

臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1655號

) FKT64W1Z1X5L0;@109年4月9日辯論

原告 盧龍山

盧意翔

盧翠玲

共同

訴訟代理人 黃駿安 律師

被告 新北市政府稅捐稽徵處

代表人 黃育民

訴訟代理人 陳澄年

紀雅淳

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

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10

8年8月8日新北府訴決字第1080714313號（案號：0000000000號）

訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

參加人前於民國106年4月26日向新北市板橋江翠北側地區（

發展單元FG區）自辦市地重劃會承購新北市○○區○○段第

57地號土地、新北市○○區○○段第79地號土地（下稱系爭

土地)。參加人為取得該重劃之開發商資格，於98年9月間向原告承諾保證，如原告參與該重劃案，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，惟因原告未受「分配取回合併後土地之面積為原有參與重劃土地之55.5%」，原告提起民事訴訟要求珍寶公司依約補足，經臺灣新北地方法院107年度重訴字第172號民事判決，判決參加人應移轉系爭土地之應有部分予原告；珍寶公司並於107年10月23日持該民事判決辦理移轉登記。被告認為因上開判決移轉並無對價，被告依土地稅法第5條第1項第2款規定，以取得所有權之人即原告為納稅義務人，分別課徵土地增值稅為新臺幣（下同）5萬9,032元及56萬7,605元（下稱原處分）。原告不服，申請復查，未獲變更，猶表不服，提起訴願，經決定駁回後，提起本件行政訴訟。

二、原告主張略以：

（一）原告受讓系爭土地，係因原告提供本件土地參與本件土地重劃、參與會議及簽署相關文件等為前提，系爭土地之取得與原告之「配合義務」間，顯具有「對價關係」，雙方所為給付在主觀上互為依存、因果而有報償關係，而非無償取得。故原告並非土地增值稅之納稅義務人。

（二）民事判決並無任何無償取得或無對價移轉之認定。被告雖稱：「系爭土地之移轉乃於公告作業確定後，參加人另行向新北市板橋區江翠北側地區（發展單位FG區）自辦市地重劃會買賣取得之抵費地，與本次市地重劃土地分配無涉」，然此與原告取得系爭土地為「有償」或「無償」無關。原處分認定原告應繳納土地增值稅等，實有違誤等語。並聲明求為判決：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

01 三、被告答辯略以：

02 (一)原告與參加人共同持民事判決及確定證明書，向被告機關申
03 報「判決移轉」系爭土地，因系爭判決所載移轉並無對價，
04 被告機關爰依土地稅法第5條第1項第2款規定，為無償取得
05 者，以取得所有權之人即原告為納稅義務人。

06 (二)依民事判決主文所載，原告取得系爭土地並未支付對價，核
07 屬無償移轉，從而被告機關依土地稅法第5條第1項第2款規
08 定，以原告為納稅義務人課徵土地增值稅，於法並無違誤。
09 且本件移轉係於抵費地第一次出售後，承購人參加人依民事
10 判決再移轉予原告，與獎勵土地所有權人辦理市地重劃辦法
11 所定之重劃土地分配無涉。

12 (三)依參加人之承諾書，參加人係單方承諾補足差額土地，原告
13 不必補貼差額及費用，該承諾書亦未限制原告權利，故原告
14 尚保有與第三人簽署自辦市地重劃同意書之權，原告並無相
15 對之義務，參加人之承諾書不具強制性及對價關係。原告交
16 付土地自辦市地重劃同意書、加入參加人所主導之重劃會，
17 並選舉參加人舉薦之重劃委員，配合辦理重劃中之各項事務
18 為相對應之義務，屬附負擔贈與之一種態樣。從而被告機關
19 依土地稅法第5條第1項第2款向無償取得所有權之人(即原告
20)核課土地增值稅，自無違誤等語，資為抗辯。並聲明求為
21 判決：原告之訴駁回。

22 四、參加人陳述略以：

23 (一)當初原告是以重劃範圍土地所有權人身分加入重劃會的自辦
24 市地重劃案，重劃會必須依照相關法令及新北市政府規定辦
25 理土地分配，不得有差別對待。與參加人有重劃事務之契約
26 關係者，也是重劃會，參加人如能順利重劃事務的遂行，最
27 後能獲得抵費地作為協助重劃會辦理重劃業務之報酬。

(二)參加人與原告間沒有重劃事務之契約關係，獨立參加人是為了重劃事務的順遂，才願私下出具承諾書予原告作為原告順利配合完成重劃事務之獎勵，非屬原告與重劃會間重劃事務之契約關係範圍，參加人同意給予原告系爭標的物之土地所有權之獎勵，性質應屬第三人之贈與，核與重劃會及原告間存在之法律關係並無對價關係。職是，就重劃事務之契約關係僅存在重劃會與原告之間，不存在於原告與參加人之間，故系爭給付標的與原告間並無對價關係存在，應屬贈與行為至明。

五、本院之判斷：

(一)按土地稅法第5條第1項第1、2款、第2項規定：「(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。」是以，土地為無償移轉時，土地增值稅應由取得人繳納，而「無償」指遺贈及贈與等方式之移轉；反之，土地如為有償移轉，則以原所有權人為納稅義務人。本件系爭土地移轉究屬「有償」或「無償」，應依事件整體綜合判斷之。又土地稅法第5條第2項規定「所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式」，法意在強調「有償」之特徵，自不限於「買賣、交換、政府照價收買或徵收」四種態樣，如係「無名契約」而具備有償之特徵，自應認屬「有償移轉」，自不待言。

(二)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，2012年3月）；因此，判斷參加人移轉系爭土地予原告是「有償」或「無償」，應借助民事法相關概念探索，本件倘參加人移轉系爭土地予原告之情節，不符合民法所定無償之概念，則原告即非本次土地移轉增值稅之納稅義務人。

(三)查系爭土地為參加人依新北地方法院107年度重訴字第172號民事判決主文之旨（見本院卷第27-31頁）移轉自己土地予原告，非原告參加重劃而直接獲配土地，本件之移轉自非基於原告與重劃會間之權利義務。再細閱該民事判決，考察原告訴請參加人移轉系爭土地所有權予原告之緣由，其起訴意旨為參加人前向原告作出承諾，原告於重劃會事務配合支持參加人所指定之人選，則原告於重劃完成可獲分配土地之面積，必達參與重劃土地之55.5%，且不必補貼地價差額及費用，是依承諾書參加人願保障原告獲配土地面積，且負責補足不足之土地等語；參加人於該案答辯略謂，原告因重劃後土地確不足承諾書約定之55.5%，故其同意補足短少土地予原告，並願為認諾之表示等語，嗣新北地方法院民事庭法官即因參加人之認諾而為其敗訴判決（見本院卷第27-31頁判決書內容）；顯見參加人係基於履行承諾書，以其所有之系爭土地，負責彌補不足之土地面積，依雙方訴訟中之主張，均係履行承諾書之故。再觀該承諾書內容（見本院卷第25頁），參加人係藉保障原告必能取回一定之土地面積，作為換取原告配合支持特定人選之方法；另依原告與參加人間所立「委託重劃合約書」（見本院卷第59-63頁）內容，原告應

01 配合參加人所通知之日期出席會議，或授權參加人指定之人
02 代為出席（見本院卷第61頁之合約書第九條約定）。另本院
03 於言詞辯論時審判長詢以參加人：「參加人稱是為了重劃會
04 事務的順遂才出具承諾書給原告，所謂『為了重劃會事務的
05 順遂』是指何具體事項？是否為了取得實施者的地位？」參
06 加人答以：「是為了能讓系爭重劃會在籌配階段能夠順利取
07 得依法所獲得的該區土地所有權人同意書的數量。」等語，
08 審判長再詢：「參加人是否為該重劃會的實施者？參加人與
09 該重劃會是何關係？」參加人則答稱：「參加人與重劃會才
10 有契約關係，相關重劃業務的執行，包括工程的分配、施工
11 進行、拆遷等，而有關補償部份是由重劃會發放的。」等語
12 （見本院卷第279頁言詞辯論筆錄），足見本件參加人之所
13 以立具承諾書，承諾原告可獲分配土地面積必達參與重劃土
14 地之55.5%，目的係為換取原告提供土地參與重劃，並配合
15 支持參加人指定之人選參與重劃事務，使重劃會能順利進行
16 ，且參加人亦能取得主導地位，及取得工程分配、施工進行
17 、拆遷等執行之利益。如此綜合觀察，本件參加人與原告所
18 締結者，乃無名契約，原告給付義務係：（1）應提供土地
19 參與重劃；（2）應配合支持參加人指定之人選參與重劃事
20 務；參加人義務則為：如原告將來分配之土地面積不足55.5
21 %者，參加人應為補足。上開原告與參加人之無名契約，其
22 各自之給付義務有對價關係，顯屬有償，而非無償，自非贈
23 與。系爭土地之移轉，導因參加人未履行承諾，待原告提起
24 民事訴訟，參加人始依承諾補完成履行義務行為而已。至於
25 參加人於民事審理中曾主張，其係以無償方式移轉土地予原
26 告，應由原告併入所得繳納所得稅等語，然此僅為參加人為
27 避免稅賦之陳述意見，不能因此即謂參加人移轉系爭土地予

原告為贈與。另依社會常情，參加人為營利組織，亦無可能不求取相當對待回報，平白贈與原告系爭土地。被告主張原告獲得系爭土地，係參加人之贈與云云，應無足取。另所謂附負擔之贈與，係指贈與契約附有約款，使受贈人負擔應為一定給付之債務者而言（最高法院84年度台上字第2848號、103年度台上字第149號判決參照），本質上贈與人之給與及受贈人之負擔間仍不具對價關係，惟本件原告與參加人間為有對價關係之無名契約，已如上述，是參加人陳稱係基於附負擔之贈與而移轉系爭土地云云，亦非可取。

（四）綜觀事件始末，參加人移轉系爭土地予原告，係履行對待給付，並非贈與，依土地稅法第5條第1項、第2項規定，即不合同條第1項第2款所稱之無償移轉，原告應非本件土地增值稅之納稅義務人；原處分徒以民事判決主文中，無原告應對待給付之諭知，而未綜觀兩造之陳述及事件原委，逕認參加人移轉系爭土地予原告為無償贈與，認定事實不無違誤，原告請求撤銷原處分，應有理由。

六、綜上所述，被告以原處分命原告繳納土地增值稅，於法有違，訴願決定予以維持，亦有未合，原告訴請撤銷，為有理由，應予准許。另兩造其餘主張及陳述，亦於判決結果不生影響，爰不逐一論列，均附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為有理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中華民國 109 年 4 月 23 日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法官 陳金圍

法官 許麗華

法官 吳俊瑩

- 01 一、上為正本係照原本作成。
- 02 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
03 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
04 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。
- 05 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
06 訟法第241條之1第1項前段）
- 07 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
08 條第1項但書、第2項）

09 得不委任律師為訴訟 10 代理人之情形	所 需 要 件
11 12 13 (一)符合右列情形之一 14 者，得不委任律師 15 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。
16 17 18 19 20 21 (二)非律師具有右列情 22 形之一，經最高行 23 政法院認為適當者 24 ，亦得為上訴審訴 25 訟代理人	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 。 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 4 月 23 日
書記官 王月伶