臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@109年度訴字第

109年10月15日辯論終結

原　　告　張獻章

訴訟代理人　林勝安　律師

被　　告　臺中市政府地方稅務局

代　表　人　沈政安

訴訟代理人　吳振裕

　　邱綺苓

　　黃春萍

上列當事人間因退還稅款事件，原告不服臺中市政府中華民國109年3月2日府授法訴字第1080212738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

壹、程序方面：

按行政訴訟法第111條第1項、第3項第2款規定：「（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。……（第3項）有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」經查，原告起訴時原起訴狀記載訴之聲明原為：「1.訴願決定及被告所屬文心分局108年8月12日中市稅文分字第1082113148號否准函均撤銷。2.被告應依稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定，自民國96年1月4日起至填發國庫退稅支票之日止，按溢

繳土地增值稅額新臺幣219萬6,981元，依繳納稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。3.訴訟費用由被告負擔。」嗣於本院審理中變更聲明為：「1.訴願決定及被告所屬文心分局108年8月12日中市稅文分字第1082113148號否准函均撤銷。2.被告應依稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定，返還溢繳土地增值稅219萬6,981元，及自97年1月8日起至填發國庫退稅支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。3.訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷第203頁），雖有追減，因其請求之基礎不變，依據上述規定，應予准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

緣被繼承人張子臨（即原告父親）原所有臺中市○○區○○○段○○○○○○○○○○○○○○○號土地（下稱系爭土地），於民國下同）96年1月3日經臺灣臺中地方法院民事執行處（下稱臺中地院民事執行處）以94年度執字第56371號執行拍賣，經被告分別核課土地增值稅新臺幣（下同）311萬178元及177萬2,002元，合計488萬2,180元，並由民事執行處代為扣繳土地增值稅在案。嗣原告（張子臨之遺產管理人）以108年8月7日申請書（108年8月12日被告收文日）檢附臺中市政府都市發展局105年3月7日105中都速字第10503070078號使用分區證明書，以系爭土地部分屬公共設施保留地為由，申請按土地稅法第39條第2項規定免徵部分土地增值稅，並請求退還所溢繳稅款。經被告以退稅請求權發生於00年0月0日，原告遲至108年8月12日始申請，退稅請求權已罹於時效而消滅為由，以108年8月12日中市稅文分字第1082113148號函（

下稱原處分）否准。原告不服，於108年8月29日提起訴願，經臺中市政府以109年3月2日府授法訴字第10802127 38號訴願決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.系爭土地面積3,132平方公尺中，法拍移轉行為時，即含有45%面積1,409.4平方公尺為公共設施保留地，適用土地稅法第39條第2項免徵土地增值稅之規定：

⑴系爭土地在85年1月13日即包含在臺中市都市計畫變更農業區為工業區、住宅區及其他必要性設施用地內。同時附帶條件：不論是工業區、住宅區及其他必要性設施即原先詳細列舉之機關、公園、廢棄物處理廠、綠地及道路用等公共設施用地，如欲開發使用均應俟臺中市政府擬訂細部計畫後，始可依細部計畫規定申請開發使用。系爭土地96年拍賣移轉時，雖編列為住宅區，但若要開發使用，仍應俟臺中市政府訂定細部計畫實施後始可申請開發使用。故在臺中市政府都市發展局105年3月7日核發分區使用證明內容記載，系爭土地在100年11月8日府授都計字第1000112725號公告細部計畫及104年7月22日府授都計字第1040156066號臺中市轄區內各都市計畫（含細部計畫）使用分區管制要點專案通盤檢討案辦理。系爭土地分區使用仍然包含在第二種住宅區道路用地及公園兼兒童遊樂場用地。如以市地重劃方式整體開發，公共設施負擔比率之規定（通常是以45%為原則）比例辦理。目前臺中市地重劃整體開發計畫已分別進行到第14期市地重劃。

⑵故而，可見系爭土地始終包含在臺中市都市計畫，應俟擬訂公布細部計畫後，按市地重劃扣抵整體開發公共設施保

留地負擔比例（通常是以45%為原則）重新分配後，始為實際可供申請開發興建住宅使用的範圍。原告原有系爭土地經臺中地院民事執行處96年11月28日中院彥民執94執春字第56371號通知分配代扣被告不分青紅皂白填發稅單488萬2,180元中，即包含預扣拍得人邵xx拍賣取得系爭土地3,132平方公尺日後參加市地重劃被扣抵公共設施應負擔45%面積1,409.4平方公尺部分之土地增值稅219萬6,981元。並將原告繼承張子臨所有系爭土地3,132平方公尺中45%公共設施保留地，於96年1月3日法拍移轉時依照土地稅法第39條第2項規定應享有免徵土地增值稅之優惠權益，經被告違法限縮行為時，法律明文定有的免稅優惠無償轉嫁予拍得人邵xx，則歸因於被告適用法令錯誤，計算錯誤，以致原告溢繳系爭稅款219萬6,981元之事實，至臻明確。顯然違反租稅法律主義精神及實質課稅原則。

2.訴願機關不察，訴願決定遽予維持原處分而駁回訴願，有違租稅法律主義精神及實質課稅，剝削納稅義務人合法權益於不顧，亦有違反租稅公平正義原則等語。

㈡聲明：

1.訴願決定及被告所屬文心分局108年8月12日中市稅文分字第1082113148號否准函均撤銷。

2.被告應依稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定，返還溢繳土地增值稅219萬6,981元，及自97年1月8日起至填發國庫退稅支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。

3.訴訟費用由被告負擔。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

按土地增值稅之課徵在使土地之自然漲價於土地所有權移轉時歸公，俾實現平均地權之目的。次按土地移轉適用土地稅法第39條第2項免徵土地增值稅，必須符合「依都市計畫法指定之公共設施保留地」及「該公共設施保留地將由政府依徵收方式取得或未明文規定取得方式者」2項要件。卷查系爭土地於66年1月18日公告發布「臺中市第二、三、四期擴大都市計畫」案，其土地使用分區為「農業區」；85年1月13日公告發布「變更臺中市都市計畫（部分農業區為工業區、住宅區、機關、公園、廢棄物處理場、污水處理廠、綠地及道路用地）案」變更原農業區為工業區、住宅區及其他必要性設施用地，同時附帶條件應另行擬定細部計畫（含配置適當之公共設施及以區段徵收方式開發），其使用分區為「住宅區」；100年11月18日公告發布「擬定臺中市都市計畫（寶山里及文山里地區工業區）細部計畫」案，使用分區為「第二〇住〇區〇道路用地及公園兼兒童遊樂場用地」；96年1月3日時，系爭地號土地使用分區為「住宅區」，有臺中市政府都市發展局108年9月6日中市都測字第1080154089號函附卷可憑，是系爭土地於96年1月3日經民事執行處拍賣並代為扣繳系爭土地增值稅款時，其都市計畫土地使用分區為住宅區，非屬土地稅法第39條第2項所稱之公共設施保留地，並無免徵土地增值稅規定之適用，被告按一般用地稅率核課土地增值稅並無不合，核無適用法令錯誤致原告溢繳稅款之情事，自無稅捐稽徵法第28條退稅請求權之適用。系爭土地雖於100年11月18日公告發布擬定細部計畫，變更使用分區為「第二〇住〇區〇道路用地及公園兼兒童遊樂場用地」，惟並無得改變行為時（96年1月3日）其屬住宅區之事實，自無免徵土地增值稅之適用。準此，原處分於法並無不合，

原告所請應予駁回等語。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

㈠系爭土地於96年拍賣時，是否屬於土地稅法第39條第2項所稱之公共設施保留地而免徵土地增值稅？

㈡原告是否符合稅捐稽徵法第28條第2項退還稅款之構成要件？被告以原處分否准原告請求退還稅款之申請，是否適法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

前揭爭訟概要之事實，除前列之爭點事項外，其餘為兩造所不爭執，並分別有如附表所示各項資料可查（甲證2-1至2-3；乙證1、3至6；丁證1。本件判決相關證據之編號詳附表）。

㈡系爭土地於96年拍賣時，不屬於土地稅法第39條第2項所稱之公共設施保留地，故未能免徵土地增值稅：

1.應適用的法令：

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……。」

2.依上開規定，有償移轉土地之納稅義務人為原所有權人，依土地漲價總數額繳納土地增值稅；惟若屬於被徵收之土地，

或者依都市計畫法指定之公共設施保留地，在尚未被徵收前之移轉，均免徵土地增值稅。

3.經查，系爭土地於96年1月3日經臺中地院民事執行處執行拍賣，以96年2月6日中院慶民執94執春字第56371號函（乙證5）通知被告查定系爭土地之土地增值稅，以憑扣繳。被告分別核定系爭土地之土地增值稅為331萬178元及177萬2,002元，合計488萬2,180元，並由臺中地院民事執行處代為扣繳在案（繳納日期97年1月8日，見乙證4）。原告起訴主張，系爭土地自始包含在臺中市都市計畫，應俟擬訂公布細部計畫後，按市地重劃扣抵整體開發公共設施保留地負擔比例（通常是以45%為原則）重新分配後，始為實際可供申請開發興建住宅使用的範圍，故系爭土地45%「部分」應屬公共設施保留地云云。惟查：

⑴被告於108年8月30日以中市稅文分字第1082318513號函詢臺中市政府都市發展局，有關系爭土地公共設施保留地劃設時間及取得方案情形，經該局以108年9月6日中市都測字第1080154089號函（乙證2）復略以，系爭土地於66年1月18日公告發布「臺中市第二、三、四期擴大都市計畫」案，其土地使用分區為「農業區」。85年1月13日公告發布「變更臺中市都市計畫（部分農業區為工業區、住宅區、機關、公園、廢棄物處理場、污水處理廠、綠地及道路用地）案」，變更原農業區為工業區、住宅區及其他必要性設施用地，同時附帶條件應另行擬定細部計畫（含配置適當之公共設施及以區段徵收方式開發），系爭土地使用分區為「住宅區」。100年11月18日（按：此函誤載，依上揭系爭土地使用分區證明應為同年月8日）公告發布擬定「臺中市都市計畫（寶山里及文山里地區工業區）細部

計畫」案，系爭土地使用分區為「第二○住○區○道路用地及公園兼兒童遊樂場用地」。

⑵是以，系爭土地於96年1月3日經臺中地院民事執行處拍賣時，使用分區為「住宅區」，尚非已依都市計畫法指定之公共設施保留地，無土地稅法第39條第2項免徵土地增值稅規定之適用。系爭土地於100年11月8日始依公告發布擬定之「臺中市都市計畫（寶山里及文山里地區工業區）細部計畫」案而有部分劃設指定為「道路用地及公園兼兒童遊樂場用地」屬都市計畫法第42條所劃設之公共設施用地，並無法溯及改變系爭土地於96年1月3日查定核課土地增值稅時，其使用分區確僅為「住宅區」，並非「已依都市計畫法指定之公共設施保留地」之事實。原告上開主張並無可採。

㈢原告並無溢繳土地增值稅，不符合稅捐稽徵法第28條第2項退還稅款之構成要件，被告以原處分否准原告請求退還稅款之申請，應屬適法：

1.應適用的法令：

稅捐稽徵法第28條規定：「（第1項）納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。（第2項）納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應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年內溢繳者為限。（第3項）前2項溢繳之稅款，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，依繳納稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息

，一併退還……。」

2.經查，系爭土地於96年1月3日法院拍賣時，非土地稅法第39條第2項所稱之公共設施保留地，無免徵土地增值稅規定之適用，已詳如前述，被告以一般土地分別核定系爭土地之土地增值稅為331萬178元及177萬2,002元，合計488萬2,180元，而由臺中地院民事執行處代為扣繳，並無違法，原告無溢繳土地增值稅之情形。被告以原處分否准原告申請退還溢繳土地增值稅219萬6,981元，其雖以原告退稅請求權已罹於時效而消滅為由，固有不妥，然結果並無二致，故仍應予以維持。原告主張，系爭土地96年拍賣移轉時所課徵之土地增值稅中，必定包含其日後重劃整體開發規劃為公共設施用地45%面積部分之溢繳稅款，自屬可歸責於稽徵機關之錯誤，而有稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定之適用，應按日加計利息退還溢繳稅款云云，亦核無足採。

㈣本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此敘明。

六、結論：原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，並請求被告應依稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定，返還溢繳土地增值稅219萬6,981元，及自97年1月8日起至填發國庫退稅支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還，為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　109　年　　10　月　　29　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　陳　文　燦

法　官　莊　金　昌

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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.上訴人或其法定代理人具備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者，亦得為上訴	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。 3.專利行政事件，具備專利師資格或

審訴訟代理人	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。	

中　　華　　民　　國　　109　年　　10　月　　29　　日

書記官　許　騰　云

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱	證據內容	所附卷宗	頁碼
甲證1-1	司法院釋字第496號解釋文		本院卷	33
甲證1-2	稅捐稽徵法第12條之1條文		本院卷	35-37
甲證2-1	系爭土地之土地謄本及地籍圖影本		本院卷	131-135

（續上頁）

甲證2-2	臺中市政府都市發展局105年3月7日核發分區使用證明書影本		本院卷	139
甲證2-3	臺中地院民事執行處96年4月26日中院慶民執94執春字第56371號通知及分配表影本		本院卷	143-161
甲證3-1	最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議		本院卷	163-167
甲證3-2	稅捐稽徵法第28條條文		本院卷	169
乙證1	臺中市政府		原處分卷	3-8

（續上頁）

		109年3月2日府授法訴字第1080212738號訴願決定書影本			
	乙證2	臺中市政府都市發展局108年9月6日中市都測字第1080154089號函影本		原處分卷	9-10
	乙證3	被告所屬文心分局108年8月12日中市稅文分字第1082113148號函影本(即原處分)		原處分卷	11-12
	乙證4	系爭土地土地增值稅繳款書查詢清單及查定表		原處分卷	14-16

(續上頁)

	影本			
乙證5	臺中地院民事執行處96年2月6日中院慶民執94執春字第56371號函影本		原處分卷	17-18
乙證6	原告108年8月7日申請書及附件影本		原處分卷	19-33
丁證1	原告訴願書正本		訴願卷(可閱)	29-33