

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第599號

上 訴 人 蔡育伸（即獨資商號蔡育伸）

訴訟代理人 劉祥墩 律師

劉宇捷 律師

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 宋秀玲

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國109年4月9日臺北高等行政法院108年度訴字第1770號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、本件行政訴訟上訴後，被上訴人代表人由許慈美變更為宋秀玲，茲由新任代表人於民國109年7月16日具狀向本院聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、緣上訴人獨資經營不動產買賣業務，於102年8月8日以買賣登記取得門牌號碼新北市○○區○○路000號0樓之0、0樓之0、0樓之0、0樓、0樓之0、0樓之00、0樓之00、0樓之0、0樓之0等多筆房屋及坐落土地（應有部分1/2）。其後，於104年間出售其中0樓之0、0樓之0、0樓之0房地（下稱系爭房地），於105年間出售0樓、0樓之0、0樓之00房地，於106年間出售0樓之00、0樓之0房地，於107年間出售0樓之0房地。嗣上訴人於107年6月26日補辦獨資商號營業登記，並於同年7月31日補辦104年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入新臺幣（下同）10,064,353元，全年度所得額1,710,940元。經被上訴人查得上訴人104年出售系爭房地所得計35,000,000元（出售總價款70,000,000元，上訴人應有部分1/2），上訴人僅將房屋銷售額10,064,353元申報為獨資商號營業收入，而未將土地銷售額24,432,429元列報為營業收

01 入，被上訴人乃核定其104年營業收入為34,496,782元（＝
02 房屋收入10,064,353元＋土地收入24,432,429元）；另以上
03 訴人未提出帳簿憑證供核，按不動產買賣業（行業標準代
04 號：0000-00）同業利潤標準淨利率17%核定其104年營業淨
05 利及全年所得額均為5,864,453元（＝34,496,782元×1
06 7%）。上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決
07 定及原處分（即復查決定）均撤銷。經原審法院判決駁回
08 後，乃提起本件上訴。

09 三、上訴人起訴之主張及被上訴人於原審之答辯，均引用原判決
10 所載。

11 四、原判決駁回上訴人之訴，其理由略謂：行為時所得稅法第11
12 條第2項規定，一定組織體、從事營利活動，具備固定營業
13 場所等三項要件者，即應承擔所得稅法課予營利事業的協力
14 與納稅義務。惟所得稅法並無明訂營利事業於開始營業前，
15 必須向主管稽徵機關辦理營業登記以取得統一編號，故個別
16 團體組織具備所得稅法營利事業之要件者，縱無須依法辦理
17 營業登記，抑或未依規定辦理營業登記者，均無礙於報繳營
18 利事業所得稅之義務。上訴人執詞被上訴人挾其與上訴人間
19 資訊落差，先命上訴人成立獨資商號、辦理營業登記，再認
20 定上訴人出售系爭房屋乃屬營業行為，有違正當法律程序云
21 云，實出於對於上開法律之誤解；蓋上訴人無論是否辦理營
22 業登記，均無礙於其是否為營利事業之認定。又上訴人於10
23 2年間購入9筆房地，自104至107年間陸續出售完結，顯然係
24 具有一定人力規劃並具事業經營方針，持續與社會多數人為
25 不動產買賣以營利之事業無疑，該當於所得稅法第11條第2
26 項之要件，上訴人亦因此於107年6月26日辦理營利事業登
27 記，載明營業地址為「臺北市○○區○○里○○○路0段000
28 巷00號00樓之0」，行業類別為「不動產買賣」。以此稽之
29 上訴人於102年取得9筆房地，均係房屋及所坐落土地一併買
30 受，而參諸104年所出售之3筆系爭房地之契約書所載，該3
31 筆房地也均係「房屋及坐落土地」一併出售，足見上訴人出

售各筆房屋及坐落土地乃基於同一經濟活動與單一法律形式為之，而為獨資不動產買賣營利活動之一環，無從將房屋坐落土地之出售單純切割為獨資資本主一時性財產交易行為。至於財政部91年3月13日台財稅字第0900454904號令（下稱91年3月13日令），核其具體個案情節，乃獨資資本主原有土地，而於其上興建房屋後將房地一併出售營利，是該獨資所營事業為建築業，要非不動產買賣，與本件上訴人乃就房地一併購入後一併出售，以其買賣差價為營利之情事並不相同。上訴人援引財政部91年3月13日函，資為其將房屋與坐落土地出售所得分別歸於獨資、獨資資本主之依據，自無可採。上訴人既係以獨資而為系爭房地之買賣，自應將出售房地收入均列報為營業收入，然上訴人僅列報銷售房屋收入，而未列報銷售土地收入，於法有違，被上訴人乃核定其104年營業收入為34,496,782元（＝房屋收入10,064,353元＋土地收入24,432,429元），自無違誤。且上訴人未提出帳簿憑證供核，無從核實就其銷售收入扣除成本費用計算所得，被上訴人乃依行為時所得稅法第83條第1項後段規定，按不動產買賣業（行業標準代號：0000-00）104年同業利潤標準淨利率17%核定其104年營業淨利及全年所得額均為5,864,453元（＝34,496,782元×17%），亦於法無違等語。

五、上訴意旨略謂：被上訴人就上訴人獨資商號出售系爭房地核課104年度營利事業所得稅145,429元，惟上訴人本無意以獨資商號模式進行不動產買賣業務之銷售，實係應被上訴人要求為營業登記並以獨資商號為經濟活動而配合為之，顯已形成對上訴人營業活動自由之限制，且依上訴人計算，倘未為獨資商號登記而單純以自然人出售系爭房地計算104年度個人綜合所得稅，該年度個人綜合所得稅總額為44,745元，為獨資商號登記後，該年度個人綜合所得稅加上營利事業所得稅總額則為1,458,683元，差額逾百萬元，既獨資商號於法律行為權利義務歸屬均歸於出資人個人，與一般自然人為法律行為無異，客觀上所產生之經濟利潤亦無差別，迺於此制

01 度下竟產生該年度稅賦金額顯著差異，此差別待遇即與憲法
02 第7條平等原則，及基此原則所衍生量能課稅原則有所扞
03 格。是以，被上訴人要求為獨資商號登記，已對於上訴人營
04 業活動自由產生侵害，且於上訴人現實上取得經濟成果所表
05 彰出稅捐負擔能力相同之情況下，因是否設立獨資商號而產
06 生稅賦金額差異甚大之結果，亦與量能課稅原則有違。參諸
07 被上訴人要求上訴人為獨資商號登記，除以簡化稽徵程序為
08 目的外，猶未見有其他重要公益目的，難認該簡化目的已充
09 分考量處於同樣標準或條件下之所有課稅因素與要件，對於
10 上訴人受憲法保障平等權、營業活動自由等基本權利侵害甚
11 深。被上訴人據上訴人營業登記核課營利事業所得稅，應與
12 司法院釋字第565號、第597號解釋理由書揭示之量能課稅原
13 則，及司法院釋字第514號解釋理由書揭示之營業活動自由
14 等基本權保障有悖，亦與納稅者權利保護法第5條規定有
15 違，原判決未查而逕為上訴人不利之認定，猶有判決不適用
16 法規或適用法規有所不當之情。上訴人本欲長期持有而與訴
17 外人劉玉麗共同購入新北市○○區○○路000號0樓之0、0樓
18 之0、0樓之0、0樓、0樓之0、0樓之00、0樓之00、0樓之0、
19 0樓之0等房屋及所坐落土地，原先係為供作訴外人鄭榮川經
20 營御田牙醫診療場所之用，嗣因建商交屋遲延導致持有計畫
21 變更，被迫於104年間出售系爭房地，有御田牙醫診所聲明
22 書足資為憑。嗣經營業稅單位要求上訴人設立營業登記，過
23 程中僅一再要求上訴人配合辦理而未曾提及未來可能因之產
24 生之稅務負擔，詎上訴人配合辦理後，竟引發後續被上訴人
25 據以核課營利事業所得稅等稅賦。訴外人劉玉麗就前述不動
26 產出售行為，於另案行政救濟程序經財政部北區國稅局調查
27 後認定：「申請人補提示前開房屋拆除隔間牆後於101年10
28 月26日之驗屋缺失單、城拓工程顧問有限公司105年10月4日
29 出具之房屋輕隔間牆結構安全證明及相關平面圖、禾拓室內
30 裝修工程開發公司出具之分戶牆復原工程報價單、105年度
31 開立隔間牆工程統一發票12紙及原規劃合作開設牙醫診所之

01 牙醫鄭榮川聲明書等相關資料，以佐證其要求日勝生活公司
02 拆除隔間牆作為牙醫診所，嗣後因系爭房屋無法如期取得使
03 用執照並交屋而取消計畫再重新隔間之事實。」「本局以10
04 8年11月13日北區國稅法一字第1080015471號函請日勝生活
05 公司提供申請人購買前揭房屋及打通成1戶之買賣契約及相
06 關資料，該公司108年11月29日函復，本件係依約定以毛胚
07 屋交屋完成，其中0樓房屋均依98年1月簽訂之房地預定買賣
08 契約書附件七建材設備表第10條之約定，已取消房屋室內分
09 間及分戶牆，核與申請人主張其打通房屋規劃長期使用之情
10 形相符。」足見上訴人與劉玉麗共同購入前述不動產確係本
11 於長期持有意圖至明，據實質課稅原則之要求，上訴人出售
12 房地與劉玉麗出售房地之行為所產生之外部經濟效果應相
13 同，所衍生之稅務負擔亦應同一，當無容稅捐單位恣意為不
14 同認定，然前述事實被上訴人於調查過程中均未為調查，逕
15 為上訴人不利之認定，不僅與實質課稅原則有所悖離，更有
16 違有利不利一律注意之法定原則。原判決未查即據以認定，
17 實有判決不適用法規之情等語，為此請求廢棄原判決，並就
18 廢棄部分，撤銷訴願決定及原處分。

19 六、經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論尚無不合，茲再予
20 補充論斷如下：

21 (一)按行為時所得稅法第11條第2項規定：「本法稱營利事業，
22 係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號
23 或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、
24 林、漁、牧、礦冶等營利事業。」第71條第1項、第2項規
25 定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結
26 算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所
27 得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、
28 扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵
29 繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申
30 報前自行繳納。但依法不併計課稅之所得之扣繳稅款，及營
31 利事業獲配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額，不得減

01 除。」「前項納稅義務人為獨資、合夥組織之營利事業者，
02 以其全年應納稅額之半數，減除尚未抵繳之扣繳稅額，計算
03 其應納之結算稅額，於申報前自行繳納；其營利事業所得額
04 減除全年應納稅額半數後之餘額，應由獨資資本主或合夥組
05 織合夥人依第14條第1項第1類規定列為營利所得，依本法規
06 定課徵綜合所得稅。但其為小規模營利事業者，無須辦理結
07 算申報，其營利事業所得額，應由獨資資本主或合夥組織合
08 夥人依第14條第1項第1類規定列為營利所得，依本法規定課
09 徵綜合所得稅。」第83條第1項規定：「稽徵機關進行調查
10 或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、
11 文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標
12 準，核定其所得額。」

13 (二)次按稅捐稽徵法第12條之1第2項規定：「稅捐稽徵機關認定
14 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
15 生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」準此，核課稅捐之
16 事實認定，即有必要審視判斷人民之經濟活動特徵是否合致
17 課稅要件事實，及其是否為該經濟活動實質利益之歸屬者。
18 查上訴人於102年間與訴外人劉玉麗以應有部分各1/2之約
19 定，一舉共同購入包括系爭房地在內共9筆房屋及坐落基
20 地，嗣後自104年起迄107年止，逐年分批售出，此為原審所
21 認定之事實。按此所呈現之經濟活動，包括合意、覓屋、洽
22 約、集資、管理，及其中之款項結算、金錢流動，涉及一連
23 串之財產安排及交易計劃，絕非踩街隨興交易可比。其巨資
24 購入房地，再尋覓買主伺機售出，動輒千萬現金之流動，時
25 間持續長達5年，自有其審慎之規劃。又查其所買賣者為房
26 地不動產，凡經歷者必具有一定房地產交易所及之法律、稅
27 務知識，其在出售9筆不動產後辦理營業登記，以其市場經
28 驗，自然明知營業登記之意義及法律效果。則若非有營業之
29 實質，焉會依被上訴人之輔導於事後辦理營業登記？其推稱
30 不知相關稅務上之效果云云，難以採信。被上訴人綜合前述
31 9筆房地之買入售出情形，認定其有營利目的，並有營業登

01 記之營業場所，為獨資之營利事業，即屬有據。乃其上訴猶
02 主張係配合辦理營業登記，並指為對其營業自由之限制，以
03 營利所得核課與綜合所得核課，稅額相差甚大，違反平等原
04 則，原判決違反司法院釋字第565號、第597號解釋所揭示之
05 量能課稅原則、司法院釋字第514號解釋營業自由之保障，
06 及納稅者權利保護法第5條之禁止差別待遇規定，有判決不
07 適用法規或適用法規有所不當云云，即難成立。

08 (三)上訴意旨另執訴外人劉玉麗，即與上訴人共同買入前開9筆
09 不動產再予出售之合資者，於所涉及營利事業所得稅之復查
10 程序中舉出事證，證明所購入之房屋原來計畫供開設牙醫診
11 所之用，嗣因房屋無法如期取得使用執照並交屋，而取消計
12 畫，此一事實經受理復查之財政部北區國稅局採認，足以證
13 明上訴人與劉玉麗共同購入前述不動產，確係本於長期持有
14 之意圖。又對於相同之事實，不容稅捐單位恣意為不同認
15 定，而指原判決有應予調查之證據未予調查、判決不適用法
16 規之違誤云云。誠上訴人於起訴時即主張與劉玉麗共同買
17 入、售出9筆不動產，原有長期持有之意，惟原審以原處分
18 認定上訴人有營業行為為合法有據，已如前述，亦即原審應
19 係以該等買入之初始意圖無關營業行為之判斷。另被上訴人
20 就上訴指摘財政部北區國稅局認定訴外人劉玉麗之主張為可
21 採，有同一事實認定相歧異之瑕疵一節，提出財政部北區國
22 稅局109年4月23日北區國稅法一字第1090004985號重審復查
23 決定書而為上訴答辯，稱該局仍認定訴外人劉玉麗出售不動
24 產係屬營利行為而應辦理稅籍登記，僅係就其未申請稅籍登
25 記銷售之行為，難認出於故意或過失，而依納稅者權利保護
26 法第16條第1項規定註銷原處營業稅罰鍰而已。足見該等重
27 審復查結果係在原審109年3月12日言詞辯論終結後始作成，
28 原審本不及調查，自無應予調查之證據未予調查之違誤。況
29 被上訴人也已補充陳明本件與訴外人劉玉麗案並無不同之認
30 定，爰為敘明其旨如上。

01 (四)綜上，原審以原處分認定上訴人104年出售系爭房地所得營
02 業收入為34,496,782元（＝房屋收入10,064,353元＋土地收
03 入24,432,429元）；另以上訴人未提出帳簿憑證供核，按不
04 動產買賣業同業利潤標準淨利率17%核定其104年營業淨利
05 及全年所得額均為5,864,453元（＝34,496,782元×17%），
06 核屬有據，原判決認事用法尚無違誤。上訴論旨，指摘原判
07 決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

08 據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第
09 98條第1項前段，判決如主文。

10 中 華 民 國 110 年 7 月 22 日

11 最高行政法院第三庭

12 審判長法官 帥 嘉 寶

13 法官 王 碧 芳

14 法官 鄭 小 康

15 法官 林 玫 君

16 法官 李 玉 卿

17 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

18 中 華 民 國 110 年 7 月 22 日

19 書記官 楊 子 鋒