



協力義務與推計處罰的禁止：個人出售不動產按同業利潤標準推計課稅，今日而言是否違反《納稅者權利保護法》

以臺中高等行政法院 104 年度訴字第 413 號判決為探討

《中山聯合會計師事務所 莊鎮嶽會計師 黃興國地政士》

壹、前言

近十年來，在台灣不動產交易蓬勃發展的推波助瀾之下，不動產稅制亦產生重大性的變革，無論從不動產移轉稅、持有稅，進而到不動產交易所得稅都有所修法，同期間，財政部函釋也不斷推陳出新，產生稽徵人員不斷宣導新舊法適用方式及範圍，不動產從業人員則疲於奔命瞭解稅制變革。今日如出售不動產，其所得稅申報已高達三種以上方式(標準核定、核實認定、房地合一所得稅)，納稅義務人如稍有不慎選錯申報方式，則將落入短漏報稅額或罰鍰的深淵裡，時至今日，行政法院受理不動產稅務救濟案件仍如雨後春筍般湧現，方興未艾。

本文將針對個人出售不動產因交易次數的頻繁，原應申報財產交易所得，財政部從而轉換其性質變更為營利所得，並將土地所得計入綜合所得總額作一探討；又因納稅人無法提供不動產原始取得成本，財政部依照同業利潤標準推計課稅，並加以罰鍰作一說明。藉由臺中高等行政法院 104 年度訴字第 413 號判決，論述上開爭點，並搭配《納稅者權利保護法》之施行¹，針對推計課稅不罰與本案推計課稅處罰之爭議作一論述。

貳、案例舉隅

一、案例事實

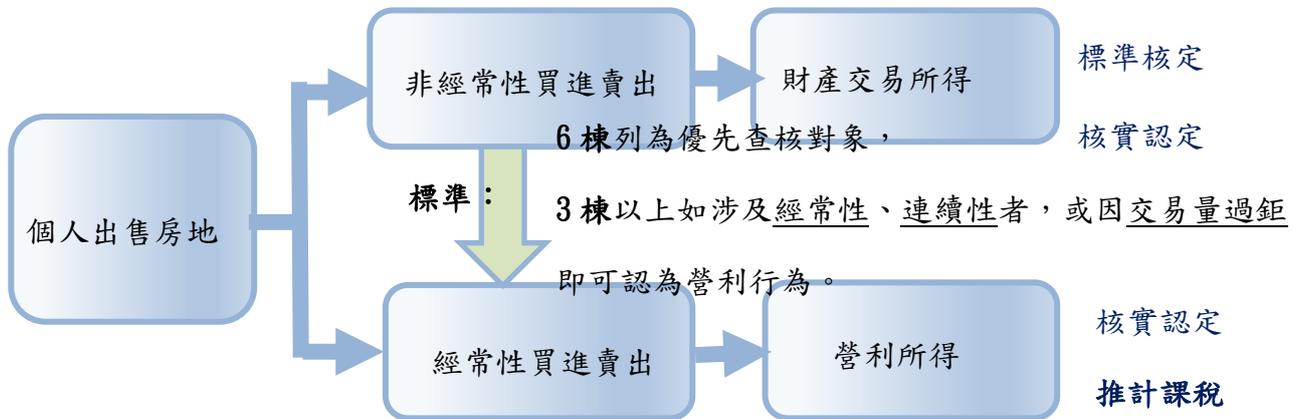
財政部中區國稅局查獲原告吳○○於民國(下同)98 年至 99 年間陸續購置房地，旋於 99 年間銷售臺中市○○區○○路○段○○號 10 樓等 6 戶房地(下稱系爭 6 戶房地)，合計銷售價計新臺幣(下同) 21,003,810 元，認定原告係以營利為目的而從事經常性房屋銷售，爰依《所得稅法》規定，核定其獨資經營買賣不動產之所得為營利所得共計 3,570,648 元(按不動產買賣業同業利潤標準 17%)，當年度綜合所得總額則為 3,570,680 元，補徵稅額 623,202 元，並裁處罰鍰 311,599 元(本稅額 0.5 倍)。

二、案例爭點

¹ 《納稅者權利保護法》已於民國 106 年 12 月 28 日施行。



如下圖所示，自然人出售房地達六間以上，其所得性質可能改變為營利所得，



(98年後兩稅合一制，獨資或合夥營利事業，不須繳納營所稅，係直接歸戶至資本主，以營利所得課徵綜合所得) 銷售(含土地) 總價 17%

◆本案出售不動產行為是否為營利行為？

按《所得稅法》第9條規定：「本法稱財產交易所得及財產交易損失，係指納稅義務人並非為經常買進賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益或損失。」惟本法並未針對「經常買進賣出」做定義性說明，因而財政部另頒《綜合所得稅預售屋及鉅額房地交易選案查核作業要點》，及財政部 95.12.29 台財稅字第 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。²明確定義「經常買進賣出」，如符合上揭函釋者，則將認定為營業人，進而課徵營利所得而非財產交易所得³。本案同年度出售六戶不動產(按登記完成日)，符合上揭函釋第四款而被認定納稅人即為營業人。

◆土地所得依法免徵所得稅，本案認定為營利所得依法仍須申報課稅，是否適法？

按《所得稅法》第4條第16款規定：「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

² 財政部 95.12.29 台財稅字第 09504564000 號令已於民國 106 年 6 月廢止。

³ 98 年後兩稅合一制，獨資或合夥營利事業，不須繳納營所稅，係直接歸戶至資本主，以營利所得課徵綜合所得。



交易之所得。」免徵所得稅；財政部認定本案納稅人顯係從事經常買進、賣出房地之營利活動，難謂為一時性或偶發性之交易行為，綜觀本案交易事實、態樣，顯係為獲取收入，追求買賣不動產之利潤，獨立的、繼續的從事於一定之經濟活動，已符合「持續」及「營利」要件，應屬《營業稅法》規範之銷售行為，其因此而增益之所得，自屬《所得稅》法第 14 條第 1 項第 1 類規定列為營利所得，依法應課徵綜合所得稅。

三、判決理由

◆財政部 95 年 12 月 29 日函釋並無違反母法之意旨：

95 年 12 月 29 日令係財政部基於稅捐稽徵主管機關地位，對於營業人之定義及其土地交易營利所得之計算，所為技術性及補充性之闡釋，並未有違背母法《加值型及非加值型營業稅法》及《所得稅法》相關規定之意旨精神，亦無增加法律所無之限制。

◆土地交易所得計入當年度個人之綜合所得總額並無違法：

營利事業出售土地之交易所得，於營利事業所得稅中固屬免稅所得，然該項土地交易所得(盈餘)由營利事業分配或歸予投資個人(包括公司之自然人股東、合作社社員、合夥人、獨資資本主)時，即屬營利所得，依《所得稅法》第 14 條第 1 項第 1 類之規定，仍應計入當年度個人之綜合所得總額，依法課徵綜合所得稅。

◆營業人申報方式錯誤，不得主張免罰：

未主動辦理營業登記及申報繳納營業稅、營利事業所得稅及綜合所得稅，僅以財政部訂頒之財產交易所得標準，報繳綜合所得稅，致發生逃漏稅捐之結果，依其情節，應負故意之漏報責任，不得主張免罰。

四、評析：

◆財政部 95 年 12 月 29 日函釋，營業人認定是否適法：

上揭函釋第四款所謂意旨為何？財政部並未具體說明適用要件及其範圍，參照司法院院釋字第 432 號解釋，「法律雖以抽象概念表示，不論其為不確定概念或概括條款，均須無違明確性之要求。」該款明顯違反「法律明確性原則」；本令以「其他經查核足以構成以營利」概括性條款輕率認定營業人標準，並未附具體理由及認定標準，應為裁量怠惰，依照《行政訴訟法》第 4 條 2 項及 201 條所規定「逾越權限



或濫用權力之行政處分，以違法論。」、「行政機關依裁量權所為之行政處分，以其作為或不作為逾越權限或濫用權力者為限，行政法院得予撤銷。」前揭號令營業人認定應違反「法律明確性原則」，依照此號令所做營業人之認定又係為「裁量瑕疵」。惟，實務看法仍認定該函釋並未增加法所無之限制。

◆《納稅者權利保護法》第 14 條規定，推計課稅不罰：

《納稅者權利保護法》第 14 條第四項規定其意旨為推計課稅不罰，但仍需盡協力義務才得以不罰。葛克昌教授指出第 14 條第 3 項原草案為「稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰」，但在立法過程中加入財政部見解「納稅者已依稅法規定履行協力者」，按已盡協力義務者不得推估，不盡協力義務者得推估。事實上立法理由清楚闡明「推估僅及於課稅事實不及於處罰」，推計對象只是課稅事實，不及於處罰，處罰應該以明確的事實為基礎，不許推計的方法為之。按葛教授看法，本案應無罰鍰，但實務似會以未盡協力義務而作成罰鍰。

參、結論

財政部 106 年 06 月 07 日台財稅字第 10604591190 號令，核釋個人銷售房屋課徵營業稅相關規定：「..... (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。.....五、廢止本部.....95 年 12 月 29 日台財稅字第 09504564000 號令.....。」上揭 95 年 12 月 29 日台財稅字第 09504564000 號令已於 106 年 06 月 07 日所廢止，後釋對於個人售屋營業人認定標準，刪除前釋第四款認定要件「其他經查核足以構成以營利為目的之營業人。」

並依照司法院釋字第 287 號解釋「行政機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。為在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。」上揭解釋明確表示，如前釋確有違法情形，則應受後釋之影響。財政部刪除該概括條款，顯見知其違反「法律明確性原則」，而予以廢止，如本案尚未確定，應有後釋之適用。則本案如未被認定為營業人，其營利所得及罰鍰則將失所附麗。