最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第456號

上　訴　人　永豐餘投資控股股份有限公司
代　表　人　何奕達
訴訟代理人　陳惠明　會計師（兼送達代收人）
　　林瑞彬　律師
被上訴人　臺中市政府地方稅務局
代　表　人　沈政安

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國107年1月17日臺中高等行政法院106年度訴字第185號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決關於駁回上訴人請求撤銷復查決定與該部分之訴願決定，及作成退還上訴人地價稅新臺幣12,361,208元之決定暨該訴訟費用部分均廢棄，發回臺中高等行政法院。

其餘上訴駁回。

駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人代表人由陳進雄變更為沈政安，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、上訴人所有臺中市○○區○○段313、315、317、318、319、320、321、323、346、361、367、369、373、385及391地號等15筆土地（下稱系爭15筆土地），經國立臺北科技大學（原判決誤載為國立臺北大學，下稱北科大）於民國103年5月1日與上訴人簽訂土地建物無償借用合約書（下稱系爭借用合約），雙方約定借用期間103年5月1日起至106年4月30日止，無償提供北科大做為行政辦公室、學員宿舍、研發設計室、教學模型及豐原木藝產業文化館、木材天然乾燥室、漆藝教室及實習區等用途使用，並約定不得變更教學或借用目的。嗣北科大以105年9月8日北科大設計字第10555400209號函（下稱105年9月8日函），請被上訴人所屬豐原分局（下稱豐原分局）減免系爭15筆土地之地價稅，經該分局於10

5年9月22日派員至現場勘查，認北科大實際使用範圍，僅在367及373地號土地部分面積作教學、研究使用，爰以105年10月11日中市稅授豐分字第1052617207號函（下稱105年10月11日函）復略以上訴人所有系爭15筆土地，除367及373地號土地部分面積5,059平方公尺、70.9平方公尺同意免徵105年地價稅外，其餘土地（下稱系爭其餘土地）仍應按一般用地稅率課徵地價稅等語，其後並作成核課處分，核定上訴人105年地價稅應納稅額為新臺幣（下同）17,138,532元，經上訴人於105年11月29日繳納完畢在案。上訴人不服105年10月11日函，於105年11月11日（被上訴人收文日）提起訴願，經被上訴人認上訴人係對105年地價稅就系爭15筆土地之核稅面積及金額不服，且尚屬105年地價稅開徵期，乃於105年11月14日經由電話紀錄取得上訴人同意，將該訴願書轉為復查申請書，並經被上訴人於105年12月1日會同上訴人、北科大配合現場會勘後，於同年月29日作成中市稅法字第10500137061號復查決定書（下稱復查決定）對於367及373地號土地免徵地價稅之核定面積，認原核有過大之違誤，但基於禁止不利益變更原則，不應予以變更，而其餘13筆地號土地，則無不同等語，維持原核課處分。上訴人不服105年10月11日函及復查決定，提起訴願，經訴願決定為「關於105年10月11日函部分訴願不受理；關於復查決定部分訴願駁回」。上訴人不服，向原審提起行政訴訟，聲明請求判決105年10月11日函、復查決定及訴願決定均撤銷，並應作成退還上訴人該部分地價稅12,361,208元之決定。經原審判決駁回。上訴人仍不服，遂提起本件上訴，聲明請求廢棄原判決並撤銷105年10月11日函不利部分、復查決定及訴願決定；被上訴人應作成退還105年該部分地價稅12,361,208元之處分。

三、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決之記載。

四、原判決為上訴人敗訴之判決，係略以：㈠上訴人於105年11月9日提起訴願，固未罹於訴願期間，惟訴願決定以上訴人

就105年10月11日函提起訴願逾期，而就此部分為不受理之決定，其理由雖有所不當，惟上訴人就105年10月11日函所提不服之書面表示，業經轉換為復查程序而獲程序及實質保障更為周全之救濟方式，則訴願決定就上訴人再對105年10月11日函提起訴願作成不受理決定，其結果並無不合，故訴願決定此部分仍應予維持。㈡土地稅減免規則係由行政院依土地稅法第6條及平均地權條例第25條授權而訂定，而前開規定已揭示地價稅之減免目的乃在「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利」，故土地之使用必須可以達到上開目的，始足當之。又所謂使用，應依使用目的之性質，為合理及客觀判斷事物之本質，須有一般正常利用土地之狀態，方可認為實際使用，如僅為規劃設計階段，尚未著手整理土地以供使用，或實際上使用期間甚短等情形，均難認為有合於實際使用之情形。㈢系爭其餘土地於105年度之使用情形是否合於土地稅減免規則第8條第1項第10款之規定，經核認如下：1.C區：經北科大規劃為教師休息區，然依被上訴人105年9月22日現場拍攝照片觀之，該區部分無屋頂或屋頂破損、天花板及隔間木板脫落，碎片散置地面，門窗毀壞，堆置雜物，顯處於閒置狀態，且與該區103年度使用情形類同。2.F區：經北科大規劃為教學模型及學生作品展示區，然依被上訴人105年9月22日現場拍攝照片觀之，該區部分屋頂僅覆蓋臨時性之黃色帆布，部分亦掉落、破損未整修，少部分面積堆置紙箱、木材等雜物，地面坑洞不平整，其餘大部分面積閒置未使用，且該區內部顯未作放置教學模型及展示學生作品使用，又較該區於103年度仍有使用或整修之情形顯有不符，益證該區於105年度已屬未有人使用或整修之狀態。3.G、N、O區：經北科大規劃為木材天然乾燥區1至3，然依被上訴人105年9月22日現場拍攝照片觀之，該3區牆壁、地面破損，塵土覆蓋，多處坑洞，G區少部分空間隨意堆置木材、陳舊機械、捲紙材料等物品，N區僅堆放數部上訴人留下之機械，O區僅堆放數堆以透明塑膠包覆之裝箱DIY玩具或

家具及木材，大部分空間空置，難認有實際使用作木材天然乾燥區之情形，亦無上訴人所稱整齊清潔等情，故該3區於105年度亦屬未有使用之情形。4.H、I區：經北科大分別規劃為建築木工實習區、門窗木工實習區，然依被上訴人105年9月22日現場拍攝照片觀之，該2區係鐵皮屋頂及鐵皮牆面，部分鐵皮已破損，地面坑洞並為塵土覆蓋，核並未作建築木工或門窗木工實習使用，故該2區於105年度屬未有使用之情形。5.P、Q區：經北科大規劃為原木氣乾儲存區2、1，然依被上訴人105年9月22日現場拍攝照片觀之，該2區鐵皮屋頂及牆壁部分已破損，地面覆蓋塵土且堆放少許木材、樹枝、雜物及垃圾，其餘大部分空間閒置，核該2區於105年度屬未有使用之情形。6.R、U區：經北科大規劃為學員文創工坊，然依被上訴人105年9月22日現場拍攝照片觀之，該2區屋頂破損，且屋頂或屋簷鐵皮部分已鏽蝕、地面有坑洞且為塵土覆蓋，顯屬閒置未使用。另上訴人提示R區105年11月30日已有部分使用之情形之照片，因土地稅減免規則第24條須土地所有權人該年度地價稅開徵40日前提出免稅申請，故應以上開申請期限截止日（按105年地價稅開徵日為105年11月1日，故申請期限截止日為9月22日）為被上訴人審核之基準日，因已逾被上訴人105年度之審核基準日，核屬次年度（106年度）得否准予減免地價稅之情形，與本件105年度之認定尚無關聯。7.S、T區：經北科大規劃為教職員宿舍1、2，然依被上訴人105年9月22日現場拍攝照片觀之，該2區外觀、門窗均殘破不堪，K屋內家具設施毀壞，且屋內空間除部分堆置雜物外，其餘大部分空間閒置未使用，核該2區並未作教職員宿舍使用，於105年度自屬未有使用之情形。8.J、K、L、M、V、W、X區：經北科大分別規劃為林蔭步道區、節慶活動區、停車區、民間信仰中心、常設活動區、停車空間、水井區，然依被上訴人105年9月22日現場拍攝照片觀之，該等區域為空地、草地、巨型廢棄煙囪、部分雜草叢生、部分有樹木及設置福德祠，與上訴人提示J、K、L、M、W、X區

域照片相符，且觀諸上訴人提示上開5區103及105年度照片，益證該5區自103至105年幾無變化，均屬閒置未有使用之狀態。上訴人稱V區為常設活動區，於105年度有供臺中市經濟經發展局（下稱經發局）主辦活動云云，然經發局所主辦之活動期間甚為短暫且未經該局通報申請減免105年地價稅，故不得認該區於105年度合於免稅之要件。至上開L、W區雖經規劃為停車空間，惟依照片顯示均屬空置狀態，且揆諸被上訴人已就系爭15筆土地A、B、D、E區劃設1,274㎡面積供停車及行車動線使用，核已足供北科大教職員及學生或參訪人員使用，認被上訴人認定L、W區無需再擴大劃設為停車空間而予免徵地價稅等語，綜上，原審核認被上訴人上開判斷屬合理適當。㈣本件除367地號土地其中有3,785㎡面積，對照木創中心規劃圖上之A、B、D及E區等4區域建物，各設有營運行政中心及學生宿舍（A區、B區）建物、實習教室（廠務辦公室）及學生教室（D區、E區）建物，尚符合北科大辦公室、木工作業場、解說室、宿舍及出入通道等使用，另再設算1,274㎡供停車及行車動線使用外，該地號其餘空間仍屬空置、簡易修繕、堆置木材、機器及未作任何使用；又373地號土地因有70.9㎡面積為進出大門必經之路，亦應予免徵外，系爭其餘土地多為待整修或未使用建物、空地、雜草、樹林及巨型廢棄煙囪等閒置狀態如前述，而分別作成105年10月11日函、復查決定以系爭其餘土地，與土地稅減免規則第8條第1項第10款所定之免稅要件不合，而否准上訴人該部分免徵105年地價稅之申請，於法並無違誤。㈤至「臺中魯班創意節－木工親子園遊會」（下稱105年5月魯班創意節活動）係經發局函請上訴人無償借用北科大「木藝文創中心」（下稱木創中心）舉辦，活動期間為105年5月28、29日；臺中市豐原區漆藝木藝雙旗艦發展計畫－漆彩好禮，百年好盒（下稱105年9月木漆藝活動）亦係由經發局函請上訴人無償借用木創中心舉辦，活動期間為105年9月19至25日，然該借用人並未通報；又該2個活動舉辦時間分別僅為2日及7

日，活動相關參與人員在土地上核僅屬短暫停留，尚難認有合於供學校使用之情形，而屬得免徵地價稅之範疇。另臺中市政府於104年度係為辦理「2015臺灣燈會」活動，考量豐原燈區民眾賞燈之交通需求，請上訴人無償出借系爭15筆土地，並以借用人身分向被上訴人申准免徵與經發局借用系爭15筆土地舉辦該2個活動並未向被上訴人通報，兩者情形並非相同，尚難比附援引等語，因認上訴人訴請撤銷105年10月11日函、復查決定及訴願決定，並應作成退還該部分地價稅12,361,208元之決定為無理由，應予駁回等詞，為其判斷之基礎。

五、本院查：

(一)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。」第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」土地稅減免規則第1條規定：「本規則依土地稅法第6條及平均地權條例第25條規定訂定之。」第5條規定：「同一地號之土地，因其使用之情形……認定僅部分合於本規則減免標準者，得依合於減免標準之使用面積比率計算減免其土地稅。」第8條第1項第10款規定：「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：……十、無償供給政府機關、公立學校及軍事機關、部隊、學校使用之土地，在使用期間以內，全免。」第22條第1款規定：「依第7條至第17條規定申請減免地價稅或田賦者……，但合於下列規定者……或由用地機關函請稽徵機關辦理，免由土地所有權人或典權人申請：一、依第8條第1項第10款規定全免者。」第24條規定：「合於第7條至第17條規定申請減免地價稅或田賦者，應於每年(期)開徵40日前提出申請；逾期申請者，自申請之次年(期)起減免……」

又平均地權條例第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。」

(二)關於駁回部分（即105年10月11日函部分）：

1.查依前開土地稅減免規則第8條第1項第10款及第22條規定可知，無償供給公立學校使用之私有土地，在使用期間以內，不僅地價稅全免，且無庸由土地所有權人向主管稽徵機關申請，而應由「稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽徵機關辦理」，此基於國家機關分工互助之功能，相關資訊本於職權應相互流通及掌握，於稽徵技術上，如有上開情事，公立學校即得函請稽徵機關辦理供地人免徵地價稅事宜，無待乎供地人依土地稅減免規則第22條前段規定自行申請。至於公立學校通知稽徵機關前揭事宜，既係基於機關互助，即非申請案件，更非代供地人為申請免徵地價稅。稽徵機關經公立學校為此等事宜之通知，基於租稅法定主義，關於土地是否確實無償供該校之用，自應核實查證，而為土地是否應免徵地價稅債務之認定，不受該通知內容之拘束。但不論認定為何，就其認定結果而對該公立學校，以及供地人所為之通知，尚非對依法申請免徵地價稅事件之准許或否定。稽徵機關如認土地確如公立學校所通知有無償供使用之情狀，自應於通知年度逕就該土地為免徵地價稅之辦理；反之，則仍應於通知年度開徵日為該土地之地價稅核課處分。土地所有人如認稽徵機關對於該土地是否無償供公立學校使用之事實認定有誤，即應就前開核課處分於法定期間內，循序提起撤銷訴訟以資救濟。又依行政訴訟法第4條第1項規定：「人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾3個月不為決定，或延長訴願決定期間逾2個月不為決

定者，得向行政法院提起撤銷訴訟。」而所謂行政處分，依訴願法第3條第1項及行政程序法第92條第1項規定，係指中央或地方機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為而言。行政機關所為單純之事實敘述或理由說明，並非本於行政權而對人民所為發生法律效果之單方行政行為，自非行政處分。如對非行政處分提起撤銷訴訟，則其起訴不備要件，且無法補正，難認合法。

2.上訴人主張其係將系爭15筆土地無償供給公立學校即北科大使用，依土地稅減免規則第22條規定可知，乃應由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽徵機關辦理，免由上訴人為申請減免地價稅。豐原分局105年10月11日函，係由北科大依土地稅減免規則第22條第1款規定，以105年9月8日函請被上訴人就其向上訴人借用之系爭15筆土地等辦理免徵105年地價稅事宜。北科大前揭105年9月8日函，無非基於國家機關互助義務，既非自行申請免徵地價稅，也非代上訴人申請免徵地價稅，此見諸卷附北科大105年9月8日函之意涵，亦極明確，並無「代申請」免徵地價稅之意旨。嗣豐原分局以105年10月11日函復上訴人內容，表示系爭15筆土地減免地價稅與否之意旨，惟上訴人就本件地價稅之核課，既無需提出申請，應由稽徵機關經查證後，就該年度為核課與否之處分，上訴人對此核課處分如認對其不利，自得於法定期間內，循序經由復查程序、提起訴願暨行政訴訟以資救濟，此對上訴人訴訟上之保障即屬周全。就本件而言，豐原分局以105年10月11日函復上訴人後，被上訴人嗣即核發105年地價稅單之核課處分，核定上訴人105年應納地價稅額。上訴人原先固對105年10月11日函表示不服，惟被上訴人經電話洽詢上訴人同意，已改就核課處分循復查程序處理，即屬正辦。是105年10月11日函既非行政處分，訴願決定就此部分為不受理之結論並無不合，上訴人就此部分猶提起撤銷訴訟

，即屬於法不合。原判決就此部分之駁回理由固有未洽，惟其結論並無不合，上訴人就此部分猶提起上訴，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

(三)關於廢棄發回部分：

1.查地價稅以持有或所有土地為稅捐客體，無非基於量能課稅原則之考慮。惟基於立法政策之考量，法令會就某特定情形，給予土地所有人為地價稅減免之稅捐優惠。而土地稅減免規則第8條第1項第10款規定私有土地無償提供公立學校使用之土地，在使用期間以內，全免地價稅，乃鑒於公立學校係從事教育之事，若私有土地無償供公立學校使用，等於減輕國家支付使用土地之代價，而得將此節省之經費善作興辦教育文化，並因而促進私有土地活用、增進社會福利，故應對此種私有土地所有人予以免徵地價稅之優惠，以茲鼓勵，此乃立法者為增進公共利益，以法律或明確授權之命令，特別規定給予特定範圍納稅義務人免除租稅優惠之措施。惟依土地稅法第14條規定可知，私有土地符合課徵田賦要件外，凡已規定地價之土地，原則上均應照價課徵地價稅。又土地稅減免規則係由土地稅法第6條及平均地權條例第25條之授權訂定，則適用該規則時，自應審酌前開規定意旨，作為解釋法律之依據，始屬合目的性之解釋。故審酌土地是否符合土地稅減免規則第8條第1項第10款規定之免稅要件，必須該土地確係屬「無償」提供，並達到符合供公立學校從事教育予以「使用」之目的。又所謂「使用」，應依使用目的之性質，為合理及客觀判斷事物之本質，須有一般正常利用土地之狀態，方可認為實際使用，此屬事實問題，由稽徵機關本於職權視實際情形予以核實認定。而若經調查結果，私有土地僅部分面積合於該規定之要件者，稽徵機關自得依合於該規定之私有土地面積比率計算減免其土地稅。復依土地稅減免規則第8條第1項第10款規定可知，私有土地如無償供給政府機關使用，在使用期間以內，亦應免徵地價稅。再者，

地價稅係以土地之所有或持有為客體之稅捐，具有狀態繼續之特質，故必須利用時段將之劃分形成課稅週期，並在課稅週期內選取特定納稅義務基準日，資為評估財產歸屬（即確認納稅義務人）及其經濟效益（即確認土地收益能力）之標準，以確定稅捐構成要件內容。又依土地稅法施行細則第20條第1項規定：「地價稅依本法第40條之規定，每年1次徵收者，以8月31日為納稅義務基準日；……各年（期）地價稅以納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人或典權人為納稅義務人。」可知，納稅義務人之判斷基準時，為地價稅納稅義務基準日。至地價稅之開徵日期為每年11月1日，此為作成核課處分之時點。

2.經查，原判決駁回上訴人請求撤銷復查決定與該部分之訴願決定，及作成退還地價稅12,361,208元之決定部分，係以本件經豐原分局及被上訴人先後於105年9月22日及上訴人申請復查後之105年12月1日派員至系爭15筆土地現場勘查結果，除367地號土地其中有3,785㎡面積，對照木創中心規劃圖上之A、B、D及E區等4區域建物，各設有營運行政中心及學生宿舍（A區、B區）建物，實習教室（廠務辦公室）及學生教室（D區、E區）建物，尚符合北科大辦公室、木工作業場、解說室、宿舍及出入通道等使用，另再設算1,274㎡供停車及行車動線使用外，該地號其餘空間仍屬空置、簡易修繕、堆置木材、機器及未作任何使用；又373地號土地因有70.9㎡面積為進出大門必經之路，亦應予免徵外，系爭其餘土地多為待整修或未使用建物、空地、雜草、樹林及巨型廢棄煙囪等閒置狀態，而作成復查決定以系爭15筆土地除367及373地號土地部分面積5,059㎡、70.9㎡免徵105年地價稅外之系爭其餘土地，與土地稅減免規則第8條第1項第10款所定之免稅要件不合，否准上訴人該部分免徵105年地價稅之申請等情，而有關上訴人究有無將系爭其餘土地無償供給北科大使用，原審經斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以依系爭15筆土地平面圖

及空間規劃與使用說明圖，比對被上訴人2次勘驗所拍攝照片及上訴人於本件提示之照片，併對照同土地於103年度使用情形予以核認，分別敘明就系爭其餘土地核定之情形及認定依據及理由，且對於上訴人主張何以不足採之理由，均詳為指駁（參見原判決第24～27頁），經核與卷證資料相符，其認定亦無違經驗法則、論理法則及證據法則，核無違誤。原判決復敘明有關本件105年地價稅之開徵日期為105年11月1日，則被上訴人於105年9月22日至現場勘驗結果既為未使用狀態，系爭其餘土地縱於105年11月30日後有部分使用情形，因已逾被上訴人105年度之審核基準日，此乃屬次年度（106年度）得否准予減免地價稅之情形，與本件105年度之認定尚無關聯，故此亦不足為上訴人有利之認定，亦無不合。上訴意旨猶指摘其就系爭其餘土地確無償提供予北科大使用云云，無非執其主觀意見，對原審之事實認定之職權行使事項再為爭執，難認可採。

3.惟查，上訴人於原審時即一再主張於本件105年地價稅課稅年度，業經經發局借用系爭15筆土地辦理「105年5月魯班創意節活動」及「105年9月木漆藝活動」，推廣木藝文化，故系爭15筆土地於105年度實有合於土地稅法第6條及土地稅減免規則第8條第1項第10款所定免稅要件等語。原判決就上訴人前揭主張有借用等情，固認定屬實，惟以該借用人經發局未通報被上訴人，使被上訴人依通報資料逕行審核系爭15筆土地舉辦該2個活動是否合於該條款所定之免稅要件，並以該2個活動舉辦期間分別僅為2日及7日，舉辦活動時間甚短，故認難有合於免徵地價稅之範疇等語（參見原判決第29～30頁）。然上訴人苟確有於105年地價稅課稅年度，將系爭15筆土地（詳細土地範圍為何，原判決未予認定，尚待查明）無償出借予政府機關使用，依土地稅減免規則第8條第1項第10款規定可知，無償供給政府機關使用之土地，在使用期間以內，全免；復依同規

則第22條規定，應由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽徵機關辦理，免由土地所有權人申請。本件借用機關即經發局如於借用後，疏未函請被上訴人辦理，自屬非可歸責於上訴人，被上訴人應不得據此為拒絕免徵之理由。又雖該借用期間固僅數日，惟既有約定使用期間及使用範圍，自可據以計算該地價稅徵免金額，被上訴人以該借用期限短暫為拒絕免徵之理由，亦屬於法不合，原審就此有利於上訴人事項，未予斟酌，遽為不利於上訴人之認定，即有適用法規不當之違誤。且通常辦理活動，需有一定時間予以布置或準備，參諸卷內資料顯示，經發局借用前揭土地辦理「105年5月魯班創意節活動」，該活動展期固為105年5月28、29日，然依該所附場地規劃企劃書顯示「進撤場時程安排」，其場地點交日期為同年5月26～27日，撤場日期為5月29～30日（參見原審卷1第120～124頁），則原判決就此部分認定該使用期間僅有2日，與卷內證據不符，亦有認定事實未依證據之違誤。是上訴人無償出借經發局使用前揭土地之範圍暨期間為何，猶有未明；又此使用期間是否有部分業經被上訴人為免徵地價稅而不應重覆計算等情，亦有未明。此攸關本件應免徵地價稅之數額及有無理由之認定，猶有待原審進一步查明審認之必要。

4.綜上所述，原判決維持復查決定與該部分之訴願決定及駁回請求作成退還上訴人該部分地價稅12,361,208元之決定部分，有如上所述之違誤，並於判決結果有影響，上訴意旨指摘原判決此部分違法，求予廢棄，即有理由；又因此部分事實尚有未明，有由原審再為調查審認之必要，本院尚無從自為判決，故將原判決此部分廢棄，發回原審再為調查後，另為適法之裁判。又上訴人前揭關於請求應作成退還105年該部分地價稅12,361,208元之決定部分之聲明，因上訴人就本件105年之地價稅已經繳納，依行政訴訟法第196條規定，經上訴人聲明得依行政訴訟法第8條第2

項規定提起撤銷訴訟合併提起給付訴訟（回復原狀），併予指明。

六、據上論結，本件上訴為一部有理由、一部無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第256條第1項、第260條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　10　　月　　1　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

法官　陳　秀　媖

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　10　　月　　2　　日

書記官　陳　映　羽