最　高　行　政　法　院　裁　定

111年度上字第412號

上　訴　人　亞力士電腦機械股份有限公司

代　表　人　楊義成

訴訟代理人　林秋津　會計師

被 上訴 人　財政部南區國稅局

代　表　人　盧貞秀

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國111年3月23日高雄高等行政法院110年度訴字第452號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同法條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋，則應揭示該解釋之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、上訴人民國108年度營利事業所得稅查核簽證申報，列報土地交易所得額新臺幣（下同）69,604,369元，經被上訴人按申報數核定。嗣上訴人於109年7月23日具文主張，108年間

出售臺南市安南區科工段397-2地號及同區段397-3地號土地（下稱系爭土地）之土地交易所得額應免徵所得稅，依行為時稅捐稽徵法第28條第1項規定，申請退還其因自行適用法令錯誤而溢繳之稅款12,133,530元。經被上訴人以系爭土地之交易所得核屬行為時所得稅法第4條之4第1項規定之課稅範圍，應依行為時同法第24條之5規定課徵所得稅，惟因系爭土地取得成本申報金額錯誤，重行核計土地取得成本為80,772,888元，更正土地交易所得額為67,227,112元，並退還108年度溢繳營利事業所得稅475,451元。上訴人不服，提起訴願遭駁回，循序提起行政訴訟，聲明：「1.訴願決定及原處分不利上訴人部分均撤銷。2.被上訴人對於上訴人109年7月23日的申請，應作成准予退還108年度營利事業所得稅11,658,079元（即12,133,530元－475,451元）之行政處分。」經原判決駁回。

三、上訴人對原判決上訴，主張略以：㈠、依經濟部之土地租賃契約、105年12月29日南科工服字第1057073196號函暨經濟部工業局產業園區土地或建物租售審查小組第509次審查會議審查案件第3案決議單影本、土地承租轉承購廠商繳付租金及違約金明細表，租賃契約之售價對照決議單所附明細表之計算單價兩兩相同，即可認定經濟部「工業區土地租金優惠調整措施」（即006688措施）最終目的係將國有工業土地出售予配合之廠商，除促進經濟外，亦是為活化國有土地，而非原判決所認係基於獎勵投資之政策目的，所提出的用地租金優惠。㈡、依財政部106年5月2日台財稅字第10600502920號令（下稱財政部106年5月2日令），受推行人最終目的為取得國有土地，需完成種種要件，符合資格後始得申請取得國有土地移轉，但受推行人配合執行政策，其中關卡程序層層，亦需雙方討論規劃及資源調度，完成期間往往長達10年以上，故難免於得申請取得土地時，相關法令可能已增設或修改，故財政部發布106年5月2日令解釋部分類型為行為時所得稅法第4條之4規定之例外，惟該令何以僅對建設公司

有效？本件基於憲法第7條平等原則及租稅公平原則，上訴人應得類推適用財政部106年5月2日令，原判決違反行為時所得稅法第4條之4、憲法第7條及行政程序法第6條規定等語。

四、惟原判決已敘明：㈠、上訴人於93年4月20日向台南科技工業園區服務中心承租系爭土地，嗣經經濟部工業局於105年12月16日核准承購系爭土地，並於106年3月13日因買賣登記取得系爭土地之所有權。復於108年5月6日訂定銷售契約出售系爭土地予訴外人德陽科技股份有限公司，同年6月26日完成所有權移轉登記，上訴人於105年1月1日之後交易（取得及出售）系爭土地，核屬行為時所得稅法第4條之4第1項規定之不動產。依財政部訂頒之行為時房地合一課徵所得稅申報作業要點（下稱房地合一作業要點）第2點規定可知，103年1月1日之次日以後取得，且持有期間在2年以內之房屋、土地交易所得，以及105年1月1日以後取得之房屋、土地交易所得，均適用房地合一作業要點課徵所得稅。又該房地合一作業要點第4點本文「房屋、土地取得日之認定，以所取得之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準」之規定，乃係用以解釋判斷所得稅法第4條之4第1項房地合一稅制所要課徵之標的物，合於民法第758條關於物權變動之生效要件採登記主義之意旨，被上訴人自得予以適用。至於106年3月13日之前，上訴人雖另因承租關係而占有系爭土地，然斯時上訴人尚非系爭土地所有權人，就系爭土地而言即非所得稅法就土地交易所得規定之納稅義務人，自不得將其因承租而占有系爭土地之期間，計入取得系爭土地所有權之持有期間。上訴人主張以租約訂約日為取得系爭土地所有權之日，自不可採。㈡、又依經濟部「工業區土地租金優惠調整措施」（即006688措施）所承租之工業區土地或建物，並非於承租時即當然取得日後由承租轉承購之資格，此參經濟部工業局93年2月27日工地字第09303504220號函核定之「台南科技工業區土地出租要點」第27-30點關於承租轉承購之處

理，須由申請人提出申請並經審查核准後，由經濟部工業局掣發產權移轉證明始得執以辦理所有權移轉登記。縱使上開出租要點就承租轉承購部分有以租金抵充價款之規定，前提仍需由經濟部工業局審查後，始取得承購資格並得以已繳納租金抵充價款，並非於租賃開始時即可確認契約終了後只要上訴人提出承購申請即當然將土地所有權移轉與上訴人。且上開006688措施本係基於獎勵投資之政策目的，所提出的用地租金優惠，由國家提供土地以降低廠商初期設廠成本、促進廠商投資，並有效利用工業區土地，尚非以出售工業區土地為目的。是上訴人稱其於108年出售系爭土地，應適用所得稅法第4條第1項第16款規定免納所得稅云云，並無可採。上訴人108年度營利事業所得稅申報系爭土地之交易所得，並無行為時稅捐稽徵法第28條第1項之自行適用法令錯誤之情形等認事用法理由。上訴意旨雖以原判決違背法令為由，惟核其上訴理由，無非係就原審取捨證據、認定事實之職權行使為指摘，並重述其在原審業經主張而為原判決摒棄不採之陳詞，執其主觀之法律見解，及財政部針對建設公司配合政府政策所發布之財政部106年5月2日令，就原審所為論斷，泛言論斷違法，而非具體表明原判決究竟有如何合於不適用法規或適用不當，或有行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，尚難認為已對原判決之如何違背法令有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

五、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　7　　月　　14　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　帥　嘉　寶

法官　鄭　小　康

法官　李　玉　卿

法官　洪　慕　芳

法官　林　玫　君

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　111　　年　　7　　月　　14　　日

書記官　邱　鈺　萍