

論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

陳明燦*

壹、序言

「土地增值稅」係我國憲法上之特有稅目，其係以「土地自然漲價總數額」¹為課稅基礎（對象），並輔以土地稅法第33條第1項不同稅率所核課之一種稅捐。茲基於公平正義之意旨，本應一律予以核課而不得有減、免之例外（優惠）情形，但因考量種種因素（例如基於發展經濟以及促進土地利用等原因），立法者乃例外地訂定其減免標準及稽徵程序²，從而乃有所謂土地增值稅之減稅、免稅與緩稅（徵）等規定，此種具有稅捐法上「引導規範」（Lenkungsnormen）旨趣之特別規定³，例如本文所欲探討土地增值稅之「記存」制度，其旨在使企業於併購時免於因須繳納稅捐而

導致資金負擔，易言之，亦屬旨揭因基於發展經濟之需所設計之特殊課稅制度。但由於該類優惠稅捐之性質終究屬於稅捐法上「量能課稅原則」（Besteuerungsgrundsatz der Leistungsfähigkeit）⁴之例外，是其構成要件為何？應如何予以評價？乃為重要。對於企業家而言，倘若其涉及企業併購法第34條第1項所定土地增值稅之「記存」者⁵，其應如何予以處理？又，土地增值稅於「記存」之後，其所有權人依同法第39條第1項第5款將其地「再移轉」時，固然須先繳納原先前所記存之土地增值稅，蓋依法對於其處分所得價款，土地增值稅之受償順序優先於一切債權及抵押權受償，固無疑義。茲有問題者為，若再次處分係屬「捐贈」等無償性處分者，

* 本文作者係國立台北大學不動產與城鄉環境學系專任教授

註1：須說明者為，土地稅法第31條第1項係以「土地漲價總數額」一詞作為土地增值稅徵收之課徵基礎（稅基），但嚴格而言，依據土地增值稅之課徵目的（亦即稅去土地之「自然或非因施以勞力或資本而增加之增值」），其課稅基礎應係指「土地自然漲價總數額」，始符憲法第143條第3項之規範意旨（亦即以「非因施以勞力資本而增加者」為徵收對象）。

註2：土地稅法第6條規定參照，並由行政院訂定發布「土地稅減免規則」。

註3：Vgl. Tipke/Lang (2010), Steuerrecht, 20. Völlig Überarbeitete Auflage, 2010, § 4 Rn.21.

註4：Vgl. Tipke/Lang, (Fn.3), § 1 Rn.26.

註5：該法於104年7月8日修正時，系爭條文改為第39條第1項第5款，本文自此乃以新條項援用，併予敘明。

例如依據都市計畫法第27條之1第1項規定「捐贈」土地予地方政府以供作公共設施用地者，則該地原先所記存之土地增值稅額是否即得免除繳納義務？若果，是否抵觸稅捐稽徵法第12條之1第2項「實質課稅原則」（又稱「經濟事件觀察法」）之旨趣？然若須為繳納，則會否抵觸土地稅法第5條第1項第2款「無償移轉由取得人繳納土地增值稅（亦即贈與人無須繳納）」之規範意旨。綜之，土地增值稅之繳納與否得否因其土地所有權人之更替而得變更或為「割裂」處理？凡此乃為本文之研究目的。基此，本文之撰寫架構是：基於第一章之問題意識於第二章分析土地增值稅之本質及其徵收等面向，以供作於第三章分析其記存之基礎理論以及相關司法實務判決之發展趨勢，並兼論德國相關規定，最後，於第四章以臺北高等行政法院106年度訴一字第23號判決（下稱系爭判決）作為土地增值稅記存法律問題之評析對象，並以之作為本文之結論。

貳、土地增值稅優惠制度與記存性質分析

一、土地增值稅之特殊性

如前所述，我國憲法第143條第3項規定，對於土地價值非因施以勞力資本而增加之（社會）增值，應由國家課徵土地增值稅，

歸由全民共享，以符公平原則（亦即實施平均地權目的下之「漲價歸公」）。於是，此處擬以圖1先說明土地增值稅之稅基（自然增值）之意涵，藉以進一步窺知該條文之規範意旨。茲依據土地稅法之規定，所謂土地「自然增值總額」（亦即土地自然漲價總數額）係指土地有償移轉時之本次與先前取得時之申報土地移轉現值（若於規定地價之後，皆係以「公告土地現值」⁶為準據）之差額，再減除於持有期間所支付之改良費用、工程受益費以及捐贈作為公共設施用地時之土地公告現值總額之餘額之謂⁷，其乃為土地增值稅負高低之重要影響因素（當餘額為零或負值時，則不須繳納土地增值稅）。

圖1顯示其縱軸代表土地之公告現值，橫軸則代表時間（以「年」為單元），假設甲於A0年取得一筆土地（其公告現值為A0A），茲基於各種理由（如經濟景氣變動以及土地投機等因素促使地價為變動），隨著時間變動（亦即圖1橫軸所示之A0、A1與A2），該地土地之公告現值會隨時間而呈現連續性變動（詳圖1之「土地公告現值線」）。設甲於A3年時出售其地予乙，則其公告現值為乃由A0A漲為A3C'，倘其於該3年（亦即A0至A3年）中無存任何法定得減除項目者（亦即土地改良費用、工程受益費以及捐贈作為公共設施用地之土地公告現值總額為零）⁸，則甲於A3年須繳納土地增值稅之稅基為AC' 與其相應稅率兩者之乘積。茲須指出者為，由於

註6：每宗土地之公告現值係於每年1月1日由地方地政機關予以公告（其有效期間為1年），得參平均地權條例第46條。

註7：得參土地稅法第31條第1項。

註8：且依據平均地權條例第46條規定，該筆土地之公告現值已調整了三次。

依法甲每年均須繳納地價稅，依圖1所示，甲須於A1年與A2年分別繳納地價稅（假設於A3繳納地價稅之前已出售該地），因其地價稅之稽徵稅基為「申報（公告）地價」⁹，其數值與其土地公告現值容有重疊（於實務上為後者之一定成數），為避免重複課稅起見。於是，主管機關乃訂有「增繳地價稅抵繳土地增值稅辦法」，以減輕甲對於土地增值稅之負擔數額¹⁰，惟按平均地權條例第36條第3項規定，甲至多僅得抵繳土地增值稅總額百分之五，原因為何？不得而知（應屬立法政策）。然而，倘若將該地之自然增值「全部」稅之歸公，因出售者無利可圖而勢必引發土地交易市場之「閉鎖效應」，此亦不利於地方政府之充裕財庫（土地增值稅屬地方稅，其稅收歸地方政府所有，且為其重要稅目之一¹¹），於是亦無法將旨揭土地增值稅之稅率定為百分之百¹²。

由圖1可知，土地增值稅之稽徵旨在將土地所生社會（自然）增值藉由課稅途徑而歸由全民共享¹³，其係於土地所有權移轉時所開徵者，是其性質應屬移轉稅、機會稅（甚或資本利得稅）。理論上，土地所有權移轉所

生之增益原應歸屬獲得者之「所得」、而對之課徵（交易）所得稅，但因基於旨揭我國憲法第143條第3項之規定（徵收土地增值稅），乃將其自所得中予以分離而單獨就土地之自然增值為課稅¹⁴。蓋隨著「房地交易所得稅」已於民國（下同）105年1月1日開徵實施，依據所得稅法第14條之4第3項但書規定，係將土地增值稅另歸由土地稅法予以徵收處理，其並不計入綜合所得總額而為課徵¹⁵，凡此亦顯現出土地增值稅於稅目上之特殊性。

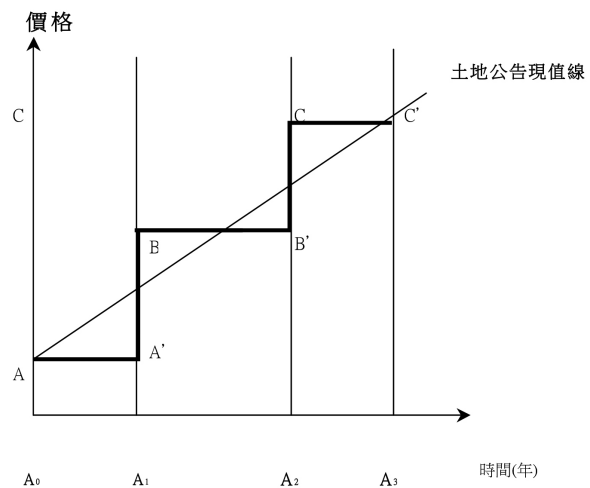


圖1：我國現行土地增值稅稽徵之稅基示意

資料來源：作者繪製

註9：平均地權條例第17條第1項規定參照。

註10：行政院於民國58年5月12日，依據平均地權條例第36條第4項授權訂定發布實施，共計7條以及1附件。

註11：財政收支劃分法第12條第1項第1款第3目規定參照。

註12：我國現行土地增值稅之稅率分為20%、30%以及40%，土地稅法第33條第1項規定參照。

註13：供作育幼、養老救災等之用，均地權條例第51條規定參照。

註14：有關土地增值稅之存廢爭議由來已久，主張續存者（例如）得參殷章甫，土地稅，五南，頁184-185，2005年12月1版；主張廢除者（例如）得參曾邑倫，〈特種貨物及勞務稅條例與房地實價登記之探討〉，《財產法暨經濟法雜誌》，第42期，2015年6月，頁86-87。

註15：其規定：「個人依前二項規定計算之房屋、土地交易所得，減除當次交易依土地稅法規定之土地漲價總數額後之餘額，不併計綜合所得總額，……。」其中「減除當次交易依土地稅法規定之土地漲價總數額後之餘額」一詞，即揭斯旨。

二、土地增值稅之稽徵與優惠規定

(一) 量能課稅原則之意旨

茲「稅法體系支撐原則」(Systemtragende Prinzipien des Steuerrechts)係由不同原則所構築而成，依據德國稅法學者Tipke與Lang之主張¹⁶，其係由「平等原則」(Gleichheitsgrundsatz)、「合法性原則」(Legalitätsprinzip)、「合社會國原則」(Sozialstaatsrechtliche Prinzip)以及「合憲性原則」(Verfassungsrechtliche Prinzip)所構築而成。其中「平等原則」之意涵殆與「量能課稅原則」(Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit)具有同旨。茲稽其立論主要是依據憲法(如第7條)所開展而來¹⁷，蓋稅捐機關所把握者乃(僅)為納稅者之「給付能力」(Leistungsfähigkeit)。茲所謂「給付能力」之內涵，須予以具體化以利實務之操作，對此學說上雖尚存有爭議，惟一般可從財產、所得或消費三項指標予以詮釋其內涵。茲以「土地」此一財產為例，則從其存續與權利歸屬(亦即經由「土地登記簿所有權部記載」予以確

定)而言，似可解為「表彰」財產(如土地)之給付能力。又，其財產「價值」之高低(亦即例如經由「公告地價」或「公告現值」之數值予以確認)更可視為是地價稅或土地增值稅給付能力之重要指標，從而，公告現值較高者應具有較高負擔土地增值稅之能力，此為量能課稅原則之重要意涵。

(二) 量能課稅原則之例外——稅捐優惠原則之緣起

茲於旨揭「量能課稅原則」之意旨規範下，國家對於尚未實現之財產「價值增加」(Wertzuwachs)尚不得予以課稅，例如我國即無「定期」土地增值稅此一稅目¹⁸。惟對「量能課稅原則」亦有其例外之處，此乃泛稱「稅捐優惠」(Steuervergünstigung)¹⁹。具體言之，其範圍(種類)包括：為維護「公共利益」(Gemeinwohl)之需所發展之「公益原則」(Gemeinwohlprinzip)²⁰、基於國民基本生活所需所發展之「需要原則」(Bedürfnisprinzip)²¹、基於某種表彰納稅人「辛勞」(Verdienst)之需下之產物，並進一步發

註16：Vgl. Tipke/Lang, a.a.O., § 4, Rn. 70-251.

註17：又按量能課稅原則則可再分為「垂直性」與「水平性」兩面向，前者係從憲法第15條與第22條所開展而來，主要在於保障未具負擔能力者得免於遭致課稅之侵害；後者則由憲法第7條所派生，係用以確保具相同負擔能力者，應課予相同之稅捐負擔之謂。又，有關「量能課稅原則」作為稅法體系支撐原則下之課徵原則，得參陳明燦，〈地價稅減免與租稅申報協力義務——兼論最高行政法院100年度3月份第一次庭長法官聯席會議決議〉，《台灣環境與土地法學雜誌》，第3期，2012年9月，頁165。

註18：按土地法第176條第1項卻有「定期(10年)增值稅」之規定，但於實務上並未實施，蓋其相較於土地稅法，係屬「普通法」。此外，其亦抵觸稅捐法上相關稽徵原則之意旨而不足採。

註19：茲以德國稅制為例，「稅捐優惠」係指「上位概念」(Oberbegriff)，其範圍甚廣而包括(例如)「稅捐減輕」(Steuererleichterung)、「稅捐優勢」(Steuervorteil)或「稅捐免除」(Steuerbefreiung)等項目，相關文獻(例如)得參Thomas, M-I. Steuererleichterung bei Zusätzlichkeit oder bei Freiwilligkeit? DStR 2018, S.1342-1346.

註20：如我國公共設施保留地之減免地價稅。

註21：如我國自用住宅用地之減徵地價稅。

展而成之「辛勞原則」(Verdienstprinzip)²²以及因供特定目的使用所發展之「優惠原則」(Vergünstigungsprinzip)²³。就我國土地稅而言，旨揭法規範亦指均可見諸於依據土地稅法第6條授權所訂定「土地稅減免規則」之範疇內，本文所欲探討土地增值稅之「記存」，即屬「量能課稅原則」例外之產物。又，稅捐優惠之定義倘若從憲法、法理學、法學方法及法政策等各種角度觀察，其定義自有不同。換言之，稅捐優惠一詞本身即帶有高度價值判斷在內。但若從稅法之角度觀察，學者認為在量能課稅原則之平等課徵意義下，稅捐優惠係指對於納稅義務人，在負稅能力相同情形，相較於一般納稅義務人乃屬有利之稅捐負擔。而形式上優惠規定雖適用於一切符合優惠要件之納稅義務人，但不能因此認為該優惠規定符合平等原則之意旨，事實上，其在實質上仍不符合量能課稅原則意義下之平等原則²⁴，併予指明。

(三) 量能課稅原則例外之類型——以免徵與緩徵為例

1. 土地增值稅之免徵

其係指(於出售土地時)並不須調整(高)土地之前次移轉現值(蓋其所有權已終局歸屬公有而不存有繳納稅負之可能性)，而直接由主管稽徵機關予以核定稅款並發給免稅證明書，以憑辦理土地所有權移轉登記²⁵。茲依據土地稅法之規定，其型態包括：(1)政府出售

或依法贈與公有土地(第28條但書)，蓋土地增值稅屬地方稅，無須對其課徵土地增值稅。(2)私有土地因繼承而移轉(第28條但書)，稽其立法理由在於除繼承人須繳納遺產稅之外，由於遺產除包括不動產外，尚包括動產等，倘僅為不動產分割，無法審究其分割結果是否與應繼分相當，爰免徵土地增值稅。(3)私人捐贈供興辦社會福利事業使用(第28條之1)，蓋並無獲得土地之自然增值。(4)私有土地因被徵收(第39條第1項)，其立法理由在於政府徵收公共設施保留地時(亦即101年8月31日之前)前，雖已依照毗鄰非公共設施保留地之平均「公告現值」予以補償，惟徵收究屬土地所有權之「強制性」移轉，為填補其所受「特別犧牲」以及減少政府與人民因土地徵購(價額)之紛爭，乃有免徵土地增值稅之明定。以及(5)區段徵收因領取抵價地(第39條之1第1項)，其立法理由在於區段徵收為土地徵收方式之一種，倘土地所有權人因領受抵價地面積狹小無法建築而改領現金補償時，實質上應與一般徵收之領取金錢補償費無異，是亦應免徵土地增值稅，以資公允。

2. 土地增值稅之緩徵(暫不課徵)

其性質就納稅義務人而言係屬稅捐上之優惠措施，於程序上須由權利人及義

註22：如我國無償供公眾通行道路之免徵地價稅。

註23：如我國為發展工業之工業用地減免地價稅。

註24：詳參黃茂榮，〈論稅捐優惠(上)〉，《月旦財經法雜誌》，第5期，2006年6月，頁35。

註25：得參土地稅法第30條之1規定。

務人共向主管稽徵機關申報土地之移轉現值，並須調整（高）土地之前次移轉現值（以資減輕計徵下次土地增值稅之稅基數額），再由其核定並發給緩徵稅捐之證明書，以憑辦理土地所有權移轉登記²⁶。茲倘若與前述「免徵」土地增值稅相較，此際申請人尚須調整（高）出售地之前次移轉現值，以利後續出售土地時，是其自然增值稅額而得減輕其稅負。又，「緩徵」亦非屬「免徵」之意，僅是將稅捐之繳納時間予以「遞延」而已（蓋其稅負數額已定）。茲依據土地稅法規定，其類型包括：

(1) 配偶間之贈與土地

第28條之2第1項規定配偶相互贈與之土地，不課徵土地增值稅，稽其立法理由在於為因應遺產及贈與稅法第20條第1項第6款規定配偶相互贈與之財產並不計入「贈與總額」之故。但於再移轉第三人時，以該土地第1次贈與「前」之原規定地價或前次移轉現值為原地價²⁷，計算其漲價總數額並課徵土地增值稅（因一次課足，其稅負會較高），以維護稅捐之公平。

(2) 信託之移轉土地

第28條之3規定，土地為信託財產者，於合於一定要件下，信託關係人間之移轉土地所有權，不課徵土地增值稅²⁸，稽其立法理由主要在於倘若以同條第3款為例，於「自益信託」前提下，受託人與受益人（原所有權人或委託人）間之土地所有權移轉，僅是使原土地所有權人「再次」取得其土地所有權而已，並無存有「實質性」移轉土地所有權之事實，從而不生課徵土地增值稅之正當性。但依據同法第5條之2規定，倘若受託人於信託關係存續中「有償移轉」所有權時，即應以受託人為土地增值稅之納稅義務人，或受託人依信託契約本旨移轉信託土地與委託人以外之「歸屬權利人」時，則應以其為納稅義務人，蓋此際已生委託人與第三人（如歸屬權利人）實質性移轉土地所有權之事實，是應以「歸屬權利人」（自然增值利益歸屬人）為土地增值稅之納稅義務人，以維護稅捐之公平。

(3) 農業用地之移轉

第39條之2第1項規定，作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，

註26：得參土地稅法第39條之3規定。

註27：須注意者為，本條項所稱「第1次贈與（移轉）」，並不包括同法第39條第4項所定「第1次移轉」（應徵而減徵），行政法院95年判字第998號判例參照。

註28：其包括：1.因信託行為成立，委託人與受託人間。2.信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。3.信託契約明定信託財產之受益人為委託人者，信託關係消滅時，受託人與受益人間。4.因遺囑成立之信託，於信託關係消滅時，受託人與受益人間以及5.因信託行為不成立、無效、解除或撤銷，委託人與受託人間。

得申請不課徵土地增值稅，其立法理由在於：自實施農地開放自由買賣（89年1月28日）後，農地與一般土地之流通性已無差異，則其移轉所有權所獲得之自然漲價利益，按理已無免徵土地增值稅之正當性可言，但為獎勵「作農業使用之農業用地」亦不宜遽以廢除之，爰乃從「免徵」修正為「不課徵」（仍帶有稅捐之誘因）。但嗣後倘若有違反農業使用之情事者，按同條第5項規定，於再移轉時應以該土地最近一次課徵土地增值稅時核定之申報移轉現值為原原地價，計徵漲價總數額，（一次）課足土地增值稅，此乃帶有「遏止（懲罰）農地違規使用」之意味。

三、土地增值稅之記存

首先依據本文論述旨趣，乃特將土地增值稅之「記存」予以單獨說明，再者，「記存」係指「登記暫存」之謂，則土地增值稅之記存，乃稅捐主管機關囑託登記機關將其稅負暫存予以註記登記於土地登記簿上。依據企業併購法第39條第1項第5款規定：「……，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。……。」如前所述，其立法理由在於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。然而，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。綜之，「為免增加併購時繳納稅捐之資金負擔」應為其主要之立法目的。事實上，其亦應屬土地稅法第6條「發展經濟（藉由免稅以提升企業併購之競爭力）」之射程範圍，亦即「暫（延）緩」企業併購者繳納土地增值稅之時間。

此外，倘再以都市更新為例，都市更新條例第39條第4項亦規定：「第二項之分配，視為土地所有權人獲配土地後無償移轉；其土地增值稅準用第四十六條第三款規定減徵並准予記存，由合法建築物所有權人、地上權人、永佃權人或耕地三七五租約承租人於權利變換後再移轉時，一併繳納之。」稽其立法理由亦在於藉由「緩徵」土地增值稅（因法已明定於再處分該地時應由其他權利人負擔該記存土地增值稅之繳納義務）以提高其土地所有權人參加都市更新權利變換（計畫）之誘因，此種思維亦應符合前揭土地稅法第6條所定「促進土地利用」之立法政策（目的），亦核屬旨揭稅捐法上「量能課稅原則」或「稅捐公平負擔原則」之例外。惟須指出者為，有關記存土地增值稅納稅義務人之規範模式，相較於企業併購法第39條第1項第5款之採「屬地主義」（就該土地處分所得價款中優先受償）；都市更新第39條第4項則採「屬人主義」（其係由合法建築物所有權人等人負繳納義務）。對此差異，鑒於土

地增值稅稽徵構成元素「稅捐歸屬」之規範意旨，本文認都市更新條例所採「屬人主義」，似應較值贊同。

按企業併購法第39條第1項第5款所稱土地增值稅之「記存」，事實上，其土地增值稅額已核定，僅是基於立法理由而依法「暫不課徵」，於嗣後系爭土地倘再為移轉時即須繳納，是其與「免徵」尚有不同²⁹，而係於「分次獨立徵收」之稽徵模式基礎上暫緩繳納而已，以免犧牲稅捐之公平性。至於前揭土地稅地第28條之2第1項等規定配偶相互贈與土地之「不課徵」土地增值稅，其除採取「當事人申請主義」之外，未來於須課徵土地增值稅時，其係以該土地第一次贈與「前」之原規定地價或前次移轉現值為原地價，以計算土地漲價總數額，並課徵土地增值稅，申言之，其係採「一次課足徵收主義」，而對照土地增值稅之記存係採「分次獨立徵收主義」，兩者之性質尚有不同。

茲有疑義者為，土地增值稅之「記存」有無次數限制（可否「連續記存」）？對此，財政部92年12月29日台財稅字第0920457763號令略謂「一、公司因合併而移轉之土地，經依法核准記存土地增值稅後，因合併後存續或新設公司再分割或合併而再行移轉，……，於分割計畫中載明既存或新設公司承受被分割公司之土地原准記存土地

增值稅之納稅義務；或係依法合併，……，應可優先適用企業併購法第34條第1項第5款有關土地增值稅記存之規定，亦即原記存之土地增值稅准予移轉一併記存於分割、合併後取得土地之公司名下，俟該項土地再移轉時，其記存土地之土地增值稅，就該土地處分所得價款中優先於一切債權及抵押權受償。……。二、前述申請一併記存土地增值稅之案件，於申報土地移轉現值時，由合併、分割後承受土地之公司一併檢附承諾書，承諾繳納該移轉土地歷次合併、分割累積記存之土地增值稅，以杜事後爭議。」³⁰則依文義解釋之意旨，倘若合於一定要件者，土地增值稅之「記存」似無次數之限制。然因土地增值稅之發生係由其所依附之土地所派生，亦即土地為其稅款之最佳擔保物，則於「記存」情形之下，由於該土地已因合併或分割而移轉予讓他人，從而應課予該受讓人出具繳納繼續記存稅款之承諾書（因土地增值稅屬公法上之債務，是該承諾書之性質亦應屬行政契約），否則即應不予連續記存，以維護稅捐之保全與公平³¹。

如前所述，本文認為土地增值稅係就土地之自然漲價予以課稅，而該自然漲價部分確實具有「時間累積（連續）性」以及「增值實現性」等特性，是不宜率然為免徵。惟為免增加併購時繳納稅捐之資金負擔，乃規定

註29：同說得參蔡孟諤，〈企業併購法中有關土地增值稅記存規定之釐清〉，《稅務旬刊》，第2324期，2016年11月，頁39。黃俊杰，〈企業併購之租稅措施〉，《月旦財經法雜誌》，第12期，2008年3月，頁109。

註30：得參財政部稅制委員會編印，《土地稅法令彙編》，自版，2012年12月1版，頁349。

註31：同說得參曾沂，〈企業併購土地增稅可以連續記存〉，《理律法律雜誌》，雙月刊5月號，2004年5月，頁1-2。

移轉土地應納之土地增值稅准予記存。從而可知記存土地增值稅之規定，乃為避免增加公司間併購時繳納稅捐之資金負擔所由設，蓋立法者自始並無免徵土地增值稅之意思。又，雖然企業併購法第34條第1項第5款所稱「再移轉」，於該法未作立法上之定義，是應回歸土地稅法相關規定。土地稅法第5條第2項規定：「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。」已例示了政府照價收買或徵收方式之移轉行為。須指出者為，即使是核准記存土地增值稅之土地，其於嗣後被徵收（非自願性轉）者，基於旨揭土地增值稅所具特性，亦不得解為得以「免徵」先前所記存土地增值稅。準此，企業併購法第34條第1項第5款後段所稱「再移轉」（實質移轉）應與先前之「形式移轉」（因企業併購之需），係屬二事，所涉及之土地於該記存前、後所生土地自然增值應已能獨立計算（徵）其增值稅，兩者並無具有關聯性。

此處，本文擬以德國相關法制為觀察對象，進言之，擬以「土地取得稅法」（Gründerwerbsteuergesetz；GrEStG）³²為分析對象。該法第6條之1（聯合企業結構重整之稅捐優惠）「Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern」第3句與第4句分別規定：「本條第一句規定（因合於重整法相關規定而取得財貨者免納取得稅）僅於下述情形有效：當控股企業或其所屬公司亦參與所稱法定重整事務者（第3句），所稱「所屬」（公司）係指控股企業於為重整事務前後5年內直接或間接無間斷參與該（被收購）公司之資本或其資產事務至少達95%之謂（第4句）。」³³從而，（例如）當聯合企業內部母子公司因結構重整之故而收購子公司之資產（亦包括土地在內）時，該母公司（土地取得人）依法應為土地取得稅之納稅義務人³⁴，但同樣地，為避免因公司內部重整而削弱母公司之競爭力，則例外地於合於下述兩要件時，始得免徵其繳納「土地取得稅」（其性質類似我

註32：Gründerwerbsteuergesetz vom 17. Dezember 1982, das zuletzt geändert durch Artikel 14 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) geändert worden ist.計有9章與28條次（瀏覽日：Feb. 02,2019）。

註33：其原文為“Satz 1 gilt nur, wenn an dem dort genannten Rechtsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Im Sinne von Satz 3 abhängig ist eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 vom Hundert ununterbrochen beteiligt ist.”

註34：依據土地取得稅法第13條第1款規定，其納稅義務人原則上由該契約雙方負擔，至於公司因內部結構重而取得土地資產者，按同條第5款第1目規定，則由取得人為納稅義務人。又，土地取得稅之計徵稅基（課稅基礎），依據同法第8條第1項規定，係以取得之「對價」（Gegenleistung）為基準，此與我國「個人房地交易所得稅」以「成交價額」為計徵稅基（所得稅法第14條之4第1項參照），似有相同之處。

國「土地增值稅」)之義務：1.聯合企業內部母、子公司間須具業務之「相互依賴關係性」(Abhängigkeitsverhältnisse)；以及2.聯合企業內部母、子公司於重整前後須具「長期(5年)業務保持關係」(Lang Vor- und Nachbehaltensfristen)³⁵。蓋唯有如此，始能確保母、子公司於業務重整後再次處於「融合」(Verschmelzung)狀態，而非藉由屬毫無關連性之形式移轉而得免於繳納土地取得稅，以免牴觸稅捐公平性之意旨。

最後，倘若與旨揭德國「土地取得稅法」第6條之1規定相較(「免徵」土地取得稅)，固然我國企業併購法第39條第1項第5款僅規定併購後取得土地之公司得「緩徵」土地增值稅(藉由「記存」機制)，其誘因似有不足。然因於記存之後因已調整(高)土地之前次移轉(公告)現值(則於下次出售時得減少土地之自然增值總額)，兼以亦未明訂記存核准之要件(例如德國聯合企業內部之母、子公司間業務須合於旨揭兩項要件)，僅於同條第2項明定，依規定記存土地增值稅後，被收購公司或被分割公司於該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取得對價之65%時，被收購公司或被分割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、分割後既存或新設公司負責代繳，以資制裁。從而，其(收購公司)緩徵(記存)土地增值稅之構成要件，似側重於管制「被收購公司」之一定行為(消極要件)，而非著重於兩者間重整業務之緊密性以及時間之長期性(積極要件)，此似有違企業併購法第34條第1項之規定意旨。

四、土地增值稅記存之相關司法判決

茲謹先臚列100年1月至107年12月幾則最高行政法院判決³⁶之意旨，再為綜整分析並據以提出本文見解。

(一) 最高行政法院106年度判字第434號 (記存形式移轉與權利實質移轉係屬二次移轉行為)³⁷

按記存土地增值稅之規定，乃係為避免增加公司間合併時繳納稅捐之資金負擔，並無免徵土地增值稅之意思，該應課徵之土地增值稅，依行為時促進產業升級條例第13條第1項第2款前段規定，僅係記存於合併後取得土

註35：Vgl.Gottwald,S. Grunderwerbsteuerfreie Umwandlungsvergänge im Konzern, § 6a GrEStG, DNotZ 2012, S.99-117. Wischott,F. Wachstumsbeschleunigungsgesetz-Einführung einer Grunderwerbsteuerbefreiung für Umwandlungsvorgänge, DStR 2009 S.2638-2646.另有關「土地取得稅法」第6條之1之相關判決分析，亦得參Wälzholz,E. Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Grunderwerbsteuer für die notarielle Gestaltungspraxis, MittBayNot 2018, S.113-122. Stangl/Brühl, Der Begriff des herrschenden Unternehmens in § 6a GrEStG, DStR 2016, S.24-29. Pahlke,A. Grunderwerbsteuervergünstigung für Rechtsvorgänge im Konzern-Der neue § 6a GrEStG, MittBayNot 2010,S.169-176.

註36：除本文案例所涉及「最高行政法院106年度判字第140號判決」之外，主要係參考司法院法學資料檢索系統(<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>)而選取相關重要判決(最後瀏覽日：108年5月31日)。

註37：相同判決見解亦得參最高行政法院107年度判字第751號判決。

地之公司名下，於該項土地「再移轉」時，其記存之土地增值稅，該存續公司應予以繳納。易言之，土地增值稅係土地所有權人就其持有土地期間之土地增值利益課以稅捐，並於土地移轉時結算。該公司持有期間內所生土地增值利益，課以土地增值稅，然係因屬企業合併，稅款由其承受人負擔，並得依行為時促進產業升級條例第13條第1項第2款規定准予記存，但嗣後是否一併繳納之，應以合併後之事業是否於該項土地「再移轉」為斷。易言之，乃以「事業於該項土地再移轉」係一併繳納合併企業所記存土地增值稅之條件，於該條件成就時，即負有繳納系爭土地增值稅之義務。綜之，此（先後）二次移轉（形式與實質）行為，仍應分別補徵（先前）所記存之土地增值稅。

**（二）最高行政法院101年度判字第589號
（記存土地增值稅之土地於「再移轉」時，仍應繳納先前所記存之土地增值稅）**

按記存土地增值稅之原意，乃為避免增加公司間合併時繳納稅捐之資金負擔，並無免徵土地增值稅之意思，該應課徵之土地增值稅，依行為時促進產業升級條例第13條第1項第2款前段規定，僅係記存於合併後取得土地之公司名下，於該項土地再移轉時，其記存之土地增值稅，該公司應予以繳納。從而，再移轉時如另有其他原因而不課徵土地增值稅（例如本件因信託行為成立，委託人與受託人間之所有權移轉，依土地稅法第28條之3第1款規定，此部分並不課徵土地增值稅），

原記存應繳之土地增值稅，仍不得解為於再移轉時即無庸負擔繳納義務，而應認於再移轉時，該「記存應課徵之土地增值稅」之原因業已消失，從而應依法繳納，方符合上開規定之立法意旨。

（三）最高行政法院100年度第1750號（記存土地增值稅之土地於「再移轉」縱使免徵土地增值稅者，仍應繳納先前所記存之土地增值稅）³⁸

本件行為時企業併購法第34條第1項第5款規定之記存土地增值稅，僅係賦予「延緩繳納稅捐」之利益，尚非「免徵」土地增值稅。是縱符合行為時企業併購法第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條本文規定課徵土地增值稅之要件，從而若無其他得免徵土地增值稅之事由，僅得「記存」其應納之土地增值稅，是此記存之土地增值稅自不因事後再為移轉有免徵事由而受到影響。

參、臺北高等行政法院106年度訴更一字第23號判決評析（代結論）

一、事實概要

原告大同股份有限公司（下稱大同公司）所有新北市土城區員和段54地號等21筆土地（下稱系爭土地），前於92年9月8日依行為時（下同）企業併購法第28條第1項規定將系爭土地訂約移轉予子公司即原告尚志資產開發股份有限公司（下稱尚志公司），經改制

註38：相同判決見解亦得參最高行政法院100年度判字第988號判決。

前臺北縣政府稅捐稽徵處（被告）核准依行為時企業併購法第34條第1項規定記存土地增值稅，系爭土地亦於93年2月24日完成買賣移轉登記。原告尚志公司嗣於104年4月間（贈與）移轉系爭3筆土地予新北市政府，被告遂依企業併購法第34條第1項第5款後段規定，向原告尚志公司課徵記存土地增值稅，計新臺幣若干元，原告尚志公司於同年5月間完納，並完成系爭土地所有權移轉登記予新北市。嗣後，原告尚志公司向被告新北市政府申請退稅，被否准所請，爰提復查及訴願均未獲變更，遂提起行政訴訟，經台北高等行政法院以105年度訴字第780號判決原告之訴駁回。原告仍不服，再提起上訴。案經最高行政法院以106年度判字第140號判決廢棄原判決，並發回台北高等行政法院更為審理，案經台北高等行政法院以106年度訴更一字第23號判決原告之訴駁回（嗣後原告對該判決不服再提上訴，並最高行政法院107年度裁字第440號裁定駁回確定³⁹）。

二、問題爭點

茲限於篇幅，謹簡述本案之問題爭點於次：

- （一）（行為時）前揭企業併購法第34條第1項第5款所定「再移轉」（土地）之意涵為何？是否須以「有償處分」作為須繳納已記存土地增值稅之前提要件？

- （二）本案原告（尚志公司）將系爭3筆土地贈與新北市政府而無收益，倘若再課徵已記存之土地增值稅，是否牴觸稅捐稽徵法第12條之1第2項「實質課稅原則」之意旨？

- （三）本案原告將系爭3筆土地贈與新北市政府，該贈與行為與其所有之餘留（18筆）土地之使用變更（亦即從工業區變更為住宅區），兩者是否具有「代價」關係？

三、判決要旨⁴⁰

（一）大同（母）公司請求退還系爭土地增值稅，自屬依法不適格

系爭土地增值稅之納稅義務人係大同公司或尚志公司？按（行為時）企業併購法第34條第1項第5款前段明定，公司依該法第28條規定收購土地，而以有表決權之股份來支付對價，並達全部對價65%以上者，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；而同條項後段明文，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（於本案，記

註39：按最高行政法院107年度裁字第440號裁定重點係著重於上訴人無償贈與新北市政府（3筆）土地之實質原因關係（亦即屬「無償贈與」或「有代價關係」者）。

註40：本文對判決內容稍予增修，又標題為作者所添加。

存於子公司之尚志公司名下)；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(亦即於本案，尚志公司處分土地時，該記存之土地增值稅優先受償)，優先於一切債權及抵押權受償。則由法律文義解釋上探求立法意旨，足以確認經由法定記存之程序，系爭土地增值稅之納稅義務人原為出賣人大同公司，經由法規明文之記存程序，而移轉為買受人尚志公司，而記存之期間為尚志公司再為處分之前。就此以論，系爭土地增值稅之納稅義務人為尚志公司，應堪認定，則大同公司請求退還系爭土地增值稅，自屬於法無據而不適格。

(二) 倘若母、子公司於第一階段形式移轉與第二階段實質移轉時均未獲取土地之漲價利益，則不應對之課徵土地增值稅

關於系爭土地增值稅款新台幣(下同)70,769,847元是否符合企業併購法第34條第1項第5款規定之課徵要件部分：按(行為時)企業併購法第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」。若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，且其不需繳納增值稅之規範上理由，是因其在土地移轉時，沒有經由移轉過程而收取利益，而未曾

獲致土地因時間經過所生之漲價利益。於此，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。又，第一階段形式上之土地移轉行為(按土地由母公司移轉給子公司，經濟利益實質上是同一主體)，母公司也沒有因此取得土地因時間經過之漲價利益。所以，自母公司取得該筆土地之始，至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，是皆不應對之課徵土地增值稅。又，按最高行政法院發回更審(亦即最高行政法院以106年度判字第140號判決)之法律意見，尚志公司移轉系爭3筆土地予新北市政府之原因關係，若經查明確有代價關係，則系爭土地增值稅就屬符合企業併購法第34條第1項第5款規定之課徵要件，則尚志公司請求退還已繳土地增值稅(亦即70,769,847)，即屬無據。

(三) 尚志(子)公司移轉系爭3筆土地予新北市政府係存有附帶條件

尚志(子)公司於104年4月13日申報贈與移轉系爭土地予新北市政府，核其原因在於：1.尚志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」，將所有坐落新北市土城都市計畫區內員和段54地號等24筆土地及案外土地面積共85,432.79平方公尺，由乙種工業區變更為住宅區、機關用地、公園用地、兒童遊樂場用地及道路用地。2.於該協議書第3條、第4條、第8條中約

定尚志公司，應捐贈「申請變更總面積9.61%之可供建築用地」以及捐贈公共設施用地（面積約為23,371.27平方公尺），占申請變更總面積之27.36%，且除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」。以及3.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」計畫為乙種工業區。

（四）尚志（子）公司移轉系爭土地予新北市政府係存有代價關係

基上所述，尚志（子）公司捐贈系爭3筆土地予新北市政府存有代價關係，稽其原因為：1.尚志公司若未捐贈系爭土地予新北市政府，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，故尚志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，而衍生一種各種形式之利益之獲致，非如「捐贈形式」所呈現之「無償」關係。2.尚志公司同意依內政部都市計畫委員會之決議，捐贈系爭3筆土地及其他各種形式之利益予新北市政府。凡此付出均得予以量化為具有代價關係，亦即將經由變更都市計畫途徑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。以及3.土地變更後之開發利益，是容許土地高密度使用而導致的利益，不單純僅是土地增值之利益（其體現於公告土地現值之增加部分，於土地再出售時予以課徵），亦包括土地利用上所衍生之各種形

式利益，但均由尚志公司予以獲取（收割）。

四、本文見解

首先，本案係屬記存土地之再為「無償處分」所涉法律爭議。再者，本文贊同系爭判決要旨（一）所言大同公司尚無請求退還系爭土地增值稅之權利，擬進一步提出本文見解於次：

（一）企業併購法第39條第1項第5款所定「再移轉（土地）」，應不限於「有償處分」而亦包括「無償處分」在內

按企業併購法第39條第1項第5款規定，原准予記存之土地增值稅可就該土地處分所得價款中予以「優先受償」，可資贊同，惟所謂「再移轉」之立法意涵為何？似未明定。茲如上文所述，土地所有權隨時間之變動（移轉），其土地自然增值數額原本得經由「土地公告現值」予以「分次」、「獨立」計算，再依其稽徵構成要素據以計徵其土地增值稅與納稅義務人，並將自然增值稅之歸公。再者，土地增值稅亦具有所謂「程序先於實體特性」，蓋基於法律行為而為之物權變動，「土地增值稅繳畢」為「申辦土地所有權移轉登記」之前提要件（保全機制），以維護稅捐公平。易言之，原則上每次土地所有權發生移轉，其土地增值稅之計徵均屬「獨立事件」且其當事人亦先須盡繳畢土地增值稅之義務始得申辦物權移轉登記，是其與後續物權移轉（不論是有償或無償移轉）無涉，正因為如此，主管機關於課徵土地增值稅之後，始有「調高」該土地之前次移轉現值之正當（必要）性（免徵土地增值稅則不須調高之）。茲以圖2例示本案系爭土地於所有權發生移轉時其與已記存土地增值稅之

關聯性。

由圖2得知，大同（母）公司係於93年2月24日將系爭土地21筆土地出售移轉登記予尚志（子）公司（A點）並准予記存土地增值稅款70,769,847元，嗣後，尚志公司於104年4月間贈與移轉系爭3筆土地予新北市政府，並於同年5月間完納前揭土地增值稅款以及辦畢其土地所有權移轉登記予新北市政府（B點），嗣後並請求退還所繳竣之土地增值稅款。則依據土地增值稅稽徵之意涵，登記機關於A點依據前揭土地稅法第49條第2項核計系爭21筆土地增值稅款後，應調高系爭土地之公告現值（亦即第一階段；假設此時為每平方公尺1,000元），則於B點於核計其土地增值稅款後，同樣地亦應調高系爭土地之公告現值（第二階段；假設此時為每平方公尺5,000元）。經由前揭A點之記存機制（稅捐優惠），以利大同與尚志公司之內部重整。須注意者為，於93年2月期間，系爭土地所有權人（尚志公司）倘若欲以其設定抵押權予金融機構而為融資者，則相較於先前（假設91年2月此時每平方公尺之土地公告現值為400元）僅得以較低土地公告現值為抵押擔保物，現已因調高公告現值而能貸得較高資金，亦即已享受調高公告現值所生之利益（倘不考量其他私人辛勞利益，則每平方公尺之自然增值為600元，且該土地自然增值利益業已實現）；又如於93年2月期間系爭土地倘若被核准徵收者，因其地價補償費額係以公告現值為準據，是其亦會獲得較高補償費額（收割土地之自然增值利益）。於是，母、子公司於第一階段於為系爭土地之形式移轉後，子（尚志）公司自93年2月24日起已能實質獲取系爭土地之自然漲價利益（姑且

不論自此至104至年5月間，其每年均得享受逐年調升土地公告現值所生之利益）。

由此觀之，系爭土地於93年2月期間已生自然增值且已由尚志公司享有（收割），則按稅捐法上「實質課稅原則（詳下文）」之意旨，該利益之實現與後續尚志公司如何再為處分（移轉）系爭土地應無關聯而屬二事，申言之，即使嗣後其將之無償贈與他方（屬無償處分行為）亦不影響其已「收割」自然增值之事實，除非其「再移轉（不論有償或無償處分）」因符合旨揭財政部92年12月29日台財稅字第0920457763號令之意旨，則其先前所「記存」土地增值稅始得「繼續」記存，而本案不合致之（因其於104年4月間贈與新北市政府非屬企業併購法第39條第1項第5款所規範分割或合併之併購行為），從而尚志公司仍應繳畢系爭土地先前所記存之土地增值稅，以符法制。於是，旨揭企業併購法第39條第1項第5款後段規定「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。」其中所稱「所得價款」一詞易讓人誤解為「有償處分（移轉）」，實應採目的性（擴張）解釋而亦應包括「無償處分」在內，以免滋生疑義。

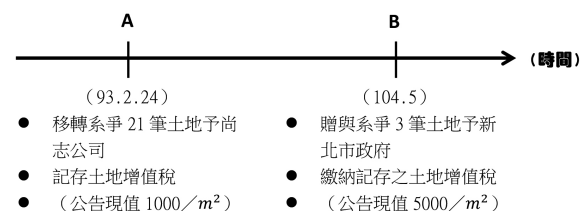


圖2：系爭土地土地增值稅記存及其後續移轉所有權土地增值稅稽徵示意

資料來源：作者繪製

(二) 本案尚志公司將系爭3筆土地贈與新北市政府而應繳納先前所「記存」土地增值稅，尚無牴觸稅捐稽徵法第12條之1第2項「實質課稅原則」之意旨

本案原告（尚志公司）聲稱贈與系爭3筆土地予新北市政府時，其並未享受土地自然漲價利益，且若細究司法院釋字第180號之解釋意旨，應向「獲得土地自然漲價之利益者徵收（土地增值稅）」，始符合稅捐公平原則，則若以「未移轉」之土地之公告現值上漲為由，向原告徵收其贈與予新北市系爭土地原記存之土地增值稅，顯係將不同土地之自然漲價利益實現與否混為一談。乍看之下，似非無據。惟如前所述，土地增值稅係對土地所有權（個別或單次）「移轉」時予以課徵之一種稅目。申言之，其係以每一次移轉作為計算自然漲價總數額之基準時點，亦即該土地之各次（獨立）移轉，應分別適用各該相關法律規定予以稽徵（免、減）徵土地增值稅，此乃依土地稅法（例如第31條與第49條）規定意旨所導出之當然解釋，庶幾符合土地增值稅之徵收具有「分次獨立徵收」特性，蓋亦唯有如此始符合稅捐稽徵法第12條之1第2項之規範意旨（「實質課稅原則」）。從而，如上所述，倘若將「再移轉」限縮為「有償移轉」而不及於「無償」移轉行為、進而免除先前所准予記存土地增值稅之繳納義務，則不僅悖於稅捐公平原則，且亦將本案系爭土地先前所為「收

（併）購」與嗣後所為「贈與」兩法律行為混為同一交易（移轉）行為，其不僅有違稅捐稽徵法第12條之1第2項「經濟事件觀察法」之意旨⁴¹，亦不符土地稅法第31條第1項第2款以及企業併購法第39條第1項第5款之立法原意及租稅優惠之設計意旨。

上文言及租稅法上「實質課稅原則」，其又稱「經濟觀察法」（Wirtschaftliche Betrachtungsweise）。茲所稱「實質」係指納稅義務人「經濟能力」（Wirtschaftsfähigkeit）之相關事實、範圍與歸屬等事項，而於「課稅要件事實」（Tatbestand der Besteuerung）之認定上，係以表彰納稅義務人之經濟上給付能力之事實關係，始得作為課稅之依據，倘符合該構成要件之事實時，即賦予其稅法之法律效果⁴²。茲以德國稅法為例，其並無發展出所謂「實質課稅原則」，而是以旨揭「真正經濟內涵」（Der wahre wirtschaftliche Gehalt）作為課稅與否之判定基準，而非以事實關係之「外觀形式」（Die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts）為準據。原則上，人民之（法律）外觀形式與經濟實施內涵原則應是一致的，從而，稅捐稽徵機關倘以實質課稅原則或經濟觀察法否定納稅義務人所為之法律安排形式而予以課稅或補稅者，則應屬合理者，此亦為「表見（外觀）課稅」（Außenbesteuerung）之例外。惟按旨揭稅捐稽徵法第12條之1第4項規定，此際稅捐機關就其事實認定應負有舉證

註41：倘若與德國稅法相較，我國稅捐稽徵法第12條之1第2項「實質課稅原則」之意涵應與其「稅捐通則」（Abgabenordnung）第41條所稱「經濟事件觀察法」具有異曲同工之妙。

註42：Vgl. Tipke/Lang, a.a.O., § 4, Rn. 27 ff..

責任，尤其是當納稅義務人已提出有利自己之證據時，稅捐稽徵機關更應主動本於職權加以調查並認定。綜之，該原則係作為一種稅法效果之調整（工具），且與旨揭「量能課稅原則」具有密切（調配）關係。

茲回到本案，基於我國（改制前）行政法院82年9月份庭長、評事聯席會議決議之意旨，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28條之規定，除有不課徵之法定理由外，均應課徵土地增值稅⁴³。則本案事實為：尚志公司於第一階段（92年2月24日）記存系爭土地之土地增值稅時，已因主管機關「調高」其公告現值（每平方公尺1,000元）而得「實質」獲取其所生之自然漲價利益，則此乃為「真正經濟內涵」而為決定土地增值稅對象之依據，其非為「免徵」者，兼以尚志公司嗣後於104年4月間贈與系爭3筆土地新北市政府時，原記存之土地增值稅亦非屬得繼續記存者，則稽徵主管機關此際課徵尚志公司原記存之土地增值稅，應符捐稽徵法第12條之1第2項「實質課稅原則」之原旨。又，或謂本案雖業經兩次移轉（形式移轉予尚志公司以及實質移轉予新北市政府），然依據旨揭「經濟觀察法」規範意旨下之經濟實質觀點而論（系爭土地之實質歸屬主體自始未改變而仍屬大同公司所有），實與大同公司移轉（贈與）予新北市政府無

異，則是否應繳納原記存之土地增值稅，應與尚志公司移轉系爭（3筆）土地予新北市政府為整體觀察，而後者因屬無償贈與，是不應繳納已記存土地增值稅，似非無據。

然而，此等論點似誤解土地增值稅具「分次獨立徵收」（唯有如此，尚志公司始得因記存土地增值稅而有充裕資金以進行其企業組織之重整，而符合企業併購法第39條第1項第5款之立法目的）之特性外，亦混淆了旨揭「實質課稅原則」之真正意涵，蓋該原則之重點乃在於強調「有自然漲價所得以及土地所有權移轉之事實」者，則當尚志公司欲取得系爭土地所有權（買賣契約成立後以及土地登記完畢前），其土地增值稅之課稅要件事實即已成立，於系爭土地移轉予尚志公司之後，所准予記存之土地增值稅款乃例外地由「尚志公司」承擔（原則上本應由大同公司承擔），以符法制。

（三）本案原告將系爭3筆土地贈與新北市政府而取得餘留地之開發許可，兩者具有「附負擔授益行政處分」之性質，且前者為後者之「（有償）代價」

依據本案事實可知，原告（尚志公司）將系爭3筆土地贈與新北市政府而取得餘留地（18筆可開發地）之土地開發許可，雙方並締解行政契約。有疑義者為，兩者之間究竟有無「代（對）價」關係？旨揭契約之適法

註43：其規定：「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，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，依具體個案認定之。」

性為何？首先，須指出者為，為實現土地開發之總淨效益，（地方）主管機關通常多鼓勵土地開發人申請整體分區土地開發計畫案，而不喜個別單宗土地開發案。於是，本案基於所屬都市計畫法所規範下相關計畫（包括主要與細部計畫）之擬訂與公布，主管機關（新北市政府）乃基於「公私合夥」（öffentlich-und privatliche Partnerschaft）之精神而與尚志公司締解行政契約⁴⁴，進言之，前者體現於地方（新北市）政府可無償取得系爭土地開發範圍內（3筆）公共設施用地，而尚志公司亦得實現土地開發之利得（例如18筆餘留地建蔽率與容積率等之增加），雙方各蒙其利而得實現系爭土地所屬都市計畫之意象（目標）。本質上，新北市政府作成此種土地開發許可處分，對於尚志公司而言，核屬「附負擔授益行政處分」，此應無違反行政法上「不當連結禁止原則」（Der Grundsatz des Kopplungsverbots）之意旨⁴⁵，是其適法性應無疑義。

再者，旨揭行政契約規定尚志公司須負擔一定開發回饋義務（不論無償提高公共設施用地或折繳現金），本文以為其用意乃在於體現（開發人）「受益付費」（因核准土地

使用變更而受有增值利益、但因此而生外部成本亦應經由繳費而予以內部化）之意旨，但尚志公司則得獲取其他餘留之土地開發許可（亦即從工業區變更為住宅區），則兩者應具有「代（對）價」關係而存有課徵土地增值稅之正當性，核無疑義⁴⁶。又，論者有謂，依據前揭土地稅法第31條第1項第2款（……及因土地使用變更而無償捐贈一定比率土地作為公共設施用地者，其捐贈時捐贈土地之公告現值總額）之立法意旨，則尚志公司於捐贈系爭3筆土地予新北市政府時，應得免除其土地增值稅之繳納義務，其所省下之稅捐則得為其他餘留18筆土地開發之費用（例如整地成本）來源⁴⁷，應可資贊同。然須注意者為，縱使尚志公司對該3筆土地無須繳納土地增值稅，亦僅與另外18筆餘留可開發用地有關（蓋可據以降低其餘土地之自然漲價總數額），但與原先已記存（總計21筆土地）之土地增值稅無關，兩者係屬二事，不應混一談。尤其，鑒於前揭土地增值稅隨著時間更替而具有「分次獨立徵收」之特性，尚志公司仍須繳納其原先已記存之土地增值稅款，以符旨揭所言土地增值稅之特殊性，並顧及稅捐之公平性。

註44：有關土地開發人（尚志公司）與地方（新北市）政府之關係（都市計畫開發與變更之增值回饋），得參都市計畫法第27條之1第1項規定。

註45：行政程序法第93條第2項第3款與第94條規定參照。

註46：不同見解得參許兆慶，〈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。

註47：按該款係於84年1月18日修正時所增列者，其理由略以：因捐贈土地而變更餘留之土地使用分區（亦即提升土地使用強度），進而增加土地之價值，則其土地之所以增加價值，乃係因土地所有權人犧牲捐贈土地之價值所致，易言之，所捐贈之土地價值，實際上即為餘留土地之「改良成本」（此係基於土地開發所致者），是應於核計餘留土地漲價總數額中予以減除，始符公平，並利提升人民配合政策（捐地開發）之誘因。