

臺中高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

109年2月6日辯論終結

原告 萬寶資產管理股份有限公司

代表人 楊正

訴訟代理人 林民凱 律師

被告 臺中市政府地方稅務局

代表人 沈政安

訴訟代理人 許欣婷

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服臺中市政府中華民國108年8月6日府授法訴字第1080148643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：

原告之母公司裕大企業股份有限公司（下稱裕大公司）於民國（下同）90年間立切結書承諾捐贈開發區內特定範圍土地予臺中市政府作為回饋後，經臺中市政府於91年核准「裕大花園別墅D區開發案」開發許可在案。嗣93年間，裕大公司分割新設子公司即原告，由裕大公司持有原告100%股份，並將原有臺中市○○區○○段○○號土地併同開發區內其他土地移轉與原告，且於同年4月14日申報土地現值，經被告所屬東山分局（改制前為臺中市稅捐稽徵處東山分處）依行為時企業併購法第34條第1項第5款規定（現行同法第39條第1項第5款），以93年10月4日中市稅東分一字第0930103216號

准予記存土地增值稅於原告在案，裕大公司復於98年轉讓開發權予原告。嗣原告於105年8月29日將96-72地號土地（下稱系爭土地）自96地號土地分割出，並於105年11月25日申報贈與移轉予臺中市政府，被告爰依法向裕大公司補徵該筆土地上揭原記存之土地增值稅，計新臺幣（下同）2,724,255元。裕大公司不服，申請復查，被告以106年4月13日中市稅法字第10600017401號復查決定維持原核課處分，裕大公司不服，提起訴願（案號：00000000），經臺中市政府訴願審委員會審議後認原告將系爭土地贈與臺中市政府，形式上雖屬無償贈與，但實質上是否有對價關係？及本案納稅主體究為何者？均有再釐清必要。爰以106年8月18日府授法訴字第1060109304號訴願決定撤銷原核課處分及復查決定，由被告另為適法之處分。被告依上開訴願決定意旨，重新審核後，仍認對裕大公司補徵原記存之土地增值稅，計2,724,255元，並無違誤，爰作成106年10月20日中市稅法字第10600092151號重核復查決定書。裕大公司不服，向臺中市政府提起訴願（案號：00000000），經臺中市政府訴願審委員會審議後，認原核課處分既經訴願決定撤銷，即溯及既往失其效力，被告逕為上開重核復查決定書顯乏依據，爰以107年2月26日府授法訴字第1060262972號訴願決定撤銷重核復查決定書。被告重新審查後以107年4月24日中市稅山分字第1075604140號函檢附土地增值稅繳款書（管理代號：B470851Z00000000000000000000）改向原告補徵上揭原記存之土地增值稅，計2,724,255元（下稱原處分）。原告不服，再申請復查，被告以107年9月3日中市稅法字第10700073121號復查決定維持原核課處分，原告不服，提起訴願（案號：00000000），經臺中市政府訴願審委員會審議後認按企業併購法第39條第1項

第5款後段規定，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，則所稱之「再移轉」的性質，是否限於有償移轉始有適用？抑或包括無償移轉（含贈與各級政府之情形）？有再釐清之必要。爰以108年1月31日府授法訴字第1070250000號訴願決定撤銷原核課處分及復查決定，由被告另為適法之處分。被告依上開訴願決定意旨，報請財政部函釋，依函釋意旨經重新審核後，仍認對原告補徵原記存之土地增值稅，計2,724,255元，並無違誤，爰作成108年5月17日中市稅法字第1080001187號重核復查決定書。原告不服，向臺中市政府提起訴願，惟遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1、按企業併購法第39條（行為時之34條）第1項第5款「記存」之土地增值稅，係屬形式上所有權移轉，根本未發生負擔能力之變動，此有訴願決定書不同意見書等理由可為證。

(1)按所謂租稅優惠者，係指：「納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者」此有司法院釋字第565號解釋以供參照。

(2)被告所持理由，係引自原企業併購法第34條之「立法理由」，然其引用非無斷章取義之嫌，蓋本條「立法理由」說明「因併購而為財產或股份之移轉，如僅係形式上轉移，與一般應稅交易行為之本質應有區別，為鼓勵併購強化企業經營效率與競爭能力，應對進行併購而發生之稅捐，在

01 一定條件之下，給予適當之減免。」前開立法理由肯認因
02 併購而為財產上移轉，僅係形式上移轉，亦即根本沒有負
03 擔能力。另按司法院釋字第565號解釋之見解，所謂租稅
04 優惠者，應係有負擔能力，但因為政策目的而為減免，始
05 足當之，但公司之分割本無負擔能力之增加，且本案土地
06 之移轉係因應政府防災所為之捐贈，當非上開立法時所得
07 預測，故解釋上應綜觀整體文義及移轉真實目的探求量能
08 課稅原則之立法目的。

09 (3) 本件由裕大公司分割出之萬寶公司，由裕大公司百分之百
10 出資，亦即於分割過程中，雖然分割為2個法人，但負擔
11 能力完全沒有增加。於此情形，應屬於立法理由所稱之形
12 式上之轉移，無負擔稅捐之能力與必要性。

13 (4) 訴願決定書不同意見書中所載略以：「企併法第39條第1
14 項第5款的『再移轉』，應限縮解釋，不必與民法概念完
15 全一致，而應以『會再次產生土增稅』的『再移轉』案型
16 ，包括贈與私人、買賣、交換等案型，其解釋始屬前後一
17 貫。贈與給政府，土地稅法第28條已明文規定免稅，所以
18 不會產生土增稅，自不屬於企併法第39條第1項第5款的『
19 再移轉』，捐贈給私人，雖屬無償，但仍會產生土增稅，
20 亦屬可以追繳記存土增稅的案型。財政部108年4月12日的
21 上開解釋，即是完全受到民法有關財產權『移轉』觀念的
22 影響，不符合稅法解釋之原則。參、結論：稅法解釋必須
23 取向於各稅的特別目的，稅法解釋不必與民法概念完全相
24 同，此為司法院大法官歷來所作解釋所強調者。土增稅係
25 『交易所得稅』的一種，必有所得，才有『記存』及其後
26 『追繳』的問題。企併法第39條第1項第5款的『第一次移
27 轉』及『再移轉』，從體系解釋的角度來看，必須皆屬會

產生土增稅的案型，才符合『一般法律解釋方法』。本案原告萬寶公司105年11月25日再以系爭土地的一部分捐贈給臺中市政府，乃屬免徵土增稅的案型，此次捐贈應不屬企併法第39條第1項第5款的『再移轉』。財政部108年所為函釋結論認為：『併購後取得土地之公司將土地『贈與政府』行為，亦屬所有權移轉，……非以後階段『再移轉』是否有償為要件。』即單純使用『文義解釋』，雖『部分正確』，但套用於本案，則屬錯誤。『國不以利為利，以義為利也。』（語出《大學》），亦即國家課稅，不應該只考慮機關的財政收入，也應考慮租稅的實質正當性，亦即，國家機關不得徵收不義之稅捐。稅捐之稽徵，除應符合程序外，稅法的解釋也必須符合『一般法律解釋方法』。記存之土增稅並非免稅，故本案不是土增稅『多寡』的問題，而是涉及臺中市政府地方稅務局是否有依法行政，而可以提早追繳的問題。『提早』增加此一筆收入，於市庫併無任何助益，但違法而失信於民則屬重大損失。法律解釋最忌流於只有文義解釋，雖然『贈與』給市政府，文義上亦屬民法上『移轉』。稅法及企併法上開規定的『再移轉』，也不以『有償』為限，但也絕非泛指民法上各式的移轉，而應限於『會產生應繳納土增稅』的案型。本案萬寶公司捐贈土地給市政府，依土地稅法第28條規定免徵土增稅，此種案型應排除在『再移轉』的概念之外。財政部108年4月12日所為函釋雖有部分正確，但適用於本案則屬錯誤。故本案應撤銷臺中市政府地方稅務局民國108年5月17日中市法稅字第1080001187號之重核復查決定書決定及原核課處分。」亦可為說明。

(5)簡言之，本案不是土地增值稅「多寡」的問題，而是涉及

01 被告是否屬於依法、合理追繳稅賦。蓋增加此一筆收入，
02 於市庫並無任何助益，但違法而失信於民，則屬重大損失
03 。本案原告為公益而捐贈為被告所無否認，而捐贈乃係因
04 里長陳情及救災需要，被告請求原告捐贈土地，然嗣後又
05 以潛在經濟利益等理由強加課稅，導致無償捐贈者承擔稅
06 賦之不合理性。法律解釋最忌流於只有文義解釋，雖然「
07 贈與」給市政府，文義上亦屬民法上「移轉」。但絕非泛
08 指民法上各式的移轉均應繳納土地增值稅，應限於「會產
09 生應繳納土增稅」的案型才有負擔繳納之理。本案原告捐
10 贈土地給市政府，依土地稅法第28條規定免徵土增稅，此
11 種案型應排除在「再移轉」的概念之外，此由訴願決定書
12 委員所出具之不同意見書可為佐證。

13 2、企業併購法第39條（行為時之34條）第1項第5款規定之土
14 地「再移轉」定義，應併同土地稅法第28條綜合其目的為
15 解釋，而非單從土地稅法第5條第2項規定為字面解釋應用
16 ：

17 (1)按土地稅法第5條第2項規定：「前項所稱有償移轉，指買
18 賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償
19 移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」據此，被告復指稱
20 ：企業併購法並未就再移轉為規定，應適用前述土地稅法
21 第5條第2項之解釋，包含有償與無償移轉，故本件無償移
22 轉仍需補徵土地增值稅云云。惟土地稅法第5條第2項僅規
23 定何謂有償、無償移轉，全未涉及「捐贈予政府時」之法
24 律效果。本件固係無償移轉，惟係無償捐贈予臺中市政府
25 ，就此類無償移轉，土地稅法第28條另有特別規定其法律
26 效果為：「各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈
27 之私有土地，免徵土地增值稅。」復查與訴願決定均忽視

01 土地稅法就無償移轉予「私人」或「各級政府」有不同之
02 法律效果，其適用法律顯有違誤之處。

03 (2) 本件由裕大公司分割成立萬寶公司，並移轉土地部分，係
04 屬形式移轉已如前述，既無負擔能力之變動，則記存之土
05 地增值稅款，即係將來再移轉時，如需課稅之擔保而已，
06 被告漏未審究相關條文及考量本案移轉之緣由乃係為配合
07 防災所為捐贈，其適用法律顯有不當。

08 3、依財政部104年12月11日臺財稅字第10404044540號函釋及
09 108年4月12日臺財稅字第10800035400號函釋等意旨，系
10 爭土地（15M-3）亦無追繳稅款之理由；被告於指稱系爭
11 土地不符合該等函釋之規定，容有疑義，此亦有訴願決定
12 書中不同意見書內容可為佐證，茲分別說明如下：

13 (1) 按行政程序法第6條規定，稅捐之徵免亦當符合平等原則
14 。且行政行為中若有情事變更等原則發生，應依據該法第
15 8條及第9條規定辦理。

16 (2) 訴外人裕大公司於90年開發案所為承諾事項（即15M-2及
17 森林公園用地），係因應臺中市都市發展的考量下，對本
18 案開發許可所附帶的條件限制，而93年是基於組織變革考
19 量所為企業分割，是前開發案承諾的道路（即15M-2）捐
20 贈給臺中市政府，按各級政府受贈之私有土地法律明定免
21 徵土地增值稅，基於舉重明輕法理，則財政部於104年的
22 專案函釋，將原已因企業分割記存的土地增值稅，都加以
23 免除。而被告課徵系爭15M-3記存土地增值稅主要理由略
24 以：「原開發許可承諾捐贈範圍不包括系爭土地等語，均
25 足證該土地再移轉，並不符合前開財政部民國104年12月1
26 1日臺財稅第00000000000號函免予追繳前所記存稅款之規
27 定。」惟該函釋僅說明15M-2土地：「係承受及履行被分

01 割公司與政府約定捐贈土地之行政契約，應與被分割公司
02 捐贈土地與政府屬同一行為。」並未言及原15M-2土地免
03 徵之理由。而系爭土地（15M-3），則是原告在93年企業
04 分割後，因災難致原承諾的道路受損的情形下，為配合政
05 府災害緊急疏散之需及公共利益之用所為的捐贈，也就是
06 為貫徹履行90年的開發案承諾所為的開發及捐贈，是履行
07 業務的展現，雖然時空不同，但其目的則係一致，所以當
08 可認為15M-3道路可以「視為」當初承諾之一部分或15M-2
09 之延伸為宜，當得免徵稅賦，此由財政部108年4月12日臺
10 財稅字第10800035400號函釋所稱「係為配合政府災害緊
11 急疏散之需及公共利益之用，得否認為屬於同一開發案承
12 諾事項之一部分，得否免徵前階段土地增值稅」等語，亦
13 可推知意涵。

- 14 (3) 按行政程序法第135條規定：「公法上法律關係得以契約
15 設定、變更或消滅之。但依其性質或法規規定不得締約者
16 ，不在此限。」次按稅捐徵免事項，應遵守租稅法律主義
17 ，依照司法院釋字第692、693號解釋之見解：「人民有依
18 法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給
19 予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體租稅客體、租稅
20 客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期
21 間等租稅構成要件，以法律明文規定。」故原15M-2土地
22 增值稅之免徵，仍有企業併購法第39條第1項第5款、土地
23 稅法第28條規定之適用。而15M-2土地與15M-3土地相同，
24 均係原由裕大公司所持有，於分割設立萬寶公司（原告）
25 時移轉，並記存土地增值稅。既如前所述，土地增值稅之
26 免徵，兩者性質相同，屬於形式移轉後再捐贈予地方政府
27 ，應均免徵土地增值稅。

(4) 換言之，企業併購法第39條第1項第5款「再移轉」的概念，應採「目的性限縮」，即應限縮為會產生土地增值稅經濟效益之案件類型。參酌訴願決定書委員之不同意見書理由略為：「『再移轉』應包括贈與給私人的案型，亦即若贈與給私人，稅務機關亦得就記存土增稅予以追繳，但贈與給政府機關，則應排除在外。本案裕大企業股份有限公司（下稱裕大公司）將部分資產分割，移轉給原告萬寶資產管理股份有限公司（下稱萬寶公司），係屬適用企併法之案件。本案系爭土地的『第一次的移轉』，依土地稅法第5條規定，土增稅本應由萬寶公司負擔，但因企併法第39條第1項第5款規定的關係，土增稅即記存於萬寶公司帳上，萬寶公司享有『緩繳』土增稅之利益。由於本案萬寶公司係由裕大公司出資100%成立的子公司，故財政部曾於104年12月11日以臺財稅字第10404044540號函釋：『…公司於分割前申請土地開發，並承諾捐贈一定比例土地與政府，經地方政府核准，其捐贈土地之行政契約，倘於公司分割前已生效，嗣100%控股子公司（新設公司）續為開發及依公司分割前承諾事項完成捐贈土地與政府，原記存之土地增值稅應免予追繳。……』亦即，萬寶公司『依公司分割前承諾事項完成捐贈土地與政府，原記存之土地增值稅應免予追繳』，此乃基於分割企業與原母公司具有同一主體性之故。原告萬寶公司若不作任何捐贈市政府的行為，即不必被追繳原記存之土增稅，但因為莫拉克風災，臺中市政府為了搶險興建道路，萬寶公司『再』多捐贈1筆土地給市政府（本案另捐贈之土地為系爭土地地號96-72之15M-3道路），卻反而變成可以被追繳該記存之土增稅，豈非『行善而受惡報』？地方稅務局此一措施，

何異於『下井落石』？從體系解釋來看，既然『第一次的移轉』係屬應繳納土增稅的情形，則『再移轉』當亦指『須繳納土地增值稅』的情形，始屬前後一貫的解釋。因為企併法第34條（現改列為第39條）第1項第5款的規定是：『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。』土增稅可以『記存』的前提是『經申報審核確定其土地移轉現值』；再者，本款後段規定：『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。』亦即，『再移轉』時，必須有『就該土地處分所得價款』，才會產生如何優先於其他債權的問題。亦即，『再移轉』時，必須該移轉時，另外或得相當之對價，則這些對價中，土地增值稅才可以較抵押權優先受償。此一規定，表示土地增值稅係屬較物權更具有優先受償性。但財政部108年4月12日臺財稅字第10800035400號函釋則認為：『……依土地稅法第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。公司因併購移轉土地所有權，應依上開土地稅法規定負擔土地增值稅，惟為利企業併購以發揮經營效率，得依企併法第39條規定予以記存，享有延緩繳納利益。至併購後取得土地之公司將土地『贈與政府』行為，亦屬所有權移轉，應依該次移轉時稅法規定徵免土地增值稅，前階段移轉依法應課徵之租稅債務不受其影響，非以後階段『再移轉』是否有償為要件。……』本

件函釋認為『非以後階段『再移轉』是否有償為要件。』
僅有部分正確，因為捐贈給私人，亦屬無償，仍應由受贈
人繳納土增稅，亦屬可以追繳先前記存土增稅的案型。但
體系上，既然『第一次移轉』以產生土增稅為要件，其後
的『再移轉』亦應以產生土增稅的案型為限。本案萬寶公
司捐贈土地給臺中市政府，係屬免稅的案型，應不構成『
再移轉』的概念。」等理由論述可為佐證。

4、本案並無被告所稱「漲價利益」之實現：

- (1) 如前所述，稅捐之課徵係發生於負擔能力實現，企業併購
法既規定公司分割接受對價免徵契稅、證券交易稅、營業
稅等，可見立法者自始即不認為公司分割受讓財產作為股
權之對價，有負擔能力之變動，此觀諸本條之立法理由亦
可知企業合併、分割係屬「形式上移轉」。復按納稅者權
利保護法第7條第1、2項之規定：「涉及租稅事項之法律
，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法
目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅
捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經
濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。
」此外，實務上亦肯認實質課稅原則即係「指基於憲法所
肯定之平等原則，有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認
定，應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益
為準，而非以形式外觀為準，以求租稅公平，並杜投機及
濫行規避稅捐。」（臺北高等行政法院判決98年度訴字第
2838號判決參照）。被告既同意，依財政部104年12月11
日臺財稅字第10404044540號函釋示之意旨，契約關係中
所捐贈之土地（即15M-2）係屬無償，另一方面又主張15M
-3土地與核發建築執照有對價關係，其主張相互矛盾，有

違行政法上誠實信用原則。「所謂禁反言原則，係指任何人主張權利或法律上地位時，不得與其一向行為互相矛盾。蓋此種行為破壞相對人之正當信賴，並致其受有損害者，其權利之行使即有違反誠信原則；亦即當事人之主張應前後一貫，不得事後任意翻異，如他方當事人業因權利人先行行為，造成一合理值得保護之信賴時，權利人之行使權利即違反自我行為矛盾之禁止，而不應准許」（臺灣高等法院103年度上字第1140號判決意旨參照）15M-2與15M-3土地同屬由裕大公司所持有，於分割設立萬寶公司時移轉，並記存土地增值稅，而後捐贈予臺中市政府者，不應為差別待遇，併與說明。

- (2) 本案原告若不作任何捐贈市政府的行為，即不必被追繳土地增稅，但因為莫拉克風災，臺中市政府為了搶險興建道路，原告「再」多捐贈1筆土地給市政府（本案另捐贈之土地為系爭土地地號96-72之15M-3道路），卻反而變成追繳土地增值稅，豈非「行善而受惡報」？

5、關於違反不當聯結禁止原則：

- (1) 按訴外人裕大公司申請「裕大花園別墅D區開發案」其土地開發建築之行政程序，依臺中市大坑風景區開發許可審查要點第5點規定：「本區開發建築，應向本府依下列順序申請辦理：（一）申請開發許可（二）申請雜項執照（三）申請建築執照。」因此，臺中市大坑風景區之土地開發建築，需按時間順序申請，包含上述3個階段，具有延續性，並於90年間立切結書「承諾捐贈開發區內特定範圍土地（即15M-2土地）」（此為原告依據開發許可為之承諾範圍，若有負擔也應僅侷限於上開範圍）予臺中市政府作為回饋後，經臺中市政府91年核准「裕大花園別墅D區

開發案」開發許可在案，先予敘明。

(2) 按「依法行政」為行政機關為行政行為時所須遵循的首要原則，而「不當聯結禁止原則」即是由憲法及行政法的基本原理原則推論而來，行政法所謂「不當聯結禁止」原則，乃行政行為對人民課以一定之義務或負擔，或造成人民其他之不利益時，其所採取之手段，與行政機關所追求之目的間，必須有合理之聯結關係存在，若欠缺此聯結關係，此項行政行為即非適法。

(3) 本案之捐贈行為，係於前開開發許可案後申請雜項執照程序審查期間，為配合政府災害緊急疏散之需，原告乃於98年9月2日萬字第004號函：「本公司同意、『捐出』所有南北向橫坑巷銜接北坑巷計畫道路用地予臺中市政府，作為緊急疏散之需及公共利益之用。」足證，上開捐贈行為應屬於無負擔之捐贈行為，當無與大坑風景區開發案之條件混為一談之理。蓋上開捐贈係為配合政府緊急疏散之需及公共利益之用，同意捐出所有南北向橫坑巷銜接北坑巷計畫道路用地（即15M-3土地）「無償移轉」予臺中市政府，原告也因此項捐贈而減少已經取得之大坑風景區案之可得興建面積，被告所述顯然混淆行政處分負擔（即原大坑風景區開發案之承諾負擔）與嗣後單純捐贈行為二事，而有行政處分不當聯結之嫌。舉例言之，政府機關為開闢道路依法徵收或受理民眾捐贈之土地，當然係由政府機關自行負擔土地開發之費用；甚者，原告所為捐贈之土地價值將近有2億元，此為被告所無法否認，而政府機關之興建費用僅為數千萬元，退萬步言之，原告仍然受有實質經濟之損害。更者，如依被告所述則難道上開屬於公眾通行之道路維護，均有歸屬於原告負擔，揆諸法理與經驗法則

，均無足採，可證明被告所述非屬有理。

6、又依10月20日庭審筆錄之記載所述，被告並沒有提出法官要求的法令依據，即提出土地開發業者依規定在取得開發許可必須捐贈一定比例土地作為回饋之法律依據。如前所述，當初裕大公司捐贈15M-2土地如是為了取得開發許可，則可反證原告另外捐贈15M-3土地就屬於單純捐贈，而被告近日所提答辯狀內卻隻字未針對上開疑慮提出說明？且前開15M-2土地，乃是當初開發許可審查會中之決議：「業主同意經過業主土地之道路用地，無償提供並興建」依據上開決議內容，業者應該承擔之興建範圍僅侷限於15M-2土地範圍，而原告也確實依據上開決議內容興建提供。對照系爭15M-3土地捐贈過程及時間點而言，該系爭土地之捐贈實與上開審查決議無涉。蓋開發許可審查時只有15M-2道路之存在，豈有日後在此範圍內之新闢道路應皆由原告興建之理？再者，捐贈有無對價，應該以當時捐贈時點為判斷，斷無以日後開發區域之發展性來當作判斷捐贈有無對價，畢竟本案之捐贈土地作為道路乃為公共利益及緊急救難之需至臻明確，故被告所述均非足採。

（二）聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

1、按行為時企業併購法第4條第1項第6款規定，依法律規定將其得獨立營運之一部或全部讓與既存或新設之他公司，而由既存公司或新設公司以股份、現金或其他財產支付與該公司或其股東作為對價之行為即謂公司分割。又同法第34條第1項第5款規定，公司分割移轉與子公司經核准記存土地增值稅之土地「再移轉」時，除符合財政部104年12

月11日臺財稅字第10404044540號函釋，母公司於分割成立子公司前所承諾捐贈從而取得開發案開發許可之該特定範圍土地，且該捐贈契約須於公司分割前即已生效，而由其100%持股子公司續為開發並依公司分割前之承諾捐贈該特定範圍之土地與政府等條件，始能免予追繳前所記存稅款外，其餘均依行為時企業併購法第34條第1項第5款規定，由分割後取得土地之公司負責將原記存土地增值稅一併繳納，倘非為母公司於分割前所承諾捐贈從而取得該開發案開發許可之特定範圍土地，縱分割後取得土地之公司事後將土地「贈與政府」而無土地處分所得價款或有免徵土地增值稅等情，仍應追繳前所記存之稅款。其立法意旨主要是因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，惟為避免增加併購時繳納稅捐之資金負擔，而規定應納之土地增值稅准予「記存」，予以延緩稅款繳納，非直接規定予以免徵。至所稱「再移轉」，於該企業併購法未作立法上之定義，亦無有別於民法有關移轉之例外規定，自應回歸民法及土地稅法相關規定。依民法第758條物權登記生效要件主義及土地登記規則第4條之規定，系爭土地捐贈予政府並經登記在案，即已發生所有權移轉之法律效力，而為再移轉；再者土地稅法第5條第2項之規定，亦已例示「贈與」係為無償移轉方式之一，核屬行為時企業併購法第34條第1項第5款所稱「再移轉」之情形，有最高行政法院98年判字第650號判決參照，是原告陳稱前揭同法條之「再移轉」應限縮解釋，不必與民法概念完全一致，而應以「會再次產生土增稅」的「再移轉」案型為限，是以贈與政府自不屬該同法條之「再移轉」等語，容有誤解。此外，同款後段規定，原記

存之稅款就處分土地價款中優先受償之順序，係為維護國家公益之需，確保國家財政，以免租稅債權落於私法債權之後致不得受償，爰予訂定，並非限縮於再移轉時有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，再移轉時如另有原因而免徵土地增值稅或無償處分土地者，原記存應繳之土地增值稅，自亦不得解為即無庸繳納，方符合該條規定在於兼顧土地增值稅之徵收及避免增加公司併購時繳納稅捐之資金負擔，而非免徵土地增值稅之立法意旨，此觀最高行政法院100年判字第988號判決意旨甚明；是以再移轉時縱免徵土地增值稅或無土地處分所得價款，仍應追繳原所記存之稅款。

2、卷查原告之母公司裕大公司前於86年間向臺中市政府提出土地開發許可申請，經「臺中市大坑風景區開發許可」審查會（以下簡稱審查會）第32次會議決議：「2.開發區中北坑巷（既成道路）與未來拓寬聯外道路之退縮地以預撥用地形式劃出，請業主併森林公園（9.3104公頃）同時捐贈給臺中市政府作為回饋。」，即為15M-2計畫道路土地及森林公園用地，其於90年11月間開立切結書承諾捐贈前揭特定範圍之土地作為回饋後，經臺中市政府91年2月27日府工發字第0910027819號函核准「臺中市大坑裕大花園別墅D區開發案」開發許可在案，合先陳明。

3、經查系爭土地屬前揭開發案範圍之土地，前經裕大公司於93年間併同其他開發區內土地移轉與其子公司即原告，經被告依土地稅法第28條及行為時企業併購法第34條第1項第5款規定准予記存稅款：裕大公司復於98年轉讓前揭土地開發權予原告，經臺中市政府都市發展局以101年4月27日中市都更字第1010043053號函請原告依開發許可條件，

01 即依前揭審查會第32次會議決議將15M-2計畫道路及森林
02 公園用地捐贈予臺中市政府，並改由原告於105年4月立切
03 結書承諾依約捐贈作為回饋在案。另系爭96-72地號土地
04 係為15M-3計畫道路土地，原告於98年間始同意捐贈予臺
05 中市政府，103年立切結書承諾辦理捐贈事宜，嗣105年8
06 月29日將系爭土地自同區段96地號土地分割出，並於同年
07 11月25日申報贈與移轉與臺中市政府。系爭15M-3計畫道
08 路土地是否為原告之母公司裕大公司90年承諾捐贈之15M-
09 2計畫道路土地，案經被告詢據臺中市政府都市發展局105
10 年12月14日中市都管字第1050210375號函復：「……惟經
11 比對原切結捐贈範圍，發現非屬萬寶資產管理股份有限公
12 司代表人楊正於105年4月切結書具結捐贈之土地……」，
13 意即105年11月間所移轉之系爭96-72地號土地，非裕大公
14 司於90年間依審查會第32次會議決議立切結書承諾捐贈從
15 而取得該開發案開發許可之土地範圍；又依該局106年11
16 月20日中市都管字第1060202057號函說明二、（二）略以
17 ：「……原開發許可承諾捐贈範圍並不包含15M-3道路…
18 …」；又縱系爭土地之捐贈乃為配合政府災害緊急疏散之
19 需及公共利益之用，仍非屬裕大公司原於90年間立切結書
20 所承諾捐贈事項之一部分，此亦有該局108年5月6日都計
21 字第1080064755號函及同年9月9日中市都計字第108007201
22 0號函附卷可稽；徵此，裕大公司為取得「裕大花園別墅D
23 區開發案」開發許可，於90年11月立切結書承諾捐贈之15
24 M-2計畫道路土地，並不包含原告於98年間始承諾捐贈之
25 系爭15M-3計畫道路土地，故系爭土地之捐贈縱無所得價
26 款，或為配合政府災害緊急疏散之需及公共利益之用，亦
27 無得認屬裕大公司於分割前與臺中市政府簽訂契約承諾捐

01 贈之15M-2計畫道路土地，從而該土地再移轉，除不符合
02 前開財政部104年12月11日臺財稅字第10404044540號函意
03 旨，而得以免徵原記存之土地增值稅應免予追繳外，亦無
04 財政部108年4月12日臺財稅字第108000354400號函釋意旨
05 得以認屬企業併購同一開發案承諾事項之一部分，而得免
06 徵前階段土地增值稅之適用。

07 4、次查系爭土地之移轉，乃裕大公司依行為時企業併購法第
08 4條第1項第6款規定，由原告發行100%新股作為對價而移
09 轉，且裕大公司與原告，法律上乃不同公司，各自具有獨
10 立法人人格，為不同納稅義務主體，此有土地增值稅申報
11 書、繳款書及公司分割等相關資料附卷可稽。準此，該次
12 土地之移轉與原告之時，裕大公司持有期間之土地自然漲
13 價利益即已實現，而具備土地稅法第28條所規定課徵土地
14 增值稅之要件，自應課稅，是以原告稱系爭土地屬形式移
15 轉，自無土地漲價利益之實現，被告卻予以課稅，係與納
16 稅者權利保護法第7條第1、2項之實質課稅原則有違等語
17 ，容有誤解。徵於司法院釋字第180號解釋文及理由書意
18 旨，土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收
19 土地增值稅，其在使土地自然漲價之利益歸公，自應徵收
20 ，始合於租稅公平之原則，從而就土地增值稅核課制度而
21 言，只要有自然漲價及土地所有權移轉之事實，除有不課
22 徵之法定理由外，均無不予課徵之理；揆諸前揭行為時企
23 業併購法第34條第1項第5款足知，並無因土地移轉屬形式
24 移轉、事後再移轉屬無償移轉或有免徵事由等，而得免於
25 追繳原所記存之土地增值稅；是系爭土地縱符合前揭行為
26 時同條土地移轉之規定，僅屬形式移轉，亦因其移轉已合
27 於土地稅法第28條前段所規定課徵土地增值稅之要件，若

01 無其他免徵事由，僅得記存其應納之稅款，且該記存之稅
02 款自不因事後再移轉有免徵事由而受影響，最高行政法院
03 98年度判字第650號及100年度判字第1750號判決均採相同
04 見解，是原告陳稱，從體系解釋上，「第1次移轉」既以
05 產生土地增值稅為要件，其後「再移轉」亦應以本質上會
06 產生該稅之類型為限，若已明文規定「免徵土地增值稅」
07 即非屬「再移轉」，系爭土地贈與政府屬免稅之類型，應
08 不構成「再移轉」之概念，亦有所誤解。準此，系爭土地
09 歷經2次移轉其情事有別，乃分屬不同之法律行為，不宜
10 將先後2次移轉之個別徵免事由混淆；是裕大公司將系爭
11 土地移轉與原告，經被告依行為時企業併購法第34條第1
12 項第5款規定記存土地增值稅，則併購後原告將該土地贈
13 與臺中市政府，雖無土地處分所得價款，惟仍屬前揭法條
14 所稱之「再移轉」，自應分別依各該次所有權移轉時相關
15 法律規定辦理土地增值稅之徵免，前階段移轉依法應課徵
16 之租稅債務非以後階段「再移轉」是否有償為要件，此部
17 分經被告報請財政部釋疑，業經該部108年4月12日臺財稅
18 字第10800035400號函予以肯認。綜上，系爭土地乃於公
19 司分割後始承諾捐贈，且非原為取得開發權所承諾捐贈之
20 土地，不符合財政部104年12月11日臺財稅字第104040445
21 40號函釋意旨，被告追繳原記存之土地增值稅，並無違誤
22 。

23 5、關於原告因捐贈系爭96-72地號土地（15M-3計畫道路土地
24 ）與臺中市政府，從而節省自行出資興建15M-3計畫道路
25 之成本部分：

26 (1)據審查會86年第12次第2會期（第2次審查）會議決議，業
27 主同意經過業主土地之道路用地，無償提供並興建之；又

臺中市政府都市發展局106年11月20日中市都管字第1060202057號函亦載明，區內土地縱為計畫道路，仍應由業主自行出資興建。次依臺中市政府建設局106年9月13日中市建土字第1060120563號函說明二所示，原告於98年9月2日同意捐贈系爭土地與臺中市政府後，續由臺中市政府都市發展局納入99年預算編列，再由臺中市政府建設局辦理工程開闢作業，決算金額為70,579,766元，並載明施工後2年內及申請建照前，應辦理土地捐贈等語。是以，系爭15M-3計畫道路原屬應由原告自行興建之道路，其於承諾捐贈系爭土地後始轉由市府編列預算興建並劃為計畫道路，致使原告得以減少興建成本70,579,766元之支出。

- (2) 另原告庭稱，其捐贈系爭土地乃為配合政府災害緊急疏散之需及公共利益之用，並未獲致任何利益，被告卻予以追繳記存之土地增值稅，係與公益原則有違乙節，爰併本件再予陳明。按「臺中市大坑風景區開發許可審查要點」第5點訂定，本區開發建築依下列順序申請辦理（一）申請開發許可（二）申請雜項執照（三）申請建築執照等3階段；臺中市政府都市發展局106年3月21日中市都管字第1060041358號函亦載明，臺中市大坑風景區之開發包含前揭審查要點第5點所規定之3個階段，其中建築執照核發（第3階段）前須完成基地內道路開闢等語。就本案土地之開發，原告於100年12月15日獲發雜項執照（100府授都建雜字第00055號及104中都雜使字第00021號）後，經臺中市政府建設局多次促請其儘速捐贈系爭土地，嗣103年4月2日原告始切結並辦理公證，承諾於取得第1期雜項使用執照後立即辦理土地分割捐贈事宜。臺中市政府建設局繼以103年6月9日中市建土字第1030066711號函，除同意原告

01 預訂於104年4月中旬辦理捐贈外，並應符合都市計畫書內
02 容所規定，於雜項執照取得施工後2年內及申請建築物使
03 用執照前，依切結事項辦理土地捐贈等相關事項；此皆有
04 臺中市政府103年3月「擬定臺中市大坑風景特定區計畫書
05 」（以下簡稱計畫書）、前揭雜項執照、原告之切結書、
06 公證書、臺中市政府建設局及都市發展局之函文等附卷可
07 稽。足徵原告須依前所切結承諾事宜，於取得雜項使用執
08 照後，立即捐贈系爭土地與臺中市政府興闢15M-3計畫道
09 路以於核發建築執照前完成基地內道路之開闢，始能符合
10 計畫書規定，並得續為進行臺中市大坑風景區開發許可審
11 查要點第5點所規定之第3階段，獲發建築執照以興建開發
12 區內之建案，推展本身業務，實現本案土地整體開發利益
13 。再者如前所陳，原告因捐贈系爭土地從而得以節省自行
14 出資興建15M-3計畫道路70,579,766元之成本支出。

15 (3) 綜上，原告捐贈系爭土地與臺中市政府尚難謂無獲取任何
16 利益，被告予以追繳記存之土地增值稅與公益原則無違，
17 其意旨併有臺北高等行政法院106年度訴更一字第17號、
18 第23號判決可參，亦經最高行政法院107年度裁字第440號
19 及第441號裁定所肯認。

20 (二) 聲明：原告之訴駁回。

21 四、爭點：

22 (一) 行為時企業併購法第34條第1項第5款之「再移轉」，是否
23 以有償移轉為限？

24 (二) 系爭15M-3土地是否與15M-2土地屬於同一開發案承諾事項
25 之一部分？

26 (三) 原告贈與系爭土地予臺中市政府，被告即課徵先前記存於
27 併購後取得土地之公司名下之土地增值稅，有無違誤？

01 五、本院的判斷：

02 （一）前提事實：

03 前揭爭訟概要之事實，分別有如附表所示各項資料可查（
04 甲證8、9、10、乙證16、18、20，本件判決相關證據之編
05 號詳附表）。

06 （二）行為時企業併購法第34條第1項第5款之再移轉，如僅外觀
07 上係因各級政府受贈而移轉，而實質原因關係有各種形式
08 之利益之獲致對價存在，則先前記存於併購後取得土地之
09 公司名下之土地增值稅，仍應課徵：

10 1、應適用的法令：行為時企業併購法第4條、第28條第1項、
11 第34條第1項第5款、土地稅法第28條。

12 2、若前階段形式上之土地移轉行為，因時間之經過而產生漲
13 價利益，則所記存之土地增值稅，不因後階段子公司再移
14 轉時之免徵而受影響：

15 (1) 按土地稅法第28條規定：「已規定地價之土地，於土地所
16 有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。但
17 因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土
18 地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」另行為時企
19 業併購法第4條規定：「本法用詞定義如下：一、公司：
20 指依公司法設立之股份有限公司。二、併購：指公司之合
21 併、收購及分割。……六、分割：指公司依本法或其他法
22 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
23 設之他公司，作為既存公司或新設公司發行新股予該公司
24 或該公司股東對價之行為。七、母、子公司：直接或間接
25 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
26 數之公司，為母公司；被持有者，為子公司。……」第28
27 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條第1項第5款規定：「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：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。」其中，該法第34條第1項之立法理由謂：「一、因併購而為財產或股份之移轉，如僅係形式上之轉移，與一般應稅交易行為之本質應有區別，為鼓勵併購強化企業經營效率與競爭能力，應對進行併購而發生之稅捐，在一定條件之下，給予適當之減免。爰參考促進產業升級條例第15條第1項第1款至第4款、金融機構合併法第17條第1款及第2款，以及金融控股公司法第28條第3款及第4款有關免徵稅捐等規定，明定公司進行合併、分割或以概括承受（或讓與）、股份轉換等方式併購，而以有表決權之股份為交易對價，且達全部對價百分之八十以上

者，即已達到形式移轉之門檻，應免徵其為辦理財產或股
權移轉而發生之稅捐，包括免徵印花稅、契稅、證券交易
稅，同時記存應課徵之土地增值稅。……五、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。」比
較上述5款之租稅優惠規定，可知第5款並無因此種土地移
轉屬形式移轉，即得免徵土地增值稅，其僅係予以延緩繳
納之利益，此參諸本款關於「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」之立法理由益明。準此，已依本款
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條但書規定之免徵土地增值稅情事而受
影響（最高行政法院100年度判字第1750號判決意旨參照
）。

- (2) 次按，行為時企業併購法第34條第1項第5款後段所規定，
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。其所稱之「
再移轉」的性質，並未限於有償移轉始有適用，此觀上開
企業併購法第34條第1項第5款之立法理由，並非免徵該款
所訂情形之土地增值稅，僅給予延緩繳納之利益，且該記
存之土地增值稅，應於土地再移轉時，即應繳納該記存之
土地增值稅等旨意自明。申言之，前階段移轉應繳納之土

地增值稅，乃係反應該階段土地之自然漲價課稅，因具有時間累積之性質，本不應免徵，僅立法者為免增加併購時繳納稅捐之資金負擔，乃特別規定移轉土地應納之土地增值稅准予記存。凡此租稅優惠規定，實屬人民依法納稅義務之例外，自應從嚴解釋，是該再移轉行為如另有其他原因而不課徵土地增值稅，僅是該再移轉部分無庸繳納土地增值稅，原記存之土地增值稅，自不得據此解為亦無庸繳納，於「再移轉」時，其記存消滅條件既已成就，自應依法繳納原記存之土地增值稅，方符合上開規定之立法意旨。準此理由，前階段移轉依法應課徵之土地增值稅即不受後階段贈與政府之行為所影響，亦即前階段之繳稅義務並非以後階段「再移轉」是否有償為要件，原記存應繳之土地增值稅，不因再移轉時無償處分土地而未取得價款即無庸繳納，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，仍應依法繳納。雖行為時企業併購法第34條第1項第5款後段規定：「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。」然此，並非謂條文中所稱「再移轉」應以有償為限，而係指在有償之情形下，原記存之土地增值稅，就該土地處分所得價款中有優先於一切債權及抵押權受償之權利而言，故此段規定並不能解釋為「再移轉」應以有償為限。財政部108年4月12日臺財稅字第10800035400號函釋意旨：「依土地稅法第28條前段規定，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。公司因併購移轉土地所有權，應依土地稅法第28條規定負擔土地增值稅，惟為利企業併購以發揮經營效率，得依企併法第39條規定予以記存，享有延緩

繳納利益。至併購後取得土地之公司將土地『贈與政府』行為，亦屬所有權移轉，應依該次移轉時稅法規定徵免土地增值稅，前階段移轉依法應課徵之租稅債務不受其影響，非以後階段『再移轉』是否有償為要件。」（參見甲證4），即係主管機關本此意旨所作成解釋性之行政規則，經核並未違反土地稅法第28條及行為時企業併購法第34條（現行條文為第39條）之立法意旨，且未增加法律所無之限制，自可援引適用。

- (3) 經查，原告之母公司裕大公司因公司所有土地部分分割新設另一子公司即原告，由裕大公司持有原告百分之百股份，並於93年將原有臺中市○○區○○段○○○號土地併同臺中市大坑風景特定區開發區內其他土地移轉與原告（包含系爭土地，參見原處分卷第394頁、第330頁），原告乃於93年4月14日申報土地現值並申請記存前揭移轉行為所應負擔之土地增值稅，經被告所屬東山分局以93年10月4日中市稅東分一字第0930103216號函核准記存土地增值稅在案（參見原處分卷第390頁）。另系爭土地屬「擬定臺中市大坑風景特定區」範圍之土地，其係為南北向橫坑巷銜接北坑巷計畫道路用地，即15M-3計畫道路土地（參見原處分卷第335頁、第339頁至342頁），原告於98年9月2日因民政里里長陳情（參見原處分卷第338頁），而同意捐贈系爭15M-3計畫道路土地與臺中市政府（參見原處分卷第363頁），103年立切結書承諾辦理土地分割與捐贈事宜，並於105年8月29日將系爭土地自同區段96地號土地分割出，於105年11月25日申報贈與移轉與臺中市政府。本件系爭土地歷經2次移轉，即裕大公司將系爭土地移轉與原告（前階段），經被告依行為時企業併購法第34條第1項

第5款規定記存土地增值稅，嗣併購後原告再將該土地贈與臺中市○○○○○段）。上開前階段土地之移轉，乃裕大公司依行為時企業併購法第4條第1項第6款規定，由原告發行百分之百新股作為對價而移轉，裕大公司與原告在法律上既屬不同公司，各自具有獨立法人人格，當為不同納稅義務主體，是該次土地移轉予原告時，裕大公司持有期間之土地自然漲價利益即已實現，已具備土地稅法第28條前段所指「土地所有權移轉」應課徵土地增值稅之要件，自應課稅。至於併購後，原告將土地贈與臺中市政府，雖無土地處分所得價款，然亦屬所有權移轉，自應依該次移轉時稅法規定徵免土地增值稅。依前揭財政部108年函釋意旨，前階段移轉依法應課徵之租稅債務不受後階段所有權移轉所影響，並非以後階段「再移轉」是否有償為要件。是以，依土地稅法第28條規定，系爭土地為本次「再移轉」時即應課徵原記存之土地增值稅，其記存之土地增值稅，並不因後階段子公司再移轉時之免徵而受影響。原告主張系爭土地屬形式移轉，自無土地漲價利益之實現，被告卻予以課稅，已與納稅者權利保護法第7條第1、2項之實質課稅原則有違，並違反不當聯結禁止原則等云，容有誤解，委難憑採。

（三）系爭15M-3土地與15M-2土地非屬同一開發案承諾事項之一部分：

- 1、按財政部針對本案作成104年12月11日臺財稅字第10404044540號函釋：「公司依企業併購法，將其得獨立營運之一部或全部之營業讓與新設公司，新設公司倘因承受被分割公司土地開發業務，且所移轉與新設公司之土地開發權具有不可分性者，參酌企業併購法之立法意旨，其土地開發

01 權屬分割受讓財產之一部分，新設公司負有續為開發及依
02 分割前許可開發承諾事項捐贈土地與政府之權利義務。基
03 於新設公司為被分割公司百分之百持股之子公司，其捐贈
04 土地與政府，係承受及履行被分割公司與政府約定捐贈土
05 地之行政契約，應與被分割公司捐贈土地與政府屬同一捐
06 贈行為，而免予補償原記存之土地增值稅，使其與被分割
07 公司自行開發完成捐贈土地與政府之租稅負擔相同，較符
08 合企業併購法之立法意旨。」（參見甲證5）。

09 2、原告雖舉上開函釋主張：「該函釋僅說明15M-2土地：『
10 係承受及履行被分割公司與政府約定捐贈土地之行政契約
11 』，應與被分割公司捐贈土地與政府屬同一行為。』並未言
12 及原15M-2土地免徵之理由。而系爭土地（15M-3），則是
13 原告在93年企業分割後，因災難致原承諾的道路受損的情
14 形下，為配合政府災害緊急疏散之需及公共利益之用所為
15 的捐贈，也就是為貫徹履行90年的開發案承諾所為的開發
16 及捐贈，是履行業務的展現，雖然時空不同，但其目的則
17 係一致，所以當可認為15M-3道路可以『視為』當初承諾
18 之一部分或15M-2之延伸為宜，當得免徵稅賦，此由財政
19 部108年4月12日臺財稅字第10800035400號函釋所稱『係
20 為配合政府災害緊急疏散之需及公共利益之用，得否認為
21 屬於同一開發案承諾事項之一部分，得否免徵前階段土地
22 增值稅』等語，亦可推知意涵。」云云。然查，原告之母
23 公司裕大公司於86年向臺中市政府提出土地開發許可申請
24 ，經臺中市大坑風景區開發許可審查會第32次會議決議，
25 決議內容略以：「開發區中北坑巷（既成道路）與未來擴
26 寬聯外道路之退縮地以預撥用地形式劃出，請業主併森林
27 公園（9,3104公頃）同時捐贈給本府作為回饋。」（參見

乙證17)，裕大公司於90年11月立切結書承諾將15M-2計畫道路土地及森林公園用地（下稱15M-2土地）捐贈予臺中市政府作為回饋（參見乙證18）後，經臺中市政府91年核准「裕大花園別墅D區開發案」開發許可在案（參見原處分卷第376頁）。裕大公司於93年併同其他開發區內土地（包含系爭土地，參見原處分卷第394頁、第330頁）移轉與原告（子公司），93年4月14日申報土地現值並申請記存前揭移轉行為所應負擔之土地增值稅，被告所屬東山分局以93年10月4日中市稅東分一字第0930103216號函准予記存土地增值稅（參見原處分卷第390頁）。另系爭土地屬「擬定臺中市大坑風景特定區」範圍之土地，其係為南北向橫坑巷銜接北坑巷計畫道路用地，即15M-3計畫道路土地（參見原處分卷第335頁、第339頁至342頁），原告於98年9月2日因民政里里長陳情（參見原處分卷第338頁），而同意捐贈系爭15M-3計畫道路土地與臺中市政府（參見原處分卷第363頁），103年立切結書承諾辦理土地分割與捐贈事宜，並於105年8月29日將系爭土地自同區段96地號土地分割出，於105年11月25日申報贈與移轉與臺中市政府。惟系爭15M-3計畫道路土地並非原告90年承諾捐贈之15M-2土地，此有被告函詢臺中市政府都市發展局，經該局比對後以105年12月14日中市都管字第1050210375號函答覆略以：「……經比對原切結捐贈範圍，發現非屬萬寶資產管理股份有限公司代表人楊正於105年4月切結書具結捐贈之土地。……」等語在卷可稽（參見乙證3）。另被告為進一步釐清，復以106年9月11日中市稅法字第1060403288號函請求臺中市政府都市發展局提供「裕大花園別墅D區開發案」相關事項之法律依據及資料，該局於

106年11月20日以中市都管字第1060202057號函說明二、
(二)略以：「……原開發許可承諾捐贈範圍並不包含15M-3道路。……」(參見原處分卷第301頁)。又縱系爭土地之捐贈乃為配合政府災害緊急疏散之需及公共利益之用，仍非屬裕大公司原於90年間立切結書所承諾捐贈事項之一部分，此亦有臺中市政府都市發展局108年5月6日中市都計字第1080064755號函及同年9月9日中市都計字第1080072010號函在卷可稽(參見乙證1、2)。可見，裕大公司為取得「裕大花園別墅D區開發案」開發許可，於90年11月立切結書承諾捐贈之15M-2土地，並不包含98年間因民政里里長陳情而捐贈之系爭15M-3計畫道路土地。因此，系爭15M-3計畫道路土地並非裕大公司於分割前與臺中市政府簽訂行政契約承諾捐贈之15M-2土地，原告除不得主張系爭15M-3計畫道路土地之捐贈符合財政部104年12月11日臺財稅字第10404044540號函意旨，原記存之土地增值稅應免予追繳外，亦無財政部108年4月12日臺財稅字第10800035400號函釋有關「得否認屬企業併購同一開發案承諾事項之一部分，而得免徵前階段土地增值稅」意旨之適用(參見甲證4)。原告就此所為之主張，亦非可採。

(四)原告復主張「本案原告若不作任何捐贈市政府的行為，即不必被追繳土地增稅，但因為莫拉克風災，臺中市政府為了搶險興建道路，原告『再』多捐贈1筆土地給市政府(本案另捐贈之土地為系爭土地地號96-72之15M-3道路)，卻反而變成追繳土地增值稅，豈非『行善而受惡報』？」等云。然查：

- 1、依前揭行為時企業併購法第34條第1項第5款規定意旨可知，土地因時間累積而自然漲價，應課徵土地增值稅，並不

01 因土地移轉屬形式移轉、事後再移轉屬無償移轉或有其他
02 免徵事由等，而得免於追繳原記存之土地增值稅，且該記
03 存之稅款亦不因事後再移轉有免徵事由而受影響，俱如前
04 述。換言之，土地歷經2次移轉乃分屬不同之法律行為，
05 實不宜將先後2次移轉之個別徵免事由混淆。本件系爭土
06 地歷經2次移轉，即裕大公司將系爭土地移轉與原告（前
07 階段），經被告依行為時企業併購法第34條第1項第5款規
08 定記存土地增值稅，嗣併購後原告再將該土地贈與臺中市
09 政府（後階段）。前階段移轉土地之行為本已發生應課徵
10 土地增值稅之效力，僅因法律有特別規定而給予延緩繳納
11 之利益，並非不課徵。

12 2、況且，依「臺中市大坑風景區開發許可」審查會第12次第
13 2會期會議紀錄（第2次審查）會議決議，業主同意經過業
14 主土地之道路用地，無償提供並興建之（參見乙證11）。
15 又原告於98年9月2日因民政里里長陳情（參見原處分卷第
16 338頁），而同意捐贈系爭15M-3計畫道路土地與臺中市政
17 府，其同意函並記載：「茲同意捐出民政里里長黃明華向
18 鈞府陳情為災害緊急疏散需要本公司所有橫坑巷銜接北坑
19 巷計畫道路用地提供鈞府規劃施工……。說明一：民政里
20 黃明華里長陳情書要旨：『籲請提早闢建民政里橫坑巷銜
21 接北坑巷計畫道路，以加速完成大坑綠色休閒遊憩網路計
22 畫，同時做為災害緊急疏散用主要道路』敬悉。」（參見
23 原處分卷第363頁）。另臺中市政府都市發展局106年11月
24 20日中市都管字第1060202057號函亦載明：依前揭審查會
25 第12次第2會期會議（第2次審查）決議，經過業主土地之
26 道路用地，由業主無償提供並興建等語（參見乙證6），
27 及臺中市政府建設局106年9月13日中市建土字第10601205

63號函說明二載明：原告於98年9月2日同意捐贈系爭土地予臺中市政府後，續由臺中市政府都市發展局納入99年預算編列，再由臺中市政府建設局辦理工程開闢作業，決算金額為70,579,766元，並載明施工後2年內及申請建照前，應辦理土地捐贈等語（參見乙證9）。顯見，系爭15M-3計畫道路在原告同意捐贈時，即○○○區○○○○道路用地，且屬應由原告自行興建之道路，其於承諾捐贈系爭土地後始轉由臺中市政府編列預算興建並劃為計畫道路，原告因此減少興建成本70,579,766元之支出。

3、再者，原告之母公司裕大公司於86年向臺中市政府提出土地開發許可申請，依「臺中市大坑風景區開發許可審查要點」第5點規定，本區開發建築依下列順序申請辦理（一）申請開發許可（二）申請雜項執照（三）申請建築執照等3階段（參見乙證5）；另有關原告捐贈系爭土地（15M-3計畫道路）與「裕大花園別墅D區開發案」之疑義部分，臺中市政府都市發展局曾以106年3月21日中市都管字第1060041358號函覆略以：系爭土地屬「裕大花園別墅D區開發案」申請範圍內，臺中市大坑風景區之開發包含前揭審查要點第5點所規定之3個階段，其中建築執照（使用執照）核發前須完成基地內道路開闢等語（參見乙證8）。又原告分別於100年12月15日、104年6月9日獲發雜項執照（100府授都建雜字第00055號及104中都雜使字第00021號，參見乙證13、14）。其間，臺中市政府建設局多次促請原告應儘速捐贈系爭土地，迄至103年4月2日原告始切結並辦理公證，承諾於取得第1期雜項使用執照後立即辦理土地分割捐贈事宜（參見乙證15）；臺中市政府建設局繼以103年6月9日中市建土字第1030066711號函，除同意原告

01 預訂於104年4月中旬辦理捐贈外，並應符合都市計畫書內
02 容所規定，於雜項執照取得施工後2年內及申請建築物使
03 用執照前，依切結事項辦理土地捐贈等相關事項（參見乙
04 證12），此有臺中市政府103年3月「擬定臺中市大坑風景
05 特定區計畫書」（參見乙證4）、前揭雜項執照、原告之
06 切結書、公證書、臺中市政府建設局及都市發展局之函文
07 等附卷可稽。顯見，原告捐贈系爭土地予臺中市政府，目
08 的即在興闢15M-3計畫道路，而該土地位於原告「裕大花
09 園別墅D區開發案」申請範圍內，闢建道路可供其建案使
10 用，增加原告開發案之價值，對原告而言自屬有利（參見
11 原處分卷第342頁、本院卷第114頁、第130頁）；另原告
12 須依前所切結承諾事宜，於取得雜項使用執照後立即捐贈
13 系爭土地，始能在核發建築執照前完成基地內道路之開闢
14 ，除符合都市計畫書之規定內容外，並得續行臺中市大坑
15 風景區開發許可審查要點第5點所規定之第3階段，獲發建
16 築執照以興建開發區內之建案，均有利於其本身業務之發
17 展，並實現本案土地整體開發利益。

18 4、綜核上情，原告捐贈系爭土地予臺中市政府，仍可獲致上
19 開各種形式之利益，是原告前揭主張認為捐贈系爭土地予
20 臺中市政府卻反而變成追繳土地增值稅，豈非「行善而受
21 惡報」云云，應與事實不符，委非可採。

22 （五）本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟
23 資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述
24 的必要，一併說明。

25 六、結論：原處分並無違誤，重核復查決定、訴願決定予以維持
26 亦無不合。原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

27 中 華 民 國 109 年 2 月 27 日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官莊金昌

法官陳文燦

法官劉錫賢

以上正本證明與原本無異。

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）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一) 符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	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。
(二) 非律師具有右列情形之一，	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。

經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人

- 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。

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 109 年 2 月 27 日

書記官 許 騰 云

附錄本判決引用的相關條文：

行為時【企業併購法】

第4條

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。

三、合併：指依本法或其他法律規定參與之公司全部消滅，由新成立之公司概括承受消滅公司之全部權利義務；或參與之其中一公司存續，由存續公司概括承受消滅公司之全部權利義務，並以存續或新設公司之股份、或其他公司之股份、現金或其他財產作為對價之行為。

四、收購：指公司依本法、公司法、證券交易法、金融機構合併

01 法或金融控股公司法規定取得他公司之股份、營業或財產，
02 並以股份、現金或其他財產作為對價之行為。

03 五、股份轉換：指公司經股東會決議，讓與全部已發行股份予他
04 公司作為對價，以繳足公司股東承購他公司所發行之新股或
05 發起設立所需之股款之行為。

06 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
07 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
08 設公司發行新股予該公司或該公司股東對價之行為。

09 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
10 總數或資本總額超過半數之公司，為母公司；被持有者，為
11 子公司。

12 八、外國公司：指以營利為目的，依照外國法律組織登記之公司
13 。

14 第28條第1項

15 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
16 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
17 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1
18 86條至第188條之規定：

19 一、該子公司為公司百分之百持有。

20 二、子公司以受讓之營業或財產作價發行新股予該公司。

21 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。

22 第34條第1項第5款

23 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
24 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
25 ，或進行合併、分割者，適用下列規定：

26 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
27 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

01 土地增值稅，准予記存於併購後取得土地之公司名下；該項
02 土地再移轉時，其記存之土地增值稅，就該土地處分所得價
03 款中，優先於一切債權及抵押權受償。

04 【土地稅法】

05 第28條

06 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
07 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
08 法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。

09 附表、證據編號對照表

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

證據編號	證據名稱或內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	被告所屬東山分局107年4月24日中市稅山分字第1000000000號函	本院卷	29-33
甲證2	訴願決定	本院卷	43-60
甲證4	財政部108年4月12日臺財稅字第10800035400號函	本院卷	122
甲證5	財政部104年12月11日臺財稅字第10404044540號函	本院卷	124-126
甲證6	原告98年9月2日98萬字第004號函（同意捐贈）及	本院卷	128-130

(續上頁)

01		現場地圖影本		
02				
03	甲證7	臺中市政府建設處土木工程科98年8月28日會勘紀錄	本院卷	132-134
04				
05				
06				
07	甲證8	臺中市政府108年1月31日府授法訴字第0000000000號訴願決定(原處分撤銷)	本院卷	136-148
08				
09				
10				
11				
12	甲證9	臺中市政府107年2月26日府授法訴字第0000000000號訴願決定(重核復查撤銷)	本院卷	150-156
13				
14				
15				
16				
17	甲證10	臺中市政府106年8月18日府授法訴字第0000000000號訴願決定(原處分及復查決定均撤銷)	本院卷	158-170
18				
19				
20				
21				
22	乙證1	臺中市政府都市發展局108年5月9日中市都計字第1000000000號函	原處分卷	157
23				
24				
25				
26	乙證2	臺中市政府都市發展局108年5月6日中市都計字第1	原處分卷	158
27				

(續上頁)

01		0000000000號函		
02				
03	乙證3	臺中市政府都市發展局10	原處分卷	227-231
04		5年12月14日中市都管字		
05		第0000000000號函及其附		
06		件		
07				
08	乙證4	臺中市政府103年3月「擬	原處分卷	232-265
09		定臺中市大坑風景特定區		
10		計畫書」		
11				
12	乙證5	臺中市大坑風景區開發許	原處分卷	266-271
13		可審查要點		
14				
15	乙證6	臺中市政府都市發展局10	原處分卷	301-302
16		6年11月20日中市都管字		
17		第0000000000號函		
18				
19	乙證7	變更臺中市擴大都市計畫	原處分卷	308-314
20		(大坑風景地區)(配合		
21		橫坑巷道路規劃)書		
22				
23	乙證8	臺中市政府都市發展局10	原處分卷	315
24		6年3月21日中市都管字第		
25		0000000000號函(道路之		
26		開闢與該開發案具有不可		
27		分性)		

(續上頁)

乙證 9	臺中市政府建設局 106 年 9 月 13 日中市建土字第 1060120563 號函及其附件（道路開闢成本）	原處分卷	316-320
乙證 10	臺中市政府都市發展局 103 年 5 月 19 日中市都計字第 0000000000 號函	原處分卷	321-322
乙證 11	「臺中市大坑風景區開發許可」審查會第 12 次第 2 會期會議紀錄（第 2 次審查）	原處分卷	325
乙證 12	臺中市政府建設局 103 年 6 月 9 日中市建土字第 1030066711 號函	原處分卷	326
乙證 13	臺中市政府 100 年 12 月 15 日 100 府授都建雜字第 00055 號雜項執照	原處分卷	348-352
乙證 14	臺中市政府都市發展局 104 年 6 月 9 日 104 中都雜使字第 00021 號雜項使用執照	原處分卷	353-357

(續上頁)

01	乙證15	原告103年4月2日切結書	原處分卷	368-371
02		及公證書		
03				
04	乙證16	土地增值稅(土地現值)	原處分卷	377
05		申報書		
06				
07	乙證17	「臺中市大坑風景區開發	原處分卷	378-380
08		許可」審查會第32次會議		
09		紀錄		
10				
11	乙證18	裕大公司90年11月切結書	原處分卷	381
12				
13	乙證19	臺中市政府都市發展局10	原處分卷	383
14		1年4月27日中市都更字第		
15		0000000000號函		
16				
17	乙證20	被告108年5月17日中市稅	原處分卷	146-154
18		法字第1080001187號重核		
19		復查決定書		
20				