

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第704號

上 訴 人

(原審被告) 新北市政府稅捐稽徵處

代 表 人 張世玠

訴訟代理人 陳澄年

上 訴 人

(原審參加人) 珍寶事業股份有限公司

代 表 人 蔡 祥

訴訟代理人 林慶苗 律師

被 上 訴 人

(原審原告) 盧龍山

盧意翔

盧翠玲

共 同

訴訟代理人 黃駿安 律師

董浩雲 律師

陳彥竹 律師

上列當事人間土地增值稅事件，上訴人對於中華民國109年4月23日臺北高等行政法院108年度訴字第1655號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、本件行政訴訟上訴後，上訴人即原審被告新北市政府稅捐稽徵處（下稱上訴人稅捐處）代表人由黃育民變更為張世玠，茲由新任代表人於民國109年8月17日具狀向本院聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、緣上訴人稅捐處以另上訴人即原審參加人珍寶事業股份有限公司（下稱上訴人珍寶公司）前於106年4月26日向新北市板橋○○○側地區（發展單元00區）自辦市地重劃會（下稱重

劃會)承購新北市板橋區○○段第00地號、第00地號土地(下稱系爭土地)。上訴人珍寶公司為取得該重劃之開發商資格，於98年9月間向被上訴人承諾保證，如被上訴人參與該重劃案，分配取回重劃後土地之面積，為原參與重劃土地之55.5%，且地主不必補貼地價差額或費用。重劃案嗣於106年3月間完成，惟因被上訴人未受「分配取回合併後土地之面積為原有參與重劃土地之55.5%」，被上訴人提起民事訴訟要求上訴人珍寶公司依約補足，經臺灣新北地方法院107年度重訴字第172號民事判決，上訴人珍寶公司應移轉系爭土地之應有部分予被上訴人；上訴人珍寶公司並於107年10月23日持該民事判決辦理移轉登記。上訴人稅捐處因認上開判決移轉並無對價，依土地稅法第5條第1項第2款規定，以取得所有權之人即被上訴人為納稅義務人，分別就系爭57地號土地向被上訴人盧龍山課徵土地增值稅為新臺幣(下同)59,032元，就系爭79地號土地向被上訴人等3人課徵567,605元(下稱原處分)。被上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。嗣經原審法院裁定命上訴人珍寶公司依行政訴訟法第42條規定，參加本件訴訟，復判決撤銷訴願決定及原處分(含復查決定)。上訴人2人均不服，乃提起本件上訴。

三、被上訴人起訴之主張、上訴人2人於原審之答辯，均引用原判決所載。

四、原判決撤銷訴願決定及原處分(含復查決定)，其理由略謂：由於民事法事件相對於稅捐法事件的先在性，不論稅捐法是否使用自己的特別概念，在其使用來自於民事法構成要件要素時，其解釋不可避免的還是要回溯到民事法，基本上以民事法上之意義為準，蓋不直接藉助民事法上關於交易活動或財產利益之移轉規定的概念、類型，法律行為及法律關係根本不能從事有效之交易或移轉財產利益(參見黃茂榮，稅法總論，增訂三版，頁661-663，植根，西元2012年3月)；因此，判斷上訴人珍寶公司移轉系爭土地予被上訴人

01 是「有償」或「無償」，應借助民事法相關概念探索，倘上
02 訴人珍寶公司移轉系爭土地予被上訴人之情節，不符合民法
03 所定無償之概念，則被上訴人即非本次土地移轉增值稅之納
04 稅義務人。系爭土地為上訴人珍寶公司依臺灣新北地方法院
05 107年度重訴字第172號民事判決主文之意旨移轉自己土地予
06 被上訴人，非被上訴人參加重劃而直接獲配土地，本件之移
07 轉自非基於被上訴人與重劃會間之權利義務。再細閱該民事
08 判決，考察被上訴人訴請上訴人珍寶公司移轉系爭土地所有
09 權予被上訴人之緣由，其起訴意旨為上訴人珍寶公司前向被
10 上訴人作出承諾，被上訴人於重劃會事務配合支持上訴人珍
11 寶公司所指定之人選，則被上訴人於重劃完成可獲分配土地
12 之面積，必達參與重劃土地之55.5%，且不必補貼地價差額
13 及費用，是依承諾書上訴人珍寶公司願保障被上訴人獲配土
14 地面積，且負責補足不足之土地等語；上訴人珍寶公司於該
15 案答辯略謂，被上訴人因重劃後土地確實不足承諾書約定之
16 55.5%，故其同意補足短少土地予被上訴人，並願為認諾之
17 表示等語，嗣臺灣新北地方法院民事庭法官即因上訴人珍寶
18 公司之認諾而為其敗訴判決；顯見上訴人珍寶公司係基於履
19 行承諾書，以其所有之系爭土地，負責彌補不足之土地面
20 積，依雙方訴訟中之主張，均係履行承諾書之故。再觀該承
21 諾書內容，上訴人珍寶公司係藉保障被上訴人必能取回一定
22 之土地面積，作為換取被上訴人配合支持特定人選之方法；
23 另依被上訴人與上訴人珍寶公司間所立「委託重劃合約書」
24 內容，被上訴人應配合上訴人珍寶公司所通知之日期出席會
25 議，或授權上訴人珍寶公司指定之人代為出席（見合約書第
26 9條約定）。另於言詞辯論時審判長詢以上訴人珍寶公司：
27 「珍寶公司稱是為了重劃會事務的順遂才出具承諾書給被
28 告，所謂『為了重劃會事務的順遂』是指何具體事項？是否
29 為了取得實施者的地位？」上訴人珍寶公司答以：「是為了
30 能讓系爭重劃會在籌配階段能夠順利取得依法所獲得的該區
31 土地所有權人同意書的數量。」等語，審判長再詢：「珍寶

01 公司是否為該重劃會的實施者？珍寶公司與該重劃會是何關
02 係？」上訴人珍寶公司則答稱：「珍寶公司與重劃會才有契
03 約關係，相關重劃業務的執行，包括工程的分配、施工進
04 行、拆遷等，而有關補償部份是由重劃會發放的。」等語，
05 足見上訴人珍寶公司之所以立具承諾書，承諾被上訴人可獲
06 分配土地面積必達參與重劃土地之55.5%，目的係為換取被
07 上訴人提供土地參與重劃，並配合支持上訴人珍寶公司指定
08 之人選參與重劃事務，使重劃會能順利進行，且上訴人珍寶
09 公司亦能取得主導地位，及取得工程分配、施工進行、拆遷
10 等執行之利益。如此綜合觀察，上訴人珍寶公司與被上訴人
11 所締結者，乃無名契約，被上訴人給付義務係：1.應提供土
12 地參與重劃；2.應配合支持上訴人珍寶公司指定之人選參與
13 重劃事務；上訴人珍寶公司義務則為：如被上訴人將來分配
14 之土地面積不足55.5%者，上訴人珍寶公司應為補足。上開
15 被上訴人與上訴人珍寶公司之無名契約，其各自之給付義務
16 有對價關係，顯屬有償，而非無償，自非贈與。系爭土地之
17 移轉，導因上訴人珍寶公司未履行承諾，待被上訴人提起民
18 事訴訟，上訴人珍寶公司始依承諾補完成履行義務行為而
19 已。至於上訴人珍寶公司於民事審理中曾主張，其係以無償
20 方式移轉土地予被上訴人，應由被上訴人併入所得繳納所得
21 稅等語，然此僅為上訴人珍寶公司為避免稅賦之陳述意見，
22 不能因此即謂上訴人珍寶公司移轉系爭土地予被上訴人為贈
23 與。另依社會常情，上訴人珍寶公司為營利組織，亦無可能
24 不求取相當對待回報，平白贈與被上訴人系爭土地。上訴人
25 稅捐處主張被上訴人獲得系爭土地，係上訴人珍寶公司之贈
26 與云云，應無足取。另所謂附負擔之贈與，係指贈與契約附
27 有約款，使受贈人負擔應為一定給付之債務者而言（最高法
28 院84年度台上字第2848號、103年度台上字第149號判決參
29 照），本質上贈與人之給與及受贈人之負擔間仍不具對價關
30 係，惟被上訴人與上訴人珍寶公司間為有對價關係之無名契
31 約，是上訴人珍寶公司陳稱係基於附負擔之贈與而移轉系爭

01 土地云云，亦非可取。綜觀事件始末，上訴人珍寶公司移轉
02 系爭土地予被上訴人，係履行對待給付，並非贈與，依土地
03 稅法第5條第1項、第2項規定，即不合同條第1項第2款所
04 稱之無償移轉，被上訴人應非本件土地增值稅之納稅義務
05 人；原處分徒以民事判決主文中，無被上訴人應對待給付之
06 諭知，而未綜觀兩造之陳述及事件原委，逕認上訴人珍寶公
07 司移轉系爭土地予被上訴人為無償贈與，認定事實不無違
08 誤，被上訴人請求撤銷原處分，應有理由等語。

09 五、上訴人稅捐處上訴意旨略謂：

10 (一)依行政法院70年8月份庭長評事聯席會議決議及最高法院102
11 年度台上字第2435號判決意旨，被上訴人與上訴人珍寶公司
12 成立承諾補償關係，係債權契約性質，並不影響上訴人珍寶
13 公司購置抵費地土地所有人之物權法上地位。又法律行為究
14 係有償或無償，本應依雙方實質內容認定，本件為被上訴人
15 透過民事法院之判決程序(依判決主文，無補償之約定)，合
16 意由上訴人珍寶公司將系爭土地所有權無償移轉予被上訴
17 人，在稅捐法制上，已然合致土地稅法第5條第1項第2款及
18 第28條「於土地所有權無償移轉時」之以受贈人為納稅義務
19 人課徵土地增值稅要件(鈞院104年度判字第495號判決及臺
20 北高等行政法院109年度訴字第736號判決參照)。民法於稅
21 捐事件適用上並不具有優先性，惟原判決判斷上訴人珍寶公
22 司移轉系爭土地予被上訴人是「有償」或「無償」，依事件
23 整體綜合判斷及借助民事法相關概念探索，而非依土地稅法
24 等規定，有違租稅法律主義原則，其認事用法顯有適用法規
25 不當。

26 (二)被上訴人前以重劃範圍內土地所有人身分加入重劃會參與自
27 辦市地重劃案，渠等應給付土地參與重劃之對象為重劃會，
28 是與被上訴人有重劃事務契約關係者為重劃會。被上訴人與
29 上訴人珍寶公司從未書立「委託重劃合約書」，該合約書為
30 上訴人珍寶公司單方交予被上訴人審閱，顯見被上訴人並無
31 意與上訴人珍寶公司間締結契約關係。上訴人珍寶公司乃單

01 方出具承諾書承諾補足不足分配之土地予被上訴人，雖期以
02 被上訴人應配合上訴人珍寶公司指定之人選參與重劃事務，
03 惟並不具有強制性，被上訴人並不因此對上訴人珍寶公司負
04 有義務，上訴人珍寶公司亦不得對被上訴人請求任何民、刑
05 事責任與賠償，倘被上訴人不配合上訴人珍寶公司所通知之
06 日期出席會議或授權上訴人珍寶公司指定之人代為出席，嗣
07 上訴人珍寶公司主導之重劃會重劃事務順利完成，其亦不得
08 拒絕給付所承諾之內容，是按上開證據顯見被上訴人並不對
09 上訴人珍寶公司負有義務。又上訴人珍寶公司出具承諾書，
10 僅是單方負有義務，未要求被上訴人必須支持上訴人珍寶公
11 司推選之人，也未課予被上訴人任何義務，顯不具強制性及
12 對價關係，而無互負對待給付之義務存在。縱上訴人珍寶公
13 司有希望被上訴人「須交付土地自辦市地重劃同意書、加入
14 上訴人珍寶公司所主導之重劃會、選舉上訴人珍寶公司舉荐
15 之重劃委員、配合辦理重劃中之各項事務」之意思表示，惟
16 與「重劃完成時至少可取得原參與重劃土地面積之55.5%，
17 上訴人珍寶公司願依承諾書無償補足差額百分比之土地，被
18 上訴人不必補貼差額及費用」之意思表示，亦屬不具對價及
19 非強制性之法律關係。本件應僅是附條件贈與之一種型態。
20 上訴人珍寶公司雖同意無償補足差額百分比土地，惟須視
21 「重劃順利完成，配回的土地未達約定比率」之條件是否得
22 以成就；而被上訴人「須交付土地自辦市地重劃同意書、加
23 入上訴人珍寶公司所主導之重劃會、選舉上訴人珍寶公司舉
24 荐之重劃委員、配合辦理重劃中之各項事務」等事項，應視
25 為條件的內容，以促使條件成就。原判決認上訴人珍寶公司
26 與被上訴人所締結者為有對價關係之無名契約，逕將契約與
27 條件混為一談，其認定與事實不符，顯有違誤。另上訴人珍
28 寶公司能取得主導地位及取得工程分配、施工進行、拆遷等
29 執行之利益，為競逐重劃市場所獲取之商業利益，此與「被
30 上訴人出具同意書及配合支持上訴人珍寶公司指定之人選」
31 與否，非直接，非對價且不具必然性之關係，更與「上訴人

01 珍寶公司無償補足差額百分比土地予被上訴人」係屬二事。
02 原判決認被上訴人給付義務為「提供土地參與重劃」及「應
03 配合上訴人珍寶公司指定之人選參與重劃事務」，上訴人珍
04 寶公司義務為「如被上訴人將來分配之土地面積不足55.5%
05 者，上訴人珍寶公司應為補足」，被上訴人與上訴人珍寶公
06 司間所締結者為互負對待給付之之無名契約，其各自之給付
07 義務有對價關係，顯屬有償，上訴人稅捐處以原處分命被上
08 訴人繳納土地增值稅於法有違，其認事用法顯有適用法規不
09 當，且因其認事用法顯有違誤，致有判決不備理由及理由矛
10 盾等語，為此請求廢棄原判決，並駁回被上訴人於原審之
11 訴。

12 六、上訴人珍寶公司上訴意旨略謂：

13 (一)按相關學說見解（黃茂榮《稅捐法與民事法(一)》、陳清秀
14 《稅法的融合理論》參照），民事法概念於稅捐法事件，其
15 適用上並不具有優先性，特別是在非土地稅法第5條第2項所
16 例示的類型時，因已屬非典型交易，更應採目的適合說，以
17 兼顧稅法本身的獨特性，及租稅法律主義的維護。關於土地
18 稅法第5條第1項有償或無償移轉的定義，於同條第2項定有
19 明文，該條立法理由雖謂第2項是例示有償、無償移轉情
20 形，但解釋上仍應回歸租稅法律主義，不應認本條可適用民
21 事法定性本件爭議。況從土地稅法第5條第2項所指「買賣、
22 交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉」，係以對價為有
23 償之要件，何須另尋民事法？原判決既認有償，即應說明認
24 定之依據及理由，而非以援引所謂民事法概念，即認有對
25 價。且體例上，土地稅法第一章總則、第四章土地增值稅，
26 亦無明定得因民事法另有規定者，即於土地增值稅的課徵有
27 所適用，遑論原判決認為本件為無名契約（僅假設語，上訴
28 人珍寶公司否認兩造成立無名契約）。本件關於稅捐之歸
29 屬、稅捐客體有償或無償之爭議，原判決逕以民事法的相關
30 概念，認為本件為無名契約，且有對價關係，並非無償，而
31 屬有償云云，其對於民事法與稅法間的關係，在適用上洵屬

01 違誤，且違反憲法第19條規定、司法院釋字第674號解釋及
02 租稅法律主義。

03 (二)「委託重劃合約書」固有第9條雙方之義務的文字，惟上訴
04 人珍寶公司與被上訴人並未簽立該合約書，被上訴人並無負
05 擔任何義務，難以期待被上訴人配合選舉指定人選及參與重
06 劃事務。因被上訴人當初不想負擔任何約定之義務，才要求
07 上訴人珍寶公司單方出具承諾書。觀諸承諾書條款，上訴人
08 珍寶公司係單方承諾對被上訴人所負義務，被上訴人甚或對
09 上訴人珍寶公司沒有負擔「出具同意書」之義務，亦未要求
10 被上訴人支持上訴人珍寶公司推選之人，且甚或未課以被上
11 訴人任何義務，上訴人珍寶公司無法持承諾書要求被上訴人
12 履行任何事。承諾書中既未見任何約定被上訴人須完成何等
13 行為才能請求上訴人珍寶公司履行承諾之義務，則並無所謂
14 互負對待給付之義務存在。再細究委託重劃合約書前言「茲
15 就甲方所有土地同意依據平均地權條例、市地重劃實施辦法
16 及獎勵土地所有權人辦理市地重劃辦法規定參與地主自辦市
17 地重劃會並全權委託乙方辦理自辦市地重劃事宜」與承諾書
18 第4條「地主簽署同意書之日起」，更可證明承諾書出具
19 時，上訴人珍寶公司沒有請求被上訴人出具同意書的依據，
20 但若上訴人珍寶公司有與被上訴人簽立委託重劃合約書，則
21 簽約時，被上訴人就已等同出具重劃同意書，兩者是截然不
22 同的情形。另參土地分配異議第2次協調會議記錄四、會議
23 討論大綱：(4).「承諾取回重劃前55.5%並不得以其他方式
24 配回」、六、會議決議「10. 針對核定平均分配比例52.342
25 6%與地主分配面積比例之差異及珍寶公司承諾之差意比例
26 等等問題，皆於會中充分詳細說明清楚」，及土地分配異議
27 第4次協調會議記錄五、會議決議「2. 針對珍寶公司承諾之
28 面積差額問題，於會中充分詳細說明清楚，珍寶事業股份有
29 限公司會信守約定，就差額面積（103.18m²）補足」，只一
30 再重申承諾書內容，未見被上訴人就取得系爭土地因此負有
31 任何義務。原判決徒以言詞辯論時上訴人珍寶公司回應其出

01 具承諾書所謂為了重劃事務之順遂內容（獲得同意書的數
02 量），竟得出被上訴人反而對上訴人珍寶公司負有義務（提
03 供土地參與重劃、配合支持人選）云云，顯不符合承諾書係
04 上訴人珍寶公司以單方出具的形式及僅載其對被上訴人所負
05 義務之內容，及根本經被上訴人捨棄不用的委託重劃合約書
06 的客觀證據。原判決認被上訴人與上訴人珍寶公司有訂立
07 「委託重劃合約書」云云，顯然違背證據法則及於證據上之
08 理由矛盾，且對捨棄不用之承諾書證據，未於判決理由項下
09 說明理由，復未詳盡調查此背景緣由，均有判決不備理由之
10 違背法令。又民事法院審理時被上訴人僅提出承諾書，但承
11 諾書並未提及「配合支持指定人選及參與重劃事務」，被上
12 訴人卻主張上訴人珍寶公司因其提供土地參與重劃、配合重
13 劃事務而致上訴人珍寶公司願於民事案認諾云云，此主張已
14 屬誤導，並非實在。

15 (三)就上訴人珍寶公司取得對價來源，原判決一方面認為上訴人
16 珍寶公司「取得工程分配、施工進行、拆遷等執行之利
17 益」，他方面卻又認對價關係是存在於上訴人珍寶公司與被
18 上訴人間，惟取得工程分配、施工進行、拆遷等執行之利益
19 是來自於上訴人珍寶公司與重劃會訂立工程契約，上訴人珍
20 寶公司依約完成工程之施作，而取得自重劃會給付之承攬報
21 酬，故對價並非因出具承諾書才取得，原判決卻推論上訴人
22 珍寶公司與被上訴人間有償無名契約的對價基礎，當有判決
23 理由間的相互矛盾之違誤。原判決就對價關係是存在於何人
24 間調查未盡，更未就上訴人珍寶公司於109年3月25日行政訴
25 訟綜合言詞辯論意旨狀說明抵費地係重劃會支付予上訴人珍
26 寶公司之報酬之重要防禦方法，說明為何不為採酌，除有判
27 決理由不備，亦有採證有不符證據之違背證據法則。又眾多
28 地主以選舉方式成立重劃會，重劃會是決議制度，需經會員
29 大會授權後理監事會議決議，才能發生效力，原判決認為上
30 訴人珍寶公司因被上訴人的參與重劃就能使上訴人珍寶公司
31 主導重劃事務進行分配，並非事實。原判決未查明就驟認上

01 訴人珍寶公司因對於被上訴人出具承諾書，就存在換取重劃
02 會主導地位的對價？殊嫌率斷，遑論上訴人珍寶公司並無取
03 得主導地位。故原判決認上訴人珍寶公司能取得在重劃會中
04 主導地位且係以出具承諾書承諾必達參與重劃土地面積55.
05 5%比例予被上訴人作為對價云云，有採證違背證據法則之
06 違法。且於109年4月9日原審審判長詢問上訴人珍寶公司是否
07 是實施者之提問，前於準備程序時原審並未詢問過，而上
08 訴人珍寶公司之複代理人已當庭口頭表示本件並無如都市更
09 新實施者的概念，上訴人珍寶公司並於開庭後旋於109年4月
10 16日遞行政訴訟陳述意見狀。惟原審未再開言詞辯論，反而
11 於原判決認上訴人珍寶公司係取得主導地位、工程分配、施
12 工、拆遷等執行利益云云，意有所指地認自辦市地重劃制度
13 本身有如都市更新的「實施者」，並認上訴人珍寶公司就是
14 實施者一節，已有法律制度架構上的誤會（都市更新與自辦
15 市地重劃流程，依法完全不同），且對於上訴人珍寶公司而
16 言亦有法律見解的突襲裁判。再者，被上訴人僅需出具同意
17 書即可額外取得差額之土地，縱使依民事法概念認定二者間
18 具對價關係（僅假設語，上訴人珍寶公司質疑之），但此對
19 價是否等價及稅捐課徵之對象，仍需優先以稅法判斷。被上
20 訴人當時縱使未出具同意書依法仍為重劃會會員，無礙重劃
21 案之推動，被上訴人仍可依法律規定分配取回重劃後之土
22 地。但今被上訴人僅需出具一紙同意書，即可額外取得差額
23 之土地，常理判斷二者間顯無相當代價，依遺產及贈與稅法
24 第5條應以贈與論。原判決就稅法法規對於贈與概念卻未先
25 予查明，遽稱民事法事件相對於稅捐法事件的先在性云云，
26 容有誤會，且有判決不備理由。另即使上訴人珍寶公司出具
27 承諾書，就重劃事務之協助，將來不見得是上訴人珍寶公司
28 來與重劃會簽約，且由其他建商來辦，也不一定依照上訴人
29 珍寶公司對被上訴人所出具的承諾書內容來履行，則本件應
30 較接近附條件的贈與。

01 (四)若無承諾書被上訴人無請求移轉的依據，如謂是依民事確定
02 判決請求移轉，則更是屬無償性質移轉，況該民事案並無對
03 待給付判決的情形。原判決忽視土地增值稅之發生，係上訴
04 人珍寶公司基於對被上訴人承諾書而履行移轉系爭土地的行
05 為，且經上訴人珍寶公司數次書面通知仍未辦理（若被上訴
06 人在上訴人珍寶公司通知當年度辦理所有權移轉，並不會產
07 生土地增值稅），此就所得的變動，於所得階段的課稅，是
08 來自地價漲價的情形。則受讓人即被上訴人享受判決確定後
09 辦理所有權移轉登記因跨年度致生漲價利益，當應為土地增
10 值稅課徵的對象，原判決卻認被上訴人與上訴人珍寶公司間
11 有對價關係、甚或主張應由上訴人珍寶公司負擔此稅賦的觀
12 點，不僅違背量能課稅原則（應由所得人納稅），採證與證
13 據即承諾書的內容（未課以被上訴人負擔義務）不符，亦有
14 判決不備理由之違法。況係因被上訴人受領遲延且另提起民
15 事訴訟，而上訴人珍寶公司並非因民事訴訟始願移轉差額允
16 諾土地，故土地增值稅發生原因係可歸責於被上訴人，原判
17 決認被上訴人免負擔土地增值稅，亦屬違反量能課稅原則。
18 又上訴人珍寶公司主張無償方式移轉土地應由被上訴人併入
19 所得繳納所得稅，原判決卻認定上訴人珍寶公司是為避免稅
20 賦，顯屬速斷，且亦與承諾書證據不符（上訴人珍寶公司單
21 方出具承諾對於被上訴人負擔義務），且上訴人珍寶公司係
22 依規定行事，規避何項稅賦？原判決並未釐清說明，亦有判
23 決不備理由等語，為此請求廢棄原判決，並駁回被上訴人於
24 原審之訴。

25 七、本院按：

26 (一)平均地權為我國憲法第142條明定之基本國策，其目的在促
27 使地盡其利，達成地利共享。為實現此一基本國策之意旨，
28 66年2月2日制定之平均地權條例第35條明文漲價歸公之方
29 法：「為實施漲價歸公，土地所有權人於申報地價後之土地
30 自然漲價，應依第三十六條規定徵收土地增值稅。但政府出
31 售或依法贈與之公有土地，及接受捐贈之私有土地，免徵土

地增值稅。」嗣後為統整當時土地稅目散見於各種法令之情形，而於同年7月14日制定土地稅法第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。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。……（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；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」立法理由載明「參照現行土地法第一百八十二條規定，歸納分為有償移轉，無償移轉，及設定典權三類，俾能對各種移轉方式，均能適用，避免因採列舉方式，而有難於適用之情形發生，至通常何者為有償移轉，何者為無償移轉，則另立第二項以為例示。」由以上立法沿革可知，在通常情形，漲價歸公之土地政策於所有權移轉時，以課徵土地增值稅之方式實現；而完納此一稅賦者，則視土地移轉之情形為有償或無償而定其納稅義務人。其意旨應在於有償移轉時，原土地所有權人因有償而取得相對之土地價值，因而享有持有土地期間土地增值之利益，故由其負擔繳納義務，始符量能課稅原則。而土地稅法第5條第2項例示定義有償、無償之意義，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。可知土地稅法上之有償與無償之區辨，應重在原土地所有權人有無取得與土地價值具對價關係之給付。

(二)關於本案之重要爭點，即被上訴人取得土地是否無償取得？原審調查上訴人珍寶公司出具之承諾書、臺灣新北地方法院107年度重訴字第172號民事判決、委託重劃合約書等，及上訴人珍寶公司於原審所為陳述等節，認定上訴人珍寶公司係為換取被上訴人提供土地參與重劃，並配合支持上訴人珍寶公司指定之人選參與重劃事務，使重劃會能順利進行，且上訴人珍寶公司亦能取得主導地位，及取得工程分配、施工進行、拆遷等執行之利益，而出具承諾書承諾被上訴人可獲分配土地面積必達參與重劃土地之55.5%，彼等間因而締結無

01 名契約，被上訴人之給付義務係：（1）應提供土地參與重
02 劃；（2）應配合支持上訴人珍寶公司指定之人選參與重劃
03 事務；上訴人珍寶公司之義務則為：如被上訴人未來分配之
04 土地面積不足55.5%者，上訴人珍寶公司應為補足；此一契
05 約所生各自之給付義務，具有對價關係，顯屬有償契約等
06 節，似非無據。惟查，

07 1.本件相關被上訴人與上訴人珍寶公司間之民事訴訟，以上
08 訴人珍寶公司認諾訴訟標的而為上訴人珍寶公司敗訴應為
09 給付之判決確定，惟民事判決之既判力僅存在於民事訴訟
10 之兩造，縱所涉之法律關係與行政訴訟所需調查認定之爭
11 點植基於同一事實，亦無拘束行政訴訟之效力。次按民法
12 第153條規定：「（第1項）當事人互相表示意思一致者，
13 無論其為明示或默示，契約即為成立。（第2項）當事人
14 對於必要之點，意思一致，而對於非必要之點，未經表示
15 意思者，推定其契約為成立，關於該非必要之點，當事人
16 意思不一致時，法院應依其事件之性質定之。」本件原審
17 審酌前揭證據，認被上訴人與上訴人珍寶公司間成立無名
18 之有償契約，惟為上訴人珍寶公司所否認，並陳稱被上訴
19 人以重劃範圍土地所有權人身分加入重劃會的自辦市地重
20 劃，重劃關係存在於參與重劃之土地所有權人全體之間，
21 土地分配必須依據法令辦理；其為促進重劃之成功，乃出
22 具該承諾書片面承諾如被上訴人同意參與重劃，可分配取
23 回合併後土地之面積為原有參與重劃土地之55.5%，且地
24 主不必補貼地價差額及費用，此係作為被上訴人配合完成
25 重劃事務之獎勵，性質上應屬贈與，被上訴人並不因此而
26 有何等義務，被上訴人與上訴人珍寶公司間也未成立契約
27 關係（見原審卷第269、270頁）；至其與重劃會間則為承
28 攬關係（見原審卷第356頁），如順利完成重劃事務，則
29 能取得以抵費地為報酬之利益（見原審卷第267頁）。嗣
30 重劃完成，伊多次催促被上訴人配合辦理補足土地面積之

所有權移轉登記程序，惟被上訴人仍遲遲不願辦理（見原處分卷第44-46頁、原審卷第267頁）等語。

2. 查被上訴人提出為據之承諾書，載明「…承諾如下：一、參與本重劃計畫之土地，……分配取回合併後土地之面積為原有參與重劃土地面積之55.5%，且地主不必補貼地價差額或費用。二、地主另保有與第三者簽署上述標示土地自辦重劃同意書之權利，立書人絕不對地主請求任何民、刑事責任與賠償。三、地主所簽署之自辦市地重劃同意書，立書人保證不讓給非立書人主導成立之重劃會。且本承諾書之效力及於立書人之繼承人與其所主導成立之江子翠自辦市地重劃之重劃會。四、……」，此有該承諾書附於原審卷第25頁。另被上訴人所提委託重劃合約書，其序文記載：「茲就甲方（指土地所有權人）所有土地同意依據平均地權條例、市地重劃實施辦法及獎勵土地所有權人辦理市地重劃辦法規定參與地主自辦重劃會並全權委託乙方（指上訴人珍寶公司）辦理自辦市地重劃發開事宜，雙方基於誠信原則訂定條款如下：」其中第3條約定：「乙方同意甲方於重劃後分配取回土地面積，為簽立本約時參加重劃之土地登記總面積（以……為準）之55.5%，並依本條下列約定計算分配。……」第5條約定：「甲方應於重劃會會員大會作成以抵費地抵償乙方所負擔費用之決議……」第9條載有「雙方義務」「甲方義務：1.在重劃作業期間內甲方應配合乙方提出辦理重劃所需證件、文件簽署及公（認）證等工作。2.依乙方通知日期出席會議，甲方未能親自出席者，授權委任乙方或由乙方指定之人代為出席會議，以利重劃作業之推展。3.……。乙方義務：1.乙方辦理本案之各項工作，均需依有關法令之規定程序辦理，不得有損害甲方名譽及權益行為。2.乙方應適時對甲方說明重劃工作之進度。3.……」（見原審卷第59-63頁），惟甲方欄位為空白，且未經雙方簽名。是由上開2件書面內容可知，允諾給予不少於原參與重劃土地面

01 積之55.5%之意思表示者，為上訴人珍寶公司以承諾書為
02 之；而承諾書之其他內容，並未約定被上訴人有何義務，
03 更無一語及於被上訴人應配合支持特定人選。此一片面承
04 諾為單方意思表示，毋須被上訴人同意，上訴人珍寶公司
05 亦未否認其真正，故此承諾應屬有效成立。承諾書既未經
06 雙方簽立，亦未約定上訴人珍寶公司之義務，即難認彼等
07 間成立何等具對價關係之雙務契約。另上開委託重劃合約
08 書固再度有土地分配比例55.5%之約定，惟綜觀全部約定
09 內容，似為地主委託上訴人珍寶公司辦理重劃而生，除地
10 主之分配比例外，尚及於上訴人珍寶公司之報酬為抵費
11 地，另有雙方於重劃作業之義務約定等節。又上訴人珍寶
12 公司於原審言詞辯論時稱：「（所謂『為了重劃會事務的
13 順遂』是指何具體事項？）是為了能讓系爭重劃會在籌配
14 階段能夠順利取得依法所獲得的該區土地所有權人同意書
15 的數量」、「參加人（即上訴人珍寶公司）與重劃會才有
16 契約關係，相關重劃業務的執行，包括工程的分配、施工
17 進行、拆遷等，而有關補償部份是由重劃會發放的。」等
18 語，亦無悖所稱其為承攬重劃事務者之角色所應辦理之事
19 項。則其所稱其與重劃會間具有承攬關係，如順利完成重
20 劃事務，其能取得以抵費地為報酬之利益；故為促使重劃
21 之順利，乃允給被上訴人一定比例之土地以為紅利，為其
22 單方之贈與等節，似非全然不可採信。乃前揭合約書並未
23 載明甲方為何人，又上訴人珍寶公司與被上訴人之間有無
24 簽訂此合約書，另上訴人珍寶公司係基於何種地位提出此
25 合約書與地主洽訂等節，均有未明。以上各節關乎判斷上
26 訴人珍寶公司與各地主之關係，係成立各別之何等法律關
27 係，或如上訴人珍寶公司所稱其為承攬重劃者，係受重劃
28 會之委託而辦理相關事項？合約內容之各條款間有無使雙
29 方負有何等對待給付之義務？乃原審未予深究契約成立於
30 何人之間，彼此間有如何之意思表示之一致，實有未依職
31 權調查證據之違誤。又關於承諾書、合約書等書證，原審

置地主分配土地、以抵費地為上訴人珍寶公司之報酬，與雙方應配合辦理事項等相關於重劃進行事務之約定全部意旨於不論，截取承諾書之允諾與合約書內容要求被上訴人出席會議或支持代表人選等部分文義，為雙方所負具對價關係之義務，則有調查證據認定事實未符論理法則之違誤。又上訴人作成核課處分所認定之事實「上訴人珍寶公司前於106年4月26日向新北市板橋○○○側地區（發展單元00區）自辦市地重劃會承購新北市板橋區○○段第00地號、第00地號土地」，是否上訴人珍寶公司辦畢重劃事務而獲得之抵費地，或上訴人珍寶公司出資購得？被上訴人稱如非彼等間具有雙務契約之關係，上訴人珍寶公司何以願意以共計12,306,490元之巨資購地相贈？是否上訴人珍寶公司因辦竣本件重劃事宜獲利可觀？等節亦有待查明，以助釐清上訴人珍寶公司所稱彼等間就系爭土地應有部分之移轉為贈與關係是否可信？

(三)綜上，原審認定被上訴人與上訴人珍寶公司關於移轉系爭土地之應有部分，乃基於有償行為而來，原處分以被上訴人為納稅義務人核課本件土地增值稅即為違法一節，因有前述事實調查與法律涵攝不夠詳實與判決違背法令之違誤，上訴人請求予以廢棄，即屬有據。又本件尚有前述應予調查之事項有待查明，原審非不得通知上訴人珍寶公司及重劃會成員等到庭為證，究明上訴人珍寶公司移轉系爭土地應有部分予被上訴人之原因關係為何，進一步判斷係屬有償或無償行為，以認定本件土地增值稅之納稅義務人，爰予發回原審重為審理判斷。

據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中 華 民 國 110 年 12 月 16 日

最高行政法院第三庭

審判長法官 帥 嘉 寶

法官 鄭 小 康

01 法官 林 玫 君
02 法官 洪 慕 芳
03 法官 李 玉 卿

04 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
05 中 華 民 國 110 年 12 月 16 日
06 書記官 楊 子 鋒