臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@110年度訴更一字

110年10月21日辯論終結

原　　告　蔡素玉

訴訟代理人　劉喜　律師

複代理人　黃邦哲　律師

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英

訴訟代理人　吳昱瑩

上列當事人間因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，前經本院107年度訴字第337號判決駁回，原告不服，提起上訴，經最高行政法院109年度判字第665號判決廢棄，發回本院更為審理，本院更為判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

本審及發回前上訴審訴訟費用均由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

被告以原告利用訴外人劉馨雯名義，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），及臺中市○○區○○路○段○○○巷○○號6樓之3房地（下稱興安路房地），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，系爭東成路房地銷售總價新台幣（下同）2,550,000元，原告取得1,000,000元，其配偶曾允立（註：與原告合稱原告夫妻）取得1,550,000元，及興安路房地價

金4,000,000元，遂適用稅率15%，核定補徵應納稅額750,000元【（1,000,000元＋4,000,000元）Ｘ15%＝750,000元】。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，續提行政訴訟，經本院107年度訴字第337號判決（下稱前審判決）駁回。提起上訴，經最高行政法院109年度判字第665號判決（下稱上訴審判決）原判決廢棄，發回本院更為審理。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.興安路房地：

⑴係訴外人杜芳玉（下稱杜芳玉）向原告借款300萬元購買，並借用劉馨雯為人頭作為借款之擔保並據以規避特銷稅。

⑵101年5月間，杜芳玉向曾允立告知其向訴外人王志松（下稱王志松）購買興安路房地，並於購買後尚未過戶前即委託訴外人宓蕙芝（下稱宓蕙芝）代為出售，且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，則其尚須等待銀行核貸等冗長程序方能辦理過戶，恐致買方不耐等待而影響後續買賣之意願。是杜芳玉親自致電原告，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。

⑶嗣原告及曾允立同意借款予杜芳玉，故該借款之金額係由原告之帳戶匯出；至興安路房地出售並取得售屋款項後，曾允立即在杜芳玉之指示下，於101年7月12日將購屋之「成本及利潤」約100萬元分別以「匯款65萬5,400

元至杜芳玉所指定訴外人成碧君（下稱成碧君）之銀行帳戶」及「提領現金34萬元之方式杜芳玉」取得，所餘300萬3,270元之尾款則由曾允立分次匯回原告之帳戶內返還杜芳玉向原告之借款。

⑷上開買賣過程之事實及過程均係杜芳玉一人主導，劉馨雯僅係出名人，曾允立亦僅係代理劉馨雯之橡皮圖章，經由杜芳玉之指示辦理而已。

2.東成路房地：

⑴訴外人劉家宏（下稱劉家宏）向法院標售取得，惟因劉家宏資金不足，方向原告及曾允立借款，原告並非東成路房地之實質買家。

⑵因劉家宏購屋之資金不足，故訴外人王仁宏（下稱王仁宏）即向劉家宏建議其可先向曾允立借款作為投標系爭房屋之保證金，再以其名下之土地設定抵押權借款以支付東成路房地之尾款，劉家宏亦認同，適因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之保證金。嗣劉家宏標得東成路房地後，其旋於翌日至南投縣水里地政事務所辦理抵押權設定，而辦理抵押權設定事宜後，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，故又建議其改向原告商借尾款，是以原告及曾允立、原告之姊妹等人即共同湊足134萬1,000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。

⑶至東成路房地交屋後，劉家宏始知該屋周邊環境不佳不願入住，是故劉家宏即請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

住於南投縣信義鄉山區，交通往來不便，加之購屋之款項多由曾允立及原告出借，是以方委託曾允立代收，再於結算借款金額後由曾允立與其會算，是故東成路房地出售所得之價款支票始會由曾允立存入原告之帳戶內，併與敘明。

⑷綜上所陳，系爭房屋之買賣情形，原告及曾允立僅係因與劉家宏之親戚關係而借貸款項與其購買房屋，並非系爭房屋之實質經濟利益之享有者。

3.由興安路房地買、賣之資金流程而言，興安路房地之實質經濟利益享有者確為杜芳玉：

⑴興安路房地之購買總價為331萬元。

①杜芳玉於101年5月26日與王志松簽約時，有以現金交付簽約用印款5萬元；另於同年月28日匯款28萬元共33萬元（原處分卷第51-52頁），並有簽發票面金額265萬元之本票1紙。

②另購買房屋之部分款項300萬元，為原告借款與杜芳玉，並由劉馨雯名下台新國際商業銀行民權分行之帳戶（下稱台新銀行帳戶）匯入杜芳玉所開立之安信建築經理股份有限公司（下稱安信公司）履約保證專戶。

③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杜芳玉與成碧君2人共同取得售屋之本金加利潤約100萬元（含匯款至成碧君帳戶之65萬5,400元、現金交付杜芳玉之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.曾允立101年7月30日提領200萬元（曾允立分別匯款150萬元及40萬元至原告郵局帳戶及訴外人江阿邁　下稱江阿邁Ｖ國泰世華帳戶）。

B.曾允立101年8月8日匯款100萬2,370元至原告郵局帳戶。

4.由以下證人之證述，可證東成路房地確為劉家宏所購買：

⑴王仁宏證稱：「（問：是否有介紹臺中市○○路房子給劉家宏購買？）答：有，那不是購買，是法院標售。」、「（問：為何介紹房子給劉家宏購買？）答：劉家宏說常有山上土石流問題，想要在臺中買間房子給子女住。」、「（問：劉家宏在你介紹之後就去標售？買賣過程你是否清楚？）答：當時我向劉家宏建議說法院標售要現金，他說他現金不夠，他說他有土地可以借款，那時候要標的時候，他有準備30萬元，我跟他說押標金要60萬元，不夠的話我建議他向曾允立借，後來房子有標到，要繳尾款的時候，他說已經把土地設定給他的一個親戚。我跟他說如果以土地借貸的話，可能會來不及，我建議他找曾允立借，辦理貸款後再還曾允立。」（前審卷108年1月24日開庭筆錄第3頁）。

⑵曾允立證稱：「（問：知道劉家宏有購買系爭東成路房屋？）答：他法拍標的。」、「（問：是否清楚買賣過程？）答：我對買賣過程清楚。因我與王仁宏去劉家宏家泡茶，聽劉家宏說他子女都20幾歲在臺中讀書，要購買臺中的房子，要找便宜的房子。王仁宏本身做房屋仲介，就介紹劉家宏一間法拍屋的房子，王仁宏約劉家宏去看房子，看了房子後他找我，說資金不夠，說如果標

到房子後要去借款繳尾款，他要以土地設定抵押借款；但王仁宏說這樣怕來不及，王仁宏來找我說，是否可幫劉家宏，將資金借給劉家宏，劉家宏說要以土地做擔保，我同意，我借他134萬元，幫他繳尾款。後來系爭東成路房子法院有點交，因為系爭東成路房屋位於屠宰場旁，他女兒來看房屋，聞到豬的味道就不喜歡，後來又委託王仁宏把系爭東成路房屋賣掉。賣屋的時候，好像簽約那天劉家宏沒有來，原本叫王仁宏代替簽約，但王仁宏說不行代替簽約，就叫我去，當時簽立2張支票，1張支票是軋在我配偶名下帳號，另1張支票軋在我名下的帳號。後來我去山上找劉家宏結帳，將賣房的款項扣除劉家宏向我的借款後，我再支付劉家宏約15、16萬的現金，因時間久遠，正確金額忘記了。」（前審卷108年1月24日開庭筆錄第6-7頁）。

⑶基上王仁宏、曾允立2人之證述，可知東成路房地確實係王仁宏介紹劉家宏至法院拍賣標售取得，惟因原告及曾允立與劉家宏為親屬關係，對於金錢往來之紀錄不甚嚴謹細膩，而致被告誤以為原告及曾允立為東成路房地之實質利益享有者，原告甚感無奈。

5.杜芳玉因無固定收入且信用不佳，故經常借用他人名義投資房地，是以杜芳玉並無以其個人名義持有房屋，然被告竟辯稱杜芳玉名下無房產、符合免徵特銷稅身分云云，據以推論原告方為實質經濟利益享有者，認事用法顯有誤解，因杜芳玉長年以不動產投資為業，故無固定收入且無法向銀行辦理貸款，是以縱使其名下並無房產、符合免徵特銷稅之條件，其仍會借用他人名義購買房屋，有杜芳玉另案與出名人間之判決可證（甲證3）；該判決中杜芳玉亦

自承：「原告（按：為杜芳玉）以不動產投資為業，無固定收入證明，但自備款不足，為向銀行辦理貸款支付部分價金，乃經訴外人曹怡（已逝世）介紹其前妻即被告可擔任人頭，兩造間即成立借名登記契約」等語，是故，縱使杜芳玉名下並無其他房屋、符合免徵特銷稅之條件，其亦有借用他人名義購買房屋之需要，然被告不察，率以上開理由辯稱杜芳玉無借用他人名義之需求，事實之認定顯然有所違誤。

6.杜芳玉、成碧君2人曾多次共同利用他人名義購買不動產投資獲利，其中1筆即係興安路房地：

⑴杜芳玉與成碧君多次共同投資不動產，然因他等無固定收入、無法辦理銀行貸款等諸多因素，故亦係將購買之房屋借名登記於他人名下，有臺灣臺中地方法院（下稱臺中地院）109年度簡字第1108號刑事簡易判決（甲證4）可證。依該判決之事實欄「因其年齡問題無法辦理貸款，遂透過成碧君介紹，以5萬元代價，與成碧君之女婿張志仲約定，將系爭房地借名登記與張志仲，旋成碧君取得張志仲之授權，以張志仲之名義，於107年4月13日，向廖晏萱購買系爭房地，並簽訂不動產買賣契約書，於107年6月12日，將系爭房地過戶登記與張志仲，而系爭房地之所有權狀則由杜芳玉持有」等語。

⑵基此，足證杜芳玉、成碧君2人確有多次共同購買不動產投資、並借用他人名義登記為買受人之事實，本件興安路房地即係杜芳玉、成碧君2人所共同出資購買，是以興安路房地出售之所得方分配取得。

7.原告於興安路房地之買、賣過程中，並無因房地之買、賣而獲有利益；於金錢之流向中，可見原告僅有「出借」及

「取回」300萬元，而出售房屋所獲得之利益雖然係先匯入劉馨雯之帳戶（按：因劉馨雯為出名人，故出售房屋之價款匯入劉馨雯之帳戶內為當然之理），惟後續所獲得之利益均係依照杜芳玉之指示分別以匯款及提領現金之方式由杜芳玉、成碧君2人取得。依稅捐稽徵法第12條之規定本件興安路房地買賣所生實質經濟利益之歸屬與享有者並非原告，而係杜芳玉及成碧君，而被告明知此情卻視而不見，胡亂指稱原告為興安路房地之實質經濟利益歸屬及享有者，認事用法顯然有違誤，且未盡客觀舉證之責。

㈡聲明：

訴願決定及原處分（含復查決定及原核定處分）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.劉馨雯為原告胞妹之女，案經被告查獲其於101至102年間多次提供名義供原告家族成員登記為不動產所有權人，短期買賣交易不動產，以符合免徵特銷稅之外觀形式，逃漏稅捐，其中原告之子曾登堂（下稱曾登堂）特銷稅事件經本院107年度訴字第217號判決駁回確定，另原告與曾允立共同利用劉馨雯名義短期買賣交易本件系爭東成路房地，曾允立特銷稅事件業經臺中地院107年度稅簡字第22號判決駁回確定，合先陳明。

2.興安路房地：

⑴該購買價款3,310,000元，資金來源係101年6月14日自原告國泰世華銀行帳戶匯款2,900,100元至劉馨雯母親蔡素珠（下稱蔡素珠）之中華郵政股份有限公司信義和社郵局帳戶（下稱信義和社郵局帳戶），同日自該帳戶轉匯2,900,000元至劉馨雯台新銀行帳戶，併同原告於

同日以現金100,000元存入劉馨雯台新銀行帳戶，合計3,000,000元匯款至安信公司履約保證帳戶（玉山銀行大墩分行帳號：00000-000-000000），餘額則以現金支付。另興安路房地銷售價款4,000,000元，係存入僑馥建築經理股份有限公司履約保證專戶（中國信託商業銀行帳號：00000-000000000），該帳戶分別於101年7月12日、同年月30日及同年8月7日匯出1,000,000元、2,000,000元及997,771元至劉馨雯台新銀行帳戶後，旋即由曾允立於101年7月12日匯款655,400元至成碧君合作金庫商業銀行西臺中分行帳戶，並於同日領現340,000元與杜芳玉；同年7月30日提領2,000,000元，並分別匯款1,500,000元至原告雙十路郵局帳戶及400,000元至江阿邁國泰世華銀行崇德分行帳戶；同年8月8日匯款1,002,370元至原告雙十路郵局帳戶，有興安路房地買賣契約書、原告國泰世華銀行存摺明細、蔡素珠信義和社郵局帳戶客戶歷史交易清單、安信公司專戶資金交易及利息結算明細表、異動索引查詢資料、戶籍資料查詢清單、原告雙十路郵局客戶歷史交易清單、劉馨雯台新銀行帳戶交易明細、台新銀行106年7月12日台新作文字第10651848號函、原告106年6月21日說明書、曾允立107年1月19日說明書可稽，是以，興安路房地購買之資金，超過9成（買入價款3,310,000元中之3,000,000元）係由原告所提供，而原告迄今未提示任何證據資料或如何約定相關借貸清償條件等證明文件，以資證明其僅係借款予杜芳玉。依原告主張，其自買賣價金取回款項3,002,370元係杜芳玉返還借款3,000,000元，數額雖相當，仍非同額，倘2,370元係借款報酬，則以原告將購買房地超

過9成資金出借與杜芳玉、供杜芳玉買賣交易該房地獲利超過50萬元，卻僅給付借款孳息報酬2,370元，換算出借款項之年利率僅為0.5149%（2,370元/3,000,000元÷56天X365天X100%），顯屬偏低。

⑵又依原告主張杜芳玉無資金購買該房地，則以原告近全額之出資，縱依黃秀緞及陳國彥證稱簽約時買受人確為杜芳玉，然查興安路房地買賣交易期間（101年6月18日至同年月21日），杜芳玉名下並未持有其他房地，換言之，杜芳玉係符合免徵特銷稅之條件，從而興安路房地買賣交易事實可能為房地原為杜芳玉屬意買入，而以買受人身分簽約並支付簽約款330,000元（依原告主張係杜芳玉支付），並以其本人名義簽立載有「禁止背書轉讓僅供擔保使用」之本票2,650,000元為擔保，嗣杜芳玉因故轉而讓與原告出資3,000,000元實質購買，原告因不符合免徵特銷稅之條件，乃藉劉馨雯名義登記，興安路房地購入後，所有權狀、劉馨雯之存摺帳戶等物件，由曾允立保管，曾允立於101年6月21日代理劉馨雯出售該房地，其自買賣價金領現340,000元付與杜芳玉部分，屬返還杜芳玉簽約金330,000元，並支付報酬10,000元，估算其獲利報酬超過年利率20%（10,000元/330,000元÷46天X365天X100%），較原告主張係出借3,000,000元與杜芳玉之詞，估算其報酬僅年利率0.5149%，更符合一般經驗法則。至曾允立於101年7月12日匯款655,400元與成碧君係基於何種法律關係所為之給付，亦無礙本件原告實質出資購買房地並享有出售價款之運用及支配權利。

⑶綜上，原告空言主張其借款與杜芳玉，保障其對杜芳玉

之借款，故興安路房地購入後，所有權狀、劉馨雯之存摺帳戶等物件，由曾允立保管，此係保障該筆借款不致於血本無歸，並由曾允立以劉馨雯代理人名義，簽約出售興安路房地，此係民間保障借款之方式云云，迄未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。又原告給付買入價款超過9成，僅獲利2,370元，且倘興安路房地係由杜芳玉所購買，該房地卻登記於劉馨雯名下，房屋所有權狀及劉馨雯銀行存摺等物卻均由曾允立保管，並由曾允立簽訂出售契約，所獲全部出售房地價款皆須透過原告及曾允立同意始得運用，杜芳玉顯無系爭興安路房地使用、買賣等權利，有違一般經驗法則，益證原告享有興安路房地之運用及支配權利。是原告主張興安路房地係由杜芳玉所簽約購買及出售，其僅借出款項，核無足採。

3.東成路房地：

⑴東成路房地係以劉馨雯名義得標買受，而投標書係曾允立以代理人身分，代理劉馨雯填寫，有100年度執字第73548號臺中地院強制執行投標書可稽，而投標保證金740,000元，亦由曾允立所支付，得標後之尾款係由原告所支付，東成路房地出售價款，亦由原告及曾允立所得支配運用，是該屋自投標起，皆未有東成路房地為劉家宏購買之證明文件，縱依王仁宏證稱，東成路房地最初係其介紹給劉家宏買給女兒居住，亦無礙事實應係由原告及曾允立實質出資並享有東成路房地買賣價金之運用及支配權利暨利益者，原告並未提示足以證明借貸事實之相關證明文件，其主張尚難採據。況查，原告與曾允立分共同利用劉馨雯名義短期買

賣交易本件系爭東成路房地，出售價款由原告與曾允立各收取1,000,000元及1,550,000元，其中曾允立特銷稅事件業經臺中地院107年度稅簡字第22號判決駁回已告確定。

㈡聲明：

原告之訴駁回。

四、爭點：原處分核認原告係利用他人名義，銷售持有期間未滿1年之系爭房地，未依規定報繳特銷稅，核定補徵特銷稅應納稅額75萬元，是否適法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

如爭訟概要欄所示之事實，業經兩造分別陳明在卷，並有興安路房地買入合約（乙證7）、興安路房地出售合約（乙證8）、臺中地院100年度司執七字第73548號不動產權利移轉證書（乙證2）、東成路房地出售合約（乙證3）、核定通知書及補徵計算表（乙證19）、復查決定書（乙證22）、訴願決定書（乙證25）附卷可稽，應堪認定（乙證2、3、7、8、19、22、25，本件判決相關證據之編號詳附表）。

㈡原處分核認原告係利用他人名義，銷售持有期間未滿1年之系爭興安路房地、東成路房地，未依規定報繳特銷稅，核定補徵特銷稅應納稅額75萬元，應屬適法：

1.應適用的法令：

⑴行政訴訟法第260條第3項。

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、第3項、第5條第1款、第7條、第16條第1項、第22條第2項。

⑶稅捐稽徵法第12條之1第4項（詳附錄）。

2.按特銷稅條例之立法目的，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，故對在我國境內銷售持有期間在2年以內之房屋及坐落基地之原所有權人，課徵特銷稅，惟對家庭核心成員僅有1戶房地，辦竣戶籍登記且持有期間無供營業使用或出租者，則准予排除課稅。準此，如係利用他人名義銷售第2條第1項第1款規定之特種貨物，以規避特銷稅者，自應予補徵稅款。惟稅捐稽徵法第12條之1第4項規定可知，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任，即規範稅捐稽徵機關應就實質上經濟利益之歸屬與享有的要件事實，負舉證責任，方符租稅法律主義之要義。又本證與反證，所謂本證係指當事人就其負有主張及舉證責任之事實所提出之證據方法，以積極的使法院確信其主張事實之存在。就稅務撤銷訴訟而言，關於課稅或處罰要件事實，基於依法行政及規範有利原則，應由稽徵機關負擔提出本證的舉證責任。至於減稅或免稅有關事由，則應由主張此有利事實的納稅義務人負擔提出本證的舉證責任。所謂反證係指當事人為否認本證所欲證明之事實所提之證據，亦即當事人為反對他造主張之事實，而主張相反的事實，為證明相反的事實而提出的證據，以妨礙法院對於本證形成確信，使他造主張之事實陷於真偽不明的狀態，或使法院確信其不存在。兩者區別之實益在於：本證必須使法院之心證達到完全確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若未能達到完全確信之程度，事實關係即陷於真偽不明之狀態，則法院仍應認定該待證事實為不實，其不利益仍歸於應舉本證的當事人。而提反證之目的在推翻或削弱本證的證明力，防止法院對於本證形成確信，故只要使法院對

於本證的心證未達到確信的程度，其待證事項陷於真偽不明之狀態，即可達到其舉反證之目的，其不利益應歸屬舉本證的當事人（參考司法研究年報第35輯<行政類>第1篇－稅務訴訟的舉證責任分配與案例分析）。又法院依職權調查之證據，其證明程度至少應達到「高度蓋然性」（蓋然率75％以上），始能認為真實，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。至於納稅義務人雖有協力義務，但其履行必須在客觀上及主觀上具有期待可能性，且僅屬輔助稽徵機關調查的性質，並非舉證責任，故協力義務之違反，無法倒置課稅要件事實的客觀舉證責任，法院僅能於調查困難時，容許將稽徵機關原本應負擔的證明程度，予以合理減輕而已，惟最低程度仍不得低於優勢蓋然性（超過50％之蓋然率，或稱較強的蓋然性）。

3.按受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎，行政訴訟法第260條第3項定有明文。本件為經最高行政法院發回更審之案件，本院在此個案中，應受發回判決所表示個案法律意見之拘束，並依其提示之法律意見，據以為解釋法律之基礎。本件上訴審判決理由：

⑴就興安路房地部分：①原告取得3,002,370元，並非出售總價4,000,000元。據此，原告主張其匯款原因係杜芳玉向其借款3,000,000元，其於興安路房地出售後取得3,002,370元，與其匯入金額3,000,000元相當，其非買賣利益之歸屬者，似非全然無據（上訴審判決理由五、㈡2.⑴參照）。②杜芳玉於101年5月26日簽約買受興安路房地時簽立本票作為擔保，該本票金額高達2,650,00

0元（見前審卷第36、38頁），若興安路房地係原告利用劉馨雯名義買受，杜芳玉僅為他人出面簽約，其竟以自己名義簽立2,650,000元本票，實與經驗法則有違（上訴審判決理由五㈢2.⑴參照）。③杜芳玉從未表明或提出足以證明代理他人之文件，則原告於原審主張係杜芳玉借用劉馨雯名義買受興安路房地，似非全然無據。故原審判決未依職權調查證據，探究興安路房地出售總價4,000,000元，除原告取得3,002,370元外，為何要將其餘款項其中655,400元匯至成碧君帳戶及交付杜芳玉現金340,000元？該款項是否為出售利益？（上訴審判決理由五㈢2.⑴參照）。④杜芳玉106年8月1日書面說明所述與卷證不相符合，而成碧君尚無法證明其所述屬實；且興安路房地於買入後10天內，尚未完成登記為劉馨雯名義就已經賣出，與後手之買賣不動產說明書中載明「現況交屋」，原告爭執既然不動產說明書中已約定現況交屋，怎有可能再於短短10日內花費34萬元裝潢，花費鉅資購買傢俱、櫥櫃、更換燈飾？並非全然無理。再依杜芳玉於106年11月3日被告民權稽徵所之陳述及劉馨雯於另案即臺中地院107年度稅簡字第22號特銷稅事件（下稱另案特銷稅事件）之證述（見前審卷第352、353頁），似未證述係原告借用劉馨雯名義買受興安路房地。而本件爭執在於原告究係貸與杜芳玉款項或係利用他人（姪女劉馨雯）名義購買興安路房地。⑤原告與杜芳玉為立場對立之利害關係人，原審判決採用杜芳玉、成碧君於被告所屬民權稽徵所的談話筆錄，認原告利用劉馨雯名義買受興安路房地，但未說明利害關係人杜芳玉、成碧君之談話筆錄為可採信之理由及如何斟酌證據

力，據認原告為出售興安路房地之利益歸屬者，有不備理由及未盡調查義務之違背法令（上訴審判決理由五、㈡2.⑵參照）。⑥又原告並未取得興安路房地出售之全部價金，且於原審主張係杜芳玉借用劉馨雯名義登記，杜芳玉為真正的權利人，而興安路房地出售之價金確有部分由杜芳玉、成碧君取得，其2人取得的原因攸關興安路房地出售利益歸屬者之認定，原審本不待聲請即有依職權調查必要（上訴審判決理由五、㈡2.⑵參照）。

⑵就東成路房地部分：證人王仁宏於原審108年1月24日準備程序及另案特銷稅事件（另案特銷稅事件，原告為曾允立）之證述（見前審卷第171-175頁之準備程序筆錄及第326至329頁之另案特銷稅事件筆錄），相互對照可見，並無前後不一致之情形。依其證言，東成路房地係劉家宏經證人王仁宏介紹要買給女兒劉馨雯住，而劉家宏標得後，因其女兒劉馨雯說該房地旁邊是屠宰場環境不好，劉家宏乃請證人王仁宏賣屋；證人王仁宏又證述因劉家宏自備款不夠，經其建議向原告借款，且於投標前曾經帶劉家宏去看系爭東成路房地外觀，得標後劉家宏也支付原屋主60,000元搬遷費。若證人王仁宏之證言可採，原告似係貸與劉家宏資金，供劉家宏購買系爭東成路房地，可否以原告貸與資金認其利用他人名義購買房地，即有疑問。故原審判決認為證人王仁宏證詞縱屬實，無法為原告有利之證據，未敘明理由，有判決不備理由之違背法令（上訴審判決理由五、㈣參照）。

4.就興安路房地部分，依上訴審發回之意旨，下列事項本院已再予調查並認定如下：

⑴系爭興安路房地應無裝潢整修、購置傢俱費用之支付：

①原告配偶曾允立於出售興安路房地後提領現金340,000元交付予杜芳玉一事（原處分卷1第80頁及第140頁），杜芳玉說明34萬元為興安路房屋之整修油漆、浴室更換馬桶、磁磚、洗檯，燈飾更換及購買傢俱、櫥櫃、流理台等費用（原處分卷1第123頁）。惟查，101年5月26日杜芳玉簽訂買賣契約購入興安路房地，至同年6月18日完成所有權移轉登記予名義人劉馨雯，翌日即同年月19日始由杜芳玉與賣方點交房地。然早於點交前、甫簽約購入系爭房地後之同年6月5日，杜芳玉即以代理劉馨雯之賣方名義，對下一手承買方劉弘民出具興安路房屋之不動產現況說明書，記載房屋無滲漏水情形、供水及排水系統均正常，附贈之傢俱用品等設備亦以「現況交屋」，表示就當日雙方所見之現有屋內設備情形點交。依時間判斷，6月5日杜芳玉與下一手承買方劉弘民簽發不動產現況說明書時點，興安路房地尚未移轉及點交予杜芳玉，無可能自行進屋整修及更換設備；就不動產現況說明書內容判斷，亦顯示6月5日當日杜芳玉與下一手承買方劉弘民達成協議不需整修及更換設備。又關於原告配偶曾允立於出售興安路房地後提領轉匯655,400元至成碧君之合作金庫商業銀行西臺中分行帳戶事（原處分卷1第85頁），杜芳玉說明簽訂契約日訂金31萬元，買屋仲介費約132,400元、賣屋仲介費80,000元，代書費、契稅、印花稅、各項規費計約13萬元，均為成碧君支付，因此還給成碧君（原處分卷1第123頁）。惟查，卷內可查得上揭支出項目數額者為簽約金33萬元（原處分卷1第51頁）、買進時契稅（賣出時為買方負擔）

15,300元（原處分卷1第44頁）、印花稅（買進時及賣出時均需於公契上貼印花，雙方平均分攤，本件需負擔者，即可單以買進時計算）822元（原處分卷1第42頁）、代書費11,000元（原處分卷1第50頁），各項規費主要是地政規費，依常情判斷至多約為2,000元。杜芳玉說明代書費、契稅、印花稅、各項規費計約13萬元，惟據上計算應約為29,122元，近3萬元。杜芳玉說明買屋仲介費約132,400元，經查此為買屋時賣方負擔之數額總價款4%（原處分卷1第50頁），而依買方負擔為總價2%估算應為66,200元。諸此事證顯示興安路房地係以買入時之現況再行售出，應無裝修及添購設備費用支出之可能。

⑵次查，證人即信義房屋仲介人員陳國彥於本院110年4月20日準備程序時證稱：「（原告複代問：興安路房地有無借屋裝修的紀錄？）如有借屋裝修照理講也會附在上面，因借屋裝修有分兩種，當下要求屋主寫借屋裝修單，或是簽完契約再去找屋主簽借屋裝修單。如果簽約當下有寫，就會附在合約書上，如果沒有附在上面就比較不容易確認是否有借屋裝修的狀況。」，另「原告複代問：原審卷第67頁是當時杜芳玉與另外一個買方所簽的不動產標的現況說明書，買方當時在知悉房屋狀況時，這種通常簽訂的是預約，等於簽契約時在尚未形成正式的契約時，該現況說明書下方有買方劉弘民，賣方劉馨雯，有杜芳玉蓋章簽杜代，上面第9點記載現況交屋，是否買賣雙方於簽約當下確認以簽約時的現況交付該房屋？）證人陳國彥答：如果字義上而言是這樣子。」，又查本件卷附之買賣

合約書確實未附有借屋裝修單（原處分卷1第46至63頁），故實難認有借屋裝修之事實。故可知，101年5月26日杜芳玉簽訂買賣契約購入興安路房地，至同年6月18日完成所有權移轉登記予名義人劉馨雯，惟早於甫簽約購入系爭房地後之同年6月5日，杜芳玉即以代理劉馨雯之賣方名義，對下一手承買方劉弘民出具興安路房屋之不動產現況說明書，記載房屋無滲漏水情形、供水及排水系統均正常，附贈之傢俱用品等設備亦以「現況交屋」，表示就當日雙方所見之現有屋內設備現狀為買賣交易標的。依時間判斷，6月5日杜芳玉與下一手承買方劉弘民簽發不動產現況說明書時點，僅向前手交付第1期簽約款，第2期完稅款6月14日始交付，且未取得借屋裝修單，無可能自行進屋整修及更換設備；就前述不動產現況說明書內容判斷，亦顯示6月5日當日杜芳玉與下一手承買方劉弘民達成協議不需整修及更換設備。故應認系爭興安路房地無裝潢整修、購置傢俱費用34萬元，合先確認。

⑵系爭興安路房地無法單純由金流觀察，判斷實質經濟利益歸屬，惟據本件個案事實調查後具體判斷，應認系爭興安路房地屬原告、杜芳玉及成碧君合夥投資：

①關於興安路房地買賣價金給付及收受之資金流情形查核：

經查，興安路房地於101年5月26日係由杜芳玉為買方身分簽訂不動產買賣契約購入，購買總價款3,310,000元，約定付款條件：簽約時付款33萬元、完稅付款33萬元及交屋款需辦理銀行貸款265萬元支付（原處分卷1第53頁至第63頁）。5月26日簽約款係以杜芳玉原

交付的斡旋金5萬元轉簽約金（原處分卷1第51、192頁），差額28萬元係杜芳玉以匯款轉入履約保證專戶（本院卷第153-155頁及第299頁），簽約當天杜芳玉亦簽發交屋款數額265萬元之本票作為擔保付款使用（原處分卷1第46頁）。完稅款及交屋款係於101年6月14日自原告國泰世華銀行帳戶匯款2,900,100元（原處分卷1第115頁）至蔡素珠（劉馨雯之母，原告之妹）之信義和社郵局帳戶（原處分卷1第92頁），同日由該帳戶轉匯2,900,000元至劉馨雯台新銀行帳戶，併同原告於同日以現金100,000元存入劉馨雯同上台新銀行帳戶（原處分卷1第76頁），合計3,000,000元匯款至玉山銀行大墩分行安信公司履約保證帳戶（原處分卷1第51、76頁）。興安路房地指定劉馨雯為所有權登記之名義人，於101年6月18日完成移轉登記為所有權人（原處分卷1第71頁），並於同年月21日劉馨雯將其戶籍遷入辦竣戶籍登記（原處分卷1第8頁），當日即由原告配偶曾允立代理簽約出售，銷售價款4,000,000元（原處分卷1第65頁至第68頁）。興安路房地銷售價款係存入中國信託商業銀行僑馥建築經理股份有限公司履約保證專戶00000-000000000帳號（原處分卷1第68頁），該帳戶於101年7月12日匯出1,000,000元至劉馨雯台新銀行帳戶（原處分卷1第76頁），旋即由原告配偶曾允立於同日提領655,400元轉匯655,370元（30元手續費）至成碧君之合作金庫商業銀行西臺中分行帳戶（原處分卷1第76、85頁），同時提領現金340,000元交付予杜芳玉（原處分卷1第76、80頁及第140頁）；101年7月30日履保專戶又匯

出2,000,000元至劉馨雯台新銀行帳戶（原處分卷1第76頁），旋即由原告配偶曾允立於同日提領2,000,000元，分別匯款1,500,000元至原告中華郵政股份有限公司臺中雙十路郵局00000000000000號帳戶及400,000元至江阿邁國泰世華銀行崇德分行000000000000號帳戶，餘10萬元為提領現金方式取走（原處分卷1第81頁至第84頁）；101年8月7日履保專戶再匯出997,771元至劉馨雯台新銀行帳戶，翌日8月8日則由劉馨雯台新銀行帳戶支取1,002,370元轉帳至原告之雙十路郵局00000000000000號帳戶（原處分卷1第76頁）。

②興安路房地買賣價金給付及收受之資金流情形查核如上，並參酌證人到院證詞，無法單純由金流觀察，判斷興安路房地實質經濟利益歸屬：

A.購買系爭房地資金支付流：

其中簽約款5萬元由杜芳玉出資支付。另簽約款28萬元亦由杜芳玉填寫存入，經查，杜芳玉於本院110年9月7日準備程序證述：「（法官：本件一開始你拿出多少錢？）我就是那點。（法官：多少錢？）其實我只記得5萬元。（法官：你只拿出5萬元？）是不是28萬元因為我簽的約，必須匯款人匯款至履約保證，也要我本人去寫，應該是這樣。（法官：所以你也沒有拿出30幾萬元？）應該有，我認1股。（法官：你一開始拿多少錢出來？）就是認1股30萬元。（法官：你一開始拿30萬元出來？）對。」（見本院卷第314頁，110年9月7日準備程序筆錄），另查興安路房地之完稅款、交屋款及預收規費300萬元均係原告匯出支付，已查核如上。

B.出售系爭興安路房地資金收受流：

查出售系爭興安路房地價金為400萬元，其中成碧君收受655,370元（惟其先主張係系爭房地之裝修費，後又主張直銷費，前與曾允立之前後差帳退還費，證述前後不一，見本院卷第163頁至第178頁），另杜芳玉收受340,000元（其主張退股），及原告收受3,002,370元（其主張借貸之返還）。

C.據上，若以金流支付及收受情形，實質經濟利益似乎全部（大部分）流向成碧君，惟成碧君未有投入資本，存有怎麼會有利益歸屬之矛盾。故本件無法單純由金流觀察，判斷興安路房地實質經濟利益歸屬，實應以個案事實具體判斷。

③經查，原告於被告原查時106年6月21日出具說明書表示，興安路房地承買價金係劉馨雯向其借款300萬元，由劉馨雯母親蔡素珠擔任借款保證人，故原告將借款資金先匯入蔡素珠之帳戶，再轉入劉馨雯台新銀行帳戶，用以支付購買興安路房地之價金（原處分卷1第117頁至第118頁）。原告於106年10月23日申請復查時又另主張，係杜芳玉於簽訂興安路房地購買契約後，向其配偶曾允立借款300萬元，原告及其配偶未參與買入過程，僅借款與杜芳玉，該屋買入及賣出過程，皆係由杜芳玉主導（原處分卷1第175頁）。原告配偶曾允立於107年1月19日出具說明書表示，其匯款655,400元與成碧君，係因興安路房地為成碧君與杜芳玉所購買，其購屋資金300萬元係由原告借款墊付。嗣興安路房屋出售後，曾允立是依成碧君及杜芳玉指示，自劉馨雯台新銀行帳戶轉帳655,400元予成碧

君，另領現金34萬元予杜芳玉，餘約300萬元作為償還向原告之借款（原處分卷1第140頁），原告及其配偶對借款對象確有前後主張不一情形。另被告亦函請杜芳玉及成碧君說明興安路房地買賣過程及提供相關資料，杜芳玉表示其沒有購買興安路房地，未向原告或其配偶曾允立借款，僅係陪同劉馨雯簽約，因劉馨雯當日未帶身分證，遂由其代理簽訂承買契約，其雖開立本票，惟未經手該房地之價金支付，不清楚該房地買賣資金來源。另原告配偶曾允立給付其現金340,000元，並匯款655,400元至成碧君合作金庫商業銀行西臺中分行帳戶，係因其等分別代為墊付興安路房地簽約金、仲介費、代書費及房屋整修油漆等費用等語，有杜芳玉於104年4月15日及106年11月3日至被告機關所屬民權稽徵所談話紀錄及106年8月1日說明書可稽（原處分卷1第122頁至第130頁）；另成碧君表示，曾允立匯款655,400元至其合作金庫商業銀行西臺中分行帳戶，係代替曾允立支付興安路房地之粉刷牆壁、貼磁磚、購買傢俱及支付仲介費等，仲介費大約賣價之3%為約12萬元，加曾允立給成碧君之紅包合計大約15萬元，粉刷牆壁、貼磁磚、購買傢俱大約20萬元，剩下30萬左右以現金還給曾允立，有成碧君於106年8月10日中區國稅局法務二科談話紀錄可稽（原處分卷1第157頁至第158頁）。故原告於被告查核時出具說明書表示是劉馨雯購買系爭房屋向其借款。復查時另主張係杜芳玉購買系爭房地向其借款。證人杜芳玉原主張收受34萬元是系爭房屋裝修、傢俱費等，之後又證述是退股退還投資額等語。證人成碧君原主

張收受65萬餘元是裝修費等，剩餘30萬元現金退還原告，之後於本院110年4月20日準備程序時另主張係退還現金10萬元等語（本院卷第176頁）。是依原告、證人杜芳玉及成碧君之陳述及證述，就其各自有利之主張，均有前後不一情形，惟如前所述，依卷證資料及相關證人證述事實，已可合理判斷本件並無裝修費用等情。是可知原告、證人杜芳玉及成碧君對於詳細資金關係及流程，均有所隱瞞，依職權調查後對其相互資金往來仍存有合理懷疑，難對其等各自主張為有利之判斷。

④本件興安路房地應是原告、杜芳玉及成碧君合夥投資：

經查，依證人成碧君於本院110年4月20日準備程序時證述：「（原告複代：如何認識的（指原告、杜芳玉）？我們因有些投資案件及朋友介紹的，認識有一段時間，做生意都有合夥。（法官：你當時認為興安路房地是何人購買的？）曾允立購買的，還有杜芳玉合夥的，應該是這樣子，名義人是曾允立的姪女，信義房屋都有紀錄。（法官：什麼樣的合作關係？）因為大家也想賺錢，譬如有些什麼東西可以合夥，不只房地產，還有直銷，價錢大家講好出多少錢，因為都很熟了，所以我們有的就有寫甚麼，有的就沒有寫甚麼。（法官：合作的模式為何？）大家共同房屋，如果合作下去，不可能每一間房屋都是自己的名下，當然有找一些認識的、自己相信的人作名義登記人，一定有這種問題，原告訴代的問題很模稜兩可，投資客不可能百分之百都是自己的名義，一定都有找別人作登

記名義人，包括本件，為何要找原告姪女作登記，不登記在原告名下，一定有某種原因無法登記在自己名下，絕對有的，要玩這個區塊，絕對會有。」等語（本院卷第163頁至180頁）。次查證人杜芳玉於本院110年9月7日準備程序時證述：「（原告複代：證人是否從事與他人合夥投資不動產賺錢之生意？）以前成碧君買房子有時就找我們去看。（原告複代：證人與成碧君一起投資不動產賺錢？）我不見得是，我只是跟著去看，不見得是。（原告複代：有時有，有時沒有？）我會跟著去看。（法官：興安路房地究竟是誰買的？）陳國彥介紹給成碧君，成碧君會邀我們幾個去看。（法官：興安路房地是誰買的？）蔡素玉買的。（原告複代：成碧君110年4月20日開庭時表示，興安路房地是你買的，是透過信義房屋介紹的，與你剛才所述不同？）以前他都是介紹我們幾個去看，我不記得是我買的，我沒有能力買全部。（法官：你們公家有幾個人？）3個人。（法官：哪3個？）成碧君、蔡素玉、我。（法官：成碧君、蔡素玉、你，原來你們3個人要公家買興安路房地？）對。」等語（見本院卷第281頁至317頁），另查原告（及其配偶），甚至是其子曾登堂本身均是買賣房屋投資者（此亦經本院調閱本院107年度訴字第217號全卷查核屬實），原告與興安路房屋登記名義人劉馨雯係阿姨與姪女關係，且有另案特銷稅事件及本院107年度訴字第217號特銷稅事件，亦均是利用劉馨雯名義買賣房屋。綜上，系爭興安路房地應是原告、杜芳玉及成碧君合夥投資。

⑤系爭興安路房地出售獲利，原告、杜芳玉及成碧君均有取得利潤：

經查，就興安路房地利潤估算，其售價為4,000,000元－成本3,310,000元－買入仲介費33,100元－賣出仲介費80,000元－契稅15,300元－代書費11,000元－印花稅822元＝利潤549,778元。又查成碧君於本院110年4月20日準備程序時證述：「（法官：興安路房地你當時的認定就是杜芳玉與曾允立合買的，然後你只是幫忙處理裝潢的事情？）是，幫忙處理而已，當然也有一點點小利潤分給我。」、「現在問我那麼多年前的事情，這60幾萬元一定還有我跟曾允立的私帳，他沒給我，還是我要跟他請款的錢，加計起來有那麼多，他才會一筆錢匯給我，已經是8、9年前的事情，當初賣掉的仲介公司是永春房屋宓小姐也有到庭作證。」、「我們中間有些私人的錢，我也忘記了，反正我們結算起來就差不多這麼多錢，他就一次匯給我，那麼久了，你問他，他也忘記，你問我，我也真的忘記了，因為那些收據都已經不在了。」、「（法官：所以扣掉其他的，就是你的仲介費？）沒有，從頭到尾就是這間興安路房地我幫他裝潢就花了30幾萬元，我跟他討10萬元及前差帳，合計約50萬幾元。（原告複代：證人成碧君剛才所述60幾萬元，應該給你大概50幾萬元，所以你退還10幾萬元給曾允立？）是。（原告複代：如原處分卷第157、158頁所載，證人成碧君106年8月10日證述，60幾萬元扣掉30幾萬元的裝潢費用等，你退還曾允立30幾萬元，但你剛才又講60幾萬元中，應該給你50幾萬元，退10幾萬元與退30幾萬元的差

距頗大？兩次證述不同，究係何次為真？）對呀，因曾允立有包一個紅包15萬元給我。（法官：興安路房地的利潤你賺了多少？）差不多10萬元。」等語，另查杜芳玉於本院110年9月7日準備程序時證述：「（法官：本件一開始你拿出多少錢？）我就是那點。（法官：多少錢？）其實我只記得5萬元。（法官：你只拿出5萬元？）是不是28萬元因為我簽的約，必須匯款人匯款至履約保證，也要我本人去寫，應該是這樣。（法官：所以你也沒有拿出30幾萬元？）應該有，我認1股。（法官：你一開始拿多少錢出來？）就是認1股30萬元。（法官：你一開始拿30萬元出來？）對。」等語，故證人杜芳玉雖主張取得34萬係退股返還投資額，惟取得金額與杜芳玉主張投資金額不符，且取得時間亦是系爭房地出售交易完成分配價金時，且杜芳玉前後對34萬元說詞不一，故尚難認其係退股返還投資額。據上所查，在興安路房地買賣中，應認杜芳玉至少取得利潤4萬元（認1股之出資額30萬，拿回34萬元，故獲利4萬元），應認成碧君至少取得利潤10萬元，甚或15萬元，因其等與原告私帳往來就為數多少，因其等均有隱瞞，故無法查知。又查，原告亦曾說明其在本件利得3萬元利息及5萬元紅包（原處分卷1第243頁），惟查原告自始至終均未提出相關借貸關係之借據、借款人簽發之支票等為證，尚難遽認其與杜芳玉係借貸關係，是其主張利息及紅包之名目，實應認為合夥投資系爭房地之出售利潤，其等間之私帳往來不明，但可確認原告、杜芳玉及成碧君均有取得出售興安路房地利潤。

⑥按連帶債務之債權人，得對於債務人中之一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付。連帶債務未全部履行前，全體債務人仍負連帶責任。稱合夥者，謂二人以上互約出資以經營共同事業之契約。各合夥人之出資及其他合夥財產，為合夥人全體之公同共有。合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人對於不足之額，連帶負其責任，民法第273條、第667條第1項、第668條、第681條定有明文。又按共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務，其為公同共有時，以全體公同共有人為納稅義務人。納稅義務人為全體公同共有人者，繳款書得僅向其中一人送達；稅捐稽徵機關應另繕發核定稅額通知書並載明繳款書受送達者及繳納期間，於開始繳納稅捐日期前送達全體公同共有人。但公同共有人有無不明者，得以公告代之，並自黏貼公告欄之翌日起發生效力。特銷稅條例第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，稅捐稽徵法第12條、第19條第3項及特銷稅條例第4條第1項規定甚明。如前所查，興安路房地係原告、杜芳玉及成碧君合夥投資，該房地所有權人為原告、杜芳玉及成碧君，公同共有之財產，因該3合夥人違反特銷稅條例之申報納稅義務，每一合夥人對合夥稅捐債務均負全部繳納義務，債權人即被告，得對於債務人中之一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付。所以，系爭興安路房地，原處分對原告請求系爭房地所生奢侈稅之稅捐債務，核認原告銷售價格400萬元，按適用稅率15

％計算，此部分補徵特銷稅應納稅額60萬元，其認事用法並無違誤。

5.就東成路房地部分，依上訴審發回之意旨，下列事項本院已再予調查並認定如下：

⑴東成路房地部分，依經驗法則及論理法則，被告核認原告係利用劉馨雯名義買賣東成路房地，就所提本證之證明程度已達到「高度蓋然性」（蓋然率75％以上）：

經查，原告配偶曾允立於100年10月12日由其元大銀行帳戶轉開元大銀行本行支票金額74萬元（原處分卷1第134頁），繳交參與投標東成路房地法院拍賣之保證金（原處分卷1第135頁）。嗣於100年11月9日由劉馨雯之名義得標買受東成路房地後，再由原告支付拍定之尾款1,341,000元（原處分卷1第118頁）。臺中地院於同年月11日發給不動產權利移轉證書，劉馨雯於同年12月6日完成移轉登記為所有權人（原處分卷1第27頁），並於同年月20日將其戶籍遷入辦竣戶籍登記（原處分卷1第8頁）。原告配偶曾允立於101年4月3日代理劉馨雯簽約出售東成路房地，銷售價格255萬元，買方於簽約當日交付花蓮市第二信用合作社建國分社支票（號碼：AANo133982)金額100萬元及現金5萬元，由原告配偶曾允立簽章收受。同年月13日買方再交付花蓮市第二信用合作社分社支票（號碼：AANo133992）金額140萬元，亦為原告配偶曾允立簽章收受。同年月24日交付尾款現金10萬元，仍為原告配偶曾允立簽章收受，買賣價金合計支票及現金共計255萬元，皆由原告配偶曾允立收受（原處分卷1第17頁至第24頁）。上揭現金15萬元為曾允立收受管領，支票部分其中支票號碼：AANo133982金額100萬元，於101年4月11日

由原告之臺中地區農會帳戶兌領（原處分卷1第33頁），另支票號碼：AANo133992金額140萬元，於同年月18日由原告配偶曾允立之元大銀行帳戶兌領（原處分卷1第35頁），至此出售東成路房地價款為原告及其配偶曾允立管領支配使用，未見有流向劉家宏或劉馨雯之事證。依經驗法則及論理法則，對出售自己資產理應慎重，即使該資產負有債務，對所得價款之收受亦應親力親為。據上所查事實，從東成路房地投標之押標金74萬元及得標之價金尾款1,341,000元，全數由原告及配偶支付。出售時簽約及收受價金亦由原告配偶全權處理，所得價款亦均流向原告及配偶，未見有流向劉家宏或劉馨雯之事證。被告核認原告係利用劉馨雯名義買賣東成路房地，就被告所提本證之證明程度實已達到「高度蓋然性」（蓋然率75%以上）。

⑵被告依東成路房地銷售價格255萬元中原告收受之100萬元，核認原告銷售價格100萬元（另配偶曾允立收受155萬元之另案特銷稅事件已確定），按適用稅率15%計算，此部分補徵特銷稅應納稅額15萬元，其認事用法並無違誤，理由如下：

①被告於原查時以106年6月13日中區國稅法二字第10600 07397號及第0000000000號函，請原告及配偶曾允立就上開借貸內容、兌領支票，提出相關證明文件及說明。原告與其配偶曾允立於106年6月21日以說明書表示，其與配偶各出借金額134萬1千元及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東成路房地價款、裝潢費及仲介費等，上揭借款由劉家宏提供土地擔保設定抵押權給

原告，而原告以其另一妹妹蔡素桃登記為債權人及抵押權人（原處分卷1第117頁至第118頁及第135頁），並提出南投縣政府水里地政事務所100年11月10日收件水資登字第027900號土地登記申請書及抵押權設定契約書供參（原處分卷1第109頁至第112頁）。惟查，劉家宏係於100年11月9日訂立抵押權設定契約（公契），以其所有之4筆土地設定抵押權予蔡素桃供其擔保債權。惟原告既主張其與配偶各出借金額134萬1千元及100萬元，原告及其配偶曾允立即為債權人及抵押權人，然上揭抵押權設定之權利人為蔡素桃，原告雖主張係以其妹蔡素桃登記為債權人及抵押權人，惟此要與債權之相對性及抵押權為擔保物權之屬性相違，明顯與借貸交易之經驗法則不符，尚難單以100年11月9日劉家宏將其所有之土地設定抵押權予蔡素桃，即率認原告與其配偶出資購屋之資金屬借貸之事實。

②原告起訴時主張劉家宏先向曾允立借款74萬元支應投標保證金，再以其名下土地設定抵押權借款支付尾款，因抵押權設定耗時冗長，恐不及繳納房屋尾款，故改向原告、原告配偶曾允立及原告之姊妹等人共同湊足134萬1千元，交由曾允立持至法院繳納尾款等語（前審卷第14頁）。原告起訴時主張係原告、配偶與其姊妹等人共同湊款，其究竟有何位姊妹出借多少數額款項，出借及償還之資金流程均未能詳細說明舉證，前後主張事實多變不一，顯係為蔡素桃登記為債權人及抵押權人不合理予以合理化之飾詞，其所提事證主張顯與借貸經驗法則相違，實難以採據。

③原告主張東成路房地係劉家宏向原告及其配偶借款所

購買，依此常理判斷，東成路房地出售時應由劉家宏或劉馨雯收取價金，若尚有欠款應由劉家宏或劉馨雯負還款責任，價金清償債務後之餘額應歸屬劉家宏或劉馨雯之出售利益。惟查原告配偶曾允立代理劉馨雯立約出售東成路房地後，其所收訖買賣價款支票，其中100萬元於101年4月11日由原告兌領（原處分卷1第33頁），另140萬元於同年月18日由原告配偶曾允立兌領（原處分卷1第35頁），現金15萬元曾允立收受支配使用，未見將出售金額如數交付與劉家宏或劉馨雯處理，故原告主張其係逕行取回其所出借款項，顯與常理有違。

④最高行政法院上揭指摘證人王仁宏在本件及另案特銷稅事件之證述內容，並無前後不一致之情形。惟查另案特銷稅事件係同為東成路房地屬原告配偶曾允立收受價款155萬元部分之稅捐核課，其所提反證之證人王仁宏在本件及另案特銷稅事件之證述內容，當然會是一致，但一致之證述仍存有虛偽之風險，並非王宏仁無前後不一致之情形，就能證其證詞為真實。又查王宏仁證詞「當時劉家宏自備款不夠，伊乃建議劉家宏向曾允立借」等語，惟查，劉家宏自備款不夠，常理應就現有資金出資，就不夠數額借款，但為何劉家宏未出資任何一毛錢，卻全數由原告支付。又劉家宏與曾允立是連襟關係，何須王仁宏建議借款？又查其證詞「標得後，因其女兒劉馨雯說該屋旁邊是屠宰場環境不好，不想去住，劉家宏遂請伊幫忙出售」等語，惟查，屠宰場屬外在環境，投標前若王仁宏確有帶劉家宏去看，應知之甚詳，王仁宏推說只能看外觀無法

看內部，劉馨雯因屠宰場環境不好，不想去住，劉家宏遂請伊幫忙出售等語，亦與實情矛盾，難以採信。再查，其證詞「賣掉……劉家宏有要求我幫他簽約，我告知我無法幫其簽約，有打電話給劉家宏，當時劉家宏人在山上，才會請曾允立代其簽約」等語，如前所述，依經驗法則及論理法則，對出售自己資產理應慎重，即使該資產負有債務，對於出售相關手續流程控管及所得價款之收受亦應親力親為，為通常一般人所接受之常理。惟查，劉家宏對自己買賣房屋漠不關心，竟以在山上之理由，將簽約、收款等均委託他人全程全權代理，顯不合理。是對王仁宏之證詞，依經驗法則及論理法則，尚無法認其為真實，無妨礙（推翻或削弱）對於上揭本證形成之確信。被告依東成路房地銷售價格255萬元中原告收受之100萬元，核認原告銷售價格100萬元（另配偶曾允立收受155萬元之另案特銷稅事件已確定），按適用稅率15%計算，此部分補徵特銷稅應納稅額15萬元，其認事用法並無違誤。

6.綜上所述，被告原處分（含復查決定及原核定處分），核無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。

㈢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：本件原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　11　　月　　11　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　莊　金　昌

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　　110　　年　　11　　月　　18　　日

書記官　李　孟　純

本判決引用的相關條文

【行政訴訟法】

第260條第3項

受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎。

【行為時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、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5條第1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。

第7條

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

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】（102年5月29日修正）

第12條之1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。

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱或內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	興安路房地買、賣流程圖（附	本院卷	81

（續上頁）

	圖一）		
甲證2	東成路房地買、賣流程圖（附圖二）	本院卷	83
甲證3	臺灣臺中地方法院民事判決-106年度重訴字第688號（原證1）	本院卷	241-248
甲證4	臺灣臺中地方法院刑事簡易判決-109年度簡字第1108號（原證2）	本院卷	249-255
甲證5	原告新光銀行存摺影本暨明細（原證3）	本院卷	349-350
甲證6	原告之子曾柏榮名下帳戶歷史交易明細查詢結果影本（原證4）	本院卷	351
甲證7	原告配偶曾允立國泰世華銀行存摺明細（原證5）	本院卷	353-354
甲證8	102年12月25日杜芳玉新光銀行帳戶匯款申請書（原證6）	本院卷	357
甲證9	103年6月3日曾允立國泰世華	本院卷	359-361

（續上頁）

	商業銀行帳戶匯出匯款憑證、取款憑證（原證7）		
乙證1	劉馨雯遷徙紀錄資料查詢清單	原處分卷1	7-8
乙證2	臺灣臺中地方法院100年11月11日中院彥民執100司執七字第73548號不動產權利移轉證書	原處分卷1	14
乙證3	東成路房地出售合約	原處分卷1	18-24
乙證4	東成路房屋異動索引查詢資料	原處分卷1	27-28
乙證5	蔡素玉臺中地區農會對帳單	原處分卷1	33
乙證6	曾允立（更名前：曾冠勝）元大銀行客戶往來交易明細	原處分卷1	35-36
乙證7	興安路房地買入合約	原處分卷1	47-63
乙證7-1	安信建築經理股份有限公司專戶明細表	原處分卷1	51
乙證8	興安路房地出售合約	原處分卷1	65-68
乙證9	興安路房屋異動索引查詢資料	原處分卷1	70-71

（續上頁）

乙證10	劉馨雯台新國際商業銀行帳戶交易明細	原處分卷1	76
乙證11	劉馨雯台新國際商業銀行傳票	原處分卷1	80-85
乙證12	蔡素珠信義和社郵局客戶歷史交易清單	原處分卷1	92
乙證13	原告臺中雙十路郵局客戶歷史交易清單	原處分卷1	95-100
乙證13-1	原告土地登記申請書	原處分卷1	109-112
乙證13-2	原告106年6月21日說明書	原處分卷1	117-118
乙證13-3	原告國泰世華銀行帳戶	原處分卷1	115
乙證14	杜芳玉談話紀錄及說明書	原處分卷1	122-130
乙證15	曾允立106年6月21日說明書	原處分卷1	135
乙證16	曾允立107年1月19日說明書	原處分卷1	140
乙證17	劉馨雯106年6月27日說明書	原處分卷1	151-152
乙證18	成碧君106年8月10日談話筆錄	原處分卷1	157-158

（續上頁）

乙證19	核定通知書及補徵計算表	原處分卷1	161-162
乙證20	復查申請書	原處分卷1	173-175
乙證21	契稅資料	原處分卷1	176-177
乙證22	復查決定書	原處分卷1	179-190
乙證23	復查決定送達證書	原處分卷1	191
乙證24	訴願書	原處分卷1	227-228
乙證25	訴願決定書	原處分卷1	248-266
乙證26	杜芳玉99至101年間持有房地情形	原處分更審卷1	1-32
乙證27	蔡素玉101年間持有自由路房地之異動索引	原處分更審卷1	33-36
乙證28	臺灣臺中地方法院強制執行投標書	原處分更審卷1	37-41
乙證29	本院107年度訴字第217號判決	原處分更審卷1	42-55

（續上頁）

乙證30	臺灣臺中地方法院107年度稅簡字第22號行政訴訟判決	原處分更審卷1	56-68
丁證1	110年3月2日準備程序筆錄	本院卷	91-110
丁證2	玉山銀行集中管理部110年3月22日玉山個（集）字第11000000000號函暨附件	本院卷	153-155
丁證3	110年4月20日準備程序筆錄	本院卷	163-194
丁證4	108年1月24日準備程序筆錄	前審卷	171-189
丁證5	臺灣臺中地方法院107年度稅簡字第22號行政訴訟判決	前審卷	259-272
丁證6	本院107年度訴字第217號判決	前審卷	274-291
丁證7	108年3月27日言詞辯論筆錄	前審卷	294-303
丁證8	臺灣臺中地方法院107年度稅簡字第22號-107年10月30日言詞辯論筆錄	前審卷	324-330
丁證9	臺灣臺中地方法院107年度稅簡字第22號-107年11月20日言詞辯論筆錄	前審卷	333-335

（續上頁）

丁證10	臺灣臺中地方法院107年度稅簡字第22號-107年12月18日言詞辯論筆錄	前審卷	339-342
丁證11	臺灣臺中地方法院107年度稅簡字第22號-108年1月8日言詞辯論筆錄	前審卷	347-358
丁證12	110年10月21日言詞辯論筆錄	本院卷	365-370