最　高　行　政　法　院　判　決

109年度上字第89號

上　訴　人　大同股份有限公司

代　表　人　盧明光

上　訴　人　尚志資產開發股份有限公司

代　表　人　王光祥

共　　同

訴訟代理人　林巨峯　會計師

簡菀菱　律師

被 上訴 人　新北市政府稅捐稽徵處

代　表　人　張世玢

送達代收人　陳瀅年

上列當事人間土地增值稅事件，上訴人對於中華民國108年12月5日臺北高等行政法院108年度訴字第392號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、上訴人大同股份有限公司（下稱大同公司）、尚志資產開發股份有限公司（下稱尚志公司）提起上訴後，其代表人分別由林郭文艷變更為林文淵，再變更為盧明光；張益華變更為王光祥；被上訴人代表人由黃育民變更為張世玢，茲均據繼任者具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、上訴人大同公司前於民國72年間合併環球電線電纜股份有限公司（下稱環球公司），承受新北市○○區○○段478、513、570、571、573、574、575、576、577、578、579及580地號等12筆土地（重測前之地號分別為漳和段二八張小段390、403、398-2、398-3、399-2、399-3、399、398-4、398-1、398、402及401號，下合稱系爭土地），申經改制前臺北縣政府稅捐稽徵處中和分處（下稱中和分處）依行為時獎勵投資條例（嗣於80年1月30日廢止）第38條規定，以73年2月7日七三北縣中二字第667號函（下稱中和分處73年2月7日函）核准記存土地增值稅新臺幣（下同）39,637,206元在案；嗣於93年12月6日再申報因企業收購而移轉系爭土地予上訴人尚志公司，並申請依行為時企業併購法第34條第1項規定（嗣於104年7月8日移列修正為現行第39條第1項規定）記存該次移轉之土地增值稅，經中和分處以97年10月2日北稅中一字第0970038724號函（下稱中和分處97年10月2日函）准予記存土地增值稅145,608,089元，並依財政部73年6月21日台財稅第54556號函釋（下稱財政部73年6月21日函），將前依獎勵投資條例第38條記存於上訴人大同公司名下之土地增值稅，一併記存於上訴人尚志公司名下；系爭土地亦於97年12月15日以法人收購為原因，登記為上訴人尚志公司所有。嗣尚志公司於107年4月26日申報買賣移轉系爭土地予臺北市（管理機關為臺北市政府捷運工程局），同時申請依平均地權條例第42條第3項規定免徵土地增值稅，被上訴人除准予免徵本次移轉之土地增值稅外，另審認本次移轉合致企業併購法第39條所稱「再移轉」之規定，以107年5月24日新北稅中四字第1073731469號函（下稱原處分）通知上訴人尚志公司，上開原記存之土地增值稅合計185,245,295元（即39,637,206元＋145,608,089元）應優先繳納，經於107年6月27日繳納。上訴人大同公司及尚志公司不服，申請復查，經被上訴人以107年9月7日新北稅法字第1073065812號復查決定駁回。上訴人循序提起行政訴訟，聲明：「1.訴

願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。2.被上訴人應作成退還上訴人溢繳之土地增值稅185,245,295元及自上訴人繳納前揭溢繳稅款之日起，至被上訴人填發收入退還書或國庫支票之日止，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率， 按日加計利息一併退還之行政處分。」經原判決駁回，遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴之主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

四、原判決駁回上訴人在原審之訴，其理由略以：

㈠、上訴人大同公司前於72年間因合併環球公司而承受系爭土地，申經中和分處依行為時獎勵投資條例第38條第1項第2款規定而核准記存土地增值稅39,637,206元；上訴人大同公司嗣於93年12月6日因企業收購而移轉系爭土地予上訴人尚志公司，並由上訴人尚志公司出具內容分別為：「本公司確依企業併購法第28條規定收購大同股份有限公司之資產，如有違反企業併購法第27條至第29條之規定，本公司願意補繳記存之土地增值稅……」「本件企業收購坐落臺北縣中和市漳和段二八張小段390地號等共13筆土地，依企業併購法第34條規定申請記存土地增值稅案件，前開13筆土地係大同股份有限公司於72年12月31日合併環球電線電纜股份有限公司所取得之土地，合併時應繳納之土地增值稅，業經貴處依行為時促進產業升級條例之規定以73年2月7日七三北縣稅中二字第667號函核准記存……該原准記存之土地增值稅，於未來該等土地再次移轉時，將由本公司承受其納稅義務……」之承諾書，申經中和分處審查符合行為時企業併購法第34條第1項第5款及財政部73年6月21日函等規定，准將上訴人大同公司移轉系爭土地予上訴人尚志公司應納之土地增值稅145,608,089元，及依行為時獎勵投資條例規定記存之土地增值稅39,637,206元，一併記存於上訴人尚志公司名下；又被上訴人所為原處分係通知上訴人尚志公司繳納上開2次記存之土地增值稅，上訴人大同公司則非原處分之相對人。是上訴

人大同公司對原處分通知上訴人尚志公司繳納記存之土地增值稅，並非納稅義務人，原處分對上訴人大同公司之權利或法律上利益並未造成侵害，則其對原處分不具有法律上利害關係，其提起本件訴訟求為撤銷原處分及被上訴人應加計利息返還該記存之土地增值稅，為當事人不適格，應予駁回。

㈡、上訴人大同公司原100％持有上訴人尚志公司股份410,000股，嗣於92年間移轉包括系爭土地在內之資產予上訴人尚志公司，取得上訴人尚志公司新增發行股份4,810,064股為100％對價，仍為上訴人尚志公司100％持股之唯一法人股東。是上訴人尚志公司係依企業併購法第28條第1項第2款規定，以受讓自其母公司即上訴人大同公司之財產作價發行新股予大同公司，收購原為上訴人大同公司所有之系爭土地，已有所有權移轉之事實，自應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅；此項租稅債務已發生，僅因行為時企業併購法第34條第1項第5款前段規定而暫予記存。系爭土地嗣後既經上訴人尚志公司與臺北市政府達成價購協議而移轉予臺北市，自屬行為時企業併購法第34條第1項第5款後段所稱「再移轉」，則被上訴人以原處分通知上訴人尚志公司，系爭土地原記存之土地增值稅合計185,245,295元應優先繳納，核無違誤。

㈢、上訴人雖主張：上訴人尚志公司始終為上訴人大同公司100％持有之子公司，系爭土地於107年間由上訴人尚志公司移轉予臺北市，實與由上訴人大同公司移轉予臺北市無異，上訴人尚志公司移轉系爭土地予臺北市既依法免徵土地增值稅，系爭土地自上訴人大同公司合併環球公司所記存之土地增值稅，及上訴人大同公司持有至上訴人尚志公司移轉予臺北市期間之土地漲價，依平均地權條例第42條第3項、內政部101年9月19日台內地字第1010303131號令（下稱內政部101年9月19日令）及財政部101年9月5日台財稅字第10100615670號函（下稱財政部101年9月5日函）等規定，亦應免徵土地增值稅，始與實質課稅原則，及行為時企業併購法第34條

第1項第5款給予組織結構重整之企業稅捐優惠之規範意旨相符云云。惟查：

1.被上訴人以原處分通知上訴人尚志公司繳納之土地增值稅，乃系爭土地因上訴人尚志公司依企業併購法相關規定向上訴人大同公司收購而移轉時即已發生，惟依行為時企業併購法第34條第1項第5款前段規定暫行記存之稅捐債務，該次土地移轉原因既為企業併購，而非土地所有人與需地機關就依法得徵收之土地，達成價購協議，自無平均地權條例第42條第3項及內政部101年9月19日令、財政部101年9月5日函之適用。行為時企業併購法第34條第1項第5款並非提供併購企業減免租稅之優惠，僅係為免增加企業併購時繳納稅捐之資金負擔，就移轉土地應納之土地增值稅准許暫行記存，上訴人尚志公司依企業併購法第28條規定向上訴人大同公司收購系爭土地後，於107年4月將系爭土地售與臺北市，已合致行為時企業併購法第34條第1項第5款後段所定再移轉之要件，被上訴人以原處分通知上訴人尚志公司繳納前經記存之土地增值稅，洵屬有據。

2.系爭土地於上訴人大同公司在72年間因合併環球公司而承受取得時，所申報移轉現值每平方公尺均未逾1萬元，嗣於上訴人尚志公司於93年間向大同公司收購時，申報之移轉現值已上漲至每平方公尺4萬餘元至6萬餘元，迨至上訴人尚志公司於107年4月將系爭土地售與臺北市政府時，申報之土地移轉現值更上揚至每平方公尺均為14萬9千元。另依臺北市政府與上訴人尚志公司就系爭土地訂定之「臺北都會區大眾捷運系統開發所需土地協議價購協議書」第1條約定，臺北市政府係以協議時市價向尚志公司價購系爭土地，且臺北市政府價購系爭土地之價格約為依上訴人尚志公司所申報系爭土地該次移轉現值即每平方公尺14萬9千元計算價格之1.7倍。是上訴人尚志公司因企業合併而自上訴人大同公司收購系爭土地後，於107年4月將系爭土地再轉讓予臺北市時，所取得對價較諸其該次申報之土地移轉現值尚高出甚多，顯見上訴

人尚志公司已透過移轉對價之收取，取得系爭土地因時間經過所生漲價利益。因此本件情節與本院106年度判字第140號、第79號判決認為對母、子公司皆不應課徵土地增值稅之條件之一，須子公司將其前因合併而自母公司受讓之土地移轉予第三人時，未透過移轉對價之收取，收割土地因時間經過所生漲價利益者，顯不相同等詞，茲為其論據。

五、上訴理由略謂：

㈠、上訴人大同公司擁有對上訴人尚志公司100％股權之控制，有合併財務報告，也依企業併購法第45條規定合併申報營利事業所得稅，採所得稅連結申報制。故系爭土地之移轉自法律形式上雖係由上訴人大同公司移轉予上訴人尚志公司，惟兩者應視為同一經濟個體，實質上為同一公司，該移轉僅係形式上移轉，重點乃為企業集團內藉由組織重整達成資產活化之目的，而未來損益風險並未發生終局移轉，仍由上訴人大同公司承擔，經濟實質上系爭土地所有權之利益仍歸屬於上訴人大同公司享有，實與由上訴人大同公司移轉予臺北市無異。原判決忽略系爭土地所有權實質利益之歸屬於上訴人大同公司之事實，有違反稅捐稽徵法第12條之1第2項、納稅者權利保護法第7條第2項及實質課稅公平原則等違法。

㈡、上訴人大同公司於72年間合併環球公司承受系爭土地，申請依行為時獎勵投資條例第38條規定記存土地增值稅，業經中和分處以73年2月7日函核准記存土地增值稅40,333,615元，環球公司之法人格因合併而消滅，依稅捐稽徵法第15條規定與行為時獎勵投資條例第38條第1項第2款規定，上訴人大同公司為第1段記存土地增值稅之納稅義務人。嗣後上訴人大同公司因企業進行組織調整，由上訴人尚志公司於93年11月5日收購上訴人大同公司原所有系爭土地，以新增發行股份4,810,064股作為100％對價，並申請依行為時企業併購法第34條第1項規定記存該次移轉之土地增值稅，經中和分處以97年10月2日函准予記存土地增值稅146,158,853元，依土地稅法第5條、行為時企業併購法第34條第1項第5款及同條第2

項規定，系爭土地記存事宜係由上訴人大同公司（即被收購公司）作為認定記存或繳納土地增值稅之納稅義務人；況依被上訴人就第2段記存核發之新北市政府稅捐稽徵處土地增值稅繳款書，納稅義務人仍是大同公司，僅係特別標註稅款記存於尚志公司名下而已。本件並非財政部73年6月21日函所適用合併設立新公司之類型，原判決適用該函否定上訴人大同公司之當事人適格，有判決違法及理由不備之違誤。

㈢、有關土地增值稅應否課徵，重點在於是否獲有土地自然漲價利益以及是否有免徵之理由而定。上訴人為實質經濟上一體，實際上經濟利益仍歸屬於大同公司所享有，系爭土地既未實質移轉，當然未產生任何土地漲價利益，故無須繳納記存之土地增值稅。而土地所有權人與需地機關達成協議價購者，屬平均地權條例第42條第3項之自願按徵收補償地價售與需地機關，準用同條第1項免徵土地增值稅之規定。協議價購乃由需地機關依市價與所有權人協議，而市價係指市場正常交易價格，換言之，對土地所有權人而言，協議價購與正常土地買賣一般，均應肯認有土地自然漲價利益產生，然而何以協議價購得依法免徵？究其背後之立法目的主要考量到其公益性。上訴人尚志公司因配合臺北市捷運萬大線開發計畫，為公益目的考量，遂與臺北市政府依協議價購，配合需地機關臺北市政府，先將系爭土地移轉予臺北市作捷運開發用地，不論係上訴人大同公司或尚志公司皆未享受土地漲價利益，故免徵土地增值稅之法律效果應適用於上訴人大同公司，即使有漲價利益之產生，依土地徵收條例第11條、平均地權條例第42條第3項、內政部101年9月19日令及財政部101年9月5日函，以市價達成協議價購者免徵土地增值稅之理由，係因支持政府政策將土地售與政府之公益性所致，故與上訴人尚志公司屬同一經濟實體之上訴人大同公司，有免徵土地增值稅法律效果之適用。

六、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論尚無不合，茲就上訴理由再予論述如下：

㈠、按憲法第143條第3項規定：「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。」平均地權條例第35條規定：「為實施漲價歸公，土地所有權人於申報地價後之土地自然漲價，應……徵收土地增值稅。……」是土地稅法第5條規定：「（第1項）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。……（第2項）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；……」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。」第39條第1項、第3項規定：「（第1項）被徵收之土地，免徵其土地增值稅。……（第3項）依法得徵收之私有土地，土地所有權人自願按公告土地現值之價格售與需地機關者，準用第1項之規定。」（免徵土地增值稅規定，與平均地權條例第42條第1項、第3項大致相同）內政部且以101年9月19日令釋：「依土地徵收條例第11條規定以市價達成協議價購者，應屬平均地權條例第42條第3項規定自願按徵收補償地價售與需地機關，準用同條第1項免徵土地增值稅規定。」有案。從而，對於土地價值非因施以勞力資本之增值，除有法定之免徵事由外，應由國家課徵土地增值稅，歸由全民共享，以符公平原則。

㈡、次依行為時獎勵投資條例（80年1月30日廢止）第38條第1項第2款規定：「營利事業為促進合理經營，經經濟部專案核准合併成為生產事業者，依左列有關各款之規定辦理：……二、原供該事業直接使用之用地隨同一併移轉時，經依法審核確定其現值後，即予辦理土地所有權移轉登記，其應繳納之土地增值稅，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。……」又為利企業以併購進行組織調整，發揮企業經營效率，訂有企業併購法。依行為時（即93年5月5日修正公布）企業併購法第4條第1款、第2款、第4款

及第7款規定：「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。……二、併購：指公司之合併、收購及分割。……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。」

㈢、行為時企業併購法第34條第1項（104年7月8日修正移列同法第39條第1項）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65%以上，或進行合併、分割者，適用下列規定：一、所書立之各項契據憑證，免徵印花稅。二、取得不動產所有權者，免徵契稅。三、其移轉之有價證券，免徵證券交易稅。四、其移轉貨物或勞務，非屬營業稅之課徵範圍。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。」乃為企業以併購進行組織調整，提供上述租稅優惠。比較上述5款之租稅優惠規定，固就企業為辦理上述財產或股權移轉而發生之稅捐，包括印花稅、契稅、證券交易稅等，以其與一般應稅交易行為之本質有別，而予免徵；惟就土地所有人未施

以勞力，僅因社會經濟發展而獲得土地漲價之利益，所應課徵之土地增值稅，則僅予以延緩繳納之利益，此參諸其第5款部分立法理由記載：「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」甚明。準此，已依該款規定記存之土地增值稅，自不因該土地事後再為之移轉，有合於土地稅法第28條但書或第39條第1項、第3項等規定免徵土地增值稅情事即無庸繳納，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，方符該規定之立法意旨。

㈣、依照行為時企業併購法第34條第1項第5款規定，公司依同法第28條規定收購財產，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65%以上者，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，係記存於「併購後取得土地之公司」名下，已如前述；該規定既然將「稅額」已確定之「土地增值稅款」，由原納稅義務人（即形式上之土地出賣人）名下，「記存」至「（形式上之）土地買受人」名下，即得解釋乃「就納稅義務人為法定移轉」（本院106年度判字第140號判決意旨參照）。是財政部為統一規範企業或金融機構因併購移轉土地申請適用企業併購法等規定記存土地增值稅案件之審查，及核准後之管制等相關作業，前以93年11月2日台財稅字第0930474255號函訂定「企業或金融機構因併購移轉土地申請記存土地增值稅案件審查管制注意事項」第2點第3款規定：「經核准記存土地增值稅之土地再移轉時，由該併購後取得土地之公司、機構，負責將該次再移轉應納之土地增值稅及原記存土地增值稅一併繳納。……」核與上開規定意旨相符，並未違反租稅法律主義，自得為稅捐稽徵機關所援用。

㈤、查上訴人大同公司前於72年間因合併環球公司而承受系爭土地，經准記存土地增值稅39,637,206元；嗣於93年12月6日

因企業收購而移轉系爭土地予上訴人尚志公司，並依行為時企業併購法第34條規定，申請記存土地增值稅，申經中和分處審查上訴人尚志公司所出具同意承受上訴人大同公司前次及本次土地增值稅納稅義務之承諾書等件，依行為時企業併購法第34條第1項第5款規定，以97年10月2日函准將上訴人大同公司移轉系爭土地予上訴人尚志公司應納之土地增值稅145,608,089元，及前依行為時獎勵投資條例規定就系爭土地記存之土地增值稅39,637,206元，一併記存於上訴人尚志公司名下，其後上訴人尚志公司於107年4月就系爭土地與臺北市達成價購協議，被上訴人爰以原處分通知上訴人尚志公司繳納上開2次記存之土地增值稅等情，乃原審依法確定之事實。觀之中和分處97年10月2日函說明四：「本案大同股份有限公司於72年12月31日合併環球電線電纜股份有限公司，承受……土地，另有……記存之土地增值稅……再予一併記存，由收購之事業（尚志資產開發股份有限公司）承受納稅義務……」且明載系爭土地增值稅之納稅義務由上訴人尚志公司承受（見原處分卷第499頁），被上訴人自得於上訴人尚志公司再移轉系爭土地時，以上訴人尚志公司為納稅義務人，而為原處分。是原判決以：上訴人大同公司非原處分之相對人，其對原處分通知上訴人尚志公司繳納記存之土地增值稅，不具法律上利害關係，其提起本件訴訟為當事人不適格為由，而駁回上訴人大同公司部分之訴，依上述規定及說明，於法並無不合。至被上訴人製發之繳款書，縱於納稅義務人欄仍載上訴人大同公司，惟其上既載明承受人為上訴人尚志公司，並加註稅款係記存於上訴人尚志公司名下，由上訴人尚志公司委由代理人領取（見原處分說明四），足明本件由上訴人大同公司將系爭土地移轉予上訴人尚志公司所記存之土地增值稅，係由上訴人尚志公司繳付之事實，則徒以該納稅義務人欄之記載，尚無法執為上訴人大同公司亦係納稅義務人之論據。另原判決敘及財政部73年6月21日函釋，旨在說明中和分處審查上訴人尚志公司承受該處73年2

月7日函准記存之土地增值稅之承諾，如何經該處認符財政部73年6月21日函釋，而以97年10月2日函予以核准之事實經過，並未適用財政部73年6月21日函釋否定上訴人大同公司之當事人適格。上訴人執此指摘原判決此部分違法等，並無可採。

㈥、司法院釋字第706號已闡述：「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之，……就相關法律所為之闡釋，應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為……」而實質課稅原則作為解釋稅法之方法，自不能據該原則而推導出違反立法意旨之解釋內容。如前所述，土地增值稅係就土地之自然漲價為課徵，此自然漲價係具時間累積性及增值實現等特性，行為時企業併購法第34條第1項第5款乃為避免增加公司併購時繳納稅捐之資金負擔，而設記存土地增值稅之規定，並無意免徵土地增值稅，所涉及之土地於該記存前、後所生土地自然增值且能獨立計算其增值稅；該款規定後段所稱「再移轉」（實質移轉），核與先前因組織調整所需之「形式移轉」係屬二事，是土地稅法第39條第1項、第3項規定被徵收，或土地所有權人自願按公告土地現值之價格售與需地機關之土地，免徵其土地增值稅，參之83年2月2日平均地權條例第42條修正理由，固因：「由於政府以低於市價之公告現值徵收土地，及土地被徵收後要課徵高額之土地增值稅，此舉已造成土地所有權人相當大的損失，為免其因利益被剝奪而引發抗爭」惟此利於需地機關得以迅速取得所需用地之立法政策考量；所稱免徵土地增值稅之範圍，依土地稅法第31條第1項第1款規定：「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉……時，經核定之申報移轉現值中減除下列各款後之餘額，為漲價總數額：一、……規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。」於曾經移

轉之土地，自係指土地所有人從其取得土地所有權至徵收或價購當時（即其前次移轉土地後至本次移轉期間），土地漲價所生之土地增值稅，而與前次移轉所生之土地增值稅無關。

㈦、查系爭土地於上訴人大同公司在72年間因合併環球公司而承受取得時，所申報移轉現值每平方公尺均未逾1萬元，嗣於上訴人尚志公司於93年間向大同公司收購時，申報之移轉現值已上漲至每平方公尺4萬餘元至6萬餘元，迨至上訴人尚志公司於107年4月將系爭土地售與臺北市政府時，申報之土地移轉現值更上揚至每平方公尺均為14萬9千元（詳見原判決附表一、二），亦為原審依法確定之事實。原審並依此調查證據之辯論結果，論明：上訴人大同公司原100％持有上訴人尚志公司股份410,000股，嗣於92年間移轉包括系爭土地在內之資產予上訴人尚志公司，取得上訴人尚志公司新增發行股份4,810,064股為100％對價，上訴人尚志公司係依企業併購法第28條第1項第2款規定，以受讓自其母公司即上訴人大同公司之財產作價發行新股予大同公司，收購原為上訴人大同公司所有之系爭土地，已有所有權移轉之事實，自應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅，僅因行為時企業併購法第34條第1項第5款前段規定而暫予記存，該次土地移轉原因既為企業併購，而非土地所有人與需地機關就依法得徵收之土地，達成價購協議，自無平均地權條例第42條第3項及內政部101年9月19日令之適用；上訴人尚志公司於107年4月將系爭土地售與臺北市，合致行為時企業併購法第34條第1項第5款後段所定再移轉之要件，其情節與本院106年度判字第140號、第79號判決所指如子公司將其前因合併而自母公司受讓之土地移轉予第三人時，未透過移轉對價之收取，收割土地因時間經過所生漲價利益者，顯不相同，被上訴人以原處分通知上訴人尚志公司，系爭土地原記存之土地增值稅合計185,245,295元應優先繳納，核無違誤等得心證理由綦詳，核無判決不適用法規或適用不當、不備理由等違背法令

情事。上訴意旨主張協議價購與正常土地買賣一般，均應肯認有土地自然漲價利益產生，其得依土地徵收條例第11條等規定免徵土地增值稅，係考量公益性，系爭土地所有權實質利益之歸屬於上訴人大同公司，上訴人均未享有土地漲價利益，縱有漲價利益之產生，與上訴人尚志公司屬同一經濟實體之上訴人大同公司，亦應有土地徵收條例第11條免徵土地增值稅法律效果之適用，原判決忽略上述事實，違反稅捐稽徵法第12條之1第2項、納稅者權利保護法第7條第2項及實質課稅公平原則等違法云云，乃未慮及行為時企業併購法第34條第1項第5款立法意旨，尚非可採。又本件所涉法律關係並不複雜，且本院法律見解亦無紛歧，是上訴人依行政訴訟法第253條(依其理由應為第1項第1款）規定聲請行言詞辯論，本院認無必要，併此說明。

㈧、綜上所述，原判決將訴願決定及原處分均予維持，並駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。上訴論旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段、第104條、民事訴訟法第85條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　4　　月　　15　　日

最高行政法院第三庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　高　愈　杰

法官　劉　介　中

法官　帥　嘉　寶

法官　林　玫　君

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　110　　年　　4　　月　　15　　日

書記官　陳　品　潔