

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第二庭
113年度稅簡更一字第3號

原告 曾繁祺

被告 桃園市政府地方稅務局

代表人 姚世昌

訴訟代理人 曾韻蓉

張淑惠

參加人 邱品涵

李室呈

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服被告民國110年12月20日桃稅壜字第1107445657號函及桃園市政府111年5月17日府法訴字第1110037227號訴願決定，提起行政訴訟，經臺灣桃園地方法院行政訴訟庭111年度稅簡字第10號判決原告之訴駁回，原告不服，提起上訴，經本院高等行政訴訟庭以111年度簡上字第201號判決廢棄發交，本院於113年10月24日言詞辯論終結，更為判決如下：

主 文

訴願決定及原處分均撤銷。

被告應作成准予退還原告溢繳土地增值稅款新臺幣23萬1,556元及自民國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，退還原告之行政處分。

第一審訴訟費用新臺幣貳仟元，發交前之第二審訴訟費用新臺幣參仟元均由被告負擔。

被告應給付原告新臺幣伍仟元。

事實及理由

01 一、程序事項：

02 (一)、本件係關於稅捐課徵事件涉訟，所核課之稅額在新臺幣（下
03 同）50萬元以下之事件，依行政訴訟法第229條第2項第1款
04 規定，應適用簡易訴訟程序，合先敘明。

05 (二)、按訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告
06 同意或行政法院認為適當者，不在此限。被告於訴之變更或
07 追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追
08 加。訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變情形
09 者，訴之變更或追加，應予准許。行政訴訟法第111條第1
10 項、第2項、第3項第2款定有明文。而上開規定於簡易訴訟
11 程序亦有適用，為同法第236條所明定。查原告起訴時之原
12 聲明為：「1、原處分撤銷。2、請退土地增值稅款
13 231,556元及利息給原告。」，嗣原告以113年8月5日（本院
14 收文日）變更訴之聲明二狀變更聲明，復於同年月29日本
15 院言詞辯論期日當庭變更聲明為：「1、被告依照行為時稅捐
16 稽徵法第28條規定，作成准予退還溢繳土地增值稅款
17 231,556元與自110年5月5日開始計算法定利息給原告，並附
18 帶訴請將被告110年12月20日桃稅墾字第1107445657號函
19 （下稱原處分）及桃園市政府111年5月17日府法訴字第
20 1110037227號訴願決定（下稱訴願決定）撤銷。2、歷審訴
21 訟費用由被告負擔。」（見本院卷第197、241頁）核原告所
22 為訴之變更及追加，其請求之基礎不變，且經被告無異議而
23 為本案言詞辯論，揆諸上開說明，自應准許。

24 (三)、參加人邱品涵、李室呈訴狀經送達，且經合法通知，無正當
25 理由未於言詞辯論期日到場，核無行政訴訟法第236條、第
26 218條準用民事訴訟法第386條所列各款情形，爰依到場原告
27 之聲請，由其一造辯論而為判決。

28 二、事實概要：原原告將原所有坐落桃園市中壢區興南段公坡小
29 段746-4地號、同段興南小段211-1及213-10地號等3筆土地
30 （面積分別為877、212及4,416平方公尺，權利範圍各萬分
31 之48，下合稱系爭土地），售予參加人邱品涵、李室呈（應

01 有部分各萬分之24)，並委任訴外人胡煥炫於110年3月23日
02 代理其向被告申報買賣移轉系爭土地，並檢附系爭土地為公
03 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
04 條第2項規定免徵土地增值稅，經被告於110年4月12日核定
05 免徵。訴外人胡煥炫嗣於110年4月21日以未按契約申報為
06 由，撤回前揭申報，並重行申報系爭土地買賣移轉現值，因
07 未於土地增值稅（土地現值）申報書勾選「本筆土地為公共
08 設施保留地，檢附相關證明文件0份，請依土地稅法第39條
09 第2項規定免徵土地增值稅」，亦未檢附系爭土地為公共設
10 施保留地之相關證明文件，被告遂依其申報按一般用地稅率
11 課徵土地增值稅共計23萬1,556元，原告於110年5月5日完納
12 稅款並完成系爭土地移轉登記。嗣原告於同年8月1日向被告
13 申請退還已繳納之上開土地增值稅，經被告以110年8月11日
14 桃稅墾字第1107019817號函（下稱前處分）否准。原告不
15 服，提起訴願，經桃園市政府110年11月12日府法訴字第
16 1100244293號訴願決定（下稱前訴願決定）撤銷前處分，被
17 告再以原處分重為處分，仍否准所請。原告不服，提起訴
18 願，經訴願決定駁回，原告仍不服，提起本件訴訟，經臺灣
19 桃園地方法院行政訴訟庭111年度稅簡字第10號判決駁回，
20 原告嗣提起上訴，復經本院高等庭111年度簡上字第201號判
21 決廢棄發交。

22 三、本件原告主張：

23 (一)、被告應依照最高行政法院等判決意旨，退稅予原告：

- 24 1、訴願決定引用財政部107年6月20日台財稅字第10700528580
25 號函釋（下稱財政部107年函釋），稱依都市計畫法指定之
26 公共設施保留地之移轉於申報土地移轉現值時，需由權利人
27 及義務人共同申請，惟該函釋意旨僅係「宜由」權利人及義
28 務人共同申請退還。財政部98年10月23日台財稅字第
29 09800238260號函釋（下稱財政部98年函釋）亦載明由納稅
30 義務人申請。故財政部107年函釋增加納稅者權利保護法
31 （下稱納保法）第3條第3項、第9條第3項所未明定之納稅義

01 務或減免稅捐，買賣雙方共同申請退稅並無法源依據。

02 2、參前訴願決定「依最高行政法院106年度判字第487號、108
03 年度判字第315號及110年度上字第264號等判決意旨，依都
04 市計畫法指定之公共設施保留地，於尚未被徵收前之移轉，
05 按土地稅法第39條第2項規定，當然發生免徵土地增值稅之
06 效果，並無須經人民申請始生免稅效果之限制要件，人民提
07 出申請，性質上僅係促使主管稽徵機關注意，而財政部107
08 年函釋，則僅屬非拘束性之建議性質。從而，原處分以財政
09 部107年函釋作為否准訴願人申請退還已繳納土地增值稅之
10 法令依據，並非妥適…。」故被告應退稅予原告。

11 (二)、胡煥炫雖受原告委任辦理系爭土地相關事宜，惟其違反原告
12 意思，雖本案不動產買賣契約書約定以一般稅率課稅，但應
13 「適用土地稅法第39條第2項前段」，故該約定違法，按民
14 法第111條規定，此部分無效，被告未慮及此。縱如被告所
15 述依民法第103條對原告直接生效，惟胡煥炫撤回原申報及
16 重行申報等行為，仍屬稅捐稽徵法第28條第1項前段「適用
17 法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤」。

18 (三)、被告符合稅捐稽徵法第28條第1項後段與第2項規定：

19 1、訴願決定以財政部98年函釋、司法院釋字第537號解釋，認
20 納稅義務人有一定之申報協力義務，如稽徵機關依據納稅義
21 務人申報資料依法核課稅捐，即難歸責稽徵機關有核課錯誤
22 情事。惟本案應適用土地稅法第39條第2項，被告引用該函
23 釋有誤。又前揭釋字未見「難歸責稽徵機關有核課錯誤情
24 事」，此為上揭函釋之內容，惟行政機關是否有錯誤情事應
25 由司法機關決定。

26 2、訴願決定忽略原告已於110年3月23日申請免徵土地增值稅，
27 稽徵機關顯知上情。原告於110年4月19日向被告承辦人表明
28 願免徵土地增值稅，不應以一般稅率課稅。同年月21日胡煥
29 炫以網路撤回原申請，同日被告承辦人核准，僅差2天，又
30 為同一承辦人員，惟稅捐核課前卻未予原告說明之機會，承
31 辦人員明知已符合相關規範，卻執意為之，顯有適用法令錯

01 誤，違納保法第11條第4項與土地稅法第39條第2項規定。

02 3、被告未主動提供原告妥適必要之協助，違反納保法第10條：

03 ①、原告僅有於110年3月11日與買方訂定買賣契約，斯時原告與
04 地政士皆不知系爭土地可免徵土地增值稅，直至同年4月12
05 日核定，始知地政士疏失。原告未放棄原按公共設施保留地
06 申報土地移轉現值。原告就110年4月21日之所有權移轉契約
07 書上之簽名形式上有所爭執，且該契約未約定用一般稅率。

08 ②、公告地價每年更動乃不確定，買方已獲得系爭土地，未來未
09 必有損害。李室呈再賣出，原告事先不知，況原告推估前次
10 移轉現值，應是再加價獲利後賣給他人。同理邱品涵如何使用
11 系爭土地，亦與原告無涉，原告未曾見過邱品涵之聲明
12 書，被告將已完成之私人契約與未來不確定之事，假設會損
13 害買方，混為一談，且原告與買方未造成他人及社會損害，
14 尚難遽指原告違反民法第148條。前次移轉現值由地政機關
15 而非被告訂定，其訂定方式是否有法律依據，不無疑義。

16 4、被告錯誤引用司法院釋字第537號解釋房屋稅至本案土地增
17 值稅。本案為是否得免徵土地增值稅，納稅義務人非專業人
18 士，不知具體法條、程序，都市計畫是否修定為被告業務，
19 原告僅被動得知，仍需被告依職權調查，非由原告負全責。

20 5、本案發生前，已有上揭最高行政法院判決意旨可遵守，並參
21 納保法第3條第3項、第9條第3項，應每四年檢視解釋函令有
22 無違反法律，故被告上述理由毫無可採等語。

23 (四)、並聲明：

24 1、被告依照行為時稅捐稽徵法第28條規定，作成准予退還溢繳
25 土地增值稅款231,556元與自110年5月5日開始計算法定利息
26 給原告，並附帶訴請將原處分及訴願決定撤銷。

27 2、歷審訴訟費用由被告負擔。

28 四、被告答辯則以：

29 (一)、按土地稅減免規則第6條、第24條第2項，土地增值稅之減
30 免，仍應由當事人依規定程序檢附相關證明文件申請核定，
31 此可參高雄高等行政法院100年度簡再字第33號等判決。至

01 因契約所為之土地移轉現值申報程序，依土地稅法第49條第
02 1項前段，應由權利人及義務人檢附契約及有關文件，共同
03 申報。查本件依前揭規定，應由原告、買受人等共同向被告
04 申請。另前揭最高行政法院判決，其爭訟土地之移轉均肇因
05 於強制執行，屬土地登記規則第27條第4款、土地稅法第49
06 條第1項但書規定之得由權利人單獨申報，與本件不同。被
07 告於接獲前訴願決定後，復以110年11月25日函限期通知買
08 受人等申請免徵土地增值稅，惟該二人均未於期限內提出申
09 請，因買賣雙方未取得共識，故被告維持110年4月21日雙方
10 共同申報以一般用地稅率核定土地增值稅，核屬有據。

11 (二)、次按土地稅法施行細則第55條之1及其立法理由，可知所有
12 權人檢附都市計畫公共設施保留地證明文件以申請免徵土地
13 增值稅之協力義務，已行之有年，免稅並不免除事前申報義
14 務。又依土地稅法第49條第1項前段、土地稅減免規則第
15 20、24條規定，公共設施保留地未徵收前免徵土地增值稅之
16 適用，應於申報土地移轉現值時，檢同有關證明文件共同提
17 出申請，此可參司法院釋字第537號解釋、財政部98年函
18 釋。再者，系爭土地買賣契約書第6條有關稅費負擔之「土
19 地增值稅」，明定賣方即原告以「一般稅率」申報，且於第
20 10條共同委託代理人胡煥炫辦理申報，故按民法第103條第1
21 項，其於代理權限內，以原告名義就系爭土地所為之行為直
22 接對原告生效。其於110年4月21日重行申報時未於申報書勾
23 選免徵土地增值稅，且所檢附之契約書影本除有締約雙方蓋
24 章外，亦有原告之簽名及用印，足見買賣雙方有按一般用地
25 申報土地增值稅之意，此與不知或漏未勾選之情形有別。衡
26 諸上情，本件並無稅捐稽徵法第28條第1項之適用。

27 (三)、土地稅法第39條第2項性質屬暫不課徵土地增值稅，並未免
28 除此，係於該項土地經變更為非公共設施保留地後，向變更
29 後移轉該土地之所有權人一次徵收包含免徵期間及變更後增
30 值之土地增值稅，為遞延稅捐。原告於110年8月1日申請免
31 徵土地增值稅，如經核准，新權利人等取得移轉現值將由

01 110年4月改為原告94年4月取得系爭土地當期移轉現值，日
02 後渠等再移轉系爭土地時，可能遭額外增加原告應徵之土地
03 增值稅，此似與雙方約定按一般用地稅率申報不合，且李室
04 呈已將系爭土地持分部分再移轉，並按一般用地稅率申報，
05 則其將因原告獲准申請免徵土地增值稅，面臨補徵自94年4
06 月起至110年7月止依土地漲價總數額所核算之土地增值稅之
07 損害。綜上，被告基於雙方當事人之權益，以原告單方申請
08 改按公共設施保留地免徵土地增值稅及退稅，核與土地稅法
09 第49條第1項及土地稅減免規則第24條第2項規定不符，否准
10 原告所請，依法並無不合等語。

11 (四)、並聲明：

- 12 1、原告之訴駁回。
- 13 2、訴訟費用由原告負擔。

14 五、本院之判斷：

15 (一)、本件應適用之法令：

- 16 1、都市計畫法第42條第1項第2款：都市計畫地區範圍內，應視
17 實際情況，分別設置左列公共設施用地：二、…市場…。
- 18 2、都市計畫法第48條：依本法指定之公共設施保留地供公用事
19 業設施之用者，由各該事業機構依法予以徵收或購買；其餘
20 由該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所依左列方式取得之：一、
21 徵收。二、區段徵收。三、市地重劃。
- 22 3、土地稅法第5條：土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為
23 有償移轉者，為原所有權人。…前項所稱有償移轉，指買
24 賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；…。
- 25 4、土地稅法第6條：為發展經濟，促進土地利用，增進社會福
26 利，對於國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機
27 構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、
28 公私墓、慈善或公益事業及合理之自用住宅等所使用之土
29 地，及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之減免；其減免
30 標準及程序，由行政院定之。
- 31 5、土地稅法第28條前段：已規定地價之土地，於土地所有權移

- 01 轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。
- 02 6、行為時土地稅法第39條第1項、第2項：被徵收之土地，免徵
03 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
04 徵收前之移轉，準用前項規定，免徵土地增值稅。但經變更
05 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
06 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
07 總數額，課徵土地增值稅。
- 08 7、土地稅法第49條第1項：土地所有權移轉或設定典權時，權利
09 人及義務人應於訂定契約之日起30日內，檢附契約影本及有
10 關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。但依規
11 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
12 值。
- 13 8、110年9月23日增訂土地法施行細則第55條之1：依本法第39條
14 第2項本文規定申請免徵土地增值稅時，應檢附都市計畫公
15 共設施保留地證明文件；…。依本法第39條第2項本文…規
16 定核定免徵土地增值稅之土地，主管稽徵機關應將核准文號
17 建檔，並將有關資料送地政機關登載前次移轉現值。
- 18 9、修正前稅捐稽徵法第28條第1項、第2項：納稅義務人自行適
19 用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內
20 提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。
21 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
22 可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應
23 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
24 年內溢繳者為限。
- 25 10、110年12月17日修正稅捐稽徵法第28條第1項、第4項、第5
26 項：因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢
27 繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證
28 明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責
29 於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之
30 日起15年間不行使而消滅（第1項）。第1項規定溢繳之稅
31 款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日

01 起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，
02 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
03 計利息，一併退還（第4項）。中華民國110年11月30日修正
04 之本條文施行時，因修正施行前第1項事由致溢繳稅款，尚
05 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
06 定；因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修正施行
07 之日起15年內申請退還（第5項）。

08 11、土地稅減免規則第24條第2項：土地增值稅之減免應於申報土
09 地移轉現值時，檢同有關證明文件向主管稽徵機關提出申
10 請。

11 12、平均地權條例第25條：供國防、政府機關、公共設施、騎樓
12 走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、
13 醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業等所使用之土地，及
14 重劃、墾荒、改良土地者，其地價稅或田賦得予適當之減
15 免；減免標準與程序，由行政院定之。

16 (二)、如事實概要欄所載事實，為兩造所不爭執，並有系爭土地不
17 動產買賣契約書、土地建物查詢資料、異動索引查詢資料、
18 土地建築改良物買賣所有權移轉契約書、110年3月23日土地
19 增值稅申報書、桃園市政府都市發展局110年4月9日桃都行
20 字第1100011248號函暨所附該局110年4月1日桃經市字第
21 1100013727號函、桃園市政府都市計畫土地使用分區證明
22 書、個人土地業務查詢作業、110年4月21日以未按契約申報
23 網路撤回110年3月23日申請、110年4月21日土地增值稅申報
24 書、李室呈將系爭土地持分再移轉資料、前處分、邱品涵聲
25 明書、前訴願決定、原處分、訴願決定及各該送達證書等在
26 卷可稽（見原處分卷第1至41、48至56、59至68、75至80、
27 85至97、236至247頁），洵堪認定。

28 (三)、觀察修正前稅捐稽徵法第28條第1項、第2項及110年12月17
29 日修正稅捐稽徵法第28條第1項、第5項之規定，無論是修正
30 前稅捐稽徵法第28條第1項、第2項或修正後同條第1項規定
31 之退稅請求，解釋上均包含稅捐稽徵機關適用法令錯誤，及

01 因事實認定錯誤所致適用法令錯誤，致納稅義務人溢繳稅款
02 之情形。此規定係屬返還公法上不當得利之性質，規範目的
03 在於稅捐稽徵機關徵收稅款，欠缺法律上原因，使納稅義務
04 人繳納之稅款與租稅法規定不一致，納稅義務人有此請求權
05 以回復與租稅法定原則相符合之應有狀態。是有上開溢繳稅
06 款情形，稅捐稽徵機關本應主動辦理退稅，其如未辦理，納
07 稅義務人於請求返還溢繳稅款而遭否准或不予處置，經訴願
08 後，自得續行提起課予義務訴訟。此處之課予義務訴訟，並
09 非請求行政法院判令稅捐稽徵機關撤銷或變更原違法之課稅
10 處分，而係請求行政法院命其作成准予退還溢繳稅款之行政
11 處分，如有否准處分則附帶訴請撤銷之。本件經原告於本院
12 發交更審時業已將速之聲明變更於原告主張欄之訴之聲明所
13 載，其聲明業已變更為請求行政機關做成退還其溢繳部分之
14 行政處分。

15 (四)、依據都市計畫法第42條第1項及第48條可知都市計畫法所稱
16 之「公共設施保留地」，係指依同法所定都市計畫擬定、變
17 更程序及同法第42條規定劃設之公共設施用地中，留待將來
18 各公用事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者
19 而言。再根據土地稅法第5條、第28條前段、行為時土地稅
20 法第39條第1項、第2項之文字，其中第39條第2項規定依都
21 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
22 同條第1項規定免徵土地增值稅，揆其立法意旨，在於目前
23 公共設施保留地之徵收作業，其補償金額低於市價甚多，故
24 以第39條第1項規定免徵土地增值稅方式予以補貼。又因公
25 共設施保留地被徵收前，其所有權人仍有售地變現之可能，
26 但受限於所售土地將來有被徵收之條件限制，其售價無法與
27 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
28 留地，被徵收時既可免徵土地增值稅，則徵收前之移轉自亦
29 應免稅，始符租稅公平。準此，依都市計畫法指定之公共設
30 施保留地尚未被徵收前之移轉，依前揭規定，當然發生免徵
31 土地增值稅之效果，並不以經人民申請為要件，如稅捐稽徵

01 機關予以核課，即屬適用法令錯誤致納稅義務人溢繳稅款之
02 情事。

03 (五)、又依據土地稅法第6條規定及平均地權條例第25條規定，可
04 知在土地稅法及平均地權條例已明定之土地稅減免外，授權
05 行政院裁量另定其他土地稅之減免標準與程序，並非對於上
06 開土地稅法及平均地權條例已明定之減免土地稅規定，再授
07 權增加新的限制。是行政院依該授權所定土地稅減免規則第
08 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
09 條例已明定之減免土地稅規定。是依都市計畫法指定之公共
10 設施保留地尚未被徵收前之移轉，依行為時土地稅法第39條
11 第2項前段規定，無須申請即當然發生免徵土地增值稅之效
12 果，並無適用上開土地稅減免規則須經人民申請始生免稅效
13 果之限制要件。

14 (六)、系爭土地於原告繳納土地增值稅之時，屬於土地稅法第39條
15 第2項所定之免徵土地增值稅之情形，業經被告於110年4月
16 12日核定免徵。此時當然發生免徵土地增值稅之效果，雖事
17 後申報之時漏未勾選「本筆土地為公共設施保留地，檢附相
18 關證明文件0份，請依土地稅法第39條第2項規定免徵土地
19 增值稅」，亦未檢附系爭土地為公共設施保留地之相關證明
20 文件，但依據前開規定及解釋可知，系爭土地移轉之土地增
21 值稅已當然發生免徵土地增值稅之效果，並不以原告或參加
22 人是否有申請為要件，也就是說稅捐稽徵機關不能以此主張
23 原告對於免徵等節具有協力之申報義務。更簡單的來說，該
24 部分本非屬於稅捐核課範圍，與稅捐稽徵原則中之申報義務
25 本應做不同程度之處理，而不是稅捐稽徵事項有利不利人民
26 均須納稅義務人陳報。蓋稅捐稽徵之所以要課予人民申報義
27 務乙節，係為了租稅管理及核課稅捐之正確性，並避免國家
28 財政因短少稅捐之收取而造成相關資源之短缺，但在退稅或
29 免稅之情形下，退稅事由及免稅事由雖不能否認人民有協力
30 申報之義務，但該協力申報義務更大一部分是在人民得主張
31 自己的權利，保有自己因為勞動或是交易所得享有國家租稅

01 減免之提醒國家義務，除非法規有規範在此一情形下未為申
02 報之協力義務有何不利於人民之法律效果，否則當不能以實
03 際上需課稅時相對人有協力義務而相對人未盡協力義務有不
04 利益之原理原則，直接認定於退稅或免稅時相對人未盡協力
05 義務亦有不利益。況且，縱有該不利益之適用，該不利益之
06 法律效果為何，並無相關法律或法律授權之法規命令明文規
07 定，等同於在退稅、免稅之情形下，如以實際要課徵稅賦之
08 情形解釋人民有如同課稅義務之申報義務，將變相課予人民
09 不利益，並且可能有違實質租稅原則，亦對法律保留原則有
10 所違背。況在本件之情形，該得以免徵即土地稅法第39條第
11 2項之情形，業據被告於原告首次申請時核定在案，是以，
12 本件原告於再次申報時漏未申報或勾選相關符合免徵土地增
13 值稅之狀況，身為稅捐稽徵機關之被告當不能以此免徵未予
14 申報為由而增加法所未給予人民之限制及不利益範圍，是
15 以，就此而言，被告此部分核課既屬有誤。

16 (七)、又本件之免徵，是因為符合土地稅法第39條第2項之規定，
17 並非原告與參加人2人有約定由參加人負擔土地增值稅之繳
18 納，亦非因為原告與參加人誤認土地之性質等情，蓋參加人
19 2人與原告上開約定與主觀認定，前者為兩造私法間之權利
20 義務關係，並無變更法律上納稅義務人之效力，後者為渠等
21 之主觀認定，均無法變更納稅義務人及原告是否就該次買賣
22 符合免徵或減徵之事由。原告自不能就此主張免徵，被告亦
23 不能就此主張兩造間之契約影響其核課與是否免稅或退稅之
24 認定。

25 (八)、另被告主張土地稅法第39條第2項屬於暫緩課徵，並非免
26 徵，況本件參加人李室呈業已移轉由原告處受讓之系爭土
27 地，原告仍需重新核定後繳納土地增值稅。然於本件買賣以
28 及申報之時，系爭土地之增值稅原告確實依據前開條文應予
29 以免徵，不論該免徵之性質為何，後續於原告符合需徵收土
30 地增值稅之情形下，被告應另為核課處分，不能以此一部分
31 原告現今負有繳納義務而使前開違法應退稅未退稅之處分變

01 為合法，換言之，本件原屬違法之行政處分於做成後符合徵
02 收要件不因事後須向原告須徵收而變為合法。且如前所述，
03 被告就此情形需另為核課處分，當不能以此理由偷渡前違法
04 處分而為合法處分。

05 (九)、是以，原處分核有違誤，訴願決定機關遞予維持，亦非妥
06 適，原告主張為有理由，原處分及訴願決定應予撤銷。

07 六、另按第一項規定溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應
08 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
09 日止，按溢繳之稅額，依各年度一月一日郵政儲金一年期定
10 期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。稅捐稽徵法第
11 28條第4項定有明文。本件原告繳納稅款之日為110年5月5
12 日，原告就其溢繳部分以前開規定為利息之請求為有理由，
13 且該法定利息之計算如上所述，應予准許。

14 七、綜上所述，系爭土地於原告以買賣方式移轉予參加人時，為
15 未經徵收之公共設施保留地，符合行為時土地稅法第39條第
16 2項前段規定之免稅要件，被告按一般用地稅率核課土地增
17 值稅23萬1,556元，並否准原告申請退還已繳納之前開土地
18 增值稅，係屬違法，訴願決定予以維持，亦有未合，原告訴
19 請撤銷，並請求被告准予退還上開溢繳之稅款加計繳款日起
20 算之法定利息，為有理由，應予准許。

21 八、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及所提出之證
22 據，核與判決之結果不生影響，爰不逐一論列，併予敘明。

23 九、本件之訴訟費用由敗訴之被告負擔，爰確定如主文第3項所
24 示。

25 十、據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第236
26 條、第195條第1項前段、第98條第1項前段，判決如主文。

27 中 華 民 國 113 年 11 月 25 日
28 法 官 唐一強

29 一、上為正本係照原本作成。

30 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
31 由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原

01 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
02 背法令之具體事實），其未表明上訴理由者，應於提出上訴
03 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
04 上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他
05 造人數附繕本）。

06 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，
07 逕以裁定駁回。

08 中 華 民 國 113 年 11 月 25 日
09 書記官 陳達泓