

臺中高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

108年5月1日辯論終結

原告 蔡麗雲

訴訟代理人 許盟志 律師

複代理人 陳嘉文 律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 宋秀玲

訴訟代理人 詹淳惠

上列當事人間特種貨物及勞務稅事件，原告不服財政部中華民國
107年4月18日臺財法字第10713905930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：

(一)本件被告代表人於訴訟繫屬中變更為宋秀玲，已據其具狀聲
明承受訴訟（見本院卷第177頁），經核無不合，應予准許
。

(二)本件判決格式參酌司法院新近推行之高等行政法院裁判簡化
方案，僅記載兩造陳述事實之爭點核心要旨，並將判決相關
之法令條文附錄於後，合先敘明。

二、爭訟概要：

原告於民國103年4月2日完成移轉登記取得坐落臺中市○區
○○○○段○○○○○○○○號土地及坐落其上同段建號1643建物
即門牌號碼臺中市○區○○路○○○號房屋（下稱系爭房地）

，經被告大智稽徵所查獲其隨於同月13日簽訂買賣契約將系爭房地出售予他人，而未於訂定銷售契約之次日起30日內申報及繳納特種貨物及勞務稅，被告除依系爭房地銷售價格新臺幣（下同）10,000,000元，按適用稅率15%，核定補徵應納稅額1,500,000元（本稅核課處分部分另案提起行政爭訟）外，復作成裁罰處分處以罰鍰1,500,000元。原告不服，申請復查及提起訴願，均經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告起訴主張及聲明略以：

（一）張文琪未經原告特別委任或授權，於103年4月13日就系爭房地簽訂買賣協議書為無權代理，對原告不生效力：

1. 張文琪與原告為姑嫂關係，原告因張文琪經濟狀況不佳，而允諾其倘就系爭房屋居間介紹適當買方（臺語俗稱：中人或牽勾仔），當以紅包答謝。張文琪因而逕行於網路上刊登售屋廣告尋找買方，繼而與兆藝不動產簽署委託銷售契約，其於簽約時已向兆藝不動產表示其並無原告之身份證影本、印鑑證明，也未取得原告文字書面的概括授權或出賣不動產之特別授權，然兆藝不動產卻表示所簽署者僅為委託銷售契約書，不會那麼嚴謹，且倘有找到合適買方後，是否出賣當然仍應由房屋所有權人作決定。張文琪因而在未獲原告授權情況下逕自與兆藝不動產簽立一般委託銷售契約書，事後僅告知原告有接洽房仲業代尋買方。觀諸其簽署之該一般委託銷售契約書第8條第2項明訂「由代理人出面代理甲方簽立委託銷售契約書者，應檢附所有權人之身分證正反面影印本、授權書及印鑑證明交付由乙方驗證收執，以利乙方作業。」然張文琪於簽立該委託書時，除未備授權書、印鑑證明等該契約書所要求之文件，於

01 委託銷售契約書之所有權人名字欄位，逕自書寫「蔡麗雲
02 」甚至將原告生日由53年12月19日誤繕為53年12月9日，
03 上情核與原告與張文琪分別於103年8月18日及同年10月6
04 日向被告所述相符，惟被告並未記載於談話紀錄中，且業
05 經被告與兆藝不動產業者邱先生確認。由原告自102年至
06 103年2年內未向戶政事務所申請印鑑證明，僅於與賣方簽
07 訂不動產買賣契約書前4日即103年6月6日曾向南區戶政事
08 務所申請印鑑證明尤明。

09 2.原告未曾以文字書面授與張文琪特別代理權，且於得知張
10 文琪曾與房仲接洽後，僅口頭請張文琪幫忙配合仲介帶人
11 看屋或協商售價，並未以文字書面或口頭授與張文琪不動
12 產出賣之特別授權，被告以臆測方式逕認張文琪與系爭房
13 地之出售各環節均息息相關，並驟認張文琪應已獲得原告
14 之代理權，實屬無稽。

15 3.觀之被告機關大智稽徵所製作之103年8月18日原告談話紀
16 錄，載稱：「另因我和先生都是上班族，時間單（彈）性
17 不佳，所以決定賣屋時，需委託小姑張文琪幫忙配合仲介
18 帶人看屋或協商售價等事，後續簽約及收款仍由我處理。
19 」「我須聲明，我沒有簽協議書或授權張文琪代簽協議書
20 。問：臺端有無於103年4月13日和買方簽訂借屋裝修同意
21 書？）沒有，張文琪只告訴我對方要看屋及整理房屋，並
22 未告知她已於103年4月13日和買方簽訂借屋裝修同意書。
23 所以，我在103年6月10日和買方重新簽訂1份借屋裝修同
24 意書。」「（問：請問上開房地交易有無訂定買賣契約書
25 ？簽約時間為何？交易價格為何？並請提示相關資料供核
26 。）上述房屋有簽訂買賣契約，簽約日為103年6月10日，
27 契約由我親自簽訂，售價為1,000萬元，我有相關資料可

01 供查核。」等語，足證原告雖有口頭請張文琪偕同房屋仲
02 介帶看房屋、協商售價，然並未曾口頭委任或文字書面授
03 與張文琪簽訂協議書、借屋裝修同意書及房屋買賣契約之
04 代理權。

- 05 4.由被告機關大智稽徵所製作之103年10月6日張文琪談話紀
06 錄，載謂：「（問：系爭房屋於買賣合約簽訂前，於103
07 年4月13日簽訂一份協議書，該協議書是誰簽的？有無收
08 取定金100萬元？）協議書是我簽放，當天晚上房屋仲介
09 叫我去協談，我本來想顧小孩叫嫂嫂（蔡麗雲）自己去，
10 但我先生說我們比較近，先去看看再說，結果一到現場，
11 買方夫妻問東問西後，仲介就說買方確定要買，又因為仲
12 介怕無法成交，故提議先簽協議書，但我嫂嫂告訴過我，
13 她還沒遷入戶籍會課奢侈稅，不可代她簽訂買賣契約書或
14 意願書，我也將實情告訴房屋仲介，結果，房屋仲介說他
15 在簽訂仲介合約時已跟蔡麗雲確認過，有人出價達1,000
16 萬元就可售屋，而且簽協議書不會被課稅。加上我也不想
17 一天到晚配合仲介帶人看屋而跑來跑去，心想仲介代書都
18 掛保證了，應該沒問題，所以就私自簽訂協議書。」「（
19 問：臺端有無於103年4月13日和買方簽訂借屋裝修同意書
20 ？）有，仲介告訴我將鑰匙交給他保管，就可以不用跑來
21 跑去的，但我疑慮這樣作法不好，仲介就遊說我簽訂借屋
22 裝修同意書，說這樣就可保護屋主的權益，我不疑有他就
23 簽了。」「（問：蔡麗雲有無授權（或委託）臺端簽訂協
24 議書及借屋裝修同意書？）沒有。」「（請問上開房地交
25 易有無另訂定買賣契約書？簽約時間為何？誰簽的約？）
26 上述房屋有簽訂買賣契約，簽約日為103年6月10日，約由
27 蔡麗雲自己簽的。」等語，核與上開原告談話紀錄並無不

合，足證原告僅係授權張文琪與仲介接洽並協助處理看房事宜，然並未授權張文琪與欲購買房地之買方簽署任何形式之協議書或買賣契約。

5.觀之被告機關大智稽徵所105年3月1日製作之土地代書陳振德談話紀錄，載稱：「（問：……能否說明103年4月13日簽訂協議書之情形？該協議書是否為張文琪所簽訂？蔡麗雲有無授權張君代簽訂相關資料？）……該協議書為張文琪和買方楊瓊姿所簽訂。……103年4月13日晚上，買方臨時說想買房屋，但仲介聯絡不上蔡麗雲，而買方表示不簽訂意願書之類的文件，她不安心。無計可施的情形下，只好找張文琪來簽協議書，當時有問過張文琪有無蔡麗雲的授權書，張君已告知『沒有』，但雙方認為只是證明買賣意願而已，非屬買賣契約書，應該無所謂，所以買、賣雙方都簽了。」等語，足證張文琪於103年4月13日簽立「協議書」確實未獲得原告授權，而屬無權代理。

6.倘若原告確實授權張文琪與欲購房地之買方簽署本件協議書，則原告逕依張文琪於103年4月13日簽訂之協議書內容所載授權代書製作契約並填載契約日期後逕行履約即可，又何須於103年6月10日與楊瓊姿簽訂借屋裝修同意書以及房地買賣契約書？且嗣後履約均依103年6月10日簽訂之契約履行，在在證明原告並未授權張文琪簽署協議或買賣契約。

(二)原告並無對張文琪之無權代理為事後承認之情形：

1.原告於103年8月18日受被告訪談時已言明其係於談話當日才知道有該協議書之存在，其於同年6月10日與楊瓊姿簽訂買賣契約時並不知情，則原告又如何能在不知情之情形下承認張文琪所為無權代理之法律行為？又如何能將原告

於103年6月10日在不知系爭協議書存在之情形下簽立之不動產買賣契約作為對系爭協議書的追認。是張文琪無權代理下所簽立之協議書，因原告不知情無法承認而無法對原告發生效力，法理灼然。

2.原告從未以文字書面授權張文琪概括授權或不動產之出賣的特別授權，而系爭房地出賣與否、價格高低等因素均是原告自身的權利，原告僅係被仲介及張文琪告知有買方欲以1,000萬購買，嗣原告遲至6月始同意成交價格，並於103年6月10日為不動產出賣之行為。原告係和楊瓊姿於6月10日簽訂買賣契約、價金履約保證申請書及借屋裝修同意書後，始交付代書印鑑證明、身份證影本、權狀等資料，且原告與楊瓊姿所進行之履約流程係按6月10日之簽訂買賣契約內容進行，例如6月11日簽約款100萬、6月11日用印款100萬、6月18日完稅款800萬入專戶，均與6月10日原告與楊瓊姿所簽訂之買賣契約之付款時間相符。

3.被告另以原告既然仍與買受人楊瓊姿完成系爭房地的買賣，且相關交易條件均與先前協議書內容並無二致，及張文琪代理原告點交系爭房產出售後價金履約專戶款項之結算與系爭房地結餘之提領，主張原告「應」已於事後承認張文琪以其名義所簽立之協議書云云。然則，不動產買賣除標的、價金外，尚牽涉諸多事項，例如貸款與否、貸款金額少於預定貸款金額應如何處理、價金給付方式及是否分期，有無停車位及其種類、土地增值稅、地價稅、房屋稅、管理費及其他稅費如何負擔、何時交屋……等問題均有賴買賣雙方磋商協議，同此原告方於103年6月10日與買方簽訂不動產買賣契約書。甚且，系爭協議書雖有記載買賣標的物之門牌號碼，然該買賣標的物究係為幾層樓，及購

買之樓層為何？有無附屬建物、及增建或占用部分？均仍
需買賣雙方一一磋商約定。是以內政部依消費者保護法之
規定製訂房屋買賣契約書範例藉以規範上開事項俾利買賣
雙方有所依循。協議書為土地代書所擬，又觀之103年4月
13日在場之土地代書陳振德105年3月1日於被告機關大智
稽徵所之談話紀錄「……該協議書雖有標示買標的及價金
，但房地之建號、地號及買賣權利範圍標示不清，買方也
不願依協議內容支付現金100萬元，亦不願意協議後續付
款流程及交屋日期，而買方給付之支票，因有抬頭（履約
專戶）及平行線，如不申請履保，無法兌領，而該協議書
非屬正式買賣契約（無付款程序），亦無法申請履保，又
協議書中雖有代填買賣契約書日期之約定，但當時並未預
先簽立買賣契約書。」被告謂原告於103年6月10日簽訂之
買賣契約書與張文琪於103年4月13日簽訂之系爭協議書內
容並無二致，即顯與事實不符。被告僅以地址相同、價格
一樣就是事後承認，實屬無稽。

4.倘依被告主張原告與楊瓊姿簽訂買賣契約之行為為事後承
認，則原告自應依「協議書」之規定，授權代書填載契約
期日，以簽完協議書後45日作為雙方之最後交屋日，並交
付印鑑證明、權狀等文件予代書以辦理過戶。然契約雙方
均未按協議書所載之條件履行，而係依後續簽訂之買賣契
約為之，顯見所謂「事後承認」僅為被告之片面之臆測，
實屬無稽。

5.張文琪嗣後雖代理原告點交系爭房屋出售後價金履約專戶
款項之估算，但並無對系爭房地結餘之提領，惟原告於10
3年6月10日簽訂不動產買賣契約書實並不知有系爭協議書
之存在，及買賣雙方係依不動產買賣契約書之約定而非依

協議書來履行，業如上述，則張文琪代為估算之行為與原告是否事後承認該協議書，實係屬二事，毫無關聯。至於被告所引最高法院98年度臺上字第1044號民事判決與本件情況並不相同，自不能援引。

(三)張文琪所簽訂之「協議書」，性質上並非買賣契約書，僅為買賣契約之預約：

- 1.依系爭協議書第2條載明有「系爭標的因乙方奢侈稅之問題，無法馬上簽立買賣契約，甲方給予乙方自民國103年4月13日起至103年7月13日止處理，至上述期間止若乙方未將系爭問題處理完畢，除雙方另合意約定外，自到期期間之翌日起為契約有效生效日期……」。探究當事人真意，當事人既因故而未能簽立買賣契約，足證上開協議書不過係買賣契約之預約，而非本約，否則張文琪及楊瓊姿當直接書立不動產買賣契約書即可。
- 2.依系爭協議書第5條載明有「本協議書簽立後，由甲、乙兩方仲介公司及代書各執乙份，所執協議書之一方應於正式契約簽立後之3日內將本協議書交還代書銷毀，並應負保密義務之約定」職此，買賣雙方既約定另行簽立正式契約，參照最高法院61年臺上字第964號判例與80年度臺上字第1883號、83年度臺上字第462號及85年度臺上字第2396號判決意旨，可認系爭協議書屬買賣預約性質至明。
- 3.所謂不動產買賣契約除約定標的物及價金外，尚包括標的物有無增建、買賣價金之給付方式時間、是否需向金融機關貸款、相關稅賦由何方繳納、是否申請履約保證、房屋點交及瑕疵擔保、交屋期限等必要之點尚待當事人磋商後決定，因不動產買賣之複雜度較高，因此內政部尚製頒不動產買賣範例供民眾使用，而系爭協議書就上開必要之點

全然未約定，且當日亦無價金之交付，更約定有簽訂買賣契約之期限，足證系爭協議書之性質至多僅為買賣契約之預約。

4.該協議書就不動產標的部分並未記載其建號、基地座落之地號、面積、持分等標的物之基本內涵，更只有約定「雙方就臺中市○○路○○○號之不動產標的」，僅言及房屋，而未約定土地，顯見其標的物尚未特定，且該協議書亦未就標的物有無增建、買賣價金之給付方式時間、是否需要向金融機關貸款、相關稅賦的繳納、是否申請履約保證、房屋點交及瑕疵擔保等必要之點作出約定，在在證明該協議書之性質並非買賣契約之本約。尤有甚者，該協議書各條款用語已明確區分協議書本身以及買賣契約，益徵該協議書僅係買賣契約之預約而非本約。

5.退步言之，倘依訴願決定書所稱該「協議書」已如被告所主張已明確約定必要之點，而達可直接履行而無須另訂本約之程度，則楊瓊姿及原告應無庸再另行簽立買賣契約，逕以協議書履行即可，然兩人卻仍於103年6月10日另行簽訂房屋買賣契約書，顯見該「協議書」之性質絕非買賣契約之本約，而係預約。且依地政士陳振德於105年3月1日大智稽徵所之談話紀錄有「該協議書雖有標示買賣標的物及價金，但房地之建號、地號及買賣權利範圍標示不清，買方也不願依協議書內容支付價金100萬元，亦不願協議後續付款流程及交屋。」尤明買賣雙方根本無法逕依協議書履行，系爭協議書屬買賣預約，實無庸殆言。

(四)依系爭協議書第2條、第4條分別約定「系爭標的因乙方奢侈稅之問題無法馬上簽立買賣契約，甲方給予乙方自民國103年4月13日起至103年7月13日止處理，至上述期間止若乙方

還未將系爭問題處理完畢，除雙方另合意約定外，自到期期間之翌日起為契約有效生效日期，甲、乙雙方授權代書填載簽立契約日期，雙方並約定訂立契約日後第45日為雙方合意之最後交屋日」，「買賣契約成立生效後，甲、乙雙方應依買賣契約之各項條件履約絕無異議……」，足見當事人真意係待賣方處理奢侈稅之問題即遷入戶籍符合自用住宅免稅之規定後，另行簽訂買賣契約，倘賣方未於上開期間即103年4月13日起至103年7月13日止處理完畢，依上開約定即逕以103年7月13日之翌日為契約成立生效日期。而原告與買方嗣後既於103年6月10日簽立不動產買賣契約書，自應以103年6月10日為買賣契約之成立生效日。

(五) 依100年5月4日公布之特種貨物及勞務稅條例第5條第1款規定，原告出賣系爭房地非屬該條例規定之特種貨物情形：

1. 原告名下僅有系爭房地，其配偶及未成年直系親屬名下並無其他房地，未供營業使用或出租。又張文琪與楊瓊姿所簽訂之「協議書」對原告並不生效力，且性質亦非買賣契約，已如前述，故原告與楊瓊姿就系爭房地之買賣契約係簽訂於103年6月10日，於簽約前原告之戶籍即已登記於系爭房地，則依前開特種貨物及勞務稅條例第5條第1款之規定，不應課徵特種貨物及勞務稅。

2. 被告雖謂原告購入系爭房地，尚有出租情事，於移轉登記取得系爭房地後8日，即委託兆藝不動產公司銷售，並由張文琪配合仲介代人看屋，且於成立協議書當日即將系爭房地由楊瓊姿整修裝潢，衡諸一般社會習慣及經驗法則，原告應無自住事實，與特種貨物及勞務稅條例第5條第1款得排除課稅之規定不符云云，惟原告於簽立買賣契約時，特種貨物及勞務稅條例第5條尚未修正增列所有權人應有

01 自住事實，故縱認原告實際上並未居住於系爭房屋，然仍
02 符合當時之特種貨物及勞務稅條例第5條之例外規定而免
03 徵，被告所述顯有違誤等情。並聲明求為判決撤銷訴願決
04 定及原處分（含復查決定）。

05 四、被告答辯及聲明略謂：

06 (一)原告於103年2月6日以總價8,200,000元購買系爭房地，至同
07 年4月2日始辦竣所有權移轉登記，並以系爭房地臺中商業銀
08 行股份有限公司（下稱臺中銀行）設定抵押權登記擔保原告
09 與張文琪之債務，嗣原告旋於同年4月10日委任張文琪代理
10 原告與兆藝不動產公司簽訂一般委託銷售契約書，該契約書
11 第2條約定：「委託銷售價格：甲方（原告）願意出售之土
12 地、建築改良物，總價格新臺幣1,080萬元。」足認委託銷
13 售標的包含土地及建物。原告於大智稽徵所103年8月18日之
14 談話紀錄亦自承確有委託小姑張文琪幫忙配合房仲帶人看屋
15 或協商售價，是張文琪有代理原告與兆藝不動產公司簽訂一
16 般委託銷售契約及與第三人議價之權限，應足堪認定。嗣張
17 文琪於103年4月13日與第三人楊瓊姿簽立協議書，以總價10
18 ,000,000元出售系爭房地，原告自購買至出售系爭房地過程
19 ，張文琪自陳購買系爭房地係由其協助辦理交屋，原告移轉
20 登記取得系爭房地後，並同時設定抵押權以擔保原告與張文
21 琪對臺中銀行之債務，且渠等2人對臺中銀行放款所需支付
22 之作業工本費、火險費及放款本息繳付均係由負責人為張文
23 琪之昇陽貿易股份有限公司所有國泰世華商業銀行帳號轉入
24 ，而系爭房屋出售後原告價金履約專戶款項結算，亦由張文
25 琪代理原告點交，甚至出售系爭房地結餘款3,125,703元匯
26 款存入原告帳戶後，亦係由張文琪配偶張桂榮於同日代理原
27 告領出現金3,100,000元。從而，自系爭房地購買與出售之

01 各個環節，均與張文琪息息相關。又經查證得知之事實，與
02 上開原告於大智稽徵所談話筆錄中主張簽約及收款仍須由其
03 自行處理之陳述不合。並審酌張文琪簽立協議書當日，同時
04 另行與楊瓊姿簽訂借屋裝修協議書，同意將系爭房屋供楊瓊
05 姿裝潢整修之用，原告亦表示張文琪有將楊瓊姿要整理房屋
06 之事告知原告，且原告復配合於同年月15日辦竣戶籍登記，
07 倘張文琪未經原告授與代理系爭房地買賣權限，張文琪豈有
08 將買賣事務進行之狀況報告原告之必要，而原告又何以有於
09 張文琪簽訂協議書後，隔1日後旋即辦竣戶籍登記，解決課
10 徵特種貨物及勞務稅疑慮之急迫性，恐非原告稱張文琪未經
11 授權簽立協議書即可釋疑。至張文琪代理原告與楊瓊姿簽訂
12 系爭房地買賣契約，本質上為債權行為，並不以書面為要件
13 ，與原告所援引最高法院98年度臺上字第1044號民事判決係
14 針對不動產之出賣或設定負擔等物權行為，應以書面為代理
15 權授與並不相同，是原告主張並未書面授權張文琪於103年4
16 月13日與楊瓊姿簽訂系爭房地相關協議或銷售契約，張文琪
17 為無權代理不生效力乙節，尚難採據。

18 (二)依張文琪與買受人楊瓊姿於103年4月13日簽訂之協議書記載
19 ：「立協議書人楊瓊姿（下稱甲方即買方）、立協議書人蔡
20 麗雲（下稱乙方即賣方），雙方就臺中市○區○○路○○○號
21 之不動產標的（下稱系爭標的）出售，雙方協議如下：一、
22 買方以10,000,000元向買方購買系爭標的，並且以現金1,00
23 0,000元整，存放於合泰建築經理股份有限公司指定之銀行
24 專戶內，作為購買系爭標的之定金。二、系爭標的因乙方奢
25 侈稅之問題（下稱系爭問題）無法馬上簽立買賣契約，甲方
26 給予乙方自民國103年4月13日起至民國103年7月13日止處理
27 ，至上述期間止若乙方未將系爭問題處理完畢，除雙方另合

意約定外，自到期期間之翌日起為契約有效生效日期……三、自本協議書簽訂日起，應依雙方約定金額出售，若因可歸責於一方而違約時，一方應賠償另一方訂金之金額作為違約金，其任何一方自簽訂本協議書日起不應以任何問題解除系爭標的之買賣契約。」雙方就系爭房地既已標明不動產，顯然買賣標的係包含房屋及土地，而非原告所稱之僅言及房屋，而未約定土地。是雙方買賣標的物、價金及給付方式已互相表示意思一致，依民法第153條第1項及第345條第2項規定契約已成立，該日即為銷售契約訂定日。

(三)關於原告主張該協議書性質至多為預約乙節：

觀之系爭協議書，除就買賣之標的為臺中市○區○○路○○○號之不動產標的及買賣價款10,000,000元已明確約定外，履約期限亦另行約定，除雙方另合意約定外，自103年7月13日之翌日起為契約有效生效日期，雙方授權代書填載簽立契約日期，並約定訂立契約後第45日為雙方合意之最後交屋日，已無另行訂立契約之必要，且協議書上亦無將來訂立買賣本約之約定，清償期屆至後，楊瓊姿亦得逕依協議書內容請求履行，該協議書性質上為買賣契約本約至為灼然，原告稱係預約，顯違契約內容與雙方訂約時之真意。更何況，該協議書如非買賣契約，何須於協議書第4點特別約定，買賣契約成立生效後，甲、乙雙方應依買賣契約之各項條件履約絕無異議，仲介公司及代書已盡告知奢侈稅之事，日後乙方因此被核課奢侈稅，應由乙方自行負責，與仲介公司及代書均無關，不可因奢侈稅之事要求仲介公司及代書賠償。是以，原告之主張自難採據。則本件協議書簽訂日103年4月13日即為銷售契約訂定日。準此，原告與其配偶及未成年直系親屬未於完成移轉登記之日起至訂定銷售契約之日止之持有期間內

於系爭房屋辦竣戶籍登記，即與特種貨物及勞務稅條例第5條第1款規定不符，又其亦無同條其他各款規定情形，則原告自103年4月2日完成移轉登記日起至103年4月13日訂定銷售契約之日止，持有期間在1年以內，且未於持有期間內將戶籍遷入系爭房屋，其出售系爭房地，即屬特種貨物及勞務稅條例之課徵範圍。

(四)又本稅部分，原告不服，申經復查及訴願決定均遭駁回，循序提起行政訴訟，經本院以106年度訴字第478號判決駁回，其上開主張，業經該判決逐一論駁在案。則原告未於訂定銷售契約之次日起30日內申報及繳納特種貨物及勞務稅，自難卸其應注意能注意而不注意之過失。又原告係1年內經第1次查獲，但於裁罰處分核定前尚未補申報並補繳稅款，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，其違章情節應按所漏稅額處1倍之罰鍰，徵諸特種貨物及勞務稅條例第22條第1項關於「按所漏稅額處『3倍』以下罰鍰」之規定，應已考量違反義務行為應受責難程度、違反義務所得利益等情狀，是被告依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，按漏稅額處1倍罰鍰1,500,000元，係審酌其違章情節所為適切處分，並無違誤等語。並聲明判決駁回原告之訴。

五、本件兩造爭點為：被告認原告於103年4月2日完成移轉登記取得系爭房地所有權後，即授權張文琪於103年4月13日簽約出售系爭房地，未於訂定銷售契約之次日起30日內申報及繳納特種貨物及勞務稅，有應注意並能注意而不注意之過失，依特種貨物及勞務稅條例第22條第1項規定，按漏稅額處1倍罰鍰1,500,000元，認事用法有無違誤？

六、本院判斷如下：

(一)前提事實：

被告經調查相關資料後，因認定原告係於103年4月2日取得系爭房地，而在持有1年期間內即於同月13日銷售予他人，未於訂約次日起30日內申報及繳納特種貨物及勞務稅，經作成本稅核課處分，依系爭房地銷售價格10,000,000元，按稅率15%，核定補徵應納稅額1,500,000元後，復作成本件裁罰處分處以1,500,000元罰鍰，而經復查決定及訴願決定予以維持等情，有卷附系爭房地登記謄本及所有權異動索引查詢資料（分見原處分卷第33至34頁及第119至120頁）、協議書（見原處分卷第28至29頁）、不動產買賣契約書（見原處分卷第18至27頁）、被告大智稽徵所103年8月18日原告談話紀錄（見原處分卷第30至32頁）、被告大智稽徵所103年10月6日張文琪談話紀錄（見原處分卷第12至14頁）、被告大智稽徵所103年10月8日楊瓊姿談話紀錄（見原處分卷第10至11頁）、系爭房地特種貨物及勞務稅徵銷明細清單（見原處分卷第54頁）、被告106年4月18日中區國稅法二字第1060004942號復查決定（見原處分卷第35至42頁）、被告106年9月4日106年度財特銷字第58106000336號裁罰書（見原處分卷第55頁）、被告106年11月13日中區國稅法二字第1060013221號復查決定（見本院卷第37至51頁）、財政部107年4月18日臺財法字第10713905930號訴願決定（見本院卷第55至73頁）等件可稽，堪予認定。

(二)原告雖以上開情詞資為指摘被告作成裁罰處分構成違法應予撤銷之論據。惟；

1.觀諸特種貨物及勞務稅條例第1項、第2條、第4條第1項及第5條等規定，可知持有中華民國境內之房屋及其坐落基地，如無同條例第5條規定之情形，而在2年以內銷售者，於銷售時即成立課徵特種貨物及勞務稅之要件。而依同條

例第7條但書、第8條第1項及第11條規定，持有特種貨物之期間在1年以內即銷售者，依其銷售價格按15%稅率，核計其特種貨物及勞務稅額。再者，依特種貨物及勞務稅條例第16條規定，銷售持有期間未逾2年之我國境內房屋、土地，如無行為時特種貨物及勞務稅條例第5條各款規定之例外情形，原所有權人即負有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之義務，須經主管機關核認符合行為時特種貨物及勞務稅條例第5條各款所規定之例外情形，始免徵特種貨物及勞務稅，不得徒憑主觀見解即擅自不履行上開義務。其有違反者，即應按同條例第22條第1項規定論罰。

2.原告雖謂張文琪並未獲其授權，其代原告簽訂之系爭協議書對原告不生效力，且該協議書性質上僅屬預約，尚不生買賣效力，應以原告本人於103年6月10日簽訂之買賣契約始發生效力，原告銷售系爭房地不應課徵特種貨物及勞務稅云云。惟：

(1)觀諸民法第167條規定，意定代理權之授與，並不以書面為必要，只要本人其授與代理權之意思表示到達代理人或代理行為之相對人即發生授權之效力。至於有無授權代理權之事實則應綜觀全般證據情況認定之，其證據方法並不以書面證明為限。再者，不動產買賣之債權契約，並非要式行為，當事人對於買賣契約必要之點，即價金與標的物之意思表示一致者，其契約即難謂尚未成立。所謂互相表示意思一致，並不限於當事人間直接為之，其由第三人為媒介而將各方互為之意思表示從中傳達因而獲致意思表示之一致者，仍不得謂契約並未成立

01 。又預約僅係約定將來訂立本約之契約，倘當事人已就
02 買賣契約必要之標的物及其價金意思表示一致，出賣人
03 （賣方）復由買受人（買方）收受定金者以擔保買賣之
04 履行者，縱使其他相關細節事項尚未約定完足，依據民
05 法第153條、第248條及第345條之規定，雙方已成立買
06 賣契約，並非屬僅屬請求訂立買賣契約（本約）之預約
07 。

08 (2) 查原告於103年8月18日受被告大智稽徵所訪談時陳稱：
09 其與配偶皆為上班族，時間彈性不佳，乃委託小姑張文
10 琪幫忙配合仲介帶人看屋或協商售價等事，其決意出賣
11 系爭房地之初，認為不會馬上成交，未將戶籍遷入，不
12 意甫與房屋仲介託售不及3天，仲介就說有人要買，對
13 方急著要訂屋，張文琪只告知買方要看房屋及整理房屋
14 ，但未告知她已於103年4月13日和買方簽訂協議書及借
15 屋裝修同意書等語；而張文琪於103年10月6日受被告大
16 智稽徵所訪談時陳稱：蔡麗雲是我嫂嫂，103年4月13日
17 晚上房屋仲介通知前往協談系爭房地買賣事宜時，經買
18 方夫妻詢問相關事項後，仲介表示買方確定要買，並說
19 他在簽訂仲介合約時已跟蔡麗雲確認過，有人出價達1
20 千萬元就可售屋，因不想每天早晚配合仲介帶客戶看屋
21 奔波，所以就私自簽訂協議書，及依仲介游說簽訂借屋
22 裝修同意書可保護屋主的權利就簽了等語，分別有原告
23 談話紀錄及張文琪談話紀錄在卷可憑（分見原處分卷第
24 30至32頁及第12至14頁）。

25 (3) 觀之上開原告及張文琪之訪談筆錄內容，足見原告本人
26 確已決意以不低於1千萬元之價格出售系爭房地，因其
27 本人及配偶受工作拘束，無充裕時間親自為之，乃委託

01 小姑張文琪代為對外處理系爭房地出售之事宜，要無疑
02 義。再參佐原告與兆藝公司於103年4月10日簽訂之一般
03 委託銷售契約書所載，委託人欄位除於所有權人項下簽
04 原告姓名外，其旁代理人項尚簽張文琪姓名，且委託銷
05 售價格項則填載1,080萬元（見原處分卷第51頁）。又
06 對照張文琪代為與買方楊瓊姿簽訂之協議書（見原處分
07 卷第28至29頁）與原告自行於103年6月10日與買方楊瓊
08 姿簽訂之不動產買賣契約書，均記載買賣價金總額1,00
09 0萬元與定金100萬元。且買受人楊瓊姿於103年10月8日
10 受被告大智稽徵所訪談時亦陳明：於103年4月13日簽立
11 協議書後，即由其配偶開發面額100萬元支票當定金，
12 並於同日簽立借屋裝修協議書等語，有其談話紀錄及支
13 票影本、借屋裝修協議書在卷可稽（分見原處分卷第11
14 頁、第15頁及第17頁）可稽。且稽之卷附協議書特別註
15 記供作定金支票之發票日期為4月15日，核與卷附該支
16 票影本相符（見原處分卷第15頁）。衡情原告與楊瓊姿
17 間就系爭房地之買賣，若非於103年4月13日成交，買受
18 人楊瓊姿必無當場簽發面額100萬元支票供作定金，並
19 簽訂書面約定賣方在正式交屋前先行取交系爭房屋鑰匙
20 供買方入內進行裝潢整修之理。

- 21 (4) 是故，本件原告係決意將系爭房地以不低於1,000萬元
22 價格銷售後，即授權張文琪處理買賣事宜，則張文琪於
23 103年4月13日本於原告代理人地位與楊瓊姿所簽訂之買
24 賣協議書自對於原告發生效力，且依該協議書及借屋裝
25 修協議書所載，可見買方對於其買受系爭房地現況及所
26 有權範圍瞭然明白，賣方亦同意其可請求之總價金數額
27 為1,000萬元，買方並開發面額100萬元支票供作定金，

賣方復於交屋前將鑰匙交予買方讓其入內裝潢整修，自應認原告與楊瓊姿間就系爭房地於103年4月13日即成立買賣契約至明。

(5) 至於原告與楊瓊姿其後復簽押日期106年6月10日之不動產買賣契約書及借屋裝修協議書，純粹為規避原告應徵之特種貨物及勞務稅（俗稱奢侈稅）之用，此由雙方103年4月13日協議書載明：系爭房地因原告奢侈稅問題無法馬上簽立買賣契約等語可明（見原處分卷第29頁），可見其後雙方再簽署106年6月10日買賣契約書係規避特種貨物及勞務稅之手段，無從憑為系爭房地買賣契約成立之認定依據。

3. 從而，原告於103年4月2日取得系爭房地，而在持有期間1年內即於103年4月13日銷售，未於訂定銷售契約之次日起30日內申報及繳納特種貨物及勞務稅，雖於103年4月15日設戶籍於系爭房屋，仍不符合當時特種貨物及勞務稅條例第2條第1項第1款及第5條第1款規定免徵特種貨物及勞務稅之情形，被告除按適用稅率15%，核定應納稅額1,500,000元在案外，復適用特種貨物及勞務稅條例第22條第1項規定予以裁罰，自屬適法有據。

4. 納稅義務人短報、漏報或未依規定申報銷售特種貨物及勞務稅條例第2條第1項第1款規定之特種貨物者，除補徵稅款外，按所漏稅額處3倍以下罰鍰，為特種貨物及勞務稅條例第22條第1項所明定。參據前引稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於特種貨物及勞務稅條例第22條部分之規定，特種貨物及勞務稅條例施行後，特種貨物及勞務稅之納稅義務人於1年內第1次被查獲，如不符合於裁罰處分核定前已補申報，並已補繳稅款之情形者，按所漏稅額處

01 1倍之罰鍰。衡諸本件原告於銷售系爭房地時，已認知其
02 應依法申報及繳納特種貨物及勞務稅，而故意偽飾成為符
03 合非特種貨物之形式以逃避稅捐，核其情節難謂有酌減之
04 餘地，則被告審酌原告上開情節，按原告所漏稅額處以1
05 倍之罰鍰，難謂有違反比例原則可言。

06 七、綜上所述，本件原告上開主張各節，均非可取。被告就原告
07 持有系爭房地在1年以內予以銷售，未依規定申報及繳納特
08 種貨物及勞務稅之事實，認定符合特種貨物及勞務稅條例第
09 2條第1項第1款及第7條但書規定之課稅要件，且不具免稅之
10 情形，除按其銷售總價額之15%稅率核算其應繳納特種貨物
11 及勞務稅額1,500,000元（本稅核課部分非屬本件訴訟審判
12 範疇），復作成本件裁處書按所漏稅額處以1倍之罰鍰計1,5
13 00,000元，而決定駁回原告復查申請，認事用法俱無違誤，
14 訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，
15 應予駁回。

16 八、本件為判決基礎之事證已臻明確，原告聲請訊問證人張文琪
17 、謝好瞳及兩造其餘陳述及舉證，均核與判決結論不生影響
18 ，爰不逐一論述，附此敘明。

19 九、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第
20 1項前段，判決如主文。

21 中 華 民 國 108 年 5 月 22 日

22 臺中高等行政法院第三庭

23 審判長法官 王 德 麟

24 法官 林 靜 雯

25 法官 蔡 紹 良

26 以上正本證明與原本無異。

27 如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表

01 明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須
 02 按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴
 03 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表
 04 明上訴理由者，逕以裁定駁回。
 05 上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情
 06 形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

07 08 得不委任律師為訴訟 09 代理人之情形	所 需 要 件
10 11 （一）符合右列情形 12 之一者，得不 13 委任律師為訴 14 訟代理人	15 16 1.上訴人或其法定代理人具備律師資 17 格或為教育部審定合格之大學或獨 18 立學院公法學教授、副教授者。 19 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代 20 理人具備會計師資格者。 21 3.專利行政事件，上訴人或其法定代 22 理人具備專利師資格或依法得為專 23 利代理人者。
24 25 （二）非律師具有右 26 列情形之一， 27 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。

中 華 民 國 108 年 5 月 22 日
書記官 凌 雲 霄

附錄本判決引用的相關法令：

【特種貨物及勞務稅條例】

第1條

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（104年1月7日修正前）

本條例規定之特種貨物，項目如下：

一、房屋、土地：持有期間在2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。但符合第五條規定者，不包括之。

第3條第1項第1款及第3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。

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

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 5 條 第 1 款（104 年 1 月 7 日修正前）

有下列情形之一，非屬本條例規定之特種貨物：

一、所有權人與其配偶及未成年直系親屬僅有一戶房屋
及其坐落基地，辦竣戶籍登記且持有期間無供營業
使用或出租者。

第 7 條

特種貨物及勞務稅之稅率為百分之十。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
之十五。

第 8 條

納稅義務人銷售或產製特種貨物或特種勞務，其銷售價
格指銷售時收取之全部代價，包括在價額外收取之一切
費用。但本次銷售之特種貨物及勞務稅額不在其內。

前項特種貨物或特種勞務如係應徵貨物稅或營業稅之貨
物或勞務，其銷售價格應加計貨物稅額及營業稅額在內

第 11 條

銷售或產製特種貨物或特種勞務應徵之稅額，依第 8 條
規定之銷售價格，按第 7 條規定之稅率計算之。

第 16 條 第 1 項

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。

第 22 條 第 1 項

納稅義務人短報、漏報或未依規定申報銷售第 2 條第 1 項
第 1 款規定之特種貨物或特種勞務，除補徵稅款外，按所
漏稅額處 3 倍以下罰鍰。

【稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表】（行為時）

違章情形：

一、納稅義務人短報、漏報或未依規定申報銷售第 2 條第 1 項第
1 款規定之特種貨物者：（一）1 年內經第 1 次查獲。

裁罰金額或倍數：

按所漏稅額處 1 倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補申報，並
已補繳稅款者，處 0.5 倍之罰鍰，如係特種貨物及勞務稅條例
施行後經第一次查獲者，處 0.25 倍之罰鍰。

【財政部 100 年 9 月 29 日臺財稅字第 10000301450 號】

有關特種貨物及勞務稅條例第 5 條第 1 款所稱「辦竣戶籍
登記」，應由所有權人、配偶或未成年直系親屬於銷售
日前辦竣戶籍登記。

【民法】

第 153 條 第 1 項

當事人互相表示意思一致者，無論其為明示或默示，契
約即為成立。

當事人對於必要之點，意思一致，而對於非必要之點，
未經表示意思者，推定其契約為成立，關於該非必要之
點，當事人意思不一致時，法院應依其事件之性質定之
。

第 167 條

代理權係以法律行為授與者，其授與應向代理人或向代
理人對之為代理行為之第三人，以意思表示為之。

01 第 248 條

02 訂約當事人之一方，由他方受有定金時，推定其契約成
03 立。

04 第 345 條

05 稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支
06 付價金之契約。

07 當事人就標的物及其價金互相同意時，買賣契約即為成立
08 。