

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第七庭  
113年度訴更一字第7號  
114年10月16日辯論終結

01  
02  
03  
04  
05  
06  
07  
08  
09  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18

原 告 強鴻開發有限公司

代 表 人 郭建宏（董事）

原 告 健鴻開發有限公司

代 表 人 郭俊良（董事）

原 告 郭枝新

黃仁嬌

郭鄭明良

郭宗霖

郭威廷

郭晉承

郭晉豪

共 同

訴訟代理人 謝碧峯 會計師

被 告 新北市政府稅捐稽徵處

01 代 表 人 連文娟（處長）

02 訴訟代理人 林書華

03 龔辰芳

04 紀雅淳

05 輔助參加人 新北市政府

06 代 表 人 侯友宜（市長）

07 輔助參加人 新北市政府城鄉發展局

08 代 表 人 黃國峰（局長）

09 訴訟代理人 王柏棠

10 謝易佑

11 陳昫余

12 上列當事人間土地增值稅事件，原告不服新北市政府中華民國10  
13 9年7月21日新北府訴決字第1090754359號訴願決定，提起行政訴  
14 訟，經本院111年3月24日109年度訴字第1085號判決後，被告不  
15 服，提起上訴，經最高行政法院112年12月28日111年度上字第38  
16 6號判決廢棄，發回更審，本院判決如下：

17 主 文

18 如附表二所示之原處分、復查決定及新北市政府民國109年7月21  
19 日新北府訴決字第1090754359號訴願決定均撤銷。

20 第一審及發回前上訴審訴訟費用由被告負擔。

21 事實及理由

22 一、程序事項：

23 本件被告代表人原為張世玠，於訴訟進行中依序變更為黃育  
24 民、連文娟，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷第  
25 273頁至第274頁、第533頁至第534頁），核無不合，應予准  
26 許。

## 01 二、事實概要：

02 緣原告分別於民國106年6月9日及106年6月20日訂約出售所  
03 有坐落新北市板橋區江子翠段第三崁小段352-11、352-20、  
04 352-21、352-22、352-23、352-24地號等6筆土地（下合稱  
05 系爭土地）予訴外人潤泰創新國際股份有限公司（下稱潤泰  
06 公司）及訴外人立信建設股份有限公司（下稱立信公司）  
07 （相關買賣情形詳如附表一所示）後，於106年6月12日及10  
08 6年6月21日申報土地移轉現值，並檢附輔助參加人新北市政府  
09 106年5月18日新北板工都證字第1060001522號及106年5月  
10 24日新北板工都證字第1060001596號土地使用分區證明書  
11 （下合稱系爭土地使用分區證明書），主張系爭土地為公共  
12 設施保留地，申請依110年6月23日修正前（下同）土地稅法  
13 第39條第2項規定免徵土地增值稅，並經被告核准在案。嗣  
14 輔助參加人新北市政府城鄉發展局（下稱城鄉局）於107年8  
15 月16日邀集各單位召開會議，會議結論認定系爭土地皆非屬  
16 公共設施保留地，並以107年12月19日新北城開字第1072381  
17 320號函（下稱107年12月19日函）請新北市板橋區公所（下  
18 稱板橋區公所）主動核發更正為非公共設施保留地之證明予  
19 各該申請人，該公所遂陸續換發系爭土地使用分區證明書，  
20 且於證明書備註欄註記系爭土地「非屬公共設施保留地」。  
21 被告據此認定系爭土地之移轉，即無土地稅法第39條第2項  
22 規定之適用，爰依土地稅法第28條及稅捐稽徵法第21條規  
23 定，分別以土地增值稅繳款書（各原告補徵稅額詳如附表二  
24 所示，下合稱原處分）向原告補徵共計新臺幣（下同）9,24  
25 5,839元之土地增值稅。原告不服，申請復查，經被告以109  
26 年3月11日新北稅法字第1093103814、1093103815、1093103  
27 816、1093103817、1093103818、1093103819、109310382  
28 1、1093103822、1093103823號復查決定（下合稱復查決  
29 定，詳如附表二所示）駁回，原告仍表不服，遂共同提起訴  
30 願，經新北市政府以109年7月21日新北府訴決字第10907543  
31 59號訴願決定（下稱訴願決定）駁回後，原告仍不服，提起

01 行政訴訟。經本院以109年度訴字第1085號判決（下稱前審  
02 判決）撤銷訴願決定、復查決定及原處分。被告不服，提起  
03 上訴，經最高行政法院111年度上字第386號判決（下稱發回  
04 判決）將前審判決廢棄，並發回本院更行審理。

05 三、本件原告之主張：

06 (一)原告出售系爭土地為無效行為，且無實質獲利：

07 依據本院107年度訴字第1662號確定判決內容可知，系爭土  
08 地業經改制前臺北縣政府（99年12月25日改制為新北市政府  
09 政府，以下均以新北市政府稱之）完成徵收，故系爭土地產權  
10 早已於完成徵收法定程序時即實質歸屬輔助參加人新北市政府  
11 所有，且因系爭土地屬於公有之「公共交通道路」用地，  
12 依土地法第14條第1項第5款規定，系爭土地即不得移轉為私  
13 有。因此，原告雖將系爭土地出售予潤泰公司及立信公司，  
14 並完成移轉登記，惟因該移轉行為有無效之原因，故原告已  
15 於110年11月間將系爭土地買賣價金全數返還予潤泰公司及  
16 立信公司，是原告並未因系爭土地之買賣契約而獲取實質經  
17 濟利益，被告向原告課徵土地增值稅，顯有違誤。

18 (二)原處分違反納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條第1項、  
19 第2項規定之實質課稅原則：

20 1.依納保法第7條第1項、第2項規定，稅捐機關認定課徵租  
21 稅構成要件之事實時，應以實質課稅原則為之。而系爭土  
22 地係因政府機關幾十年怠惰不作為，方致未完成徵收登  
23 記，並致原告在不知系爭土地已被徵收之情況下出售，導  
24 致原告面臨解約還款外加損害賠償之窘境，被告未先探究  
25 原告有無獲取實質經濟利益之情況下，逕自對原告課徵土  
26 地增值稅，顯不符合實質課稅原則。

27 2.輔助參加人城鄉局函告系爭土地非屬公共設施保留地，無  
28 非係依據內政部87年6月30日（87）台內營字第8772176號  
29 函釋（下稱87年6月30日函釋）之意旨以及內政部93年5月  
30 17日台內營字第09300841572號函（下稱93年5月17日函）  
31 檢送93年4月15日召開研商「監察院為調查都市計畫公共

01 設施用地業經政府協議價購，但土地仍登記為私有土地，  
02 是否仍屬公共設施保留地」之會議紀錄，認定系爭土地皆  
03 非屬公共設施保留地。惟內政部93年5月17日函所檢送之  
04 會議紀錄係就協議價購為說明，而非就徵收為討論，且此  
05 會議紀錄（結論）僅屬解釋性行政規則性質，並非法律或  
06 依法律授權訂定之命令，亦即不具法律效力，輔助參加人  
07 城鄉局依據不具法律效力之會議紀錄，函告系爭土地非屬  
08 公共設施保留地，顯有不當。況且，本院105年度訴字第1  
09 341號土地增值稅事件，與本件案情幾乎相同，最高行政  
10 法院108年度判字第179號判決即認為可重啟徵收，而「徵  
11 收前之移轉」仍是公共設施保留地。再者，參酌司法院釋  
12 字第779號解釋意旨，可知同樣作為公共使用，倘僅因政  
13 府機關怠惰不作為或法令規定不完備，造成不同之課稅效  
14 果，明顯違反公平原則。

15 (三)就本件而言，真正所有權人輔助參加人新北市政府可按民法  
16 第767條規定，主張系爭土地移轉登記（物權行為）無效，  
17 要求訴外人潤泰公司及立信公司將系爭土地歸還，系爭土地  
18 於69年時被徵收及領取補償費後，相關單位未能依法將系爭  
19 土地過戶至政府相關單位，錯誤已經發生，今發現此錯誤，  
20 如果真正所有權人輔助參加人新北市政府知悉上述錯誤，立  
21 即依民法第767條取回系爭土地所有權，則本件早已結束爭  
22 訟。

23 (四)從93年至106年間的多次系爭土地移轉，被告也沒有課徵土  
24 地增值稅，表示其認定系爭土地是公共設施保留地，如果認  
25 定系爭土地為非公共設施保留地，則從96至106年間經過的  
26 多次移轉，為何都沒有課徵土地增值稅？當初既然已經發放  
27 補償費，卻又為何不將系爭土地辦理移轉登記？這些都是政  
28 府機關的怠惰造成的，原告是在賣系爭土地之後，買受人將  
29 系爭土地捐贈給政府作為容積移轉時，才發現是公有土地已  
30 經沒有價值不能取得容積移轉，整個過程中原告並沒有任何  
31 的故意過失。原告基於其認知，過往系爭土地之所有權移轉

01 登記均未經課徵土地增值稅，其因不知系爭土地已被徵收，  
02 方有此買賣過戶之行為，其於過程中並無故意過失等情，其  
03 信賴應予保護，原處分明顯違反信賴保護原則。

04 (五)綜上所述，聲明求為判決：

05 1.原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

06 2.第一審及發回前上訴審訴訟費用由被告負擔。

07 四、本件被告之答辯：

08 (一)原告前曾主張系爭土地為公共設施保留地，申請依土地稅法  
09 第39條第2項規定免徵土地增值稅，原經被告核准在案。嗣  
10 輔助參加人城鄉局以系爭土地非屬公共設施保留地為由通知  
11 板橋區公所，就系爭土地曾於發給「新北市政府都市計畫土  
12 地使用分區（或公共設施用地）證明書」加註屬公共設施保  
13 留地之情形者，應主動核發更正為非公共設施保留地之證明  
14 予各該申請人，並副知被告。板橋區公所爰陸續換發系爭土  
15 地之使用分區證明書，並在該等證明書備註欄註記「非屬公  
16 共設施保留地」。是以，系爭土地既經主管機關重新認定非  
17 屬公共設施保留地，則其等所為之移轉登記自無土地稅法第  
18 39條第2項免徵土地增值稅規定之適用。從而，被告依土地  
19 稅法第28條及稅捐稽徵法第21條規定，對原告核定補徵土地  
20 增值稅，依法洵屬有據。

21 (二)原告分別於106年6月9日及同年月20日訂約出售系爭土地予  
22 潤泰公司及立信公司，旋於106年6月12日及同年月21日向被  
23 告申報土地移轉現值，並辦竣移轉登記，而其移轉登記原因  
24 為買賣，核屬有償移轉，依土地稅法第5條第1項第1款規  
25 定，土地增值稅之納稅義務人為原所有權人即原告無誤。縱  
26 原告已返還買賣價金予潤泰公司及立信公司，惟系爭土地仍  
27 登記於潤泰公司及立信公司名下，迄今未經法院判決塗銷確  
28 定，故上開所有權移轉之事實仍然存在，揆諸土地法第43條  
29 及土地登記規則第7條規定，其登記有絕對效力，且其移轉  
30 無土地稅法第39條第2項免徵土地增值稅規定之適用，是被  
31 告依土地稅法第5條、第28條及稅捐稽徵法第21條規定就系

01 爭土地向原告核定補徵土地增值稅之處分，於法並無違誤，  
02 亦與司法院釋字第779號解釋所揭櫫之租稅平等原則無違。

03 (三)系爭土地之移轉，前經被告依原告所檢送之系爭土地使用分  
04 區證明書，核准按土地稅法第39條第2項規定免徵土地增值  
05 稅，惟嗣經系爭土地使用分區主管機關即輔助參加人城鄉局  
06 函告前揭系爭土地非屬公共設施保留地，且板橋區公所亦陸  
07 續換發系爭土地之使用分區證明書，是系爭土地之性質，非  
08 屬公共設施保留地，其移轉自無土地稅法第39條第2項規定  
09 免徵土地增值稅之適用，從而，本件既有應徵之土地增值  
10 稅，被告依稅捐稽徵法第21條第2項規定，於核課期間內補  
11 徵稅捐，揆諸前揭最高法院100年度裁字第280號裁定及  
12 94年度判字第1605號判決意旨，並無信賴保護原則之適用。

13 (四)系爭土地之移轉，前雖經被告依原告所檢送之系爭土地使用  
14 分區證明書，核准按土地稅法第39條第2項規定免徵土地增  
15 值稅，惟該核定並未創設足以令原告信賴嗣後若系爭土地不  
16 合致土地增值稅免徵之規定時，毋須補徵土地增值稅之信賴  
17 基礎，尚難認有信賴保護原則之適用。嗣經系爭土地使用分  
18 區主管機關即輔助參加人城鄉局函告前揭土地屬非公共設施  
19 保留地，且板橋區公所亦陸續換發系爭土地之使用分區證明  
20 書，是本件前核定免徵土地增值稅之行政處分即屬有誤。準  
21 此，被告就系爭土地之移轉，事後因發現新事證，致原核定  
22 有誤，已不符免稅之法律規定，依稅捐稽徵法第21條規定，  
23 補徵核課期間內土地增值稅，於法洵屬有據，自無信賴保護  
24 原則之適用。

25 (五)綜上所述，聲明求為判決：

26 1.原告之訴駁回。

27 2.第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

28 五、輔助參加人新北市政府未到庭且未具書狀陳述意見。

29 六、輔助參加人城鄉局之陳述：

30 系爭土地為道路用地；又都市計畫會劃設公共設施用地，如  
31 私人土地尚未徵收，該土地為公共設施保留地，如已徵收開

01 闢則屬公共設施用地。私人的公共設施用地即便已開闢成道  
02 路，在尚未徵收及領取補償費前仍屬於公共設施保留地。輔  
03 助參加人城鄉局107年8月16日會議是為了確認系爭土地是否  
04 為公共設施保留地，確認結果是系爭土地已完成徵收程序，  
05 徵收效力存在，故請板橋區公所將系爭土地改為非公共設施  
06 保留地

07 七、本院之判斷：

08 (一)本件應適用之相關法規：

09 1.按憲法第143條第3項規定：「土地價值非因施以勞力資本而  
10 增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。」平均  
11 地權條例第35條規定：「為實施漲價歸公，土地所有權人於  
12 申報地價後之土地自然漲價，應……徵收土地增值稅。  
13 ……」是土地稅法第5條規定：「（第1項）土地增值稅之納  
14 稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。  
15 二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。……（第2  
16 項）前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵  
17 收等方式之移轉；……」第28條規定：「已規定地價之土  
18 地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地  
19 增值稅。但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與  
20 之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」第39  
21 條第1項、第3項規定：「（第1項）被徵收之土地，免徵其  
22 土地增值稅。……（第3項）依法得徵收之私有土地，土地  
23 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  
24 第1項之規定。」（免徵土地增值稅規定，與平均地權條例  
25 第42條第1項、第3項大致相同）；從而，對於土地價值非因  
26 施以勞力資本之增值，除有法定之免徵事由外，應由國家課  
27 徵土地增值稅，歸由全民共享，以符公平原則。又土地增值  
28 稅之稅捐屬性，核屬「所得稅」（土地交易所得）之性質，  
29 僅「所得稅」係以收益實現之觀點，肯認「在扣除成本費用  
30 後之淨收益，得用以表徵取得淨收益主體之稅負能力」。至  
31 土地增值稅則是對土地交易所得所課徵之所得稅，只不過採

01 取分離課稅之形式課徵（不過現行所得稅法又改採房地合一  
02 稅制，在課過土地增值稅後，重新計算房地合一稅負時，得  
03 以扣除）（最高行政法院107年度判字第624號判決意旨參  
04 照）。

05 2.次按土地稅法第39條第2項規定：「依都市計畫法指定之公  
06 共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用前項規定，免徵土  
07 地增值稅。但經變更為非公共設施保留地後再移轉時，以該  
08 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  
09 為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」等旨，則  
10 法院針對土地稅法第39條第2項前段免稅要件為法律解釋  
11 時，應在權力分立之基礎下，尊重及接受立法者給定之規範  
12 意旨，而不再考量法規範本身在立法政策上的「仁智」觀點  
13 （此等仁智觀點之具體論述可參閱最高行政法院100年度判  
14 字第1842號判決及100年度判字第1631號判決），因而得以  
15 確認依土地稅法第39條第2項前段免徵土地增值稅，其所需  
16 具備免稅要件有二：一為移轉之土地在規範上被劃歸為「公  
17 共設施保留地」，一為該土地在未來有被徵收之可能性（最  
18 高行政法院101年度判字第1051號判決意旨參照）。

19 (二)前提事實：

20 前揭爭訟概要欄所載之事實，為兩造所不爭執，復有系爭土  
21 地之異動索引〔強鴻開發有限公司（下稱強鴻公司）之原處  
22 分卷第154頁至157頁、第109頁至116頁、第82頁至第89頁、  
23 第55頁至第64頁、第27頁至第39頁、第2頁至第9頁〕、新北  
24 市政府106年5月18日新北板工都證字第1060001522號、106  
25 年5月24日新北板工都證字第1060001596號土地使用分區證  
26 明書（強鴻公司之原處分卷第135頁、第172頁至第173  
27 頁）、城鄉局107年12月19日函（前審卷一第446頁至第448  
28 頁）、板橋區公所108年10月23日新北板工字第1082074040  
29 號函、108年10月28日新北板工字第1082074889號函送換發  
30 後之土地使用分區證明書（前審卷一第454頁至第460頁）、  
31 原處分（如前審卷三第449頁附表二所示）、復查決定（前

01 審卷一第378頁至第445頁）、訴願決定（前審卷一第98頁至  
02 第112頁）在卷可稽，自堪信為真實。

03 (三)系爭土地應為輔助參加人新北市政府所有，已為公有土地：

04 1.按土地徵收乃國家基於公共利益之需要，依法定程序，以強  
05 制手段取得私人土地權利之行政行為，被徵收者之權利非直  
06 接移轉於徵收者，而係徵收者依法律之力以取得新權利，同  
07 時被徵收者之權利歸於消滅，是以徵收而取得土地，非繼受  
08 取得，而為原始取得，需用土地人取得徵收土地所有權，不  
09 以完成登記為要件。又土地法第14條第1項第5款明文公共交  
10 通道路之土地，不得為私有，此之不得為私有，係指公共交  
11 通道路之土地如已為公有，則不得變為私有而言。其立法意  
12 旨乃係因公共交通道路土地屬於公共需用地，為顧及社會公  
13 共利益，依循土地政策之要求，宜歸國家所有，由政府機關  
14 管理經營之，故特明定為不得私有，其性質上即屬於不融通  
15 物（最高行政法院102年度判字第760號判決意旨參照）。

16 2.次按土地法第43條所稱依本法所為之登記，有絕對效力，係  
17 為保護第三人交易之安全，將登記賦予絕對真實之效力，此  
18 項不動產物權登記公信力之規定，與98年1月23日日修正公  
19 布、同年7月23日施行之民法第759條之1第2項，增訂「不動  
20 產物權登記之公信力，與因信賴不動產登記之善意第三人，  
21 已依法律行為為物權變動之登記者，其變動之效力，不因原  
22 登記物權之不實而受影響」之規範趣旨並無不同。各該信賴  
23 登記而受保護之規定，除須為信賴登記之善意第三人，並有  
24 移轉不動產所有權之合致意思，及發生物權變動登記之物權  
25 行為外，必以依合法有效之法律行為而取得者，始得稱之。  
26 若法律行為之標的係不融通物，因違反禁止之規定（民法第  
27 71條），致整個法律行為成為絕對無效者，即不生「善意取  
28 得」而受信賴保護之問題。於此情形，因信賴不動產登記之  
29 善意第三人，縱已依法律行為為物權變動之登記，亦無土地  
30 法第43條及民法第759條之1第2項規定之適用（最高行政法

01 院104年度判字第741號判決、最高法院101年度台上字第141  
02 2號判決、109年度台上字第2061號判決意旨參照)。

- 03 3.經查，板橋區公所辦理「江子翠十八號道路」工程用地，奉  
04 原臺灣省政府69年5月14日69府地四字第41093號函核准徵  
05 收，並經輔助參加人新北市政府69年5月15日北府地四字第1  
06 00472號公告徵收新北市板橋區江子翠段第三崁小段352-1  
07 1、352（部分徵收，分割後徵收地號為352-20）、352-4  
08 （部分徵收，分割後徵收地號為352-21）、352-18（部分徵  
09 收，分割後徵收地號為352-22）、352-3（部分徵收，分割  
10 後徵收地號為352-23）、352-1（部分徵收，分割後徵收地  
11 號為352-24）地號等6筆土地，並訂於69年6月27日發放徵收  
12 補償費。其中352-11地號土地之補償費5,736,100元業經原  
13 所有權人即訴外人郭柒於69年10月29日領訖；另352-20地  
14 號、352-21地號、352-22地號、352-23地號及352-24地號  
15 （分割徵收前地號為352、352-4、352-18、352-3及352-1）  
16 等5筆土地之補償費合計1,863,534元則因受領遲延，經輔助  
17 參加人新北市政府於70年6月19日以70年度存字第565號依法  
18 辦理提存於原臺灣臺北地方法院板橋分院提存所待領，嗣經  
19 郭柒於74年9月14日以74年度取字第1870號領取完畢。又系  
20 爭土地未於當時完成徵收移轉登記，嗣因都市計畫與地籍分  
21 割線不符，奉原臺灣省政府72年7月20日府地四字第58233號  
22 函核准更正徵收。另系爭土地之都市計畫使用分區為「道  
23 路」，現況已闢為道路使用，屬新北市政府養護工程處養護  
24 之公共交通道路等情，有新北市政府地政局110年9月3日新  
25 北地徵字第1101646444號函附該徵收案相關公函、郭柒領取  
26 補償費收據、補償費清冊、提存書、更正徵收土地清冊等文  
27 件（前審卷二第495至534頁）及新北市政府養護工程處110  
28 年10月29日新北養一字第1104853695號函（前審卷三第101  
29 頁）附卷可稽，且為兩造所不爭執，自堪信為真實。
- 30 4.次查，系爭土地既經輔助參加人新北市政府完成徵收法定程  
31 序，原所有權人亦已領取補償費在案，則系爭土地縱未於當

01 時完成徵收移轉登記，依民法第759條之規定，亦不影響輔  
02 助參加人新北市政府已原始取得系爭土地之所有權。又系爭  
03 土地因未辦理徵收移轉登記，致原所有權人郭柒死亡後，乃  
04 因繼承及買賣而陸續移轉登記為原告名下。嗣原告分別於10  
05 6年6月9日、同年月20日將系爭土地出售予潤泰公司、立信  
06 公司，且分別於106年6月28日、同年7月5日移轉登記至潤泰  
07 公司、立信公司名下等情，有系爭土地之買賣契約（前審卷  
08 二第21頁至第30頁、第31頁至第44頁、強鴻公司之原處分卷  
09 第137頁、第178頁、健鴻公司之原處分卷第111頁、郭枝新  
10 之原處分卷第166頁、黃仁嬌之原處分卷第39頁、郭宗霖之  
11 原處分卷第16頁、郭晉承之原處分卷第34頁）、異動索引查  
12 詢資料（強鴻公司之原處分卷第154頁至157頁、第109頁至  
13 第116頁、第82頁至第89頁、第55頁至第64頁、第27頁至第3  
14 9頁、第2頁至第9頁）。再者，系爭土地固因繼承或買賣而  
15 分別移轉登記為原告暨再登記移轉至潤泰公司、立信公司名  
16 下，惟因系爭土地實質上為輔助參加人新北市政府所有，且  
17 已開發為道路用地，揆諸前開規定及說明可知，縱潤泰公  
18 司、立信公司因信賴系爭土地之登記而為善意之第三人，亦  
19 因該移轉登記行為違反土地法第14條第1項第5款之規定而無  
20 效，且潤泰公司、立信公司亦不因善意而受信賴保護，繼而  
21 可取得系爭土地之所有權。準此，系爭土地形式上之外觀固  
22 登記為潤泰公司、立信公司所有，但實際上之所有權人仍為  
23 輔助參加人新北市政府。

24 (四)原處分就系爭土地補徵土地增值稅，於法有違，應予撤銷：

- 25 1.按土地增值稅之稅捐屬性，核屬「所得稅」（土地交易所  
26 得）之性質，僅「所得稅」係以收益實現之觀點，肯認「在  
27 扣除成本費用後之淨收益，得用以表徵取得淨收益主體之稅  
28 負能力」。至土地增值稅則是對土地交易所得所課徵之所得  
29 稅，只不過採取分離課稅之形式課徵（不過現行所得稅法又  
30 改採房地合一稅制，在課過土地增值稅後，重新計算房地合  
31 一稅負時，得以扣除）；亦即，土地增值稅本具有「所得

01 稅」之規範屬性，乃是將土地交易所得，自稅捐主體之所得  
02 總額中分割出來，單獨對之分離課稅，因此納稅義務人為取  
03 得土地所得之主體，視其有償或無償，分別為原所有權人或  
04 取得所有權之人，土地稅法第5條第1項亦有明定（最高行政  
05 法院107年度判字第624號判決、107年度判字第719號判決意  
06 旨參照）。

07 2.憲法第19條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有  
08 依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免  
09 等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠而言。涉  
10 及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依  
11 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  
12 原則為之，業經司法院釋字第496號、第420號解釋在案。租  
13 稅法所重視者，係應為「足以表徵納稅能力之經濟事實，非  
14 僅以形式外觀之法律行為或關係為依據」。故在解釋適用稅  
15 法時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應  
16 就實質經濟利益之享受者予以課稅，始符實質課稅及公平課  
17 稅之原則。納稅者權利保護法第7條第1項、第2項規定，即  
18 在明定稅捐之核課，應依各該法律之立法目的，衡酌經濟上  
19 之意義及實質課稅之公平原則為之，而經濟上意義之認定，  
20 包含「法律解釋」與「事實認定」，因此就課稅要件事實的  
21 認定，應掌握其表彰經濟上給付能力之事實關係，而非以其  
22 單純外觀的法律形式為準，且實質課稅原則就其經濟事實之  
23 觀察，亦應就其認定符合一般經驗法則（最高行政法院112  
24 年度上字第803號判決意旨參照）。

25 3.次按納稅者權利保護法第11條第1項規定：「稅捐稽徵機關  
26 或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有  
27 利及不利事項一律注意，……。」是以基於實質課稅原則，  
28 稅捐稽徵機關於核認課稅事實時，自應就「有利及不利納稅  
29 義務人之事實，一律注意，不得僅採不利事實而捨有利事實  
30 於不顧，致妨害法的安定性或造成課稅權的濫用」。實質課  
31 稅原則僅係量能課稅之觀察方法，當適用此方法而有兩種以

01 上課稅選擇，且其中一種更合於一般法律原則及經驗法則  
02 者，自應對人民作「有利」之認定，不得藉實質課稅原則作  
03 更不利納稅義務人之課稅處分（最高行政法院112年度上字  
04 第803號判決意旨參照）。

05 4.復按稅捐為法定之債，於稅捐構成要件被滿足時，稅捐即當  
06 然發生，經濟活動取決於稅捐債務人之主觀意思。因此稅捐  
07 一旦成立並生效，原則上即不可能經由稅捐債務人之主觀意  
08 志或外在行為，使已成立之稅捐回溯性地歸於消滅，如此稅  
09 捐法律關係之安定性方得以維繫，國家財政所需之稅收流入  
10 亦得平穩化。但是，前述「稅捐債務不得因事後新行為而回  
11 溯消滅」之原則，並非沒有例外，而此等例外之所以被容  
12 許，其實證上之道理則在於：「稅捐是對人民之經濟活動或  
13 活動成果收成，而人民之經濟活動及其成果，又係透過民商  
14 法來加以確認、維持及鞏固者，如果經濟活動或成果對主體  
15 之歸屬，從民商法角度認為有瑕疵，以致「難以確認、維持  
16 及鞏固」，則在此限度內，依民商法相關規定處理上開瑕  
17 疵，因而導致經濟成果歸屬回復或經濟活動解消時，原來之  
18 瑕疵歸屬即不宜據為課稅之實證基礎，為了確保量能課稅精  
19 神之實踐，方例外許可稅捐債務溯及地被解消，回復到稅捐  
20 債務不成立之狀態。由前開之法理說明足以知悉，稅捐債務  
21 事後解消之許可，必須以「稅捐債務成立所立基之經濟歸屬  
22 原因事實在私法上有瑕疵，且因一造當事人依私法上之規  
23 範，單方為撤銷或解約等手段來處理該等瑕疵」為前提（最  
24 高行政法院101年度判字第631號判決意旨參照）。

25 5.另按土地增值稅係依據漲價歸公之原則，對土地所有權人因  
26 土地自然漲價所得利益所課徵之稅款。因之，只要有自然漲  
27 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  
28 定，除有不課徵之法定理由外，均應課徵土地增值稅。又基  
29 於租稅法掌握經濟事實以達成公平課稅之原理，法律行為雖  
30 然自始無效或嗣後歸於無效，惟該無效法律行為之當事人，  
31 無視該法律行為無效之事實，仍以有效待之，使相與結合之

01 經濟效果發生，並予以維持者，除法律別有規定外，法律行  
02 為之無效，不影響租稅之課徵，依實質課稅原則，仍應認已  
03 實現租稅構成要件，而成立租稅債務。德國租稅通則第41條  
04 第1項規定：「法律行為無效，或嗣後歸於無效，當事人仍  
05 使其經濟效果發生，並維持其存在者，不影響租稅之課徵。  
06 但稅法另有規定者，不在此限」，即在闡明此法理（最高行  
07 政法院109年度上字第699號判決意旨參照）。反之，法律行  
08 為倘自始無效，而當事人亦未維持該經濟效果，亦即並非以  
09 有效待之，依實質課稅原則，應認其租稅構成要件未實現，  
10 此時稅捐稽徵機關即無再予課徵土地增值稅之依據，否則即  
11 與前揭實質課稅原則相悖。

12 6.經查，系爭土地經輔助參加人新北市政府69年5月15日北府  
13 地四字第100472號公告徵收，並訂於69年6月27日發放徵收  
14 補償費，且該徵收補償費均經原所有權人領訖，是系爭土地  
15 於完成徵收法定程序時即已由輔助參加人新北市政府原始取  
16 得所有權，未因輔助參加人新北市政府怠於辦理移轉登記而  
17 有異，業如前述。又系爭土地因未辦理徵收移轉登記，致分  
18 別由原告繼承或買受，並因系爭土地之使用分區為道路用  
19 地，致原告誤認系爭土地為公共設施保留地得作為申請容積  
20 移轉之送出基地，而分別於106年6月9日、同年月20日與潤  
21 泰公司、立信公司簽訂土地買賣契約書，此觀原告強鴻公司  
22 與潤泰公司於106年6月9日簽訂之土地買賣契約書第5條約  
23 定：「乙方（即強鴻公司）保證事項：5.1乙方保證本契約  
24 土地於簽約時確位於板橋市都市計畫內，確屬公共設施保留  
25 用地，屆時若非為公共設施保留用地則甲方（即潤泰公司）  
26 得解除本契約。5.2乙方保證本契約土地產權完整清楚，絕  
27 無……土地徵收……。……5.4乙方保證本契約土地可做為  
28 容積移轉之送出基地……。」（前審卷二第35頁）及原告強  
29 鴻公司、郭枝新、郭鄭明良、郭宗霖、郭威廷、郭晉承、郭  
30 晉豪與立信公司於106年6月20日簽訂之土地買賣契約書第15  
31 條、第17條約定：「本買賣標的係公共設施保留地（道路用

01 地，且隸屬板橋都市計畫範圍內），無協議價購、無徵  
02 收……，依規定免徵土地增值稅……。」「特約事項：1. 雙  
03 方約定乙方（即上開原告）佔用排除完成後，於新北市政府  
04 會勘後確認無佔用物，且甲方（即立信公司）取得容積移轉  
05 許可函前，乙方不得恢復原狀。」（前審卷二第23頁至第25  
06 頁）即明。再者，系爭土地因未辦理徵收移轉登記，致輔助  
07 參加人新北市政府誤認系爭土地屬公共設施保留地，因而核  
08 發新北市政府106年5月18日新北板工都證字第第1060001522  
09 號、106年5月24日新北板工都證字第1060001596號土地使用  
10 分區證明書（即證明系爭土地為公共設施保留地）〔強鴻公  
11 司之原處分卷第135頁、第172頁至第173頁〕，被告亦因此  
12 依土地稅法第39條第2項規定而核准原告免納土地增值稅之  
13 申請。是以，原告將系爭土地出售予潤泰公司、立信公司，  
14 並完成移轉登記，實係輔助參加人新北市政府怠於辦理徵收  
15 移轉登記，致原告誤以為系爭土地為公共設施保留地得作為  
16 容積移轉之送出基地之故。

17 7.次查，揆諸前揭憲法第143條第3項、平均地權條例第35條及  
18 土地稅法第5條之規定可知，在通常情形，漲價歸公之土地  
19 政策於所有權移轉時，以課徵土地增值稅之方式實現；而完  
20 納此一稅賦者，則視土地移轉之情形為有償或無償而定其納  
21 稅義務人。其意旨應在於有償移轉時，原土地所有權人因有  
22 償而取得相對之土地價值，因而享有持有土地期間土地增值  
23 之利益，故由其負擔繳納義務，始符量能課稅原則。而土地  
24 稅法第5條第2項例示定義有償、無償之意義，前項所稱有償  
25 移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；  
26 所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。可知土地稅法  
27 上之有償與無償之區辨，應重在原土地所有權人有無取得與  
28 土地價值具對價關係之給付（最高行政法院109年度上字第7  
29 04號判決意旨參照）：

30 (1)經查，系爭土地雖因買賣契約（有償）而移轉登記於潤泰公  
31 司、立信公司名下，被告並依土地稅法第5條第1項第1款

01 「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，  
02 為原所有權人」規定，以原處分對被告所認知之「原所有權  
03 人」即原告補徵土地增值稅。然而，如前所述，輔助參加人  
04 新北市政府於完成徵收法定程序時即已原始取得系爭土地之  
05 所有權，且因系爭土地為不融通物，故無論是原告或是潤泰  
06 公司、立信公司，均未因繼承或買賣而取得系爭土地之所有  
07 權。易言之，原告或潤泰公司、立信公司固登記為系爭土地  
08 之名義上所有權人，但實質上之所有權人應為輔助參加人新  
09 北市政府，因此，倘有交易，實際上享有土地增值之利益  
10 者，為輔助參加人新北市政府，而非原告，原告亦非土地稅  
11 法第5條第1項第1款規定之「原所有權人」，是被告對之課  
12 徵土地增值稅，已然違誤。何況，原告業將系爭土地之買賣  
13 價金分別返還予潤泰公司、立信公司，此有被告所不爭執其  
14 真正之存證信函、匯款申請書、匯款回條聯（前審卷三第14  
15 7頁至第165頁）、臺灣新北地方法院107年度板司簡調字第1  
16 861號確認買賣契約無效事件108年1月17日調解程序筆錄及  
17 原告強鴻公司、郭枝新、郭鄭明良、郭宗霖、郭威廷、郭晉  
18 承、郭晉豪與立信公司簽訂之協議書、匯款申請書、匯款回  
19 條聯、前審準備程序筆錄（前審卷三第167頁至第197頁、第  
20 206頁至第208頁）等件可稽。至於系爭土地之移轉登記，關  
21 於立信公司部分，原告強鴻公司、郭枝新、郭鄭明良、郭宗  
22 霖、郭威廷、郭晉承、郭晉豪業於108年1月14日與立信公司  
23 簽訂協議書，其中第1項約定：「甲、乙與丙方三方因就系  
24 爭土地買賣及移轉登記法律行為目前與行政機關存有權利歸  
25 屬之爭議，故立書人同意由乙及丙方先返還各自己收受之系  
26 爭土地買賣價金9成……。甲方同意依乙方之指示，將系爭  
27 土地以丁方（即強鴻開發有限公司負責人郭建宏）之個人名  
28 義為受託人為信託登記，並將系爭土地之權狀交由丁方保  
29 管。……」第3項約定：「立書人同意，……若乙方獲得確  
30 定之敗訴判決，乙方及丙方同意連帶將剩餘已收受買賣價金  
31 1成，於判決確定後10日內返還予甲方，……」第4項約定：

01 「第3項乙方與丙方之價金返還義務履行完畢後之翌日，第1  
02 項約定之信託關係生終止效力，甲、乙、丙與丁四方同意系  
03 爭土地不再辦理過戶或塗銷信託手續，並由主管機關依確定  
04 判決逕行辦理徵收登記。」而原告強鴻公司、郭枝新、郭威  
05 廷、郭晉承、郭晉豪、郭宗霖、郭鄭明良及訴外人王麗鈞與  
06 內政部間確認徵收法律關係不存在事件業經本院以107年度  
07 訴字第1662號判決原告強鴻公司等人敗訴確定，此有上開行  
08 政判決在卷足稽（前審卷一第304頁至第326頁），則依前揭  
09 協議書第4項約定，立信公司亦同意將系爭土地返還予原  
10 告，僅因系爭土地業經輔助參加人新北市政府徵收，故約定  
11 不再辦理過戶手續，而得由主管機關依確定判決逕行辦理徵  
12 收登記。而關於潤泰公司部分，原告陳稱因潤泰公司要求損  
13 害賠償，故尚未同意辦理返還（前審卷三第206頁）。惟如  
14 前所述，系爭土地之實質所有權人為輔助參加人新北市政  
15 府，而非原告，而原告復將系爭土地之買賣價金返還買受  
16 人，顯然原告並無取得與系爭土地價值具對價關係之給付，  
17 亦無維持該經濟效果存在之意。

18 (2)次查，系爭土地乃係公共通道道路，此經新北市政府養護工  
19 程處針對系爭土地使用，於110年10月29日函復被告表示：  
20 「有關旨揭6筆地號土地（註：即系爭土地）經查本府城鄉  
21 資訊服務網及地籍圖資網路便民服務系統，都市計畫使用分  
22 區為『道路』……現況屬本處養護之公共通道道路（區道北  
23 91）。」等旨甚明（前審卷三第101頁至第103頁、115  
24 頁）。並且，新北市政府城鄉局於前審審理時亦到庭表示：  
25 「（問：系爭土地是公共道路用地？）是道路用地。」等語  
26 明確（前審卷三第207頁至第208頁）。次按土地法第4條規  
27 定：「本法所稱公有土地，為國有土地、直轄市有土地、縣  
28 （市）有土地或鄉（鎮、市）有之土地。」第14條第1項第5  
29 款規定：「下列土地不得為私有：……五、公共通道道  
30 路。」又民法第71條前段規定：「法律行為，違反強制或禁  
31 止之規定者，無效。」等旨，可知經政府合法徵收之土地，

01 作為公共交通道路用地使用，為不融通物，若以不得移轉之  
02 不融通物為法律行為（買賣、贈與、信託等）之標的，違反  
03 土地法第14條第1項第5款之禁止規定，依民法第71條規定，  
04 係屬無效，且不因未辦理徵收登記而受影響，不生善意取得  
05 而受信賴保護之問題，乃無土地法第43條及民法第759條之1  
06 第2項規定之適用；徵收土地者為維護其所有權及公眾使用  
07 交通道路之利益，請求塗銷無效法律行為之所有權登記，難  
08 謂權利濫用。又不動產真正所有人之所有權，不因他人無權  
09 占有或侵奪其所有物或基於無效原因所為之移轉登記而失其  
10 存在，土地於徵收當時為已依土地法辦理登記之不動產者，  
11 徵收土地者依民法第767條第1項規定請求塗銷登記，自無民  
12 法第125條消滅時效規定之適用（臺灣高等法院109年度重上  
13 字第787號民事判決、最高法院111年度台上字第323號民事  
14 裁定、最高法院110年度台上字第2507號民事裁定意旨參  
15 照）。

16 (3)又按「稅捐債務不得因事後新行為而回溯消滅」之原則，並  
17 非沒有例外，而此等例外之所以被容許，其實證上之道理則  
18 在於：「稅捐是對人民之經濟活動或活動成果收成，而人民  
19 之經濟活動及其成果，又係透過民商法來加以確認、維持及  
20 鞏固者，如果經濟活動或成果對主體之歸屬，從民商法角度  
21 認為有瑕疵，以致「難以確認、維持及鞏固」，則在此限度  
22 內，依民商法相關規定處理上開瑕疵，因而導致經濟成果歸  
23 屬回復或經濟活動解消時，原來之瑕疵歸屬即不宜據為課稅  
24 之實證基礎，為了確保量能課稅精神之實踐，方例外許可稅  
25 捐債務溯及地被解消，回復到稅捐債務不成立之狀態，已如  
26 上述。是以，「稅捐債務成立所立基之經濟歸屬原因事實在  
27 私法上有瑕疵，且因一造當事人依私法上之規範，單方為撤  
28 銷或解約等手段來處理該等瑕疵」者，基於量能課稅精神之  
29 實踐，應容許稅捐債務事後溯及解消，回復到稅捐債務不成  
30 立之狀態。查系爭土地經輔助參加人新北市政府徵收而取得  
31 其所有權，並已開闢為公共交通道路，自不得再為私有，原

01 告將系爭土地出售予潤泰公司及立信公司，並辦理移轉登  
02 記，惟該買賣之債權行為及移轉登記之物權行為，係以不融  
03 通物為標的，依土地法第14條第1項第5款禁止規定，及依民  
04 法第71條規定，係屬無效（最高法院109年度台上字第2061  
05 號民事判決意旨參照）。因本件稅捐債務所立基之公共交通  
06 道路買賣私有行為，在公法上予以禁止，在私法上產生買賣  
07 無效之法律效果，且賣方（買方）亦已踐行返還（取回）買  
08 賣價金等解約手段以處理買賣無效之瑕疵等情，均如上述。  
09 則原告實際並未保有維持無效出售系爭土地之經濟成果，基  
10 於量能課稅、實質課稅原則，應認本件稅捐債務並不成立，  
11 被告補徵系爭土地之土地增值稅，即非有據。

12 8.被告雖抗辯：原告雖與潤泰公司、立信公司解除契約，其債  
13 權雖然消滅，但物權仍存在。被告之課徵係以物權是否存在  
14 為課稅基礎云云。惟查，

15 (1)按土地法第43條關於不動產物權登記公信力之規定，須依合  
16 法有效之法律行為而取得者，始有其適用。公有之公共交通  
17 道路土地，依土地法第14條第1項第5款規定，屬不融通物，  
18 就該土地所有權所為移轉之「債權及物權行為，違反民法第  
19 71條法律禁止之規定而無效」，自無土地法第43條規定之適  
20 用（最高法院110年度台上字第521號民事判決意旨參照）。  
21 綜言之，經政府合法徵收之土地，開闢作為公共交通道路使  
22 用，為不融通物，若以之為買賣行為之標的，依土地法第14  
23 條第1項第5款禁止規定，及依民法第71條規定，該買賣之債  
24 權行為及移轉登記之物權行為，均屬無效，且不因未辦理徵  
25 收登記而受影響，不生善意取得而受信賴保護之問題，並無  
26 土地法第43條及民法第759條之1第2項規定之適用；又不動  
27 產真正所有人之所有權，不因他人無權占有或侵奪其所有物  
28 或基於無效原因所為之移轉登記而失其存在，均如上述。本  
29 件系爭土地之真正所有人為輔助加人新北市政府，其所有權  
30 「不」因潤泰公司、立信公司基於無效原因所為之移轉登記  
31 而失其存在；亦即，潤泰公司、立信公司實際並未有效購入

01 系爭土地，並未取得系爭土地之物權。則被告認潤泰公司、  
02 立信公司係有效自原告購入系爭土地並取得土地所有權，復  
03 以此為本件課稅之依據，核係被告基於錯誤而為稅捐課徵，  
04 不足憑採。

05 (2)次按所有人對於妨害其所有權者，得請求除去之。民法第76  
06 7條第1項中段定有明文。查輔助參加人新北市政府因徵收而  
07 取得系爭土地所有權，而系爭土地為公有之公共交通道路用  
08 地，系爭土地之買賣、信託債權契約及移轉登記之物權行為  
09 均因違反土地法第14條第1項第5款規定而無效，潤泰公司、  
10 立信公司無從主張善意取得系爭土地，均如上述，則輔助參  
11 加人新北市政府自得本於所有權，請求潤泰公司、立信公司  
12 應將土地之登記塗銷，以維護其所有權及公眾使用之利益  
13 (臺灣高等法院109年度重上字第787號民事判決意旨參  
14 照)。又按司法院釋字第107號及第164號解釋，謂已登記不  
15 動產所有人之回復請求權或除去妨害請求權，無民法第125  
16 條消滅時效規定之適用。所稱「已登記不動產」，係指已依  
17 土地法辦理登記之不動產而言，而非指已登記為請求人名義  
18 之不動產。蓋不動產真正所有人之所有權，不因他人無權占  
19 有或侵奪其所有物或基於無效原因所為之移轉登記而失其存  
20 在；苟已依土地法等相關法令辦理登記，其回復請求權或除  
21 去妨害請求權，即不罹於時效而消滅(臺灣高等法院109年  
22 度重上字第787號民事判決、最高法院88年度台上字第1194  
23 號民事判決意旨參照)。查，系爭土地於69年間徵收當時為  
24 已依土地法辦理登記之不動產(前審卷二第515頁至第526  
25 頁)，是輔助參加人新北市政府本即可依民法第767條第1項  
26 規定，請求潤泰公司、立信公司等人應將土地之登記塗銷，  
27 依前說明，其請求權自無民法第125條消滅時效規定之適  
28 用。換言之，潤泰公司、立信公司等人基於無效法律行為所  
29 為之移轉登記，妨害輔助參加人新北市政府對系爭土地之所  
30 有權，輔助參加人新北市政府本即可自行依民法第767條第1  
31 項規定，請求潤泰公司、立信公司等人應將系爭土地之違法

01 登記予以塗銷，以維護輔助參加人新北市政府所有權及公眾  
02 使用該等交通道路之利益。亦即，輔助參加人新北市政府就  
03 自身權利及公眾利益之提起救濟，不以「本件原告向民事法  
04 院起訴請求塗銷土地登記竣事」為必要；至被告要求原告必  
05 須取得法院裁判後向地政機關辦理塗銷土地登記，被告始願  
06 意解消原告之稅捐債務而返還已繳稅款乙節，經核被告對原  
07 告課予前開義務或負擔，實與本件所追求之量能公平課稅目  
08 的間，尚難認有合理之聯結關係存在，並非適法，自不足  
09 採。

10 9. 綜上所述，系爭土地之實際所有權人既為輔助參加人新北  
11 市政府，且原告亦已返還全部買賣價金由買受人取回，原告實  
12 際並未享有其無效出售系爭土地之經濟利益成果，是被告就  
13 系爭土地之無效移轉課徵土地增值稅，洵有違誤，應予撤  
14 銷。

15 (五) 原處分並未違反信賴保護原則：

16 1. 按稅捐稽徵程序上如先予納稅義務人免稅處分之核准，此一  
17 核准確認納稅義務人無繳納稅捐之義務，具有授益行政處分  
18 之性質，最高行政法院98年度判字第125號判決可資參照；  
19 又事後予以補徵原免徵之稅款，即兼有撤銷原核准免稅處分  
20 之性質，最高行政法院108年度判字第179號判決意旨足參。  
21 此外，稽徵機關就同一原因事實而認原核課（免課）處分係  
22 屬違法，並因而另為補徵稅捐之處分，因該補徵稅捐處分實  
23 質上係將原較有利於納稅義務人之處分自為撤銷，並另為較  
24 不利於納稅義務人之處分，依行政程序法第8條後段所定保  
25 護人民正當合理信賴之意旨，自生納稅義務人是否有信賴應  
26 予保護之問題。且依稅捐稽徵法第21條第2項，關於「『依  
27 法』補徵或並予處罰」規定，當認此條項並無排除適用信賴  
28 保護原則之意旨，復參諸行政程序法第117條規定，尚不得  
29 謂無庸為是否有信賴應予保護之考量（最高行政法院104年  
30 度判字第343號判決意旨參照）。

- 01 2. 次按行政程序法第117條規定：「違法行政處分於法定救濟  
02 期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其  
03 上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷  
04 ；一、撤銷對公益有重大危害者。二、受益人無第119條所  
05 列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其  
06 信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。」第119條規  
07 定：「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：  
08 一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分  
09 者。二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使  
10 行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。三、明知行政  
11 處分違法或因重大過失而不知者。」從而，稽徵機關作成免  
12 稅處分後，嗣所為補徵處分寓有撤銷前免稅處分之性質，如  
13 相對人有因信賴原免稅處分而為一定之信賴行為，對此補徵  
14 處分之合法性審查，即應審認補徵處分有無違反信賴保護原  
15 則（最高行政法院111年度上字第386號判決意旨參照）。
- 16 3. 又行政行為，應保護人民正當合理之信賴，固為行政程序法  
17 第8條後段所明定，然所謂信賴保護原則，必須行政機關之  
18 行政處分或其他行政行為，足以引起人民信賴，及人民因信  
19 賴該行政行為，而有客觀上具體表現信賴之行為，然嗣後該  
20 信賴基礎經撤銷、廢止或變更而不復存在，使當事人遭受不  
21 能預見之損失；且當事人之信賴，必須值得保護，始足當之  
22 （最高行政法院108年度上字第946號判決意旨參照）。是按  
23 司法院釋字第525號解釋意旨，信賴保護原則之主張，應具  
24 備信賴基礎即須有足以引起當事人信賴之國家行為（如行政  
25 法規、行政處分……等），信賴表現即當事人客觀上有針對  
26 信賴基礎之表現行為，及信賴值得保護等三要件（最高行政  
27 法院107年度判字第431號判決意旨參照）。
- 28 4. 另行政處分雖得作為信賴保護原則適用之信賴基礎，惟就稅  
29 捐之初核處分言，因稅捐行政具有大量行政之特徵，且就納  
30 稅資料大多在人民手中，稽徵機關掌握不易下，稅務行政爭  
31 訟過程中，允許對初核處分在一定期間內，分別給予人民及

01 國家重為爭執之機會，而有稅捐稽徵法第28條退稅請求權，  
02 及同法第21條核課期間內另發現應徵稅捐仍依法補徵或並予  
03 處罰等規定。是稽徵機關對於稅捐所為之初核處分其存續  
04 力，自屬較低，本難以形成信賴基礎（最高行政法院102年  
05 度判字第248號判決意旨參照）。

- 06 5. 經查，原告為出讓系爭土地以供潤泰公司及立信公司申辦容  
07 積移轉使用（本院卷第445頁），乃分別於106年6月9日及10  
08 6年6月20日訂約出售系爭土地予前開2家公司（前審卷二第2  
09 1頁至第45頁），隨即於106年6月12日及106年6月21日申報  
10 土地移轉現值（強鴻公司之原處分卷第142頁、第182頁），  
11 並檢附新北市政府106年5月18日新北板工都證字第10600015  
12 22號、106年5月24日新北板工都證字第1060001596號土地使  
13 用分區證明書（強鴻公司之原處分卷第135頁、第172頁至第  
14 173頁），主張系爭土地為公共設施保留地，申請依行為時  
15 土地稅法第39條第2項規定免徵土地增值稅，並經被告以106  
16 年6月19日新北稅板四字第1063803806號函（下稱106年6月1  
17 9日免稅處分）、106年6月27日新北稅板四字第1063805031  
18 號函（下稱106年6月27日免稅處分）核准免徵在案（強鴻公  
19 司之原處分卷第146頁至第147頁、第184頁至第185頁）。嗣  
20 106年6月28日、同年7月5日系爭土地分別移轉登記至潤泰公  
21 司、立信公司名下（強鴻公司之原處分卷第154頁至第157  
22 頁、第109頁至116頁、第82至89頁、第55頁至64頁、第27頁  
23 至第39頁、第2頁至第9頁）。潤泰公司、立信公司乃執以辦  
24 理容積移轉申請，擬將系爭土地所有權出讓予輔助參加人新  
25 北市政府，案經輔助參加人新北市政府查得系爭土地早於69  
26 年間徵收完成，斯時已由政府原始取得所有權在案，乃於10  
27 7年8月間否准潤泰公司及立信公司容積移轉之申請（本院卷  
28 第312至314頁、前審卷一第502至506頁），先予敘明。
- 29 6. 次查，被告對原告核發之106年6月19日免稅處分、106年6月  
30 27日免稅處分（下稱系爭免稅處分），均已記載「本案核定  
31 免徵土地增值稅，『惟嗣後查獲移轉時非為公共設施保留

01 地，將依法補徵原免徵土地增值稅』等旨甚明（強鴻公司  
02 之原處分卷第147、185頁），則對於「被告可能嗣後查獲系  
03 爭土地之移轉不符合免稅規定，依法必須補徵土地增值稅」  
04 等事項，原告係已預見或可得預見，從而本件難以認定系爭  
05 免稅處分確實足以構成必然免徵土地增值稅之信賴基礎。

06 7. 再者，主張信賴保護者，除須具有信賴基礎外，尚須有信賴  
07 表現，亦即當事人須因信賴而展開客觀具體之信賴行為，信  
08 賴表現與信賴基礎間必須有因果關係（最高行政法院98年度  
09 判字第377號判決意旨參照）。若純屬願望、期待而未有表  
10 現其已生信賴之事實者，則欠缺信賴要件，不在保護範圍，  
11 亦有司法院釋字第525號解釋可參（最高行政法院108年度上  
12 字第946號判決、100年度判字第1897號判決意旨參照）：

13 (1) 經查，原告（乙方）本件係基於買方申辦容積移轉使用，乃  
14 立約出售轉讓系爭土地，此有潤泰公司（甲方）於106年6月  
15 9日簽訂之土地買賣契約書第五條乙方保證事項，要求「乙  
16 方保證本契約土地產權完整清楚，絕無……土地徵收……等  
17 情事」、「本契約土地若查有協議價購或曾領過徵收補償  
18 費，則本買賣取消，雙方同意無條件退地還款」、「乙方保  
19 證本契約土地可做為容積移轉之送出基地」等旨，可供參照  
20 （前審卷二第35頁、第41頁）。此外，買方潤泰公司依約必  
21 須於簽約時對賣方給付30%價款為第一期付款，買方即於該  
22 契約第三條產權移轉，要求乙方應於「簽約時」（106年6月  
23 9日）即「交付本契約土地所有權移轉登記所需文件並完成  
24 用印，日後甲方如需乙方協辦產權移轉等相關情事，乙方應  
25 無條件於甲方通知後5日內配合辦理，不得刁難推諉或要求  
26 任何補貼」（前審卷二第33頁至第35頁）。至於乙方若有相  
27 關稅捐負擔，按照該契約第四條所定，應由乙方負責繳清  
28 （前審卷二第35頁），此並「未」構成退地還款之解約事  
29 由，又乙方自「106年6月9日簽約時起」即必須「無條件」  
30 配合甲方辦理產權移轉登記事宜，已如上述，則日後乙方是  
31 否可得享有免徵土地增值稅之待遇，均「不」影響乙方自10

01 6年6月9日起即須無條件配合辦理產權移轉登記之契約義  
02 務。

03 (2)又查，原告（乙方）另於106年6月20日與立信公司（甲方）  
04 簽訂土地買賣契約，雙方約定於契約簽訂成立時，甲方支付  
05 乙方總價金之50%為第一次付款，乙方即須「交出移轉登記  
06 所需全部證件」、「乙方應於甲方支付第一次價款同時，備  
07 齊登記有關文件（所有權狀、印鑑證明影本、身分證影本  
08 等）並蓋妥印鑑章交予甲方所指定之代書，辦理增值稅申報  
09 及產權移轉登記手續。在辦理中，倘需雙方補齊證件或蓋章  
10 等行為時，雙方均應無條件提供，不得藉詞刁難、拒絕或要  
11 求任何補償」（前審卷二第21頁、第23頁、第25頁）。原告  
12 並於該契約聲明系爭土地「無徵收情事」。至於土地增值稅  
13 部分，雙方亦知悉其免徵須「依規定」。雖然，亦有約定如  
14 應繳納土地增值稅，則雙方解約，由賣方原價退款等事宜  
15 （前審卷二第23頁），惟此僅係可得解約事由之約定，就10  
16 6年6月20日契約簽訂成立時起，即必須無條件配合買方辦理  
17 產權移轉登記手續之原告契約義務，並不影響，日後若有應  
18 繳納土地增值稅情事，此乃雙方是否行使解約權利之問題。

19 (3)嗣106年6月28日、同年7月5日系爭土地分別移轉登記至潤泰  
20 公司、立信公司名下，該等2家公司乃執以辦理容積移轉申  
21 請，案經輔助參加人新北市政府查得系爭土地早於69年間徵  
22 收完成，斯時已由政府原始取得所有權在案，乃於107年8月  
23 間否准該等2家公司容積移轉之申請等情，已如上述。原告  
24 隨即就系爭土地之徵收事件，循序提起行政爭訟，並於107  
25 年12月18日向本院起訴請求「確認徵收法律關係不存在」，  
26 此即本院107年度訴字第1662號裁判案件。原告又另於108年  
27 1月14日與立信公司協議，略以：因原告就系爭土地買賣及  
28 移轉登記法律行為，與行政機關間存有權利歸屬之爭議，原  
29 告與立信公司同意先由原告返還90%價金，若原告起訴請求  
30 「確認徵收法律關係不存在」，獲得勝訴判決確定時（註：  
31 原告於107年12月18日係提起上揭確認徵收法律關係不存在

01 之訴，該訴無涉系爭土地是否屬於公設保留地，則該協議書  
02 所載「勝訴判決確認系爭土地仍屬公共設施保留地時」等  
03 語，實屬誤載），立信公司應對原告給付前述所返還之90%  
04 價金；反之，若原告敗訴確定（註：法院判決「確認徵收法  
05 律關係存在」確定），原告應將剩餘10%價金亦返還給立信  
06 公司等旨，可供參照（前審卷一第332、338頁），原告亦於  
07 108年4月間匯款返還立信公司90%價金（本院卷第389頁至第  
08 397頁）。嗣因108年8月29日本院107年度訴字第1662號判決  
09 「原告之訴駁回」，且於108年10月1日確定在案，原告隨即  
10 於108年11月間再對立信公司返還剩餘10%價金（本院卷第37  
11 9頁至第387頁），而為雙方解除契約之事宜。至就潤泰公司  
12 部分，因輔助參加人新北市政府查得系爭土地早於69年間徵  
13 收完成，是於107年8月間否准容積移轉之申請，潤泰公司乃  
14 於107年10月間對賣方發出存證信函，請求依約退地還款及  
15 損害賠償，此有該公司表示：「有關106年原貴地主名  
16 下……土地與本公司簽訂土地買賣契約書，以作為申辦容積  
17 移轉使用。……嗣於107年8月17日新北市政府函知，皆查有  
18 土地徵收相關資料，致使……土地未能通過容積移轉之審  
19 核。本公司接函後即告知貴地主代理人（被授權人）李○○  
20 依約退地還款或更換標的，迄今皆未配合辦理。依買賣契約  
21 第五條約定，貴地主保證買賣標的……無土地徵收、可作為  
22 容積移轉之送出基地等情事，惟……買賣標的持分土地皆未  
23 符貴地主保證事項……本公司依土地買賣契約書第五條約  
24 定，主張……依約退地還款，並請求相關損害賠償。」等  
25 旨，可供參照（前審卷一第502頁至第506頁）。亦有原告於  
26 110年11月間對潤泰公司發出存證信函，請求提供銀行帳號  
27 以作為原告退款之用，原告即表示：「貴司……於106年6月  
28 9日成立買賣契約，並約定『本契約土地若查有協議價購或  
29 曾領過徵收補償費，則本買賣取消，雙方同意無條件退地還  
30 款。』……貴司申請容積移轉時遭新北市政府以前開土地已  
31 遭徵收為由，否准貴司容積移轉之申請，兩造以國有地為交

01 易標的……業已符合前開『退地還款』之約定。……準此，  
02 請貴司於函到三日內提供帳號以利……退還買賣契約本  
03 金……。」等旨可供參照（本院卷第353頁、第359頁至第36  
04 3頁）；並有原告於110年11月間對潤泰公司返還價金之匯款  
05 單可供參照（本院卷第371頁至第375頁）。

06 (4)綜上，可知原告與立信公司、潤泰公司之事後解除契約，其  
07 原因乃係「系爭土地早經政府徵收在案」，即「無」涉於原  
08 告是否可得享有免徵土地增值稅之待遇，足認原告將系爭土  
09 地辦理移轉登記予潤泰公司、立信公司，以及原告與潤泰公  
10 司、立信公司事後解除買賣契約，實則均與土地增值稅之徵  
11 免並「無」因果關係。原告雖主張係因信賴106年6月19日免  
12 稅處分、106年6月27日免稅處分，始有移轉登記系爭土地給  
13 潤泰公司、立信公司之表現行為云云。然系爭免稅處分難以  
14 形成信賴基礎，且「系爭免稅處分」與原告所稱「移轉登記  
15 系爭土地給潤泰公司、立信公司」之信賴表現，二者間並無  
16 因果關係等情，均如上述，應認原告對於被告106年6月19日  
17 免稅處分及106年6月27日免稅處分，尚無應予保護之正當合  
18 理信賴，故原處分撤銷系爭免稅處分，並未違反信賴保護原  
19 則。

20 8. 是原告主張：因信賴系爭免稅處分始為系爭土地之移轉，應  
21 認原處分撤銷系爭免稅處分，已違反信賴保護原則云云，不  
22 足採據。

23 八、綜上所述，系爭土地之實質所有權人既為輔助參加人新北市  
24 政府，且原告亦已返還系爭土地之全部買賣價金，而未享有  
25 系爭土地之漲價利益。是被告以原處分就系爭土地之移轉補  
26 徵土地增值稅，於法有違，應予撤銷，復查決定及訴願決定  
27 遞予維持，亦有未合，則原告就各自補徵土地增值稅之部分  
28 訴請撤銷，為有理由，應予准許。

29 九、本件事證已臻明確。兩造其餘攻擊及防禦方法對本件判決結  
30 果不生影響，爰不逐一論列，併此敘明。

31 據上論結，本件原告之訴為有理由，判決如主文。

01 中 華 民 國 114 年 11 月 6 日

02 審判長法官 許麗華

03 法官 吳坤芳

04 法官 郭淑珍

05 一、上為正本係照原本作成。

06 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭  
07 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內  
08 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，  
09 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附  
10 繕本）。

11 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，  
12 逕以裁定駁回。

13 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟  
14 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不  
15 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。  
16

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當	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。

01

者，亦得為上訴審  
訴訟代理人

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(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 114 年 11 月 6 日

03

書記官 李承翰