

地方稅法制下納稅人權利保護與實質課稅原則

---試評最高法院106年度判字第79號及第140號判決---

盛子龍*

目次

- 壹、問題之提出與爭點
- 貳、行為時企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定「記存」之下之租稅法律關係
 - 一、記存之土地增值稅之納稅義務人
 - 二、本案稽徵實務處理方式之瑕疵與善後處理
- 參、行為時企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定下再移轉概念之解釋
 - 一、最高法院之限縮解釋
 - 二、學界回應
 - 三、本文見解
- 肆、為履行都市計畫變更回饋之要求而贈與土地給公法人之行為定性
 - 一、法院見解
 - 二、捐地回饋協議之性質與合法性
 - 三、捐地回饋之有償性
 - (一) 行政契約法制下之定性
 - (二) 土地增值稅法制下之歸屬
- 伍、結論

● 國立中正大學財經法律學系專任教授。

壹、問題之提出與爭點

在我國租稅法實務上，實質課稅原則之運用可謂由來已久。在大法官釋字第 420 號解釋予以肯定與加持後，稽徵實務更是經常援引實質課稅原則作為調整租稅法律關係之依據。直到民國 98 年 4 月 28 日，立法者始增訂稅捐稽徵法第 12 條之 1 將之納入成文法體系。其於該條第 1 項及第 2 項分別規定：「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。」後續施行之納稅者權利保護法第 7 條第 1、2 項亦有相同之規定：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。上開兩個規定雖建構了實質課稅原則之一般內涵及適用之範圍，但是學理上對於實質課稅原則之本質與內涵仍存在著歧見¹，實務上就此一規定之運用之界限也仍在逐案摸索中。

近來最高行政法院 106 年度判字第 79 號及第 140 號判決運用實質課稅原則，針對在舊企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定（同現行法第 39 條第 1 項第 5 款規定）下「記存」之概念以及針對記存之土地增值稅之課徵要件，亦即「再移轉」之概念作出有別於過去實務之解釋。另一方面，在上開判決對見解之引導下，臺北高等行政法院更審判決也針對在都市計畫變更回饋機制下企業為回饋都市計畫變更而「贈與」給政府機關之土地，也作成有別於過去稽徵實務之認定，本於實質課稅原則之精神，將之定性為有償之移轉，而對土地所有人課徵土地增值稅。此一判決對稽徵實務影響深遠，震驚不動產相關產業，後續也引發不少適用上爭議。對其作進一步之法理分析，在理論及實務上具有重大之意義。

本案之事實概要如下：

原告甲公司所有坐落新北市土城區員和段 64-1（分割自同段 64 地號土地）、123-1 及 123-9 地號（分割自同段 123 地號土地）等 3 筆土地，前於民國 92 年 9 月 8 日依企業併購法第 28 條規定將系爭土地訂約移轉於子公司即原告乙公司（系爭土地第一階段移轉），經被告以 93 年 2 月 18 日北稅財字第 0930014477 號函核定土地增值稅，惟准依行為時企併法第 34 條第 1 項規定將土增稅記存在乙公司之名下，並於 93 年 2 月 24 日辦竣買賣移轉登記。

嗣後原告乙公司於 104 年 4 月 13 日申報贈與移轉系爭土地予新北市（系爭土地第二階段移轉），被告認為合致行為時企併法第 34 條第 1 項第 5 款後段規定，爰依法課徵上揭原記存於原告乙公司之土增稅，原告乙公司旋於 104 年 5 月 20 日

¹ 陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握——經濟考察方法，政大法學評論，第26期，1982年12月，頁1-26。柯格鐘，實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用—兼論稅捐稽徵法第 12 條之 1 的增訂，台灣法學雜誌，第 199 期，2012年5月，頁121-163；陳清秀，實質課稅原則裁判之研討，載於：現代稅法原理與國際稅法，2010年，頁133-191。

完納，並於 104 年 5 月 25 日完成移轉登記在案。

嗣原告於 104 年 11 月 17 日向被告申請退稅，主張其係為配合政府政策依企併法所為之分割係一法人格分裂的組織行為，土地之移轉僅為形式上財產移轉，並無發生實質處分財產之效果，對乙公司課徵記存於乙公司名下之土增稅有適用法令錯誤之情事為由，依據稅捐稽徵法第 28 條第二項規定向被告申請退稅，經被告以否准所請。原告不服提起訴願，經訴願決定駁回，遂提起行政訴訟。經臺北高等行政法院 105 年度訴字第 779 號判決「原告之訴駁回」。原告不服，提起上訴，經最高行政法院 106 年度判字第 140 號判決「原判決廢棄」，發回臺北高等行政法院更為審理。經臺北高等行政法院 106 年度訴更一字第 23 號判決本於最高行政法院判決之意旨將原告之訴駁回，原告不服，提起上訴，經最高行政法院裁定駁回而告確定。

本案法院所審理之主要爭點有三：

(1) 行為時企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定「記存」之下之租稅法律關係為何？記存之土地增值稅之納稅義務人究竟是甲公司或是乙公司？

(2) 依據行為時企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定，記存之土地增值稅必須等到該土地再移轉於第三人時，稽徵機關方得對乙公司行使徵收權。上開規定下之再移轉之概念應如何解釋？

(3) 本案乙公司基於都市計劃變更之回饋，以外觀上為無償贈與之法律形式將土地移轉給新北市政府，究竟是應歸屬於土地稅法第 5 條意義下之無償移轉或有償之移轉？

本文將嘗試透過法釋義學之方法，分析及評論法院判決對本案爭點提出之法律見解，並提出解決類似案件爭議之建議。

貳、行為時企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定「記存」之下之租稅法律關係

一、記存之土地增值稅之納稅義務人

針對行為時企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定「記存」之下之租稅法律關係為何？記存之土地增值稅之納稅義務人究竟是甲公司或是乙公司？

依據行為時企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定，記存之土地增值稅必須等到該土地再移轉於第三人時，稽徵機關方得對乙公司行使徵收權。其立法理由在於「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。……，土地增值稅係就土地之自然漲價課稅，具有時間之累積性，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。……。」亦即其僅係以「為免增加併購時繳納稅捐之資金負擔」作為其立法目的。

按一般租稅債權債務之法律關係可以分成三個階段。首先在租稅債務之構成要件現實時，租稅債務即告成立²。不過原則上在此一階段僅是抽象之租稅債務

² 此為稅法學界之通說，請參閱陳敏，稅法總論，2019，頁294；陳清秀，稅法總論，2016，頁

成立。具體之應納稅額則尚待稽徵機關在租稅行政程序中透過調查與計算並作成一個核課處分予以確認³。在租稅債權之行使亦即租稅債務徵收之階段，稽徵機關則應向納稅義務人作成命其繳納具體應納稅額之下命處分。以上租稅核課及租稅徵收之階段基於程序經濟之考量，並非不得合併在同一個書面為之⁴。

土地增值稅之法律關係基本上亦是類似，但略有差異。誠如本案最高行政法院判決之描述：「土地增值稅債務之生效時點，依土地稅法第 28 條之規定，是在土地所有權移轉時，在此一時點稅基量化標準（土地公告現值）才得以確立，稅捐構成要件才全部被滿足而產生稅捐債務。可是稽徵程序如果在該時點以後才發動，因土地產權移轉完畢，稅捐債務缺乏有效之擔保，因此在立法設計上規定，土地增值稅不繳納，土地所有權即無法移轉（土地稅法第 51 條參照）。如此的法制設計迫使稽徵程序必須早在導致土地所有權移轉之「債權行為」發生時即先發動（土地稅法第 49 條參照），而在土地所有權之移轉不以登記為必要時（主要是強制執行法上之拍賣），土地稅法第 51 條亦同樣有類似保全機制之設計。」但是核課時點早於土地所有權移轉這一點特徵並不影響後續法理之推論。

蓋在本案系爭土地所有人甲公司將系爭土地有償地移轉給乙公司後，在這第一個階段土地增值稅債務業已成立，且已經稽徵機關透過核課處分確認其具體應納稅額。至於稽徵機關依據行為時企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定核准本案土地增值稅得記存於乙公司，則基本上僅發生使上述土地增值稅債務暫緩徵收之效力，對於業已成立之土地增值稅債務並不生影響。依據上開規定暫緩徵收之效力一直持續到系爭土地下一次移轉時，亦即於系爭土地下一次移轉時，稽徵機關方得對乙公司行使上次記存之土地增值稅之徵收權。

本案構成的第一個爭點是，針對第一階段記存於乙公司之土地增值稅，乙公司在此之法律地位為何？系爭土地增值稅之納稅義務人究竟是甲公司或是乙公司？本案稽徵機關原先作法是依據稽徵實務慣例，以乙公司作為土地增值稅之代繳義務人，並以此對乙公司寄發土增稅之繳款通知書，亦即係作成命乙公司代繳土地增值稅之下命處分。嚴格而言代繳義務人有別於納稅義務人，因此在法律邏輯上必須另有一個真正之納稅義務人存在，而代繳義務人僅係為他人之租稅債務負代繳義務而已。也正是因為稽徵實務這個租稅行政程序法上之處理模式，引起上述爭議，原告並據此主張：「本案『記存』之土地增值稅，其納稅義務人始終為甲公司，對乙公司發單課徵，即屬違法，已繳之稅款應予退還。」

針對徵納雙方上述爭議，最高行政法院提出有別於徵納雙方之法律見解。其認為在系爭土地移轉之第一階段，如果該「記存」之土地增值稅，依稅捐實體法（即企併法第 34 條第 1 項第 5 款）之規定，確應課徵，則乙公司應定位為該土地增值稅真正之納稅義務人。其理由如下：

298以下。

³ 陳敏，前揭書，頁295以下。最高行政法院94年判字第1605號判決略謂：「租稅之核課及免除決定，其性質上為確認性質之行政處分，亦即確認符合課稅法定要件之稅額或免徵之法定要件，其本身並非創設權利，因課稅要件之成立或減免係依據法律規定而成立或減免。」

⁴ 陳敏，前揭書，頁300。

(1) 按企併法第 34 條第 1 項第 5 款前段明定，該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。此等規定既然將「稅額」已確定之「土地增值稅款」，由原納稅義務人（即形式上之土地出賣人）名下，「記存」至「(形式上之)土地買受人」名下，即在法律解釋上本即有解為「就納稅義務人為法定移轉」之空間。不然實證法可以逕行明定「記存」在原土地出賣人名下即可。就此法院顯然是運用文義解釋而為論證。

(2) 最高行政法院進一步以土地增值稅課徵作業流程之實證特徵來佐證其法律解釋結論。其指出：

A. 土地增值稅制相較於其他稅捐法制，有一重大特徵，即從時間序列之觀點，其稅捐稽徵程序之發動日，早於實體稅捐債務之生效日。在其他種類之稅捐，大體上都是實體稅捐債務生效以後，稽徵程序才發動。例如所得稅之稅捐債務生效之基準時點，是計至每年 12 月 31 日時之整年度所得，而於翌年 5 月間才開徵。

B. 但土地增值稅債務之生效時點，依土地稅法第 28 條之規定，是在土地所有權移轉時，在此一時點稅基量化標準（土地公告現值）才得以確立，稅捐構成要件才全部被滿足而產生稅捐債務。可是稽徵程序如果在該時點以後才發動，因土地產權移轉完畢，稅捐債務缺乏有效之擔保，因此在立法設計上規定，土地增值稅不繳納，土地所有權即無法移轉（土地稅法第 51 條參照）。如此的法制設計迫使稽徵程序必須早在導致土地所有權移轉之「債權行為」發生時即先發動（土地稅法第 49 條參照），而在土地所有權之移轉不以登記為必要時（主要是強制執行法上之拍賣），土地稅法第 51 條亦同樣有類似保全機制之設計。

C. 而企併法第 34 條第 1 項第 5 款前段之規定，在上述稽徵作業流程基礎下，如果土地買受人打算「再移轉」該土地予第三人時，應由其先繳納土地增值稅，才有移轉可能性。而其應納之土地增值稅款，除了「(形式)買入至(實質)賣出階段」土地增值所對應之土地增值稅外，當然也應包括「前手記存」在其名下之土地增值稅。如果把前後二階段不同之土地增值稅分別歸屬於不同之稅捐主體（形式出賣人及形式買受人），而各自發單課徵，不僅將增加徵稽作業之困難，也與向來「稽徵發動在先」之作業慣例不符。

(3) 最後法院由上開規定之立法經過以及法規範之目的提出論證。其指出：「依據企併法第 34 條第 2 項規定：「依前項（指第 1 項）第 5 款規定記存土地增值稅後，『被』收購公司（91 年 2 月 6 日公布施行、而於本案適用之企併法，在該條項文字中原無『被』字，但此係因立法疏漏所致，故於 93 年 5 月 5 日修正企併法時，依立法院黨團而加入『被』字，解釋上應認企併法第 34 條第 2 項法條文字，自制定之始，即有『被』字）於收購土地完成移轉登記日起 3 年內，轉讓該對價取得之股份致持有股份低於原收購取得對價之 65% 時，被收購公司應補繳記存之土地增值稅；該補繳稅款未繳清者，應由收購公司負責代繳」其規範意旨實出於「稅捐規避」之考量。即擔心形式上之土地出賣人，在將土地形式上移轉

予買受人後，經由出脫「因出售土地而取得」之買受人股份方式，切斷與土地買受人間在組織上之從屬支配關係，而從原來之形式出賣人，變成實質出賣人，而規避已「記存」在土地買受人項下之「土地增值稅」，因此明定此時該「土地增值稅」之「納稅義務人」又「回復」為原土地出賣人，並明定土地買受人之代繳義務。是以由此條項規定，反而足以導出「原記存」之「土地增值稅」，如果事後符合繳納條件時，其納稅義務人已變更為「形式上土地買受人」。只有在「土地出賣人與買受人間之組織從屬支配關係」受到懷疑時，才再將「記存」土地增值稅之納稅義務人，重行「回復」為原土地出賣人，並在土地再移轉以前，即先行課徵，以防杜稅捐規避發生。

上開法律見解係充分運用法學方法得出之解釋結論。說理嚴謹且精闢，本文就此完全贊同。

二、本案稽徵實務處理方式之瑕疵與善後處理

惟必須指出的是在採取上開法律見解下，卻會出現一個在判決中並未處理到之衍生問題。蓋在上述法律觀點下，稽徵實務原先之作法並不正確。其原先係以乙公司為該階段土地增值稅之代繳義務人而作成下命處分，然乙公司既應屬於納稅義務人，則系爭下命處分即具有將納稅義務人誤為代繳義務人之瑕疵。這個瑕疵並非出於形式上之誤植，而是出於對上開法規所謂「記存」之意義解釋上之錯誤所致，故屬於實質違法。由於這種實質違法之瑕疵並不屬於稅捐稽徵法第 17 條規定意義下誤寫、誤算之顯然錯誤之形式瑕疵，故並不能依據課稅處分更正之程序逕為更正。此外這個瑕疵也不屬於行政程序法第 114 條規定下之程序瑕疵，而不能透過程序瑕疵之補正予以治癒。

問題是，如此一來，法院似乎是必須撤銷這個實質違法之下命代繳之處分。在此可以檢討者，係稽徵機關可否透過行政處分轉換之機制，將原先違法之行政處分轉換為合法之行政處分。按行政程序法第 116 條規定：「行政機關得將違法行政處分轉換為與原處分具有相同實質及程序要件之其他行政處分。但有下列各款情形之一者，不得轉換：一、違法行政處分，依第一百七條但書規定，不得撤銷者。二、轉換不符作成原行政處分之目的者。三、轉換法律效果對當事人更為不利者。」本文以為本案將原先以乙公司為該階段土地增值稅之代繳義務人而作成之下命處分，可以轉換為以乙公司為該階段土地增值稅之納稅義務人之行政處分。蓋上開兩處分均係針對上述案例第一階段之土地移轉事件，亦即同一原因事件，就原先記存之土地增值稅予以徵收。兩個處分之稅目相同，稅額相同，而負擔繳納義務之相對人亦具有同一性，故具有完全相同之實質及程序要件。另原先違法之行政處分，亦非屬於依第一百七條但書規定，基於信賴保護而不得撤銷者。且轉換亦符合原行政處分作成之目的，亦即行使土地增值稅之徵收權。最後上述轉換之法律效果對相對人乙公司亦並未更為不利。故解釋上應可以完全符合行政處分轉換之要件。稽徵機關自得於行政救濟程序中，將原處分轉換為以乙

公司為該階段土地增值稅之納稅義務人之行政處分，並藉此使該行政處分合法化。

不過必須補充的是，有別於德國實務針對行政處分轉換之性質採取依法當然發生說，我國法院判決實務向來針對行政處分轉換之性質採取行政處分說，故稽徵機關在此仍須另行作成「轉換之處分」並通知相對人，始生上述行政處分轉換之效力⁵。有鑑於行政處分轉換機制之目的在於挽救違法處分免於不必要之撤銷以促進程序經濟並維護公益，本案行政法院可以考慮就此予以一併闡明，使原處分機關在本案發回更審後仍有運用轉換機制之機會。

參、行為時企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定下再移轉概念之解釋

一、最高行政法院之限縮解釋

本案第二個爭點是行為時企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定下再移轉概念之解釋。

本件原告主張，依行為時之企併法第 34 條第 1 項規定可知，行為時之企併法所規定記存之土增稅，必須再次移轉時該土地為有償移轉，否則土地所有權人未取得對價及土地漲價之利益，即不可對其課徵土增稅。

被告稽徵機關則主張，行為時企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款規定下再移轉之概念包含有償移轉及無償移轉在內。

(1) 蓋企併法第 34 條第 1 項第 5 款所稱「再移轉」，於該法未作立法上之定義，自應回歸土地稅法相關規定，按土地稅法第 5 條第 2 項已例示贈與移轉之行為係無償移轉方式之一，核屬企併法第 34 條第 1 項第 5 款後段所稱「再移轉」之情形（最高行政法院 98 年度判字第 650 號判決參照）。

(2) 就土增稅核課制度而言，只要有自然漲價以及土地所有權移轉之事實，除有不課徵之法定理由外，均無不予課徵之理。本件縱符合行為時企併法第 34 條第 1 項規定之土地移轉，僅屬形式移轉，亦因其移轉已合於土地稅法第 28 條本文規定之課徵土增稅要件，若無其他得免徵土增稅之事由，僅得記存其應納之土增稅，是此記存之土增稅自不因事後再為之移轉有免徵事由而受影響（最高行政法院 100 年度判字第 1750 號判決亦採相同見解）。

針對上開爭點，最高行政法院判決認為，上述再移轉之概念必須限縮為有償之移轉，亦即僅有在第二階段系爭土地之移轉屬於有償移轉之行為時，稽徵機關方得對乙公司行使該「記存」之土地增值稅之徵收權。其理由如下：

(1) 經查子公司依企併法第 38 條規定收購母公司之土地，並由子公司發行新股作為移轉對價，符合企併法第 34 條第 1 項前段之要件者，即得在稅捐處遇上，適用該條項各款所定之「稅捐優惠」規定。該條項後段第 5 款前段所指「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。

⁵ 吳庚/盛子龍，行政法之理論與實用，2017，頁385。

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；……」，其規範意旨應是：

A.該條款所定、在法律外觀上存在之「土地有償移轉行為」，就經濟實質意義而言，僅有組織重整之功能，土地所有權之主體在形式上雖因移轉而有變動，但土地未來因價格變動所生之損益風險，其實質歸屬之主體則始終未改變（如果實質歸屬有改變之風險時，同條第 2 項定有防杜稅捐規避之「截阻」規範）。

B.上述實證特徵在立法政策本來可以選擇「不課徵土地增值稅，但將來再移轉時，其前次移轉之土地公告現值之認定，要以母公司取得該土地時之土地公告現值為準」。但這樣的處理結果，會使子公司再移轉土地時，土地增值稅之稅基金額較高，再加上土地增值稅之計算採取累進稅率，對應之土地增值稅負自然也較多。採用上開規定之規範方式，因土地增值稅負採取二階段分別計算，稅負較輕，等於是對關係企業之組織結構重整，給予一定程度之稅捐優惠。

(2) 至於企併法第 34 條第 1 項後段第 5 款後段所定「……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」部分，其規範意旨則是「該形式上歸子公司所有、實質上為母公司掌控之土地，若終局移轉予第三人，而依土地稅法等規定，應課土地增值稅時，應將本次移轉及前次記存之二筆土地增值稅款，由子公司一併繳納，以完成土地所有權之移轉登記。

(3) 如果子公司將該土地移轉予第三人時，依法不需繳納土地增值稅，且其不需繳納之規範上理由，是因其在土地移轉時點，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，子公司與母公司，在實質經濟意義上，其地位實無差異，均未享有土地漲價利益。另外前階段形式上之土地移轉行為，母公司也沒有因此取得土地因時間經過之漲價利益。所以從母公司取得該筆土地之始，到子公司真實出售土地為止期間內之土地漲價利益，母、子公司均未取得，皆不應對之課徵土地增值稅。從此法律論點言之，原記存之土地增值稅，在子公司移轉土地時點未取得土地之漲價利益，而免徵土地增值稅時，原來記存之土地增值稅亦應歸於消滅，而不得再行課徵。此等法律解釋結果，不僅符合法條使用文字（條文明定「……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」，即表明以有償移轉為規範對象），而且也符合待規範事項之事務本質。

若遵循法院提出之上開見解並配合土地稅法之相關規定，則未來稽徵實務必須遵循下列模式處理：

(1) 若乙公司將土地有償再移轉給第三人時，稽徵機關即必須對乙公司作成下命繳納原本記存之土地增值稅之處分，並針對第二階段土地有償再移轉對乙公司作成具體核課應納稅額並下命繳納土地增值稅之處分。

(2) 若乙公司將土地無償再移轉給第三人時，稽徵機關即不得再對乙公司作成下命繳納原本記存之土地增值稅之處分，稽徵機關僅能依據土地稅法第 5 條第一項第二款規定針對第二階段之土地無償再移轉行為對受贈之第三人核課土地增

值稅。

(3) 若乙公司將土地無償再移轉給政府機關時，稽徵機關即不得再對乙公司作成下命繳納原本記存之土地增值稅之處分。稽徵機關依據土地稅法第 28 條但書之規定針對第二階段之土地無償再移轉行為免徵土地增值稅。

二、學界回應

就上述見解，學者陳明燦提出不同之觀點。其從土地增值稅之性質談起，認為此種租稅之課徵正當性係基於憲法第143條第3項「漲價歸公」之精神，於土地有償移轉時本次與先前取得時申報土地移轉現值之差額（土地自然漲價數額總額）為稅基計算之，另外，系爭規定之「記存」係指「登記暫存」之謂，其立法目的在於避免增加併購時繳納稅捐之資金負擔，故為「緩繳」而非「免繳」規定，且由於系爭規定「土地增值稅就該土地處分所得價款中優先受償」，可見係採「屬地主義」，故土地增值稅由記存者負擔。最後，陳教授就本案相關爭點予以評析：首先，陳教授認為系爭規定中「再移轉」應包括「無償移轉」在內，由於土地增值稅徵收之制度設計上，為避免難以或無法向收割土地漲價利益者課徵土增稅，而將土增稅定位為申辦土地所有權移轉登記之前提要件，稅捐主管機關於課徵完土增稅後始能調高該土地前次移轉現值，可見個別土地之移轉為「獨立事件」，應否課徵土增稅與後次土地移轉之原因為有償或無償移轉並無關聯。系爭規定「該向土地再移轉時，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」容易使人誤解限於「有償移轉」之情形，而應目的性擴張解釋為包括「無償移轉」之情形。第二，乙公司應繳納先前記存之土增稅，此部分可分成二點說明，在納稅義務人部分，由於「土地增值稅就該土地處分所得價款中優先受償」，故以記存土增稅者（本案為乙公司）為實質納稅義務人，已如前述；再基於前開說明，由於甲公司與乙公司就系爭土地為形式移轉，且乙公司又無償贈與予新北市政府，乙公司於此二次土地所有權移轉中均未獲得系爭土地之漲價利益，基於司法院釋字第180號解釋之意旨，本應無須對其課徵土增稅，但基於實質課稅原則（以表彰納稅義務人經濟上給付能力之事實關係作為課稅之依據，倘符合構成要件之事實時，即賦予其稅法之法律效果），本案中甲公司移轉系爭土地予乙公司時，土增稅之構成要件事實已經成立，不因其間形式移轉之法律外觀而影響乙公司獲取系爭土地漲價利益之事實，故乙公司於無償贈與系爭土地予新北市政府後仍應繳納原記存之土增稅⁶。

三、本文見解

⁶ 陳明燦，我國土地增值稅記存法律問題——以臺北高等行政法院106年度訴更一字第23號判決為中心，全國律師，第23卷第11期，2019年11月，頁79-96。另參閱李惠宗，土地增值稅記存之性質及其效力—從方法論上談行政法院對企併法上「再移轉」概念之解釋，月旦裁判時報，第88期，2019年10月，頁57-71。

依企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款後段之規定，公司土地移轉如符合其要件時，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，並另規定該項稅捐債權於土地再移轉時之受償順序。至於對於該項土地再次無償移轉於政府機關時，得否以實質課稅為理由，就前項記存之土地增值稅併以免徵，上開規定則並無明文之規定。此涉及實質課稅原則之運用界限與租稅法律主義之確保，自有釐清之必要。

針對本判決提出之法律見解，本文將分成抽象及具體層次分別提出評析。

首先在抽象層次上本判決提出之法律見解有可值贊同之處。蓋其上述針對企業併法第 34 條第 1 項再移轉概念的限縮解釋，無疑係運用實質課稅原則之結果。而且最重要的是這個運用之結果顯然是有利納稅義務人。這在實務上具有重大之意義。長久以來稽徵機關習於運用實質課稅原則，依據經濟實質之觀察對納稅人作成不利之法律解釋，反之若是納稅人主張基於實質課稅原則，應依據經濟實質觀察對於納稅人作成有利之法律解釋時，稽徵機關則又強調應依據外觀形式適用稅法之規定。實質課稅原則儼然成為稽徵機關之禁嚮。然而所謂實質課稅原則其實並非真正一般法律原則。舉例說明，比例原則屬於真正一般法律原則。比例原則之內涵係要求所有國家公權力之行使，其選擇之手段與所要達成之目的必須符合比例關係。其本身就構成一個具有實質內涵並具有一般拘束力之法規範。至於實質課稅原則本身並無法單獨地建構出如同上述具有實質內涵並具有一般拘束力之法規範。其僅是要求稅法適用機關就涉及租稅事項之法律，其解釋應依考量各該法律規定之立法目的，掌握到各該稅法規定所真正要規範之經濟實質，使稅法之規範目的在個案中能確實地實現。實質課稅原則本身並未能脫離租稅法規，單獨地建構出一個具有實質內涵並具有一般拘束力之法規範。其僅是在稅法領域重申在一般法律解釋及適用方法中之目的論方法之運用而已。作為法律解釋之目的論方法，其運用本即應掌握到各該法律規定目的所真正要規範之實質，至於解釋方向與結果究竟有利於稽徵方或是納稅義務人則要非所問。就此本案最高行政法院判決無疑對於實質課稅原則之運用提供了一個正確之方向。

惟本文以為，對於上開規定下再移轉概念，本判決運用實質課稅原則所獲得之具體解釋則仍有可待商榷之處，理由如下：

(1) 實質課稅原則之運用本質上僅是法律解釋之方法。因此其並未給予法律適用者可以跳脫法律計畫之造法空間。實質課稅原則之運用仍必須在各該租稅法規之目的範圍內謹慎地掌握法律所要真正規範之經濟實質，而不是用超越法律計畫之經濟實質去創造新的法規範。甲公司母集團設立了子公司乙，在法律上子公司乙即具有獨立之法律上人格。甲公司與子公司乙之法律關係在租稅法上之評價，必須考量各該租稅法規之目的，尚不能以其在某個角度僅屬母公司組織架構重整為理由，即運用實質課稅原則將第一階段之土地移轉行為視為僅是形式上移轉。蓋針對這類型的組織架構重整，無論是會計原則上之處理或是稅法之評價，都沒有一個簡單統一之規則，而是必須回歸到會計原則處理及各該稅法法規評價之目

的去解答⁷。從土地增值稅法制之評價體系出發，首先在法律上而言乙公司確實已經透過以股作價之給付方式取得系爭土地之所有權以及經濟上的處分權。至於其仍受到母公司實質上控制這一點，並不能作為第一階段之土地移轉行為應視為僅是形式上移轉之充分理由。蓋依據土地稅法之評價，在甲公司將系爭土地移轉給乙公司，而乙公司以股作價作為給付之對價時，在此一階段系爭土地增值稅之債務業已因構成要件之滿足而告成立。而稽徵機關也已經透過核課處分具體地確認土地增值稅之應納稅額。至於依據行為時企併法第 34 規定第 1 項第 5 款規定核准將土地增值稅記存於乙公司名下之處分則具有下列法律效果，亦即發生使納稅義務人變更為乙公司之形成效力並發生對乙公司暫緩徵收土地增值稅之效力。必須強調的是，除非在法律上另有規定事後免除該債務之事由，否則在這個階段法律之評價業已全部終結。

(2) 至於上開規定有關「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。」由其文義及體系以觀，依據立法者之意思應該僅具有兩個規範上意義：在前一階段緩徵之土地增值稅在乙公司將土地再移轉給第三人時應予徵收。若其屬於有償之移轉，則就該土地處分所得價款中，其記存之土地增值稅，有優先於一切債權及抵押權之受償權。易言之從法律文本尚看不出來立法者有意將記存在乙公司之土地增值稅，依據後續乙公司將土地移轉給第三人係屬有償行為或無償行為而為是否徵收或免除之區別對待之意思。蓋如前所述，記存在乙公司之土地增值稅係屬業已成立之租稅債務，而稽徵機關已為具體之核課處分並已經發生形式存續力。基於法律關係明確性，若立法者針對乙公司將系爭土地無償再移轉給第三人之案型，真是有意將已成立之土地增值稅債務事後予以免除，則原則上會有更為明確之表示。在租稅法律主義及立法慣例下，立法者對於租稅債務之事後免除應該不可能用現行條文如此隱晦之方式表達呈現。由歷史上立法者之意思以觀，上開規定尚非屬事後免除該債務之事由。

(3) 即使由相關法規之體系關聯及客觀目的論以觀，也導不出法院上述見解。在支持上述見解的一個核心論述是，土地增值稅之租稅客體是建構在土地自然漲價利益之取得，甲公司僅係將土地形式移轉給子公司乙，若是乙公司又將土地無償地移轉給第三人時，則甲公司及其子公司乙並未實質上享有土地自然漲價利益。故第一階段之土地增值稅應於事後予以免除，而第二階段之土地增值稅亦不應對乙公司課徵。惟這個見解顯然並未全面性地檢視土地增值稅之整體面向，蓋若是乙公司又將土地無償地移轉給第三人時，則貫徹法院上述見解之法律邏輯，整個土地從第一階段到第二階段之土地自然漲價利益其實均係歸第三人取得。若真是基於租稅公平，即應由受贈系爭土地之第三人完全負擔第一階段及第二階段之土地增值稅。但是依據土地稅法第五條第一項之規定及稽徵實務操作慣例，

⁷ 梁秀芳，論企業併購之租稅與會計處理，證交資料第518期，2005年6月，頁2-38。

第三人卻僅必須就第二個階段之土地自然漲價利益負擔土地增值稅。至於第一階段之土地自然漲價利益則不被納入土地增值稅之課徵範圍，然而這顯然不符合土地增值稅法制之精神。

(4) 在此尚必須指出的是，法院上述法律解釋恐將造成將來土地所有人藉此規避土地增值稅之手法。蓋只要將在第二階段將土地贈與另一個母公司可以實質控制之第三者，母公司集團即可以完全藉此規避掉第一階段土地增值稅。這是因為法院上述之法律解釋顯然忽略了土地增值稅係依據每一個階段土地移轉行為課徵之重要設計。

綜上所述，無論依據土地稅法或是從企併法上開規定以觀，第一階段之土地移轉均已經被評價為土地有償之移轉，其土地增值稅之債務業也因構成要件實現而成立，且稽徵機關也已經作成具體之核課處分，則在法律無明文免除其租稅債務之規定下，尚不應在後續第二階段土地之移轉屬於無償之情形下，逕行以實質課稅原則為理由創設法律所未規定之租稅債務免除之事由。

肆、為履行都市計畫變更回饋之要求而贈與土地給公法人之行為定性

一、法院見解

依據稽徵機關原先之認定，乙公司在第二階段將系爭土地贈與新北市係屬於無償移轉，故並未對乙公司課徵土地增值稅。故徵納雙方就此並無爭議。然而本案最為峰迴路轉之處在於，最高行政法院依據職權調查原則就此提出與稽徵實務不同之判斷。其說明如下：

(1) 依土地稅法第 28 條但書規定，各級政府『受贈』之私有土地，免徵土地增值稅。然查本案土地價格甚高，上訴人甲公司與乙公司間前次移轉系爭 3 筆土地所記存之土地增值稅款即高達 70,769,847 元。上訴人乙公司為營利事業，設立目的即在獲取盈餘，豈能將如此鉅額價值之土地，任意「無償」贈與新北市政府，其移轉系爭 3 筆土地之實質原因關係為何？該實質原因關係有無對價，對價為何，是否得以量化為金錢，均有待向新北市政府查明。

(2) 事實上如果上訴人乙公司移轉系爭 3 筆土地予新北市政府之原因關係，經查明確有對價關係，不僅仍應補徵本件記存之土地增值稅，甚至「上訴人乙公司移轉系爭 3 筆土地予新北市政府是否應免徵土地增值稅」一事，均有再調查之必要。

基於最高行政法院發回之意旨，在發回更審程中，乙公司在第二階段將系爭土地贈與新北市究竟屬於有償或無償移轉，乃成為徵納雙方另一個爭點。

本件原告主張乙公司在第二階段將系爭土地贈與新北市屬於無償移轉。理由如下：

(1) 依都市計畫法第 27 條第 1 項第 3 款及同法第 27 條之 1 第 1 項之規定，政府機關為因應經濟發展之需求，得變更都市計畫，並得要求土地權利關係人「捐

贈」都市計畫變更範圍內之可建築土地予政府機關。本件中，乙公司即係依內政部都市計畫委員會之決議捐贈系爭土地予新北市。質言之，該申請移轉之原因關係既為贈與，則依民法第 406 條及土地稅法第 5 條第 2 項之規定可知，係屬無對價之「無償」行為：

(2) 財政部 88 年 2 月 24 日台財稅字第 880068326 號函（下稱「財政部 88 年 2 月 24 日函」）：「依臺北縣（註：現為新北市）政府訂定『三重等 17 處都市計畫區土地使用分區管制要點』第 11 點規定，為加速公共設施用地取得及增進都市環境品質，凡基地面積超過一千平方公尺自願無償捐贈公共設施用地者，得增加興建樓地板面積。該要點既明定為『無償捐贈』，且准內政部 87 年 12 月 10 日台（87）內地字第 8712956 號函略以：『查臺北縣政府訂定三重等都市計畫（土地使用分區管制要點）案，其中土地使用分區管制要點第 11 條……應係以執行都市計畫為目的，而比照都市計畫法第 56 條規定之精神，所為之一種獎勵方式。就政府取得公共設施用地部分，確屬無償取得……』，土地所有權人依該要點規定捐贈土地與政府，應有土地稅法第 28 條但書免徵土地增值稅規定之適用。」（參本院卷 p139）。依該函可知，自願捐贈土地者，雖得增加興建樓地板面積，惟相關要點既明定為「捐贈」，且此等措施係以執行都市計畫為目的，是就政府取得土地部分，屬無償取得，而有土地稅法第 28 條但書免徵土地增值稅規定之適用。本件捐贈可建築土地之法令依據雖係都市計畫法第 27 條之 1 第 1 項，惟二者之用語均為「捐贈」，且亦均以執行都市計畫為目的，是關於有償、無償之認定，應無二致。

(3) 依都市計畫法第 26 條第 1 項及第 27 條第 1 項，都市計畫發布實施後，除因定期通盤檢討進而變更外，僅在存有經濟發展之需要等法定事由時，始得變更，是都市計畫之變更本質上即非主管機關可作為與人民交易之標的，質言之，其依法不得為對價，倘如被告所主張，乙公司係以贈與系爭土地予新北市以獲取工業用地變更為住宅區用地之利益，則豈非謂都市計畫之變更可恣意作為交易之標的？此推論顯與都市計畫法第 26 條第 1 項及第 27 條第 1 項之規定相悖。

(4) 主管機關依都市計畫法第 27 條之 1 第 1 項要求土地權利關係人提供或捐贈都市計畫變更範圍內之可建築土地等，性質上為主管機關在辦理都市計畫變更時，得依職權對土地權利關係人課予之負擔，而非對價。

就此一爭點臺北高等行政法院 106 年度訴更一字第 23 號判決就此則認定乙公司贈與移轉系爭土地予新北市形式上是「申報贈與移轉系爭土地」，但實質上屬於有償之移轉，其理由如下：

(1) 乙公司為變更土城都市計畫及擬定土城都市計畫（員和段 54 地號等 24 筆土地……）細部計畫，於 102 年 10 月與新北市政府訂定協議，於第 1 條即明定「本協議書依都市計畫工業區檢討變更審議規範之規定訂定，為都市計畫變更之附帶條件」，於該協議書第 3 條、第 4 條、第 8 條中約定乙公司，應捐贈：【申請變更總面積 9.61% 之可供建築用地即為系爭土地】，以及面積為 8,213.83 平方公尺及捐贈公共設施用地，面積約為 23,371.27 平方公尺，佔申請變更總面積 27.36 %，且須興闢變更土城都市計畫案劃設區域內之公園用地、兒童遊樂場用

地及道路用地外，尚應以申請變更總面積 0.52%之可供建築用地按乙種工業區變更後第一次土地公告現值 40%折算捐贈代金。

(2) 如未能依核定之都市計畫內容，計畫書之遷廠期程，實施進度及協議書規定辦理者，依法定程序檢討變更恢復原計劃為乙種工業區，又依據新北市政府 104 年 4 月 8 日新北府城審字第 1040542587 號函主旨：「為貴公司依『變更土城都市計畫（部分乙種工業區為住宅區、機關用地、公園用地、兒童遊樂場用地及道路用地）』案及『擬定土城都市計畫（員和段 54 地號等 24 筆土地……）細部計畫』協議書規定捐贈可建築土地事宜……」足堪認定，乙公司係為獲取乙種工業區土地變更為住宅區土地之利益（各種形式之利益），始贈與移轉系爭土地予新北市。

(3) 就此，乙公司移轉系爭 3 筆土地予新北市政府之原因關係，參照上開協議書第二條係由乙公司提出申請，又第八條訂有乙公司未能依核定之都市計畫內容，計畫書協議規定辦理，經查明新北市政府依法定程序變更恢復原計劃為乙種工業區，乙公司不得以任何理由提出異議。則乙公司若未捐贈系爭土地，即違反都市計畫內容及協議書規定，土地使用分區即無法獲得變更，故乙公司申請都市計畫變更之工業區土地得以變更為住宅區土地，與捐贈系爭土地成就必要之代價關係（並非到為雙務契約對價關係或對待給付之程度，也未必弱化到屬於課予負擔之情形），而是一種各種形式之利益的提出，而衍生一種各種形式之利益的獲致。因此足以判斷絕非如「捐贈形式」所呈現之無償關係。

(4) 乙公司同意依內政部都市計畫委員會之決議，捐贈系爭土地及其他各種形式之利益（包括：面積為 8,213.83 平方公尺及捐贈公共設施用地，面積約為 23,371.27 平方公尺，佔申請變更總面積 27.36 %，且須興闢變更土城都市計畫案劃設區域內之公園用地、兒童遊樂場用地及道路用地外，尚應以申請變更總面積 0.52%之可供建築用地按乙種工業區變更後第一次土地公告現值 40%折算捐贈代金）予新北市。這些付出都是可以量化的代價關係，這些代價換取「經由變更都市計畫將使用上受到諸多限制之乙種工業區土地變更為可供建築之住宅區用地，以此獲取土地開發利益」。

(5) 土地開發之利益，是容許土地高密度使用而導致的利益，不單純是土地增值的利益（其中在公告現值增加的部分，將在土地再度出售時被課徵），也包括土地利用上衍生各種形式之利益（這些不是土地增值稅課徵的對象）。整體觀之其實質原因，是基於乙公司推展本身業務，藉由變更都市計畫將使用上受到諸多限制之乙種工業區土地變更為可供建築之住宅區用地，以此獲取土地開發之利益足見，故乙公司申請都市計畫變更之工業區土地得以變更為住宅區土地，與捐贈系爭土地成就必要之代價關係（嚴格而言是各種形式之利益），則系爭土地增值稅就屬符合企併法第 34 條第 1 項第 5 款規定之課徵要件，而參照最高行政法院發回意旨，乙公司之退稅請求即屬無據。

由於法院上開見解變更了多年來稽徵實務見解，故引發不小爭議，論者中不

乏批評法院上開見解違反租稅法定主義者⁸。究竟法院上開見解可否支持，學理上自有作深入探討之必要。

二、捐地回饋協議之性質與合法性

本案原告在訴訟中提出一個重要之論點，亦即都市計畫變更之核定必須是在依法存有經濟發展之需要等法定事由時，始得變更，故都市計畫之變更在本質上即非主管機關可作為與人民交易之標的。既然都市計畫之變更依法不得作為乙公司贈與系爭土地之對價，乙公司贈與系爭土地與本案都市計畫之變更自無對價關係，其贈與系爭土地行為自非有償之移轉。此一論點涉及捐地回饋協議之性質與合法性，但是行政法院於判決中並未有明確正面之回應。

依據都市計畫法第 27-1 條第一項規定：「土地權利關係人依第二十四條規定自行擬定或變更細部計畫，或擬定計畫機關依第二十六條或第二十七條規定辦理都市計畫變更時，主管機關得要求土地權利關係人提供或捐贈都市計畫變更範圍內之公共設施用地、可建築土地、樓地板面積或一定金額予當地直轄市、縣（市）（局）政府或鄉、鎮、縣轄市公所。」內政部都市計畫委員會依都市計畫法第 27 條之 1 第 1 項之規定，決議要求土地權利關係人應「捐贈」都市計畫變更範圍內之可建築土地予政府機關。為了使上開規定下主管機關要求土地權利關係人捐地回饋之事務能順利，本案遵循實務慣例，由當地地方政府與土地權利關係人事先簽定有關捐地回饋之協議。此一協議係為履行上開法規下土地權利關係人捐地回饋之公法上要求而締結，性質上屬行政契約，自無疑義。

必須指出的是，依據都市計畫法之精神，捐贈土地與都市計畫變更確實不得互為對價關係，否則都市計畫變更之決定即有計畫裁量之瑕疵而構成違法。雙方據此締結之行政契約也將因此違反強行法規而歸於無效。然而上開決議之要求僅是依法要求土地權利關係人對於都市計畫變應有所回饋。其計畫裁量並非以獲取土地權利關係人之捐贈作為唯一考量或關鍵因素，自難構成計畫裁量之瑕疵。同樣地雙方為落實上開決議之要求而據此締結之行政契約也並非以捐贈土地與都市計畫變更作為給付與對待給付之雙務契約，自無因違反強行法規而歸於無效之問題，合先敘明。

不過退一步言，即使上述行政契約因違法而歸於無效，依據實質課稅原則，只要在第二階段確實有系爭土地移轉之事實。且嗣後當事人並未因行政契約無效而使其回復原狀在稅法之評價上依據系爭土地移轉之經濟實質關係對之課徵土地增值稅並無違法。就此行政法院八十二年九月份庭長評事聯席會議決議亦有與此類似之說明：「按法律行為無效，或嗣後歸於無效，而當事人仍使其經濟效果

⁸ 許兆慶，從土地增值稅的規範本旨談土地使用變更捐地課稅爭議——以臺北高等行政法院106年度訴更一字第23號判決為中心，土地使用變更捐地課稅爭議評析學術研討會，2018年3月。張志偉；黃儉華，土地使用變更之捐地課稅爭議——從租稅法定原則出發，華岡法粹，第 68 期，2020年6月，頁199-240。

發生，並維持其存在者，並不影響租稅之課徵。良以稅法所欲掌握者，乃表現納稅能力之經濟事實，而非該經濟事實之法律外觀。土地增值稅係依據漲價歸公之原則，對土地所有權人因土地自然漲價所得利益所課徵之稅款。因之，只要有自然漲價所得以及土地所有權移轉之事實，依土地稅法第二十八條之規定，除有不課徵之法定理由外，均應課徵土地增值稅，並不因土地所有權之移轉本身有無效之原因而有不同。至於有無信賴保護原則之適用，應依具體個案認定之。」即屬運用上述實質課稅原則之適例。

因此本案的關鍵並不是在爭執將系爭行政契約是否合法，而是從土地增值稅法制之體系觀察，究竟系爭第二階段之土地移轉行為究竟應評價為有償或是無償移轉，不可不辨。

三、捐地回饋之有償性

(一) 行政契約法制下之定性

上開問題之解答涉及到兩個層次。首先是在行政契約法制下，本案系爭土地之贈與契約究竟應歸屬於有償契約或是無償契約。其次則是上述這個判斷之結果，在土地增值稅之法制下，對於判斷系爭土地第二階段之移轉究竟應歸屬於有償或是無償移轉，是否應為相同之解釋。

在此必須先指出的是，本案捐地回饋之行政契約雖非屬於雙務契約，但並不代表其必然就是無償契約。蓋依據民法契約法之法理，贈與契約固然並非雙務契約，而是單務契約，但是贈與契約不一定就是無償契約。例如 A 答應給 B 三十萬元，但附有停止條件，其內容為 B 在三年內不得到 C 補習班任教，本例中 B 並不負有在三年內不到 C 補習班任教之給付義務，但只要在三年內 B 不到 C 補習班任教，該條件即屬成就，A 即負有給 B 三十萬元之義務，故其非屬雙務契約而仍屬單務契約。但是 B 要獲得此一附有停止條件之贈與，必須完成一定行為使該停止條件成就，其並非真正無需付出代價，故學理上乃將之歸類為有償的單務契約⁹。

依據協議內容，必須在主管機關核定變更都市計畫內系爭土地之使用類別後，土地權利關係人方才負有履行捐地回饋之義務，其性質上與上述附停止條件之贈與契約類似。故參酌前述有關民法上附停止條件之贈與契約之定性，其仍應歸屬於有償的單務契約。

(二) 土地增值稅法制下之歸屬

從土地增值稅法制的精神觀察，本案系爭土地權利關係人透過上述協議承諾

⁹ 有關民法有償及無償契約之區分，請參閱劉昭辰，銀行定型化保證契約類推適用消費者保護—最高法院九八年度台上字第一六五二號判決，台灣法學雜誌，第 151 期，2010年，頁197-202。

提供系爭土地之贈與，其固非屬主管機關變更都市計畫行為之對待給付，但其目的仍是為了履行依據主管機關依都市計畫法所課予之捐地回饋之要求。其若拒絕締結此一捐地回饋契約，則勢必影響到都市計畫變更案之最後核定結果。故本案系爭土地權利關係人為了獲取都市計畫變更案生效後系爭土地使用類別變更所來之龐大經濟利益，方選擇締結此一贈與契約。正因為上述這個事理上直接關聯，使得本案與土地所有人純粹無私地將土地贈與政府機關之案型具有事物性質上之重要差異。此外也正因為上述這個事理上直接關聯，使得本案與土地所有人自願將一部分土地贈與政府機關作公共設施使用，以期能獲得將來公共設施啟用所帶來之周邊經濟利益也有所區隔。因此將本案第二階段土地之移轉評價為有償之土地移轉，使乙公司負擔第二階段系爭土地移轉之土地增值稅，毋寧更符合土地增值稅之精神。

實則如此之解釋在租稅法制上並不突兀。例如，所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 規定：納稅義務人、配偶及受扶養親屬對政府之捐獻，得主張適用捐贈扣除額之租稅減免。但是依據財政部之函釋，土地所有權人依「都市計畫容積移轉實施辦法」第 14 條第 1 項規定，將同辦法第 6 條第 1 項第 2 款及第 3 款之土地所有權之全部或部分贈與登記為國有、直轄市有、縣(市)有或鄉(鎮、市)，係以土地所有權人取得土地容積權益為對價，無捐贈扣除之適用¹⁰。另納稅義務人依工商綜合區開發設置管理辦法第九條規定，捐贈申請開發總面積百分之三十土地作為生態綠地，不適用列舉扣除規定¹¹。上述之案型固然土地移轉登記之原因均為贈與，但是財政部解釋令均認為其並非純粹無償之捐贈，故否定其得適用所得稅法捐贈扣除額之規定，正是在所得稅法捐贈扣除額之目的下本於實質課稅原則運用之結果。本案雖屬土地增值稅之適用但亦應不拘泥於外在贈與之形式，而本於實質課稅原則認定本案為有償之移轉，方屬正確

本文在此之結論與法院見解雖屬相同，但在此也必須附帶指出，上述捐地回饋協議與其獲取之都市計畫變更之利益並非屬於對價性關係，法院在此使用對價之用語容易引起不必要之誤解。而且上述捐地回饋協議是否有償之判斷，也與課稅基礎之計算無關，自無需探討其獲取之都市計畫變更之利益有無量化之可能。法院在此強調量化的問題反容易產生不必要之誤解，併此敘明。

伍、結論

實質課稅原則之運用涉及納稅人權利保護與租稅公平之維護，其如何適度拿捏，一直是租稅法上重大之議題。無論是否贊成本案判決，它都是一個很好的研究與對話之素材，值得給予高度肯定與喝彩。有關本案之處理模式，本文建議如下：

- (1) 若乙公司將土地有償再移轉給第三人時，稽徵機關即必須對乙公司作成下

¹⁰ 財政部88年9月27日台財稅字第881946203號函。

¹¹ 財政部88年3月5日台財稅第880109944號函。

命繳納原本記存之土地增值稅之處分，並針對第二階段土地有償再移轉行為，對乙公司作成具體核課應納稅額並下命繳納土地增值稅之處分。

(2) 若乙公司將土地無償再移轉給私人時，稽徵機關即應對乙公司作成下命繳納原本記存之土地增值稅之處分。針對第二階段之土地無償再移轉行為，稽徵機關則應依據土地稅法第 5 條第一項第二款規定對受贈之第三人核課土地增值稅。

(3) 若乙公司將土地純粹無償地再移轉給其他政府機關時，稽徵機關仍應對乙公司作成下命繳納原本記存之土地增值稅之處分。針對第二階段之土地無償再移轉行為，則應依據土地稅法第 28 條但書之規定免徵土地增值稅。

(4) 若乙公司是僅為了履行都市計畫變更回饋之要求而將土地依據協議再移轉給政府機關時，則應評價其為有償之移轉，回歸上述規則 1 處理。