

最 高 行 政 法 院 裁 定

108年度裁字第1120號

上 訴 人 暉順營造股份有限公司

代 表 人 陳燕倫

訴訟代理人 鄭勵堅 律師

王靖夫 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 王綉忠

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國108年5月9日臺北高等行政法院108年度訴字第3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；依同法第243條第2項規定，判決有該條項所列各款情形之一者，為當然違背法令。又提起上訴，應以上訴狀表明上訴理由並應添具關於上訴理由之必要證據，復為同法第244條第1項第4款及第2項所明定。且依同法第307條之1準用民事訴訟法第470條第2項第1款、第2款規定，上訴理由應表明原判決所違背之法令及其具體內容，暨依訴訟資料合於該違背法令之具體事實。是當事人提起上訴，如以原判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；如以原判決有行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀應揭示合於該條款之具體事實。上訴狀或理由書如未依上述方法表明，或其所表明者顯與上開法條規定之違背法令情形不相合時，即難認為已合法表明上訴理由，其上訴自非合法。

二、緣上訴人民國101年度營利事業所得稅結算申報，列報免徵

01 所得稅之出售土地增益新臺幣（下同）165,855,497元 係
02 其與交通部高速鐵路工程局（下稱高鐵局）簽訂新竹車站特
03 定區新竹縣○○市○○段○○○號（下稱系爭土地）商業區開
04 發投資契約案（下稱聯合開發投資契約）V，經被上訴人核
05 定0元，應補徵稅額28,195,434元。上訴人不服，循序提起
06 行政訴訟。經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。

07 三、上訴意旨雖主張：原判決適用本院101年度4月份第2次庭長
08 法官聯席會議決議，導致本件係為簡化交易流程及確保交易
09 安全所採取「建經信託契約」機制之「合乎法律秩序之交易
10 行為」，與規避土地法第30條、農業發展條例第34條等規定
11 借名登記之「脫法行為」，及違反土地稅法第54條第2項、
12 平均地權條例第81條之「違法行為」同視，而一律禁止未依
13 民法第758條第1項規定登記為土地所有權人之出賣人，適用
14 所得稅法第4條第1項第16款出售土地之交易所得免納所得稅
15 之規定，使上訴人合法且必要之建經信託契約之土地交易，
16 卻須承受法律上本不應負擔之高額稅負，顯然已增加法律所
17 無之限制，並有違所得稅法該款規定係在「避免重複課稅」
18 之立法意旨，違反憲法第19條租稅法律主義甚明，而過度侵
19 害上訴人受憲法第15條規定所保障之財產權。又所得稅法第
20 4條第1項第16款規定之文義並未限於已辦竣土地登記之所有
21 權人出售土地時始有適用，如欲限制，依司法院釋字第566
22 號解釋所揭櫫之租稅法律主義，本不得任意以施行細則或解
23 釋性之行政規則或命令逕加限縮其適用，而應循母法修正為
24 之。是原判決適用所得稅法第4條第1項第16款規定及本院10
25 1年度4月份第2次庭長法官聯席會議決議，有適用法規不當
26 之處等語。

27 四、惟查原判決理由已論明：系爭土地原係高鐵局所有，其後由
28 高鐵局信託登記於○○○○○股份有限公司（下稱○○公
29 司）名下，上訴人自始即非系爭土地登記所有權人，至建案
30 興建完成取得房地分配權益，上訴人並未辦理系爭土地所有
31 權登記，嗣上訴人自行出售系爭分得22戶房地權利，系爭土

地所有權人並由○○公司直接移轉登記予買受人。準此，上訴人未辦竣系爭土地所有權登記，並非系爭土地所有權人，亦非信託財產系爭土地之委託人，即便就不動產有出資行為，仍不能視為系爭土地之所有權人，上訴人出資興建房屋因此所獲得增益，應為營利所得，而無出售土地免納所得稅規定之適用；上訴人101年度營利事業所得稅結算申報，列報免徵所得稅之出售土地增益165,855,497元，被上訴人予以調減免徵所得稅之出售土地增益165,855,497元，核定為0元，應補稅額28,195,434元，自於法有據。按所得稅法第4條第1項第16款之立法理由明載：「第16款修正原因：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。」上訴人既非系爭土地所有權人，亦未受土地增值稅之核課，其因此投資所獲增益，非屬所得稅法第4條第1項第16款所稱「出售土地」之交易所得，自不得免納所得稅。上訴人主張其為確保各方交易安全，簡化交易流程，實應如同一般交易模式，得適用土地交易所得免稅之規定云云，自無足採。再依上訴人與高鐵局所簽訂聯合開發投資契約及聯合開發權益分配協議書，上訴人縱有請求高鐵局將系爭土地按投資比例移轉登記之請求權，惟該請求權核屬債權之性質，且上訴人自始至終均未取得其所分得土地之所有權，亦非系爭信託契約之委託人或受益人，復未曾將22筆房地所有權移轉登記予受託人或買受人，是其嗣後取得出售分得22戶房地後之銷售利得之80%，當屬上訴人之營利所得，而非出售土地之交易所得，自無出售土地免納所得稅規定之適用。上訴人仍執詞主張民法第758條係為保護交易安全，而非剝奪真正權利人之權利，且所得稅法第4條第1項第16款規定並未限定出售者須為土地登記簿上之所有權人云云，亦無足採等

語，即已詳述其得心證之理由及法律上之意見，並就上訴人之主張，何以不足採取，分別予以指駁甚明。觀諸前開上訴意旨無非重述其在原審主張之歧異見解，對原審認定事實及適用法律之職權行使，指摘為不當，核與所謂原判決「違背法令」之情形顯不相當，難認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

五、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 108 年 8 月 8 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 胡 方 新

法官 劉 介 中

法官 帥 嘉 寶

法官 林 文 舟

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 108 年 8 月 8 日

書記官 楊 子 鋒