

臺北高等行政法院判決

111年度訴更一字第3號

111年10月6日辯論終結

原告 盧龍山

盧意翔

盧翠玲

共同

訴訟代理人 董浩雲律師

陳彥竹律師

被告 新北市政府稅捐稽徵處

代表人 張世玠（處長）

訴訟代理人 鄭雅允

柯郁芯（兼送達代收人）

紀雅淳

參加人 珍寶事業股份有限公司

代表人 蔡祥（董事長）

訴訟代理人 林慶苗律師

複代理人 謝宗哲律師

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服新北市政府中華民國108年8月8日新北府訴決字第1080741313號函所附訴願決定（案號1088070333），提起行政訴訟，本院以108年度訴字第1655號判決後，被告提起上訴，經最高行政法院109年度上字第704號判決廢棄，發回本院更為審理，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

參加人前於民國98年9月13日出具承諾書給原告，承諾「參與本重劃計畫之土地，於市地重劃後以地主所有土地依重劃相關作業辦法整合合併後依原街廓分配之原則集中分配，分

01 配取回合併後土地之面積為原有參與重劃土地之55.5%，且
02 地主不必補貼地價差額或費用」等等。後來市地重劃完成，
03 原告依承諾書請求參加人補足短少的土地，經臺灣新北地方
04 法院（下稱新北地院）107年度重訴字第172號民事判決參加
05 人應將新北市板橋區板翠段57地號土地（下稱57地號土地，
06 權利範圍41342/100000）、同段79地號土地（下稱79地號土
07 地，權利範圍4127/100000）所有權移轉登記給原告盧龍
08 山；將79地號土地（權利範圍40117/100000）所有權移轉登
09 記給原告盧意翔；將79地號土地（權利範圍19388/100000）
10 所有權移轉登記給原告盧翠玲確定（下稱系爭民事判決）。
11 參加人於107年10月23日持系爭民事判決辦理移轉登記。被
12 告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
13 規定，以取得所有權之人即原告為土地增值稅的納稅義務
14 人，分別就57地號土地向原告盧龍山課徵新臺幣（下同）5
15 萬9,032元；就79地號土地向原告課徵56萬7,605（以下合稱
16 原處分）。原告不服，申請復查，被告以108年3月15日新北
17 稅法字第1083026429號（案號108土復3）及新北稅法字第10
18 83026433號（案號108土復4）復查決定書駁回（以下合稱復
19 查決定）。原告提起訴願遭駁回後，提起行政訴訟，經本院
20 108年度訴字第1655號判決撤銷訴願決定及原處分（含復查
21 決定）。被告及參加人均不服，提起上訴，最高行政法院以
22 109年度上字第704號判決廢棄本院108年度訴字第1655號判
23 決，發回本院審理。

24 二、原告起訴主張及聲明：

25 (一)主張要旨：

- 26 1.原告取得57地號土地及79地號土地（下稱系爭土地），是因
27 原告出具經公證的自辦市地重劃同意書，並同意以重劃區未
28 建築土地折價抵付重劃經費、配合支持參加人指派的理監事
29 候選人、同意概括授權的章程、配合其他重劃事務等為前
30 提。原告取得系爭土地與原告上開配合義務間具有對價關

01 係。故原告取得系爭土地應屬有償取得，而非無償取得，原
02 告並非土地增值稅的納稅義務人。

03 2.重劃區內45筆土地抵費地的處分，依平均地權條例施行細則
04 第84條第2項規定，應採底價公開標售的方式辦理。然而，
05 大昌國際股份有限公司（下稱大昌公司）及參加人主導的理
06 事會，並未以最有利全體會員利益的公開標售方式辦理，反
07 而於106年4月26日透過理事會決議，將42筆抵費地以總價11
08 億6,437萬1,513元抵付給參加人，抵付價格遠低於系爭土地
09 當年度公告現值19億2,908萬8,740元，更遠低於市價。參加
10 人為重劃案實質經濟利益的獲利者。依重劃案所生經濟利益
11 的歸屬，參加人為系爭土地移轉的納稅義務人，始符合實質
12 課稅公平原則。

13 3.被告雖主張：參加人無償補足差額土地，原告並無對價給付
14 的約定，應為附條件贈與等等。惟原告與參加人間並無民法
15 第406條規定的贈與合意，且系爭民事判決記載：參加人是
16 依據承諾書的約定，就未達約定的55.5%比例，補足系爭土
17 地所有權予原告，而非單方贈與。又原告雖然沒有簽立委託
18 重劃合約書。但事實上，原告出具自辦市地重劃同意書所承
19 擔的義務範圍遠超過簽署委託重劃合約書。此觀原告配合出
20 席會員大會、支持參加人推舉的候選人擔任理監事、概括授
21 權理監事認可重劃分配結果、處分抵費地、審議預算及決
22 算、配合辦理其他重劃事務等。故原告是否簽署委託重劃合
23 約書，不影響已與參加人達成委託重劃事務的合意。

24 (二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

25 三、被告答辯及聲明：

26 (一)答辯要旨：

27 1.由系爭民事判決理由可知，系爭土地是基於承諾書的法律關
28 係而為移轉。又該承諾書約定，原告分配取回土地未達55.
29 5%，參加人願無償補足差額百分比的土地，原告不必補貼
30 差額及費用。故原告與參加人間就系爭土地的移轉並無對價
31 給付的約定，已合致於土地稅法第5條第1項第2款及第28條

01 「無償移轉」等要件，應以受贈人即原告為土地增值稅的納
02 稅義務人。

- 03 2.參加人是否依承諾書無償補足差額百分比土地，繫於「重劃
04 完成後，地主分配取回的土地未達約定的55.5%」的停止條
05 件是否成就而定。若未達55.5%，條件成就，參加人應無償
06 補足差額百分比土地的贈與債權發生效力。至於原告交付土
07 地自辦市地重劃同意書、參加參加人主導的重劃會、選舉參
08 加人舉荐的重劃委員及配合辦理重劃各項事務等，均為促使
09 重劃完成的內容，以促使條件成就，並無對待給付義務存
10 在。

11 (二)聲明：原告之訴駁回。

12 四、參加人的陳述及聲明：

13 (一)陳述要旨：

- 14 1.參加人與原告間沒有重劃事務的有關契約。參加人是為了重
15 劃事務的順遂，才私下出具承諾書給原告。承諾書並未約定
16 原告有何義務，此一片面承諾為單方意思表示，毋須原告同
17 意，參加人亦未否認其真正，故承諾已有效成立。原告主張
18 與參加人間沒有贈與及受贈的意思表示合致等等，與事實不
19 符。原告當初請參加人單方面出具此承諾書，是因原告無意
20 締結契約關係，不願負擔義務。再者，重劃土地分配必須經
21 由政府核定。參加人另外給予原告系爭土地所有權，法律性
22 質已非屬重劃作業土地的分配，而為參加人額外的贈與。
- 23 2.原告與參加人未簽立委託重劃合約書，僅同意參加人單方出
24 具承諾書，甚至要求參加人明示保留原告可另簽重劃同意書
25 給其他開發商的權利。原告既未簽立委託重劃合約書，對參
26 加人即不負有配合選任重劃會理監事的義務，原告得自由選
27 任。參加人縱有拉票，亦無拘束原告的效力。原告如未投給
28 參加人指定的人選，也沒有違約問題。依98年當時獎勵土地
29 所有權人辦理市地重劃辦法第8條規定，土地所有權人7人以
30 上即可發起成立自辦市地重劃籌備會。本件發起籌備會的7
31 位地主不包含原告，原告是否出具同意書，無礙籌備會的成

01 立。原告僅出具一紙同意書（甚至保有與其他開發商簽立同
02 意書的權利），即可換取高額的差額土地，二者間並無對價
03 關係。縱有對價關係，原告也是以顯著不相當的代價取得差
04 額土地，依遺產及贈與稅法第5條2項規定，仍應視為贈與。

05 (二)聲明：原告之訴駁回。

06 五、前開事實概要欄所載事實，為兩造所不爭執，且有重劃會出
07 售抵費地產權移轉證明書（原處分卷第15頁）、參加人98年
08 9月13日承諾書（原審卷第25頁）、系爭土地建物查詢資料
09 （原處分卷第57-58頁）、系爭民事判決及確定證明書（原
10 審卷第27-31頁、原處分卷第47頁）、土地增值稅（土地現
11 值）申報書、土地增值稅繳款書（原處分卷第59-60頁）、
12 原處分（原處分卷第72-75頁）、復查決定（原處分卷第80-
13 83、92-95頁）、訴願決定（原審卷第87-92頁）、本院108
14 年度訴字第1655號判決（原審卷第425-433頁）、最高行政
15 法院109年度上字第704號判決（本院卷第13-29頁）等在卷
16 可證，足以認定為真實。

17 六、本院的判斷：

18 (一)應適用的法令：

19 土地稅法第5條規定：「(第1項)土地增值稅之納稅義務人如
20 左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土地為無
21 償移轉者，為取得所有權之人。……。(第2項)前項所稱有
22 償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移
23 轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」第28條
24 前段規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應
25 按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」據此，已經規定地
26 價的土地，於土地所有權移轉時，應視土地自然漲價利益的
27 歸屬，即享有土地增值利益之人，以其為納稅義務人，始符
28 量能課稅原則。在土地為有償移轉的情形，獲得土地自然漲
29 價利益者為原所有權人，故以原所有權人為納稅義務人；在
30 土地為無償移轉的情形，享有土地增值利益者為取得所有權
31 之人，因此以該土地受讓人為納稅義務人。又法律行為的分

01 類中，所謂有償行為，是指當事人一方為財產上給付而取得
02 他方對待給付的法律行為，例如買賣、互易、政府照價收買
03 或徵收等；所謂無償行為，則指當事人一方為財產上的給付
04 而未取得他方對待給付的法律行為，例如贈與、遺贈等。因
05 此，土地稅法上有償與無償移轉的分辨，應著重在原土地所
06 有權人有無取得與土地價值具對待給付關係的給付。

07 (二)原告取得系爭土地屬於土地稅法第5條第1項第2款無償移轉
08 的情形，原告為土地增值稅的納稅義務人：

09 1.參加人於107年10月23日持系爭民事判決，以「判決移轉」
10 為權利變更登記原因，辦理系爭土地所有權移轉登記予原
11 告。依系爭民事判決所載，原告是依據參加人於98年9月13
12 日提出的承諾書為請求權依據，對參加人提起民事訴訟，參
13 加人就原告依訴之聲明所為的請求為承認的意思表示，故新
14 北地院本於參加人的認諾而為系爭民事判決（原審卷第27頁
15 以下）。又依該承諾書記載：「珍寶事業股份有限公司（以
16 下簡稱甲方）對於位在臺北縣板橋市江子翠地主自辦市地重
17 劃區內土地所有權人盧翠玲等3人（以下簡稱地主）承諾如
18 下：一、參與本重劃計畫之土地，……分配取回合併後土地
19 之面積為原有參與重劃土地面積之55.5%，且地主不必補貼
20 地價差額或費用。二、地主另保有與第三者簽署上述標示土
21 地自辦重劃同意書之權利，立書人絕不對地主請求任何民、
22 刑事責任與賠償。三、地主所簽署之自辦市地重劃同意書，
23 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
24 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
25 地重劃之重劃會。四、……。」（原審卷第25頁）依此內容
26 可知，參加人是以保障原告參與重劃後，能取回合併後土地
27 面積為原有參與重劃土地面積的55.5%為承諾，爭取原告提
28 出自辦市地重劃同意書予參加人，以利參加人主導後續重劃
29 作業，但沒有要求或約定原告應提出自辦市地重劃同意書予
30 參加人、配合支持參加人指派的候選人、概括授權制定章程
31 等義務。此一參加人片面承諾的單方意思表示，毋須原告同

01 意，參加人亦自認其真正，故此承諾已有效成立。承諾書既
02 未經雙方簽立，亦未約定原告的義務，即難認參加人與原告
03 間成立何等具對價關係的雙務契約。原告雖主張：其已於98
04 年10月5日出具經公證的自辦市地重劃同意書，足見參加人
05 出具承諾書所負義務，於原告提出該同意書允以相對義務
06 時，即已意思表示合致等等。然而，依據上述承諾書內容，
07 原告並無出具同意書給參加人的契約上義務（換言之，於原
08 告拒絕提出同意書時，參加人無法主張契約上的給付義務，
09 要求原告履行），而是參加人片面承諾於原告自願提出同意
10 書給參加人的同時，參加人將擔保原告取得重劃後土地達一
11 定比例，尚難認原告出具同意書與取得55.5%土地間有對待
12 給付關係。

13 2.參加人雖於99年間提出委託重劃合約書給原告，其內容記
14 載：「茲就甲方（指土地所有權人）所有土地同意依據平均
15 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
16 重劃辦法規定參與地主自辦重劃會並全權委託乙方（指參加
17 人）辦理自辦市地重劃發開事宜，雙方基於誠信原則訂定條
18 款如下：……第3條土地分配：乙方同意甲方於重劃後分配
19 取回土地面積，為簽立本約時參加重劃之土地登記總面積
20 （以……為準）之55.5%，並依本條下列約定計算分配。
21 ……。第5條費用負擔之抵償：甲方應於重劃會會員大會作
22 成以抵費地抵償乙方所負擔費用之決議，並授權理事會處
23 分……。第9條雙方之義務：甲方義務：1.在重劃作業期間
24 內甲方應配合乙方提出辦理重劃所需證件、文件簽署及公
25 （認）證等工作。2.依乙方通知日期出席會議，甲方未能親
26 自出席者，授權委任乙方或由乙方指定之人代為出席會議，
27 以利重劃作業之推展。3.……。乙方之義務：1.乙方辦理本
28 案之各項工作，均需依有關法令之規定程序辦理，不得有損
29 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
30 之進度。3.……。」（原審卷第59頁以下）該份合約書固記
31 載地主與參加人間的權利義務內容，惟未經原告與參加人簽

名或用印，尚難憑此認定參加人與原告間已成立具對價關係的雙務契約。原告再主張：與參加人屬同一家族企業的大昌公司經理張烈全有與原告委任的盧紅玲聯繫，請原告支持重劃會成立及理監事選舉等，原告已於100年9月22日會員大會中予以支持，參加人指定人選已當選理監事，參加人及大昌公司已取得重劃會的主導權等等。然而，參加人為求重劃作業順利實施，聯繫同意重劃的地主表達希望依參加人規劃的方式籌組重劃會等等，僅是通知、促請原告配合而已，並非要求原告履行契約義務，畢竟前述承諾書並無此等約定內容，原告也沒有與參加人簽立委託重劃合約書，原告仍可本於自己的意願而為配合參加人規劃與否的決定，即便最終原告依參加人建議而為有關的配合，也不是基於契約上的拘束所為，尚難認原告此等配合行為與原告取得55.5%土地間有契約上的對待給付關係。再者，土地重劃所涉利益龐大，且事務繁雜，有賴地主與重劃會及重劃會委託的營建業者事前預為協議，以杜爭議。參加人既已擬有上述委託重劃合約書範本給地主簽署，並與多達515位地主簽署（參見本院卷第69-74、241-242頁），惟原告並未與參加人共同簽署，即便原告事後有配合參加人規劃而為相關行為，也難認是以默示合意的方式與參加人成立委託重劃合約。

- 3.參加人105年2月16日通知原告有關重劃進度的通知書上雖記載：「……1.重劃工程部分：已全部完工，近期可望點交予主管機關……2.土地分配部分：……為儘速讓各位領取新的所有權狀，重劃會近期將召開會員大會補選理事，請您務必支持珍寶公司（指參加人）所提人選……或授權珍寶公司派員代為出席會議。希望在您配合推動下，重劃作業能順利完成，珍寶公司將立刻依貴我雙方所訂立之委託重劃合約書約定，將允諾差額部分過戶登記予您……。」（原審卷第65-67頁）參加人107年1月間寄送原告的存證信函也記載：「本公司依貴我前簽定『委託重劃合約書』履約，前已多次聯繫並以書面通知台端前來本公司辦理補足差額土地之移轉登記

01 用印乙事……。」（原處分卷第46頁）然實際上，原告與參
02 加人間並無訂立委託重劃合約書，已如上述。因此，上開通
03 知書及存證信函有關「依貴我雙方所訂立之委託重劃合約書
04 約定」等文字記載，與事實不符。參加人於本院111年5月25
05 日準備程序中也表示：該通知書相當於拜票的內容，因地主
06 人數眾多，寄出通知時疏未調整文字內容；存證信函也有同
07 樣的疏誤等等（本院卷第194-195頁），是以，尚難以該105
08 年2月16日通知書及存證信函的文字，逕認原告與參加人間
09 已有委託重劃合約書上所載的約定及對待給付關係。況且，
10 經本院調閱系爭民事判決卷宗，原告於該民事爭訟中僅主張
11 是依承諾書法律關係為請求，並未提出或主張是基於委託重
12 劃合約書為請求。則參加人依承諾書內容於訴訟中為認諾的
13 意思表示，經新北地院判決確定後，以系爭民事判決辦理系
14 爭土地移轉登記，尚難認屬具對價關係的有償行為。

15 4.行為時獎勵土地所有權人辦理市地重劃辦法第34條規定：

16 「（第1項）重劃區土地分配完畢後，理事會應即檢具下列
17 圖冊提經會員大會通過後，公告公開閱覽30日，並通知土地
18 所有權人：一、計算負擔總計表。二、重劃前後土地分配清
19 冊。三、重劃後土地分配圖。四、重劃前地籍圖。五、重劃
20 前後地號圖。（第2項）土地所有權人得於前項公告期間內
21 提出異議，理事會應予協調處理。並將處理結果送會員大會
22 追認；協調不成時，異議人得依章程所定期限訴請司法機關
23 裁判。（第3項）前項土地所有權人之異議，經理事會協調
24 處理結果，有下列情形之一者，可免提會員大會追認：一、
25 協調不成。二、該土地所有權人同意依原公告結果辦理分
26 配。三、相關土地所有權人均同意辦理調整分配而未涉及抵
27 費地之調整。」原告前曾對重劃分配結果提出異議，依104
28 年9月5日第2次協調會會議紀錄決議第10點記載「針對核定
29 平均分配比例52.3426%與地主分配面積比例之差異及珍寶
30 公司（指參加人）承諾之差意比例等等問題，皆於會中充分
31 詳細說明清楚」（原審卷第74頁）；105年5月23日第4次協

調會會議紀錄決議第2、3點記載「2.針對珍寶公司（指參加人）承諾之面積差額問題，於會中充分詳細說明清楚，珍寶事業股份有限公司會信守約定，就差額面積（103.18m²）補足。3.本次會議紀錄，如有意見，請於文到7日內以書面提出，如否，本次會議紀錄則為協調成立之方案，並同意撤銷異議。」（原審卷第75頁）後來原告即未依章程所定期限訴請司法機關裁判；重劃區土地分配公告作業於104年7月29日至104年8月28日公告期滿，土地登記作業經新北市板橋地政事務所106年3月30日新北板地登字第1063995494號函通知辦理完竣；重劃會於106年4月26日第35次理監事會同意將45筆抵費地讓售予參加人；新北市政府以106年6月7日新北府地劃字第1061080592號函同意重劃會申請出售抵費地，以上有土地建物查詢資料、新北市政府106年6月7日新北府地劃字第1061080592號函、新北市板橋江翠北側地區（發展單元FG區）自辦市地重劃區會議第35次理監事會議紀錄、新北市板橋江翠北側地區（發展單元FG區）自辦市地重劃會出售抵費地產權移轉證明書等可以證明（原處分卷第15、21、26-28頁）。此後參加人再依系爭民事判決，將其自重劃會取得之抵費地中的系爭土地移轉予原告。依上開過程，原告是依參加人出具的承諾書，取得較重劃會公告應受分配土地比例及範圍，更為優渥的系爭土地所有權，就此於重劃法律關係外，基於系爭民事判決（或承諾書法律關係）額外取得的系爭土地，尚非有償取得。被告依土地稅法第5條第1項第2款規定，認定原告為土地增值稅的納稅義務人，並無違誤。至原告主張有關參加人與重劃會間的契約關係、參加人實施重劃的費用及所得利益、參加人取得抵費地的合理性、參加人是否將捐贈額列為當年度費用等等，均與原告及參加人間的承諾書法律關係沒有關係。原告主張被告未盡職權調查義務等等，並不可採。

(三)本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必

要，一併說明。

七、結論：

原處分（含復查決定）合法，訴願決定予以維持，亦無不合，原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

中 華 民 國 111 年 11 月 10 日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法 官 高愈杰

法 官 李君豪

法 官 楊坤樵

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

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，經最高行政法院認為適當者，亦	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。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。

01

得為上訴審訴訟代理人

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。

02

中 華 民 國 111 年 11 月 10 日

03

書記官 高郁婷