

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○律師

訴 願 代 理 人 ○○會計師

訴 願 代 理 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關民國 101 年 9 月 12 日北市稽法乙字第 10131667900 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

訴願人依企業併購法規定將其得獨立營運之不動產開發管理之營業新設為○○股份有限公司（下稱○○公司），並於民國（下同）93 年 12 月 23 日因同法規定分割移轉本市內湖區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○地號等 5 筆土地（下稱系爭土地）予○○公司所有。其間，訴願人與○○公司於 93 年 11 月 5 日共同向原處分機關內湖分處（下稱內湖分處）申報系爭土地移轉現值，並依企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定，申請記存前揭移轉行為其所應負擔之土地增值稅，經該分處核定原土地所有人即訴願人應納土地增值稅准予記存於併購後取得系爭土地之○○公司。旋經內湖分處查得系爭土地於 100 年 5 月 6 日以信託登記移轉予案外人○○股份有限公司（下稱○○銀行），依企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款後段規定，○○公司應繳納原准予記存之土地增值稅，乃以 100 年 11 月 17 日北市稽內湖甲字第 10030635800 號函核定○○公司應繳納原准予記存之土地增值稅共計新臺幣（下同）6 億 9,788 萬 2,140 元。訴願人不服，委請代理人○○會計師事務所○○會計師於 100 年 12 月 9 日向內湖分處申請更正註銷上開土地增值稅額，並主張信託登記實質上不是移轉予第三人，系爭土地增值稅仍應記存云云，經內湖分處以 101 年 5 月 18 日北市稽內湖甲字第 10130261100 號函復訴願人，請

○○公司依規定繳納土地增值稅；並副知上開會計師事務所。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 101 年 9 月 12 日北市稽法乙字第 10131667900 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於 101 年 9 月 14 日送達，訴願人仍不服，於 101 年 10 月 11 日向本府提起訴願，102 年

1 月 7 日補充訴願理由，1 月 11 日補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯。理由

一、按企業併購法第 4 條規定：「本法用詞定義如下：一、公司：指依公司法設立之股份有限公司。……四、收購：指公司依本法、公司法、證券交易法、金融機構合併法或金融控股公司法規定取得他公司之股份、營業或財產，並以股份、現金或其他財產作為對價之行為。……六、分割：指公司依本法或其他法律規定將其得獨立營運之一部或全部之營業讓與既存或新設之他公司，作為既存公司或新設公司發行新股予該公司或該公司股東對價之行為。……。」第 34 條規定：「公司依第二十七條至第二十九條規定收購財產或股份，而以有表決權之股份作為支付被併購公司之對價，並達全部對價百分之六十五以上，或進行合併、分割者，適用下列規定：……五、公司所有之土地，經申報審核確定其土地移轉現值後，即予辦理土地所有權移轉登記。其依法由原土地所有權人負擔之土地增值稅，准予記存於併購後取得土地之公司名下；該項土地再移轉時，其記存之土地增值稅，就該土地處分所得價款中，優先於一切債權及抵押權受償。依前項第五款規定記存土地增值稅後，被收購公司於收購土地完成移轉登記日起三年內，轉讓該對價取得之股份致持有股份低於原收購取得對價之百分之六十五時，被收購公司應補繳記存之土地增值稅；該補繳稅款未繳清者，應由收購公司負責代繳。」

土地稅法第 5 條規定：「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。……前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」第 28 條規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」

財政部 97 年 5 月 28 日臺財稅字第 09700082880 號函釋：「主旨：土地所有權因信託行為由委託人移轉予受託人，於向地政機關申辦土地所有權移轉登記時，原依據九二一震災重建暫行條例（95 年 2 月 4 日廢止）第 46 條第 2 項規定記存之土地增值稅，應於信託移轉時繳納，並應依土地稅法第 51 條第 1 項規定辦理。……說明：……二、按『災區土地與公有土地交換重建，而移轉土地所有權者，其應繳納之土地增值稅，准予記存，於交換取得之土地再移轉時，一併繳納之。』為九二一震災重建暫行條例第 46 條第 2 項所明定。本件系爭交換取得之土地，嗣後因信託而由委託人移轉登記予受託人，該項移轉行為核屬上開規定所稱『再移轉』，委託人應繳納原記存之土地增值稅，並應依土地稅法第 51 條第 1 項規定辦理。」

101 年 4 月 25 日臺財稅字第 10100054150 號函釋：「主旨：有關……記存土地增值稅之土地，因自益信託移轉登記予受託人，其信託移轉當年地價稅可否……暫緩追繳原記存土地增值稅疑義乙案，……說明……三、至本案系爭土地原依企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定核准記存之土地增值稅，嗣因信託行為由委託人移轉予受託人時，可否暫緩追繳原記存土地增值稅乙節，請查明實情，參酌本部 97 年 5 月 28 日臺財稅字第

09700082880 號等規定，本諸職權辦理.....。」

- 二、本件訴願及補充理由略以：企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定，准予記存土地增值稅之土地再移轉時，其記存之土地增值稅，就該土地處分所得價款中，優先一切債權及抵押權受償，故應以土地再移轉有取得土地處分價款者，始需繳納原記存之土地增值稅，○○公司信託登記移轉系爭土地予○○銀行，並無任何處分土地所得價款，亦不課徵土地增值稅，非屬該條款所定土地再移轉之情形，原處分機關不得要求訴願人繳納原記存之土地增值稅。財政部 97 年 5 月 28 日函釋係對於九二一震災重建暫行條例第 46 條第 2

項

所定再移轉之闡釋，原處分機關比附援引該函釋作為認定企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款所定再移轉之依據，顯有違誤。

- 三、查○○公司因法人分割登記於 93 年 12 月 23 日取得訴願人原有之系爭土地，並依企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定，申請記存前揭移轉行為原土地所有權人即訴願人所應負擔之土地增值稅，經內湖分處核定訴願人應納土地增值稅准予記存於○○公司。嗣經該分處查得系爭土地（扣除 99 年 3 月 9 日自○○地號分割增加○○地號土地面積計有 195.08 平方公尺，該土地並未信託登記予○○銀行，仍登記為○○公司所有）於 100 年 5 月 6 日以信託登記移轉予○○銀行，依企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款後段規定，訴願人於系爭土地再移轉時即應繳清原准予記存之土地增值稅，而○○公司依同法條第 2 項規定，就訴願人未繳清之土地增值稅款負代繳之責。是系爭記存之土地增值稅之納稅義務人為訴願人，而○○公司則為代繳義務人，訴願人對於追繳其應納之土地增值稅申請復查，應屬適格之復查申請人。有最高行政法院 99 年 4 月 1 日 99 年度判字第 336 號判決、特殊

管

制案件處理畫面查詢、土地綜合資料查詢、土地增值稅開徵查定檔查詢、訴願人 93 年 11 月 5 日土地增值稅（土地現值）申報書、信託契約書等影本附卷可稽，是內湖分處核定追繳訴願人應納之原准予記存土地增值稅，自屬有據。

- 四、至訴願人主張企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款後段規定之「再移轉」，不包括未取得土地處分價款之信託登記移轉行為，原處分機關援引財政部 97 年 5 月 28 日函釋有誤云云。依企業併購法第 34 條之立法理由觀之，記存土地增值稅之規定，乃為避免增加公司間併購時繳納稅捐之資金負擔，並無免徵土地增值稅之意思。該應課之土地增值稅，依同法條第 1 項第 5 款規定僅係記存於併購後取得土地之公司名下，於該項土地再移轉時，其記存之土地增值稅，就該土地處分所得價款中，優先於一切債權及抵押權受償。該款後段係就有關原記存之土地增值稅可就處分土地所得價款中優先受償之規定，並非必須因再移轉而取得土地處分價款者，始有繳納原記存土地增值稅之義務。換言之，再移轉時如另有其他原因而免徵土地增稅或無償處分土地者，原記存應繳之土地增值稅，自亦不得

解為於再移轉時無償處分土地而未取得價款即無庸繳納，而應認於「再移轉」時「記存應課徵之土地增值稅」之原因業已消失，應依法繳納，方符企業併購法第 34 條規定之立法意旨。復依信託法第 1 條及第 9 條第 1 項規定，信託乃委託人移轉信託財產之權利予受託人，受託人則負有以其本身名義，依信託本旨及信託目的管理、處分信託財產之債務，亦即取得信託財產之管理或處分權限。又受託人就信託條款之執行，有自由裁量之權，固屬信託（裁量信託）；惟就受託人未被賦予裁量權，無須為判斷，僅須依信託條款的訂定，或依他人之指示管理或處分信託財產者，亦屬信託之範疇，稱之為事務信託（或稱指示信託），而因事務信託（指示信託）之受託人對信託財產仍具有管理權，故亦得成立信託法所規定之信託關係。故委託人將財產權移轉或為其他處分，為信託關係成立之要件土地權利移轉之原因登記為「信託」，並無礙認定信託登記係屬所有權移轉登記之本質。有最高行政法院 100 年 6 月 16 日 100 年度判字第 988 號判決意旨可參。經查訴

願

人移轉系爭土地應繳納之土地增值稅，經內湖分處依企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定准予記存予○○公司，嗣○○公司信託登記再移轉予○○銀行時，依上開說明，該記存土地增值稅之原因業已消失，訴願人自應繳納原記存之土地增值稅。是訴願主張，顯係誤解法令，不足採據。從而，本件原處分機關復查決定駁回復查之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 丁庭宇（公出）

委員 蔡立文（代理）

委員 王曼萍

委員 紀聰吉

委員 戴東麗

委員 柯格鐘

委員 葉建廷

委員 范文清

委員 覃正祥

委員 吳秦雯

中華民國 102 年 1 月 14 日市長 郝龍斌

法務局局長 蔡立文決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號）

