

國立臺灣大學法律學院法律學研究所



碩士論文

Graduate Institute of Law

College of Law

National Taiwan University

Master Thesis

營利事業概念之研究—以合建分售案件為中心

On the Conception of Profit Seeking
Enterprise –Based on Cases about Joint
Construction and Separate Sale

陳宏泰

Hong- Tai Chen

指導教授：葛克昌 教授

Adviser: Prof. Keh- Chang Gee

中華民國 106 年 2 月

Feb., 2017

謝辭



自進入研究所修習稅法，已四年有餘，雖然人道是學海無涯，學習研究的前路也仍舊迢迢，但終究是將階段性的學習成果生產了出來。

在寫作的過程中，自然有種種辛苦，卻也受到許多恩惠，擬在此一一致謝。

首先要感謝的是恩師葛克昌教授，葛老師除了是這本論文的指導教授，更是向當年接連報考基法組、刑法組失利，內心正為外系出身的人沒有管道參加讀書會而感到忿忿的我，指點稅法組這條明路的恩人（現在回想起來，以那兩年我的準備程度而言，想要報考法律學研究所，其實根本是一場笑話，與讀書會云云毫無關係）。

其次，我要感謝的是我的父母，他們竭盡所能、不計得失地栽培我，這點在小時候我從來沒意識到過有多麼可貴。

再來，要感謝的是偉志，以及姵伊學妹。兩位與我論文寫作的進度相若，最後也在與我相差彷彿的時間點通過口試。在我論文寫作的過程中，兩位是我最主要的學術討論的對象。尤其是姵伊，在我中途休學的時候，代我借出了許多必要的參考書籍，讓我論文的寫作不至於中斷。另外，念衡學長、佳函學姊、笑瑞學妹，以及其他曾經共同參與讀書會的同學們，他們的批評與指教，都幫助了本文許多段落上的完善。

最後要感謝兩位口試委員。林世銘老師不但是我大學時代對稅法的啟蒙恩師，老師豐富的實務經驗及對論文細膩的閱讀與批判，使得這篇論文的内容更豐富，也更正確。黃士洲老師則是長期關注相關議題，也因此在指出本文未予以洽當關注的重要問題時，均切中要害。本文雖嘗試在結論對這些問題稍作處理，但仍然保留了很大的日後繼續深入鑽研的空間。



中文摘要



我國營利事業所得稅的租稅主體——營利事業，其涵蓋範圍有別於比較法上常見之針對法人（或其他）課徵的法人稅，尚包括獨資、合夥等個人營業型態；從而，也打開了個人非以商業登記法上獨資或合夥的型態從事營業時，在怎樣的條件下可以被認定為營利事業的潘朵拉之盒。

在我國實務上，自早期即有發布函釋規定，從事諸如合建分售等經濟活動的個人，在何等條件下，應為營業登記、課徵營業稅的規定；然而，自民國 90 年代起，開始出現即使不合乎函釋的規定，從事合建分售的個人依然被視為營利事業的情形。

本文的研究，將始於合建分售案件中，個人被視為營利事業，將造成其租稅待遇上何種差異、判決認定符合什麼條件的個人應被視為營利事業，以及實務及學說面對所得稅法第 11 條第 2 項的規定，如何去正當化判決中的作法。實務及學說分別以實質課稅原則與類型化概念作為正當化判決中作法的理據。本文分別檢視這兩種正當化的論述的結果，認為這兩種正當化的論理都有其不足之處，因此，必須要進一步檢視即使營利事業作為類型化概念，其類型特徵為何的問題。本文認為，營利事業的類型特徵必須緊扣其所具有的獨立租稅負擔能力，也因此，本文所認定的營利事業的類型特徵，非常不同於目前學說上的看法，應用在具體案例上，也會得出與目前實務見解完全不同的結論。

關鍵字：合建分售、合建分成、營利事業、營利事業所得稅、營業人、營利所得、租稅負擔能力



英文摘要



The tax subject of income tax on profit- seeking enterprise, profit- seeking enterprises, which is different from corporations, which is the usual object to be imposed additional tax in many other country, contain personal business as sole proprietor or partnership; therefore, a Pandora's box of what conditions, under which individuals doing business without the configuration of sole proprietor or partnership under Business Registration Act could be regard as profit- seeking enterprise.

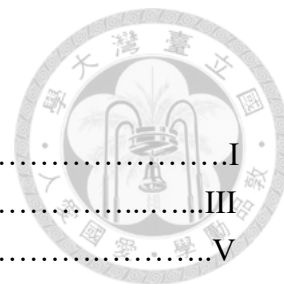
In practice, there are Administrative Rule to proscribe under what conditions should individuals taking economic activities like joint construction and separate sales register as business entity and and pay business tax since long time ago; however, after the beginning of 21st century, individuals taking part in joint construction and separate sales would be regard as profit- seeking enterprise, even if above conditions was not fulfilled.

This article will start from the difference of tax treatment which is caused by that individuals be regard as profit- seeking enterprises, the conditions under which individuals should be regard as profit- seeking enterprises, and the justification made by courts and scholars in order to dealing with the principle of taxation by law. Courts and scholars separately made different justifications, which will examined separately in this article as well. As both justification have its own shortcoming, especially can't respond the demand of Leistungsfähigkeitsprinzip, this article will propose an alternative set of elements of profit- seeking enterprises.

Keywords: *joint construction and separate sales, joint construction and allocation of ownership, profit- seeking enterprise, income tax on profit- seeking enterprise, business entity, business income, Leistungsfähigkeitsprinzip.*



目 錄



謝辭.....	I
中文摘要.....	III
英文摘要.....	V
目錄.....	VII
第壹章、緒論.....	1
第一節、問題意識.....	1
第一款、問題提出.....	1
第二款、問題說明.....	2
第二節、文獻回顧.....	3
第三節、研究方法.....	6
第四節、論文架構.....	7
第貳章、營利事業的類型與分析對象的揀選.....	11
第一節、營利事業的下位類型：作為個人營業的營利事業.....	11
第二節、營利事業的下位類型：固有意義的營利事業.....	16
第三節、研究上的難題：營利事業與營業人之間的混淆.....	18
第四節、營利事業統一發證辦法與商業登記法、營業稅法、所得稅法之間的糾葛.....	29
第五節、營業人身分影響營利事業認定的我國實例.....	32
第一款、個人短期間內處分多筆房地被認定為營業人，連帶被認定為營利事業的案例.....	32
第二款、個人的營業人身分影響其是否具有營利事業身分的爭議.....	35
第六節、合建分售案件作為難題的突破口.....	38
第參章、合建分售案件中的營利事業身分認定爭議與指標性案件.....	39
第一節、合建分售案件概說.....	40
第二節、指標性案件之前：函釋與判決.....	42
第一款、個人持有土地自行建屋出售.....	42
第二款、個人持有土地與建商合建分售.....	43
第三款、多人合資購買土地與建商合建分售.....	46
第四款、台北高等行政法院 90 年度訴字第 129 號判決.....	47
第五款、台北高等行政法院 90 年度訴字第 1064 號判決.....	49
第三節、合建分售的指標性案件.....	54
第一款、案例事實.....	54
第二款、原告主張.....	56
第三款、國稅局認定所受之分配價款為各合資人營利所得所持之理由：..	59
第四款、台北高等行政法院認定當事人間存在合夥關係之理由（93 年度訴字第 1363 號判決）：	60

第五款、台北高等行政法院認定當事人間不構成營利事業的理由（93 年度訴字第 799 號判決）：.....	61
第六款、台北高等行政法院認定當事人間不存在合夥關係的理由（93 年度訴字第 797 號判決）：.....	64
第七款、最高行政法院認定當事人具有合夥營利事業身分的理由.....	65
第八款、實務見解分析.....	67
第四節、本文分析.....	69
第一款、多人合資的合建分售案件中的所得歸類.....	69
第二款、營利事業土地交易所得重複課徵土地增值稅與個人綜合所得稅架構.....	71
第肆章、合建分售的指標性案件之後的發展與檢討.....	73
第一節、指標性案件後審判實務的穩定見解.....	73
第一款、台北高等行政法院 97 年度訴字第 487 號判決.....	73
第二款、最高行政法院 101 年度判字第 228 號判決.....	79
第三款、十泉十美案--台北高等行政法院 102 年度訴字第 402 號（、695 號、561 號、403 號）判決.....	83
第二節、審判實務見解於一百零三年以後的轉變與其問題.....	88
第三節、部分設算扣抵制及房地合一改制的影響.....	91
第一款、部分設算扣抵制改制.....	91
第二款、房地合一改制.....	95
第三款、小結.....	101
第伍章、營利事業與個人各類所得間的對應關係.....	103
第一節、營利事業的三角關係.....	103
第二節、營利事業與營利所得各自的包含項目間的比較.....	108
第三節、營利所得在所得分類論上的問題及其與營利事業間的對應.....	116
第一款、所得分類論與所得之間的界分.....	116
第二款、我國營利所得規定.....	120
第三款、比較法例.....	124
第四款、小結—營利所得應區分為事業所得與盈餘分派所得.....	126
第四節、個人一時貿易之盈餘的解釋.....	128
第一款、個人一時貿易之盈餘的解釋要面對的兩個問題.....	128
第二款、實務見解：交易活動頻率說.....	129
第三款、訴諸歷史解釋的必要性.....	131
第四款、本文見解：營業場所說.....	133
第五款、小結.....	135
第陸章、營利事業的要素.....	137
第一節、合建分售案件中的法律保留原則問題及其突破.....	137
第一款、合建分售案件中的法律保留原則問題.....	137

第二款、第一個突破的論據：實質課稅原則.....	137
第三款、第二個突破的論據：類型化概念.....	141
第四款、本文見解.....	143
第二節、所得稅法第 11 條第 2 項的營利事業要件.....	145
第一款、公營、私營或公私合營.....	145
第二款、以營利為目的.....	148
第三款、具備營業牌號或場所.....	152
第四款、獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業.....	166
第三節、學說或判決中另外承認的營利事業要素.....	168
第一款、組織性.....	168
第二款、持續性.....	171
第三款、獨立性.....	172
第四節、小結.....	173
第七章、結論.....	179
第一節、營利事業、營業人與營利所得之間的區別與關係.....	179
第二節、合建分售案件中關於營利事業要素的實務見解.....	182
第三節、新舊法下對於營利事業的規定在合建分售案件中的作用.....	184
第四節、本文見解下的營利事業要素及其對應的租稅負擔能力.....	186
第五節、本文見解下的營利事業要素適用在案例中的檢視.....	189
第六節、修法或函釋修正建議.....	190
參考文獻.....	193



第壹章、緒論



第一節、問題意識

第一款、問題提出

房地合一課稅改革議題燒得火紅的時期，財政部也應景地決定加強查緝地主與建商合建分售的行為，據工商時報報導，「財政部啟動房地產稅制改革，國稅局將針對轄區內的房屋交易清單，選列合建分售模式選案查核，一旦發現地主與建商關係匪淺，會將地主認定為建商合夥人，銷售土地行為被視同營業行為，出售若有獲利則按股東個人營利所得，併入個人年度所得中，課徵綜合所得稅¹。」。這樣的見解對建商極為不利，大高雄不動產開發公會理事長卓永富先生即異議表示：「……，財政部 102 年 12 月編制的所得稅法令彙編中，明載『個人提供土地建屋出售應辦營業登記，其出售土地之所得不列入事業之盈餘』，這條規定現在還有效，若突然對合建分售地主課徵營利所得，則不僅令人費解，而納稅人又該如何遵循依法納稅²？」。

其實合建分售的地主，在多人合資購地的情況下，被國稅局認定有營利事業身分的情形，由來久矣。民國 93 年，台北高等行政法院即針對洪一平等八人合建分售的案件，作成多則判決，納稅人勝敗互見，惟上訴至最高行政法院後，皆告覆沒。而後凡有出現在判決中的合建分售案例，多人合資購地的地主皆被認定為有營利事業身分，無一例外。及至民國 104 年，實務判決中開始出現單人出資購地的地主也被國稅局及法院認定為營利事業的情況。而後，房地合一改制及部分設算扣抵制修法，原本被認為稅基偏離市場價格，導致弊病叢生的土地交易所得以土地增值稅分離課稅的作法被修正，但原本在完全設算扣抵制下僅作為課稅單位的營利事業也在另一次修正中，重新回復了獨立的課稅主體的地位。原本或

¹ 「鎖定 3 行業 獵漏大查稅」，『工商時報』，2014 年 7 月 22 日

² 「分建合售追稅 恐助漲房價」，『經濟日報』，2014 年 8 月 3 日

有的租稅規避情事，其發生的可能性被消彌了。而關於營利事業的修正，則拉遠了營利事業與個人所從事的經濟活動在租稅待遇上的距離。在這種變動的變動下，財政部依然維持合建分售要被當作營利事業來加以課稅的作法，自不免令人心生疑慮，而為進一步的探究。

第二款、問題說明

從合建分售案件自民國 93 年至 104 年的發展，可以發現營利事業好像一團橡皮似的，可以隨稽徵機關的政策目的，自由地拉大、縮小。我國的營利事業之所以有如此大的彈性，緣於不同於外國立法例上課徵法人稅，以法人或其他經政府核准立案之機關、團體為課徵對象，我國的營利事業尚包括獨資及合夥。而當可以被認定為營利事業的獨資及合夥的標準不繫於設立登記或其他形式標準，營利事業與其他個人營業形式之間的區辨就會發生困難，而認為所有的個人營業都是營利事業的看法也就應運而生。這種看法，除了與我國所得稅法上區分營利事業與營利所得的做法不同外，由於個人營業活動為個人諸多經濟活動中的一種，也會產生如何將個人營業活動，從這許多種類的經濟活動中區別開來的問題。個人所獲收入在所得稅法上，本來就會依據其獲取該收入的來源為何種經濟活動，來劃定該收入應歸屬的所得類別。所以以上問題，問的是跟所得稅法上營利所得如何跟其他所得類別界分同樣的問題。問題在於，收入被歸屬到何種所得類別項下，固然會影響到這筆收入的租稅待遇（比方說，可否扣除成本費用、可以扣除何種成本費用、推計所得額時適用的純益率等），但比起被認定為（作為個人營業的）營利事業的所得，一來差距沒那麼大，二來不會有衍生的協力義務及違反協力義務的相關責任等問題，所以對於何時某一筆收入應歸類到某一類所得，立法者沒有規定得很清楚，實務也積極從事補充的工作。但是允許實務自由判斷何時收入可以歸屬到某一類的所得類別的結果，導致認定標準不一（以合建分售案件為例，就歷經最早期的組織體說，穩定見解的合夥營利事業理論，近幾年又回歸到與其他案件一致的「獨立性」、「持續性」判準），或者在同一認定標準下，

適用的結果寬嚴不一的情形。

制定認定營利事業的標準的權利被稽徵機關、行政法院強搶在手的情況下，甚至出現了立法者的規範制定權跟著被襲奪的現象。新修正所得稅法第 14-4 條第 3 項第 1 款第 6 目規定：「個人以自有土地與營利事業合作興建房屋，自土地取得之日起算二年內完成並銷售該房屋、土地者，稅率為百分之二十。」然財政部發布之「房地合一課徵所得稅申報作業要點」，先是於第 16 點表示：「本法第十四條之四第三項第一款第六目『個人以自有土地與營利事業合作興建房屋』規定，其適用範圍包括個人以自有土地與營利事業合建分屋、合建分售、合建分成或自地自建。」旋又於第 18 點表示：「個人有第一點規定之房屋、土地交易，符合下列情形之一者，該個人認屬本法第十一條第二項規定之營利事業，應依本法第二十四條之五規定課徵所得稅，不適用本法第十四條之四至第十四條之八規定：(一)個人以自有土地與營利事業合建分售或合建分成，同時符合下列各款規定：…3.個人以持有期間在二年內之土地，與營利事業合建。但以繼承取得者，不在此限。」完全架空立法者所制定之規範的適用可能性，實為一重大的憲政危機。

不論因為被視為營利事業而使得個人須負擔額外的協力義務或租稅負擔，或者是稽徵機關脫離立法者的掌控，背後共同的原因是當前營利事業範圍的不確定性。因此，針對營利事業確切的認定標準的研究，迫在眉睫。

第二節、文獻回顧

本主題的相關文獻可以分作兩方面：關於營利事業的文獻，以及關於合建分售的文獻。

營利事業作為營利事業所得稅的主體，相關文獻可謂是汗牛充棟，惟其中曾注意到過我國營利事業範圍無法直接對應到外國立法例上的法人稅主體者，則十中無一。國內不但注意到這一點，而且從稅法學的觀點，基於競爭公平原則及獨

資、合夥亦有獨立的租稅負擔能力，不必限於課徵法人稅的論點立論者，首推葛克昌的「兩稅合一之憲法觀點」³。葛文並認為，獨資、合夥營利事業，居於實質課稅原則，其成立不限於有經登記者⁴（惟未明文表示是指加值型及非加值型營業稅法〔以下簡稱營業稅法〕上的營業登記，還是商業登記法上的設立登記）。黃士洲則主張租稅主體僅具獨立權利能力者始足當之，故獨資商號僅為一納稅單位，而非租稅主體⁵。黃文另外也觀察到原應歸類為免稅所得的收入，一旦被歸類為營利事業的所得，即會搖身一變，成為應稅所得的現象，並認為在被歸類為獨資商號的所得的情況下，所得的性質不應因此發生改變⁶。上開文獻均僅討論獨資、合夥營利事業，而未及於其他可能被視為營利事業的個人營業形式。

陳昭華則於獨資、合夥、公司之外，另外自營利事業所應具備的要素著手研究營利事業⁷，並提出「經常性」、「自立性」等要素⁸。雖因情勢變遷，陳文中許多內容於今已不符現實，惟仍首開今日實質認定營利事業的研究之先河。

柯格鐘將個人所得類別予以體系化整理的文章中，把營利所得區分為營業所得及受分配自公司或合作社之股利所得，並將個人用以獲取營業所得的營業活動稱為營利事業⁹（即本文分類下的「作為個人營業的營利事業，見本文第二章第一節」）。與此同時，柯氏認為營利所得項下的「個人一時貿易之盈餘」實為特殊種類的財產交易所得¹⁰。因此，在柯氏的見解下，營業所得等同於個人作為營利事業所獲之所得，也就是說，營利事業的概念及於所有形式的個人營業。

³ 葛克昌，「兩稅合一之憲法觀點」，『所得稅與憲法』，第三版，2009年2月，元照，頁178-191。

⁴ 葛克昌，「兩稅合一之憲法觀點」，『所得稅與憲法』，第三版，2009年2月，元照，頁181。

⁵ 黃士洲，「獨資商號究竟是「納稅主體」？還是「納稅單位」？」，『探索稅務官司勝負契機—爭訟實例與法令剖析』，2012年4月，自版，頁4-5。

⁶ 黃士洲，「獨資商號究竟是「納稅主體」？還是「納稅單位」？」，『探索稅務官司勝負契機—爭訟實例與法令剖析』，2012年4月，自版，頁7。

⁷ 陳昭華，『營利事業及其負責人之稅捐責任』，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，1983年6月，頁17-27。

⁸ 惟陳文中，仍強調「營利事業的非自然人性」，故陳氏是否支持今日實務將各種個人營業形式，均一視同仁地視為營利事業的作法，仍未可知。見陳昭華，『營利事業及其負責人之稅捐責任』，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，1983年6月，頁30。

⁹ 柯格鐘，「論所得稅法之所得分類」，『月旦法學教室』，第59期，頁80。

¹⁰ 柯格鐘，「論所得稅法之所得分類」，『月旦法學教室』，第59期，頁81。

邱晨的文章嘗試自德國所得稅法上界分營業經營所得（Einkünfte aus Gewerbebetrieb；邱文稱營業所得）與個人財產管理所得的標準，提供我國在財產交易所得與營利事業（作為個人營業的營利事業）界分上的參考，尤其是關於個人處分不動產的案例類型。自邱文的目的即可得知，與柯氏相同，邱氏也將所有形式的個人營業包含在營利事業的範圍中。與柯氏的另外一篇主張個人地主出售其合建分屋所分得房屋應視為營利事業的文章¹¹一般，邱文的結論未能針對實務上最具爭議的合建分售案件表達見解，反而將其見解的適用範圍限縮在函釋上早已有明確規範的合建分屋案件，實為美中不足之處。

關於合建分售案件，最早注意到實務上，合建分售案件中多人合資的地主會被視為營利事業的現象者，為張福源¹²。張氏並認為此時不應對個人地主課徵綜合所得稅，可惜張文未就此問題法理上的爭議多做著墨。

黃俊杰觀察到合建分售案件中的爭議，惟黃文的著眼點在於未辦理營業登記是否影響個人營利事業身分的認定，以及案件相關解釋函令有無變更之必要¹³，與本文主要關心之主題不同。惟自「從前述個人若自始即係以銷售建案房地為營利目的，由土地所有權人提供建築基地，建商負責融資財務及建築銷售，雙方就銷售收入扣除相關費用後，依約定比例分配，綜無營業牌號或場所，仍該當營利事業之要件，從而個人取得之銷售款，並非因其銷售土地而直接取自買受人，而係經由營利事業銷售建案房地後，基於合建分售契約之約定（不已書面明確記載為限）而受分配之盈餘，該項分配銷售款之所得性質，並非個人出售土地交易之所得，而應屬營利所得性質¹⁴」等語觀之，黃氏似也是採營利事業包括所有個人

¹¹ 柯格鐘，「房地合一實價課稅問題與挑戰」，『稅務旬刊』，第 2269 期，2104 年 10 月，頁 20-21。

¹² 張福源，「合建分售地主不應課綜所」，『稅務旬刊』，第 2154 期，2011 年 7 月，頁 7 以下。

¹³ 黃俊杰，「個人提供土地合建分售之課稅疑義」，『月旦法學雜誌』，第 233 期，2014 年 10 月，頁 72。

¹⁴ 黃俊杰，「個人提供土地合建分售之課稅疑義」，『月旦法學雜誌』，第 233 期，2014 年 10 月，頁 76。為黃氏的見解有其有待斟酌之處。首先，黃文描述之情形應為合建分成。本文將合建分成歸類為合建分售的下位類型，一併處理；黃文則僅針對合建分成中地主，認其構成營利事業，故有特別區分合建分成及合建分售之必要。其次，黃文混淆了合建分成地主自身構成營利事

營業形式的見解。



第三節、研究方法

營利事業雖然於所得稅法第 11 條第 2 項有立法定義，惟該定義被學者認為失之未能把握營利事業重要的類型特徵¹⁵，所以營利事業的要素有待實務判決的補充。因此，本文對於營利事業要素的研究，將自有關營利事業的判決著手。然而，應自何種判決著手，則是另一有待釐清的問題。

以營利事業作為關鍵字所蒐尋到的判決，數量過於龐大，以此作為研究素材，勢不可行。因此，僅能以已經知道個人會被視為營利事業的案例類型著手，譬如本文所研究的合建分售案件或個人多次處分不動產被視為營業人（連帶被視為營利事業）的案件，此為本文研究自始存在的限制。當然，除此之外，一般提及營利事業的判決，涉案的營利事業為固有意義的營利事業，故營利事業的要素不會成為討論的對象，或者僅作為傍論（*Obiter dictum*；或譯作「附帶意見」），缺乏研究的價值。此外，由於僅以判決為研究對象，而不及於社會上所有合建分售事件，且所蒐尋到的判決，咸認定個人地主具有營利事業身分，有事後正當化稽徵機關見解的嫌疑，所以本文無法精確區分何時實務會認定個人地主具備營利事業身分，何時又不會，僅能單純分析判決中用以正當化把個人地主視為營利事業的做法的論據，此為本文研究的另一限制。

其次，國內的判決或多或少有受過外國學說或實務見解的影響，學說亦然。有的時候，是學說引入的外國見解後，判決再加以引用，細緻化其論述。在此前提下，進行比較法的研究，勢在必行。在外國不存在與我國的營利事業所得稅相對應的稅制的前提下，本文比較的對象將著重於所得稅法上各種所得類別之間的

業，與地主受分配自建商之盈餘視為其營利所得兩種情形。後者之情形，地主本身無須另外構成營利事業。最後，所得種類的轉換，依據實務見解，並不影響土地交易所得免稅規定之適用。實務見解中，另行課徵綜合所得稅的論據，在於土地交易所得在個人地主所構成的營利事業階段已經免稅。

¹⁵ 柯格鐘，「論所得稅法之所得分類」，『月旦法學教室』，第 59 期，頁 80。

界分，以及所得稅法上的個人營業與營業稅（銷售稅、消費稅）的租稅主體間的關係。

最後，本文將嘗試以傳統的法學方法論來對營利事業進行解釋。在本文認為營利事業、個人一時貿易之盈餘，及營利所得之間的關係，由於文字上的誤導，使得許多人不了解其間的關係的前提下，會偏重於歷史解釋（歷次修正條文及立法理由）、體系解釋，及目的解釋（尤其是嘗試為立法者所選定的讓營利事業負擔額外稅捐的獨立租稅負擔能力的指標，尋找一對應的經濟實質）。

第四節、論文架構

本文的第二章將先進一步確定研究範圍。營利事業的確切指涉範圍，在實務見解及行政命令的演進下，無法自所得稅法第 11 條第 2 項的立法定義完全得知。故於釐清營利事業的指涉範圍向傳統非營利組織擴張的結果之後，本文將營利事業區分為「作為法人稅主體的營利事業」（包括公司及其他法人或經政府核准立案的機關、團體）及「作為個人營業的營利事業」，並另外區分「固有意義的營利事業」及「非固有意義的營利事業」。其次，本文亦將於第二章中說明，由於所得稅法上營利事業及營業稅法上營業人之間的親近關係，實務見解中對於營利事業要素的認定，受到營業人所應具備要素的過大的影響，無法回歸到所得稅法對於營利事業的規定，及其所發揮的功能。唯一的例外是合建分售的案件，參與合建分售的個人地主，是唯一不用被課徵營業稅、被認定為營業人，仍然被認定為營利事業的情形。也因此，合建分售案件中的營利事業的要素脫離了營業人要素的影響，而與其他案例類型中所認定的營利事業要素不同。

第三、第四章將實際檢視合建分售案例類型中的相關判決。第三章於針對合建分售問題的起源，及相關判決做成之前的有關函釋作說明之外，主要檢視的對象為判決搜尋可見之第一起合建分售個人地主被視為營利事業的案例，即洪一平等八人合建分售案。本案也是唯一出現過在營利事業認定上對納稅人有利之裁判

結果的合建分售判決，故本文稱之為指標性案件。對於指標性案件的研究，可以發現在判決中，營利事業指涉範圍擴大的過程並非一帆風順，反對見解（本文稱之為「組織體說」）不但有自己的論據，其說服力可能不下於對立的理論。於第三章的最後，本文分析了判決將個人地主視為營利事業，從而將免稅所得轉換為應稅所得的邏輯，及這種作法的必要性。

第四章檢視指標性案件以後的合建分售判決的發展。指標性案件以後，合建分售判決的發展可以分作兩個時期：穩定發展期及轉變期。穩定發展期承襲指標性案件中擴大營利事業範圍的見解（本文稱之為「合夥營利事業理論」）。於轉變期，出現非多人合資購地的地主參與合建分售也被認定為營利事業的情形，判決中所認定的營利事業要素，顯示出受到營業人要素的影響。房地合一新制及部分設算扣抵制施行後，立法者就合建分售所應適用的稅率做了特別規定，財政部所表示的見解卻仍然將合建分售中的個人地主視為營利事業，本文另於第四章末尾分析此一見解的影響，並加以評價。

在所得稅法第 11 條第 2 項針對營利事業有立法定義的前提下，實務擴張營利事業的範圍自始存在違反租稅法律主義的疑慮。對此疑慮的回應，存在實質課稅原則及類型化概念的解方，本文第六章一開始將處理這兩個論點。本文認為，單純訴諸實質課稅原則的論點，失之於未注意針對營利事業的土地交易所得，又計入營利事業的盈餘，課徵被分給個人的綜合所得稅為一立法漏洞。針對類型化概念，本文認為，基於實質課稅原則，應承認營利事業為一類型化概念，但對於此一類型化概念的特徵要素，出於法律制度設計的差異，不應沿襲德國法上營業經營所得或日本法上事業所得的要素（反之，這些要素可以做為營利所得的要素的參考）。因此，本文第六章將分別自營利事業的成文規定及不成文規定，檢討營利事業所應具備的類型要素。

作為第六章的預備，本章將於第五章檢討我國所得稅法上營利事業及營利所得，與營業稅法上營業人的關係。

最後，本文將綜合以上各章內容，作出結論。





第貳章、營利事業的類型與分析對象的揀選



第一節、營利事業的下位類型：作為個人營業的營利事業

本文所欲探討的主題，一言以蔽之，為所得稅法上，作為營利事業所得稅租稅主體的營利事業，其成立要件與外延範圍究竟為何？營利事業作為營利事業所得稅的租稅主體，於所得稅法第 11 條第 2 項有立法定義：「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。」既然法律上都有明文定義了，為何營利事業有哪些要件會成為一個問題呢？這個問題，可以先自所得稅法第 11 條第 2 項的字面來看，營利事業可能的的外延範圍著手。提到營利事業，一般人直覺會想到的，不外乎所得稅法第 11 條第 2 項也有特別提到的獨資、合夥，以及公司。但所得稅法第 11 條第 2 項的內容不僅如此，於獨資、合夥、公司之後，為求萬全，該項內容還提到了「其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業」。如此看來，所得稅法上的營利事業，似乎不一定要是獨資、合夥或公司，還可以是其他型態的組織。然而，在個案中會造成的爭議的，往往不是怎樣型態的組織是營利事業、怎樣的又不是，真正會在個案中造成爭議的問題是，根本不存在組織型態的個人是否也有可能構成營利事業？如果可以構成營利事業的話，需先滿足那些先決條件？

而在個人是否與如何構成營利事業的問題之外，「其他組織方式之……營利事業」還另外牽涉到了，個人或其他非商業登記法上的獨資、合夥、非公司法上的各種公司的機關、團體如果構成營利事業，會構成怎樣的營利事業。這個問題也涉及到了條文中的「獨資、合夥、公司」應如何加以解釋。第一種可能性是，條文中所稱「獨資、合夥、公司」即係指商業登記法上的獨資、合夥，與公司法上的各種公司；至於個人或其他不在上述範圍內的機關、團體，則應被歸類為「其

他組織方式之.....營利事業」。第二種可能性，條文中的「獨資、合夥、公司」不限於商業登記法上的獨資、合夥，與公司法上的各種公司，個人或其他不在上述範圍內的機關、團體，也可能被歸類為「獨資、合夥、公司」，尤其是其中的獨資或合夥，這也是目前實務見解的看法。至於在第二種解釋下，是否仍然可能有任何個人或機關、團體可能被歸類到「其他組織方式之.....營利事業」。雖然前述的分類並未完全排除這種可能性，惟目前實務見解認為多人共同參與或涉及某經濟活動，渠等之間即存在合夥關係（法院判決當然有提到其他要件，細節留待後面的章節再行分析。此處的講法固然有所簡化，但作為對於實務見解的初步理解，已經足以把握其概觀，且不至於造成太大的理解上的偏誤）；至於同樣的經濟活動（此處須預先提醒的是，並不是對於任何種類的經濟活動的個人參與，都會被評價為具有營利事業的品質。以本文研究對象為例，個人出資購地與建設公司合建分售的行為，即會被法院評價為具有營利事業品質的經濟活動。反之，個人日常於證券市場買賣股票，不論其交易是否頻繁、買賣多少數量，均未聞有個人因此被認定為營利事業的前例），由單人所為者，實務上也逐漸出現將之認定為營利事業的見解。由上可知，起碼在將個人認定為營利事業的範圍內，實務有單純依照參與者為單人或多人，而逕將其認定為所得稅法第 11 條第 2 項所謂的獨資或合夥的傾向。在此前提下，個人參與經濟活動被認定為營利事業時，被認為屬於「其他組織方式之.....營利事業」的情況，殊難想像。至於非商業登記法上的獨資、合夥或公司法上的各種公司之機關、團體，目前沒有很明確的實務見解表示，其就是所得稅法第 11 條第 2 項所謂獨資、合夥的一種，或應歸類為「其他組織方式之.....營利事業」。

但我們可以檢討另外一個問題：所得稅法第 11 條第 4 項所謂的「**教育、文化、公益、慈善機關或團體**」是否也是營利事業的一種？欲回答此一問題，可以自兩方面著手，首先是營利事業本身的指涉範圍，其次是所得稅上對於所謂「教育、文化、公益、慈善機關或團體」有何規定。前者是整篇論文要探討的主題，

無法在前言就提供一個完整的回答，但針對此處所探討的問題，只要先注意營利事業的一個特性即可：以營利為目的。何謂「以營利為目的」本身也是個有待解釋的概念。民法第 45、46 條將社團設立「以營利為目的」與「以公益為目的」並列，但如果直接說「以營利為目的」就是非以公益為目的、「以公益為目的」就是非以營利為目的，僅是單純的套套邏輯而已。於此暫時可以先將「以營利為目的」理解為，機關或團體設立的目的，就是為了賺取盈餘後，分配予股東或其他社員；反之，非以營利為目的，就是機關或團體有營利以外的設立目的（譬如民法第 46 條的「以公益為目的」，或此處的教育、文化、慈善等其他目的），所賺取的盈餘全數用於該目的，而不分配予社員或捐助人等。

「教育、文化、公益、慈善機關或團體」的所得則於所得稅法上免稅，所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款及規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得。」行政院為本款之適用發布有「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」（以下簡稱「適用標準」）。所謂的「教育、文化、公益、慈善機關或團體」本身的創設目的是營利以外的教育、文化、公益、慈善等目的，自表面觀之，即非以營利為目的。然而，適用標準中，卻多有以機關、團體本身是否「以營利為目的」以外的免稅條件。

適用標準第 2 條第 1 項下各款規定教育、文化、公益、慈善機關或團體所得的免稅標準：「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合下列規定者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅：

一、合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案。

二、除為其創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用外，不以任何方式對捐贈人或與捐贈人有關係之人給予變相盈餘分配。

三、其章程中明定該機關或團體於解散後，其賸餘財產應歸屬該機關或團體所在地之地方自治團體，或政府主管機關指定之機關或團體。但依其設立之目的，或依其據以成立之關係法令，對解散後賸餘財產之歸屬已有規定者，得經財政部同意，不受本款規定之限制。

四、其無經營與其創設目的無關之業務。

五、其基金及各項收入，除零用金外，均存放於金融機構，或購買公債、公司債、金融債券、國庫券、可轉讓之銀行定期存單、銀行承兌匯票、銀行或票券金融公司保證發行之商業本票、上市、上櫃公司股票或國內證券投資信託公司發行之受益憑證，或運用於其他經主管機關核准之項目。但由營利事業捐助之基金，得部分投資該捐贈事業之股票，其比率由財政部定之。

六、其董監事中，主要捐贈人及各該人之配偶及三親等以內之親屬擔任董監事，人數不超過全體董監事人數三分之一。

七、與其捐贈人、董監事間無業務上或財務上不正常關係。

八、其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入 60%。但符合下列情形之一者，不在此限：

（一）當年度結餘款在新臺幣 50 萬元以下。

（二）當年度結餘款超過新臺幣 50 萬元，已就該結餘款編列用於次年度起算四年內與其創設目的有關活動支出之使用計畫，經主管機關查明同意。

九、其財務收支應給與、取得及保存合法之憑證，有完備之會計紀錄，並經主管稽徵機關查核屬實。」

自以上規定，可以得到下面數點結論：

第一、主體資格：得作為教育、文化、公益、慈善機關或團體而免納所得稅

者，包含法人（民法上公益社團法人及財團法人）及非法人團體（依其他相關法令，經向主管機關登記或立案者）。這點可以對應到，營利事業的範圍也包含法人（公司）及非法人團體（合夥）。



第二、協力義務：所得稅法第 71-1 條第 3 項規定：「合於第 4 條第 13 款規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織，應依第 71 條規定辦理結算申報；其不合免稅要件者，仍應依法課稅。」除申報義務外，自前述適用標準第 2 條第 1 項第 9 款規定可知，教育、文化、公益、慈善機關或團體尚有憑證的給與、取得及保存，乃至於保持會計紀錄的義務。

第三、免稅範圍：僅教育、文化、公益、慈善機關或團體本身之所得及其附屬作業組織之所得，銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅。就此，財政部 84 年 3 月 1 日台財稅第 841607554 號函表示：「三、本標準所稱『銷售貨物或勞務』，係指將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物；提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。」

四、慈善救濟團體義賣貨物或舉辦義演，其取得之代價含有捐贈收入性質，得不視為本標準所稱『銷售貨物或勞務』。

五、自辦理 84 年度結算申報起，教育、文化、公益、慈善機關或團體銷售貨物或勞務之所得，應依本標準第 2 條之 1（編者註：現行標準第 3 條）第 1 項規定課徵所得稅；銷售貨物或勞務之虧損，准比照公司組織之營利事業，如符合所得稅法第 39 條但書規定，得自以後 5 年度銷售貨物或勞務之所得中扣除。」

自前引函釋可知，所謂銷售貨物或勞務以外之所得，原則上應為捐贈收入或其他含有捐贈性質的收入。如果比較到德國租稅通則第 14 條的經濟性之事業經營¹⁶，或日本法人稅法上的收益事業¹⁷，可以發現我國的規定下，營利事業的免

¹⁶ 見陳敏，『德國租稅通則』，2013 年，頁 16。

¹⁷ 日本法人稅法第 2 條第 13 項。另參見蔡孟彥，『國家對於非營利組織財務資助之分析與

稅所得的範圍較為狹窄，即使是純粹財產管理上的收益（比方說將名下的不動產用於出租收益）也在免稅所得的範圍之外；而且也未如同德國規定一般，排除無礙市場競爭的目的事業(Zweckbetrieb；德國租稅通則第 65 條¹⁸)。

本文以為，基於以上三點，我國所得稅法上，教育、文化、公益、慈善機關或團體，原則上亦被包含在營利事業的範圍內，僅於符合行政院所定之特別規定時，給予免稅的租稅優惠¹⁹。

因此，我國所謂營利事業的範圍，起碼包括德國及日本法人稅法上，雖被納入法人稅主體範圍，但由於從事公益、慈善或宗教目的（德國租稅通則第 51 條第 1 項²⁰），或為公共法人、公益法人（日本法人稅法第 4 條第 1 項、第 7 條），而獲租稅減免者。或者，可以這麼說，我國的營利事業，範圍中包括德國及日本法人稅法上的所有種類的租稅主體。

至此，可以針對營利事業做一個區分，一類是可以對應到國外法人稅主體的營利事業（尤其是作為本文比較對象的德國、日本的法人稅主體），包括法人及其他經政府核准設立的機關、團體；另一類則是超出國外法人稅主體範圍的營利事業，包括所得稅法第 11 條第 2 項所稱之獨資、合夥，及其他符合營利事業要素的個人營業。由於作為法人稅主體的營利事業具有組織的外觀且經設立登記，範圍較為明確，故非本文的主要研究對象。

第二節、營利事業的下位類型：固有意義的營利事業

檢討---所得稅減免為中心』，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，2006 年 6 月，頁 135 以下。

¹⁸ 參見陳敏，『德國租稅通則』，頁 103。

¹⁹ 不同見解，見吳金柱，「所得稅法上營利事業概念之探討」，『法令月刊』，第 55 卷第 7 期，2004 年 7 月，頁 61-63。吳氏主張「營利性」為營利事業的構成要件要素，以是否分配營利事業的盈餘予其構成員為斷，故非營利組織仍非營利事業。吳氏並主張，適用標準第 2 條第 1 項各款規定中，僅第 1 款至第 3 款有關營利性，違反者視為營利事業（因其組織目的仍不具營利性，故仍非營利事業），課徵營利事業所得稅；違反其他各款規定者，則無須被視為營利事業。吳氏的見解，失之於與現行所得稅法第 71-1 條第 3 項規定不合，所以吳氏另外主張應修正現行所得稅法第 71-1 條第 3 項規定。

²⁰ 參見陳敏，『德國租稅通則』，頁 85。

公司法上的公司、商業登記法上的獨資或合夥，在所得稅法第 11 條第 2 項的定義下，為毫無疑義的營利事業，可以簡稱它們三者為「**固有意義的營利事業**」。須特別說明的是，即使在商業登記法上，其所認知的獨資或合夥，也不限於經設立登記者，商業登記法第 31 條則規定：「**未經設立登記而以商業名義經營業務或為其他法律行為者**，商業所在地主管機關應命行為人限期辦妥登記；屆期未辦妥者，處新臺幣一萬元以上五萬元以下罰鍰，並得按次處罰。」依此，我們可以認為以商業（於商業登記法上，商業係指「以營利為目的，以獨資或合夥方式經營之事業」）名義經營業務或其他法律行為者，為**實質意義的獨資或合夥**（公司法第 19 條亦規定：「未經設立登記，不得以公司名義經營業務或為其他法律行為」。

違反前項規定者，行為人處一年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣十五萬元以下罰金，並自負民事責任；行為人有二人以上者，連帶負民事責任，並由主管機關禁止其使用公司名稱。」單就形式看來，雖未經設立登記，為已以公司名義經營業務或從事法律行為者，似亦可稱之為實質意義的公司。惟商業登記法上，設立登記的意義，除了登記的公示性可以保障交易安全，交易安全的保障有助於節省交易成本外，商業名稱的使用，足以在該商業名稱下累積「信用」，該信用可以脫離個人而存在，具有財產價值²¹，因為商業名稱的使用而來的累積信用與知名度的能力，所以凡已使用商業名稱，而未設立登記者，仍為實質意義的獨資或合夥；反之，公司的設立登記，著重於公司成立後，其獨立享有的權利能力，在公司成立前以公司名義所為的法律行為，因為契約當事人尚不存在，該法律行為不成立，故為保障交易安全，有必要禁止在公司成立前以公司名義為法律行為，並非認為雖未設立登記，而已使用公司名稱者，亦為實質意義的公司，惟此時不妨視之為實質意義的獨資或合夥）；以商業或公司名義經營業務或其他法律行為的行為人原則上有義務在行為前辦妥登記，否則應受刑事上或行政上裁

²¹ 田邊光政，『商法總則・商行為法』，第 3 版，2006 年 5 月，新世社，第 90 頁。

罰。實質意義的獨資、合夥，也屬於本文所稱的「固有意義的營利事業」。

本文之所以要區分出固有意義的營利事業，是為了要與個人被認定為營利事業的狀況下的營利事業做區分。上一節中，本文已經區分了作為法人稅主體的營利事業與作為個人營業的營利事業，而是否為固有意義的營利事業，是與上述區分有別的區分方式，比方說，作為法人稅主體的營利事業中，公司是固有意義的營利事業，其他機關或團體則是非固有意義的營利事業；至於作為個人營業的營利事業中，商業登記法上的獨資、合夥是固有意義的營利事業，獨資、合夥以外的個人營業形式則是非固有意義的營利事業。固有意義的營利事業範圍也較為明確，亦非本文的主要研究對象。

本文主要的研究對象為作為個人營業的營利事業中，非固有意義的營利事業。原因在於，其他種類的營利事業範圍較為明確，僅此一種類的營利事業的認定寬嚴，會真正影響到社會上被認定為營利事業的營業的多寡，而有確認其認定標準的必要。此外，在行文上，有時會稱此種類型的營利事業為個人的營利事業身分（嚴格說起來，以獨資組織營利事業的名義所為的任何法律行為，效力也是直接歸屬到資本主，所以獨資組織的營利事業也可以稱之為個人的營利事業身分，惟本文將盡量避免這種用法）。

第三節、研究上的難題：營利事業與營業人之間的混淆

營利事業主要是一個稅法上的概念，其外延範圍起碼包括商業登記法上所稱之獨資、合夥，與公司法上之各種公司。其他法領域中亦可見提及「營利事業」字眼者，譬如工商團體法第 64 條即稱：「工業團體本身不得兼營營利事業。」公司法第 32 條本文也有提到：「經理人不得兼任其他營利事業之經理人，並不得自營或為他人經營同類之業務。」惟不難看出營利事業的意義及其指涉範圍並非前開法律的重點，前開法律毋寧僅是借用稅法上的營利事業概念。因此，本文的研究素材限於稅法與其他稅法領域的資料。

營利事業與營業稅法上的營業人間有極為密切的關係，所以對於營利事業的研究，不可能對營業人不置一詞，反之亦然。然而，營業稅法本身即為一部租稅主體與租稅客體經常遭到混淆的法律，比方說，加值型及非加值型營業稅法（下簡稱營業稅法）第 1 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加值型或非加值型之營業稅。」是否任何人銷售貨物或勞務均應課徵營業稅？或者說，是否所有發生在我國境內之貨物或勞務的銷售均為營業稅的租稅客體？依據同法第 2 條第 1 項第 1 款，營業稅的納稅義務人主要為「**銷售貨物或勞務之營業人**」（同項第 2 款、第 3 款，分別規定外國相當於我國營業人之人銷售貨物或勞務時的納稅義務人，即進口貨物的收貨人或持有人，與其所銷售勞務的買受人。至於同項第 4 款，則僅係明定依據第 8-3 條補繳營業稅時的納稅義務人）。營業人的定義，則規定在同法第 6 條：「有左列情形之一者，為營業人：

一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。

二、非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者。

三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所。」

結合營業稅法第 1 條、第 2 條第 1 項第 1 款，與第 6 條，營業稅法主要的租稅主體為營業人，主要的租稅客體為營業人所為的貨物或勞務銷售。而在國內可以見到一種混淆的說法是，營業稅的租稅客體是所有在我國境內的貨物或勞務銷售，而營業稅的租稅主體則是所有有在我國境內為貨物或勞務銷售之人。這種說法除了違反我國營業稅法第 2 條文義外，也與營業稅法第 2 條背後的營業稅的構造不合。

量能課稅原則主張國家的財政負擔應依據租稅負擔能力由全體國民承受，一般認為，租稅負擔能力的表徵有三，即所得、財產與消費。個人或營利事業的所得稅係針對所得此一租稅負擔能力表徵，地價稅或房屋稅係針對財產此一租稅負

擔能力表徵；同理，營業稅針對的就是消費此一租稅負擔能力表徵。雖然營業稅針對的全體境內居住者的消費課徵租稅（所以貨物或勞務的外銷是零稅率，蓋並非我國境內的消費），但立法者卻將徵起、繳納稅款的任務託付在特定的、少數的「營業人」的肩膀上。

營業人的範圍與營利事業大部分重疊，而我國所謂的貨物或勞務銷售的範圍其實很廣（舉例而言，「貨物」一詞在一般語意下，不包含房舍等土地地上物，但實務見解一向認為及之。至於勞務方面，實務也認為不屬於貨物銷售的權利銷售，屬於勞務銷售的一種，譬如預售屋的買賣。甚至，其中的土地部分，在直接買賣的情況下，由於營業稅法第 8 條第 1 項第 1 款規定，所以免稅，但在預售屋買賣的情況下，實務見解認為土地的預售買賣也是一種權利買賣，所以要課徵營業稅），幾乎可以說與營利事業可以獲得所得的營業範圍重複（如果對照到民國 74 年以前的營業稅法的話會更明顯，彼時的營業稅法第 1 條第 1 項為：「凡在中華民國境內以營利為目的，公營、私營或公私合營之事業，均應就其在中華民國境內營業之**營業額**，依本法之規定徵收營業稅。」），使得營業稅與營利事業所得稅之間存在重複課稅的疑義。而在營利事業所得稅之外，另行對獨資、合夥或公司等課徵營業稅的正當化事由，就在於真正的課稅對象其實是商品或服務的消費者，而商家得藉由把營業稅款包含在售價當中，來把營業稅轉嫁給消費者負擔。營業稅法的構造之所以要獨資、合夥或公司等肩負起徵起、繳納營業稅的責任，不外乎出於成本的考量，也就是說，在交易過程中，選出相對於廣大消費者而言較少的那一方，也就是商家那一方。單純只要數量少，不論是稽徵機關的行政成本，或社會上納稅義務人因遵循法令而付出的成本的總計，都較為節省。此外，由於營業人範圍與營利事業大部分重疊，而營利事業本來就以身負帳簿憑證的製作保持義務，所以營業稅法上另外要求的帳簿憑證製作保持義務，也不至於對渠等造成額外的負擔。

綜合上述之營業稅針對的租稅負擔能力表徵是境內的消費、出於稽徵經濟的考量指定獨資、合夥或公司等為納稅義務人等項，可知上述混淆的說法為何不可採：如果不考慮到行政成本，與其將所有在我國境內的貨物或勞務銷售都納入租稅客體內，不如直接把消費本身指定為租稅客體；如果認為所有有在我國為貨物或勞務銷售之人均為營業稅的租稅主體，則將納稅義務從全體境內居住者身上挪由營業人加以承擔，似乎也沒有太多的稽徵成本上的節省，尤其是另外加諸了原本非營利事業者過重的帳簿憑證製作保持義務。

對於營業稅法租稅客體與租稅主體認知上的差異，會導致對於租稅主體認定標準有寬嚴上的差異。營業稅法上，對於最主要的營業人態樣僅規定：「以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。」與所得稅法上對營利事業的描述相差無幾，這點首先令人想到的是，營業稅法第 6 條第 1 項第 1 款的營業人，會不會指的就是營利事業？而由於所得稅法上對營利事業的定義也很不具體（這邊先偷渡一下之後的章節才要提到的內容：首先，實務見解認為，營利事業不限於公司法上的各種公司與商業登記法上的獨資、合夥；其次，實務見解還認為營業名稱或營業場所對於營利事業的認定，不是一定要具備的認定標準。兩者綜合下來，法條本身已經不再提供任何認定營利事業的具體標準了），這會導致只要有從事貨物或勞務銷售行為之人，都有被認定為是營業人的可能性。當然，國內審判實務自身也有發展出一套認定標準，即獨立且持續從事貨物或勞務銷售之人為營業人，也就是具備「獨立性」與「持續性」等要素。雖然這兩個要素條文都沒有提到，但在比較法上，不論德國的銷售稅法(Umsatzsteuergesetz)或日本的消費稅法（皆為該國相當於我國加值型營業稅的稅目）上，對於該稅目的納稅義務人，規定均與我國實務見解所承認者相似。

德國銷售稅法第 1 條第 1 項第 1 款即稱：「下列銷售（die folgenden Umsätze）應課徵營業稅（die Umsatzsteuer）：1.有體物之給付（die Lieferungen）及其他給付（sonstigen Leistungen），其由一個企業（Unternehmer）在境內為取得代價而

在其營業（Unternehmen）範圍內完成者。該銷售不因基於法律或行政命令而完成，或依法律規定視為已完成，而喪失其可稅性〔司法院釋字第 685 號解釋黃茂榮大法官不同意見書中之譯文〕。〕同法第 2 條第 1 項則針對企業與營業有立法定義：「企業（Unternehmer）係**獨立**實行營利或執業活動（eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit）者。營業（Unternehmen）包含企業的所有營利或執業活動。任何獲得收入的**持續性**活動是營利或執業的，即使缺乏獲得利潤的意圖或人合團體僅對其成員所為者亦然。」

彼邦學說即認為，該國銷售稅法上的租稅主體主要的要素即為「獨立性（Selbständige Tätigkeit）」與「持續性（Nachhaltige Tätigkeit）」²²。

日本消費稅法第 4 條第 1 項則稱：「事業者於國內所為的資產讓渡等（該當特定資產的讓渡者除外。於第三項亦同。）與特定的進貨（即自作為事業的他人接受特定資產的讓渡等。以下於本章亦同。）根據本法課徵消費稅。」事業者於同法第 2 條第 1 項第 3 款、第 4 款亦有立法定義：「三 個人事業者 即個人運行的事業。」

四 事業者 即個人事業者與法人。」

日本消費稅法上的租稅主體為「事業者」，事業者下又可分作法人與個人事業者。法人（依日本消費稅法第 3 條，不具有人格的社團，視為法人，適用消費稅法上相關規定。而依同法第 2 條第 1 項第 7 款，「不具有人格的社團」，係指非法人之社團或財團，定有代表者或管理人之謂。故與我國相同，日本消費稅的租稅主體亦不限於嚴格意義下的法人，尚包含其他種類之機關、團體）姑且不論，個人事業者既然被定義為「個人運行的事業」，則「事業」二字又要作何解，顯然會是確定事業者範圍的關鍵問題。

日本消費稅法第 2 條第 1 項第 8 款另外對何謂「資產讓渡等」有為立法定義：

²² Englisch, Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, Rz. 33, 37, 41.

「八 資產讓渡等 作為事業、取得對價所為的資產讓渡及租賃，與勞務的提供（包含基於代物清償的資產讓渡，或其他政令所定之與取得對價所為的資產讓渡及租賃或勞務提供類似之行為）之謂²³。」條文中的「其他政令所定之與取得對價所為的資產讓渡及租賃或勞務提供類似之行為」，規範於日本消費稅法施行令第2條，該條第3項特別表示：「資產讓渡等，尚包含性質上附隨於事業之取得對價所為的資產讓渡及租賃或勞務提供²⁴。」

自上述規定可知，所謂「事業」不只扮演了確定事業者成立範圍的角色，也另外有確認事業者的哪些資產讓渡及租賃或勞務提供應課徵消費稅的功能，即條文中所稱的「作為事業（事業として）」。²⁵初步對照來看，日本消費稅法上的「作為事業」所扮演的是與德國銷售稅法上的「在其營業範圍內」相似的功能，但兩者之間仍存在不同之處。德國學說表示，由於條文中「在其營業範圍內」此規定的存在，企業的給付（Leistungen；德國相當於我國貨物或勞務銷售的概念為「有體物之給付或其他給付」，見上引德國銷售稅法第1條第1項第1款條文。給付為兩者的上位概念）因此必須存在與其銷售稅法第2條第1項第1句意義下的經營或執業行為有足夠緊密的關聯²⁵。為此，學說對企業的給付有如下區分²⁶：

基礎行為(Grundgeschäfte)：指構成銷售稅法第2條第1項意義下之企業性(Unternehmereigenschaft)的銷售。

輔助銷售(Hilfsunsätze)：儘管其就其自身並不構成企業性，但其通常關連到基礎交易的實行，並藉此與企業的業務經營有經濟上關聯（譬如，處分經營所累積的下腳）。其因而無須獨立的**持續性**檢驗。特別是偶發的對固定資產或其他歸屬於營業的財產處分也算作「在營業範圍內」的銷售的類別中。

²³ 原文：「八 資産の譲渡等 事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供(代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。)をいう。」

²⁴ 原文：「資産の譲渡等には、その性質上事業に付随して対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供を含むものとする。」

²⁵ Englisch, Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, Rz. 147..

²⁶ Englisch, Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, Rz. 147ff.

參與處分(Beteiligungsveräußerung)：當之前對於營業的參與有銷售稅上的效果，則參與處分也構成除營利性有價證券交易與投資資產的專業管理之外的應稅的銷售。當處分促進一個現存或意圖中的銷售稅法第 2 條第 1 項意義下的企業經營活動，則這點將會一再地被預設。此外，公司股權處分的可稅性可評價為銷售稅法第 1 條第 1a 項意義下的概括營業處分，因此無須課稅；否則，它至少經常根據銷售稅法第 4 條第 8 款免稅。

對銀行及其他金融服務業而言，有利息的或其他利潤的**放款或金融資產**屬於基礎行為，並因而「在營業範圍內」。對其他企業而言，如果存在一個與真正企業活動足夠緊密的關聯，則關係到應稅的輔助銷售。這些銷售絕大部分同樣依據銷售稅法第 4 條第 8 款免稅。

最後，偶爾發生的、所謂的**從屬交易(Nebengeschäft)**，其並不必然源於真正的業務之經營，但內容關連到主要活動，特別係由於納稅義務人為其援用其與之相關的經驗與認知，係應稅的（譬如：稅務顧問接受去世委託人遺產的遺囑執行委託；律師在雜誌上連載專欄）。

綜觀德國學說上的說法，本文以為，重點與其說是在於以上的種種區分，不如說是在於，在這些種類的企業給付之外，又有哪些企業給付是不應稅的。

回過頭來參照日本消費法的情況，當事業者為法人，通說認為其所為的所有資產讓渡或租賃與勞務提供，均在其「作為事業」的範圍內；反之，當事業者為個人事業者時，由於個人同時作為事業者與（最終）消費者，僅其作為事業者時所為的資產讓渡等在其「作為事業」的範圍內。至於個人不在「作為事業」範圍內所為的資產讓渡等，學說上稱之為「不課稅交易（不課稅取引）²⁷」。

²⁷ 金子宏，『租稅法』，弘文堂，2013 年 4 月，第 18 版，頁 639。

上引的日本條文規定雖已說明了事業的概念在日本消費稅的解釋上的重要性，但至此「事業」本身的意義仍然不清楚，彼邦實務見解在前述的基礎上，將事業闡釋為：以獨立的立場，反覆、繼續施行同種行為²⁸。

這點非常重要，比較法上，不論德國、日本，或我國，營業稅（消費稅、銷售稅）的租稅主體的資格，都與所得稅法上個人某一類所得類別的歸類標準存在緊密的連結。德國所得稅法上的營業經營所得²⁹（Einkünfte aus Gewerbebetrieb）的要素中，包含經濟活動的獨立性（Selbständigkeit der Tätigkeit）與持續性（Selbständigkeit der Tätigkeit），這些要素或者源於銷售稅法，或者與銷售稅法上相一致³⁰。此外，在營業經營所得與剩餘所得（Überschusseinkünfte）³¹界分的這一塊，亦由企業的類型（der Typus des Unternehmers）所支配：根據目前實務，企業係能承擔企業風險（Unternehmerisiko）且具有企業動力（Unternehmerinitiative）者³²。

至於日本的情況，日本所得稅法上的事業概念出現在個人所得種類中的其中一種：事業所得。日本所得稅法第 27 條第 1 項規定：「事業所得者，農業、漁業、製造業、批發業、零售業、服務業或其他政令所定之事業所生之所得（該當山林所得或讓渡所得者除外）之謂。」就條文所稱「政令所定之事業」，日本所得稅法施行令（日本的法律授權行政機關作成一般規範，可能為政令，可能為省令。政令者，由內閣作成，名稱多為某某法施行令。省令者，由中央省廳大臣作成，名稱多為某某法施行細則。以上兩者對應行政法學上的法規命令。）第 63

²⁸ 金子宏，『租稅法』，弘文堂，2013 年 4 月，第 18 版，頁 639。

²⁹ 以「營業經營」翻譯德文的「Gewerbebetrieb」，為葉百修大法官於其司法院釋字第 685 號部分不同意見書暨司法院釋字第 716 號協同意見書上之作法。

³⁰ Hey, Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, Rz. 413.

³¹ 依據邱晨的說明，受所得概念論上的淨資產增加說與源泉說的影響，德國於所得稅法上採用二元性的所得概念，所得區分為利潤所得與剩餘所得，分別適用不同的所得調查程序。前者的調查是透過企業財產前後年度的比較，後者則以收入減除支出作為計算方式，見邱晨，「德國所得稅法個人營業所得以及私有財產管理所得的一般界限」，『月旦財經法雜誌』，第 37 期，2015 年 11 月，頁 162-167。

³² Hey, Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, Rz. 416.

條規定：「本法第 27 條第 1 項（事業所得）規定之政令所定事業，係指下列事業（該當不動產租賃業，或船舶或航空器租賃業者除外）。

- 一、 農業。
- 二、 林業及狩獵業。
- 三、 漁業及水產養殖業。
- 四、 礦業（包含土石採取業）
- 五、 建築業。
- 六、 製造業。
- 七、 批發業及零售業（包含餐飲業）
- 八、 金融業及保險業。
- 九、 不動產業。
- 十、 運輸通信業（包含倉庫業）
- 十一、 醫療保健業、著述業或其他服務業。
- 十二、 以上各款之外，取得對價、繼續執行之事業³³。」

³³ 原文：「法第二十七条第一項（事業所得）に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業（不動産の貸付業又は船舶若しくは航空機の貸付業に該当するものを除く。）とする。

- 一 農業
- 二 林業及び狩猟業
- 三 漁業及び水産養殖業
- 四 鉱業（土石採取業を含む。）
- 五 建設業
- 六 製造業
- 七 卸売業及び小売業（飲食店業及び料理店業を含む。）
- 八 金融業及び保険業
- 九 不動産業
- 十 運輸通信業（倉庫業を含む。）
- 十一 医療保健業、著述業その他のサービス業
- 十二 前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行なう事業」（筆者自譯）。

日本所得稅法(日本所得稅法僅規範相當於我國所得稅法下個人綜合所得稅的部分,至於相當於營利事業所得稅部分,則為另一部法人稅法所規範。德國的情況也是一樣,相當於我國所得稅法個人綜合所得稅部分,規範於 Einkommensteuergesetz,直譯即為所得稅法,至於相當於營利事業所得稅部分,則規範於另一部 Körperssteuergesetz,直譯即為法人稅法。不過,無論日本的法人稅法與德國的 Körperssteuergesetz,均不能直接等同於我國所得稅法中的營利事業所得稅部分,詳之後的章節再論)第 27 條第 1 項與所得稅法施行令第 63 條以自特定行業所生者為事業所得,自表面看來似乎極為明確,但事實上因為日本的所得稅法採用的是包括的所得概念³⁴(類似我國學說上稱之淨所得增加說,也為目前世界各國租稅制度的主流),個人凡有整體財產上的增益(也就是說,包含財產交易所得或其他一時性所得),即須課稅。而所有的整體財產上的增益,均先依照其性質,正確地歸類到各種個人所得種類下,方能適當地計算出最後的應納稅額。而個人整體財產上的增益,在歸類到各種個人所得種類下的過程中,有時會發生單純依照法條文義,一筆收入可以歸類到兩種或以上不同的所得種類項下的情形。此時,即有必要具體界分何種情況下收入得被歸類到何種所得種類項下,而非歸類於他種所得種類項下。此外,於日本所得稅法施行令第 63 條第 1 項第 12 款的概括規定,雖然泛稱「以上各款之外,取得對價、繼續執行之事業」,但尚非表示凡具「取得對價」、「繼續執行」者,均為日本所得稅法上的事業。日本所得稅法施行令第 63 條第 1 項第 12 款為行政法學上所稱之概括條款(Generalklausel),在解釋上,概括條款所指示的對象,仍應具有與列舉者相同之性質,所以日本所得稅法上的事業應具備之性質,不限於「取得對價」與「繼續執行」。

舉例而言,在一則關於律師(原文作「弁護士」)的顧問費收入應歸類為事業所得項下或給與所得(原文作「給与所得」,相當於我國所得稅法下的「薪資

³⁴金子宏,『租稅法』,弘文堂,2013 年 4 月,第 18 版,頁 178。

所得」)項下,日本最高法院(彼邦稱「最高裁判所」,地位對應我國的最高法院,為閱讀理解上的方便,即逕稱最高法院。另外值得一提的是,戰後日本司法制度受到美國的影響,於普通法院之外不另設行政法院,故本案於普通法院體系下受審判)於判斷過程,對於事業所得另外作出如下的定義:「...也就是說,事業所得係指,自行承擔利益及風險獨立經營,得客觀認定具有營利性、有償性,且反覆繼續執行的意思與社會地位的業務所生之所得之謂³⁵,...」。

此外,日本通說認為消費稅法上的「事業」概念的外延要比所得稅法上同樣概念來得廣泛³⁶,消費稅法上的事業者較諸所得稅法上的事業所得者,亦然。

綜上所述,我們可以獲得一個初步的結論:

首先,不論德國、日本或我國,營業稅(消費稅、銷售稅)的租稅主體的資格,都與所得稅法上個人某一類所得類別的歸類標準之間存在某種關聯。在日本的情況,一者為事業所得,一者為事業者或事業,「事業」這一概念串通了兩者,但在兩部法律中,事業的意義也略有廣狹上的不同。在德國的情況,自普魯士高等行政法院與帝國財務法庭實務見解發展而來的、營業經營所得的類型要素,與二戰以後才在法國被發明,而後被加以引進的銷售稅法上的「企業」,兩者之間也是以「企業」概念作為共同的上位概念。而在我國的情況,相關聯的對象,必須再加上一位營利事業所得稅的租稅主體,即營利事業。

嚴格說起來,我國營業稅法上的營業人,並不直接關連到所得稅法上個人的營利所得,而是營業人先關連到營利事業所得稅的租稅主體,也就是營利事業,而凡營利事業分配予個人的盈餘,均屬於該個人的營利所得,兩者以營利事業為

³⁵ 最判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 卷 3 号 672 頁。原文:「...すなわち、事業所得とは、自己の計算と 危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する 意思と社会的地位とが客觀的に認められる業務から生ずる所得をいい、...」(筆者自譯,感謝友人陳泱如潤飾)。

³⁶ 金子宏,『租稅法』,弘文堂,2013 年 4 月,第 18 版。頁 639。

中介連結起來的。所以，在於德國、日本相關制度進行比較研究的時候，應特別注意這點。

其次，在營業稅法本文並未對營業人的認定標準多作著墨，所以實務發展對之加以補充，另外承認「獨立性」與「持續性」等要素。然而，不論承認這兩個要素的結果將導致營業人的範圍擴張或縮減，都有違反租稅法律主義的疑義存在。但在租稅法律主義之外，實務的作法其實有比較法上的依據，德國跟日本，或者法條上已明定，或者法條雖未明定，實務繼續發展的結果，都採取與我國實務相類似的認定標準。

第四節、營利事業統一發證辦法與商業登記法、營業稅法、所得稅法之間的糾葛

營利事業的概念與營業人的概念之間存在緊密的關聯，這點在比較法上，起碼有德國跟日本的例子，既如上述。

然而，在我國，還有另外一項使得營利事業與營業人，和另外的商業登記法上的商業與公司法上的各種公司被綁在一起的因素，即現已廢止的「營利事業統一發證辦法」。

民國 91 年 1 月 16 日修正前，商業登記法第 20 條第 1 項規定：「商業之登記，如依其他法律之規定，須辦理他種登記者，應實施統一發證；其辦法由行政院定之。」（刪除理由謂：「所謂『營利事業統一發證』係將事後經常性管理工作提前於核發登記證時由相關單位共同審核之制度。由於作業程序繁複，不但未能達到便民目的，反使商業登記制度事前徵信、事後追懲以保護交易安全之目的，無法達成，致已建置之登記資料庫無法確實反映全體商業現況，引致嚴重地下化經濟事實，形成非法容易合法難之不合理現象，且無法遂行本法第 6 條第 2

項之規定，爰予刪除。」）行政院因此定有「營利事業統一發證辦法」（已於 98 年 4 月 11 日廢止）。

根據該辦法第 2 條，依據該辦法應統一發證者，係指商業登記、營業登記，與其他依法律或法律授權所定命令應辦理之登記。另依該辦法第 12 條，公司組織之事業，依法辦理公司登記後，需辦理營業登記與其他依法律或法律授權所定命令應辦理之登記時，準用該辦法之規定。自該辦法可知，實務見解認為，營利事業主要包含商業登記法上的獨資、合夥，與公司法上的各種公司。

行政院另依據 95 年 5 月 5 日修正前所得稅法第 121 條規定：「本法施行細則，營利事業登記規則及固定資產耐用年數表，遞耗資產耗竭率表等，由財政部擬訂，呈請行政院核定公布之。」（修正理由謂：「按本法第 18 條、第 19 條及第 104 條有關營利事業登記規定及違反登記規定之處罰規定，已刪除。本條有關授權訂定營利事業登記規則之規定，爰配合刪除。」另，修正前所得稅法第 18 條、第 19 條謂：「營利事業之設立，或合併受讓後，另立或存續時，除依其他有關法令註冊登記外，均應於開始營業前，依規定格式，將名稱、地址、負責人、業務種類、資本額、股東、合夥人或資本主與其出資額等，及其有關徵稅事項，申報當地該管稽徵機關登記。」（第 1 項）營利事業之解散、廢止、合併、轉讓、或其名稱、地址、負責人、業務種類之變更，除依其他有關法令註冊登記外，均應於十五日內，依規定格式申報該管稽徵機關註銷或變更登記。（第 2 項）營利事業之資本額有增減時，應於增減日起十五日內申報變更登記。」刪除理由謂：「按加值型及非加值型營業稅法第 28 條已明定營業人應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。登記有關事項，由財政部定之。又為配合未來營利事業統一發證制度之廢除，財政部已依加值型及非加值型營業稅法第 28 條之授權，於 92 年 8 月 12 日訂定發布『營業登記規則』，為免重複立法，爰予刪除。」）及營業稅法第 28 條：「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。」發布有「營利事業登記規則」，自民國 75 年 4 月 1 日施行，至民國 98 年 4 月 11 日廢止。

自本規則第 10 條：「營利事業違反本規則規定者，除通知限期補辦外，並依營業稅法規定處罰。」可知在當時行政院의 認知中，營利事業與營業人是重疊的概念，凡營利事業均為營業人。反之，雖然無法自條文本身得知實務的認知如何，但由於營業人本來就包含非營利的機關、團體，所以凡營業人均為營利事業的說法不可能成立，比較有意義的問題會是，是否以營利為目的的營業人均為營利事業？自營利事業登記規則的規定，無法得知當時實務的見解。

而自本規則第 4 條：「營利事業申請營業登記之負責人規定如左：...四、其他組織：為其代表人或管理人。」第 7 條：「營利事業申請營業登記時，除應繳驗負責人國民身分證並附送影本或戶籍謄本或其他有效證明文件外，並應加附左列文件：...三、其他組織者，其主管機關核准成立之證照影本及組織章程。」，可知實務認為營利事業與營業人當中，除商業登記法上的獨資、合夥，與公司法上的各種公司，尚包含一項「其他組織」，惟此項目下究竟包含哪些組織，本文以為並不明確，既如前述。繼承「營利事業登記規則」地位的「營業登記規則」，法源依據為營業稅法第 30-1 條：「營業登記事項、申請營業登記、變更或註銷登記之程序、應檢附之書件與撤銷或廢止登記之事由及其他應遵行事項之規則，由財政部定之。」主要差異在於改由財政部發布，自民國 98 年 4 月 13 日施行，實際規範內容，均與「營利事業登記規則」大同小異。

自上述可知，起碼在民國 98 年 4 月 11 日以前，即使法條並未如此明示，營利事業與營業人在實務的認知中是幾乎完全等同的（與此同時，商業登記法上的獨資、合夥，與公司法上的各種公司，也與上述兩者大部分等同），因此，在營業人的範圍在於世界接軌、在如今擴張的過程當中，營利事業的範圍也跟著變大了。

但在營利事業範圍擴大的過程中，營利事業應該包含哪些要素的問題並未被嚴肅地探討過，甚至可以說，大部分的案例中，個人被認定為具有營業人身分，在嗣後的案件中，也會自然而然被認為有營利事業身分³⁷。這點對營利事業要素法學研究平添了許多困難，所以本文認為，任何針對營利事業要素的研究，皆應從適切的案例類型著手。

第五節、營業人身分影響營利事業認定的我國實例

本節介紹我國實務上，個人因短期間處分多筆房地被認定為營業人，產生其是否亦應被認定為營利事業的爭議的案例。

第一款、個人短期間內處分多筆房地被認定為營業人，連帶被認定為營利事業的案例

高雄高等行政法院 103 年度訴字第 479 號判決的本案事實為，原告江玲如 100 年度綜合所得稅結算申報，列報出售坐落至善路 242 號 B1 樓之 1、246 號、248 號、250 號及逢甲路 107 號等 5 戶房屋之財產交易所得計 818,193 元。案經財政部高雄國稅局查獲原告 100 年間從事房地買賣 6 戶房地，且該 6 戶房地之含稅售價高達 88,360,000 元（至善路 242 號 B1 樓之 1、246 號、248 號、250 號及逢甲路 107 號等 5 戶房地 83,000,000 元+民權二路 378 號 21 樓之 4 房地 5,360,000 元），又名下尚持有 20 戶房地，乃認定原告係以營利為目的而從事經常性房屋銷售之營業人，爰依營業稅法規定，核定補徵營業稅 2,266,898 元（101 年 12 月 6 日繳納）及裁處營業稅罰鍰 1,133,449 元（102 年 3 月 8 日繳納），原告未申請復查而告確定。原告另於通知期限內辦理 100 年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入 86,093,102 元（銷售金額 88,360,000 元-營業稅 2,266,898 元），全年所得額 4,830,508 元（純益率 5.61%），嗣被告調帳查核，原告同意按不動產買

³⁷ 同此觀察，見葛克昌、蔡孟彥，「不動產交易之營業人認定」，『稅務旬刊』，第 2264 期，2014 年 8 月，頁 11。

賣業(行業標準代號：6811-11)同業利潤標準淨利率 17%核定所得額，被告乃據以核定全年所得額 14,635,827 元【營業收入 86,093,102 元×淨利率 17%】，並處營利事業所得稅滯報金 30,000 元，營利事業所得稅核定通知書業於 103 年 1 月 15 日送達，亦未申請復查，已告確定。財政部高雄國稅局將上開核定之全年所得額 14,635,827 元扣除已繳納營業稅罰鍰 1,133,449 元及滯報金 30,000 元後之餘額 13,472,378 元（14,635,827 元－1,133,449 元-30,000 元），併課原告 100 年度綜合所得稅，並註銷原申報財產交易所得 818,193 元，依法核定補徵稅額 4,832,966 元。因此，原告民國 100 年度綜合所得稅結算申報，被認定漏報營利所得新臺幣 12,654,185 元（核定營利所得 13,472,378 元－註銷原申報財產交易所得 818,193 元）及租賃所得 50,671 元，合計 12,704,856 元，經被告查獲，歸戶核定原告當年度綜合所得總額 16,322,644 元，綜合所得淨額 15,623,301 元，除補徵稅額 4,832,966 元外，並按所漏稅額 1,139,546 元裁處 0.5 倍罰鍰計 569,773 元。原告就核定營利所得及罰鍰處分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

本案主要的爭點在於原告是否具有營利事業身分，次要的爭點則在於租稅規避行為是否應處以漏稅罰。

就主要爭點，法院表示：「...『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。』則經財政部 95 年 12 月 29 日函釋在案，可知營業稅法中有關稅捐主體（即營業人）資格之認定，係著重其表現在外之行為，凡有從事勞務或貨物銷售行為之權利主體，即屬營業人，此即財政部上開函釋中所稱之『其他經查核足以構成以營利為目的之營業人』；而『銷售行為』之定義，依現行司法及稽徵實務之見解，

則認係『具備營利目的之持續性出賣行為』，而持續性之實證特徵則表現在『於一段密接時間內反覆多次為出賣行為』。是以個人買賣房屋是否應以營利所得申報，端視該個人是否符合前述營業人之定義為其準據。...依上述時間點計算可知，原告購入系爭6戶房地至與他人交易移轉所有權之日止，除高雄市○○○路○○○號21樓之4號房屋外，其餘5戶均未逾4個月，依其交易頻率審酌，原告顯係從事經常買進、賣出房地之營利活動，難謂為一時性或偶發性之交易行為；...是綜觀本件交易事實、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，而非所得稅法第9條所稱非經常性買進、賣出營利活動之財產交易所得。申言之，原告於上開時間密集地買進、賣出不動產，顯非單純置產，而係為求營利，其因此而增益之所得，自屬同法第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。」

原告敗訴後，本案上訴至最高行政法院，為104年度裁字第702號判決以「然原判決已就綜觀本件交易事實、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，而非所得稅法第9條所稱非經常性買進、賣出營利活動之財產交易所得；營利事業出售土地之交易所得，於營利事業所得稅中雖屬免稅所得，然該項盈餘於營利事業分配予股東時屬營利所得，應由股東合併各類所得申報繳納綜合所得稅。上訴人係以營利為目的經營房地買賣，其出售土地之所得，固得免納營利事業所得稅，惟仍屬獨資事業資本主之當年度盈餘，依所得稅法第71條第2項之規定，仍應計入獨資事業資本主之營利所得，課徵綜合所得稅」為由，認定原告上訴不合法，而以裁定駁回。

本案的特殊之處，在於法院不僅止於以納稅人的營業人身分作為推定其同時具有營利事業身分的理由，而是直接將營業人的認定標準，作為營利事業的認定標準。此一作法，在其他案件中，造成了爭議。

第二款、個人的營業人身分影響其是否具有營利事業身分的爭議

高雄高等行政法院 103 年度訴字第 484 號判決的本案事實為，本件原告江俊毅於 99 年 11 月 22 日辦理營業登記，成立「江俊毅」獨資商號，從事不動產買賣，並於 100 年 3 月 24 日補辦該商號 97 年度營利事業所得稅結算申報，將 97 年出售房屋之收入 21,227,760 元，列報為該商號之營業收入總額，按不動產買賣業（行業代號：6811-11）之同業利潤標準淨利率 17%，申報全年所得額及課稅所得額 3,608,719 元，原告復於 100 年 4 月 6 日向被告財政部南區國稅局申請將 97 年度綜合所得稅申報之財產交易所得 1,254,182 元更正為取自「江俊毅」商號之營利所得 3,608,719 元，可扣抵稅額 892,179 元。嗣臺北國稅局查得「江俊毅」商號於 97 年度出售標的物包含房屋及土地，惟未將土地部分之銷售額計 160,510,854 元申報於全年營業收入中，且該商號申報出售之 13 戶房地，僅系爭房地 1 戶為其自行出售，其餘 12 戶則係由訴外人黃勇義假借其名義出售，銷售額計 168,766,495 元，乃核認該商號當年度營業收入總額為 12,972,119 元（21,227,760 元 + 160,510,854 元 - 168,766,495 元）。又因原告未提示不動產交易相關資料供核，遂按同業利潤標準淨利率 17% 核定全年所得額為 2,205,260 元，可扣抵稅額 13,698 元，並通報被告併課原告 97 年度綜合所得稅，被告乃核定原告 97 年度取自「江俊毅」商號之營利所得為 2,205,260 元。惟「江俊毅」商號業已於 100 年 8 月 26 日繳納滯納金 30,000 元，被告復查決定遂依財政部 73 年 1 月 9 日臺財稅第 50118 號函釋意旨，將該筆滯納金自原核定之營利所得中減除，重新核定原告 97 年度營利所得為 2,175,260 元（2,205,260 元 - 30,000 元）。原告對未獲變更部分不服，遂提起本件訴訟。

本案的主要爭點依然為營利事業的認定標準，就此，法院表示：「...由上述時間點計算可知，上訴人購入上開房地至與他人交易移轉所有權之日止，均未逾 1 年，是依上開交易頻率審酌，上訴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。是綜觀本件交易事實、態樣，上訴人顯係為

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，而非所得稅法第 9 條所稱非經常性買進、賣出營利活動之財產交易所得；其因此而增益之所得，自屬同法第 14 條第 1 項第 1 類規定應列為營利所得，依法課徵綜合所得稅。」

原告敗訴後，本案上訴至最高行政法院，為 104 年度判字第 638 號判決以「營業稅之租稅客體係『在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物』...營業稅法...第 1 條參照...，與綜合所得稅之租稅客體係『中華民國來源之所得』並不相同，且營業稅法第 6 條對於營業人的定義（一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。二、非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者。三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所。），與前揭所得稅法第 11 條第 2 項所定義之營利事業亦不盡相同，於判別出售土地之交易所得係屬個人的財產交易所得或取自其獨資經營事業之營利所得時，本應專以所得稅法相關規定為據，尚難比附援引，將營業人的銷售土地所得逕認為個人之營利所得。.....原判決另援引財政部 95 年 12 月 29 日臺財稅字第 09504564000 號令釋...，認為『個人買賣房屋是否應以營利所得申報，端視該個人是否符合前述營業人之定義為其準據』，並以綜觀本件交易事實、態樣，上訴人顯係為獲取收入，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等語為由，認定銷售系爭房地所得係屬所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類之營利所得，顯係混淆營業稅法與所得稅法之適用，揆諸前開說明，其論理容有未洽。.....依前揭所得稅法第 11 條第 2 項規定，所謂獨資營利事業，仍須具備營業牌號或場所，始足當之。上訴人既係於 99 年 11 月 22 日始辦理營業登記，成立『江俊毅』獨資商號，從事不動產買賣，並於 100 年 3 月 24 日補辦該商號 97 年度營利事業所得稅結算申報，可見其於系爭 97 年度尚無營業牌號，然是否具備營業場所則屬不明，原審未予釐清，逕認本件獨資商號『江俊毅』之營利事業於 97 年出售土地

之交易所得，於營利事業所得稅中雖屬免稅所得，然該項盈餘於營利事業分配予獨資主即上訴人時屬營利所得，應由上訴人依所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定合併各類所得申報繳納綜合所得稅云云，容嫌速斷，其判決理由尚欠完備。」³⁸為由，發回更審。惟高雄高等行政法院 104 年度訴更一字第 23 號判決仍表示：「然除了納稅人須具備主觀之營利目的，並為一事業（經常性、職業性及自力性的從事營業活動）外，具備『營業牌號』或固定之營業『場所』，並非營利事業認定上之重要特徵條件，例如流動攤販³⁸雖不具備營利牌號或固定之營業場所，仍然可以依法對其課徵相關稅捐，另如網路上經營事業之各種商號，縱使不具備實體營業牌號或固定營業場所，亦無可否認其為營利事業之一種。至於『獨資、合夥、公司或其他組織方式』既均得為營利事業，且『工、商、農、林、漁、牧、礦、冶』等皆可經營，則組織方式及事業種類亦顯非營利事業之重要特徵，是有關營利事業之定義應係以營利為目的，獨立的持續參與一般經濟市場上之交易，並因而獲得經濟上成果者即屬之。此參最高行政法院 101 年度判字第 1127 號、103 年度判字第 47 號及 104 年度判字第 642 號判決：『又〔營利事業〕，乃一以營利為目的之經營管理的活動與資產之組合，具有一重要之意涵，即營利行為之經常性，所謂『經常性』，指其行為有周而復始一再發生之性質者而言。事業之經營，如以營利為目的，辦理營利事業登記，具備營業牌號及場所，雖在某期間內並無或甚少交易，因其既以營利為目的而辦妥營利事業登記，已有經常營業之主觀意思，並不影響其營利行為之經常性；倘另有交易之客觀事實，即應依法報繳營利事業所得稅。而基於實質課稅及租稅之公平，事業之經營縱未辦理營利事業登記，惟已具備〔以營利為目的〕及〔營利行為具有經常性〕者，仍應認其為營利事業，依法繳納營利事業所得稅。』亦足證。」雖然跳脫了營業人概念的

³⁸ 事實上，依據稽徵機關的見解，流動攤販免繳營業稅，也免為營業登記，見《[南區國稅局] 市場攤販應否辦理營業登記？》，財政部稅務入口網（網址：<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/444/6164732330202830991?tagCode=>，最後瀏覽日期：2016/11/2）。則流動攤販是否構成營利事業，似也仍有待研究。

束縛，但卻無視最高行政法院判決中，認為營利事業仍然要具備營業牌號或營業場所的見解，又重新落入德國所得稅法上營業經營所得類型要素的窠臼。



第六節、合建分售案件作為難題的突破口

前已言之，營利事業本身的認定標準，受到營業人的認定標準的影響，甚至許多案例中，個人一旦被認定具有營業人身分，同時也會被推定具有營利事業身分。如果我們認為營利事業不同於營業人，即使是以營利為目的的營業人，其範圍一樣不同於營利事業的範圍，則營利事業有哪些相對於營業人而言獨立的要素，顯然會是個重要的問題，但在現行審判實務的作法下，這個問題也令人有無從著手之嘆。

國內審判實務多年來已經就合建分售案件累積多起判決，可以做為上述問題的突破口。合建分售案件是指單位或多位個人獨自出資或共同集資購買土地後，與建商簽訂契約，由建商在該筆土地上建設房屋，而後由個人與建商分別將土地與房屋所有權移轉與買受人。合建分售案件所具有的，足以作為上述問題突破口的特色是，參與合建分售的個人被認定為營利事業的同時，由於渠等所交易的對象僅有土地而已，不課徵營業稅，所以在合建分售案件中，僅存在營利事業所得稅，而不存在營業稅，因此，法院在判斷當事人（間）是否構成營利事業時，事先不會存在當事人已經被認定為是營業人的干擾因素。而事實上，合建分售案件的實務發展，不但不受到在前案已經被認定為是營業人的干擾，在很長的一段期間，也一直不受到營業人的認定判準的影響，而發展出了自己的判準。

以下章節，首先就擬以合建分售案件作為本文研究題目的切入點。

第參章、 合建分售案件中的營利事業身分認定爭議與指標性案件

在實際研究合建分售案件的實務判決之前，應先對本章各節的標題作一說明。本文認為營利事業的概念，在所得稅法的歷史發展上、在與商業登記法、商業會計法上的商業概念（即獨資與合夥的合稱）的關聯上、在與營業稅法上營業人的關係上，甚至在與同一部所得稅法上的個人的營利所得的關係上，均糾纏不清，剪不斷、理還亂。甚至，自發展傾向可以推斷背後似乎有著自身的租稅政策考量的實務見解對於營利事業概念的擴張，導致了研究上更進一步的困難。所以，本文在研究素材上，選擇了因單純的土地交易不發生營業稅債務，故可以排除營業稅法上營業人對於營利事業概念影響的合建分售案件。

本章主要探討的對象是關於合建分售最早的所得稅判決，該案件牽涉人數眾多，作成的判決數也多，此外，本案也是國內合建分售的所得稅案件中，唯一高等行政法院與最高行政法院出現過不同見解的案件。所以本文稱本案為指標性案件，惟有研究本案，才找得到實務對此類型的案件所提出過的、有意義的爭點。更進一步來說，由於實務判決總是在回應其他實務判決中的區辨與論理，只有了解之前判決中出現過的論理與爭議，才能了解為何之後的實務見解會發展成今日的面貌，尤其是過去的判決其實提供了日後的判決往不同方向發展的可能性。所以，針對指標性案件的各個判決進行介紹與分析，為本章第三節的主題。然而，合建分售案件，在與整部所得稅法相關的案件中、在與不動產交易所得課稅相關的案件中，尤其在與以各種方式規避不動產交易相關稅賦的案件中，並非孤立的。在合建分售的指標性案件出來之前，財政部即已針對房屋與土地合併銷售時，可能存在的各種規避方式加以防杜，發布了若干函釋，本章第二節將先行介紹這些函釋。此外，於第二節，還會另行介紹另一作成在指標性案件之前的另二則判決。

第一節、合建分售案件概說



民間出現個人購買土地與建商合建分售的經濟模式，時間遠早於此處所欲分析的關於合建分售案件的實務判決。具體而言，財政部 84 年 3 月 22 日台財稅字第 841601122 號函即有提及「個人提供土地合建分售」等內容。至於第一起與合建分售相關的所得稅判決，則始於民國 93 年。

合建分售的具體契約條件依個案而異，惟各自不同的契約安排均被歸類為合建分售案件的原因，在於渠等均有如下特徵：首先，土地由單數或多數個人購入後持有，隨後即與建商簽訂地上物建設契約（雖然說到建設契約，首先會令人想到承攬契約，但由於合建分售下，地上物完工後，所有權並不會移轉予地主，而是直接移轉予承買人，所以契約中雙方真正互負的權利義務，除了建商應履行的勞務，以及地主應容忍履行勞務給付而在其土地上的作為，主要在於出賣房地所得價款在雙方間如何分配，為部分類似承攬的混合契約），於地上物竣工後，建物與土地之所有權分別由建商與地主移轉予承買人。由於建物與土地的所有權係由不同的主體分別移轉予承買人，所以建物（通常為房屋）交易所得與土地交易所得之間雖然具有密切的關係，仍應依個別交易之主體而歸屬於該主體的年度所得。

至於為何民間會存在個人購買土地與建商合建分售的經濟模式？我國因為土地交易所得另行課徵土地增值稅，為免重覆課稅，故土地交易所得免課所得稅；所得稅法第 4 條第 16 款即規定：「下列各種所得，免納所得稅：...十六、個人及營利事業出售土地...，其交易之所得。」但單純的土地交易固然勿論，在會發生爭議的案件中，土地是與交易所得需課所得稅的房屋一併出售的；由於土地增值稅的稅基係該筆土地的公告現值，與實際契約價格脫節，所以在地主與屋主為同一人或兩者之間具有密切關係，可以分享節稅利潤的情況下，有可能藉由契約安排，在土地與房屋的合併售價相同的前提下，壓低房屋在其中所佔的比

例，達到節稅的效果（此處所稱之「節稅」，或他處有提到之「規避」，均無就當事人的經濟安排為合法節稅或脫法避稅加以判斷的意思。本文中，有區別當事人的經濟安排為合法節稅或脫法避稅的用語，即為「合法節稅」或「脫法避稅」，後者也可能代稱為「租稅規避」）。應予說明的是，本文以上的敘述，係針對合建分售的契約安排所發生的法律效果之說明，並非蓋棺論定所有合建分售的案件均單純出於節稅的意圖（當然，節稅的效果或多或少會在契約當事人的考量之內）。舉例而言，自 105 年 1 月 1 日房地合一課稅新制施行後，理論上合建分售已經不再具有所得稅的節稅效果，若自彼時起，市面上非在無合建分售案件的存在，即可知合建分售契約背後的考量，非僅在於其節稅效果。

這種現象背後的成因，在於於土地上建設地上物，固然有提高土地價值的効果，但對於最終房屋與土地合計的售價超出當初買入土地價額的利潤，很難明確地分配說有多少比例是源於房屋、又有多少比例是源於土地改良所造成的增值。因此，合建分售的建商和地主的處分房地收益，也很難去說地主的土地交易所得應佔其中多少比例才是適當的。因為存在這種情形（當然，愈是晚近的見解，愈有可能包括針對土地增值稅過低，所以用個人綜合所得稅加以彌補，或者是平抑房價的考量），營利事業稅查核準則第 32 條第 3 款雖然有推定比例的規定：「...營利事業與地主合建分成、合建分售土地及房屋或自行以土地及房屋合併銷售時，其房屋款及土地款未予劃分或房屋款經查明顯較時價為低者，其房屋銷售價格（含營業稅）應依房屋評定標準價格（含營業稅）占土地公告現值及房屋評定標準價格（含營業稅）總額之比例計算。」由於適用上有「房屋款及土地款未予劃分」或「房屋款經查明顯較時價為低」等條件上的限定，所以有賴函釋針對其他情況加以補充。同理，由於營業稅的核定上也存在同樣的問題，加值型暨非加值型營業稅法施行細則第 21 條也定有類似的規定：「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（含營業稅）占土地公告現值及房屋評定標準價格（含營業稅）總額之比例，計算定

著物部分之銷售額。」由於營業稅法施行細則規定中的要件，僅相當於查核準則中對應規定的「房屋款及土地款未予劃分」部分，適用範圍較查核準則上的規定還要更為狹窄。因此，財政部另外有發布過若干函釋以為因應，下節依照個人持有土地建屋出售、個人持有土地與建商合建分售、多人合資購買土地與建商合建分售（應予說明的是，函釋中所提到的個人係指自然人，見所得稅法第 7 條第 1 項後段，相對於多人的用語則為單人）等情形介紹之。此外，台北高等行政法院 90 年度訴字第 1064 號判決所處理的案情，雖非合建分售，惟也是原告與他人合資購地後，再將土地售予建商，被國稅局認為原告與其合資人間具有合夥關係，應按營利事業相關規定課稅。本案預示了未來合建分售案件的處理方式，而台北高等行政法院的判決理由，也為日後指標性案件的若干判決所沿用，所以如果要更完整地理解那些判決的理由構成，回過頭來去看 90 年度訴字第 1064 號判決（以及，同一原因事實的另案：台北高等行政法院 90 年度訴字第 129 號判決）是免不了的過程，是以於下節亦一併介紹之（此外，由於民國 104 年起，施行部分設算扣抵制，等於是自兩稅合一制又向兩稅分立制走了半步。該案發生於民國 87 年兩稅合一制施行前，營利事業承受獨立的租稅負擔，而為法院所斟酌的因素，這點與現今一致；至於目前可見的合建分售的案例，案例事實均發生於兩稅合一時期，營利事業不另外承受租稅負擔，與當今狀況不合，因此，將該案納入考量，可以補充新舊法變動下，僅討論舊法時代所作成的判決之不足）。

第二節、指標性案件之前：函釋與判決

第一款、個人持有土地自行建屋出售

財政部 81 年 1 月 31 日台財稅字第 811657956 號函：「...說明三、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。(二) 前項土地所有權人以持有一年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售者，於計算所得核課綜合所得稅時，應由該土地所有權人檢具建屋成本及費用之支出憑證暨有關契約，憑以計算其所得。…」雖然法律並沒有規定個人不可以自行建屋出售，就算個人自行建屋出售，其在法律上的地位也不會一躍成為營利事業，但因為建商會利用個人名義建屋出售，以規避營業稅（我國出售房屋需課徵加值型營業稅）與營利事業所得稅，所以除顯然不會是規避稅捐的案件類型外（即「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」），財政部要求個人自行建屋出售前需辦理營業登記，課徵營業稅與營利事業所得稅。

第二款、個人持有土地與建商合建分售

財政部 84 年 3 月 22 日台財稅字第 841601122 號函：「個人提供土地與建設公司合建分屋並出售合建分得之房屋，核屬營業稅法規定應課營業稅之範圍，自本函發布日起，經建築主管機關核發建造執照之合建分屋案件，除符合說明二之規定者外，均應辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。說明：二、自本函發布日起，經建築主管機關核發建造執照之合建分屋案件，除提供土地之所有權人係屬個人，且係以持有 1 年以上之自用住宅用地與建設公司合建並出售分得之房屋者，可免辦營業登記，按其出售房屋之所得課徵綜合所得稅外，其餘提供土地合建者出售分得之房屋，均應依法辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。三、前項所稱「持有 1 年以上」係指自戶籍遷入日至房屋核准拆除日屆滿一年，或自戶籍遷入日至建造執照核發日屆滿 1 年而言；所稱「自用住宅用地」，係指土地稅法第 9 條規定之自用住宅用地，且都市土地未超過 3 公畝或非都市土地未超過 7 公畝者為限，其用地超過上項標準者，應依照規定辦理營業登記。四、與建設公司合建分屋之地主如非屬前述以持有 1 年以上之自用住宅用地與建設

公司合建者，其分得之房屋迄未出售亦未辦理營業登記者，稽徵機關應予列管。

五、至於個人提供土地以合建分售或合建分成方式與建設公司合建者，該個人如僅出售土地，應免辦理營業登記。」本號函釋其實規範了合建分售（與模式和其極為類似的合建分成）與合建分屋，值得注意的是，藉由契約的安排（尤其是函釋並未排除個人根本就是建商負責人的情況），其實個人與建商合建分售下可以達到與個人自行建屋出售一樣的規避所得稅的效果，但函釋卻規定此時個人免辦營業登記，也就是說，非營利事業；顯見直到這時，財政部主要的考量在於營業稅（蓋出售土地非營業稅租稅客體，個人若僅出售土地，即對營業稅的多寡無影響），而非所得稅。

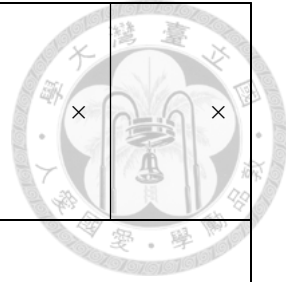
財政部 91 年 3 月 13 日台財稅字第 900454904 號函：「個人提供土地自行出資建屋出售或與建設公司合建分屋出售，依本部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號函及 84 年 3 月 22 日台財稅第 841601122 號函規定，應辦理營業登記者，其屬出售土地部分之所得，不列入該營利事業之盈餘。」此號函釋牽涉到前面提過的兩個函釋，又經常為「合建分售」案件中的原告方所引用，所以有特別提出來討論的必要。既然不論針對自建出售或合建分售，已經分別有了財政部 81 年函與 84 年函加以規範，則本號函釋又是在規範什麼呢？如果財政部在 81 年函中認為，個人自行建屋出售會規避營利事業所得稅，為何又認為在本號函釋所述情況中，出售土地部分所得不用列入營利事業的盈餘？這樣豈不是就沒有防杜規避的作用了嗎？如果要理解這號函釋，就要把前兩則函釋與本號函釋之間，我國稅制上的一個驚天動大的改革納入考量。民國 86 年 12 月 30 日以後，我國改採兩稅合一的稅制，原本營利事業的土地交易所得與此外的其他所得，分別於課徵土地增值稅與營利事業所得稅後，營利事業的盈餘分配給個人時，作為個人的營利所得又成為綜合所得稅的租稅客體；之後，合夥與獨資（公司因為適用股東可扣抵稅額的方式處理，較為複雜，且個人自建出售或合建分售不會被視為公司，暫略）除申報外，不需再繳納營利事業所得稅，僅於個人的層次作為營利所

得，繳納綜合所得稅。唯一的例外是土地交易所得，在修法前後都是另外課徵土地增值稅，並就減除土地增值稅後的餘額課徵綜合所得稅。所以，可以這麼說，兩稅合一改革的一個意外的作用，就是造成營利事業的土地交易所得與此外的其他所得之間在稅法上的差別待遇。本文推測，在真正的營利事業的情況，由於法律本來就是這樣子定的，則即便適用的結果不妥，財政部也不宜干涉；但個人提供土地自建出售或合建分售，要為營業登記（或被視為營利事業）是財政部自行以函釋規範的結果，所以才以本號函釋對適用的結果加以緩和。

以下以一表格簡要列明上述函釋中，就個人持有土地自行建屋出售、與建商合建分屋，出售分得之房屋與土地，以及與建商合建分售、合建分成，僅出售土地時，應否為營業登記、就出售房屋與土地所得繳納營業稅或營利事業所得稅的見解。自表格所列明的情況，可以彰顯出以下的財政部 95 年函所規範的是與上述三則函釋不同層次的問題。

表 3-1. 函釋對個人自行建屋出售、與建商合建分屋、合建分售等的規範

		營業登記	出售房屋所得		出售土地所得 ³	
			營業稅	營所稅	營業稅	營盈餘*
個人自行建屋出售 ¹	原則	○	○	○	×	×
	例外 [#]	×	×	×	×	×
個人持有土地與建商合建分屋，出售分得之房屋與土地 ²	原則	○	○	○	×	×
	例外 [#]	×	×	×	×	×

個人持有土地與建商合 建分售或合建分成，僅出售土 地 ²	×	×	×	
<p>1：財政部 81 年 1 月 31 日台財稅字第 811657956 號函</p> <p>2：財政部 84 年 3 月 22 日台財稅字第 841601122 號函</p> <p>3：財政部 91 年 3 月 13 日台財稅字第 900454904 號函</p> <p>*：指不計入營利事業盈餘，蓋出售土地所得本即不課徵營利事業所得稅</p> <p>#：土地所有人以持有一年以上自用住宅用地拆除改建房屋出售或合建分 售</p>				

第三款、多人合資購買土地與建商合建分售

財政部 95 年 2 月 23 日台財稅字第 09504507760 號函：「數名個人共同出資購地，以其中一人名義登記為土地所有人，再與建設公司合建分售，出售後所獲利益由該土地所有權人按出比例返還，該土地之其他出資人取得該項利益核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類規定之其他所得，應以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額，依法課徵所得稅。」是以提供資金之隱名出資者對購買之土地並沒有所有權，不符合土地交易所得免稅之要件，對土地增益僅有請求出名之土地所有權人交付之權利，因此，對於隱名共同出資購買土地者，於土地轉售與他人時所獲取之利益，應併入綜合所得總額辦理結算申報，繳納個人綜合所得稅。在法律上，契約分作以使雙方締約人互負權利義務為目的的債權契約與以設定、變更、消滅物權為目的的物權契約（譬如，移轉所有權），函釋的見解是認為說，免納所得稅者限於土地所有人（理由可參見同此見解的最高行政法院 101 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議：「所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定出售土地之交易所得，免納所得稅，係因土地所有權人出售土地，已受土

地增值稅之核課，為免重複課稅，故不再就交易所得課徵所得稅。購買土地未辦竣所有權移轉登記，依民法第 758 條第 1 項規定，並未取得土地所有權，非土地所有權人，其再行出售該土地，使原出賣人直接移轉登記為新買受人所有，因其未受土地增值稅之核課，縱被依土地稅法第 54 條第 2 項及平均地權條例第 81 條規定處罰，仍非屬土地所有權人出售土地，因此所獲增益，非屬所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款所稱之『出售土地』之交易所得，自不得免納所得稅。」)；另方面，函釋也表明其他出資人所受分配之利益定性上屬所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類的其他所得。

第四款、台北高等行政法院 90 年度訴字第 129 號判決

第一目、案例事實

1. 緣原告於民國 82 年間將與案外人顏玲霞共有之桃園縣八德市○○段 1096、1096-2、1096-3、1096-4、1096-6 等五筆土地（下稱系爭土地），以新台幣 199,650,000 元出售予新萬強建設股份有限公司及鵬程建設股份有限公司（以下簡稱新萬強公司與鵬程公司），並將部分所得價款轉存顏玲霞名下。

2. 案經被告調查認定：原告與顏玲霞為合夥出資購地，乃減除其購買出資價款為 127,783,368 元，按原告合夥出資比例—50%分配價款，核定營利所得 35,933,316 元，併計原告 82 年度綜合所得總額。其計算式： $[(199,650,000 - 127,783,368) \div 2 = 35,933,316]$

3. 原告不服原核，主張其出售系爭土地應符合所得稅法第 4 條第 16 項規定，免科個人所得稅，申請復查，經被告以 89 年 4 月 5 日北區國稅法第 00000000 號復查決定書略以：「申請人等人共同出資行為應屬合夥關係之營利事業，核屬營利所得，併科申請人綜合所得稅」為由否准原告，原告不服提起訴願，旋遭駁回，遂向本院提起行政訴訟。

第二目、法院見解

本件原告固與訴外人顏鈴霞就系爭土地有出資買賣之行為，業如前述，被告乃據以認定為「合夥」之營利事業，而課徵營利所得，惟查：

(1)、按民法第 667 條第 1 項規定對合夥之定義為：「稱合夥者，謂二人以上互約出資以經營共同『事業』之契約」，再從該條文以下有關合夥之相關規定觀之，所謂合夥契約，顯然以形成一個組織體為目標，而且有其日常持續性之業務活動，因此在規範設計上著眼於合夥之繼續性及組織性特質來制定相關之規定，因此有「合夥財產之形成」，「中途退夥」，「業務執行」，「對外代表權限」，「檢查權限」等各種只有在「持續性」與「組織性」契約中才會出現的法規範。

(2)、但是以一時性營利目的所為之合資行為（或契約），應係民法上之一種無名契約，僅在性質容許範圍內類推適用其他相關之規定。合資契約，在合資之形成或退出上，與合夥契約類型及性質乃最相類，民法債法各論上其餘之有名之契約型態，在上開案件中多無適用之餘地。是以一時之合資行為，在私權之爭議上常依合夥契約處理處理其私權糾紛。惟究其實，若將民法第二編第二章第十八節有關合夥之規範體系視為一個立體結構，則一時性之合資行為所涉及之法律問題，通常僅會觸及其最表面一層之法規範規定而已。

(3)、基上說明，稅捐稽徵機關以為一時性之合資營利活動也屬於「合夥」型態，而所得稅法 11 條第 2 項又將合夥組織列為營利事業，因此推論凡是民法上被認定為「合夥」者，在所得稅法上也一定是一個「營利事業」，顯係誤解。因稅捐稽徵機關顯然忽略所得稅法第 11 條第 2 項之關鍵文字「組織」二字。蓋合資活動若不具備持續活動之組織實體特徵，也沒有以組織體之地位持續進行社會活動，實在沒有要求其負擔社會財務支出責任的正當理由。在稅法上也不宜將之視為一個獨立的稅捐主體。

(4)、經查本件原告與訴外人顏鈴霞於購買系爭土地後，於 82 年 5 月 3 日完成登記，同年 5 月即將系爭土地移轉登記為新萬強公司與鵬程公司分別共有，應

有部分各二分之一，於 82 年 5 月下旬辦理移轉登記，同年 6 月 8 日完成登記，此有土地登記簿謄本可按，足見原告與訴外人顏鈴霞就系爭土地之買賣行為僅有一次，且期間僅短短一個月，其間買賣價差，顯係合資之投資獲利行為。被告所查得之資料，僅有開始合資買入與最終出賣土地獲利二個時點之事實獲得證明而已，但在這二個時點之中，整個合資購買土地及土地管理過程中有無出現組織型態之營業活動以及組織生財器具是如何組成等等事實，被告均未能盡其舉證之責任。被告將「原告於 82 年間因合資購買土地再行出賣所獲致之收益」定性為「營利所得」，顯係於法不合。

第五款、台北高等行政法院 90 年度訴字第 1064 號判決

第一目、案例事實

財政部台灣省北區國稅局個案調查莊游錦秀之財產時，查得鍾永標於民國 82 年 5 月間將所有坐落桃園縣八德市○○段 1096、1096-2、1096-3、1096-4 及 1096-6 號等五筆土地以價格新台幣 199,650,000 元出售予新萬強建設股份有限公司及鵬程建設股份有限公司，並將部分所得價款存入原告名下。北區國稅局因此查得原告與鍾永標係合夥出資購地，乃減除其購買出資價款 127,783,368 元，依原告合夥出資比例分配價款，核計營利所得 35,933,316 元（其計算式： $(199,650,000 - 127,783,368) \div 2 = 35,933,316$ ）。

北區國稅局又於同案中查得江錦城與原告各出資 50% 購買坐落同地段 1097 號，金額計 4,000,000 元，以江錦城名義登記，於 82 年間售予新萬強公司及鵬程公司計 5,293,750 元，並依原告合夥比例於 82 年間分配超過出資額部分計 646,875 元（其計算式： $(5,293,750 - 4,000,000) \div 2 = 646,875$ ）。

北區國稅局乃通報財政部臺北市國稅局按實際分配年度（即 82 年度）核定原告營利所得 36,580,191 元，被告併課原告 82 年度綜合所得稅。故原告該年度所得總額為 40,404,244 元，應納稅額為 14,866,182 元（計算式：

$35,933,316 + 646,875 = 36,580,191$ ； $36,580,191 + 3,824,053$ (申報之所得總額) $= 40,404,244$)。

原告不服上開核定處分，經申請復查結果，未獲變更，提起訴願亦遭駁回，乃向台北高等行政法院提起本件行政訴訟，獲勝訴判決。財政部台北市國稅局敗訴後，經筆者查詢法學資料檢索系統，似未上訴至最高行政法院，故本案即告定讞。


第二目、法院見解

法院認為所謂的營利事業是一個「以創造經濟利益為目標，能獨立於個人之外，自行在社會上從事營業活動之組織實體」，至於「此一組織實體之形成與所創造出來的經濟利益之歸屬或其在私法上能否被認為是一個權利主體，並非組織體之核心概念」，所以以獨資設立的組織體在稅法上仍被認定為營利事業。法院另外強調組織有其形成目的，該目的具有**永續性**或一定程度的**持續性**，蓋一時性的目的，無須形成組織加以處理。法院另外引稅務會計上的永續經營假設為據，認為即便營利事業營利目標的永續性可以減弱，其持續性仍應超越稅法上一個會計年度。針對營利事業的組織性與在所得稅法上課予營利事業獨立的納稅義務（於兩稅合一時期，營利事業並不真正負擔獨立的納稅義務，但仍然負擔帳簿憑證、會計記錄保持與暫繳等外加的義務。這些義務的附加，仍需訴諸營利事業的特性來證成其正當性）之間的關聯，法院主張營利事業以組織體的身分在社會中持續從事營業活動，對社會造成若干影響，所以國家不但可以要求營利事業承擔其營業活動造成的社會成本（出於行政管制目的賦予的行為義務），也可以要求其以組織體的身分承擔國家的財政負擔（法院在此另外提到，國家僅面對一組織體，而非直接面對組織體下的個別成員，也有助於節省行政成本。本文對這個理由對於正當化課予營利事業額外負擔的說服力存疑。首先，依據量能課稅原則，國家財政負擔的分配應依據全體國民的租稅負擔能力，所以課予營利事業獨立租稅負擔的正當化事由，也僅在於其具有獨立的租稅負擔能力。法院的說法，恐怕

僅於兩稅合一時期，營利事業主要負擔租稅給付義務以外附隨義務才說得通。其次，組織的構成員本身不同於因組織的營業活動而獲有所得者，故對組織所課稅賦，並無相較於對組織構成員課稅，節省行政成本的關係。於稅法上，的確存在法律對於人民特定租稅負擔能力的表徵課稅，而設定其他特定對象作為納稅義務人，事實上是作為代替國家徵稅的收稅員，此即加值型營業稅的構造）。因此之故，法院認為，稅法上營利事業的判斷，重點不在於其「形成方式」或「最終利益之歸屬」，而在於其以「組織型態」存在於社會。法院並認為所得稅法第 11 條第 2 項所規定之「營業名稱」、「營業場所」，或者是「有無登記」等事項，均只是判斷是否存在組織實體的斟酌因素。

綜上所述，法院認為營利事業的認定標準有二：第一是「**生財器具**」與「**人力與物力的有機結合**」；第二是「**永續性**」或「**至少一年以上之持續性營利目標**」。

對於稽徵實務引用民事判決，將民事上合資關係也認定為合夥，法院認為這是出於對於民事上契約定性功能的誤解。針對民法上合夥契約的規定，法院認為「立法者心目中之合夥契約，顯然是以形成一個組織體為目標，而且有其日常持續性之業務活動，因此在規範設計上就著眼於合夥之繼續性及組織性特質來制定相關之規定」，所以債編合夥一節下，才會有針對「合夥財產之形成」、「中途退夥」、「業務執行」、「對外代表權限」、「檢查權限」等各種僅有在具有「持續性」、「組織性」的契約中才有需求的規定。至於一些一時性的投資活動，因為發生民事糾紛進入民事法院審理時，被定性為合夥契約，而為民事法院援引民法第 667 條以下規定處理其爭議，法院認為「以一時性營利目的所為之合資行為，之所以會在民法上被依合夥契約處理處理其私權糾紛，實在是因為「合資」範圍內之糾紛，在合資之形成或退出上，民法債編合夥章節之相關規定乃是最接近其契約類型之規定，但該章節其餘之規範在上開案件中多無適用之餘地。比喻言之，如果把民法第二編第二章第十八節有關合夥之規範體系視為一個立體結構，則一時性之合資行為所涉及之法律問題，通常僅會觸及其最表面一層之法規範定而已。」



自民事上如何對契約加以定性來看，也可以得到與法院此處相同的結論。當代憲政秩序下承認人民有契約自由，內涵包括在不違反法律強制規定與公序良俗下，人民有約定任何內容的契約的自由。因此，民法債編固然規定有各種有名契約的類型及其典型的權利義務，但這些有名契約類型下的相關規定僅為任意規定，具體契約仍得約定與之相反的契約條款。既然如此，民法上契約定性的功能何在？首先，在這些有名契約類型下，仍然可能存在強制規定（然而，即使是民法第 425 條規定，具有保護弱勢承租人的公益目的，國內通說也認其為任意規定。以此看來，民法債編的有名契約類型下的各種規定，可能被認為強制規定者甚寡），此時即應先將個案中的具體契約定性，以判斷是否適用該強制規定。其次，在定型化契約條款的調整上，消費者保護法第 12 條第 1 項、第 2 項第 2 款規定：

「定型化契約中之條款違反誠信原則，對消費者顯失公平者，無效。」

定型化契約中之條款有下列情形之一者，推定其顯失公平：……二、條款與其所排除不予適用之**任意規定**之立法意旨顯相矛盾者。……」此處亦應先將個案中的具體契約定性，方能揀選出何種任意規定，法院應判斷具體契約條款是否與其立法意旨相矛盾。

最後，當事人間契約擬定完整，且備有書面者姑且不論，一般民間簽訂契約，於契約重要之點雙方意思表示一致，契約即告成立，所以契約內容多不完備，可能對於雙方應負的從給付義務或其他附隨義務，或者一方發生給付不能或瑕疵給付時應如何補救等事未為規定，造成糾紛，此時法院即應將契約定性，適用債編對於各種之債之規定填補契約，作成判決。

至於如何對契約加以定性？前已言之，僅需雙方當事人間意思表示一致，則原則上得為任何內容的契約約定，法院要如何判斷這許多不同內容的契約都是買賣契約，或都是租賃契約呢？學說認為，民法債編各種之債章所規定的各種契

約，並非封閉的概念，而是開放的類型。也就是說，概念的話，一個具體的對象被判斷滿足概念的所有要素之後，可以被涵攝進該概念；反之，在類型下，所謂類型的要素僅是對該類型的典型所為的描述，具體對象無須滿足類型的所有要素，即可被歸類於該類型。此時，主要用以決定歸類至何種契約類型下的關鍵要素，為契約的金錢以外的主給付義務（因為不論買賣、租賃、委任、承攬等契約，在金錢給付部分，均無區別）。

瞭解了契約定性就是基於主給付義務，將具體契約歸類到某一契約類型以後，就可以理解為何實務見解習於將不是典型的合夥契約、諸如一時性合資等契約，也歸類為合夥契約，原因在於這些契約雖然不是典型的合夥契約，但出於法院審判的需求，如果仍然必須將其歸類到某一契約類型下，僅能將其歸類到最類似的合夥契約下（一般而言，債編中的各種之債，於各節下的第一條，規定的就是該種契約類型的類型特徵，即主給付義務，譬如買賣一節的第 345 條第 1 項規定：「稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約。」即係在描述買賣契約的主給付義務。對應到合夥契約的話，理論上描述合夥契約的類型特徵的，應該是民法第 667 條第 1 項的條文：「稱合夥者，謂二人以上互約出資以經營共同事業之契約。」但這麼一來，是否即表示合夥契約的契約當事人的主給付義務即「互約出資」？這樣的理解，與合夥契約的規範著重執行業務合夥人與非執行業務合夥人之間，及合夥人與合夥的債權人之間的利益平衡與調整一事不符。所以，本文認為，不宜認為合夥契約與其他類型的契約一般，該節下的第一條規定即對類型特徵的描述。此時，似可認為，應依具體契約與立法者在合夥一節中描述的典型的合夥契約之間的相似性，來判斷該具體契約是否應歸類為合夥契約）。

然而，回過頭來說，法院之所以要將一時性合資契約歸類為合夥契約，是出於填補契約規範等需求，至於出於課徵稅賦、認定營利事業等需求，可以套用同樣的認知標準嗎？

法院的結論是，一時性之合資營業活動，即使在民法上可以被認定為合夥，於稅法上要被認定為營利事業，仍應另外滿足「組織性」的要求。

因此，對於本案事實，法院判斷原告與鍾永標和江錦城之間均不構成營利事業，原因在於：第一、合夥團體之**持續性**營業活動特徵不夠明顯。即原告分別與鍾永標及江錦城合資購買五筆及一筆土地，次數僅一次，而六筆土地又彼此緊鄰，事後再一次出賣予建設公司，整個營業活動，僅有一次，與個人偶發之投資獲利行為難以區別。法院另外表示，「如果被告機關能再調查原告有無持續從事土地之投資買賣以及其與鍾永標、江錦城、甚至是莊游錦秀有無其他形式之營利活動與**活動之頻率與次數**」，可能影響此爭點之判斷。

第二、有關合夥組織中人與物結合之結合形式（即合夥組織結構）未經調查。法院認為應以「開始合資買入與最終出賣土地獲利二個時點」間，「整個合資購買土地及土地管理過程中有無出現**組織型態之營業活動以及組織生財器具是如何組成**」等事實證之。

第三節、合建分售的指標性案件

（洪一平、林長勳、曾銘佳、陳白美雲、王明賢、孫正福、林忠榮、王龍鎮八人合資購地與建商合建分售案）

第一款、案例事實

本案緣於洪一平（星喬建設股份有限公司負責人）、林長勳（其配偶林靜子涉入台北高等行政法院 90 年度訴字第 1064 號判決所涉案例事實中）、曾銘佳（本案建築起造人——七門建設股份有限公司法定代理人）、陳白美雲、王明賢、孫正福、林忠榮、王龍鎮等八人合資，於民國 83 年 6 月自黃學業、許普騰處購入所有之、坐落於板橋市（改制後新北市板橋區）A 段（判決中隱藏此部分資訊，故代稱之）54 地號土地，由合資人王明賢出面簽訂土地買賣契約，該地號土地則

移轉登記予王明賢配偶許淑卿。而後於 83 年 8 月 25 日，亦由許淑卿出面與合資人曾銘佳為其法定代理人之七門建設股份有限公司簽訂合建分售契約。契約內容為地主提供土地由七門建設公司出資興建房屋，嗣房屋出售後，再由買受人分別與地主、建商簽訂合約，分別買售土地跟房屋。最後結果，地主得款計新臺幣（下同）9 億 2 千萬元，扣除成本 7 億 1 千萬元及相關費用支出 1 億 3 千萬元，剩餘價金 8 千萬元，於 87 年間按各人出資比例返還洪一平等八人。

洪一平（台北高等行政法院 93 年度訴字第 797 號判決勝訴，國稅局不服上訴，經最高行政法院 95 年度判字第 1344 號判決敗訴原告確定）被認定在 87 年度內取得營利所得 560 萬元，卻漏未申報，遂將上開營利所得併入洪一平與其配偶（由其配偶辦理結算申報，故嗣後的救濟程序，當事人均為洪一平配偶）當年度之課稅所得總額內而核定其等當年度綜合所得總額為 951 萬 5,944 元，淨額為 891 萬 6,944 元，補徵稅額 210 萬 9,011 元；

依其他判決提到的內容，林長勳所受分配之價金雖亦被國稅局認定為其 87 年度取得之營利所得，惟於復查階段已獲救濟，故未聲請訴願或上訴至行政法院。而依剩餘價金 8 千萬元減除其餘合資人所獲分配之價款，可推得林長勳所獲分配之價金為 3040 萬元。

曾銘佳（台北高等行政法院 93 年度訴字第 1366 號判決勝訴，國稅局不服上訴，經最高行政法院 95 年度判字第 1828 判決原告敗訴確定）被認定在當年度內取得營利所得 1200 萬元，卻漏未申報，因此將上開營利所得併入曾銘佳與其配偶當年度之課稅所得總額內而核定其等當年度綜合所得總額為 1896 萬 6,839 元，淨額為 1774 萬 1,539 元，補徵稅額 472 萬 2,209 元；

陳白美雲（台北高等行政法院 93 年度訴字第 1363 號判決敗訴，原告不服上訴，經最高行政法院 97 年度判字第 346 判決敗訴確定）被認定 87 年度營利所得為 400 萬元，併課其 87 年度綜合所得稅，核定綜合所得總額為 1477 萬 9,739 元、

淨額為 1422 萬 5,195 元，補徵稅額 179 萬 9,887 元；

王明賢(台北高等行政法院 93 年度訴字第 798 號判決敗訴，原告不服上訴，經最高行政法院 95 年度判字第 2099 號判決敗訴確定)被認定在當年度內取得營利所得 1200 萬元，卻漏未申報，遂將上開營利所得併入其當年度之課稅所得總額內而核定其等當年度綜合所得總額為 1678 萬 4,982 元，淨額為 1587 萬 295 元，補徵稅額 464 萬 4,652 元；

孫正福(台北高等行政法院 93 年度訴字第 800 號判決敗訴，原告不服上訴，經最高行政法院 96 年度判字第 630 號判決敗訴確定)被認定 87 年度營利所得 400 萬元，又另依查得資料核定設定抵押利息所得 18 萬 8642 元；租賃所得 173 萬 5,436 元(永和市○○路 152 號地下室)及 12 萬 5,966 元(永和市○○路 128 號 1 樓)；財產交易所得 2 萬 2,652 元(板橋市○○路 187-8 號)及 1 萬 1,987 元(板橋市○○路 187-10 號)，合併核定孫正福配偶(同洪一平配偶情況)87 年度綜合所得總額 1132 萬 1,427 元，淨額 1031 萬 3,427 元，補徵稅額 238 萬 1,680 元；

林忠榮(台北高等行政法院 93 年度訴字第 799 號判決勝訴，國稅局不服上訴，經最高行政法院 95 年度判字第 2047 號判決原告敗訴確定)被認定 87 年度營利所得為新台幣 400 萬元，併課林忠榮配偶李純純(同洪一平配偶情況；李純純本身 87 年度綜合所得稅案件中有與本案相類似之事實，於台北高等行政法院 93 年度訴字第 799 號判決受訴)當年度綜合所得稅，核定綜合所得總額為 805 萬 7,713 元，淨額為 675 萬 2,521 元，應補徵稅額 142 萬 6,930 元；

王龍鎮(台北高等行政法院 93 年度訴字第 1365 號判決敗訴，原告不服上訴，經最高行政法院 95 年度判字第 2148 號判決敗訴確定)被認定 87 年度營利所得為 800 萬元，併課核定其綜合所得總額為 1028 萬 9,461 元，淨額為 926 萬 360 元，應補徵稅額 271 萬 842 元。

第二款、原告主張

1. 原告主張：「個人單獨或共同持有土地者，其出售持有土地莫不以獲利為目的，並無礙所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定出售土地所得免稅之適用，不得以獲利目的與否率為否准其免稅之適用，況稽徵實務上，亦未見以獲利為目的與否據為課稅之依據，是被告所稱違反租稅法律主義，不足為採。」應予解釋的是，被告機關並非以「以獲利為目的」（或者稱以營利為目的）與否決定原告人等出售土地所得得否適用所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定免稅，而係因原告人等間以營利為目的，認定渠等構成一營利事業，就營利事業所獲之土地交易所得免稅，但營利事業分配給原告等人之盈餘，惟原告等人的營利所得，仍應計入原告等人的個人綜合所得總額內，核課個人所得稅。

2. 訴願決定表示：「原告等 8 人，共同集資 7.1 億元購進系爭土地當時，即有**嗣後共同出售牟利之意圖**，其後，該土地由登記名義人許淑卿與建商簽訂合建分售契約，約定由地主提供土地，由建商出資建屋，房屋出售時，則由購屋者分別與地主、建商簽訂合約，土地部分則由地主逐筆辦理所有權之移轉手續。此項由購屋者分別與地主、建商簽訂合約，土地部分由地主逐筆辦理所有權之移轉手續，該等**多次移轉土地所有權之行為**，實為**繼續反覆追求利潤之行為**，應屬**營利行為**，尚難認屬所得稅法第 9 條所稱『非為經常買進、賣出之營利活動』，且渠等並有**繼續及獨立從事一定之經濟活動**，是其已符合『經常性』、『持續性』及『以營利為目的』之要件，即可認屬『事業』，本質上與所得稅法第 11 條第 2 項所稱之『營利事業』無異，要言之，渠等多人籌集資金合購土地、立約建屋出售等有力影響市場交易之連續性共同商業行為，與單純屬個人售地之行為，本質上截然不同」。原告認為，渠等 8 人共同集資購入系爭土地後，因與建商簽訂合建分售契約，而將土地依購屋者購買之土地持分面積個別過戶與購屋者，並非經常買進與賣出土地者，符合所得稅法第 9 條所稱「非為經常買進、賣出之營利活動」之定義，故訴願決定

將之認屬「『經常性』、『持續性』及『以營利為目的』之要件，即可認屬『事業』」之見解，顯與事實不符，亦與租稅法律主義相違背。

3. 原告主張，財政部 84 年與 91 年函釋意旨，均明示個人與建商合建分售土地或個人提供土地自行建屋出售或與建設公司合建分屋出售，無須將土地處分利得作為營利所得，計入個人綜合所得總額課，課徵個人所得稅。

4. 原告主張，土地合買人之間為「一般的合同行為」，與合夥仍為契約行為不同，且合買人間並無經營共同事業之目的，與合夥契約的類型特徵不符。

5. 原告另主張，參照最高法院 56 年度台上字第 2568 號判決「合夥為 2 人以上互約出資，以經營共同事業之契約，雖祇須各合夥間互有出資之約定，並不以各合夥人皆已實行出資為要件，但各合夥人究竟各出資若干，其以他物或勞務出資者，其折算標準如何，要須相互間明確約定，始能作為日後合夥權義分擔之依據，藉以確保交易之安全，非謂 2 人以上一經有共同事業之一致意思，不問出資條件如何，合夥契約即為成立。」合夥契約雖然不要式契約與諾成契約，但就契約必要之點（民法第 153 條第 2 項參照），包括如何出資與共同事業為何，仍需經確實約定。此外，原告認為應區別民事與商事合夥，商事合夥（原告稱商業合夥）的成立需依商業登記法第 8 條規定，提出合夥契約副本辦理登記，作為日後權利義務分擔的根據，否則依商業登記法第 3 條規定不得開業。

6. 對於是否屬合夥契約性質之認定，原告提出應參照最高法院 47 年度台上字第 1889 號判例「上訴人以其所有之房屋，提供為被上訴人之營業場所，既僅按日收取一定之金額，而不負擔合夥損益之分配，所謂出資之系爭房屋，又不屬於合夥財產，仍由上訴人保有所有權，顯與合夥契約之性質不相符合，實為一種租賃關係。」意旨，仍以出資之財產是否為合夥財產及是

否負擔合夥損益為斷。此外，原告主張，在合夥關係下，合夥人共同共有合夥財產，且合夥事務原則上應由合夥人全體共同執行，如約定由合夥人數人執行者，始由該數人共同執行之。是以，「綜上所述，本件 8 名土地合買人係同意個別出資購買系爭土地之持分，並委由王明賢之配偶許淑卿為土地登記名義人，其真正權利人仍為各該土地合買人分別共有，並不屬於共同共有之合夥財產範圍，而許淑卿不過為土地登記名義人，並不屬於該 8 名合買人之一，且其為續後系爭土地辦理合建事宜，亦非有權執行合夥事務之合夥人，則該 8 名土地買受人除出售土地取得價金外，並無經營共同事業之事實，自不生有合夥損益之分配情形。」

第三款、國稅局認定所受之分配價款為各合資人營利所得所持之理由：

國稅局認為若合資人間存在民法上合夥關係，合資人全體於其所營營業範圍為所得稅法上的營利事業。至於合資人間是否存在合夥關係的認定方式，依據民法第 667 條第 1 項：「稱合夥者，謂二人以上互約出資以經營共同事業之契約。」國稅局認為，只要有二人以上互約出資，與經營共同事業即可。

國稅局據以認為合資人間存在合夥關係，故渠等所受分配之價款為各合資人營利所得的理由大致有三：

第一、出售土地所得價款，於扣除成本與相關費用支出後，係依照各合資人的出資比例返還合資人（判決中所引述國稅局的用語為：「按各合夥人出資比例金額返還出資人」，邏輯上，國稅局以認定出資人間存在合夥關係，渠等彼此之間才會存在合夥人出資比例，本文於此尚不擬判斷合資人間是否存在合夥關係，故不從其用語）；

第二、購屋者個別與地主、建商簽訂土地、房屋買賣契約，土地部分由地主逐筆辦理所有權移轉手續，國稅局認為該等多次移轉土地所有權之行為，為繼續

反覆追求利潤之行為，屬營利行為；

第三、本案中土地買賣契約書與合建分售契約分別由王明賢與其配偶許淑卿簽訂，國稅局認為以其土地買賣價款達 6 億 7 千餘萬元來看，顯為重要之契約文件，其餘合資人願意委由兩人負責簽約，係渠等事前合意集資購買土地並與他人合建房屋出售，而有互約出資經營共同事業之意圖。

第四款、台北高等行政法院認定當事人間存在合夥關係之理由（93 年度訴字第 1363 號判決）：

台北高等行政法院認為，合資人等均為建設公司負責人或相關人士，其中曾銘佳更為七門建設公司負責人，衡諸常情，渠等身為不動產投資興建業者，當對不動產投資、興建之相關法規及流程等甚為熟稔。此外，合資人等購地，甫於 83 年 6 月間簽訂土地買賣契約書，隨即於同年 8 月 25 日與七門建設公司簽訂合建分售契約，嗣於合建房屋出售時移轉土地取得收益，渠等基於追求利潤之目的所為之規劃及經濟活動至為灼然，自堪認渠等集資購地之目的係在合建房屋出售營利，自屬合夥從事營利事業，殊與單純個人售地或多人集資購地出售有所區別。

台北高等行政法院(II)另認為，參照所得稅法第 11 條第 2 項之規定，營利事業固以營利為目的，惟並不以持續經營為必要，本件合資人等既有籌集資金、共購土地、與建商合建房屋出售等一連串為追求利潤之經濟活動，進而取得可觀之收益，其營利之目的至為明確，自該當於營利事業，而得為獨立稅捐之主體。況營利事業是否存續，乃取決於其設立目的是否達成，現今社會亦不乏僅為達成單一特定目的而設立之營利事業，縱原告所稱渠等合夥集資購地僅此 1 次一節為真，仍無解於其營利事業主體成立之事實。

自上開判決理由，可知台北高等行政法院認為合資人間構成營利事業的理由在於：



1. 合資人等的營利目的。
2. 合資人間的「規劃」與「經濟活動」。這個要件可能會有爭議，因為難以單就判決內容斷定規劃與經濟活動究竟是獨立的要件，或僅是認定合資人等有營利目的的理由。
3. 營利事業可以不具持續性。

第五款、台北高等行政法院認定當事人間不構成營利事業的理由（93年度訴字第 799 號判決）：

第一目、對於營利事業應具備的要素的解釋

台北高等行政法院認為，所謂營利事業係指「**以創造經濟利益為目標，能獨立於個人之外，自行在社會上從事營業活動之組織實體**」。至於此一組織實體之形成與所創造出來的經濟利益之歸屬或其在私法上能否被認為是一個權利主體，並非組織體之核心概念。所以以獨資所形成之**組織體**一樣可能在稅法上被認定為營利事業。台北高等行政法院的此一見解，或可簡稱為「**組織體說**」。

在兩稅合一時期，營利事業雖未負擔額外的營利事業所得稅，惟仍須作為獨立的租稅主體，負保持帳簿憑證與會計紀錄的義務（所得稅法第 21 條第 1 項）與獨立的結算申報義務（所得稅法第 71 條第 1 項、第 2 項）。台北高等行政法院此一見解下，加諸被認定為營利事業者此一負擔的正當性在於組織的營業活動對於社會造成的影響：「**持續從事營業活動之營利事業組織體既然存在於社會中，並因為其營業活動對社會造成現實之影響，因此國家才要求其以組織體之地位，直接負起維持社會正常運作的財務責任，而在稅法設計上將之規畫為一個獨立的稅捐主體，命其承擔財政責任。**」

組織體說的見解或許有歷史解釋上的依據。民國 44 年 12 月 23 日修正公布之所得稅法，其修正草案總說明對於引入營利事業所得稅之理由，表示：

「(3) 獨立徵課「營業所得稅」與綜合所得稅併行

營利事業在法律上今日恒受國家特殊之保障，其自社會獲得利益之機會輒多於無組織之個人，故對此類組織之所得另課以營業所得稅已成為若干國家所通行之辦法，而以我國現行營利事業所得稅稅額在收入方面比重之大，由可見此項稅源之重要，故本草案特將此等營業獨立課稅以個人綜合所得稅併行，惟營業所得稅稅率自不宜太高，以致阻礙生產，故將來訂定稅率時宜加注意³⁹。」

此外，台北高等行政法院的此一見另外強調營利事業即便無法永續經營，仍須具備一定程度的持續性。台北高等行政法院認為此一要素的要求可於稅務會計上得到映證與具體化：「在稅務會計上亦是以企業之永續經營為其基本假設，即使營利事業營利目標因現實因素常無法永續經營，亦應具備持續性之特質，而營利事業組織體之主觀持續目標，其持續期間至少也應超越稅法上的一個會計年度。此外稅法上營利事業之判斷，並不重視營利事業組織之形成方式與最後利益之歸屬，而重視營利事業以組織形態存在於社會中，因持續性日常社會活動所產生的財務責任」。

所以台北高等行政法院認為，營利事業真正重要的要素在於其「組織性質」與「存續期間」。具體言之，即：

「1.人力與物力之有機結合，另外形成營利事業組織之財產中一定必須包括『生財器具』，生財器具乃是用來維持組織運作之工具，沒有生財器具之組織也不可能形成人與物之有機結合。

2.永續性或至少一年以上之持續性營利目標與因為營利目標所帶來之組織結構特徵。」

台北高等行政法院另外的段落中處理民法上對於合夥契約的規範與其認定

³⁹ 立法院公報，第16會期第8期，頁195。

標準，認為民法上的合夥契約也應該要有繼續性與組織性等特徵。不符合持續性特徵者，為與合夥契約具有類似性的合資契約，為民法債編所謂規範的無名契約，雖然經常依照合夥契約的規範處理其中牽涉到的私權糾紛，但仍與合夥契約有別，也不合乎稅法上的合夥組織營利事業的要素：「...亦為民法第 667 條第 1 項及第 668 條所明定，是所謂合夥契約，顯以形成一個**組織體**為目標，且有其**日常持續性之業務活動**，因此在規範設計上著眼於**合夥之繼續性及組織性**特質來制定其相關規定，乃有合夥財產之形成、中途退夥、業務執行及對外代表權限檢查權限等各種只有在「持續性」與「組織性」契約中始會出現之規範。若屬一時性營利目的所為之合資行為（或契約），應屬民法上之無名契約，僅在性質容許範圍內類推適用其他民法之相關規定，且因合資契約在合資之形成或退出上，與合夥契約類型及性質最相類，是以一時之合資行為，在私權之爭議上常依合夥契約處理其私權糾紛，惟究其實，若將民法第二編第二章第十八節有關合夥之規範體系視為一個立體結構，則一時性之合資行為所涉及之法律問題，通常僅會觸及其最表面一層之法規範規定而已。揆諸前揭說明，稅捐稽徵機關認一時性之合資營利活動亦屬於合夥型態，且所得稅法第 11 條第 2 項又將合夥組織列為營利事業，因此推論凡是民法上被認定為「合夥」者，在所得稅法上亦屬一個營利事業，顯係誤解。」

第二目、對於本案事實的涵攝

前已言之，台北高等行政法院區分合夥契約與合資契約，且認為兩者間的區別在於後者不具持續性。於涵攝時，台北高等行政法院即認為當事人等就系爭土地的買賣行為僅有一次（似應係指出賣行為而言，如果連買進行為也考慮進來，則起碼有兩次），所以應為合資契約。當然，如果在購入土地到出賣土地的過程中，有其他符合組織性的情事的話，還是有可能滿足持續性的要件，但台北高等行政法院認為，國稅局應就此負舉證責任：「本件原告之配偶林忠榮與訴外人林

長勳等七人於 83 年間合資購買系爭土地，並登記於訴外人許淑卿名下，嗣後提供予建商出資建屋，於 84 年後陸續由建商移轉房屋所有權予買受人，並由地主即登記名義人許淑卿按房屋所佔坐落基地所有權應有部分，移轉系爭土地所有權予各買受人等情，有原告提出之合建分售契約及預定土地買賣合約書附原處分卷可稽，並為原告所不爭。足見原告之配偶林忠榮與林長勳等七人就系爭土地之買賣行為僅有一次，其間買賣價差，顯係合資之投資獲利行為，且依被告所查得之資料，亦僅有開始合資買入與最終出賣土地獲利二個時點之事實獲得證明而已，但在此二時點中，整個合資購買土地及土地管理過程中，有無出現組織型態之營業活動，及組織生財器具係如何組成等事實，被告均未能盡其舉證之責任，而逕將『原告之配偶林忠榮於 87 年間因合資購買土地再行出賣所獲致之收益』定性為『營利所得』，於法尚有未洽。」

第六款、台北高等行政法院認定當事人間不存在合夥關係的理由（93 年度訴字第 797 號判決）：

台北高等行政法院認為本案有兩個爭點，一顯一隱。

顯者，合資人等是否構成營利事業；隱者，合資人等若不構成營利事業，合資人等所獲出售土地的經濟利益，即非渠等之營利所得，則又應歸類為合資人等的何種所得？

營利事業的認定標準部分，台北高等行政法院認為營利事業的認定標準有二：組織性與持續性，兩者缺一不可。組織性方面，強調「人與物間有架構功能的結合」，但與台北高等行政法院(IV)的單獨強調「生財器具」的見解相較，此見解下則認為應為「營業場所、營業設備及受僱員工之結合」。

台北高等行政法院認為，營利事業的認定標準，除持續性外，尚需要組織性的原因在於，自然人也會進行有持續性的營利活動，但在所得稅法上，此等營利活動所生之所得，仍不失為個人之所得。事實上自然人一樣也有會有持續性的

營利活動，但此等營利活動所生之所得，在所得稅法制上，仍不失其個人所得之地位。台北高等行政法院舉例，譬如「執行業務所得」與「一時貿易所得」。

而在本案事實的涵攝上，營利事業所必須具有的「持續性」，指的是特定「社會活動」的持續性。台北高等行政法院認為，雖然在形式上房地是分開出售，但事實上並不真的有獨立的銷售人員在建商的銷售人員之外，獨立負責土地的銷售，所以本案並不符合持續性的要求。

在本案的所得歸屬方面，台北高等行政法院主張，依據經濟觀察法，基於建築物在經濟利用上不可能其地基之土地分離而單獨存在，本案事實中，合資人、建設公司與房地買家之間的經濟關係可以區分作兩階段。第一階段，地主換得部分建物，保留建物部分的土地（在大樓的情況下，保留相當於換得建物部分的土地持份），建商則保留其餘建物，並換得該部分之土地或土地持份；第二階段，地主與建商或者保留房地、或者各自將房地出賣給買家。

在第一階段的交換行為後，地主與建商各自有財產交易所得發生，地主方為免稅的土地財產交易所得，建商方的財產交易所得則應稅。於第二階段的轉售行為後，地主與建商所獲得之所得，則同時包含處分房屋與土地的獲益部分；台北高等行政法院並主張，所得當中應分配與房屋或土地之比例，應按其各自的成本比例推計。

第七款、最高行政法院認定當事人具有合夥營利事業身分的理由

第一目、對於合夥營利事業所需具備的要素之解釋

最高行政法院對於營利事業要素的解釋可以說是國稅局所採的「民法上合夥關係說」與台北高等行政法院所採的「組織體說」的綜合體，依照最高行政法院在此判決中使用，而為往後的判決所不斷複誦的名句：「所謂合夥營利事業，係指以營利為目的，2人以上共同出資經營共同事業之事業體」，或可稱之為「合夥營利事業理論」。

採用「民法上合夥關係說」部分，最高行政法院除引用民法第 667 條第 1 項（契約特徵）與第 692 條（合夥契約的終止）外，另有引最高法院 86 年台上字第 2852 號判例：「合夥乃 2 人以上互約出資，以經營共同事業之契約，民法第 667 條第 1 項定有明文。故合夥之目的在乎經營共同事業。本件兩造及陳某合資購買多筆土地，其目的在出售牟利，為原審所確定之事實，各出資人暨有以販賣土地牟利為其共同目的，依上說明，其成立之契約自屬合夥。上訴人指其僅為單純之共買云云，為無可取」為據。

但另一方面，採用「組織體說」部分，最高行政法院也承認「組織體」（最高行政法院稱之為「事業體」）是具有「持續性」與「社會功能組織性」的團體。但對於持續性的認定，最高行政法院雖也認為：「持續性並不以永續經營為必要，只要有相當時間持續為經濟活動，即合於該要件」，但沒有像台北高等行政法院一般，引稅務會計為據，主張此持續性起碼要跨越稅法上的一會計年度。在組織性方面，最高行政法院則強調：「組織性則僅須有一定之人力規劃並約定事業經營方針，與社會多數人發生經濟上之權利義務即屬之，有無名稱、有無營業場所及有無登記，均只為判斷有無組織性斟酌之因素而已，是以無一定名稱、營業場所及未辦理經營業登記，並非當然不具組織性」。

第二目、對於本案事實的涵攝

合資人等均有投資以不動產投資興建及租賃為主要業務之營利事業，其中曾銘佳更為七門建設之負責人。衡以上訴人之配偶與林長勳等八人合資購地，於 83 年 6 月間簽訂土地買賣契約書後，隨即於 83 年 8 月 25 日與七門建設簽訂合建分售契約，嗣於合建房屋出售時移轉土地取得收益，其基於追求利潤之目的所為之規劃及經濟活動至為明顯，足認其集資購地之目的係在合建房屋出售營利，自屬合夥從事營利事業，上訴人稱其等八人僅如一般民眾集資合購，並非合夥之營利事業，即無足採。

合資人等既有**籌集資金、共購土地、與建商合建房屋出售等一連串為追求利潤之經濟活動**，進而取得可觀之收益，其營利之目的至為明確，雖非永續經營，然已持續相當時間為經濟活動，自該當於營利事業，而得為獨立稅捐之主體。況營利事業是否存續，取決於其設立目的是否達成，現今社會不乏僅為達成單一特定目的而設立之營利事業。雖系爭團體未有名稱或營業地點之約定，依上開說明，自不影響合夥營利事業之認定。

第八款、實務見解分析

「合夥營利事業理論」會引所得稅法第 11 條第 2 項、第 14 條第 1 項第 1 類，與民法第 667 條第 1 項、第 692 條規定為據，主張：「所謂合夥營利事業，係指以營利為目的，二人以上共同出資經營共同事業之事業體。又所稱事業體係指具有**持續性及社會功能組織性**之團體而言，而持續性並不以永續經營為必要，只要有相當時間持續為經濟活動，即合於該要件」。自以上陳述可以觀察到，合夥營利事業理論的特色在於，其包括範圍僅限於合夥組織型態的營利事業，而不及於營利事業整體，也就是說，排除獨資的營利事業。排除的原因有兩種可能性，或者理論逐步發展的過程當中，法院僅就當下審理的案件判斷納稅義務人是否具有營利事業身分，至於單人參與合建分售是否亦應被認定為具有營利事業身分，則留待往後的案件中再行處理；又或者，法院的見解就是認為合建分售案件中，營利事業身分的認定以合夥為必要？

認定合夥營利事業的要素，包括「以營利為目的」、「二人以上共同出資經營共同事業」與「事業體」，而事業體本身又要是具有「持續性」與「社會功能組織性」的團體。前兩者分別為營利事業的定義與對合夥的描述，持續性的要求亦可見於營業人的要素，有些判決會認為此要素係用於界分營利事業的營利行為與個人一時貿易行為、個人財產交易行為，但在合建分售案件的脈絡中，實務見解強調的毋寧是「持續性」的「不以永續經營為必要」。會計學上有所謂的「永續經營假設」，台北高等行政法院 93 年度訴字第 799 號判決認為，在合建分售的案件

中，各合資人間的合資關係自始即確定在其土地處分、處分利益分配後終了，但「...稅務會計上...以企業之永續經營為其基本假設，即使營利事業營利目標因現實因素常無法永續經營，亦應具備持續性之特質」，也就是說，合資關係預設在土地處分後終了，並不妨礙其營利事業性質的認定，但是取而代之，此一關係仍應具有持續性，而持續性的認定取決於「營利事業組織體之主觀持續目標，其持續期間至少也應超越稅法上的一個會計年度」，惟此號判決之外，大部分實務見解均僅泛稱「相當時間」。「社會功能組織性」的要求可能源於營利事業所得稅的立法理由，民國 44 年 12 月 23 日修正公布之所得稅法，其修正草案總說明對於引入營利事業所得稅，表示：

「(3) 獨立徵課「營業所得稅」與綜合所得稅併行

營利事業在法律上今日恒受國家特殊之保障，其自社會獲得利益之機會輒多於無組織之個人，故對此類組織之所得另課以營業所得稅已成為若干國家所通行之辦法，而以我國現行營利事業所得稅稅額在收入方面比重之大，由可見此項稅源之重要，故本草案特將此等營業獨立課稅以個人綜合所得稅併行，惟營業所得稅稅率自不宜太高，以致阻礙生產，故將來訂定稅率時宜加注意⁴⁰。」

值得注意的是，所謂「社會功能組織性」的認定標準為何？台北高等行政法院 93 年度訴字第 799 號判決的見解是：「營利事業之解釋，必須著重在組織特質...即人力與物力之有機結合，另外形成營利事業組織之財產中一定必須包括『生財器具』，生財器具乃是用來維持組織運作之工具，沒有生財器具之組織也不可能形成人與物之有機結合。」相較於該號判決強調「生財器具」，台北高等行政法院 93 年度訴字第 797 號判決則著重於「營業場所、營業設備及受僱員工之結合」，惟嗣後的實務見解又不同於以上兩說，主張：「組織性則僅須有一定之人力規劃並約定事業經營方針，與社會多數人發生經濟上之權利義務即屬之，有無名稱、

⁴⁰ 立法院公報，第 16 會期第 8 期，頁 195。

有無營業場所及有無登記，均只為判斷有無組織性斟酌之因素而已，是以無一定名稱、營業場所及未辦理經營業登記，並非當然不具組織性」比較通說見解與台北高等行政法院兩則判決的見解，可以發現通說見解排除商業名稱、營業場所，以及設立登記在營利事業認定上的重要性，但仍然強調「人力」、「人力規劃」的部分，此部分固然包括所謂的「受雇員工」，但合建分售案件中的合資關係下，通常不會有受雇員工可言，再結合此一理論的適用範圍限定於合夥營利事業，可知起碼要二人以上共同出資經營共同事業，方有人力規劃可言。回到本文之前提出的問題：得依此一理論加以認定者，限定於合夥營利事業，原因在於，法院想要將其他情形（也就是獨資營利事業）的認定標準留待往後的實務發展，或者二人以上共同經營事業，本身就是認定營利事業之存否的先決條件。在檢視過法院判決的論理邏輯後，顯然是基於後一理由。

第四節、本文分析

以下兩款內容，第一款將討論所得歸類對於土地交易所得租稅上待遇的影響。最高行政法院 101 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議既已表明土地交易所得是否得依所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定免稅，取決於所得人是否為土地所有人，則理論上所得歸類不會影響土地交易所得的租稅上待遇，唯一的例外就是被歸類為營利所得項下的作為個人營業的營利事業。第二款擬解說為何納稅義務人的處分土地收益會在其被認定為具有營利事業身分之後，憑空多被課上一次稅的邏輯，本文將另行說明此一邏輯雖為稽徵、審判實務所肯認，然卻是一有待填補的法律漏洞。

第一款、多人合資的合建分售案件中的所得歸類

財政部 95 年 2 月 23 日台財稅字第 09504507760 號函：「數名個人共同出資購地，以其中一人名義登記為土地所有人，再與建設公司合建分售，出售後所獲利益由該土地所有權人按出比例返還，該土地之其他出資人取得該項利益核屬所

得稅法第 14 條第 1 項第 10 類規定之其他所得，應以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額，依法課徵所得稅。」言下之義，所得人的土地交易所得（或其變形）是否得依所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款主張免稅，將取決於所得人的土地交易所得被歸屬於何項所得類別。但這種想法，與最高行政法院 101 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議所表明的，土地交易所得是否得依所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定免稅，取決於所得人是否為土地所有人的見解相扞格。

其實把握了土地所有人才主主張土地交易所得免稅的原則⁴¹，其餘未出名的合資人的土地交易所得在所得類別上如何歸屬，即是相對次要的問題（也就是說，可能會影響到成本費用如何扣除、純益率如何估算，但不會影響到是否免稅的判斷）。舉例而言，如果認為未出名的合資人所受分配的處分收益仍不失為其土地交易所得，則仍應歸類為各該所得人的財產交易所得項下，准予扣除成本費用（此時會有同一筆成本費用如何在各所得人間分擔的問題。通常在土地增值稅的階段即已扣除過了，此時即不應予以重複扣除），僅各未出名的合資人非土地所有人，故土地交易所得不得免稅耳。又譬如，未出名的合資人與出名合資人間的資金往來被認定為消費借貸關係（判斷的關鍵在於，本金以外的給付是否取決於一定利率，以及未出名合資人是否承擔投資風險。因此，在一般的情況下不會構成消費借貸關係，但也不能完全排除此種可能性），則未出名的合資人所受分配的處分收益包括本金的返還及利息的給付，利息部分可以歸屬為未出名合資人的利息所得（所得稅法第 14 條第 1 項第 4 類的利息所得並無得扣除成本費用的規定，基於客觀淨所得原則，若有成本費用，仍應與其扣除之機會。不過收入歸屬到所得稅法上各項所得類別，其中一個意義就是決定何種成本費用跟收入之間具有合理關聯，而可被認為應自收入中扣除該成本費用。收入一但被歸類為利息所得，就很難再去說有何成本費用）。

⁴¹ 不同見解，見黃世鑫，「由三項司法判決論『不動產交易所得實價課稅』」，『會計研究月刊』，第 321 期，2012 年 8 月，頁 17。

雖然如上所述，在一般的情況下，個人土地交易所得是否免稅，與所得歸類是兩個不同層次的問題。唯一一種例外的情況，就是該筆收入被歸類為營利所得項下的作為個人營業的營利事業。



第二款、營利事業土地交易所得重複課徵土地增值稅與個人綜合所得稅架構

財政部 75 年 12 月 8 日臺財稅第 7518357 號函令：「營利事業出售土地之交易所得，依所得稅法第 4 條第 16 款規定，免納所得稅，惟該項盈餘分配予股東時，依同法第 14 條第 1 項第 1 類規定，屬營利所得，應由股東合併各類所得申報繳納綜合所得稅。」

如果我們將營利事業的所得分作**因土地交易而發生的所得**與**非因土地交易而發生的所得**，就前者而言，固有意義的營利事業（公司以外的作為法人稅主體的營利事業，理論上不存在分配盈餘予股東的階段，所以不包含在此處的討論當中）從事土地交易，須就所交易的土地繳交土地增值稅，此部分的所得依據所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款，免營利事業所得稅；後者，在兩稅合一時期，公司雖然須繳交營利事業所得稅，惟公司所繳交的稅額可由受分配股利的股東加以扣抵，事實上相當於未因公司負擔營利事業所得稅而加重股東營利所得上的租稅負擔；至於獨資或合夥組織營利事業僅須為結算申報即可，無須另行計算或繳納結算稅額，僅個人受分配自該營利事業的盈餘總額作為個人營利所得，納入個人綜合所得總額的計算。然而，當營利事業分配盈餘予個人時，個人自營利事業受領的盈餘總額，不僅包括非土地交易所得部分，尚包括營利事業因從事土地交易而獲得的所得。換句話說，獨資、合夥組織營利事業（因為公司可以藉由暫不分配盈餘達到遞延課稅的效果，也因此在我國所得稅法上有針對未分配保留盈餘加徵 10% 營利事業所得稅的規定，為了簡化討論，此處的分析暫不包含公司）的非土地交易所得，考量營利事業層次與個人層次上的整體租稅待遇，其結果係作為個

人的營利所得，計入個人綜合所得總額的計算，依照累進稅率課徵個人綜合所得稅；反之，固有意義的營利事業的土地交易所得，考量營利事業層次與個人層次上的整體租稅待遇，其結果也係於繳納土地增值稅後，作為個人的營利所得，計入個人綜合所得總額的計算，依照累進稅率課徵個人綜合所得稅，僅已繳納的土地增值稅可作為營利所得的成本費用加以扣除而已。

至於這種作法是否比較符合經濟實質，在不同的比較基準下，容有不同的看法。如果比較獨資、合夥組織營利事業因土地交易所發生的所得及非因土地交易所發生的所得，則兩者就整體而言，都是在個人的層次，作為個人的營利所得，被課徵綜合所得稅，似乎是符合經濟實質的（但土地交易所得會被多課一次土地增值稅，兩者的租稅待遇不是完全平等）。反之，如果比較營利所得項下的作為個人營業的營利事業因土地交易所發生的所得與個人土地交易所得的話，後者僅需繳納土地增值稅，前者於繳納土地增值稅之餘，較處分收益扣除土地增值稅後的餘額，於扣除成本費用後（或直接依同業利潤標準推計所得額），需另行課徵綜合所得稅。在這種情況下，必須要被迫問的是，是怎樣的經濟實質上的差異，導致兩者在租稅待遇上有如此大的差異？

至於合建分售案件中，被視為具有營利事業的合資人等，一來不具有設立登記商業的外觀，二來在此等案件中被視為營利事業者，根本也沒有非因土地交易而發生的所得。因此，即便有種種理由支持此時合資人等構成營利事業，然其所受的租稅上差別待遇的正當化事由會更成疑問。

第肆章、合建分售的指標性案件之後的發展與檢討



第一節、指標性案件後審判實務的穩定見解

我國司法實務於前述指標性案件中，最高行政法院採用「合夥營利事業理論」以來，歷經同院 97 裁 5423 號裁定（台北高等行政法院 97 年度訴字第 487 號判決，原告敗訴後，上訴至最高行政法院，為上開裁定所駁回）、101 年度判字第 228 號判決，與 102 年度裁字第 1307、1932 號、1532、1530 號等裁定（台北高等行政法院 102 年度訴字第 402 號、695 號、561 號、403 號判決，原告敗訴後，上訴至最高行政法院，依序為上開裁定所駁回。「合夥營利事業理論」毋寧為前引台北高等行政法院所採用之理論，惟為最高行政法院所認同）所沿用。

第一款、台北高等行政法院 97 年度訴字第 487 號判決

第一目、案例事實

緣原告配偶江支演與訴外人李金皇、黃順吉等 3 人，於民國 92 年 2 月 19 日合資向訴外人楊黃界購買其所有坐落於桃園市○○段 42、72 及 73 地號之土地，買賣總價款為新臺幣 125,320,000 元，並將土地登記在原告配偶江支演之名下。嗣江支演於 92 年 3 月 10 日與竣門建設有限公司（下稱竣門公司）合建房屋，雙方約定由江支演分配總銷售額之 70%，竣門公司分配總銷售額之 30%，並於 93 年 4 月 29 日完工，總計合建分售共取得價款 224,876,800 元，案經被告查獲後通報所屬大溪稽徵所辦理，初查以總價款扣除相關成本 125,320,000 元後之剩餘款 99,556,800 元，按原告配偶出資比例 63%，核定原告配偶 93 年度營利所得為 62,720,784 元，另因原告 93 年度綜合所得稅結算申報，漏報本人及配偶營利、薪資、利息、財產交易所得合計 119,071 元，被告所屬大溪稽徵所遂以 95 年 9 月 6 日第 0000000000 號綜合所得稅核定通知書檢附稅額繳款書歸課綜合所得總

額為 64,314,695 元，並補徵稅額 24,436,901 元。原告不服，主張其配偶當年度確實出售土地，並已依法完納土地增值稅，按所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定，個人及營業事業出售土地之所得，依法免納所得稅，原核課顯有違誤，乃就其配偶之營利所得部分申請復查。案經被告審查認為：原告配偶與李金皇、黃順吉共同出資購買土地，經與建設公司合建房屋後出售以謀取利益，該行為實質係屬合夥營利行為，與單純個人售地之行為性質不同，故總價款之剩餘款項 99,556,800 元經減除仲介費用 2,000,000 元，重行核算為 97,556,800 元；又房屋承買人與建設公司於房屋預定買賣契約書訂明土地折讓一事，然土地買賣合約書並無該約定，原告亦未能提示土地折讓資金流程供核，故原核定營利所得 62,720,784 元應予追減 1,260,000 元，變更核定營利所得為 61,460,784 元，遂作成 96 年 9 月 6 日北區國稅法二字第 0960026180 號復查決定。原告仍表不服，主張其配偶出售土地之行為純屬個人一時出售不動產之性質，完全不具備所得稅法第 11 條規定之營利事業要件，亦不需依營業稅法第 28 條規定辦理營業登記，且其配偶因購地資金不足向友人李金皇及黃順吉調借資金，純屬資金調度，無關合夥，其所得亦應屬所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類之財產交易所得，依同法第 4 條第 1 項第 16 款規定為免稅所得，當無併計原告綜合所得稅之情事；又土地合建分售取得土地售價尚需扣除因設計變更導致折讓金額 11,270,000 元，已於復查時提供折讓明細表、買賣雙方有關折讓合約書等證明資料，被告未為審酌減除，實有違誤；縱認原告配偶向李金皇及黃順吉調借資金購地而出售屬合夥營利行為，渠等無從提示帳簿、文據，依所得稅法第 83 條規定，應依同業利潤標準核定合夥事業之所得，再依比例核計原告配偶之營利所得云云，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

第二目、法院見解

1. 按「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、

牧、礦、冶等營利事業。」「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額、合作社社員所獲分配之盈餘總額、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘總額及個人一時貿易之盈餘皆屬之。公司股東所獲分配之股利總額或合作社社員所獲分配之盈餘總額，應按股利憑單所載股利淨額或盈餘淨額與可扣抵稅額之合計數計算之；合夥人應分配之盈餘總額或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘總額，應按核定之營利事業所得額計算之。」

「納稅義務人之配偶，及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」行為時所得稅法第 11 條第 2 項、第 14 條第 1 項第 1 類及第 15 條第 1 項定有明文。另「稱合夥者，謂二人以上互約出資以經營共同事業之契約。」「合夥，因左列事項之一而解散：一、合夥存續期限屆滿者。二、合夥人全體同意解散者。三、合夥之目的事業已完成或不能完成者。」復經民法第 667 條第 1 項及第 692 條規定甚明。準上說明，2 人以上互約出資以經營共同事業者，即可稱為合夥組織，於合夥之目的事業已完成時解散之；而合夥組織亦為營利事業之一種型態，合夥組織之合夥人每年度應分配之盈餘總額，屬所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類之營利所得，係個人綜合所得總額之一部分，應與其他各類所得合併計算之。財政部 75 年 12 月 8 日臺財稅第 7518357 號函令：「營利事業出售土地之交易所得，依所得稅法第四條第十六款規定，免納所得稅，惟該項盈餘分配予股東時，依同法第十四條第一項第一類規定，屬營利所得，應由股東合併各類所得申報繳納綜合所得稅。」係主管機關本於所得稅法第 14 條第 1 項規定所為之解釋，並未增加法律所無之限制，更無違所得稅法立法意旨及租稅法定主義，依司法院釋字第 287 號解釋意旨，應自所解釋法律之生效日起有其適用。

2. 本件原告之配偶江支演與訴外人李金皇、黃順吉等 3 人，合資向訴外人楊黃界購買系爭土地，土地價款為 125,320,000 元，其持股比例分別為 63%、17%、

20%，並將土地登記在原告配偶江支演之名下，隨後以江支演名義與竝門公司合建房屋，雙方約定由竝門公司執行銷售，取得銷售款後再依江支演為總銷售額之70%，竝門公司為總銷售額之30% 比例分配，並於93年4月29日完工，總計江支演等3人合建分售共取得價款224,876,800元等情，...，自可信為真實。是以，原告訴稱「原告配偶江支演因購地資金不足向友人李金皇、黃順吉調借資金，純屬資金調度，無關合夥。」「被告於未查得原告配偶江支演與李金皇及黃順吉等人有互約出資經營共同事業之事實，即認本件為合夥事業組織，違反舉證責任分配原則，且不符憲法第19條租稅法律主義。」云云，俱與事實不符，委非可採。

3. 雖原告另主張「原告配偶江支演單純購置一塊土地出售，根本未具備、亦不需具備『營業牌號或場所』，不屬於所得稅法規定之營利事業，又未有繼續反覆實施追求利潤之行為，並非商業登記法所謂之事業，原告之配偶江支演不需依商業登記法辦理獨資、合夥等之商業登記，亦不需依營業稅法第28條規定辦理營業登記，原告配偶江支演之系爭出售土地行為純屬個人一時出售不動產之性質，完全不具備上述所得稅法之『營利事業』之要件。」云云。但查，原告之配偶江支演與訴外人李金皇、黃順吉等三人既有籌集資金、共購土地、與建商合建房屋出售等一連串為追求利潤所為之規劃及經濟活動，進而取得可觀之收益，其有營利目的至為明顯。詳言之，原告之配偶與黃、李二人雖僅有一次共同出資購買土地之行為，惟渠等出售行為係由土地登記名義人江支演（即原告配偶）與購屋者分別簽訂土地買賣合約書，並逐筆辦理所有權移轉手續，該多次移轉土地所有權之行為，實為繼續反覆追求利潤之行為，應屬營利行為無疑。固然，渠等並非如知名品牌一般永續經營，然已持續為相當時間之經濟活動，依照上開說明，仍屬合夥之營利事業，況營利事業是否存續，取決於其設立目的是否達成，現今社會不乏僅為達成單一特定目的而設立之營利事業，渠等3人團體應屬合夥之營利事業，足堪認定，自得為獨立稅捐之主體。縱然，彼等3人之合夥營利事業未

有固定名稱或營業地點，然此仍不影響合夥營利事業之認定，故原告上開有關渠等不需具備營業牌號或場所，又未有繼續反覆實施追求利潤之行為，並非商業登記法所謂之事業云云，容有誤解，洵非可採。從而，原告之配偶江支演與李金皇、黃順吉等三人，因本件合夥組織所分配之盈餘總額，揆諸首揭說明，即屬所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類之營利所得，係個人綜合所得總額之一部分，應與其他各類所得合併計算之，而非單純「財產交易所得」。原告訴稱「原告配偶江支演系爭出售土地之所得係個人出售土地之所得，非被告宣稱之取自所得稅法定義之合夥組織營利事業之盈餘分配，被告之核定顯逾越所得稅法之規定，於法有違。」云云，要屬一己見解，並非的論，委非可取。至於原告所援引本院 90 年度訴字第 129 號判決，乃有關二人出資購買土地，再將土地出售予二家建設公司，與本件原告配偶與江、李二人合資購地再與建設公司合建分售情形不同，自不得援引比附。因此，原告援引該判決意旨，主張其配偶與黃、李 2 人之共同出資行為，非屬所得稅法第 11 條第 2 項所定之營利事業組織乙節，亦非可採。

第三目、本文見解

1. 「合夥營利事業理論」部分：最高行政法院在本文所稱之指標性案件發明了「合夥營利事業理論」，理論內容包含以下日後為各級法院所襲用的套句：

「所謂合夥營利事業，係指以營利為目的，2 人以上共同出資經營共同事業之事業體」、「持續性並不以永續經營為必要，只要有相當時間持續為經濟活動，即合於該要件」、「組織性則僅須有一定之人力規劃並約定事業經營方針，與社會多數人發生經濟上之權利義務即屬之，有無名稱、有無營業場所及有無登記，均只為判斷有無組織性斟酌之因素而已，是以無一定名稱、營業場所及未辦理經營業登記，並非當然不具組織性」。比較到本則判決推導出的大前提，即本文所摘錄判決內容的劃線部分，可以發現本則判決較為言簡意賅，也未提及其他判決有承認的「組織性」要素。對照到之後的判決，可以發現最高行政法院 101 年度判字第 228 號判決，作為判決中少數上訴至最高行政法院，又為最高行政法院作成判決

者，在「合夥營利事業理論」的採納與發展上的重要地位。

2. 持續性的認定：本則判決中，法院表示：「原告之配偶與黃、李二人雖僅有一次共同出資購買土地之行為，惟渠等出售行為係由土地登記名義人江支演（即原告配偶）與購屋者分別簽訂土地買賣合約書，並逐筆辦理所有權移轉手續，該多次移轉土地所有權之行為，實為繼續反覆追求利潤之行為，應屬營利行為無疑」是第一則將合資人多數移轉土地予房地買受人的行為，認定為「繼續反覆追求利潤之行為」，也就是有「持續性」的表現。可惜本案中根本並未提到「持續性」為認定營利事業的要素之一。另外一個問題是，本案中土地登記名義人究竟有多少次移轉登記土地所有權的行為？多少次可以被認定為已經是「繼續反覆追求利潤之行為」？

3. 與財產交易所得的區分：首先依然要加以澄清的是，我國所得稅法上對財產交易所得並未分離課稅，所以即使本案中的土地處分收益被歸類為合資人的財產交易所得，一樣會併入個人的綜合所得額當中。法院在本案一樣搞混了土地處分收益被歸類為財產交易所得與依據所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款加以免稅的區別。其次，在營利所得與財產交易所得的區分上，所得人是否有營利事業身分被認為是絕對性的因素，也就是說，所得人只要被判斷為有營利事業身分，則這筆收入一定會被歸類為所得人的營利所得；反之，所得人只要被判斷不具營利事業身分，則這筆收入也不會被歸類為所得人的營利所得。但另外一個層次的問題，在營利事業的認定標準上，需不需要預先考慮到與財產交易所得區分的問題。有些法院見解認為需要，所以會預先表示，依據所得稅法第 9 條：「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。」不具有「經常性」者，方為財產交易所得（惟本文認為，「為經常買進、賣出之營利活動」應作一詞解，就是指營利事業的營利活動。為營利事業的營利活動而持有之各種財產，即為存貨。存貨因買賣或交換而發生之增益，為營利所得的一部分，故非財產交

易所得。所以所得稅法第 9 條的內容與財產交易所得是否應不具「經常性」無關。在「繼續反覆追求利潤之行為」亦為一種具有「持續性」的行為下，「經常性」可以被等同於「持續性」，營利事業與財產交易所得區分的問題，也就跟營利事業本身的認定標準被冶為一爐。就此來看，法院單純判斷本案中是否為「繼續反覆追求利潤之行為」，其實也是合乎更進一步思考過後的判斷標準，可惜此時脈絡還未被抓出來。

4. 台北高等行政法院 90 年度訴字第 129 號判決：本文所摘錄判決內容第 3 段中，法院表示：「原告所援引本院 90 年度訴字第 129 號判決，乃有關二人出資購買土地，再將土地出售予二家建設公司，與本件原告配偶與江、李二人合資購地再與建設公司合建分售情形不同，自不得援引比附」，然而，從法院的話，看不出來本案與 90 年度訴字第 129 號判決的案情之間，有何在營利事業的認定上重要的點上的不同，導致兩案之間應為相異的認定。是「二人出資購買土地，再將土地出售予二家建設公司」，還是「二人合資購地再與建設公司合建分售」，自然是案情上的差異，但此案情上的差異為何會影響判斷的結果？第一種可能性是，90 年度訴字第 129 號判決所採用的組織體說，已經為最高行政法院在本文所稱之指標性案件所推翻，改採合夥營利事業理論。第二種可能性是，判決中認定土地登記名義人有多次移轉土地所有權之行為，為繼續反覆追求利潤之行為，這點便是本案與僅有一個移轉所有權的行為的 90 年度訴字第 129 號判決最大的差異。

第二款、最高行政法院 101 年度判字第 228 號判決

第一目、案例事實

黃正勝、黃明峯、黃宗錦、黃于珊、沈玉蓮、張美卿及陳知文等 7 人（即本件上訴人，下簡稱上訴人），於民國 93、94 及 95 年度為綜合所得稅結算申報，經財政部臺灣省北區國稅局與財政部臺北市國稅局查得，黃正勝、黃明峯、黃宗

錦、黃于珊、陳知文及上訴人沈玉蓮之配偶朱建興、張美卿之配偶許再恩等七人於 92 年間合資購入坐落桃園縣楊梅鎮○○○段土地第一期、第二期土地後，與合銓建設有限公司合建房屋分售牟利，乃依合建分售土地收入按不動產投資興建同業利率標準淨利率 10%計算淨利及合夥人出資比例，核定渠等七人之營利所得，併計歸課上訴人 93、94 及 95 年度綜合所得稅，並依所得稅法第 110 條第 1 項規定，按上訴人各年度所漏稅額分別處以 0.2 倍及 0.5 倍罰鍰。上訴人對系爭營利所得及罰鍰部分不服，循序提起行政訴訟。

第二目、法院見解

1. 法院引所得稅法第 11 條第 2 項、第 14 條第 1 項第 1 類與民法第 667 條第 1 項、第 692 條規定後，稱：「所謂合夥營利事業，係指以營利為目的，二人以上共同出資經營共同事業之**事業體**。」至於事業體，法院則認為，係指「具有**持續性及社會功能組織性之團體**」。針對持續性，法院進一步表示：「持續性並不以**永續經營**為必要，只要有**相當時間持續為經濟活動**，即合於該要件」。

2. 本案中當事人間的法律行為：上訴人黃正勝、黃明、黃宗錦、黃于珊、陳知文及上訴人沈玉蓮之配偶朱建興、張美卿之配偶許再恩等 7 人合資 3 億元購買土地，由黃正勝、黃明峯及許再恩等 3 人名義於 92 年 9 月 26 日與嘉新國際股份有限公司簽訂系爭土地買賣契約，並登記為系爭土地所有權人，再以該 3 人名義向銀行貸款 7.29 億元，用以支付系爭土地價款 10 億餘元。隨即該 3 人分別於 92 年 12 月 15 日、93 年 1 月 20 日及 93 年 6 月 11 日與合銓公司簽訂合建分售契約書，營造廠為合環公司，其中屬第 1、2 期土地合建分售完竣後，合銓公司將合建分售土地款於 93 年至 96 年間轉存黃明 銀行帳戶，黃明 旋於 95 年 12 月 29 日、96 年 2 月 2 日、96 年 2 月 12 日及 96 年 3 月 5 日計 6 次按各人出資比例分配款項予上訴人等 7 人。

3. 合資人本身的特殊身份、合資人間的特殊關係，以及合資人與建設公司

兼的特殊關係：上訴人張美卿之配偶許再恩為勤峰公司及合環公司之負責人；上訴人黃明 為志崙公司負責人、勤峰公司及合環公司股東；上訴人黃正勝為勤峰公司、志崙公司及合環公司股東；上訴人陳知文為合銓公司股東；上訴人黃于珊為勤峰公司及合銓公司股東；上訴人黃宗錦為勤峰公司股東，該等公司均係以不動產投資興建、不動產租賃、其他一般土木工程為主要業務等情，已經原判決依調查證據之辯論結果，認定甚明，核與卷內證據尚無不符。

4. 法院認定合資人構成合夥組織營利事業的論理：是綜觀上訴人黃正勝、黃明 、黃宗錦、黃于珊、陳知文及上訴人沈玉蓮之配偶朱建興、張美卿之配偶許再恩等 7 人，既有籌集資金、共同購地及與建商合建房屋出售等一連串為追求利潤所為之規劃及經濟活動，進而取得可觀之收益，其營利之目的，至為明顯；且上開 7 人共同出資購地，經合建房屋後出售營利，雖非永續經營，然已持續相當時間為經濟活動，自該當於合夥之營利事業，而得為獨立稅捐之主體；況營利事業是否存續，取決於其設立目的是否達成，現今社會不乏僅為達成單一特定目的而設立之營利事業，故依上開規定及說明，上開 7 人團體應屬合夥之營利事業，已足認定。從而，被上訴人認上開 7 人共同出資購地後，與建商合建分售取得出售土地利益，再按出資比例分配予各合夥人，屬於營利所得，並依上訴人所提說明書陳明除土地之直接成本外，各項費用均未取得合法憑證而無法設帳供核，乃按不動產投資興建行業同業利潤標準淨利率 10%核算營業淨利，按合夥出資比例核定渠等 7 人於 93、94 及 95 年度之營利所得，併計歸課上訴人上開各年度之綜合所得稅，於法自無不合。

5. 合資人的營利所得不適用所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款的免稅規定：依所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定，個人或營利事業出售土地固可免納所得稅，但營利事業將該項盈餘分配予股東，所得稅法並無股東得免納所得稅之規定；另本院 95 年度判字第 2511 號判決亦係依上開規定意旨，論述土地交易所得免納所得稅之對象，僅限於土地所有權人，非土地登記所有權人，其出售土地，自無免

納所得稅之適用。而依前述，本件上訴人黃正勝、黃明、黃宗錦、黃于珊、陳知文及上訴人沈玉蓮之配偶朱建興、張美卿之配偶許再恩等上開七人共同出資購地之目的，係在與建商合建房屋出售而營利，自屬「合夥」從事營利事業，並非單純之「個人」售地行為，則渠等七人取自與建商合建分售取得之利益，自屬於營利所得，應課徵綜合所得稅，要無所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款免納所得稅之適用甚明。

6. 本案不適用財政部 95 年 2 月 23 日台財字第 09504507760 號函：財政部 95 年 2 月 23 日台財字第 09504507760 號函係針對個人隱名出資購買土地者，因非土地所有權人，不符合土地交易免稅之要件，故於土地轉售他人時獲取之利益，應依行為時所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類所定其他所得課徵綜合所得稅而為之核釋，與本件經原判決依卷內證據認定上開七人為合夥從事營利事業之事實及性質有別，故該函釋於本件自無從予以援用。

第三目、本文見解

本案中比較特殊的一點在於，合資人間籌資僅達 3 億元，剩餘土地價金 7.29 億元係土地移轉登記後，以土地登記名義人的名義向銀行融資取得。房地產交易慣例，承買人於支付一定額度的頭期款後，出賣人即將房地產移轉登記予承買人，由承買人將房地產抵押給銀行貸款，再以所貸款項支付剩餘價金，惟判決中並未提到是否有將土地設定抵押。本案中既然是由黃正勝等三人作為土地登記名義人，並以土地登記名義人的身分向銀行融資，則日後還款的責任也在彼三人身上，則不論土地是否有設定抵押，處分土地後的款項不足以償還債務時，風險係概括由黃正勝等三人承受。

我國審判實務上將營利事業（事實上是營利所得，因為實務上也存在把營利事業當作法人〔及某些非法人團體〕的看法，但把營利事業當作營利所得跟把營利事業當作法人的看法之間並未被區別開來）理解為企業（Unternehmer；此為

德國許多法領域通用的一個概念，基於法律概念相對性，每個法領域中指涉的範圍不需要一致，惟以具有「獨立性」、「持續性」為其共通特徵；日本法上稱「事業者」，故我國也有翻作事業者），但外國學說上也認為企業必須要自行承擔風險⁴²，本案中非土地登記名義人的合資人等既未承擔企業可能的經營風險，是否仍應被認定為具有營利事業身分，頗值存疑。

此外，本案是少數合資人被處以罰鍰者。日後的案件中，由於財政部有內部行政規則表示合建分售案件中得補稅免罰，所以多僅補徵稅款，而未加以裁罰。惟在便宜原則的適用範圍外，行政機關應無自行決定是否得予免罰的裁量權。

第三款、十泉十美案--台北高等行政法院 102 年度訴字第 402 號（、695 號、561 號、403 號）判決

第一目、案例事實

李鴻飛等 16 人（包括馮明堂〔本案原告配偶〕、王國進、王仁志及陳燦堂等 4 人，下稱馮明堂等 4 人）與陽光城市建設有限公司（下稱陽光城市公司）合建「十泉十美」住宅大樓案，為使工程能順利進行至完工交屋，採自益信託方式，將全部建築基地（臺北市○○區○○段○○段 39-6、47-1、47-2、49-1、49-2、50、51、52、52-1、53、55-1、55-2、56-1、56-4、62-1、63、64、64-1 地號等 18 筆土地）信託登記予臺灣土地銀行股份有限公司（下稱臺灣土地銀行）。其中馮明堂等 4 人係於民國 93 年 3 月、8 月購入臺北市○○區○○段○○段 39-6、47-1、47-2 地號及各持分 1/2 之 49-1、49-2 地號等 5 筆土地，並於 93 年 8 月與陽光城市公司簽訂合建契約書，約定以合建分售為原則，由馮明堂等 4 人提供土地，陽光城市公司出資興建房屋後共同銷售，雙方就房地之總銷售金額，馮明堂等 4 人分配 60%、陽光城市公司分配 40%，馮明堂等 4 人並負擔房屋代銷公司廣告費 60% 等相關費用，又馮明堂等 4 人應分得土地款，匯入代表王國進帳戶並由其負責分

⁴² Hey, Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, §8, Rz. 416.

配。馮明堂等 4 人與陽光城市公司嗣於 95 年 7 月簽訂補充協議書，出售之土地款扣除每坪土地 190,000 元之補貼款予陽光城市公司後，剩餘款項結清予馮明堂等 4 人。依陽光城市公司提供之建案銷售明細，至 100 年 4 月止該建案僅剩 1 戶尚待銷售，98 至 100 年度土地總銷售金額 1,220,106,000 元。

財政部臺北國稅局（本案被告）依據查得資料，以馮明堂等 4 人與陽光城市公司採合建分售方式共同銷售，馮明堂等 4 人再與社會不特定購屋者簽訂土地預定買賣契約書，並自負盈虧，其連續性共同商業行為與單純個人售地行為本質不同，且馮明堂等 4 人與陽光城市公司合建後，業已提高其土地可售價值，並非單純裸地價值，已非所得稅法第 4 條第 16 款之個人土地交易所得免稅之範疇，應屬實質合夥之營利事業，遂以 98 至 100 年度土地總銷售金額 1,220,106,000 元，核對土地過戶日期後，查得 98 年度銷售總額 1,078,924,000 元、99 年度銷售總額 113,246,000 元、100 年度銷售總額 27,936,000 元，因馮明堂等 4 人係共同銷售，非各地主分別銷售，無法區分銷售年度，乃依王國進提示之分配資料，按各地主取得售地款金額占全部土地款銷售金額之比率，核定馮明堂 98 年度售地收入 291,566,036 元（馮明堂等 4 人售地款 515,616,796 元／全部地主 16 人之售地款 1,220,106,000 元×98 年度售地金額 1,078,924,000 元×馮明堂持分比率 0.735－補貼款 43,559,627 元）、99 年度售地收入 30,738,622 元（馮明堂等 4 人售地款 515,616,796 元／全部地主 16 人之售地款 1,220,106,000 元×99 年度售地金額 113,246,000 元×馮明堂持分比率 0.735－補貼款 4,436,831 元），又因其未能提示有關原始成本及出售之相關費用等證明資料，遂依所得稅法第 83 條規定，按不動產投資興建業同業利潤標準淨利率 10%，核定馮明堂 98 年度營利所得 29,156,603 元（售地收入 291,566,036 元×10%）、99 年度營利所得 3,073,862 元（售地收入 30,738,622 元×10%），併課原告各年度綜合所得稅，核定 98 年度綜合所得總額 30,841,608 元，綜合所得淨額 29,627,450 元，應補稅額 10,747,823 元；99 年度綜合所得總額為 4,346,901 元，綜合所得淨額 3,741,468 元，應補稅額 533,808

元。原告不服，申請復查，經財政部臺北國稅局於 101 年 8 月 24 日以財北國稅法二字第 1010234552 號復查決定駁回。原告仍表不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。



第二目、法院見解

1. 引用實質課稅原則：按「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。」為稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項所明定。

2. 引用最高行政法院 101 年度判字第 228 號判決見解：次按「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦、冶等營利事業。」

「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：第一類：營利所得……合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額……。」所得稅法第 11 條第 2 項、第 14 條第 1 項第 1 類分別定有明文。而「稱合夥者，謂二人以上互約出資以經營共同事業之契約。」「合夥，因左列事項之一而解散：一、合夥存續期限屆滿者。二、合夥人全體同意解散者。三、合夥之目的事業已完成或不能完成者。」亦為民法第 667 條第 1 項、第 692 條所明定。故所謂合夥營利事業，係指以營利為目的，二人以上共同出資經營共同事業之事業體。又所稱事業體係指具有持續性及社會功能組織性之團體而言，而持續性並不以永續經營為必要，只要有相當時間持續為經濟活動，即合於該要件（最高行政法院 101 年度判字第 228 號判決意旨可資參照）。

3. 對於馮明堂等 4 人（基於馮明堂等 4 人與陽光城市公司之間的合建分成契約，）可認本件馮明堂等 4 人於 93 年 3 月、8 月購買系爭土地，隨即於 93 年 8 月與陽光城市公司簽訂合建分售契約，嗣於合建房屋出售時移轉系爭土地取得收益，其基於追求利潤之目的所為之規劃及經濟活動，至為明顯，足認其提供土

地之目的係在合建房屋出售營利，自屬合夥從事營利事業，與單純個人售地或多人集資購地出售有別。又馮明堂等 4 人，提供系爭土地與建商合建房屋共同出售並分擔相關費用等一連串為追求利潤所為之規劃及經濟活動，進而取得可觀之收益，其連續性共同商業行為與單純個人售地行為本質不同，其與建設公司合建分屋，業已提高系爭土地可售價值，其營利目的至為明顯，雖非永續經營，然已持續相當時間為經濟活動，依照上開說明，仍屬合夥之營利事業，況營利事業是否存續，取決於其設立目的是否達成，現今社會不乏僅為達成單一特定目的而設立之營利事業，馮明堂等 4 人應屬合夥之營利事業，足堪認定，自得為獨立稅捐之主體。縱然，馮明堂等 4 人之合夥營利事業未有固定名稱或營業地點，然此仍不影響合夥營利事業之認定。

4. 非馮明堂等 4 人財產交易所得：依王國進提示分配比例資料，按馮明堂取得售地款金額占全部土地款銷售金額之比率計算收入外，另依馮明堂等 4 人與陽光城市公司簽訂之補充協議，應再扣除每坪土地補貼 19 萬元予陽光城市公司，並代收土地款結算時一併結清，故其 98 年度售地款收入 291,566,036 元（馮明堂等 4 人售地款 515,616,796 元/全部地主 16 人之售地款 1,220,106,000 元×98 年度售地金額 1,078,924,000 元×馮明堂持分比率 0.735—補貼款 43,559,627 元）、99 年度售地款收入 30,738,622 元（馮明堂等 4 人售地款 515,616,796 元/全部地主 16 人之售地款 1,220,106,000 元×99 年度售地金額 113,246,000 元×馮明堂持分比率 0.735—補貼款 4,436,831 元）等情，為原告所不爭執。又原告未能提示有關成本及費用，被告依所得稅法第 83 條規定，以前開經分配之售地收入，按不動產投資興建業同業利潤標準淨利率 10%，並依合夥人出資比例，核定馮明堂 98、99 年度營利所得 29,156,603 元、3,073,862 元。從而，馮明堂等 4 人因本件合夥組織所分配之盈餘總額，揆諸首揭說明，即屬所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類之營利所得，係個人綜合所得總額之一部分，應與其他各類所得合併計算之，而非單純「財產交易所得」，故非原告所稱「馮明堂系爭出售土地之所得係個人出售

土地之所得」，而被告核定係取自所得稅法定義之合夥組織營利事業之盈餘分配，並無逾越所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款之規定之情形。



第三目、本文見解

1. 本文所摘錄法院見解第 4 段，無法了解法院從何認定本案所涉收入為何無法歸類為馮明堂等 4 人財產交易所得：如前所述，在審判實務所採的理論下，收入被歸類為營利事業，與收入被認定為無法歸類為財產交易所得，共通的判斷基準是「持續性」（或稱「經常性」），依據是否有判決中所稱的「連續性共同商業行為」（或稱「繼續反覆追求利潤之行為」）來判斷。本判決中表示非財產交易所得的段落遠離上述判斷的脈絡，令人摸不著頭腦。

2. 本案中判斷「連續性共同商業行為」存否的基準與台北高等行政法院 97 年度訴字第 487 號判決有別。本案雖為合建分成的案件，然土地登記名義人有多次移轉登記土地的行為應該與台北高等行政法院 97 年度訴字第 487 號判決一致。惟本案除了與建商合建分售的事實，另外納入與建商分擔相關費用，來共同認同「連續性共同商業行為」的存否。

3. 「營利目的」的歧義與結構：「營利目的」依照使用脈絡的不同，其意義也各不相同。在營利事業／非營利組織的對比下，營利目的係指章程所載之組織的設立目的。但並不是章程說組織非以營利為目的，就是非以營利為目的，是否以營利為目的的實質判斷標準，就是組織是否分配盈餘予組織構成員。組織體層面的「營利目的」概如上述。合建分售案件中，根本不存在這種類型的組織，所以判決所稱的「營利目的」，只能是個人所得層面的「營利目的」，即「營利意圖」。個人所得層面的「營利意圖」又是甚麼呢？個人從事經濟活動，所圖者不外乎獲取報酬而已，德國學說即認為稅捐義務人從事所有的營業或工作行為，皆有獲取所得意圖(Einkünfteerzielungsabsicht⁴³)。於我國所得稅法上，應無不同。個人要

⁴³ 邱晨，「德國所得稅法個人營業所得以及私有財產管理所得的一般界限」，『月旦財經法雜』

構成營利事業，所應具備的應該係從事營業行為的獲取（個人）企業所得意圖（*unternehmerische Einkünfteerzielungsabsicht*⁴⁴）。至於如何認定個人是否具備獲取企業所得意圖，這是法院應予論證者。比較有疑問者，是法院的判斷標準，是否足以區別獲取企業所得意圖與獲取其他所得意圖。不論「一連串為追求利潤所為之規劃及經濟活動，進而取得可觀之收益」或「提高系爭土地可售價值」等作法，似乎在個人財產交易所得中亦即為常見，譬如個人委託房屋仲介、於出售前重新粉刷、裝潢房屋等。

第二節、審判實務見解於一百零三年以後的轉變與其問題

目前合建分售案件的審判實務的最新發展，開始出現單人與建商合建分售，亦被認定為營利事業，其土地處分收益被認定為其營利所得，於課徵土地增值稅後，仍納入個人綜合所得額的案例。

譬如台北高等行政法院 104 年度訴字第 675 號判決，原告與其配偶合併申報 97、99 年度綜合所得稅後，為國稅局認定由原告配偶出資購得之土地，與原告擔任負責人之建設公司合建分售所得價款，為其營利所得，予以補稅。原告配偶是否具有營利事業身分自然為本案爭點之一，法院表示：「參以原告配偶為昌宜公司監察人，其在取得經貿 BOSS 建案基地及經貿 DJ 建案全部基地未久，即與代表人為原告之昌宜公司訂定合建分售契約，由原告配偶提供土地，昌宜公司出資建屋，嗣房屋出售，由購屋者分別與原告配偶與昌宜公司簽訂，銷售總金額由原告配偶依經貿 DJ 建案、經貿 BOSS 建案，分得 70%、65%，昌宜公司則分得 30%、35%之過程。可見，原告配偶係藉合建房屋出售時移轉土地取得收益，其**基於追求利潤之目的所為之規劃及經濟活動**至為明顯，其與昌宜公司合建房屋出售等**一連串追求利潤的經濟活動**，進而取得可觀之收益，屬**連續性的商業行為**，

誌』，第 37 期，2015 年 11 月，頁 173。

⁴⁴ 邱晨，「德國所得稅法個人營業所得以及私有財產管理所得的一般界限」，『月旦財經法雜誌』，第 37 期，2015 年 11 月，頁 173。

其營利之目的更甚明確，已然別於單純個人之售地。依前開規定及說明，原告配偶提供系爭土地予昌宜公司合建分售並取得銷售總金額一定比例，為實質之營利行為，屬以所得稅法第 11 條第 2 項所定獨資營利事業身分，從事營利行為。因而獲取之盈餘，自屬所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類所定之營利所得。」本號判決經原告上訴最高行政法院，為 105 年度裁字第 434 號裁定駁回確定。

細繹案情，國稅局與台北高等行政法院認為原告配偶的土地處分收益應被認定為其營利所得的看法，是可理解的。蓋原告配偶係與原告擔任負責人的建設公司合建分售，甚至原告配偶本人也是該公司的監察人，基本上可以認定通常的交易模式下，土地根本由建設公司自身買進賣出，純粹出於租稅目的上的考量，才改由原告配偶作為土地所有人。

惟本文見解認為，固有意義的營利事業的土地處分收益於課徵土地增值稅後，作為營利事業的盈餘，分配或歸屬予個人時，應作為個人的營利所得，課徵綜合所得稅，實為一立法漏洞⁴⁵（見本文第陸章第一節第二款）。既然此時稽徵機關本不應另行課徵綜合所得稅，則個人雖採取得避免租稅構成要件合致的法律行為，但能否因此即以租稅規避視之，在論理上顯非不證自明。

自台北高等行政法院的論理來看，可以發現本判決中繼承了許多「合夥營利事業理論」的用語，比方說「基於追求利潤之目的所為之規劃及經濟活動」、「一連串追求利潤的經濟活動」、「連續性的商業行為」，及「營利之目的」等。法院雖然抽換了許多詞面，但其實翻來覆去講的不外乎是「營利性」及「持續性」。如果將此判決中，法院認定的營利事業的要素理解為「營利性」及「持續性」，則在涵攝上，法院所特別指出的地主與建商的合建分成比例，究竟是關係到「營利性」還是「持續性」的判斷？「營利性」的有無，是繫於合建分成的比例高低，

⁴⁵ 自所得稅法上土地交易所得免稅的立法目的立論者，見葛克昌、蔡孟彥，「不動產交易之營業人認定」，『稅務旬刊』，第 2264 期，2014 年 8 月，頁 11。惟蔡氏的見解，適用範圍限於獨資商號或被視為營利事業的個人，對於公司及合夥組織營利事業則未置一詞，與本文見解可能存在差異。

還是繫於有約定合建分成的比例本身，還是繫於有計畫與建商合建分售上？而在合建分售的案件中，法院可以將地主一一將土地所有權移轉與買受人的行為，以其數量，認定為有持續性。而在合建分成的本案，既然不存在個別將土地移轉與買受人的行為，則構成「連續性的商業行為」的、所謂的「一連串的追求利潤的經濟活動」又何所指，即頗費思量。蓋所得的來源莫非經濟活動，個人從事經濟活動也莫非意圖追求利潤，如果不存在其他的辨別標準，則個人凡從事經濟活動即為連續性的商業活動，而具備營利事業身分矣。

另一個別具特色的判決係台北高等行政法院 104 年度訴字第 1672 號判決。本案原告於 100-102 年度在兩個建案上分別與兩家建設公司有合建分售關係，經國稅局認定為具有營利事業身分後，補徵原告土地處分收益的綜合所得稅。其中一筆土地為原告單獨購入，另一筆土地為原告與其弟合資購入，所以法院既有引用合夥營利事業理論表示：「所謂合夥營利事業，係指以營利為目的，二人以上共同出資經營共同事業之事業體，該事業體雖係須具有持續性及社會功能組織性，惟『持續性』並不以『永續經營』為必要，僅需有相當時間持續為經濟活動，即合於該要件……原告及鄧志弘為『賣方』，就『賣方』所得行使之權利、所應負擔之義務，概均以『賣方』為對象併予規範，並未區分個別之權利與義務，足證原告與鄧志弘就銷售○○段之土地的行為，有一致性之利益，並對整個買賣行為同享權利、共負義務，其二人間就本件銷售合建土地行為，應屬實質之合夥組織，且係以營利為目的，共同以土地出資經營共同事業之事業體。」

另又表示：「營利事業僅須具備『獨立且繼續從事一定銷售貨物或勞務』之營業行為，即為已足，本質上並未排除未為商業登記之個人或合夥，自不以銷售者設有固定營業場所或具備營業牌號為要件，且營利事業是否存續，取決於其設立目的是否達成，現今社會不乏僅為達成單一特定目的而設立之營利事業……」，所以，「原告尚於 97 年 1 月 10 日購買○○段土地，旋即單獨於同年月 30 日與家族公司即榮曜公司合建『榮耀君悅』建案共同對外銷售，亦如前述。

顯見原告藉由短期內購地再與家族公司合建等一連串為追求利潤所為之規劃及經濟活動，進而取得可觀之收益，其持續性商業行為，與單純個人出售土地行為本質顯不相同，且原告所有系爭土地經與建商合建後，業已提高系爭土地之可售價值，而非單純裸地之價值，其營利目的至為明顯，雖非永續經營，惟已持續相當時間為經濟活動，足徵原告係分別以和鄧志弘合夥與西環公司合建銷售及獨資與榮曜公司合建銷售之形態，進行具有經常性及持續性之營利活動。」

在這一號判決中，穩定見解與新見解之間的扞格格外明顯，也為判決本身製造了不少問題。首先，合夥營利事業理論要求「持續性」與「社會功能組織性」，但新見解下，要求的則是「獨立且繼續從事一定銷售貨物或勞務」，或可將此差異歸納為：營利事業是否必須具備「組織性」？其次，既然判決引用了合夥營利事業理論，對於「社會功能組織性」為何完全沒有加以涵攝？

再就判決本身來看，如果營利事業僅須具備獨立且持續從事一定銷售貨物或勞務的營業行為，法院為何又要判斷原告是否有營利目的？此外，法院將持續性與經常性並舉，經常性與持續性之間又有何關係？是否可能原告所為的經濟活動不具持續性但具有經常性？此時原告是否仍應被認定為有營利事業身分？

第三節、部分設算扣抵制及房地合一改制的影響

第一款、部分設算扣抵制改制

第一目、部分設算扣抵制改制的修法內容

有鑑於國家舉債限額將屆，財政部於民國 103 年度於行政院院會提出「財政健全方案」的改革措施，其中一環即為「適時調整稅制，檢討不符國際趨勢及不合時宜稅制」。「財政健全方案」最終出爐的租稅改革措施，除了稅率表調整外，主要的內容，即是將我國排除營利事業所得稅與個人綜合所得稅間的措施，由「完全設算扣抵制」，調整為「部分設算扣抵制」。「完全設算扣抵制」施行自我國民

國 87 年實行兩稅合一改革之時，內容包括，除了被特別列舉的營利事業以外的所有營利事業（實際上範圍約等於公司及未免稅的合作社）應設置股東可扣抵稅額帳戶，用以記錄可分配予股東或社員之所得稅額，營利事業所繳納之營利事業所得稅結算申報應納稅額計入當年度股東可扣抵稅額帳戶餘額；反之，營利事業分配盈餘時，應以股利或盈餘之分配日，其股東可扣抵稅額帳戶餘額，占其帳載累積未分配盈餘帳戶餘額之比率，作為稅額扣抵比率，按各股東或社員獲配股利淨額或盈餘淨額計算其可扣抵之稅額，併同股利或盈餘分配。所分配之可扣抵稅額，則自當年度股東可扣抵稅額帳戶餘額中減除。股利淨額或盈餘淨額與可扣抵稅額之合計數，為股東或社員的股利總額或盈餘總額，計入股東或社員的營利所得，計算其應納稅額。應納稅額減除可扣抵稅額後納稅義務人應納之結算稅額。

至於獨資或合夥組織營利事業，無須設置股東可扣抵稅額帳戶，每年度僅需辦理結算申報，無須繳納，於獨資資本主或合夥人辦理綜合所得稅結算申報時，方作為盈餘總額，計入資本主或合夥人的營利所得，課徵綜合所得稅。

民國 104 年度以後，公司及未免稅的合作社部分，中華民國境內居住之個人股東（或社員）之可扣抵稅額為股利淨額或盈餘淨額乘以稅額扣抵比率後的一半。獨資或合夥組織之營利事業部分，營利事業除自身應結算申報並繳納全年應納稅額之半數為營利事業所得稅外，合夥人應分配之盈餘總額或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘總額，按核定之營利事業所得額減除全年應納稅額半數後之餘額計算，為納稅義務人的營利所得，課徵綜合所得稅。例外為小規模營利事業，小規模營利事業仍僅需辦理結算申報，無須繳納營利事業所得，由獨資資本主或合夥人按核定之營利事業所得額計算資本主或合夥人營利所得，課徵綜合所得稅。

第二目、部分設算扣抵制改制的影響與批判

部分設算扣抵制改制使得營利事業自身獨立的租稅負擔能力為何的問題，又

回到了討論桌上。傳統討論公司是否具有獨立的租稅負擔能力的學說，為「法人實在說」與「法人擬制說」，但在不採法人稅，而是採行營利事業所得稅的我國，傳統的理論是不夠用的。民國 44 年 12 月 23 日修正公布之所得稅法，於其修正草案總說明對於引入營利事業所得稅，曾表示：

「(3) 獨立徵課「營業所得稅」與綜合所得稅併行

營利事業在法律上今日恒受國家特殊之保障，其自社會獲得利益之機會輒多於無組織之個人，故對此類組織之所得另課以營業所得稅已成為若干國家所通行之辦法，而以我國現行營利事業所得稅稅額在收入方面比重之大，由可見此項稅源之重要，故本草案特將此等營業獨立課稅以個人綜合所得稅併行，惟營業所得稅稅率自不宜太高，以致阻礙生產，故將來訂定稅率時宜加注意⁴⁶。」

可見我國認定營利事業具有獨立的租稅負擔能力的法理依據，並不在於法人實在說或法人與股東之間的責任切割上。惟營利事業的概念本身因循自分類所得稅制、分類綜合所得稅制時代的用語，在比較法上也有誤解的疑慮（見本書第伍章第三節第三款），沿用至今，是否合適，其實很難下定論。至於本次修法改採「部分設算扣抵制」，修法理由並未訴諸法人或者營利事業獨立的租稅負擔能力，所得稅法第 66-6 條修正理由第 1 項稱：「考量現行兩稅合一完全設算扣抵制度對以股利收入為主之高所得者受惠較多，為改善所得分配及增加國庫稅收，爰於第一項所定股東（或社員）可扣抵稅額之計算公式增訂但書規定，調整中華民國境內居住之個人股東（或社員）獲配之股利淨額或盈餘淨額，其可扣抵稅額為原可扣抵稅額之半數；至於法人股東獲配之股利淨額，依第 42 條規定，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額計入其股東可扣抵稅額帳戶，故仍維持現制，俟盈餘分配予個人股東時，再依規定計算個人股東之可扣抵稅額。」如果單純自所得分配與國庫收入著眼，不是合理的對不同類型所得差別待遇的理由。比較合理的正

⁴⁶ 立法院公報，第 16 會期第 8 期，頁 195。

當化事由，可能還是要訴諸所得分類論下，不同類型的所得在邊際租稅負擔能力上的差異。簡單來說，勞動性所得，因為每個人只有一個可以勞動的身體，在一天有限的時間內，扣除睡眠、休閒、娛樂等時間，用於勞動獲取收入，所以勞動性所得的邊際租稅負擔能力較低；反之，資產性所得沒有勞動性所得所面臨的限制，所以一般認為資產性所得有較高的邊際租稅負擔能力（所得分類論，見本書第五章第二節第一款）。即使從所得分類論的觀點來說，資產性所得起碼包括股利所得、利息所得、租賃所得及權利金所得、財產交易所得等，於其中僅針對股利所得實質調高稅率，有違反平等原則的可能性。此外，股利所得可以藉由公司不分配股利遞延之外，又是資產性所得中，較容易轉換成證券交易所得者，輔以我國當下又廢除證券交易所得課徵所得稅規定，造成國家根本課不到有心規避者的股利所得的所得稅，稅率實質提升的負擔，也就僅由無心規避者，也就是一般的普羅大眾所承受。

另外，針對獨資及合夥組織營利事業，本次所得稅法第 14 條修正理由第 1 項稱：「考量中華民國境內居住之個人股東（或社員）獲配之股利淨額或盈餘淨額，其可扣抵稅額調整為原可扣抵稅額半數，**為衡平租稅負擔**，第 71 條第 2 項規定，獨資、合夥組織之營利事業辦理結算申報時，亦應以全年應納稅額之半數減除尚未抵繳之扣繳稅額為其應繳納之結算稅額，並於申報前自行繳納，爰配合修正原條文第 1 項第 1 類合夥人應分配之盈餘總額或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘總額，應按核定之營利事業所得額減除應納稅額半數後之餘額計算之；另考量獨資、合夥組織為小規模營利事業者，**其規模狹小，為簡政便民**，爰增訂獨資、合夥組織為小規模營利事業者，仍維持現行課稅制度，其合夥人應分配之盈餘總額或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘總額，應按核定之營利事業所得額計算之。」

本文以為所得稅法第 14 條修正理由第 1 項與第 66-6 條修正理由第 1 項間立場互相矛盾，獨資資本主的盈餘及合夥人應獲分配盈餘非股利收入，甚至不是真

正的資產性所得（日本學說上屬資產勞務混合性所得），依據第 66-6 條修正理由第 1 項，根本不應課稅。第 14 條修正理由第 1 項所稱的「衡平租稅負擔」訴諸競爭中立原則，然而，時至今日，有人真的認為獨資、合夥的經營形式，具有與公司相當的競爭能力嗎？

第二款、房地合一改制

第一目、房地合一改制的修法內容

本次房地合一制修法，遠因是國內土地交易所得長期以來分離課稅，土地增值稅規定的稅基被認為偏離交易現實，導致自資本利得獲益者的所得稅長期偏低；近因是遺產及贈與稅法稅率調降後，國人配置在海外資產回流，湧入房地產市場，造成房價飆漲的亂象，為了防杜房地炒作，立法院於 100 年制定俗稱「奢侈稅」的「特種貨物及勞務稅條例」。房地合一新制，除了讓國內不動產交易所得回歸所得稅體系，並以實價課稅外，另外一個功能就是要銜接對於房地的特種貨物稅的退場，見特種貨物及勞務稅條例第 6-1 條：「自中華民國 105 年 1 月 1 日起，訂定銷售契約銷售第 2 條第 1 項第 1 款規定之特種貨物，停止課徵特種貨物及勞務稅。」（針對遊艇、名車，或其他奢侈品的特種貨物及勞務稅，則仍然適用）。

本次修正內容，包括新增所得稅法第 4-4 條、第 4-5 條、第 14-4 條至第 14-8 條、第 24-5 條、第 108-2 條、第 125-2 條；修正第 126 條。除第 126 條規定施行日期、第 125-2 規定新增收入用途外，其餘規定，簡介如下：

第 4-4 條第 1 項規定適用房地合一新制的課稅對象：不僅是房地的處分發生在民國 105 年以後，房地本身也要在 105 年以後取得方屬之；另外有銜接特種貨物稅退場的補充規定。同條第 2 項取得以設定地上權方式之房屋使用權，亦適用房地合一的課稅規定（取得以設定地上權方式之房屋使用權，通常係公有土地設定地上權予民間利用，財政部就此制定有「國有非公用土地設定地上權作業要

點」，建設公司於土地上建設房屋後，將建物所有權移轉予信託機構，再由信託機構提供「房屋使用權」予消費者)。第 3 項前段排除土地交易所得免稅的規定、後段將農舍排除在適用範圍。



第 4-5 條規定自住房地 4,000,000 元額度內、被徵收土地等交易所得免稅。

第 14-4 條第 1 項規定個人房地交易所得的稅基計算方式。第 2 項規定個人房地交易損失得於 3 年內遞延減除。第 3 項規定個人房地交易所得以減除「土地漲價總數額」後的餘額，分離課稅。稅率為：「一、中華民國境內居住之個人：

(一) 持有房屋、土地之期間在一年以內者，稅率為 45%。

(二) 持有房屋、土地之期間超過一年，未逾二年者，稅率為 35%。

(三) 持有房屋、土地之期間超過二年，未逾十年者，稅率為 20%。

(四) 持有房屋、土地之期間超過十年者，稅率為 15%。

(五) 因財政部公告之調職、非自願離職或其他非自願性因素，交易持有期間在二年以下之房屋、土地者，稅率為 20%。

(六) 個人以自有土地與營利事業合作興建房屋，自土地取得之日起算二年內完成並銷售該房屋、土地者，稅率為 20%。

(七) 符合第 4-5 條第 1 項第 1 款規定之自住房屋、土地，按本項規定計算之餘額超過 4,000,000 元部分，稅率為 10%。

二、非中華民國境內居住之個人：

(一) 持有房屋、土地之期間在一年以內者，稅率為 45%。

(二) 持有房屋、土地之期間超過一年者，稅率為 35%。」

財政學上認為不動產交易所得係多年來價格變動累積的結果，併入綜合所得額課稅，將導致房地處分年度綜合所得額激增，必須適用較高的邊際稅率，是為集遽效果(bunching effect)；集遽效果的存在將強化（財政學上認為，僅針對已實現的資產處分利益課稅，即已造成閉鎖效果）人民不願等閒處分名下房地資產的心理，導致土地資源利用上的不效率，是為閉鎖效果(lock-in effect)。分離課稅的設計，一方面符合財政學上的學理，避免土地資源利用上的不效率；另方面，納稅人每年度的恆常性所得，如果與該年度實現的資產價格變動合併計算綜合所得額，導致應適用的累進稅率級距攀升，等於是對納稅人此部分的所得課徵超乎其租稅負擔能力的稅賦，故依據量能課稅原則，個人房地交易所得也應為分離課稅的處理。

房地合一新制中的稅率設計可以說是本次改革最獨具特色的部分。有別於所得稅或土地增值稅以所得額或土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額累進的稅率結構，分離課稅的房地交易所得，單純以納稅人的房地持有期間決定應適用的稅率。這點在比較法上其實不乏前例，日本所得稅法即將讓渡所得（約等於我國的財產交易所得）分離課稅，並以五年為界，區分為長期讓渡所得與短期讓渡所得，而適用不同的稅率。我國的特色在於，稅率級距劃分較細，且針對短期投機性不動產交易適用的高稅率，明顯承接特種貨物稅退場留下來的任務。

與本文探討內容相關者，為本項第 1 款第 6 目：「個人以自有土地與營利事業合作興建房屋，自土地取得之日起算二年內完成並銷售該房屋、土地者，稅率為 20%。」單就文義來看，本目可以包括合建分屋、合建分售、合建分成等情形。值得追問的是，為何要針對「個人以自有土地與營利事業合作興建房屋，自土地取得之日起算二年內完成並銷售該房屋、土地者」調整稅率？本文以為，對照到同款第 5 目，以及房地合一新制下，短持有期間的高稅率所具有的抵制投機

性不動產交易的任務，立法者可能係將雖然持有期間短暫，然並非出於投機性不動產交易的情況排除在外。

第 14-5 條至第 14-8 條為個人房地交易所得稅的申報、核定、繳納程序規定與重購自住房地退稅規定，第 108-2 為相關罰則，無關本文宏旨，從略。

第 24-5 條第 1 項規定營利事業年度房屋、土地交易所得額，減除依土地稅法規定計算之土地漲價總數額後之餘額，計入營利事業所得額課稅；第 2 項規定營利事業房地交易所得稅的稅基計算方式；第 3 項規定總機構在中華民國境外之營利事業的房地交易所得稅課徵方式（同非中華民國居住之個人）；第 4 項規定，本來係要防杜可能的避稅措施⁴⁷，但在證券交易所得稅又行廢除的今日，已無意義。

第二目、房地合一改制後所發布的函釋

財政部 104 年 1 月 28 日台財稅字第 10304605550 號：「一、個人以其持有非自用住宅用地或持有未滿 1 年之自用住宅用地建屋、拆除改建房屋或與營業人合建分屋，嗣出售其所有之房屋，如該地屬都市土地面積未超過 3 公畝或非都市土地面積未超過 7 公畝，且符合下列條件之一，得免辦理營業登記，免課徵營業稅及營利事業所得稅：

（一）非自用住宅用地興建前持有 10 年以上者。所稱「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；因夫妻間贈與或依民法第 1030 條之 1 規定行使剩餘財產差額分配請求權而取得者，自夫妻他方原取得所有權並完成移轉登記之日起算。

⁴⁷ 林宜賢，「以投資公司持有與轉讓不動產之避稅議題探討」，『財稅研究』，第 43 卷第 6 期，2014 年 11 月，頁 83。

(二) 興建後持有自建或分得房屋，銷售前土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業使用連續滿 2 年者。所稱「連續滿 2 年」，指自戶籍遷入之日起至訂定銷售契約之日連續滿 2 年；因繼承、夫妻間贈與或依民法第 1030 條之 1 規定行使剩餘財產差額分配請求權而取得者，得溯及自被繼承人、夫或妻等土地所有權人本人或其配偶、直系親屬戶籍遷入之日連續滿 2 年。符合前述條件之個人，如設有固定營業場所（包含設置網站或加入拍賣網站等）、具備營業牌號（不論是否已依法辦理登記）或僱用員工協助處理房屋銷售事宜者，仍應依法辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。

二、個人以持有 1 年以上自用住宅用地建屋、拆除改建房屋或與營業人合建分屋，嗣出售其所有之房屋者，依本部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號函、81 年 4 月 13 日台財稅第 811663182 號函及 84 年 3 月 22 日台財稅第 841601122 號函規定，得免辦營業登記。但其設有固定營業場所（包含設置網站或加入拍賣網站等）、具備營業牌號（不論是否已依法辦理登記）或僱用員工協助處理房屋銷售事宜者，自 105 年 1 月 1 日起，應依法辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。」

本則函釋的作成雖稍早於房地合一改制，惟房地合一課徵所得稅申報作業要點第 18 點第 1 項既未提及合建分屋，理論上日後稽徵機關在處理案件時會再回來適用本則函釋，所以宜與申報作業要點第 18 點一併討論。本則函釋雖然寫得很長，但重點其實只有兩個：

1. 凡設有固定營業場所（包含設置網站或加入拍賣網站等）、具備營業牌號（不論是否已依法辦理登記）或僱用員工協助處理房屋銷售事宜者，為營利事業。把「固定營業場所」跟營業場所混淆是近十年來財政部最常見的誤解之一，我國所得稅法上「固定營業場所」係國際稅法上「常設機構」(permanent establishment)之意。

2. 放寬個人以其持有非自用住宅用地或持有未滿 1 年之自用住宅用地建屋、拆除改建房屋或與營業人合建分屋，在特定條件下得免辦理營業登記，免課徵營業稅及營利事業所得稅。

房地合一課徵所得稅申報作業要點第 18 點：「個人有第 1 點規定之房屋、土地交易，符合下列情形之一者，該個人認屬本法第 11 條第 2 項規定之營利事業，應依本法第 24-5 條規定課徵所得稅，不適用本法第 14-4 條至第 14-8 條規定：

(一)個人以自有土地與營利事業**合建分售或合建分成**，同時符合下列各款規定：

1.個人與屬「中華民國稅務行業標準分類」營造業或不動產業之營利事業間，或個人與合建之營利事業間，係「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」第 4 條第 1 項第 2 款所稱關係人。

2.個人五年內參與之興建房屋案件達二案以上。

3.個人以持有期間在二年內之土地，與營利事業**合建**。但以繼承取得者，不在此限。

(二)個人以自有土地**自地自建或與營利事業合建**，設有固定營業場所（包含設置網站或加入拍賣網站等）、具備營業牌號（不論是否已依法辦理登記）或僱用員工協助處理土地銷售。

(三)個人依加值型及非加值型營業稅法相關規定應辦理營業登記。」

本點第 1 項第 1 款係以往合建分售判決亦會列入考量的因素；第 2 款同學說所主張引進的德國「三個客體界限理論」，惟目前學說上僅針對合建分屋，而不及於合建分售或合建分成，且較諸五年三個客體的標準，財政部的標準又更為嚴格。本項第 3 款內容與所得稅法第 14-4 條第 1 項第 1 款第 6 目構成要件幾乎一模一樣，即使所得稅法第 14-4 條第 1 項第 1 款第 6 目可能並非立法者確認此種

情況下，個人絕不構成營利事業，而本項第 3 款則是稽徵機關針對這種情況，個人是否構成營利事業所為的判斷，與個人在不構成營利事業的情況下，其房地交易所得如何課稅，兩者係屬二事。然財政部的此一見解幾乎完全架空了法律規定的適用可能性，實為世所罕見。

第三目、房地合一改制的影響

房地合一改制後，延續舊制下土地交易所得的情形，房地處分收入被歸類到不同的所得種類項下，會使得收入面對完全不同的租稅上處理方式。差異大者，首先在於是否適用分離課稅，這點也攸關到立法者避免發生急遽效果的決定是否得以貫徹。其次，在於是否適用分離課稅下的獨立稅率級距，這點會影響到立法者抑制短期投機性交易的政策決定是否得以貫徹。第三，在於財政收入是否應「循預算程序用於住宅政策及長期照顧服務支出」。

第三款、小結

房地合一改制後，營利事業的土地交易所得回歸營利事業所得處理，這點消弭了之前合建分售案件中，土地處分收益被歸類為營利所得或財產交易所得會出現租稅待遇上的差異的原因（最高行政法院 101 年度 228 號判決即已發現，是否適用所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款的免稅規定，土地處分收益是否被歸類為財產交易所得，為兩個問題）。但部分設算稅額扣抵制的採行，以及房地合一新制下，對個人房地交易所得分離課稅，適用獨立稅率級距等點，又拉開了被歸類到不同所得種類下，在租稅待遇上的差距。再加上證券交易所所得復行免稅，以及公司得不配發股利，遞延個人綜合所得稅等因素，建設公司自行持有土地，會比以個人方式持有，進而被稽徵機關認定為營利事業要來得有利。然而，個人合資購地，與建設公司合建分售，本身也可能是營造業者籌資、分擔經營風險的一種型態，如果個人不會因此獲得不正當的租稅利益，為何要加以干涉？此外，房地交易所得的分離課稅設計有防止集遽效果及閉鎖效果的政策目的，稅率表的設計則

有抑制短期投機性買賣不動產的政策目的，將個人的房地交易行為視為營業活動，構成營利事業，而適用營利事業相關規定的話，則立法者所規劃的政策目的將無以達成。



第五章、營利事業與個人各類 所得間的對應關係



第一節、營利事業的三角關係

我國稅法上，所得稅法上的營利事業與營業稅法上的營業人有著很深遠的關係，於實務見解中，不乏混淆兩者的例子，沒那麼極端但較為常見的情況是，同一起案件中，納稅義務人已經在先前的營業稅訴訟中被認定為有營業人身分，在之後的營利事業所得稅訴訟中，也會被法院認定為具有營利事業身分，難以推翻。

營利事業與營業人之間的關聯其來有自，我國在引入加值型營業稅制之前，營業稅的租稅主體就是營利事業，而在引入加值型營業稅制後，營利事業統一發證辦法及營利事業登記規則上仍然預設以營利為目的的營業人等同於營利事業。

比較法上，外國稅制上與我國營業人與營利事業相當者之間，也非全無關聯。德國相當於我國營利所得的營業經營所得的要素中，「獨立性」與「持續性」等要素被認為與彼邦銷售稅法上的稅捐主體——企業的相同要素一致。日本相當於我國營利所得的事業所得，彼邦實務將之定義為「...事業所得係指，自行承擔利益及風險獨立經營，得客觀認定具有營利性、有償性，且反覆繼續執行的意思與社會地位的業務所生之所得之謂，...」，而彼邦消費稅法上的租稅主體為事業者，在事業者中的個人事業者的認定上，與個人事業者從事得何種資產讓渡等在消費稅課徵範圍上，重要的事業概念，則為彼邦實務定義為以獨立的立場，反覆、繼續施行同種行為。兩者不但定義類似，彼邦通說更認為後者的範圍要稍微大於前者。

自表面上看來，我國法上營利事業與營業人之間的關聯，似乎有比較法上的依據。然而，由於我國稅法架構與德、日兩國不同，直接比較之下，乍看之下或許成理，但深究之下之否依然如此，頗值疑問。

本文以為，比起德日兩國，關聯存在於企業與營業經營所得之間，或事業者與事業所得之間，我國的營業人並非直接關係到個人的營利所得，而是先關係到營利事業，而營利事業的盈餘分配予個人時，為其營利所得，如此地間接關係到營利所得。

以下茲再以一圖形說明之：

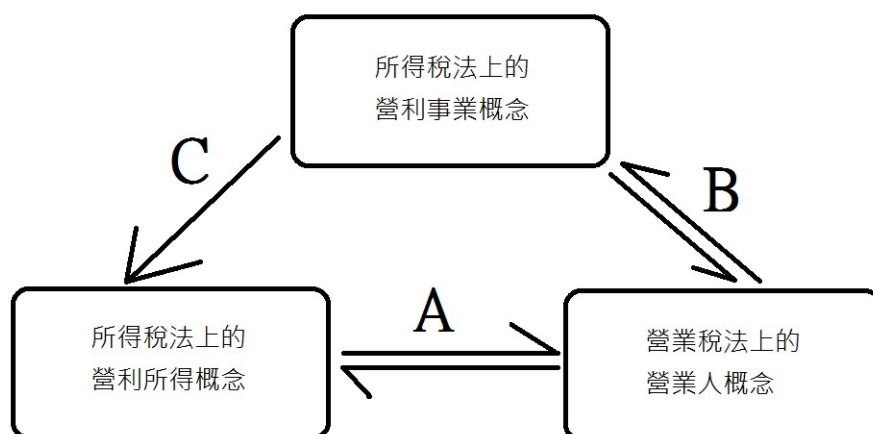


圖 5-1.營利事業的三角關係（作者自繪）

比較法上，存在在德國及日本的，是圖中的 A 段關係，而在我國，存在的是 B 段關係。當然，結合營利事業的盈餘分配予個人，會成為個人的營利所得的 C 段關係，我國與德日之間也是可以兩相比較的，但是重點在於營利事業到營利所得的這一塊，兩者之間並非完全對應的關係，所以有再詳盡分析的必要。

以下再檢視數則我國從事比較法研究的文獻上的例子，檢討其中對於營利事業三角關係的認知，與該認知對於研究結果的影響。

財政部 95 年 12 月 29 日台財稅字第 09504564001 號令曾表示：「自 97 年 1 月 1 日起請將個人每年度銷售房屋（含法拍屋）達 6 戶以上者（自用住宅用地、受贈取得及繼承取得之房屋應予排除），先行納入查核範圍；惟應再審酌其交易

頻率及詳予查明其係以營利為目的，始得依法課徵營業稅。」雖然本號令為稅捐稽徵機關的內部函令，且並非以期間內交易數量作為認定營業人的基準，而是作為查核發動的基準，但自本號令以後，學界漸漸出現贊同以交易頻率作為認定營業人，乃至於營利事業的的基準。

柯格鐘即表示：「前述合建分售之行為（註：柯文中，前面的例子其實是合建分屋；我國對於合建分售案件，傳統上是存在合資行為即認定當事人具有營利事業身分，近期見解則轉變只要參與合建分售就會認定為有營利事業身分。當然，目前所見的案例中，當事人均處於與建設公司間的關係人地位，但當事人是否處於任何人的關係人地位，並非營利事業的要素），稅捐機關則須改變其過往對於營業人與營利事業認定的看法，亦即，個人倘若在跨年度之數年間（以德國為例 10 年）出售達數棟（以德國為例 3 棟）以上的不動產者，即屬應徵營業稅的行為，蓋不動產屬高單價商品，不需要天天、月月、年年賣，才能稱為營業人或營利事業⁴⁸，...」

柯氏以上見解中，最啟人疑竇之處在於，針對合建分屋行為，財政部 84 年 3 月 22 日台財稅字第 841601122 號函早已有所規範（參見本書表 3-1），且規範內容較諸柯氏的建議更為嚴苛。或許柯氏的重點在於駁斥財政部 91 年函的見解，認為土地出售所得亦應計入營利事業的盈餘，但一來一往之下，柯文中所認定的不當利用租稅制度漏洞者是否真會受到打擊，仍在未定之天。本文以為，柯氏的建議應如同前述財政部 95 函一般，係針對個人銷售房屋的行為，會較合乎其本意。

除此之外，柯氏的見解中尚有不少應予澄清之處。

首先，所謂德國於 10 年出售達 3 棟以上不動產者，即屬應課徵營業稅的行為云云，似是指德國實務上發展出來的「三個客體界限理論

⁴⁸ 柯格鐘，「房地合一實價課稅問題與挑戰」，『稅務旬刊』，第 2269 期，2014 年 10 月，頁 21。

(Drei-Objekt-Grenze)」，惟其他來源的說法都表示是 5 年內購置並銷售至少 4 個客體⁴⁹。柯氏此處似為誤繕。

其次，德國對於不動產交易行為課徵不動產取得稅(Grunderwerbsteuer)，所以於德國銷售稅法第 4 條第 1 項第 9 款 a 針對課徵不動產取得稅的案件免其銷售稅。因此，在德國從事不動產交易，沒有銷售稅的問題；不動產取得稅則是對於所有人的不動產交易一律課徵，沒有租稅主體界定的問題。至於「三個客體界限理論」，則是在所得分類論下，營業經營所得與個人財產管理所得界分上存在困難，所發展出的判斷標準。柯氏的說法雖然簡略，但可以嘗試從兩方面去理解，第一種可能性是，柯氏出於德國所得稅法上營業經營所得與銷售稅法上企業之間的對應關係，認為相當於德國銷售稅法上的企業的我國營業稅法上的營業人，可以套用界分營業經營所得的「三個客體界限理論」來認定。再出於我國營業稅法上營業人與所得稅法上營利事業之間的對應關係，認為兩者在個人銷售房屋的案件中，都可以套用同樣的標準加以認定。這樣的說法固然成理，但失之過於曲折，既然所得稅法上的營業經營所得可以直接對應到我國所得稅法上的個人營利所得，何以不此之圖呢？第二種可能性是，柯文中的「營業稅」指的不是我國的營業稅，而是德國的營業（所得）稅(Gewerbesteuer)，簡略來說，該稅目可以被設想為加在營業經營所得的所得稅與法人稅上的附加稅，範圍正好對應我國的營利事業。雖然在理解上還是有點迂迴，但以這種說法最切合上下文。

不論在第一種或第二種可能性下，都可以發現主要發展界分上的判準的領域是所得稅上的營業經營所得，柯文則將之或直接、或間接地套用到營利事業上面去，在本文的觀點下，顯然忽略了所得稅法上營利事業與營利所得的範圍並不一致，也就忽略了圖 5-1 的 C 段關係。

⁴⁹ Hey, Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, §8, Rz. 517. 我國文獻，見邱晨，「德國所得稅法個人營業所得以及私有財產管理所得的一般界限」，《月旦財經法雜誌》，第 37 期，2015 年 11 月，頁 172。

柯氏此一看法其來有自。於嘗試體系性分析各種個人所得種類文章中，柯氏將現行的營利所得區分為營業所得與歸屬於資本利得的股利或合作社分配盈餘⁵⁰。柯氏並認為，個人一時貿易之盈餘與營業所得迥不相侔，蓋前者個人並無以之為業的意思⁵¹；個人一時貿易之盈餘反而應與財產交易所得歸為一類，兩者的差異在於前者的經濟成果中，個人勞力付出的貢獻程度較高⁵²。

邱晨嘗試自德國營業所得與私有財產管理所得⁵³間界分的作法，來為個人與建設公司合建行為是否構成營利事業提供若干判準。與柯文一般，邱文最後的結論也是針對合建分屋的案件類型，所建議的方案與現行規範相較，一樣會縮小營利事業成立的範圍，但也會將土地交易所得計入營利事業的盈餘⁵⁴。邱文與柯文另一相同之處，在於缺乏所提議方案與現行實務作法之間的比較。此外，目前我國與營業人或營利事業身分認定相關的實務案件中，爭議最大，且數量也最多的類型有二，一為合建分售案件中，個人被認定具有營利事業身分的問題，尤其是近年來獨資一人出資購地，也會被認定為獨資的情形；二為個人一定期間內購買一定數量房地，再轉手賣出，被認定具有營業人身分，於後續案件中，另外還會被認定有營利事業身分的問題。至於合建分屋的案件類型，函釋的規範是否妥當還在其次，由於規範明確且長期穩定，所以關於合建分屋的實務判決，近年來較為少見。如果僅針對合建分屋案件提供判斷標準，貢獻可能有限。

與柯文一般，邱文通文是有關德國所得稅法上營業經營所得的要素，以及營業經營所得與其他種類所得之間的界分上，但結論卻是為合建分屋的行為何時構

⁵⁰ 柯格鐘，「論所得稅法之所得分類」，『月旦法學教室』，第 59 期，2007 年 9 月，頁 80-81, 87。

⁵¹ 柯格鐘，「論所得稅法之所得分類」，『月旦法學教室』，第 59 期，2007 年 9 月，頁 81。

⁵² 柯格鐘，「論所得稅法之所得分類」，『月旦法學教室』，第 59 期，2007 年 9 月，頁 86。

⁵³ 德國所得稅法上的 *Einkünfte aus Gewerbebetrieb*，邱氏翻譯為「營業所得」，本文從葉百修譯，翻譯為「營業經營所得」；德國的 *Einkünfte aus private Vermögensverwaltung*，邱氏翻譯為「私有財產管理所得」，本文從我國所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款體例，翻譯為「個人財產管理所得」。

⁵⁴ 邱晨，「德國所得稅法個人營業所得以及私有財產管理所得的一般界限」，『月旦財經法雜誌』，第 37 期，2015 年 11 月，頁 181-182。

成營利事業提供判準，顯然邱氏也忽略了營利所得與營利事業之間並非等同，中間必須經過 C 段關係的轉換。

嚴格說起來，在部分設算扣抵制改革之前，一筆所得被歸類為營利事業的盈餘或不經過營利事業的個人營利所得（即個人一時貿易之盈餘），甚至是其他種類所得（比方說，財產交易所得），在大部分的情況下不會產生租稅待遇的差異，柯、邱文章中所針對的情況，恰恰是存在租稅待遇上的差異的土地交易所得，這差異也使得 C 段關係的存在變得重要。事實上，也正因為在涉及土地交易所得的案件中，被認定為營利事業與否會對納稅義務人的租稅上待遇造成差異，所以營利事業的認定基準才會在實務上造成爭議，而成為學者們研究的對象。

第二節、營利事業與營利所得各自的包含項目間的比較

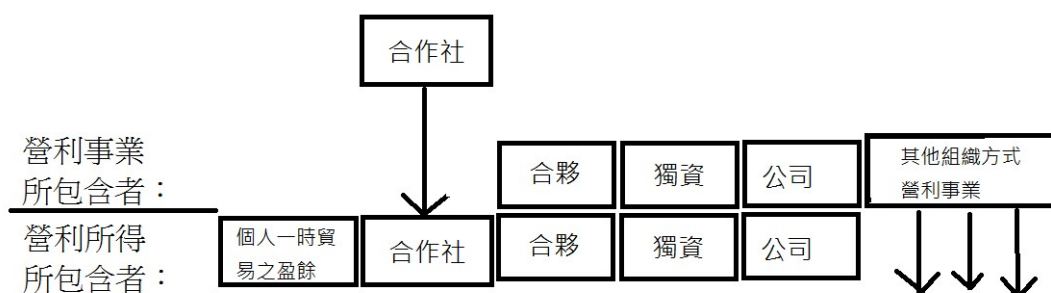


圖 4-2. 營利事業與營利所得間的對應關係（作者自繪）

先從法條規定來看，營利事業的立法定義規定於所得稅法第 11 條第 2 項：「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利

事業。」雖然條文還有規定其他要素，但起碼可以說獨資、合夥、公司與其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業具有**抽象的營利事業適格**（德國文獻上，在討論銷售稅的租稅主體，即企業的章節中，提到由於銷售稅的租稅主體，不像所得稅或法人稅法上可以藉由法律形式或營業形式加以確定，所以有一節的標題就是 *abstrakte Unternehmerfähigkeit*，即抽象的企業適格，討論哪些形式的組織可以成為營利事業⁵⁵。由於我國營利事業與彼邦的企業之間的相似性，於此沿用該種討論方式）。惟獨資、合夥、公司與其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業本身的定義還需再深究。

營利所得則規定於所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類：「**第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額、合作社社員所獲分配之盈餘總額、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘總額及個人一時貿易之盈餘**皆屬之。」可以成為個人的營利所得者，有五個來源：獲分配自公司者、獲分配自合作社者、歸戶自合夥組織營利事業者、獨資資本主每年賺取者（獨資事業的財產並未與個人的財產分開，兩者在會計處理上有區分，在法律歸屬上無區別），與個人一時貿易之盈餘。兩相比較下，獨資、合夥、公司等項有對應到。營利事業方面，其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業沒有直接對應的項目；營利所得方面，獲分配自合作社者，與個人一時貿易之盈餘也沒有直接對應的項目，一時貿易之盈餘在所得稅法施行細則第 12 條有解釋說：「本法（指所得稅法）第 14 條第 1 項第 1 類所稱一時貿易之盈餘，指**非營利事業組織之個人**買賣商品而取得之盈餘，其計算準用本法關於計算營利事業所得額之規定。」該條規定基本上只是明確表明了個人一時貿易之盈餘即是非自營利事業獲分配者而已。

至於個人獲分配自合作社者，在合作社的層次，所得稅法第 4 條第 1 項第 14 款表示：「下列各種所得，免納所得稅：...十四、依法經營不對外營業消費合

⁵⁵ *Englisch, Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, §17, Rz. 35.*

作社之盈餘。」財政部就此發布有 62 年 1 月 25 日台財稅第 30642 號函：「所得稅法第 4 條第 14 款規定之免稅，係指依法經營不對外營業之消費合作社免徵營利事業所得稅；至機關學校員工消費合作社分配社員之盈餘，為社員所取得之營利所得，應不屬該款免徵範圍。」而於合作社法中，第 7 條亦表示：「合作社得免徵所得稅及營業稅。」就此，所得稅法上對於何謂合作社也有立法定義，所得稅法第 11 條第 5 項即稱：「本法稱合作社，係指依合作社法組織，向所在地主管機關登記設立，並依法經營業務之各種合作社。但不合上項規定之組織，雖其所營業務具有合作性質者，不得以合作社論。」

在這裡會遇到的第一個問題是，對於合作社盈餘的免稅規定，是出於租稅優惠，還是對於合作社非營利事業的認定？

根據量能課稅原則，稅捐的課徵應該要依據納稅義務人的租稅負擔能力，但實際上出於經濟政策或社會政策的考量，特定的納稅義務人往往被減輕或免除其租稅負擔，這種作法在學說上被稱作「管制誘導性租稅」⁵⁶(Lenkungssteuer)。這種違反量能課稅原則的作法，是否有憲法上的容許性與正當性，曾在學說上引起討論。管制誘導係租稅是否有憲法上的容許性的爭議源於德國，彼邦基本法第 105 條至第 108 條規定在聯邦與各邦之間租稅高權的劃分，凡稅者，皆依該等條文規定劃分權限⁵⁷；非稅者，譬如規費、受益費，乃至於特別公課者，則另尋權限劃分的規範（至於上述四者以外的公課，則首先要面臨容許性的問題）。彼邦的憲法上的租稅概念，沿用該國通則第 3 條第 1 項的所規定的要素，認為租稅應以獲取收入為目的，所以非以收入為目的者，會有其是否仍為租稅的疑義。惟以租稅作為管制誘導的手段，為現代社會下的大勢所趨，所以德國租稅通則也於 1977 年修正時，於第 3 條第 1 項末尾加上「收入得為附帶目的」等字眼⁵⁸。通說認為，

⁵⁶ 葛克昌，「管制誘導性租稅與違憲審查」，『行政程序與納稅人基本權』，增訂版，2005 年 9 月，頁 106。

⁵⁷ Seer, Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, §2, Rz. 9.

⁵⁸ 葛克昌，「管制誘導性租稅與違憲審查」，『行政程序與納稅人基本權』，增訂版，2005 年 9 月，頁 109。

我國憲法上的租稅概念也與德國一致，要素中有以獲取收入為目的⁵⁹，所以在我國也存在管制誘導性租稅的容許性問題。惟既已有德國的前例，我國學說普遍認為租稅容許獲取收入以外的目的⁶⁰。



其次要先釐清的是，管制誘導性租稅（在本文的脈絡下，有時亦稱為租稅優惠）固然表現為租稅負擔的減輕或免除，但並非任何的租稅負擔的減輕或免除均為租稅優惠。舉例來說，所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款的扶養親屬免稅額，因為會導致納稅義務人租稅負擔的減少，所以司法院釋字第 415 號解釋認其為租稅優惠，但學說批判該見解，認為扶養親屬為法定義務，納稅義務人對支應扶養義務部分的所得無支配能力，非納稅義務人的可支配所得，所以該部分所得無租稅負擔能力上的增益，不應課徵稅賦⁶¹。租稅優惠是出於政策目的而排除量能課稅原則，與扶養親屬免稅額等是量能課稅原則的貫徹不同。本文於此探討的對於合作社盈餘免稅的規定究竟是出於租稅優惠，還是認定合作社不屬於營利事業，也是出於此理。

至於管制誘導性租稅在憲法上的正當性，學說認為，由於租稅優惠違反平等原則，所以其違憲性審查也是依據對平等原則的違反是否合乎比例的步驟來進行檢驗：首先，必須要有嘉惠大眾而非獨厚私人的公益目的；其次，採取此一違反平等原則的手段要有手段適合性與最小侵害性；最後，利益衡量後，藉由租稅優惠所欲達到的公益目的，要能夠優越於對於平等原則的犧牲⁶²。

合作社盈餘免稅的規定由來已久，自民國 35 年所得稅法自分類所得稅制修正為分類綜合所得稅制時，當時條文第 4 條第 1 項第 1 款第卯目即規定：「左列

⁵⁹ 黃茂榮，「稅捐之概念及其種類」，『稅法總論（法學方法與現代稅法）』，增訂三版，2012 年 3 月，頁 9。

⁶⁰ 黃茂榮，「稅捐之概念及其種類」，『稅法總論（法學方法與現代稅法）』，增訂三版，2012 年 3 月，頁 9-10。

⁶¹ 葛克昌，「公法對私法關係之承接與調整」，『稅法基本問題（財政憲法篇）』，增訂版，2005 年 9 月，頁 214-215。

⁶² 葛克昌，「管制誘導性租稅與違憲審查」，『行政程序與納稅人基本權』，增訂版，2005 年 9 月，頁 122-125。

各種所得免納所得稅。

一、 第一類所得。

...

卯、依合作社法組織，並依法經營業務，而經所在地主管機關登記設立之合作社，其營業之所得，合資本實額，未超過百分之二十者。」

如果認為合作社盈餘免稅的規定是租稅優惠的話，在正當性的第一步就會出問題。試問，是出於怎樣的公益目的，要獨厚合作社呢？如果說優惠的理由是獎掖社會大眾廣設合作社，合作社跟眾人之間的公益關聯何在？自民國 35 年至今（民國 105 年）已 70 載，於今是否仍然有鼓勵興設合作社的必要性存在？由於年份過於久遠，於今已經難以探知立法理由（民國 59 年以前的所得稅法修正，於立法院法律系統均未附異動理由；於民國 44 年以前的修正，於立法院法律系統均未附「立法歷程」的連結），所以本文在此難以下斷言，僅能以假設的方式說，如果合作社盈餘免稅是出於租稅優惠，則此一規定的正當性有疑義，宜從速檢討。

另外一種可能性是，合作社盈餘免稅的規定是立法者認定合作社非營利事業的明文規定，則問題會變成：合作社不符合營利事業的何項要素？

在回答這個問題之前，可以先分析一下比較法上是如何在稅上處理合作社的盈餘。德文中合作社稱作 Genossenschaft，德國規範 Genossenschaft 的一般性法律稱作 Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften，簡稱 Genossenschaftsgesetz，縮寫為 GenG，以下逕稱之為德國合作社法。德國合作社法第 17 條第 1 項明文規定：「經設立登記之合作社自身得獨立有其權利義務；合作社得獲得地產的所有權或其他物權，及在法院起訴應訴⁶³。」（相當於我國合

⁶³ 原文：「Die eingetragene Genossenschaft als solche hat selbständig ihre Rechte und Pflichten; sie kann Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben, vor Gericht klagen und



合作社法第 2 條所稱：「合作社為法人。」）同條第 2 項規定：「合作社視為商法意義上的商人⁶⁴。」具有商人身分是在德國適用商法的前提，德國商法第 1 條將商人定義為從事商事營業者，至於何謂商事營業，彼邦學說認為營業(Gewerbe)本身有獨立性、有償性、原則上指向不確定的大量行為，以及對外顯示等特性，此外，自由業也被排除在營業的範圍之外⁶⁵。值得注意的是，儘管存在反對意見，彼邦通說並不認為商人必須以營利為目的。雖然事實上商人經常具備營利目的，但在法律上無需將之設定為商人身分的必要條件⁶⁶。

在稅上，依據德國法人稅法第 1 條第 1 項第 2 款，合作社，包括歐洲合作社，為法人稅的租稅主體，負無限制的法人稅義務。德國法人稅第 5 條第 1 項第 10 款、第 14 款，就諸如提供社員住所或從事農、林業相關活動的若干種類合作社有免稅的規定；除此之外，就應稅的從事農林、林業相關活動的合作社，根據同法第 25 條，每年有 15,000 歐元的免稅額。另外，在營業（所得）稅法上，根據營業（所得）稅法第 3 條第 1 項第 8 款、第 15 款，依據法人稅法第 5 條第 1 項第 10 款、第 14 款免法人稅者，亦免營業（所得）稅。

日文中合作社稱作協同組合，有別於我國與德國的情況，日本並不存在對於協同組合的一般性法律，而是對於個別的協同組合分別立法，譬如針對消費生活協同組合，即定有消費生活協同組合法。依據消費生活協同組合法第 4 條，消費生活協同組合及消費生活協同組合連合會均為法人。

日本法人稅法第 4 條第 1 項本文規定：「內國法人均依本法負繳納法人稅之義務。」而內國法人依據同法第 2 條第 1 項第 3 款（日本法律用語稱「号」）規定，指在日本國內有本店或主事務所的法人，包括普通法人、「公益法人等」、「協同組合等」等類別；而依同項第 7 款規定，「協同組合等」係指載於別表第三上

verklagt werden.」（筆者自翻）

⁶⁴ 原文：「Genossenschaften gelten als Kaufleute im Sinne des Handelsgesetzbuchs.」（筆者自翻）

⁶⁵ Canaris, Handelsrecht, 24. Aufl., 2006, §2 Rz. 1ff.

⁶⁶ Canaris, Handelsrecht, 24. Aufl., 2006, §2 Rz. 14.

的法人，包括農業協同組合及農業協同組合連合會、漁業協同組合及漁業協同組合連合會，與前述的消費生活協同組合及消費生活協同組合聯合會等。

在課稅所得的範圍上，依據日本法人稅法第 4 條、第 5 條，「公益法人等」與「不具人格的社團等」是一類，課稅所得範圍限於自收益事業⁶⁷所生的所得；普通法人與「協同組合」則是另外一類，凡其所得皆須課稅。

在稅率方面，由於協同組合不以營利為目的，而係以增進組合員的共同利益為目的⁶⁸，所以依據日本法人稅法第 66 條第 3 項，「協同組合等」及「公益法人等」均適用較低的法人稅稅率。

由於德、日稅法上對合作社盈餘的稅課主要著眼於其法律形式，而非其是否以營利為目的，所以德、日的法律制度乃至於學說見解，無法直接套用到我國對於合作社的營利事業所得稅問題的處理上。然而，德、日的作法，仍然有其可以作為解釋論上的參考的地方。相較於德國將合作社與其他種類法人等同視之，也僅針對農、林業合作社等從事特定業務的合作社提供免稅或免稅額，對於合作社是否具有營利性的判斷並不明顯，日本的規定，則顯然認為合作社不具有營利性。

參照與德、日兩國的比較，或許在我國稅法上也可以說，合作社因為係以增進社員的共同利益為目的，本身並不以營利為目的，所以不該當我國法上的營利事業。然而參照本文第二章第一節的內容，可以發現我國實務見解其實認為非營利組織也屬於廣義的營利事業的一部分，僅於合乎行政院所定之一定條件下予以免稅的待遇。在此見解下，合作社也應該屬於營利事業，所以可以定調：我國針對合作社免稅的規定，屬租稅優惠無疑。所以說營利事業下，「作為法人稅主體的營利事業」，也應包括合作社。這點也合乎作為法人稅主體的營利事業所分派給個人的盈餘，成為個人的營利所得（或者如學者建議，另成一項，為「盈餘分

⁶⁷ 日本法人稅法第 2 條第 1 項第 13 款將之定義為，販賣業、製造業，或其他政令所定之事業，設有繼續的事業場所行之者。另見法人稅法施行令第 5 條。

⁶⁸ 金子宏，『租稅法』，弘文堂，2013 年 4 月，第 18 版，頁 282。

派所得」)的體例。

最後要談到的是「其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業」。被認定具有營利事業身分，在所得稅法上的結果，不論產自某一來源的所得當初在個人所得種類上應如何歸類，這些所得都會轉化成營利事業的盈餘，而營利事業的盈餘分配予個人，即為該個人的營利所得，所以自實務判決中所見者，個人的營利所得與其他種類所得並不存在界分間的問題。當然，根據本文見解，這個陳述在兩方面是有待修正的。第一方面，個人一時貿易之盈餘的問題。營利所得項下，除受分配自營利事業或合作社者外，尚包含一項個人一時貿易之盈餘，即使營利所得以外其他種類所得與受分配自營利事業或合作社盈餘者間不存在界分問題，則仍可能與個人一時貿易之盈餘之間存在界分問題。第二方面，營利所得可能來源獨資、合夥、公司或合作社的盈餘分配或歸入，與營利事業所包含的項目比對之下，明顯沒有提及受分配自「其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業」盈餘者是否亦為受分配者的營利所得，所以邏輯上，可能存在某些所得被轉化為營利事業盈餘，但該營利事業的盈餘於分配予個人時，並不被歸類為個人的營利所得。自字面上看來，最有可能納入這類營利事業的，莫過於在其他情況下會被歸類為個人的自力耕作、漁、牧、林、礦之所得的收入。不過，在邏輯上可能存在的類型，在現實世界不見得真實存在。自「石安牧場案」(詳後述)，可以發現實務上處理在其他情況下會被歸類為個人的自力耕作、漁、牧、林、礦之所得的收入，即使要將其認定為營利事業的盈餘，也不會將之認定為「其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業」，而會逕將之認定為獨資或合夥(事實上，許多牧場也均有為商業登記，即使以商業登記法上的獨資、合夥來理解作為營利事業的獨資合夥，許多牧場仍然合乎該標準)。在實務的作法下，很可能不會存在「其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業」分配盈餘予個人的可能性。

第三節、營利所得在所得分類論上的問題及其與營利事業間的對應



第一款、所得分類論與所得之間的界分

現代所得稅制源於 1799 年的英國，草創階段的所得稅制，採分類所得稅與就源扣繳稅制，而後分類所得稅制歷經演變，發展為分類綜合所得稅制，乃至於綜合所得稅制。綜合所得稅制下，能夠把握個人年度的所得總額，並且允許個人減除其不可避免的費用負擔（譬如扶養親屬免稅額、災害損失扣除額等），僅就最後的個人可支配所得計算應納稅額，所以被認為是比起其他稅制更為符合量能課稅原則的一種制度。

然而，即使在綜合所得稅制下，個人各種來源的收入，一樣會先被歸類到各類所得類別下，計算所得額，一如在分類所得稅制下的情況，再加總各類所得的所得額得到所得總額。為何在綜合所得稅制下，個人各種來源的收入，仍應先被歸類到各類所得類別下，計算所得額，才加總為所得總額，理由應在於因各類所得的來源不同，其在稅捐負擔能力與執行成本上會有所差異⁶⁹。舉例而言，總機構在中華民國境外，且於我國境內無固定營業場所的營利事業，或非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，雖亦應繳納我國所得稅，惟採就源扣繳的方式繳納，即有出於執行成本的考量（另外還有非我國國民之人，即便有我國來源所得，在多少限度內分擔我國財政負擔是有正當性的，以及與鄰近國家之間的租稅競爭等因素）。依各類所得扣繳率標準（財政部依所得稅法第 3-2 條第 4 項、第 3-4 條第 3 項、第 88 條第 3 項等規定訂定者）第 3 條，就源扣繳亦依各類所得之不同，而有不同的扣繳率。

另依所得來源來看，依照所得來源在生產過程中的參與方式，可以粗分為資

⁶⁹ 岡村忠生，「第三章 所得分類論」，金子宏編著，『所得稅の理論と課題』，稅務經理協會，二訂版，2001 年 4 月，56-58 頁。

產性所得與勞動性所得（日本學說亦循同一邏輯，區分為「資產性所得」與「勤勞性所得」，惟日本另外認為「事業所得」與「山林所得」為另一類資產性所得與勞動性所得性質兼具的類型⁷⁰，與之相對應的我國稅法上的營利所得、執行業務所得與自力耕作、漁、牧、林、礦之所得，我國學說並未對之進行類似的分類⁷¹），兩者的差異在於，個人僅有一得參與勞動的肉身，但得擁有的資產卻無上限，所以理論上勞動性所得的租稅負擔能力（日本稱「担稅力」）要小於資產性所得，但實際規定中，資產性所得常出於租稅競爭或其他政策考量，而有較諸勞動性所得更為優渥的租稅待遇，譬如證券交易所得免稅，與個人持有公債、公司債及金融債券之利息所得、短期票券到期兌償金額超過首次發售價格部分之利息所得、依金融資產證券化條例或不動產證券化條例規定發行之受益證券或資產基礎證券分配之利息所得、個人與證券商或銀行從事結構型商品交易之所得等，僅依所得稅法第 88 條扣繳稅款，不併計綜合所得總額等（所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類但書與第 14-1 條第 1 項、第 2 項參照。另，財政部於民國 104 年 12 月 15 日發布台財稅字第 10404626320 號，將個人與槓桿交易商從事結構型商品交易之所得，比照個人與證券商或銀行從事結構型商品交易所得規定課稅，亦僅依所得稅法第 88 條扣繳稅款，不併計綜合所得總額）。

即使有上述實際規定脫離原則理想的問題，所得分類依然有助把握各類不同來源所得各自不同的性質，俾於稅法上予其「等者等之，不等者不等之」的公平對待，所以所得分類論的研究自有其重要性⁷²。

上述屬所得分類論偏重於立法論層次的層面，事實上所得分類論於解釋論的層次一般重要。常常成為實務案件一大爭點的問題是，個人某一筆收入究竟應被歸類為執行業務所得或薪資所得。個人收入被歸類為執行業務所得或薪資所得，

⁷⁰ 岡村忠生，「第三章 所得分類論」，金子宏編著，『所得稅の理論と課題』，稅務經理協會，二訂版，2001 年 4 月，56 頁。

⁷¹ 柯格鐘，「論所得稅法之所得分類」，『月旦法學教室』，第 59 期，2007 年 9 月，頁 80 以下。

⁷² 柯格鐘，「論所得稅法之所得分類」，『月旦法學教室』，第 59 期，2007 年 9 月，頁 89。

在法律效果上最大的差異，在於執行業務所得項下，收入得減除成本或必要費用，其未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證或未能提供證明所得額之帳簿文據者，尚得依核定收入總額按財政部發布之「各年度執行業務者費用標準」，計算其必要費用；反之，被歸類到薪資所得項下者，就其總額，每人每年有 12 萬 8 千元的薪資所得特別扣除額，惟實務通常不允許減除相關成本或必要費用。

營利所得與其他種類所得之間的界分（德文稱 *Abgrenzung*，若稱之為「區別」，易令人以為是在討論兩類所得之間有何差異，但事實上 *Abgrenzung* 係指某筆收入就表面文義看來可以同時被歸類到兩類所得項下時，確認該筆所得應歸類到何類所得項下的步驟）也是實務上一大爭點，比如合建分售案件中，徵納雙方爭論的就是納稅義務人處分土地的所得，究竟應歸類為其財產交易所得（再適用所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定免稅），或歸類為其營利所得。

營利所得與自力耕作、漁、牧、林、礦之所得也存在界分的問題，財政部於 66 年 7 月 30 日曾就此發布台財稅第 35012 號函釋：「凡個人從事畜牧、水產養殖等生產，應僅對其所得課徵個人綜合所得稅，不視為營利事業辦理營業登記，亦不課徵營業稅及營利事業所得稅。」值得注意的是，從這則函釋中也看得出來，我國的營利所得與其他種類所得之間界分上最大的特色，就是營利所得不是直接與其他種類所得去作界分，而是個人所獲所得先確定會不會落到營利事業的範圍內，落入者，營利事業分配給個人的盈餘，即為該個人的營利所得；反之，則為其他種類所得。與財政部 101 年 11 月 8 日台財稅字第 10100192940 號函相比較的話，這點會更清楚：「以組織方式從事農、牧業者，應屬營利事業。」

如果考量到前後函釋之間間隔 35 年有餘，則前函釋是不是一定必須以「個人方式／組織方式」的脈絡來理解，就有討論的餘地了。事實上，以「個人方式／組織方式」的脈絡來理解前函釋，則前函釋的內容會毫無意義：既然是個人，那當然不是營利事業，無須課徵營利事業所得稅。此外，民國 75 年 4 月 1 日之

前，尚未施行加值型營業稅制，當時是規定「凡在中華民國境內以營利為目的，公營、私營或公私合營之事業，均由各省及直轄市（以下簡稱為市），依本法之規定徵收營業稅。（第一條）」與「省（市）徵收營業稅，應以其轄境為範圍，按營利事業之營業額，依本法分類計徵標的表課徵之。...（第二條）」，所以斯時營業稅的租稅主體，應即為營利事業，而非如今一般，為與營利事業有所差異的營業人。所以非營利事業者，自然無需辦理營業登記，也不課徵營業稅。

對於前函釋的另一種解釋方式是，認為函釋強調的是從事畜牧、水產養殖等生產並處分收穫物的經濟活動，非營利事業（至於這種解釋方式下，是否落入營利事業範圍內的區分標準，容後再論）。

另一則與營利所得與自力耕作、漁、牧、林、礦之所得界分有關的函釋是財政部 69 年 8 月 26 日台財稅第 37150 號函：「**獨資或合夥**購置漁船，經營漁撈業者，不論漁船噸位多寡及船主或合夥人有無參加漁撈作業，其出售捕獲魚貨之全部收入，自六十九年度起免徵營利事業所得稅，由稽徵機關依查得之魚貨收入資料按部頒各該年度「自力耕作、漁、牧、林、礦所得減除必要費用標準」（編者註：現行自力耕作、漁、林、牧收入成本及必要費用標準）所訂捕魚部分之費用標準核計所得額，並依其分紅比例，歸戶課徵個人之綜合所得稅。」本則函釋值得注意的地方在於，函釋中使用了「獨資」、「合夥」等用語，但卻未將獨資、合夥經營事業者認定為營利事業。其實這關係到獨資、合夥等用語在條文中的定義不明確的問題，商業登記法意義下的獨資、合夥是一種定義，民法上的合夥又是另外一種定義，如果民法上的合夥也包含單純的合資，則所謂的獨資即不外乎獨自出資，事實上會變成所有的「購置漁船，經營漁撈業者」都必須是營利事業，也就是目前在合建分售案件中發生的狀況。這則函釋中的「獨資、合夥」，不應該被解讀為商業登記法上的獨資、合夥，而應理解為獨自出資與共同出資。單純的獨自出資或共同出資購置漁船，經營漁撈業，不合乎營利事業的要件，所以不會被財政部認定為屬營利事業。與財政部 66 年函一般，本則函釋並未提及個人

經營事業，何時被判斷為落入營利事業範圍內的標準。



第二款、我國營利所得規定

所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：

第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額、合作社社員所獲分配之盈餘總額、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘總額及個人一時貿易之盈餘皆屬之。

公司股東所獲分配之股利總額或合作社社員所獲分配之盈餘總額，應按股利憑單所載股利淨額或盈餘淨額與可扣抵稅額之合計數計算之；合夥人應分配之盈餘總額或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘總額，除獨資、合夥組織為小規模營利事業者，按核定之營利事業所得額計算外，應按核定之營利事業所得額減除全年應納稅額半數後之餘額計算之。」

在以一個類型化的觀點重新檢視營利所得之前，形式上來看，營利所得項下的各種收入即可分作受分配自營利事業盈餘者，與非受分配自營利事業盈餘者。後者包含個人一時貿易之盈餘，前者即包含個人一時貿易之盈餘以外的各種收入。此外，受分配自營利事業盈餘者，又可以分作營利事業與納稅義務人間人格獨立，所以存在盈餘分配與否者，包含公司與合作社，和營利事業並無獨立於納稅義務人的法人格者，包含合夥和獨資。

獨資事業的財產即個人所有之財產，獨資事業的所得，即獨資事業財產上的增益，亦為個人的所得，所以獨資事業對於獨資資本主，不存在盈餘分配的問題。自個人名下財產中區分出獨資事業，在會計上的意義，在於可以確認獨資事業自

身的盈虧，惟個人仍須以其總體財產為獨資事業的債務負責；在稅法上的意義，則另外在於個人與其配偶經營兩個以上營利事業時，其中之一有虧損時，原則上不得為盈虧互抵，例外於所營營利事業均以「藍色申報書」申報時，得為盈虧互抵（所得稅法第 16 條第 1 項、第 2 項）。這種情形就好像所得種類的區分下，不同種類的所得之間也無法盈虧互抵，例外者像是財產交易損失得以特別扣除額的形式加以扣除。此外，所得稅法施行細則第 20 條規定：「本法第十六條第一項所稱經營二個以上之營利事業，係指獨資經營或合夥經營，其盈虧互抵之規定，應以同年期為限，其投資於公司組織，不適用本法第十六條之規定。」也顯示出了公司、合作社與獨資、合夥之間的另外一個不同，前者因為與納稅義務人之間人格獨立、責任區分，即使公司、合作社本身產生虧損，納稅義務人本身不會受有損失。

一般觀念下的合夥，合夥人之間締結合夥契約，決定由何人負責處理合夥事務與損益分配成數，合夥人的出資並成為合夥財產，為全體合夥人所共同共有。雖然合夥事業的財產表現為個人對於合夥財產的潛在的應有部分，合夥事業的所得，即合夥事業的財產上增益，由於為全體合夥人所共同共有，在實際加以分配之前，仍非納稅義務人的所得。在所得稅法上的處理上，直接將合夥事業每年的所得視為合夥人每年應獲分配之盈餘，條文所稱「合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額」之意。

除合夥之外，民法另規定有隱名合夥，而未為所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類所提及。民法第 700 條規定：「稱隱名合夥者，謂當事人約定，一方對於他方所經營之事業出資，而分受其營業所生之利益，及分擔其所生損失之契約。」而自同法第 702 條至 704 條可知，隱名合夥人的出資，其財產權移屬於出名營業人，隱名合夥人也僅於其出資之限度內，負分擔損失之責任；隱名合夥之事務，專由出名營業人執行之，至於隱名合夥人就出名營業人所為之行為，對於第三人不生權利義務之關係。自上述法條規定可知，隱名合夥並非事業經營的形式，而是出

資的形式，事業經營的形式則應視出名營業人或出名營業人間採取的經營形式為獨資或合夥而定。

至於隱名合夥人的所得在稅上應如何處置，就事業本身不具法人格這點來看，隱名合夥接近獨資、合夥，但就隱名合夥人僅負有限的出資責任，且原則上不參與事業的經營，僅參與定期的盈餘分配，以及隱名合夥人出資已經移轉給出名營業人，故事業本身的財產上增益，並不即代表隱名合夥人受有所得等因素看來，隱名合夥又較接近公司、合作社。然而，不論在光譜上隱名合夥人較接近獨資資本主、合夥人或公司股東、合作社社員，在稅法上的待遇都是其收入被歸類為營利所得。

但針對隱名合夥人所受盈餘分配在租稅上應如何處理，財政部曾發布過兩則函釋，規定了相當不同的處理方式：

財政部 44 年台財稅發字第 7014 號函：「民法第 702 條規定，隱名合夥人出資，其財產權移屬於出名營業人。又同法第 704 條第 2 項規定，隱名合夥人就出名營業人所為之行為，對於第三人不生權利義務之關係，隱名合夥人依民法之規定，其出資財產權既移屬於出名營業人，且就出名營業人所為之行為對第三人不生權利義務之關係，是其投資於營利事業之盈餘分配所得應課之綜合所得稅，自應併於出名營業人計課。」

財稅部 63/09/04 台財稅第 36543 號函：「隱名合夥之營利事業，如出名營業人於簽訂契約後曾檢約報經該管稽徵機關核備者，其營業所生利益，准按實際分配情形，分別核課個人綜合所得稅；否則仍應依照本部 44 台財稅發第 7014 號令釋，併入出名營業人所得課徵綜合所得稅。」

惟財政部的上述見解為審判實務所不採。

台北高等行政法院 90 年訴字第 1064 號判決即表示：「按假設出資合購土地所形成之組織被認定為一個營利事業，不問其組織形態為獨資還是合夥，即被視

為一個獨立於自然人以外之稅捐主體。此時如果該稅捐主體有一個出資但不實際出面對外為法律行為之隱名合夥人，而該隱名合夥人又自該營利事業分得盈餘，其所分得之盈餘當然應該算是其本人之營利所得，應被納入其個人綜合所得額中，做為計算個人綜合所得稅之稅基，這是從實質課稅原則所可輕易推得之法律結論，根本沒有質疑之必要。因此原告所引財政部 44 年台財稅字第 7014 號函釋（註：應為台財稅發字），其函文意旨所稱『隱名合夥人之盈餘分配應併於出名營業人計課綜合所得稅』違反了所得稅法有關所得認定之基本法理，並非符合法律規範本旨之正確解釋，不得予以援用。因此原告上述第二項爭點之法律主張，在法理上無從立足，無庸再多加指駁。」

最高行政法院 100 年判字第 1568 號判決另表示：「又就算假設本案前開客觀事實符合被上訴人所主張之『隱名合夥』類型（實際上並不符合），財政部 44 年台財稅發字第 7014 號函釋能否在本案中予以適用，亦深值懷疑。事實上本院認為，財政部 44 年台財稅發字第 7014 號函釋之規範內容，不僅建立在對民事法隱名合夥制度之錯誤理解基礎上，且與現行所得稅法制之基本建置原則有所衝突，其規範適格性實可質疑，法院在個案中原則上得拒絕適用（除非有行政自我拘束或平等原則之考量）。爰說明理由如下：

按隱名合夥乃是合夥契約之特殊類型，隱名合夥人相較於出名營業人，其實證特徵即在責任有限，亦不參與合夥事業之執行，故不出現合夥外部關係上。但就合夥內部關係而言，其仍有監督、依盈虧受損益分配之權利。此等內部權利義務關係在稅捐法制上並非秘密，沒有不可核實認定之理由。從而前開函釋認為：『合夥之獲利（所得）必須歸屬出名營業人所得課徵綜合所得稅』云云，顯然是對民事法上隱名合夥制度內、外部法律關係之誤解。

而個人綜合所得稅基於量能課稅與社會財富重分配之理念，採取累進稅率之設計，而上開函釋在個案中之適用，也會因為『客體對主體之錯誤歸屬』，造成稅負之失衡，違反了累進稅率設計之基本建制原則，而屬錯誤之函釋，法院本

來即可以違反現行所得稅法為由，拒絕適用該函釋。

若如果被上訴人堅持要適用該函釋，即需先舉出先例事實，法院才有從『行政自我拘束』或『平等原則』之觀點，考量其在個案中之適用可能。而就本案而言，不僅依前所述，其事實定性上即與該函釋之要件不符，被上訴人更沒有舉出先例事實。因此本案自無適用該函文之餘地。」

行政法院上述見解中，正確地認識到財政部 44 年函的見解會導致客體對主體的錯誤歸屬，並在稅率的累進上造成影響，也正確地認識到隱名合夥契約，係指隱名合夥人並不以自己的名義為所營事業作擔保，並非謂隱名合夥關係本身應保持秘密。

第三款、比較法例

比較法上，相當於我國營利所得下的各種收入，在德日兩國均會被歸類到兩種不同的所得種類下。

以個人、民法上合夥（日本稱「組合」），乃至於商法上隱名合夥（日本稱「匿名組合」）形式參與事業之經營者，所獲收入或所獲盈餘之分配被歸類為個人的事業所得。日本所得稅法第 27 條第 1 項規定：「事業所得者，農業、漁業、製造業、批發業、零售業、服務業或其他政令所定之事業所生之所得（該當山林所得或讓渡所得者除外）之謂。」（細節請見本書第二章第二節）與我國所得稅法不同，被歸類到事業所得的依據為，納稅義務人所從事的事業經營類型，而非獲分配的來源（比方說，營利事業），所以嚴格說起來，不能完全說獲分配自合夥之盈餘即為個人的事業所得。惟日本所得稅法與德國所得稅法不同，德國所得稅法下，同樣為利潤所得(Gewinneinkünfte)的農林業所得與獨立工作所得亦合乎營業經營所得的所有要素，是因為具備消極要素所以被排除在營業經營所得的範

圍之外（我國所得稅法上可能有與德國類似的情況，執行業務所得大體上可對應到獨立工作所得，但類似執行業務者的補習班業者，會被歸類到其他所得，但實務上的處置方式類似執行業務所得；自力耕作、漁、牧、林、礦之所得形式上可以對應到農林業所得，但界分方式有爭議）；日本則全部都歸類在一類事業所得下，所以源於事業經營者，大體上可以推論應歸類於事業所得，例外源於山林開採者，應歸類為山林所得（詳見日本所得稅法第 32 條）。

日本所得稅法第 24 條則將受自法人的盈餘分配稱為個人的配当所得，也就是盈餘分配所得的意思。本條所謂的法人，係指法人稅法第 2 條第 6 款下的「公益法人等」及不具人格的社團以外的法人，範圍囊括我國的公司及合作社。

德國的情形，營業經營所得下面的項目與其本身的要素規定在所得稅法第 15 條，該條第 2 項規定營業經營所得的要素，容後再行介紹，營業經營所得下面的項目則規定在該條第 1 項。所得稅法第 15 條第 1 項將事業所得區別為⁷³：

a) 事業性個人營業(gewerbliche Einzelunternehmen)所得（所得稅法第 15 條第 1 項第 1 句第 1 款）

b) 共同經營者(Mitunternehmerschaften)所得，即無限公司(OHG)、兩合公司(KG)或其他公司的股東的盈餘份額與特別報酬（所得稅法第 15 條第 1 項第 1 句第 2 款）股東就此被視為共同經營者；

c) 股份兩合公司(KG auf Aktien)的個人負責股東(persönlich haftenden Gesellschafter)（所得稅法第 15 條第 1 項第 1 句第 3 款）；

d) 所得稅法第 15 條第 1 項第 1 句第 2 款、第 3 款意義下的共同經營者的事後所得（所得稅法第 15 條第 1 項第 2 句）。

法人盈餘分配（包括股份有限公司、股份兩合公司、有限公司、合作社等法

⁷³ Hey, Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, §8, Rz. 419.

人稅租稅主體；第 1 項第 1 款）與作為典型的隱名合夥人參與商事營業的收入（非典型者，為共同經營者；第 1 項第 4 款）均為德國所得稅法第 20 條的資本財所得(Einkünfte aus Kapitalvermögen)下的項目，適用第 32d 條統一分離扣繳稅 (Abgeltungsteuer)之規定⁷⁴。

第四款、小結—營利所得應區分為事業所得與盈餘分派所得

前述柯文中，出於所得來源對經濟成果貢獻的方式，主張營利所得應區分為營業所得與資本利得下的股利或合作社分配盈餘⁷⁵，本文從之。惟本文所採的理由，除了在所得分類論上，這兩類所得分屬資產性所得與資產勞務混合性所得不同類型，所以不論在德國或日本的比較法上，均被分作兩種不同的所得種類外，事實上在我國稅法下，也早已無法無視兩類所得在性質上的不同，而已經有所差別待遇。

所得稅法第 3 章第 5 節的股東可扣抵稅額帳戶、同章第 6 節的未分配盈餘之課稅、同法第 4 章第 6 節的盈餘申報即僅適用於公司與未免稅的合作社，雖然同法第 66-1 條第 1 項規定：「凡依本法規定課徵營利事業所得稅之營利事業，……設置股東可扣抵稅額帳戶」，而又於同條第 2 項規定獨資、合夥組織、第 11 條第 4 項規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體等營利事業或機關、團體，免予設置股東可扣抵稅額帳戶。此處有一邏輯上的問題，既然一開始就限定營利事業方有設置股東可扣抵稅額帳戶的義務，也就是說，非營利事業的機關、團體並無設置股東可扣抵稅額帳戶的義務，又何來免予設置股東可扣抵帳戶之有呢？

依據所得稅第 69 條第 1 項第 3 款規定，獨資、合夥組織之營利事業也無須依照同法第 4 章第 1 節規定辦理暫繳。

依據所得稅法第 71 條第 2 項，結算申報時，在現行的部分設算扣抵制下，

⁷⁴ Hey, Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, §8, Rz. 495f., 501.

⁷⁵ 柯格鐘，「論所得稅法之所得分類」，『月旦法學教室』，第 59 期，2007 年 9 月，頁 80, 87。

承兩者在股東可扣抵稅額帳戶設置上的差異，獨資、合夥組織之營利事業，與其他種類的營利事業不同，以其全年應納稅額之半數，減除尚未抵繳之扣繳稅額，計算其應納之結算稅額。依據同法第 75 條第 3 項，於辦理清算申報或決算申報時亦同。

獨資、合夥組織之營利事業有應分配予非中華民國境內居住之獨資資本主或合夥組織合夥人之盈餘總額者，依所得稅法第 88 條第 2 項規定，應於依第 71 條第 2 項或第 75 條第 4 項規定辦理結算申報或決算、清算申報法定截止日前，由扣繳義務人依規定之扣繳率扣取稅款繳納；其後實際分配時，不適用同條第 1 項第 1 款之規定。

以上所得稅法上獨資、合夥組織之營利事業與其他種類營利事業間的差異，主要是基於兩者在股東可扣抵稅額帳戶的設置上的差異，與此差異在部分設算扣抵制上造成的影響而來。

依據所得稅法施行細則第 20 條，個人營利所得項下，有源於兩個以上營利事業的所得時，營利事業之間盈虧互抵的規定，僅適用於獨資、合夥組織的營利事業，不適用於對公司的投資。投資公司，縱無所得，雖亦不至於有虧損，但既然亦為營利所得項下的項目，何以不得用來抵減納稅義務人所營其他營利事業發生的虧損，背後的理由，頗值探究。本文以為，如同個人不同種類的所得之間彼此不得盈虧互抵，個人的公司股利所得之所以不得用以抵減獨資、合夥組織之營利事業的營業虧損，原因正在於實務也認為公司股利所得與個人所受獨資、合夥組織營利事業盈餘分配為不同種類的所得。

綜上所述，基於兩類所得在所得類型上的差別、在比較法上的處置方式，以及在我國上也多有相異的對待，本文主張，現行所得稅法上的營利所得種類，應區分為「事業所得」與「盈餘分配所得」，後者包含個人受分配自公司或合作社之盈餘，前者則包含個人自獨資、合夥組織營利事業所得之盈餘與個人一時貿易

之盈餘。



第四節、個人一時貿易之盈餘的解釋

第一款、個人一時貿易之盈餘的解釋要面對的兩個問題

本章第一節提到，柯格鐘認為所得稅第 14 條第 1 項第 1 類的「個人一時貿易之盈餘」被放在營利所得項下為一立法上的錯誤，「個人一時貿易之盈餘」適時上比較接近所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類的財產交易所得。實務的看法與柯氏同。在這個看法的背後隱含著一個假設，就是凡營利所得均係源於營利事業者，所以與營利事業無關的個人一時貿易之盈餘，也就不能夠被安置在營利所得項下，也就是說，在此一觀點，營利事業對應到個人營利所得，無須經過 C 段關係的調整。然而，本文以為，這種觀點與法條構造不合，也與立法發展不合。此一觀點所質疑的，個人一時貿易之盈餘如何是一種營利所得，便是本文在本節中要處理的第一問題。

除此之外，如果將「個人一時貿易之盈餘」與所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類的所得類型相比，又會產生其他的問題。所得稅法第 14 條第 7 類為財產交易所得，根據同法第 9 條的立法定義，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。」這個定義也很像我們在望文生義下，可能對「個人一時貿易之盈餘」可能會有的解釋。所以，此時會產生的第二個問題是，個人一時貿易之盈餘並無立法定義，其與財產交易所得兩類所得間看似極為相近，它們之間的差別何在？

此一問題的重要性繫於稅法上對這兩種所得不同的待遇上。原則上，收入減除成本費用之後為所得。譬如財產交易所得，依所得稅法第 14 條第 7 類第 1 款規定：「**財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。**」至

於個人一時貿易之盈餘，所得稅法施行細則第 12 條規定：「本法第 14 條第 1 項第 1 類所稱一時貿易之盈餘，指**非營利事業組織之個人**買賣商品而取得之盈餘，其計算準用本法關於計算營利事業所得額之規定。」亦即準用所得稅法第 24 條第 1 項第 1 句：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」但理論上個人一時貿易之盈餘應不準用營利事業保持帳簿憑證、會計紀錄的規定，所以其成本費用常以推計數額取代實際發生數目。就此，財政部有發布 73 年 12 月 24 日台財稅字第 65468 號令：「綜合所得稅個人一時貿易盈餘之單一純益率，自 74 年起調整為 6%。」是以，即便是相類似的收入，因其被歸類為財產交易所得或個人一時貿易之盈餘的不同，於所得的計算上有應核實減除成本費用，與得按收入的 6% 推計所得額的不同。

第二款、實務見解：交易活動頻率說

本文所提出的兩個問題，也是實務上會面臨的問題，最高行政法院於 103 年判字第 313 號判決的處理方式如下：

實則個人綜合所得稅中有關「獨資合夥盈餘分配所生之營利所得」與「一時貿易所生之營利所得」及「財產交易所得」，其獲利（或損失）均是來自「交易活動」，只不過（針對特定範圍種類之商品）**交易活動頻率**有所不同，其中「獨資合夥」之交易活動次數最高（為因應此等交易活動反覆從事之持續性格，因此「獨資」或「合夥」也被要求有組織性），其次則為「一時貿易」，而「財產交易活動」發生次數最低，常常跨越數個稅捐週期才偶而發生一次。

從以上之定義足知，「一時貿易」所稱之「一時」是相對於「獨資合夥」商號之「持續性」交易活動而言，而不是指經過多年才偶而發生一次之交易。事實上司法或稅捐稽徵實務上對「一時貿易」之理解認知，常常是以「出境至國外購買流行品，再於攜帶入境，銷售予國內店家」之情形為例，而且如其出、入境次數太多，隨時可能「由量變到質變」，轉而定性為「以獨資形態進行之營利活動」。

若多年才偶而發生一次之交易，也視為「一時貿易」行為，則所得稅法上「財產交易所得」類型之承認即屬多餘。

最高行政法院於此號判決的見解係認為，獨資、合夥盈餘分配的營利所得、個人一時貿易之盈餘、財產交易所得三者位於同一光譜上，交易活動頻率最頻繁者為獨資、合夥等營利事業的經營活動；反之，則為財產交易所得。於此見解下，個人一時貿易之盈餘被歸類於營利所得項下的原因，在於它們同屬頻繁的交易活動；至於其與財產交易所得的差別，也在於一者交易活動較為頻繁，一者較寡。最高行政法院此一見解雖對上述兩個問題都有自己的解釋，但本文以為，此一見解仍有兩個疑點未能自圓其說，一者是如果三類所得都可以用交易活動的頻率來把握，為何其中兩個被歸類為營利所得，而另一個則要被歸類為財產交易所得？其區別標準何在？二者，承上所言，如果三類所得的差異在交易活動頻率的寡繁，那又為何其中兩種或得推計所得額（個人一時貿易之盈餘，見前引財政部73年令；獨資、合夥盈餘分配的營利所得，依據財政部網站上公布的「境內網路交易應注意事項」⁷⁶，網路交易的「營利所得＝全年銷售額×所經營行業當年度營利事業所得稅結算申報案件擴大書面審核實施要點規定的純益率」），或只要最後純益率在一定比率之下，即概括接受其主張的成本費用，僅予以書面審核（所得稅法第80條第2項、第3項：「前項調查，稽徵機關得視當地納稅義務人之多寡採分業抽樣調查方法，核定各該業所得額之標準。」「納稅義務人申報之所得額如在前項規定標準以上，即以其原申報額為準。」財政部並為此定有每年度營利事業所得稅結算申報案件擴大書面審核實施要點）；反之，財產交易所得，則非具體提出成本費用之證明（惟依據所得稅法施行細則第17-2條：「個人出售房屋，如能提出交易時之成交價額及成本費用之證明文件者，其財產交易所得之計算，依本法第14條第1項第7類規定核實認定；其未申報或未能提出證明文件

⁷⁶ 網址：
<http://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/681/8402383747719572309>；最後瀏覽日期：105/1/13。

者，稽徵機關得依財政部核定標準核定之。

前項標準，由財政部各地區國稅局參照當年度實際經濟情況及房屋市場交易情形擬訂，報請財政部核定之。」財政部就此定有各年度個人出售房屋之財產交易所得計算規定；依所得稅法第 4 條第 16 款規定，個人出售土地，或者日常使用之衣物、家具均免稅；又依財政部 80/12/23 台財稅第 800761311 號函，個人出售自用小客車，如非利用個人名義從事汽車買賣者，亦免稅，故真正須照財產交易所得的規定課稅者，遠比表面上看起來的少）不可呢？

第三款、訴諸歷史解釋的必要性

本文以為，欲妥善回答本文一開始所提出的兩個問題，非訴諸所得稅法規範變遷的歷史不可。

我國所得稅法自 32 年 2 月 17 日制定公布，最原始的設計係採分類所得稅制；於 35 年 4 月 16 日修正公布後，改採分類綜合所得稅制，比較立法例上，即今日中華人民共和國所採行的稅制；而後，於 44 年 12 月 23 日採行綜合所得稅制。其間整體稅制的變化極其劇烈，但所沿用的規範架構卻大同小異，也因此造成了許多規範上的錯置與漏洞。嗣後所得稅法又經歷多次修正，但卻未曾著眼於此等問題過。舉其大者，即於推行綜合所得稅制的同時，另外施行的營利事業所得稅。現行所得稅法第 14 條第 1 類的營利所得，最前身係 32 年版所得稅法的第 1 條第 1 類的「營利事業所得」，條文稱：「凡有左列所得之一者，依本法徵所得稅。

第一類：營利事業所得。

甲、凡公司、商號、行棧、工廠或個人資本在二千元以上營利之所得。

乙、官商合辦營利事業之所得。

丙、屬於一時營利事業之所得。」

於 35 年 4 月 16 日修正公布後，則變為第 2 條第 1 類，其內容為：「有左列所得之一者，依本法課徵分類所得稅。」



第一類：營利事業所得。

甲、股份有限公司、股份兩合公司、有限公司營利之所得。

乙、無限公司、兩合公司合夥獨資及其他組織營利事業之所得。」

再於 37 年 4 月 1 日修正公布後，又變為第 1 條第 1 類，其內容：「凡在中華民國國內發生或取得左列所得之一者，依本法徵分類所得稅。」

第一類：營利事業所得。凡公司合夥獨資及其他組織營利事業之所得。」

而後於 44 年 12 月 23 日修正公布後，調整至第 14 條第 1 類：「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：

第一類：營利所得—公司之股東、合夥之合夥人所分配之盈餘，及獨資經營，與行商貿易所得之盈餘皆屬之。其計算適用本法第三章之規定。」

由於同次修正引入了另外的營利事業所得稅，故於同法第 6 條第 2 項規定了營利事業所得的定義：「本法稱營利事業，係指公營、私營，或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號之獨資、合夥、公司，及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦、冶等營利事業。」與今日條文內容已相差無幾。

該次所得稅法修正草案總說明對於引入營利事業所得稅，則表示：

「(3) 獨立徵課「營業所得稅」與綜合所得稅併行

營利事業在法律上今日恒受國家特殊之保障，其自社會獲得利益之機會輒多於無組織之個人，故對此類組織之所得另課以營業所得稅已成為若干國家所通行之辦法，而以我國現行營利事業所得稅稅額在收入方面比重之大，由可見此項稅源之重要，故本草案特將此等營業獨立課稅以個人綜合所得稅併行，惟營業所得

稅稅率自不宜太高，以致阻礙生產，故將來訂定稅率時宜加注意⁷⁷。」

比較法上，固然不乏兩稅分立的國家，除個人的綜合所得稅外，另外針對法人的所得課徵法人稅，譬如德國的法人稅（Körperschaftsteuer）。依國內學者的介紹，德國於 1920 年立法當時，係著眼於國家以法律賦予特定的組織體法人格，使其得獨立享有權利、負擔義務，具有獨資或合夥等事業所無的優勢營業能力。因為法人所具有的這種優勢營業能力，所以也具有獨立的租稅負擔能力⁷⁸（反之，日本所課徵的法人稅，雖然也限於由法人負擔，但彼邦自西元 1949 年（即民國 38 年）的夏普勸告以來，即不認為法人具有獨立於自然人的租稅負擔能力⁷⁹）。

自上述可知，我國在引入營利事業所得稅時，即被原先法制上所固有的，分類所得稅制下，可對應到如今的營利所得的營利事業所得的範疇所誤導，而誤解了國外於所得稅外另課徵法人稅的依據所在。此一誤解的後果在兩稅合一下固然被緩和了，於今的財政健全方案，又要回過頭來採部分設算扣抵制，也再次使得我們不得不面對營利事業範疇遠大於國外課徵法人稅的對象的問題⁸⁰。

第四款、本文見解：營業場所說

現行所得稅法的架構大致在 52 年 1 月 15 日的修正後成形，而其後於同年 1 月 29 日公布的内容，第 14 條第 1 類稱：「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：

第一類 營利所得 公司股東所分配之股利、合作社社員所分配之盈餘、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘，獨資資本主每年自其獨資經營事

⁷⁷ 立法院公報，第 16 會期第 8 期，頁 195。

⁷⁸ 詳見黃士洲，「營利事業所得稅」，收錄於黃茂榮、葛克昌、陳清秀合編，『稅法各論』，新學林，2015 年 3 月，頁 116-117。

⁷⁹ 金子宏，『租稅法』，弘文堂，第 18 版，2013 年 4 月，頁 272。

⁸⁰ 同此見解，見黃士洲，「營利事業所得稅」，收錄於黃茂榮、葛克昌、陳清秀合編，『稅法各論』，新學林，2015 年 3 月，頁 122-123。

業所得之盈餘及個人一時貿易之盈餘皆屬之。」個人一時貿易之盈餘的字眼已經出現。如果對應到修法前條文，即民國 44 年版的條文內容，可知「個人一時貿易之盈餘」即之前的「行商貿易所得之盈餘」。何謂行商？民國 44 年版的第 6 條第 3 項：「本法稱行商，係指以營利為目的，買賣貨物，而無一定營業場所之營業人或組織。」由此可知，在民國 52 年之前，分配自營利事業之盈餘與行商貿易所得的差異，在於一者經營活動有一定營業場所，一者則無。進一步的問題是，「行商貿易所得」之盈餘於 52 年的修正後，文字更改為「個人一時貿易之盈餘」，則更改後的文字也應作相同的解釋嗎？依公布的修正草案說明，刪除行商條款的項下稱：「行商條款，紛擾茲多。茲擬修正刪除⁸¹。」行文簡略，難究端倪。但基於以下理由，本文以為仍應作相同解釋。首先，民國 32 年版的所得稅法第 1 條第 1 類即有「屬於一時營利事業之所得」的字眼；於民國 35 年 4 月 16 日修正公布後，調整為第 2 條第 5 類的一時所得：「第五類：一時所得。」

甲、行商一時之所得。

乙、其他一時之所得。」

民國 37 年 4 月 1 日修正公布後，又移為第 1 條第 5 類，文字作調整：「第五類：一時所得。凡行商及其他一時之所得。」而後於民國 44 年版，如前引條文，又移回營利所得項下。自所得稅法的規範發展史來看，「行商」與「一時」、「行商所得」與「一時所得」之間本來就有相互指涉、互相囊括的現象在。如果行商的用語曾經造成困擾，是有可能在內涵不變的情況，將用語改為「一時」，以免混淆。

其次，民國 44 年版下，行商須無一定營業場所，民國 52 年版刪除行商條款後，無獨有偶地，營利事業的定義增加了「或營業場所」的要件，其修正草案說

⁸¹ 立法院公報，第 30 會期第 14 期，頁 42。

明雖僅稱「加『或場所』三字，以杜取巧⁸²。」但以營業場所的要件區分營利所得項下的兩種所得的用意，仍然明顯。

第三，民國 44 年版下，行商貿易所得的計算方式與所得推計方式見於第 24 條第 2 項、第 3 項：「行商以其每次售貨收入，減除成本及必要費用後之餘額為所得額。」

前項行商售貨之成本，及必要費用，扣繳義務人不便計算時，得以其成本價格百分之十為所得額。」比較現行所得稅法施行細則第 12 條與財政部 73 年令的內容，可知財政部也一直將這兩種名稱的所得等同視之，而有相似的對待。

基於以上三點，本文以為，「個人一時貿易之盈餘」係舊法「行商貿易所得之盈餘」用語上的轉換，但實質內涵不變，其與同類所得項下的分配自營利事業之盈餘的界分就在於營業場所的有無。

第五款、小結

依據本文的看法，對本文一開始的兩個問題的回答如下：首先，營利所得類型的核心在於一定事業的經營，而個人一時貿易之盈餘與分配自營利事業之盈餘間的界分，就在於營業場所的有無。而個人一時貿易之盈餘與財產交易所得之間的混淆完全是用語上的誤會，兩者差別在於一者須經一定事業之經營，一者則否。

而本文見解下，對於「交易活動頻率說」下產生的兩個疑點的回覆是，第一，本說下營利所得與財產交易所得間涇渭分明，不會有三兄弟間被恣意歸類的問題。其次，正由於營利所得間與財產交易所得間涇渭分明，所以營利所得類型下所共享的推計成本費用的必要，財產交易所得才不能一體適用，而係於另外有推計必要的情況下，譬如前面有提到的房屋交易所得的情況下，特為規定。

⁸² 立法院公報，第 30 會期第 14 期，頁 41。



第陸章、營利事業的要素



第一節、合建分售案件中的法律保留原則問題及其突破

第一款、合建分售案件中的法律保留原則問題

為了自根本釐清理論爭議的脈絡，本文於此欲自根本檢討合建分售案件中營利事業要素認定問題最初步的爭議：依據租稅法律主義，「國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之。」（司法院釋字第 693 號解釋理由書）如果「具備營業牌號或場所」是所得稅第 2 項對營利事業所規定的要素之一，為何實務可以認為這個要素是可有可無的？如果立法者在所得稅法第 11 條第 2 項沒有規定「持續性」、「獨立性」，或者「社會功能組織性」等要素，法院為何又得以私自承認此等要素？

對於這個問題，有兩種可能的回答：實質課稅原則，或者是類型化概念。

第二款、第一個突破的論據：實質課稅原則

大法官對租稅法律主義的闡釋，除了強調構成要件法定原則以外，另外強調的是：「惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違」。而「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。」亦為大法官於司法院第 420 號解釋理由書所明示，即國內學說習稱之「實質課稅原則」。實質課稅原則實定法化後，規定於稅捐稽徵法第 12-1 條：「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。」

稅捐稽徵機關認定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生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。

納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。

前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其實事有舉證之責任。

納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。

稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第二項或第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。

納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。」

學說認為，我國所稱之實質課稅原則，可以對應到德國稅法學上的經濟觀察法(wirtschaftliche Betrachtungsweise⁸³)，其正當性基礎均源於實現憲法上量能平等負擔（量能課稅原則）的要求。量能課稅原則要求國家的財政負擔要依照租稅負擔能力由全體國民分擔，立法者決定怎樣的租稅構成要件實現後，發生租稅債務。惟或者立法者一開始所設定的構成要件就無法捕捉到有相同或相當經濟意義的事件，或者納稅人故意以迂迴的手段避開租稅構成要件的發生，在此等具有與租稅構成要件發生相同的經濟實質的情況下，如果僅因為租稅構成要件未被完全滿足，即縱容在此等情形下租稅債務不發生，則不但立法者的規範意旨無法得到貫徹，也有違量能負擔原則，此時即應適用實質課稅原則（租稅規避的調整為實質課稅原則的應用）緩和此一情況。學說認為，實質課稅原則有以下三種是用的

⁸³ 陳清秀，『稅法總論』，元照，2012年10月，頁188。

型態：經濟上解釋、法律漏洞的填補，以及事實認定⁸⁴。經濟上解釋係以納稅人的租稅負擔能力作為解釋基準的客觀目的解釋，在此一領域存在的特殊問題，即稅法上如果自民法領域借用特定概念，是否應該為與民法上相同之解釋。譬如合建分售案件中的「合夥營利事業理論」，以民法上的合夥來解釋所得稅法第 11 條第 2 項所謂的「合夥」者是。目前各國通說均認為，同一法律概念在不同法領域、甚至在同一法領域的不同位置，由於所扮演的功能不同，所以可能具有不同的意義，所以稅法向民法或其他法領域所借用的概念，不必要為與民法或其他法領域上相同之解釋⁸⁵。此一見解也可樸接上當代法學普遍承認的「法律概念相對性」。

實務判決中，雖然針對合夥營利事業理論的正當性有做出回應者很少，但其中最高行政法院 101 年度判字第 228 號判決，即將「合夥營利事業理論」的正當性，訴諸於實質課稅原則⁸⁶。然而，此處最高行政法院對於實質課稅原則的應用，係訴諸經濟實質，將超出文義範圍外的不「具備營業牌號或場所」者，亦認定為營利事業，接近於前述實質課稅原則在法律漏洞填補上的應用。

然而，跳脫稅法上是否得為對人民不利的類推適用的爭議⁸⁷，將不具備營業牌號或場所者，與具備營業牌號或場所者等同視之，最主要的結果是要適用財政部 75 年 12 月 8 日臺財稅第 7518357 號函令（或者單純依據實質課稅原則，達到跟函釋同樣的結果⁸⁸）：「營利事業出售土地之交易所得，依所得稅法第 4 條第 16

⁸⁴ 陳清秀，『稅法總論』，元照，2012 年 10 月，頁 193 以下。

⁸⁵ 陳清秀，『稅法總論』，元照，2012 年 10 月，頁 194。

⁸⁶ 黃茂榮亦出於實質課稅原則，認為「關於營利事業地位之取得，有以營業登記作為其充分之形式要件，有以獨立繼續從事一定之經濟活動作為其充分之實質要件。二者有其一，即可取得營利事業或營業人資格」，見黃茂榮，『租稅法總論（第一冊）』，自版，增訂三版，2012 年 3 月，頁 442。黃氏對營利事業的實質要件的解釋，明顯受到德、日學說對於營業經營所得或事業所得的解釋的影響，惟一樣忽略了營業經營所得或事業所得應當對應到我國的營利所得，且營利事業不同於營利所得。此外，我國實務見解也不認為單純的營業登記即可作為充分的形式要件，仍應視當事人是否符合營利事業的其他實質要件而定，見本文所引之江俊逸案（最高行政法院 104 年度判字第 638 號判決）、江佳貞案（最高行政法院 104 年度判字第 590 號判決）。

⁸⁷ 陳清秀認為稅法上不得為對人民不利的類推，見陳清秀，『稅法總論』，元照，2012 年 10 月，頁 196-197。惟這種看法可能會與對某些態樣的租稅規避行為的否認產生扞格。

⁸⁸ 參見黃俊杰，「個人提供土地合建分售之課稅疑義」，『月旦法學雜誌』，第 233 期，2014 年 10 月，頁 81。

款規定，免納所得稅，惟該項盈餘分配予股東時，依同法第 14 條第 1 項第 1 類規定，屬營利所得，應由股東合併各類所得申報繳納綜合所得稅。」

營利事業的土地財產交易所得並非自始免稅，見所得稅法第 4 條第 16 款民國 74 年 12 月 30 日修正理由：「營利事業出售土地，如有交易所得，依現行規定，除課徵土地增值稅外，尚應課徵所得稅，與個人出售土地僅課徵土地增值稅不課徵所得稅之規定不同，為減輕營利事業稅負並促進營建業之正常發展，爰將『個人出售土地』一句修正為『個人及營利事業』，俾將營利事業出售土地之財產交易所得納入免稅範圍，其餘文字另配合修正。」

在兩稅合一之前，營利事業的所得固然要課徵營利事業所得稅，惟營利事業的土地財產交易所得字上上述修正後免稅，故就營利事業的非土地財產交易所得需課徵營利事業所得稅，其盈餘分配與獨資資本主、合夥人或股東時，因獨資資本主、合夥人或股東受有營利所得，故就該項所得額部分會再被課徵一次綜合所得稅；就營利事業的土地財產交易所得而言，其需課徵土地增值稅，惟不須再課徵營利事業所得稅，其盈餘分配與獨資資本主、合夥人或股東時，應獨資資本主、合夥人或股東受有營利所得，故就該項所得額部分會再被課徵一次綜合所得稅。自上述可知，在兩稅合一之前，如果不認為營利事業本身具有租稅負擔能力的話，則就營利事業的土地財產交易所得及非土地財產交易所得都存在重複課稅的問題。

在兩稅合一之後，原本是設計是資本主及合夥人仍須結算申報營利事業所得稅，其盈餘總額再歸課資本主或合夥人同年度綜合所得稅，並由資本主或合夥人申報扣抵該盈餘總額所含之稅額，自民國 98 年 5 月 27 日修法後，營利事業雖仍須申報，惟無須計算及繳納其結算稅額⁸⁹，資本主或合夥人應自營利事業受分配

⁸⁹ 見所得稅法第 71 條第 2 項民國 98 年 5 月 27 日修正理由：「現行兩稅合一制度，獨資、合夥組織之營利事業需先辦理營利事業所得稅結算申報計算及繳納應納之結算稅額，其盈餘總額再歸課資本主或合夥人同年度綜合所得稅，並由資本主或合夥人申報扣抵該盈餘總額所含之稅額，增加徵納雙方稅務行政作業。為簡政便民，爰增訂第二項，修正明定該等營利事業仍應辦理

之盈餘直接計入其營利所得；惟就土地財產交易所得而言，其需課徵土地增值稅，並在營利事業所得稅課徵階段免稅，惟於盈餘分配與獨資資本主、合夥人或股東時，應獨資資本主、合夥人或股東受有營利所得，故就該項所得額部分會再被課徵一次綜合所得稅。所以自上述可知，在兩稅合一之後，立法者顯然認為營利事業本身不具有租稅負擔能力，故就營利事業的非土地財產交易所得已不再存在重複課稅的問題，惟就土地財產交易所得，因會課徵土地增值稅及綜合所得稅，重複課稅的問題仍然存在。

如果說，因為土地財產交易所得的分離課稅，造成了營利事業出賣土地相較於個人為之，因為重複課稅而受有不公平的租稅負擔，為一法律規範漏洞，則民國 74 年 12 月 30 日的修法顯然是要填補此一漏洞，但在民國 86 年 12 月 30 日改採兩稅合一的稅制之後，因為整個稅制的調整，導致此一漏洞再度出現。此一情形為學說上所稱之隱藏的法律漏洞。本來此一法律漏洞僅存在於固有意義的營利事業的情況下，如果認為所得稅法第 11 條第 2 項對不具備營業牌號或場所的差別待遇為一法律漏洞，而將營利事業相關規定類推適用到不具備營業牌號或場所者身上，反而會擴大另一個法律漏洞的範圍。

第三款、第二個突破的論據：類型化概念

單純訴諸實質課稅原則的見解會遇到本文前述的問題，然而，學說見解在這個問題上，對於實質課稅原則存在更細緻的區分。在法學方法論上，存在概念與類型的區別，前者就是一般法學教育上所認知的「法律概念」，能夠被有限的要素完整地定義，相對於此，後者被認為僅能以特徵加以描述。值得注意的是，在稅法學上會提到類型有三種情況，第一種是在法學方法論上，自外部體系推演到內部體系時的中間過程所見利的類型模組⁹⁰；第二種是稅法上在大量行政下，要

申報，但無須計算及繳納其應納之結算稅額，其營利事業所得額直接歸課獨資資本主或合夥組織合夥人綜合所得稅。」

⁹⁰ 黃茂榮，『租稅法總論（第一冊）』，自版，增訂三版，2012 年 3 月，頁 217 以下。

兼顧通案上的公平課徵，所使用的將案例事實推定為常態事實的類型化觀察法⁹¹；最後一種，是立法者在條文中所使用的法律概念，被認為非常態性的「分類式的概念」(klassifikatorischen Begriffe)，而是「類型化概念」(Typusbegriffe)。由於類型化概念所使用的是要素僅係對其加以描述，所以案例事實是依據與類型的整體圖像(Gesamtbild)的對應來判斷是否合乎類型⁹²。也因此，類型化概念被認為具有要素開放性(Merkmalsoffenheit)的性質，也就是說，在個案中某一要素可能顯現為缺乏或減弱⁹³。值得注意的是，類型的判斷是價值取向的，而非價值中立的概念操作；也就是說，決定類型的要素，應由規範目的與規範背後的法律思想共同決定之⁹⁴。自學說強調稅法上類型化概念的運用與經濟觀察法（實質課稅原則）的關係觀之⁹⁵，此處的規範目的與法律思想，仍然要導向量能平等負擔的精神。學說另外強調，類型概念與分類式的概念之間的界線不是固定不變的，反而會應法學研究發展的程度，與時俱進⁹⁶。

學說主張，因為營利事業是一個類型化概念，所以對於營利事業的特徵要素的把握，不應該受到所得稅法第 11 條第 2 項規定的拘束，而學者們實際上把握的進路，邱晨於探討完德國所得稅法第 15 條第 2 項第 1 句對營業行為特徵的描述後，即認為德國所得稅法上對於營業行為與個人財產管理行為的區分標準可以套用到台灣的案例上來⁹⁷；柯格鐘則將所得稅法第 11 條第 2 項規定的營利事業區分為重要與非重要的特徵要素，並認為營業牌號或營業場所為非重要的特徵要素，於認定我國立法者應重新檢討營利事業的特徵要素後，柯氏亦主張，應參考

⁹¹ 陳清秀，『稅法總論』，元照，2012 年 10 月，頁 240 以下

⁹² 柯格鐘，「所得稅法之薪資所得與應扣繳薪資所得稅客體的探討（上）」，『台灣本土法學雜誌』，第 64 期，2004 年 11 月，頁 6-7。

⁹³ *Englisch, Tipke/Lang, Steuerrecht*, 21. Aufl., 2013, §5, Rz. 53f.

⁹⁴ 柯格鐘，「所得稅法之薪資所得與應扣繳薪資所得稅客體的探討（上）」，『台灣本土法學雜誌』，第 64 期，2004 年 11 月，頁 7。

⁹⁵ 邱晨，「德國所得稅法個人營業所得以及私有財產管理所得的一般界限」，『月旦財經法雜誌』，第 37 期，2015 年 11 月，頁 169，註 29。

⁹⁶ 柯格鐘，「所得稅法之薪資所得與應扣繳薪資所得稅客體的探討（上）」，『台灣本土法學雜誌』，第 64 期，2004 年 11 月，頁 7，註 3。

⁹⁷ 邱晨，「德國所得稅法個人營業所得以及私有財產管理所得的一般界限」，『月旦財經法雜誌』，第 37 期，2015 年 11 月，德國所得稅法個人營業所得以及私有財產管理所得的一般界限

德國所得稅法第 15 條第 2 項第 1 句（柯氏原文誤作所得稅法第 15 條第 1 項第 1 句）的規定，來認定營利事業的重要特徵要素⁹⁸。



第四款、本文見解

本文以為，所謂類型的判斷是價值取向的，不外乎意指，在判斷案例事實是否合乎類型時，類型不過是一個中介，重點在於案例事實是否應適用類型化概念所適用的相關法律規定，所以仍然要回歸到法律上對於合乎類型與不合於類型者分別作何處置，才能判斷該類型應具有哪些特徵要素。如果我國法上對於營利事業與非營利事業個別的處置不同於德國所得稅法對於營業經營所得（即邱文、柯文所稱之營業所得）與非營業經營所得個別的處置，則營利事業作為類型化概念，是否應具有與德國所得稅法上的企業概念相同的特徵要素，似乎仍有斟酌的餘地。

營利事業本身可以區分出兩個層次的意義：作為法人稅主體的營利事業，以及作為個人營業的營利事業。固然廣義來說，不論作為法人稅主體的營利事業，或作為個人營業的營利事業都符合德國法上的企業概念（也就是獨立、持續從事營業活動），但既然在德國，法人稅的租稅主體與個人營業之間是有區別的，要引德國的規範來充實我國的營利事業的內涵時，似應針對這點加以考量。柯氏與邱氏的見解，都僅針對作為個人營業的營利事業，就文章寫作背景下的兩稅合一時代似乎理所當然，在房地合一改制、改採折半設算扣抵制後今日，則未必如此。即使在兩稅合一的時代，在合建分售的案件中，納稅人是否具有營利事業身分之所以會成為案件的爭點，也正因為適用財政部 75 年函以後的結果，導致具有營利事業身分與否會受到截然不同租稅上待遇。為何合建分售案件中，合資購買土地之人必須要在課徵土地增值稅之後，仍然要就土地交易所得課徵綜合所得稅，這才是這類案件中營利事業作為類型化概念所要回答的問題。

⁹⁸ 柯格鐘，「論所得稅法之所得分類」，『月旦法學教室』，第 59 期，2007 年 9 月，月旦法學教室，第 59 期，頁 80-81。

德國對於賺取營業經營所得的營業活動，應具備持續性、獨立性等特性，概念上可以連結到租稅通則第 140 條、第 141 條規定的派生的或原生的帳冊及會計紀錄製作義務。德國所得稅法採所得調查的二元論，農林業所得、營業經營所得及獨立工作所得〔三者均合乎企業的概念，所以亦可稱之為企業性所得(unternehmerische Einkünfte)〕合稱盈餘所得(Gewinneinkünfte)，其所得調查，基於淨資產增加說，應以會計年度期末的資產總額減除期初的資產總額；相對於此，其他種類的所得則合稱剩餘所得(Überschusseinkünfte)，其所得調查，基於源泉說，則是以年度內所得來源的收益減除支出作為計算方式⁹⁹。基於盈餘所得的所得調查方式，所以工商業或農林業經營者（即從事賺取營業經營所得或農林業所得的營業活動的主體）有稅法上原生的帳冊及會計紀錄製作義務（租稅通則第 141 條），因此，工商業或農林業者的認定標準也要適於承擔此一義務（這點也可以對照到，德國商法上對於商人身分的認定，也被認為應取決於其**整體圖像(Gesamtbild)**，而最為關鍵的標準就是就其經營方式、規模，是否應借助特別的商業設施，譬如說商業簿記制度，才能為有效的管理¹⁰⁰）。對照到作為企業概念要素的獨立性及持續性，持續的營業活動才有製作商業簿記的必要，獨立的營業活動才有獨立製作商業簿記的必要。

回到合建分售的案件，合資人等即使被認定為營利事業，法律仍非亡羊補牢地要求渠等補辦營業登記並保持會計帳簿，而是被認定為不動產開發業，適用該行業的純利率標準，自土地銷售額推計其所得額。以上種種，皆與持續性無關。

此外，正如本文所一再強調的，作為個人營業的營利事業僅為營利所得項下的其中一類，即便要對照到德國所得稅法上營業經營所得，應當與其對應者為營利所得，而非其下的營利事業。本文以為，營利所得及財產交易所得均作為個人所得類別之一項的前提下，不妨以持續性、獨立性作為認定前者的標準，如此一

⁹⁹ 邱晨，「德國所得稅法個人營業所得以及私有財產管理所得的一般界限」，『月旦財經法雜誌』，第 37 期，2015 年 11 月，頁 164-167。

¹⁰⁰ Canaris, Handelsrecht, 24. Aufl., 2006, §3 Rz. 9.

來，德國學說上區分營業行為與個人財產管理行為的理論也可以順理成章地引入我國。惟在營利所得中，是否能夠更進一步被歸類到作為個人營業的營利事業項下，則須視營利事業自身的標準而定。

是以，本文認為無論是本文所探討的合建分售案件的稅課問題中，或者是房地合一改制暨折半設算扣抵稅額改制後的營利事業，其認定標準最主要要處理的問題就在於正當化營利事業與非營利事業在稅法上的差別待遇，也就是兩者租稅負擔能力上的差異。這也是本文以下對營利事業的要素之探討所欲解明者。

第二節、所得稅法第 11 條第 2 項的營利事業要件

第一款、公營、私營或公私合營

此一要件列舉公營、私營與公私合營等情形，在概念上已窮盡所有可能的情況，已經失去區別營利事業與非營利事業的功能。要了解所得稅法第 11 條第 2 項為何會殘留有如人類的盲腸一般的痕跡器官(vestigial organs)，自然也僅能追溯所得稅法上營利事業定義演變的歷史（營利事業此一要件來源古老，且一直保持其原始面貌的另一表現，就在於其維持公營、私營與公私合營三個範疇的劃分本身。民國 42 年制定的公營事業移轉民營條例第 2 條，就已經將公營事業定義為包括：政府獨資經營之事業、各級政府合營之事業、依事業組織特別法之規定，由政府與人民合資經營之事業，以及依公司法之規定，由政府與人民合資經營而政府資本超過 50% 以上之事業等四項，涵蓋所得稅法下的公營事業與部分公私合營事業）。

最早的所得稅法並未就營利事業特為定義，民國 32 年 1 月 30 日制定之所得稅法第 1 條第 1 項第 1 類規定：「凡有左列所得之一者，依本法徵所得稅。

第一類：營利事業所得。

甲、凡公司、商號、行棧、工廠或個人資本在二千元以上營利之所得。

乙、官商合辦營利事業之所得。

丙、屬於一時營利事業之所得。」



自條文可知，最早的營利事業所得排除公營事業的所得。其原因在於公營事業由國家或地方自治團體完全持有，其盈餘可能作為保留盈餘，也可能繳庫歸公，不論中間是否多經過一道課稅的手續，其結果都是公營事業的經濟上成果完全由國家或地方自治團體所享有。不過，由於公營事業可能為國營事業或地方自治團體所營之事業，其盈餘應分別繳入國庫或地方自治團體的公庫，而徵起之所得稅，依據歷次修正之財政收支劃分法，總收入 90%歸國家，剩下 10%或者歸徵起之地方自治團體，或者由國家統籌分配。所以，即使於彼時針對公營事業的營利事業所得課徵所得稅，仍可能對國家與地方自治團體間的財政收入的分配造成影響，並非毫無意義。

時值今日，在公營事業民營化、市場自由化的趨勢下，公營事業與民間企業之間開始存在市場競爭關係，即便公營事業有將盈餘繳庫的義務，其不負稅課仍可能妨礙其與民間企業之間的公平競爭（當然，在公營事業民營化的趨勢下，公營事業與公私合營事業的區分是否仍有意義、是否仍存在純正的公營事業，為另一問題）。此外，即便盈餘需要繳庫，公營事業是否須經稅課仍可能影響董監事酬勞與員工分紅，所以對公營事業課徵營利事業所得稅仍有其意義。如果考量到地方與中央之間財政收入的分配，課稅與否也會對此造成差異，既如前述。

所得稅法上甚早即將公營事業納入營利事業的範圍內，民國 38 年 9 月 7 日修正之所得稅法第 7 條即已規定：「本法所稱營利事業，包括民營事業，各級政府所辦公營事業，政府與人民合辦事業，及其他團體所辦營利事業。」與今日的差別在於，民國 38 年版的所得稅法第 7 條不是營利事業的立法定義，而是公營事業亦應課徵營利事業所得稅的明文表示而已。

營業稅法上對營業人的規定，在此要素上，與營利事業一致。營業稅法第 6

條第 1 項第 1 款規定：「有左列情形之一者，為營業人：

一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。」

營業人規定的此一要素的來由，也與營利事業類似。民國 20 年 6 月 6 日制定的營業稅法第 1 條第 2 項規定：「前項所稱營業，謂以營業為目的之一切事業，但農業不在此限。」惟同法第 6 條第 1 項另規定：「中央政府及地方政府所辦之公有營業，免徵營業稅，但官商合辦之營業，不在此限。」等同於所得稅法在民國 32 年至 38 年間對於應課徵營利事業所得稅的對象的規定。此一規定後歷經修正，於民國 30 年 9 月 26 日修正為營業稅法第 5 條第 1 項第戊款：「左列營業免徵營業稅……

戊、各級政府所辦營業事業之屬於下列性質者。

子、國防交通及其他公用事業。

丑、銀行保險及其他金融事業。

寅、國家專賣事業，及無競爭性質之製造業。

卯、專為供應政府及所屬機關之事業。

辰、有關對外易貨償債之國營貿易事業。」

與同條第 2 項、第 3 項：「前項各營業事業，如有兼營競爭性副業者，其兼營部份，仍應課征營業稅。」「凡官商合辦之營業，均應課征營業稅。」

而後於民國 31 年 6 月 20 日修正，變更條次為第 6 條第 1 項、第 2 項與第 7 條。又於民國 36 年 4 月 24 日的修正刪除之。惟嗣民國 39 年 5 月 23 日的修正方才於第 1 條加入「公營私營或公私合營」的字樣，成為：「凡以營利為目的之事業，無論公營私營或公私合營，均依本法徵收營業稅，但農業不在此限。」

過往營業稅上免除公營事業營業稅的原因，可能在於節省多一道課稅手續，

見本文前述營利事業所得稅部分的說明。值得注意的是，自營業稅法民國 30 年至 36 年的規定，看得出來「公營事業多為獨占經營，不負稅課也不致妨害其與民間企業之間的公平競爭」為免除公營事業營業稅的主要考量之一，反之，當公營事業有「兼營競爭性副業」時，則就該部分仍應課徵營業稅。

自上述分析可知，無論所得稅法上營利事業或營業稅法上營業人的「公營、私營或公私合營」要素，主要是過去自免除公營事業營利事業所得的所得稅與公營事業的營業稅，轉變為公營事業仍應課徵所得稅與營業稅時的立法明文指示。於今，社會上早已有公營事業亦應課徵營利事業所得稅與營業稅的共識，在法律解釋上亦不再發揮任何作用，所得稅法上與營業稅法上此一要件的規定無異乎贅文，似可考慮刪除。

第二款、以營利為目的

「以營利為目的」被認為係甚能夠彰顯營利事業特徵的一個要件，而受到實務的重視；然而，此一要件內涵之模糊，也與其重要性成比例。

「以營利為目的」存在歧異性，在法條上、在判決用語中，「以營利為目的」至少有三種意思：作為章程上的組織目的、作為實質意義的組織目的，以及作為獲取利潤意圖。

實務判決在將案例事實歸類到營利事業的過程中，經常會強調被歸類的對象具有營利性。以一則判決為例，最高行政法院 95 年度判字第 1828 號判決中，於表示「以營利為目的」為營利事業的要件後，未進一步說明何謂「以營利為目的」，即已表示：「本件被上訴人……合資購買土地，並與建商合作，由彼等提供土地，建商提供資金興建房屋，由建商陸續推銷（或委託推銷），再分別銷售房屋與土地予購買者，被上訴人之配偶因此分配系爭利潤……之事實，為原審所確定之事實。由整體經濟活動觀察，被上訴人……合資購買土地，並與建商合作，由彼等提供土地，建商提供資金興建房屋，共同創造房屋及土地之經濟價值，在特定場

所（土地上設場所）由建商陸續推銷（或委託推銷），再分別銷售房屋與土地予購買者，乃採取合建分售之方式分配共同創造之利潤，彼等具有以合夥營利事業之營利為目的持續的經濟活動之積極的經營性」¹⁰¹被上訴人……合資購地，於 83 年 6 月間簽訂土地買賣契約書後，隨即於 83 年 8 月 25 日與七門建設公司簽訂合建分售契約，嗣於合建房屋出售時移轉土地取得收益，其基於追求利潤之目的所為之規劃及經濟活動至為明顯，足認其集資購地之目的係在合建房屋出售營利，自屬合夥營利事業，其與單純個人售地或多人集資購地出售有別。」

自最高行政法院的上開論理來看，可以發現實務在「以營利為目的」的論理上的問題，即在歸屬的過程當中，對「以營利為目的」的判斷，與對實務所認定的諸如「持續性」、「規劃」、「經濟活動」等要素的判斷無法區別開來，所以判決的研究者也無法得知法院係認為其所引述的案件事實，哪些部分滿足了「以營利為目的」的要求，哪些部分則係滿足其他要素的要求。

觀察民法上的規定，「以營利為目的」或其他以「以...為目的」，首先是社團、財團，或其他類型組織的設立目的。民法第 45 條即規定，以營利為目的之社團，其取得法人資格，依特別法之規定；同法第 46 條規定，以公益為目的之社團，於登記前，應得主管機關之許可。而依同法第 47 條、第 48 條規定，此一設立目的，不但應記載於組織章程，甚且應予登記。然而，民法上這些規定，並未回答何謂「以營利為目的」。

「以營利為目的」作為區別營利事業與非營利團體的作用，與從此作用而來的，對「以營利為目的」的解釋。陳昭華整理實務見解，認為就機關、團體是否以營利為其目的的判斷而言，國內存在兩說：第一說以「其是否於個別交易中意圖博取利益」為斷¹⁰¹。採此見解者，例見舊制行政法院（現制最高行政法院）49 年判字第 95 號判例所稱：「營業稅法第一條所謂以營利為目的之事業，其經營者

¹⁰¹ 陳昭華，『營利事業及其負責人之稅捐責任』，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，1983 年 6 月，頁 20。

縱令尚有其他主要事業，與營利無關，但其**營利事業**之部分，除依法特許免稅者外，不能藉口其他主要事業非以營利為目的而免除納稅之義務，業經本院著有判例（41 年度判字第 5 號）。本件原告（宜蘭縣教育會）自 43 年起至 47 年上半年止，連續採購文具圖表，供銷於非會員之各國民學校及在校學童，其供銷之價格，較採購原價為高，顯係以營利為目的之買賣行為，依法自應繳納營業稅。」與舊制行政法院 60 年判字第 190 號判例：「……本件原告公司係經營保險業務，依保險法第 138 條規定，保險業不得兼營保險以外之業務。雖同法第 146 條第 1 項第 4 款，有保險業得運用資金及各種準備金為不動產投資之規定，惟原告以鉅額資金買受房屋，長期出租，收取租金，足見其買受該項房屋之初，自始即以租賃營利為目的，不僅逾越單純運用資金及準備金而為不動產投資之範圍，抑且有違保險法第 138 條不得兼營他業之限制，要不能因其違反法律之規定而否定其事實上所兼營之租賃業務。……」。值得注意的是，這兩則判例雖然都是關於營業稅而作成者，惟如下所述，民國 54 年以前，營業稅法尚未指稱營業稅的稅捐主體為營業人，也未對非營利團體課徵營業稅。彼時營業稅的稅捐主體即為「以營利為目的之一切事業」，機關、團體是否負營業稅繳納義務，專以其是否「以營利為目的」為斷，故該機關、團體是否「以營利為目的」，為上開判例中的主要爭點。此外，營利事業的「以營利為目的」與此處的「以營利為目的」，於解釋上應沒有差別，故上開判例中對「以營利為目的」的判斷標準，可以被認為也會是營利事業的「以營利為目的」的判斷標準。事實上，如果善意理解最高行政法院 95 年度字第 1828 號判決，我們應該可以說，判決中對營利事業的「以營利為目的」也判是採用同一標準。

陳昭華引民國 61 年 12 月 30 日修正後、68 年 1 月 9 日修正前所得稅法第 4 條第 13 款規定（陳氏原文作：「60 年 12 月 30 日至 69 年 12 月 30 日」，與查詢立法院法律系統之結果不符¹⁰²）：「教育、文化、公益、慈善機關或團體，除為其

¹⁰² 陳昭華，『營利事業及其負責人之稅捐責任』，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，1983

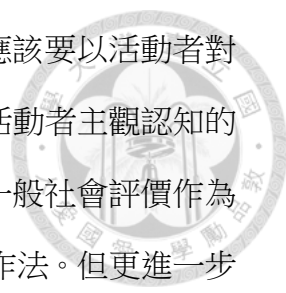
創設目的舉辦事業而必須支付之費用外，不以任何方式對特定之人給予特殊利益，且依其章程規定於組織解散後，其賸餘財產亦不以任何方式歸屬任何個人或私人企業者、其本身之所得及其附屬作業組織之所得。」主張機關、團體是否「以營利為目的」，應視其是否將所得之盈餘分配予其構成員而定。

依照目前「作為法人稅主體的營利事業」的包括範圍來看，我國稽徵實務可以說是已經明確採取第一說的見解。值得注意的是，在此說下，其實已經取消了傳統的營利事業／非營利團體對比的架構，因為凡從事營業活動者，若收取對待給付，莫不「於個別交易中意圖博取利益」〔或稱具有利潤獲取意圖 (Gewinnerzielungsabsicht¹⁰³)〕。如此一來，所謂「營利」事業，與單純稱事業（或營業、或企業）之間有何分別，以及是否仍需保留「以營利為目的」此一要素，均成疑問。

再自「以營利為目的」的第三個意思來看，個人從事所有得獲取對價的經濟活動，所獲取的對價自然是多多益善，所以莫不是「以營利為目的」，即第一說的「其是否於個別交易中意圖博取利益」，或者對應到德國所得稅法第 12 條第 2 項第 1 句。是以，營利事業固然係以「以營利為目的」，個人從事租賃、財產交易活動，乃至提供勞務獲取薪資，也莫非「以營利為目的」。在諸如最高行政法院 95 年度判字第 1828 號判決等實務案件中，有爭議的不是納稅義務人是否有「以營利為目的」，納稅義務人並未主張渠等為非營利團體；有爭議的是，為何納稅義務人的諸般經濟活動應當被整體評價，且被整體評價為一「營利事業」，而非個人的租賃活動、財產交易活動等，也就是說，納稅義務人具有怎樣的與營利事業相應的營利目的。如果「以營利為目的」的要素日後要能夠在相關的案件中發揮作用，首先要釐清的是，個人從事各式各樣的經濟活動時，分別具有怎樣的營利目的？

年 6 月，頁 19。

¹⁰³ 柯格鐘，「非營利組織課稅制度之德國法研究」，『成大法學』，第 18 期，2009 年 12 月，頁 121。

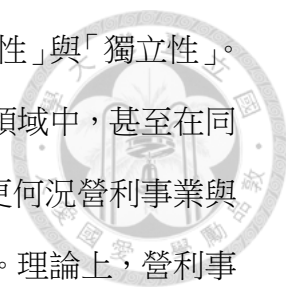


本文以為，各種經濟活動所對應的不同的利潤獲取意圖，應該要以活動者對於其經濟活動的整體計畫的認知作為評價對象，而在無法確認活動者主觀認知的情況下，則應以所顯現出來的經濟活動整體，以及對該顯現的一般社會評價作為推測活動者主觀認知的依據。至此為止，本文認同實務判決的作法。但更進一步的問題是，對於合資人等合資購地後，與建商合建分售的行為，為何應被評價為具有營業活動的利潤獲取意圖，也就是說，為何不應被評價為具有單純的財產交易活動的利潤獲取意圖？更完整的區別標準有待於判決中逐步發展，本文於此嘗試提出一條可能的發展方向。在處分不動產的時候，一般人在出售房屋的時候，雖然為了賣相或售價，也可能會進行重新粉刷、整修、裝潢等規畫與施作，完全符合實務見解針對營利事業的獲取利潤意圖所提出的標準，如果要將這種在社會一般人的觀點下為財產交易所得的情況排除在外的話，或可將標準設定在是否發生財產型態的轉換。也就是說，為了出售舊屋所進行的重新粉刷、整修、裝潢，固然也是經過規畫而為的一連串施作，但這些施作並未改變房屋的財產型態；反之，在土地上建設房屋再出售，已經改變了財產型態，尤其是對財產的利用型態，所以應被評價為有營業活動的利潤獲取意圖。

最後，本文仍然要加以強調的是，即便有營業活動的利潤獲取意圖，也僅代表該經濟活動所賺取的收入應被歸類為營利所得，而非逕被歸類為作為個人營業的營利事業。

第三款、具備營業牌號或場所

此要素為許多實務見解或學說認為屬類型非必須具備的特徵要素，或者僅係判斷有無組織性斟酌之因素而已。惟本文以為，要判斷此一要素是否為營利事業所不可或缺者，首先應確認此一要素確切的意涵。營利事業被認為可以對應許多共用的「企業」(Unternehmer)概念，或稱「事業」或「營業」。企業的類型特徵為「持續性」與「獨立性」，營業稅法上的營業人概念也被認為可以對應到企業



概念，所以營業人的類型特徵，也被我國實務見解認知為「持續性」與「獨立性」。但在法律概念相對性下，即便是同樣的法律概念，在不同的法領域中，甚至在同一法領域中，基於其所發揮的不同功能，可以為不同的解釋；更何況營利事業與企業根本不是同一法律概念，僅係前者被認為植基於後者之上。理論上，營利事業的特徵要素的確認要參考企業的特徵要素，但這並不表示除此之外，營利事業沒有自身獨特的要素。比較法上，經常被學說引以為參照者，為德國所得稅法上的營業經營所得，惟真正與德國的營業經營所得相對應者，應為我國所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類的營利所得，而非第 11 條第 2 項的營利事業。兩者之間的差異，在於前者多一塊「個人一時貿易之盈餘」。本文以為，與稅法上企業概念相對應者，應為「營利所得」，也就是說，「持續性」及「獨立性」應該是「營利所得」的類型特徵，而非營利事業。由於在用法上，營利事業存在「作為法人稅主體的營利事業」，以及「作為個人營業的營利事業」（承本文第四章第二節第四款第一目的結論，區分事業所得與盈餘分派所得的情況下）兩種意涵。就後者而言，營利事業為營利所得下的一部分。「持續性」及「獨立性」可能作為兩者共享的類型特徵，但此種意義下的營利事業，勢必需要其他要素將自身與其他種類的營利所得（也就是個人一時貿易之盈餘）區別開來。輔以本文探討「個人一時貿易之盈餘」在所得稅法歷次修正中用語的變遷，而發現其實際上的意涵係指「不具備營業場所的行商所得」，至少就形式上來看，「具備營業牌號或場所」此要素得承擔此任務。

此外，類性化概念下，由於類型是開放的、未被完整定義的，所以案例事實並不需要完全符合立法者用以描述該類型的所有要素。惟在判斷某一要素是否營利事業所不可或缺的重要特徵時，涉及到經濟觀察法的應用，惟不論「經濟實質」或「租稅負擔能力」畢竟都還是抽象的概念，對於上開二者的理解，是否要參照立法者立法當時的想法，便成疑問。如果仍然認為立法者立法當時的想法是重要的，則民國 44 年所得稅法修正時，第 11 條第 2 項僅規定「營業牌號」此一要素，

而後於民國 52 年修正時，增加了「或營業場所」的要素，立法理由正是防杜規避稅捐，很顯然立法者從頭到尾就沒有認為「營業牌號」或「營業場所」是無關緊要的特徵要素的意思。

接下來，更進一步的問題是，「營業牌號」或「營業場所」作為區別「營利事業」與「個人一時貿易之盈餘」的要素，對應了兩者之間怎樣的經濟實質或者租稅負擔能力上的差異呢？必須先予澄清的是，本文並非主張在立法論上「具備營業牌號或營業場所的企業」必須要與不具備者區別對待，而是在解釋論上，在立法者已經將兩者區別對待的前提下，探討這種作法可能的原因與正當性來源。

其次，傳統上經常以法人實在說及法人擬制說作為支持或反對兩稅分立論的依據。這樣的說法在我國不合時宜之處，除了我國營利事業所得稅的租稅主體不限於公司，尚及於不具法人格的獨資、合夥外，法人實在說與法人擬制說的區別方式，根本上就未能反映稅法上應注重的租稅負擔能力，亦為學者所詬病¹⁰⁴。訴諸受益原則(Äquivalenzprinzip)以正當化法人稅的見解中，有認為法人稅是作為授予公司權利能力的對價，特別是作為在法律上容許有限責任的對價。惟 Tipke 反駁，權利能力的授予繫於行政規費的繳納，而非是否繳納法人稅。此外，商事兩合合夥也有責任上的限制，但並未因此課徵任何額外的租稅¹⁰⁵。基此，本文認為作為獨立租稅主體的營利事業，其範圍可以無需與公司或其他具法人格的營業形式一致。惟本文認為，作為一獨立的租稅主體，營利事業須獨立負擔若干租稅協力義務。既然法律上期待該對象為特定的行為，甚至會對未履行該行為者加以裁罰，則對於何時構成該對象的條件應具體明確，起碼要讓一般人得以事先確認方可。

由於底下的論證有一定的長度，在此先提示最後的結論：X 具備商業名稱，

¹⁰⁴ 葛克昌，「兩稅合一之憲法觀點」，『所得稅與憲法』，元照，第三版，2009 年 2 月，頁 168，註 57。

¹⁰⁵ Tipke, Die Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl., 2003, S. 1166.

若且惟若 X 為商（業登記）法上的企業，則 X 得適用商業代理制度，而與不得適用者間存在經濟活範圍上的差異，而有租稅負擔能力上的差異。

營業牌號者，依據目前稽徵實務上的理解，即為營利事業的名稱，不論該名稱是否已依商業登記法的規定辦理登記（柯格鐘認為營利事業無須「實體營業牌號」¹⁰⁶，似乎認為營業牌號係指招牌的意思）。實務的此一理解符合商業登記法民國 96 年修正的精神。商業登記法於民國 96 年 12 月 18 日的修正，將原條文第 32 條移列至第 31 條，文字並自「違反第三條規定，未經登記即行開業者，其行為人各處新臺幣一萬元以上三萬元以下罰鍰，並由主管機關命令停業。」（同條第 2 項規定得按月連續處罰）修正為「**未經設立登記而以商業名義經營業務或為其他法律行為者**，商業所在地主管機關應命行為人限期辦妥登記；屆期未辦妥者，處新臺幣一萬元以上五萬元以下罰鍰，並得按次連續處罰。」修正前商業登記法第 3 條規定：「商業及其分支機構，除第四條第一項規定外，非經主管機關登記，不得開業。」表面上看起來像是許可主義，但事實上因為商業並不因為設立登記而獲得任何特權，所以實際上的內涵與修正後規定無異，差別在於修正前規定並未正面規定何謂商業（其更早期的商業登記法有正面表列商業範圍，譬如民國 26 年商業登記法制定時的第 3 條規定買賣業、借貸業、製造或加工業、印刷業、出版業、技術業、兌換金錢業或貸金業、擔承信託業、作業或勞務之承攬業、設場屋以集客之業、倉庫業、典當業、運送業及承攬運送業、行紀業、居間業、代辦業等營業為商業。民國 56 年的修正後，該條被移至第 2 條，內容修正為以經營農林業、畜牧業、漁業、礦業、水、電、煤氣業、製造業、加工業、建築業、運送業、金融業、保險業、擔保、信託業、證券業、銀樓業、當業、買賣業、國際貿易業、出租業、倉庫業、承攬業、打撈業、出版業、印刷、製版、裝訂業、廣告、傳播業、旅館業、娛樂業、飲食業、行紀業、居間業、代辦業、服務業及其他營利事業之獨資或合夥之營利事業為商業。民國 78 年以後，放棄正

¹⁰⁶ 柯格鐘，「論所得稅法之所得分類」，『月旦法學教室』，第 59 期，2007 年 9 月，月旦法學教室，第 59 期，頁 80。

面表列的規定方式，第 2 條修正為：「本法所稱商業，謂以營利為目的，以獨資或合夥方式經營之事業。」)，而修正後規定則將商業的本質連結到「以商業名義經營業務或為其他法律行為」。



要了解「以商業名義經營業務或為其他法律行為」何以關係到商業的本質，應自商業登記的意義談起。依據商業登記法第 9 條，商業登記至少包括以下內容：商業名稱、商業的負責人（包括經理人）、所營業務、資本額、所在地。商業往來常常並非銀貨兩訖，而係於交貨後有一定的付款期限，表現在會計帳目上為應收或應付帳款，表現在契約上為往來業者之間的交互計算契約。商業的資本額與商業負責人（獨資的出資人或合夥的合夥人）的信用係債權人得獲清償的保障。經理人為商業（民法上作「商號」。商號於商法上為「商業名稱」之意，此處則為商人、商業主體的意思。民法第 553 條的文字，為翻譯上的誤解¹⁰⁷。本文均依照目前商業登記法體例，稱商人、商業主體為商業，稱商號為商業名稱）管理事務，有為管理上之一切必要行為之權，尤其有代理商業為法律行為之權限。

商業登記法律上的意義，在我國首先在於方便行政上的管理，但另外也關係到登記制度的公示性。商業登記法第 20 條規定：「商業設立登記後，有應登記事項而未登記，或已登記事項有變更而未為變更之登記者，不得以其事項對抗善意第三人。」

於分支機構所在地有應登記事項而未登記，或已登記事項有變更而未為變更之登記者，前項規定，僅就該分支機構適用之。」比較法上的對應規定，可見日本商法第 9 條、第 10 條：「基於本編之規定應予登記之事項，非經登記，不得對抗善意第三人。雖經登記，第三人有正當事由不知登記者，亦同。」

故意或過失登記不實事項者，不得以該事項為不實對抗善意第三人¹⁰⁸。」「基

¹⁰⁷ 陳自強，「商事代理權之範圍確定與限制」，『代理權與經理權之間—民商合一與民商分立』，元照，2006 年 5 月，頁 137。

¹⁰⁸ 原文：「この編の規定により登記すべき事項は、登記の後でなければ、これをもって善意の第三者に対抗することができない。登記の後であっても、第三者が正当な事由によつてそ

於本編之規定應予登記之事項發生變更，或該事項消滅時，當事人應不遲延為變更或消滅登記¹⁰⁹。」

日本學說認為，商號（商業名稱）係指「商人（商業）」於其「營業上」為了表示自己所用的「名稱」¹¹⁰。在公司的情況下，於營業生活之外，並沒有考慮到像自然人似的一般生活之必要。但在個人商人的情況下，營業上的行為和與營業無關的一般社會生活上的行為得加以區別。個人商人為了在該營業上表示自己所用的名稱即為商號¹¹¹。

在我國，使用商業名稱，或者登記商業名稱，亦有區別個人從事營業時的身分與該身分下之行為，和從事營業以外的一般社會生活上的身分與該身分下之行為的意義。個人從事營業時的身分與一般社會生活上的身分的區分，也是所得稅法上的一個基本預設。個人從事營業行為時的商業身分，所得稅法上稱之為營利事業。這點表現在，營利事業有自身的商業名稱與所營業務（起碼獨資或合夥組織的營利事業是如此），其所得計算與個人的其他類別所得分開，甚至同一個人經營的營利事業之間，彼此在所得計算上也是分開的，而且不得盈虧互抵。

營業的概念

營利事業的前揭特性，國內的學說討論多未加以著墨，但是如果對照到民商分立國家下，對於商人的「營業」的討論，可以發現事實上營利事業等同於所謂的「營業」。

日本學說將營業定義為：商人遵照一定的計畫，為了實現營利活動，利用其持有的人的設施（包含商業使用人、代理商等）及物的設施（營業所、商號、商

の登記があることを知らなかったときは、同様とする。

2 故意又は過失によって不実の事項を登記した者は、その事項が不実であることをもって善意の第三者に対抗することができない。」（筆者自翻）

¹⁰⁹ 原文：「この編の規定により登記した事項に変更が生じ、又はその事項が消滅したときは、当事者は、遅滞なく、変更の登記又は消滅の登記をしなければならない。」（筆者自翻）

¹¹⁰ 田邊光政，『商法總則、商行為法』，新世社，第3版，2006年5月，第83頁。

¹¹¹ 田邊光政，『商法總則、商行為法』，新世社，第3版，2006年5月，第83頁。

業帳簿等)的一個獨立的經濟單位之謂¹¹²(比較到國內實務見解的組織體說下的「人力與物力的有機結合」。不同之處,在於營業所或商號,被日本學說認為係營業定義的一部分,我國判決中,北高行 90 訴 1064 認為營業牌號或營業場所僅係是否存在組織實體的斟酌因素,北高行 93 訴 797 的立場則與日本學說較接近)。日本商法上稱「營業」有主、客觀二義,主觀意義的營業,係指商人的「營業性活動」,即以營利為目的,有計畫的反覆繼續實行同種同型的行為的意思。至於客觀意義的營業,則係指商人「為了一定的營業目的結合成組織性質的財產全體¹¹³」。客觀意義下的營業,關係到營業的法律性質,也就是營業的獨立性,或稱特別財產性。營業財產有別於商人的家事財產(私用財產¹¹⁴)。除此之外,商人經營數個獨立的營業的情況下,即同一商人,但商號及營業所有別的情況下,同樣地,各個營業也是由獨立的營業財產所構成的¹¹⁵。承認營業的「特別財產性」的立場下,此一營業的「特別財產性」係指,組織化了的、作為有機性整體的營業,比起單單構成營業的個別物或權利的總計,被賦予較高的評價之外,其自身得獨立作為移轉、租賃借貸等債權契約的目的,且在商人的財產中具有特別的地位,相對於私用財產,所形成的特別財產之謂¹¹⁶。這點在我國法下也是一樣的,參見民法第 305 條:「就他人之財產或營業,概括承受其資產及負債者,因對於債權人為承受之通知或公告,而生承擔債務之效力。」

前項情形,債務人關於到期之債權,自通知或公告時起,未到期之債權,自到期時起,二年以內,與承擔人連帶負其責任。」

(比較法上對應的條文,為日本商法第 17 條:「受讓營業之商人繼續使用出讓人的商號的場合下,受讓人亦負出讓人營業所生之債務的清償責任。」

¹¹² 加藤良三編著,『企業法總論』,中央經濟社,三訂版,1996 年 4 月,第 143 頁。

¹¹³ 加藤良三編著,『企業法總論』,中央經濟社,三訂版,1996 年 4 月,第 144 頁。

¹¹⁴ 加藤良三編著,『企業法總論』,中央經濟社,三訂版,1996 年 4 月,第 163 頁。

¹¹⁵ 加藤良三編著,『企業法總論』,中央經濟社,三訂版,1996 年 4 月,第 161 頁。

¹¹⁶ 加藤良三編著,『企業法總論』,中央經濟社,三訂版,1996 年 4 月,第 164 頁。

前項規定，於營業轉讓後，受讓人未遲延登記不負出讓人之債務的清償責任之意旨の場合下，不適用之。於營業轉讓後，受讓人或出讓人未遲延通知第三人上開意旨の場合下，對於受此通知之第三人，亦同。

受讓人基於第一項規定負清償出讓人債務の場合下，出讓人的責任，對於營業出讓日後二年以內未為請求或請求之預告的債權人，於該段期間經過時消滅。

第一項規定之場合下，關於出讓人營業所生之債權，對於受讓人所為之清償，清償人善意且無重大過失時，有清償之效力¹¹⁷。」)

雖然營業財產自身得獨立作為債權契約的目的，但所謂的「特別財產性」，並不意味著在此之上的法律上特殊地位。比方說，營業財產得作為營業上債權人的擔保，但同時也仍然作為營業外的債權人的擔保；反之亦然¹¹⁸。

名板貸

商號（商業名稱）作為商人營業上身分的名稱的重要性，可以從日本商法上的名板貸責任略見一斑。名板貸責任規定於日本商法第 14 條：「許諾他人使用自己的商號實行營業或事業的商人，對於誤認為實行該當營業的該當商人，而與該當他人交易者，與該當他人連帶，負自該當交易所生之債務清償責任¹¹⁹。」

¹¹⁷ 原文：「營業を譲り受けた商人（以下この章において「譲受人」という。）が譲渡人の商号を引き続き使用する場合には、その譲受人も、譲渡人の営業によって生じた債務を弁済する責任を負う。

2 前項の規定は、營業を譲渡した後、遅滞なく、譲受人が譲渡人の債務を弁済する責任を負わない旨を登記した場合には、適用しない。營業を譲渡した後、遅滞なく、譲受人及び譲渡人から第三者に対しその旨の通知をした場合において、その通知を受けた第三者についても、同様とする。

3 譲受人が第一項の規定により譲渡人の債務を弁済する責任を負う場合には、譲渡人の責任は、營業を譲渡した日後二年以内に請求又は請求の予告をしない債權者に対しては、その期間を経過した時に消滅する。

4 第一項に規定する場合において、譲渡人の營業によって生じた債權について、その譲受人にした弁済は、弁済者が善意でかつ重大な過失がないときは、その効力を有する。」（筆者自翻）

¹¹⁸ 加藤良三編著，『企業法總論』，中央經濟社，三訂版，1996 年 4 月，第 164 頁。

¹¹⁹ 原文：「自己の商号を使用して營業又は事業を行うことを他人に許諾した商人は、当該商人が当該營業を行うものと誤認して当該他人と取引をした者に対し、当該他人と連帶して、

原先，名板貸係以，非交易員之人於交易所中，借入有交易員資格之人的名義，而形式上成為交易員所為之營業的作法的處理為濫觴。此種情況下，不以交易員的姓名、商號為已足，經過許可的作為交易員的法律上資格也要是出借的對象¹²⁰。名板貸責任係昭和 13 年（西元 1938 年）的商法修正時所增訂，當時規定在商法第 23 條，且構成要件上，除許諾他人使用自己的商號外，許諾他人使用自己的姓氏、姓名，亦包括在內¹²¹。然而，這樣的規定下，日本實際的判例出現這樣的情形：以「金森製材組合」為商號的木材業者金森氏，許諾他人得以「金森木材」為商號而營業，因為構成許諾使用自己的姓氏，所以被認定成立名板貸責任。是以，平成 17 年（西元 2005 年）的商法修正，除了將條文順序自第 23 條移至第 14 條，另外就是將責任成立限定在使用許諾對象為「自己的商號¹²²」。其實在名板貸責任的立法之前，日本判例就已經承認借出名義人的責任，責任基礎訴諸於日本民法第 109 條（表見代理；相當我國民法第 169 條）、第 715 條（僱用人責任；相當於我國民法第 188 條）等，乃至於表見責任的一般理論。然而，以這些理論為據，適用的結果未必明確，所以才立法加以明確化，將名板貸人作出好似營業主一般的外觀作為歸責事由，法律效果為與名板借人負連帶責任¹²³。本條的法理依據，在於「權利外觀理論」（Rechtsscheintheorie¹²⁴）。

放在權利外觀理論的架構下來看，商號（商業名稱）的使用，可以作為讓相對人信賴係跟本人（在營業上的身分）交易的權利外觀。本文以為，商業名稱的使用，最重要的隱含意義，就在於使得商人一般社會生活上的身分與營業上的身分的區別成為可能。相對於此，營業財產與商人的私用財產的區別方式，則主要在於商業帳簿上的記載。

当該取引によって生じた債務を弁済する責任を負う。」（筆者自翻）

¹²⁰ 加藤良三編著，『企業法總論』，中央經濟社，三訂版，1996 年 4 月，第 235-236 頁。

¹²¹ 加藤良三編著，『企業法總論』，中央經濟社，三訂版，1996 年 4 月，第 236 頁。

¹²² 田邊光政，『商法總則、商行為法』，新世社，第 3 版，2006 年 5 月，第 94 頁。

¹²³ 加藤良三編著，『企業法總論』，中央經濟社，三訂版，1996 年 4 月，第 236 頁。

¹²⁴ 加藤良三編著，『企業法總論』，中央經濟社，三訂版，1996 年 4 月，第 236 頁。

商業代理

商業代理不同於民事代理（意定代理；民法上法定代理不同於意定代理，制度目的在於使無行為能力人或限制行為能力人得參與法律交易活動），在民商分立的國家如此，在民商合一的國家如瑞士亦然¹²⁵。後者係純為擴大個人經濟活動範圍所由設的法律制度，由本人個別授與代理權。授與代理權的方式，由於無法從其職務認識到代理權的存在，所以主要由本人出具授權書，或本人其他表示授與代理權予代理人之行為。此外，民事意定代理，多半係為一定事務之處理而授與代理權（特定代理）；本人與代理人之間的基礎關係，絕大多數為委任，且為特別委任（民法第 532 條第 3 句）。

相對於民事意定代理主要對個別事務之處理，商事代理為類型化或制度性的代理¹²⁶。商事代理基於企業經營之必要，均為概括代理，至少為種類代理。且屁故或委任他人得以自己名義為交易行為，即足以讓交易相對人信其有代理權，故非出具授權書或其他有獲得授權之證明不可¹²⁷。

表 6-1、民事意定代理與商事代理之間的差異

	民事意定代理	商事代理
本人或代理人 對於代理關係的成立 與內容是否有決定之 自由	意定代理	意定代理

¹²⁵ 陳自強，「商事代理權之範圍確定與限制」，『代理權與經理權之間—民商合一與民商分立』，元照，2006 年 5 月，頁 131。

¹²⁶ 陳自強，「商事代理權之範圍確定與限制」，『代理權與經理權之間—民商合一與民商分立』，元照，2006 年 5 月，頁 132、162 以下。

¹²⁷ 陳自強，「商事代理權之範圍確定與限制」，『代理權與經理權之間—民商合一與民商分立』，元照，2006 年 5 月，頁 132。

代理的種類	特定代理	概括代理
授權方式	出具授權書／其他 有獲得授權之證明	商人與經理人或其他 商業使用人之間的僱傭／ 委託關係
用途	擴大個人經濟活動 範圍；個別事務之處理	針對企業經營設計之 類型化或制度性的代理

台日商業代理規定之比較

我國雖然採民商合一的立法方式，但不能即以此驟稱我國不存在有別於民事代理的商業代理，理由在於，我國民法第二編第二章第十一節模仿自瑞士債務法第 458 條以下，而瑞士債務法第 458 條以下即為該國商事代理的規定。以下茲比較我國與日本商事代理上的規定。

1. 經理人的概念與授權

日本商法第 20 條：「商人得選任支配人，使其於其營業所實行其營業¹²⁸。」


同法第 22 條：「商人選任支配人時，應予登記。關於支配人的代理權消滅，亦同¹²⁹。」

我國民法第 553 條：「稱經理人者，謂由商號之授權，為其管理事務及簽名之人。」

前項經理權之授與，得以明示或默示為之。

¹²⁸ 原文：「商人は、支配人を選任し、その營業所において、その營業を行わせることができる。」（筆者自翻）

¹²⁹ 原文：「商人が支配人を選任したときは、その登記をしなければならない。支配人の代理權の消滅についても、同様とする。」（筆者自翻）

經理權得限於管理商號事務之一部或商號之一分號或數分號。」

日本法上稱綜理營業所所有事務的經理人為支配人，我國所稱的經理人，則包括僅掌理事務之一部者。經理人制度的適用，以本人為商號（如前所述，應作商業）為前提，也就是商人在營業上的身分為前提。

本人與經理人之間以雇傭契約或委任契約構成基礎關係，所以對於經理人的規定應為商事代理權授予的規定，自日本商法第 22 條即可見一斑。經理權的授與得以明示或默示之方式為之的規定，與瑞士債務法第 458 條第 1 項相同，惟瑞士債務法同條第 2 項，本人必須就代理權的授與為商業登記（，惟對於登記前經理人所為的交易仍應負責）之規定，我國則規定在商業登記法第 13 條：「經理人之任免或調動，應自事實發生之日起十五日內申請登記。」

2. 授權範圍與限制

日本商法第 21 條：「支配人有代替商人為關於營業一切裁判上或裁判外之行為的權限。」

支配人得選任或解任其他使用人。

對支配人之代理權所加之限制，不得對抗善意第三人¹³⁰。」

我國民法第 554 條：「經理人對於第三人之關係，就商號或其分號，或其事務之一部，視為其有為管理上之一切必要行為之權。」

經理人，除有書面之授權外，對於不動產，不得買賣，或設定負擔。

前項關於不動產買賣之限制，於以買賣不動產為營業之商號經理人，不適用

¹³⁰ 原文：「支配人は、商人に代わってその營業に関する一切の裁判上又は裁判外の行為をする權限を有する。」

2 支配人は、他の使用人を選任し、又は解任することができる。

3 支配人の代理權に加えた制限は、善意の第三者に対抗することができない。」（筆者自翻）

之。」

同法第 555 條：「經理人，就所任之事務，視為有代理商號為原告或被告或其他一切訴訟上行為之權。」

同法第 556 條：「商號得授權於數經理人。但經理人中有二人之簽名者，對於商號，即生效力。」

同法第 557 條：「經理權之限制，除第 553 條第 3 項、第 554 條第 2 項及第 556 條所規定外，不得以之對抗善意第三人。」

學說見解認為，經理人得代理本人處理事務的權限範圍，咸依本人之授權，但對於交易相對人的保護上，則基於商事代理為概括代理的法理，經理人視為「有為管理上之一切必要行為之權」、「有代理商號為原告或被告或其他一切訴訟上行為之權」，也就是日本商法所稱之「有代替商人為關於營業一切裁判上或裁判外之行為的權限」。背後的價值判斷在於，商事交易特別注重迅速與交易安全，所以經理權的範圍必須確定。學說並認為，經理權與代辦商代理權類型化的規定，背後蘊含一放諸四海皆準的重要法律思想，即在商事交易領域，基於企業經營活動而授與代理權者，就達成授權目的所必要之一切行為，代理人均獲授權¹³¹。

3. 表見支配人與其他商業代理

第 24 條：「賦予表示商人之營業所的營業主任者之名稱的使用人，關於該當營業所的營業，視為具有為一切裁判外行為之權限。但相對人為惡意時，不在此限¹³²。」

第 25 條：「受關於商人營業的某一種類或特定事項之委任的使用人，關於該

¹³¹ 陳自強，「商事代理權之範圍確定與限制」，『代理權與經理權之間—民商合一與民商分立』，元照，2006 年 5 月，頁 163。

¹³² 原文：「商人の營業所の營業の主任者であることを示す名称を付した使用人は、当該營業所の營業に関し、一切の裁判外の行為をする権限を有するものとみなす。ただし、相手方が惡意であつたときは、この限りでない。」（筆者自翻）

當事項有為一切裁判外行為之權限。

對前項使用人的代理權所加之限制，不得對抗善意第三人¹³³。」

第 26 條：「以販賣物品為目的之店鋪的使用人，視為有販賣在該店鋪之物品的權限。但相對人為惡意時，不在此限¹³⁴。」

日本商法第 25 條的使用人，舊法下規定於第 42 條，稱番頭、手代，為限定於僅負責商人營業某一種類或特定事項之委任的從屬商業使用人，為在我國民法下的規定，仍不失為經理人。表見支配人係指事實上受委任範圍可能僅為番頭或手代的使用人，由於商人所造成的權利外觀，使得交易相對人誤以為其為支配人，則商人仍受該使用人有支配人的權限的情況負責。可以說，表見支配人的規定是顯示商事代理作為類型化的代理，保障動的交易安全的又一例證。

日本商法第 26 條規定支配人、番頭、手代以外之從屬商業使用人的代理權，該等人可能並未特別受到本人之委任（授權），也不在公示登記的範圍內，惟仍具有企業組織分工下，完成其功能性任務的必要的代理權¹³⁵。該等從屬商業使用人不在我國民法經理人的範圍內，我國民法也未對之特為規定，惟在解釋上，應可肯認諸如百貨公司專櫃小姐等人有處分店面商品的必要權限，不然現今日常發生的交易都效力懸於未定之虞。

綜上所述，營業牌號（商業名稱）的重要性在於區別個人在營業上的身分與一般社會生活上的身分。而得自個人一般社會生活身分區分開來的營業上身分，又是適用商事代理的前提。商事代理為別於民事代理制度的類性化、制度性的代

¹³³ 原文：「商人の營業に關するある種類又は特定の事項の委任を受けた使用人は、当該事項に關する一切の裁判外の行為をする權限を有する。

2 前項の使用人の代理權に加えた制限は、善意の第三者に對抗することができない。」（筆者自翻）

¹³⁴ 原文：「物品の販売等（販売、賃貸その他これらに類する行為をいう。以下この条において同じ。）を目的とする店鋪の使用人は、その店鋪に在る物品の販売等をする權限を有するものとみなす。ただし、相手方が悪意であつたときは、この限りでない。」（筆者自翻）

¹³⁵ 陳自強，「商事代理權之範圍確定與限制」，『代理權與經理權之間——民商合一與民商分立』，元照，2006 年 5 月，頁 179。

理，得適用商事代理者，營業上的經濟活動範圍有所增益，與不得適用者有當初立法者所設想的租稅負擔能力上的差異。財政部的若干函釋中，習於並舉「設有固定營業場所」、「具備營業牌號」或「僱用員工協助處理房屋銷售事宜」作為認定個人是否構成營利事業的標準，可以推測財政部也發現了營業牌號、營業場所與僱用員工協助處理銷售事宜之間的緊密關係。

至於營業場所，營業所作為營業的物的設施，理論上與商號（商業名稱）一般，為營業所必備者。立法者將營業場所引為以杜絕無營業牌號者取巧的補充要素，背後的邏輯或可參考日本商法前開第 26 條及第 4 條規定：「本法所稱之『商人』，係指以自己之名義以商行為為業者。

於店鋪或其他類似之設備以販賣物品為業者，或經營礦業者，即使並非以實行商行為為業，亦視為此處之商人¹³⁶。」

訴諸營業牌號及營業場所的一個額外的好處是，此一標準較諸當前實務訴諸交易頻率或其他「持續性」標準，要來得可以預測，不至於發生所得人等到接到罰單的那一刻才知道自己構成營利事業之情事。

第四款、獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業

本文將商業登記法上的獨資、合夥（包括實質意義的商業，即商業登記法第 31 條所稱，未經設立登記，而以商業名義經營業務者），及公司法上的公司合稱「固有意義的營利事業」，此三者無須再判斷是否符合營利事業的各項要素，即可被認定為營利事業。

¹³⁶ 原文：「この法律において「商人」とは、自己の名をもって商行為をすることを業とする者をいう。

2 店鋪その他これに類似する設備によつて物品を販売することを業とする者又は鉱業を営む者は、商行為を行うことを業としない者であっても、これを商人とみなす。」（筆者自翻）

值得注意的是此要素下所稱之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等業務種類。對比到德國所得稅法上，營業經營所得在要素上排除從事自由業工作及農林業生產的收入，我國規定未明文規定是否納入自由業。而作為另一所得類別的「執行業務所得」，依據所得稅法第 11 條第 1 項規定，包含傳統自由業（如醫師、律師、會計師等）、和著作人、工匠、表演人等行業，及其他以技藝自力營生者。在我國立法者的預設下，執行業務者的經營方式與營利事業之間具有類似性，事實上執行業務者的組織形式不外乎獨資、合夥¹³⁷，所以所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款第 2 句前段規定：「執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定」。因此，原則上執行業務者亦為固有意義的營利事業（比較到德國所得稅法上，一項收入可以被歸屬到獨立工作所得的話，同時也會符合所有的營業經營所得的要素），惟實務一向認為從事所得稅法第 11 條第 1 項的表列業務，即排除在營利事業的範圍之外，或可稱「非從事表列業務」為營利事業的消極要素。

至於納稅人所從事者，為農、林、漁、牧、礦冶等業務種類時，就業務種類而言，似亦可歸屬於「自力耕作、林、牧、漁、礦之所得」，則自力耕作、林、牧、漁、礦之所得與營利所得之間將產生如何界分的問題。在德國所得稅法上，營業經營所得與農林業所得的界分標準是是否從事於原產品(Urproduktion)的生產¹³⁸，最高行政法院 95 年度判字第 1828 號判決即採此一界分方式：「按營利事業者，乃開放性之概念，方能適應時代工商業發達多樣化之商業經濟活動。其須具有經營性與經營能力，而經營性，乃其積極要件，指以營利為目的持續的經濟活動；經營能力，乃其消極要件，指非原產品之生產，亦非自由職業，也不屬管理自有財產。關於商業經濟活動之判斷，原則上須由整體之經濟活動判斷其是否具有積極的經營性而不具有消極的經營能力，避免予以割裂觀察理解，造成以部分判斷全部之不周全，違反論理或經驗法則，將經濟活動定性錯誤，以致適用法律不當。」

¹³⁷ 柯格鐘，「論所得稅法之所得分類」，『月旦法學教室』，第 59 期，2007 年 9 月，頁 83。

¹³⁸ Hey, Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, §8, Rz. 404.

本文以為，大部分可歸屬於自力耕作、林、牧、漁、礦之所得的收益，其營業形式其實是落入固有意義的營利事業範圍的，符合商業登記法的獨資、合夥，所以前述問題又轉換為：獨資、合夥組織營利事業，在怎樣的條件下應被排除在「營利事業」的範圍之外，而歸屬於自力耕作、林、牧、漁、礦之所得，加以課稅？這一問題，本文將於下一款的「組織性」下一併處理。至於營業形式非商業登記法上的獨資、合夥者，通常營業規模也較為狹小，應全數落入「自力」耕作、林、牧、漁、礦的範圍。

第三節、學說或判決中另外承認的營利事業要素

第一款、組織性

組織性此一要素為台北高等行政法院於 90 年度訴字第 129 號、第 1064 號判決所採用的「組織體說」所承認，而後為同院於合建分售案件中的 93 年度訴字第 797 號、799 號判決所沿用，惟為最高行政法院以「合夥營利事業理論」所推翻。「組織體說」的特色在於，承認營利事業另外存在「組織性」、「持續性」兩要素，前者源於營利事業另外負擔營利事業所得稅應具有獨立於個人的特別租稅負擔能力的要求，本文推測，有參考當初的立法草案總說明，後者則源於稅務會計的特性。台北高等行法院以「人力與物力之有機結合」或「人與物間有架構功能的結合」來解釋「組織性」，有的判決會強調營業牌號、營業場所在組織性認定上的地位，有些則否，而另外訴諸意義不太明確的「生財器具」。本文推測，此見解很可能係受到日本學說認為營業應具備人的設施（支配人、代理商等）與物的設施（商號、營業所、商業帳簿等）的影響。若此推測為真，則所謂的組織性不外乎營業牌號或場所，以及基於具備商業名稱而來的使用商業代理制度的可能性的另外一種表達方式。

另一種組織性

近來審判實務另一強調「組織性」在營利事業認定上的重要性的判決，為「石

安牧場案」。

石安牧場 96 年度營利事業所得稅案件，原告為謝石泉、謝石潭、謝林秀月等三人，案件經高雄高等行政法院 103 年度訴字第 207 號判決敗訴後，上訴至最高行政法院，而遭 104 年度判字第 372 號判決敗訴確定；97 年度營利事業所得稅案件，原告為石安牧場（合夥），代表人為謝石泉，案件經高雄高等行政法院 104 年度訴字第 42 號判決敗訴後，上訴至最高行政法院，而遭 105 年度判字第 54 號判決敗訴確定；98 年度營利事業所得稅案件，原告為石安牧場（合夥），代表人為謝石泉，案件經高雄高等行政法院 104 年度訴字第 348 號判決敗訴後，上訴至最高行政法院，而遭 105 年度判字第 146 號判決敗訴確定。

本案的問題源於，納稅義務人的「自力耕作、漁、牧、林、礦之所得」，依據所得稅法第 14 條第 1 項第 6 類的規定，應以全年收入減除成本及必要費用後之餘額為所得額。惟財政部每年發布之歷年度自力耕作漁林牧收入成本及必要費用標準，均規定農業、漁獲、林產、畜牧的成本及必要費用率為收入的 100%，導致所得被歸類為自力耕作、漁、牧、林、礦之所得或者營利所得，有實質上免稅與否的差別。更遑論本案中稽徵機關認定原告人等有營利事業身分後，還要加徵營利事業未為申報的滯報金。

高雄高等行政法院於 104 年度訴字第 348 號判決中的見解如下：

「綜合所得稅及營利事業所得稅課徵之區分，自應視其主體（個人或營利事業）定之，與所得來源無涉。所得係以個人自力方式取得依法應課徵綜合所得稅；而以營利為目的，具備營業牌號或場所，並以獨資、合夥、公司及其他組織方式取得，縱然所得來源為農、林、漁、牧、礦冶等事業，仍應依法課徵營利事業所得稅。至於何謂以個人自力從事農、林、漁、牧、礦之所得，依商業登記法第 5 條第 2 款及同法施行細則第 2 條『下列各款小規模商業，得免依本法申請登記：……二、家庭農、林、漁、牧業者。……』『本法第 5 條第 2 款、第 3 款所

定家庭農、林、漁、牧業、手工業，以自任操作或雖僱用員工而仍以自己操作為主者為限。』則應以自任操作或雖僱用員工而仍以自己操作為主之小規模營業所得為限。」

「原告由謝石泉、謝石潭、謝林秀月 3 人出資合夥經營，每人出資比例 3 分之 1，於 89 年 6 月為畜牧場登記，並以謝石泉為登記負責人，其場址坐落...，場地面積 1.8 公頃，主要畜牧設施計有雞舍 8 棟、管理室及洗蛋場 1 棟、倉庫、雨棚 1 棟、工具室 1 棟，飼養家畜禽種類及規模為蛋雞 277,000 隻等情...。另查原告於 85 年引進歐、荷洗選蛋設備，並設置有歐盟規格之福利雞籠 2 座、自動供水飲水系統、洗蛋機、血蛋檢測器等，採行檢疫、清潔、收蛋、檢測之自動化設備一貫作業，鮮雞蛋月產量 19,500 箱，以「石安牧場」之品名行銷雞蛋，主要銷售客戶為聯華公司、統一公司等外，並設有「石安牧場」網站供消費者網購宅配，原告 96 年度至 100 年度收入合計約達 1,614,577,268 元，其中系爭 98 年度營業收入總計 231,952,984 元，僱用員工投保（含加退保）人數達 30 人以上，此有...足證。則由原告之經營型態、設備、組織及人力規模，品牌行銷及產品通路等情形觀之，其於 98 年度已屬組織性、系統性及專業性之商業經營模式，足認原告係以營利為目的，具備營業場所，而以合夥商業化方式經營之事業組織，符合所得稅法第 11 條第 2 項所稱之營利事業，非屬同法第 14 條第 1 項第 6 類自任操作或雖僱用員工而仍以自己操作為主之小規模營業而應課徵個人綜合所得稅之自力耕作者。則被告以原告已符合所得稅法第 11 條第 2 項所稱之營利事業定義，認定其屬營利事業，其所得依法自應課徵營利事業所得稅，並無不合。」

自法院見解可以發現，商業登記法上的獨資、合夥為本文所稱之固有意義的營利事業，但若該獨資或合夥所從事之營業為農、林、漁、牧業的話，會發生發生其收入被歸類為自力耕作、漁、牧、林、礦之所得或營利所得上的困難，所以營利事業的成立範圍被限縮了，導致其收入不再有被歸類為營利所得的可能性，歸類上的兩難也就被排除了。因此，法院又引商業登記法與商業登記法施行細則

上的規定，另外創造一個在納稅人從事之營業為農、林、漁、牧業時，判斷成立營利事業與否的標準，也就是納稅人的營業規模。

本文中法院雖然也強調組織性在營利事業認定上的重要性，但本文所認定的組織性，是營利事業的營業牌號與營業場所，及因為使用營業牌號而存在的利用商事代理制度的可能性，具有營業牌號者，即使未為公示登記，仍已經是商業登記法上的實質意義的商業，而在此之外，雖未具營業牌號，但有營業場所者，雖非商業登記法上的商業，仍得構成營利事業；而「石安牧場案」中，法院所認定的組織性，係指納稅人所從事營業的規模，用於區別固有意義的營利事業下，哪些由於其收入應歸類為自力耕作、漁、牧、林、礦之所得，所以應自營利事業的範圍排除。

第二款、持續性

持續性在組織體說下，被認為源於稅務會計的特性，用於排除持續時間未滿一年的營業，使其不構成營利事業。而後合夥營利事業理論繼承此一要素，但最高行政法院結合合夥可以於事業目的成就後解散的論理，認為此要素並不要求持續時間上的長短。

為了充實此一要素，實務參考日本的作法，將持續性解釋為「反覆繼續施行同一種類的行為」。而在涵攝上，台北高等行政法院 97 年度訴字第 487 號判決中可以看到認為個案中存在一個以上土地所有權處分行為，被認為滿足持續性的要求的例子，也有的判決不訴諸納稅人的土地所有權處分行為的數目，而認為納稅人的土地所有權處分行為與合建分成下拆帳的行為構成連續性共同商業行為，例見十泉十美案（台北高等行政法院 102 年度訴字第 402 號）。

比較法上，持續性(Nachhaltigkeit)主要應作為營利所得的要素。既然營利事業在營利所得的範圍內，則營利事業必然也符合持續性的要素。惟即使已符合持續性的要素，案例事實如果要被歸類到營利事業，仍然要另外符合其他要素，才

能將營利事業從營利所得當中區分開來。案例事實仍應符合的其他要素，也就是本文所稱的組織性。本文以為，凡組織必然亦有持續經營的特性，起碼組織的構成員具有持續經營的意圖才會成立組織，是以在已承認組織性的要素的前提下，無須額外的持續性要素。

第三款、獨立性

獨立性(Selbständigkeit)是德國稅法（包含銷售稅法、所得稅法）上的企業概念的要素，我國稅法判決中，營業稅案件首先引入了此一概念以充實營業人的內涵，又由於營業稅法上營業人與所得稅法上營利事業之間的關係，營利事業也被認為應包含此一要素。然而，如果自合建分售案件自組織體說至合夥營利事業理論的發展脈絡來看，可以發現法院的傳統見解並不承認獨立性的要素，這顯示了在合建分售案件的領域，對於營利事業要素之承認是脫離德國稅法上的企業概念發展的，這點自上述持續性要素在合建分售案件中所扮演的功能也可見一斑。

究其實際，獨立性在我國審判實務上，很少扮演界分營利所得（更遑論營利事業）及其他類別所得的關鍵角色。反之，由於德國所得稅法上農林業所得、獨立工作所得，均與營業經營所得共享企業概念的內涵，或者說，能夠被歸屬到農林業所得、獨立工作所得的收入，同時也符合營業經營所得的所有要素，指示另外具備原產品生產或從事自由業等要素，所以自營業經營所得的範圍排除，所以獨立性、持續性，也是德國的農林業所得或獨立工作所得的要素，尤其扮演了界分德國所得稅法上獨立工作所得及非獨立工作所得的功能¹³⁹。

依據本文見解，德國所得稅法上的營業經營所得可以對應到我國所得稅法上的營利所得，德國稅法上的企業概念也不妨引以為充實營利所得的內涵，惟營利

¹³⁹ 雖然無法直接對應到德國的獨立工作所得及非獨立工作所得，在我國所得稅法上，獨立性也扮演了界分「執行業務所得」及「薪資所得」的重要角色。見官瑀婕，『薪資所得扣除成本费用之憲法課題』，國立台灣大學法律學院法律學研究所碩士論文，2014年1月，頁52。陳清秀，「執行業務所得與薪資所得之區別」，『法學新論』，第26期，2010年10月，頁18。

事業不同於營利所得，差別就在於前者另外具有組織性此一要素。既然營利事業在營利所得的範圍內，則營利事業必然也符合獨立性的要素。本文以為，凡具備組織性的營利事業，均為具有獨立商業名稱與獨立營業所的商业，符合獨立性的要求，故在已承認組織性要素的前提下，無須額外的獨立性要素。

第四節、小結

綜上所述，基於所得稅法第 11 條第 2 項所規定的各項要素本身模糊、具有不確定性，導致營利事業的指涉範圍先天在認定上就是浮動的，本文認同學說認為營利事業是類型化概念的見解。然而，營利事業作為類型化概念，在個案中會遇到認定上的爭議，往往都是源於是否被認定為營利事業，在租稅待遇上有天壤之別。除了在不同的所得分類下，稽徵機關所適用的成本費用推估率不一樣外，在課徵土地增值稅的案件中，土地處分收益被歸類為營利事業的所得，將導致所得人再被課徵一次綜合所得稅。更甚者，由於營利事業作為營利事業所得稅的租稅主體，有其獨立的租稅申報義務，被認定為具有營利事業身分的所得人，可能因為遲延履行其許久之後才知道自己應負的申報義務，而遭課處滯報金。而在合建分售案件中，可以看見最極端的情況是，所得人申報並繳納了土地增值稅，而在被認定為具有營利事業身分後，營利事業的土地處分收益因為已經徵收了土地增值稅而免稅，惟營利事業事業的盈餘成為所得人的營利所得時，此部分被國稅局認定為逃漏稅而加以處罰。由於以上種種情形，故本文認為，營利事業的立法定義雖然有其不精確之處，雖然可以是類型化概念，但經由實務判決與學說所確認下來的其類型特徵，則必須精確，起碼讓人民有可預測性。

除此之外，不論在舊法時代（採行房地合一、部分設算扣抵制前）或新法時代，案例中被認定為營利事業的個人，均因其被認定為營利事業而負擔額外的稅捐，故本文以為，即便在舊法時代，營利事業也不是僅單純作為一課稅單位耳，而是一被認定為具有其獨立的租稅負擔能力的租稅主體。所以，營利事業的要素

必須要能夠解釋其獨立的租稅負擔能力。此外，由於營利事業負擔各種獨立的協力義務，為履行協力義務者則受有種種不利益，所以最終認定的營利事業要素要使得構成營利事業與否具有可預測性¹⁴⁰。

基於以上前提，本文檢討所得稅法第 11 條第 2 項所列的各種營利事業成文要素，結論認為，其中僅「具備營業牌號或場所」可能作為營利事業的特徵要素。本文並嘗試就營業牌號或場所之具備可能如何造成租稅負擔能力上的差異提出解釋。本文對於營業牌號或場所如何造成租稅負擔能力上的差異的解釋，首先連結到所謂的組織性。組織性要素由台北高等行政法院所提出（見該院 90 年度訴字第 129 號、第 1064 號判決），發展為「組織體說」，並適用於合建分售的指標性案件，可以歸類為營利事業的不成文要素之一。「組織體說」為最高行政法院所推翻後，組織性的要素卻為其「合夥營利事業理論」所吸收、轉化為「社會功能組織性」，內涵大致對應合資地主之間就其在經濟活動上的合作所為的規劃。惟如果回顧當初的立法草案總說明，可以發現營利事業其獨立的租稅負擔能力，正是被設想為立基於其組織性上，所以組織性的內涵必須要能夠解釋營利事業被認為所具有的獨立的租稅負擔能力。台北高等行政法院的見解，是用營利事業所具有的物的設施及人的設施來解釋所謂的組織性。在物的設施上，台北高等行政法院所強調的商業名稱、營業場所，可以對應到日本商法學上在講商人的營業時，認為營業的物的設施包括商號、營業所的見解。所以用以認定組織性的物的設施，指的正是所得稅法第 11 條第 2 項所謂的營業牌號及營業場所。

至於營業牌號及營業場所如何增益營利事業，使其具有獨立的租稅負擔能力，本文訴諸於商人營業的人的設施，也是營利事業的人的設施，即營業的經理人或其他商業使用人。經理人以商業的名義，與顧客或供應商所為的法律行為，無須任命以外的代理權授與行為，效力即直接歸屬於本人（該商業），是為商事

¹⁴⁰ 替代方案是，個人從事經濟活動，如果表現出營業活動的特徵，則自該經濟活動所獲取的收益，在所得分類上可以先歸類為營利所得。如果要求個人就其營業活動負擔特別協力義務的話，則應以額外的事先行政程序加以確認。

代理。商事代理是針對商人營業時所適用的類型化代理，不但表彰代理權的權利外觀明確（任命為經理人），代理權的範圍也明確（原則上就一切營業事項為概括代理）。適用商事代理，較諸民事代理更能有效擴張個人經濟活動的範圍，增益商人所為之營業的獲益能力，使得此一營業有獨立的租稅負擔能力。

至於組織性以外的營利事業不成文要素，於判決中可見「持續性」，或者於「持續性」外，再加上「獨立性」的說法。檢視過指標性案件中實務見解的變化，可以發現所謂的「持續性」要素，一開始是組織體說下，要排除持續時間在一年以下的經濟活動構成營利事業所採納的要素，而後合夥營利事業理論雖然吸收了此一要素，但轉而強調所謂的持續性並不需要在時間的持續上達到一定長度。最高行政法院在判決中，以所得人有無「反覆繼續施行同一種類行為」或「連續性共同商業行為」來認定持續性，自法院實際涵攝的對象來看，可以認定法院認為，此處所稱之行為要是法律行為。本文認為，諸如持續性或獨立性，在德國所得稅法上被認為是企業概念的要素（或者可以更進一步說，是各個法領域中的企業概念所共享的要素），也就是賺取營業經營所得的營業活動的要素，對應到我國的規定，即為所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類的營利所得，持續性及獨立性首先應為作為營利所得的要素。「作為個人營業的營利事業」作為營利所得底下的項目，理論上持續性及獨立性也會是營利事業的要素，惟本文認為，目前持續性的認定標準，實務見解不一，同樣在合建分售的案件中，有的判決認為所得人有多個將土地移轉登記予各個買受人的行為，為「反覆繼續施行同一種類行為」，所以具有持續性；有的判決則認為，所得人除移轉登記土地與買受人外，另外有與建商分擔若干成本費用的行為，為「連續性共同商業行為」，所以具有持續性。在持續性的認定標準寬嚴不一的情況下，本文以為，以「組織性」本身來認定所得人的反覆施行的意圖，不但比目前漫無標準的認定持續性要來得明確，也免去對相類似的要素重複進行判斷。

至於所謂的獨立性，傳統的合夥營利事業理論並不包括此一要素，民國 104

年以後的合建分售判決中，為了要將單人出資購地與建商合建分售的類型也視為營利事業課稅，而引入其他案件中，受到營業人概念影響，所發展出來的營利事業判斷標準，才包含此一要素。具有「獨立性」與否的判斷，在執行業務所得與薪資所得間的界分，乃至於營業稅法上營業人的認定上極為重要，但在營利事業的判斷上通常不是重點，此點觀法院雖引入獨立性此一要素，但並未個案事實是否具有獨立性做過判斷可知。本文以為，除上段所述者外，具有組織性的所得人的特定營業，尤其是如本文所主張的，具有獨立的商業名稱，可以成為經理人或其他商業使用人的代理對象者，該營業通常即具有獨立性，故毋庸於組織性外，另外判斷是否符合獨立性的要素。

最後，茲以圓餅圖說明，在本文的見解下，四個四分之一圓所構成的整塊圓餅為營利所得，各四分之一圓為營利所得的各個項目。首先是商業登記法上經設立登記的獨資、合夥；其次是雖未經設立登記，但已經以商業名義經營業務的實質意義的獨資合夥；再其次是商業登記法範圍之外，所得稅法將具有營業場所者也納入營利事業的範圍。以上三者構成「作為個人營業的營利事業」。最後是非營利事業的營利所得，即個人一時貿易之盈餘。

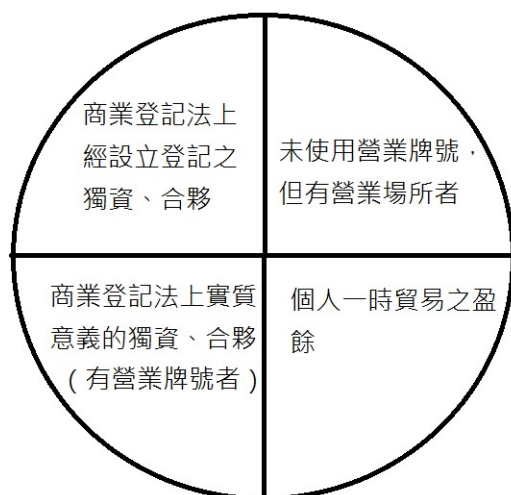


圖 6-1、「作為個人營業的營利事業」、個人一時貿易之盈餘與營利所得關係圖



第柒章、 結論



第一節、營利事業、營業人與營利所得之間的區別與關係

要精確理解何謂營利事業，除了所得稅法第 11 條第 2 項的立法定義外，不得不加以釐清的是所得稅法上營利事業、營利所得，及營業稅法上營業人之間的區別，與其間的關係。

首先，營利事業及營業人分別為營利事業所得稅及營業稅的租稅主體；相對於此，營利所得則為個人綜合所得稅的租稅客體中的一項。

就營利事業及營利所得之間的區別，依照本文所區分的「作為法人稅主體的營利事業」（如果考慮到營利事業要分配盈餘予個人，則此處的分析應僅包含公司及合作社，惟尚可能及於其他若干不合乎免稅要件的非營利組織）及「作為個人營業的營利事業」的區分，可以說前者的盈餘分配給個人，即為該個人的營利所得；至於後者，原則上於營利事業獲取收入時，在法律上即歸屬為個人的營利所得，僅在會計紀錄上加以區分而已。惟「作為個人營業的營利事業」中的合夥組織營利事業，性質介於以上兩者之間，合夥所獲取的收入，原則上首先成為合夥財產的一部份，而為全體合夥人所共同共有，此部分的性質類似於前者，惟合夥本身不具有法人格，合夥財產的增加，法律意義相當於個人所有的其他個別財產的增加（此增加不同於單純的增值，財產的市場價值發生變化，由於該價值的變化尚未實現，於綜合所得稅上不具有所得的意義），符合淨資產增加說下對於所得的定義。因此，源於「作為法人稅主體的營利事業」的營利所得，自該所得自營利事業分配予個人時實現，而合夥以外的「作為個人營業的營利事業」，自營利事業獲得收入時，個人的營利所得即告實現。合夥組織營利事業獲取收入時，原則上個人的營利所得亦已實現，惟自個人的「可支配所得」的觀點而言，在合夥尚未分派盈餘之前，該合夥財產的增加尚非個人所得任意支配，此時兩種觀點下的扞格，立法者於所得稅法的 14 條第 1 項第 1 類規定，合夥人的營利所

得為其每年度應自合夥組織營利事業受分配之盈餘。

而在以上的關係之外，營利所得尚包含「個人一時貿易之盈餘」，為非源於營利事業的營利所得類型。



就營利事業及營業人之間的區別，我國引入加值型營業稅制之前，營業稅的租稅主體即營利事業；引入後，則為營業人。依照營業稅法第 6 條規定，營業人主要包括「以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業」，及「非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者」，或可將兩者對應到營利事業及非營利組織。惟在現行實務見解下，營利事業的範圍已將非營利組織涵蓋在內，則此一區分顯然自相矛盾。不過，自該規定仍可得知兩件事：第一、在立法者的預設中，營業人的範圍要大於營利事業；第二、是否「以營利為目的」並非營業人的特徵要素¹⁴¹。


在現行實務見解認為個人在符合特定條件下，可以認定為具備營利事業或營業人身分的前提下，一個問題是，個人的營利事業身分及營業人身分之間是否具備若且惟若的關係。本文認為，如果參照外國學說見解，認定營業人的特徵要素包括「持續性」及「獨立性」，則營業人的範圍約莫可以對應到亦以「持續性」、「獨立性」作為特徵要素的獲取營利所得的營業活動範圍，則營業人的範圍將大於營利事業，差別就在於非營利事業而可獲得營利所得的營業活動。

因此，若參考日本銷售稅法上事業者（消費稅法的租稅主體）區分為個人事業者及法人的作法，或可將營業人區分為法人營業人及個人營業人¹⁴²。在這種樣的區分下，可以進一步特定出營業人的特徵要素的功能在於，區分個人何時會構成個人營業人。

營利事業及營業人之間的差別，最大的原因在於兩者個別是否被認定為有租

¹⁴¹ 就這點來看，實務見解以「營利性」、「持續性」來認定個人是否具有營業人身分的見解，問題重重。

¹⁴²



稅負擔能力。營利事業於個人之外(也就是說,就個人獲分配自營利事業的盈餘,作為個人的營利所得,所負擔的綜合所得稅)負擔營利事業所得稅,原因在於營利事業被認為具有獨立於個人的租稅負擔能力,而探究有別於法人的營利事業如何具備租稅負擔能力,即為本文的重點之一。相對於此,既已負擔營利事業所得稅的營利事業,之所以另令其作為營業人,負擔營業稅的繳納義務,而得免於重複課徵的批判,其正當性即源於營業人並非最終負擔營業稅之人。學理上將營業稅分類為消費稅,即雖然負營業稅繳納義務之人為各銷售階段的營業人,惟最終承受營業稅負擔之人為最終消費者。而證成營業稅在憲法上的正當性的理據,就在於營業稅針對的是消費者於其消費中所表彰的租稅負擔能力。至於營業人在整個營業稅的稽徵過程當中,主要是作為代替國家徵起營業稅之人。

另自營利事業及營業人在稽徵程序所負擔的協力義務觀察,營利事業有保持帳簿紀錄及會計紀錄之義務及結算申報之義務,營業人則有稅籍登記義務、開立統一發票及保持帳簿紀錄之義務,以及定期申報繳納之義務。初步觀察下,即可發現如果無法預先確知個人何時構成營利事業或營業人,則無法要求個人履行該等協力義務。因此,自協力義務的角度觀察,即使營利事業或營業人作為類型化概念,其成立範圍存在一定程度的開放性,如果法制上期待渠等盡其作為營利事業或營業人的協力義務,則營利事業或營業人的認定標準仍應明確到受規範者得以預測為宜。

然而,在合建分售案件中可以見到的情形是,合資人等雖然被認定構成營利事業,惟渠等事前固然未盡協力義務,而發生推計課稅之效果,事後由於交易活動以盡數宣告終結,所以嗣後無再為協力義務之必要,國稅局也並未要求合資人等所構成的營利事業為稅籍登記。由此觀之,國稅局所認知的營利事業似乎可以脫離其所應盡的協力義務而存在。這種「營利事業」是否仍應被認定為營利事業,頗值深思。

第二節、合建分售案件中關於營利事業要素的實務見解

理論上，首先應該存在一個統一的營利事業的特徵要素，而後對於同一特徵要素，在不同案件類型中，容有不同的認定標準。譬如說，從事農牧業者何時構成營利事業，就與從事不動產買賣業者何時構成營利事業，容有不同的認定標準。然而，我國的情形卻不是這樣。在合建分售案件中，行政法院承認過一套包含「組織性」及「持續性」的營利事業的特徵要素，而在其他案件類型中，有主張營利事業的特徵要素應包含「營利性」、「持續性」者、有主張應包含「營利性」、「經常性」者，另有受到德國實務及我國學說有影響，主張應包含「持續性」及「獨立性」者。由此可見，我國實務見解有許多關於營利事業應包含的特徵要素的不同理論，雖然這些理論都承認「持續性」的要素（「經常性」應為「持續性」的一種表現形態，而非有別於「持續性」的要素），但除此之外，殊無相同之處。

關於合建分售案件中，關於營利事業的特徵要素，所存在過的實務見解，計有三說，前兩者，本文分別稱之為「組織體說」、「合夥營利事業理論」；至於第三說，則同目前學界通說，以「持續性」及「獨立性」為營利事業的類型特徵。

組織體說為指標性案件中的台北高等行政法院所採。此說下，認為營利事業的特徵要素包含「**持續性**」及「**組織性**」。此說下的「持續性」，源於稅務會計上的「永續經營假設」，認定標準為持續一年以上的營業。至於「組織性」，本文推測源於對立法理由的解讀，意涵為人的設施與物的設施的結合，認定標準為具備營業牌號及營業場所。

最高行政法院採納台北高等行政法院對於營利事業的特徵要素包含「**持續性**」及「**組織性**」（並改稱之為「**社會功能組織性**」），但反對組織體說下，將持續性的認定標準定為持續一年以上的營業，及將組織性的認定標準定為營業牌號及營業場所，並另外強調「**營利性**」的要素。最高行政法院對「持續性」的理解，仍然認為持續性應持續一定的期間，惟解除了須達一年以上的限制。後續的案件

中，則有判決參考外國見解，將「持續性」解釋為「反覆繼續追求利潤的行為」或「連續性的商業行為」，認定標準為施行多個同種類的法律行為（比如說，土地處分行為），或者於土地處分行為之外，另外有與建商分擔成本費用之行為。關於「社會功能組織性」，最高行政法院強調個案中的人力規劃及約定事業經營方針，其中的人力規劃特別是指約定合資人中的一、二位做為出名的土地登記名義人。至於所謂的「約定事業經營方針」，係指購地時即計畫與建商合建分售牟利一事，事實上與「營利性」的判斷有所重複。

於指標性案件後，「合夥營利事業理論」成為我國實務上的穩定見解，直到民國 104 年以後，出現單人出資購地參與合建分售也被認定為營利事業的案件。台北高等行政法院以參與合建分售的一人地主有**獨立且持續從事銷售一定之貨物或勞務的營業行為**，認定其有營利事業身分。仔細探究判決中行政法院的用語，可以發現法院另外有斷定地主的**營利目的**，以及將營利事業的營業行為與個人的單純售地行為作出區別，但並未明言營利性是否為營利事業的特徵要素，也未明言為何符合營利事業的特徵要素者，即非個人單純售地行為¹⁴³。行政法院最新見解下的最大缺失在於，該見解與合建分售案件中的穩定見解有所扞格，然究竟是取代了之前的「合夥營利事業理論」，還是僅針對單人出資的地主擴張營利事業的認定範圍，行政法院卻未置一詞。如果是擴張營利事業的認定範圍，為何針對同樣的類型化概念，可以在相同類型的案件中，用兩組不一樣的特徵概念加以描述？如果是取代之前的「合夥營利事業理論」，則舊見解的缺失在何處？又為何在有的案件中，兩個理論同時被適用？

¹⁴³ 事實上，最完整的論證是說，所得稅法第 9 條的財產交易所得，依據法條文義，應不具經常性。而營利事業的營業行為則具備經常性，所以獲取財產交易所得的個人單純售的行為與營利事業的營業行為為互斥的概念，參見陳清秀，「個人與建設公司合建分成之問題」，『稅法基礎案例研習』，新學林，2016 年 10 月，頁 446。但如果這種說法說得通，則個人頻繁進行證券交易，亦應構成營利事業。證券交易所雖然免稅，但證券交易所計入營利事業的盈餘，成為個人的營利所得則不免稅。故在此一見解下，大部分的個人證券交易所亦應被課徵綜合所得稅。

本文見解認為，所得稅法第 9 條的重點不在於經常性，而在於「營利活動」即是指獲取營利所得的經濟活動（本文稱之為營業活動），所以構成營利所得即排除構成財產交易所得，惟兩者的區別不在於經常性，而應另視營利所得的特徵要素而定。

第三節、新舊法下對於營利事業的規定在合建分售案件中的作用

在舊法的完全設算扣抵制下，營利事業所得稅被視為僅為一扣繳，或個人所得稅的預付之規定¹⁴⁴。這樣的邏輯，適用於大部分的情況，獨獨不適用於涉及土地交易所得的情況。蓋個人從事土地交易，所獲所得僅需課徵土地增值稅；營利事業從事土地交易，於課徵土地增值稅外，尚須將其餘額作為個人的營利所得，課徵綜合所得稅。然而，這樣的實務見解，依據本文對於土地交易所得免稅及兩稅合一制度的採行的歷史演變的考察，其實立基於一法律漏洞之上。也就是說，原始的規定是，僅個人的土地交易所得免稅，而後為了營利事業的土地交易所得及非土地交易所得之間的平等，所以營利事業的土地交易所得也被修正為免稅。惟兩稅合一施行時，考量到了未分離課稅的營利事業非土地交易所得與個人營利所得之間重複課稅的情況，惟未考量到分離課稅的營利事業土地交易所得與個人營利所得之間重複課稅的情形，使得營利事業的土地交易所得及非土地交易所得之間又受到不平等的待遇。值得注意的是，首先是一體適用在所有的固有意義的營利事業上，而後才在合建分售的案件中，擴張適用到參與合建分售的個人地主身上。對於個人藉由營利事業處分土地或被認為以營利事業身分處分土地，而面臨土地增值稅與綜合所得稅的重複課稅問題，蔡孟彥認為，為貫徹土地交易所得免稅的立法意旨，不論是被視為有營利事業身分的個人或獨資商號的土地交易所得，作為營利事業的盈餘，皆不應再課徵綜合所得稅¹⁴⁵。反之，陳清秀也注意到此時的雙重課稅問題，主張於對個人地主的土地處分收益課徵綜合所得稅之餘，應准許自綜合所得稅額扣抵已繳納之土地增值稅¹⁴⁶。陳氏的見解或有斟酌之

¹⁴⁴ 葛克昌，「兩稅合一之憲法觀點」，『所得稅與憲法』，元照，2009年2月，第三版，頁191、199。

¹⁴⁵ 葛克昌、蔡孟彥，「不動產交易之營業人認定」，『稅務旬刊』，第2264期，2014年8月，頁11。

¹⁴⁶ 陳清秀，「個人與建設公司合建分成之問題」，『稅法基礎案例研習』，新學林，2016年10月，頁。

餘地，如果具有營利事業身分的個人的土地處分收益有土地增值稅與綜合所得稅重複課稅的問題，則其他種類的營利事業亦應存在同樣的問題，但實務上對於這些營利事業，也不存在准予扣抵的補救措施。此外，土地處分收益被歸類為土地交易所得，課徵土地增值稅；被歸類為個人營利事業身分下的盈餘，則課徵綜合所得稅，這樣區別對待的正當性何在？蔡氏的見解考慮了獨資商號與個人被視為營利事業兩種情形，可惜未更進一步對合夥組織營利事業及公司的情況表達見解。由於蔡氏在論證中有舉日本法人稅法規定作為類比的對象，似乎可以基於日本法人稅法上的規定¹⁴⁷，推測蔡氏也會認為合夥組織營利事業的土地交易所得，亦不宜再行課徵綜合所得稅。至於公司，在比較法例上，普遍被認為有獨立的租稅負擔能力，但是如果認為僅公司得於課徵土地增值稅之餘，另行就公司分配予個人的盈餘課徵綜合所得稅，不但與現行法及法制演變上，公司及獨資、合夥三者一同作為固有意義的營利事業，而同其命運的設計不合，也與立法者所為的，所有營利事業的土地交易所得及非土地交易所得應平等對待的價值決定不合。因此，可能的解決方案，就只剩下所有的營利事業的土地交易所得皆免再課徵綜合所得稅，或者維持營利事業的土地交易所得再行課徵綜合所得稅的方案，但區別要再行課徵綜合所得稅的源於營利事業的營利所得，以及無須再行課徵綜合所得稅的非源於營利事業的營利所得，並找出前者所獨有的租稅負擔能力。後一方案仍然會面臨對於營利事業的土地交易所得與非土地交易所得差別對待的問題，但採取前一方案的話，與現行實務做法完全相反，影響太大，且在公司的情況，完全設算扣抵的設計，使得難以從分配予個人的盈餘中，扣除源於營利事業土地交易所得的部分。因此，本文採取後一方案的作法。後一方案另外的好處是，維持具有獨立租稅負擔能力的營利事業，及不具獨立租稅負擔能力的個人其他營業形式之間的區分，保持兩稅合一時期與前後的兩稅分立時期間營利事業概念及其指涉範圍的一貫性。

¹⁴⁷ 葛克昌、蔡孟彥，「不動產交易之營業人認定」，『稅務旬刊』，第 2264 期，2014 年 8 月，頁 11。

於房地合一改制及部分設算扣抵制修法後，營利事業的土地交易所得及非土地交易所得之間不平等的租稅待遇被修正了（也反映出之前的對待方式的確有不公平之處），但由於對於土地交易所得應如何課稅，營利事業與個人之間呈現雙軌的課稅模式，又使得同樣的土地處分收益被認定為個人財產交易所得或源於

「作為個人營業的營利事業」的營利所得，在租稅待遇上的差距被拉開了。本來個人出售土地，依照新制的規定，其收益與其他來源的所得分離課稅，且適用獨立的、依據自取得至處分的期間長短而異其稅率的稅率表，以避免因長期持有導致的集遽效果而來的閉鎖效果，及承接特種貨物及勞務稅的打擊短期投機炒作房地產的任務。而如果該土地處分收益被認為係個人以營利事業身分從事營業活動所獲得者，則會被歸類到營利所得，併入個人的綜合所得額。此時，為了貫徹不動產交易所得稅制的立法目的，似有限縮不動產處分收益被歸類到個人營利所得的可能性的必要，然此非關本文研究宗旨，故於此不擬申論¹⁴⁸；與本文相關者，在於個人所為的不動產處分收益，不宜被認定屬於個人營利事業身分下的收入。在部分設算扣抵制修法後，營利事業承受額外的租稅負擔，則使得土地處分收益被歸類為營利事業的收入或財產交易所得在租稅上待遇上的差異變得更大。而稽徵機關所明文表示的將個人視為營利事業的見解，也更需要個人此時的營業型態背後的獨立租稅負擔能力來正當化其見解，或對其見解進行批判反思。

第四節、本文見解下的營利事業要素及其對應的租稅負擔能力

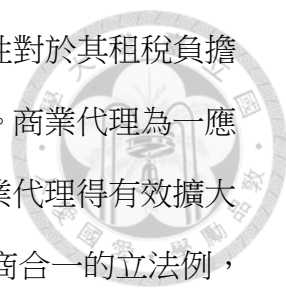
本文將營利事業的要素區分為成文要素及不成文要素，成文要素包含「公營、私營或公私合營」、「以營利為目的」、「具備營業牌號或營業場所」及「獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業」，不

¹⁴⁸ 一個可能的解決方式是，將所得稅法第 4-4 條第 1 項的「個人及營利事業自中華民國一百零五年一月一日起交易房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土地…」與所得歸類脫鉤。

成文要素則檢視實務上可見之「組織性」、「持續性」、「獨立性」等要素。

成文要素中，「公營、私營或公私合營」為過去所得稅法不課徵完全由政府持有的公營事業所得稅的作法的殘餘，於今已不具要素的意義。「以營利為目的」有三個層次的意義，其首先是組織可能記載在章程上的組織目的，而在實質上，「非以營利為目的」指的是組織獲利不分配盈餘予其構成員。但由於目前實務見解下，營利事業的範圍擴張，及於非營利組織，所以這兩層次意義的「以營利為目的」已無實益。第三個層次，在不具組織形式的營利事業的情況，實務將「以營利為目的」等同於「獲取利潤的意圖」。然而，作為營利事業的要素，「獲取利潤的意圖」的問題在於，個人從事經濟活動莫非以獲取利潤為意圖，所以「獲取利潤意圖」其實是許多所得類型共通的要素，實務如果要以所得人有獲取利潤的意圖，作為將所得人的土地處分收益歸類為其營利所得，則須更進一步說明各種類型所得之間，其獲取利潤意圖有何不同，而合建分售案件中，所得人的獲取利潤意圖又如何應被認定為營利所得的獲取利潤意圖。惟本文認為個人營利事業身分下的獲取利潤意圖與營利所得的獲取利潤意圖並無差別，所以僅能判斷所得人有營利所得的獲取利潤意圖，無法進一步判斷是否屬於營利事業。進一步的判斷，有賴其他要素。

引入兩稅分立制的所得稅法修正草案總說明曾表示營利事業獨立的租稅負擔能力在於其組織性，對照營利事業的立法定義，如同實務見解中「組織體說」的理解一般，所謂的組織性應當可以對應到「具備營業牌號或營業場所」的要素。立法者為何選擇「具備營業牌號或營業場所」來呈現組織性，如今已不可考。「組織體說」則認為「組織性」指的是營業所必須的人的設施及物的設施，物的設施即包括營業牌號及營業場所。組織體說的說法可以對應到（日本）商法上對於營業的描述：包含物的設施及人的設施，物的設施包含營業的商號（商業名稱）及營業所，可以對應到我國營利事業的營業牌號及營業場所；至於人的設施，則為營業的商業使用人，主要為商業代理人。從這個論點繼續發展下去的話，組織性



真正的內涵在於商業代理人的使用，而營利事業所具有的組織性對於其租稅負擔能力的增益，在於得使用有別於民法代理制度的商業代理制度。商業代理為一應運商業經營需求而設計的制度性、類型化的代理制度，使用商業代理得有效擴大本人的經濟活動範圍，進而增益其租稅負擔能力。我國雖採民商合一的立法例，在法制上並未區分應適用商法的商人，惟民法第 553 條以下的經理人及代辦商的規定，可以對應到德國或日本（尤其是作為該部分規定繼受對象的瑞士）法制上的商業代理，故於我國仍應有有別於民法代理的商業代理制度的存在。組織性與營業牌號及營業場所的關聯，不僅在於凡營業通常即具有商業名稱或營業場所，更在於商業名稱可以區別出個人的營業上身分及一般社會生活上身分，僅前者可以作為商業代理的對象，適用商業代理制度。

「獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業」，此部分的描述區分出固有意義的營利事業及非固有意義的營利事業，並且顯示出是否構成營利事業原則上與所從事的營業種類無關。例外在於所從事者為專業服務時，應另外歸屬於執行業務所得，故不構成營利事業，而也不在所提及的營業種類當中。此外，個人從事農、林、漁、牧業的生產而獲取收入時，應歸屬於自力耕作、漁、牧、林、礦之所得，惟可能構成營利事業的營業種類也包括農、林、漁、牧業，此時會發生所得界分上的問題。目前實務上，以組織規模作為界分的標準。

不成文要素部分，「組織性」可以對應到成文要素中的「具備營業牌號或場所」，但理論上也可能涵納其他影響到營利事業租稅負擔能力的判斷標準此部分有待日後實務見解針對不同案例進行類型化處理。至於「持續性」及「獨立性」，對照到外國立法例，首先應作為營利所得的要素；而對於營利事業，如果已符合本文見解下的組織性，應可認為亦已同時符合「持續性」與「獨立性」，無須另行判斷。

第五節、本文見解下的營利事業要素適用在案例中的檢視

如果將本文見解下的營利事業要素適用在合建分售案例，則在舊法下，無論是多人合資地主還是單人出資地主，通常的情況下，由於不具有商業名稱或營業場所，故不該當於營利事業，無論被歸類為各出資人的何種所得類別，均視該出資人是否為土地登記名義人，適用土地交易所得免稅之規定。而在新法下，一如在舊法下，合建分售案件中個人地主不應被視為營利事業。在這樣的課稅模式下的價值判斷是，個人地主是否參與合建分售，與其土地處分收益是否應再被加徵綜合所得稅是兩回事。有些支持加徵綜合所得稅的見解會認為，個人地主如果是意圖合建分售而購入土地，由於在土地上建設房屋能增益土地的交易價值，所以這種情況下的地主較有租稅負擔能力，應被課徵較多的租稅。但事實上土地處分收益所反映的租稅負擔能力增進已經在課徵土地增值稅的階段被評價過了，如果土地自然增值所反映的租稅負擔能力增進依這套模式被評價是適當的，沒有理由當其中涉及人為改善時就變得不洽當。此外，在交易流程中，也不一定個人地主所獲得的利益是最大的，譬如有些投資者會特別去養地或投標畸零地，等待相鄰的土地開發時，高價賣給建商。同樣的情況如果放到合建分售的個人地主身上來看，如果前手地主知道後手是要將土地買去開發，則前手自然有抬高土地售價的空間，然前手抬高土地售價的行為，卻不會被評價為須多負擔綜合所得稅的行為，這點又一次地顯示僅抓住個人地主，要其負擔綜合所得稅的作法的不公平之處。最後，承日本學說上「質的租稅負擔能力」的理論，勞動型所得的租稅負擔能力要小於資產性所得，勞動及資產性混合所得則介於其中，現在於合建分售案件中的作法，等於是認為勞動及資產性混合所得的租稅負擔能力要大於資產性所得。即便不採日本學說上的理論，此說下也要就為何勞動及資產性混合所得的租稅負擔能力會大於資產性所得做出說明。

而在其他所得人是否具有營利事業身分產生爭議的案例，譬如個人短期間內多次處分不動產被視為營業人的案例，即便個人已被視為營業人，如果個人並未

同時具備商業名稱或營業場所（實務見解另外提出了雇用員工輔助銷售的判準，惟在本文見解下，此即使用商業使用人，仍以具備商業名稱或營業場所為前提），仍不該當於營利事業。不過在此案例類型下，個人分配所處分的房地價額比例有操弄的空間，本文以為，如果所得人無特殊原因，應以一般交易習慣中房地於價額中所佔的比例為基準。

第六節、修法或函釋修正建議

首先在立法論上，由於營利事業可以區分為「作為法人稅主體的營利事業」及「作為個人營業的營利事業」，對應到營利所得，則可區分為「盈餘分派所得」及「營業所得」。如果上述的區分是有實益的，那是否可以更進一步追問一個問題：應否廢除掉作為上位概念的「營利事業」及「營利所得」呢？營利事業作為「作為法人稅主體的營利事業」及「作為個人營業的營利事業」，有一個很嚴重的誤導作用，就是令人以為兩者必須要同其命運。既然在前後法下，不論營利事業被立法者設定為有無租稅負擔能力，均未違反憲法，則顯見立法者對於何種主體具有租稅負擔能力有一定的形成自由。為此一形成自由亦應有其界限，即被選定為具有獨立負擔能力的主體必須具備得被如此認定的一定特徵，且得因此與不具備者相區別開來。此亦為本文嘗試尋找營利事業所共通的、得以此認定其具有獨立的租稅負擔能力的特徵時，所抱持的立場。就本文立場而言，既然都在嘗試為現行法的規定尋找營利事業的獨立的租稅負擔能力的依據，顯然並非自始即反對不合乎比較法例上法人稅模式的營利事業模式的立場。惟自本次部分設算扣抵制的修正來看，基於改善所得分配及增加國庫稅收的理由，個人的盈餘分派所得被調整僅得扣抵公司已繳納之營利事業所得稅的半數；至於獨資、合夥或其他形式的個人營業的所得，既然不存在所得分配懸殊的問題，似乎沒必要與公司同其命運。然而，本次修正中，僅以「衡平公司及獨資、合夥間的租稅負擔」，便令獨資、合夥必須負擔半額的營利事業所得稅，可以說「改善所得分配」及「衡平租稅負擔」兩個考量之間不無扞格之處，而公司之所以會和獨資、合夥之間存在

「衡平租稅負擔」的考量，不得不說也受到營利事業此一概念深遠的影響。

基於營利事業的概念並無統合「作為法人稅主體的營利事業」及「作為個人營業的營利事業」兩者的作用¹⁴⁹，又容易誤導令人以為兩者在租稅待遇上必須同其命運，尤其獨資、合夥以外的個人營業形式也經常被一概而論，本文以為似可在法條上廢除營利事業的用語（同理，與之相對應的營利所得也可加以廢除）。廢除營利事業的用語後，似可進一步考慮獨資、合夥有無租稅負擔能力的問題。如果認為僅法人具有獨立的租稅負擔能力的話，則在制度上可以與德、日立法例接軌。反之，如果延續目前的作法，認為獨資、合夥也有獨立的租稅負擔能力的話，則渠等被認為具有獨立的租稅負擔能力的考量因素為何？除了獨資、合夥以外，何種形式的個人營業，在這種看法下，亦有獨立的租稅負擔能力（針對此一問題，本文見解或有一二供日後立法者參考的價值）？

而在現行法下，針對現行函釋也有修正的必要。不論財政部 84 年 3 月 22 日台財稅字第 841601122 號函釋結合財政部 91 年 3 月 13 日台財稅字第 900454904 號函釋的結果，個人與建商合建分售不會被視為營利事業，且其土地交易所得亦不會被計入營利事業盈餘，此一結果與實務現行作法明顯不合，而滋生糾紛。故本文以為這兩號函釋都有盡速廢止之必要。同理，針對營業人，現行財政部 95 年 12 月 29 日台財稅字第 9504564000 號函雖然將營業人的特徵認定為固定營業場所、營業牌號、雇用員工等，但在實務上常見的認定標準卻是函釋所未規定「持續性」、「獨立性」等特徵，故此號函釋也有盡速檢討修正的必要。

本文以為，即使認為營利事業或營業人為所謂的類型化概念，首先仍應先確

¹⁴⁹ 或有論者謂，獨資、合夥跟公司一般，須保持帳簿憑證及會計紀錄，且其查核應適用營利事業所得稅查核準則，所以三者被統籌在一營利事業的概念下仍有其實益。惟首先，應保持帳簿憑證及會計紀錄，所得稅法上尚包括執行業務者及類似執行業務者（補習班經營業者等），且針對渠等所得的查核，亦訂有類似營利事業所得稅查核準則的執行業務所得查核辦法。其次，有些獨資、合夥其實是獨資、合夥以外的個人營業被當作獨資、合夥，在這種情況下，渠等並無盡協力義務的可能，而在本文研究的合建分售案件中，由於整個交易活動盡數告終，合資人等被認定為營利事業，也無日後再盡協力義務之可能。由上之故，本文以為營利事業須盡的協力義務並不足以作為營利事業此一概念存在的實益。

定對該類型化概念的認定而言，不可或缺的特徵要素為何。如果認為營業人不可或缺的特徵要素係「獨立性」、「持續性」，則函釋首先應確立這一點，再來才是依照不同的案件類型，規定這些特徵要素不同的認定標準。



參考文獻



壹、中文部分

一、教科書類

黃茂榮、葛克昌、陳清秀合編，『稅法各論』，新學林，2015年3月。

陳敏，『德國租稅通則』，司法院，2013年5月。

陳清秀，『稅法總論』，元照，2012年10月。

二、論文集類

黃士洲，『探索稅務官司勝負契機—爭訟實例與法令剖析』，自版，2012年4月。

黃茂榮，『租稅法總論（第一冊）』，自版，增訂三版，2012年3月。

陳自強，『代理權與經理權之間—民商合一與民商分立』，元照，2006年5月。

陳清秀，『稅法基礎案例研習』，新學林，2016年10月。

葛克昌，『所得稅與憲法』，元照，第三版，2009年2月。

葛克昌，『稅法基本問題（財政憲法篇）』，元照，增訂版，2005年9月。

葛克昌，『行政程序與納稅人基本權』，翰蘆，增訂版，2005年9月。

三、學位論文

官瑀婕，『薪資所得扣除成本費用之憲法課題』，國立台灣大學法律學院法律學研究所碩士論文，2014年1月。

陳昭華，『營利事業及其負責人之稅捐責任』，國立台灣大學法律學研究所碩士

論文，1983年6月。

蔡孟彥，『國家對於非營利組織財務資助之分析與檢討---所得稅減免為中心』，
國立台灣大學法律學研究所碩士論文，2006年6月。



四、期刊論文

林宜賢，「以投資公司持有與轉讓不動產之避稅議題探討」，『財稅研究』，第43卷第6期，2014年11月。

吳金柱，「所得稅法上營利事業概念之探討」，『法令月刊』，第55卷第7期，2004年7月。

邱晨，「德國所得稅法個人營業所得以及私有財產管理所得的一般界限」，『月旦財經法雜誌』，第37期，2015年11月。

柯格鐘，「所得稅法之薪資所得與應扣繳薪資所得稅客體的探討（上）」，『台灣本土法學雜誌』，第64期，2004年11月。

柯格鐘，「所得稅法之薪資所得與應扣繳薪資所得稅客體的探討（下）」，『台灣本土法學雜誌』，第65期，2004年12月。

柯格鐘，「論所得稅法之所得分類」，『月旦法學教室』，第59期，2007年9月。

柯格鐘，「非營利組織課稅制度之德國法研究」，『成大法學』，第18期，2009年12月。

柯格鐘，「房地合一實價課稅問題與挑戰」，『稅務旬刊』，第2269期，2014年10月。

張福源，「合建分售地主不應課綜所」，『稅務旬刊』，第2154期，2011年7月。

黃世鑫，「由三項司法判決論『不動產交易所得實價課稅』」，『會計研究月刊』，第321期，2012年8月。

黃俊杰，「個人提供土地合建分售之課稅疑義」，『月旦法學雜誌』，第233期，2014年10月。

黃詠婕，「房地合一稅制下個人經常出售房屋按營業人課稅之議題初探」，『稅務旬刊』，第2326期，2016年5月。

陳清秀，「執行業務所得與薪資所得之區別」，『法學新論』，第26期，2010年10月。

葛克昌、蔡孟彥，「不動產交易之營業人認定」，『稅務旬刊』，第2264期，2014年8月。

五、其他

立法院公報，第16會期第8期。

立法院公報，第30會期第14期。

財政部稅務入口網

貳、外文部分

田邊光政，『商法總則、商行為法』，新世社，第3版，2006年5月。

加藤良三編著，『企業法總論』，中央經濟社，三訂版，1996年4月。

金子宏，『租稅法』，弘文堂，第18版，2013年4月。

金子宏編著，『所得稅の理論と課題』，稅務經理協會，二訂版，2001年4月。

Canaris, Handelsrecht, 24. Aufl., 2006.

Tipke, Die Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl., 2003.

Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013.

