

## 個人出售房地屬營業行為之爭議

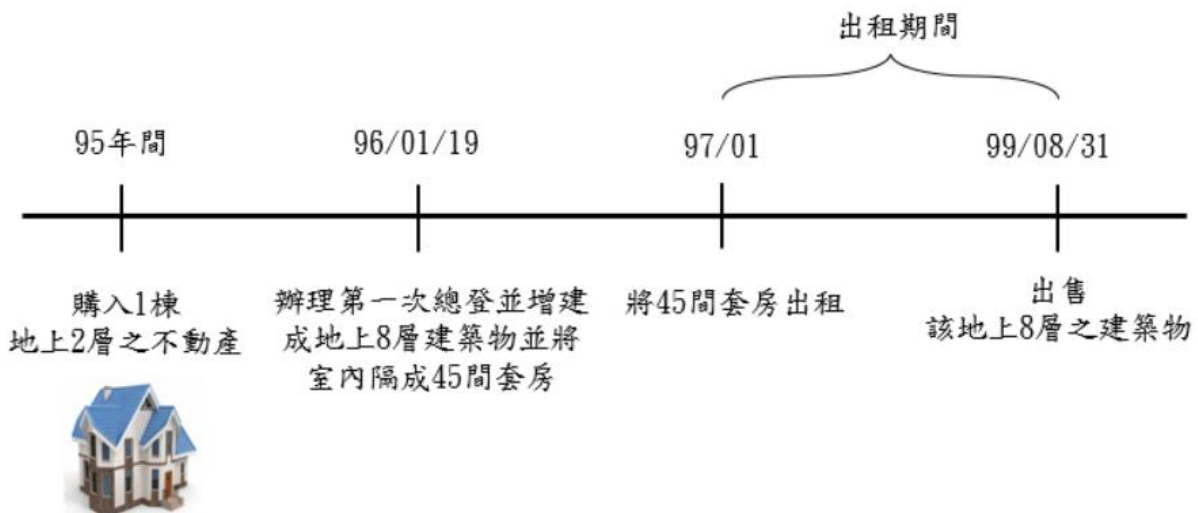
-最高行政法院 108 年判字第 418 號判決

莊鎮嶽 會計師/李杰倫 副 理

投資標的日新月異百百種，然而傳統的房地產仍是大多民眾喜愛的投資項目之一，不論是自住需求、為獲取資產上漲的增值利益或是當包租公賺取固定收益的都不在少數，但成為包租公後需要留意的相關稅負繁多，例如，每年應將租賃收入減列相關成本費用後(若未提示則成本費用率 43%)列報租賃所得申報綜合所得稅，抑或是須留意持有不動產之數量或租賃收入金額是否符合財政部相關函釋所稱「營業人」，應辦理營業登記開立發票等等。若未留意相關規定又會面臨哪些稅務風險?透過下列實務判決淺論之。

近期實務見解-最高行政法院 108 年判字第 418 號判決

### 一、事實摘要



A君於民國95年購入不動產(土地+房屋)後，隨即拆除改建，於民國96年取得所有權登記為8層樓之建物，並於其內設有45間套房，預計作為出租學生之用，於民國97年起以「翰林院」之名號出租供學生宿舍使用，並於1樓設有管理室，由專人處理租屋事宜。於民國99年中將該房地出售(總價為5000萬元)予第三人。

於民國97年到民國99年8月出租期間，A君皆於個人綜所稅中申報租賃所得，於民國98年7月間經國稅局調查後調增A君民國97年綜合所得稅-租賃所得。A君因於民國99年出售申報年度未列報，而先遭國稅局將該出售所得按部頒標準核定財產交易所得413,016元，於民國103年間國稅局依查得資料，核實認定財產交易所得7,927,138元。因A君不服申請99年度綜所稅復查，於民國104年國稅局嗣後又註銷財交所得，認定甲君為營業人，改按營利所得與漏報營業稅，補徵出售房屋收入營業稅1,392,949元，並以未辦營業登記裁罰一倍營業稅額。

## 二、本案件爭點

- (一)被上訴人認上訴人出售房屋視為營業行為有無違誤?
- (二)信賴保護原則有無適用?

## 三、法院觀點

- (一)核與財政部97年11月5日臺財稅字第09704555660號令相符。

上訴人購地建屋之始即以經營套房出租營利為目的，隔間裝潢成

45 間套房，在 1 樓設置管理室，自 97 年起，將該大樓冠以「翰林苑」名號專作出租學生宿舍用途，設專人在處理租賃事宜。核與財政部 97 年 11 月 5 日臺財稅字第 09704555660 號令釋所謂個人出租自有建物予第三人，應辦理營業登記，課徵營業稅之情形相合致。

系爭新房屋本身即是上訴人「基於持續營利意圖，長期而不間斷地」提供「租賃勞務」之所在地，當然符合令釋中所稱之「固定營業場所」。又上訴人將系爭新房屋冠以「翰林苑」之名稱，本身即含有宣示「有意將房屋租賃予學生」之廣告意涵，當然也可涵攝至「營業牌號」之法律概念範圍內。

**(二)月銷售額超過 20 萬非屬小規模，自屬營業人應課徵營業稅。**

出租套房共計 45 間，持有期間 8.5 個月租金計 2,313,169 元，平均每月營業額 272,137 元，扣除 43% 必要損耗費用，其該期間之租賃所得計有 1,318,506 元。則上訴人每月銷售額超過 20 萬元，明顯不具備營業稅法所定小規模營業人之要件，自屬營業稅法第 6 條第 1 款之營業人，依法即應辦理營業登記，並課徵營業稅。

**(三)本案不適用財政部 106 年 6 月 7 日台財稅字第 10604591190 號函。**

上訴人所欲解釋並形成規制作用之函釋適用對象，實為『無持續租賃房屋之營業行為存在，僅單純持有房屋而出售』之情形。故財政部 106 年 6 月 7 日台財稅字第 10604591190 號函釋規範意旨之適用範

圍，完全不及於本案件事實。

(四)無信賴保護原則之適用。

「營利事業所得」或「應稅銷售額」，其核心因素在於「取得此等收入之多個交易行為，是否是在長期營利目標下，反覆而持續從事者。」此等客觀實證特徵亦應讓上訴人在主觀上明瞭「其從事前開交易行為，在所得稅法上應定性為『營利事業』，在營業稅法上應定性為『營業人』」。但上訴人卻在申報所得稅時不告知此事，又不辦理營業人登記。其主觀上具有可責性，應負擔漏稅違章裁罰責任。而上訴意旨所辯「基於對被上訴人所屬承辦所得稅報繳業務稅務員之信賴，而不自知該等收入（或銷售額）具有營利事業所得屬性，或屬營業稅法上之應稅銷售金額」云云，核與「所得稅具有大量行政之實證特徵，必須採取自動報繳制。稅捐機關原則上只能先信賴當事人申報，事後才會在發現漏稅跡證後（或在發動選案查核機制後），發動實質調查，核實認定稅捐事實」之規範架構有悖。故上訴人此部分「信賴基礎」之主張，仍無從推翻原判決之判斷結論。

#### 四、評析

本案將出售買賣房地行為與出售前的出租行為連結解釋為營業行為，倘若將兩個行為劃分分開檢視，則可能有幾個不同的結果。實務上對於個人銷售房屋是否會被認定屬營業人，銷售房屋應進行稅籍登記開立發票，係以財

政部 1060607 台財稅字第 10604591190 號<sup>1</sup>函令作為判斷依據，倘若個人建屋出售或購屋出售符合前述函令第一款各項要件之一者，即屬「營業人」銷售房屋，應依法課徵營業稅。依本案而言，以「翰林院」為名出租學生宿舍，此部分可能符合設有固定營業場所及具備營業牌號之要件；而判決指出該房屋有安排專人協助處理出租事宜及現場設有管理室，該部分也可能符合有僱用員工協助事宜之要件。至於是否具有經常性或連續性房屋銷售行為，判決意旨指購入房屋目的是為了出租，因此會成為營利事業之固定資產，且是在長期營利目標下反覆且持續之行為，其中交易時間之長度（2 年半之久）及交易行為之頻率（按月出租）、數量（有 45 間房間可出租）與金額（可達 20 萬元以上）觀之，依日常經驗法則為客觀評價，應認已符合「在長期營利目標下，反覆持續從事交易行為」之定義。

值得探討的是，究竟購入房屋的目的目的是否是為了出租，若目的不是為了

---

<sup>1</sup> 個人購（建）屋出售課徵營業稅及稅籍登記相關規定

- 一、個人購屋（含合法拍屋）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。

出租，縱算後續的出租行為被依照前述觀點定性為「長期營利目標下，反覆持續從事交易行為」，進而有營業稅及營所稅議題，並不表示購入固定資產是為了後續的出租使用。

原告以出售房屋係為了償還貸款之唯一資金來源，主張該交易事件僅為單一性，稽徵機關認為交易整體是多個交易行為具有營利性及持續性，本文以為，前開交易究為數個單獨交易，或以數個單獨交易之連續而論以長期營利，應有更具整體性之論述。



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