

01 臺中高等行政法院判決

02 高等行政訴訟庭第二庭

03 113年度訴字第121號

04 民國114年6月26日辯論終結

05 原 告 永烜機械科技有限公司

06 代 表 人 張建山

07 訴訟代理人 張志全 律師

08 複 代理人 林兆薇 律師

09 被 告 財政部中區國稅局

10 代 表 人 樓美鐘

11 訴訟代理人 陳芳質

12 吳紹衍

13 上列當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國113年3月
14 7日台財法字第11313902610號訴願決定，提起行政訴訟。本院判
15 決如下：

16 主 文

17 一、原告之訴駁回。

18 二、訴訟費用由原告負擔。

19 事實及理由

20 壹、爭訟概要：

21 原告於民國107年12月銷售借名登記於他人名下土地之債權
22 及未辦保存登記之廠房，於107年12月至108年1月間收取價
23 款新臺幣（下同）64,000,000元，銷售額60,952,381元，營
24 業稅額3,047,619元，未依規定開立統一發票，且於申報當
25 期銷售額時亦未列入申報，經被告機關所屬豐原分局（以下
26 簡稱豐原分局）查獲，扣除已繳納營業稅額311,595元，核
27 定補徵營業稅額2,736,024元，並經被告機關處罰鍰1,523,8
28 09元。原告不服，申經復查未獲變更，提起訴願遭駁回，遂
29 提起本行政訴訟。

01 貳、原告起訴主張及聲明：

02 一、起訴主張：

03 (一)原告前以第三人陳麗桂為被告，起訴請求返還借名登記土地
04 出售之價款，案經臺灣臺中地方法院(下稱臺中地院)以111
05 年度重訴字第475號民事判決(下稱系爭民事訴訟判決)駁回
06 原告之請求。該判決認定，就本件不動產購入時買賣價金之
07 來源及其清償情形，原告與第三人陳麗桂間之所以簽訂系爭
08 借名登記契約之目的，僅在於增益原告之信用，實際上並無
09 借名登記之意思，亦無借名登記之事實，該借名登記契約係
10 屬通謀虛偽意思表示而無效。民事判決既認定原告與第三人
11 陳麗桂間並無借名登記之關係，是被告機關以「系爭土地借
12 名登記」之理由課處原告營業稅及罰鍰等即無理由。

13 (二)借名登記之所以需借用他人之名，或為規避法律之禁止、或
14 為節稅、或為躲避債權人之追償、或其他不欲人知之原因，
15 多係游走在違法邊緣或者灰色地帶，是該借名登記契約之簽
16 署，確僅係為了增益原告之信用，以便擴大融資之規模，實
17 則並無拘束雙方之意思，為通謀虛偽意思表示而無效，已經
18 民事判決認定在案。本件被告認定違章成立之引述基礎自有
19 違誤云云。

20 (三)原告主張與訴外人陳麗桂於103年5月1日所簽立「借名登記
21 契約書」，係屬通謀虛偽意思表示之證據如下：1、購買系
22 爭房地之自備款、仲介費共計1,221萬2,400元均由張建山向
23 原告借用支票支付，但事後此筆款項已由張建山全數清償予
24 原告。2、用以支付系爭房地剩餘買賣價款之2,740萬元係由
25 張建山向銀行辦理貸款支付，並由陳麗桂擔任貸款之連帶保
26 證人，該筆貸款後來亦由張建山及陳麗桂清償完畢。3、原
27 告於系爭借名登記契約書簽立之後，即順利於103年5月、8
28 月分別向上海商業儲蓄銀行、大眾銀行貸款800萬元、1,000
29 萬元，足徵系爭借名登記書之簽立係為了增益原告信用以便
30 向銀行融資貸款乙情，確有所本。4、張建山係以個人名義
31 與訴外人王麗英在102年9月10日簽立系爭房地之不動產買賣

01 契約書，但原告卻遲於103年5月1日方與陳麗桂簽立借名登
02 記契約書。5、張建山於臺中地院111年度重訴字第475號民
03 事事件審理中，已明確證述系爭房地價金均係由其與陳麗桂
04 支付，以及原告當初與陳麗桂簽立借名登記契約書之緣由，
05 足證原告與陳麗桂簽立借名登記契約乙事係屬通謀虛偽意思
06 表示。6、臺中地院111年度重訴字第475號民事判決亦作如
07 此認定，此判決嗣因原告未上訴而確定。

08 (四)原告之公司登記資料與本件關係人彼此關係之形式觀之，原
09 告既為一家族企業，理應無提起前案民事訴訟之必要與利
10 益，則何以提起前案民事訴訟，以致就借名登記關係存在與
11 否此一重要爭點，提出與本件行政訴訟相迥異之主張，是否
12 係因原告公司尚有其他隱名股東存在？原告確實有一名隱名
13 股東存在，張建山並且曾就借款投資原告公司乙事與該名隱
14 名股東簽立借貸協議書，然因囿於與該名股東間之約定，以
15 及可能遭受該隱名股東民事求償之壓力，張建山目前僅持有
16 隱匿該名股東個人資料之協議書。但此一事實確屬真正，鈞
17 院亦可函詢協助見證協議書之律師以確認真偽，且原告亦曾
18 於前案民事訴訟審理中清楚陳述此一事實，堪信原告確實因
19 為必須對於隱名股東有所交代，方提起前案民事訴訟主張借
20 名登記關係存在，進而請求陳麗桂返還處分系爭房地所得之
21 價金。惟由上述事證觀之，原告與陳麗桂間之借名登記契約
22 書確實為通謀虛偽意思表示，締約雙方均無受契約拘束之真
23 意，兩造間之借名登記契約即屬無效，則被告引用上開無效
24 之契約書對原告核定補徵營業稅與課處罰鍰，自屬無據，應
25 予撤銷，以符公平。

26 二、聲明：

27 (一)原處分(含復查決定)及訴願決定均撤銷。

28 (二)被告應退還原告已繳納之2,736,024元及行政救濟加計利息1
29 4,441元共計2,750,465元，及上開本稅自111年11月11日翌
30 日(即同年月12日)起至被告填發收入退還書或國庫支票之日

01 止，按退稅額，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固
02 定利率，按日加計利息。

03 參、被告答辯及聲明：

04 一、答辯要旨：

05 (一)依系爭土地借名登記契約書內容略以，1、原告於102年9月1
06 0日由法定代理人向王麗英購買系爭土地（除○○市○○區
07 ○○段174之1地號土地外），合計39,220,000元，款項全由
08 原告支付，另特約贈與原告○○市○○區○○段174之1地號
09 土地，並將上開購買及受贈之土地登記於陳君名下。2、陳
10 君同意上開土地之購買，乃確為原告借陳君名義登記，實質
11 所有權及使用權均為原告，故日後原告要求陳君配合辦理移
12 轉予原告或原告指定之第三人時，陳君同意配合辦理，並提
13 供相關移轉登記所需文件，絕無異議。3、陳君如因本借名
14 登記土地衍生之租稅負擔及其他款項（包含罰款在內），原
15 告均應為陳君負擔等語。查系爭土地購買總價39,220,000元
16 係由原告及其代表人出資或貸款支付，並由原告支付借款之
17 本金、利息及土地仲介服務費392,400元，於102年度資產負
18 債表認列其他預付款39,612,400元（土地購買價款39,220,00
19 0元+仲介費392,400元），再於103年度資產負債表轉列固定
20 資產-土地39,612,400元。依原告103年度財務報表暨會計師
21 查核報告書所載事項如下：1、103年度固定資產—土地本期
22 增加39,612,400元，並揭露因屬農業用地，受限法令規定限
23 制，致無法以原告登記為所有權人，故暫時以原告之關係人
24 陳君之名義登記為所有權人，並與關係人以書面約定，系爭
25 土地業經提供借款擔保。2、103年12月31日銀行擔保借款2
26 5,770,669元，並揭露係以關係人陳君名義取得所有權之系
27 爭土地，並以其個人名義向合作金庫商業銀行借款金額。
28 3、另於關係人交易項下揭露系爭土地借名於關係人陳君之
29 事項。再依原告財務報表之簽證會計師詹運隆111年10月28
30 日出具說明書略以，原告102年購置系爭土地後於103年轉入
31 固定資產項下，系爭土地雖非登記於原告，但原告確實提供

01 律師見證之借名登記合約書為憑，以此認列固定資產項下並
02 無不妥；又系爭土地於104至108年度確有提供原告銀行借款
03 擔保之用云云。另查供原告營業使用之系爭廠房係坐落於系
04 爭土地之一〇〇市〇〇區〇〇段167地號土地。基上，依系
05 爭土地借名登記契約書內容，經查證系爭土地購買價款為原
06 告及其代表人出資或貸款支付，並由原告支付借款之本金及
07 利息，且由原告實際管理及使用。又該借名登記契約書內容
08 並無違反強制、禁止規定或公序良俗，且經律師見證，有借
09 名登記契約之效力。原告主張其與陳麗桂間就系爭土地並無
10 借名登記之關係一節，核不足採。

11 (二)觀諸臺中地院111年度重訴字第475號民事判決，法院判決系
12 爭借名登記契約屬通謀虛偽意思表示而無效，係依據原告之
13 代表人張建山112年11月21日之證述，認定原告與出名人陳
14 麗桂（張建山之配偶）簽立系爭借名登記契約，均無受該契
15 約拘束之意思，純粹只是為了增益原告之信用，以便擴大原
16 告融資之規模。惟查，金融機構放款係依據借款人歷來之還
17 款情形（即信用）、連帶保證人、擔保物，評估放款金額，
18 實難想像借名登記契約有增益信用、擴大融資規模之效果，
19 更何況系爭借名登記契約，事後竟遭原告代表人張建山及出
20 名人陳麗桂（張建山之配偶）主張係通謀虛偽意思表示而無
21 效，益證借名登記契約之不可靠，金融機構斷無可能因此增
22 益原告之信用、擴大原告融資之規模。承上，原告主張本件
23 經臺中地院以111年度重訴字第475號民事判決駁回原告之請
24 求確定，民事判決既認定原告與第三人陳麗桂間並無借名登
25 記之關係，被告機關以系爭土地借名登記之理由課處原告營
26 業稅及罰鍰等即無理由一節，殊無足採。綜上，本件被告機
27 關按原告銷售借名登記於他人名下土地之債權及未辦保存登
28 記廠房之價格64,000,000元，核定應稅銷售額60,952,381
29 元，補徵營業稅額2,736,024元，並無不合。

30 (三)原告於107年12月銷售借名登記於他人名下土地之債權及未
31 辦保存登記之廠房，於107年12月至108年1月間收取價款64,

000,000元，銷售額60,952,381元〔出售價款64,000,000元/（1+5%）〕，營業稅額3,047,619元，未依規定開立統一發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報，違章事證明確，已如前述，又綜觀其違反行政法上義務行為之事實，有應注意、能注意而不注意之過失，自應論罰。另原告雖於109年5月8日及6月2日補繳並補報出售系爭廠房營業稅款311,595元，惟查原告係以陳麗桂之名義辦理系爭廠房之房屋稅籍登記及契稅申報，豐原分局為查核系爭廠房及土地之交易情形，已於108年10月23日以中區國稅豐原綜所字第0000000000號函請陳麗桂提供相關交易資料，且依陳君109年3月18日提供之資料已查得原告於107年12月出售系爭廠房，於107年12月至108年1月間收取價款時未依規定開立統一發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報之具體事證，原告嗣於109年5月8日及6月2日補繳並補報，核與前揭稅捐稽徵法第48條之1補稅免罰規定不符，自不能免予處罰。本件原告同時觸犯稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第3款規定，依前揭行政罰法第24條第1項前段及財政部令釋，應依營業稅法第51條第1項第3款所定，按漏稅額3,047,619元處最高5倍罰鍰15,238,095元，與依稅捐稽徵法第44條第1項所定就經查明認定之總額60,952,381元處最高5%罰鍰上限1,000,000元，擇一從重按營業稅法第51條第1項第3款為裁處罰鍰之法據。本件被告機關依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，審酌原告已於裁罰處分核定前補繳稅款，且屬1年內經第1次查獲，按所漏稅額3,047,619元處0.5倍罰鍰1,523,809元，已考量原告違章情節而為適切之裁罰，洵屬適法允當，本部分復查決定及訴願決定，亦請續予維持。

(四)本件為查核系爭廠房及土地之交易情形，被告機關所屬豐原分局係於108年10月23日以中區國稅豐原綜所字第0000000000號函，請陳麗桂提供買入及賣出系爭廠房及土地之買賣契約書、支票或匯款等收付款憑證及相關資料供核，即已具體針對系爭廠房及土地交易應課稅捐案件進行調查蒐集案關資

01 料，被告機關已於108年10月23日開始進行調查，本件調查
02 基準日為108年10月23日，且依陳君109年3月18日提供之資
03 料，已查得原告於107年12月出售系爭廠房，於107年12月至
04 108年1月間收取價款時未依規定開立統一發票，且於申報當
05 期銷售額時亦未列入申報之具體事證，原告就系爭廠房交易
06 應課徵營業稅部分，於109年5月8日及6月2日補繳並補報所
07 漏營業稅款311,595元，自無稅捐稽徵法第48條之1規定，自
08 動補報補繳免罰之適用。

09 (五)依臺中地院109年度重訴字第358號民事判決(裁判日期：10
10 9年12月18日)，陳麗桂主張就系爭農地借名登記關係不存
11 在，原告於該民事訴訟中並爭執，甚至稱：「本件確實是借
12 款，系爭土地是原告(陳麗桂)所有，該借名登記關係不存
13 在，原告(陳麗桂)請求有理由等語。」惟因無確認利益存
14 在，致原告與陳麗桂未能取得確認系爭農地借名登記關係不
15 存在之判決。嗣原告為能於本件行政訴訟主張系爭農地借名
16 登記關係不存在，乃提起民事訴訟(即系爭民事判決)向陳
17 麗桂請求返還借名登記土地買賣價金，觀諸原告於該民事訴
18 訟主張：「訴外人張建山係原告公司之董事，前於民國103
19 年5月1日代表原告公司與被告(陳麗桂)簽立借名登記契約
20 書，約定由原告之法定代理人張建山向訴外人王麗英購買坐
21 落○○市○○區○○段167、167-2、172、173-1、177-1、2
22 58-4等地號6筆土地，新臺幣3922萬元，款項全由原告支
23 付，另特約贈與原告之同段174-1地號土地，合計7筆土地，
24 並將上開購買及受贈之土地登記於被告名下。且被告同意上
25 開土地之購買，確為原告借被告名義登記，實質所有權及使
26 用權均為原告等語，又系爭不動產買賣契約書後載『不動產
27 買賣付款期別簽收欄』部分，述有前四期付款依序為392萬
28 元、500萬元、150萬元、140萬元，另有土地買賣之仲介服
29 務費39萬2400元，皆由原告開立支票給付之……詎被告前
30 於107年12月20日竟與訴外人林鳳娟簽立土地買賣契約書，
31 將系爭土地及其上未辦理保存登記廠房(此廠房部分價金50

01 0萬元)，以總價6400萬元出售予林鳳娟，扣除貸款、土地
02 增值稅、房屋稅及廠房價值500萬元後，尚有2599萬2799
03 元，系爭土地既係借名登記於被告名下，此部分為原告應得
04 之土地買賣價金。為此以113年1月5日民事辯論意旨狀送達
05 為終止系爭借名契約之意思表示，並依民法第541條第1項、
06 第179條前段規定提起本件訴訟。」就原告與陳麗桂間兩次
07 民事訴訟互核以觀，原告分別認諾借名登記關係不存在，及
08 主張借名登記關係存在起訴請求返還買賣價金，對於借名登
09 記關係存在與否，說詞前後迥異，足認原告係為脫免稅捐，
10 始利用民事訴訟採取當事人進行主義及辯論主義原則，意圖
11 以民事訴訟之敗訴判決，作為本件行政訴訟有利之主張，自
12 無可採。本件原告就系爭廠房部分，未簽立借名登記契約
13 書，卻認有借名登記關係存在，並自動補報補繳營業稅，而
14 就系爭農地部分，簽立借名登記契約書，卻認無借名登記關
15 係存在，顯有矛盾，且係對於同一房地交易行為，割裂適用
16 對其最有利之稅法規定，與一般經驗法則自有未合。

17 二、聲明：原告之訴駁回。

18 肆、爭點：原告是否有利用訴外人陳麗桂之名義，銷售系爭土地
19 及未辦保存登記之廠房？原告所銷售者究為土地不動產物
20 權，抑或是不動產移轉登記請求權（債權）？被告所為補稅
21 及裁罰處分，是否適法？

22 伍、本院之判斷：

23 一、前提事實：上揭事實概要欄所載之事實，除前列之爭點事項
24 外，其餘為兩造所不爭執，並有訴外人陳麗桂與林品蓁(原
25 名林鳳娟)所簽訂之土地買賣合約書(乙證6，原處分卷第154
26 至164頁)、核定通知書(乙證4，原處分卷第221至222頁)、
27 裁處書(乙證5，原處分卷第223至224頁)、復查決定書(乙證
28 1，原處分卷第792至805頁)、訴願決定書(乙證2，原處分卷
29 第840至857頁)等附卷可稽，堪予認定。

30 二、原告與訴外人陳麗桂間就系爭土地為借名登記關係，其係利
31 用訴外人陳麗桂之名義，銷售系爭土地：

01 (一)所謂借名登記契約，乃當事人約定，一方（借名者）經他方
02 (出名者)同意，而就屬於一方現在或將來之財產，以他方
03 之名義，登記為所有人或其他權利人，該出名者僅為名義上
04 之所有權人，實質上仍由借名者享有該財產之使用、收益及
05 處分權，並負擔因此所生之義務。其屬無名契約之一種，性
06 質與委任契約類似，尚難認係要物契約(最高法院104年度台
07 上字第64號民事判決意旨參照)。

08 (二)經查，原告係經營其他未分類專用機械設備製造等業，於10
09 7年12月出售借名登記於案外人陳麗桂（原告代表人之配
10 偶，亦為原告之員工）名下土地之〔○○市○○區○○段16
11 7、167之2（權利範圍3,100 / 22,366）、172(權利範圍3,500
12 / 13,773)、173之1(權利範圍5,200 / 23,753)、174之1(權
13 利範圍500 / 5,477)、177之1(權利範圍400 / 4,108)及258之
14 4(權利範圍16,000 / 27,188)地號等7筆土地（以下簡稱系爭
15 土地）〕債權及未辦保存登記之廠房〔門牌：○○市○○區
16 ○○里○○路0段000巷19-8號（以下簡稱系爭廠房）〕，於
17 107年12月至108年1月間收取價款64,000,000元（乙證6，詳
18 原處分卷第154頁至第164頁），銷售額計60,952,381元〔出
19 售價款64,000,000元 / (1 + 5%)〕，營業稅額3,047,619
20 元，未依規定開立統一發票，且於申報當期銷售額時亦未列
21 入申報，違反前揭營業稅法規定，經被告查獲，乃核定補徵
22 營業稅額2,736,024元（營業稅額3,047,619元－原告於109
23 年5月8日補繳稅款311,595元〔6,543,490元 / (1 + 5%) ×
24 5%〕（乙證19，詳原處分卷第97頁），復於109年6月2日申
25 請更正（期別）108年1-2月期營業人銷售額與稅額申報書
26 （乙證20，詳原處分卷第94頁至第96頁）。是被告機關認定
27 原告於107年12月銷售系爭廠房，於107年12月至108年1月間
28 收取價款時，未依規定開立統一發票，且於申報當期銷售額
29 時亦未列入申報，據以核定漏報營業稅額，並無不合。

30 (三)原告雖主張該借名登記契約係屬通謀虛偽意思表示而無效，
31 民事判決既認定原告與第三人陳麗桂間並無借名登記之關

01 係，則被告以系爭土地借名登記之理由裁處即無理由云云。
02 惟查：

- 03 1、行政法院與民事法院各自有其審判權限，原無從屬關係。行
04 政訴訟以保障人民權益、確保國家行政權合法行使為宗旨
05 （行政訴訟法第1條規定參照），採取職權調查主義，行政
06 法院應依職權調查證據及事實關係，不受當事人主張及自認
07 之拘束（同法第125條第1項、第133條及第134條等規定參
08 照），與民事訴訟係採當事人進行主義及辯論主義原則，民
09 事法院應以當事人主張之事實及提供之訴訟資料，以為裁判
10 之基礎，當事人所未提出之事實及證據，不得斟酌之情形
11 （民事訴訟法第279條第1項、第280條第1項前段等規定參
12 照），顯不相同。是以，我國於民事訴訟與行政訴訟設有不
13 同之裁判系統，民事法院與行政法院，各有其權限，關於事
14 實之認定得各本其調查所得之訴訟資料，分別作不同之認
15 定。故行政法院對繫屬案件事實之認定，固可參考相關民事
16 判決所認定之事實，惟並不受拘束，仍應依法自主自行認定事實
17 （最高行政法院110年度上字第798號判決意旨參照）。
- 18 2、原告代表人張建山於102年9月10日與王麗英簽訂買賣契約
19 （乙證21，詳原處分卷第188頁至第194頁），購買系爭土地
20 [其中○○市○○區○○段174之1地號土地面積54.77平方
21 公尺(權利範圍500 / 5,477)係特約贈與買方]，買賣價金3
22 9,220,000元，並由原告開立支票支付土地價款計11,820,00
23 0元，餘27,400,000元係張建山以個人名義（連帶保證人陳
24 麗桂），於102年11月20日向合作金庫商業銀行中興分行
25 （以下簡稱合作金庫銀行）貸款支付，系爭土地於102年11
26 月15日移轉登記於陳麗桂名下。又原告於102年11月30日給
27 付系爭土地仲介服務費392,400元（乙證22，詳原處分卷第5
28 20頁至第522頁）。另查上開合作金庫銀行借款係由原告支
29 付本金及利息（乙證23，詳原處分卷第496頁至第503頁），
30 嗣於107年10月26日向三信商業銀行中山分行（以下簡稱三
31 信銀行）轉貸20,000,000元償還上開合作金庫之借款（乙證

01 24，詳原處分卷第682頁、第489頁第490頁、第691頁、第48
02 3頁至第486頁），再於107年12月以出售系爭土地價款償還
03 前揭三信銀行借款及原告以系爭土地擔保向三信銀行之借款
04 （乙證25，詳原處分卷第690頁至第712頁），有原告代表人
05 張建山之合作金庫銀行及三信銀行存款存摺影本、合作金庫
06 銀行111年10月7日合金中興字第0000000000號函及111年11
07 月29日合金中興字第0000000000號函、三信銀行111年11月3
08 0日三信銀中山字第11104231號函、三信銀行107年10月26日
09 借據、放款計息單、系爭土地買受人林品蓁提供付款資料
10 （台中商業銀行信託財產結算報告書、償還三信銀行貸款傳
11 票）等可稽。原告就購買系爭土地部分，於其102年度資產負
12 債表認列其他預付款39,612,400元（土地購買價款39,220,0
13 00元+仲介費392,400元），並於103年度資產負債表轉列固
14 定資產—土地39,612,400元（乙證26，詳原處分卷第641
15 頁）。據上，系爭土地買賣契約書係由原告代表人張建山與
16 原出賣人王麗英簽訂，土地價款由原告開立支票及其代表人
17 張建山向銀行貸款給付，並由原告支付借款之本金及利息，
18 且系爭土地已列入原告資產負債表及財產目錄，並供原告營
19 業使用，可見原告為系爭土地之出資人，系爭土地購買總價
20 39,220,000元係由原告及其代表人出資或貸款支付，實質所
21 有權及使用權均為原告所有。

22 3、原告與陳麗桂於103年5月1日就「原告付款購買系爭土地，
23 以陳麗桂名義辦理登記等事宜」，簽訂借名登記契約書（乙
24 證27，詳原處分卷第187頁），並有邱昱宇律師見證。而借
25 名登記契約書記載系爭土地實質所有權及使用權均為原告，
26 並有律師為見證人，是被告機關核認系爭土地係原告購買，
27 借名登記於陳麗桂名下，核屬有據。且依系爭土地借名登記
28 契約書（乙證27，詳原處分卷第187頁）內容略以：「1. 原
29 告於102年9月10日由法定代理人向王麗英購買系爭土地（除
30 ○○市○○區○○段174之1地號土地外），合計39,220,000
31 元，款項全由原告支付，另特約贈與原告○○市○○區○○

01 段174之1地號土地，並將上開購買及受贈之土地登記於陳君
02 名下。2. 陳麗桂同意上開土地之購買，乃確為原告借陳麗桂
03 名義登記，實質所有權及使用權均為原告，故日後原告要求
04 陳麗桂配合辦理移轉予原告或原告指定之第三人時，陳麗桂
05 同意配合辦理，並提供相關移轉登記所需文件，絕無異
06 議。」足認原告與第三人陳麗桂就系爭土地確有借名登記之
07 關係。

08 4、原告之所以與陳麗桂簽訂借名登記契約書，依原告103年度
09 財務報表暨會計師查核報告書（乙證30，詳原處分卷第639
10 頁至第641頁）所載事項如下：1. 103年度固定資產—土地本
11 期增加39,612,400元，並揭露因屬農業用地，受限法令規定
12 限制，致無法以原告登記為所有權人，故暫時以原告之關係
13 人陳麗桂之名義登記為所有權人，並與關係人以書面約定，
14 系爭土地業經提供借款擔保。2. 103年12月31日銀行擔保借
15 款25,770,669元，並揭露係以關係人陳麗桂名義取得所有權
16 之系爭土地，並以其個人名義向合作金庫商業銀行借款金
17 額。3. 另於關係人交易項下揭露系爭土地借名於關係人陳麗
18 桂之事項。原告並與關係人以書面約定，待該土地變更為非
19 農業用地後，即無條件移轉至原告等情。益徵原告與第三人
20 陳麗桂就系爭土地確有借名登記之關係。

21 5、次查，本件系爭土地之銷售於107年12月間，被告認定本件
22 違章於110年12月間(原處分卷第374至376頁)，原告(是時代
23 表人為張建山)於111年4月7日復查理由書略以：原告負責人
24 配偶陳麗桂否認借名登記拒不歸還價款，原告將進行司法訴
25 訟追討相關售地款等語(原處分卷第367至369頁)，嗣原告
26 (代表人變更為張庭維)提起系爭民事訴訟主張原告與第三人
27 陳麗桂就系爭土地確有借名登記之關係，乃原告上開前代表
28 人張建山於該案訴訟中為反於原告起訴之主張，而為不利於
29 原告之證述，致民事訴訟即以此為主要之論據，而為不利原
30 告之認定(系爭民事訴訟判決第12頁17列以下參照)，原告受
31 不利益之判決亦未上訴而確定，是就本件涉訟歷程與原告與

01 陳麗桂間系爭民事訴訟程序互核以觀，原告行為互相矛盾，
02 破壞訴訟之正當信賴，顯係為脫免稅捐而利用民事訴訟之敗
03 訴判決以為本件有利之主張，上開民事訴訟判決之認定要難
04 認與事實相符，依前揭說明，本院自不受拘束。

05 6、對原告其餘主張及有利部分不採之理由

06 (1)原告主張與訴外人陳麗桂於103年5月1日所簽立「借名登記
07 契約書」，係屬通謀虛偽意思表示之證據略如：購買系爭房
08 地之自備款、仲介費共計1,221萬2,400元均由張建山向原告
09 借用支票支付，但事後此筆款項已由張建山全數清償予原告
10 云云。惟查，購買系爭房地之自備款、仲介費共計1,221萬
11 2,400元，乃由原告開立(1)發票日102年9月11日票面金額
12 392萬元。(2)發票日102年10月20日票面金額500萬元。

13 (3)發票日102年11月6日票面金額150萬元。(4)發票日1
14 02年11月21日票面金額140萬元，合計1,182萬元之支票。另
15 支付仲介服務費部分亦由原告開立發票日102年11月30日票
16 面金額39萬2,400元之支票支付，以上合計1,221萬2,400
17 元。有台中商銀豐原分行支票影本共5紙在卷可稽(系爭民
18 事卷1第33、34及49頁)。而108年間系爭土地出售時，係於
19 108年1月21日由系爭土地之買方以買賣價金直接代償原告向
20 三信商銀之貸款本息(1)1,995,184元(本金：1,989,657
21 元，利息：5,527元)。(2)855,078元(本金：852,709
22 元，利息：2,369元)。(3)6,873,586元(本金：6,854,5
23 44元，利息：19,042元)，亦有三信商銀轉帳貸方傳票及放
24 款計息單影本附卷可佐(系爭民事卷1第83至87頁)。足證
25 系爭土地系由原告出資購入，未歸還之貸款本息亦由系爭土
26 地之買方代原告償還，原告上開主張自無可採。

27 (2)第三人陳麗桂固於系爭民事案件中主張於108年1月30日匯款
28 予原告500萬元，用以償還前述支票借款云云。惟查，系爭5
29 00萬款項之資金來源為陳麗桂之名義銷售系爭土地廠房，匯
30 入台中商銀信託履約保證帳戶後，於108年1月23日由履保帳
31 戶轉帳14,333,599元至陳麗桂帳戶，乃銷售系爭土地之尾

01 款，再由陳麗桂分次轉帳歸還原告，有陳麗桂台中商銀存摺
02 影本（民事卷1第404頁）、系爭土地賣出契約書影本（原處
03 分卷第159至164頁）、台中商銀信託財產結算報告書影本可
04 稽（原處分卷第157至158頁），是系爭500萬款項本即為原
05 告銷售借名登記於他人名下土地之債權及未辦保存登記廠房
06 之價金，自非陳麗桂借款之返還。

07 (3)原告又主張用以支付系爭房地剩餘買賣價款之2,740萬元係
08 由張建山向銀行辦理貸款支付，並由陳麗桂擔任貸款之連帶
09 保證人，該筆貸款後來亦由張建山及陳麗桂清償完畢云云。
10 惟查，上開向合作金庫中興分行辦理之貸款2,740萬元，其
11 清償方式為：①自102年12月20日起至107年10月22日按月攤
12 還貸款本息：每月20或21日均自張建山於合作金庫中興分行
13 帳號765-690539之活儲帳戶逐月扣款（民事卷1第91頁），
14 至於該帳戶支付本息之資金來源則為原告每月無摺現存或現
15 金存入之款項，多數均於摘要載有「永烜機械」，經細繹該
16 帳戶明細原告於102年12月19日始至107年10月18日止每月均
17 至少存入186,000元之款項，以支應每月至多185,300元之本
18 息，二者具密切關連性，堪認原告雖以張建山名義向銀行辦
19 理貸款，惟各期之本息實均由原告存入攤還。②107年10月2
20 6日張建山改向三信商銀貸款，當天經三信商銀放款2,000萬
21 元（民事卷2第95頁），該三信商銀並於同日電匯1,955萬0,
22 319元用以償還合作金庫中興分行之貸款餘額（民事卷1第10
23 5、106頁、民事卷2第103、105頁）。至於前揭張建山向三
24 信商銀之貸款部分，其清償方式為：①107年11月26日、107
25 年12月26日，按月應繳納之分期貸款本息，係自張建山於三
26 信商銀中山分行帳號26-3-010375-5之活期儲蓄存款帳戶扣
27 款，該2筆款項之資金來源1筆記載張建山，另1筆記帳現金
28 （民事卷1第106頁）是否均由張建山所支付無從查知。②10
29 8年1月21日再由系爭土地之買方以買賣價金直接代償張建山
30 向三信商銀之貸款本息19,803,671元（民事卷1第109頁）。
31 是經重新彙整原告於102年9月10日購買系爭土地之資金來

01 源，其自備款1,182萬元及仲介費全由原告支付，雖由張建
02 山於102年11月20日向合作金庫中興分行辦理貸款2,740萬
03 元，惟102年12月20日起至107年10月22日按月攤還貸款本息
04 之資金來源實均由原告存入攤還，後續系爭土地之買方以買
05 賣價金直接代償。足認原告是購買系爭土地之自備款、仲介
06 費亦或後續貸款之本息均由原告支付。

07 (4)此外，系爭土地出售後上開匯入陳麗桂台中商銀帳戶金額合
08 計為30,333,599元，經陳麗桂分別於收受價金後之108年1月
09 10日、1月30日、2月13日、3月19日及3月25日分別轉帳5,00
10 0,000元、5,000,000元、5,000,000元、2,000,000元、2,00
11 0,000元至原告帳戶，有台中商銀存款憑條影本及陳麗桂台
12 中商銀帳戶影本明細可證（原處分卷第230頁、民事卷1第40
13 4頁），是原告取得系爭土地出售之實質經濟利益歸屬。

14 7、基上，依系爭土地借名登記契約書內容，經查證系爭土地購
15 買價款為原告及其代表人出資或貸款支付，並由原告支付借
16 款之本金及利息，且由原告實際管理及使用，並待該土地變
17 更為非農業用地後，即無條件移轉至原告。又該借名登記契
18 約書內容並無違反強制、禁止規定或公序良俗，且經律師見
19 證，有借名登記契約之效力。原告主張系爭土地非屬借名登
20 記一節，核不足採。

21 三、本件系爭土地之交易，原告所銷售者為「不動產移轉登記請
22 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
23 營業稅規定之適用：

24 (一)應適用之法令：行為時營業稅營業稅法第1條規定：「在中
25 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
26 徵加值型或非加值型之營業稅。」第2條第1款規定：「營業
27 稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。」第
28 3條規定：「(第1項)將貨物之所有權移轉與他人，以取得代
29 價者，為銷售貨物。(第2項)提供勞務予他人，或提供貨物
30 與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務……。」第
31 32條第1項規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業

01 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
02 人。……」準此可知，在中華民國境內銷售貨物或勞務，均
03 應依營業稅法規定課徵營業稅。其中，將貨物之所有權移轉
04 予他人取得代價者，為銷售貨物；提供勞務予他人，或提供
05 貨物與他人使用、收益，以取得代價者，則為銷售勞務，而
06 銷售貨物或勞務之營業人即為營業稅之納稅義務人。

07 (二)民法第758條第1項規定：「不動產物權，依法律行為而取
08 得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。」土地法
09 第43條規定：「依本法所為之登記，有絕對效力。」

10 (三)財政部101年7月4日台財稅字第00000000000號函釋意旨略
11 以：「營業人購買農地，囿於法令限制，借名登記於他人名
12 下，嗣該未取得農地所有權之營業人出售該農地並取得代
13 價，屬債權買賣行為，應按出售價格開立統一發票與買受
14 人。」上開函令係主管機關財政部本於職權所作成之解釋性
15 行政規則，其解釋該行為係「債權買賣」，符合納稅者權利
16 保護法第7條所稱實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益
17 歸屬與享有之意旨，並未增加法律所無之限制，且無違反營
18 業稅法、所得稅法之立法意旨及租稅法定主義，依司法院釋
19 字第287號解釋意旨，應自所解釋法律之生效日起有其適
20 用。

21 (四)又營業稅法第8條第1項第1款規定：「下列貨物或勞務免徵
22 營業稅：一、出售之土地。」依其立法理由，係認出售之土
23 地於所有權移轉時，其增值部分已課徵土地增值稅，不宜再
24 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
25 易所得，免納所得稅，係因土地所有權人出售土地，已受土
26 地增值稅之核課，為免重複課稅，故不再就交易所得課徵所
27 得稅。購買土地未辦竣所有權移轉登記，依民法第758條第1
28 項規定，並未取得土地所有權，非土地所有權人，其再行出
29 售該土地，使原出賣人直接移轉登記為新買受人所有，因其
30 未受土地增值稅之核課，故其因此所獲增益，非屬所得稅法
31 第4條第1項第16款所稱之「出售土地」之交易所得，自不得

01 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
02 會議決議、最高行政法院105年度判字第254號判決意旨參
03 照)。

04 (五)經查，原告出資購買系爭土地，借名登記於訴外人陳麗桂，
05 詳如前述。原告購入系爭土地未辦竣所有權移轉登記於原告
06 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
07 記主義及絕對效力意旨規定，原告並未取得土地所有權，惟
08 原告嗣將其對訴外人陳麗桂就系爭土地之移轉登記請求權併
09 同系爭廠房，出售予訴外人林品蓁(原名林鳳娟)，原告在系
10 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
11 土地之直接對價，應係以「移轉登記系爭土地請求權」為換
12 價之結果，依系爭函令意旨，原告應僅是出售「不動產移轉
13 登記請求權(債權)」，核屬銷售「勞務」之性質。又原告
14 出售「不動產移轉登記請求權(債權)」所取得經濟上利
15 益，並非為處分土地之直接對價，應認屬銷售「債權」之買
16 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
17 適用。因此，原告自應就其銷售債權之事實，申報當期債權
18 銷售額，惟原告並未依規定辦理申報，自己違反首揭規定。

19 (六)綜上，原告與訴外人陳麗桂間之關係為借名登記關係，其有
20 利用訴外人陳麗桂之名義，銷售系爭土地廠房，原告所銷售
21 者為「不動產移轉登記請求權」，該請求權為債權。原告銷
22 售其借名登記於訴外人陳麗桂名下系爭土地廠房之移轉登記
23 請求權(債權)，於107年12月至108年1月間收取價款64,000,
24 000元，核定應稅銷售額60,952,381元〔出售價款64,000,00
25 0元/(1+5%)〕，營業稅額3,047,619元，扣除已繳納營業
26 稅額311,595元，核定補徵營業稅額2,736,024元，經核均無
27 違誤。

28 四、原處分按所漏稅額3,047,619元處0.5倍之罰鍰1,523,809
29 元，於法有據：

30 (一)應適用之法令：稅捐稽徵法第44條規定：「(第1項)營利
31 事業依法規定應給與他人憑證而未給與……應就其未給與憑

01 證……經查明認定之總額，處5%以下罰鍰。……。（第2
02 項）前項處罰金額最高不得超過新臺幣100萬元。」同法第4
03 8條之1第1項規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報
04 並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財
05 政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免
06 除……一、第41條至第45條之處罰。二、各稅法所定關於逃
07 漏稅之處罰。」及營業稅法第51條第1項第3款規定：「納稅
08 義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處
09 5倍以下罰鍰，並得停止其營業：……三、短報或漏報銷售
10 額。」

11 (二)原告銷售貨物或勞務漏開統一發票，並漏報銷售額，違章事
12 證明確已如上述。原告為營業人，應知悉銷售貨物或勞務，
13 應依營業稅法相關規定，開立統一發票交付買受人，及向主
14 管稽徵機關申報銷售額、應納營業稅額，其違反行政法上義
15 務行為，有應注意、能注意而不注意之過失。原告雖於109
16 年5月8日及6月2日補繳並補報出售系爭廠房營業稅款311,59
17 5元（乙證20，詳原處分卷第96頁、乙證19，詳原處分卷第9
18 7頁），惟原告係以陳麗桂之名義辦理系爭廠房之房屋稅籍
19 登記及契稅申報，豐原分局為查核系爭廠房及土地之交易情
20 形，已於108年10月23日（本件調查基準日）以中區國稅豐
21 原綜所字第0000000000號函（乙證8，詳原處分卷第90頁至
22 第91頁）請陳麗桂提供相關交易資料且依陳君109年3月18日
23 （乙證11，詳原處分卷第204頁至第207頁）提供之資料已查
24 得原告於107年12月出售系爭廠房，於107年12月至108年1月
25 間收取價款時未依規定開立統一發票，且於申報當期銷售額
26 時亦未列入申報之具體事證，原告嗣於109年5月8日及6月2
27 日補繳並補報，核與前揭稅捐稽徵法第48條之1補稅免罰規
28 定不符，自不能免予處罰。

29 (三)原告同時違反稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第3
30 款規定，依營業稅法第51條規定，按所漏稅額3,047,619元
31 處最高5倍之罰鍰計15,238,095元，然依稅捐稽徵法第44條

01 第1項規定，按未給與憑證總額60,952,381元計算5%之罰鍰
02 計3,047,619元，復依同條第2項，處罰金額最高不得超過1,
03 000,000元，兩者相較從重者，應以營業稅法第51條第1項第
04 3款規定為處罰準據。再本件被告機關依稅務違章案件裁罰
05 金額或倍數參考表規定，審酌原告已於裁罰處分核定前補繳
06 稅款，且屬1年內經第1次查獲，按所漏稅額3,047,619元處
07 0.5倍罰鍰1,523,809元，實已考量原告違章程度所為之適切
08 裁罰，並無違誤。

09 五、綜上所述，原處分及復查決定核其事實認定及法律適用並無
10 不當違法，訴願決定予以維持，亦核無不合。原告訴請撤銷
11 及退還已繳納稅款及行政救濟加計利息等，為無理由，應予
12 駁回。

13 陸、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及聲明陳述，均
14 與本件判決結果不生影響，爰不逐一論駁。

15 柒、結論：原告之訴為無理由。

16 中 華 民 國 114 年 7 月 17 日

17 審判長法官 劉錫賢

18 法官 林靜雯

19 法官 郭書豪

20 以上正本證明與原本無異。

21 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
22 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
23 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
24 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表
25 明上訴理由者，逕以裁定駁回。

26 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
27 形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

28 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
29 一者，得不委任律師為訴訟代理人。 1. 當事人或其代表人、
30 管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審
31 定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授。 2. 稅務行政事

01 件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。
02 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備
03 專利師資格或依法得為專利代理人。(二)非律師具有右列情形之一，
04 經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。1. 當
05 事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格
06 者。2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。3. 專利行政事件，
07 具備專利師資格或依法得為專利代理人者。4. 當事人為公法
08 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
09 辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。是否符
10 合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起
11 上訴或委任時釋明之，並提出(一)、(二)所示關係之釋明文書影本及
12 委任書。

13 中 華 民 國 114 年 7 月 17 日
14 書記官 林昱玟