

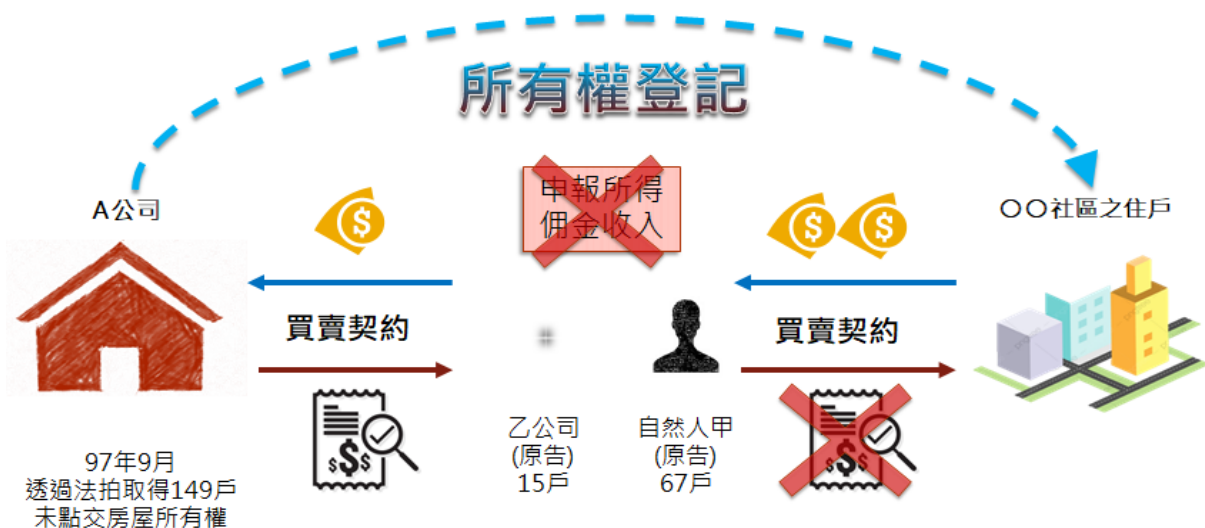
爛尾樓的稅務議題-居間與買賣關係

－ 最高行政法院 108 年度判字第 587 號判決
臺中高等行政法院 109 年度訴字第 94 號判決

李杰倫 高級專員

高考會計師及格

一、事實摘要



納稅義務人自然人甲及其設立之乙公司(下稱原告)係經營不動產買賣及室內裝潢之業者，分別於民國(下同)98年6月至101年10月間向訴外人A公司購買社區67戶、15戶房屋及其坐落土地(下稱系爭房地)，但未辦理所有權移轉登記，逕由A公司移轉登記予與原告簽約之其他買受人，原告因而有銷售「不動產移轉登記請求權(債權)」之行為，惟並未依規定開立統一發票，漏報銷售額，致逃漏營業稅，經該管稅捐稽徵機關(下稱被告)依據查得資料，審理後認定違章成立，分別核定補徵營業稅1,565,977元及5,204,071元，並依

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 3 款規定，按所漏稅額分別處以 1 倍及 1.5 倍之罰鍰。原告不服，申請復查結果，原告仍表不服，向財政部提起訴願，遭財政部以訴願決定駁回，遂向本院提起本件行政訴訟。

二、上訴人(納稅義務人甲及乙公司)主張

買賣房地

(一) 基於課稅標的一致性，係出售房屋及土地

A 公司開立發票之買受人為原告，銷售品項為土地及建物，但土地交付對象卻非原告，如此一來等同被告認同 A 公司出售不動產可採用原告指示交付之方式，A 公司於營業稅上可不採不動產登記主義之形式要件，卻仍可視為金融機構出售固定資產適用免稅。

其債權契約與物權行為之對象不同但 A 公司之營業稅稽徵機關認定並無違法。依據前述之論述，A 公司既然被認定為出售固定資產，理應原告出售予最終買方亦為房屋及土地，始符合課稅標的一致性。

(二) 基於經濟實質，係出售房屋及土地

參考北高行 108 訴字第 1155 號判決之見解，是否為出售土地，該案例之法院認定倘借名登記之安排，並非取巧以規避租稅，援用經濟觀察法，判斷農地實質上係由納稅者所取得。

原告並無為規避稅負而借名登記之動機，全係配合 A 公司之要求下所產生之形式外觀，A 公司若先過戶予原告再由原告過戶予最終買方，土地部分並無營業稅稅負產生，故應回歸經濟實質作為課稅判斷之依據，既被告已不認定原告與 A 公司為居間而係買賣關係，理應 A 公司銷售之標的與原告銷售之標的必須一致，始符合經濟實質。

本件漏報銷售額其中包含土地款之部分，懇請鈞院以經濟實質之事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則認定之。

居間關係

(一) 先尋得買家後與 A 公司簽約

原告與 A 公司之交易模式係原告尋得一定數量買家後，始與 A 公司簽訂不動產買賣契約書，故原告並無規避土地增值稅而將系爭房地所有權借名登記於 A 公司之情形，而系爭房地之所以未曾登記於原告，係因交易實質上，原告僅為仲介角色。

本案房地移轉皆由 A 公司委託代書直接與購買戶辦理過戶手續，且均由 A 公司指派代書直接移轉所有權予購買戶。

三、被上訴人(該管稅捐稽徵機關)主張

(一) 營業人認定(自然人甲)—購買銷售數量多、取得後出售時間短

財政部對於個人售屋是否課徵營業稅，曾作成 95 年 12 月 29 日臺財稅字第 09504564000 號令¹（下稱財政部 95 年 12 月 29 日令），嗣再以財政部 106 年 6 月 7 日台財稅字第 10604591190 號令²（下稱財政部 106 年 6 月 7 日令）揭示並同時廢止財政部 95 年 12 月 29 日令。是就個人售屋而言，財政部 106 年 6 月 7 日令除維持已廢止之財政部 95 年 12 月 29 日令所示應課徵營業稅 4 種情形之前 3 種情形外，另揭示「具有經常性或持續性銷售房屋行為」者，亦應依法課徵營業稅，但排除「房屋取得後逾 6 年始銷售，或建屋前土地持

¹95 年 12 月 29 日臺財稅字第 09504564000 號令

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「營業號牌」（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。

²106 年 6 月 7 日台財稅字第 10604591190 號令(摘錄)

- 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。

有 10 年以上」之情形。經核該令釋與上開營業稅法規定及其立法意旨尚無不合，且有利於納稅義務人，依稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項但書規定，對於尚未核課確定之本件應有適用。

經審諸其銷售時間、數量等客觀事實，與一般民眾購屋自用、非經常交易之情形有別，足認其係以營利為目的，從事經常性銷售之營業行為。

(二) 未曾取得所有權，非屬出售房地

依民法第 758 條規定參照財政部 101 年 7 月 4 日令釋之意旨，不動產所有權係採登記要件及絕對效力主義，系爭房地既從未登記於原告之名下，即未曾為系爭房地之所有權人。

另依其物權變動情形觀之，原告於系爭交易中既未曾有取得及喪失「系爭房地所有權」情事，則原告取得「系爭房地之買賣價款」，即非為處分「房地」之直接對價，實係以其「以給付房地為標的之債權」為換價之結果，亦即銷售「不動產移轉登記請求權（債權）」之銷售「勞務」行為。

(三) 原告與 A 公司間確係成立「買賣」而非「居間」關係

(1) 支付價款取具購買房地之憑證

原告依約定將買賣價款總金額如數匯款至 A 公司之花旗銀行帳戶內，A 公司亦開立特種統一發票給予原告收執。

(2)原告負交付之責

原告與承購住戶簽訂之銷售合約內容：「本不動產原為『A公司』所有，且業已售予『賣方』。因所有權尚未移轉完成，『賣方』即出售本不動產予『買方』，遂『賣方』應負起本不動產之交付之責。」原告與其買受人間確實成立買賣關係。

(3)未曾申報佣金收入

營業稅及營利事業所得稅部分均未見原告有申報相關銷售額或佣金收入情事，益證原告與A公司間並不存在「居間」關係，至為明確。

(4) 甲提起確認與A公司存在居間關係之訴訟，經臺灣高等法院105年度重上字第741號民事判決確立甲與A公司間為買賣關係並非居間關係。

中山聯合會計師事務所
Chung Sun Certified Public Accountants

四、本案件爭點

- (一) 原告與訴外人A公司間所簽訂不動產買賣合約書，究屬「買賣」抑或「仲介」之法律關係？
- (二) 原告所銷售者究為房地不動產，抑或是不動產移轉登記請求權（債權）？有無土地免徵營業稅規定之適用？

五、法院觀點

- (一) 原告與訴外人A公司就系爭房地應係「買賣」之法律關係

(1)內部定義為購買房地

原告於 98 年度股東會議經全體股東決議通過系爭房地購買案，曾委託訴外人吳○○代理簽約，委託書明載「向 A 公司『購買』不動產之事項，現無法親自處理……」。

(2)若未指定登記人則過戶與原告、原告負瑕疵擔保責任

原告與 A 公司簽訂之買賣合約中：「若甲方(原告)未能於簽訂本合約之日起 5 天內，以書面指定登記名義人時，乙方(A 公司)得逕將買賣標的移轉登記予甲方，甲方不得異議。」

甲方(原告)聲明並擔保如其與指定登記名義人有任何糾紛或爭議，應由甲方自行處理，與乙方(A 公司)無涉。

(二) 未見仲介相關行為

原告主張為仲介行為，卻未依規定開立仲介費統一發票予 A 公司，且營業稅及營利事業所得稅部分均未見有申報相關銷售額或佣金收入情事，益證原告與 A 公司間並不存在「居間」關係，至為明確。

(三) 銷售不動產移轉登記請求權(債權)

查原告與 A 公司間簽訂不動產買賣合約書，及原告與其買受人間簽訂不動產買賣契約書，雖均以系爭房地為買賣標的，且原告之買受人最終亦因此取得原登記於 A 公司名下之系爭房地所有權。

民法第 758 條及土地法第 43 條規定所揭示之登記主義及絕對效力意旨，原告在上開財產增減及物權變動過程中，既未曾取得或喪失系爭房地之所有權，則原告取得該房地之買賣價款，即非為處分房地之直接對價，應係以「移轉登記系爭房地請求權」為換價之結果。

(四)綜上所述，上訴人之主張均無可採。原判決將被上訴人所為補徵營業稅及處以罰鍰之原處分(含復查決定)不利部分暨訴願決定均予維持，而駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、結語

依個人拙見認為本案值得探討之處有二，首先，A 公司透過強制執行取得 149 戶房屋並銷售予甲及乙公司達 82 戶，其稽徵機關認為 A 公司依營業稅法第八條第二十二款：「依第四章第二節規定計算稅額之營業人，銷售其非經常買進、賣出而持有之固定資產。」開立免稅發票無誤，若 A 公司購進售出之數量及持有期間亦還能認定為「非經常買進、賣出而持有之固定資產」，那判斷甲為經常性買賣之營業人的標準為何？

其次，稽徵機關認為甲銷售標的為「不動產移轉登記請求權(債權)」，並引用財政部 106 年 6 月 7 日令第一項第四款，具有經常性或持續性銷售房屋之行為且不符房屋取得後逾 6 年始銷售，或建屋前土地持有 10 年以上之排除規

定，認定甲為營業人並辦理稅籍登記開立發票，惟銷售標的若為債權是否還能適用財政部 106 年 6 月 7 日令所指「經常性或持續性『銷售房屋』之行為」的規定，有待商榷。

實務上常見同一經濟事實卻有不同的稅務效果，多因表達誤解或其他原因致相關交易文件未能表達出真實意思表示，如本案甲主張其經濟實質關係為居間仲介關係，係因證據顯示其在形式關係上為買賣並非居間，而導致有漏稅行為；為避免納稅義務人遭遇該等情況，建議可於交易行為前諮詢專業意見，以保障自身權益。



中山聯合會計師事務所
Chung Sun Certified Public Accountants