

高雄高等行政法院判決

108年度訴字第98號

) FKT64W1Z1X5L0;@民國108年6月26日辯

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

被告 財政部南區國稅局

代表人 盧貞秀

訴訟代理人 林淑敏

張美蘭

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1月7日台財法字第10713949610號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

緣原告104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)74,265,105元，課稅所得額780,207,397元；被告初查以原告與台灣糖業股份有限公司(下稱台糖公司)合建分屋，於房地互換時，其所換入之土地成本，未按換出房屋所分攤之建造成本計算，乃核定免徵所得稅之出售土地增益56,411,186元，課稅所得額1,122,226,956元，補徵稅額58,143,325元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

01 (一)主張要旨：

02 1、國營事業合建分屋附買回條件契約，其合建分屋契約需「同
03 時」簽訂附買回約定，係以取得國營事業土地為目的之一次
04 性交易行為，於房地分屋互易時，房屋之報酬與風險並未移
05 轉於地主，待原告依約買回房地時，土地交易報酬始由地主
06 取得，其經濟事實為原告取得合建方台糖公司所提供土地之
07 交易。而國營事業配合政府督導活化運用土地之政策，無法
08 直接出售素地，方主導出此種合建分屋附買回條件契約型態
09 。財政部民國106年5月2日台財稅字第10600502920號令（下
10 稱財政部106年5月2日令）特別加註「國營事業」字樣，顯
11 見「國營事業合建分屋附買回條件契約」與一般合建分屋契
12 約本質不同，不應依循一般合建分屋的概念，將「國營事業
13 合建分屋附買回條件契約」解釋為「一般合建分屋契約之延
14 伸，前階段互易行為之本質並未改變」。然被告將國營事業
15 合建分屋附買回條件契約，認定係互易及買賣兩契約行為，
16 完全無視企業會計準則公報第10號「收入」第12條第2項舉
17 例說明之規定，顯有錯誤。且租稅法所重視者，應為足以表
18 徵納稅能力之經濟事實，而非其外觀之法律行為，合建分屋
19 附買回條件契約，雖其法律形式外觀可區分為「先互易再買
20 賣」，但簽訂合建分屋契約需「同時」簽訂附買回約定，自
21 應將合建分屋互易與買回二項「互有連結」交易合併考量，
22 依其實質效果認定，方能符合實質課稅原則及公平課稅原則
23 。

24 2、課稅上如不採經濟實質觀點，則此一系列交易之課稅方式，
25 即均應採法律形式觀點處理，不應忽而採法律形式觀點，忽
26 而採經濟實質觀點，以謀求課稅最大化。被告及財政部訴願
27 決定既認定國營事業合建分屋附買回條件契約，應依法律形

式分別按互易及買賣兩契約行為分別處理，唯於前階段互易交易中卻又援引基於「商業實質」考量之財團法人會計研究發展基金會(84)基秘字第004號函（下稱會研基金會(84)第4號函），認定相關財稅規範可謂一致，用以支持「國營事業合建分屋附買回條件契約」適用財政部78年12月14日台財稅第000000000號函釋（下稱78年函釋）之適當性，實係割裂此一系列交易而採取不同（法律形式及經濟實質）課稅認定方式；況會研基金會（84）第4號函並未明定適用於合建分屋附買回條件契約，而所得稅法亦無缺乏商業實質之存貨交換，尤其是不同性質存貨之交換，不得認列交換損益之規範，難以支持財政部78年函釋適用於「國營事業合建分屋附買回條件契約」之適當性，及掩飾78年函釋僅係行政規則，卻強制帳列土地成本金額，僅能以換出房屋所分攤之建造成本為準之適法性。故本案「互易」部分之基礎法律關係，並非「房地交換」，就法言法應無財政部78年函釋之適用，方為正確。

3、退步言之，縱使國營事業合建分屋附買回條件契約，不依財務會計準則（經濟實質）認定係建設公司為取得地主所提供土地之交易合約，而依法律形式就互易及買回交易分別處理，因合建分屋附買回條件契約其換出房屋有明確之買回交易價格，且房地互易係屬等值交換，即換出房屋時價等於換入土地時價等於買回換出房屋之價格，故附有買回條件之合建分屋，並非無法計算交換損益而分別對原告及台糖公司雙方依所得稅法課稅。是以，原告買回台糖公司分得34戶房地價款，其中房屋及土地價款於合作興建房屋契約書已有約定，台糖公司並已分別就房屋及土地價款開立統一發票，而被告亦未調整核定台糖公司劃分之房屋價款有偏低情事，況原告

與台糖公司並非關係人，依據營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第22條第1項第1款規定意旨，亦無需調整，原告買回台糖公司分得房屋之價款，應得作為原告換出房屋之時價（亦等於換入土地之時價）。故縱使應按法律形式，認定為「互易」與「再買回」兩項交易行為，前段之「互易」亦應適用查核準則第32條第2款及第100條第2款前段之規定，以時價入帳並認列交換損益，方為適法。

4、國營事業合建分屋附買回條件契約，其合建分屋契約需「同時」簽訂附買回約定，並非於合建分屋後另謀合意購買台糖公司分得房地之兩次交易行為，已如前面各段所述，故國營事業合建分屋附買回條件契約與一般合建分屋契約本質不同，不應不依其交易實質，卻依兩者稅負高低作為應如何課稅之論據。同時，是否「有失衡平」應將交易雙方（包括原告及台糖公司）稅負一起考量，衡量對政府整體稅收之影響，始能客觀評斷，被告不就本案台糖公司課稅結果與原告課稅結果一起考量，衡量對政府整體稅收之影響，對原告「有失衡平」，顯不符合課稅公平原則。

(二)聲明：訴願決定及復查決定（含原處分）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、查本件之事實乃延續原告於101年6月11日與台糖公司簽訂工程名稱「台南市○○區○○段○○○○○○號等4筆土地合建開發案」之合作興建房屋契約書，約定台糖公司提供台南市○○區○○段○○○○○○號等4筆土地，由原告提供資金及興建房屋，且負責委託設計、發包、興建與銷售、交屋及保固等相關費用及其他依法令需繳交或提撥之費用，並以652,860,000元買回台糖公司所分得之房屋及土地，又按雙方102年7月16

日訂定之「房地分配比例與房屋之區位選定協議書(第一次變更設計)」所示，總興建房屋數計65戶，原告分得31戶，台糖公司則分得34戶。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戶房屋之土地(即換入土地)成本，並非以換出房屋所分攤之建造成本365,710,379元認列換入土地成本，乃核定系爭建案土地成本為757,426,379元(原告換入土地成本365,710,379元+原告購回34戶房屋之土地成本391,716,000元)，因上開建案共計65戶，原告於103年度先出售其中44戶房地，而本(104)年度再出售其中16戶房地，被告乃續予調整原告本年度出售系爭建案其中16戶房屋之土地成本。

2、原告與台糖公司所簽訂合建分屋附買回條件之合建分屋契約之契約屬性，相同案場(44戶房地)之103年度營利事業所得稅事件，業經大院107年1月24日以106年度訴字第430號判決駁回，並經最高行政法院「上訴駁回」，而告確定在案，是原告與台糖公司合建契約，係互易及買賣兩契約行為，前段互易行為之本質並未改變，自有財政部78年函釋之適用，已臻明確。至財政部106年5月2日令釋內容，係針對建設公司配合政府，依合宜住宅招商投資興建契約及國營事業合建分屋附買回條件契約自政府或國營事業取得土地，以該契約簽訂之日為土地取得日，決定是否適用所得稅法第4條之4規定計算土地交易所得，尚非解釋合建分屋附買回條件契約係為一行為契約或應如何計算換入(出)土地成本；又原告稱本件與上開會計準則公報第10號「收入」第12條第2項舉例說明之規定，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，因所涉事實並不相同，自不能比附援引

3、建設公司合建分屋銷售，換出房屋係為取得營建所需之土地

，完工後出售房地始為目的，是依會研基金會(84)第4號函之規定，營建業合建分屋，係屬為達「便於銷售」目的之存貨交換，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，建設公司與地主之房地互易交易，屬存貨性質之交換，不計列交換損益。此與財政部78年函釋，暫免按因交換而開立之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之意旨相符，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之具商業實質資產交換有異。而財政部78年函釋係財政部基於主管機關職責，為供所屬稽徵機關認定合建分屋之成本計算方法、交換價值與銷售額等事實而頒布，核與相關法規無違，且仍編列在財政部106年版所得稅法令彙編內，自得援用。是原告主張本件附買回契約，無財政部78年函釋之適用，要不足採。

4、按合建分屋係指土地所有權人提供土地，由建築商出資合作建屋，嗣房屋建成，雙方按照約定，各自取得應分得之房屋連同基地之單獨所有權，其內含關係可能有互易、承攬、買賣、合夥等性質，恐難與一般交換交易型態一概而論，本件原告與台糖公司所簽訂合建分屋附買回條件之合建分屋契約之契約屬性，如前所述，係為一般合建分屋契約之延伸，屬互易及買賣兩契約行為，前段互易行為之本質並未改變，應適用首揭財政部78年函釋以換出房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。

5、原告所稱交換時價，實係合建分屋雙方基於私契約總價格不

變下所任意劃分之房屋及土地價格，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之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，與交易之經濟實質不符，無從採認為時價；況查核準則第32條第4款已就資產交換中房屋款之時價認定參酌標準定有明文，並無原告所主張得以雙方契約所定之房屋及土地價格認定為房屋時價之情形，是原告稱依契約劃分之房地價格與時價相符，應適用查核準則第32條第2款、第100條第2款前段規定辦理，方為適法等，自無足採。

6、又本件系爭合建契約書中同時記載原告與台糖公司合建分屋及嗣後讓售之約定二項契約交易，與僅買受65戶土地之單一買賣契約本質不同，縱然系爭附買回條件之合建分屋契約執行結果與原告直接買受65戶土地之結果相同，仍應依契約之本質分別計算房地成本並適用稅法，始為妥適，原告僅以契約執行結果相同，即認其土地成本計算不同有差別待遇等，尚難採據。

(二)聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：本件應適用財政部78年函釋或應適用查核準則第32條第2款及第100條第2款前段之規定，認列交換資產及資產交換損益？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

如爭訟概要欄所述事實，業經兩造分別陳述在卷，並有合作興建房屋契約書、原告104年度營利事業所得稅結算申報書、104年度營利事業所得稅申報核定通知書調整法令及依據說明書、核定稅額繳款書等影本附卷（原處分卷第12-24、27-28、29頁）可稽，足堪認定。

01 (二)本件應適用財政部78年函釋認列交換資產及資產交換損益。

02 1、應適用的法令：

03 (1)行為時查核準則第32條第2款、第4款：「出售或交換資產利
04 益：……二、資產之交換，應以時價入帳，如有交換利益，
05 應予認列。其時價無法可靠衡量時，按換出資產之帳面價值
06 加支付之現金，或減去收到現金，作為換入資產成本入帳。
07 ……四、前款房屋款之時價，應參酌下列資料認定之：（一）
08 第22條第3項規定之時價參考資料。（二）不動產估價師
09 之估價資料。（三）銀行貸款評定之房屋款價格。（四）臨
10 近地區政府機關或大建築商建造房屋之成本價格，加上同業
11 之合理利潤估算之時價。（五）大型仲介公司買賣資料扣除
12 佣金加成估算之售價。（六）出售房屋帳載未折減餘額估算
13 之售價。（七）法院拍賣或國有財產署等出售公有房地之價
14 格。（八）依前述各項資料查得房地總價及土地時價所計算
15 獲得之房屋售價。……」第100條第2款：「出售或交換資產
16 損失：……二、資產之交換，應以時價入帳，如有交換損失
17 ，應予認列。其時價無法可靠衡量時，按換出資產之帳面價
18 值加支付之現金，或減去收到現金，作為換入資產成本入帳
19 。……」

20 (2)財政部78年函釋「二、建設公司與地主合建分屋，於房地交
21 換時，其帳列土地成本金額，應以換出房屋所分攤之建造成
22 本為準，暫免按因交換而開立之統一發票金額計算交換損益
23 ，俟房地出售時再計算其損益並依法核課所得稅。至房屋因
24 交換土地而依本部75年10月1日台財稅第0000000號函規定，
25 按時價或房屋評定價格與土地公告現值從高開立之統一發票
26 報繳營業稅之銷售額，可比照營利事業所得稅結算申報查核
27 準則第15條之1規定，於申報營利事業所得稅時，自開立統

一發票總額中調整減除。」上開函釋乃財政部基於主管機關之職責，為供所屬稽徵機關認定合建分屋之成本計算方法、交換價值與銷售額等事實而頒布，核與相關法規原意無違，且其仍編列在財政部106年版所得稅法令彙編內，被告自得援用。

2、經查，原告於101年6月11日與台糖公司簽訂工程名稱○○○區○○區○○段○○○○○○號等4筆土地合建開發案」之合作興建房屋契約書（下稱合建契約書），由台糖公司提供164-1地號等4筆土地，原告提供資金興建房屋65戶，並於合建契約書明定各以第9條所分配之房屋單元應分得部分為起造人名義，申請建造執照，於建築完成，台糖公司取得應分得之34戶房屋建物所有權登記後，再由原告以總價款652,860,000元（房屋銷售額261,144,000元＋土地銷售額391,716,000元）全數承購台糖公司所分得之34戶房地，原告於103年度先出售上開建案中44戶房地，因帳列土地成本金額，未依規定以換出房屋所分攤之建造成本為準，經被告調增原告出售44戶房地之土地成本，原告循序提起行政爭訟，經本院106年度訴字第430號判決駁回原告之訴，嗣經最高行政法院107年度判字第429號判決上訴駁回確定在案。本案為原告就上開合建分屋所取得房地於104年度再出售其中16戶房地，合先敘明。

3、按建設公司合建分屋銷售，換出房屋係為取得營建所需之土地，完工後出售房地始為目的，是依會研基金會(84)第4號函之規定，營建業合建分屋，係屬為達「便於銷售」目的之存貨交換，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

01 乏商業實質之不同種類商品或勞務的交換。」亦可知，建設
02 公司與地主之房地互易交易，屬缺乏商業實質（僅為便利銷
03 售）之不同種類存貨交換，不計列交換損益。原告確實依據
04 合建契約書於系爭房屋建成時，以34戶房屋與台糖公司之31
05 戶土地互易，並各自辦畢34戶及31戶房屋連同基地之單獨所
06 有權移轉後，方依約向台糖公司買回34戶房屋連同基地之所
07 有權，並依規定開立統一發票，其履約內容包含互易取得31
08 戶房屋之基地所有權及嗣後購入34戶房屋及其基地之所有權
09 ，即先互易再買賣，此與單純取得65戶房屋之基地所有權，
10 顯然不同，自應依雙方契約約定，以互易及買賣兩契約行為
11 ，分別計算房屋及土地取得成本，始為適法。而財政部既因
12 合建分屋型態於土地與房屋互易時，因無時價可供認定，遂
13 以78年函釋規定，於房地交換時，其帳列土地成本金額，應
14 以換出房屋所分攤之建造成本為準，暫免計算交換損益。則
15 原告與台糖公司簽訂之附買回條件合建分屋契約，既屬先互
16 易後買賣，前階段以34戶房屋換取31戶土地之互易行為，自
17 有財政部78年函釋之適用。至於原告所稱企業會計準則公報
18 第10號「收入」第12條第2項之舉例將同一商品或債券之銷
19 售後再買回視為一個整體交易，本件應有適用。惟該公報所
20 舉範例，係因單獨辨認各階段交易無法反映交易之經濟實質
21 ，故認為應將數個交易一併考量，然本件附買回條件之合建
22 分屋契約，僅是一般合建分屋契約於互易行為後，附加買賣
23 契約，為一般合建分屋契約之延伸，其（不同種類存貨）互
24 易及買回交易，皆可單獨反映其交易經濟實質，並不因同時
25 簽訂買回協定而影響房地互易之實質，無合併考量之需要；
26 且合建契約書既已明訂合建條件，復未見契約書中有任何有
27 關土地交易之條款或說明，原告僅以執行買回後之結果與實

行土地買賣之結果相同，即謂雙方有實行土地買賣之經濟事實，應將兩交易視為整體一併考量經濟實質，核難採據。

4、次按，查核準則第32條第2款及第100條第2款之規定，以時價認列交換資產及資產交換損益，係指具有商業實質之資產交換，與本件為達「便於銷售」目的之存貨交換不同，且就房屋交換時價之認定於第32條第4款列有8項標準，其中並無契約約定之價格，原告主張得以雙方契約所定之房屋及土地價格認定為房屋時價，自無從採認。況原告所爭執之本件合建分屋契約，業經本院106年度訴字第430號判決認定為互易及買賣二交易，應適用財政部78年函釋認列換入之土地成本，並經最高行政法院107年度判字第429號判決確定在案。原告再執以相同理由主張本案應適用查核準則第32條第2款及第100條第2款前段之規定，尚非可採。

(三)原處分核定應補徵稅額58,143,325元，並無違誤。

1、應適用的法令：所得稅法第4條第1項第16款：「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：「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、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。」

2、經查，依原告與台糖公司之合建契約，於建築完成，台糖公司取得應分得之34戶房屋建物所有權登記後，再由原告以總價款652,860,000元（房屋銷售額261,144,000元＋土地銷售額391,716,000元）全數承購台糖公司所分得之34戶房地，則原告所分得之31戶房屋之土地成本，依上揭財政部78年函

釋規定以換出房屋所分攤之建造成本為757,450,363元（換入土地成本365,734,363元＋買回34戶房屋之土地成本391,716,000元）。被告依規定重新調整本年度原告出售其中16戶之土地成本為187,613,269元，並核定免徵所得稅之出售土地增益為55,091,952元【原申報出售土地增益74,265,105元－調增土地成本19,173,153元（187,613,268元－原申報土地成本168,440,116元）】，課稅所得額1,122,335,992元，並無違誤。惟復查決定核定之課稅所得額1,122,335,992元高於原核定之1,122,226,956元，基於行政救濟之不利益變更禁止原則，遂維持原核定1,122,226,956元，並補徵稅額58,143,325元，於法即無不合。

（四）本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

六、判決結論，本件原告之訴為無理由，應予駁回。

中華民國 108 年 7 月 17 日

高雄高等行政法院第一庭

審判長法官 戴 見 草

法官 邱 政 強

法官 吳 永 宋

以上正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、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）

01 三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
02 條第1項但書、第2項）

03 04 得不委任律師為訴訟 05 代理人之情形	06 所 需 要 件
07 08 （一）符合右列情形 09 之一者，得不 10 委任律師為訴 11 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。 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。 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 利代理人者。
16 17 （二）非律師具有右 18 列情形之一， 19 經最高行政法 20 院認為適當者 21 ，亦得為上訴 22 審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、 二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者 。 3.專利行政事件，具備專利師資格或 依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關 、公法上之非法人團體時，其所屬 專任人員辦理法制、法務、訴願業 務或與訴訟事件相關業務者。
27 是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例	

外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所
示關係之釋明文書影本及委任書。

中華民國 108 年 7 月 17 日
書記官 陳 嫻 如