臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@108年度訴字第

109年5月6日辯論終結

原　　告　詹元彰

訴訟代理人　吳孟育　律師

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

訴訟代理人　黃雅雯

　　林慕嵐

　　劉淑華

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108年10月14日台財法字第10813934340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、爭訟概要：

被告查得原告利用訴外人劉仲偉名義，於民國102年5月13日完成移轉登記取得臺中市○○區○○路0段○○巷0號房屋及其坐落基地（下稱系爭房地），旋於同年6月17日簽約出售，因其持有期間在1年以內，未依行為時特種貨物及勞務稅條例（下稱特銷稅條例）規定申報繳納特種貨物及勞務稅（下稱特銷稅），乃依系爭房地銷售價格新臺幣（下同）4,800,000元，按適用稅率15%，核定應納稅額720,000元，並依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰參考表）規定，按所漏稅額處1.75倍之罰鍰1,260,000元。原告不服，申請復查經被告以

108年7月25日中區國稅法二字第1080008517號復查決定（下稱原處分）駁回，提起訴願遞遭財政部108年10月14日台財法字第10813934340號訴願決定（下稱訴願決定）駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.依特銷稅條例第16條第1項、第22條第2項、第4條第1項及民法第759條之1第1項、土地法第43條規定可知，本件納稅義務人應為系爭房地登記之所有權人，而系爭房地為訴外人劉仲偉向林世明購買，兩人於102年4月2日簽訂不動產買賣契約書，且劉仲偉業於同年5月13日將系爭房地登記於其名下，復於同年6月5日辦理戶籍登記完畢。倘本件涉有特銷稅條例應繳納之稅捐，自應向劉仲偉課徵，原告非系爭房地登記之所有權人，被告對原告課徵稅捐及罰鍰顯有違上揭規定。

2.系爭房地之買受人及管理、使用人均為劉仲偉，並不符合司法實務之借名登記關係：

⑴參照最高法院107年度台上字第2121號、104年度台上字第2279號民事判決意旨，借名登記者，謂當事人約定一方將自己之財產以他方名義登記，而仍由自己管理、使用、處分，他方允就該財產為出名登記之契約。

⑵劉仲偉為系爭房地之買受人，其登記戶籍於該地，並居住於系爭房地內，而系爭房地之不動產買賣契約書第7條（15）：「……買方同意承受原租賃契約」，與以自己名義出租他人無異，顯見斯時劉仲偉以所有權人之地位同意承受原租賃契約（出租他人）而暫不論以原告名義開立400,000元支票是否為劉仲偉向原告借貸，然農

會貸款確為劉仲偉自行申辦並負擔此債務。故劉仲偉就購買系爭房地至少就向農會借貸而背負2,500,000元債務，可知系爭房地之出資人確為劉仲偉，且系爭房地亦為其管理、使用，而後出售予施寬易；反觀原告除非登記所有權人外，亦無管理、使用系爭房地，買入與賣出亦非由原告決定或簽約，原告與劉仲偉並非借名登記關係至為灼然，被告就此認定實屬有誤。

3.原告非為系爭房地實質所有權人：

⑴按行政程序法第36條規定，行政機關應依職權調查證據，訴願法第67條規定亦同。倘被告認原告為系爭房地實質所有權人，經原告否認後，應由被告負舉證及調查責任。

⑵本件既經原告否認，則應由被告負舉證及調查責任。被告未提出充分證據證明原告確為系爭房地實質所有權人，即不應輕易對原告為不利之行政處分，怎能反謂原告須提出證據證明自己並非系爭房地實質所有權人，被告已違背前揭規定之職權調查主義及職權探知主義，亦違背行政程序法第43條規定。

4.再者訴外人劉仲偉前後說詞不一，然被告於此卻反逕採其對原告不利之說詞作為認定系爭房地為借名登記之依據，所為之採證標準不一，且僅憑劉仲偉前後不一之陳述為證據，即逕認定本件符合借名登記之要件事實，更以此推定原告為系爭房地實質所有權人，違反行政程序法第43條之證據法則及論理法則。且劉仲偉主要係任職於地政事務所，縱偶有兼為房仲服務，亦不代表其即為本件房仲。且系爭房地所有權係登記於其名下，買受人於締結買賣契約時，契約上之出賣人及所有權狀上之所

有權人即劉仲偉，買受人施寬易證稱不清楚屋主是誰，有違一般常理。又系爭房地係與相鄰空地一併買賣，劉仲偉偶有兼為房仲服務，對於自己所有系爭房地，由自己洽談出賣事宜，而對於一併買賣之非自己所有相鄰空地，兼職為仲介服務，亦合乎事理常情。故被告僅憑施寬易上開不符合常情之證稱，即斷定劉仲偉乃系爭房地之房仲而非實質所有權人，有採證及認事用法之違誤。

5.被告應負舉證責任，提出證據以證明系爭房地係由原告為管理使用，亦由原告處分賣給買受人施寬易，始得推論系爭房地為借名登記，否則即不應對原告為不利之認定。原告既已證明劉仲偉係登記戶籍於系爭房地，為裝潢及居住於此，且系爭房地買賣皆係由其接洽及處分，原告已證明劉仲偉乃系爭房地之管理及使用者，則系爭房屋並非借名登記關係至為灼然。原告亦陳述其與訴外人劉仲偉間並無任何租賃契約，且劉仲偉為系爭房地所有權人而以實質所有權人之資格為登記戶籍，是以，原告所為之主張，亦符合一般常情。被告應負舉證責任，否則即不應僅以其間之金流往來即逕為違背一般常情之斷定，而對原告為不利之行政處分。

㈡聲明：

1.請准將訴願決定及原處分均予撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.本稅：依行為時特銷稅條例第1條、第2條第1項第1款、第3條第1項第1款及第3項、第5條第1款及第7條規定，原告利用劉仲偉名義於102年5月13日完成移轉登記取得系爭房

地，旋於同年6月17日簽約出售，案經豐原分局查獲其持有系爭房地期間在1年以內，未依規定申報繳納特銷稅，乃依系爭房地銷售價格4,800,000元，按適用稅率15%，核定應納稅額720,000元，

2.又按特銷稅條例第16條第1項及第22條第2項規定，特銷稅之納稅義務人，應依第16條第1項規定申報並繳納特銷稅；如未申報繳納，則除補徵稅款外，按所漏稅額處3倍以下罰鍰。原告與劉仲偉陳述不一致，原告於原查、復查及訴願階段均主張為借貸關係，劉仲偉則先稱借貸關係而後改稱借名登記關係。然而，原告主張借貸關係並未提供具體事證，其2次說明借款金額不一致，且所稱借款與還款金額與實際金流不相符，原告於107年4月11日說明，其先貸與劉仲偉50萬或80萬現金，劉仲偉嗣後以現金分2至3次償還原告。復於108年5月3日說明其先以本票貸款3,400,000元，其配偶再以現金貸與劉仲偉400,000元，劉仲偉將出售房屋結餘款全數匯至原告帳戶，原告扣除借款本金1,300,000元加計利息後，再將其餘剩餘款返還劉仲偉。惟查本件實際金流，系爭房地價款主要以原告名義開立支票400,000元及劉仲偉農會貸款2,500,000元所支付，劉仲偉帳戶自匯出房屋結餘款後，除帳戶存款利息5元外，再無任何資金收付往來，並無原告所稱本票貸款3,400,000元或扣除借款後返還結餘款之金流，亦無劉仲偉分次提領現金償還50萬元或80萬元之金流。另原告配偶確有支付劉仲偉農會貸款利息12,000元情事（每月利息約5,400元，每2個月匯款12,000元），並無原告所稱現金借款400,000元之金流。原告前後說詞不一，且原告亦未提供相關金流資料，自難謂原告已盡舉證責任，其主張核不足採。

3.劉仲偉表示與原告間就系爭房地為借名登記關係並提供具體事證，核與實際金流及相關事實關係相符：

⑴劉仲偉於108年4月25日說明其104年6月23日說明書（借貸關係）並非真實，明確表示其與原告就系爭房地為借名登記關係，說明略以劉仲偉與原告均從事房地產事業，為期與原告有長期合作關係，遂出借名義登記為系爭房地所有權人，由其代售系爭房地賺取仲介費，其遂提供農會帳戶、存摺及印章供原告使用，並以其與原告107年6月24日至10月6日間通訊軟體之聊天紀錄佐證。

⑵經被告查得，劉仲偉農會帳戶於系爭房地進行交易後開立，且帳戶至交易餘款轉匯原告後，帳戶僅餘1元，除帳戶存款利息5元外，再無任何資金收付往來，顯見該帳戶僅供買賣系爭房地之價款收付及貸款本息償付使用。系爭房地價款主要由原告名義支票400,000元及劉仲偉農會貸款2,500,000元所支付，劉仲偉貸款利息由原告配偶支付，貸款本金則由出售系爭房地價款償還（買受人施寬易代償），而系爭房地交易結餘款（獲利）最終流入原告帳戶。系爭房地買受人施寬易亦證稱，劉仲偉是房仲，由其接洽系爭房地交易。

⑶又原告為系爭房地出賣人林世明委託出售之不動產仲介公司負責人及股東，劉仲偉於100年至103年間有來自於地政士事務所或不動產企業社之所得，原告與劉仲偉均應從事不動產業。另原告及其配偶於系爭房地買賣期間名下有多筆房地，不符合特銷稅條例第5條第1款排除課稅要件，而劉仲偉於102年6月5日在系爭房地辦竣戶籍登記，系爭房地出售得符合特銷稅條例第5條第1款排除課稅之規定。此外，原告在被告調查補稅後，於107年7

月16日以通訊軟體請求劉仲偉假造借款證明，並向國稅局說明雙方為借貸關係等，有通訊軟體對話紀錄可稽，是其主張借名關係之詞顯屬可採。

4.綜上，原告與劉仲偉間應為借名登記關係，原告為系爭房地實質所有權人，劉仲偉為名義所有權人。依納稅者權利保護法第7條第2項規定，課徵租稅之構成要件事實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。系爭房地雖為劉仲偉所有，惟所用來從事系爭房地交易之劉仲偉帳戶為原告所控制，資金來自原告及其配偶，出售價款最終回流至原告，原告實質享有系爭房地買賣之經濟利益。準此，原告依特銷稅條例第16條第1項規定，既有銷售特種貨物，應於訂定出售系爭房地契約之次日起30日內繳納並申報特銷稅。從而，被告以原告於系爭房地出售時，因持有期間未滿1年，且無特銷稅條例第5條各款排除課稅規定之適用，系爭房地即屬該條例規範之特種貨物而為課稅標的，按其銷售價格適用稅率15%，核定補徵應納稅額720,000元，並無違誤。原告並未提出具體事證並合理說明，所訴核不足採。

5.罰鍰：依特銷稅條例第16條第1項、第22條第2項及納稅者權利保護法第16條第3項規定，案經被告查得，原告居於實質所有權人地位，主導並享有系爭房地之所有權與出售利益。又原告自始未於系爭房地辦竣戶籍登記，且原告及其配偶於102年間另持有多筆房地，系爭房地顯非自住使用，核無特銷稅條例第5條第1款排除課稅規定之適用，屬該條例所稱之特種貨物，原告即應依規定於訂定銷售契約之次日起30日內向稽徵機關申報繳納特銷稅。

6.原告及其配偶於99年至102年間有多次短期出售房地之情

事，且原告為不動產仲介公司之負責人及股東，對特銷稅課稅範圍及申報義務知之甚詳，方以劉仲偉名義安排系爭房地交易，期稽徵機關對本件課徵主體有所誤認，以免除特銷稅。況原告於被告調查及補稅後，除未以書面或談話筆錄中承認違章事實及承諾繳清罰鍰外，尚積極要求劉仲偉配合其說明雙方為借貸關係，核其行為應屬故意逃漏特銷稅，自應受罰。

7.原告持有系爭房地之期間僅1個月又5天，經核定應納稅額720,000元，審酌原告於裁罰處分核定前未補申報及補繳稅款，且其與配偶名下均有其他房屋，依裁罰參考表規定，應按所漏稅額處2.5倍罰鍰1,800,000元，然考量原告違反行政法上義務所獲之利益，被告乃以原告出售價款4,800,000元，扣除購入系爭房地價款3,960,000元，又因原告未提示支付買賣交易相關費用（仲介代書費等）資料，經被告函詢相關業者後依函復資料核認費用53,440元（僑馥建築經理股份有限公司保證服務費1,440元＋張欽旭地政士事務所代書費2,000元＋家佳不動產公司服務費40,000元＋宋敏傑地政士事務所委辦費用10,000元，另夢想家房屋有限公司已於104年間申請停業未函復），從而核算原告銷售系爭房地之利得786,560元（出售價款4,800,000元－購買價款3,960,000元－相關費用53,440元），被告裁罰時依裁罰參考表第1點第4款規定，並參酌財政部臺北市國稅局訂定特銷稅行政救濟案件罰鍰裁量標準，以原告之利得786,560元扣除本稅720,000元之餘額66,560元（利得786,560元－本稅720,000元）較上開原應處罰鍰1,800,000元為低　利得786,560元＞本稅720,000元，且（利得－本稅）66,560元＜原處罰鍰1,800,000元∨，原應處2.5倍

乃予以折減30%，改按所漏稅額720,000元處1.75倍（2.5倍×（1－30%））＜罰鍰1,260,000元，業已酌予在法定倍數範圍內減輕其罰，實已考量原告違章程度所為之適切裁罰。

㈡聲明：

1.原告之訴駁回。

2.訴訟費用由原告負擔。

四、爭點：被告以原告利用劉仲偉名義銷售持有期間未滿1年之系爭房地，且未依規定申報繳納特銷稅，核定補徵稅額72萬元及罰鍰，是否適法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

原告經被告查得利用訴外人劉仲偉名義，於102年5月13日完成移轉登記取得系爭房地（乙證24、25），旋於同年6月17日簽約出售（乙證22），因其持有期間在1年以內，未依行為時特銷稅條例規定申報繳納特銷稅，乃依系爭房地銷售價格4,800,000元，按適用稅率15%，核定應納稅額720,000元，並依裁罰參考表之規定，按所漏稅額處1.75倍之罰鍰1,260,000元（乙證2）。原告不服，申請復查（乙證3）經被告以原處分復查駁回（本院卷第29至39頁），提起訴願遞遭訴願決定駁回（丁證6），以上事實有各項資料可查（乙證2、3、22、24、25、丁證6，本件判決相關證據之編號詳附表）。

㈡本稅部分：被告以原告利用劉仲偉名義銷售持有期間未滿1年之系爭房地，且未依規定申報繳納特銷稅，核定補徵稅額72萬元，尚屬適法：

1.應適用的法令：

⑴行為時特銷稅條例第1條、第2條第1項第1款、第3條第1項第1款及第3項、第4條第1項、第5條第1款及第2款、第7條、第8條、第11條、第16條第1項。

⑵稅捐稽徵法第12條之1第1至5項（附錄）。

2.據上開規定，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銷稅之要件。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，核計其特銷稅額。再者，銷售持有期間未逾2年之我國境內房屋、土地，如無行為時同條例第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同條各款所規定之例外情形，始免繳徵特銷稅，不得徒憑主觀見解即擅自不履行上開義務。

3.按「（第1項）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。（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3項）納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。」為稅捐稽徵法第12條之1第1至3項所明定。蓋基於實質課稅原則，租稅事項應本於各該稅法之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則處理之，故認定租稅義務之構成要件事實，

並非徒憑法律上之形式意義，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。又所謂租稅規避行為，係指利用私法自治契約自由原則，對於私法上法形式選擇之可能性，從私經濟活動交易之正常觀點，欠缺合理之理由，而選擇通常所不使用之法形式，於結果上實現所意圖之經濟目的或經濟成果，但不具備對應於通常使用法形式之課稅要件，以減輕或排除稅捐負擔。準此以論，人民就私有財產之管領、使用及處分行為，如未違反強行法令或公共秩序與善良風俗者，基於私法自治原則，固得自由為之，但涉及租稅事項之法律效果，則非得任由私人之意思表示決定或規避之，如利用法律形式達到特定之實質經濟目的者，基於實質課稅原則，本應轉換成與該經濟事實相當之法律行為態樣，依其對應之稅法規定課徵應納之稅捐。易言之，基於私法自治原則，人民未違反強行規定或背於公序良俗之法律行為，固非屬無效，但租稅法律關係乃以經濟事實為其規制基礎，著重經濟上實質利益之歸屬，非徒以形式外觀之法律行為或關係為依據，否則，即淪為表見課稅主義，顯與實質課稅原則相違，且悖離公平課稅原則。

4.按特銷稅條例第2條第1項第1款之立法理由略以：「㈠衡酌現行土地及房屋短期交易稅負偏低，甚或無稅負，爰於第1款規定持有期間在2年以內之房屋及其坐落基地為課稅項目，並參照平均地權條例施行細則第40條第1項第1款前段規定，將依法得核發建造執照之都市土地納入課稅項目，以健全房屋市場。……」，同條例第5條則明定非屬特種貨物之範圍，其立法理由係以：「對不動產課徵特種貨物及勞務稅旨在健全房屋市場，因此參酌土地稅法第28條

、第34條等規定，定明合理、常態及非自願性移轉房地之情形，排除課稅，以符合本條例立法意旨。」揆諸上開立法理由，可知立法者為健全房屋市場，乃對在我國境內銷售持有期間在2年或1年以內之我國境內房屋及其坐落基地的原所有權人，按銷售價格課徵10%或15%之特銷稅，並參考土地稅法第34條第5項「一生一屋」規定，對於家庭核心成員僅有1戶房地，辦竣戶籍登記且持有期間無供營業使用或出租，倘所有權人銷售持有2年以內之自住房地，准予排除課徵特銷稅。準此，立法機關鑒於國內房地產市場受到短期交易獲利之不當影響，為使房地產市場能回復正常發展，乃制定上開規定，資以規範房地產短期交易之特別稅負，核屬公平課稅原則之體現。復基於公平課稅原則，上開房地產之特銷稅，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，使符合實質課稅原則，並防免土地所有權人藉他人名義銷售房地產，逃避應負之稅捐。

5.系爭房地交易之經濟事實（買賣資金流程）及所產生之實質經濟利益（報酬）均歸屬於原告：

⑴經查，系爭房地於外觀上，乃訴外人劉仲偉於102年4月2日以3,960,000元向林世明購置（甲證1），劉仲偉於同年5月13日完成系爭房地之所有權移轉登記（丁證1、乙證25），旋於同年6月17日以4,800,000元出售予施寬易（乙證22）。而系爭房地買進時，劉仲偉所支付之102年4月10日之用印款400,000元係以原告開立其聯邦商業銀行支票號碼386660支票支付（原處分可閱卷第17至

19頁）。另為配合辦理系爭房地貸款作業，劉仲偉並於102年4月25日在臺中市○○區0000000區000000000號：00000000000000，下稱潭子農會帳戶），同年5月14日貸款核撥存入2,500,000元後，同日即轉匯合作金庫商業銀行（下稱合庫銀行）大竹分行以代償出賣人林世明原房屋貸款餘額637,454元（加計匯費20元及手續費10元，合計轉匯637,484元），另於同年5月20日提領現金100,000元，並提款開立合庫銀行支票1,760,000元於次日（即102年5月21日）存入出賣人林世明配偶蔡美玲之合庫銀行豐原分行帳戶（乙證23），又此潭子農會帳戶另有現金存入及原告配偶蔡靜儀匯款存入各12,000元，用以償付系爭房地250萬元貸款之本息之資金紀錄。至於系爭房地之出售價款4,800,000元，係委由僑馥建築經理股份有限公司辦理不動產買賣價金履約保證專戶收取，經扣除相關交易費用及清償上開潭子農會貸款後，於102年12月2日自該履約保證專戶將實收結餘款1,997,486元匯入劉仲偉潭子農會帳戶，同日自潭子農會帳戶提款並開立合庫銀行本行支票1,998,880元，於102年12月4日存入原告聯邦商業銀行豐原公司帳戶（乙證21），至此潭子農會帳戶餘額僅剩1元，且嗣後該帳戶除同年月23日有1筆5元之存款利息存入外，未再查得其他支出或存入紀錄（原處分可閱卷第20頁），上述事實，有不動產買賣契約書相關文件（乙證22、24）、異動索引查詢資料（丁證1、乙證25）、不動產買賣價金履約保證專戶收支明細表暨點交確認書（賣方）（乙證21）、購買系爭房地支付價款明細表（乙證24）、聯邦銀行本行支票號碼386660調閱資料回覆（原處

分可閱卷第17至19頁）、聯邦銀行000000000000帳號（存入1,998,880元）調閱資料回覆（乙證21）及潭子區農會客戶往來交易明細表暨支票影本（乙證23及原處分可閱卷第39頁）在卷可稽。

⑵由上揭不動產買賣價金履約保證專戶收支明細表暨點交確認書（賣方）及潭子區農會客戶往來交易明細表觀之，系爭房地出售價金自履約保證專戶轉出之結餘款（內含報酬）1,998,880元，最終轉入原告聯邦銀行000000000000帳號，系爭房地交易所產生實質經濟利益（報酬）歸屬原告無誤。

6.系爭房地所有權登記名義人劉仲偉談話紀錄與相關卷證資料所示相符，系爭房地實際所有權人為原告，洵堪認定：

⑴就系爭房地之買賣交易情形，被告曾分別函請劉仲偉及原告到局說明。查原告於107年4月11日於被告所屬豐原分局談話紀錄及108年5月3日郵寄之說明書，均稱其與劉仲偉為借貸關係，惟二次說明之借貸金額不符，且並未提示具體事證（乙證13、18）。

⑵訴外人劉仲偉則先於104年6月2日於被告所屬豐原分局之談話紀錄及6月23日之說明書中表示其與原告為借貸關係（乙證20）。惟因借貸金額與原告說明不符，亦未提示具體事證，經被告以108年4月17日中區國稅法二字第1080004298號函請劉仲偉補充提出相關事證供核（乙證12），劉仲偉乃嗣於108年4月25日改稱其前於104年6月23日之說明書內容並非真實，稱其與原告實應為借名登記關係，據劉仲偉108年4月25日在財政部中區國稅局法務二科談話紀錄說明（以下稱伊即劉仲偉）：原告是系爭房地之實際所有權人，伊只是出借名義人。因原告

在豐原從事房地產事業，手上有許多物件，伊也是從事房仲業，會找物件來賣，所以期待與原告有長期合作關係。102年間原告想要買賣系爭房地，因為伊符合特銷稅條例第5條第1款規定，使系爭房地非屬特種貨物而免徵特銷稅之條件，原告就請伊出借名義登記為系爭房地之所有權人，並同意由伊受委託銷售系爭房地賺取仲介費。在系爭房地買進之購買契約簽訂後，伊應原告要求開立潭子農會帳戶做為貸款使用之帳戶，開戶後存摺和印章就直接交給原告，伊沒有經手戶頭內金額，貸款利息亦都是原告支付，原告是等到系爭房地買賣結束後，該帳戶結餘金額剩下1、2元，才把存摺和印章交還給伊，系爭房地賣多少錢是原告決定，伊沒有主導權。伊先前在104年6月23日出具之說明書內容，是原告與伊商討後向豐原分局的說詞，均非事實，伊並沒有向原告、訴外人蔡靜儀及蔡永騰等3人借錢。原告於107年7月16日使用社群軟體LINE，要求伊繼續幫忙寫一個假的借款證明，稱國稅局看過後就會撕掉，且願意包紅包給伊等語（乙證11）。經核訴外人劉仲偉提出其手機社群軟體LINE與原告對話截圖，107年7月16日原告傳送與劉仲偉內容：「仲偉：詹大哥很不解為何不幫一下，你絕對沒事，這裡我有人能處理，只是寫個借款證明，把正本撕（誤載為私）掉，我會包個紅包給你，可以嗎？還是如有問你，你就說買房有跟我借款，這樣可以嗎？請回覆我。」（乙證11），此對話意涵與上揭劉仲偉於被告處之談話紀錄說明內容，意旨相符，並經本院於109年3月31日之準備程序中詢問證人劉仲偉確認屬實（丁證3）。

⑶又查，原告確實在臺中市豐原區從事不動產仲介、買賣

、租賃業務，99年4月至102年4月間為家佳不動產經紀業有限公司（下稱家佳不動產公司）負責人（乙證10）。系爭房地原係賣方林世明委託家佳不動產公司銷售，依林世明於108年2月27日於財政部中區國稅局法務二科談話紀錄（乙證16）表示，「委託沒多久大約1個多月就找到買方」等語推算，系爭房地委託銷售時間約在102年2月間，當時原告確實為家佳不動產公司負責人，是劉仲偉說明系爭房地為原告手上物件，原告想要買賣系爭房地，堪以採信。另核前段系爭房地買賣資金流程之查核結果，與劉仲偉所說明「伊應原告要求開立潭子農會帳戶做為貸款使用之帳戶，開戶後存摺和印章就直接交給原告，伊沒有經手戶頭內金額，貸款利息亦都是原告支付，原告是等到系爭房地買賣結束後，該帳戶結餘金額剩下1、2元，才把存摺和印章交還給伊，系爭房地賣多少錢是原告決定，伊沒有主導權。」情形相符，足堪核認原告為系爭房地之實際所有權人，係出售系爭房地實質經濟利益歸屬者。

7.綜合上述所查可知，系爭房地之實際所有權人為原告，系爭房地自102年4月2日購入，旋於同年6月17日出售，均由原告指揮、利用劉仲偉之名義為之，系爭房地交易之經濟事實（買賣資金流程）及所產生之實質經濟利益（報酬）均歸屬於原告。又查，原告及其配偶蔡靜儀於99年至102年間有多次短期出售房地之情形（乙證9），原告於系爭房地買賣期間，另持有臺中市○○區○○路0段000號4樓之1房屋及坐落基地（此房地係於100年11月15日登記取得所有權，於102年11月18日簽約出售，乙證8），其配偶蔡靜儀另持有臺中市○○區○○路○○市○0號房屋（乙證6

），於本件行為時皆不符合特銷稅條例第5條各款免徵特銷稅之要件，而劉仲偉於該段期間名下無任何不動產（乙證19），是認原告利用劉仲偉之名義，由其於102年6月5日在系爭房地辦竣戶籍登記，使系爭房地之銷售得符合特銷稅條例第5條第1款排除課稅之規定，與一般經驗法則並無違背。準此，被告以原告銷售系爭房地時，其持有期間未滿1年，且無特銷稅條例第5條各款排除課稅規定之適用，系爭房地屬該條例第2條第1項第1款所規範之特種貨物而為課稅標的，原告實質享有系爭房地買賣所產生之經濟利益負有申報並繳納特銷稅之義務，卻未為之，違反特銷稅條例第16條第1項、第22條第2項規定，依系爭房地銷售價額480萬元，按適用稅率15%，核定補徵應納稅額72萬元，核無違誤。

8.至原告主張其與劉仲偉間屬借貸關係，系爭房地之管理及使用者乃劉仲偉，本件並不符合司法實務上之借名登記關係，亦未經由民事判決確認為借名登記，被告應證明系爭房屋係由原告為管理使用，亦由原告處分賣給買受人施寬易，始得推論系爭房地為借名登記，不應僅以劉仲偉與原告之金流往來即逕為違背一般常情之斷定，而對原告為不利之行政處分云云。惟查：

⑴原告並未就其主張提供何等具體事證，其二次說明借款金額不一致，且所稱借款與還款金額與實際金流亦不相符：原告於107年4月11日之談話紀錄中說明，其先貸與劉仲偉50萬或80萬現金，劉仲偉嗣後以現金分2至3次償還原告。嗣又復於108年5月3日說明，其先以本票貸款劉仲偉340萬元，其配偶再以現金貸與劉仲偉40萬元，劉仲偉將出售房屋結餘款全數匯至原告帳戶，原告先扣

除借款本金130萬元加計利息後，再將其餘剩餘款返還劉仲偉。惟查本件實際金流，系爭房地價款主要以原告名義開立支票40萬元及劉仲偉農會貸款250萬元所支付，劉仲偉帳戶自匯出房屋結餘款後，除帳戶存款利息5元外，再無任何資金收付往來，並無原告所稱本票貸款340萬元或扣除借款後返還結餘款之金流或劉仲偉分次提領現金償還50萬元或80萬元之金流。另原告配偶確有支付劉仲偉農會貸款利息12,000元情事（每月利息約5,400元，每2個月匯款12,000元），並無原告所稱現金借款400,000元之金流。原告前後說詞不一，亦未提供相關金流資料，自難以其空言指摘即推翻被告上述查核之結果，是以原告雖否認有利用劉仲偉銷售系爭房地一事，並主張被告未提出充分之證據證明原告確為系爭房地實質所有權人，違背行政程序法第36條及訴願法第67條規定之職權調查主義及職權探知主義，亦違背行政程序法第43條規定之證據法則及論理法則云云，核不足採。

⑵又原告雖復主張本件並不符合司法實務上之借名登記關係，亦未經由民事判決確認為借名登記關係云云。惟行政法院本得自行認定事實，且是否符合司法實務上之借名登記關係，尚非租稅法律關係上認定原告是否為特銷稅課徵主體之要件，蓋租稅法律關係係以經濟事實為其規制基礎，著重經濟上實質利益之歸屬，原告與劉仲偉間是否成立借名登記關係，僅為輔助判斷本件系爭房地銷售之實質經濟利益歸屬對象之因素。而本件既經被告查核，係由原告利用他人名義銷售系爭房地，原告為系爭房地交易之實質控制者，並實質享有系爭房地買賣所產生之經濟利益。其以原告為系爭房地買賣所生特銷稅

之課徵對象，並無不合，原告所訴，並無可採。

9.揆諸前揭規定及說明，基於公平課稅原則，房地產之特銷稅，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，即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。本件交易之系爭房地雖登記為劉仲偉所有，惟所用來從事系爭房地交易之劉仲偉帳戶為原告所控制，系爭房地購置資金來自原告及其配偶，且其出售之價款最終回流至原告，原告亦實質享有系爭房地買賣所產生之經濟利益。準此，自應以原告為系爭房地買賣所生特銷稅之課徵對象，而原告自始未於系爭房地辦竣戶籍登記，且原告及其配偶於102年間另持有多筆房地，系爭房地顯非自住使用，核無特銷稅條例第5條第1款排除課稅規定之適用，自屬該條例第2條第1項第1款之特種貨物，原告即應依規定於訂定銷售契約之次日起30日內向稽徵機關申報繳納特銷稅。原告主張其並非系爭房地登記之所有權人，並非特銷稅之納稅義務人，被告對原告課徵特銷稅及罰鍰顯然違法云云，顯無足採。

㈢罰鍰部分：被告以原告利用其劉仲偉名義購買並出售系爭房地，依特銷稅條例第22條第2項及裁罰參考表之規定，按所漏稅額處1.75倍罰鍰1,260,000元，並無不合：

1.應適用之法令：行政罰法第18條第1項、行為時特銷稅條例第22條第2項、裁罰參考表第1點第4款（附錄）。

2.依特銷稅條例第16條第1項明定，納稅義務人銷售同條例第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。倘納稅義務人未盡注意義務報繳特銷稅，或利用本人以外無屋之他人名義登記為房地所有權人，以符合同條例第5條第1款僅有1戶自住房地之規定，排除於課稅範圍外者，自為特銷稅條例立法目的所不許，依同條例第22條規定，即應論處所漏稅額3倍以下之罰鍰。又按104年8月24日修正之裁罰參考表規定：「經查獲利用他人名義銷售第2條第1項第1款規定之特種貨物者：……㈡前開二款以外之情形。……按所漏稅額處2.5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1.5倍之罰鍰。」。

3.次按利用他人名義銷售行為時特銷稅條例第2條第1項第1款規定之特種貨物之行為，所以應受處罰，除係因違反行為時特銷稅條例第16條第1項規定之申報義務外，尚因牴觸該條例抑制短期投機房市之規範意旨，故計算其因違反行政法上義務所得之利益，必須顧及短期投機買賣所得價差盈餘。蓋特銷稅之稅額，係依其銷售價格，按固定之稅率計算，並非採有盈餘始有課稅的方式，將會發生相同銷售價格，無論有無盈餘、盈餘多少，均須繳納同額稅捐的疑慮，如果再按所須補繳的稅捐，一律處以相同倍數的罰鍰，勢將造成違反行政法上義務所得之利益不同，卻處以相同額度罰鍰的不公平結果（最高行政法院108年度判字第281號判決參照）。惟按行政罰法第18條第1項規定，仍不排除於個案中考量除因違反行政法上義務所得之利益外之其餘因素，如行為人違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及受處罰者之資力等，個案裁量酌予加重或減輕罰鍰之額度。

4.查，原告及其配偶蔡靜儀於99年至102年間有多次短期出

售房地之情事（乙證6、7、8、9），且原告從事不動產經紀業多年，為不動產仲介公司之負責人及股東（乙證10），對特銷稅課稅範圍及申報義務知之甚詳，原更應戒慎遵行，惟竟故意利用劉仲偉名義銷售系爭房地，以期稽徵機關對本件課徵主體有所誤認，以免除特銷稅。於被告調查及核定補稅期間，除未曾以書面或談話筆錄中承認違章事實及承諾繳清罰鍰外，尚積極要求他人配合其偽造不實資料，誤導被告雙方為借貸關係（乙證11），核其行為應受責難程度自較一般過失違反義務之行為人為高。又揆諸前揭裁罰參考表規定，經查獲利用他人名義銷售特銷稅條例第2條第1項第1款規定之特種貨物者，違章行為人倘於裁罰處分核定前已補申報，並已補繳稅款者，可適用較低（1.5倍）之裁罰倍數。被告所屬豐原分局並以107年6月19日中區國稅豐原銷售字第1070104330號函通知原告：「……因台端未依規定申報涉嫌違章，倘於裁罰處分核定前補申報，並補繳稅款者，可適用較低之裁罰倍數，請查照。」（乙證17），惟原告仍未於繳款書之期限（107年7月30日）內補報及補繳稅款。

5.是以，被告以原告持有系爭房地之期間僅1個月又5天，經核定應納稅額72萬元，並審酌原告於裁罰處分核定前未補申報及補繳稅款，且其與配偶名下均有其他房屋，依裁罰參考表規定，原應按所漏稅額處2.5倍罰鍰180萬元。然被告考量原告違反行政法上義務所獲之利益，乃以原告出售價款480萬元，扣除購入系爭房地價款396萬元，復因原告未提示支付買賣交易相關費用（仲介代書費等）資料，乃依被告函詢相關業者後所查得之函復資料，核認系爭交易相關費用為53,440元（僑馥建築經理股份有限公司保證服

務費1,440元＋張欽旭地政士事務所代書費2,000元＋家佳不動產公司服務費40,000元＋宋敏傑地政士事務所委辦費用10,000元，另夢想家房屋有限公司已於104年間申請停業未函復），從而核算原告銷售系爭房地之利得為786,560元（出售價款480萬元－購買價款396萬元－相關費用53,440元），被告裁罰時依裁罰參考表第1點第4款規定，乃將原應處之2.5倍罰鍰予以折減30％，改按所漏稅額72萬元處1.75倍　2.5倍×（1－30％）＝罰鍰126萬元，被告既已考量原告違反行政法上義務所獲之利益，予以減輕裁罰倍數，復核原告主觀上係屬故意違規，衡酌其違反行政法上義務行為應受責難程度及其資力，被告所為裁罰實已考量原告之違章程度，經核並無不合。

6.準此，原處分以原告利用他人名義銷售特銷稅條例第2條第1項第1款規定之特種貨物，且經被告所屬豐原分局通知後仍未於裁罰處分核定前補行申報及繳納稅款，依同條例第22條第2項及裁罰參考表之規定，並考量原告違反上揭義務之行為應受責難程度、所生影響及因違法所得之利益，按所漏稅額處1.75倍罰鍰126萬元，於法尚無不合，原告訴請撤銷，為無理由。

㈣綜上所述，原處分尚無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由。另本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

六、結論：原告之訴無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　5　　月　　27　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　詹　日　賢

法　官　林　靜　雯

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	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。

，亦得為上訴審訴訟代理人	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　　109　　年　　6　　月　　5　　日

書記官　李　孟　純

本判決引用的相關條文：

【行政罰法】

第18條第1項

裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。

【特種貨物及勞務稅條例】

（100年5月4日公布，100年6月1日施行）

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

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。

第3條第1項第1款及第3項

（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

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款及第2款

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。

二、符合前款規定之所有權人或其配偶購買房屋及其坐落基地，致共持有2戶房地，自完成新房地移轉登記之日起算1年內出售原房地，或因調職、非自願離職、或其他非自願性因素出售新房地，且出售後仍符合前款規定者。

三、……

第7條

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8條

（第1項）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。

（第2項）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2項

利用他人名義銷售第2條第1項第1款規定之特種貨物，除補徵稅款外，按所漏稅額處3倍以下罰鍰。

【稅捐稽徵法】

第12條之1第1至5項

（第1項）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。

（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3項）納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。

（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）納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。

【稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表】

第1點第4款

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知

四、參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱	證據內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	系爭房地不動產買賣契約書		本院卷	P23-28
乙證1	系爭房地買賣交易相關業者函復資料(仲介代書費等費用說明)		原處分可閱卷	P238-270
乙證2	本件核定稅額繳款書、違章案件罰鍰繳款書、核定通知書、違章裁處書		原處分可閱卷	P234-237
乙證3	原告復查申請書2份(含附件)		原處分可閱卷	P218-221

(續上頁)

乙證4	原告全戶戶籍資料查詢清單、原告及配偶99至104年度所得資料		原處分可閱卷	P204-217
乙證5	原告配偶蔡靜儀財產查詢清單		原處分可閱卷	P200-203
乙證6	○○○區○○段328建號異動索引查詢資料及原告配偶持有資料(南陽路南陽市場7號)		原處分可閱卷	P196-199
乙證7	原告財產查詢清單及原告持有建物之異動索引等資料		原處分可閱卷	P184-195
乙證8	○○○區○○段341建號異動索引查詢資料及原告持有資料(田心路二段219號4樓之1)		原處分可閱卷	P181-183
乙證9	原告持有其他建物之異動索引等資料(直興街239號5樓之3、直興街255號、豐勢路二段1007巷6號)		原處分可閱卷	P172-180

(續上頁)

乙證10	家佳不動產公司之營業稅稅籍資料、投資人明細		原處分可閱卷	P161-165
乙證11	劉仲偉108年4月25日於被告處談話紀錄及所提供Line紀錄		原處分可閱卷	P152-160
乙證12	被告108年4月17日中區國稅法二字第1080004298號函(請劉仲偉提供具體事證)		原處分可閱卷	P148-151
乙證13	被告108年4月17日中區國稅法二字第1080004303號函(請原告提供具體事證)及原告郵寄之說明書		原處分可閱卷	P142-147
乙證14	施寬易108年4月10日於被告處談話紀錄		原處分可閱卷	P125-126
乙證15	被告108年3月27日中區國稅法二字第1080003656號函(請施寬易到局說明)		原處分可閱卷	P95-96
乙證16	被告108年2月12日中區國稅法二字第1080001515號函(請林世明到局說明)及		原處分可閱卷	P90-94

（續上頁）

	林世明108年2月27日於被告處談話紀錄			
乙證17	被告所屬豐原分局107年6月19日中區國稅豐原銷售字第1070104330號函		原處分可閱卷	P85-86
乙證18	原告107年4月11日於被告處談話紀錄		原處分可閱卷	P75-77
乙證19	劉仲偉100至103年度所得資料及財產查詢清單		原處分可閱卷	P66-70
乙證20	劉仲偉104年6月2日於被告處談話紀錄及6月23日說明書		原處分可閱卷	P62-65
乙證21	不動產買賣價金履約保證專戶收支明細表及劉仲偉開立支票存入原告帳戶相關事證		原處分可閱卷	P38-44
乙證22	系爭房地102年6月17日不動產買賣契約書		原處分可閱卷	P30-37
乙證23	劉仲偉潭子區農會客戶往來明細表、匯款賣方林世		原處分可閱卷	P20-29

(續上頁)

	明情形			
乙證24	購買系爭房地之不動產買賣要約書、確認書、意願書及買賣契約書(含代書收費明細單)		原處分可閱卷	P6-16
乙證25	系爭房地異動索引及土地建物查詢資料		原處分可閱卷	P1-5
丁證1	○○○區○○段○○○○號土地異動索引查詢資料		本院卷	P105-108
丁證2	109年3月3日準備程序筆錄		本院卷	P125-130
丁證3	109年3月31日準備程序筆錄		本院卷	P141-150
丁證4	證人結文		本院卷	P151-152
丁證4-1	被告訴願答辯書		訴願可閱卷	P2-15
丁證5	原告108年8月19日訴願書		訴願可閱卷	P17-18

（續上頁）

丁證6	財政部108年10月14日台財法字第10813934340號函附訴願決定書		訴願可閱卷	P30-41
丁證7	訴願決定之送達證書		訴願可閱卷	P57