

臺北市政府 95.06.21. 府訴字第 09577822900 號訴願決定書

訴 願 人：○○股份有限公司

代 表 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 95 年 2 月 7 日北市稽法甲字第 09461604500 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、緣案外人○○股份有限公司於 93 年 1 月 30 日依企業併購法第 28 條規定將其所有本市內湖

區○○段○○小段 ○○、○○、○○、○○、○○、○○及 ○○地號等 7 筆土地，訂約移轉予其子公司即訴願人，並由訴願人發行新股作為移轉對價。嗣○○股份有限公司於 93 年 2 月 13 日申報土地現值並申請記存前揭移轉行為其所應負擔之土地增值稅，經原處分機關內湖分處審認符合企業併購法第 34 條第 1 項規定，乃以 93 年 3 月 10 日北

市

稽內湖增字第 09360147100 號函准予記存。

二、嗣前揭 7 筆土地中之 ○○及 ○○地號等 2 筆土地於 94 年 3 月 30 日經本府公告為交通用

地（公共設施用地）並依法徵購，訴願人乃於 94 年 5 月 23 日與本市簽訂所有權移轉契約書，移轉該 2 筆土地予本市（管理機關為本府捷運工程局），並於 94 年 5 月 26 日向原處分機關內湖分處申報系爭土地移轉現值並申請免徵土地增值稅，該分處乃以 94 年 5 月 31 日北市稽內湖增字第 09460452500 號函復訴願人准予免徵該次移轉之土地增值稅，並依企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款後段規定，向訴願人補徵○○股份有限公司原記存於訴願人之土地增值稅新臺幣 5,324,175 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 95 年 2 月 7 日北市稽法甲字第 09461604500 號復查決定：「復查駁回。」上開復查決定書於 95 年 2 月 9 日送達，訴願人仍不服，於 95 年 3 月 10 日經由原處分機關向本府提起訴願

，
並據原處分機關檢卷答辯到府。

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。……七、母、子公司：直接或間接持有他公司已發行有表決權之股份總數或資本總額超過半數之公司，為母公司；被持有者，為子公司。……」第 28 條第 1 項規定：「公司之子公司收購公司全部或主要部分之營業或財產，符合下列規定者，得經公司董事會決議行之，不適用公司法第 185 條第 1 項至第 4 項應經讓與公司與受讓公司股東會決議之規定及公司法第 186 條至第 188 條之規定：一、該子公司為公司百分之百持有。二、子公司以受讓之營業或財產作價發行新股予該公司。三、該公司與子公司已依一般公認會計原則編製合併財務報表。」第 34 條規定：「公司依第 27 條至第 29 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 5 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 3 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。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) ○○股份有限公司至今仍為訴願人之唯一股東，且該公司移轉系爭 2 筆土地予訴願人，為集團內組織調整之形式上移轉，非實質上之移轉，該公司為系爭 2 筆土地實質自然漲價利益享有者，應為土地增值稅之納稅義務人，此認定可由企業併購法第 34 條第 2 項規定獲得支持。而記存土地增值稅之規定僅是基於稅務稽徵勾稽與連續完整性之考量所為類似備忘帳之設計，不應認定一經記存即已發生並確立應予課徵土地增值稅之事實。
- (二) 企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款乃規定記存之土地增值稅，就該土地處分所得價款，有優先之受償順位，而財政部 95 年 1 月 5 日臺財稅字第 09404587210 號函釋逕予依字面認定，推論擴及對記存之土地增值稅於土地再移轉，即應全面開單課徵，抵觸租稅法定原則。又記存於收購者名下之土地增值稅，於土地再次移轉時，是否即應予開單課徵？或應向何人課徵？企業併購法並未有明確規定。訴願人認為應依該法第 2 條第 1 項規定，回歸至土地法、平均地權條例及土地稅法之相關規定辦理。
- (三) 故應以○○股份有限公司為系爭土地增值稅之納稅義務人，惟土地法第 196 條、平均地權條例第 42 條及土地稅法第 39 條有關政府徵收免納土地增值稅之規定，何以未能及於○○股份有限公司移轉系爭土地予訴願人時之土地自然漲價？如此無異於以租稅懲

罰犧牲自我利益、配合政府徵收作業之○○股份有限公司，亦違背政府訂定企業併購法之良意。

- (四) 系爭土地遭政府徵收確立之時點係於訴願人與○○股份有限公司進行本組織調整規劃之後，政府徵收之決策非屬民間企業所能掌控，且訴願人與○○股份有限公司為此組織調整決策時，立法與行政單位亦未曾對外發布類似案例之命令或解釋，財政部在後始對本狀況為未具理由之解釋，並作出對人民更不利且與企業併購法立法鼓勵企業進行必要組織調整以提升經營效能之美意相牴觸之決定，實為懲罰性之租稅政策，無異剝奪憲法所賦予人民之財產權。

三、按企業併購法第 34 條規定，公司收購他公司之土地，符合企業併購法第 28 條及第 34 條第 1 項規定者，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。卷查案外人○○股份有限公司於 93 年 1 月 30 日依企業併購法第 28 條規定，將其所有包含系爭本市內湖區○○段○○小段○○及○○地號等計 7 筆土地訂約移轉予訴願人，並由訴願人發行新股作為移轉對價。○○股份有限公司並於 93 年 2 月 13 日申請記存前揭移轉行為其所應負擔之土地增值稅，經原處分機關內湖分處審認符合企業併購法第 34 條第 1 項規定，乃准予記存。

嗣系爭○○及○○地號等 2 筆土地於 94 年 3 月 30 日經本府公告為交通用地（公共設施用地）並依法徵購，訴願人乃與本市簽訂所有權移轉契約書，移轉系爭 2 筆土地予本市。是系爭 2 筆土地之移轉仍屬企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款後段規定之「再移轉」，此有 93 年 2 月 13 日及 94 年 5 月 26 日土地增值稅（土地現值）申報書、臺北市政府都市發

展

局土地使用分區及公共設施用地證明書等影本附卷可稽。是原處分機關向訴願人課徵系爭 2 筆土地記存之土地增值稅，洵屬有據。

- 四、至於訴願人主張系爭 2 筆土地為形式上之移轉，○○股份有限公司為土地實質自然漲價利益享有者，應為土地增值稅之納稅義務人，企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款乃規定記存之土地增值稅有優先之受償順位，而該法並未規定於土地再次移轉時，記存於收購者名下之土地增值稅，是否即應予開單課徵？或應向何人課徵？是原處分機關應回歸土地法、平均地權條例及土地稅法之相關規定辦理等節。經查，企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定：「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。」是系爭 2 筆土地之土地增值稅既是記存於取得土地之公司即訴願人之名下，且訴願人亦為系爭 2 筆土地再移轉時，取得處分所得價款之一方，

是訴願人應負擔系爭 2 筆土地之土地增值稅並無違誤。且系爭 2 筆土地土地增值稅之記存，乃係買賣雙方當事人考量其整體利益後向原處分機關申請而為之，訴願人尚不得事後以○○股份有限公司方為系爭 2 筆土地之實質漲價利益享有人，而主張應由該公司繳納系爭 2 筆土地之土地增值稅。

是訴願主張不足採據。

五、另訴願人主張記存土地增值稅之規定僅是基於稅務稽徵勾稽與連續完整性之考量所為類似備忘帳之設計，不應認定一經記存即已發生並確立應予課徵土地增值稅之事實乙節。經查，企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款之立法理由略以：「土地增值稅係就土地之自然漲價課稅，具有時間累積之性質，不宜遽予免徵，惟為免增加併購時繳納稅捐之資金負擔，乃規定移轉土地應納之土地增值稅准予記存；另稅捐稽徵法第 6 條第 2 項規定，土地增值稅之徵收，就土地之自然漲價部分，優先於一切債權及抵押權。為免爭議，爰於第 1 項第 5 款明定經記存之土地增值稅有相同之優先受償順位。……」是記存之規定乃為避免增加公司間併購時繳納稅捐之資金負擔，並無免徵之意思，訴願主張亦不足採。從而，本件原處分機關內湖分處審認訴願人應繳納系爭 2 筆土地原記存之土地增值稅及原處分機關駁回復查之申請，揆諸首揭規定及財政部函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

副主任委員 王曼萍

委員 陳 敏

委員 曾巨威

委員 林世華

委員 陳石獅

委員 陳立夫

委員 陳媛英

中 華 民 國 95 年 6 月 21 日市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

(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)