臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@108年3月27日辯

原　　告　蔡素玉

訴訟代理人　劉喜　　律師

　　黃邦哲　律師

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

訴訟代理人　吳昱瑩

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10月3日台財法字第10713934420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：

被告代表人原為蔡碧珍，嗣變更為宋秀玲，業經其具狀聲明承受訴訟（本院卷223-225頁），依法核無不合，應予准許。

二、事實概要及其證據：

原告利用他人名義分別於民國101年4月3日及101年6月21日，銷售持有期間在1年以內之臺中市○區○○里○○路○○巷○號6樓之11房地（下稱東成路房地，原處分卷27-28頁之異動索引資料），及臺中市○○區○○路0段000巷00號6樓之3房地（下稱興安路房地，原處分卷70-71頁之異動索引資料），未依規定於訂約之次日起30日內報繳特種貨物及勞務稅（

下稱特銷稅），經被告查獲，乃依原告銷售東成路房地價金新臺幣（下同）1,000,000元（銷售總價2,550,000元，原告取得1,000,000元，其配偶曾允立取得1,550,000元）及興安路房地價金4,000,000元，按適用稅率15%，核定補徵應納稅額750,000元【（1,000,000元＋4,000,000元）x 15%＝750,000元】（原處分卷161-162頁之特銷稅補徵核定通知書及補徵計算表）。原告不服，申請復查，未獲變更（原處分卷179-190頁）。提起訴願，亦遭決定駁回（本院卷77-103頁），遂提起本件行政訴訟（本院卷13-22頁）。

三、原告主張略以：

（一）東成路房地部分：

1、原告配偶曾允立與訴外人劉家宏為姻親關係，二人交情要好；另訴外人王仁宏係經由曾允立介紹與劉家宏認識，3人時常聚於劉家宏南投家中泡茶聊天。3人於言談間，劉家宏時常表示其子女多在臺中市讀書、工作，欲在臺中市購買房屋，王仁宏本身即從事房屋仲介工作，知悉東成路房地正在法院拍賣且價格便宜，故其向劉家宏介紹、告知該屋適合劉家宏。嗣於100年10月間，王仁宏偕同劉家宏看屋，劉家宏即表示欲購買東成路房地。

2、劉家宏因購屋之資金不足，王仁宏向劉家宏建議可先向曾允立借款作為投標東成路房地之保證金，再以其名下之土地設抵押權借款支付尾款。適曾允立有一原欲用作購買股票之元大銀行本票，即將之出借與劉家宏作為投標保證金。

3、劉家宏得標東成路房地後，旋於翌日至南投縣水里地政事務所（下稱水里地政事務所）辦理抵押權設定。王仁宏告知劉家宏抵押權設定耗時冗長，恐不及繳納房屋尾款，建

議其改向原告商借尾款，是原告及其配偶曾允立、原告之姊妹等人共同湊足1,341,000元，交由曾允立代劉家宏持之至法院繳納尾款，並請劉家宏提供土地之所有權狀作為擔保，亦口頭約定借款之利息為年息百分之15。

4、東成路房地交屋後，劉家宏始知該屋旁有屠宰場，對此極不滿意，加之子女亦因周邊環境不佳不願入住，劉家宏請女兒劉馨雯簽立委託書委託王仁宏代為出售。而東成路房地出售之款項係因劉家宏長期居住南投縣信義鄉山區，交通往來不便，加之購屋款項多由曾允立及原告出借，是方委託曾允立代收，再於結算借款金額後由曾允立與其會算，故東成路房地出售所得之價款支票始匯由曾允立存入原告之帳戶內。

5、從而，原告及其配偶僅與劉家宏之親戚關係而借貸款項購買房屋，並非東成路房地之實質經濟利益享有者，被告核定課徵特銷稅，實感無辜。

（二）興安路房地部分：

1、訴外人杜芳玉為原告及曾允立之友人，其平素即利用投資房地產獲利。101年5月間，杜芳玉向曾允立告知其方購買興安路房地，並於購買後尚未過戶前即委託訴宓蕙芝（房屋仲介）代為出售，委託出售後數日即有買方欲向其購買興安路房地，並表示買方已支付斡旋金，希能盡速簽約過戶。然杜芳玉購買興安路房地之買賣價金，如係向銀行申辦貸款支付，則尚須等待銀行核貸等冗長程序方能辦理過戶，此恐致買方不耐等待而影響後續買賣意願。

2、杜芳玉乃致電原告，詢問是否可向原告借款300萬元，嗣其過戶後即會將借款返還，並請曾允立委託一名下無不動產之親屬作為登記名義人，以為借款之擔保（因不動產之

登記名義人為原告之親屬，借款人如未還款，則杜芳玉因無持有登記名義人之身分證、印鑑等資料，其無法將房屋過戶與他人）。

3、嗣原告及曾允立同意借款予杜芳玉，該借款金額則由原告之帳戶匯出，至興安路房地出售後，由曾允立將借款之300萬元分次匯入原告之帳戶內，其餘款項部分匯入杜芳玉所指定之帳戶內、部分提領現金交付杜芳玉。從而，興安路房地確係杜芳玉所購買，出售房屋之實質利益亦由其取得，原告並無任何獲利，是被告之認定顯與事實不符，有嚴重之違誤。

4、由興安路房地之買、賣契約及歷程，即可知興安路房地並非原告所購買，實際所有權人確係杜芳玉：

⑴101年5月26日：杜芳玉於王志松簽訂買賣契約，並於當日交付現金5萬元之定金及簽發265萬元之本票。

⑵101年6月某日：杜芳玉向曾允立表示興安路房地已有買方欲購買，並已支付斡旋金，且買方急於交屋，倘若其向銀行辦理貸款將不及交屋，故需向原告借款方能盡速過戶取得所有權後交屋予買方，並約定以原告姪女劉馨雯為登記名義人，作為借款之擔保。

⑶101年6月5日：杜芳玉以劉馨雯代理人之名義將系爭房屋出售予劉弘民，並簽立不動產買賣現況說明書，斯時興安路房地已出售予劉弘民。

⑷101年6月14日：原告借款300萬元予杜芳玉，交付借款之方式為：①匯款2,900,100元至原告之妹蔡素珠信義和社郵局，蔡素珠再將290萬元匯款至劉馨雯台新國際商業銀行（下稱台新銀行）帳戶內。②原告另以現金存款之方式將10萬元存入劉馨雯台新銀行帳戶。

⑸101年6月18日：由劉馨雯登記取得所有權。

⑹101年6月19日：杜芳玉親自與賣方點交房屋。

⑺101年6月21日：由曾允立代理劉馨雯簽立買賣契約。

5、由上開購買流程，可知興安路房地於101年5月26日由杜芳玉購買後，於101年6月5日出售予劉弘民，至101年6月21日始由曾允立代原告姪女劉馨雯補簽正式之買賣契約，顯見杜芳玉方為真正之所有權人，而被告未加查明，遽認原告為所有權人，均與事實不符。

6、由資金流向亦可知原告僅單純借款，並無因房屋出售獲取利益：

⑴興安路房地購買總價331萬元：原告借款300萬元，其餘費用均由杜芳玉出資（含簽發265萬元之本票）。

⑵興安路房地出售總價400萬元：

①杜芳玉2人取得售屋之本金加利潤約100萬元（含匯款至成碧君帳戶之99萬400元、現金交付杜芳玉34萬元，及後續履約保證帳戶之雜支4,650元）。

②原告取回借款約300萬元：

a.原告配偶曾允立101年7月30日提領200萬元（曾允立分別匯款150萬及40萬元至原告郵局帳戶及江阿邁國泰世華帳戶）。

b.原告配偶曾允立101年8月8日匯款100萬2,370元至原告郵局帳戶。

⑶由上可知，原告購買房屋當時借款300萬元予杜芳玉，至系爭房屋出售後亦僅取回300萬元之借款，並無因而獲有利益，而其中所賺取之價差100萬元（含本金加利潤），均由杜芳玉所取得，顯見杜芳玉方為真正所有權人，亦為實質經濟利益享有者，而被告未加查明，遽認原告為所有

權人，均與事實不符。

7、杜芳玉至被告之說明不實，被告採其說法，事實認定顯有錯誤，茲辯明如下：

⑴興安路房地購買當時，劉馨雯並無在場，更與杜芳玉素不相識，亦不知興安路房屋買賣情形，杜芳玉竟虛構事實，謊稱其係代理劉馨雯簽訂購買契約，顯與事實不符。又倘若興安路房地並非杜芳玉所購買，其怎有可能簽發本票作為購買房屋之擔保？且簽發之金額高達265萬元，是其所言亦與事實不符。

⑵再依興安路房地之買賣歷程，可知興安路房地於101年5月26日即由杜芳玉所購買，於101年6月5日簽署出售，期間僅短短10日，出售當時並於不動產現況說明書上載明「現況交屋」，是並無可能於此期間有裝潢支出。

8、杜芳玉106年8月1日復查申請書之內容，並非事實，說明如下：

⑴興安路房地之買賣價金分別為331萬元及400萬元，依通常交易情形，買屋之仲介費用應係低於賣屋之仲介費用，況賣屋之售價高於買屋之買價，衡情怎有買屋之仲介費用高於賣屋仲介費用之理？其所言顯與事實不符？

⑵興安路房地自購買至出售僅短短10日，況於出售之不動產說明書中更載明「現況交屋」，衡情怎有可能於短短10日內花費34萬元裝潢？又於不動產說明書中即已載明現況交屋，怎有可能再花費鉅資購買傢俱、櫥櫃、更換燈飾？其所言顯與事實不符等語，並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定，原告誤為「含復查決定及原核定處分」）。

四、被告略以：

（一）東成路房地部分：

原告主張東成路房地係由劉家宏購買，因資金不足，故向原告及其配偶借款，惟原告並未提示足以證明借貸事實之相關證明文件，且系爭房地購入價金係由原告及其配偶出資，出售價金亦由原告及其配偶逕自取回，出售利益逕歸原告及其配偶所有，此與原告主張其係借款與劉家宏不符，原告主張尚難採據。

（二）興安路房地部分：

1、原告主張興安路房地係由杜芳玉所購買，其僅借款與杜芳玉云云，惟查原告於106年6月21日主張興安路房地係劉馨雯向其借款購買，復查階段改口主張係杜芳玉向其借款購買，主張反覆不一，不值採憑。且倘興安路房地係由杜芳玉向原告借款購買，何以原告借出之款項，需經劉馨雯之母蔡素桃之郵局帳戶，再轉入劉馨雯之帳戶，原告未有合理之說明。

2、至原告提示之買入契約書、代書收款明細、交屋稅費分算表、不動產現況說明書、原告配偶曾允立與興安路房屋仲介陳國彥之談話錄音、譯文證明等文件，僅說明有關興安路房地買賣之部分過程確係由杜芳玉代為出面處理，惟尚無法證明杜芳玉實質享有興安路房地之經濟利益。況依原告於訴願書所述，杜芳玉支出34萬元房屋整修費，此說詞與杜芳玉106年8月1日出具之說明書所述「另同年月日所取現金34萬元實為房屋之整修、油漆、浴室更換馬桶磁磚、洗檯等等燈飾更換及購買傢俱、櫥櫃廚房流理檯，所有裝修之費用共花用34萬元」，及成碧君106年8月10日至被告法務二科談話筆錄所述「這房子我跟杜芳玉都有幫忙整修等雜事，印象中，杜芳玉那邊也是花了30多萬」等語相

符。且興安路房屋出售後，原告配偶亦僅自出售價款中提領34萬元交與杜芳玉，益證杜芳玉僅取回代墊興安路房屋之整修費用，並未享有出售興安路房地實質經濟利益。

3、興安路房地係登記於劉馨雯名下，房屋所有權狀及劉馨雯銀行存摺等物皆由原告配偶保管，所獲出售房地價款皆須透過原告及其配偶同意始得運用。相較於杜芳玉，原告顯係對興安路房地有實質運用及支配之權利，是原告主張僅借款與杜芳玉購買興安路房地，核無足採等語，並聲明求為判決駁回原告之訴。

五、本件事實欄所載事實，有上開證據可稽，應堪認定。本件兩造之爭點為：本件被告之原處分是否合法？茲論述如下：

（一）本件應適用之法律及其說明：

1、行為時（下同）特銷稅條例：

⑴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5條規定者，不包括之。」。

⑵第3條第1項第1款及第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。」。

⑶第5條第1款規定：「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。」。

⑷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。」。

⑸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。」。

2、依上述特銷稅條例第2條第1項第1款、第5條及第16條第1項規定可知，原所有權人銷售持有期間在2年以內之房屋及其坐落基地，應於訂定銷售契約之次日起30日內申報及繳納特銷稅，除非原所有權人與其配偶及未成年直系親屬僅有1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，始無須負申報繳納特銷稅之義務。是上述規定之立法理由，旨在實現居住正義、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而制定，乃對在我國境內銷售持有期間在2年以內之我國境內房屋及其坐落基地的原所有權人，課徵特銷稅，惟對於家庭核心成員僅有一戶房地，辦竣戶籍登記且持有期間無供營業使用或出租者，則依同條例第5條規定准予排除課稅。而認定上開特銷稅之課徵對象，並非僅以形式外觀上登記名義所有權人為課徵對象，而應經由主管稅捐稽徵機關職權調查房地產短期交易經濟上實質利益之歸屬對象，為課徵特銷稅之主體，就其銷售房地產時之銷售價格，課徵10%或15%之特銷稅，始符合實質課稅原則，並防免該所有權人藉他人名義銷售房地，逃避應負之稅捐。

3、次按納稅者權利保護法第7條第2項、第4項及第5項規定：「（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，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。．．．。（第4項）前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」。

4、從而，銷售房地是否符合上述特銷稅條例所定之課徵稅捐要件，並非單憑形式上契約書所填載或簿冊所登記之名義人為認定準據，而應以該房地銷售行為事實及其經濟利益之實際支配及歸屬者為定。因此，稅捐稽徵機關經職權調查結果，依相關客觀證據認定房地產短期交易經濟上實質利益之歸屬對象為課徵特銷稅之主體，應課徵特銷稅，該實質所有權人若以其與該房地產登記名義人間有金錢借貸關係，否認其為特銷稅之課徵主體者，自應就其主張依納稅者權利保護法第7條第5項規定，負協力義務，具體而合理說明其與登記名義人間之金錢借貸關係為真。

（二）東成路房地部分：

1、購買資金之來源：

查該房地之拍定價金為2,081,000元，其資金來源除原告配偶曾允立於100年10月12日由其元大銀行帳戶轉開本行支票金額74萬元，繳交臺灣臺中地方法院民事執行處參與投標之保證金外，劉馨雯嗣於100年11月9日得標後，再由原告支付其拍定尾款1,341,000元，有100年11月11日臺灣臺中地方法院不動產權利移轉證書（原處分卷14頁）、原告配偶曾允立（原名：曾冠勝）之元大銀行客戶往來交易明細（原處分卷134頁）、戶籍謄本（原處分

卷133頁）及曾允立106年6月21日說明書（原處分卷135頁），及原告106年6月21日說明書（原處分卷117-118頁）自承在案。由上可見，購買東成路房地之資金來源係由原告夫妻所提供，應可認定。

2、實際支配者及利益歸屬者為原告夫妻：

查劉馨雯取得此房地並辦竣戶籍登記後，原告配偶曾允立於101年4月3日代理劉馨雯，簽約出售該房地予買方孫英員，銷售價格255萬元，並由曾允立分別於101年4月3日簽章收訖買方現金5萬元，及花蓮市第二信用合作社建國分社支票（下稱花蓮二信支票，號碼：AANo133982）金額100萬元。曾允立再於101年4月13日簽收花蓮二信支票（號碼：AANo133992）金額140萬元，又於101年4月24日簽收尾款現金10萬元等情，有該房地買賣契約書（原處分卷19-24頁），及上開2張支票影本（原處分卷29-32頁）可稽。上述現金5萬元係由原告配偶曾允立收受外，該2張支票之受款人雖為劉馨雯，惟觀支票背面記載之入帳帳號：「0000000000000」及「00000000000000」，分別為原告臺中地區農會帳戶及其配偶曾允立之元大銀行帳戶，且該支票金額100萬元、140萬元並於101年4月11日及101年4月18日分別入帳，此有原告臺中地區農會對帳單、其配偶曾允立之元大銀行客戶往來交易明細（原處分卷33、35頁）可稽，並據曾允立證述在卷（詳下述）。由上可知，該房地雖以劉馨雯名義登記及出售，惟被告依職權調查所得該房地購入及出售之相關資金流程，足證其購入之出資及出售所生實質經濟利益享有者，均為原告夫妻，與劉馨雯無涉。被告以原告於該房地銷售所獲價額100萬元，依上述規定，按適用稅率15%，核

定補徵應系爭納稅額，經核並無違誤。另原告配偶曾允立於該房地銷售取得價額155萬元部分，係由臺灣臺中地方法院以107年度稅簡字第22號判決（本院卷259-272頁）駁回其訴在案（另詳下述）。

3、原告雖主張：投標東成路房地之74萬元支票保證金，係其配偶曾允立出借予劉家宏（劉馨雯之父），而劉家宏得標後，恐來不及以自有土地辦理抵押權設定借款繳納得標之房屋尾款，遂向原告夫妻、原告姊妹共借款1,341,000元，並提供土地抵押後再行償還云云。然查：

⑴被告106年6月13日中區國稅法二字第1060007389號函及第0000000000號函，分別請原告夫妻就系爭借貸內容、兌領支票，提出說明及相關證明文件，原告夫妻分別於106年6月21日提出說明書（原處分卷117-118、135頁）表示：原告與曾允立各出借金額1,341,000元及100萬元（包含74萬元保證金，26萬元用以支付裝潢費、仲介費等）予劉馨雯，以支付得標之該房地價款、裝潢費及仲介費等。上開借款由劉家宏提供土地擔保設定抵押權給原告，而原告以其妹蔡素桃登記為權利人（債權人及抵押權人），並提出水里地政事務所100年11月10日水資登字第027900號土地登記申請書（原處分卷109-112頁）為證，說明劉家宏以其所有之南投縣○○鄉○○段○○○○○○○○○○○○○○○○號等4筆土地，設定抵押權予蔡素桃。

⑵惟查，劉家宏既向原告夫妻借款，則上述抵押權設定之權利人應登記為原告夫妻，始可擔保原告夫妻該債權將來之受償，但該土地登記申請書竟將權利人登記為第三人蔡素桃，核與經驗法則有違。

⑶次查，劉家宏以上述土地登記申請書，將其所有前揭土

地於100年11月9日設定抵押權予第三人蔡素桃，總金額為350萬元，擔保債權總類及範圍為自90年12月2日起之金錢借貸、票據，擔保債權確定期日及債務清償日期均為110年11月9日，係作為向第三人蔡素桃借款債權之擔保（原處分卷109-112頁之該土地登記申請書參照）。基於債權相對性及抵押權從屬性，縱使劉家宏與第三人蔡素桃間另有其他債之關係存在，該抵押權設定之債權主體應為第三人蔡素桃，核與原告夫妻無涉。且上述抵押權所擔保者為自90年12月2日起，劉家宏及其配偶蔡素珠對於第三人蔡素桃之金錢借貸、票據債務，亦核與本件原告夫妻於100及101年間借貸給劉家宏之本件款項無關。

⑷又經被告106年6月13日中區國稅法二字第第1060007398號函，請劉馨雯就本件資金提出說明及相關證明文件後，劉馨雯於106年6月27日之說明書表示：東成路房地因係其父劉家宏委託親戚或朋友接洽代為購買，其對資金流程均不知情；且其父劉家宏於103年7月間已死亡，無法求證資金來源、借款金額及收取款項等證明等語（原處分卷151-152頁）。而原告夫妻上述106年6月21日說明書主張係借款予劉馨雯（原處分卷118、135頁），又於106年10月23日申請復查至提起本件訴訟時，始主張係劉家宏向原告夫妻借款購買東成路房地（原處分卷173-174、227-228頁之復查申請書、訴願書，本院卷14頁之起訴狀），顯見原告之陳述有前後矛盾之情形。另就上開借貸關係，經被告以上述106年6月13日函詢原告後，其迄未能提示借貸契約，或約定償還及利息支付方式等相關證明文件以實其說，是原告主張此房地之購買款項，係

劉家宏向原告夫妻所借貸云云，即屬無據。

4、另查：

⑴證人王仁宏於本院108年1月24日準備程序證稱略以：東成路房地法院標售時，是伊介紹給劉家宏買給女兒劉馨雯住的，當時劉家宏自備款不夠，伊乃建議劉家宏向曾允立借，以後再辦理貸款償還；劉家宏標得後，因其女兒劉馨雯說該屋地旁邊是屠宰場環境不好，不想去住，劉家宏遂請伊幫忙出售，後來是由惠雙房屋的小姐賣掉的；劉家宏標得該屋地後，確有辦理抵押向其小姨子（即蔡素桃）借款（本院卷171-175頁之準備程序筆錄、另臺灣臺中地方法院107年度稅簡字第22號卷36-39頁證人王仁宏證述筆錄參照）。

⑵證人曾允立於本院同日準備程序程序證稱略以：劉家宏是伊妹婿，他說子女都已20幾歲，在臺中讀書，想買臺中便宜的房屋，仲介王仁宏就介紹劉家宏購買東成路房屋（法拍屋），劉家宏說伊自備款不夠，想用土地設定抵押借款，但王仁宏說這樣恐怕來不及，但可以向曾允立借，劉家宏標得東成路房地後，有向其借用134萬元繳納尾款，該房地點交後，劉馨雯聞到豬的味道就不喜歡，劉家宏又委託王仁宏將之出售，簽約時，劉家宏沒有來，由曾允立代為簽約，有關價金之支付，當時簽立2張支票，後來價金分別軋入曾允立及原告之帳戶，嗣後曾允立再至山上找劉家宏結帳，扣除借款後，曾允立再支付給劉家宏約15、16萬元的現金；又劉家宏原本有將其土地拿去抵押，要借款出來繳尾款，後來因跟我借款，所以把土地權狀放在伊這裡；至於劉馨雯的印章從投標時就由伊保管了，所以伊代理簽訂出售契約時身上有該

印章等語（本院卷176-178頁之準備程序筆錄參照）。

⑶由上可知，東成路房地投標時，曾允立即持有劉馨雯的印章，可為投標之相關行為，嗣持續持有該印章並代理劉馨雯簽約出售該房地，原告夫妻除提供該房地購入價金外，復收受其出售所得之價金，其等為該房地之實際支配者及利益歸屬者，益為明確。又證人王仁宏上述證詞縱然屬實，亦無法推翻本件事實之認定，而為有利於原告之證據，併此證明。

（三）興安路房地部分：

1、購買資金之來源：

興安路房地係由杜芳玉與訴外人王志松於101年5月26日簽訂不動產買賣契約購入，並指定劉馨雯為所有權登記之名義人（原處分卷52-63頁之不動產買賣契約書參照），劉馨雯於101年6月18日以買賣原因完成移轉登記為所有權人（同卷70-71頁之異動索引查詢資料），並於101年6月21日將其戶籍遷入辦竣戶籍登記（同卷7-8頁之劉馨雯遷徙紀錄資料查詢清單）。查該房地之購買總價款為331萬元（同卷61頁之該契約書），其購入之約定付款條件為：簽約款33萬元、完稅款33萬元及交屋款265萬元（同卷60-61頁之該契約書），而該房地購入之資金來源，除簽約金5萬元於101年5月26日（簽約日）以現金交付（同卷52頁之交款紀錄）外，其餘28萬元簽約金，係於101年5月28日由劉馨雯之台新銀行太平分行帳戶匯入玉山銀行大墩分行之安信建築經理股份有限公司（下稱安信公司）履約保證帳戶（帳號：00000-000-000000）內（同卷51頁之安信公司專戶資金交易及利息結算明細表）。其餘尾款，由原告於101年6月14日以其國泰世華銀行

五權分行帳戶（下稱國泰世華銀行帳戶）匯款290萬100元至蔡素珠（劉馨雯之母，原告之妹）之信義和社郵局帳戶，同日由該帳戶轉匯290萬元至劉馨雯之台新銀行帳戶，併同原告於同日以現金10萬元存入劉馨雯上述台新銀行帳戶，合計300萬元匯款至安信履約保證帳戶（同卷51頁之安信公司上述明細表、同卷74頁之玉山銀行大墩分行106年6月27日玉山大墩字第1060626001號函、同卷76-77頁之台新銀行104年12月30日台新作文字第10429085號函及劉馨雯台新銀行帳戶交易明細、同卷115-116頁之原告國泰世華銀行存摺影本、同卷92-94頁之被告105年2月24日中區國稅民權銷售字第1050601222號書函及蔡素珠信義和社郵局帳戶客戶歷史交易清單），並據原告及蔡素珠分別於106年6月21日之說明書（同卷117-118、147頁）陳述明確，且互核相符。由上可知，原告為興安路房地購入資金之提供者，應可認定。

2、實際支配者及利益歸屬者為原告：

⑴嗣原告配偶曾允立於101年6月21日代理劉馨雯簽約出售該房地，其價金為400萬元，係存入中國信託商業銀行僑馥建築經理股份有限公司（下稱僑馥公司）履約保證專戶（帳號：00000-000000000，原處分卷65-68頁之不動產買賣契約書）。該帳戶於101年7月12日匯出100萬元至劉馨雯台新銀行帳戶（同卷76頁），同日由原告配偶曾允立提領轉匯65萬5,400元至成碧君之合作金庫商業銀行西臺中分行帳戶（下稱合作金庫銀行帳戶，同卷85頁之匯款申請書兼取款憑條，同卷140頁之曾允立107年1月19日說明書），同日提領現金34萬元交付予杜芳玉（同卷80頁之取款憑條，上述曾允立說明書參照）；再於101年7

月30日，自僑馥公司履約保證專戶匯出200萬元至劉馨雯台新銀行帳戶（同卷76頁），同日由原告配偶曾允立提領，分別匯款150萬元至原告臺中雙十路郵局帳戶（帳號：00000000000000，同卷83頁之匯款申請書兼取款憑條），及40萬元至江阿邁之國泰世華銀行崇德分行帳戶（帳號：000000000000，同卷81頁之匯款申請書兼取款憑條），餘10萬元則由原告配偶曾允立以現金方式提領（同卷82頁之傳票）；又於101年8月7日，由僑馥公司履約保證專戶匯出99萬7,771元至劉馨雯台新銀行帳戶（同卷76頁），翌日（101年8月8日）則由劉馨雯台新銀行帳戶支取100萬2,370元（同卷76頁之劉馨雯台新銀行帳戶）轉帳至原告之雙十路郵局帳戶（帳號：00000000000000）。

⑵參酌證人杜芳玉於被告所屬民權稽徵所104年4月15日談話筆錄（原處分卷122頁）陳述：其為劉馨雯父親的朋友，所以陪同劉馨雯去看興安路房地，並代理劉馨雯簽訂買賣契約，價金均由劉馨雯支付，其完全沒有經手。杜芳玉再於該所106年11月3日之談話筆錄（原處分卷128-130頁）陳稱：伊未購買興安路房地，亦未支付及經手系爭價金，也未向原告或曾允立借款購買該屋。是劉馨雯的父親要買給她的，簽約當日因劉馨雯有事先離開，請其幫忙後續事情，所以伊就開立本票作為擔保；伊與成碧君不熟識，是仲介公司介紹才認識的，成碧君認識裝修工人，應是劉家宏與之聯絡有關裝修的事。又杜芳玉於106年8月1日之申請書（原處分卷123頁）陳述：曾允立於101年7月12日給付其34萬元，係其代墊支付興安路房地整修、油漆、更換購買傢俱等雜費等語。

⑶又證人成碧君於上述民權稽徵所106年8月10日之談話筆錄（原處分卷157-158頁）陳稱：伊與曾允立及杜芳玉早就熟識，曾經合夥做生意；興安路房地是杜芳玉推薦給曾允立的，但他們兩人是否合夥購買此屋，伊不清楚；該屋簽約時伊未出面，只有幫忙處理雜事及支付仲介費，並無支付簽約或訂金等款項，其與杜芳玉幫忙整修及支付仲介費，且杜芳玉也花了30多萬，所以曾允立匯款655,340元至其合作金庫銀行帳戶，支應其兩人上開支出，曾允立並交待支付上述費用後餘款還他等語。

⑷由上可知：

①原告買賣興安路房地與買賣上述東成路房地之手法相似，均以其劉馨雯為登記名義人，並擔任購買資金之提供者及出售價金之享有者（即支配運用者）。

②兩者不同之處為：原告與其配偶曾允立，透過成碧君推薦興安路房地，並經由杜芳玉代理劉馨雯與買方簽訂買賣契約及開立本票作為擔保，再由成碧君支付仲介費，另由杜芳玉及成碧君兩人負責處理該屋之裝修等雜務，該兩人所墊付之費用及報酬（原處分卷196-197頁抬頭為杜芳玉之代書相關規費收據及試算表參照），於該房地出售後，由原告透過其夫曾允立匯付之，故買賣興安路房地之實際掌控者為原告，此由該房地買入後，其所有權狀、劉馨雯之存摺、印章，均由原告透過其夫曾允立保管之（原處分卷175頁之原告106年10月24日復查申請書、本院卷178頁之準備程序筆錄中曾允立之證述），即可得知。況杜芳玉上述106年8月1日申請書（原處分卷123頁），係由原告之夫曾允立轉交給被告，業經被告訴訟代理人陳述在卷（本院

卷301頁之言詞辯論筆錄），復為原告所不爭執（同卷302-303頁），由此顯見，原告透過其夫曾允立對買賣興安路房地相關事宜，實質上居於掌控者之角色，應可認定。

⑸原告雖主張：興安路房地係杜芳玉購買，其購買後未過戶前即委託房屋仲介宓蕙芝代為出售，數日後有買方欲簽約過戶，杜芳玉恐待其向銀行申貸購買該房地之價金後，即影響買方購屋意願，遂向原告借款300萬元，並請原告配偶曾允立委託劉馨雯作為該房地之登記名義人，以為借款之擔保云云。惟查，杜芳玉並非興安路房地之實際買主，已如前述。再者，原告主張杜芳玉向其借款300萬元以支付該房地之價金，原告就此迄未提出證據以實其說。又杜芳玉若有向原告借款300萬元支付該房地之價金，於該房地出售取得價金後，杜芳玉應即將該借款300萬元之本息返還原告，焉有再由原告配偶曾允立於101年7月12日自銀行帳戶提領現金34萬元交付予杜芳玉之理（原處分卷80頁之取款憑及同卷140頁曾允立說明書參照）？是原告此項主張顯與事實不符，不可採取。

⑹至於：

①證人黃秀緞（擔任簽訂興安路房地買賣契約之代書）於本院108年1月24日準備程序時證稱略以：該契約係其所製作，當時杜芳玉與王志松合意買賣該房地，當場由該兩人簽訂買賣契約，該契約買方有指定登記於劉馨雯名下，依實務作法，若有辦理銀行貸款者，在過戶前，會請買方及登記名義人於尾款之本票上共同簽名，系爭本票雖僅有杜芳玉簽名，但會再請登記名義人劉馨雯簽名，惟興安路房地尾款係以現金支付，

已無擔保之問題，所以沒有再請劉馨雯於該本票上簽名之必要等語（本院卷179-181頁之準備程序筆錄）。

②證人陳國彥（買入興安路房地之仲介人）於本院上述準備程序時證稱略以：伊不認識劉馨雯，其因興安路房地買賣仲介而認識杜芳玉，杜芳玉是買方，所以有關價金之商談應該是由杜芳玉與其協商的。其記得杜芳玉當初看該房地時，有其他朋友陪同，簽約時有無他人陪同，其已忘記（本院卷181-183頁之準備程序筆錄）等語。

③證人宓蕙芝（出售興安路房地之專任仲介人）於本院上述準備程序時證稱略以：出售興安路房地之委託人是否為杜芳玉，伊已忘記了，所有權人可以寫授權書委託他人出售房地，該房地現況說明書（本院卷67頁）賣方委託人記載「劉馨雯」，「杜芳玉」代，應該是杜芳玉找伊出售該房地的，除杜芳玉外，還有一個小姐，伊已忘記到底是一個人或二個人來說底價的（本院卷183-184頁之準備程序筆錄）等語。

④惟如前述，原告為興安路房地買賣經濟上利益之享有者，杜芳玉縱有與上述證人商談買入該房地之價金、出售底價、代簽出售房地現況說明書、代理劉馨雯簽訂系爭買賣契約及於擔保尾款之本票上簽名等行為，因杜芳玉非系爭房地買賣經濟上利益之享有者，故證人黃秀緞、陳國彥及宓蕙芝上述證言，尚無法為有利於原告之認定。

（四）又被告答辯狀辯稱：原告之夫曾允立及其子曾登堂均有與本件類似之案件發生，分別經臺灣臺中地方法院107年度稅簡字第22號及本院107年度訴字第217號判決駁回在案（

本院卷129頁之被告答辯狀）。經本院調取該兩案卷宗審閱結果如下：

1、原告之夫曾允立與原告合資，利用劉馨雯名義，於101年4月3日銷售持有期間在1年以內之上述東成路房地，未依規定於訂約之次日起30日內報繳特銷稅，經被告依曾允立銷售東成路房地價金取得1,550,000元（銷售總價2,550,000元，原告取得1,000,000元，曾允立取得1,550,000元）乃按適用稅率15%，核定補徵應納稅額232,500元，曾允立不服，提起行政爭訟，經臺灣臺中地方法院107年度稅簡字第22號判決駁回其訴（本院卷259-272頁之該判決參照），核與本件東成路房地係屬相同事件。

2、原告之子曾登堂於101年11月10日與訴外人廖顯文簽訂契約買入臺中市○○區○○路0段000號9樓房地（下稱綏遠路房地），指定登記於劉馨雯名下，於101年12月21日完成移轉登記，嗣於102年3月11日代理劉馨雯簽約出售與訴外人賴穎琦，買賣總價410萬元，因其銷售持有期間在1年以內之上述東成路房地，未依規定於訂約之次日起30日內報繳特銷稅，經被告依其該價金410萬元，按適用稅率15%，核定補徵應納稅額615,000元，曾允立不服，提起行政爭訟，經本院107年度訴第217號判決駁回其訴（本院卷274-286頁之該判決參照）。

3、經查，本件原告所出售之上述兩房地，與前揭曾允立及曾登堂所出售之該兩房地，均係利用劉馨雯名義登記，並皆於持有期間在1年以內出售，且亦由曾允立及曾登堂分別代理劉馨雯簽約出售該兩房地，最後均由曾允立及曾登堂為出售該等房地利益之歸屬者，是該臺灣臺中地方法院107年度稅簡字第22號判決記載：「凡此種種，顯見原告（

指曾允立）家族成員確有短期炒作房地產之慣習，劉馨雯則提供登記名義供原告家族成員規避特銷稅，足堪認定。」（本院卷271頁之該判決參照），尚非無據。

（五）被告復查決定合法：

如前所述，原告夫妻利用劉馨雯名義購買並出售上述兩房地之事實，而為該兩房地實質所有權人，故被告依職權調查結果，認定該兩房地之購入出資及出售實質經濟利益享有均為原告夫妻，被告以原告夫妻於該兩房地持有期間未滿1年，且無特銷稅條例第5條各款排除課稅規定之適用，該兩房地即屬該條例規範之特種貨物而為課稅標的，原告夫妻利用名下尚無房地之劉馨雯名義買賣該兩房地，藉以逃漏特銷稅之課徵意圖明確，乃核認原告係利用他人之名義，出售持有期間未滿1年之該兩房地，按東成路房地銷售價格255萬元，屬原告取得出售價額100萬元部分，興安路房地銷售價格400萬元，分別依適用稅率15%，核定課徵特銷稅75萬元，依上述法律規定及說明，核無不合。

（六）另本院依原告聲請於上述108年1月24日準備程序時傳訊證人王仁宏、曾允立、黃秀緞、陳國彥及宓蕙芝作證，已如前述，該次準備程序結束前，本院訊問兩造尚有何補充陳述或證據調查，原告訴訟代理人並未聲請傳訊其他證人，故本院乃當庭裁定本件準備程序終結（本院卷188頁之筆錄參照）。嗣本院以108年2月13日審理單定於108年3月27日上午9時10分行言詞辯論，並通知兩造訴訟代理人，其等分別於108年2月15日收受通知在案（本院卷227-231頁之審理單及送達證書參照），惟原告訴訟代理人於108年2月19日具狀向本院聲請傳訊證人杜芳玉（待證事實為：杜芳玉為興安路房地之實質經濟享有者，其為脫免繳納稅捐

，謊稱係陪同劉馨雯購買該房屋，本院卷233頁之調查證據聲請狀）、證人蔡素珠（待證事實為：蔡素珠為劉家宏之配偶，知悉東成路房地實際上為劉家宏所購買，劉家宏欲以其土地設定抵押借款，蔡素珠並擔任共同債務人，本院卷233-234頁之調查證據聲請狀）、證人宓蕙芝（待證事實為：請其再詳述興安路房地出售之相關事證，本院卷234-235頁之調查證據聲請狀），並於108年3月14日及108年3月27日書狀重申聲請傳訊上述證人之意旨，及聲請再開準備程序（本院卷255-257、304-312頁之書狀參照），始不論其業已遲滯審判程序，且其聲請傳訊或再次傳訊證人之相關待證事實，本院業已判斷如上，經核已無必要再予傳訊。

六、綜上所述，被告原處分（即復查決定），核無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，均核與本件判決結果不生影響，爰不一一論述，附此敘明。

中　　華　　民　　國　　108　年　　4　　月　　24　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官　王　德　麟

法　官　蔡　紹　良

法　官　詹　日　賢

以上正本證明與原本無異。

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者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
（一）符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
（二）非律師具有右列情形之一，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　　4　　月　　24　　日

書記官　詹　靜　宜