

市地重劃的產權找補與 稅務性質

-有償、無償之認定兼評臺北高等行政法院
108年度訴字第1655號判決

普華商務法律事務所 李益甄 合夥律師
2021/10/30



李益甄
Janice Lee

合夥律師
普華商務法律事務所
PricewaterhouseCoopers Legal
☎ +886 2 2729 5200 #25077
☎ +886 972 636 931
✉ janice.c.lee@pwc.com

學歷

- 國立臺灣大學法研所
財稅法組 碩士班
- 國立臺灣大學法律系
法學組 學士

專業資格

- 中華民國律師

經歷

- 普華商務法律事務所(2007迄今)
- 曾任臺北律師公會稅法委員會
副主任委員
- 臺北律師公會環境法委員會委員

專長

- 商務訴訟及仲裁案件之代理
- 稅務行政救濟、行政執行、退稅及
解釋函令申請
- 環保法規
- 不動產交易法律諮詢及爭議處理



PricewaterhouseCoopers Legal

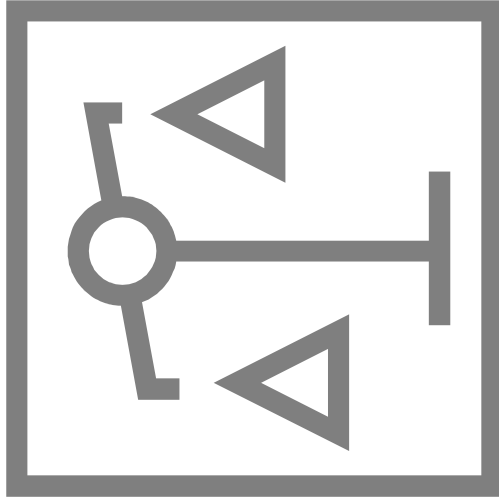
“

大綱

1. 本件事實
2. 爭點及兩造主張
3. 判決理由
4. 判決評析

本件事實

- 參加人（A公司）為取得自辦市地重劃之開發商資格，向原告盧君三人承諾保證，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。
- 嗣因原告未受「分配取回合併後土地之面積為原有參與重劃土地之55.5%」，遂提起民事訴訟要求A公司依約補足，並獲得勝訴判決，A公司依該民事判決辦理移轉登記。
- 被告（新北市政府稅捐稽徵處）認為A公司因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原告為納稅義務人，課徵土地增值稅。原告不服，爰循序提起本件行政訴訟。



爭點

原告取得系爭土地，
是否構成
土地稅法第5條第2項
所稱之無償取得？

土地稅法第5條：「（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。三、土地設定典權者，為出典人。（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。**」

判決理由(1/3)

判決主文：

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。

• 理由：

- ✓ 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。

判決理由(2/3)

- ✓ 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，本件尚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。

判決理由(3/3)

- ✓ 本件參加人與原告所締結者，乃無名契約，原告給付義務係：（1）應提供土地參與重劃；（2）應配合支持參加人指定之人選參與重劃事務；參加人義務則為：如原告將來分配之土地面積不足55.5%者，參加人應為補足。上開原告與參加人之無名契約，其各自之給付義務有對價關係，顯屬有償，而非無償，自非贈與。
- ✓ 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……，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

判決評析(1/4)

貫徹實質課稅原則

- ✓ 本件涉及土地稅法第5條第2項「有償移轉」與「無償移轉」之認定，本判決於判斷此一課稅要件時，納入民法之概念，自原告與A公司間契約關係探究系爭土地移轉行為對價性之有無，此乃實質課稅原則之具體展現。
- ✓ **實質課稅原則**，固提供稅捐稽徵機關面臨納稅義務人從事稅捐規避行為之應對方法，然此一原則**並非僅能由稅捐稽徵機關主張，納稅義務人亦得主張**。
 - 最高行政法院94年度判字第702號判決
良以由資產或事業所生之收益，原則上應歸屬於所有人即名義人，然形式上名義人並未享受資產或事業所生之收益，實質上享受課稅物件所帶來之經濟利益者另有其人時，即應歸屬於實際享受者。此即**實質課稅原則**，而此項原則對納稅義務人及稽徵機關，無論有利或不利均應一體適用。

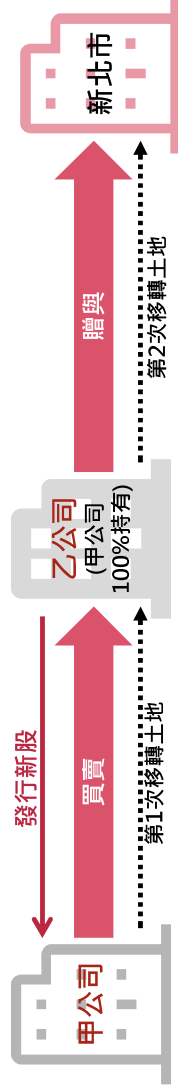
判決評析(2/4)

導正稅捐稽徵機關對民事判決之誤認

- ✓ 對待給付判決
 - 最高法院29年渝上字第895號民事判例
被告在裁判上援用民法第二百六十四條之抗辯權時，原告如不能證明自己已為給付或已提出給付，法院應為原告提出對待給付時，被告即向原告為給付之判決，不能遽將原告之訴駁回。
- ✓ 民事法院係本於A公司之認諾而為A公司敗訴之判決，A公司並未主張同時履行抗辯權。
- ✓ 誠如本判決所言「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」。

判決評析(3/4)

思考：其他土地增值稅事件中，有償與無償之判斷標準



爭點：第1次移轉土地時，依行為時企業併購法第34條第1項第5款記存之土地增值稅，是否因第2次移轉而需繳納？

行為時企業併購法第34條第1項第5款

公司依第二十七條至第二十九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：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。

判決評析(4/4)

思考：其他土地增值稅事件中，有償與無償之判斷標準

- ✓ 最高法院行政法院 106 年度判字第 79 號判決
 - 如果乙公司將該土地移轉予第三人時，依法不需繳納土地增值稅，且其不需繳納之理由，是因沒有透過移轉對價之收取，收割土地因時間經過所生之漲價利益。於此情形，乙公司與甲公司，均未有土地漲價利益。另外前階段形式上之土地移轉行為，甲公司也沒有因此取得土地因時間經過之漲價利益。所以從甲公司取得該筆土地之始，到乙公司真實出售土地為止期間內之土地漲價利益，甲公司、乙公司均未取得，皆不應對之課徵土地增值稅。
- ✓ 臺北高等行政法院106年度訴更一字第17號判決
 - 乙公司係為獲取工業區土地變更為住宅區土地之利益，履行協議書之捐贈公共設施用地約定，始贈與系爭土地予新北市。乙公司雖犧牲系爭土地之所有權以作為上開都市計畫劃設之必要性公共設施，但其留存的其他土地利用強度因而提高，價值亦隨之提升。簡言之，乙公司以捐贈系爭土地，作為取得計畫範圍內工業區土地變更為住宅區之條件。捐贈土地即係以換取變更使用分區為對價，且得以土地利用價值提高之金額量化成金錢。