

訴願人 ○○○

代理人 ○○○會計師

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因違反營業稅法事件，不服原處分機關八十七年六月四日北市稽法乙字第8700996100號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人於七十九年度出資與地主○○○等以合建分屋方式承攬本市士林區○○街○○巷○○、○○號等十四戶房屋興建工程，案經臺北市國稅局通報後，經原處分機關依法審理核定訴願人未依規定申請營業登記，自八十一年起至八十四年止，銷售房屋計新臺幣（以下同）三四、一六八、四七五元（不含稅），應補徵營業稅一、七〇八、四二四元，並按所漏稅額處三倍罰鍰計五、一二五、二〇〇元（計至百元為止）。訴願人不服，申請復查，案經原處分機關發覺原核定銷售房屋金額未將土地售價部分扣除，乃重新核定銷售房屋金額為三四、九三九、三七六元（含稅），並以八十七年六月四日北市稽法乙字第8700996100號復查決定：「原核定補徵稅額准予更正為新臺幣一、六六三、七八〇元，罰鍰金額併予更正為新臺幣四、九九一、三〇〇元。」上開決定書於同年六月十七日送達，訴願人仍表不服，於八十七年七月十三日向本府提起訴願，十月一日補具資料，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按營業稅法第一條規定：「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營業稅。」第三條第一項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」第二十八條前段規定：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。」第三十二條第一項前段規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」第四十三條第一項第三款規定：「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之……三、未辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。」（行為時）第五十一條第一款規定：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處（五倍至二十倍）一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請營業登記而

營業者。」第五十三條之一規定：「營業人違反本法後，法律有變更者，適用裁處時之罰則規定。但裁處前之法律有利於營業人者，適用有利於營業人之規定。」同法施行細則第二十一條規定：「營業人以土地及其定著物合併銷售時，除銷售價格按土地與定著物分別載明者外，依房屋評定標準價格占土地公告現值及房屋評定標準價格總額之比例，計算定著物部分之銷售額。」

財政部七十五年十月一日臺財稅第七五五〇一二二號函釋：「....二、稽徵機關如未查得合建分屋時價，則應以房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定，並按較高之價格等額對開發票，土地價款之發票（所有人如為個人者，可開立收據）免徵營業稅，房屋價款之發票，應外加五%營業稅，向買受人（土地所有人）收取。」

八十一年一月三十一日臺財稅第八一一六五七九五六號函釋：「.....說明：二、營業稅法第一條規定：『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營業稅。』同法第三條第一項規定：『將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。』故在中華民國境內建屋出售，係屬在我國境內銷售貨物，自應依上開規定辦理。三、邇來迭據反映，營業人每多假借（利用）個人名義建屋出售，規避營業稅與營利事業所得稅，造成依法登記納稅之業者稅負不公平，亟應予以改進遏止，以杜取巧。四、茲為明確界定應辦營業登記之範圍，及兼顧以自用住宅用地拆除改建房屋出售之事實，並維護租稅公平，特規定如次：（一）建屋出售者，除土地所有權人以持有一年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售，應按其出售房屋之所得課徵綜合所得稅外，均應依法辦理營業登記，並課徵營業稅及營利事業所得稅。....五、本函發布日前，營業人假借（利用）個人名義建屋出售者，稽徵機關仍應依照本部八十年七月十日臺財稅第八〇一二五〇七四二號函規定，加強查核，賡續辦理。六、至本部七十三年五月二十八日臺財稅第五三八七五號函.....，有關個人出資建屋出售，其財產交易所得計課綜合所得稅之規定，適用之範圍，自本函發布日起，應以依本函規定免辦營業登記並免課徵營業稅及營利事業所得稅者為限。」

八十四年五月二十四日臺財稅字第八四一六二四二八九號函釋：「....二、地主與建方合建分屋，除地主自始至終均未曾列名為起造人，且建方於房屋興建完成辦理總登記後，始將地主應分得房屋之所有權移轉與地主者，應以房屋所有權移轉與地主之登記日為房屋換出日外，其餘均應以房屋使用執照核發日為房屋換出日。建方並應於上述換出日起三日內開立統一發票。.....」

二、本件訴願理由略謂：

(一) 訴願人於七九年與地主○○○簽訂之合建分屋契約書（契約名為承攬契約書）於八十年十月十二日取得使用執照，後將訴願人分得之房屋及土地於八十二年至八十四年分別過戶予買受人，按財政部八十年一月三十一日臺財稅第七九〇七一三九〇七號函釋規

定，自以課徵訴願人分得房屋之綜合所得稅為已足，無以訴願人為營業人，再課徵訴願人營業稅之理。按本件合建分屋是事實，個人建屋係指個人自負盈虧出資建造房屋出售而言，法令並未規定個人建屋出售必須自始即取得土地所有權才可，嗣後以合建分屋方式取得者不得適用，原處分機關明顯違反前揭財政部函有關合建分屋取得房地出售課徵綜合所得稅之規定。

(二)○○○向○○○購進之房地係訴願人於八十年預售予○○○，並以○○○為起造人，總售價為六、二五〇、〇〇〇元，原處分機關認定與訴願人無關之第三者的再出售價格，即認定一千六百二十萬元為訴願人建屋出售之報酬，實有未當，即使要繳營業稅，斷無土地部分應繳營業稅，況且訴願人分得七戶房地，今以房地總售價全數推估全數房地認定稅負實有未妥。訴願人為合建分屋之建主，如何不能適用財政部八十年一月三十一日臺財稅第七九〇七一三九〇七號函釋之規定。

(三)○○股份有限公司承包本合建案之工程，雖被認定為借牌營造廠，但既已繳納稅款，自無再對本案課徵營業稅之必要。又本案屬八十一年一月三十一日以前之案件，況為訴願人獨力建屋本無繳納營業稅之必要，退萬步言，當時輔導對建屋出售案即以法定造價加二成補徵營業稅並不加罰鍰。

三、卷查原處分機關認定訴願人與地主○○○等合建分屋卻未依規定申請營業登記即銷售房屋之違章事實，係依據系爭房屋承攬契約書、訴願人於八十六年九月十八日在原處分機關所作談話筆錄及地主○○○於八十六年十月十四日在原處分機關所作談話筆錄等影本附卷為憑。經核：

(一)訴願人與地主○○○所簽訂之房屋承攬契約書第四條約定：「本約雙方協定承攬工程建築費用由分屋方式支付乙方（訴願人）。即甲方（地主）將臺北市政府工務局核發之七十八建字第XXXX號建造執照所建之房屋（地下室變更為貳層）由乙方承造，甲方同意支付本建造建築面積百分之四十做為工程費（不含地下室層），其計算方式以建造執照上之面積為計算依據，未列入建築面積之陽、平臺及露臺均不計算。」故系爭房屋係由○○○提供土地，訴願人出資承攬興建房屋，再以分屋方式支付建築工程費用之合建分屋形態。

(二)訴願人主張其合建分屋應免辦營業登記，僅課徵綜合所得稅乙節，經查訴願人就其所分得之七戶房屋分別以其本人並假借○○○（訴願人之侄）、○○○（訴願人之小姨子）、○○○○名義變更建築執照起造人及房地產權登記，此有地主○○○於八十六年十月十四日在原處分機關所作談話筆錄等影本附卷可稽。嗣後並於八十二年至八十四年間分別移轉予○○○、○○○、○○○及○○○、○○○○等人，雖經原處分機關函請上開房屋取得人提供該房地買賣合約，渠等均以事隔多年並未保存未予提供，惟依前揭財政部八十一年一月三十一日臺財稅第八一一六五七九五六號函釋意旨，訴願人將其所分得

房屋出售予他人，此銷售行為自應依法辦理營業登記，課徵營業稅。且依該函釋說明四（一）內容所述，個人建屋出售者免課徵營業稅，係指土地所有權人以其自用住宅用地，拆除改建房屋出售而言，與本案由他人提供土地，訴願人出資興建房屋之情形有間，自不得相提並論。另訴願人以財政部八十年一月三十一日臺財稅字第790713907號函釋「個人提供資金與他人提供土地合建房屋，其以所建房屋換取土地，應依法計算財產交易所得課徵綜合所得稅」以證明訴願人免辦營業登記乙節，蓋該函釋係針對建主如何申辦所得稅之函釋，並無涵括建主是否應辦理營業登記，故尚難以該函釋作為免辦營業登記之依據。

基上，原處分機關認定上開違章事實，應可成立。

四、第查訴願人主張縱使應課徵營業稅，亦不應以房地總售價推估應納稅額乙節，查原處分機關關係依○○銀行所提供之案房地買受人○○○以該建案房地（士林○○街○○巷○○號○○樓房屋）向該銀行辦理抵押貸款之不動產買賣契約書，載明房地買賣價款為一六、二〇〇、〇〇〇元，而該房屋（四樓）依一般交易行情，係屬相對較低價位之樓層，是原處分機關依首揭營業稅法施行細則第二十一條規定，按該房屋評定現值佔房屋評定現值及土地公告現值之總和比例計算該建案房屋每平方公尺銷售價格為一三、五二三元【其計算如左：房價： $16,200,000 \times [567,798 \div (567,798 + 3,666,291)] = 2,172,445$ 。每平方公尺房價： $2,172,445 \div 13,523 = 166.3$ 元】，據以核算訴願人八十一年起至八十四年止，換出予地主房屋七戶部分，銷售額為二〇、六九〇、一九一元，合建分屋取得七戶房屋部分，銷售額為一四、二四九、一八五元。顯見原處分機關所核定之銷售額已排除土地售價部分，僅就房屋售價部分課徵，訴願主張，顯有誤解，不足採據。是以原處分機關復查決定就換出予地主房屋應開立發票予地主部分，及合建分屋所取得並自行出售之房屋所應開立發票部分，合計十四戶之價款計三四、九三九、三七六元（含稅），予以補徵營業稅一、六六三、七八〇元並按所漏稅額處三倍罰鍰，揆諸首揭規定，自無不合，應予維持。至承包本案之營造商○○股份有限公司是否為虛設行號，有無報繳營業稅，應與訴願人有無辦理營業登記繳納營業稅之情節無涉，併予指明。

五、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王惠光
委員 陳敏

委員 曾巨威
委員 黃旭田

中 華 民 國 八十八 年 二 月 二十四 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如認原處分違法或不當而對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起三十日內，向財政部提起再訴願，並抄副本送本府。

(財政部地址：臺北市愛國西路二號)