

土地使用變更之捐地課稅爭議 —從租稅法定原則出發

The Issue on the Taxation of Land Donation Resulted
from the Land Use Conversion:
A Review Based on the Principle of Taxation under the Law

張志偉*、黃儉華**

Chih-Wei Chang; Chien-Hua Huang

摘 要

在公私合作的思潮下，都市計畫法中引進辦理都市計畫變更時，主管機關得要求土地權利關係人以捐贈方式提供公共設施用地，由此衍生出該捐贈之土地是否該課徵土地增值稅之爭議。此即涉及移轉土地時究竟屬於有償移轉抑或無償移轉的認定問題，深究之下，復涉及土地增值稅的定性與免徵事由的正當性基礎、土地稅法第 28 條但書之適用等爭議。立法論上，若認此一情事有其規範必要，亦應以立法擬制該課稅事實之法律性質的方式，將土地使用變更之捐地課稅爭議立法明定其課稅與否或對之有所減免等規定，如是，亦較能符合租稅法

投稿日期：109.04.20 接受刊登日期：109.05.14 最後修訂日期：109.05.28

* 德國慕尼黑大學法學博士，真理大學法律學系助理教授。

Dr. iur., Ludwig-Maximilians-University Munich, Germany; Assistant Professor of Aletheia University.

** 德國漢堡大學比較法學碩士，銘誠法律事務所律師。

L.L.M, University of Hamburg, Germany, Attorney at Law in Cornerstone Attorneys at Law.

定原則與法安定性之要求。

關鍵詞：土地增值稅；土地使用變更；租稅法定原則；經濟觀察法

目 次

壹、案例暨問題提出

貳、依法課稅原則下的法律解釋

一、依法課稅原則的基本意涵與目的

(一) 依法課稅原則之意義與根據

(二) 依法課稅原則之內涵

(三) 依法課稅原則要求稅法適用者恪遵法學方法

二、稅法方法論之特殊問題

(一) 稅法與私法之關係

(二) 稅法上之「經濟觀察法」

(三) 稅法使用民法概念時仍以稅法目的為準

參、土地增值稅之「增值」及「實現」

一、土地增值稅之憲法基礎

(一) 憲法第 143 條第 3 項之規定及其淵源

(二) 釋憲實務對土地增值稅之闡釋

二、土地增值稅係就「土地所有權移轉時」之自然漲價利益所課徵

(一) 土地增值稅之課稅依據

(二) 土地稅法規定之「土地漲價總數額」

(三) 以「土地所有權移轉」為租稅成立要件

三、土地增值稅之定性：從量能原則出發

(一) 土地增值稅不因其政策目的而喪失「租稅」本質

(二) 土地增值稅掌握之納稅能力表徵為「土地交易所得」

(三) 土地增值稅係針對「因移轉而實現之財產增益」課稅

四、國家出售、贈與公有土地或受贈土地免徵土地增值稅

(一) 私人贈與土地仍以受贈人為納稅義務人

(二) 國家受贈私人土地免徵土地增值稅之理由

肆、土地稅法第 28 條但書之適用爭議

一、土地稅法第 28 條但書乃土增稅課徵之負面構成要件

二、為土地使用變更為目的之捐地行為仍該當免徵土增稅之規定

(一) 土地稅法第 28 條但書「贈與」之解釋應與民法相同

(二) 更審法院之見解不妥之處

三、重複課稅之疑慮

伍、結論

壹、案例暨問題提出

【案例】甲公司於民國 92 年間將**系爭土地**（以下簡稱 A 地）依企業併購法（下稱企併法）第 28 條移轉於子公司乙，經稅捐稽徵機關認定依行為時企併法第 34 條第 1 項¹記存土地增值稅在案。乙公司復於民國 104 年間以贈與方式移轉系爭土地予丙市政府，稅捐稽徵機關遂向乙公司課徵原記存之土地增值稅新臺幣 156,874,904 元。經最高行政法院判決發回臺北高等行政法院後，法院認定，乙公司乃藉由捐贈**系爭土地 A 地**作為公共設施用地，換取丙市政府將乙公司所有之**相鄰土地 B 地**變更土地使用分區，由乙種工業區土地變更為住宅區，以享受土地利用價值提高之利益，自應繳納土地增值稅（以下簡稱土增稅）²。

上述案例中乙公司係與丙市政府以締結協議書方式，依都市計畫法第 27 條之 1 規定³，捐贈系爭土地 A 地作為都市計畫變更範圍內之公共

-
- 1 條文變動為企併法第 39 條：「公司進行分割或依第二十七條至第三十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，或進行合併者，適用下列規定：…（五）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。」
 - 2 本件案例為臺北高等行政法院 105 年度訴字第 780 號、最高行政法院判決 106 年度判字第 79 號、臺北高等行政法院 106 年度訴更一字第 17 號判決以及臺北高等行政法院 107 年再字第 50 號行政判決之原因事實簡化而成。關於土地增值稅之寄存，我國司法實務上尚有：最高行政法院 106 年度判字第 434 號、101 年度判字第 589 號等案例。然本文為集中焦點，涉及企業併購法之部分，暫不予討論。
 - 3 都市計畫法第 27 條之 1 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。」

前項土地權利關係人提供或捐贈之項目、比例、計算方式、作業方法、辦

設施用地，惟遭稅捐稽徵機關認定系爭土地之移轉，仍應繳納土地增值稅。此處所涉及的爭議，除了納稅義務人的認定（究為甲公司或乙公司）外，主要歧異之處在於：乙公司究竟是否應繳納土增稅，所憑課稅依據為何，此關乎本案事實是否合致租稅構成要件的問題，就此實屬稅捐法定原則的脈絡（本文貳部分）；惟土地增值稅相關法定構成要件的解釋與適用，實無法迴避土增稅本身的理解與掌握，因此本文擬再就土地增值稅的憲法基礎、增值概念加以釐清（本文參部分），以進一步界定土增稅課徵之基礎；最末，基此理解，再就土地使用變更之捐地課稅爭議，實質探究本案具體法律解釋與適用爭議（肆），並提出結論（伍）。

貳、依法課稅原則下的法律解釋

本文設定係以依法課稅原則為依據，討論本件爭議所涉及之土地稅法相關規定，特別是處理土地稅法第 28 條但書之解釋與適用問題，因此本文擬先就依法課稅原則之意義、內涵，以及對於法適用者之具體要求，作一初步梳理。

一、依法課稅原則的基本意涵與目的

（一）依法課稅原則之意義與根據

依法課稅原則下之「租稅」或「稅捐」概念，在我國法上並無任何定義性的明文規定，我國稅法學界遂多引用德國租稅通則（*Abgabenordnung*）第 3 條的定義性規定，將租稅界定為「公法團體以獲取收入為目的，對所有該當於給付義務法律構成要件之人，所課徵之金錢給付，而非屬特定給付之對待給付者」⁴，作為理解我國憲法第 19

理程序及應備書件等事項，由內政部於審議規範或處理原則中定之。」

4 § 3 Abs. 1 S. 1 AO. 中文可參見，陳敏譯著，德國租稅通則，頁 4，司法院，2014 年。

條「人民有依法律納稅之義務」以及稅法中之「依法課稅原則」(Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung)之理解。基此，人民之租稅債務僅能基於法律（在我國含法規命令）而生之「法定」債權債務關係，而不得經由稅捐義務人之事實行為、法律行為（如依當事人契約）或經由行政處分而生，此乃學理上所稱稅捐債務係作為法定之債之故⁵。

依法課稅原則一般係指，人民之稅捐負擔與免除必須依法律的明文規定為之，此包括形成或免除人民稅捐負擔的課稅構成要件（Steuertatbestände）與法律效果（Rechtsfolgen），前者稱為「課稅構成要件法定」，後者則稱為「效果法定」或稱「法定性原則」⁶。就其憲法依據而論，德國法上並未有此一憲法原則的明文，而一般認為此一原則可從基本法第 20 條第 3 項法治國原則以及第 14 條第 1 項第 2 句財產權保障所導出⁷。有別於此，在我國一般則認為，依法課稅原則可逕由憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務」所導出⁸。

（二）依法課稅原則之內涵

就其實質內涵而言，司法院大法官釋字第 692 號解釋理由書第 1 段彙整過往釋憲實務而揭示：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅

5 柯格鐘，公法債務與私法債務－稅捐債務法之基本問題，月旦法學雜誌，第 235 期，頁 198，2014 年 11 月；陳清秀，稅法總論，頁 301，元照，2016 年第 9 版。

6 柯格鐘，同前註，頁 198。

7 Vgl. Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 19. Aufl. 2016, Rn. 172; Klaus Vogel 著，張永明譯，租稅課徵權及其界限，德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集（下冊），頁 587 以下，聯經，2010 年。

8 柯格鐘，論依法課稅原則之解釋方法（上）－對歷年來司法院大法官解釋的觀察（上），興大法學，第 17 期，頁 34 以下，2015 年 5 月；陳清秀，同註 5，頁 46 以下。

率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六七四號解釋參照）」，可謂適切之說明。

惟概念用語上，我國釋憲實務及租稅法論著多採用「租法法律主義」的用語，然就其意涵似不甚容易理解，蓋除了租稅法領域外，各種社會生活事項莫不以法律為規範基礎，若僅以租稅課徵有法律規定，即謂「租稅法律主義」，則各領域均有此，並無法彰顯租稅法上特殊之處。實則，其意涵毋寧如刑法中「無法律即無犯罪」（*Nulla Poena, Nullum Crimen Sine Lege*）之罪刑法定原則，強調課徵租稅應以法律為依據，亦即「無法律即無租稅」（*Nullum Tributum Sine Lege*）之義⁹，故較正確的用語應屬「租稅法定原則」或「依法課稅原則」。

（三）依法課稅原則要求稅法適用者恪遵法學方法

依法課稅原則所適用的「國會保留」除了具有使人民（代表）得以自主決定，與人民有關稅捐負擔之項目與數額之「財政民主」意涵外，更重要的是，使人民得以預見國家對於個人稅捐負擔的決定，以便得以規劃人民所涉及的公、私法上所為的行政行為或民商事決定。透過明定稅捐構成要件（即課稅要件），即可明確劃定人民應負擔納稅義務的範圍，並確保人民的法律生活秩序的安定性與可預測性¹⁰。倘若稅捐法定原則所應承擔之「預見功能」不復存在，則「一傾而天下用法皆為輕重，民安所措其手足」，自然也是可以想像的。惟即便依法課稅原則要求課

9 就此可參見陳敏，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，頁2（註2處），1982年12月。

10 參見陳清秀，同註5，頁48、306。

稅構成要件與法律效果均應由法律明文規範，但徒法不足以自行，並不排除法律適用機關，包括稅捐稽徵機關與法院，對於稅法規範進行法律解釋與法律適用。就此，嚴格要求法官遵循法學方法論之要求，以獲致正當裁判一事，自屬扮演節制且控制法律適用機關的重要機制。換言之，要求法官必須具有方法意識，以實踐法治國家所要求法律適用之平等性與安定性¹¹。

二、稅法方法論之特殊問題

既然依法課稅原則要求稅法適用者要求法適用者應有方法意識，自應就稅法方法上之討論予以探究。在稅法領域有著眾多討論且與本文主題密切相關者，係稅法應如何解釋與使用私法概念之問題，以及稅法中「經濟觀察法」之探討。

（一）稅法與私法之關係

按在稅法領域內，由於稅法事實常以私法行為為基礎，故稅法與私法密切相關¹²。然而，稅法作為特別行政法，相對於私法，是否具有獨立性，在德國法學界自 Kurt Ball 以其專論「稅法與私法」開始，即開啟已長達半世紀之久之重大爭議¹³。早期德國學者 Crezelius 將稅法評價為民法的「後果法」(Folgerecht)，因此稅法在目的論與釋義學上均依存於民法，亦即，民法對於稅法有優先性¹⁴。但亦有修正之立場，如 Flume

11 關於方法論的功能，可參見 Rütters/Fischer/Birk, *Rechtstheorie*, 8. Aufl., 2015, Rn. 649 ff; Zippelius, *Juristische Methodenlehre*, 10. Aufl., 2006, S. 48 f.

12 Roman Seer, *Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung*, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, § 1, Rz. 31.

13 Heinrich Wilhelm Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Band 1, *Allgemeiner Teil*, 1991, S. 20.

14 Crezelius, *Steuerrichtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*, 1983. 轉引自 Roman Seer, a.a.O. (Fn. 12), Rz. 31.

雖基於稅法與一般法秩序應具有一致性之要求而推論民法優先於稅法，但仍不否認稅法自可建構獨立於民法的概念¹⁵。此外，在裁判實務上，德國聯邦憲法法院與聯邦財稅法院均對此爭議曾表達過見解¹⁶。

上述爭論主要課題在於，稅法使用與私法相同概念時，是否應做相同理解之爭議。而德國目前之通說以 Tipke 之見解為基礎，且為聯邦憲法法院所接受；該見解認為，稅法作為與民法並列之法，在解釋稅法規定時有其自身之目的，故稅法構成要件雖使用其他法領域（尤其是民法）之概念，仍應注意稅法的意義關聯，依個別稅法規定之內容而解釋，並無必然一致或應有別之推定¹⁷。詳言之，雖民法規範內容常係構成稅法所欲掌握之經濟過程或狀態，稅法適用者自應注意民法之架構，然而租稅法律適用源自於民法規定之概念時，並無必然推定與民法一致，而應按稅法之規範目的加以調整¹⁸。

就此關於稅法與私法間相互關係之探討，在我國應無不同。而由上可知，在解釋稅法之概念時，並無必然依循民法理解之目的論上的優先性，而應以依稅法規定之目的加以檢驗，是否以及在何等範圍內，私法之規定內涵對於稅法之法律效果有所影響¹⁹。依此，若欲就稅法發展其特殊概念之解釋與適用，稅法適用者亦應清楚說明，民法規定內涵對於經濟過程與狀態產生何種影響，以及何以稅法規範必須採取不同理解之原因²⁰。

15 Flume, *Steuerwesen und Rechtsordnung*, 1952 (Nachdruck: 1986). 轉引自 Roman Seer, a.a.O. (Fn. 12), Rz. 31, Fußnote 2.

16 就此爭議之歷史發展以及個別見解之理由與推論，詳請參 Heinrich Wilhelm Kruse, a.a.O. (Fn. 13), S. 20 ff.

17 Roman Seer, a.a.O. (Fn. 12), Rz. 34.

18 Roman Seer, a.a.O. (Fn. 12), Rz. 35, 36.

19 Joachim Englisch, *Rechtsanwendung im Steuerrecht*, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22. Aufl., 2015, § 5, Rz. 71.

20 Roman Seer, a.a.O. (Fn. 12), Rz. 37.

（二）稅法上之「經濟觀察法」²¹

稅法一如其他法律，應按照一般法學方法予以解釋適用，尤其應依所適用法律之目的與評價而為，即使該規定係自其他法領域所導入者²²。而與上述稅法相對於民法有其獨立性，同一概念之解釋適用上並無必然從屬於民法討論一脈相承，一般承認稅法上有所謂的「經濟觀察法」（Wirtschaftliche Betrachtungsweise）之適用。此最早係德國學者 Becker 與 Ball 自帝國租稅通則第 4 條：「於解釋稅法時應注意其經濟意義與事件之發展」²³之法律誠命所導出：稅法解釋應注意其「經濟意義」，蓋稅

21 國內關於經濟觀察法之文獻，可參閱陳敏，同註 9，頁 2 以下；陳清秀，同註 5，頁 192 以下；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，頁 121-163，2012 年 5 月。另外，國內習稱之「實質課稅原則」，實則為德國所稱之「經濟觀察法」。參閱陳敏，稅法解釋對稅捐法制發展之影響，頁 257，司法院大法官九十四年度學術論文集及紀錄，司法院，2003 年。本文以為，國內將經濟觀察法稱為實質課稅「原則」，實係誤解其作為目的論解釋之內涵（詳下文）。且稱其為原則者，對於位階及根據等，均難以提出論據。

22 Roman Seer, a.a.O. (Fn. 12), Rz. 34.

23 1919 年通過，適用至 1977 年德國租稅通則全面修正為止，其原文為：「Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen」引自 Marie-Theres Stolze, Verdeckte Gewinnausschüttung und nahestehende Person, 1999, Köln, S. 10。租稅通則起草人 Becker 草案原為：「於解釋稅法規定時不應拘泥文表達，而應依其目的及其經濟意義，且須注意根據發展而來之事物及觀點之變化。此亦適用於民法構成要件之評價（Bei der Auslegung der Steuergesetze ist nicht am Wortausdruck zu haften, sondern dem ihr Zweck und ihre wirtschaftliche Bedeutung und der durch die Entwicklung begründete Wandel der Dinge und Anschauungen zu berücksichtigen. Dies gilt auch für Würdigung von Tatbeständen des bürgerlichen Rechts.）引自 Christian Möller, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrecht, 1977, Berlin, S. 63.。

至於現行德國租稅通則雖無此規定，然並非否定經濟觀察法，而係研議修法草案時，德國聯邦眾議院財政委員會認為其屬於法律解釋之原則，而無需特別之明文，故予以刪除。參閱陳敏，同註 9，頁 7。

法之構成要件係連結於經濟過程與活動，而非民法文本中的概念內涵，亦非多數法律適用者對於私法形塑的前理解²⁴。

雖有認為，經濟觀察法係德國租稅通則第 39 條至第 42 條規定之統稱²⁵，蓋該等規定目的在於掌握真正經濟事實、事實上的關係與結果，而非與此相背離的私法形式²⁶。然而由其討論之發展脈絡可知，事實上，經濟觀察法之內容，不僅限於上述條文將私法形式表象與經濟實質內涵相異之事實賦予稅法上調整之規範，而係進一步包括對於法學方法之討論²⁷。從而，經濟觀察法實非稅法之特殊解釋方法，而係所有法領域均有適用之「體系—目的論解釋」²⁸。

應與附帶說明者，經濟觀察法除法律解釋外，亦應適用於課稅事實之認定²⁹。對此之理據在於，法律解釋與其個案適用以及法律事實之認定，本無法清楚切割。申言之，法律事實之認定過程中，實際上已包含法的判斷；應適用特定法律規定之案件事實係經過考量法律上重要性而為之選擇、解釋及聯結之結果³⁰。所稱法的判斷，包括「選擇形成案件事實之基礎的法條」在內³¹。於此，即已無可避免地涉及法律之解釋。是以，本文認為，經濟觀察法，既然屬於體系—目的論解釋之方法，亦應包含對於應稅事實之認定亦有所適用。

24 Heinrich Wilhelm Kruse, a.a.O. (Fn. 13), S. 22.

25 相關規範之內容與意義，可參陳敏譯著，同註 4，頁 60-69。

26 Birk/Desens/Tappe, a.a.O. (Fn. 7), Rn. 325.

27 故有認為，德國租稅通則相關規定，屬於經濟觀察法之特殊適用態樣。參閱陳敏，同註 9，頁 8 以下。

28 Joachim Englisch, a.a.O. (Fn. 19), Rz. 70.

29 陳敏，同註 9，頁 5-7。不同見解，認為經濟觀察法係作為法律解釋之方法，並非事實認定或其評價的方法，可參見柯格鐘，同註 21，頁 128 以下。

30 Karl Larenz 著，陳愛娥譯，法學方法論，頁 181-183，五南，2006 年 4 月。

31 Karl Larenz 著，陳愛娥譯，同前註，頁 184。

（三）稅法使用民法概念時仍以稅法目的為準

稅法規範若無調整地將其構成要件連結於私法概念，則個案的解釋上，基於稅法之目的，應按民法的標準而為決定；此時，即應依民法概念加以理解，並為事實認定，而直接適用於稅法相同概念之涵攝用³²。反之，若依稅法規範之目的解釋，將導致一個有所偏離民法規定理解的稅法概念，則應檢驗，是否民法的事實認定能滿足經濟之目的之稅法解釋標準，如否，則應進一步依照稅法目的去掌握與稅法相關的經濟事實內容相同的私法形式³³。此學理上有稱為「私法的先行性」(Vorherigkeit des Zivilrechts)，亦即要求法適用者，必須先以「私法法律行為的解釋作為前提，之後再去適用稅捐法律規範，亦即私法行為解釋先於稅法解釋」、「稅捐機關應先以私法，後再以稅法來判斷並認識納稅義務人現實所採取行為效力，但私法解釋並無因此具有拘束稅法解釋的效力」³⁴。無論如何，具有重要性者係稅法構成要件對於經濟過程與事實之掌握，而非民法或其他法律之規定³⁵。至於，有認為實務上接受經濟觀察法係因國庫優先之故，因此納稅義務人得主張私法自治及所謂的私法概念優先性以保護其權利，則屬具有頑強生命力之誤解³⁶。另外，租稅法作為整體法秩序之一部份，其與整體法律與正義之基本價值不得有所牴觸，此法秩序一體性(Einheit der Rechtsordnung)之要求³⁷，乃屬當然。故若稅法掌握之經濟事實涉及其他法律領域，且構成評價競合時，不得破壞其他法領域之基本價值，而應做出價值權衡³⁸。

32 Joachim Englisch, a.a.O. (Fn. 19), Rz. 72.

33 Joachim Englisch, a.a.O. (Fn. 19), Rz. 73.

34 柯格鐘，同註 21，頁 133 以下。

35 Heinrich Wilhelm Kruse, a.a.O. (Fn. 13), S. 24.

36 Heinrich Wilhelm Kruse, a.a.O. (Fn. 13), S. 24.

37 Roman Seer, a.a.O. (Fn. 12), Rz. 44.

38 Roman Seer, a.a.O. (Fn. 12), Rz. 48.

參、土地增值稅之「增值」及「實現」

欲探究土地增值稅之課徵問題，即應回溯其本質，觀其在稅法之體系定位及立法目的，以作為法律解釋與適用之根據。因此以下，擬先探討土地增值稅之憲法根據及其淵源，並據以確定憲法上對於「非因施以勞力資本而增加之土地增值」所課之稅應如何理解；再以此為基礎，探討土地增值稅構成要件中之「土地漲價總數額」所指為何，此一部分又是何時實現。

一、土地增值稅之憲法基礎

（一）憲法第 143 條第 3 項之規定及其淵源

眾所週知，我國土地增值稅有其憲法基礎，即憲法第十三章「基本國策」第三節「國民經濟」之第 143 條第 3 項：「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。」其來源係孫中山先生所著三民主義中民生主義關於平均地權、漲價歸公之主張。憲法第 142 條作為「國民經濟」一章中之第一個條文，其開宗明義載明：「國民經濟應以民生主義為基本原則，實施平均地權，節制資本，以謀國計民生之均足。」，以及憲法前言：「中華民國國民大會受全體國民之付託，依據孫中山先生創立中華民國之遺教，為鞏固國權，保障民權，奠定社會安寧，增進人民福利，制定本憲法，頒行全國，永矢咸遵。」及憲法第 1 條：「中華民國基於三民主義，為民有民治民享之民主共和國。」可知，憲法規定中土地增值稅之內涵，應自孫中山先生所著之三民主義探尋，應無爭議。學者亦咸認為，土地增值稅係根據孫中山先生遺教所建置，以達漲價歸公與平均地權之目的³⁹。

39 參見顏慶章，租稅法，頁 509，月旦，1995 年；王建煊，租稅法，頁 277，華泰，2008 年 31 版。

而關於孫中山先生以「漲價歸公」之理念，見於其「民生主義」第二講中之主張，其舉一例：一人酒醉後在拍賣中出價 300 元買下一筆荒蕪的土地，十多年並無任何作為或加工改良，但後來該筆土地周圍都建了高樓大廈，地價因此暴增，買下土地之人因此坐享「地租」而成為富翁。孫中山先生認為，該筆土地之漲價，其實是由於眾人的功勞⁴⁰。對此，孫中山先生主張，土地價值的增長既然是由於眾人的力量經營而來，漲高的地價應歸之於公眾，將規定地價之後的漲價完全歸為公有⁴¹。

然而，值得注意者係，孫中山先生似未明白主張應以「徵稅」方式實現之，且認為土地在規定地價後漲價應歸於公眾者，應是漲價之「全額」，與憲法第 143 條第 3 項規定，以及現行土地稅法關於土地增值稅之規定僅就漲價部分課徵，並未完全相同。

（二）釋憲實務對土地增值稅之闡釋

進一步觀察釋憲實務可知，司法院大法官向來均認定，土地增值稅之徵收，係在實現憲法上漲價歸公之目的。如司法院釋字第 180 號解釋文：「平均地權條例第四十七條第二項、土地稅法第三十條第一項關於土地增值稅徵收及土地漲價總數額計算之規定，旨在使土地自然漲價之利益歸公，與憲法第十五條、第十九條及第一百四十三條並無抵觸。惟是項稅款，應向獲得土地自然漲價之利益者徵收，始合於租稅公平之原則。」其解釋理由書第一段：「按土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之，憲法第一百四十三條第三項揭示甚明。是土地增值稅應依照土地自然漲價總數額計算，向獲得其利益者徵收，始符合漲價歸公之基本國策及租稅公平之原則。」司法院釋字第 286 號解釋文及解釋理由書第一段：「憲法第一百四十三條第三項規定：『土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值

40 孫文，三民主義，頁 204-205，三民，1999 年 20 版。

41 孫文，同前註，頁 210-211。

稅，歸人民共享之』，旨在實施土地自然漲價歸公政策。」

由上憲法解釋文及理由書，釋憲者認為憲法第 143 條第 3 項之規範內涵即為「漲價歸公」與「平均地權」理念。並且，雖然用語不同，然而釋憲者認為憲法第 143 條第 3 條中之「土地價值非因施以勞力資本而增加者」，可稱為「自然漲價」。此外，有學者於闡釋憲法第十三章之規範時認，憲法第 143 條第 3 項規定之意義在於，土地增值如係因社會環境之改良，應歸功於社會整體，故得以課稅方式將此種利益將所得重行分配；至於土地增值係因勞力施用或資本投入者，並非不勞而獲，應受財產權保障⁴²；另有認為，土地增值稅之課徵，為實行漲價歸公之主要方法⁴³。若進一步檢視立法資料，民國 66 年 7 月 1 日土地稅法制定時，第 28 條以下為土地增值稅之規定，而第 28 條之立法理由亦表明：「配合全面實施平均地權政策，凡已規定地價之土地，除屬政府出售之公有土地及因繼承而移轉者外，均應課徵土地增值稅。」⁴⁴是以，在我國，土地增值稅之課徵旨在實現憲法上平均地權、漲價歸公之基本國策，其性質則為要求立法者必須進一步具體化之立法委託，應無爭議。

二、土地增值稅係就「土地所有權移轉時」之自然漲價利益所課徵

（一）土地增值稅之課稅依據

土地增值稅之課徵依據係依平均地權條例與土地稅法之規定。平均地權條例第 35 條：「為實施漲價歸公，土地所有權人於申報地價後之土

42 李惠宗，憲法要義，頁 734，元照，2015 年 7 版。

43 顏慶章，同註 39，頁 509。

44 立法院國會圖書館國會法律系統網頁，<https://lis.ly.gov.tw/lglawc/lawsingle?00146A9B321800000000000000003200000007000000^01519104061200^000BD002001>，最後瀏覽日期：2018 年 2 月 4 日。

地**自然漲價**，應依第三十六條規定徵收**土地增值稅**。但政府出售或依法贈與之公有土地，及接受捐贈之私有土地，免徵土地增值稅。」及第36條：「土地增值稅之徵收，應依照**土地漲價總數額**計算，於**土地所有權移轉或設定典權時**行之。但因繼承而移轉者，不徵土地增值稅（第一項）。前項土地漲價總數額，應**減去土地所有權人為改良土地已支付之全部費用**（第二項）。土地所有權人辦理土地移轉繳納土地增值稅時，在其持有土地期間內，因重新規定地價增繳之地價稅，就其移轉土地部分，准予抵繳其應納之土地增值稅。但准予抵繳之總額，以不超過土地移轉時應繳增值稅總額百分之五為限（第三項）。前項增繳之地價稅抵繳辦法，由行政院定之（第四項）。」第37條：「土地增值稅，以原土地所有權人為納稅義務人。但土地所有權無償移轉者，以取得所有權人為納稅義務人。」

而土地稅法第5條：「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（第一項）。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（第二項）。」土地稅法第28條：「已規定地價之土地，於**土地所有權移轉時**，應按其**土地漲價總數額**徵收土地增值稅。但因繼承而移轉之土地，**各級政府**出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，**免徵土地增值稅**。」觀諸其規範內容，多半移植平均地權條例之規範，立法技術上似有重複之嫌。

另值注意的是，與憲法規定第143條第3項規定之所使用用語「土地價值非因施以勞力資本而增加者」不同，平均地權條例下的土地增值稅，係針對土地「自然漲價」所課徵。然而，由前述大法官解釋之相關闡釋，土地「自然漲價」即屬於「土地價值非因施以勞力資本而增加者」，

故而二者屬應屬同義⁴⁵。

（二）土地稅法規定之「土地漲價總數額」

土地稅法與平均地權條例雖然用語略有不同，惟後者於第 36 條規定：「土地增值稅之徵收，應依照土地漲價總數額計算」，前者則於第 28 條規定：「應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅」。有認為，土地漲價總數額，即為憲法第 143 條第 3 項之「土地價值非因施以勞力資本而增加者」⁴⁶。

按立法者對於「土地漲價總數額」如何計算有所規定，簡而言之，係申報土地移轉現值減除以物價指數調整後之原地價即土地改良費用後之餘額⁴⁷，而實際上移轉現值以土地公告現值為準⁴⁸。並且，由前述司法院釋字第 286 號解釋認為，「土地改良價值之計算不易，難以與自然漲價部分區分」，可知，因囿於稽徵技術之限制，難以精確認定個別土地自然漲價，否則將不敷行政成本，故基於稽徵經濟與簡化，稽徵實務上並不真正就每一筆土地之漲價真正數額進行調查。

至於土地稅法施行細則第 50 條及附件四「土地漲價總數額之計算公式」則對土地漲價總數額為更進一步詳細規定：「土地漲價總數額＝申報土地移轉現值－原規定地價或前次移轉時所申報之土地移轉現值×（臺灣地區消費者物價總指數÷臺灣地）－（改良土地費用＋工程受益費＋土地重劃負擔總費用＋因土地使用變更而無償捐贈作為公共設施用地其捐贈土地之公告現值總額）」。

由上可知，「土地漲價總數額」實際上即為「自然漲價」或「土地

45 同說，參閱宋政佳，土地增值稅增值概念之研究，中原大學財經法律研究所碩士論文，頁 40，2002 年 7 月。

46 顏慶章，同註 39，頁 517。

47 范文清著，黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，土地稅，稅法各論，頁 367，新學林，2015 年。

48 王建煊，同註 39，頁 290。

價值非因施以勞力資本而增加者」之見解，可資贊同。

（三）以「土地所有權移轉」為租稅成立要件

平均地權條例第 36 條及土地稅法第 28 條均規定，土地增值稅係於土地所有權移轉時課徵。有認為，此二規定之「所有權移轉」係借用民法之概念，應與民法做相同之解釋，因此應以物權行為為據⁴⁹。就此，另有以土地稅法第 49 條第 1 項規定：「土地所有權移轉或設定典權時，權利人及義務人應於訂定契約之日起三十日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。但依規定得由權利人單獨申請登記者，權利人得單獨申報其移轉現值。」其中之「契約」似即土地法第 73 條所稱之土地權利變更原因之一種，故當係據以申請土地權利變更登記之登記原因，亦即「物權契約」⁵⁰。

無論如何，現行法規定下之土地增值稅，以「土地所有權移轉」為要件。然而，如依前述孫中山先生關於漲價歸公之論述，土地之漲價並不限於所有權移轉時，以其所舉之例可知，其更欲針對土地「只租不賣」之獲利，使之「歸公」。於此，似與孫中山先生民生主義中之主張不符。惟土地增值稅整體制度之建構，雖發源於孫中山先生之理念，但立法者卻並非完全受其拘束。並且，制憲時實際上亦已未完全依照民生主義之主張將土地漲價之「全部」予以「歸公」，而係指示建構土地增值「稅制」。另外，司法院大法官在釋字第 180、286 號解釋中，均仍肯認現行之土地增值稅制合於漲價歸公、平均地權之憲法要求。故實際上，將該二概念之內涵已與原始意義並不完全相符。

49 顏慶章，同註 39，頁 513。

50 陳敏，對財產移轉行為之課稅－債權行為課稅或物權行為課稅？，政大法學評論，第 69 期，頁 142-143，2002 年 3 月。

三、土地增值稅之定性：從量能原則出發

(一) 土地增值稅不因其政策目的而喪失「租稅」本質

按「租稅」之概念係，「中央或地方政府，為支應國家事務之財政需要及達成其他行政目的，依據法律向人民強制課徵之金錢或其他有金錢價值之給付義務，而不予以直接之報償者」⁵¹。如參考德國租稅通則第 3 條：「稱租稅者，謂公法團體，以獲取收入為目的，對所有該當於給付義務法律構成要件之人，所課徵之金錢給付，而非屬特定給付之對待給付者；收入得為附帶目的。」⁵²可知，租稅非不得有其他財政收入以外之目的，甚且，該等社會目的得為主要目的，財政收入即使為附帶目的，仍不失為「租稅」。詳言之，關於租稅之目的，雖原則上以獲取財政收入為目的，惟租稅亦得用以實現各種具體之行政目的，包括以租稅優惠或特別租稅負擔達成經濟、社會及文化目的，此時財政收入目的得居於次要地位，而無損其為租稅之性質⁵³。

由上述憲法規定之脈絡可知，土地增值稅制度實際上是我國基本國策中土地政策之一環，有其土地政策之「社會政策目的」，然而，即然之為「稅」，且實質上仍係國家基於財政需要，一般性地對於符合構成要件者課予無對價關係之金錢給付義務，自屬稅法規範。雖然前述孫中山先生民生主義中「漲價歸公」並未清楚主張，應以課稅作為實行之方式，惟由憲法第 143 條第 3 項之明確指示，可知現行法課徵土地增值稅，為憲法所要求，此亦歷經大法官解釋所確認；且土地增值稅雖係實行其「漲價歸公」、「財富重分配」等憲法基本國策等「社會目的」之手段，

51 陳 敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第 24 期，頁 39，1981 年 12 月。

52 陳 敏譯著，同註 4，頁 4。

53 陳 敏譯著，同註 4，頁 5。

然其仍屬「租稅」無誤。

（二）土地增值稅掌握之納稅能力表徵為「土地交易所得」

按立法者選擇租稅客體，應以人民所具有納稅能力表徵為基礎⁵⁴，此係基於量能課稅原則之要求⁵⁵。又量能課稅原則為舉世所公認稅法之基礎原則⁵⁶，依我國之通說，量能課稅原則亦為稅法基礎原則⁵⁷。量能課稅原則雖非我國憲法所明文規定，然其應可由平等原則、人性尊嚴保障、基本權保障，尤其是財產權等所導出。我國釋憲實務亦肯認屬於憲法原則，司法院大法官釋字第 597 號解釋：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。」即於解釋文中明白揭示量能課稅原則作為衡量租稅立法是否合於憲法之標準。其餘多號大法官解釋則以平等原則與財產權保障、符合人定尊嚴之最低生存保障等為標準，實際上亦採納量能課稅原則之內涵，作為於租稅法律之憲法界限。

量能課稅原則要求，立法者制定租稅法律時，應掌握人民納稅能力或經濟負擔能力，而以表徵給付能力之經濟事實為據；而依通說，對於租稅「客體」或租稅「標的」之選擇，可分為三類，即所得（Einkommen; Vermögenszugang）、財產（Vermögen; Konsum - und Investitionsfonds）以及消費（Konsum; Güterverbrauch）⁵⁸，另有以所得增加

54 陳 敏，租稅債務關係之成立，政大法學評論，第 39 期，頁 382，1989 年 6 月。

55 Johanna Hey, Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3, Rz. 42.

56 Johanna Hey, a.a.O. (Fn. 55), Rz. 41.

57 葛克昌，租稅國家之憲法界限，所得稅與憲法，頁 270 以下，翰蘆，2009 年 3 版；柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第 14 期，頁 55 以下，2007 年 12 月。

58 Johanna Hey, a.a.O. (Fn. 55), Rz. 55, 56.

(Einkommenszuwachs)、財產存在 (Vermögensbestand) 以及所得使用 (Einkommensverwendung) 稱之⁵⁹。「所得」做為租稅客體以「所得稅」為著例，對於財產持有之課稅則如地價稅、房屋稅等，而對財產耗用之課稅則亦稱為「流通稅」、消費稅，例如加值型營業稅、娛樂稅等。

而針對土地課稅，在立法模式的選擇上可能設計為：1. 對於土地交易分離、獨立地或納入個人所得稅而課徵「土地交易所得稅」；2. 對於土地之持有人、所有人等享有土地「應有收益」者課徵「土地持有稅」；或 3. 對於土地之賣價課以「流通稅」性質的「交易稅」，以直接掌握或透過轉嫁方式掌握交易當事人因交易行為而表現之納稅能力。德國的土地取得稅法雖亦以針對土地交易行為課稅，然係對於土地之「賣價」課以一定比例之「土地取得稅」(Grunderwerbsteuer)，而非再計算讓與者有無獲利而針對獲利課稅，性質上屬於流通稅⁶⁰。我國的地價稅則屬於財產持有稅⁶¹。至於土地增值稅則屬德國稅法中所無之規定，依其性質應屬於對土地交易所得分離課徵之所得稅 (詳述如下)。

(三) 土地增值稅係針對「因移轉而實現之財產增益」課稅

關於土地增值稅之性質，稅法學界咸認屬於土地交易所得稅⁶²。有

59 Birk/Desens/Tappe, a.a.O. (Fn. 7), Rn. 70 ff.

60 Birk/Desens/Tappe, a.a.O. (Fn. 7), Rn. 1800 ff. 另可參見范文清，德國不動產稅制簡介，財稅研究，第 44 卷，第 2 期，頁 136 以下，2015 年 3 月。至於德國對於個人土地交易所取得之對價，則是納入個人所得稅中合併計算年度所得而課稅，然而德國法上對於土地交易所得仍有法律上爭議，即在何種情況下應認為屬於「純個人財產管理」之行為，又於何種情況下應認為屬於「營業」行為，區別實益在於前者不予課稅，後者則應課稅。詳可參見 Birk/Desens/Tappe, a.a.O. (Fn. 7), Rn. 611, 703.

61 范文清，同註 47，頁 338 以下。

62 就此，地政學界似有不同意見。參閱陳明燦，我國土地稅及其優惠制度之法制分析，成大法學，第 10 期，頁 57，2005 年 12 月。

以土地增值為「財產交易所得」⁶³。另有以，土地增值稅之課徵，繫於土地增值「所得」之實現⁶⁴。有認為，土地增值稅為針對土地交易所得課徵之「特種所得稅」⁶⁵。另有認為，土地增值稅係對於所有權變動階段課徵之「所得稅」⁶⁶。尚有認為，土地增值稅具有「所得稅」之性質，然係自一般所得稅分離出來另立一稅目，單獨規定於土地稅法中⁶⁷。具體而言，由於土地增值稅在制度設計上，係對於土地「非因施以勞力資本而增加」之價值所課徵之租稅，亦即，對於土地所有人取得及讓與土地間之**土地漲價**，扣除因其勞力資本增加之部分，得出「自然漲價」，並對**自然漲價部分課稅**而達「漲價歸公」之目的。由此觀之，**土地增值稅係對於「資產增益」所課徵之租稅**。更進一步言之，因土地交易取得之資產增加雖與一般純資產增益理論不同，並非個人在「特定期間」內所生，然個人在土地之取得與轉出間所生取得「價差」，雖扣除「使用勞力資本」所生之漲價，在稅法上之評價仍可認為屬於「個人資產增加」，故對該價差之一部份予以課稅，性質仍係對於「所得」課稅，是土地增值稅應屬於「所得稅」無疑⁶⁸。

既然土地增值稅之性質，學說上毫無疑義認為屬於所得稅，故於解

63 王建煊，同註 39，頁 301。

64 顏慶章，同註 39，頁 516。

65 黃茂榮著，黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，導讀：各種之稅概論，稅法各論，頁 20，新學林，2015 年。

66 葛克昌、蔡孟彥著，黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，所得稅，稅法各論，頁 49，新學林，2015 年。

67 范文清，同註 47，頁 337、365。

68 學說上對於所得之認定基礎，有純資產增益理論、泉源理論以及市場交易所得理論之討論。關於上述三所得理論，可參閱 Johanna Hey, Einkommensteuerrecht, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., § 8, Rz. 50 ff; Birk/Desens/Tappe, a.a.O. (Fn. 7), Rn. 610 ff. 中文文獻可參葛克昌，所得稅法基本概念，所得稅與憲法，頁 4 以下，翰蘆，2009 年第 3 版；柯格鐘，論所得稅法上的所得概念，臺大法學論叢，第 37 卷，第 3 期，頁 129 以下，2008 年 9 月。

釋土地增值稅之構成要件時，應有參考所得稅法理之空間。按所得稅之可稅性來自於個人「現實經濟財之增長」而非財產評價之提升，故應以「所得實現」為課稅之原則⁶⁹。對照現行土地增值稅相關規定，無論是平均地權條例或土地稅法，率以「土地所有權移轉」為要件，應可認為，立法者以「土地所有權移轉」作為認定土地增值之「時點」，而與作為「週期稅」之綜合所得稅，每年度結算所得總額課稅，有所不同。是土地價格雖有上漲，但土地所有權尚未移轉，其漲價並未實現，自無由向土地所有人課徵土地增值稅⁷⁰。另外，土地所有權移轉亦不以原因為私法上之買賣為限⁷¹，土地所有人如因政府照價收買或徵收而取得土地之代價，亦為實現土地之增值，應課徵土地增值稅⁷²。

於此，應補充說明者係，土地增值稅制主要在執行憲法上「平均地權、漲價歸公」之「社會目的」，而與量能課稅原則相同，均指向立法應對「已實現土地交易所得」課稅，僅憲法第 143 條第 3 項更進一步要求應掌握其中之「自然漲價」部分以實現「重分配」目的。故量能課稅原則與憲法第 143 條第 3 項在土地增值稅上對於立法者之要求，已融合為一體，而非屬稅法中之社會目的規範對於量能課稅原則之偏離，因此需有正當化事由之問題⁷³。縱有認為，對於土地交易所得分離課稅而非納入綜合所得稅計算，係對於不同納稅能力之人課以相同比例之稅，有違反平等原則之嫌疑⁷⁴，然土地增值稅制係執行憲法基本國策之手段，本身應足以正當化，至於是否併入所得稅，則屬另事。

69 葛克昌、蔡孟彥，同註 66，頁 91 以下。

70 范文清，同註 47，頁 365。

71 范文清，同註 47，頁 365。

72 陳 敏，同註 50，頁 144。

73 Johanna Hey, a.a.O. (Fn. 55), Rz. 131 ff.

74 王建煊，同註 39，頁 301-302。

四、國家出售、贈與公有土地或受贈土地免徵土地增值稅

（一）私人贈與土地仍以受贈人為納稅義務人

由土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款：「土地增值稅之納稅義務人如左：二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。」及第 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；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉（第二項）。」可知，土地無償移轉並非不課徵土地增值稅，僅係納稅義務人（租稅債務人）由讓與人改為土地取得人，蓋此時讓與人並無「所得」可言，縱使讓與時土地已有自然漲價，然而讓與人並未獲有土地漲價之利益，即無對讓與人課徵土地增值稅可言⁷⁵。至於應以受贈人為納稅義務人之理由則在於，土地讓與人先前取得土地而至此次無償讓與土地之間，因讓與人並未取得任何代價而取得土地，使原本應由讓與人取得之該段時間內土地漲價利益，實際上係由並未付出任何代價之受贈人享有，自應以之為納稅義務人，以實現漲價歸公之基本國策。

就此，最高法院 103 年度台上字第 2139 號民事判決：「土地價值非因施以勞力、資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之，憲法第一百四十三條第三項揭示甚明。是土地增值稅應依照土地自然漲價總數額計算，向獲得其利益者徵收，始符合漲價歸公之基本國策及租稅公平之原則。」亦有闡明。

（二）國家受贈私人土地免徵土地增值稅之理由

至如各級政府（廣義之「國家」）出售、贈與公有土地或受贈私人土地之所有權，則依土地稅法第 28 條但書：「但因繼承而移轉之土地，

75 顏慶章，同註 39，頁 517。

各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」之規定，「免徵」土地增值稅。於此，應予以注意者，立法者並非自始將政府出售、贈與公有土地或受贈私人土地之事實排除於土地稅法第 28 條本文之租稅成立要件外，而係仍認為該事實符合土地增值稅之構成要件，然同條之但書規定中予以減免。且由該條但書之規定，國家經手之土地所有權移轉，不論係國家為原所有人或土地取得人，亦不論為有償或無償移轉，所產生之土地增值均免徵土地增值稅。另有認為本條但書之規定為土地增值稅之租稅客體之消極要件⁷⁶，然就租稅實質效果上，不論認定為不成立構成租稅或構成租稅要件後予以免除，並無不同。

至於何以本條但書規定政府取得或讓與土地所有權免徵土地增值稅，有認為，公有土地，就漲價歸公之政策目的而言，顯然不須對其課徵土地增值稅⁷⁷。該見解似是認定，國家不論出售、贈與公有土地或受贈私人土地，均已實現「漲價歸公」之憲法基本國策，自無須課稅。此雖有所據，然仍待進一步闡明。

本文認為，其具體理由如何，應進一步區分以下四種情形觀察：

1. 就國家讓與土地於其他私人，如係出售，本應由出售而取得漲價利益之人為土地增值稅之納稅義務人，惟如由國家對自己課稅，不過係將公庫之金錢再轉入公庫，並無實益可言；且國家出售公有土地取得價金，縱有土地漲價利益，其本即歸屬於國家，而自始合於漲價「歸公」之目的，更無課稅之理。
2. 如係國家贈與（無償轉讓）土地於其他私人，則依土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款之規定，本應由受贈之私人負擔土地增值稅。何以規定免稅，實有疑義。

76 范文清，同註 47，頁 365。

77 顏慶章，同註 39，頁 520。

就此，追溯土地稅法第 28 條之變更，可知 78 年修正土地稅法前，本條但書原本僅規定「各級政府出售之公有土地」免稅，78 年修法改為現行規定包含各級政府贈與、受贈私人土地亦免稅，其理由則為：「依本法第五條第一項第二款規定之土地為無償移轉者，土地增值稅之納稅義務人為取得所有權人，政府受贈私有土地，應與政府贈與土地同樣免徵增值稅，爰配合平均地權條例第三十五條，將本條但書修正如上。」⁷⁸而由平均地權條例第 35 條於 75 年修正時之立法資料以觀，該條之修正理由為：「依照土地稅法施行細則第三十一條及土地稅減免規則第二十條第二款規定，各級政府贈與或受贈之土地免增土地增值稅，故將現行條文但書予以修正。又本條所定依法贈與之公有土地，係指依據國有財產法第六十條規定所為之贈與而言。」⁷⁹如依國有財產法第 60 條第 2 項：「在國內之國有財產，其贈與行為以動產為限。但現為寺廟、教堂所使用之不動產，合於國人固有信仰，有贈與該寺廟、教堂依法成立之財團法人必要者，得贈與之。」其 60 年之立法理由則為：「緣修正本條，俾接收臺灣地區光復前日人寺廟、教堂，以捐贈方式處理，使獲法律之依據，尚稱允當。」可知土地稅法第 28 條所稱之「政府贈與公有土地」，應限於對臺灣地區光復前日人寺廟、教堂不動產予以處理之事項，有其特殊政策目的，故不另課徵土地增值稅⁸⁰。另有認為，「所稱政府依法贈與之公有土地，實際上指中央政府贈與地方政府或地方政府贈與鄉鎮公所、法院、軍方、司法機關等之土地」⁸¹，若係如此，則非將公有土地贈與私人，而屬下述 3. 之情形。

78 立法院公報處，院會紀錄，立法院公報，第 78 卷，第 80 期，頁 36，1989 年 10 月。

79 立法院公報處，院會紀錄，立法院公報，第 75 卷，第 45 期，頁 48，1986 年 6 月。又本條之條號原為第 33 條，法案通過時為第 35 條，併與說明。

80 事實上，除此情形之外，甚難想像國家有無償贈與土地於私人之情形。

81 立法院公報處，同註 79，頁 111（黃澤青委員之發言）。

3. 至如係公法團體自其他公法團體（均屬於「國家」）接受土地之贈與，既然土地均在公法團體間移轉，通常屬於公有、公用或服膺於國家欲達成之公共目的，縱然土地價值有所上漲，仍無再次予以「歸公」之必要。
4. 若係國家受贈私人土地，贈與人既未享有漲價利益，自不能對其課稅；而國家為受贈人，原應依土地稅法第 5 條成為納稅義務人，然漲價利益既然已歸於國家，實現憲法上「漲價歸公」之要求，亦無由再向「自己」課徵土地增值稅。

肆、土地稅法第 28 條但書之適用爭議

關於土地使用變更之捐地課稅的法律爭議而言，本文認為，系爭更審裁判迴避土地稅法第 28 條但書之適用爭議，係此裁判未能解決爭議，反而製造出更多疑問主要關鍵所在。以下詳述之。

一、土地稅法第 28 條但書乃土增稅課徵之負面構成要件

按土地增值稅之課徵必須符合土地稅法第 28 條本文之構成要件外，尚須具備無免徵、不課徵或減徵之規定，始足當之。若套用刑法總則的概念，可解為「負面或反面構成要件」；或可解為課稅客體之消極要件，亦即「須非各級政府受贈之私有土地」⁸²。其中與本案相關之土地增值稅的免徵規定即為土地稅法第 28 條但書之規定，亦即政府受贈之私有土地，亦免徵土增稅。蓋私有土地捐贈予政府，「已實現漲價完全歸公，且納稅義務人為政府，就政府一體而言，無須另行課徵土地增值稅」⁸³；其事理在於，各級政府出售之公有土地及受贈之私有土地，

82 范文清，同註 47，頁 365。

83 劉維真，原土地增值稅優惠政策的銜接—特定議題探討，房地合一課徵交易所得稅，頁 245，元照，2015 年。

其獲得自然漲價利益者為政府，已經實質上漲價利益歸公，故應免徵土地增值稅⁸⁴。其修正理由指出，「依本法第五條第一項第二款規定之土地為無償移轉者，土地增值稅之納稅義務人為取得所有權人，政府受贈私有土地，應與政府贈與土地同樣免徵增值稅，爰配合平均地權條例第三十五條，將本條但書修正如上」⁸⁵。因此，就本案件事實而言，究竟是否該當於土地稅法第 28 條但書之免徵規定，理應屬於本件土地增值稅課徵之（負面）構成要件是否該當的關鍵課稅要件。

惟對此課稅基礎之要件解釋與適用，更審裁判僅以「至於原告移轉系爭 21 筆土地予輔助參加人（按，即新北市政府）是否應依土地稅法第 28 條但書規定免徵土地增值稅，**非屬本案訴訟標的所及之範圍**」（粗體為本文所標記）一句帶過，完全未就該條但書條文解釋及適用有所闡述，實屬令人費解。按課稅處分之撤銷訴訟的訴訟標的，亦即法院的審判對象，並非行政處分本身，而是「系爭行政處分客觀上違法，並因此使原告之權利遭受損害」之原告的權利主張是否正當⁸⁶。依此，土地稅

84 陳清秀，稅法各論（下），頁 181，元照，2018 年。氏亦指出，公有土地與私有土地交換，各級政府換出之公有土地，亦有土地稅法第 28 條但書免徵土地增值稅規定之適用，可參見財政部（86）年台財稅字第 860478005 號函。

85 立法院議案關係文書，院總第 285 號，政府提案第 3481 號之 1，1989 年 9 月，頁 116 以下。<https://lis.ly.gov.tw/lgcgi/lgmeetimage?cfcec7cbcfcccfccfc5c6ccc8d2c6c6cf>，最後瀏覽日期：2018 年 2 月 13 日。

86 陳清秀，同註 5，頁 782。關於稅務訴訟上之訴訟標的，學理上向來有「總額主義」與「爭點主義」之爭論，在納稅人權益保障法第 20 條即採「總額主義」，爭議應已告一段落，惟此處應不涉及此一爭點，蓋本件無論是從總額主義或爭點主義，皆屬法院審判對象。關於稅務行政爭訟的法院審理範圍爭議，可參見陳清秀，同註 5，頁 782 以下的整理。

又民國 105 年 12 月 28 日公布，並自 106 年 12 月 28 日施行之《納稅者權利保護法》第 21 條第 1 項乃明定：「經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。」，其立法理由並明確指出：「按納稅者對於課稅處分不服，經提起行政救濟之後，該處分即處於尚未確定的狀態，除了原

法第 28 條但書即屬本件「捐 A 地，並變更 B 地使用目的」之案件事實是否該當土增稅事件之構成要件一部，承審法院並無迴避不予審查的空間。法院此一見解，不但對於土增稅構成要件的解釋適用有所誤解，對於稅務訴訟上之訴訟標的認定，亦非正確。

二、爲土地使用變更爲目的之捐地行爲仍該當免徵土增稅之規定

（一）土地稅法第 28 條但書「贈與」之解釋應與民法相同

如前所述，土地增值稅課徵係就「土地所有權移轉時」之自然漲價利益所課徵；作為「所得稅」之一種（於此即為分離課稅）⁸⁷，應以納稅義務人享有「所得」及「所得實現」為課稅要件⁸⁸，以符合量能課稅原則以及憲法上漲價歸公之要求。依此以觀，土地稅法第 28 條但書之立法目的即在於，將「獲得自然漲價利益者為政府，實質上漲價利益歸公」之立法目的，藉由「贈與」之概念要素，界定為政府受贈之土地免

先爭執的處分瑕疵之外，如果其事後發現原處分有其他違法事由致損害納稅者權益，為了確保依法課稅原則，並維護納稅人權益，自應許其一併加以爭執，請求行政救濟機關或法院進行審查。其由行政救濟機關或行政法院依據職權主動發現課稅處分有其他違法事由者，亦應主動斟酌，以確保課稅處分之合法性，避免納稅人因不諳法令致遭違法課稅。爰參考德國及日本學說判例關於法院審判範圍所採取『總額主義』的精神，予以明定，此可謂稅務救濟制度之重大變革，何以更審裁判法院對此未置一詞，實屬難解。

87 由此亦衍生，廢除土增稅，併入所得稅之倡議。就此可參見陳清秀，同註 84，頁 171 以下；曾邑倫，土地增值稅存廢之研究，世新法學，第 4 卷，第 2 號，頁 114 以下，2011 年 6 月；林琮達著，謝哲勝主編，臺灣的土地增值稅，不動產稅法律與政策，頁 186 以下，元照，2017 年 1。

88 按此一免稅土地之移轉現值，主管稽徵機關雖依第 28 條規定免徵土地增值稅，但仍應核定其移轉現值，以作為下次土地移轉時，認定前次移轉現值之依據，並發給免稅證明，以憑辦理土地所有權移轉登記；各級政府受贈之土地，以贈與契約訂約日當期之公告土地現值為準，土地稅法第 30 條之 1 參照。

徵土增稅之要件。從而，本案中最為關鍵之點即為「贈與」之概念界定。若屬贈與，原所有人即無所得，亦無所得實現，並未構成任何量能課稅原則所掌握納稅能力之表徵。土地稅法本身對於「增與」並無立法定義，但如參考遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定：「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為」，以及由土地稅法第 5 條就土地移轉是否有償，而異其土地增值稅納稅義務人之規定可知，土地增值稅是否依土地稅法第 28 條但書免徵，係以**土地移轉時，土地讓與人是否因此獲得「對價」**為準。蓋如無對價，土地讓與人即無「土地交易所得」可言。因此，土地稅法上之「贈與」概念原則上即與民法第 406 條：「稱贈與者，謂當事人約定，一方以自己之財產無償給與他方，他方允受之契約。」之贈與概念相同⁸⁹。縱使依前述稅法上之經濟觀察法，抽象以觀，此源自民法之「贈與」概念在稅法上即便有可能為不同之解釋，然就此具體規定而言，並無作偏離理解之理由。

（二）更審法院之見解不妥之處

然而此一看似清晰的概念界定，在本案中卻有不同理解：更審法院於此係將乙公司與新北市政府所訂之「協議書」，將捐贈系爭土地 A 地作為都市計畫變更後之公共設施用地，逕自認定為當事人「以換取變更

89 學者藍元駿則指出，「贈與稅之私法性格較濃，從而在解釋適用上借用私法概念的情形較多。如贈與稅的探討對象倘為『贈與』，則其概念是否要與民法相同一事，便有討論必要」…「即令稅法上贈與之概念在解釋適用上有其獨立於民法上贈與之處，惟民法作為課稅原因事實而為稅法適用的前提一事，仍為不爭事實」…「在解釋上，只有在贈與當事人之私法上安排逾越合理之界限時，稅法才有必要介入調整」。就此參見藍元駿著，黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，遺產稅、贈與稅，稅法各論，頁 309 以下，新學林，2015 年。惟本文認為，此一「合理界定」以「稅法介入調整」一點仍有浮動之處，似仍應以實證法律修正為必要，如贈與稅法上之「視為贈與」部分，詳後述。

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」⁹⁰，據此認為系爭案例實屬形式上為「贈與」，而實質上屬「有償」、「有對價」之的實質原因關係⁹¹。惟此一法律適用之結論實難理解。蓋依土地稅法第5條第1項規定，土地增值稅之納稅義務人即依其土地為有償移轉或無償移轉，區分為原所有權人或取得所有權之人（即受贈人）；同條第2項則規定，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；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉（就此可參見前述參、四、（一）及（二）之說明）。而新北市政府作為本件訴訟之輔助參加人，則到庭陳述意見稱：「此捐贈雖係無償，惟有其原因事實存在，而非單純熱心公益無償捐給國家」，就此陳述意見亦甚難理解，蓋若依此理解，土地稅法中之「贈與」概念，除了必須屬「無償」外，尚須具備「單純熱心公益」之要件，始屬「無償」贈與。而更審法院顯係亦接受此一界定，始認定「原告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），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」⁹²。就此實屬令人費解之附加要件。蓋如前所述，租稅債務係「法定之債」，並無任由當事人之意思變動之餘地；贈與之概念認定，更無必須動機出於良善或須單純熱心公益，始得為之之理。同理，亦無法由當事人屬營利事業之法人屬性，即可導出本件定性爭議。是以，最高行政法院判決認為，當事人「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

90 參照更審裁判臺北高等行政法院 106 年度訴更一字第 17 號判決（理由第 334 行以下）。

91 參照更審裁判臺北高等行政法院 106 年度訴更一字第 17 號判決（理由第 384 行以下）。其應係遵循最高行政法院 106 年判字第 79 號判決所提之疑問「應查明本件原告尚志公司於形式上係「贈與」系爭土地予新北市，但其實質原因關係為何？實質原因關係有無對價？以判斷原告尚志公司有無取得系爭土地漲價利益」為依據。

92 參照更審裁判臺北高等行政法院 106 年度訴更一字第 17 號判決（理由第 328 行以下）。

北市政府」⁹³，而以此作為本案中土地為轉讓屬於有償之認定依據之一，即有可疑。

退步言，即便認為市政府亦須依協議書所載，將相鄰土地 B 地變更土地使用變更，並將此事解為系爭 A 地贈與之實質原因關係。惟此一相鄰土地 B 地土地使用變更一來屬都市計畫之**法定變更**，自非當事人可任意交換。都市計畫係「依法」變更，豈可作為「交易」對價，一為政府公權力行使、一為私法上之捐贈行為，如此一來豈不是形同行政契約法制上反覆強調，不得藉由行政契約出賣公權力之情事再現。稽徵機關與法院之見解，形同一方面讓私人捐地、轉身又對私人課稅；二來，依法課稅之下，租稅債務係依法定構成要件加以判定，更審法院及市政府何以一方面仍認屬「贈與」，又認定屬「有償」、「有對價」，卻對於土地稅法第 28 條但書置之不論。於此，行政法院之見解似與都市計畫法以及民法之基本決定有所衝突。

其次，法院此一界定全然置當事人之稅捐規劃於無物，蓋若屬有償具對價關係之土地所有權移轉，市政府與當事人間之協議理應即有不同安排。雙方認定係以「捐贈」系爭土地 A 地為公共設施用地，事後倘又被認為具有「對價關係」之「有償行為」，就法安定性與國家行為可預測性而言，實有欠考慮；況且當事人事前若能得知，日後稅捐稽徵機關及法院對於公、私部門對於以「贈與」方式將 A 地移轉所有權予政府已有合意的前提下，但仍將被課徵土地增值稅一事，則不無可能仍將 A 地保留所有權，留待政府日後以「徵收」方式為之、或「指定為公共設施保留地」，抑或逕按「公告土地現值之價格售與需地機關」。蓋如此一來，系爭 A 地則仍可依土地稅法第 39 條第 1 項及第 2 項或第 3 項，免徵土地增值稅⁹⁴，蓋系爭 A 地倘若仍屬「被徵收之土地」、「依都市計

93 如參照最高行政法院 106 年度判字第 79 號判決（理由第 563 行以下）。

94 於此須留意的是，土增稅之免徵與不課徵兩者有別，前者係「以法律規定排除全部或部分租稅客體」，關於免徵之相關規定計有：1. 各級政府出售或依法贈與之

畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉」或「依法得徵收之私有土地，土地所有權人自願按公告土地現值之價格售與需地機關者」，均為法定免徵土地增值稅之要件⁹⁵。系爭 A 地係捐作公共設施用地，立法目的與體系上可資對照的土地稅法立法模式是關於公共設施保留地之免徵土地增值稅的相關規定。按土地稅法第 39 條第 1 項及第 2 項規

公有土地及受贈的私有土地（土地稅法第 28 條但書）；2. 因繼承而移轉的土地（第 28 條但書）；3. 私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，符合一定要件者（第 28 條之 1）；4. 被徵收之土地（第 39 條第 1 項）；5. 依法得徵收的私有土地，土地所有權人自願按公告土地現值的價格售與需地機關者（第 39 條第 3 項）；6. 區段徵收的土地（第 39 條之 1 第 1 項）；7. 依都市計畫法指定的公共設施保留地尚未被徵收前的移轉，免徵土地增值稅（第 39 條第 2 項）。

至於土地增值稅之不課徵的情況則有：1. 信託土地（土地稅法第 28 條之 3）；2. 配偶相互贈與（第 28 條之 2）；3. 農地移轉（第 39 條之 2）。

兩者差異之處在於，免徵是稅捐債務之免除，目的在於漲價歸公及公共利益的考量，而不課徵性質上則屬稅捐債務之遞延，為配合土地政策及特定事宜處置，納稅義務人得申請不課徵土地增值稅，且該權利不容以代位方式加以行使。因此，免稅規定一旦構成要件成立後，即發生免稅效果，不待納稅義務人選擇；反之，不課徵方式則係土地增值稅之構成要件成立時，當下可選擇繳納土地增值稅（亦即課徵），亦可暫不繳納土地增值稅（不課徵），嗣移轉予第三人時再一併繳納，有選擇權利。

就此可參見林琮達著，謝哲勝主編，原土地增值稅優惠政策的銜接——一般議題探討，房地合一課徵交易所得稅，頁 225 以下，元照，2015 年。惟氏將土增稅之免徵稱為優惠政策，似對於稅捐優惠之概念理解過於廣泛，蓋依本文見解，免徵規定係立法者認定特定租稅客體非應屬土增稅之對象，而予排除，並非優惠可言。

95 土地稅法第 39 條：「被徵收之土地，免徵其土地增值稅。」

依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用前項規定，免徵土地增值稅。但經變更為非公共設施保留地後再移轉時，以該土地第一次免徵土地增值稅前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。

依法得徵收之私有土地，土地所有權人自願按公告土地現值之價格售與需地機關者，準用第一項之規定。

經重劃之土地，於重劃後第一次移轉時，其土地增值稅減徵百分之四十。」

定：「被徵收之土地，免徵其土地增值稅。依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用前項規定，免徵土地增值稅。」可知即便未捐給政府之用，只要被指定為公共設施保留地，而未被徵收前之移轉，亦為免徵土地增值稅。進一步檢視當年立法史料，可知「寓有不予徵免反而有不符社會公平正義原則，蓋被劃定公共用地即無市場價值，亦即無增值即無課稅之理由，如予以課稅即如同懲罰，故予以立法補救之立法意旨」⁹⁶；舉輕以明重，僅經都市計畫法指定之公共設施保留地，未被徵收前之移轉即免徵土增稅，則由人民直接捐贈所有之土地供公共設施之用，事理上亦應免徵土增稅，方符法律評價之一致性⁹⁷。

最後，從依法課稅原則以觀，若欲認定人民不得以「捐 A 地作為公共設施用地，相鄰 B 地依法變更土地使用」的方式，而免徵土地增值稅，則立法論上似應比照遺產及贈與稅法第 5 條第 2 款及第 5 款所列「顯著不相當」情形⁹⁸，以立法擬制課稅事實之法律性質的方式，將土地使用變更之捐地課稅爭議立法明定其課稅與否或對之有所減免等規定，始符租稅法定原則之要求。

三、重複課稅之疑慮

此外，更審裁判見解之下，似不無有重複課稅之疑慮。按「重複課稅是指同一稅捐客體，利用相同或不同之稅目，對於同一或不同稅捐主

96 立法院公報處，院會紀錄，立法院公報，第 86 卷，第 15 期，頁 84-87，1997 年 3 月。轉引自林琮達，同註 87，頁 192 以下。

97 關於舉輕明重與舉重明輕之法律解釋方法，可參見陳清秀著，翁岳生主編，依行政法與法律的適用，行政法（上），頁 182 以下，元照，2006 年第 3 版。

98 遺產及贈與稅法第 5 條第 2 款及第 5 款規定：「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：二、以顯著不相當之代價，讓與財產、免除或承擔債務者，其差額部分。…五、限制行為能力人或無行為能力人所購置之財產，視為法定代理人或監護人之贈與。但能證明支付之款項屬於購買人所有者，不在此限。」

體，同時或先後課徵兩次以上之稅捐而言」；蓋「稅捐主體之所以有負擔稅捐能力，在直接稅乃因稅捐客體之歸屬結果；在間接稅乃因轉嫁的可能性。是故，關於重複課稅有關問題之探討，應以稅捐客體為軸心。」換言之，「對於同一稅捐財，經由不同的稅法之稅捐客體加以多次把握，或經由一個稅法的稅捐客體加以重複把握時」⁹⁹，即構成重複課稅。因此本案中是否構成重複課稅，即要再檢討之必要，重點尤其在於確定何者為課稅客體以及漲價利益何在的實質問題：

若先以系爭土地 A 地觀之，土地增值稅的課稅客體雖為 A 地，計算基礎亦為 A 地之自然漲價部分為之，但由於 A 地係無償移轉予市政府，而屬國家受贈私人土地之情形，故依前述參、四之說明，即為受贈人之國家為土增稅之納稅義務人，因而屬免徵土增稅之情形。然依法院實務見解，以「**B 地地目變更所可能獲得的利益認定為屬 A 地增值實現的對價**」，故認定係有對價地移轉 A 地，但此種解釋卻是拿行政契約中的對價關係，視同物權行為的有償認定。就此而言，計算自然漲價後課稅，課稅標的雖然仍依 A 地自然漲價計算而得出。但是實際租稅效果卻是，原所有人對於 A 地移轉並無任何獲利（有自然漲價，但並未對其實現），而是將 **B 地將來有可能會實現的漲價利益提早「歸於」（實現）原所有人**。換言之，**B 地之將來漲價利益被認定為 A 地此次移轉之實質對價**。就 A 地而言，雖未生有同一課稅客體遭重複課稅之情形，蓋本次仍為同一個課稅客體。但若 B 地日後另行移轉，B 地之漲價利益仍然會在日後利益實現之時，再行計算土增稅，因此 B 地之漲價利益「有可能」於日後移轉時會被重複計算¹⁰⁰。因此，既然 A 地的漲價已歸公、B

99 陳清秀，同註 5，頁 324 以下。

100 之所以稱「有可能」，係由於日後計算 B 地之土增稅時，是否有扣除或計算上的減免，仍不得而知。事實上，就 B 地而言，因土地使用變更所生之增益，其實類似於受益費（Beitrag）之受益可能性。在學理上認為重複課徵公課之例，即包括稅捐與工程受益費或規費間之重複課徵，就此可參見陳清秀，同註 5，頁 325。

地的漲價利益理應待 B 地移轉時（所得實現）再行計算即可。

伍、結論

在土地有效利用與土地漲價歸公的憲法要求下，在都市計畫或土地法制等相關法制度上也引進了各種公私部門的合作模式，就此自然也影響到其他法領域。本案中的捐地課稅爭議也正顯現凡有土地移轉即應予課徵土地增值稅的質樸正義感。事實上，若立法者有意對此問題予以規範，立法論上自可比照遺產及贈與稅法第 5 條第 2 款及第 5 款所列「顯著不相當」情形，以立法擬制課稅事實之法律性質的方式，將土地使用變更之捐地課稅爭議立法明定其課稅與否或對之有所減免等規定，如是，亦較能符合租稅法定原則與法安定性之要求。稅法領域中的依法課稅原則正是要求立法者及法律適用機關必須自我提醒，稅捐正義的實現不得以犧牲法治國原則為代價。

參考文獻

中文

一、專書

Karl Larenz 著，陳愛娥譯，法學方法論，五南，2006 年。

Klaus Vogel 著，張永明譯，租稅課徵權及其界限，德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集（下冊），聯經，2010 年。

王建煊，租稅法，華泰，2008 年 31 版。

李惠宗，憲法要義，元照，2015 年 7 版。

林琮達，原土地增值稅優惠政策的銜接——一般議題探討，謝哲勝主編，房地合一課徵交易所得稅，元照，2015 年。

林琮達著，謝哲勝主編，臺灣的土地增值稅，不動產稅法律與政策，元照，2017 年。

范文清著，黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，土地稅，稅法各論，新學林，2015 年。

孫文，三民主義，三民，1999 年 20 版。

陳敏，稅法解釋對稅捐法制發展之影響，司法院大法官九十四年度學術論文集及紀錄，司法院，1995 年。

陳敏譯著，德國租稅通則，司法院，2014 年。

陳清秀著，翁岳生主編，依法行政與法律的適用，行政法（上），元照，2006 年第 3 版。

陳清秀，稅法總論，元照，2016 年 9 版。

陳清秀，稅法各論（下），元照，2018 年。

黃茂榮著，黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，導讀：各種之稅概論，稅法各論，新學林，2015年。

葛克昌，所得稅法基本概念，所得稅與憲法，翰蘆，2009年3版。

葛克昌，租稅國家之憲法界限，所得稅與憲法，翰蘆，2009年3版。

葛克昌、蔡孟彥著，黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，所得稅，稅法各論，新學林，2015年。

劉維真，原土地增值稅優惠政策的銜接－特定議題探討，房地合一課徵交易所得稅，元照，2015年。

藍元駿著，黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，遺產稅、贈與稅，稅法各論，新學林，2015年。

顏慶章，租稅法，月旦，1995年。

二、期刊論文

宋政佳，土地增值稅增值概念之研究，中原大學財經法律研究所碩士論文，2002年7月。

柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第14期，2007年12月。

柯格鐘，論所得稅法上的所得概念，臺大法學論叢，第37卷，第3期，2008年9月。

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。

柯格鐘，公法債務與私法債務－稅捐債務法之基本問題，月旦法學雜誌，第235期，2014年11月。

柯格鐘，論依法課稅原則之解釋方法（上）－對歷年來司法院大法官解釋的觀察（上），興大法學，第17期，2015年5月。

范文清，德國不動產稅制簡介，財稅研究，第44卷，第2期，2015年

3 月。

陳明燦，我國土地稅及其優惠制度之法制分析，成大法學，第 10 期，2005 年 12 月。

陳 敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第 24 期，1981 年 12 月。

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。

陳 敏，租稅債務關係之成立，政大法學評論，第 39 期，1989 年 6 月。

陳 敏，對財產移轉行為之課稅－債權行為課稅或物權行為課稅？，政大法學評論，第 69 期，2002 年 3 月。

曾邑倫，土地增值稅存廢之研究，世新法學，第 4 卷，第 2 號，2011 年 6 月。

德文

Bernd Rütters/Christian Fischer/Axel Birk, Rechtstheorie, 8. Aufl. 2015.

Chrisian Möller, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Privatrcht, 1977, Berlin.

Dieter Birk/Marc Desens/Henning Tappe, Steuerrecht, 19. Aufl. 2016.

Heinrich Wilhelm Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Band 1, Allgemeiner Teil, 1991.

Joachim Englisch, Rechtsanwendung im Steuerrecht, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015.

Johanna Hey, Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015.

Reinhold Zippelius, Juristische Methodenlehre, 10. Aufl. 2006.

Roman Seer, Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015.

Abstract

With the new trend of public-private partnership, the Urban Planning Act introduces the rule that the authority can require the persons with interests in the land to donate certain land for public facilities when they apply for the land use conversion. This creates the issue of whether the authority may levy the land value increment tax for such donated land. The answer depends on if such land transfer is with consideration or without consideration. Furthermore, the issue also involves how to characterize the land value increment tax, the legitimacy of the tax exemption and the application of proviso to Article 28 of Land Tax Act. When revising the laws, in order to comply with the principle of taxation under the law and the requirement for legal certainty, the law should define the character of such land donation and state whether the authority should levy the land value increment tax for the land donation resulted from the land use conversion or if there're any exemptions on taxes for such land.

Keywords: Land Value Increment Tax, Land Use Conversion, the Principle of Taxation under the Law, Substance Over form Principle