最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第449號

109年8月7日辯論終結

上　訴　人　耿成鋼鐵廠有限公司

代　表　人　顏聰惠

訴訟代理人　嚴庚辰　律師

嚴奇均　律師

鄭宏輝　會計師

被上訴人　財政部南區國稅局

代　表　人　盧貞秀

訴訟代理人　李依珊

黃怡萍

陳嘉珍

輔助參加人　財政部

代　表　人　蘇建榮

訴訟代理人　曾雅萍

上列當事人間特種貨物及勞務稅條例事件，上訴人對於中華民國108年7月4日高雄高等行政法院107年度訴字第495號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄。

訴願決定及原處分均撤銷。

被上訴人就上訴人民國106年11月10日之申請，應作成准予退還稅款新臺幣3,195,000元之行政處分。

第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人依據查得資料，核認上訴人於民國104年4月18日出售臺南市○○區○○○段○○○○○號土地（下稱系爭土地），持有期間未滿1年，未依規定申報及繳納特種貨物及勞務稅（下稱特銷稅），遂按銷售價格新臺幣（下同）21,300,000元，依適用稅率15%，核定補徵特銷稅3,195,000元，上訴人於106年9月4日繳清稅款。嗣上訴人於106年11月10日具狀主

張持有期間已逾2年，被上訴人核定補徵特銷稅，有適用法律錯誤之情形，依稅捐稽徵法第28條第2項規定申請退還已繳納特銷稅款。經被上訴人所屬新營分局以107年7月20日南區國稅新營銷售字第1070123798號函（下稱原處分），否准其申請。上訴人不服，提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分均撤銷；被上訴人應依上訴人106年11月10日之申請，作成准予退還稅款3,195,000元，及自106年9月4日起，至填發國庫支票之日止，按上述溢繳之稅額，依郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。高雄高等行政法院（下稱原審）以107年度訴字第495號判決（下稱原判決）駁回後，上訴人遂提起本件上訴，並聲明：廢棄原判決，被上訴人就上訴人106年11月10日之申請，應作成准予退還稅款3,195,000元之行政處分。

二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決的記載。

三、原審駁回上訴人在第一審之訴係以：

㈠上訴人於64年6月2日取得系爭土地並完成移轉登記，嗣於101年11月15日，以21,001,970元出售給訴外人陳杰，並依陳杰指示於102年1月31日移轉所有權登記予訴外人鄭女勤。陳杰於103年5月23日以系爭土地埋有事業廢棄物之瑕疵為由，以存證信函（下稱系爭存證信函）通知上訴人，並於103年7月24日向臺灣臺南地方法院柳營簡易庭（下稱臺南地院）聲請民事調解，經該院於103年10月2日作成103年度營調字第115號解除不動產買賣契約事件調解筆錄（下稱系爭調解筆錄）調解成立，雙方合意解除買賣契約。鄭女勤於103年11月19日以「調解移轉」為登記原因，將系爭土地移轉登記給上訴人。嗣上訴人於104年4月18日訂約將系爭土地以21,300,000元出售給訴外人劉國賢，未依規定申報及繳納特銷稅，被上訴人查獲後，核認上訴人持有期間未滿1年，依適用稅率15%，於106年6月6日核定應補徵特銷稅3,195,000元，繳款期

限至106年9月15日止。上訴人於106年9月4日繳納稅完畢後，嗣於同年11月10日具狀主張其與陳杰間買賣契約，業經陳杰行使法定解除權而溯及消滅，自始歸於無效，故其另行出售予劉國賢之銷售契約，仍應自64年6月2日起算持有期間，已逾2年，不合於特銷稅課徵要件，被上訴人核定補徵特銷稅有適用法令錯誤情形，依稅捐稽徵法第28條第2項規定，向被上訴人申請退還已繳納之特銷稅。被上訴人於107年7月20日以原處分否准上訴人之退稅申請，上訴人不服，致生本件行政訴訟。

㈡系爭存證信函，僅載明系爭土地發見埋有事業廢棄物，請上訴人派員出面妥適處理，並無解除買賣契約之文字表示；陳杰向臺南地院聲請調解所提出之民事調解聲請狀記載略以：「……二、因該土地有瑕疵，經兩造同意解除……之不動產買賣契約。」衡諸一般人經驗法則，尚難判斷陳杰業已單方行使法定解除權。又系爭調解筆錄記載：「一、聲請人與相對人耿成鋼鐵廠有限公司雙方願『合意解除』於101年11月15日所簽訂之不動產買賣合約書。……。」等語，核其內容已明白表示雙方係「合意解除」買賣契約。再者，依上訴人負責人顏聰惠於105年1月10日接受被上訴人詢問時之陳述意旨可知，其係為避免糾紛擴大而同意陳杰解除契約之要求，又因聽信代書之言，以為可以減免土地增值稅，故由陳杰配合向法院申請調解，惟其委託台灣糖業股份有限公司環境檢測中心（下稱台糖檢測中心）於系爭土地採取3份土壤樣本送驗，檢測結果均在合格標準數值範圍，足知上訴人並未承認系爭土地存有事業廢棄物之瑕疵，純係為避免糾紛擴大而同意與陳杰解除契約，系爭調解筆錄所載「合意解除」之記載，並不違反實情。

㈢系爭存證信函檢附之南台灣環境科技股份有限公司土壤樣品檢測報告一紙（下稱南台灣檢測報告）顯示，5份土壤樣本中，其中有2份樣本之部分重金屬含量超過污染管制標準，其餘3份樣本則均未超過管制標準。惟上訴人協同台糖檢測

中心於103年4月28日派員至系爭土地採樣3份，經檢測結果，3份土壤樣本之各類重金屬含量，均未超出管制標準。衡諸台糖檢測中心檢測報告係由上訴人委託，且上訴人有參與土壤採樣，而兩造均未否認其可信度，較諸陳杰寄送上訴人之南台灣檢測報告，自屬較為可信。從而，上訴人主張系爭土地存有遭污染之瑕疵，構成陳杰可資行使法定解除權之事由云云，並非可採。退步而言，縱認系爭土地確有重金屬含量過高之瑕疵，惟衡諸上開2次檢測報告中，其中僅2份檢測樣品有超過管制標準，其餘6份則符合管制標準，可見僅有少部分土地面積受污染，況系爭土地屬建地，尚不影響其建屋用途，足認此項瑕疵尚非重大，依情形解除契約顯失公平，買受人陳杰並無民法第359條規定之法定解除權。此外，上訴人就買賣標的之交付、移轉，並無給付遲延、給付不能情形，則買受人陳杰亦無依民法第254條至第256條規定行使法定解除權之事由。

㈣已如前述，上訴人與陳杰間之買賣契約，係基於合意解除契約，且陳杰就該契約並無得主張法定解除之事由存在，則系爭土地以「調解移轉」為登記原因，返還移轉登記給上訴人之103年11月19日，自可採計為上訴人於104年4月18日訂定銷售契約之持有期間起算日，被上訴人據以核算上訴人持有期間未滿1年，故按銷售價格21,300,000元，依適用稅率15%，核定補徵特銷稅3,195,000元，並無稅捐稽徵法第28條第2項規定之適用法律錯誤情形等語，為其判斷之基礎。

四、本院按：

㈠稅捐稽徵法第28條第2項、第3項規定：「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」「前二項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金

固定利率，按日加計利息，一併退還。」

㈡特銷稅條例第1條規定：「在中華民國境內銷售、產製及進口特種貨物或銷售特種勞務，均應依本條例規定課徵特種貨物及勞務稅。」第2條第1項第1款規定：「本條例規定之特種貨物，項目如下：一、房屋、土地：持有期間在二年以內之房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之都市土地及非都市土地之工業區土地。」第3條第1項第1款、第3項規定：「（第1項）本條例所稱在中華民國境內銷售房屋、土地、特種勞務，分別指：一、房屋、土地：銷售坐落在中華民國境內之房屋、土地。……（第3項）前條第1項第1款所稱持有期間，指自本條例施行前或施行後完成移轉登記之日起計算至本條例施行後訂定銷售契約之日止之期間。」第4條第1項規定：「銷售第2條第1項第1款規定之特種貨物，納稅義務人為原所有權人，於銷售時課徵特種貨物及勞務稅。」第7條規定：「特種貨物及勞務稅之稅率為百分之10。但第2條第1項第1款規定之特種貨物，持有期間在1年以內者，稅率為百分之15。」第16條第1項規定：「納稅義務人銷售第2條第1項第1款規定之特種貨物，應於訂定銷售契約之次日起30日內計算應納稅額，自行填具繳款書向公庫繳納，並填具申報書，檢附繳納收據、契約書及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售價格及應納稅額。」可知，立法者衡酌現行土地及房屋短期交易稅負偏低、甚或無稅負之不公平現象，為實現居住正義、健全房屋市場，有效遏止以房屋及土地作為商品短期投機炒作，防止高房價帶動物價上漲，爰立法將持有期間在2年以內之我國境內房屋及其坐落基地暨依法得核發建造執照之都市土地，除符合同條例第5條規定之情形外，均明定為特種貨物之項目，並針對銷售該特種貨物之原所有權人按其銷售價格課徵15%（持有1年以內）或10%（持有超過1年而在2年以內）之特銷稅（特銷稅條例第2條第1項第1款立法理由參照）。

㈢然依稅捐稽徵法第12條之1第1項、第2項所揭示之實質課稅

原則，涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之；認定課徵租稅之構成要件事實時，則應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。因此倘課稅構成要件事實實現時，其課稅應以實質經濟事實關係及利益歸屬，暨課稅法律之立法目的為依據，始合於稅捐稽徵法第12條之1第1、2項所規定實質課稅之公平原則。特銷稅條例之立法目的，乃係衡酌現行土地及房屋短期交易稅負偏低，甚或無稅負，乃將持有期間在2年以內之房屋及其坐落基地列為課稅項目，藉以抑制短期投機，健全房屋市場。然對不動產課徵特銷稅，旨在健全房屋市場，特銷稅條例第5條規定，乃將合理、常態及非自願性移轉房地之情形予以明文排除課稅，以符合特銷稅條例立法意旨。是以，倘因具體個案係合理、常態及非自願性移轉房地，並無炒房地之意圖，而確屬非短期投機買賣，亦未從中獲取租稅利益時，稽徵機關即應以實質經濟事實關係及利益歸屬，暨課稅法律之立法目的為依據而為認定，始能符合特銷稅條例之立法目的及實質課稅之公平原則。自不能徒以形式外觀之法律行為或關係為依據，未區分個案具體情形，即就不動產所有人於登記取得所有權後2年以內與他人締約，將該不動產出售者，一概認符合課徵特銷稅之要件，如此認定即與實質課稅原則相違，且悖離公平課稅原則。

㈣特銷稅條例第3條第3項明定前條第1項第1款所稱持有期間，指自本條例施行前或施行後完成移轉登記之日起計算至本條例施行後訂定銷售契約之日止之期間，法條文字既曰完成「移轉登記」與「訂定」銷售契約之日，即知該條例就持有期間之定義，在取得特種貨物及勞務之起算日係採「物權」變動發生之日，而在截止日係採「債權」關係成立而非「物權」關係成立之日作為判斷依據，前開持有期間起算點所稱「完成移轉登記之日」，原則上固指土地原所有人於訂定銷售契約前之最近一次「移轉登記日」。然在所有權人銷售不動

產後，因故合意解除契約，原所有權人重新取得不動產之情形，就該不動產移轉登記日之起算點，究應如何計算？自不能徒以形式外觀之法律行為或關係為依據，稽徵機關即應以實質經濟事實關係及利益歸屬，暨課稅法律之立法目的為依據而為認定，應職權查明個案事實，審酌其合意解除契約之事由，有無利用迂迴交易規避特銷稅，而為具體判斷。倘依其合意解除契約事由，原所有權人並無利用合意解除契約再行銷售之迂迴交易從中獲取租稅利益或投機炒作房地產之情事者，即非屬短期投機交易情形，為避免產生不合理課稅情形，傷及無辜，即不應以其再取得所有權之移轉登記日起算，而應以原持有期間與移轉登記日後之持有期間合併計算，或溯自原取得該不動產之日起算，始符合特銷稅條例立法意旨。此觀輔助參加人100年10月19日台財稅字第10000330990號函釋（下稱100年10月19日函釋）：「說明：二、本案不動產因買賣價金給付糾紛，經法院調解並以『調解移轉』登記與原所有權人，原所有權人再出售該不動產時，其持有期間之計算，參照本部100年8月16日台財稅字第10000290040號令規定，應將原所有權人原持有該不動產期間與調解移轉登記後之持有期間合併計算。」101年1月3日台財稅字第10000462310號函釋（下稱101年1月3日函釋）：「說明：二、本案案關房屋因氯離子含量逾國家檢測標準值，經買方提起請求返還價金之訴訟，嗣雙方協議解除，由原所有權人買回，不動產登記回復原所有權人名下後再出售時，其持有期間之計算，參照本部100年8月16日台財稅字第10000290040號令規定，應將原所有權人原持有該不動產期間與買回完成移轉登記後之持有期間合併計算。」101年1月19日台財稅字第10000436220號函釋（下稱101年1月19日函釋）：「說明：二、本案不動產，經所有權人出售並辦竣所有權移轉登記後，因利害關係人向法院聲請該買賣關係不存在，經法院調解成立作成和解筆錄，並經地政機關以『和解回復所有權』為登記原因回復登記於原所有權人名下，嗣所有權人再出售該

不動產時，其持有期間應溯自所有權人原取得該不動產之日起算。」亦同此旨。

㈤按調解經當事人合意而成立；調解成立者，與訴訟上和解有同一之效力。和解成立者，與確定判決有同一之效力，民事訴訟法第416條第1項、第380條第1項分別定有明文。另按契約解除時，當事人雙方回復原狀之義務，除法律另有規定或契約另有訂定外，由他方所受領之給付物，應返還之，民法第259條第1款定有明文。再契約之合意解除與法定解除權之行使性質固有不同，效果亦異。合意解除屬契約行為，即以第二次契約解除第一次契約，其契約已全部或一部履行者，除有特別約定外，並不當然適用民法第259條關於回復原狀之規定；法定解除為單獨行為，其發生效力與否，端視有無法定解除原因之存在。準此，契約經合意解除，如有另為約定解除後之法律效果者，發生溯及既往失效之法律效果，仍有適用民法第259條回復原狀之規定。又依內政部發布之登記原因標準用語規定：「『調解移轉』登記係指依調解筆錄所為之所有權或他項權利移轉登記。含1.調解買賣、調解贈與。2.除法律行為不成立或當然、視為自始無效者外，移轉行為（包含解除權行使所為回復原狀）經調解成立之移轉登記。」

㈥經查，上訴人於64年6月2日取得系爭土地並完成移轉登記，嗣於101年11月15日以21,001,970元出售給陳杰，並依陳杰指示於102年1月31日移轉所有權登記予鄭女勤。陳杰於103年5月23日以系爭土地埋有事業廢棄物之瑕疵為由，以系爭存證信函通知上訴人，並於103年7月24日向臺南地院聲請民事調解，經該院103年度營調字第115號解除不動產買賣契約事件於103年10月2日調解成立，雙方願合意解除契約，作成系爭調解筆錄。鄭女勤於103年11月19日將系爭土地移轉登記給上訴人，上訴人於104年4月18日訂約將系爭土地以21,300,000元出售給劉國賢等情，為原審依法所確定之事實。原審雖認定鄭女勤於103年11月19日以「調解移轉」為登記原

因，將系爭土地移轉登記給上訴人。惟依卷附系爭調解筆錄之記載，上訴人係與陳杰合意解除契約，上訴人應於103年10月15日前給付鄭女勤22,201,970元，鄭女勤同意於103年10月16日前將系爭土地「回復所有權」登記於上訴人（見原審卷第37至38頁）。準此，依前揭調解筆錄所載，上訴人銷售系爭土地並完成移轉登記後，因買受人陳杰以系爭土地有瑕疵為由主張解除契約，向法院聲請調解，經法院調解成立作成調解筆錄，調解之兩造同意系爭土地以調解回復所有權為回復登記於上訴人名下。足見上訴人與陳杰、鄭女勤係以解除契約回復原狀方式，依調解筆錄於103年11月19日調解移轉登記而回復上訴人系爭土地之所有權。特銷稅條例第2條第1項第1款之持有期間，以完成所有權移轉登記為計算期間之起算點，重在房地所有權人對於房地之所有狀態，本件上訴人出售土地後，既因買賣契約糾紛，合意解除契約為回復原狀，並經法院調解成立，而為調解移轉登記回復原所有權，持有期間實為回復原來狀態。本件上訴人就其原已出售之不動產經法院調解移轉登記而回復原所有權，其再行出售時，其持有期間究應自何時起算之爭議，即與前揭輔助參加人100年10月19日函釋、101年1月3日函釋、101年1月19日函釋所指之情形，並無不同，尤其是與100年10月19日函釋所指之情形相符。

㈦再者上訴人係於64年6月2日取得系爭土地並完成移轉登記，其於101年11月15日出售給陳杰，早已逾2年，並不符合課徵特銷稅之要件，其於103年10月2日與陳杰、鄭女勤經法院調解合意解除契約並回復原狀，顯無可能係為規避此段之特銷稅。而且上訴人重新取得系爭土地所有權後於104年4月18日再行出售劉國賢，僅比其原來第1次之售價高298,030元，遑論上訴人與陳杰解除契約時，除回復原狀外，尚須負擔陳杰業已開挖之損害賠償1,200,000元（見原審所附臺南地院103年度營調字第115號民事簡易訴訟卷第27頁）。準此，上訴人因系爭解除契約，除返還價金21,001,970元外，另加計賠

償陳杰1,200,000元，合計為22,201,970元，核與調解筆錄所載金額相符，是依上訴人前開合意解除契約事由及事後回復原狀之情事，足見其並無利用合意解除契約再行銷售之迂迴交易從中獲取租稅利益，非屬短期投機炒作房地產之情事，自無規避特銷稅之情形。被上訴人於原審亦自承：依目前證據看不出上訴人有以第2次假交易或解除契約而規避特銷稅之情形等語（見原審卷第189頁）。因此上訴人持有系爭土地期間之計算，自應將上訴人原持有該不動產期間與調解移轉登記後至再次銷售前之持有期間合併計算，始符特銷稅條例之立法原意及實質課稅之公平原則。輔助參加人100年10月19日函釋，亦同此旨。是以本件上訴人持有系爭土地期間即應採計自64年6月2日至102年1月30日及103年11月19日至104年4月17日止，上訴人再於104年4月18日訂約將系爭土地以21,300,000元出售給劉國賢，其持有期間自已逾2年，即不符合課徵特銷稅之要件，被上訴人自不得以上訴人未依同條例第16條第1項規定申報銷售價格及應納稅額為由，依同條例第7條規定，予以補徵稅額。被上訴人未細究調解筆錄已載明鄭女勤同意將系爭土地「回復所有權登記」於上訴人，未審酌上訴人與陳杰合意解除契約之事由，係由買受人陳杰主動提出，上訴人並無利用迂迴交易從中獲取租稅利益或投機炒作房地產之情事，即以上訴人與陳杰合意解除買賣契約，將系爭土地返還上訴人之移轉登記日即103年11月19日為持有期間起算日而再行出售，認上訴人持有期間未滿1年，據以核定上訴人應補徵特銷稅3,195,000元，自有適用法令錯誤之情事。

㈧原判決僅依調解筆錄載明合意解除，又未依卷內證據認定事實，將上訴人於103年9月5日協同台糖公司採樣檢測系爭土地乙節，誤認為103年4月28日採樣，而與卷內證據不符，且未細究陳杰其買受系爭土地原本要作為月子中心使用，發包開挖後才發現地下污染性事業廢棄物，而以系爭土地瑕疵為由主張解除契約等情（見原審卷所附臺南地院103年度營調

字第115號民事簡易訴訟卷第27至31頁），並業已提出系爭土地部分重金屬含量超過污染管制標準，而系爭土地係經法院調解成立，調解筆錄亦已載明兩造同意「回復原狀」，鄭女勤並同意以法院調解筆錄「調解回復所有權」將系爭土地調解移轉登記於原所有權人名下，與輔助參加人101年8月31日台財稅字第10100117020號令釋（下稱101年8月31日令釋）所指買賣雙方合意解除契約，買受人返還該不動產並與出賣人辦妥「所有權移轉登記」之行為，情節係屬不同，自難比附援引。且輔助參加人亦於本院行言詞辯論時到庭陳稱101年8月31日令釋並無變更100年10月19日函釋、101年1月3日函釋、101年1月19日函釋等見解。又101年8月31日令釋僅係就合意解除契約而為「移轉所有權登記」之情形，未載明兩造是否有約定回復原狀之情形；然本件上訴人與陳杰、鄭女勤所成立調解筆錄已明載兩造應回復原狀，將系爭土地「回復所有權登記」於上訴人，自與該令釋之情形不同，原判決誤為援引，自有不當。原判決就輔助參加人101年1月3日函釋之說明欄已載有雙方協議解除契約之情事，卻仍稱該函釋未明確表示適用於合意解除契約之情形，明顯與函釋所載之內容不符。原判決未細究調解筆錄已載明「回復所有權登記」之回復原狀情事，逕依系爭土地以「調解移轉」為登記原因，返還移轉登記給上訴人之103年11月19日，為上訴人於104年4月18日訂定銷售契約之持有期間起算日，就所有權人原已出售之不動產經法院調解移轉登記回復所有權者，再行出售時，其持有期間究竟應自何時起算之爭議，未依符合特銷稅條例之立法意旨予以論斷，遽以上訴人與陳杰間之買賣契約，係基於合意解除契約，且陳杰就該契約並無得主張法定解除之事由存在，逕認被上訴人以上訴人持有期間未滿1年，按銷售價格21,300,000元，依適用稅率15%，核定補徵特銷稅3,195,000元，並無稅捐稽徵法第28條第2項規定之適用法律錯誤情形，其適用法規即有不當，判決違背法令，且與判決結論有影響，是上訴論旨指摘原判決此部分違背法令

，求予廢棄，為有理由。又本件上訴人業於106年9月4日繳納特銷稅3,195,000元，為原審依法確定之事實，因本件上訴人於104年4月18日銷售系爭土地，不符合特銷稅課稅要件事實已臻明確，上訴人於106年11月10日依稅捐稽徵法第28條第2項規定申請退稅，並無不合。被上訴人否准上訴人退稅之申請，容有違誤，訴願決定，未予糾正，亦有未洽。

㈨綜上所述，原判決關於駁回上訴人之請求，既有如上所述與判決結論有影響之違法，上訴意旨指摘，求予廢棄，為有理由，並本於原判決確定之事實，將原判決廢棄，撤銷訴願決定及原處分，並依上訴人之上訴聲明判命被上訴人就上訴人106年11月10日之申請，應作成准予退還稅款3,195,000元之行政處分。

五、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第259條第1款、第98條第1項前段，判決如主文。

中　華　民　國　109　年　8　月　27　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　陳　秀　媖

法官　林　妙　黛

法官　王　俊　雄

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　109　年　8　月　27　日

書記官　張　玉　純