

出資人參與自辦市地重劃出售取得抵費地課稅問題探討

-以臺中高等行政法院 109 年訴字第 75 號判決為例

黃竑傑 組長
高考會計師及格

市地重劃¹係依照都市計畫規劃內容，將重劃書範圍內之土地加以規劃整理，興辦各項公共設施，並於扣除法律規定應由參與重劃之土地所有權人共同負擔之公共設施用地負擔²及抵繳費用之負擔³後，按原有土地相關位次辦理重新分配形狀整齊之土地給土地所有權人的一種都市整體開發方式。為加速促進都市土地開發利用，政府依平均地權條例第 58 條獎勵人民可自行辦理市地重劃，在開發過程中土地所有權人提供土地並組織重劃會辦理市地重劃，而出資人則提供資金與技術等參與重劃並於重劃辦理完成後獲配抵繳開發費用之抵費地，而關於出資者取得抵費地課稅問題，財政部於 107 年 1 月 19 日台財稅字第 10600727830 號函釋：個人出資者與重劃會簽訂土地買賣預售契約書，約定按重劃進度提供開發資金參與土地重劃獲取抵費地所賺取之所得核屬所得稅法第 14 條第 1 項⁴第 10 類規定之其他所得應以所取得抵費地之重劃後評議

¹市地重劃之舉辦方式可分為：一、政府選定地區辦理；二、人民申請優先辦理；三、獎勵人民自行辦理。辦理市地重劃目的為：藉由土地整理、改良、重新劃分經界，使原本不適合建築使用之土地皆能直接臨路、有效利用、地價上漲增加社會財富，並透過公共設施用地及重劃相關費用由參與重劃土地所有權人共同負擔之制度使土地所有權人按受益程度承擔不同之負擔及節省政府開支。

²重劃區內供公共使用之道路、溝渠、兒童遊樂場、鄰里公園、廣場、綠地、國民小學、國民中學、停車場、零售市場等十項用地，除以原公有道路、溝渠、河川及未登記地抵充外，應由參加重劃土地所有權人共同負擔。

³費用負擔包括：一、工程費用：道路、橋樑、溝渠、鄰里公園、地下管道等公共工程之規劃設計費、施工費、材料費、工程管理費；二、重劃費用，包括地上物拆遷補償費、地籍整理費及辦理本重劃區必要之業務費；三、貸款利息。

⁴所得稅法第 14 條第 1 項個人綜合所得共有十類所得，第一類：營利所得、第二類：執行業務所得、第三類：薪資所得、第四類：利息所得、第五類：租賃所得及權利金所得、第六類：自力耕作、漁、牧、林、礦之所

地價減除所支付資金成本及必要費用後之餘額為所得額，計入登記取得抵費地所屬年度綜合所得總額課稅，此號函原意為獎勵個人出資者加速市地重劃進程且在不確定之風險下能享有合理之利潤，但該函卻可能有道德風險遭有心人士利用以個人名義進行出資實際上卻以營利事業出資並賺取超額報酬。本文以臺中高等行政法院 109 年訴字第 75 號判決為例探討此類問題。

一、爭訟概要

原告為臺中市黎明自辦市地重劃區重劃會(下稱黎明重劃會)出資者之一，被告為財政部中區國稅局。原告自 100 年 8 月起至 102 年 4 月底累積出資金額計新臺幣 68,500,000 元，於 102 年 5 月 8 日就其中 39,266,656 元之出資額部分(註：總出資額尚有應獲配其他抵費地)先行獲配登記取得 1,115.53 平方公尺抵費地。原告旋於同年 7 月 10 日以總價 175,472,869 元出售系爭抵費地予訴外人。案經被告個案調查，原告於 105 年 3 月 22 日出具同意書，同意被告按獨資營業人之經營型態以土地開發業同業利潤標準淨利率 29%，核定其 102 年度營利所得 50,887,132 元(175,472,869*29%)，歸課核定綜合所得總額 53,825,588 元及應補稅額 19,471,136 元，原告已於 105 年 8 月 25 日繳清稅款。嗣原告於 108 年 8 月 8 日向被告提出綜合所得稅更正申請書，請求將 102 年度綜合所得稅申報關於營利所得項所列 50,887,132 元更正為其他所得 0 元，

得、第七類:財產交易所得、第八類:競技、競賽及機會中獎之獎金或給與、第九類:退職所得、第十類:其他所得。

依稅捐稽徵法第 28 條⁵規定退還已納稅款，然經被告審查後否准所請，原告不服，提起訴願，經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明

(一)原告先行出資重劃會，於登記取得分得之抵費地後再出售抵費地，應按分得抵費地之評議地價或公告現值(取其高者)扣除其取得抵費地之成本後，核定為「其他所得」，而非「營利所得」。

(二)本件原告非獨資營業人，亦非以營利事業股東身分自營利事業獲配營利所得係以自有資金出資黎明重劃會，並無任何預售抵費地權利之行為，僅單純一次性於 102 年 7 月 10 日與訴外人林榮金簽訂「土地買賣契約書」，並以總價 175,472,869 元將系爭抵費地讓售與林榮金，並不具經常性與反覆性自無另行核定營利所得並補徵原告綜合所得稅之理。

(三)原告於出資重劃會或出售系爭土地時，均非富有土地開發公司(筆者註:富有公司為黎明重劃會委託之土地開發公司，雖然自辦重劃的實施主體為土地所有權人組成之「重劃會」，但實質上真正主導且實際推動重劃工作者卻是「重劃公司」)董事，自無被告所稱富有公司藉指定原告為出資人之方式而逃漏該公司應分配予股東之營利所得稅之問題：

⁵稅捐稽徵法第 28 條第 1 項、第 2 項：

納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。

納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。

1. 原告自 103 年 6 月 30 日至 106 年 6 月 29 日雖曾擔任富有公司之董事，然原告擔任富有公司董事期間並無任何出資或出售抵費地之行為，且原告對富有公司持股為零。

2. 原告出資參與重劃，係完全由原告自行擔負盈虧風險，與他人無涉，富有公司更不需為原告之出資擔負任何盈虧之責，故被告之相關指摘實屬無據。

3. 富有公司面臨訴訟賠償難題，早已中止各項重劃開發工作，並於財務上虧損累累，原告再次獲分配抵費地之機會幾乎等於零，原告剩餘出資收回之機會渺茫，有可能需全部認列損失，但被告僅憑原告一次出售抵費地行為，遽認原告係獨資營業人，與事實不符外，被告更因課稅事實認定錯誤導致適用法令錯誤，致原告溢繳鉅額稅款。

三、被告答辯及聲明

(一) 本件因經被告查得下列經濟事實，原告為出資者與開發公司享有同等經濟利益，而認原告依法應認定為一獨資營業人，據以適用法令核定稅捐，無稅捐稽徵法第 28 條之適用：

1. 黎明重劃會章程第 17-1 規定，開發總費用之籌措墊支除受託辦理重劃業務之土地開發公司外，尚得由該公司指定之人去辦理。依章程第 17-3 規定，該公司指定之出資人均得以開發成本價向重劃會購入抵費地，是同樣出售土地，以土地開發公司名義出售，或以土地開發公司指定之原告出售，其稅負即有不同。

2. 重劃會章程第 17-4 規定，重劃區開發盈餘由該土地發公司自負之，即該公司坐擁龐大土地增值利益，該公司卻指定重劃會之理事長及當時富有公司之負責人、股東或關係企業之員工等，得以開發成本價購入抵費地，且依出資契約第 5 條及第 15 條約定，出資者對重劃會之出資，俟重劃完成後，除以買賣方式，以該出資款項換購抵費地外，倘重劃會未能依上述約定履行時，富有公司將以保證人身分對出資人實際出資墊支金額負連帶償還責任，亦即土地開發公司承擔所有開發風險，卻將開發利益與其他特定之出資人共享，亦甚保證出資之自然人的出資還本。

3. 依原告其投入資金持續性地獨立從事特定經濟活動以謀取利益之行為觀之，雖因未辦理營業登記，然依其出資可取得應有抵費地部分已超出一般供自用之特性，與有營業牌號或場所者，有實質相同之經濟上意義。

四、本件兩造爭點

(一)原告取得及出售系爭抵費地，在個案經濟實質關係上可否評價為營利事業？應歸課為營利所得或其他所得？

(二)被告按土地開發業同業利潤標準淨利率 29%，核定原告 102 年度取得營利所得 50,887,132 元（即 175,472,869 元*29%），有無適用法令錯誤情形？

(三)原告依據稅捐稽徵法第 28 條規定退還稅款，是否適法有據？

五、法院判斷

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。是故，以營利為目的，持續性地獨立從事特定經濟活動者，雖因未辦理營業登記，而無登記之營業牌號或場所，然其與從事同樣經濟活動，有營業牌號或場所者，有實質相同之經濟上意義，依所得稅法關於營利所得之立法目的，並衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則，自屬於所得稅法第 11 條第 2 項所稱之「營利事業」，其營利所得應納入所得課徵綜合所得稅。再者黎明重劃會同意本出資回饋，依原告出資比例，按重劃完成後之全部抵費地評定地價總額計算其應有部分，以抵費地交付原告承受等內容，顯見係黎明重劃會之開發商為規避稅捐，讓其投資金額（成本）與取得抵費地之評議價格相等，不發生投資報酬結果，可憑以扭曲利用財政部 107 年 1 月 19 日臺財稅字第 10600727830 號函釋。

綜上所述，原告上開主張各節，均非可取。被告並無適用法令錯誤，致原告溢繳稅款之情形，本件原告訴請撤銷訴願決定及原處分，並求為判決命被告作成如前聲明所示內容之退還溢繳稅款處分，為無理由，應予駁回。

六、結語

綜觀本件判例，原告已於 105 年 3 月 22 日出具同意書，同意被告按獨資營業人之經營型態核定其 102 年度營利所得 50,887,132 元並繳納補徵稅額 19,471,136 元，然而卻於 108 年 8 月 8 日向被告提出綜合所得稅更正申請書，

請求將 102 年度綜合所得稅申報關於營利所得元更正為其他所得 0 元，筆者認為原告起訴主張雖未聲明其引用財政部 107 年 1 月 19 日臺財稅字第 10600727830 號函釋，然而其欲巧妙扭曲利用此函釋獲取租稅利益意圖明顯，是故法官援引租稅法律主義精神及實質課稅公平原則而駁回原告之訴。筆者認為個人出資人參與自辦市地重劃時，需特別注意其本身是否有營利事業身分或名義上雖無但實質上與營利事業享有同等的重劃開發經濟利益，是故個人投資人與重劃會簽定簽訂土地買賣預售契約書時，需嚴查合約條款是否有被認定為營利事業之風險而影響納稅義務人租稅權益。



中山普萊聯合會計師事務所
Chungsun Prime Certified Public Accountants