# 臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭
114年度簡上字第5號

上　訴　人　桃園市政府地方稅務局

代　表　人　姚世昌
訴訟代理人　曾韻蓉
被 上訴 人　曾繁祺

參　加　人　邱品涵
　　李室呈

上列當事人間土地增值稅事件，上訴人對於中華民國113年11月25日本院地方行政訴訟庭113年度稅簡更一字第3號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人將原所有坐落桃園市中壢區興南段公坡小段746-4地號、同段興南小段211-1及213-10地號等3筆土地（面積分別為877平方公尺、212平方公尺及4,416平方公尺，權利範圍各萬分之48，下合稱系爭土地），售予參加人邱品涵、李室呈（應有部分各萬分之24），並委任訴外人胡煥炫地政士於民國110年3月23日代理其向上訴人申報買賣移轉系爭土地，並檢附系爭土地為公共設施保留地之相關證明文件，申請依行為時土地稅法第39條第2項規定免徵土地增值稅，經上訴人於110年4月12日核定免徵。胡煥炫嗣於110年4月21日以未按契約申報為由，撤回前揭申報，並重行申報系爭土地買賣移轉現值，因未於土地增值稅（土地現值）申報書勾選

「本筆土地為公共設施保留地，檢附相關證明文件__份，請依土地稅法第39條第2項規定免徵土地增值稅」，亦未檢附系爭土地為公共設施保留地之相關證明文件，上訴人遂依其申報按一般用地稅率課徵土地增值稅共計新臺幣（下同）231,556元，經被上訴人於110年5月5日完納稅款並完成系爭土地移轉登記。嗣被上訴人於110年8月1日向上訴人申請退還已繳納之上開土地增值稅，經上訴人以110年8月11日桃稅壢字第1107019817號函否准。被上訴人不服，提起訴願，經桃園市政府110年11月12日府法訴字第1100244293號訴願決定撤銷上開處分，上訴人再以110年12月20日桃稅壢字第1107445657號函重為處分（下稱原處分），仍否准所請。被上訴人不服，提起訴願，經桃園市政府111年5月17日府法訴字第1110037227號訴願決定駁回（下稱訴願決定），被上訴人乃提起撤銷訴訟，經臺灣桃園地方法院行政訴訟庭111年度稅簡字第10號判決駁回，被上訴人嗣提起上訴，案經本院高等庭111年度簡上字第201號判決廢棄發交。嗣經原審本院地方庭113年度稅簡更一字第3號判決（下稱原判決）：「訴願決定及原處分均撤銷。被告（按即上訴人）應作成准予退還原告（按即被上訴人）溢繳土地增值稅款23萬1,556元及自110年5月5日起至填發收入退還書或國庫支票之日止，依各年度1月1日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，退還原告（即被上訴人）之行政處分。」上訴人不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄。

二、被上訴人起訴主張及上訴人於原審之答辯，均引用原判決所載。

三、原審撤銷訴願決定及原處分，並命上訴人作成准予退還溢繳土地增值稅及利息之行政處分，係以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，當然發生免徵土地增值稅之效果，並不以人民申請為要件，稅捐稽徵機關仍予核課土地增值稅即屬適用法令錯誤致納稅義務人溢繳稅款，事後如另符合課徵土地增值稅要件，應另為核課處分，兩者情形

不同，不能因後續應課徵土地增值稅，而使原先違法作成的土地增值稅課稅處分因此合法。土地稅法第6條及平均地權條例第25條規定，係授權行政院在土地稅法及平均地權條例已明定之土地稅減免外，可裁量另定其他土地稅之減免標準與程序，並非授權行政院對於上開已明定之減免土地稅規定再增加新的限制。是行政院依該授權所定土地稅減免規則第24條第2項之程序規定，即不應適用於土地稅法及平均地權條例已明定之減免土地稅規定。系爭土地於被上訴人繳納土地增值稅時，已屬土地稅法第39條第2項所定免徵土地增值稅之情形，並經上訴人於110年4月12日核定免徵，當然發生免稅效果，不以申請或申報為要件，亦非稅捐核課範圍，不得以漏未勾選或未檢附證明文件，認被上訴人負有協力申報義務而生不利益。本件免徵係基於符合法定免稅要件，不受被上訴人及參加人間私法約定或主觀認定所影響等語。是以，本件被上訴人於再次申報時漏未申報或勾選相關符合免徵土地增值稅之狀況，上訴人不能以此免徵未予申報為由而增加法所未給予人民之限制及不利益範圍，為其判斷之基礎。是認上訴人核課有誤，被上訴人訴請撤銷原處分及訴願決定，為有理由，並命上訴人依稅捐稽徵法第28條規定，作成准予退還溢繳土地增值稅及利息之行政處分。

四、上訴意旨略以：

㈠、關於依都市計畫法指定之公共設施保留地於尚未被徵收前移轉，依土地稅法第39條第2項前段準用同條第1項規定，無須申請即當然免徵土地增值稅，稅捐機關如課稅即屬適用法令錯誤等判決理由，有不適用或適用法規不當之違法情形。

1、依憲法第143條第3項及土地稅法第28條規定，土地增值稅係為實現土地漲價歸公政策，原則上於土地所有權移轉時即應課徵。土地稅法第39條第2項之立法歷程顯示，公共設施保留地尚未被徵收者，立法者僅在修正後條文中準用免稅規定，並設但書規範日後課稅，並非當然、永久免徵。且現行土地徵收條例第30條第1項於101年修正後，已改採市價補

償，原判決仍以補償偏低為由認定徵收前移轉當然免稅，與現行法制不符，其理由前後矛盾。

２、又土地稅法所稱「免徵」土地增值稅，係指該次移轉不課稅，並不影響日後再移轉時之課稅計算；相對於「不課徵」，其實質僅為稅負遞延。公共設施保留地依土地稅法第39條第2項雖於徵收前移轉免徵土地增值稅，但依其但書規定，日後變更為非公共設施保留地再移轉時，仍須將先前免徵期間之漲價數額一併計入課稅，故其性質並非真正免徵，而僅屬暫時不課徵，並非當然發生免稅效果。若未經申請即免徵，將使前手持有期間之自然漲價利益轉由後手承擔，且公共設施保留地變更後未必必然產生漲價利益，倘不待當事人申請即逕予免稅，係將不確定風險概括轉嫁於後手，為本件參加人之不利益，未必符合租稅公平及行政程序法兼顧當事人有利、不利情形之要求。

㈡、土地稅法第6條及平均地權條例第25條係授權行政院就法定減免以外另定減免標準與程序，並非對已明定之免稅再設限制，依行為時土地稅法第39條第2項前段，認其無須申請即當然免徵之效果等判決理由，有不適用或適用法規不當之違法情形。

１、都市計畫法指定之公共設施保留地於尚未被徵收前移轉，並非當然發生免徵之效果，仍依土地稅法第49條第1項前段規定，由權利人及義務人共同申報土地移轉現值，並提出相關文件。

２、依憲法第19條及司法院釋字第480號、第705號解釋，租稅減免之構成要件應以法律或具體明確授權之法規命令定之，行政院依土地稅法第6條及平均地權條例第25條授權訂定土地稅減免規則，並於其中區分免由申請與須申請之類型；除規則明文列舉免申請事項外，原則上均應由人民申請。土地稅減免規則第24條第2項課予納稅義務人申報協力義務，屬執行法律之細節性、技術性規定，未逾越授權範圍，並未增加法律所無之限制。公共設施保留地徵收前移轉免徵土地增值

稅，雖為土地稅法第39條第2項及土地稅減免規則第20條第4項所定，惟非屬土地稅減免規則第22條但書所列免申請類型，仍應於申報土地移轉現值時，由權利人及義務人共同申請。財政部111年3月10日函亦明確指出，是否適用免稅須經申報及檢附證明文件，稽徵機關無從依職權逕認；如未於核課前申請，於處分確定後申請退稅，仍應由買賣雙方共同申請，以兼顧當事人權益。

㈢、上訴人110年4月12日核定屬土地稅法第39條第2項免徵土地增值稅，即當然發生免稅效果，嗣後申報時縱未勾選免稅並檢附證明文件，亦不得認定被上訴人負有申報協力義務等判決理由，有不適用或適用法規不當之違法情形：

重新申報移轉時，未勾選申請免徵土地增值稅，亦未檢附公共設施保留地證明文件，致上訴人無從判斷是否符合免稅要件，依申報內容按一般稅率核課，於法並無違誤；嗣後被上訴人於處分確定後單方申請變更，且未依土地稅法第49條第1項規定由買賣雙方共同申請，上訴人否准其請，亦難認屬核課錯誤。又依稅捐稽徵法第28條第1項所稱「適用法令錯誤」，係指稽徵機關對課稅處分適用之法規違法或消極不適用有效法規之情形，與本件依法申報內容核課並不相符。且依土地稅法第39條第2項申請免徵土地增值稅，屬一般公法上請求權，與稅捐稽徵法第28條所定溢繳稅款退稅請求權不同，自不生加計利息退還之適用。

五、本院經核原判決並無違誤。茲就上訴意旨補充論斷如下：

㈠、按行為時土地稅法第5條規定：「（第1項）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。……（第2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；……」……第28條前段規定：「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。」第39條第1項、第2項前段規定：「（第1項）被徵收之土地，免徵其土地增值稅。（110年6月23日第1項增訂後段「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，準用前項規定，免徵土地增值稅。……」其中第39條第2項規定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，準用同條第1項規定免徵土地增值稅，揆其立法意旨，在於因目前公共設施保留地之徵收作業，其徵收補償金額均低於市價甚多，故於第39條第1項規定以免徵土地增值稅方式予以補貼。又因公共設施保留地被徵收前，其所有權人仍有售地變現之可能，但受限於所售土地將來有被徵收之條件限制，其售價自無法與周邊鄰地之市價甚或土地公告現值等同，則同屬公共設施保留地，被徵收時既可免徵土地增值稅，則徵收前之移轉自亦應免稅，始符租稅公平。準此，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，依前揭規定，當然發生免徵土地增值稅之效果，並不以經人民申請為要件。（最高行政法院111年度上字第352號判決意旨參照）

㈡、次按土地稅法第6條規定：「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業及合理之自用住宅等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。」平均地權條例第25條規定：「供國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，其地價稅或田賦得予適當之減免；減免標準與程序，由行政院定之。」此等規定係在土地稅法及平均地權條例已明定之土地稅減免規定外，授權行政院裁量另訂定其他減免土地稅之減免標準與程序，並非授權行政院就土地稅法及平均地權條例已明定之土地稅減免規定之適用，增加新限制。是以行政院依據該等授權規定訂定之土地稅減免

規則，其減免標準與程序規定，如增加法律所無限制，即不適用於土地稅法及平均地權條例已明定之土地稅減免規定。據此，土地稅減免規則第24條第2項所為「土地增值稅之減免應於申報土地移轉現值時，檢同有關證明文件向主管稽徵機關提出申請」之程序規定，無從適用於土地稅法第39條第2項前段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，免徵土地增值稅之事件。析言之，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，依前揭土地稅法第39條第2項前段之規定，當然發生免徵土地增值稅之效果，並無須經人民申請始生免稅效果之限制要件。（最高行政法院111年度上字第352號判決意旨參照）

㈢、稅捐稽徵法第28條第1項、第4項、第5項規定：「（第1項）因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。……（第4項）第1項規定溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依各年度1月1日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。（第5項）中華民國110年11月30日修正之本條文施行時，因修正施行前第1項事由致溢繳稅款，尚未逾5年之申請退還期間者，適用修正施行後之第1項本文規定；因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起15年內申請退還。」，在符合行為時土地稅法第39條第2項前段規定免徵土地增值稅之情形，稽徵機關誤按一般用地稅率課徵土地增值稅，納稅義務人可依稅捐稽徵法第28條規定申請退還溢繳稅款。

㈣、原審依調查證據之辯論結果，認定系爭土地由被上訴人移轉登記所有權予參加人時，符合土地稅法第39條第2項所定免徵土地增值稅之要件等情，核與卷內證據相符。原判決據以

論明依土地稅法第39條第2項規定，無待人民申請當然發生免徵土地增值稅之效果，於此情形並不適用土地稅減免規則第24條第2項規定，上訴人誤依一般用地稅率課徵土地增值稅共計231,556元，原處分否准被上訴人退還溢繳稅款之申請，於法不合，是被上訴人訴請撤銷原處分及訴願決定，為有理由，並命上訴人依稅捐稽徵法第28條規定，作成准予退還溢繳土地增值稅及利息之行政處分，敘明其判斷之依據及得心證之理由，並就上訴人在原審之論據，何以不足採取，分別予以指駁，並無違反證據法則、經驗法則或論理法則等情事，經核並無判決違背法令之情形。是上訴意旨主張土地移轉時得否適用土地稅法第39條第2項本文規定，需視其是否屬公共設施用地及需用土地人之取得方式而定，稽徵機關尚無得依職權逕自認定；且現行課徵土地增值稅之移轉現值，依法係採買賣雙方共同申報方式，因買賣雙方利害關係相反，上訴人自不宜逕予認定免稅必然有利於雙方當事人，而不待任何一方申請即加以適用，則要更正原申報內容，以變更原已發生之法律效果，除法律另有規定外，自應共同為之，又土地稅減免規則第24條第2項規定課以納稅義務人申報之協力義務，並以之為土地增值稅減免必要稽徵程序，其內容並未增加行為時土地稅法第39條第2項前段所無之限制，自得予援用，又財政部111年3月10日台財稅字第11100515350號函（下稱財政部111年3月10日函）有關「……五、至於公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，未申請依本條項本文規定免徵土地增值稅，於核課處分確定後始申請退稅者，為顧及買賣雙方當事人權益，依上述土地稅法第49條第1項規定意旨，爰本部107年6月20日台財稅字第10700528580號函釋，由權利人及義務人共同申請。……」等語，土地稅法第39條第2項前段明文免徵土地增值稅之效果，仍須以經人民申請為限制要件，原判決忽略土地稅減免規則第24條第2項所定納稅義務人應負之協力申報義務，顯有判決不適用法規或適用不當及判決理由矛盾之違背法令云云，無非重述

其在原審業經提出而為原判決摒棄不採之主張，並執其主觀法律見解，指摘原判決違背法令，並非足採。

㈤、關於上訴意旨主張土地徵收條例第30條第1項於101年1月4日修正公布，已採按當期市價補償、在都市計畫區內之公共設施保留地應按毗鄰非公共設施保留地之平均市價補償等規定，並無徵收補償金額低於市價甚多情形，原判決係適用法規不當云云。惟按行為時土地稅法第39條規定：「（第1項）被徵收之土地，免徵其土地增值稅。（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。……」110年6月23日修正公布同條規定：「（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。……」其立法理由略以：「一、原第一項及第三項有關土地徵收及徵收前協議價購土地增值稅之規定，整併為第一項。另依平均地權條例第四十二條第三項規定，依法得徵收之私有土地，土地所有權人自願按徵收補償地價售與需地機關者，免徵土地增值稅；土地徵收條例第三十條第一項前段規定，被徵收之土地，應按照徵收當期之市價補償其地價；同條例第十一條第一項及第四項規定，需用土地人申請徵收土地前，應先與所有權人協議價購取得，由需用土地人依市價與所有權人協議。鑒於徵收之補償地價或協議價購之價格，土地徵收條例既已有規範，爰刪除原第三項有關價格規定並酌作文字修正。二、第二項本文配合第一項修正，酌作文字修正；另參考現行第三十九條之二第五項規定，修正但書原地價認定規定。」可知僅第1項增訂後段「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項酌作文字修正。是縱使土地徵收條例第30條第1項關於被徵收土地或劃定為公設保留地已改按市價補償，惟按土地徵收條例第30條第1項後段及第2項規定，所謂市價或

係平均市價，或係地價評議委員會評議決定之價格，如此是否可得完足補償被徵收土地、在都市計畫區內之公設保留地其等價值損失，非無疑義。從而，土地稅法第39條第1項及第2項並沒有因為土地徵收條例第30條第1項改按市價補償，即逕以取消免徵土地增值稅之規定。是上訴意旨就此部分指摘原判決違背法令云云，並非足採。

㈥、關於上訴意旨主張日後若參加人於系爭土地之使用變更成為非公共設施保留地時，因再為移轉，參加人將被追溯補徵前手經免徵之土地增值稅而受有不利益云云。惟查，上訴人所指情形為土地稅法第39條第2項後段「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最近一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。」規定之法律效果，此與系爭土地由被上訴人移轉予參加人時，因屬公共設施保留地而應免徵土地增值稅，分屬適用不同法律之結論，各有規範正當性，互不影響。上訴意旨指摘原判決違背法令，亦非可採。

六、綜上所述，原判決並無上訴人所指有違背法令之情形，上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　12　　月　　31　　日

審判長法　官　洪慕芳

法　官　周泰德

法　官　郭銘禮

上為正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　12　　月　　31　　日

書記官　林淑盈