

# 臺北高等行政法院判決

108年度訴字第27號

) FKT64W1Z1X5L0;@108年4月18日辯

原告 宋瑞萍

訴訟代理人 陳東良 律師

余景仁 會計師

被告 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠 (局長)

訴訟代理人 黃麗玲

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國107年11月13日台財法字第10713902110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、事實概要：原告未依規定申請營業登記，於民國100至103年間銷售其所有如原處分卷（下稱原卷）一第298至300頁營業稅補徵計算表編號1（因嗣後分兩次出售，故1A、1B兩部分）、2至8所示之房地、停車位及坐落土地（下分別稱編號1〈含1A、1B〉、2至8房地，下合稱系爭房地），銷售額共新臺幣（下同）62,542,596元，經被告查獲，審理違章成立，除核定補徵營業稅額3,127,130元外，並就其同時違反加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第1款及稅捐稽徵法第44條第1項前段規定，採擇一從重處罰，按所漏稅額3,127,130元處1倍之罰鍰3,127,130元。原告不服，申請復查結果，獲追減營業稅額1,106,003元及罰鍰1,106

01 ,003元，原告不服，提起訴願仍遭駁回，遂提起本件行政訴  
02 訟。

03 貳、本件原告主張：

04 一、原告係自然人，依其買入及出售系爭房地之情形以觀，其中  
05 集中於98年間購入6戶，其中編號2房地係作為編號1房地（  
06 均供辦公室使用）之替換，其餘5戶住宅則係供自己或供親  
07 族南部北上時在臺北落腳之暫時住處，購入目的本質上並非  
08 以出租或出售來獲取報酬之營利行為。系爭房地於購入後，  
09 持有期間5年以上有4戶，4年以上有1戶，2年以上者之3戶。  
10 其中，僅持有2年即其出售編號2房地係因涉有債權債務糾紛  
11 ，因此僅持有2年就出售，其餘房地出售原因則均係102年簽  
12 約購入「日昇月恆」之預售建案（下稱預售案）以「小屋換  
13 大屋」，為籌集預售案款項，因此依工期需要而適時出售，  
14 但取得價款主要亦係供購入預售案住居用。系爭房地事實上  
15 於95年至98間均僅有購入，而無任何出售行為，顯見原告購  
16 入系爭房地實屬一次性置產行為，並未為「繼續從事一定之  
17 銷售貨物或勞務」之反覆性之營業行為，顯不該當營業稅法  
18 之營業人。至於被告另以原告及訴外人即其配偶王文傑目前  
19 名下有12筆房地（詳見本院卷第157頁表〈下稱現有房地表  
20 〉編號1至12所示），主張原告有營業行為，惟原告夫妻目  
21 前持有12筆房地由購入迄今幾乎均持有6年以上者，持有期  
22 間最短之現有房地表編號12房地係5年10個月，主要係供自  
23 用，少部分方出租，亦非以購置房屋收租營利；被告此舉顯  
24 將個人名下持有多筆房地即視為必屬經常買賣以為營業獲利  
25 行為之準備，與「營業」行為之構成要件無合理聯結關係。  
26 是本件原告購入系爭房地屬於辦公樓部分係供家族事業使用  
27 為目的，屬於住宅之房地，則係供自己及親族使用，顯非以

營利為目的，且僅於98年間發生需求時購入數屋後即未再購入，因此亦非經常性購入房地，且不該當反覆實施從事銷售房地的作為，原處分有違財政部95年12月29日台財稅字第09504564000號令釋（下稱財政部95年令釋）及最高行政法院103年度判字第65號判決意旨。

二、原處分係以財政部95年令釋為據，認原告出售系爭房地係以營利為目的之營業人。訴願決定則引據財政部106年6月7日台財稅字第10604591190號令釋（下稱財政部106年令釋），惟系爭房地無論是購入或其後銷售期間均在95年至103年，自不得以其後發布之解釋函令為據，即財政部關於稅法發布之解釋函令如屬有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件一律適用之；如新解釋函令不利於納稅義務人者，只能自發布日起發生效力，對於發布日前尚未核課確定之案件，仍應適用有利於納稅義務人之舊解釋函令。就個人售屋而言，財政部95年令釋四係將「以營利為目的」為課徵營業稅之要件，然財政部106年令釋一、~~四~~則不再以營利目的作為課徵營業稅的前提，且除維持財政部95年令釋應課徵營業稅的4種情形的前3種情形外，並將原第4種情形修正一、~~四~~為「具有經常性或持續性銷售房屋行為。但房屋取得後逾6年始銷售，或建屋前土地持有10年以上者，不在此限。」亦即不再限於「以營利為目的」。從而，財政部106年令釋此部分對納稅義務人較為不利，不得適用於發布前之本件，而應適用財政部95年令釋而「以營利為目的」；然財政部106年令釋一、~~四~~但書「房屋取得後逾6年始銷售，或建屋前土地持有10年以上」之情形對於納稅義務人較為有利，此部分即應適用財政部106年令釋。則本件原告購入系爭房地非屬「以營利為目的」之情形，即不符財政部95年令釋之前提，原處

分顯混淆財政部95年令釋及106年令釋，本件自不應課徵營業稅。

三、系爭房地於95年至98年間事實上均僅有購入而無出售，因此不合「營業」本質上應具反覆性及繼續性之特徵，而購入房地集中於98年間，實係因原告恐貨幣貶值所為之置產保值行為，且原告經營家族企業本有正職，購買房地與專「以營利為目的」將買賣房地作為正職之「營業人」不同。被告僅以原告於100年至103年陸續出售系爭房地之外觀，即認定與常情不符，因此核屬「以營利為目的」之銷售行為，自有未當。尤其「營利為目的」實係屬不確定法律概念，本難有客觀具體標準，財政部95年令釋一至三即以例示說明所謂「以營利為目的」之具體標準，顯係以有固定營業場所，或營業牌號，或僱用員工等標準，作為認定行為人銷售房地是否係以營利為目的所為之營業行為，而原告均然無上開情形，又本件原告置產既未有固定營業場所，亦無營業牌號，更未僱用員工，即並無類似或等同前3種之具體事實，原告自無法由上開令釋知悉或推衍出本身之置產行為會是被被告所認定「以營利為目的之營業行為」，則原告實無任何故意或過失行為可言，縱認本件應被認定係原告之營業行為，然至多亦僅得補稅，而不得加以處罰，且被告從未對原告之故意或過失加以舉證，僅泛言審酌原告交數量及頻率，認已符合「持續」及「營利」之要件，核屬營業稅法規範之銷售行為云云，即加以處罰，亦與納稅者權利保護法（下稱納保法）第11條第2項、第16條第1項規定意旨有違。再者，原告持有系爭房地有一半逾5年以上，甚有逾8年者，依財政部106年令釋四但書規定，只要持有房地期間逾6年則即得免被認定為經常性及持續從事一定經濟活動之營業行為。則原告既有一半以上

01 房地持有5年以上接近6年，亦顯已相當接近，因此若無法邀  
02 得免課營業稅，但僅補稅已有警示告誡之效果，而實無再加  
03 以處罰之必要，被告於本件個案未加裁量，亦有違納保法第  
04 16條第2項之規定。

05 四、是原告聲明：訴願決定、原處分（含復查決定）不利原告部  
06 分均撤銷。

07 參、被告則以：

08 一、本稅部分，原告於首揭期間未辦營業登記銷售系爭房地，且  
09 相關買賣契約並未就土地與房屋分別載明銷售額，原核位營  
10 業稅法施行細則第21條規定，按系爭房屋評定標準價格占土  
11 地公告現值及房屋評定標準價格總額之比例，出售計算系爭  
12 房屋銷售額合計為62,542,596元。惟查編號1B房地自取得至  
13 銷售已逾6年，依財政部106年令釋規定及本院106年度訴更  
14 一字第81號判決意旨免予課徵營業稅，是復查決定將編號1B  
15 房地銷售額22,120,050元減除，重行核定銷售額40,422,546  
16 元，應補徵營業稅額2,021,127元，將原核補徵營業稅額3,1  
17 27,130元予以追減1,106,003元，變更核定為2,021,127元，  
18 已屬有利於原告。

19 二、罰鍰部分：原告未依規定申請營業登記，於首揭期間銷售除  
20 編號1B房地以外之系爭房地，經復查重行核認變更核定漏報  
21 銷售額40,422,546元，逃漏營業稅額2,021,127元，核有逃  
22 漏稅捐之故意，未符行政罰法第7條第1項不予處罰之規定。  
23 又其同時違反稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第1  
24 款規定，按行政罰法第24條第1項規定，應依營業稅法第51  
25 條、稅捐稽徵法第44條規定相較，從重以營業稅法第51條第  
26 1項第1款規定為處罰之法據；又原告係第一次處罰日以前之  
27 違章行為，經輔導後未於裁罰處分核定前補辦稅籍登記及補

繳稅款，衡酌其違章情節及應受責難程度，依前揭規定，應按所漏稅額2,021,127元處1倍罰鍰2,021,127元（即復查決定將原核罰鍰3,127,130元予以追減1,106,003元變更為2,021,127元），亦無違誤。

三、是被告聲明：駁回原告之訴。

肆、上開事實概要欄所述之事實，有契約權利義務移轉協議書、被告106年1月3日北區國稅汐止銷稽字第1051238960號函、日升月恆社區管理中心出具之居住事實證明書、原告100-103年度房屋交易營業稅補徵計算表、原告之違章裁處書、原告出售編號1至8房地相關資料、訴願決定書、復查決定等件附於原卷、訴願卷及本院卷可稽。是本件應審酌之爭點即為：被告認原告未依規定申請營業登記，於100至103年間銷售其所有除編號1B房地以外之系爭房地，未繳納營業稅，經復查決定核定補徵原告營業稅額2,021,127元，並依營業稅法第51條第1項第1款規定，按所漏稅額處以1倍之罰鍰2,021,127元，於法有無違誤。

伍、本稅部分：

一、按「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得……應就其未給與憑證、未取得憑證……經查明認定之總額，處5%罰鍰。」為稅捐稽徵法第44條第1項前段所明定。次按「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」「營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。」「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」「有左列情形之一者，為營業人：一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。二、非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者。」「營

業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。」「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之……三、未辦妥營業登記，即行開始營業……而未依規定申報銷售額者。」「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請營業登記而營業者。」「營業人以土地及其定著物合併銷售時，除銷售價格按土地與定著物分別載明者外，依房屋評定標準價格（含營業稅）占公告土地現值及房屋評定標準價格（含營業稅）總額之比例，計算定著物部分之銷售額……。」為行為時營業稅法第1條、第2條第1款、第3條第1項、第6條第1款、第2款、第28條、第43條第1項第3款、第51條第1項第1款及同法施行細則第21條所規定。繼按加值型及非加值型營業稅法施行細則（下稱營業稅法施行細則）第21條規定：「營業人以土地及其定著物合併銷售時，除銷售價格按土地與定著物分別載明者外，依房屋評定標準價格（含營業稅）占土地公告現值及房屋評定標準價格（含營業稅）總額之比例，計算定著物部分之銷售額。其計算公式如下：定著物部分之銷售價格＝土地及其定著物之銷售價格× $\frac{\text{定著物之銷售價格}}{\text{土地公告現值} + \text{房屋評定標準價格} \times (1 + \text{徵收率})}$ ×（1＋徵收率）÷（1＋徵收率）」。

二、續按稅捐稽徵法第1條之1規定：「（第1項）財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。（第2項）財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法

令見解，如不利於納稅義務人者，自發布日起或財政部指定之將來一定期日起，發生效力；於發布日或財政部指定之將來一定期日前，應核課而未核課之稅捐及未確定案件，不適用該變更後之解釋函令。……」準此，財政部依稅捐稽徵法或其他稅法所發布之解釋函令，如屬有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件一律適用之。反之，如果新解釋函令不利於納稅義務人者，只能自發布日起或財政部指定之將來一定期日起，發生效力；對於發布日或財政部指定之將來一定期日前，應核課而未核課之稅捐及尚未核課確定之案件，仍應適用有利於納稅義務人之舊解釋函令。財政部曾對個人售屋是否課徵營業稅，作成下列兩則解釋函令，先以95年令釋：「個人以營利為目的，購買房屋或標購法拍屋再予銷售，如符合下列要件之一者，自97年1月1日起，應依法課徵營業稅：一、設有固定營業場所（除有形營業場所外，亦包含設置網站或加入拍賣網站等）。二、具備『營業牌號』（不論是否已依法辦理登記）。三、經查有僱用員工協助處理房屋銷售事宜。四、其他經查核足以構成以營利為目的之營業人。」嗣以106年令釋：「一、個人購屋（含法拍屋）或將持有之土地建屋（含拆除改建房屋及與營業人合建分屋）並銷售，如符合下列要件之一者，自本令發布日起，應依法課徵營業稅：（一）設有固定營業場所（除有形營業場所，亦包含設置網站或加入拍賣網站等）。（二）具備營業牌號（不論是否已依法辦理稅籍登記）。（三）經查有僱用員工協助處理房屋銷售事宜。（四）具有經常性或持續性銷售房屋行為。但房屋取得後逾6年始銷售，或建屋前土地持有10年以上者，不在此限。二、前點第4款所稱房屋取得後逾6年，指自房屋完成所有權登記日起至訂定房屋銷售契約日止，連續持有超過6年

。同款所稱建屋前土地持有10年以上，指自土地完成移轉登記之日起算至房屋核准拆除日屆滿10年，或自土地完成移轉登記之日起算至建造執照核發日屆滿10年，擇一認定；因繼承取得者，自被繼承人取得所有權並完成移轉登記之日起算；配偶間贈與或依民法第1030條之1規定行使剩餘財產差額分配請求權而取得者，自配偶他方原取得所有權並完成移轉登記之日起算。三、個人將所持有之土地以權利變換方式參與都市更新，嗣後銷售分得之房屋者，其營業稅之課徵應依前二點規定辦理。四、個人提供土地與營業人合建分成及合建分售，如僅出售土地，免辦理稅籍登記。五、廢止本部81年1月31日台財稅第000000000號函、81年4月13日台財稅第000000000號函、84年3月22日台財稅第000000000號函、95年12月29日台財稅字第09504564000號令及104年1月28日台財稅字第10304605550號令。」可知就個人售屋而言，財政部95年令釋係將「以營利為目的」，作為課徵營業稅的前提要件，然財政部106年則不再以營利目的作為課徵營業稅的前提，且除維持財政部95年令釋應課徵營業稅的4種情形的前3種情形外，並將原第4種情形「其他經查核足以構成以營利為目的之營業人」修正為「具有經常性或持續性銷售房屋行為。但房屋取得後逾6年始銷售，或建屋前土地持有10年以上者，不在此限。」亦即個人售屋應課徵營業稅者，不再限於「以營利為目的」，只要「具有經常性或持續性銷售房屋行為」，即應課徵營業稅，但排除「房屋取得後逾6年始銷售，或建屋前土地持有10年以上」之情形。從而，106年令釋認為個人售屋應課徵營業稅不限於「以營利為目的」者，此部分對於納稅義務人較為不利，僅自發布日起發生效力，而本件營業稅係此令釋發布前所核課，尚未確定，揆諸前

開規定及說明，關於個人售屋課徵營業稅是否限於「以營利為目的」者，仍應適用採肯定說而有利於納稅義務人之財政部95年令釋。但財政部106年令釋對於「具有經常性或持續性銷售房屋行為」而應課徵營業稅者，排除「房屋取得後逾6年始銷售，或建屋前土地持有10年以上」之情形，對於納稅義務人較為有利，對於尚未核課確定之本件營業稅，自應加以適用（最高行政法院106年度判字第494號判決意旨參照）。

三、被告依房屋交易資料查核清單及房地買賣契約書等資料，查得原告未依規定辦理營業登記，於100年至103年間，銷售其所有之系爭房地（系爭房地之出售訂約日、買受人、坐落地址、房屋稅籍編號、權利範圍、房屋現值、土地公告現值、房地比等項目均見原卷一第299至300頁表所示），有買賣契約、相關交易資料查核清單等件附卷可稽（原卷一第1至16、22至31、41至64、70至85、92、95至107、111、111至123、134、140、152、161、167頁），經被告所屬汐止稽徵所（下稱汐止稽徵所）查獲，核定營業稅額3,127,130元，合先敘明。

四、原告雖以：其購入系爭房地屬於辦公樓部分係供家族事業使用為目的；屬於住宅之房地，則係供自己及親族使用，因此顯非以營利為目的，亦非經常性購入房地；其未具有營業牌照，亦無設立固定營業場所及僱用員工，與以營利為目的而從事經常性買賣不動產之事業顯然有別；又本件原則應適用財政部95年令釋，僅在有利納稅人時方得適用財政部106年令釋，被告及訴願機關卻引據財政部106年令釋中不利原告部分錯誤適用，認事用法顯然錯誤，自應撤銷等情為主張。茲以：

(一)原告於首揭期間未辦營業登記銷售系爭房地（含8戶房屋及相關車位），有房屋資料查核清單、調查函、不動產買賣契約、土地建物謄本及異動索引、土地增值稅繳款書、契稅繳款書、資產負債表及申報案件歸戶所得清單等件可稽（見原卷一第1至215頁）。而營業稅係以營業人為納稅義務人，對銷售貨物或勞務及進口貨物之行為課徵之稅捐，而營業稅法第6條關於營業人範圍之規定，係針對「事業、機關、團體、組織」等為規範，而所謂「事業」，本質上並未排除未為商業登記之個人，故如獨立且繼續從事一定之銷售貨物或勞務行為，即符合營業稅法第2條第1款所訂，以銷售貨物或勞務之營業人為營業稅納稅義務人之規定。營業稅屬消費稅，係以銷售貨物或勞務為課稅對象，其稅捐客體主要為「銷售行為」，惟營業稅既係就「銷售行為」課稅，舉凡營業人於國內進行有對價之交易（銷售）行為，即應屬於營業稅稅捐客體之一。惟無論歸類貨物或勞務，均屬營業稅稅捐客體。再者，營業稅係屬消費稅，以消費行為為租稅客體，故不論是否獲利，均須課稅，非原告訴稱出售系爭房地購入坪數較大之房地，有免徵營業稅情事，原告顯係誤解營業稅課徵之屬性。

(二)經查，本件係財政部臺北國稅局內湖稽徵所以105年3月30日財北國稅內湖綜所二字第1050952516號函通報汐止稽徵所查核（見原卷一第214至215頁），該通報資料上原告戶籍地址為門牌號碼新北市○○區○○里○○鄰○○街○○巷○○號（原住臺北市○○區○○里○○街○○巷○○號5樓），依原告100至103年度綜合所得稅結算申報國稅局審核專用申報書申報內容所載（見原卷一第301至315頁），原告於100至103年間連續銷售系爭房地（含8戶房屋及相關車位）。而100至103年度所

得中，100年度有2筆租賃所得，101年度有7筆租賃所得，102年度有7筆租賃所得，103年度有5筆租賃所得（分見原卷一第314、308、311、301頁）。另101年購買現有房地表編號6（供出租）、8（名窗企業有限公司設營業稅籍）、9（陳娟娟記帳及稅務代理人事務所、臺北市永福扶輪社、臺北市福友扶輪社設營業人暨扣繳單位稅籍；另杰赫國際有限公司設營業稅籍）、11、12所示房地（現有房地表見本院卷第157頁）。綜觀上開交易數量及頻率，顯已超出一般房屋為固定資產之使用特性，難謂為一時性或偶發性之交易行為，核屬經常性且持續從事一定經濟活動之營業行為。是本件原告多次於購買取得房地再予銷售，顯係基於營利為目的之營業人，至為灼然，揆諸前揭稅捐稽徵法第1條之1規定，本件已符合舊解釋令釋（即財政部95年令釋）關於「以營利為目的」之要件（即原告主張相較於財政部106年令釋，係屬要件較為嚴格且對其有利者）。是原告主張本件不應課徵營業稅，委不足取。

(三)再者，本件被告作成原核後，於本件行政救濟程序終結前，財政部作成新解釋令釋即106年令釋，就對於「具有經常性或持續性銷售房屋行為」而應課徵營業稅者，排除「房屋取得後逾6年始銷售，或建屋前土地持有10年以上」之情形，對於納稅義務人較為有利，對於尚未核課確定之本件營業稅，依前揭稅捐稽徵法第1條之1第1項規定，自應予以適用。經查，原告所有編號1B房地係於95年間買入，並於95年11月間完成所有權移轉登記為其所有，嗣於103年5月26日訂定買賣契約出售予訴外人領仕投資有限公司（下稱領仕公司），有該房地異動索引查詢資料、國稅地方稅查調作業、銷售房地價格分析表、領仕公司100至104年度營業成本明細表、資

產負債表等件附卷可稽（原卷一第158至167、174、177至190頁），且為兩造所不爭執，是原告自95年11月間取得編號1B房地後，逾6年始銷售他人，已符合財政部106年令釋一、**(四)**但書應予排除課徵營業稅之要件，是對於尚未核課確定之本件營業稅，自應加以適用。被告於原核時未即適用上開令釋規定，惟於復查決定時，業已依財政部106年令釋規定將編號1B房地銷售額22,120,050元減除，重行核定銷售額40,422,546元，應補徵營業稅額2,021,127元，將原核補徵營業稅額3,127,130元予以追減1,106,003元，變更核定為2,021,127元，已屬有利於原告。

**(四)**綜上，本件原告係基於營利為目的而出售系爭房地，符合財政部舊（95年）令釋中「以營利為目的」之有利於原告之要件；然因編號1B房地自完成所有權登記日起至訂定出售之買賣契約日止，其連續持有期間已超過6年，依財政部新（106年）令釋係有利於納稅義務人即原告，是原告出售編號1B房地自應排除課徵營業稅，且被告於復查決定業已減除編號1B房地銷售額，進而計算應補徵之營業稅，自屬適法。是原告主張本件不應補徵營業稅本稅等情，洵非有據，自無可採。

陸、罰鍰部分：

一、按「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處5%罰鍰。」為稅捐稽徵法第44條第1項前段所規定。次按「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業……一、未依規定申請稅籍登記而營業。」為營業稅法第51條第1項第1款所規定。繼按「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依

法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」為行政罰法第24條第1項所規定。續按「營業人觸犯營業稅法第51條各款，如同時涉及稅捐稽徵法第44條規定者，參照行政法院84年9月20日9月份第2次庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰。」

「關於加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）施行細則第52條第2項第1款所稱漏稅額，如何認定乙案。說明：……二、營業稅法施行細則第52條第2項第1款規定，營業稅法第51條第1項第1款至第4款及第6款，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。上開漏稅額之計算……應扣減營業人自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止經稽徵機關核定之各期累積留抵稅額之最低金額為漏稅額。」

「營業人觸犯加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第51條第1項各款，同時違反稅捐稽徵法第44條規定者……應擇一從重處罰。所稱擇一從重處罰，應依行政罰法第24條第1項規定，就具體個案，按營業稅法第51條第1項所定就漏稅額處最高5倍之罰鍰金額與按稅捐稽徵法第44條所定經查明認定總額處5%之罰鍰金額比較，擇定從重處罰之法據，再依該法據及相關規定予以處罰。」為財政部85年4月26日台財稅第000000000號函、89年10月19日台財稅第000000000號函及97年6月30日台財稅字第09704530660號令所明釋。

二、原告就本件罰鍰部分，除援用本稅之主張外，另以：被告從未對原告之故意或過失加以舉證，僅泛言審酌原告交數量及頻率，認已符合「持續」及「營利」之銷售行為要件，與納保法第11條第2項、第16條第1項規定意旨有違；又依財政部106年令釋一、(四)但書，持有房地期間逾6年則即得免被認定

01 係營業行為，則原告既有一半以上房地持有5年以上接近6年  
02 顯已相當接近，被告未考量此情逕予裁罰，亦有違納保法  
03 第16條第2項規定等情為主張。經查，原告於首揭期間出售  
04 除編號1B房地以外之系爭房地，未依規定開立發票，短漏報  
05 銷售額40,422,546元，違章事證明確已如前述，而原告為營  
06 業人，應知悉銷售之營業行為應申報銷售額之規定，猶為短  
07 漏報，縱非故意，亦核有應注意、能注意而未注意之過失，  
08 是被告並無違反納保法第11條第2項、第16條第1項規定。至  
09 於財政部106年令釋一、(四)但書既規定「房屋取得後逾6年始  
10 銷售」，方排除「具有經常性或持續性銷售房屋行為」之認  
11 定，而免予課徵營業稅，則如編號1A、6至8等4筆房地雖係  
12 於房屋取得後5年以上方銷售，惟未逾6年，被告自無從適用  
13 財政部106年令釋一、(四)之規定而免徵營業稅。且本件未符  
14 行政罰法第7條第1項不予處罰之規定，被告予以論罰，洵屬  
15 有據。

16 三、本件原告係同時違反稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第  
17 1項第1款規定，按行政罰法第24條第1項規定，應依營業稅  
18 法第51條規定，按所漏稅額2,021,127元處最高5倍之罰鍰10  
19 ,105,635元，與依稅捐稽徵法第44條規定，按經查明認定未  
20 給與憑證之總額1,393,962元（未依規定給與憑證金額40,42  
21 2,546元－已逾5年行為罰裁處期間之銷售額39,028,584元）  
22 計算5%之罰鍰金額69,698元，兩者相較從重者，應以營業稅  
23 法第51條第1項第1款規定為處罰之法據；又原告係第一次處  
24 罰日以前之違章行為，經輔導後未於裁罰處分核定前補辦稅  
25 籍登記及補繳稅款，從而，被告審酌原告違反本件行政法上  
26 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  
27 得之利益，依現行且本件裁判前並未修正之稅務違章案件裁

01 罰金額或倍數參考表有關營業稅法第51條第1項第1款違章情  
02 形第1點前段規定，按所漏稅額2,021,127元處1倍罰鍰2,021  
03 ,127元，揆諸首揭規定並無違誤，亦無裁量怠惰、裁量逾越  
04 或裁量濫用之違法情事，更與行政罰法第18條第1項之規定  
05 相符，均屬合法。則原告主張本件應免罰或不應裁罰等情，  
06 委無足採。

07 柒、綜上所述，本件原告之主張，均難認可採。從而被告認事用  
08 法，並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不當。原告訴請撤  
09 銷，為無理由，應予駁回。

10 捌、本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料，  
11 經本院詳加審究，或與本件之爭執無涉，或對本件判決結果  
12 不生影響，爰不逐一論述，併予敘明。

13 玖、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第  
14 1項前段，判決如主文。

15 中 華 民 國 108 年 5 月 2 日

16 臺北高等行政法院第二庭

17 審判長法官 許 瑞 助

18 法官 楊 得 君

19 法官 鍾 啟 煌

20 一、上為正本係照原本作成。

21 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表  
22 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判  
23 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

24 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴  
25 訟法第241條之1第1項前段）

26 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同  
27 條第1項但書、第2項）

|                                                                            |                                                                                                                                                                                                                            |
|----------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 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                                                  | <ol style="list-style-type: none"> <li>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。</li> <li>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。</li> <li>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。</li> </ol>                                     |
| (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                                    | <ol style="list-style-type: none"> <li>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。</li> <li>2.稅務行政事件，具備會計師資格者。</li> <li>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。</li> <li>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。</li> </ol> |
| <p>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。</p> |                                                                                                                                                                                                                            |

01

02 中 華 民 國 108 年 5 月 2 日

03 書記官 吳 芳 靜