

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第246號

再 審 原 告 富立建設股份有限公司

代 表 人 陳聰徒

訴 訟 代 理 人 葉維惇 會計師

再 審 被 告 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，再審原告對於中華民國107年7月26日本院107年度判字第429號判決，本於行政訴訟法第273條第1項第1款事由，提起再審之訴部分，本院判決如下：

主 文

再審之訴駁回。

再審訴訟費用由再審原告負擔。

理 由

一、再審原告民國103年度營利事業所得稅結算申報，列報免徵所得稅的出售土地增益新臺幣（下同）226,434,733元，課稅所得額74,977,851元，經再審被告查核以再審原告與台灣糖業股份有限公司（下稱「台糖公司」）簽訂合建分屋附買回條件契約（下稱「系爭合建契約」），於房地互換時，再審原告係以買回台糖公司所分得34戶房屋（即換出房屋）金額261,144,000元，認列為所分得31戶房屋的土地（即換入土地）成本，並非以換出房屋所分攤的建造成本365,710,379元認列換入土地成本，乃核定土地成本為757,426,379元，免徵所得稅的出售土地增益156,678,306元，課稅所得額144,734,278元，補徵稅額11,858,593元。再審原告不服，循序提起行政訴訟，為原審106年度訴字第430號判決（下稱「原審判決」）駁回，並經本院107年度判字第429號判決（下稱「原確定判決」）駁回其上訴而告確定。再審原告以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款再審事由提起本件再審之訴（至再審原告本於行政訴訟法第273條第1項第13款事由提起再審之訴部分，本院另以裁定移送於其管轄法院）。

二、再審原告起訴主張略以：

(一) 本件國營事業合建分屋附買回條件契約，於房地分屋互易時，房屋的報酬與風險並未移轉於地主，待再審原告依約買回房地時，土地交易報酬方由地主取得，其經濟事實為再審原告取得合建方所提供土地的交易，依企業會計準則公報第10號「收入」第12條第2項及國際會計準則第18號第13段後段收入的規定，應將「房地互易」與「再買回」二交易一併考量，以財務會計強調「實質重於形式原則」的觀念架構，按交易的實質效果，認定係屬取得國營事業土地為目的的一次性交易行為。然原確定判決一方面依法律的形式，認定以房地互易於辦畢登記時已取得房屋及基地所有權，與事後再審原告再依約買回為二次交易；另一方面於攸關損益計算時，卻又為房地互易暫免計算交易損益，於再買回時方計算交易損益，而為一次交易計算損益的認定，非為二次交易各自計算損益的判決，以致認定事實與適用法規前後矛盾，而有對於同一所得，權利義務相關聯事項，任意割裂適用而為不同認定，有行政訴訟法第273條第1款適用法規顯有錯誤的再審事由。

(二) 行為時（下同）營利事業所得稅查核準則（下稱「查核準則」）第32條第2款及第100條第2款規定，並無明文排除存貨性質的資產交換，而會計研究發展基金會（84）基秘字第004號函下稱「基金會（84）函」V及企業會計準則公報第10號「收入」第10條規定，建設公司與地主的房地互易交易，屬存貨性質的交換，不計列交換損益，其規定目的僅係避免提前於「房地交換時」認列損益，而財政部78年12月14日台財稅第0000000000號函（下稱「78年12月14日函釋」），除規定房地交換時暫不計算交換損益外，亦規定「其帳列土地成本金額，應以換出房屋所分攤之建造成本為準」，已改變應稅房屋及免稅土地的取得成本，影響營利事業所得稅的負擔，故尚難以基金會（84）函及企業會計準則公報第10號「收入」第10條規定，與財政部78年12月14日函釋「若符合節」，掩飾財政部78年12月14日函釋僅係行政規則，卻限定帳列土

地成本金額僅能以換出房屋所分攤建造成本為準的適法性，況對於有明確時價的合建分屋附買回條件契約。至於再審原告買回台糖公司分得34戶房地價款，其中房屋及土地部分各應劃分的價款，台糖公司業已劃分並就房屋價款部分開立統一發票，而再審被告亦未調整核定台糖公司劃分的房屋價款有偏低情事，加以，再審原告與台糖公司並非關係人，依查核準則第22條第1項第1款規定意旨，無需調整，故買回台糖公司分得房屋的時價，應得作為再審原告換出房屋的時價，是以，縱認合建分屋應以互易及買賣兩契約行為，分別計算房屋及土地取得成本，原確定判決適用法令仍有明顯錯誤等語。並聲明：原確定判決及原審判決均廢棄；訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、再審被告答辯略以：

(一)再審原告確實依系爭合建契約於系爭房屋建成時，以34戶房屋與台糖公司的31戶土地互易，並各自辦畢34戶及31戶房屋連同基地單獨所有權移轉後，方依約向台糖公司買回34戶房屋及其基地所有權，且依規定開立統一發票，其履約內容包含互易取得31戶房屋的基地所有權及嗣後購入34戶房屋及其基地的所有權，即先互易再買賣，此與單純買賣取得65戶房地之基地所有權，顯然不同，自應依雙方契約約定，以互易及買賣兩契約行為，分別計算房屋及土地取得成本，始為適法。而前階段以34戶房屋換取31戶土地的互易行為，自有財政部78年12月14日函釋的適用。又本件與會計準則規定，兩個以上交易互有連結，不得割裂，應一體視之而一併處理者，所涉事實並不相同，不能比附援引，再審原告所訴有適用法規錯誤云云，係對法律上之見解歧異，難據為再審理由。

(二)查核準則第32條第2款及第100條第2款規定，雖無明文排除存貨性質的資產交換，以時價入帳並計算交換損益的規定。惟依基金會(84)函規定，營建業合建分屋銷售，換出房屋係為取得營建所需的土地，完工後出售房地始為目的，是為達「便於銷售」目的的存貨交換，不計列交換損益。再參企業

會計準則公報第10號「收入」第10條規定可知，建設公司與地主的房地互易交易，屬存貨性質的交換，不計列交換損益。此與財政部78年12月14日函釋，暫免按因交換而開立的統一發票金額計算交換損益，俟房地出售時再計算其損益並依法核課所得稅相符，相關財稅規範可謂一致，而與查核準則所規範應以時價入帳並計算交換損益的具商業實質資料交換有異。又本件係採合建分屋方式，由再審原告於建築完成後，以興建的房屋換取台糖公司的土地，核有財政部78年12月14日函釋的適用。從而，再審原告所分得31戶房屋的土地成本，應依財政部78年12月14日函釋意旨，以換出房屋所分攤的建造成本為準，且該函係財政部基於職權所為釋示，未逾越法律規定，並編列於財政部106年版所得稅法令彙編內。是再審原告主張換入土地成本應適用查核準則第32條第2款及第100條第2款前段規定，稱原確定判決掩飾財政部78年12月14日函釋僅係行政規則，卻限定帳列土地成本金額，僅能以換出房屋所分攤建造成本為準的適法性，顯係誤解法令，自無足採等語。並聲明：再審原告之訴駁回。

四、本院判斷如下：

(一)按「有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由或知其事由而不為主張者，不在此限：一、適用法規顯有錯誤。……」行政訴訟法第273條第1項第1款定有明文。而所謂「適用法規顯有錯誤」，係指原確定判決所適用的法規有顯然不合於法律規定，或與司法院現尚有效的解釋或本院尚有效的判例顯然違反者而言，至於法律上見解的歧異或事實認定職權的正當行使，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規顯有錯誤，而據為再審的理由。

(二)行為時所得稅法第4條第1項第16款規定：「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。」第24條第1項前段規定：「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

01 之純益額為所得額。……」又「……二、建設公司與地主合
02 建分屋，於房地交換時，其帳列土地成本金額，應以換出房
03 屋所分攤之建造成本為準，暫免按因交換而開立之統一發票
04 金額計算交換損益，俟房地出售時再計算其損益並依法核課
05 所得稅。至房屋因交換土地而依本部75年10月1日台財稅第
06 0000000號函規定，按時價或房屋評定價格與土地公告現值
07 從高開立之統一發票報繳營業稅之銷售額，可比照營利事業
08 所得稅結算申報查核準則第15條之1規定，於申報營利事業
09 所得稅時，自開立統一發票總額中調整減除。」業經財政部
10 78年12月14日函釋核示在案。

11 (二)原確定判決業已敘明：企業會計準則公報第10號「收入」第
12 12條第2項，及國際會計準則第18號第13段後段收入的規定
13 ，係指兩個以上的交易互有連結，以至於不將此一系列交易
14 視為整體，則不能瞭解其商業影響時，認列條件應適用於此
15 一系列交易，例如銷售商品同時簽訂日後買回的協議，此二
16 交易應一併處理，不應列為銷貨收入；惟查本件再審原告確
17 實依據系爭合建契約於系爭房屋建成時，以34戶房屋與台糖
18 公司的31戶土地互易，並各自辦畢34戶及31戶房屋連同基地
19 的單獨所有權移轉後，方依約向台糖公司買回34戶房屋連同
20 基地的所有權，並依規定開立統一發票，其履約內容包含互
21 易取得31戶房屋的基地所有權及嗣後購入34戶房屋及其基地
22 的所有權，即先互易再買賣，此與單純買賣取得65戶房屋的
23 基地所有權，顯然不同，自應依雙方契約約定，以互易及買
24 賣兩契約行為，分別計算房屋及土地取得成本，始為適法；
25 此與上開會計準則規定，兩個以上交易互有連結，不得割裂
26 ，應一體視之而一併處理者，所涉事實並不相同，自不能比
27 附援引；再審原告上訴意旨主張原審判決違反上開會計準則
28 規定，亦不符司法院釋字第420號解釋及稅捐稽徵法第12條
29 之1第1項規定所揭示實質課稅原則的本質，其認事用法有不
30 適用法規的違法云云，核屬無據等情。再審原告仍執原確定
31 判決所摒棄不採的陳詞，主張系爭合建契約的經濟事實為再

審原告取得合建方所提供土地的交易，依企業會計準則公報第10號「收入」第12條第2項及國際會計準則第18號第13段後段收入的規定，應將「房地互易」與「再買回」二交易一併考量，認定係屬取得國營事業土地為目的的一次性交易行為，然原確定判決一方面認定為二次交易，另一方面又為一次交易計算損益的認定，以致認定事實與適用法規前後矛盾，而有對於同一所得任意割裂適用而為不同認定等語，核屬其歧異的法律見解，要難謂為原確定判決有適用法規顯有錯誤的再審理由。

(四)原確定判決又已論明：查核準則第32條第2款及第100條第2款規定，雖無明文排除存貨性質的資產交換不適用上開查核準則，以時價入帳並計算交換損益的規定，惟原審判決已敘明，建設公司合建分屋銷售，換出房屋係為取得營建所需的土地，完工後出售房地始為目的，是依基金會(84)函的規定，營建業合建分屋，係屬為達「便於銷售」目的的存貨交換，不計列交換損益；參以企業會計準則公報第10號「收入」第10條規定：「下列情形之商品或勞務交換不得認列收入：一、性質及價值相似之商品或勞務的交換。二、缺乏商業實質之不同種類商品或勞務的交換。」亦可知，建設公司與地主的房地互易交易，屬存貨性質的交換，不計列交換損益，此與財政部78年12月14日函釋，暫免按因交換而開立的統一發票金額計算交換損益，俟房地出售時再計算其損益並依法核課所得稅相符，相關財稅規範可謂一致，而與查核準則所有規範應以時價入帳並計算交換損益的具商業實質資產交換有異等語，業已說明本件合建分屋的交換，本質上為存貨性質的交換，依基金會(84)函及企業會計準則公報第10號「收入」第10條規定，不列計其交換損益，此與財政部78年12月14日函釋若符合節，而與查核準則所規範具商業實質資產交換者有異；又原審判決並未認定再審原告向台糖公司買回系爭34戶房地或買受系爭65戶土地，售價有偏低或不實的情形，而係認再審原告與台糖公司基於系爭合建契約總價格不變下

所任意劃分的房屋及土地價格，不僅刻意提高免稅土地交易價格，更以低於應分攤建造成本的價格認定為房屋交易時價，與一般商業交易常情有違，顯係刻意扭曲市場正常交易價格，與交易的經濟實質不符，無從採認為時價；況查核準則第32條第2款及第4款已就資產交換中房屋款的時價認定的參酌標準定有明文，並無再審原告所主張得以雙方契約所定的房屋及土地價格認定為房屋時價的情形等情，經核無違查核準則第32條規定及財政部78年12月14日函釋意旨，亦未增加法律所無的限制等情。是再審原告仍執其歧異的法律見解，主張換入土地成本應適用查核準則第32條第2款及第100條第2款前段規定，並指摘原確定判決掩飾財政部78年12月14日函釋僅係行政規則，卻限定帳列土地成本金額，僅能以換出房屋所分攤建造成本為準的適法性，至於再審原告買回台糖公司分得34戶房屋及土地的價款，台糖公司業已劃分並就房屋價款部分開立統一發票，再審被告亦未調整核定台糖公司劃分的房屋價款有偏低情事，且再審原告與台糖公司並非關係人，依查核準則第22條第1項第1款規定意旨，無需調整，故買回台糖公司分得房屋的時價，應得作為再審原告換出房屋的時價，原確定判決適用法令有明顯錯誤等語，亦不得據以為「適用法規顯有錯誤」的再審理由。

(五)綜上所述，原確定判決業已就其得心證理由及再審原告的主張何以不足採等情，於理由詳予論述，並無所謂原確定判決有適用法規顯有錯誤之情形。再審原告上開所述原確定判決適用法規顯有錯誤的事由，無非係重述其於上訴已主張而為原確定判決所摒棄不採的理由，並執其歧異的見解主張原確定判決適用法規顯有錯誤，揆諸首揭規定及說明，與行政訴訟法第273條第1項第1款所定「適用法規顯有錯誤」的再審事由尚屬有間，應認本件再審之訴為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件再審之訴為無理由。依行政訴訟法第280條、第98條第1項前段，判決如主文。

中華民國 108 年 5 月 23 日

8