臺中高等行政法院判決

110年度訴字第341號
111年9月22日辯論終結

原　　告　曾耀慶
訴訟代理人　陳鴻謀　律師
複 代理 人　吳政憲　律師
被　　告　臺中市政府地方稅務局

代　表　人　沈政安
訴訟代理人　吳振裕
　　邱綺苓

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服臺中市政府110年10月7日府授法訴字第1100203126號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序事項

按行政訴訟法第111條第1項規定：「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。」本件原告依據稅捐稽徵法第28條第2項規定於民國110年6月28日向被告申請退還98年12月9月及102年6月27日分別因移轉臺中市○○區○○段346-156、346-184地號土地所繳土地增值稅合計新臺幣（下同）5,082,458元，及其中2,517,388元自98年12月9日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，依郵政儲金一年期定期儲金固定利率年息1.39%，按日加計利息；另其中2,565,070元自102年6月27日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，依郵政儲金一年期定期儲金固定利率年息1.37%，按日加計利息（訴願卷第12-17頁），經被告否准在案，是原告請求救濟應提起

課予義務訴訟，原告起訴書聲明請求被告作成退稅處分，核屬正確。另其於111年2月24日更正訴之聲明狀追加備位聲明，主張依據公法上不當得利之返還請求權及行政訴訟法第8條規定，請求被告給付5,082,458元及自訴狀繕本送達翌日起至清償日止按年息5%計算之利息，其請求權基礎雖有不同，惟基礎事實相同，不妨礙訴訟之終結，本院認為其追加部分應屬合法，先予說明。

貳、實體事項

一、爭訟概要：

原告分別於98年10月30日、102年6月5日申報移轉臺中市○○區○○段346-156、346-184地號土地（下稱系爭土地1、2），經原臺中縣地方稅務局所屬大屯分局及被告所屬大屯分局（下稱大屯分局）核課土地增值稅新臺幣（下同）2,517,388元及2,565,070元。嗣原告委託陳鴻謀律師事務所以110年6月28日申請書，向被告所屬大屯分局申請加計利息退還已申報移轉系爭土地1、2溢繳之土地增值稅，經被告以110年7月5日中市稅屯分字第1103112707號函（下稱原處分）復原告所申請之事項業經法院判決已告確定，且系爭土地1、2，因屬已核課確定案件，亦未能適用110年6月23日修正後土地稅法第39條第5項規定，否准所請。原告不服，提起訴願，經訴願決定不受理，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.原告原所有坐落臺中市○○區○○段346-137、346-156、346-184地號等3筆土地早於80餘年間列入「大里溪治理第一期實施計畫工程用地」，並由用地機關經濟部水利署第三河川局先行使用系爭土地，將系爭土地開闢為防汛道路，期間雖曾協議價購，惟因協議價購價格太低而未能達成協議價購。原告出售其中2筆土地，前經臺中縣地方稅務局及被告所屬大屯分局均以系爭2筆土地非屬都市土地，無土地稅法第39條第2項免徵土地增值稅之適用，向原告課徵土地增值稅，

原告均已繳納完畢。然土地稅法第39條第2項規定經司法院釋字第779號解釋宣告違憲，並於110年6月23日修正土地稅法第39條第2項及增訂第3項，明確規範：「非都市土地經需用土地人開闢完成或依計畫核定供公共設施使用，並依法完成使用地編定，其尚未被徵收前之移轉，經需用土地人證明者，準用第一項前段規定，免徵土地增值稅。」原告於110年6月28日申請被告退還上揭已繳納之土地增值稅及法定利息。

2. 按稅捐稽徵法第28條第2項規定所謂適用法令錯誤、計算錯誤，係指已繳納之稅捐，本於確定之事實所為適用法令、稅額計算之錯誤，而其他可歸責於政府機關之錯誤，則包括事實認定錯誤之情形；至於退稅事由，並不以適用法令錯誤為限，尚包括事實認定錯誤之情形（最高行政法院103年度判字第231號判決要旨參照）。修正後稅捐稽徵法第28條第2項、第4項、第5項規定，係就稅捐稽徵機關於知有適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致納稅義務人溢繳稅款情形，明定應即依職權查明退還，且無申請期間之限制，並此項新修正之規定，溯及適用於修正施行前之溢繳稅款案件。至同條第3項溢繳稅款於退還時應加計之利息，僅係稅捐機關應返還不當得利範圍內之一種債權，尚非同條第2項規定所稱之溢繳稅款，自無同條第4項、第5項規定之適用。至加計利息債權之請求權時效期間雖法無明文，然類推性質相近之同條第1項規定，應為5年（102年度判字第51號判決參照）。

3. 原告前出售系爭土地所適用之土地稅法第39條第2項既經釋字第779號解釋宣告違反憲法第7條平等權，且立法院復修正增訂土地稅法第39條第3項之規定，即原告出售系爭土地本應免徵土地增值稅，因當初立法機關之疏漏未就都市計畫外公共設施用地為免徵土地增值稅之規定，被告未能斟酌憲法平等原則為類推適用免徵土地增值稅，故其當初之課稅核屬適用法令錯誤或可歸責於政府機關之立法疏漏錯誤，誤予核

課，爰依稅捐稽徵法第28條第2項、第3項、司法院釋字779號解釋、修正後土地稅法39條第3項及行政訴訟法第4條、第5條為先位聲明，及依行政訴訟法第8條公法上不當得利為備位聲明，提起本訴等語。

㈡先位聲明：1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被告應作成退還原告所繳之土地增值稅款合計5,082,458元，及其中2,517,388元自98年12月9日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，依郵政儲金1年期定期儲金固定利率年息1.39%，按日加計利息；另其中2,565,070元自102年6月27日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，依郵政儲金1年期定期儲金固定利率年息1.37%，按日加計利息之退稅處分。備位聲明：1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被告應給付原告5,082,458元及自本訴狀繕本送達翌日起至清償日止，按年息5%計算之利息。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.原告前於98年及102年間分別申報移轉經編定為「水利用地」之系爭土地，因89年1月28日時已呈現無法取具農業使用證明書之非作農業使用狀態，被告核定系爭土地於89年1月時未作農業使用，未准依行為時土地稅法第39條之2第4項規定，以89年1月當期之公告土地現值為原地價課徵土地增值稅；又系爭土地非屬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，亦未准依行為土地稅法第39條第2項規定免徵土地增值稅，原告提出爭訟，均經行政法院判決確定駁回在案。原告嗣於110年6月28日申請按日加計利息退還已申報移轉之系爭土地溢繳之土地增值稅，經被告110年7月5日函復以其所申請事項業經法院判決已告確定，且系爭土地因屬已核課確定案件，亦未能適用修正後土地稅法第39條第3項及第5項規定。原告不服，提起訴願，經訴願決定以系爭土地增值稅事件於司法院釋字第779號解釋公布前業經法院判決確定，又依土地稅法第39條第5項規定，原告並非司

法院釋字第779號解釋之聲請人，且系爭土地核課土地增值稅亦已確定，並非該法110年5月21日修正條文施行時，尚未核課或尚未核課確定案件，得以適用該條第3項關於免徵土地增值稅之規定。即不得依釋字第779號解釋及110年5月21日土地稅法第39條修正，而謂稽徵機關適用法令錯誤或其他可歸責於稽徵機關之錯誤情事，請求退還已繳納之土地增值稅款。被告110年7月5日函除重申全案自核課乃至爭訟確定之過程，並曉諭原告本案已屬確定案件，非對其請求有所准駁，自非行政處分。

2. 按訴訟標的於確定終局判決中經裁判者，有確定力，為行政訴訟法第213條所明定。次按司法院釋字第592號解釋意旨，大法官解釋若未於解釋文內另定應溯及生效或應定期失效之明文者，其時間效力除聲請人據以聲請解釋之案件外，係自解釋公布當日起向將來發生效力，此為司法院大法官解釋之一般效力。再按稅捐稽徵法第28條第2項之退稅請求，法條既已明定「稅捐稽徵機關適用法令錯誤，計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款」之要件，即須課稅處分具適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關錯誤之情事。又因稅捐債務係於稅捐要件合致時即已發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分者，其認定事實及適用法令之基準時點原則上均應為稅捐要件合致時，即所謂「行為時」。是依稅捐稽徵法第28條第2項主張適用法令錯誤或其他可歸責政府機關錯誤之退稅請求，原則上亦應以行為時作為認定事實及法令適用之基準時點。縱行為後有大法官解釋認原適用之行為時法令有應失效情事，亦應以該解釋生效日係在原核課處分發生形式確定力前，否則，不啻使應自公布日起發生效力之大法官解釋，得因稅捐稽徵法第28條所規定退稅請求權之行使致發生溯及生效之效力，而與大法官就該解釋所欲賦予之時間效力有違，此有最高行政法院101年度判字第835號判決參照。

3. 原告分別於98年10月30日、102年6月5日申報移轉系爭土地，其中346-156地號土地，於98年10月30日申報移轉時申請依土地稅法第39條之2第4項規定，以該法89年1月28日修正施行當期之公告土地現值為原地價課徵土地增值稅，嗣於98年12月15日申請改依土地稅法第39條第2項規定免徵土地增值稅，循序提起行政爭訟，分別經本院99年度訴字第209號判決及最高行政法院100年度判字第1516號、101年度判字第214號判決（再審之訴）駁回其訴而告確定。原告再於100年8月9日申請依土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增值稅並退還溢繳稅款，循序提起行政爭訟，經本院101年度訴字第60號判決駁回，未提起上訴而告確定。原告又於101年5月16日申請依土地稅法第39條之2第4項規定課徵土地增值稅並退還溢繳稅款，循序提起行政爭訟，分別經本院102年度訴字第250號判決及最高行政法院103年度裁字第250號裁定駁回其訴而告確定。原告復於103年8月19日再申請依土地稅法第39條之2第1項規定，不課徵土地增值稅並退還溢繳稅款，循序提起行政爭訟，經本院103年度訴字第485號裁定駁回，未提起上訴而告確定。另系爭346-184地號土地，102年6月5日申報移轉時申請依土地稅法第39條之2第4項規定，以該法89年1月28日修正施行當期之公告土地現值為原地價課徵土地增值稅，循序提起行政爭訟，經本院103年度訴字第121號判決駁回，未提起上訴而告確定。

4. 大法官於108年7月5日公布第779號解釋雖宣告土地稅法第39條第2項關於免徵土地增值稅之規定，僅就依都市計畫法指定之公共設施保留地，免徵其土地增值稅；至非都市土地經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者，則不予免徵土地增值稅，於此範圍內，與憲法第7條保障平等權之意旨不符。相關機關應自該解釋公布之日起2年內，依該解釋意旨，檢討修正土地稅法相關規定，暨財政部90年11月13日台財稅字第0900457200號函應自該解釋公布之日起不再援用，但並未宣告其溯及失效，且原告非第779號解釋之聲請

人，依司法院釋字第592號解釋及最高行政法院101年度判字第835號判決意旨，系爭土地增值稅事件均已於第779號解釋公布前業經法院判決已告確定，嗣後自不得依該解釋之公布，而得謂有稽徵機關適用法令錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤情事等語。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

原告先位聲明請求被告應作成退還原告所繳之土地增值稅款合計5,082,458元及利息之行政處分，是否適法？若無理由，其備位聲明請求被告應給付5,082,458元及利息，是否適法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：爭訟概要所述，除上列爭點外，為兩造所不爭執，並有原告110年6月28日申請書、土地增值稅繳款書、原處分函文、訴願決定（訴願卷第12-17頁、本院卷第41-43、47-57頁）在卷可稽，堪認為真實。

㈡本件應適用之法規：

1.行為時稅捐稽徵法第28條第2項規定：「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」稅捐債務係於稅捐要件合致時發生，不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分，其認定事實及適用法令之基準時點，原則上均應為稅捐要件合致時，即所謂「行為時」；則依稅捐稽徵法第28條第2項規定請求退稅，關於稅捐稽徵機關有無適用法令錯誤、計算錯誤，或有無其他可歸責於政府機關之錯誤之判斷，原則上應以行為時之事實狀態及法令規定為基準。

2.行為時土地稅法第39條第1項、第2項規定：「（第1項）被徵收之土地，免徵其土地增值稅。（第2項）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。」又行為時財政部90年11月13日函以：非都市土地之交通用地非屬依都市計畫法指定之公共設施保留地，於土地所有權移轉時，核無土地稅法第39條第2項免徵土地增值稅規定之適用。

3.110年6月23日修正後土地稅法第39條規定：「（第1項）被徵收之土地，免徵其土地增值稅；依法得徵收之私有土地，土地所有權人自願售與需用土地人者，準用之。（第2項）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，準用前項前段規定，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1次免徵土地增值稅前之原規定地價或最近1次課徵土地增值稅時核定之申報移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。（第3項）非都市土地經需用土地人開闢完成或依計畫核定供公共設施使用，並依法完成使用地編定，其尚未被徵收前之移轉，經需用土地人證明者，準用第1項前段規定，免徵土地增值稅。但經變更為非公共設施使用後再移轉時，以該土地第1次免徵土地增值稅前之原規定地價或最近1次課徵土地增值稅時核定之申報移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。……（第5項）本法中華民國110年5月21日修正之條文施行時，尚未核課或尚未核課確定案件，適用第3項規定。」

㈢經查，原告分別於98年10月30日、102年6月5日申報移轉系爭系爭土地1、2，經原臺中縣地方稅務局所屬大屯分局及被告所屬大屯分局核課土地增值稅2,517,388元及2,565,070元。嗣後，原告就系爭土地1、2均已提起行政救濟，其歷程如下：

1.系爭土地1：原告於98年10月30日申報移轉時申請依行為時土地稅法第39條之2第4項規定，以該修正施行日（即89年1

月28日）當期之公告土地現值為原地價課徵土地增值稅。原臺中縣地方稅務局所屬大屯分局核課土地增值稅2,517,388元。原告於98年12月15日申請依土地稅法第39條第2項規定免徵土地增值稅，經原臺中縣地方稅務局所屬大屯分局否准，原告不服，循序提起行政爭訟，經本院99年度訴字第209號判決及最高行政法院100年度判字第1516號判決駁回而告確定，原告另提再審之訴，亦經最高行政法院101年判字第214號判決駁回。原告再於100年8月9日申請依土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增值稅並退還溢繳稅款，經被告否准，原告不服，循序提起行政爭訟，經本院101年度訴字第60號判決駁回，原告未提起上訴而告確定。原告又於101年5月16日申請依土地稅法第39條之2第4項規定課徵土地增值稅並退還溢繳稅款，經被告否准，原告不服，循序提起行政爭訟，經本院102年度訴字第250號判決、最高行政法院103年度裁字第250號裁定駁回其訴確定。原告復於103年8月19日再申請依土地稅法第39條之2第1項規定，申請不課徵土地增值稅並退還溢繳稅款，經被告復其所爭執之事項業經法院判決已告確定，否准其請，原告不服，循序提起行政爭訟，經本院103年度訴字第485號裁定駁回，原告未提起上訴而告確定。此有各該裁判附卷可稽（原處分卷第41-102頁）。

2. 系爭土地2：原告102年6月5日申報移轉時，申請依土地稅法第39條之2第4項規定，以該法修正生效當期公告土地現值為原地價，課徵土地增值稅，被告以該法89年1月28日修正施行當期之公告土地現值為原地價課徵土地增值稅2,565,070元。原告不服，循序提起行政爭訟，經本院103年度訴字第121號判決駁回，未提起上訴而告確定，此有該判決附卷可稽（原處分卷第103-119頁）。

㈣原告主張修正前土地稅法第39條第2項規定，經司法院釋字第779號解釋宣告違憲，且增訂土地稅法第39條第3項規定關於非都市土地可免徵土地增值稅，爰依稅捐稽徵法第28條第

2項及修正後土地稅法第39條第3項規定，申請退還已繳納土地增值稅云云。惟查：

1. 行政訴訟法第5條規定之課予義務訴訟，一般論者所稱以事實審言詞辯論終結時作為認定事實及法令適用之基準時點，係針對法令無特別規定之原則性理論。而稅捐稽徵法第28條第1項及第2項之退稅請求，法條既已明定其要件，且稅捐債務又係於稅捐要件合致時發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分，其認定事實及適用法令之基準時點原則上均應為稅捐要件合致時即所謂「行為時」。是依稅捐稽徵法第28條第1項或第2項主張適用法令錯誤或其他可歸責政府機關錯誤之退稅請求，原則上亦應以行為時作為認定事實及法令適用之基準時點。縱行為後有司法院解釋認原適用之行為時法令有應失效情事，依司法院釋字第592號解釋意旨，亦應該司法院解釋生效日係在原自行報繳事件報繳時（稽徵機關無庸再為核定處分者）或原核課（定）處分發生形式確定力前。否則，不啻使應自公布日起發生效力之司法院解釋，得因稅捐稽徵法第28條所規定退稅請求權之行使致生溯及生效之效力，而與司法院大法官就該解釋所欲賦予之時間效力有違（最高行政法院101年度判字第835號裁判參照）。

2. 系爭土地申報移轉時，不符行為時土地稅法第39條第2項及第39條之2第1項免徵土地增值稅之規定，原告不服，提行政爭訟，均經判決駁回確定在案，已如前述，尚無稅捐稽徵法第28條所指適用法令錯誤等情事。至於108年7月5日公布之司法院釋字第779號解釋雖謂「土地稅法第39條第2項關於免徵土地增值稅之規定，僅就依都市計畫法指定之公共設施保留地，免徵其土地增值稅；至非都市土地經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者，則不予免徵土地增值稅，於此範圍內，與憲法第7條保障平等權之意旨不符。相關機關應自本解釋公布之日起2年內，依本解釋意旨，檢討修正土地稅法相關規定，暨財政部90年11月13日台財稅字第

0900457200號函關於非都市○○○○○道之交通用地，無土地稅法第39條第2項關於免徵土地增值稅之適用部分，應自該解釋公布之日起不再援用」，惟第779號解釋並未宣告該規定及函釋溯及失效。再者，系爭土地1、2所課徵土地增值稅亦已確定在案，而無修正後土地稅法第39條第5項：「本法中華民國110年5月21日修正之條文施行時，尚未核課或尚未核課確定案件，適用第3項規定。」之適用，且原告並非司法院釋字第779號解釋之聲請人，是原告先位聲明依司法院釋字第799號解釋及110年6月23日修正之土地稅法第39條第3項規定，認被告就系爭土地1、2所課徵土地增值稅，有適用法令錯誤或其他可歸責機關之錯誤情事，依稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求作成退還已繳納之土地增值稅款之行政處分，即無理由。又被告對於系爭土地1、2所課徵之土地增值稅，均屬合法，受領原告所繳納之土地增值稅款核有法律上之原因，即無公法上之不當得利，是原告備位聲明請求被告給付5,082,458元及利息，亦無理由。

㈤綜上所述，原處分於法並無違誤，訴願決定以不受理予以駁回，理由雖有不同，惟結論並無不合。原告訴請撤銷訴願決定及原處分，先位請求被告應作成退還原告所繳之土地增值稅款合計5,082,458元，及其中2,517,388元自98年12月9日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，依郵政儲金1年期定期儲金固定利率年息1.39%，按日加計利息；另其中2,565,070元自102年6月27日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，依郵政儲金1年期定期儲金固定利率年息1.37%，按日加計利息之退稅處分，及備位請求被告給付5,082,458元及利息，均無理由，應予駁回。

㈥本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併予敘明。

六、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　10　　月　　13　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉錫賢

法　官　林靜雯

法　官　楊蕙芬

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	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。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　111　　年　　10　　月　　13　　日

書記官　林昱妏