

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字

108年4月18日辯論終結

原告 暉順營造股份有限公司

代表人 陳燕倫（董事長）

訴訟代理人 鄭勵堅 律師

王靖夫 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠（局長）

訴訟代理人 謝秋萍

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國107年11月5日台財法字第10713941830號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：原告民國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新臺幣（下同）165,855,497元，係其與交通部高速鐵路工程局（下稱高鐵局）簽訂新竹車站特定區新竹縣竹北市○○段○○○號（下稱世興段43地號，即系爭土地）商業區開發投資契約案（下稱聯合開發投資契約）V，經被告核定0元，應補徵稅額28,195,434元。原告不服，申請復查，經被告107年7月25日北區國稅法一字第1070010644號復查決定駁回（即原處分），原告不服，提起訴願，嗣經財政部107年11月5日台財法字第10713941830號訴願決定駁回。原告猶未甘服，遂提起本件行政訴訟。

01 二、本件原告主張：系爭土地即世興段43地號土地乃依據鉅額不  
02 動產之交易習慣而採取建經信託契約之交易模式，建經公司  
03 居中登記為信託受託人，並俟各方交易條件均滿足後始辦理  
04 過戶登記，以確保各方交易安全，並簡化交易流程，原告所  
05 出售之土地，亦符合所得稅法第4條第1項第16款之文義，實  
06 應如同一般交易模式，得以適用所得稅法第4條第1項第16款  
07 免納土地交易所得稅之規定，又該款文義並未限制須限於已  
08 辦竣土地登記之所有權人出售土地時始有適用，如欲限制，  
09 依司法院釋字第566號解釋所揭櫫之租稅法律主義，本不得  
10 任意以施行細則或解釋性之行政規則或命令逕加限縮其適用  
11 ，而應循母法修正為之，本件「建經信託契約」機制，實不  
12 應適用最高行政法院101年度4月份第2次庭長法官聯席會議  
13 決議，而排除所得稅法第4條第1項第16款規定之適用；退步  
14 言之，縱認本件仍有上開決議之適用，惟該決議將如本件之  
15 合法土地交易行為，排除適用所得稅法第4條第1項第16款規  
16 定，實已違反憲法上租稅法律主義、平等原則、量能課稅原  
17 則、比例原則，而侵害人民受憲法所保障之平等權、財產權  
18 而屬違憲等情。並聲明：訴願決定及原處分(即復查決定)均  
19 撤銷。

20 三、被告則以：原告雖依聯合開發投資契約及聯合開發權益分配  
21 協議書取得房地分配權益，然原告並未就所取得房地分配權  
22 益辦理土地所有權登記，且系爭土地於信託期間之委託人均  
23 為高鐵局，本件系爭土地原係由高鐵局信託登記於安信建築  
24 經理股份有限公司(下稱安信公司)名下，原告自始即非土  
25 地登記所有權人，即便就不動產有出資行為，仍不能視為不  
26 動產之所有權人，原告出資興建房屋因此所獲得增益，核無  
27 所得稅法第4條第1項第16款出售土地免納所得稅規定之適用

。另原告與暉記開發實業有限公司（下稱暉記公司）成立企業聯盟，申請參與高鐵局之高速鐵路新竹車○○○區○○段○○○號商業區聯合開發案甄選，並以原告為授權代表，原告出資80%並分回屬企業聯盟權利價值80%之房地產，暉記公司出資20%並分回屬企業聯盟權利價值20%之房地產乙節，其中暉記因相同系爭免徵所得稅之出售土地增益事項，業經最高行政法院以107年度判字第454號判決駁回，該確定判決亦指明暉記公司自始至終均未取得所分得土地之所有權，自無出售土地免納所得稅規定之適用等語資為抗辯。並聲明：駁回原告之訴。

四、上開事實概要欄所述之事實經過為兩造所不爭執，並有原核定(原處分卷1第2頁)、原處分即復查決定(本院卷第33至40頁)、訴願決定(本院卷第41至54頁)、聯合開發投資契約(本院卷第59至80頁)等影本在卷可稽，自堪認為真正。是本件爭點厥為：原告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，被告核定為0元，應補徵稅額28,195,434元，有無違誤？

五、本院判斷如下：

(一)按「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。……。」為所得稅法第4條第1項第16款所明定。前揭出售土地之交易所得免納所得稅之規定，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「出售土地」之交易所得，自不得免納所得稅（最高行政法院107年度判字第454號判決、101年度4月份第2次庭長法官聯席會議決議參照）。又最高行政法院101年度4月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨，核與所得稅法第4條第1項第16款所稱之立法理由相符，並無不當限縮所得稅法第4條第1項第16款之適用，原告主張該決議違反租稅法律主義、平等原則、量能課稅原則，而屬違憲云云，尚非可採。

(二)經查，原告與高鐵局於98年5月25日簽訂聯合開發投資契約，由高鐵局提供系爭土地，原告負責出資興建，高鐵局與原告依基地土地作價金額659,540,700元及建造成本1,553,552,000元，協議雙方權益分配比例為29.8%及70.2%，並依該比例分配房產樓層，有聯合開發投資契約及聯合開發權益分配協議書在卷可稽（見原處分卷1第284至304頁、第281至283頁）。依土地登記第二類謄本所載（見原處分卷1第85頁），系爭土地原所有權人為高鐵局。再依原告、高鐵局及安信公司於99年7月20日簽訂聯合開發信託契約（見原處分卷1第265至277頁）所載，原告與高鐵局共同委請安信公司辦理興建資金信託及產權管理相關事宜，高鐵局為信託行為之土地委託人，原告為信託行為起造權利、開發經費及興建中或完工後建物之委託人，安信公司則為信託行為之受託人。嗣於99年9月21日變更建造執照起造人為安信公司（見原處分卷1第127頁），高鐵局並於99年12月6日將土地信託登記予安信公司（見原處分卷1第125頁）。俟房屋興建完成後，原告雖依聯合開發投資契約及聯合開發權益分配協議書取得房地分配權益，然原告並未就所取得房地分配權益辦理土地所有權登記，

且系爭土地原所有權人為高鐵局，於99年12月6日辦理信託登記，委託人及受益人亦均為高鐵局，至103年1月10日辦理信託塗銷登記為止，系爭土地於信託期間並無信託內容變更登記之資料，亦即信託期間系爭土地之委託人均為高鐵局，有新竹縣竹北地政事務所107年6月6日北地所登字第1070003645號函及函附系爭土地信託登記申請書資料、土地地籍異動索引謄本在卷可稽（見原處分卷1第363頁、第358至362頁、第318至354頁）。

(三)由上足見，系爭土地原係高鐵局所有，其後由高鐵局信託登記於安信公司名下，原告自始即非系爭土地登記所有權人，至建案興建完成取得房地分配權益，原告並未辦理系爭土地所有權登記，嗣原告自行出售系爭分得22戶房地權利，系爭土地所有權人並由安信公司直接移轉登記予買受人。準此，原告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，原告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；原告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，被告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。

(四)原告雖主張系爭土地係依據鉅額不動產交易習慣而採取建經信託契約之交易模式，由建經公司居中登記為信託受託人，以確保各方交易安全，並簡化交易流程，實應如同一般交易模式，得適用土地交易所得免稅之規定，且所得稅法第4條第1項第16款文義並未限制須已辦竣土地登記之所有權人出售土地時始有適用云云。然按所得稅法第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。」原告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。原告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。再依原告與高鐵局所簽訂上開聯合開發投資契約及聯合開發權益分配協議書，原告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，且原告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%，當屬原告之營利所得，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。原告仍執詞主張民法第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。

六、綜上所述，原告101年度營利事業所得稅結算申報，被告以原處分核定原告免徵所得稅之出售土地增益為0元，應補徵稅額28,195,434元，於法並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，

爰不逐一論列，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中華民國 108 年 5 月 9 日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法官 李玉卿

法官 李君豪

法官 王俊雄

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

| 得不委任律師為訴訟代理人之情形           | 所需要件                                                                                                               |
|---------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人 | 1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。<br>2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。<br>3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專 |

|    |                                |                   |
|----|--------------------------------|-------------------|
| 01 |                                | 利代理人者。            |
| 02 |                                |                   |
| 03 | (二)非律師具有右列情                    | 1.上訴人之配偶、三親等內之血親、 |
| 04 | 形之一，經最高行                       | 二親等內之姻親具備律師資格者。   |
| 05 | 政法院認為適當者                       | 2.稅務行政事件，具備會計師資格者 |
| 06 | ，亦得為上訴審訴                       | 。                 |
| 07 | 訟代理人                           | 3.專利行政事件，具備專利師資格或 |
| 08 |                                | 依法得為專利代理人者。       |
| 09 |                                | 4.上訴人為公法人、中央或地方機關 |
| 10 |                                | 、公法上之非法人團體時，其所屬   |
| 11 |                                | 專任人員辦理法制、法務、訴願業   |
| 12 |                                | 務或與訴訟事件相關業務者。     |
| 13 |                                |                   |
| 14 | 是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴 |                   |
| 15 | 人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明   |                   |
| 16 | 文書影本及委任書。                      |                   |
| 17 |                                |                   |

18 中 華 民 國 108 年 5 月 9 日

19 書記官 鄭聚恩