臺中高等行政法院判決

108年度訴更一字第10號

108年10月24日辯論終結

原　　告　蕭鳳旗

訴訟代理人　柳正村　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

上列當事人間特種貨物及勞務稅事件，原告不服財政部中華民國106年12月8日台財法字第10613945150號訴願決定，提起行政訴訟，前經本院107年度訴字第44號判決駁回原告之訴，原告提起上訴，經最高行政法院108年度判字第281號判決原判決廢棄，發回本院更審，本院判決如下：

主　文

一、訴願決定及原處分（即復查決定）關於罰鍰新臺幣1,480,500元部分均撤銷。

二、原告其餘之訴駁回。

三、本審及發回前上訴審訴訟費用由被告負擔二分之一，餘由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

原告以本人及母親陳來于名義與訴外人張秀美於民國103年2月7日簽訂購買臺中市○○區○○路○○號房屋及其坐落基地（下稱系爭房地）買賣契約，買賣總價新臺幣（下同）5,800,000元，並在同年3月13日將系爭房地登記於陳來于名下，嗣原告代理陳來于與訴外人丁○○於103年5月11日簽訂銷售系爭房地買賣契約，買賣總價6,580,000元。被告認原告持

有系爭房地期間在1年以內即出售，且未依規定於訂定銷售契約之次日起30日內申報繳納特種貨物及勞務稅（下稱特銷稅）。經被告依系爭房地銷售價格6,580,000元，按適用稅率15%，核定補徵應納稅額987,000元；並經被告以原告持有系爭房地期間另持有臺中市○○區○○街○○巷○號10樓之1房屋（下稱大仁街房屋），認原告有藉由不動產移轉登記之外觀形式，將系爭房地登記在陳來于名下，利用陳來于於系爭房地持有期間名下並無其他房屋，以符合行為時同條例第5條第1款排除課稅規定，而以同條例第22條第2項及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，裁處罰鍰1,480,500元。原告不服，就補徵稅額及罰鍰申請復查，經被告106年7月20日中區國稅法二字第1060008938號復查決定（下稱原處分）駁回，提起訴願遞經財政部106年12月8日台財法字第10613945150號訴願決定駁回，原告仍不服，提起行政訴訟，前經本院107年度訴字第44號判決駁回原告之訴，原告提起上訴，經最高行政法院108年度判字第281號判決原判決廢棄，發回本院更為審判。

二、原告起訴主張及聲明略以：

㈠主張要旨：

1.購買系爭房地之事實經過，以及資金來源及流向，可以證明原告並無炒作房地產圖利，原告患有精神疾病，生活不能自理，僅依母親指示將資金交付母親購買房屋，並非短期投機炒作房地產：

⑴緣103年2月7日購買系爭房屋之前，原告之母陳來于向原告提出要購買自用住宅房屋居住，因原告資金不足，而原告於102年1月份至103年12月止兩年間患有身心重大疾病，嚴重型憂鬱症，兩年期間進出醫院及住院治療頻繁，直

到目前為止仍未治癒，領有身心障礙證明及重大傷病卡，因不堪母親吵著要買房屋，經家族會議協商，同意將之前哥哥郭鳳武坐落臺中市○○區○○路○○○○巷○○○○○號贈與給原告房地出售所得資金購買系爭房屋，於102年11月15日出售金額369萬元（見申請復查時提出贈與稅免稅證明書及買賣契約書），於103年1月15日陸續匯入原告國泰世華銀行000000000000帳戶，再加上原告因保險給付所得自有資金給母親陳來于購買系爭房屋，系爭房屋於103年2月7日向前手張秀美購買，母親陳來于並於103年3月19日以自用住宅遷入戶籍居住，實際管理使用系爭房屋，因原告之母高齡80歲（00年出生，已於107年1月7日死亡），居住期間身體不適，又吵著要搬家，原告之母親委託原告為代理人出賣系爭房屋，於103年5月11日將房屋轉售第三人丁○○，扣除本金、房屋裝修費、兩次買賣仲介費、代書費及稅金，並無賺錢圖利，將所得價金部分回流還給原告。

⑵被告訊問系爭房屋房仲人丙○○說明：系爭房地確實係甲○○要買給母親住，事後其母生病住院，由甲○○再將系爭房地出售等語，足認系爭房屋確實要買給母親陳來于居住。

⑶綜合上情，購買系爭房地之事實經過，係母親陳來于吵著要購買自用住宅房屋居住，原告當時102年至103年兩年期間患有嚴重憂鬱症及身心疾病，自身難保，哪有心思炒作房地，因不堪母親爭吵，遵從母親意思，不得已將哥哥贈與之唯一居住之房地賣出，再將出賣房屋所得價金贈與給母親陳來于購買系爭房屋，不足資金由原告保險給付所得補足，以解決當時家庭紛爭。原告自始至終是要將賣房屋

所得及自有資金給母親購買系爭房屋，由母親居住管理使用，且實際上母親已遷入居住，並無利用他人名義投機炒作房地轉讓圖利之意思。但事後母親因不適合居住再賣出系爭房屋後，又將資金回流給原告。查原告及母親目前均無房屋可供居住，暫時居住在陳來于女兒家，屬低收入家庭，沒錢沒能力可炒作房屋，顯然不是坊間及政府所指炒作房屋圖利，逃避奢侈稅等情事。原決定對於原告主張「於102年1月份至103年12月止兩年間患有身心重大疾病，嚴重型憂鬱症，兩年期間進出醫院及住院治療頻繁，直到目前為止仍未治癒，領有身心障礙證明及重大傷病卡」等情，認為患有精神疾病，日常生活不能自理，資金係贈與母親購買房屋，不可能炒作房地產乙事，並未於決定書理由說明何以不足採信？

⑷原決定機關所指：原告在同一時間持有大仁街房屋，但該房屋僅為10多坪套房，原決定書認為不符合行為時特銷稅條例第5條第1款排除課稅規定，亦有不合。

2.原告於系爭房屋銷售期間患有嚴重憂鬱症，對於銷售房屋係在無意識或精神錯亂中所為，銷售契約依法無效：

⑴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，應於銷售時成立課徵特銷稅之要件。但所謂銷售契約自應符合民法契約成立生效之要件。按民法第75條關於無行為能力人及無意識能力人之意思表示規定：「無行為能力人之意思表示，無效；雖非無行為能力人，而其意思表示，係在無意識或精神錯亂中所為者亦同」。是以精神錯亂中所為之契約既為無效，即無從該當上開法條所規定之銷售契約，自無從成立課徵特銷稅之要件。此係影響課徵特銷稅之重要事實，行

政法院應依職權調查，並依論理及經驗法則判斷事實之真偽（本次最高行政法院發回意旨第9頁）。

⑵原告於申請復查、訴願及鈞院更審前審理中一再稱：「甲○○於102年1月份至103年12月止兩年間患有身心重大疾病，嚴重型憂鬱症，兩年期間進出醫院及住院治療頻繁，直到目前為止仍未治癒，領有身心障礙證明及重大傷病卡」等情，並提出診斷證明書為憑。認為患有精神疾病，日常生活不能自理，資金係交付母親購買房屋，不可能炒作房地產。原告身心狀態影響是否炒作房地產圖利。尤其系爭房屋購買時間為103年2月7日，但原告因嚴重型憂鬱症，於103年1月29日住院至103年2月5日出院（住院8天），原告出院後二天臨時被母親叫去提供資金購買房屋，再於103年3月13日住院至103年4月23日出院（住院42天），又於103年5月15日住院至103年6月3日出院（住院19天），系爭房屋於103年5月11日出售，房屋出售後4天繼續在醫院住院治療。查系爭房屋購買日至出售時，原告患有精神疾病均忙於住院，不可能炒作系爭房屋。

⑶原告因「拿刀欲刺心臟、要燒炭、撞車」、「多次去法院打警察以及吵鬧，想去總統府抗議法律不公」，曾於102年8月21日在台中慈濟醫院住院，102年8月27日出院。又於103年2月21日同一事件在台中慈濟醫院住院，於103年3月7日出院（住院15天）。

⑷系爭房屋購買時間為103年2月7日，出售時間為103年5月11日，依上述診斷書記載情節，原告於購屋前後期間，精神狀態極不穩定，並無購買房屋判斷意識能力，主要是母親陳來于確實借用原告資金購買系爭房屋，從原告患有精神疾病上判斷，不可能原告利用陳來于炒作房地產。

3.關於罰緩部分：

⑴財政部於100年7月14日修正「裁罰參考表」，增訂「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，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」，104年8月24日修正為「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：㈠利用他人名義者與其配偶及未成年直系親屬名下無其他房屋，且於特種貨物及勞務稅條例施行後經第1次查獲，按所漏稅額處1.5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0.5倍之罰鍰。」

⑵又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。而參考行政罰法第18條第2項規定，違反行政法上義務所得之利益，超過法定罰鍰最高額者，得於所得利益之範圍內酌量加重之意旨，如果對違章個案，除補徵稅款外，裁處罰鍰金額超過其短期買賣所得價差盈餘，即有處罰過苛之虞；又如果對於利用他人名義銷售行為時特銷稅條例第2條第1項第1款規定之特種貨物行為所補徵的特銷稅，已超過其短期買賣所得價差盈餘，即不宜依「裁罰參考表」採取劃一之處罰方式，否則，一律依補徵的特銷稅額的2.5倍裁處重罰，於個案更將造成責罰顯不相當，致不當侵害人民財產權，而違反比例原則與平等原則的結果。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；且依一般社會通念，對於所獲盈餘低於所負稅額者，較難期待其主動報稅，其未履行申報義務，於法雖屬不容，於情卻非全無可原，相較於所獲盈餘高於所負稅額者，其違章情節應屬較輕，如仍處以相同額度的罰鍰，即屬過重而失衡。經查，前後兩次買賣總價均為6,580,000元（按原告買入金額應為5,800,000元），並無任何獲利，被告按所漏稅額987,000元處以1.5倍之罰鍰計1,480,500元，揆諸前開說明，其責罰顯不相當，而違反比例原則與平等原則。詎被告於裁處時未審酌原告因違反行政法上義務所得之利益，以避免造成個案過苛之處罰，亦未依「裁罰參考表」使用須知第4點之規定，注意個案是否初犯、主觀或客觀違章情節是否較輕，而酌予在法定倍數範圍內減輕其罰，逕依「裁罰參考表」規定之劃一處罰方式，按系爭特銷稅額的1.5倍裁處重罰，似有裁量怠惰或濫用之違法（見本次最高行政法院發回意旨第13頁）。

4.鈞院已向台中慈濟醫院及國軍臺中總醫院函查原告病情，另證人丁○○證詞，說明如下：

⑴台中慈濟醫院108年8月27日函文略以：「病人（指甲○○）曾於103年2月21日至103年3月7日間於本院精神科病房住院，出院診斷為重鬱症及人格違常，出院後至今未再返診評估」。

⑵國軍臺中總醫院108年8月21日函文略以：「蕭員（指甲○

○）患重度憂鬱症多年，除在本院就診，亦曾在台中慈濟醫院、中山醫學大學附設醫院、衛生福利部臺中醫院等就診，領有殘障手冊及重大傷病卡，病情嚴重，自殺意念強烈，情緒、行為及判斷能力亦可能受到疾病影響而減損」。

⑶以上2家醫院，對於原告之病情已回覆「診斷為重鬱症及人格違常」、「患重度憂鬱症多年」、「領有殘障手冊及重大傷病卡，病情嚴重，自殺意念強烈，情緒、行為及判斷能力亦可能受到疾病影響而減損」等情。再參照最高行政法院發回意旨：「憂鬱症症狀具多樣性，其中或有與本件相關之重度憂鬱症引發強迫性購物，所謂強迫性購買，常發生於患者負面情緒時產生之衝動，頻繁自我強迫購買超過自己能力所能負擔之物品，該物品往往並非所需，而購物後即產生罪惡感、愧疚、迷惘或心情低落等情事」、「可知特銷稅條例之立法目的，不但在於矯正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，以符合量能課稅原則，並且兼具抑制短期投機，以健全房屋市場之作用」。足認原告患有重鬱症及人格違常等病情，已嚴重影響簽訂買賣契約，似非特銷稅條例補稅及處罰之對象。

⑷證人丁○○於鈞院作證雖稱：訂約及點交時，有看過2次原告，看起來正常云云。惟查，證人丁○○僅短時間看過原告，證人之判斷係就原告外觀上表現所為臆測之詞，因原告患有重鬱症及人格違常等病情，已經上述2家醫院函覆鈞院在案，並經最高法院發回意旨認為「重度憂鬱症引發強迫性購物」。一般人無法從病患外觀上判斷，自應以醫院向鈞院報告函文為依據等語。

㈡聲明：撤銷訴願決定及原處分。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.補徵稅額部分：

⑴系爭房地購買資金係由原告所提供，且原告母親101至103年度除有系爭房地之財產交易所得外，並無其他所得。另原告代理其母與丁○○於103年5月11日簽訂銷售系爭房地之買賣價金扣除相關費用後之餘款均回流原告。準此，系爭房地實質出資、管理、處分及出售後所生實質經濟利益歸屬與享有者，均為原告，顯見原告為系爭房地實質所有權人。又原告於系爭房地持有期間，另持有大仁街房屋，倘系爭房地登記為原告所有，將不符合行為時特銷稅條例第5條第1款排除課稅規定。原告藉由不動產移轉登記之外觀形式，於103年2月7日訂定買賣契約後，於同年3月13日將系爭房地登記於其母名下，原告母親並於103年3月19日辦竣戶籍登記，嗣原告於103年5月11日代理其母簽訂銷售契約，以其母於持有系爭房地期間名下並無其他房屋，俾符合行為時同條款排除課稅規定，初查核定原告利用他人名義銷售持有期間在1年以內之系爭房地，依系爭房地銷售價格6,580,000元，按適用稅率15％，核定補徵應納稅額987,000元，並無不合。

⑵原告主張系爭房屋為透天厝，僅1樓供營業使用，可按實際樓層比例課徵特銷稅部分，按財政部102年9月25日台財稅字第10200600370號令釋，有關透天房地部分樓層供營業或出租使用，可按實際樓層比例課徵特銷稅之要件，為所有權人與其配偶及未成年直系親屬僅有1戶透天樓房及其坐落基地，辦竣戶籍登記，惟原告於系爭房地持有期間

，另持有大仁街房屋，不符上開令釋按實際樓層比例課徵特銷稅及行為時特銷稅條例第5條第1款排除課稅之規定。

㈢原告主張其僅贈與資金與其母購買系爭房地，且非短期投機部分，惟系爭房地於103年3月13日完成移轉登記後，旋於同年5月11日即訂約出售，持有期間僅約2個月，難認非屬短期投機。又系爭房地買賣過程及資金調度運用等相關事宜，均為原告所主導處理，出售後所生實質經濟利益亦歸屬原告，況原告母親當時已高齡80歲，依論理及經驗法則，難謂原告有贈與其母資金購買系爭房地之動機及事實。

2.罰鍰部分：

原告為系爭房地實質所有權人，藉由不動產移轉登記之外觀形式，將系爭房地登記在其母名下，利用其母於系爭房地持有期間名下並無其他房屋，以符合行為時特銷稅條例第5條第1款排除課稅規定，已具備主觀上漏報之故意，並不符合行政罰法第7條第1項規定不予處罰之要件，自不能免罰。原處分已考量違章情節後，按所漏稅額處1.5倍罰鍰1,480,500元，並無違誤等語。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

㈠原告是否有利用其母名義購買及銷售系爭房地之事實，而應認原告為系爭房地實質所有權人？原告主張其於系爭房屋購買及銷售期間患有嚴重憂鬱症，買賣系爭房屋係在無意識或精神錯亂中所為，契約依法無效，是否可採？

㈡被告認定原告利用其母名義購買及銷售系爭房地，持有期間未滿1年，且未於法定期限內申報繳納特銷稅，而依行為時特銷稅條例第7條核定補徵稅額987,000元，是否適法？

㈡被告另依行為時特銷稅條例第22條第2項及「裁罰參考表」規定，按所漏稅額處1.5倍罰鍰1,480,500元，是否適法？

五、本院的判斷

㈠前提事實：

原告以本人及母親陳來于名義與訴外人張秀美於103年2月7日簽訂購買系爭房地之買賣契約，買賣總價5,800,000元，並在同年3月13日將系爭房地登記於陳來于名下，嗣原告代理陳來于與訴外人丁○○於103年5月11日簽訂銷售系爭房地之買賣契約，買賣總價6,580,000元；被告認原告持有系爭房地期間在1年以內即出售，且未依規定於訂定銷售契約之次日起30日內申報繳納特銷稅，經被告依系爭房地銷售價格6,580,000元，按適用稅率15%，核定補徵應納稅額987,000元；並經被告以原告持有系爭房地期間另持有大仁街房屋，認原告係藉由不動產移轉登記之外觀形式，將系爭房地登記在陳來于名下，利用陳來于於系爭房地持有期間名下並無其他房屋，以符合行為時同條例第5條第1款排除課稅規定，而以同條例第22條第2項及「裁罰參考表」規定，裁處罰鍰1,480,500元；原告不服，就補徵稅額及罰鍰申請復查，經被告以原處分駁回，提起訴願遞經財政部決定駁回，原告仍不服，提起行政訴訟，前經本院107年度訴字第44號判決駁回原告之訴，原告提起上訴，經最高行政法院108年度判字第281號判決原判決廢棄，發回本院更為審判等情，為兩造所不爭執，並有原告提示存證信函、房屋租賃契約書及承租人營業登記承諾切結書（本院107年度訴字第44號卷第45-61頁）、原告提示其母書立借據（同卷第113頁）、台中慈濟醫院身心醫學科電子病歷（同卷第137-143頁）、原告提示102至103年間國軍臺中總醫院附設民眾診療服務處診斷證明書（同

卷第107-111頁、原處分可閱卷第150-166頁）、原告106年4月11日特銷稅申報書（原處分可閱卷第205頁）、臺中市政府地方稅務局大屯分局103年7月21日中市稅屯分字第1033119302號函（同卷第168-169頁）、原告身心障礙證明及重大傷病卡（同卷第148-149頁）、原告受贈太平光興路房屋贈與稅免稅證明書（同卷第147頁）、原告出賣太平光興路房地買賣契約書（同卷第139-146頁）、原告出售太平光興路房地入帳資料（同卷第134-138頁）、原告母親除戶謄本（同卷第133頁）、受託銷售系爭房地不動產經紀公司105年4月25日說明函（同卷第122頁）、原告買受系爭房地契約書（同卷第111-121頁）、原告出售系爭房地契約書及匯款單（同卷第95-108頁）、受託銷售系爭房地予原告母親之經紀人105年10月17日談話記錄（同卷第91-92頁）、原告母親全戶戶籍資料查詢清單及遷徙記錄查詢清單（同卷第83-87頁）、系爭房地異動索引查詢資料（同卷第80-82頁）、原告所有大仁街房地異動索引查詢資料（同卷第75至78頁）、原告所有大仁街房屋契稅資料查詢（同卷第71-74頁）、原告100至103年度綜所稅資料清單（同卷第67-70頁）、原告全戶戶籍資料查詢清單（同卷第66頁）、原告母親100至103年度綜所稅資料清單（同卷第63-65頁）、原告母親財產查詢清單（同卷第62頁）、一銀安和分行提供原告出售系爭房地價金存入專戶資料（同卷第57-61頁）、一銀安和分行提供原告出售系爭房地其中180萬元存入專戶資料（同卷第52-56頁）、一銀太平分行提供原告出售系爭房地其中400萬元存入專戶資料（同卷第47-50頁）、合庫太平分行提供原告帳戶103年度明細（同卷第42-45頁）、合庫太平分行提供原告匯款130萬元匯款單（同卷第39-41頁）、合庫太平分行106

年4月17日函復資料（同卷第36-37頁）、僑馥建築經理股份有限公司106年1月11日復被告函（同卷第34頁）、中信商銀函復系爭房地價金匯入原告母親郵局帳戶相關資料（同卷第27-32頁）、臺中郵局106年2月21日函復原告母親帳戶103年度明細（同卷第24-25頁）、原告提現633萬元資料（同卷第22-23頁）、國泰世華106年1月4日函復原告帳戶103年度明細（同卷第6-20頁）、原告國泰世華帳戶103年6月23日存入620萬元明細（同卷第15頁）、被告106年2月22日函附特銷稅補徵核定通知書（本院卷第25-27頁）、被告106年5月26日函檢送裁處書及罰鍰繳款書（同卷第29-31頁）、原核定及原裁罰書（同卷第204、206頁）、原處分（訴願可閱卷第24-31頁）、訴願決定（本院107年度訴字第44號卷第35-44頁）附卷可稽，此部分事實堪以認定。

㈡原告以其母名義購買系爭房地之總價應為5,800,000元，另銷售系爭房地之總價則為6,580,000元，二者並不相同，其間具有價差780,000元之獲利，惟因本院107年度訴字第44號判決將原告購買系爭房地之總價誤載為6,580,000元，致最高行政法院108年度判字第281號判決誤認原告購買及銷售系爭房地之總價二者均為6,580,000元，此部分應先予澄清。故最高行政法院發回意旨指稱：「從買賣價金言之，前後二次買賣總價均為6,580,000元，並無任何獲利，且在短短2、3個月內交易，顯無買賣房地之動機，殊非正常人之交易常態。」等語，容屬誤會，先予敘明。

㈢原告確有利用其母名義購買並出售系爭房地之事實，而為系爭房地實質所有權人，被告認定原告利用其母名義購買並出售系爭房地，持有期間未滿1年，且未於法定期限內申報繳納特銷稅，依特銷稅條例第7條規定核定補徵稅額987,000元

，適法有據：

1.按行為時特銷稅條例第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。」第3條第3項規定：「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。」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。」第7條規定：「特種貨物及勞務稅之稅率為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。」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，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。

2.次按「（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。

3.經查，原告以其本人及母親陳來于名義與訴外人張秀美於103年2月7日簽訂契約購買系爭房地後，於同年3月13日將系爭房地登記於陳來于名下，嗣於同年5月11日原告旋又代理陳來于與訴外人丁○○簽訂銷售系爭房地之買賣契約，持有期間在1年以內，且於出售系爭房地時原告另持有大仁街房屋等情，有原告買受系爭房地契約書（原處分可閱卷第111-121頁）、原告出售系爭房地契約書及匯款單（同卷第95-108頁）、受託銷售系爭房地予原告母親之經紀人105年10月17日談話記錄（同卷第91-92頁）、原告母親全戶戶籍資料查詢清單及遷徙記錄查詢清單（同卷第83-87頁）、系爭房地異動索引查詢資料（同卷第80-82頁）、原告所有大仁街房地異動索引查詢資料（同卷第75-78頁）、原告全戶戶籍資料查詢清單（同卷第66頁）等資料附卷可佐。

4.原告雖主張：其僅將資金贈與母親購買系爭房地，並非短期投機炒作房地產；系爭房屋1樓供營業使用，可按實際樓層比例課徵特銷稅，被告以全棟為課徵標的，有違比例原則；系爭房屋非供營業使用，被告認須課徵特銷稅，與事實不符云云。惟查：

⑴按特銷稅條例第2條第1項上開第2條第1項第1款立法理由略以：「一、第1項定明應課徵特種貨物及勞務稅之特種貨物項目：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，准予排除課徵特種貨物及勞務稅。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。

⑵系爭房地購買資金係由原告所提供，且出售後資金回流原告之事實，已據原告起訴狀所自承（本院107年度訴字第44號卷第19頁）。又陳來于101至103年度除有系爭房地之財產交易所得外，並無其他所得，有其100至103年度綜所

稅資料清單及財產查詢清單在卷可稽（原處分可閱卷第62-65頁），原告復未提出陳來于有其他購買系爭房地之資金來源，顯見陳來于並無購買系爭房地資力甚明。再者，原告代理其母與訴外人丁○○於103年5月11日簽訂銷售系爭房地之買賣契約，買賣價金6,580,000元係存入「中信房屋交易安全專戶」，該專戶扣除相關費用後之餘款6,326,362元，於103年6月23日轉帳至原告之母中華郵政股份有限公司太平郵局0000000帳戶，且同日由原告提領現金6,330,000元，相對當日原告國泰世華商業銀行臺中分行000000000000帳戶存入現金6,200,000元等情，亦有原告100至103年度綜所稅資料清單（同卷第67-70頁）、一銀安和分行提供原告出售系爭房地價金存入專戶資料（同卷第57-61頁）、一銀安和分行提供原告出售系爭房地其中180萬元存入專戶資料（同卷第52-56頁）、一銀太平分行提供原告出售系爭房地其中400萬元存入專戶資料（同卷第47-50頁）、合庫太平分行提供原告帳戶103年度明細（同卷第42-45頁）、合庫太平分行提供原告匯款130萬元匯款單（同卷第39-41頁）、合庫太平分行106年4月17日函復資料（同卷第36-37頁）、僑馥建築經理股份有限公司106年1月11日復被告函（同卷第34頁）、中信商銀函復系爭房地價金匯入陳來于郵局帳戶相關資料（同卷第27-32頁）、臺中郵局106年2月21日函復陳來于帳戶103年度明細（同卷第24-25頁）、原告提現633萬元資料（同卷第22-23頁）、國泰世華106年1月4日函復原告帳戶103年度明細（同卷第6-20頁）、原告國泰世華帳戶103年6月23日存入620萬元明細（同卷第15頁）等資料在卷可證。另參諸原告購買系爭房地之房仲業務丙○○於105年10月17日在

被告機關之談話紀錄，丙○○陳稱系爭房地係原告要買給母親住，購買前陳來于沒有看過系爭房地，事後陳來于生病（已住院），由原告授權其銷售系爭房地等語（同卷第91-92頁）。據上可知，系爭房地確係由原告單獨出面洽談買賣條件並簽訂買賣契約，買入之資金係由原告提供，賣出之資金亦流入原告帳戶，原告之母陳來于僅係登記名義人，自始至終未曾參與洽談買賣條件及簽訂契約，並無提供買入資金，出售價金存入其帳戶後旋即由原告提領。是原告確有利用其母名義購買並銷售系爭房地之事實，系爭房地實質出資、管理、處分及出售後所生實質經濟利益歸屬與享有者，均為原告，原告自屬系爭房地實質所有權人。

⑶原告雖主張：其僅贈與資金予其母陳來于購買系爭房地，且非短期投機炒作房地產，並提示陳來于書立之借據（本院107年度訴字第44號卷第113頁），用以證明其所稱陳來于向原告借款600萬元購買系爭房地為真。然查：

A.贈與與借貸係屬不同之法律關係，原告一方面主張係其贈與陳來于資金購買系爭房地，另一方面又提出借據用以證明係陳來于向原告借款600萬元購買系爭房地，前後已屬自相矛盾而不可採。況且，以陳來于名義書立之借據金額僅600萬元，而系爭房地出售價金於103年6月23日存入陳來于郵局帳戶後，原告旋於同日自陳來于郵局帳戶提領6,330,000元，二者金額亦不相符。

B.特銷稅係屬銷售稅性質，並未以房地所有權人出售房地有所獲利或以炒作房市為目的為課稅之構成要件，僅須買受房地之所有權人或實質經濟利益歸屬人，於買受房地時符合期間過短（2年以內）且不符合同法第5條各款

除外情形者，均負有於法定期限內申報及繳納特銷稅之義務。故無從依該借據而認原告及陳來于未具炒房意圖即得免除特銷稅之納稅義務，是原告上開主張，顯有誤解特銷稅之性質，並無可採。而系爭房地於103年3月13日完成移轉登記後，旋於同年5月11日即訂約出售，持有期間僅約2個月，而系爭房地買賣過程及資金調度運用等相關事宜，均為原告所主導處理，出售後所生實質經濟利益亦歸屬原告，陳來于既未參與系爭房地買賣，又未享有系爭房地買賣所生之經濟利益，核與受贈人或借款人通常均享有經濟利益歸屬之常理亦相悖。

⑷至原告陳稱：系爭房屋1樓供營業使用，可按實際樓層比例課徵特銷稅；系爭房屋非供營業使用，被告認須課徵特銷稅，與事實不符乙節。經查，原告上開主張已前後矛盾，且縱認系爭房屋1樓確供營業使用，惟原告於系爭房地持有期間，另持有大仁街房屋，仍不符同法第5條第1款所定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，辦竣戶籍登記並有自住事實，且持有期間無供營業使用或出租者之除外情形，亦不符財政部102年9月25日台財稅字第10200600370號令釋，就有關透天房地部分樓層供營業或出租使用，可按實際樓層比例課徵特銷稅之放寬同條款之排除課稅要件，乃所有權人與其配偶及未成年直系親屬僅有1戶透天樓房及其坐落基地，辦竣戶籍登記之情（原處分可閱卷第267頁）。故原告上開主張，仍無可採。

5.綜上，原告為系爭房地實質所有權人，藉由不動產移轉登記之外觀形式，其於103年2月7日訂定買賣契約後，同年3月13日將系爭房地登記在陳來于名下，陳來于並於103年3月19日

辦竣戶籍登記，嗣原告於103年5月11日代理陳來于簽訂買賣契約銷售系爭房地，亦即原告有持有系爭房地期間在1年以內即出售，且原告利用陳來于於持有系爭房地期間名下並無其他房屋，俾符合行為時特銷稅條例第5條第1款排除課稅規定等事實，藉以規避其就此銷售行為原應負擔之特銷稅，核屬租稅規避行為，至為明確。是被告經查調比對前開原告及陳來于買賣系爭房地相關資金流程及登記資料，認定原告上開行為，符合前開行為時特銷稅條例第2條第1項第1款、第3條規定，且非屬同條例第5條第1款規定之免徵特種貨物及勞務稅範圍，原告就系爭房地之銷售，即負有申報銷售價格及應納稅額之義務。而原告並未依規定於訂定銷售契約之次日起30日內申報繳納特銷稅，經被告初查按系爭房地銷售價格6,580,000元，依同條例第7條規定適用稅率15%，核定補徵應納稅額987,000元，揆諸前開規定及說明，於法實屬有據。

㈣原告主張其於系爭房屋購買及銷售期間患有嚴重憂鬱症，買賣系爭房屋係在無意識或精神錯亂中所為，契約依法無效，並不可採：

1.原告主張其於行為時罹患重大精神疾病，生活不能自理且無法處理家族資金贈與流程云云，固據其提出102至103年間國軍臺中總醫院附設民眾診療服務處診斷證明書記載罹患嚴重型憂鬱症，並有身心障礙證明及重大傷病卡（原處分可閱卷第150-166頁；本院107年度訴字第44號卷第107- 111頁）、台中慈濟醫院身心醫學科電子病歷（同卷第137 -143頁）及原告至國軍臺中總醫院附設民眾診療服務處就診病歷資料外附，可認原告於行為時確有罹患該等身心疾病。然揆諸原告上開提示診斷證明書中關於行為時即103年2月5日、4月23日

、6月5日之診斷證明書（同卷第107- 111頁），其症狀係記載：「注意力不集中，焦慮，憂鬱，恐慌，情緒不穩」等典型憂鬱症症狀，而「治療經過及處置意見」亦僅記載因上述症狀之住院、出院時間及：「宜門診追蹤複查」；又其中102年至103年1月13日間之診斷證明書，其症狀大多與上開行為時診斷證明書相同，僅增加「胸部疼痛，功能下降，自殺意念」等3項（原處分可閱卷第150-158頁），「治療經過及處置意見」仍與上開行為時並無不同。

2.另原告於起訴後提出之台中慈濟醫院身心醫學科電子病歷雖於「病史」欄記載「拿刀欲刺心臟、要燒炭、撞車」、「多次去法院打警察以及吵鬧，想去總統府抗議法律不公」等，然此僅為原告陳述之病史，且其「住院治療經過」仍係開立身心疾病相關藥物，並查無原告因上開病史經主治醫師判斷有辨識能力顯著低下之情，且原告於行為時迄今並未因罹患任何身心疾病而受禁治產宣告，又查無其他客觀證據可證原告生活不能自理且無法處理系爭房地相關資金流程，而原告上開買受及銷售系爭房地之行為，均係親自為之，核難認原告有因罹患嚴重型憂鬱症而無法處理系爭房地之買賣事宜。

3.經本院函詢國軍臺中總醫院、臺中慈濟醫院，原告甲○○於103年1月1日至103年6月30日間，有無因身心疾病至該院就診或住院？其病情是否達精神錯亂，無意識能力，無行為能力之程度？其日常生活能否自理？原告甲○○出院時，有無簽訂契約買賣房地之判斷意識能力？國軍臺中總以108年8月21日醫中企管字第1080003452號函復：「蕭員（指甲○○）患重度憂鬱症多年，除在本院就診，亦曾在台中慈濟醫院、中山醫學大學附設醫院、衛生福利部臺中醫院等就診，領有殘障手冊及重大傷病卡，病情嚴重，自殺意念強烈，情緒、

行為及判斷能力亦可能受到疾病影響而減損」；另台中慈濟醫院以108年8月27日慈中醫文字第1081135號函復略以：「……病人（指甲○○）曾於103年2月21日至103年3月7日間於本院精神科病房住院，出院診斷為重鬱症及人格違常，出院後至今未再返診評估。另入院前日（同年2月20日）有返診1次之紀錄。貴院所詢問之『病情達到精神錯亂，無意識能力，無行為能力之程度』『日常生活能否自理』及『有無簽訂契約買賣房地之判斷意識能力』等問題，依病歷紀錄，未見相關異常之證據。……」等語（本院卷第99-103頁）。是依上述2家醫院回覆之內容觀之，至多僅能證明原告患有重度憂鬱症，其情緒、行為及判斷能力可能受到疾病影響而減損，但並未達精神錯亂，無意識能力，無行為能力之程度。

4.另依國軍臺中總醫院之病歷記載，原告分別於103年1月7日至103年1月13日、103年1月29日至103年2月5日、103年4月2日至103年4月23日、103年5月15日至103年6月3日期間至該院住院，主訴頭痛、焦慮不安、情緒起伏大、夜眠差近日加劇，入院至出院之精神狀態均清醒（clear），入院接受生、心理及職能治療及評估，並以藥物積極治療，原告病情逐漸獲得緩解。最後經過家族治療及評估認為原告病情獲得改善，因此建議出院，改門診追蹤治療。又依臺中慈濟醫院之病歷記載，原告於103年2月21日至103年3月7日至該院住院，主訴suicide ideation、anxiety、poor sleep and inattention for several days，入院至出院之精神狀態均清醒（clear），經治療後原告出院當日情緒平穩，言談切題。故依上述2家醫院病歷記載，原告入院至出院之精神狀態均屬清醒（clear），並無精神錯亂或無意識能力之情形

。而據原告陳稱其購買系爭房地之資金一部分係來自商業醫療保險給付，其以精神疾病住院即可申請保險給付等語（本院108年10月24日言詞辯論筆錄），故原告密集至不同醫院住院，並不排除與其欲申請保險給付有關，而非因其病情嚴重，蓋若係因原告病情嚴重已達無意識或精神錯亂之程度，則原告理應持續留在同一家醫院住院治療，何須出院後再至另一家醫院住院。

5.按精神衛生法第19條第1、2項規定：「（第1項）經專科醫師診斷或鑑定屬嚴重病人者，應置保護人1人，專科醫師並應開具診斷證明書交付保護人。（第2項）前項保護人，應考量嚴重病人利益，由監護人、法定代理人、配偶、父母、家屬等互推1人為之。」第41條第1、2、3項規定：「（第1項）嚴重病人傷害他人或自己或有傷害之虞，經專科醫師診斷有全日住院治療之必要者，其保護人應協助嚴重病人，前往精神醫療機構辦理住院。（第2項）前項嚴重病人拒絕接受全日住院治療者，直轄市、縣（市）主管機關得指定精神醫療機構予以緊急安置，並交由2位以上直轄市、縣（市）主管機關指定之專科醫師進行強制鑑定。但於離島地區，強制鑑定得僅由1位專科醫師實施。（第3項）前項強制鑑定結果，仍有全日住院治療必要，經詢問嚴重病人意見，仍拒絕接受或無法表達時，應即填具強制住院基本資料表及通報表，並檢附嚴重病人及其保護人之意見及相關診斷證明文件，向審查會申請許可強制住院；強制住院可否之決定，應送達嚴重病人及其保護人。」經查，原告雖患有精神疾病，但並未達經專科醫師診斷或鑑定屬嚴重病人，應置保護人之程度。而且，若原告已達精神錯亂，無意識能力，無行為能力之程度，則醫師依法應安排原告強制住院接受治療，豈可能建

議原告出院改門診追蹤，原告之家屬又豈會同意其出院。

6.再者，證人即向原告購買系爭房地之丁○○到庭證稱：103年5月11日洽談買賣當日，賣方僅有原告一人到場，賣方開價多少伊已不記得，雙方有議價，實際成交是6,580,000元，該價格是經原告同意，當日直接與原告簽訂買賣契約，洽談買賣過程中，原告的精神狀態及談吐應對均正常，與一般人沒有不同，後來交屋時也都是原告出面，陳來于自始至終均未曾出面等語（本院卷第140-141頁）。由此更可證明，原告簽約銷售系爭房地時，並無其所稱係在無意識或精神錯亂中所為之情事。

7.本件若係原告之母買賣系爭房地，且原告於該期間確係處於無意識或精神錯亂之狀態，則衡諸常情，原告之母陳來于明知此情，豈可能不顧自己權益，而委任當時無意識或精神錯亂之原告為其代理人，任由原告單獨一人全權負責洽談、主導系爭房地之買賣條件，並簽訂買賣契約。

8.綜上以觀，原告主張其於系爭房屋購買及銷售期間患有嚴重憂鬱症，買賣系爭房屋係在無意識或精神錯亂中所為，契約依法無效云云，顯然違反經驗法則，且與事實不符，不足採信。實則，由原告蓄意利用其母之名義買賣系爭房地，藉以逃避特銷稅，更可證明原告買賣系爭房屋並非在無意識或精神錯亂中所為。

㈤被告以原告利用其母名義購買及銷售系爭房地，依行為時特銷稅例第22條第2項及「裁罰參考表」規定，按所漏稅額處1.5倍罰鍰1,480,500元，並不適法：

1.應適用的法令：

⑴行為時特銷稅條例第22條第2項規定：「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。」

⑵行政罰法第9條第3項、第4項規定：「（第3項）行為時因精神障礙或其他心智缺陷，致不能辨識其行為違法或欠缺依其辨識而行為之能力者，不予處罰。（第4項）行為時因前項之原因，致其辨識行為違法或依其辨識而行為之能力，顯著減低者，得減輕處罰。」第18條第1項規定：「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。」

⑶「裁罰參考表」使用須知第4點規定：「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。」

2.財政部於100年7月14日修正「裁罰參考表」，增訂「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，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。」104年8月24日修正為「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：㈠利用他人名義者與其配偶及未成年直系親屬名下無其他房屋，且於特種貨物及勞務稅條例施行後經第1次查獲，按所漏稅額處1.5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0.5倍之罰鍰。㈡以贈與方式，利用受贈人名義銷售不動產，於查獲前已申報贈與稅，且於特種貨物及勞務稅條例施行後經第1次查獲，按所漏稅額處2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倍之罰鍰。㈢前開2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。」又100年5月4日制定公布（同年6月1日施行）特銷稅條例，其中第2條第1項第1款之立法理由係「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」，同條例第5條之立法理由係「對不動產課徵特種貨物及勞務稅，旨在健全房屋市場，爰參照土地稅法第28條、第34條、第39條及第39條之2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。」參照104年1月7日修正公布第5條條文，增訂第1項第12款「確屬非短期投機經財政部核定者」，亦免徵特銷稅之意旨，可知特銷稅條例之立法目的，不但在於矯正土地及房屋短期交易稅負偏低，甚或無稅負之不公平現象，以符合量能課稅原則，並且兼具抑制短期投機，以健全房屋市場之作用。準此，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。而參考行政罰法第18條第2項規定，違反行政法上義務所得之利益，超過法定罰鍰最高額者，得於所得利益之範圍內酌量加重之意旨，如果對違章個案，除補徵稅款外，裁處罰鍰金額超過其短期買賣所得價差盈餘，即有處罰過苛之虞；又如果對於利用他人名義銷售行為時特銷稅條例第2條第1項第1款規定之特種貨物行為所補徵的特銷稅，已超過其短期買賣所得價差盈餘，即不宜依前揭裁罰參考表，採取劃一之處罰方式。否則，一律依補徵的特銷稅額的2.5倍裁處重罰，於

個案更將造成責罰顯不相當，致不當侵害人民財產權，而違反比例原則與平等原則的結果。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；且依一般社會通念，對於所獲盈餘低於所負稅額者，較難期待其主動報稅，其未履行申報義務，於法雖屬不容，於情卻非全無可原，相較於所獲盈餘高於所負稅額者，其違章情節應屬較輕，如仍處以相同額度的罰鍰，即屬過重而失衡。

3.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，藉以逃漏特銷稅，其主觀上顯係故意為之，固應受罰。然查，原告購買系爭房地總價為5,800,000元，銷售總價為6,580,000元，雖有780,000元獲利，但經被告依系爭房地銷售價格6,580,000元，按適用稅率15%核定補徵應納稅額987,000元後，實質上已無獲利，另尚有買賣佣金、地政士報酬、契稅、印花稅、登記費等支出，被告再按所漏稅額987,000元處以1.5倍之罰鍰計1,480,500元，則補稅與罰鍰金額已達原告出售系爭房地價額三分之一以上，揆諸前開說明，其責罰顯不相當，有違比例原則與平等原則。被告於裁處時未依行政罰法第18條第1項，審酌原告因違反行政法上義務所得之利益已不足補繳稅額，以避免造成個案過苛之處罰，亦未依行政罰法第9條第4項審酌原告雖非無意識或精神錯亂所為，但行為時患有嚴重憂鬱症，其行為辨識能力可能因精神疾病影響而減損等情，而酌予在法定倍數範圍內減輕其罰，又未依「裁罰參考表」使用須知第4點之規定，注

意個案是否屬初犯或其違章情節是否較輕，逕行依「裁罰參考表」規定之劃一處罰方式，按系爭特銷稅額的1.5倍裁處重罰，實有裁量怠惰之違法。

㈥綜上所述，原告主張其僅將資金贈與母親購買系爭房地，且其於系爭房屋購買及銷售期間患有嚴重憂鬱症，買賣系爭房屋係在無意識或精神錯亂中所為，契約依法無效云云，均非可取。被告認定原告利用其母名義購買並出售系爭房地，持有期間未滿1年，且未於法定期限內申報繳納特銷稅，以系爭房地銷售價格6,580,000萬元適用稅率15％核定補徵應納稅額987,000元，並駁回原告補稅復查之申請，認事用法俱無違誤，訴願決定遞以維持，亦無不合。原告訴請撤銷特銷稅補徵應納稅額987,000元部分，為無理由，應予駁回。至於被告依行為時特銷稅例第22條第2項及「裁罰參考表」規定，按所漏稅額處1.5倍罰鍰1,480,500元，則有裁量怠惰之違法，原告訴請撤銷罰鍰部分，為有理由，應予撤銷由原告另為適法之裁處。

㈦本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘事證及主張，均核與本判決之結果不生影響，爰不逐一論述，併此敘明。

六、結論：本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　11　　月　　14　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官　莊　金　昌

法　官　劉　錫　賢

法　官　陳　文　燦

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　　11　　月　　14　　日

書記官　林　昱　妏