高雄高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@民國108年6月13日辯

原　　告　耿成鋼鐵廠有限公司
代　表　人　顏聰惠
訴訟代理人　嚴庚辰　律師
　　嚴奇均　律師
　　吳惠珍　律師
被　　告　財政部南區國稅局
代　表　人　盧貞秀
訴訟代理人　陳嘉珍
　　黃怡萍
　　黃惠瑜

上列當事人間特種貨物及勞務稅條例事件，原告不服財政部中華民國107年10月23日台財法字第10713939240號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

被告依據查得資料，核認原告於民國104年4月18日出售臺南市○○區○○○段○○○○○號土地（下稱系爭土地），持有期間未滿1年，未依規定申報及繳納特種貨物及勞務稅（下稱特銷稅），遂按銷售價格新臺幣（下同）21,300,000元，依適用稅率15%，核定補徵特銷稅3,195,000元，原告於106年9月4日繳清稅款。嗣原告於106年11月10日具狀主張持有期間

已逾2年，被告核定補徵特銷稅，有適用法律錯誤之情形，依稅捐稽徵法第28條第2項規定申請退還已繳納特銷稅款。經被告所屬新營分局以107年7月20日南區國稅新營銷售字第1070123798號函（下稱原處分），否准其申請。原告不服，提起訴願，經訴願駁回，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、原告於64年6月2日取得系爭土地，原於101年11月15日以21,001,970元出售訴外人陳杰，並依陳杰指示移轉登記於鄭女勤名義下。嗣陳杰於103年5月間以發現系爭土地下方埋有事業廢棄物為由，以存證信函通知原告行使法定解除權要求解除買賣契約，並請求返還價金及賠償其委託建築師繪圖及營造商承攬之支出費用計120萬元。經陳杰向臺灣臺南地方法院（下稱臺南地院）柳營簡易庭聲請調解，於103年10月2日調解成立，雙方合意解除買賣契約，作成該院103年度營調字第115號解除不動產買契約事件調解筆錄（下稱系爭調解筆錄），由原告開立票面金額總計22,201,970元支票乙紙給付陳杰，鄭女勤則於103年11月19日以「調解移轉」為原因，將系爭土地返還移轉登記予原告。

2、陳杰係以系爭土地有瑕疵為由，行使法定解除權，則原告與陳杰間之買賣契約，業經解除而溯及失其效力，與自始未訂契約相同，應視為該初次銷售契約未曾存在，亦即原告自64年間取得系爭土地之持有期間，並未中斷。故原告於104年4月18日，將系爭土地以21,300,000元出售給訴外人劉國賢，持有期間之計算，應自64年6月2日起算，而非103年11月19日回復登記予原告之日。是以，原告於104年4月18日將系爭土地銷售予劉國賢，依特銷稅條例第3條第3項計算之持有期

間，已逾2年，應非屬特銷稅之課稅標的。被告核定對原告補徵特銷稅3,195,000元，構成稅捐稽徵法第28條第2項適用法令錯誤之情形。

3、系爭調解筆錄之內容，雖記載「合意解除」，惟陳杰係以系爭土地埋有爐渣類事業廢棄物之瑕疵，為其行使法定解除權之事由，不能單從調解筆錄形式上認定是合意解除。況原告係被動遭陳杰解除買賣契約，始發生第2度出售系爭土地之情事，並非出於短期炒作或炒房意圖，應無特銷稅條例之適用。

㈡、聲明：

1、訴願決定及原處分均撤銷。

2、被告應依原告106年11月10日之申請，作成准予退還稅款3,195,000元，及自106年9月4日起，至填發國庫支票之日止，按上述溢繳之稅額，依郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

㈠、答辯要旨：

1、原告與陳杰自行調解過程中，即表示合意解除。嗣因雙方欲免繳土地增值稅之負擔，始規劃向法院申請進行調解程序。況系爭土地經原告自行採樣送至台灣糖業股份有限公司環境檢測中心（下稱台糖公司檢測中心）檢驗結果，並未超過土汙染管制標準，可知陳杰並無法定解除之事由。雙方於103年10月2日成立調解，惟於調解過程皆未提及依據民法第359條規定解除買賣契約，可見雙方成立之調解，確屬合意解除契約。依財政部101年8月31日台財稅字第10100117020號令（下稱101年8月31日令釋），應以返還移轉登記由原告再次取得之移轉登記日即103年11月19日，作為計算持有期間之

起算日。

2、原告101年11月15日出售予陳杰時，因系爭土地持有期間已逾2年，非屬特銷稅條例課徵範圍，並無繳納特銷稅。原告於103年11月19日自經原買受人返還而回復登記後，於104年4月18日銷售予劉國賢，持有期間未滿1年，非屬財政部依特銷稅條例第5條第1項第12款核定「確屬非短期投機」交易類型，自應課徵特銷稅。

3、特銷稅於不動產買賣契約成立時，即成立租稅債權，不以完成不動產所有權移轉登記為要件。惟因考量法律賦予買受人「法定解除權」為單方行為，非出賣人可決定，故依財政部102年5月22日台財稅字第1020002422號令（下稱102年5月22日令釋）規範買賣雙方解除契約，如屬行使法定解除權而解除者，應予退還特銷稅，至於合意解除契約者，則不予退還。

㈡、聲明：駁回原告之訴。

四、本件爭點為：

1、原告與訴外人陳杰間之買賣契約解除，性質上係合意解除或法定解除？

2、被告就原告於104年4月18日訂立之銷售契約，以系爭土地返還原告並完成移轉登記日即103年11月19日為持有期間起算日，核認持有期間未滿1年，據以核定補徵特銷稅3,195,000元，有無稅捐稽徵法第28條第2項規定適用法令錯誤情形？

五、本院的判斷：

㈠、前提事實：

1、原告於64年6月2日取得系爭土地並完成移轉登記，嗣於101年11月15日，以21,001,970元出售給陳杰，並依陳杰指示於102年1月31日移轉所有權登記予鄭女勤。陳杰於103年5月23

日以系爭土地埋有事業廢棄物之瑕疵為由，以存證信函通知原告，並於103年7月24日向臺南地院聲請民事調解，經該院103年度營調字第115號解除不動產買賣契約事件於103年10月2日調解成立，雙方願合意解除契約，作成系爭調解筆錄。鄭女勤於103年11月19日以「調解移轉」為登記原因，將系爭土地移轉登記給原告。

2、原告於104年4月18日訂約將系爭土地以21,300,000元出售給訴外人劉國賢，未依規定申報及繳納特銷稅，被告查獲後，核認原告持有期間未滿1年，依適用稅率15%，於106年6月6日核定應補徵特銷稅3,195,000元，繳款期限至106年9月15日止。

3、原告於106年9月4日繳納稅完畢後，嗣於106年11月10日具狀主張其與陳杰間買賣契約，業經陳杰行使法定解除權而溯及消滅，自始歸於無效，故其另行出售予劉國賢之銷售契約，仍應自64年6月2日起算持有期間，已逾2年，不合於特銷稅課徵要件，被告核定補徵特銷稅有適用法令錯誤情形，依稅捐稽徵法第28條第2項規定，向被告申請退還已繳納之特銷稅。經被告於107年7月20日否准原告之退稅申請，原告不服，致生本件行政訴訟。

4、以上事實，業經兩造分別陳述在卷，並有不動產買賣合約書（原證1）、民事調解聲請狀（原證2）、系爭調解筆錄（原證3）、103年11月18日收件移轉登記資料（本院卷第149-169頁）、不動產買賣契約書（訴願卷第54-56頁）、補徵核定通知書及繳款書（處分卷第53-54頁）、繳款書收據（第58頁）、原告106年11月10日申請書（第62頁）、原處分（處分卷第116頁）、訴願決定（本院卷第59頁）在卷可證，復經調閱臺南地院103年度營調字第115號解除不動產買契約事

件卷宗核對相符，應可信為真實。

㈡、應適用之法規：

1、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及非都市土地之工業區土地……。」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。」

2、稅捐稽徵法第28條第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……。」

㈢、特銷稅條例為抑制房屋土地之短期投機交易，達成健全房市之立法目的，就房屋短期交易之期限，依特銷稅第2條第1項第1款規定為「持有期間2年以內」。至於計算持有期間之起迄時點，依特銷稅條例第3條第3項規定「完成移轉登記之日」起，至訂定銷售契約之日止，依其文義脈絡之合理解釋，所稱「完成移轉登記之日」，原則上係指房屋原所有人於訂定銷售契約前之最近一次「移轉登記日」。惟在原所有人銷售房屋並完成移轉登記後，因法定解除契約之事由，致契約

溯及消滅，自始歸於無效，由買方返還房屋並完成移轉登記予原所有人之情形，基於稅法上經濟實質原則之精神，應真實反應契約自始歸於無效之私法關係，在稅法上亦應為相對應之評價，亦即應以該契約關係不存在之事實基礎，據以判斷課稅要件事實是否成立。故原所有人於買方返還房屋並移轉登記後，再行訂約銷售他人時，該返還移轉登記固屬訂定銷售契約前之最近一次「移轉登記日」，惟因先前之銷售契約已溯及消滅，僅存後來之銷售契約，故買方返還房屋之移轉登記日，不能採認為上開條文所指「移轉登記日」。然在合意解除契約之情形，其與法定解除權之行使性質不同，效果亦異。合意解除之本質係契約行為，亦即以第二次契約解除第一次契約，其第一次契約已全部或一部履行者，除有特別約定外，並不當然適用民法第259條關於回復原狀之規定（最高法院63台上1989號民事判例意旨參照）。可知在合意解除契約情形，買方將房屋移轉登記給原所有人之返還關係，係以一個新契約為基礎之移轉行為。簡言之，返還原所有人之移轉登記，係基於契約當事人意思自由之選擇結果，因此在稅法上產生之結果，當事人本身即有可歸責性。在合意解除契約之返還移轉登記，係以契約為基礎，法定解除契約之返還移轉登記，則係適用民法第259條之當然結果，兩者性質上不同，在稅法上產生之影響，自應作不同之解釋。基於稅捐公平之考量，經合意解除之私法上契約行為，在稅法上之評價，就其已發生之稅法上效果，應認為並未消滅。從而，在合意解除契約情形，倘無任何之法定解除原因存在，買方返還房屋之移轉登記之日，在稅法評價上，應屬上開條文所指「移轉登記日」，得採為再次銷售契約之持有期間起算日。再者，參諸被告所援引之財政部101年8月31日令釋：

「一、不動產經銷售並完成移轉登記後，買賣雙方合意解除契約，買方返還不動產與賣方並辦竣移轉登記者，非屬特種貨物及勞務稅條例規定應課稅之銷售行為。二、賣方嗣再出售該不動產，其依該條例第3條第3項規定計算持有期間之起算日，應以其再取得所有權之移轉登記日為準……。」財政部就其主管法規特銷稅條例第3條第3項規定之釋示意旨，其適用結果亦採相同意見，可供參照。

㈣、至於財政部100年10月19日台財稅字第10000330990號函釋：「土地所有權人銷售經法院調解取得原出售與他人之不動產，依特種貨物及勞務稅條例第3條第3項規定計算持有期間時，應將原所有權人原持有該不動產期間與調解移轉登記後之持有期間合併計算。」101年1月3日台財稅字第10000462310號函釋：「所有權人銷售之不動產，因房屋有瑕疵，經原所有權人買回，嗣再出售時，其持有期間之計算應將原所有權人原持有該不動產期間與買回完成移轉登記後之持有期間合併計算。」核其釋示內容，未明確表示適用於合意解除契約之情形，與本院上開分析結論，並無相抵觸，併予敘明。

㈤、原告與買受人陳杰間之買賣契約解除，性質上為合意解除，且陳杰並無任何之法定解除原因存在：

1、依陳杰於103年5月23日寄發原告之存證信函（處分卷第24頁），僅載明土地上發見埋有事業廢棄物，請原告派員出面妥適處理，並無解除買賣契約之文字表示。再者，依陳杰向臺南地院柳營簡易庭聲請調解所提出之民事調解聲請狀（原證2）記載：「二、因該土地有瑕疵，經兩造同意解除……之不動產買賣契約。」等語。故依上開存證信函、民事調解聲請狀之外觀記載，衡諸一般人經驗法則，尚難判斷陳杰業已單方行使法定解除權。

2、系爭調解筆錄記載：「一、聲請人與相對人耿成鋼鐵廠有限公司雙方願『合意解除』於101年11月15日所簽訂之不動產買賣合約書。……。」等語，核其內容已明白表示雙方係「合意解除」買賣契約。

3、原告負責人顏聰惠於105年1月10日接受被告詢問時，陳稱：系爭土地早期如何使用，他不清楚，陳杰主張土地埋有事業廢棄物，要求解除買賣契約，否則要以環保法規提告，鑒於對環保法規不清楚，且為避免滋生事端，只能與陳杰合意解除買賣契約。雙方在調解過程中，已有合意返還，但經代書告知透過法院調解程序，可減免土地增值稅，因此前往法院成立調解，但事後仍無法減免土地增值稅。他有委託台糖公司檢測中心一同前往系爭土地採取3份土壤樣本送驗，經檢測結果，均在合格標準數值範圍等情，有談話紀錄（第38-39頁）附處分卷可證。依上開陳述意旨，可知原告在與陳杰調解過程中，並未承認系爭土地存有事業廢棄物之瑕疵，純係欲避免糾紛擴大而讓步，同意原告要求而解除契約。至於系爭調解筆錄之作成，則係聽信代書可減免土地增值稅，由陳杰配合向法院申請調解，且其所載「合意解除」之記載，並不違反實情。

4、陳杰於103年5月23日以存證信函通知原告，告知系爭土地有埋設事業廢棄物之瑕疵，檢附南台灣環境科技股份有限公司（下稱南台灣公司）土壤樣品檢測報告一紙（處分卷28頁），顯示5份土壤樣本中，其中有2份樣本之部分重金屬含量超過污染管制標準，其餘3份樣本則均未超過管制標準。惟原告協同台糖公司檢測中心於103年4月28日派員至系爭土地採樣3份，經檢測結果，3份土壤樣本之各類重金屬含量，均未超出管制標準，此經原告負責人顏聰惠於上開談話紀錄陳述

甚詳，並有台糖公司檢測中心檢測報告、行政院環境保護署核發台糖公司之環境檢驗測定機構許可證各乙份（第29、30頁）附處分卷可證。衡諸台糖公司檢測中心檢測報告係由原告委託，且原告有參與土壤採樣，而兩造均未否認其可信度，較諸陳杰寄送原告之南臺灣公司檢測報告，自屬較為可信。從而，原告主張系爭土地存有遭污染之瑕疵，構成陳杰可資行使法定解除權之事由云云，並非可採。退步而言，縱認系爭土地確有重金屬含量過高之瑕疵，惟衡諸上開2次檢測報告中，其中僅2份檢測樣品有超過管制標準，其餘6份則符合管制標準，可見僅有少部分土地面積受污染，況系爭土地屬建地，尚不影響其建屋用途，足認此項瑕疵尚非重大，依情形解除契約顯失公平，買受人陳杰並無民法第359條規定之法定解除權。此外，原告就買賣標的之交付、移轉，並無給付遲延、給付不能情形，則買受人陳杰亦無依民法第254條至256條規定行使法定解除權之事由。

㈥、被告以系爭土地返還原告之移轉登記日即103年11月19日為持有期間起算日，核認原告持有期間未滿1年，據以核定原告應補徵特銷稅3,195,000元，並無稅捐稽徵法第28條第2項適用法令錯誤之情形：

1、原告與陳杰間之買賣契約，係基於合意解除契約，且陳杰就該契約並無得主張法定解除之事由存在，已如前述。依照前開之分析，系爭土地以「調解移轉」為登記原因，返還移轉登記給原告之103年11月19日，自可採計為原告於104年4月18日訂定銷售契約之持有期間起算日。原告主張應以最初移轉登記之64年6月2日為起算日，並無可採。

2、被告據以核算原告持有期間為103年11月19日至104年4月18日止，未滿1年，故按銷售價格21,300,000元，依適用稅率1

5%，核定補徵特銷稅3,195,000元，並無稅捐稽徵法第28條第2項規定之適用法律錯誤情形。從而，被告以原處分駁回原告之申請，於法並無違誤。

㈦、本件判決基礎已經明確，兩造其餘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，並無逐一論述之必要，併此說明。

六、結論：原處分合法，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　7　　月　　4　　日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官　李　協　明

法官　黃　堯　讚

法官　孫　奇　芳

以上正本係照原本作成。

一、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）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

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

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第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	1.上訴人或其法定代理人具備律師資

之一者，得不委任律師為訴訟代理人	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　　7　　月　　4　　日

書記官　宋　鑠　瑾