臺中高等行政法院判決

108年度訴字第61號

）FKT64W1Z1X5L0;@108年8月14日辯

原　　告　吳鳳琴

訴訟代理人　劉鈞豪　律師

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

訴訟代理人　王素芬

上列當事人間退還稅款事件，原告不服財政部中華民國107年12月26日台財法字第10713947880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

壹、程序方面：

原告起訴時狀載訴之聲明原為：「訴願決定及原處分均撤銷。」，嗣原告於108年8月14日言詞辯論程序經本院闡明後，追加：「請求被告依原告民國107年5月10日之申請作成退還新臺幣（下同）852,000元予原告之行政處分。」（參本院卷第182頁），並經被告同意，核原告上開訴之追加於程序上並無不合，應予以准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

緣訴外人荷商柯金資產管理股份有限公司臺灣分公司（下稱柯金公司）將對天元小築商務旅館有限公司（下稱天元商旅）及保證人劉清海等人之債權（本金8,055,496元及利息、

違約金、墊付費用等，下稱系爭債權）及擔保該債權之物權等，於100年3月30日讓與訴外人龍昌覺。龍昌覺旋於同年月31日將前開債權及該債權下一切權利讓與原告。嗣原告向法院聲請強制執行拍賣債務人之抵押物：雲林縣○○鎮○○里○○路○段○○○巷○號房屋（同縣鎮○○段○○○段000○號）及其坐落基地（同小段252-64地號；下合稱系爭房地），原告以債權人承受方式於101年5月3日按法院公告價格9,430,000元聲明承受，並以上開債權抵繳拍賣價款，經臺灣雲林地方法院（下稱雲林地院）101年9月26日核發不動產權利移轉證書（原告登記日期：101年12月21日）。原告於101年12月25日與訴外人陳智仁訂約銷售，其持有系爭房地期間未滿1年，且無排除課稅規定之適用，卻未依特種貨物及勞務稅條例（下稱特銷稅條例）之規定申報特種貨物及勞務稅（下稱特銷稅），經被告查獲，初查乃依查得資料，核定系爭房地銷售價格11,640,000元，按適用稅率15%，核定補徵稅額1,746,000元。核定稅額繳款書（繳納期間：自105年1月1日至105年1月15日止）及核定通知書於104年12月14日送達，因原告未申請復查，而告確定。原告並於105年7月4日繳清稅款，期間原告向本院提起申請重開行政程序訴訟（本院106年度訴字第120號判決）後上訴至最高行政法院（106年度裁字第2082號裁定），均遭駁回。嗣被告106年12月6日依職權更正銷售價格為9,430,000元，原告遂於107年5月10日具文主張系爭房地銷售價格為3,000,000元，申請依加計利息退還溢繳稅款。經被告以107年5月31日中區國稅東山銷售字第1070551957號函（下稱原處分）否准其申請。原告不服，提起訴願遭財政部107年12月26日台財法字第10713947880號訴願決定駁回，遂提起本件訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.原告購買系爭債權、承受拍賣土地，及出售土地等所花費之成本計算如下：

⑴購買債權部分成本為100萬元：

柯金公司對「天元商旅及保證人劉清海、劉培渝、林秀梅、劉林淑儷等人」有805萬5496元之債權，柯金公司於斯時撤回「認許」並進行「清算程序」，為進行清算，而有將不良債權以低價賣出情況。系爭債權總額雖為805萬5496元，然天元商旅已無財產，又保證人財產部分僅存訴外人劉清海所有系爭房地；且該地段地價較低，未來亦無開發計畫，並無前瞻性及增值空間，故柯金公司將系爭債權出售給訴外人龍昌覺，龍昌覺並以100萬元代價出售系爭不良債權給原告尚屬合理，又原告當時係以「現金100萬元」付款，故並無相關交易紀錄。

⑵承受拍賣土地部分成本為79萬1815元：

原告於100年5月31日以雲院隆93執癸字第13998號債權憑證聲請強制執行，並以雲林地院100年度司執字第14305號執行命令，聲請查封拍賣債務人即訴外人劉清海所有系爭土地，然系爭土地因地理位置不佳，且無增值與投資空間，產權不清致利用困難，且部分點交部分不點交，故均無人應買，則原告僅能聲明承受，原告於承受系爭土地時，係提出三信商銀之支票（金額為79萬1815元）作為繳納土地增值稅等及執行費用，除支出此金額外，並無另支付任何金額，故原告承受拍賣土地部分成本為79萬1815元。

⑶辦理土地買賣事宜之代辦費用為10萬元：

原告以300萬元將系爭房屋出賣與訴外人陳智仁，其中200萬元由訴外人陳智仁委由訴外人王文廷將款項匯入原告在三信商業銀行台中市北屯分行第0000000000號帳戶，剩餘之100萬元由陳智仁交付現金予原告，原告並將10萬元交予代辦土地移轉人員，剩餘90萬元由原告存至原告在三信商業銀行之上開號帳戶，故辦理土地買賣事宜之代辦費用成本為10萬元。

⑷原告購買系爭債權代價100萬元、承受拍賣土地成本79萬1815元，及出售土地之土地登記等費用10萬元，共計成本為189萬1815元。

2.就被告核定稅額錯誤之情況與訴願駁回之理由，說明如下：

⑴契約之成立非以書面為必要，則有無訂立書面之契約，並不影響契約之成立，原告既已提出債權讓與聲明書，即可證原告有向龍昌覺購買系爭債權，且系爭債權係柯金公司於清算期間出售，故其以低額出售債權予龍昌覺，自屬合理且與事實符合。且買賣契約之成立與交付對價方式，本無固定之方式，故買受人以何方式及何時交付金錢予出賣人，自屬買賣雙方可自行決定；且買賣契約內約定「買賣契約書其他約定事項有一併將天元商旅之營利執照、設備、生財器具連同經營權及租賃點交」部分，僅係因系爭不動產上產權不清，點交清查不易，故原告要求一併列在買賣契約內，以求能盡速脫手，換取所花費之成本，自屬正當。

⑵被告稱陳智仁在102年4月22日交付尾款予原告，卻已

於102年4月16日即將系爭房地出售給鄭耀東，有違常情云云，然陳智仁以何方式及何時出售土地給鄭耀東，自屬其可自行決定，與本案無關。

⑶又原告雖於退稅復查申請理由書內稱「前夫」以100萬元成本取得債權，然此係前代理人撰文時誤繕，原告並無前夫。

3.被告所依據之中雲估字第10000039號不動產估價報告尚有疑義：

⑴依不動產估價技術規則，有規定估價方式，即第18條之比較法、第28條之收益法、第48條之成本法等三種不動產估價方式。

⑵該中雲估字第10000039號不動產估價報告就土地部分，係採不動產估價技術規則第18條之比較法，依不動產估價技術規則第27條，如係以比較法為估算不動產價格，則至少應採用3件以上比較標的；惟該中雲估字第10000039號之不動產估價報告內，並無比較標的，又僅以鄰近地價3萬元及5萬元（然未提出比較標的位置及資料），而計算出系爭不動產之價值，更未符合不動產估價技術規則第25條、第26條之試算方式，依第26條規定，需將最高與最低之價格重新檢討，經檢討確認適當合理者，始得作為決定比較價格之基礎，且倘試算價格（即3萬元與5萬元）之間差距仍達百分之20以上者（已達百分之50），亦應排除該試算價格之適用，然該中雲估字第10000039號之不動產估價報告內，均無為上述之比較法所應遵行事項，且未排除試算差距過高之價額，既違估價準則，應屬毫無參考價值之估價。

⑶又該估價報告之建物部分，係採不動產估價技術規則第48條之成本法；然依不動產估價技術規則第48條規定、同法第54條、及同法第68條，成本法需將建物累積折舊額之計算，並考量物理與功能因素，按個別建物之實際構成部分與使用狀態，考量經濟因素，觀察維修及整建情形，推估建物之賸餘經濟耐用年數，加計已經歷年數，求算耐用年數，並於估價報告書中敘明，該中雲估字第10000039號之不動產估價報告，未詳述建物成本資料與計算方式，且未考量100年時因美國次級房貸風暴，台灣房價亦普遍下跌，又系爭房屋已老舊不堪折舊後已近無殘值等因素，則該不動產估價報告應屬無詳細說明之估價，其認定之系爭土地價格係屬錯誤，被告援引作為依據，亦屬於事實認定有誤。

4.系爭土地之實際價值甚低：

系爭房地之價值，於最近一次之雲林地院民事執行處106年丑字第31332號拍賣中，總現值亦僅有306萬6000元，系爭房地於107年7月26日起，亦有再度遭債權人聲請拍賣，然竟連續4次拍賣均無人應買，或者雖有應買但無繳納全部價金之流標情況，於107年11月15日之特別拍賣程序，總現值已僅存306萬6000元，顯見系爭房地價值不高，則原告將系爭房地以300萬元出售予陳智仁，係屬合理且實際，並符合交易實際行情。

5.被告適用法規與事實有誤，被告計算本件特銷稅，應以原告實際出售價格為計算基準，而僅能核課45萬元：

被告所依據之法規，係特銷稅條例第16條第1項、第18條第1項，認定原告所提供之申報之銷售價格較時價偏

低而無正當理由，以中雲估字第10000039號之不動產估價所認定之拍賣底價為依據，然該估價報告之估價內容，並未依不動產估價規則為詳盡之估價；且原告出售系爭土地之價值為300萬元，又依原告所提之實價登錄資料及雲林地院民事執行處106年丑字第31332號之總現值306萬6千元，原告出賣價額顯屬合理適當，則被告所引用之事實認定有誤，原告自可依稅捐稽徵法第28條之規定，請求被告機關退還原告溢繳之稅款。

6.原告可請求被告退還之稅款計算方式如下：

被告於核定原繳款金額174萬6000元，原告繳清後，被告依職權更正系爭土地銷售價格為943萬元，補徵稅額141萬4500元；然原告出售系爭土地之實際價格既為300萬元，則按特銷稅條例第7條之規定，應核課之稅額為300萬元之百分之15，即為45萬元，則倘鈞院認被告不需全部退款，則至少應退還原告溢繳之129萬6000元（計算式：174萬6000元－45萬元＝129萬6000元），然原告因初僅申請退還852,000元予原告，爰以初申請退還之金額為聲明。

㈡聲明：

1.訴願決定及原處分均撤銷。

2.請求被告依原告107年5月10日之申請作成退還新臺幣852,000元之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.被告為查明系爭房地之銷售價格，分別以102年6月26日中區國稅東山銷售字第1020553090號、103年1月14日中區國稅東山銷售字第1030550223號及同年9月9日中區國

稅東山銷售字第1030554209號函，請原告提示買賣契約及收款證明等資料供核，惟原告均未提供，另向買受人陳智仁函詢亦未果。並以103年11月14日中區國稅東山銷售字第1030555281號函，通知原告於103年11月26日前辦理補報及補繳特銷稅事宜以適用較低之裁罰倍數，原告始於103年12月4日提示銷售價格為3,000,000元之系爭房地買賣契約供核，惟系爭房地銷售價格相較於雲林地院拍賣鑑價價格11,640,000元及拍定價格9,430,000元，明顯偏低。被告乃以104年1月9日中區國稅東山銷售字第1040550113號函，請原告依限敘明售價偏低理由，並檢附收付款證明及其他可供證明之相關資料供核，惟原告仍未為敘明售價偏低理由或提示相關資料。被告初查乃依雲林地院拍賣系爭房地鑑價價格11,640,000元，核定系爭房地銷售價格，補徵稅額1,746,000元。嗣依職權更正，按雲林地院拍定系爭房地價格9,430,000元，核認系爭房地銷售價格。

2.系爭房地買賣契約及收款證明於行為時即存在，被告如前述一再函請原告提示，原告起初置之未理，於103年12月4日始提示系爭房地買賣契約並主張銷售價格為300萬元，惟依原告106年6月7日至被告備詢提示之收款資料，是由訴外人王文廷於101年12月25日存入2,000,000元及原告於102年4月22日存入900,000元，並非買受人陳智仁存入，且原告於收受尾款100萬元之102年4月22日前，即將系爭房地於102年2月6日移轉登記與買受人陳智仁，顯與交易常態有違。又原告於系爭房地取得登記日101年12月21日，同時將系爭房地設定抵押權擔保240萬元債權與訴外人王文廷，且原告既欠王文廷債務

，卻未將收取款項償還王文廷，反而由王文廷將收取款項匯入原告帳戶，亦顯違反常情。

3.又買受人陳智仁旋於102年4月10日與第三人簽訂系爭房地銷售契約，陳智仁亦因未申報及繳納特銷稅，案經財政部北區國稅局按第三人辦理設定抵押貸款之鑑定價格17,500,000元，核定陳智仁銷售價格及裁處在案，有財政部北區國稅局104年8月25日及105年2月3日北區國稅審三字第1040014005號函及第0000000000號函資料可證。況依原告提示系爭房地買賣契約書第16條其他約定事項，另記載一併將天元公司之營利執照、所有設備及生財器具，連同經營權及租賃點交。綜上，原告主張系爭房地之銷售價格為300萬元，核難採據。

4.原告主張被告於未有任何證據情形下，否認系爭房地銷售價格為300萬元，於法顯有違誤乙節，按最高法院49年台抗字第83號判例，可知民事強制執行實務上將拍賣解釋為私法買賣之一種，是原告以債權人身分按法院公告價格9,430,000元承受系爭房地，相當於以9,430,000元向債務人買受系爭房地。是原告主張其於101年12月25日將系爭房地以300萬元出售與陳智仁並不足採，且被告復無法查得其實際銷售價格等情，業如前述，因財政部並無就特銷稅條例第18條第1項規定之「時價」有相關解釋函令，被告爰參酌所得稅法暨加值型及非加值型營業稅法中有關時價認定之財政部96年9月13日台財稅字第09604539250號令、102年3月19日台財稅字第10200517820號函及103年2月5日台財稅字第10304501460號令釋意旨，以法院拍定價格即相當於原告買受系爭房地之成本價9,430,000元視為時價，此時價認定不但低於

系爭房地拍賣鑑價價格11,640,000元，亦低於買受人陳智仁於102年4月10日出售系爭房地與第三人，經財政部北區國稅局核定陳智仁特銷稅之銷售價格17,500,000元，屬對原告有利之時價認定，非出於臆測，憑空得出。

5.準此，原告於101年12月25日銷售持有期間未滿1年之系爭房地，且無特銷稅條例第5條排除課稅規定之適用，卻未依特銷稅條例第16條第1項規定，於訂定銷售契約之次日起30日內申報特銷稅，此為原告所不爭執，是被告自得依特銷稅條例第18條第1項規定，以時價或查得資料，核定原告銷售系爭房地之銷售價格及應納稅額並補徵之；被告以系爭房地之拍定價格9,430,000元核定銷售價格，核屬有據。

6.綜上，本件核無稅捐稽徵法第28條第2項所定適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致有溢繳稅款之情事，被告以原處分否准原告退稅申請，揆諸相關規定，並無違誤。

㈡聲明：

1.原告之訴駁回。

四、爭點：被告依據查得資料，核定原告出售系爭房地之銷售價格為9,430,000元及應納之特銷稅稅額1,414,500元，是否適法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

緣訴外人柯金公司將對天元商旅及保證人劉清海等人之系爭債權及擔保該債權之物權等，於100年3月30日讓與龍昌覺。龍昌覺旋於同年月31日將前開債權及該債權下一切權利讓與原告（乙證32）。嗣原告向法院聲請強制執行拍賣

債務人之抵押物即系爭房地，原告以債權人承受方式於101年5月3日按法院公告價格9,430,000元聲明承受，並以上開債權抵繳拍賣價款，經雲林地院101年9月26日核發不動產權利移轉證書，原告並於101年12月21日辦理移轉登記（乙證26、27、36）。101年12月25日原告與訴外人陳智仁訂約銷售系爭房地（甲證6、乙證17）並於102年2月6日移轉登記與陳智仁（乙證27），以上事實為兩造所不爭執（丁證2）。又原告持有系爭房地期間未滿1年，且無排除課稅規定之適用，卻未依特銷稅條例之規定申報特銷稅，經被告查獲，初查乃依查得資料，核定系爭房地銷售價格11,640,000元，按適用稅率15%核定補徵稅額1,746,000元。核定稅額繳款書及核定通知書於104年12月14日送達（乙證38），因原告未申請復查，而告確定，原告並於105年7月4日繳清稅款（乙證13），期間原告向本院提起申請重開行政程序訴訟（本院106年度訴字第120號判決）敗訴後上訴至最高行政法院（106年度裁字第2082號裁定），均遭駁回（乙證2、3）。嗣被告106年12月6日依職權更正銷售價格為9,430,000元（丁證12），原告遂於107年5月10日具文主張系爭房地銷售價格為3,000,000元，申請依加計利息退還溢繳稅款（丁證16）。經被告以原處分否准其申請（丁證8）。原告不服，提起訴願遭財政部訴願決定駁回（甲證1），以上事實有各項資料可查（甲證1、6、乙證2、3、13、17、26、27、32、36、38、丁證2、8、12、16，本件判決相關證據之編號詳附表）。

㈡被告依據查得資料，核定原告出售系爭房地之銷售價格為9,430,000元及特銷稅稅額1,414,500元，尚屬適法。

1.應適用的法令：

⑴稅捐稽徵法第28條第2項（附錄）。

⑵行為時特銷稅條例第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7條、第16條第1項、第18條第1項（附錄）。

⑶特銷稅條例施行細則第6條前段（附錄）。

2.按稅捐稽徵機關本於所認定之事實，適用法令作成課稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正確。事實認定錯誤，法令適用自必錯誤。因此，稅捐稽徵法第28條第2項所稱之「適用法令錯誤」，法律文義包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。復因申請復查及提起訴願、行政訴訟，有法定期間之限制（稅捐稽徵法第35條第1項、訴願法第14條第1項及行政訴訟法第106條第1項）。然而稅捐稽徵機關於稅捐核課期間內，發現課稅處分所據事實以外之課稅事實者，卻得依稅捐稽徵法第21條第2項規定，對納稅義務人另行補徵稅捐。兩者相較，顯失公平。為求平衡，應許納稅義務人以課稅處分認定事實錯誤，請求退還溢繳之稅款。稅捐稽徵法第28條第2項之「適用法令錯誤」，即無予以限縮解釋，排除認定事實錯誤，致適用法令錯誤情形之理由（最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議參照）。是稅捐稽徵法第28條第2項所稱之「適用法令錯誤」，除指「本於確定之事實」所為適用法令有牴觸現行法令、或違反有效之解釋判例之情事外，並包含稅捐機關認定事實錯誤致適用法律錯誤之情形。

3.復按稽徵機關對於人民課以稅捐，固須就稅捐債權成立之構成要件負證明責任，惟如稅捐稽徵機關已提出相當事證，客觀上足能證明當事人之經濟活動，已盡其舉證

責任；當事人如否認此客觀經濟活動，即應就其主張之事實負舉證責任，以貫徹公平合法課稅之目的。又課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間私經濟活動，其能掌握之資料不若當事人，及稅務行政為大量行政，須考量稽徵之成本，稽徵機關欲完全取得、調查，實有困難，或須付出極大之成本代價，因而稅法具有其特殊性，課以納稅義務人申報及配合調查之協力義務（司法院釋字第537號解釋意旨參照）。蓋稅務案件因具有課稅資料多為納稅義務人所掌握及大量性行政之事物本質，稽徵機關欲完全調查及取得相關資料，容有困難，是為貫徹課稅公平原則，應認屬納稅義務人所得支配或掌握之課稅要件事實，應課予納稅義務人租稅稽徵上之協力義務（包括保存憑證、設帳記載、辦理申報、接受調查、提示文據等義務）。若納稅義務人違反協力義務，雖不因此免除稽徵機關之職權調查或舉證義務，然如納稅義務人就其掌握範圍之課稅資料不予提出，致稽徵機關無從調查課稅事實者，自得因此減輕稽徵機關闡明事實之義務及所負擔之證明程度。至納稅義務人申請退還溢付稅額，係屬租稅免除或減輕事實，如因納稅義務人協力不足或欠缺，致事實真偽不明時，因該事實之相關證據均在納稅義務人管領範圍內，自應由納稅義務人負舉證責任甚明（最高行政法院105年度判字第307號判決意旨可資參照）。又依行政訴訟法第125條第1項、第133條之規定，行政法院事實審有依職權調查事實之義務，縱令原告對其主張之事實不提出證據，於撤銷訴訟，應依職權調查證據；於其他訴訟，為維護公益者，仍應調查必要

之證據，於此範圍內，固不生當事人之主觀舉證責任分配問題，惟倘經法院盡調查義務後，待證事實仍陷於真偽不明時，此待證事實是否存在不明之不利益，仍有客觀舉證責任分配之適用；於退稅事件，即應由申請退稅之原告負擔客觀舉證責任（最高行政法院104年度判字第624號判決意旨參照）。是以，事實審法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束，而經法院盡調查義務，職權調查所有事證後，待證事實仍陷於真偽不明時，此待證事實是否存在不明之不利益，仍有客觀舉證責任分配之適用；於退稅事件，依行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條前段規定之規範有利原則，於主張稅捐稽徵機關適用法令錯誤或認定事實錯誤而依稅捐稽徵法第28條第2項之規定申請退還稅款之案件，該等租稅免除或減輕事實，如因納稅義務人協力不足或欠缺，致事實真偽不明時，因該事實之相關證據均在納稅義務人管領範圍內，自應由納稅義務人負客觀舉證責任。

4.再按前開行為時特銷稅條例相關規定，房屋、土地之原所有權人銷售其持有期間在2年以內、坐落在中華民國境內之房屋、土地，除符合同法第5條之規定者外，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。其稅率，若為銷售持有期間在1年以內之房屋、土地者，為百分之15。依特銷稅條例第2條第1項第1款及第5條：「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，……以健全房屋市場。」「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。」之立法理由，足知，特銷稅條例上述關於土地及房屋之特銷稅課徵規定，目的乃為健全房屋市場。又若納稅義務人屆上開申報期限未申報或申報之銷售價格較時價偏低而無正當理由者，主管稽徵機關得依時價或查得資料，核定其銷售價格及應納稅額並補徵之，特銷稅條例第18條第1項定有明文，參該條規定之立法目的，係當納稅義務人交易價格明顯較時價偏低時，賦予稽徵機關為特銷稅課稅處分時，得不依據不合常理的直接資料當唯一核課依據，而可蒐集各種具參考價值之間接資料，據以調整偏低之銷售額，以達課稅公平目的。據此，納稅義務人交易價格明顯較時價偏低時，稽徵機關為特銷稅之課稅處分時得不依據直接資料，而使用各種間接資料來推定銷售額。

5.又因財政部並無就特銷稅條例第18條第1項規定之「時價」有相關解釋函令，有關該條項時價之認定，財政部96年9月13日臺財稅字第09604539250號令（下稱財政部96年9月13日令）：「……二、依加值型及非加值型營業稅法施行細則第25條規定，本法稱時價，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格。前揭所稱房屋之時價，應參酌下列資料認定之：……㈧法院拍賣或國有財產局等出售公有房屋之價格。」、102年3月19日臺財稅字第10200517820號函（下稱財政部102年3月19日函）：「有關稽徵機關查獲營業人漏進漏銷案件，漏報銷

售額之補稅計算方式疑義乙案，倘稽徵機關無法確實掌握營業人漏銷金額，僅查得漏進金額，應以查得營業人漏進金額同額計算核定漏報銷售額，據以補徵所漏稅額及依法裁處罰鍰。」以及103年02月05日臺財稅字第10304501460號令（下稱財政部103年2月5日令）：「一、營利事業或個人向金融機構或資產管理公司購入不良債權，嗣向法院聲請強制執行，其因法院拍賣之不動產抵押物無人應買，由該營利事業或個人按該次拍賣所定之最低價額聲明承受，並以所持有債權抵繳法院拍賣價款者，於取得抵押物時，應以抵押物時價減除購入債權成本及相關費用之餘額，認列處分債權損益。其抵押物時價之認定，不以該次法院拍賣價格為限，營利事業或個人如能提示下列足供認定抵押物時價資料及證明文件，經稽徵機關查明屬實者，得予核實認定：……㈥法院拍賣或國有財產署等出售公有房地之價格。」上開解釋函令，為財政部本於稅捐稽徵中央主管機關職權，就加值型及非加值型營業稅法所稱房屋「時價」如何認定、稽徵機關僅查得營業人漏進金額應如何核定漏報銷售額，以及所得稅法對於營利事業或個人購入不良債權向法院聲明承受抵押物之時價認定等事項，所為之釋示，以協助下級機關行使職權及認定事實，經核其所列舉認定房屋時價的參酌資料及計算方式，具客觀性及代表性，亦合於特銷稅條例第18條之立法意旨且並未牴觸特銷稅條例的相關規定，亦未對人民增加法律所無之義務或稅負，稅捐稽徵機關自得採酌而為認定房屋時價的依據。

6.經查，原告以債權人承受方式於101年5月3日按法院公告價格9,430,000元聲明承受系爭房地，並以上開債權

抵繳拍賣價款，經雲林地院101年9月26日核發不動產權利移轉證書，原告並於101年12月21日辦理移轉登記（乙證26、27、36），旋於101年12月25日與訴外人陳智仁訂約銷售系爭房地（甲證6、乙證17），其持有期間未滿1年，且無特銷稅條例第5條排除課稅規定之適用，卻未依特銷稅條例第16條第1項規定於訂定銷售契約之次日起向被告申報特銷稅，經被告查獲後，為查明系爭房地之銷售價格，分別於102年6月26日、103年1月14日及同年9月9日發函，請原告提示買賣契約及收款證明等資料供核（乙證15），惟原告均未提供，被告另向買受人陳智仁於102年7月26日發函詢問亦未果（乙證37）。經被告以103年11月14日中區國稅東山銷售字第1030555281號函（乙證16），通知原告於103年11月26日前辦理補報特銷稅事宜以適用較低之裁罰倍數，原告始提示銷售價格為300萬元之系爭房地買賣契約供核（甲證7）。而系爭房地買賣契約之銷售價格相較於雲林地院拍賣鑑價價格11,640,000元（甲證11）及拍定價格9,430,000元（乙證18）明顯偏低。被告乃以104年1月9日中區國稅東山銷售字第1040550113號函（乙證19），請原告依限敘明售價偏低理由，並檢附收付款證明及其他可供證明之相關資料供核，惟原告仍未為敘明售價偏低理由或提示相關資料供核。被告因無法掌握原告銷售系爭房地之銷售價格，初查乃依雲林地院拍賣系爭房地之鑑價價格11,640,000元核定系爭房地銷售價格，按適用稅率15%，核定補徵稅額1,746,000元，因原告未申請復查，而告確定。嗣被告參酌財政部96年9月13日令、102年3月19日函以及103年2月5日令中有關時價認定之意旨，遂依

職權更正，改以法院拍定價格即雲林地院拍定系爭房地之價格9,430,000元核認系爭房地銷售價格。

7.依前開說明，原告101年9月26日因拍賣取得系爭房地，旋於101年12月25日與陳智仁訂定買賣契約，其持有期間未滿1年，且無特銷稅條例第5條排除課稅規定之適用，卻未依規定於訂定銷售契約之次日起30日內向被告申報特銷稅，經被告查獲後雖提出買賣契約供核，惟該買賣契約之銷售價格為300萬元顯較時價即拍定價額9,430,000元及陳智仁於102年4月10日出售系爭房地與第三人，經財政部北區國稅局核定陳智仁特銷稅之銷售價格17,500,000元等價額顯然偏低且無正當理由，則依特銷稅第18條第1項，被告自得不依據不合常理的買賣契約為唯一之核課依據，而可蒐集各種具參考價值之間接資料，據以調整偏低之銷售額，以達課稅公平之目的。準此，被告於原告未遵期申報、亦未提示足供認定系爭房地即抵押物之時價資料及證明文件，則被告以所查得之原告承受系爭房地金額9,430,000元而核定系爭房地之銷售價額為9,430,000元，於原告未依法於期限內申報特銷稅、亦未能提出其他合理之資料及證明文件以供認定銷售價格之情形下，核無不法。

8.又查原告初時未盡其申報之協力義務，後被告多次函詢亦均無法提出合理之交易資料，其所主張之銷售價格亦較時價顯然偏低且無正當理由，被告遂依據查得資料及財政部相關函令之意旨所採之時價標準，認定其銷售價格為9,430,000元，並據以核定本件特銷稅額1,414,500元，於法有據，則被告以原處分否准原告107年5月10日之退稅申請，核無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合

。

㈢原告固主張其購買系爭債權、承受及銷售系爭房地等所花費之成本共189萬1815元，買賣系爭房地所得300萬元之價金，其中200萬元由陳智仁委由訴外人王文廷將款項匯入原告在三信商業銀行台中市北屯分行之帳戶，100萬元由陳智仁交付現金予原告，原告並將10萬元交予代辦土地移轉人員，剩餘90萬元由原告存至其三信商業銀行之帳戶，被告應退還原告溢繳之稅款云云，惟查：

1.被告初查及嗣後職權更正之銷售價格，均係被告依職權調查而來，並非據原告提示證據而調查核定，原告既請求退稅，則原告就本件系爭房地之銷售價格為何，自負有提示相關證據資料及帳戶明細之協力義務，並經被告勾稽後，方能真正釐清原告有無因被告認定事實錯誤而溢繳稅款之情事。然原告未依規定於訂定銷售契約之次日起30日內向被告申報特銷稅，經被告查獲後，為查明系爭房地之銷售價格，多次發函請原告提示買賣契約及收款證明等資料供核，原告均未提供，被告另向買受人陳智仁於102年7月26日發函詢問亦未果。經被告通知原告於103年11月26日前辦理補報特銷稅事宜以適用較低之裁罰倍數，原告始提示銷售價格為300萬元之系爭房地買賣契約。惟系爭房地買賣契約之銷售價格相較於雲林地院拍賣鑑價價格11,640,000元、拍定價格9,430,000元及陳智仁於102年4月10日出售系爭房地與第三人，經財政部北區國稅局核定陳智仁特銷稅之銷售價格17,500,000元等價額明顯偏低，原告復未為敘明售價偏低理由或提示相關資料供核。被告因無法掌握原告銷售系爭房地之銷售價格，乃查得之雲林地院拍賣系爭房地之鑑

價價格11,640,000元以為核定，嗣亦依職權更正為拍定價格9,430,000元。則揆諸前開規定及說明，原告就是否有其所稱上開退稅事實，即應負客觀舉證責任，以實其說。

2.又參卷內資料，僅見龍昌覺100年3月31日將對天元商旅及保證人劉清海等人之債權讓與原告之債權讓與聲明書（甲證3），卻未見原告究以何等代價取得此債權。雖原告於106年6月7日至被告東山稽徵所備詢紀錄、以及108年6月26日之書狀中陳稱係以100萬元取得，惟並未提供任何提款資料或簽收證明以證其說。被告就此曾函請財政部南區國稅局臺南分局，請該局函請龍昌覺備詢並提供相關資料，惟龍昌覺亦並未到局或提供相關資料（乙證34、35），則原告主張係以100萬元之成本取得系爭債權，尚無從採認。

3.再據原告三信商業銀行帳戶明細以及系爭房屋之異動索引查詢資料，原告於101年12月21日以系爭房地設定抵押權擔保240萬元債權與王文廷（乙證27、40，土地登記申請書之日期為101年12月20日然登記異動日期為12月21日），同年月25日王文廷存入200萬元於原告帳戶（乙證12），土地登記申請書所載之抵押權設定金額，符合實務上以貸款金額的1.2倍為登記。自異動索引查詢資料（乙證27）可知，原告於101年12月21日登記，同年月日設定抵押權與王文廷，直至102年5月20日訴外人鄭耀東向第一商業銀行借款時，原告才聲明清償債務而塗銷抵押權設定。衡諸常情，顯然王文廷所匯該筆200萬元之款項非如原告主張係陳智仁支付之價款，而應係原告向王文廷借貸之款項。

4.又原告三信商業銀行帳戶明細內，雖確實於102年4月22日有一筆由原告存入90萬元之紀錄，惟尚無證據可證明此筆存款紀錄與本件系爭房地之銷售有關。況且若真如原告於106年6月7日至被告東山稽徵所備詢紀錄（乙證22）中所陳稱：「尾款100萬元於102年4月22日由陳智仁拿100萬元到我家給我」，則原告在收到尾款前的同年2月6日即將系爭房地移轉登記與買受人，亦顯然不合交易常規，是原告主張並不足採。

㈣原告復主張系爭房地所處地段地價較低，無前瞻性及增值空間、房屋已老舊不堪折舊後已近無殘值，故原告為盡速脫手，確係以300萬元出售系爭房地予陳智仁，而被告所依據之中雲估字第10000039號不動產估價報告認定之價格係屬錯誤云云，惟查：

1.中雲估字第10000039號不動產估價報告所認定之價格，固係雲林地院民事執行處拍賣系爭房地時之鑑價價格，惟原處分並非依該估價報告，而係依原告聲明承受之公告價格即9,430,000元作為原告買入系爭房地之價格，被告初查時雖係依鑑價價格核定本件特銷稅，惟嗣後亦已職權更正，是原告此部分之主張，並不可採。

2.又查，實務上對於強制執行法上之拍賣，係定性為以拍定人為買受人，而以拍賣機關代替債務人立於出賣人之地位之買賣契約，則原告以債權人身分按法院公告之價格承受系爭房地，相當於原告以該價格向債務人買受系爭房地，則衡諸投資係為獲利之常情，原告嗣後銷售系爭房地之價格至少不應低於其買入之價格9,430,000元，此由買受人陳智仁嗣後於102年4月10日與第三人訂約銷售系爭房地，經財政部北區國稅局以第三人辦理設定

抵押貸款之鑑定價格1,750萬元為銷售價格，並據以核定其應納之特銷稅額，亦可得知系爭房地之銷售價額若以300萬元售出，顯然偏低且不合時價（乙證25）。故原告前開主張，顯不可採。

3.核前所查，原告係主張銷售價格為買賣契約所載之300萬元，依稅捐稽徵法第28條第2項申請退還稅款，然經本院審閱全部卷證資料，復依原告之聲請傳喚證人，惟該證人陳智仁經合法通知而未到庭（丁證3），綜觀全卷，原告對於上開不合交易常規及一般買賣經驗法則之情形，均未能提出合理之說明及證據資料以實其說，原告仍未盡舉證責任，以證明其所主張退稅事實為真，揆諸前開規定及說明，即應由原告承擔退稅事實不明之不利益，原告自不得逕依稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求被告退還系爭房地之特銷稅款。

4.綜上所述，原告之主張，均不足採。被告以原處分否准原告107年5月10日之退稅申請，經核並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告起訴請求撤銷訴願決定及原處分，並請求被告依原告107年5月10日之申請作成退還852,000元之行政處分，為無理由，應予駁回。又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：原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷並請求被告依原告107年5月10日之申請作成退還852,000元之行政處分，均無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　9　　月　　4　　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	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

院認為適當者，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　　108　　年　　9　　月　　12　　日

書記官　李　孟　純

判決引用的相關條文：

【稅捐稽徵法】

第28條第2項

（第2項）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。

【特種貨物及勞務稅條例】

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18條第1項

納稅義務人屆第16條第1項、第3項至第5項規定申報期限未申報或申報之銷售價格較時價偏低而無正當理由者，主管稽徵機關得依時價或查得資料，核定其銷售價格及應納稅額並補徵之。

【特種貨物及勞務稅條例施行細則第6條前段】

依本條例第3條第3項規定計算持有期間，因強制執行於登記前已取得不動產所有權者，其起算日以所有權人領得權利移轉證書之日為準；……。

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	財政部107年12月26日台財法字第00000000000號訴願決定書		本院卷	P15-24
甲證2	柯金公司讓與債權給龍昌覺之債權讓與聲明書影本		本院卷	P75-76
甲證3	龍昌覺讓與債權給原告之債權讓與聲明書影本		本院卷	P77-78
甲證4	雲林地院100年度司執字第14305號		本院卷	P79-82
甲證5	系爭房地之		本院卷	P83-86

（續上頁）

	謄本影本			
甲證6	系爭土地之不動產權利移轉證書影本		本院卷	P87-88
甲證7	原告與訴外人陳智仁之買賣契約書		本院卷	P89-92
甲證8	系爭土地實價登錄資料影本		本院卷	P93-94
甲證9	柯金公司網路資料影本		本院卷	P131-132
甲證10	雲林地院雲院忠100司執庚字第14305號函影本3張		本院卷	P133-138
甲證11	中雲估字第00000000號不動產估價		本院卷	P139-164

（續上頁）

	報告影本13張			
甲證12	雲林地方法院民事執行處106年丑字第31332號拍賣案件網路資料影本		本院卷	P165-166
甲證13	最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議資料影本		本院卷	P167-168
乙證1	稅捐稽徵法令彙編第198-199頁		原處分卷1	P43-44
乙證2	本院106年度訴字第120號判決		原處分卷1	P45-60
乙證3	最高行政法		原處分卷1	P61-62

（續上頁）

	院106年度裁字第2082號裁定			
乙證4	本件特銷稅申報書（收件日-107.01.02)		原處分卷1	P66-67
乙證5	通知債務人債權讓與之存證信函		原處分卷1	P69
乙證6	雲林地院100年度司執字第14305號第一次拍賣公告		原處分卷2	P70-73
乙證7	系爭房地之鑑估摘要表		原處分卷3	P74-75
乙證8	100年9月26日雲林地院100年度司執字第14305號執行筆		原處分卷1	P76

（續上頁）

	錄			
乙證9	雲林地院100年度司執字第14305號第三次拍賣公告		原處分卷1	P77-80
乙證10	101年5月5日雲林地院雲院通100司執庚字第14305號函		原處分卷1	P81-82
乙證11	101年12月18日雲林地院雲院通100司執庚字第14305號函(不動產權利移轉證書)		原處分卷1	P83-84
乙證12	原告三信商業銀行帳戶明細單		原處分卷1	P89-91

（續上頁）

乙證13	原告105年7月4日繳款收據聯		原處分卷1	P92
乙證14	吳凰琴姓名變更紀錄資料查詢清單		原處分卷1	P100
乙證15	被告102年6月26日中區國稅東山銷售字第1020553090號、103年1月14日中區國稅東山銷售字第000000023號及103年9月9日中區國稅東山銷售字第1000000000號函。		原處分卷1	P103-108
乙證16	被告103年11月14日中區國稅東山		原處分卷1	P109-110

（續上頁）

	銷售字第10000000000號函			
乙證17	系爭土地及建物所有權買賣移轉契約書及契稅繳款書		原處分卷1	P115-121
乙證18	財政部北區國稅局103年11月11日函復東山稽徵所，檢附雲林地院103年9月25日函復該局本件拍定價格及鑑定價格		原處分卷1	P122-124
乙證19	被告104年1月9日中區國稅東山銷售字第1040550113號函		原處分卷1	P125-127

（續上頁）

乙證20	原告105年4月1日陳情書及105年7月7日申請書		原處分卷1	P128-137
乙證21	財政部106年1月24日台財法字第00000000000號訴願決定書		原處分卷1	P138-146
乙證22	106年6月7日原告於被告東山稽徵所談話紀錄及附件資料		原處分卷1	P165-169
乙證23	被告特銷稅補徵核定通知書(補徵1,414,500元)		原處分卷1	P174
乙證24	特銷稅稽徵作業手冊		原處分卷1	P211-218

（續上頁）

乙證25	財政部北區國稅局104年8月25日及105年2月3日北區國稅審三字第0000000000號及第1050002098號		原處分卷1	P219-222
乙證26	雲林地院101年12月18日雲院通100司執庚字第14305號函，補發系爭房地不動產權利移轉證書		原處分卷1	P243-244
乙證27	系爭房屋異動索引查詢資料		原處分卷1	P245-248
乙證28	106年11月13日退稅抵		原處分卷1	P265-267

（續上頁）

	繳通知書及證明書及退稅清冊			
乙證29	財政部102年3月19日台財稅字第00000000000號函		原處分卷1	P289
乙證30	財政部103年2月5日台財稅字第100000000000號令、96年7月16日台財稅字第090000000000號令		原處分卷1	P291-293
乙證31	雲林縣斗南鎮地籍圖查詢資料		原處分卷1	P311
乙證32	雲林地院100年度司執字第14305		原處分卷1	P325-402

（續上頁）

	號案件資料(含債權讓與聲明書、查封筆錄、查封公告、原告書狀、拍賣筆錄、拍賣公告、分配表等)			
乙證33	被告106年5月24日中區國稅東山銷售字第10605552466號函		原處分卷1	P403-404
乙證34	被告106年6月22日中區國稅東山銷售字第10605552923號函		原處分卷1	P417
乙證35	財政部南區國稅局台南分局106年7月19日南區國稅臺南綜		原處分卷1	P421-424

（續上頁）

	所字第1060071206號函(檢附該分局函請龍昌覺備詢函及送達證書)			
乙證36	雲林地院106年4月30日雲院忠100司執庚字第14305號函		原處分卷1	P427-434
乙證37	被告東山稽徵所102年7月26日中區國稅東山銷售字第1020553708號函及送達證書		原處分卷1	P437-438
乙證38	被告104年12月10日中區國稅東山銷售字第10000000000號函及送達證		原處分卷1	P458-463

(續上頁)

	書			
乙證39	雲林縣斗南地政事務所103年8月7日雲南地三字第1030003983號函		原處分卷1	P464-465
乙證40	雲林縣斗南地政事務所108年4月2日雲南地一字第1080001322號函(及所檢送資料)		原處分卷1	P466-492
丁證1	108年5月28日準備程序筆錄		本院卷	P59-63
丁證2	108年7月2日準備程序筆錄		本院卷	P101-106
丁證3	108年7月23		本院卷	P117-120

（續上頁）

	日準備程序筆錄			
丁證4	被告107年7月19日訴願答辯書		訴願卷2（因頁數不連續，故以下有頁碼重複情形）	P2-9（右下角頁碼標示）
丁證5	財政部107年12月26日台財法字第00000000000號訴願決定書		訴願卷2	P11-21（右下角頁碼標示）
丁證6	原告107年8月31日訴願補充理由書		訴願卷2	P1-3（右下角頁碼標示）
丁證7	行政法院判例要旨彙編(31判53、32判16、61判70)		訴願卷2	P4-5（右下角頁碼標示）
丁證8	原處分(被		訴願卷2	P7-9

（續上頁）

	告中區國稅東山銷售字第0000000057號函）			（右下角鉛筆頁碼標示）
丁證9	原告107年6月26日訴願書		訴願卷2	P14-21（頁面下方中間藍筆頁碼標示）
丁證10	原告107年1月20日退稅復查申請理由書		訴願卷2	P26-32（頁面下方中間藍筆頁碼標示）
丁證11	原告107年1月2日退稅復查申請書		訴願卷2	P33（頁面下方中間藍筆頁碼標示）
丁證12	被告106年12月6日中區國稅東山銷售字第1060555623號函		訴願卷2	P35（頁面下方中間藍筆頁碼標示）
丁證13	最高行政法		訴願卷2	P36-38

（續上頁）

	院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議			（頁面下方中間藍筆頁碼標示）
丁證14	原告107年4月13日退稅復查申請補充理由書		訴願卷2	P39-42 （頁面下方中間藍筆頁碼標示）
丁證15	被告107年5月2日中區國稅東山銷售字第1070551813號函		訴願卷2	P43 （頁面下方中間藍筆頁碼標示）
丁證16	原告107年5月10日退稅申請書		訴願卷2	P44-48 （頁面下方中間藍筆頁碼標示）
丁證17	特種貨物及勞務稅條例		訴願卷2	P49-54 （頁面下方中間藍筆頁碼標示）