

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第一庭

113年度巡稅簡字第2號

113年2月24日辯論終結

原告 祭祀公業法人新竹市鄭廷餘公

代表人 鄭正傳

被告 新竹縣政府稅務局

代表人 黃國峯

訴訟代理人 曾聖瑋

王雅慧

兼

代收人 曾憲民

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服新竹縣政府中華民國113年1月4日第0000000-0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

一、程序事項：

(一)、本件因屬其他關於公法上財產關係之訴訟，其標的之金額為新臺幣（下同）12萬3,855元及其利息，係在50萬元以下，依行政訴訟法第229條第2項第3款規定，應適用簡易訴訟程序，由地方行政法院為第一審管轄法院。

(二)、按訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴；訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變，訴之變更或追加，應予准許，行政訴訟法第236條準用第111條第1項本文、第3項第2款分別定有明文。查原告起訴時聲明原為「一、被告應給付原告新臺幣12萬3,855元及自民國112年10月11日起至

01 清償日止，按週年利率5%計算之利息。」（本院卷第9
02 頁）。嗣原告更正聲明為：「一、訴願決定及原處分均撤
03 銷。二、被告應依原告於112年9月22日申請作成准予退還溢
04 繳土地增值稅款12萬3,855元，並加計自繳稅日起至填發國
05 庫支票日止，按郵政儲金1年期定期儲金固定利率按日加計
06 利息之行政處分。」（本院卷第102頁），故原告於訴狀送
07 達後，變更上開訴之聲明，其訴訟標的之請求雖有變更，但
08 其請求之基礎不變，且被告無異議而為言詞辯論（本院卷第
09 102頁），合於上開規定，應予准許。

10 二、事實概要：

11 原告於112年4月26日將其原所有坐落新竹縣新豐鄉榮華段21
12 4地號土地（下稱系爭土地）出售予訴外人羅○○（真實姓名
13 詳卷），持需用土地人新竹縣新豐鄉公所核發之非都市土地
14 供公共設施使用證明書（下稱系爭使用證明書），向被告申報
15 土地移轉現值並申請免徵土地增值稅，經被告審核系爭使用
16 證明書之使用地類別為「暫未編定」，不符合土地稅法第39
17 條第3項本文免徵土地增值稅要件而核定土地增值稅12萬3,8
18 55元，原告遂於112年4月28日繳納完稅，並於112年7月19日
19 辦竣買賣移轉登記。嗣系爭土地使用地類別於112年9月20日
20 完成補辦編定為「交通用地」，原告於112年9月22日以系爭
21 土地為非都市土地供公共設施使用，乃依土地稅法第39條第
22 3項規定向被告申請退還已繳納之土地增值稅12萬3,855元。
23 嗣新竹縣新豐鄉公所以112年10月2日新鄉建字第1123400476
24 號函撤銷系爭使用證明書，經被告審認原告申請退稅與土地
25 稅法第39條第3項規定不符，乃以112年10月11日新縣稅土字
26 第1120020959號函（下稱原處分）否准原告之退稅申請。原
27 告不服，循序提起行政爭訟。

28 三、原告起訴主張及聲明：

29 (一)、主張要旨：

- 30 1. 原告於111年10月28日取得新竹縣新豐鄉公所核發之系爭使
31 用證明書，遂持系爭使用證明書向被告申請適用土地稅法第

39條第3項本文規定免徵土地增值稅。原告亦委託地政士就系爭土地辦理補辦編定，經新竹縣新湖地政事務所112年2月20日新湖地價字第1120000561號函公告辦理系爭土地由山坡地保育區「暫未編定」補辦編定為「交通用地」。上開情事，皆於原告於112年4月26日向被告申報土地增值稅前，即已辦理申請核定，僅尚待系爭土地完成補辦編定為交通用地。嗣申報土地增值稅期間，被告所屬承辦人員口頭告知因系爭土地使用地類別不符合交通用地，故無法免徵土地增值稅，須待新竹縣新湖地政事務所補辦編定完成，始可事後申請退稅。現系爭土地業於112年9月20日完成補辦編定為山坡地保育區交通用地，原告於112年9月22日申請退還系爭土地已繳納之土地增值稅，然被告一改申報時之口頭告知可事後辦理退稅，竟以原處分否准原告之退稅申請。

2. 參照司法院釋字第779號解釋理由意旨，原告原所有之系爭土地自76年起即作為道路供公眾通行使用，行政機關自實施區域計畫法以來，就系爭土地為區域計畫法內之非都市土地，怠於履行職務依職權就系爭土地之實際使用情形，依法為交通用地之編定，竟要原告除無償提供土地供公眾通行後，再另行申請補辦編定亦擱置，行政機關一體原則，無視渠等應行使用地類別編定之義務，且掩蓋司法解釋對於非都市土地供交通用地使用，應就誤徵、溢徵之土地增值稅予以退稅。本案新竹縣政府運用所管新豐鄉公所、稅務局及地政處等三個行政機關大玩三手策略，除占用原告土地作為道路使用，系爭土地怠於辦理補辦編定為交通用地，且於原告未取得徵收土地補償費下，需承擔高額之土地增值稅移轉稅賦，此惡劣行徑被告卻置之不理。

(二)、聲明：

1. 訴願決定及原處分均撤銷。
2. 被告應依原告於112年9月22日申請作成准予退還溢繳土地增值稅款12萬3855元，並加計自繳稅日起至填發國庫支票日止，按郵政儲金1年期定期儲金固定利率按日加計利息之行

01 政處分。

02 四、被告答辯及聲明：

03 (一)、答辯要旨：

04 1. 原告於112年4月26日申報系爭土地移轉現值時，其土地謄本
05 及需用土地人即新竹縣新豐鄉公所於111年10月28日核發之
06 系爭使用證明書所記載使用地類別均為「暫未編定」，並未
07 依區域計畫法等規定完成使用地之編定及實施管制，縱已開
08 闢完成供公眾通行道路使用，仍無土地稅法第39條第3項免
09 徵土地增值稅規定之適用。是原告主張系爭土地自76年起即
10 作為道路供公眾通行使用，且參照釋字第779號理由意旨應
11 予退稅一節，顯有誤解，被告以原處分否准更正退還已繳納
12 土地增值稅，依法洵屬有據。

13 2. 依非都市土地供公共設施使用認定及核發證明辦法第3條第1
14 項第2款規定，申請核發非都市土地供公共設施使用證明書
15 時，需已依法完成編定為公共設施相關之適當使用地，系爭
16 土地係於112年9月20日始完成補辦編定為「交通用地」，原
17 告於111年8月25日申請核發證明時，使用地類別仍屬「暫未
18 編定」，核與前揭規定不符，新竹縣新豐鄉公所遂於112年1
19 0月2日以新鄉建字第1123400476號函撤銷原核發之系爭使用
20 證明書在案。

21 (二)、聲明：駁回原告之訴。

22 五、本院之判斷：

23 (一)、前提事實：

24 上開事實概要欄之事實，除後述爭點外，其餘為兩造陳述在
25 卷，並有系爭土地第一類謄本（本院卷第15頁、第27-28
26 頁）、新竹縣新豐鄉公所111年10月28日新鄉建字第1110013
27 057號函暨系爭使用證明書（本院卷第17頁、第19頁）、新
28 竹縣新湖地政事務所112年2月20日新鄉建字第1120000561號
29 函（本院卷第21頁）、新竹縣新湖地政事務所112年1月18日
30 新湖地價字第1122400021號函（原處分卷第31頁）、土地增值
31 稅（土地現值）申報書（原處分卷第33頁、第34頁）、土地增

01 值稅繳款書（本院卷第25頁）、新竹縣新豐鄉公所以112年1
02 0月2日新鄉建字第1123400476號函（原處分卷第40頁）、異
03 動索引查詢資料（原處分卷第39頁）、訴願決定（本院卷第
04 49-56頁）及原處分（本院卷第23-24頁）在卷可稽，堪已認
05 定。

06 (二)、應適用之法規及法理說明：

07 1. 土地稅法第5條規定：「(第1項)土地增值稅之納稅義務人如
08 左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。……(第2項)
09 前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等
10 方式之移轉；……」第28條本文規定：「已規定地價之土
11 地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地
12 增值稅。」第30條第1項規定：「土地所有權移轉或設定典
13 權，其申報移轉現值之審核標準，依下列規定：一、申報人
14 於訂定契約之日起30日內申報者，以訂約日當期之公告土地
15 現值為準。」第39條第3項本文規定：「非都市土地經需用
16 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
17 使用地編定，其尚未被徵收前之移轉，經需用土地人證明
18 者，準用第1項前段規定，免徵土地增值稅。」

19 2. 非都市土地供公共設施使用認定及核發證明辦法第2條第4款
20 規定：「本辦法用詞，定義如下：四、依法完成使用地編
21 定：指經需用土地人開闢完成或依計畫核定供公共設施使用
22 之土地，已依法編定為公共設施相關之適當使用地。」第3
23 條第1項第2款規定：「申請人依本辦法申請核發非都市土地
24 供公共設施使用證明書，應填具申請書並檢具下列文件，向
25 需用土地人提出申請：二、最近一個月內核發依法完成使用
26 地編定之土地登記謄本及地籍圖謄本。」

27 3. 土地稅法施行細則第55條之1第1項後段規定：「……；依同
28 條第3項本文規定申請免徵土地增值稅時，應檢附非都市土
29 地供公共設施使用證明書。」

30 (三)、被告以原處分否准原告退還已繳納土地增值稅之申請，並無
31 違誤：

- 01 1. 按稅捐稽徵法第28條第1項、第4項規定：「(第1項)因適用
02 法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，
03 納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退
04 還；……。 (第4項)第1項規定溢繳之稅款，納稅義務人以現
05 金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書
06 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
07 金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。
08 ……」準此，稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他
09 可歸責於政府機關之錯誤，致納稅義務人溢繳稅款，稅捐稽
10 徵機關應依法退稅。
- 11 2. 「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地
12 增值稅，歸人民共享之。」此為憲法第143條第3項揭示甚
13 明，是土地增值稅應照土地自然漲價總數額計算，向獲其利
14 益者徵收之，始符合漲價歸公之基本國策及租稅公平之原
15 則，除有不課徵之法定事由外，均應於土地所有權移轉時加
16 以課徵，此稽之土地稅法第28條規定即明。立法者依釋字第
17 779號解釋意旨，增訂土地稅法第39條第3項之修法理由略
18 以：「(一)……非都市土地供公共設施使用，無論係現況已開
19 闢完成（例如編定時現況已供作公路使用，編定為交通用
20 地）或依計畫核定（例如依核定計畫作學校預定地，編定為
21 特定目的事業用地），均應依區域計畫法等規定完成使用地
22 之編定，並依該法實施管制。(二)現行非都市土地編定之各種
23 使用地，依區域計畫法施行細則第13條規定，計有建築、交
24 通、水利等19種使用地，惟未類同都市土地有「公共設施用
25 地」之使用地類別。非都市土地得否認定為「公共設施使
26 用」及是否屬「依法得徵收而未徵收」，宜由需用土地人個
27 案認定，爰明定須經「需用土地人證明」之要件。……」是
28 以，非都市土地供公共設施使用，無論係現況已開闢完成或
29 依計畫核定，均應「完成使用地之編定」，並經需用土地人
30 核發需用土地人證明，始有土地稅法第39條第3項本文免徵
31 土地增值稅之適用。

01 3. 查原告於112年4月26日出售系爭土地，持系爭使用證明書使
02 用地類別為「暫未編定」向被告申報土地移轉現值並申請免
03 徵土地增值稅，經被告審認與土地稅法第39條第3項本文規
04 定不符，改按一般用地稅率核定土地增值稅12萬3,855元，
05 原告於112年4月28日繳納完稅，並於112年7月19日辦竣買賣
06 移轉登記等情，有系爭土地第一類謄本（本院卷第15頁）及
07 土地增值稅繳款書（本院卷第25頁）在卷可佐，堪信為真
08 實。嗣系爭土地於112年9月20日經新竹縣政府編定為交通用
09 地，有系爭土地第一類謄本（本院卷第27-28頁）在卷可
10 佐，原告遂於112年9月22日填具土地增值稅退稅申請書向被
11 告申請適用土地稅法第39條第3項規定免徵土地增值稅，請
12 求退還已繳納土地增值稅12萬3,855元，有土地增值稅更正
13 （退稅）申請書（原處分卷第51頁）及說明書（原處分卷第50
14 頁）在卷可稽，惟被告審核原告申報土地移轉現值時，土地
15 登記謄本及系爭使用證明書之使用地類別均為「暫未編
16 定」，足認系爭土地屬於「未依法完成使用地編定」。依土
17 地稅減免規則第24條第2項規定：「土地增值稅之減免應於
18 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
19 出申請。」是符合免徵土地增值稅者，應於申報土地移轉現
20 值時檢附相關證明文件申請之，倘有欠缺相關文件，至遲應
21 於完成移轉登記前補正之，始得適用免徵土地增值稅規定。
22 從而，系爭土地縱於買賣移轉登記後已補辦編定為「交通用
23 地」，因不符合土地稅減免規則第24條第2項及第39條第3項
24 本文規定，自無免徵土地增值稅之適用，故被告對於土地增
25 值稅之核定，並無適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責之
26 情事，原告自無溢繳土地增值稅，而無稅捐稽徵法第28條第
27 1項退稅規定之適用。是以，被告認原告申請退稅，核與土
28 地稅減免規則第24條第2項及土地稅法第39條第3項本文規定
29 不符，乃以原處分否准原告退還已繳納土地增值稅之申請，
30 並無違誤。

31 (四)、至原告所執前詞主張參照釋字第779號解釋意旨，系爭土地

01 係屬供公眾通行多年之道路，辦理土地移轉現值時，因政府
02 機關行政效率不彰，導致系爭土地暫未編定為交通用地，此
03 非原告所能掌控，系爭土地既已作道路且無償供公眾使用多
04 年，原告處分系爭土地時自應免徵土地增值稅等語。惟查，
05 依土地稅法第5條第1項第1款規定：「土地增值稅之納稅義
06 務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。」原告
07 於出售系爭土地向被告申報土地移轉現值，依上開規定，原
08 告為系爭土地增值稅之納稅義務人，並無疑義。原告原於土
09 地增值稅申報書上勾選免徵土地增值稅，惟系爭土地之需用
10 土地人新竹縣新豐鄉公所核發之系爭使用證明書載明「暫未
11 編定」，被告審認系爭土地不符合土地稅法第39條第3項本
12 文所定「依法完成使用地編定」之要件，乃按一般用地稅率
13 課徵土地增值稅，並無違誤，已如前述。又釋字779號解釋
14 已闡明，土地稅法第39條第2項僅就依都市計畫法指定之公
15 共設施保留地被徵收前之移轉免徵土地增值稅，惟就非都市
16 土地經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者，則
17 無免徵土地增值稅之適用，有違公平原則而宣告違憲。嗣立
18 法者參照釋字第779號解釋意旨，修訂土地稅法第39條第3項
19 規定，依該條項之修訂理由可知，非都市土地供公共設施使
20 用，無論現況是開闢完成或依計畫核定，均應「完成使用地
21 之編定」，並經需用土地人核發使用地編定證明，方有免徵
22 土地增值稅之適用。查原告出售系爭土地之前，宜先查詢土
23 地增值稅相關事宜，並非現供道路用地使用者，即可適用公
24 共設施保留地免徵土地增值稅之優惠，原告申報土地移轉現
25 值當時系爭土地既未完成使用地編定，自不符合土地稅法第
26 39條第3項本文所定「依法完成使用地編定」之免稅要件，
27 原告並無溢繳稅款之情事。故原告上開主張，容有誤解，尚
28 難採認。

29 (五)、綜上所述，原告主張各節，核無可採。被告以原處分否准原
30 告申請退稅請求，並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不
31 合，原告訴請撤銷原處分及訴願決定，並請求被告作成退還

01 原告溢繳土地增值稅12萬3,855元及利息之行政處分，為無
02 理由，應予駁回。

03 六、本件判決基礎已臻明確，兩造其餘攻擊、防禦方法及訴訟資
04 料經本院審酌後，核與判決結果不生影響，不予一一論述，
05 併此敘明。

06 七、結論：原告之訴無理由。

07 中 華 民 國 114 年 3 月 26 日
08 法 官 黃子濇

09 一、上為正本係照原本作成。

10 二、如不服本判決，應於送達後20日內，以原判決違背法令為理
11 由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原
12 判決所違背之法令及其具體內容，以及依訴訟資料合於該違
13 背法令之具體事實），其未表明上訴理由者，應於提出上訴
14 後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起
15 上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他
16 造人數附繕本）。

17 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，
18 逕以裁定駁回。

19 中 華 民 國 114 年 3 月 26 日
20 書記官 余筑祐