲若欲對於該管稽徵機關駁回申請之否准處分提起行政救濟者，應依法而提起課予義務訴願（訴願法第1條第1項），若訴願機關之訴願審議決定仍駁回甲之申請，而甲對此決定

仍有不服者，應依法而提起請求行政機關應為特定內容之行政處分的課予義務訴訟（行政訴訟法第5條第2項）。

(四) 本件個案，依照其性質，並非甲對於先前在2021年11月11日辦理A屋B地房地合一交易所得稅申報時所繳納稅款的不服，蓋當時該管稽徵機關並未對甲申報繳納相關稅款之行為，作成任何核定或補徵稅額的行政處分，甲無從對此並未存在處分表示不服餘地。是以，本件個案並非屬納稅義務人對該管稽徵機關所作成不利或裁罰處分所提出之行政救濟，並不適用應先向原處分機關申請復查的訴願先行政程序（稅捐稽徵法第35條第1項），併予敘明。

## 二、甲主張自己有實際居住困難之抗辯 並無法成立系爭房地之自住事實， 因此並無理由

(一) 按所得稅法第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。此為我國房地合一交易所得稅之重購退稅的明文規定。

(二) 針對條文中所稱之「自住房

**本檔案僅供試閱，完整內容請見本刊或月旦知識庫。**



屋、土地」（簡稱「自住房地」），儘管在母法條文中本身並未有進一步的明定，在實務所公布之「房地合一課徵所得稅申報作業要點」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」，則是要求重購退稅之自住房地，必須要符合於：辦竣戶籍登記（形式要件）並實際自行居住（實質要件）兩項要件，其與我國法秩序向來對自住房地重購退稅規定（舊制之房屋重購退稅的所得稅法第17條之7、自用住宅用地重購退稅的土地稅法第34條第1項規定參照）之要求，及所得稅法第14條之5第1項第1款有關自住房地免稅額要求，應辦竣戶籍登記與實際自行居住要件的要件，亦相互一致，也因此，此兩項要件，向來為我國司法實務見解（最新例如中高行114地訴74判決）所採納，認為並未因此而增加人民負擔。

（三）本件個案，該管稽徵機關係斟酌甲在A屋B地從其登記取得至出售5個月有餘，取得所有權後水電與瓦斯使用狀況，因此認定甲並未實際居住，雖然甲主張其在持有A屋B地期間時，業已將個人戶籍遷入，已符合於前述所稱之辦竣戶籍登記的形式要件，但該A屋

B地仍因用水用電度數較低且瓦斯亦未掛表供氣者，在本件個案中整體考察證據資料所顯示客觀事實的結果，即為甲在持有A屋B地期間並未實際居住在其中的事實。甲主張自己因受配偶家暴緣故，故而避免回家使用水電，論其性質，係甲在主張，自己有無法實際居住在系爭房地之苦衷，係主張無法實際居住，要求實際居住，實屬期待不可能的抗辯。

（四）本件係涉及申請人即先前繳納稅捐之納稅義務人，提出基於自住房地而請求為重購退稅的申請，此屬立法給予符合要件之自住房地者享有退給稅款的稅捐優惠規範。當事人甲若無法在客觀上滿足於重購退稅申請之居住事實的客觀構成要件，即無法適用此等性質屬於量能課稅原則之例外優惠的條款。考察在現代社會中之生活，居住於房地中生活所必須使用水電與瓦斯等必要的生活設施，若依照客觀證據資料可判斷顯示A屋B地，在甲持有之期間中，並未有人居住其中的事實，此一綜合評價判斷並未背離於一般社會生活的經驗法則。而甲個人縱然有自己無法居住於系爭房地之實際困難性，但此等實際困難性因素並非在適用此等重購退稅構成要件時，所能考量。

（五）從而，本件個案中甲主張自己有實際居住困難之抗辯，並無法因此

本檔案僅供試閱，完整內容請見本刊或月旦知識庫。



而成立甲在持有A屋B地期間時，具有居住使用的客觀事實，也因此無法適用所得稅法第14條之8之重購退稅的構成要件，該管稽徵機關據以駁回，否准納稅義務人甲的申請者，係屬依法有據。

（六）順便一談，納稅義務人依所得稅法第4條之5第1項之規定，申請自住房地出售時所課徵的房地合一稅，必須符合於「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」要件，能申請到出售自住房地時計算課稅所得的免稅額400萬元，但依據所得稅法第14條之8規定之重購退稅，只要申請人滿足自住房地的辦竣戶籍登記與實際居住要件，毋須同時滿足「連續滿六年」，即可申請到先前已繳房地合一交易所得稅之重購退稅的全額退給。此等立法價值顯不協調，蓋長期持有供自住房地者，僅享有定額免稅利益，非長期持有供自住房地者，只要透過換屋重購之方式，即可享有全額退

給稅款的優惠，而後者全額退給稅款條文規定之適用，又必然會實際架空前者基於自住房地所給予定額免稅的利益，蓋定額免稅之利益在重購退稅要件該當時，僅就先前已納稅款退給而已，不會連未曾繳納稅款都設算退給。也因此，在我國實務上，納稅義務人若真有供自住使用之房地，較可能傾向於循後者寬鬆適用之要件，藉以獲得請求應納稅款之全額退給的優惠利益，而不太會循求依照前者規定，亦無實益。這樣之立法規範，是否真能鼓勵房地提供自住，或者只是以自住之名而提供給炒房客機會而已？畢竟買進房地可供居住使用之同時，其實也是一種資產價值的投資，號稱居住使用卻在短期間內不斷換屋者，在我國社會並非罕見，或應循求在社會經驗法則下之立法價值的一致性立法，以為改善，併予敘明。📖

（本文已授權收錄於月旦知識庫及月旦系列電子雜誌 [www.lawdata.com.tw](http://www.lawdata.com.tw)）

### 作者著作



- 稅務小六法 | 柯格鐘 主編
- 稅法案例研討：遺贈稅、不法行為之所得課稅（影音） | 柯格鐘
- 遺贈稅法制之結構性缺陷與其規避案例之解析（影音） | 柯格鐘
- 不法行為之所得課稅（影音） | 柯格鐘

**本檔案僅供試閱，完整內容請見本刊或月旦知識庫。**