

北市 建開 收文	100年11月1日
第	4389 號

中華民國建築開發商業同業公會全國聯合會 函

機關地址：台北市安和路1段29號8樓

傳真：(02)27405668、27405659

電話及聯絡人：(02)27405665 分機 116 張興邦

網址：<http://fredaroc.tworg.net>

受文者：本會各會員團體

發文日期：中華民國 100 年 11 月 18 日

發文字號：(100)建開全聯字第 6194 號

速別：最速件

密等及解密條件或保密期限：

附件：如文(併附本會陳情內容)

主旨：本會於 100 年 7 月 27 日以 (100) 建開全聯字第 5978 號專函向財政部建陳有關「邇來部分國稅局迭經以『個人提供土地與建設公司，以合建分售方式合建，雖地主只有出售土地行為；惟地主若有持續多次或多筆，而產生經常性行為者，應視為營利事業，就其出售土地之收益，按營利事業所得之所得類別，再予課徵綜合所得稅』乙案，敬向鈞部提出陳明理由如后，俾免因錯誤之課稅而造成民怨」乙案，經財政部賦稅署移文，臺北市國稅局函復如附件。請 查照。

說明：依據臺北市國稅局 100 年 10 月 14 日財北國稅審二字第 1000244244 號函辦理。

正本：本會各會員團體

副本：

中華民國建築開發商業同業公會全國聯合會

正本

檔 號：

保存年限：

全聯	100年10月17日
建開	
收文	第6194號

財政部臺北市國稅局 函

106

臺北市大安區安和路1段29號8樓

機關地址：臺北市萬華區中華路1段2號

承辦人：陳信賢

電話：(02)23113711分機1553

受文者：中華民國建築開發商業同業公會全國聯合會

發文日期：中華民國100年10月14日

發文字號：財北國稅審二字第1000244244號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：普通

附件：

主旨：有關 貴會陳明個人提供土地與建設公司，以合建分售方式合建，該個人其綜合所得稅應如何徵免乙案，復如說明，請查照。

說明：

- 一、依據財政部賦稅署100年8月1日台稅一發字第10000312110號移文單轉 貴會100年7月27日(100)建開全聯字第5978號函辦理。
- 二、「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦、冶等營利事業。」「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」分別為所得稅法第11條第2項、稅捐稽徵法第12條之1第1項及第2項所明定。
- 三、準此，有關個人提供土地與建設公司，以合建分售方式合建，該地主雖以個人名義為之，唯如有應依實質課稅原則認定為營利事業者，則該土地交易本身雖免徵所得稅，其盈餘仍應歸戶地主個人之營利所得，併入課徵個人之綜合所得稅。

正本：中華民國建築開發商業同業公會全國聯合會(臺北市大安區安和路1段29號8樓)

副本：

局長陳金鑑

依分層負責規定授權單位主管代行

中華民國建築開發商業同業公會全國聯合會 函

機關地址：台北市安和路一段二十九號八樓
傳真：二七四〇五六六八、二七四〇五六五九
電話：二七四〇五六六五*118 劉培瑞小姐

受文者：財政部

速別：

密等及解密條件：

發文日期：中華民國 100 年 7 月 27 日

發文字號：(100)建開全聯字第 5978 號

附件：詳如說明

主旨：據本會會員向本會反映，為邇來部分國稅局迭經以「個人提供土地與建設公司，以合建分售方式合建，雖地主只有出售土地行為；惟地主若有持續多次或多筆，而產生經常性行為者，應視為營利事業，就其出售土地之收益，按營利所得之所得類別，再予課徵綜合所得稅」乙案，敬向 鈞部提出陳明理由如后，俾免因錯誤之課稅而造成民怨，請 查照。

說明：

一、近來接獲眾多會員反應，部分國稅局對與其合建分售之地主，再予課徵綜合所得稅，經公會向會員查證後，發現確有其事。嗣本會會員向該國稅局詢問，其課徵綜合所得稅之主張，無非係以：

1. 本件因涉嫌經常性行為，暨按「個人」亦可構成獨資之營利事業組織，故無財政部 84 年 3 月 22 日台財稅第 841601122 號函釋，說明五「至於個人提供土地以合建分售方式與建設公司合建者，該個人如僅出售土地，應免辦理營業登記」之適用餘地。自應依「營利所得」之所得類別，予以課徵「綜

合所得稅」。

2. 另按王明賢等 8 人、暨江支演等 3 人，計 2 批人共同集資購買土地，卻只將土地登記在王明賢配偶許淑卿一人、暨江支演一人名下，再與建設公司合建分售之事件，已被行政法院認定係屬「合夥」之營利事業，就其分得出售土地之收益，依「營利所得」之所得類別，予以課徵綜合所得稅在案。

細繹，上揭國稅局論述之理由，其認事用法均有再酌，爰謹臚列本會理由如后。

【所得稅法與營業稅法規定之課徵範圍，核與經常性無涉】

二、首按，「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」為所得稅法第 2 條第 1 項所明定；暨「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。」復為加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱為：營業稅法）第 1 條所明定。

考其法律條文對課徵範圍之規範，並無須「經常性」為要件。是以，無論係僅只一次行為、抑或經常性數次行為，依上揭法律之規定係『凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，課徵綜合所得稅』；暨『在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應課徵營業稅』。足證，所得稅法與營業稅法課徵範圍之規定，核與是否「經常性」之行為無涉。試問？國稅局可曾就屬課徵範圍之事項，因當事人只有一次之

單筆所得，而將該筆所得認定「非屬課徵範圍」之情事。

【出售土地之行為，已為稅法之免稅規定所明定】

三、次查，「個人及營利事業出售土地，或個人出售家庭日常使用之衣物、家具，或營利事業依政府規定為儲備戰備物資而處理之財產，其交易之所得。」為所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款明定免納所得稅；暨「出售之土地。」復為營業稅法第 8 條第 1 項第 1 款明定免徵營業稅。

經查，系爭合建分售之售地行為，依首揭所得稅法第 2 條第 1 項、暨營業稅法第 1 條規定課徵範圍而言，原本雖屬應課徵綜合所得稅、暨營業稅之範疇。惟因所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款、暨營業稅法第 8 條第 1 項第 1 款，另有特別之免稅規定，故予排除在上揭稅法課徵範圍之外，而成為免稅事項。

再查，所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款、暨營業稅法第 8 條第 1 項第 1 款之免稅規定，均屬「無附款」之規範。是以，依租稅法律主義之原則，國稅局不宜自行創設法律所無規範之事項，另以「經常性」為由，而將系爭合建分售之售地行為，從法律所明文規定之「免稅」事項，質變為「應稅」事項之理。

【舉例有附款之免稅規定，俾與本件無附款之規定，以資比較】

四、復按，「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。」為營業稅法第 8 條第 1 項第 22 款規定免徵營業稅。暨「為促進資本市場之發展，行政院得視經濟發展及資本形成之需要及證券市場之狀況，決定暫

停徵全部或部分有價證券之證券交易稅，及暫停徵全部或部分非以有價證券買賣為專業之證券交易所得稅。」復為已廢止之 76 年 1 月 26 日修正公布獎勵投資條例第 27 條所明定。

其係分別於法律條文中明定，須先符合「非經常買進、賣出而持有之固定資產」、及「非以有價證券買賣為專業」為要件，方得減免租稅，係為「有附款」免稅規定之適例。

經查，顯與本件系爭所適用之所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款、暨營業稅法第 8 條第 1 項第 1 款之免稅規定，係「無附款」之規範，核與上開舉例之「有附款」免稅規定，顯屬有別。

暨依，司法院大法官會議釋字第 620 號解釋，略以「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之，迭經本院闡釋在案。」是以，國家給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅減免事項之構成要件，究竟『應否有附款』之規定，自應以法律或法律明確授權之命令定之，方符租稅法律主義之本質。

本件系爭重點為，國稅局係任意增加「非經常性」為免稅事項之要件，即顯有增加法律所定租稅義務者，自非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許，其主張自不宜採。

【財政部早已函釋：合建分售之售地行為，應免辦理營業登記】

五、再查，「至於個人提供土地以合建分售或合建分成方式與建設

公司合建者，該個人如僅出售土地，應免辦理營業登記」已為財政部 84 年 3 月 22 日台財稅第 841601122 號函釋說明五明示在案（請詳附件 1 之函釋#2）。

經查，上開財政部之函釋，旨在闡釋法律之規範。故其依循所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款、暨營業稅法第 8 條第 1 項第 1 款法律條文之免稅規範方式，該函釋亦採「無附款」之規範方式，旨在遵守法律保留原則，以符租稅法律主義之本質。

惟國稅局主張上開財政部函釋，只得適用『非經常性之售地行為』，業已涉及變更租稅法律實體規定之情事，顯已違反租稅法律主義，其主張自不宜採。

【彙總本件論述之法律邏輯，及再敘本案課稅理由之不備】

六、綜上，謹再闡明本件不應課稅理由，其論述之法律邏輯如下：

『除法律已有附款之規定者，否則法律上規定之「免稅」事項，並不因經常性之行為，而使其質變成「應稅」事項。』

是以，國稅局論述之主張，除顯與上揭法律邏輯不符外。謹再陳請國稅局是否可舉證出，前揭所詢之『可曾就屬課徵範圍之事項，因當事人只有一次之單筆所得，而將該筆所得認為「非屬課徵範圍」之情事』的證據。倘國稅局無法舉證者，足證其論述顯無可受公評之法律邏輯，其主張自不宜採。

爰再提出財政部其他相關函釋，以論證本案課稅之不宜：

1. 「個人提供土地自行出資建屋出售或與建設公司合建分屋出售，依本部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號函及 84

年 3 月 22 日台財稅第 841601122 號函規定，應辦理營業登記者，其屬出售土地部分之所得，不列入該營利事業之盈餘。」為財政部 91 年 3 月 13 日台財稅字第 0900454904 號令所明定（請詳附件 1 之函釋#3）。

是以，倘依國稅局論述之理由，實無法闡釋出財政部為何會函釋為『既然已就「應辦理營業登記」之合建分屋者，業就其出售「房屋」之應稅所得，予以課徵所得稅；惟對其出售「土地」之免稅所得，卻不列入該營利事業之盈餘』。

2. 「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。」為財政部 95 年 12 月 29 日台財稅字第 09504564000 號令所明定（請詳附件 1 之函釋#6）。

是以，倘依國稅局論述之理由，實無法闡釋出財政部頒布此「廖文權條款之令釋」為何會作出，應就個人以營利為目的，購買房屋或標購法拍屋再予銷售者，規定應予課徵營業稅、營利事業所得稅，亦只向應稅之「房屋」事項課稅，而卻未一併再向免稅之「土地」事項課稅。

足證，國稅局就「經常性之土地交易」應課徵綜合所得稅之主

張，顯與法律邏輯不符，及顧此失彼之虞，其主張自不宜採。

【若向土地交易課稅，嗣後將如何面對同屬免稅之證券交易】

七、再者，按「土地交易所得」、「證券交易所得」、及「期貨交易所得」，係分別為所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款、第 4 條之 1、及第 4 條之 2 所明文規定免納、停止課徵、及暫行停止課徵所得稅在卷。

本件系爭土地交易之核課，若不遵守『除法律已有附款之規定者，否則法律上規定之「免稅」事項，並不因經常性之行為，而使其質變成「應稅」事項』之法律邏輯。倘依國稅局之主張「只要在一定期間內持續進行追求利潤之經濟活動，即具有營利之實質，自屬營利事業」之論述而言，經查「出售證券者」、及「出售期貨者」亦均符合上開國稅局論述之要件。如此一來，全國數百萬戶股民，豈不都變成「獨資之證券自營商」，及應就其獲得之證券交易所得，按「營利所得」之所得類別，再予課徵綜合所得稅。

是以，本件倘一旦誤向出售土地者課徵租稅，嗣後對同屬免稅事項之「出售證券者」、及「出售期貨者」，若不能一併予以課徵租稅，那又豈能自圓其說。足證，國稅局論述之主張，並無一致性之法律邏輯，其主張自不宜採。

【國稅局援引行政法院判決之基礎法律事實，核與本件不同】

八、另查，國稅局論述所援引之行政法院判決，有王明賢等 8 人、暨江支演等 3 人計 2 批案件（請詳附件 2）。惟查，上開判決

之基礎法律事實，均係『數名個人共同出資購地，以其中一人名義登記為土地所有人，再與建設公司合建分售，出售後所獲利益由該土地所有權人按出資比例返還，該土地之其他出資人』，其法律關係屬「借名登記」之土地交易。核與國稅局就本件論述所適用之，係屬『個人出售其名下』之土地交易，其間之法律關係即顯有不同。是以，國稅局豈可援引判決基礎法律事實不同之案例，作為本件論述之基礎，謹合先述明外。

另按，「判決」並非「判例」。須俟法定程序成為「判例」者，其法律見解方具通案之拘束力，故國稅局不宜將判決與判例混為一談。

【其所援引判決之基礎法律事實，亦已由財政部另作成函釋】

九、經查，上開王明賢與江支演等 2 批事件，其原處分機關均為財政部臺灣省北區國稅局，當時係由該局審查二科個案調查股承辦，由於當時並無具體之財政部函釋可資適用。倘依同一性質之法理，原已另有財政部 84 年 7 月 5 日台財稅第 841633008 號函釋「納稅義務人購買農地，未辦理產權過戶，旋即出售予第三者，並直接由原地主變更所有權為第三者，其間該納稅義務人所獲之利益，核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 9 類規定之其他所得，應依法課徵綜合所得稅」（請詳附件 1 之函釋#5）可資準用。

詎料，該事件之核定，竟誤以為係「合夥之營利事業」，及錯引所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定之營利所得，予以課徵

綜合所得稅。由於該事件係屬科長層級決行，隨即以國稅局名義向納稅義務人發單課徵，係為該事件錯誤的第一步。

嗣後，一直到該事件於 94 年間，經高等行政法院判決，洪曾貴櫻等 3 件國稅局敗訴、及王明賢等 4 件國稅局勝訴後，財政部賦稅署始知悉該事件，當時署長林吉昌即警覺到原處分適用法律顯有錯誤之嚴重性，及唯恐將造成嗣後法律邏輯之紛亂，隨即以財政部 95 年 2 月 23 日台財稅字第 09504507760 號函釋「數名個人共同出資購地，以其中一人名義登記為土地所有人，再與建設公司合建分售，出售後所獲利益由該土地所有權人按出資比例返還，該土地之其他出資人取得該項利益核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類規定之其他所得，應以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額，依法課徵所得稅」（請詳附件 1 之函釋#4），係為王明賢等人行政爭訟之具體函釋。足證，財政部始終不支持原處分機關，將該事件誤認定核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定「營利所得」之主張。

豈料，此項攸觀重要之財政部 95 年 2 月 23 日台財稅字第 09504507760 號函釋，在本件國稅局論述之主張中，竟予忽略而隻字未提。足證，其論述所為考量及審酌相關函釋之際，即顯有未經斟酌上開重要之財政部函釋，其主張自不宜採。

【究係以自然人、抑或法人型態，依法允屬私法自治之範疇】

十、最後，核依土地法、與證券交易法等相關法規而言，無論自然人或法人，依法皆可成為買賣土地、與股票之主體。是以，當

事人究係以自然人、抑或法人型態為之，依法允屬私法自治之範疇，公法機關實無權越俎代庖。故本件自然人以「自己之資金購地後再予出售之行為」，國稅局不宜認係脫法之行為。

否則，倘依國稅局主張「只要在一定期間內持續進行追求利潤之經濟活動，即具有營利之實質，自屬營利事業」之論述而言，那全國數百萬戶股民，豈不都變成「獨資之證券自營商」，及應就其獲得證券交易所得，按「營利所得」之所得類別，再予課徵綜合所得稅，如此一來，豈不全國大亂。

綜上所述，本件系爭合建分售之售地行為，早已由財政部 84 年 3 月 22 日台財稅第 841601122 號函釋說明五明示「不課稅」在案，且查上揭財政部之整體函釋，係屬一個嚴謹之組織體、及已具備完整之法律邏輯（請詳附件 3 之圖示）。本件若不以其整體函釋之邏輯來闡述，將會因繫一髮而動全身，而發生顧此失彼之譏。是以，本件國稅局之論述，其認事用法均有再酌之處，俾符租稅法律主義。本件系爭「個人提供土地與建設公司，以合建分售方式合建，雖地主涉有持續多次或多筆，而產生經常性之出售土地行為」事件，依法仍應適用財政部 84 年 3 月 22 日台財稅第 841601122 號函釋說明五之規定，以符租稅法律主義之原則，及以杜民怨。

正本：財政部

副本：張福源會計師、本會各會員團體

中華民國建築開發商業同業公會全國聯合會