

論都市更新案件營業稅之課徵

陳郁涵*

壹、前言

近年來國家為推動都市更新政策，除透過都市計畫、容積獎勵或容積移轉之方式，提升土地與建築物所有權人參與都市更新之意願，且亦藉由多種租稅優惠的手段來促進都市更新之進行，使都市更新措施於臺灣都市土地如火如荼地展開。現行都市更新之實施，主要係以舊屋換新屋之重建方式來進行，同時為避免都市更新之實施過於僵化而無法滿足當前社會狀況，國家創設出多元的都市更新管道，以資因應。大部分的都市更新措施除就重建區段給予容積獎勵外，且以租稅優惠作為經濟輔助手段，考量不同都市更新之需求，開展出不同都市更新之法規，

此種多元都市更新政策，不僅影響土地與建築物所有權人參與都市更新之意願，且亦影響整體都市更新所需之費用，甚至連動影響稅捐之課徵與負擔，例如：對於持有不動產課徵之地價稅¹、房屋稅²，就不動產之移轉所課徵印花稅³、契稅⁴，以及就不動產之交易所得課徵之土地增值稅等等⁵。尤其是都市更新條例（以下簡稱都更條例）所實施之都市更新，其有別於其他都市更新措施⁶，可在不經全體土地及合法建築物所有權人同意之情況下，以權利變換之方式，拆除更新地區內原有之建築物並重新建築，而與一般民間協議合建之情形不盡相同。然而，隨著都市更新建案陸續竣工，以權利變換計畫為實施方式之都市更新案件是否課徵營業稅之問題

* 本文作者係執業律師，國立臺灣大學法律研究所碩士，二級高考及格，前新北市政府都市更新處法制專員

註1：詳請參見平均地權條例第17條、第19條、土地稅法第14條、第16條規定。

註2：詳請參見房屋稅條例第1條至第3條、第5條、第7條規定。

註3：詳請參閱印花稅法第1條、第5條至第7條規定。

註4：詳請參見契稅條例第1條至第3條規定。對於契稅之法律性質，在學說認定上，容有爭議，有學者認為其係屬於國家對於財產價值變動所課徵之稅捐，屬財產稅，詳請參見謝如蘭，〈契稅〉，收入於黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，《稅法各論》，新學林出版有限公司，2015年3月初版，頁406-407。惟亦有學者認為契稅屬於國家就人民不動產權利之移轉而課徵之稅捐，屬交易稅，詳請參見柯格鐘，〈台灣契稅的檢討〉，收入於謝哲勝主編，《不動產稅法律與政策》，元照出版有限公司，2017年11月初版，頁29-30。

註5：詳請參見土地稅法第28條、第33條、第28條之1、第28條之2、第28條之3、第39條之1、第39條之2、土地法第178條規定。

註6：例如：都市危險及老舊建築物加速重建條例、新北市推動都市計畫內防災建築再生自治條例等等之規定。

逐漸浮現。由於都更條例並未就營業稅之課徵或減免為直接規定，又就以權利變換方式實施都市更新時，實施權利變換時所生之稅捐，係經各級主管機關核定後，由權利變換範圍內之土地所有權人按其權利價值比例共同負擔，並以權利變換後應分配之土地及建築物折價抵付，因此，權利變換案件是否課徵營業稅，除影響各土地所有權人是否應承擔營業稅之財產權負擔外，且亦可能影響各級主管機關核定權利變換計畫之合法性⁷，至關重要。是以，本文將以都更條例實施之都市更新事業為基礎，爬梳其相關營業稅課徵之問題，並探討國家於此時課徵營業稅之適法性與妥適性。

貳、都市更新事業之法律性質

現行實務上依據都更條例之規定，以重建方式實施都市更新事業者主要有兩種模式，一種係取得「全體」土地及合法建築物所有權人「同意」以「協議合建」之方式所為之都市更新⁸，另一種則係在未經全體同意之情況下，以權利變換方式之公法關係實施之。上開二者雖均有踐行都市更新事業計畫之擬訂、審議及核定，惟其性質與法律關係迥異，而可能影響後續營業稅課徵之判斷，因

此在深入討論都市更新事業營業稅課徵之前，有必要先就都市更新協議合建與權利變換案件之性質為說明與分析，以利後續之討論。

一、以協議合建方式實施

以協議合建方式實施都市更新事業者，雖然其有依據都更條例之規定，擬訂、審議並核定該更新單元內之都市更新事業計畫，惟因該更新單元之重建，係經「全體」土地及合法建築物所有權人「同意」，並合意就該更新單元之重建以私法上契約為之者，此時該都市更新案件即無庸進行權利變換計畫之擬訂、審議及核定，於都市更新事業計畫核定後，即可申請建築執照而為重建。

此種協議合建實施都市更新事業之方式，係奠基於各土地所有權人及合法建築物所有權人與實施者所簽訂之合建契約，為私法契約，其性質為何，是合夥，或是承攬，抑或是互易，須探求簽訂合建分屋契約當事人之意思來決定⁹。惟司法實務上似乎係以「互易」之法律關係來處理協議合建之都市更新案件。例如：高雄高等行政法院於103年訴字第338號行政判決揭示：「惟合建分屋契約之性質，應探求當事人的意思來決定，若契約重在雙方約定出資（一方出土地，一方出建

註7：依據都市更新條例第51條之規定，各土地所有權人必須按其權利價值比例共同負擔實施權利變換時所生之稅捐，並以權利變換後應分配之土地及建築物折價抵付予實施者。是就實施權利變換計畫時所生之營業稅，不僅應呈現於各該權利變換計畫中，且各級主管機關亦必須就上開金額為審議，並確定於其所核定之權利變換計畫之中。倘若上開稅捐（營業稅）未經各級主管機關審議、核定，則難謂上開權利變換計畫係屬完整、無瑕疵而為合法。

註8：都市更新條例第43條規定。

註9：最高法院72年度台上字第4281號民事判決。

築資金)以營同事業,自屬『合夥』;倘契約著重在建商為地主完成一定的建屋工作後,接受報酬,則為『承攬』;如果契約的目的在於財產權的交換(即以地易屋),則為『互易』。如果契約言明建商向地主承攬完成一定工作,而將地主應給與的報酬充作建商買受分歸建商房屋部分基地之價款,則屬『買賣與承攬的混合契約』。至若契約約定各就分得房屋以自己名義領取建造執照,就地主分得部分而言,認該房屋的原始所有人為地主,地主與建商就此部分的關係則為『承攬契約』。……惟查,實務上合建分屋是建方於房屋興建完成後,用部分房屋與地主交換應分得的土地,而非以資金購入,以解決建築投資業資金不足、融資不易及取得土地的困難等問題,又可進行投資興建出售的業務,此種房地『互易』成為合建分屋的特色。¹⁰。

最高法院於72年度台上字第4281號民事判決中進一步就協議合建之「互易」及「買賣與承攬之混合契約」表示見解,其認為:「如契約當事人於訂約時言明,須俟房屋建竣後,始將應分歸地主之房屋與分歸建築商之基地,互易所有權者,固屬互易契約。惟如契約言明,建築商向地主承攬完成一定之工作,而將地主應給與之報酬,充作買受分歸建築商之房屋部分基地之價款,則係屬買賣與承攬之混合契約。」。又所謂之「承攬」契約,於最高法院76年度台上字第1273號民事判決中揭示:「契約若訂明地主與建築商各就自己分得之房屋以自己名義領取建

造執照者,因依建築法第70條第1項前段規定,建築工程完竣後,應由起造人會同承造人及監造人申請使用執照;又依土地登記規則第70條第1項規定,申請建物所有權第一次登記,應提出使用執照,故如無特別情事,建造執照上所載之起造人,恒為該建物所有權第一次登記之申請人亦即原始建築人。是地主如以自己之名義領取建造執照,而由建築商為其建築,自為該建物所有權第一次登記之申請人即原始建築人,而建築商為地主建造房屋所分得之土地,即為其報酬。從而,地主與建築商訂立此項性質之合建契約,自屬承攬契約。」。是「承攬」與「互易」契約之區別如最高法院74年度台上字第376號民事判決所示:「如土地所有人就依約應分得之房屋,由其原始的取得所有權,而將部分土地移轉於建築商,以作為完成該房屋之報酬,固為『承攬』;然若該房屋,係由建築商原始的取得所有權,土地所有人與之約定以部分土地與該房屋互為移轉者,則屬『互易』。」。從上開判決中可知,土地所有權人,提供其土地與建築商建築房屋,約定按土地價值與房屋建築費用之比例,以分配房、地,係屬何種性質之契約,應依具體情事決定之。因此,各協議合建都市更新案件之性質為何,仍須視各合建契約約定內容而定,不可一概而論。

二、以權利變換方式實施

所謂「權利變換」,依據都更條例第3條第5款之規定,係指更新單元內重建區段之土地

註10:另最高法院82年度台上字第290號民事判決亦有就互易契約、買賣與承攬混合契約及承攬契約為說明。

所有權人、合法建築物所有權人、他項權利人或實施者，提供土地、建築物、他項權利或資金，參與或實施都市更新事業，於都市更新事業計畫實施完成後，「按其更新前權利價值及提供資金比例」，「分配」更新後「建築物及其土地之應有部分」或「權利金」。其並非如上述協議合建之法律關係，係以土地所有權人與實施者間基於自主意思以私法契約所形成之法律關係，反而係以具有公權力色彩之行政處分來形成多方當事人間之權利義務關係，其性質為何，緊密影響更新單元內土地所有權人稅捐之負擔。申言之，倘若都市更新權利變換計畫之性質，偏向土地所有權人委託實施者興建，則土地所有權人應支付予實施者即為自興建至建造完成之「承攬價款」，即實施者承攬整個都市更新案件之開發，故銷售之標的為履行全部都市更新事業計畫與權利變換計畫之內容。然而，倘若都市更新權利變換被定性為「互易」，則很有可能被認定為更新單元內土地所有權人以土地與實施者交換建屋，而非「承攬價款」。因囿於文章篇幅，本文僅簡要說明如下。

（一）承攬說

有論者認為從都更條例第51條所涵蓋共同負擔之範圍，其包含土地與工程費用、權利變換費用、貸款利息、稅捐、「管理費用」及都市更新事業計畫載明之都市計畫變更負擔、申請各項建築容積獎勵及容積移轉所支付由實施者先行墊付之費用。由實施者可自共同負擔中收取最高12%之「管理費用」推

之，實施者於權利變換架構中應居於「承攬」之地位，故實施者於權利變換計畫中取得更新單元內之房屋與土地係屬於承攬之報酬。

財政部曾於中華民國（以下簡稱民國）99年5月14日台財稅字第09904519300號函中表示：「建設公司係加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第6條第1款規定之營業人，其**提供資金、技術或人力實施都市更新案，於實施完成後取得土地、建築物或現金以為代價**，核屬營業稅法第3條規定之**銷售貨物或勞務**，應就其受託本案所收取之**全部代價**開立統一發票」¹¹。從實施者提供資金、技術或人力，於實施完成後方取得土地、建築物或現金為代價之用語，可知財政部似乎認為都市更新案件（含權利變換案件）之實施者，於實施完成後取得土地、建築物或現金以為代價，具有承攬之性質。

本文認為除從都更條例第51條共同負擔之規定以及第3條第5款權利變換規定面向來觀察外，亦可從第56條以及第52條第1項前段及第2項、第64條第1項規定來思考，即原土地所有權人就權利變換後「應分配之土地及建築物」「自分配結果確定」之日起，「視為原有」；權利變換後之土地及建築物必須扣除第51條規定折價抵付共同負擔後，僅就其餘土地及建築物依各宗土地權利變換前之權利價值比例，分配與原土地所有權人；依前項規定分配結果，「實際分配之土地及建築物」面積多於「應分配之面積」者，應繳納差額價金；「實際分配之土地及建築物」少於「應分配之面積」者，應發給差額價金；

註11：財政部中華民國99年5月14日台財稅字第09904519300號函業已於中華民國106年6月7日廢止。

經權利變換之土地及建築物，實施者應依據權利變換結果，列冊送請各級主管機關囑託該管登記機關辦理權利變更或塗銷登記，換發權利書狀；倘未於規定期限內換領者，其原權利書狀由該管登記機關公告註銷。揆諸上開規定可知，原更新單元內之土地所有權人「自分配結果確定」之日起「原有」其更新後應分配之土地及建築物，而不及於非屬其應分配之土地及建築物之部分。是土地所有人取得應分得之房屋及土地，實施者亦依權利變換結果取得房屋與土地，並以之作為完成該都市更新實施之報酬，似偏向承攬之性質。

（二）互易說

然而亦有論者認為以權利變換方式實施都市更新之案件，亦係由實施者興建房屋完成後，透過權利變換計畫來進行土地與建築物之交換，此種部分建築物與原土地所有權人持有土地交換之行為，符合民法第398條所稱之當事人雙方約定互相移轉金錢以外之財產權之互易行為¹²，依此得準用關於買賣之規定。

財政部於民國106年6月7日以解釋令之方式¹³，變更其於民國99年之認定，表示：「營業人依都市更新條例規定以權利變換方式提供資金、技術或人力參與或實施都市更

新事業，於實施完成後，自更新單元內重建區段之土地所有權人分配取得更新後建築物及土地之應有部分，應以經主管機關核定後權利價值為其銷售額，依本部75年10月1日台財稅第7550122號函及84年1月14日台財稅第841601114號函辦理」；復查財政部民國84年1月14日台財稅第841601114號函之內容，即：「建設公司出資與地主合建分屋，雙方互易房屋及土地時，其銷售額之計算及憑證之開立，仍應依本部台財稅第7550122號函（編者註：參閱營業稅法令彙編）之規定辦理。……二、營業稅法施行細則第18條規定，營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務者，其銷售額應以換出或換入貨物之時價，從高認定。因此，合建分屋互易之房屋及土地之「銷售額」應屬相等，亦即不含營業稅之房屋價格應等於土地之價格（土地免營業稅）。」；再查台財稅第7550122號函文，其謂：「依照營業稅法施行細則第18條及第25條規定¹⁴，合建分屋之銷售額，應按該項土地及房屋當地同時期市場銷售價格從高認定…」。從「營業人……提供資金、技術或人力參與或實施都市更新事業，於實施完成後，自更新單元內重建區段之土地所有權人分配取得更新後建築物及土地之應有部分」之文義觀之，財政部似認為都市更新

註12：對於以權利變換方式實施都市更新事業符合民法第398條規定之論點，本文持懷疑的態度。蓋都市更新權利變換計畫之實施在理論上並未有全體土地所有權人與實施者達成私法上意思表示合致之情形，反而係以公法上之行政處分來形成多方法律關係，故逕認權利變換計畫符合民法之規定，似有速斷之嫌。

註13：財政部中華民國106年6月7日台財稅字第10600558700號令。

註14：營業稅法施行細則第18條：「營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務者，其銷售額應以換出或換入貨物或勞務之時價，從高認定。」；第25條：「本法稱時價，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格。」。

權利變換之實施者，係以資金、技術或人力之提供，以換取更新單元內土地所有權人更新後之建築物及土地之應有部分，性質上為互易，依一般建設公司出資與地主合建分屋之類型來處理。

然而，依據上開合建契約之司法實務見解，所謂之互易，係指建築物係由實施者（即建築商）原始取得所有權，土地所有人與之約定以部分土地與該房屋互為移轉者。上開解釋令卻認為營業人（即實施者）係自土地所有權人分配「取得」更新後之建築物，從而可知，財政部在定性都市更新權利變換重建分屋案件時，其所為之判斷與上開司法實務有關合建互易契約性質之解釋迥異。

最高法院於106年台上字第1532號民事裁定中雖揭示：「本件都更計畫係透過權利變換方式實施，各土地所有權人取得更新後之土地及建築物扣除折價抵付共同負擔後，依各宗土地權利變換前之權利價值比例受分配，可徵上訴人之被繼承人蔡○雲、蔡○濤以提供土地之價值，換取被上訴人實施都市更新案所興建之房屋，參以財政部民國75年10月1日台財稅字第7550122號函釋、加值型及非加值型營業稅法第32條第2項規定，蔡○雲等二人提供土地所換取上開房屋，其營業稅應由其二人負擔。」。雖然最高法院並未就權利變換之性質為表示，但其並不反對前審裁判所揭示對於權利變換之見解，即係屬由土地所有權人以提供土地之價值，換取實

施者實施都市更新案所興建之房屋，類似「合建分屋」關係之「私法上有償契約」之關係¹⁵，並依營業稅法施行細則第18條及第25條互易之法律關係處理之。然而，臺灣高等法院106年重上字第392號民事判決中揭示：「系爭都更案於99年5月14日申請都市更新權利變換計畫報核，經臺北市政府以100年8月22日府都新字第10030926802號函准發布實施，……為兩造所不爭執。系爭都更案係由上訴人以其移轉與被上訴人之系爭土地所有權，與被上訴人建築完成分配予上訴人之房屋為互易，非屬合建」¹⁶。其認為都更案係由土地所有權人以其移轉與實施者土地所有權，而與實施者建築完成分配予土地所有權人之房屋為交換，故其權利變換計畫之性質非屬合建，而為互易。

本文認為參酌都更條例第56條與第64條第1項有關權利變換之規定，原土地所有權人就應分配之建築物，自分配結果確定之日起，視為原有。而分配結果之確定，宜以主管機關核定權利變換計畫之日為準。是以權利變換方式實施都市更新之情況，不僅有別於一般由當事人意思表示合致之合建契約，且由於法律之規定，其所為之重建分屋之態樣，自有別於典型合建互易之態樣，蓋此時實施者似未能原始取得原土地所有權人應分配建築物之所有權，並就此與土地所有人為部分土地相互移轉之行為。因此，在就權利變換法律性質為互易之認定時，自應謹慎為之。

值得思考的是，民國108年1月都更條例修

註15：臺灣臺北地方法院102年重訴字第907號民事判決、臺灣高等法院103年上字第542號民事判決。

註16：對於都市更新權利變換案件具有互易性質之見解，亦可參考最高法院104年台上字第2150號民事判決、最高法院105年台上字第1969號民事裁定。

正後，於權利變換之規定中，新增「與實施者協議出資之人」，此時，都市更新權利變換之性質是否仍為互易，尚留待發展與討論。

參、都市更新營業稅之課徵與負擔

爬梳我國營業稅法相關修正資料，可知我國早期係採取累積式交易稅，直到民國74年引入歐美國家所採取之加值型營業稅制，從而逐漸形成我國本土之營業稅法制。在細部探討我國都市更新措施中相關營業稅課徵之問題前，應先說明營業稅之性質，以便後續就都市更新營業稅之課徵與負擔之議題為討論。

一、營業稅之性質

觀諸過去早期有關營業稅定性之討論，發現並未有一致之見解，相當混亂¹⁷。從租稅體系上觀之，營業稅被認為對於一般營業行為課徵之收益稅，亦即，凡具有收益性質之任何事業，皆應課徵營業稅¹⁸。除了營業稅之外，尚有貨物稅與印花稅，雖然上開三者

屬於不同之租稅體系，惟為漸少重複課稅，簡化稅目，於民國74年修法時，將上開三稅合併，改課徵為加值型營業稅。

加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）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。」。觀諸營業稅法第1條之規定，可知營業稅之稅捐客體為「銷售貨物或勞務及進口貨物」，亦即，立法者基於稽徵技術之需要以及稽徵經濟之考量，將原本於稅制規劃上以「消費」為稅捐客體之營業稅，改成以「銷售」作為營業稅稅捐客體¹⁹，而此種立法設計方式，備受學者詬病，認為其容易使營業稅在定性上產生誤解而引發爭議²⁰。

學者陳清秀表示營業稅為「消費稅」，其將轉嫁給買受人（最終消費者）負擔，呈現出納稅義務人與經濟上負擔者不同之情況，屬於轉嫁稅、間接稅²¹。司法院大法官亦於釋字第688號解釋文中明白揭示營業稅之性質，肯認營業稅係屬消費稅，並於理由書中表示：「依營業稅之制度精神，**營業稅係對買受貨物或勞務之人，藉由消費所表彰之租**

註17：洪禎安、林德旺、陳清文、楊松亮，〈營業稅問題的討論〉，《稅務旬刊》，第671期，1970年5月，頁20-24；萬瑞霞、廖安安、李錫勳，〈營業稅、貨物稅與印花稅能否合併改為營業加值稅（又名銷售稅）？〉，《稅務旬刊》，第706期，1971年5月，頁6-10。

註18：直接課徵於國內生產之商品，為貨物稅，屬於消費稅；而對於移轉行為或流通行為作成文書時所課徵之租稅，為印花稅，其屬於流通稅。

註19：蓋我國在修法引入加值型營業稅制度時，其意旨係在於不對於商業流通機制造成額外負擔之情況下，僅就交易流程中之加值課稅，並由終局之消費者作為實質納稅義務人。詳請參閱黃源浩，〈論進項稅額扣抵權之成立及行使〉，《月旦法學雜誌》，第140期，2007年1月，頁91-93。

註20：詳請參見黃茂榮，〈營業稅之概念及其種類〉，《植根雜誌》，第28卷，第3期，2012年3月，頁1-26；黃茂榮，〈營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化〉，《稅捐法專題研究（各論部分）》，植根法學叢書編輯室，2001年12月初版，頁112-120。

註21：陳清秀，《稅法各論（上）》，元照出版有限公司，2016年3月2版，頁438。

稅負擔能力課徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即由消費者負擔。是以營業人轉嫁營業稅額之權益應予適當保護，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。」。司法實務亦遵循此一見解而為判斷²²。

二、都市更新營業稅之課徵與負擔

營業稅，營業稅係以銷售價格作為核課基礎，而非銷售價格扣除成本費用後之所得來計算²³。承如前述，由於營業稅具有消費稅之性質，以存在於消費之負稅能力作為其課稅之基礎，僅係基於稽徵經濟之考量，在技術上由銷售貨物或勞務之營業人作為營業稅之納稅義務人²⁴，而非消費者。然而，基於營業稅之制度精神，應由買受人作為最終實質負擔營業稅之人，是透過營業人向買受人收取轉嫁機制之設計，讓買受人成為營業稅之實質負擔者，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。因此，營業稅法第14條與第32條第2項、第3項規定，營業人於銷售貨物或勞務時，原則上應就銷售額計算

其銷項稅額²⁵；且就應稅貨物或勞務之定價，「內含」營業稅；並於買受人為非營業人時，以定價開立統一發票。

有學者認為營業稅法第32條第2項之規定，使私法交易之當事人，在未就約定交易金額為「營業稅外加之特別約定」時，約定交易金額內應包含營業稅，並由營業人作為納稅義務人來繳納，營業人不得於約定之交易價金或報酬外，另向買受人請求支付營業稅²⁶。而此種營業人不得於買受人支付統一發票所示之金額後，再向買受人請求另給付營業稅之「營業稅內含」之見解，亦被司法實務所接受²⁷。然而，上開見解於都市更新案件中似有討論之餘地。蓋臺灣高等法院曾於都市更新案件採取上開見解，但未被最高法院所採納，其指出當事人雖未就營業稅為特別約定，僅於契約中明定，除另有約定外，各項稅費均依政府法令及一般慣例實施，果爾，似應由「買受人」承擔該契約所生之營業稅，方符合政府法令及一般習慣；且倘若買受人不能舉證證明雙方當事人另有由營業人負擔營業稅之事實，當無從免除買受人應支付營業稅之義務²⁸。由此可知，都市更新營

註22：臺灣臺北地方法院102年重訴字第907號民事判決、臺灣高等法院104年上更（一）字第120號民事判決。

註23：臺北高等行政法院104年訴字第1872號行政判決。

註24：營業稅法第2條第1款規定。

註25：所謂「銷項稅額」係指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額，參見營業稅法第14條規定。

註26：同前註21。

註27：最高法院89年度台上字第2168號、89年度台上字第552號、89年度台上字第1340號判決參照、臺灣高等法院105年重上字第145號民事判決。

註28：臺灣高等法院102年上字第140號民事判決採取營業人不得於買受人支付統一發票所示之金額後，復請求買受人另給付營業稅之見解，然其未被最高法院104年台上字第2150號民事判決所接受，其將原判決廢棄，並發回臺灣高等法院。

業稅之課徵與負擔有可能與一般私法交易迥異，尤其是在以權利變換計畫實施都市事業之情況，分配取得房屋之地主與實施者間並未有意思表示合致並簽訂契約，而係以各級主管機關核定之都市更新權利變換計畫之行政處分來形成重建分屋之法律關係，致生是否課徵營業稅之疑問，故以下先行就協議合建與權利變換都市更新營業稅之課徵與負擔為分析與討論，最後再合併就二者銷售額之認定為說明。

（一）互易之協議合建

對於以協議合建實施都市更新之案件，實施者與土地所有權人就更新單元之重建可依其自主意思自由形成不同的私法契約內容，又因約定內容之不同，從而有不同之法律性質，致影響各該都市更新營業稅之課徵與負擔。姑不論上開契約性質如何具體影響營業稅之課徵及稅額，以現行稽徵實務互易合建分屋之操作模式下，在雙方均為營業人之情況，實施者與土地所有權人均可能因其所為之銷售行為而被課徵營業稅。亦即，國家對於銷售房屋之實施者會課徵房屋價款5%之營業稅，基於營業稅為消費稅，實施者會向買受人（土地所有人）收取，由其負擔之。然而，因營業稅法第8條第1項第1款出售土地免

徵營業稅之規定²⁹，土地所有權人銷售土地之行為，並無營業稅課徵之問題，故買受人（即實施者）自未有土地價款營業稅負擔之問題。

須注意的是，並非所有以協議合建方式實施都市更新之實施者就房屋銷售之部分均須被課徵營業稅，以民國108年1月修正前之都更條例為例，其所謂之「實施者」並不限於依公司法設立之股份有限公司（通常為建築經理公司），尚包含更新單元內土地及合法建築物所有權人自行組織之「更新團體」³⁰。在實施者非屬股份有限公司而為更新團體時，對其是否課徵營業稅，致生疑慮。於此，財政部認為更新團體係於都市更新事業計畫實施完成後，按所有權人獲配比例分配更新後房地之應有部分或現金，參照民國76年8月7日台財稅第760071994號函（以下簡稱民國76年8月7日函）規定，免課徵營業稅³¹。上開解釋令將使協議合建都市更新之實施者於營業稅課徵之層面上，分流成兩種方式處理，而此種分流並給予更新團體租稅優惠之解釋，卻未有相關論述或論證內容，僅以參照民國76年8月7日函之方式辦理，難謂嚴謹，似有不當。復觀諸民國76年8月7日函之內容³²，主要係對於大樓（廈）停車場收費所為之解

註29：因我國出售土地於所有權移轉時，就增值部分已課徵土地增值稅，為避免重複課稅，故對此不再課徵營業稅，而為免稅之規定。

註30：中華民國108年1月修正後之都市更新條例將其更名為「都市更新會」。

註31：同前註13。

註32：主旨：大樓（廈）停車場，如係按次或計時收費，或定期提供停車位供他人停車使用，對外營業收費，係屬銷售勞務，應依法辦理營業登記並課徵營業稅。說明：二、大樓（廈）管理委員會，如係基於守望相助，由該大樓（廈）各業主組織成立，無對外營業情形，可免辦營業登記，其向該大樓（廈）各業主所收管理費，應免徵營業稅。大樓（廈）停車場，如僅供該大樓（廈）業主停車使用，並由該管理委員會按年、按季或按月分攤酌收停車管理費者，應准照上開釋示辦理。三、至大樓（廈）停車場，如係按次或計時收費，或提供停車位，定期供他人停車使用按期收費對外營業

釋，猶與都市更新或合建分屋之性質迥異，在未經說明之情況下，逕援引大樓（廈）管理委員會對於停車場收費之函釋，作出免課營業稅之租稅優惠之結論，稍有速斷之嫌。

另在108年1月都更條例修法後，專責法人（如：國家住宅及都市更新中心）可能成為都市更新之實施者³³，依據營業稅法第6條第1款與第2款之規定，營業人不以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業為限，尚包含非以營利為目的之事業、機關、團體、組織之有銷售貨物或勞務之人，此時為推動住宅及都市更新政策，促進居住環境改善，提升都市機能，增進公共利益，達到都市永續發展目標所成立之國家住宅及都市更新中心之行為，是否被認定為銷售貨物或勞務，是否要課徵營業稅，抑或是比照更新團體逕予免稅，皆容待實務發展，值得關注。

（二）權利變換

對於權利變換營業稅之課徵，在財政部認為屬互易之情況下，即具有營業人身分之實施者依都更條例規定提供資金、技術或人力參與或實施都市更新事業，並於實施完成後，自更新單元內重建區段之土地所有權人分配取得更新後建築物及土地之應有部分，屬於在中華民國境內銷售貨物或勞務之行

為，故依法應對其課徵營業稅。但在權利變換範圍內之土地所有權人依都更條例第30條第1項規定，以權利變換後應分配之土地及建築物折價抵付共同負擔部分，財政部卻認為其係屬更新後分配房地權利價值之計算基礎，尚非銷售土地及建築物行為，無營業稅課徵問題³⁴。有論者表示財政部為此種解釋係因其基於互易之觀點，認為共同負擔部分係實施者分配到土地與建築物之代價，非屬原土地所有權人委託實施者興建完工後出售其應分配到的土地與建築物以償付工程款之概念，故其才會認為其無營業稅課徵之問題³⁵。然而，上開見解是否妥適，值得商榷。

本文認為財政部之所以為此種解釋，或許係為處理權利變換計畫係屬互易之觀點下，更新單元內之土地所有權人與實施者所為之交換是否課徵營業稅之問題，畢竟在互易合建契約下，土地所有權人移轉土地所有權與建商時，因土地出售免稅，故其無須被課徵營業稅。惟在權利變換計畫中，土地所有權人與實施者所為之交換，係屬共同負擔，非屬營業稅第8條規定之免徵範圍，故方以權利變換後應分配之土地及建築物折價抵付共同負擔之部分，為更新後分配房地權利價值之計算基礎為理由，解釋其非屬銷售行為，讓土地所有

者，依營業稅法第1條及第3條第2項規定，係屬銷售勞務範圍，應依同法第28條規定辦理營業登記並依法課徵營業稅。又如係招商承辦者，應以該承辦商為對象，依法課徵營業稅。

註33：補充說明的是行政實務上認為國家住宅及都市更新中心係屬於都市更新事業之機構，故肯認其於中華民國108年1月都市更新條例修法前即可為實施者，但本文認為所謂都市更新事業機構，依據修正前第14條之規定，僅限於依公司法設立之股份有限公司，尚不包含行政法人，故倘若其欲成為實施者，於中華民國108年修法後方為合法。

註34：同前註13。

註35：蕭明正，〈透視營業稅解釋函令之背景關鍵因素—以2019年8月份二則解釋函令為例〉，《月旦會計實務研究》，2019年10月第22期，頁128。

權人就其應分配之土地與建築物折價抵付予實施者之行為，無營業稅之課徵。雖然用意甚佳，惟其論述似有檢討改建之必要。

首先在權利變換計畫中實施者所應分得之土地與建築物，本即為各該都市更新權利變換案件之共同負擔，是財政部一方面稱營業人自更新單元內重建區段之土地所有權人分配「取得」更新後建築物及土地之應有部分應課徵營業稅，另一方面卻稱共同負擔非屬銷售行為，無營業稅問題，自難謂為無矛盾。其次，營業稅為消費稅，係由最終消費者負擔，而將土地所有權人以權利變換後應分配之土地及建築物折價抵付共同負擔之部分認定為非銷售行為，最終受益者係為實施者而非土地所有權人，是倘若財政部係基於上開目的所為者，似難謂為正義與公平。最後最重要是營業稅是否課徵之判斷，應回歸營業稅法之規定，其是否為銷售行為，當以營業稅法第3條為斷，果爾，在權利變換計畫為互易之觀點下，土地所有權人以權利變換後應分配之土地及建築物折價抵付實施者（即部分共同負擔），是否非為銷售行為，尚有待說明與釐清。

（三）銷售額之認定

營業稅法施行細則第18條有針對民法互易之契約型態為特別規定，故在都市更新之性質被認定為互易之情況，其營業行為銷售額之認定，自係予以援用。且由於貨物（或勞務）與貨物之交換，銷售額理應相等，故房

屋與土地之互易，在不含營業稅之情況，其價格自應相等，即不含營業稅之房屋價格等於土地價格，倘若有不一致者，依上開規定，從高認定。是在協議合建之情況，營業人負有按「換出」房屋或「換入」土地之時價，從高開立發票之義務。因房屋換出日時點之判斷，有可能影響納稅義務人營業稅負擔（即銷售額）之多寡，故在稽徵實務上迭有爭議。因此，財政部於民國84年間為相關之釋示³⁶，即區分兩種類型來判斷合建分屋之房屋「換出日」。倘若係在地主自始至終均未曾列名為起造人，且建方於房屋興建完成辦理總登記後，始將地主應分得房屋之所有權移轉與地主之情況，營業人應以「房屋所有權移轉」與地主之登記日為房屋換出日；倘若係在上述情形以外者，則應以房屋「使用執照核發日」為房屋之換出日³⁷。

由於以權利變換實施之都市更新之案件多被財政部認定具有「互易」性質，是其銷售額之認定，遵循上開規定及相關合建分屋之函釋辦理，以標的物「交換時之『時價』從高」來認定。惟於民國106年以後，財政部變更其見解，不再以當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格來作認定，而係以都更條例主管機關核定權利變換計畫所載之「權利價值」為其銷售額³⁸。雖然上開行政規則與法規命令之規定未盡相符，似有違反法律保留原則之嫌。然而，從營業稅法關於銷售貨物與勞務「而取得代價」之文義觀之，上開

註36：財政部中華民國84年5月24日台財稅第841624289號函。

註37：此一見解亦被最高行政院所接受，詳請參考最高行政法院100年度判字第1856號判決。

註38：同前註13。

行政規則與法規命令相較，似更能符合營業稅法之立法意旨暨體系正義。

肆、代結論

都市更新有別一般民間之合建，其實除實施者與土地所有權人間以合意之方式來形成外，且透過法律規定以及行政機關之行政處分來形塑，致營業稅之課徵與負擔於都市更新領域上充滿爭議。從主管機關對於都市更新之定性，實施者與土地所有權人是否應課徵營業稅，到營業稅負擔之數額等等。由於營業稅屬於消費稅，且係以存在於消費之

負稅能力作為其課稅之基礎，在都市更新案件中主管機關或法院在為營業稅之課徵與負擔之認定時，自不宜超出上開法律框架來為法律解釋，並將營業稅應由最後消費者負擔之目的納入考量，從而確保營業人轉嫁營業稅額之可能性及其權益，以符合營業稅屬於消費稅之立法意旨及體系正義。然而亦不可忽略的是，以行政處分來形成實施者與土地所有權人之法律關係之權利變換計畫案，土地所有權人有可能自始自終均不同意該都市更新事業，其卻須與一般合意買受貨物或勞務之人負擔營業稅，是否妥適，容待未來學說與實務發展與建構。

律師通訊處變更通知書

致：全國律師雜誌編輯部

律師姓名：

地址：台北市忠孝西路一段4號7樓C室

電話：

電話：(02) 2388-1707

傳真：

傳真：(02) 2388-1708

更新住址：

(新執業律師亦請填寫)