臺中高等行政法院判決

111年度訴字第88號
111年8月18日辯論終結

原　　告　陳銘璋

訴訟代理人　彭彥植　律師
被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英
訴訟代理人　黃眉滋

上列當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國111年1月27日台財法字第11013944940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：

緣被告依據查得資料，以原告於民國103年5月至9月間銷售其借名登記於訴外人林靖晃名下，坐落於新竹縣○○鄉○○○段三叉凸小段148、148-32、148-63、148-64、148-65、148-66及148-67地號7筆土地(下稱系爭土地)之土地移轉登記請求權，銷售額共新臺幣(下同)100,685,714元，審認其交易數量及頻率，核與一般個人偶發性銷售及非繼續性之經濟活動有別，認其已構成「以營利為目的之營業人」，惟未依規定申請營業登記(註：105年12月28日修正為稅籍登記，下稱稅籍登記)，未申報銷售額，乃核定補徵營業稅額5,034,286元(下稱原處分)。原告不服，申請復查，經被告於110年5月20日以中區國稅法一字第1100005035號復查決定書(下稱復查決定)獲追減營業稅額38,057元；原告仍不服，提起訴願遭駁回，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.系爭土地之買賣契約均由所有權人林靖晃與買方簽訂，與原告無涉，且載明買賣標的為土地之物權，並非移轉登記請求權之債權，依法免徵營業稅，應無財政部函令適用：

系爭土地之買賣契約，均係由所有權人林靖晃與買方簽訂，與原告無涉；且買賣契約清楚載明買賣標的為「系爭土地」之所有權，並非僅是系爭土地之「銷售土地移轉登記請求權」。原處分認定顯與買賣契約之記載不符，亦未舉出任何資料證明原告與買方簽訂有「買賣土地移轉登記請求權」合約，故系爭土地之買賣，自應依加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)規定免徵營業稅。

2.銷售系爭土地之營業人為「晴山開發團隊」，並非原告個人，且被告為原處分前已認定「晴山開發團隊」負責人為訴外人翁振彬，本件課稅主體自非原告：

⑴系爭土地之所有人為林靖晃，其受僱於「晴山開發團隊」，系爭土地經規劃、開發後以「晴山農園」為名，由「晴山開發團隊」對外廣告銷售，出售系爭土地之價金由「晴山開發團隊」收受，售後服務亦由「晴山開發團隊」提供，此有另案刑事訴訟之林靖晃供述與廣告資料、收據及售後服務記錄單等資料可稽，是可知銷售系爭土地之主體應為「晴山開發團隊」，並非原告。原告僅係獲翁振斌委任為晴山開發團隊之顧問，自不得遽以其顧問身分擴張認定其有營業人之身分，此有翁振斌出具之顧問服務協議書為證。

⑵又被告為原處分前，已於106年間與「晴山開發團隊」之負責人翁振彬達成和解，由翁振彬承諾其於103年4月至12月期間（即涵蓋本件原處分課稅期間）對外以「晴山開發團隊」名義，為系爭土地進行不動產投資開發、規劃等業務，翁振彬為「晴山開發團隊」之負責人，由被告對翁振彬課予營業稅。且被告為調查「晴山開發團隊」營業稅

案，而函詢不動產仲介同業公會有關農地買賣之佣金水準，可見被告原先亦認定晴山開發團隊之營業範圍涉及系爭土地之銷售，並非僅參與開發規劃。

⑶刑事訴訟卷內證據並不足以證明原告為「晴山開發團隊」之負責人，訴願決定及原處分卻仍據以為不利原告之認定，顯有違誤。

⑷原處分第三點㈠引用臺灣新竹地方法院（下稱新竹地院）107年度訴字第591號刑事判決（下稱「地院591號判決」），認定原告「原告為專門在山坡地、農牧用地搭蓋度假小木屋、農舍之『紐西蘭農莊開發團隊』創辦人及負責人，該團隊對外以『紐西蘭團隊』、『晴山開發團隊』名義營運。」惟原處分所引用者僅為判決書之記載，並非證據，亦未經被告進行調查，況該地院591號判決嗣經臺灣高等法院（下稱高院）108年度上訴字第1549號刑事判決（下稱「高院1549號判決」）撤銷，故原處分僅憑地院591號判決記載逕為不利原告之認定，顯有違行政程序法第36條、第43條之規定。

⑸被告雖以林靖晃帳戶資料、取款憑條、帳戶資金往來、組織架構等稱該帳戶實質經濟利益歸屬於原告。惟林靖晃係受僱於「晴山開發團隊」（參林靖晃於刑事訴訟中之供述），而原告係擔任晴山開發團隊之顧問。縱認系爭土地係借名登記於林靖晃名下，林靖晃應係受「晴山開發團隊」委託，出名擔任系爭土地之登記名義人，並提供其帳戶供「晴山開發團隊」作為營運之用；原告僅係協助出資購買系爭土地，原得依借款契約書第1條約定設定抵押，惟為利於銷售系爭土地，經協商後，原告同意不設抵押，但用以買賣系爭土地之帳戶，則應由原告與林靖晃共管，作為不設定抵押的配套方案，原告遂委託其配偶楊玲玲協助處理帳戶之匯款事宜，故林靖晃帳戶資料、取款憑條始註記楊玲玲之電話號碼。而銷售系爭土地之款項，均留存於林靖晃名下帳戶，未匯往原告帳戶。是銷售系爭土地所

得之實質經濟利益仍歸屬於「晴山開發團隊」，並非歸屬於原告。

⑹綜上所述，晴山開發團隊擬借員工林靖晃之名購買系爭土地並登記於其名下，再由晴山開發團隊設計、規劃、廣告、銷售，故本案實質營業人為晴山開發團隊，與原告無涉，原處分之認定顯與事實有違；甚且，原處分就系爭土地之真正出售者（即實際所有人）、晴山開發團隊之真正負責人等重要事項，顯與相關前案之認定有所矛盾，亦有違行政一致性原則或行政自我拘束原則。

3.原告僅提供購買系爭土地之資金，且與登記所有人林靖晃訂有借款契約，故原告並非系爭土地借名登記之借名人，亦非銷售系爭土地之營業人：

⑴晴山開發團隊擬借員工林靖晃之名購買系爭土地並登記於其名下，再由晴山開發團隊銷售獲利。原告為協助出資購買系爭農地且同時保障借款債權，因系爭農地之登記所有人為林靖晃，乃於103年1月23日與林靖晃簽訂借款契約書，約定原告同意借款1000萬元予林靖晃，且林靖晃同意給付利息，並以系爭土地設定抵押作為擔保。嗣晴山開發團隊出售系爭土地獲利後，即由林靖晃於103年11月17日償還本金1,000萬元及利息10萬元。可知，原告僅協助提供購買系爭土地之資金，晴山開發團隊始為向林靖晃借名登記之借名人，而非原告，故原告非系爭土地之實質所有人，更非銷售系爭土地之營業人。

⑵訴願決定及原處分援引高院1549號判決，認定原告「於103年1月20日出資購買系爭土地，以林靖晃名義登記為土地所有權人，僱用員工以網際網路、報紙廣告、廣告信件及說明會招攬客戶，銷售系爭土地」云云。惟訴願決定及原處分所引用者，僅係檢察官起訴之「公訴意旨」，並非證據，亦未經被告進行調查，原處分僅憑起訴書記載逕為不利原告之認定，顯有違前揭行政程序法第36條、第43條規定。況該高院1549號判決認卷內事證不足以證明檢察官起

訴之事實，而為原告無罪之判決，故原處分所引用之判決內容，並未被高院判決所採認，被告自不應援用為不利原告之認定。

⑶本件借款人於出售土地後，僅返還約定之借款及其利息，並未再將出售土地之款項匯給出借人（即原告），此有卷內之林靖晃第一銀行交易明細表為證。故無論就交易文件及資金流向觀之，顯與借名登記之實務不符。

⑷原處分第三點㈣末段，逕以林靖晃103年申報所得僅22,385元，即推論林靖晃並無資力以清償借款，也不應擁有高額存款云云。惟原告無從且無需確認林靖晃資力，因借款契約書已約定以系爭土地設定抵押作為擔保。而依系爭土地之土地謄本所示，103年1月間新竹寶山鄉雞油凸段三叉小段的公告土地現值是每平方公尺850元，系爭7筆土地公告現值合計為13,114,000元，且依該區域土地行情，公告現值約僅為市場價值之52%（以系爭土地買賣合約價25,181,915元計算），自可認原告於評估是否貸款與林靖晃時，已考慮擔保品之價值，而非如被告所推論之虛假借款交易。

4.原告本得依法購買農地並登記於自己名下，未受法令限制，並無甘冒風險借名交易之誘因，且原告以自己名義交易與借名交易所享有等額經濟利益，與財政部函令所欲規範之行為態樣不同，本件非屬該函令之適用範圍：

⑴原處分第三點㈦引用財政部101年7月4日台財稅字第10104563040號令（下稱系爭函令），並以系爭函令所欲規範之借名交易，套用至本案件，然其並未先確認原告交易動機及交易身分。

⑵觀系爭函令之規範理由，係因修正前土地法第30條之規定，私有農地所有權之移轉，其承受人以能自耕者為限。土地法第30條雖於89年廢止，然仍僅限自然人方能取得農地所有權。是營業人借農民之名義買賣土地，規避法律上資格限制，因而取得之經濟上利益，須依買賣債權之方式

認定，無買賣土地免徵營業稅及營利事業所得稅之適用，實質產生租稅上懲罰的效果。

⑶然原告具有自耕農身分，不論在土地法第30條廢止前後，均屬土地法下得合法買賣土地之人，此一前提事實，不因被告片面認定原告進行借名登記交易而改變。故本件基礎事實與系爭函令欲規範之借名交易有本質上之不同。原告既不受取得農地之限制，便無動機迂迴借名取得農地。更何況借名登記契約屬無名契約，實務上常衍生交易糾紛。因此，除非受限於法律規定無法以自身名義進行交易，原告實無需承擔高風險進行借名交易。

⑷又縱被告藉刑事證據認定本件為借名交易，但原告以自己名義交易與借名交易享有等額經濟利益，故不涉及法律濫用，亦不致構成租稅規避行為，故非屬系爭函令規範之範圍。

㈡並聲明：訴願決定、復查決定不利於原告部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.原告出資購買系爭土地，借名登記於林靖晃名下，其等間為借名登記關係，而非借貸關係：

⑴依高院1549號刑事判決第4頁記載，原告為專門在山坡地、農牧用地搭蓋度假小木屋、農舍之「紐西蘭農莊開發團隊」創辦人及負責人，該團隊對外分別以「紐西蘭團隊」、「晴山開發團隊」名義營運之事實，此為原告所不爭執。高院撤銷第一審科刑之判決，改判諭知原告無罪，係認定原告未隱瞞交易重要事項致消費者陷於錯誤購買系爭土地，不能證明其有加重詐欺罪之犯行，並未否認系爭土地有借名登記之事實，亦未認定系爭土地實際所有權人為林靖晃。且該判決經最高法院109年度台上字第5552號刑事判決(下稱最高法院109台上5552號判決，乙證14）發回高院更審，高院110年度上更一字第146號判決（下稱高院110上更一146號判決）已撤銷地院591號判決(乙證1

5），為原告有罪之諭知，並經最高法院111年度台上字第2409號判決上訴駁回（下稱最高法院111台上2409號確定判決）確定。

⑵原告於前開刑事案件調查審理時稱：其購買系爭土地登記在林靖晃名下，原告為出資人，出資全部，銷售土地的錢在林靖晃帳戶內，帳戶在楊玲玲這邊，原告自賣地的錢支付團隊成員薪水，財務方面需要跟原告確認可以動支款項等。原告之妻楊玲玲亦陳稱：林靖晃僅是系爭土地登記名義人，跟林靖晃一起去銀行開戶後，系爭帳戶之存摺及印章交由楊玲玲保管。林靖晃另稱：收取借名登記費用16萬元，開立系爭帳戶供楊玲玲使用，帳戶存簿給楊玲玲。佐以團隊成員彭明傑、黃彭成及葉美倫供述：楊玲玲是財務，跟客戶收的錢交給楊玲玲，錢匯到林靖晃帳戶，他是人頭地主，總經理開會，原告會參與事務，原告是老闆。翁振斌亦證稱：原告為晴山農園的實際負責人，由原告給薪水並照其指示負責管理人事、點交及服務等等。有竹東警分局調查筆錄（乙證1、乙證2）、臺灣新竹地方檢察署（下稱新竹地檢）訊問筆錄（乙證3、乙證4、乙證5）、高院1549號刑事案件準備程序及審判程序筆錄（乙證16）附卷可稽。再依原告與楊玲玲所發之電子郵件資料內容（乙證9、乙證10），原告公告團隊103年組織新制：訂定團隊總營運目標，成立4個事業部，分別聘請各事業部之總經理翁振斌等4人及設定各事業部營運目標、發布人事派令(事業3部翁振斌總經理自103年8月4日起兼任事業4部總經理)、要求同仁工作進度、售地成交回報、售地簽約後變更合約總價須以紙本簽呈，經原告核定後續。楊玲玲則交代出國期間財務處理方式、通知跟客戶收款應注意事件（收到客戶的現金直接寫存款單存入登記名義人帳戶），每月從不同名義人帳戶匯款薪資給團隊成員。又系爭帳戶存入款主要為系爭土地銷售款，支出款有多筆「一部薪八」、「一部薪九」、「行政部一」、「行政年

終」、「行政四月」、「行政五月」及「行政端午」等薪資款項（乙證11），核與前開證述及相關事證相符。可見晴山開發團隊決策及人事均由原告主導，其為實質控制者，楊玲玲則為其管理財務，系爭土地銷售所得匯入系爭帳戶，由原告享有買賣系爭土地所產生之經濟利益。且依高院110上更一146號判決第9頁至第12頁之記載，已認定原告為系爭土地所有權人，具有晴山開發團隊最高決策權限，顯係該團隊之真正負責人(乙證15）。又原告直至108年6月18日、同年12月18日高院1549號刑事案件準備程序及審判程序時，仍陳述其出資購買系爭土地登記於林靖晃名下(乙證16，原處分卷1第861、938頁)，於被告所屬竹南稽徵所啟動本案調查後，始翻異於前揭刑事案件偵訊及審判之供述，前後陳述不一，已難採信。

⑶原告雖主張其與林靖晃間為借貸關係，惟原告主張林靖晃用以清償借款之取款憑條存根聯，其上記載之取款帳號即林靖晃擔任系爭土地登記名義人所配合開立之系爭帳戶，取款憑條存根聯所留存之存款人電話為楊玲玲之手機號碼。系爭帳戶既為林靖晃因擔任系爭土地之登記名義人，配合原告銷售系爭土地所開立之專用帳戶，林靖晃並非實際使用人，該帳戶內資金自非其所有，難以佐證原告與林靖晃間有借款事實。又原告主張因無從確認林靖晃資力，兩人簽訂借款契約時，已約定於系爭土地設定抵押作為擔保，並於借款前已評估擔保品價值，並非虛偽借款，復又陳稱為利出賣系爭土地，與林靖晃協商不於系爭土地設定抵押權，改為共管系爭帳戶，該帳戶資料及取款條始註記楊玲玲之資料。惟原告與林靖晃間若真為借貸關係，系爭土地賣出，林靖晃清償借款後，即可塗銷系爭土地上之抵押權登記，並無不利銷售之情，原告所述，實與常情有違，自難遽予採信。

⑷綜上，原告為晴山開發團隊決策者，楊玲玲為其管理財務，為土地開發案，原告出資購買系爭土地登記予林靖晃

名下，而仍由自己管理、使用、處分，並請林靖晃開立系爭帳戶交由楊玲玲保管，銷售系爭土地所收款項匯入系爭帳戶，實質經濟利益歸屬於原告，原告與林靖晃間有借名登記契約之事實，可資認定，原告主張其擔任晴山開發團隊顧問，僅出資貸與林靖晃，供其購買系爭土地云云，委無足取。

2.本件系爭土地之交易，係原告銷售「不動產移轉登記請求權（債權）」之行為，自應課徵營業稅：

⑴原告出資購買系爭土地，借名登記予林靖晃名下，原告對林靖晃享有得隨時終止契約返還土地之請求權，原告並未取得系爭土地所有權，嗣系爭土地出售，原告因此取得之價款，並非處分「土地」之直接對價，而係出售「不動產移轉登記請求權(債權)」所取得之代價，故本件縱形式上記載買方為林靖晃之土地買賣合約書，實質上係原告銷售系爭土地之移轉登記請求權(債權)。

⑵系爭函令規定營業人出售囿於法令限制而借名登記他人名下之農地，屬債權買賣行為，應課徵營業稅，並非指僅限於出售此種「囿於法令限制」而借名登記他人之土地始屬債權買賣行為。營業人如未取得不動產所有權，出售他人名下不動產，僅持有「債權(未取得不動產所有權之營業人，基於『借名登記』關係，對不動產所有權人享有『不動產所有權移轉登記請求權』)」即與該令釋規定有相同處，是被告援引該令釋規定適用於本件，自無不合。原告主張銷售土地免徵營業稅，縱認本件為借名方式交易，惟原告以自己名義交易與借名交易享有等額經濟利益，自無系爭函令適用云云，應屬無據。

㈡並聲明：原告之訴駁回。

四、兩造之爭點為：㈠原告是否有利用訴外人林靖晃之名義，銷售系爭土地？㈡原告所銷售者究為土地不動產物權，抑或是不動產移轉登記請求權（債權）？有無營業稅法第8條第1

項第1款有關銷售土地免徵營業稅規定之適用？㈢被告所核定補徵之稅額，有無違誤？

五、本院之判斷：

㈠前提事實：

上揭事實概要欄所載之事實，除前列之爭點事項外，其餘為兩造所不爭執，並有訴外人林靖晃與訴外人謝璧后等24人所簽訂之土地買賣合約書(原處分卷第10至109頁)、原處分書(本院卷第25至28頁)、復查決定書(本院卷第29至40頁)、訴願決定書(本院卷第42至56頁)等附卷可稽，堪予認定。

㈡原告與訴外人林靖晃間就系爭土地為借名登記關係，其係利用訴外人林靖晃之名義，銷售系爭土地：

1.按所謂借名登記契約，乃當事人約定，一方（借名者）經他方（出名者）同意，而就屬於一方現在或將來之財產，以他方之名義，登記為所有人或其他權利人，該出名者僅為名義上之所有權人，實質上仍由借名者享有該財產之使用、收益及處分權，並負擔因此所生之義務。其屬無名契約之一種，性質與委任契約類似，尚難認係要物契約(最高法院104年度台上字第64號民事判決意旨參照)。

2.經查，原告因系爭土地而涉入詐欺案件，經新竹地檢以105年度偵字第231號（下稱105偵字231號）、106年度偵續字第51號（下稱106偵續51號）偵查後起訴，並經地院591號判決原告有罪，後經高院1549號判決將地院591號判決撤銷，改判原告無罪，復經最高法院109台上5552號判決將高院1549號判決撤銷，發回高院更審，經高院110上更一146號判決撤銷地院591號判決，為原告有罪之諭知，並經最高法院111台上2409號判決上訴駁回確定（乙證14、15，本院卷第213頁至217頁），並經本院調閱上述卷宗（本院卷第233頁），查核屬實。是原告係利用訴外人林靖晃之名義，銷售系爭土地而犯詐欺罪，業經最高法院111台上2409號判決確定，堪可認定。

3.次查，原告創辦「紐西蘭農莊開發團隊」從事土地開發業務，於103年1月20日購買系爭土地，委以不知情之林靖晃登記為所有權人，並以「晴山開發團隊」名義架設網站，訴外人張東隆等人分別購買土地，而以現金或匯款至原告使用之第一銀行頭份分行33250367363號帳戶（戶名：林靖晃，下稱系爭帳戶）(見乙證15，原處分卷1第1256頁至1261頁)。原告為專門在山坡地、農牧用地搭蓋度假小木屋、農舍之「紐西蘭農莊開發團隊」創辦人及負責人，該團隊對外分別以「紐西蘭團隊」、「晴山開發團隊」名義營運之事實，此為原告所不爭執(乙證7，原處分卷1第574頁)。高院1549號判決撤銷地院591號判決，改判諭知原告無罪，係認定原告未隱瞞交易重要事項致消費者陷於錯誤購買系爭土地，不能證明其有加重詐欺罪之犯行，並未否認系爭土地有借名登記之事實。且查，原告於前開刑事案件調查審理時稱：其購買系爭土地登記在林靖晃名下，原告為出資人，出資全部，銷售土地的錢在林靖晃帳戶內，帳戶在原告配偶楊玲玲這邊，原告自賣地的錢支付團隊成員薪水，財務方面需要跟原告確認可以動支款項等。訴外人楊玲玲亦稱：訴外人林靖晃僅是系爭土地登記名義人，跟訴外人林靖晃一起去銀行開戶後，系爭帳戶之存摺及印章交由其保管。訴外人林靖晃另稱：收取借名登記費用16萬元，開立系爭帳戶供訴外人楊玲玲使用，帳戶存簿給訴外人楊玲玲。佐以團隊成員彭明傑、黃彭成及葉美倫供述：訴外人楊玲玲是財務，跟客戶收的錢交給楊玲玲，錢匯到訴外人林靖晃帳戶，他是人頭地主，總經理開會，原告會參與事務，原告是老闆。訴外人翁振斌亦證稱：原告為晴山農園的實際負責人，由原告給薪水並照其指示負責管理人事、點交及服務等語，以上並有新竹縣政府警察局竹東分局調查筆錄（參乙證1、乙證2，原處分卷1第359頁至第389頁、第966頁至第975頁）、新竹地檢訊問筆錄（乙證3、乙證4、乙證5，原處分卷1第276頁至第285頁、

第293頁至第299頁、第942頁至第965頁）、高院1549號卷準備程序筆錄及審判程序筆錄（乙證16，原處分卷1第856頁至第941頁）附卷可稽，並經本院調卷查核屬實。再依原告與訴外人楊玲玲所發之電子郵件資料內容（乙證9，原處分卷1第469頁至第485頁、第976頁至第985頁），可知原告公告團隊2014年組織新制：訂定團隊總營運目標，成立4個事業部，分別聘請各事業部之總經理翁振斌等4人及設定各事業部營運目標、發布人事派令(事業3部翁振斌總經理自103年8月4日起兼任事業4部總經理)、要求同仁工作進度、售地成交回報、售地簽約後變更合約總價須以紙本簽呈，經原告核定後續。楊玲玲則交代出國期間財務處理方式、通知跟客戶收款應注意事件（收到客戶的現金直接寫存款單存入登記名義人帳戶），每月從不同名義人帳戶匯款薪資給團隊成員。又系爭帳戶存入款主要為系爭土地銷售款，支出款有多筆「一部薪八」、「一部薪九」、「行政部一」、「行政年終」、「行政四月」、「行政五月」及「行政端午」等薪資款項（乙證10，原處分卷1第988頁至第1001頁），核與前開證述及相關事證相符。可見晴山開發團隊決策及人事均由原告主導，其為實質控制者，訴外人楊玲玲則為其管理財務，系爭土地銷售所得匯入系爭帳戶，由原告享有買賣系爭土地所產生之經濟利益。

4.原告雖主張與林靖晃於103年1月23日簽訂借款契約書（甲證5），嗣晴山開發團隊出售系爭土地獲利後，即由林靖晃於103年11月17日償還本金1,000萬元及利息10萬元(見原處分卷1第995、1007至1009頁)，故原告並非系爭土地借名登記之借名人，亦非銷售系爭土地之營業人云云，然查系爭帳戶既為訴外人林靖晃因擔任系爭土地之登記名義人，為配合原告銷售系爭土地所開立之專用帳戶，且系爭帳戶之存摺及印章已交由原告之妻楊玲玲保管，則訴外人林靖晃並非該帳戶之實際使用人，帳戶內資金自非其所

有，難認原告與訴外人林靖晃間有借款及還款之事實。是原告與林靖晃乃借名登記關係，原告利用訴外人林靖晃名義銷售系爭土地，其實質經濟利益歸屬為原告。

5.原告雖又主張銷售系爭土地之營業人為「晴山開發團隊」，並非原告，且被告為原處分前已認定「晴山開發團隊」之負責人為訴外人翁振彬，本件課稅主體並非原告云云，然查：

⑴訴外人翁振斌於警詢及檢察官訊問時證稱：「晴山農園開發案」不是我負責的案件，是因為該案一開始的銷售情況不理想，原告於103年8月間請我去代總經理，協助銷售，原告才是晴山農園實際負責人，他支付我們薪資，我們都是按照原告指示做事，我不參與管理、銷售、興建，我是負責人事、點交、售後服務等語（丁證1，本院卷第290頁、丁證2，本院卷第293頁）。

⑵訴外人林靖晃於警詢及檢察官訊問時具結證稱：我是於102年間向「紐西蘭農莊開發團隊」翁志強應徵植栽管理員，後來翁志強將我推薦給原告當購買「晴山農園開發案」土地的登記所有權人，我收取借名登記費用16萬元，原告的配偶楊玲玲陪我去第一銀行開戶，存摺、印鑑都交給楊玲玲；「紐西蘭農莊開發團隊」有4組，不過這4組都差不多，只是調來調去而已，原告是老闆，翁振斌是總經理，翁志強是經理，原告會跟主管開會等語（丁證3，本院卷第295頁至第302頁、丁證4，本院卷第303頁至第306頁）。

⑶訴外人彭明傑於警詢時證稱：我於「晴山開發團隊」擔任行政職務，受原告僱用，薪資由原告配偶轉帳給我，我見過原告很多次，我進公司時其他同仁就告訴我一定要認識原告，大家叫他「陳老師」，因為他是老闆，黃彭成每天都要向原告回報交易金額，原告的開發案很多，晴山農園只是其中一個，原告擬定大方向策略，剩下交給主管分配，「晴山農園開發案」負責人確實是原

告等語（丁證5，本院卷第307頁至311頁），於檢察官訊問時具結證稱：「紐西蘭農莊開發團隊」和「晴山開發團隊」其實都是同一個團隊，原告是大老闆，他每天都會跟主管開會，授權給每一組的主管，我一開始就是在「晴山農園開發案」，有一個主管、經理，經理負責原告交代下來的事情等語（丁證6，本院卷第313頁至318頁）。

⑷訴外人許新杰於警詢時證稱：我是「晴山開發團隊」儲備幹部，負責聯繫廠商派工，我不知道原告是什麼職務，但是他是最有權力的人，我們主管包括代理總經理翁振斌、經理翁志強、經理黃彭成都要與原告定期開會，至少1星期1次等語（丁證7，本院卷第319頁至322頁）。

⑸訴外人毛志強於檢察官訊問時具結證稱：我在「晴山開發團隊」負責銷售，原告是老闆，他不會來上課，是交給底下的人等語（丁證8，本院卷第323頁至第327頁）。

⑹訴外人劉均瀚於檢察官訊問時具結證稱：我有在「晴山農園開發案」介紹銷售內容、簽約，就是梁淑賢的部分；我的主管是翁振斌，我們有開會，開會的負責人是原告，原告有些部分有參與，他也是出錢的，原告和翁振斌都有負責不同的會議，大部分是銷售狀況、工程改善事項等語（丁證9，本院卷第329頁至第334頁）。

⑺訴外人葉美倫於檢察官訊問時具結證稱：總經理開會原告會參與事務等語（丁證10，本院卷第335頁至第340頁）。

⑻綜上證人之證述，可知原告為「晴山開發團隊」之負責人，關於「晴山開發團隊」之營運亦由原告指揮監督，並經高院110上更一146號判決及最高法院111台上2409號確定判決均同此認定，並業經本院調閱全卷查核屬實。

⑼再由該刑事案件調查中之證據，可知原告於103年1月13日以電子郵件公布「紐西蘭農莊開發團隊」組織新制，言明：「一、為達成紐西蘭農莊開發團隊2014年15億營運目標……，調整紐西蘭農莊開發團隊之組織編制如下。二、成立4個事業部，分別敦聘楊家霖、徐國梁、翁振斌和王逸鴻擔任事業部總經理，並分別設定2014年度營運目標額度為3.75億、4.5億、3.25億和3.5億。」於103年2月24日以電子郵件回覆第4次總聯會議開會通知，擬定「營收週報表」、「餘案進度表」格式，並指示：「統一說法與做法：我們分別以紐西蘭農莊開發團隊、晴耕雨讀工作團隊、田園家築夢團隊、晴山開發團隊對外營運；對內我們仍是1個大家庭，統稱為紐西蘭農莊開發團隊，內轄4個事業部……舉凡各行業部購入土地成交、售出土地成交或人事新聘、晉升、離職，都請在紐西蘭農莊開發團隊LINE群組通報週知，請各總經理宣達與督導。」於103年7月25日發布人事派令，命事業3部總經理翁振斌兼任事業4部（即「晴山開發團隊」）總經理，事業1部黃彭成借調事業4部業務經理，事業3部劉均瀚轉調業務4部綜合業務經理。於103年9月8日以電子郵件敦促各事業部主管完成並回報會議紀錄結論事項，不可「議而不決，決而不行」，有原告發送之電子郵件存卷為憑（丁證13，本院卷第355至第359頁）。復據楊玲玲於警詢時稱：原告出資購賣「晴山農園開發案」土地，登記在林靖晃名下，以林靖晃之第一銀行帳戶收受土地買賣價金，由我支付人員薪資、工程款項等語（丁證11，本院卷第341頁至第345頁），並於檢察官訊問時具結證稱：我幫原告調度資金，他叫我付給誰我就付給誰等語（丁證12，本院卷第347頁至第348頁），尚無二致。

⑽由以上各節相互勾稽可知，原告除出資為「晴山農園開

發案」土地所有權人外，總理掌管「紐西蘭農莊開發團隊」暨旗下編制包含「晴山開發團隊」之人事調度、經營策略、營運目標，自為「晴山農園開發案」之收支、資金管理，具有最高決策權限，顯係「晴山開發團隊」之真正負責人。原告否認上情，陳稱：其因身體因素，自102年起即未再參與團隊經營，僅出資購買本案土地，「晴山開發團隊」是由翁振斌負責云云，與前開證人證述及客觀事證均不相符，所稱顯不足採。

6.綜上，原告與訴外人林靖晃約定，原告經訴外人同意，而就屬於原告之系爭土地，以訴外人林靖晃之名義，登記為所有人，訴外人林靖晃僅為名義上之所有權人，實質上仍由原告享有該財產之使用、收益及處分權，並負擔因此所生之義務。2人成立屬無名契約之一種，性質與委任契約類似之借名登記契約，尚難認係要物契約。故原告為晴山開發團隊決策者，其妻即訴外人楊玲玲為其管理財務，原告出資購買系爭土地登記予訴外人林靖晃名下，而仍由原告管理、使用、處分，並請訴外人林靖晃開立系爭帳戶交由訴外人楊玲玲保管，銷售系爭土地所收款項匯入系爭帳戶，實質經濟利益歸屬於原告，原告與訴外人林靖晃間有借名登記契約之事實，應可認定。

㈡本件系爭土地之交易，原告所銷售者為「不動產移轉登記請求權」，並無營業稅法第8條第1項第1款有關銷售土地免徵營業稅規定之適用：

1.應適用之法令(詳附錄)：

⑴103年1月8日公布之營業稅法第1條、第2條第1款、第3條第1項、第2項前段、第6條第1款、第2款、第8條第1項、第28條、第32條第1項前段、第43條第1項第3款。

⑵民法第758條。

⑶土地法第43條。

2.按103年1月8日公布之營業稅法第1條規定：「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。」第2條第1款規定：「營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。」第3條規定：「(第1項)將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。(第2項)提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務……。」第6條規定：「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。」第28條規定：「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。」第32條第1項規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人……。」準此可知，在中華民國境內銷售貨物或勞務，均應依營業稅法規定課徵營業稅。其中，將貨物之所有權移轉予他人取得代價者，為銷售貨物；提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，則為銷售勞務，而銷售貨物或勞務之營業人即為營業稅之納稅義務人。

3. 又營業稅法第43條第1項第3款規定：「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。」次按，民法第758條第1項規定：「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。」土地法第43條規定：「依本法所為之登記，有絕對效力。」

4. 另系爭函令：「營業人購買農地，囿於法令限制，借名登記於他人名下，嗣該未取得農地所有權之營業人出售該農地並取得代價，屬債權買賣行為，應按出售價格開立統一發票與買受人。」上開函令係主管機關財政部本於職權所作成之解釋性行政規則，其解釋該行為係「債權買賣」，符合稅捐稽徵法第12條之1所稱實質經濟事實關係及其所

生實質經濟利益歸屬與享有之意旨，並未增加法律所無之限制，且無違反營業稅法、所得稅法之立法意旨及租稅法定主義，依司法院釋字第287號解釋意旨，應自所解釋法律之生效日起有其適用。

5.次按，營業稅法第8條第1項第1款規定：「下列貨物或勞務免徵營業稅：一、出售之土地。」依其立法理由以觀，係認出售之土地於所有權移轉時，其增值部分已課徵土地增值稅，不宜再課徵營業稅。所得稅法第4條第1項第16款規定出售土地之交易所得，免納所得稅，係因土地所有權人出售土地，已受土地增值稅之核課，為免重複課稅，故不再就交易所得課徵所得稅。購買土地未辦竣所有權移轉登記，依民法第758條第1項規定，並未取得土地所有權，非土地所有權人，其再行出售該土地，使原出賣人直接移轉登記為新買受人所有，因其未受土地增值稅之核課，故其因此所獲增益，非屬所得稅法第4條第1項第16款所稱之「出售土地」之交易所得，自不得免納所得稅(最高行政法院101年度4月份第2次庭長法官聯席會議決議、最高行政法院105年度判字第254號判決意旨參照)。

6.經查，原告出資購買系爭土地，借名登記於訴外人林靖晃名下，已詳如前所述。原告購入系爭土地未辦竣所有權移轉登記於原告名下，依民法第758條第1項及土地法第43條規定所揭示之登記主義及絕對效力意旨規定，原告並未取得土地所有權，惟原告嗣將其對訴外人林靖晃就系爭土地之移轉登記請求權，出售予訴外人謝璧后、訴外人張東隆等人，原告在系爭土地財產增減及物權變動過程中，既未曾取得或喪失系爭土地之直接對價，應係以「移轉登記系爭土地請求權」為換價之結果，依系爭函令意旨，原告與其買受人間之所成立之不動產買賣契約，應僅是出售「不動產移轉登記請求權（債權）」，核屬銷售「勞務」之性質。又原告出售「不動產移轉登記請求權（債權）」所取得經濟上利益，並非為處分土地之直接對價，應認屬銷售

「債權」之買賣行為，自無買賣土地免徵營業稅及營利事業所得稅規定之適用。因此，原告自應就其銷售債權之事實，申報當期債權銷售額，惟原告並未依規定辦理申報，自已違反首揭規定。故原告主張本件係銷售土地，被告未依營業稅法第8條第1項第1款免徵營業稅即有違誤云云，即無足採。

7.再查，依營業稅法第6條第1款規定，所謂營業人包括以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。故僅要以營利為目的而從事經營某一行業者，不論其為公營、私營或公私合營，亦不論其為個人（獨資）、合夥或公司（法人）組織，均屬營業稅法上所稱之營業人；另對於「營業」一詞，實務上多係以「為獲取收入所從事之經常性、繼續性、持續性之經濟活動」稱之。本件原告未依規定申請稅籍登記，於103年5月至9月間，利用晴山開發團隊名義銷售其借名登記於林靖晃名下系爭土地之移轉登記請求權(債權)，銷售額共100,685,714元（銷售總金額105,720,000元÷1.05），審認其交易數量及頻率於103年5月至9月間銷售系爭土地之移轉登記請求權(債權)，觀其交易數量及頻率，與一般個人偶發性銷售、非繼續性之經濟活動有別，且其招募人員，建立組織化之土地開發團隊，難謂原告非基於營利目的而從事經常性銷售之營業行為，自應依法辦理稅籍登記，課徵營業稅。

8.綜上，本件系爭土地之交易，原告所銷售者為「不動產移轉登記請求權」，該請求權為債權，故無營業稅法第8條第1項第1款有關銷售土地免徵營業稅規定之適用，且原告應依法辦理稅籍登記，課徵營業稅。

㈢被告所核定補徵之稅額，並無違誤：

1.經查，原告與訴外人林靖晃間之關係為借名登記關係，其有利用訴外人林靖晃之名義，未依規定申請稅籍登記，銷售系爭土地，原告所銷售者為「不動產移轉登記請求權」，該請求權為債權，故無營業稅法第8條第1項第1款

有關銷售土地免徵營業稅規定之適用，已詳如前述，原告銷售其借名登記於訴外人林靖晃名下系爭土地之移轉登記請求權(債權)，銷售額共100,685,714元（銷售總金額105,720,000元÷1.05，乙證8、原處分卷1第11頁至第125頁），且未依規定申請營業登記，未申報銷售額，經被告依前揭營業稅法規定，核定補徵營業稅額5,034,286元(100,685,714元x5%)；嗣復查階段，因系爭土地買受人即訴外人林勉君及余靜雯，分別向苗栗縣政府申訴消費爭議並與賣方授權人簽署價金異動協議書(乙證12)，買賣價金各折讓270,000元及529,200元，銷售系爭土地移轉登記請求權之銷售額應為99,924,571元【〔104,920,800元（銷售總金額105,720,000元-林勉君折讓270,000元-余靜雯折讓529,200元）〕÷1.05】，補徵營業稅應為4,996,229元(99,924,571元x5%)為由，故復查決定追減營業稅額38,057元，經核均無違誤。

2.原告雖主張被告前已認定晴山開發團隊之負責人為訴外人翁振斌，對其課予營業稅，並有承諾書為證(見甲證3)，本案顯與前案認定矛盾，有違行政一致性原則或行政自我拘束原則一節云云，然查晴山開發團隊自始為未辦稅籍登記之營業人，被告所屬竹南稽徵所前對訴外人翁振斌核定之稅捐處分，係查獲訴外人翁振斌未依規定申請稅籍登記，利用晴山開發名義，就系爭土地之投資開發規劃，收取佣金。而原告為「晴山開發團隊」之負責人，已如前所述。是訴外人翁振斌為原告創辦、經營土地開發團隊成員，擔任總經理職務，其與原告間本可就土地開發建案之銷售方式、利潤分配等內部事項自行約定，故其從晴山開發團隊名義就系爭土地開發規劃收取佣金，與原告實為整體土地開發團隊實際負責人之認定並無衝突。又被告所屬竹南稽徵所依當時事證資料，並未查得訴外人林靖晃僅為系爭土地登記名義人，嗣後始查獲系爭土地為原告購買借名登記於訴外人林靖晃名下之情事，故就原告未辦稅籍登

記銷售系爭土地移轉登記請求權（債權）予以核課，前後兩案課稅標的不同，並無認定矛盾，違反行政一致性或行政自我拘束原則之情事，故原告主張顯非可採。

㈣本件判決基礎已經明確，兩造其餘之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，無一一論述之必要，併此敘明。

六、結論：復查決定追減38,057元，訴願決定予以維持，均無不合，原告訴請撤銷訴願決定及復查決定不利於原告部分為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　9　　月　　8　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　楊　蕙　芬

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
㈠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。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　111　　年　　9　　月　　8　　日

書記官　黃　毓　臻

附錄：本判決引用的相關法律條文

【加值型及非加值型營業稅法】(103年1月8日公布)

第1條

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。

第2條第1款

營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。

第3條

(第1項)將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。

(第2項前段)提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。

第6條第1款、第2款
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。

第8條第1項第1款
下列貨物或勞務免徵營業稅：一、出售之土地。

第28條
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。

第32條第1項前段
營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。

第43條第1項第3款
營業人有下列情形之一者，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。

【民法】
第758條
(第1項)不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。
(第2項)前項行為，應以書面為之。

【土地法】
第43條
依本法所為之登記，有絕對效力。

==========強制換頁==========

附表、證據編號對照表

證號	證據名稱	所附卷宗	頁次
甲證1	晴山農園之廣告資料、收據及售後服務記錄單	本院卷	57-67
甲證2	顧問服務協議書	本院卷	69
甲證3	翁振斌出具與被告之承諾書	本院卷	71
甲證4	臺灣高等法院108年度上訴字第1549號刑事判決	本院卷	73-89
甲證5	原告與林靖晃間借款契約書	本院卷	91
甲證6	寶山鄉雞油凸段三叉凸小段148地號土地謄本	本院卷	93
甲證7	營業稅繳款書及核定通知書	本院卷	25-28
甲證8	復查決定書	本院卷	29-40
甲證9	訴願決定書	本院卷	41-55
乙證1	新竹縣政府警察局竹東分局所作之調查筆錄1	原處分卷1	359-389
乙證2	新竹縣政府警察局竹東分局所作之調查筆錄2	原處分卷1	966-975
乙證3	臺灣新竹地方檢察署訊問筆錄1	原處分卷1	276-285
乙證4	臺灣新竹地方檢察署訊問筆錄2	原處分卷1	293-299
乙證5	臺灣新竹地方檢察署訊問筆錄3	原處分卷1	942-965
乙證6	臺灣新竹地方法院107年度訴字第591號刑事判決	原處分卷1	578-627
乙證7	臺灣高等法院108年度上訴字第1549號刑事判決	原處分卷1	551-577
乙證8	土地買賣合約書	原處分卷1	10-119
乙證9	原告及楊玲玲所發之電子郵件1	原處分卷1	469-485
乙證10	原告及楊玲玲所發之電子郵件2	原處分卷1	976-985
乙證11	林靖晃系爭帳戶資料	原處分卷1	000-0000
乙證12	余靜雯價金異動協議書	原處分卷1	808-809
乙證13	林勉君買賣消費爭議案協調紀錄	原處分卷1	818-821

乙證14	最高法院109年度台上字第5552號刑事判決	原處分卷1	0000-0000
乙證15	臺灣高等法院110年度上更一字第146號判決	原處分卷1	0000-0000
乙證16	臺灣高等法院108年度上訴字第1549號準備程序筆錄及審判程序筆錄	原處分卷1	856-941
乙證17	復查申請書	原處分卷1	697-699
丁證1	翁振斌於新竹縣政府警察局竹東分局所作之調查筆錄	本院卷	289-292
丁證2	翁振斌於臺灣新竹地方檢察署所作之訊問筆錄	本院卷	293-294
丁證3	林靖晃於新竹縣政府警察局竹東分局所作之調查筆錄	本院卷	295-302
丁證4	林靖晃於臺灣新竹地方檢察署所作之訊問筆錄	本院卷	303-306
丁證5	彭明傑於新竹縣政府警察局竹東分局所作之調查筆錄	本院卷	307-311
丁證6	彭明傑於臺灣新竹地方檢察署所作之訊問筆錄	本院卷	313-318
丁證7	許新杰於新竹縣政府警察局竹東分局所作之調查筆錄	本院卷	319-322
丁證8	許新杰與毛志強於臺灣新竹地方檢察署所作之訊問筆錄	本院卷	323-327
丁證9	劉均瀚於臺灣新竹地方檢察署所作之訊問筆錄	本院卷	329-334
丁證10	葉美倫於臺灣新竹地方檢察署所作之訊問筆錄	本院卷	335-340
丁證11	楊玲玲於新竹縣政府警察局竹東分局所作之調查筆錄	本院卷	341-345
丁證12	原告與楊玲玲於臺灣新竹地方檢察署所作之訊問筆錄	本院卷	347-352
丁證13	原告所發之電子郵件	本院卷	355-359