

臺北市政府 99.01.15. 府訴字第 09970002000 號訴願決定書

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 蔡○○

訴 願 代 理 人 金○○律師

訴 願 代 理 人 王○○律師

訴 願 代 理 人

兼送達代收人 陳○○律師

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 98 年 10 月 15 日北市稽法乙字第 09831788900 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

訴願人於民國（下同）93 年 7 月 20 日向案外人○○股份有限公司（下稱○○公司）購買本市北投區豐年段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○地號等 15 筆土地（下稱系爭土地），訴願人及○○公司於 93 年 8 月 5 日向原處分機關北投分處申報土地現值，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，並於同年 8 月 23 日辦竣所有權移轉登記。嗣經原處分機關以 97 年 11 月 4 日北市稽法乙字第 09730642100 號復查決定核定嘉新公司應納土

地增值稅新臺幣（下同）4 億 6,904 萬 3,724 元准予記存於訴願人名下。旋經原處分機關北投分處查得系爭土地於 97 年 7 月 16 日以信託登記移轉予案外人○○銀行股份有限公司（下稱○○），依企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款後段規定，訴願人應繳納原准予記存之土地增值稅，乃以 98 年 8 月 12 日北市稽北投甲字第 09831343900 號函核定訴願人應繳納原准予記存之土地增

值稅共計 4 億 6,904 萬 3,724 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 98 年 10 月 15 日北市

稽法乙字第 09831788900 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於 98 年 10 月 19 日送達，

訴願人不服，於 98 年 11 月 13 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。

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。……。」第 34 條第 1 項規定：「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……。」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。」行為時第 33 條規定：「土地增值稅之稅率，依左列規定：一、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額未達百分之一百者，就其漲價總數額徵收增值稅百分之四十。二、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之一百以上未達百分之二百者，除按前款規定辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之五十。三、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之二百以上者，除按前二款規定分別辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之六十。為促進經濟發展，對於依前項及第三十四條規定稅率計徵之土地增值稅，自本法中華民國九十一年一月十七日修正施行之日起三年內，減徵百分之五十。……。」

信託法第 1 條規定：「稱信託者，謂委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係。」

財政部 73 年 6 月 21 日臺財稅第 54556 號函釋：「主旨：貴轄××縣××化工股份有限公司

司

前經濟部專案核准合併，應納土地增值稅依獎勵投資條例（80 年 1 月 30 日廢止）第 38

條

第 1 項第 2 款規定准予記存在案，現又與 00 化工股份有限公司合併新設△△化工股份有限公司，其原記存之土地增值稅應移轉△△化工公司一併辦理記存。說明：……二、查營利事業為促進合理經營，經經濟部專業核准合併成為生產事業者，原供該事業直接

使用之用地隨同一併移轉時，其應納之土地增值稅准予記存，由合併後之事業於該項土地再移轉時，一併繳納之，為獎勵投資條例第 38 條第 1 項第 2 款所明定。本案如經查明合併後之事業於再移轉合併土地時，仍符合上述條款規定，其應納土地增值稅應連同原記存之土地增值稅一併記存，並依公司法第 75 條規定，由合併後新成立之△△化工公司承受其納稅義務。」

核
93 年 3 月 8 日臺財稅字第 0930450123 號函釋：「一、公司因合併而移轉之土地，經依法

准記存土地增值稅後，因合併後存續或新設公司被收購而再行移轉，該收購如符合企業併購法第 34 條第 1 項規定，並於收購契約中載明收購公司承受該土地原准記存土地增值稅之納稅義務，且依據公司之登記及認許辦法第六條規定完成登記者，依據企業併購法第 2 條規定，應可優先適用企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款有關土地增值稅記存之規定

，
亦即原記存之土地增值稅准予移轉一併記存於收購後取得土地之公司名下，俟該項土地再移轉時，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。惟公司如非依法進行收購，而有違法逃避繳納稅捐情形，經稽徵機關查獲者，除該次土地移轉無上開企業併購法第 34 條記存土地增值稅規定之適用外，原合併准予記存之土地增值稅亦應依法追繳、受償。二、前述申請一併記存土地增值稅之案件，於申報土地移轉現值時，由收購後承受土地之公司一併檢附承諾書，承諾繳納該移轉土地歷次合併、分割累積記存之土地增值稅，以杜事後爭議。」

人
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

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。」

97 年 10 月 23 日臺財稅字第 09700335440 號函釋：「主旨：經核准記存土地增值稅之土地，因信託行為由委託人移轉予受託人，於本部 97 年 5 月 28 日臺財稅字第 09700082880 號函發布前，已辦竣信託登記且屬自益信託者，原記存之土地增值稅准

暫緩追繳，惟應予列管……說明：……二、信託財產之型態及受益人，自信託成立迄信託消滅，並非固定不變。旨揭暫緩追繳之案件，如有事證足資認定，於信託消滅時信託土地不再轉回委託人所有者，應即予追繳原記存之土地增值稅……。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 九二一震災重建暫行條例第 46 條第 2 項規定所謂再移轉，係指依稅法規定應課徵土地增值稅之土地所有權移轉之情形，財政部 97 年 5 月 28 日函釋違反該條例之立法意旨。
- (二) 企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定所謂「再移轉」，係指土地所有權人因處分該土地所為之移轉行為，不包括因成立信託行為所為之移轉行為在內。財政部 97 年 5 月 28 日函釋意旨與上開規定之規範意旨有所抵觸。訴願人係為確保系爭土地利於日後之開發或處分及為順利取得中國信託之貸款，將系爭土地辦理自益信託予中國信託，並無前開法條規定「再移轉土地以取得處分價額」之情事。
- (三) 依前揭財政部 73 年 6 月 21 日及 93 年 3 月 8 日函釋意旨，原記存土地增值稅之土地再移轉時，如該再移轉行為仍符合得記存土地增值稅之規定，則其因再移轉行為所應納之土地增值稅可連同原記存之土地增值稅一併記存。
- (四) 依財政部 97 年 10 月 23 日函釋意旨，自信託成立迄信託消滅，如自益信託性質從未改變，亦即信託消滅後信託土地仍轉回委託人所有者，原准予記存之土地增值稅即毋庸追繳。又依訴願人與中國信託所簽訂之信託契約書第 3 條及第 6 條第 4 項約定，訴願人雖將系爭土地信託予中國信託，但並無財政部 97 年 10 月 23 日函釋所指「信託消滅時信託土地不再轉回委託人所有」之情事。
- (五) 財政部 97 年 5 月 28 日函釋所得適用之情形，應係指原依據九二一震災重建暫行條例第 46 條第 2 項規定，而准予記存之土地增值稅，應於交換取得之土地辦理信託移轉時繳納者而言，但本件原核定准予記存之土地增值稅，則係依企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定，故並無上開函釋適用之餘地。

三、查訴願人於 93 年 7 月 20 日向○○公司購買系爭土地，嗣訴願人及○○公司於 93 年 8 月 5 日

向原處分機關北投分處申報土地現值，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，經原處分機關以 97 年 11 月 4 日北市稽法乙字第 09730642100 號復查決定核定○○公司應納之土地增值稅准予記存於訴願人名下。嗣原處分機關北投分處查得系爭土地於 97 年 7 月 16 日以信託登記移轉予中國信託，依企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款後段規定，訴願人應繳納原准予記存之土地增值稅，有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 8 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，是原處分機關核

定訴願人應繳納原准予記存之土地增值稅，自屬有據。

四、至訴願人主張企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定之「再移轉」，不包括因成立信託行為所為之移轉行為，財政部前揭 97 年 5 月 28 日函釋與規範意旨牴觸乙節。按信託法第 1 條規定：「稱信託者，謂委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係。」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。縱土地權利移轉之原因登記為「信託」，仍無礙認定信託登記係屬所有權移轉登記之本質。是本件訴願人於 97 年 7 月 16 日辦理信託登記移轉系爭土地予中國信託，仍屬企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定所謂「再移轉」之行為。經查原處分機關係依企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款前段規定，核定嘉新公司應納之土地增值稅准予記存於訴願人名下，訴願人再移轉系爭土地時，依同法條第 1 項第 5 款後段規定，訴願人自應繳納原准予記存之土地增值稅，上開財政部函釋並非原處分機關核定繳納原准予記存之土地增值稅之法令依據。是訴願主張，顯有誤解。

五、另訴願人主張依前揭財政部 73 年 6 月 21 日及 93 年 3 月 8 日函釋意旨，系爭土地因再移轉行

為所應納之土地增值稅可連同原記存之土地增值稅一併記存及依前揭財政部 97 年 10 月 23 日函釋意旨，系爭土地原准予記存之土地增值稅毋庸追繳云云。查財政部 73 年 6 月 21 日函釋或 93 年 3 月 8 日函釋係指公司因合併而移轉土地，其記存之土地增值稅，如合併後之公司再移轉土地時，符合獎勵投資條例第 38 條第 1 項第 2 款規定或企業併購法第 34 條第 1 項規定等要件，則原記存之土地增值稅一併記存於合併或收購後取得土地之公司。上開函釋有關公司原記存之土地增值稅得一併記存於合併後新設或存續之新公司，與本件訴願人為向中國信託借款而將系爭土地信託移轉予該公司之情形並不相同，訴願人與中國信託間並無合併收購之情形，自無上開函釋之適用。次按前揭財政部 97 年 5 月 28 日函釋意旨，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，原准予記存之土地增值稅，應於信託移轉時繳納，而該部嗣以前揭 97 年 10 月 23 日函釋例外同意於該部前揭 97 年 5 月 28 日函釋發布前，已辦竣信託登記且屬自

益

信託者，原記存之土地增值稅准暫緩追繳，惟應予列管。經查，訴願人係於 97 年 7 月 16 日辦理信託登記移轉系爭土地予中國信託，即不符合前揭函釋意旨得准予暫緩追繳土地增值稅之要件。是訴願主張，不足採據。從而，原處分機關北投分處所為處分及原處分機關復查決定駁回其復查之申請，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，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 陳 業 鑫

副主任委員 王 曼 萍
委員 劉 宗 德
委員 陳 石 獅
委員 陳 媛 英
委員 紀 聰 吉
委員 戴 東 麗
委員 林 勤 綱
委員 柯 格 鐘
委員 范 文 清

中 華 民 國 99 年 1 月 15 日

市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 陳業鑫 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，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）