

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@108年2月14日辯

原告 馥麗工業股份有限公司

代表人 蔡淑櫻 (董事長)

訴訟代理人 洪文浚 律師

被告 桃園市政府地方稅務局

代表人 姚世昌 (局長)

訴訟代理人 邱雅惠

上列當事人間地價稅事件，原告不服桃園市政府中華民國107年3月29日府法訴字第1070055793號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

甲、程序部分：

被告代表人原為林延文，嗣變更為姚世昌，已具狀承受訴訟，應予准許。

乙、實體部分：

壹、事實概要：

緣原告所有桃園市○○區○○段854、856、858、1198、1201、1203、1203-1、1203-2、1205、1205-1、1205-2、1213、1214、1214-1、1218、1218-1、1226、1228、1262、1266、1266-1、1266-2、1266-3、1266-4、1266-5、1266-6、1266-7、1266-8、1266-9、1266-10、1266-11、1266-12、1266-13、1266-14、1266-15、1266-16、1266-17、1266-18、1

266-19及1272地號等40筆土地（其中1203-1、1203-2地號係於103年12月3日分割自1203地號；1205-1、1205-2地號係於103年12月3日分割自1205地號；1214-1地號係於103年12月3日分割自1214地號；1218-1地號係於103年12月3日分割自1218地號；1266-3、1266-4、1266-5、1266-6、1266-7、1266-8、1266-9、1266-10、1266-11地號係於103年12月3日分割自1266地號；1266-12、1266-13、1266-14、1266-15、1266-16、1266-17係於103年12月3日分割自1266-1地號；1266-18、1266-19地號係於104年4月29日分割自1266-4地號。下稱系爭土地），原按工業用地稅率課徵地價稅，經被告桃園市政府地方稅務局查得系爭土地上原經登記之工廠已於102年5月10日歇業並廢止工廠登記，遂以106年6月22日桃稅地字第1062753657號函（下稱原處分）核定系爭土地全部面積已不符土地稅法第18條課徵工業用地稅率之規定，應自103年起分別改按一般用地稅率及公共設施保留地稅率課徵地價稅（其中103年之1266-2地號土地按公共設施保留地稅率課徵，其餘土地按一般用地稅率課徵；104年及105年之1203-1、1205-1、1214-1、1218、1218-1、1266、1266-2、1266-3、1266-4、1266-7、1266-10、1266-12、1266-13、1266-15地號土地按公共設施保留地稅率課徵，其餘土地按一般用地稅率課徵），並依稅捐稽徵法第21條規定補徵原告103年至105年地價稅各新臺幣（下同）669萬4,746元、419萬6,412元及679萬4,881元，合計1,768萬6,039元。原告不服，以106年7月17日復查申請書向被告申請復查，因被告逾期仍未作成決定，遂於106年11月21日向桃園市政府提起訴願，案經被告檢卷答辯到桃園市政府。嗣被告以107年1月31日桃稅法字第1060048396號復查決定書，重新核算104年及105年地價

01 稅應分別補徵673萬7,040元及1,079萬6,855元，然依改制前
02 行政法院62年判字第298號判例要旨，不為更不利於行政救
03 濟人之決定，爰維持原核定。原告不服，提起訴願，業經決
04 定駁回，遂提起本件行政訴訟。

05 貳、本件原告主張：

06 一、原告所有系爭土地，係位於原告依據「都市計畫工業區檢討
07 變更審議規範」第四項規定申請辦理都市計畫變更-由工業
08 區變更為商業區及住宅區-之範圍內，屬土地稅法第10條第2
09 項之土地，僅因上開都市計畫之細部計畫，係由桃園市政府
10 主管機關公告實施，但都市計畫變更作業程序迄今仍未完成
11 ，無法從事實際之開發建設，且原告係依照桃園市政府之相
12 關規定，重新辦理各作業流程，但進度緩慢，延宕至今，仍
13 在重劃計畫書審議階段。而因系爭土地係在都市計畫區域內
14 ，原告無法將系爭土地作為原來之使用，故無任何之收益，
15 但被告卻以系爭土地上原登記之工廠已經工業主管機關廢止
16 工廠登記，其適用特稅率課徵地價稅之原因、事實已消滅，
17 故不得繼續適用特別稅率，惟依土地稅減免規則第17條前段
18 之規定，位於重劃區內之土地，倘因辦理重劃而無法依原來
19 之使用而無收益時，應免徵其地價稅，本件系爭土地係位於
20 都市計畫之市地重劃地區範圍內之土地，且因本件之都市計
21 畫即由工業區變更為商業區及住宅區，須先行檢具註銷工廠
22 登記之證明文件（都市計畫工業區檢討變更審議規範」第四
23 項規定），原告乃將系爭土地上之工廠辦理歇業，於102年5
24 月10日註銷工廠登記證獲准。故本件原告之系爭土地，原本
25 坐落其上之工廠因辦理土地重劃而停工歇業，不能為原來之
26 使用而無收益，依法本應免徵地價稅，但被告仍就系爭土地
27 核課地價稅，而未舉證究與土地稅減免規則第17條前段規定

有何違反，而須課稅之事由，即與租稅法定主義（明示原則）有違，且亦與行政程序法第4條、第8條及第9條規定有違。原處分既有瑕疵，其訴願決定即失所附麗，同應予撤銷，另由被告為適法之決定。

二、再者，若認系爭土地不適用土地稅減免規則第17條前段規定，得免地價稅，原處分機關、訴願決定機關引用財政部95年5月24日台財稅字第09504528400號函釋、及99年7月19日台財稅字第09900244900號函釋等意旨對於工業用地範圍之限縮，致影響人民財產權利，欠缺法律上之依據，有違租稅法定主義，理由如下：

（一）依土地稅法第16條第1項規定，地價稅基本稅率為千分之十，並依土地所有權人之地價總額超過累進起點地價達一定倍數時，就超過部分依一定比例累進課徵地價稅，故原告所有之上開系爭40筆土地，原經被告全部認屬工業用地，而均依千分之十課徵地價稅。坐落於上開系爭土地之「馥麗工業股份有限公司桃園工廠」雖於102年5月10日歇業並廢止工廠登記，但依土地稅法第10條第2項前段規定，系爭40筆土地既屬政府核准工業或工廠使用之土地，於政府廢止系爭40筆土地得作為工業或工廠使用之土地前，自均屬土地稅法所稱之「工業用地」，依土地稅法第16條第2項規定，即不包括在計算累進起點地價之土地內，被告僅以系爭40筆土地上之建物即「馥麗工業股份有限公司桃園工廠」已於102年5月10日歇業並廢止工廠登記，即認系爭40筆土地不符土地稅法第16條第2項規定，而予計入累進課徵之範圍，就此自有違誤。

（二）而有關工業用地之定義範圍，影響當事人得否依據本條之規定繳納地價稅，依法律保留原則、租稅法定主義，行政

機關不得訂定逾越母法範圍之稅捐優惠限制。況且依前所述，土地稅法既已對所謂「工業用地」明確定義為「依法核定之工業區土地及政府核准工業或工廠使用之土地」，則此部分授權行政機關解釋之範圍，亦僅在系爭土地是否坐落在「依法核定之工業區土地」、是否為「政府核准工業或工廠使用之土地」，不應在無法律授權之情況下，擴大至工廠登記證被註銷時，該工廠坐落之土地即屬未依原核定之規劃使用，而不屬土地稅法所定義之「工業用地」，因此，被告所引上揭財政部函釋，不僅未受法律授權，且係增加母法所無之限制，應不予適用。

三、基此，本件被告所為之原處分及訴願機關所為之訴願決定，確有違誤，原告爰循行政救濟途徑，請本院依法撤銷本件被告所為補徵系爭土地103年至105年地價稅按一般用地稅率、公共設施保留地稅率課徵地價稅合計17,686,039元，及科處行政救濟利息新台幣9,728元之處分，以保障原告之合法權益等情。

四、並聲明：

（一）訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

（二）訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、系爭土地原經被告核准全部面積按工業用地稅率課徵地價稅。嗣經被告查得地上建物原登記之「馥麗工業股份有限公司桃園工廠」已於102年5月10日歇業並廢止工廠登記，不符土地稅法第18條第1項第1款之規定，又土地使用分區情形，依桃園市政府都市發展局（下稱都市發展局）106年5月19日桃都行字第1060013916號、106年5月25日桃都行字第1060014465號、106年6月2日桃都行字第1060015542號函、桃園市政

府 106 年 5 月 9 日 (106) 桃市都行字第 12973 號、12974 號、12975 號及 12976 號等土地使用分區 (或公共設施用地) 證明書所載，系爭土地均為「龜山都市計畫」範圍內土地，其中 854、856、1205、1205-2、1213、1214、1262、1266-18 及 1272 地號等 9 筆土地為「第一種住宅區」；1266-1、1266-6、1266-8、1266-9、1266-11、1266-14、1266-16 及 1266-17 地號等 8 筆土地為「住宅區」；1198、1201、1203、1203-2、1226、1266-5 及 1266-19 地號等 7 筆土地為「商業區」；1228 地號土地為「商業區及第一種住宅區」；858 地號土地為「乙種工業區」；1203-1、1205-1、1214-1、1218、1218-1、1266-3、1266-10、1266-13 及 1266-15 地號等 9 筆土地為桃園市政府以市地重劃方式取得之「道路用地」；1266 地號土地為桃園市政府以市地重劃方式取得之「廣場兼停車場用地」；1266-2 地號土地為桃園市政府工務局以徵購方式取得之「綠地用地」；1266-4 地號土地為桃園市政府以市地重劃方式取得之「綠地用地」；1266-7 及 1266-12 等 2 筆地號土地為桃園市政府以市地重劃方式取得之「公園用地」，依財政部 80 年 5 月 25 日台財稅第 000000000 號函釋規定，應自 103 年起依其是否為公共設施保留地分別按千分之六特別稅率及一般用地稅率課徵地價稅，被告遂依都市發展局 106 年 12 月 13 日桃都行字第 1060037521 號及 106 年 12 月 27 日桃都行字第 1060039854 號函所述公共設施保留地之認定情形，並基於行政法院 62 年判字第 298 號判例要旨，維持原核定，依法有據。

二、土地稅法第 10 條及同法施行細則第 13 條規定，土地稅法所稱工業用地，係指「依區域計畫法或都市計畫法劃定之工業區或依其他法律規定之工業用地」及「工業主管機關核准工業或工廠使用範圍內之土地」，亦即須同時符合「工業區或工

業用地」及「工業主管機關核准工業或工廠使用」之要件。
本件系爭土地之使用分區除858地號土地為「乙種工業區」
外，其餘土地均非工業區，且地上建物原登記之「馥麗工業
股份有限公司桃園工廠」已於102年5月10日歇業並廢止工廠
登記，現無工業主管機關核准工業或工廠使用之情事，顯已
不符土地稅法第10條所規範「工業用地」之定義。又土地稅
法第18條亦已明定工業用地未按目的事業主管機關核定規劃
使用者，不適用千分之十特別稅率，兼以財政部95年5月24
日台財稅字第09504528400號及99年7月19日台財稅字第
09900244900號函釋規定，符合土地稅法第10條及第18條規
定之本旨，並無增加本法所無之限制，原告主張，顯係誤解
。

三、有關土地重劃辦理期間地價稅之減免，依市地重劃實施辦法
第4條規定，係由主管機關於重劃計畫書公告確定後30日內
列冊送交稅捐稽徵機關辦理，依桃園市政府106年10月25日
府地重字第1060256378號函所載：「……說明：……三、另
貴會申請核准實施市地重劃一節，本府已依受理自辦市地重
劃作業要點送請各業務機關審查重劃計畫書，俟審查無誤後
再依獎勵土地所有權人辦理市地重劃辦法第27條規定召開聽
證會議。」，足證系爭土地於補徵期間重劃計畫書尚在審議
中，未經主管機關核准實施並公告確定，且因地上之廠房仍
存在，客觀上並無不能使用之事實，核與土地稅減免規則第
17條規定未合，並無免徵地價稅之適用等語，資為抗辯。

四、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，業據提出被告106年6月22日桃稅地字第1062753657號函（見本院卷第20至21頁）、被告107年1月31日桃稅法字第1060048396號復查決定（見答辯卷第361至367頁）、桃園市政府107年3月29日府法訴字第1070055793號訴願決定（見本院卷第26至34頁）、桃園市政府都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書（見答辯卷235至240頁）、改課後課稅明細表（見訴願卷第16至33頁）、改課前課稅明細表（見訴願卷第113至130頁）、工廠登記基本資料查詢及工廠登記抄本（見訴願卷第288至290頁）、桃園市政府107年11月1日府地重字第1070276840號函（見本院卷第101頁）、被告107年11月8日桃稅法字第1070044029號函及工廠登記資料及土地登記資料（見本院卷第102至146頁）等原處分卷、訴願卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

一、系爭土地工廠登記註銷後，是否仍屬土地稅法第10條第2項所稱之工業用地，而有同法第16條第2項適用不予計入累進課徵之範圍？

二、系爭土地是否「因重劃地區內土地，於辦理期間致無法耕作或不能為原來之使用而無收益」，而應依土地稅減免規則第17條前段規定免除地價稅？

三、被告核定原告之系爭土地全部面積已不符土地稅法第18條課徵工業用地稅率之規定，自103年起分別改按一般用地稅率及公共設施保留地稅率課徵地價稅，並依稅捐稽徵法第21條規定補徵原告103年至105年地價稅各669萬4,746元、419萬6,412元及679萬4,881元，合計1,768萬6,039元，是否適法？

伍、本院之判斷：

一、本件應適用之法條與法理：

- 01 (一) 稅捐稽徵法第21條規定：「(第1項)稅捐之核課期間，依
02 左列規定：…二、…應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得
03 資料核定課徵之稅捐，其核課期間為5年。…(第2項)在前
04 項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或
05 並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處
06 罰。」
- 07 (二) 土地稅法第10條第2項規定：「本法所稱工業用地，指依
08 法核定之工業區土地及政府核准工業或工廠使用之土地…
09 」
- 10 (三) 土地稅法第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22條
11 規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」
- 12 (四) 土地稅法第18條第1項第1款規定：「供左列事業直接使用
13 之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機
14 關核定規劃使用者，不適用之：一、工業用地、礦業用地
15 。」
- 16 (五) 土地稅法第19條規定：「都市計畫公共設施保留地，在保
17 留期間仍為建築使用者，除自用住宅用地依第17條之規定
18 外，統按千分之六計徵地價稅……」
- 19 (六) 土地稅法第41條規定：「(第1項)依第17條及第18條規
20 定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年(期)
21 地價稅開徵40日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年
22 期開始適用。前已核定而用途未變更者，以後免再申請。
23 (第2項)適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主
24 管稽徵機關申報。」
- 25 (七) 以下施行細則、函釋為執行土地稅法第7條至第17條、第1
26 8條解釋性、細節性之規定，與母法規定無違，行政機
27 關予以適用，自無違誤：

- 01 1、土地稅法施行細則第13條第1款規定：「依本法第18條
02 第1項特別稅率計徵地價稅之土地，指左列各款土地經
03 按目的事業主管機關核定規劃使用者。一、工業用地：
04 為依區域計畫法或都市計畫法劃定之工業區或依其他法
05 律規定之工業用地，及工業主管機關核准工業或工廠使
06 用範圍內之土地。」
- 07 2、土地稅減免規則第17條規定：「區段徵收或重劃地區內
08 土地，於辦理期間致無法耕作或不能為原來之使用而無
09 收益者，其地價稅或田賦全免；辦理完成後，自完成之
10 日起其地價稅或田賦減半徵收二年。」
- 11 3、土地稅減免規則第22條規定：「依第七條至第十七條規
12 定申請減免地價稅或田賦者，公有土地應由管理機關，
13 私有土地應由所有權人或典權人，造具清冊檢同有關證
14 明文件，向直轄市、縣（市）主管稽徵機關為之。但合
15 於下列規定者，應由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由
16 用地機關函請稽徵機關辦理，免由土地所有權人或典權
17 人申請：……六、辦理區段徵收或重劃之土地（應由主
18 管地政機關列冊送稽徵機關辦理）。」
- 19 4、財政部95年5月24日台財稅字第09504528400號函釋規定
20 ：「公司所有坐落工業區或工業用地之土地，如原持工
21 廠登記證向稅捐稽徵機關請准按工業用地課徵地價稅，
22 而嗣後工廠登記證被註銷，則參照工廠管理輔導法第20
23 條規定，其工廠用地即屬未依原核定之規劃使用，亦即
24 其適用特別稅率課徵地價稅之原因、事實消滅，依同法
25 第41條第2項規定，土地所有權人應即向主管稽徵機關
26 申報，並自次年（期）起改按一般用地稅率課徵地價稅
27 。」

01 5、財政部99年7月19日台財稅字第09900244900號函釋規定
02 :「主旨：土地稅法第18條第1項第1款工業用地之『目
03 的事業主管機關』，係指工業主管機關。……工業用地
04 是否符合土地稅法第18條第1項規定，應以工業主管機
05 關之認定為準。」

06 二、系爭土地工廠登記註銷後，非屬土地稅法第10條第2項所稱
07 之工業用地，應計入累進課徵之範圍：

08 (一)系爭土地原按工業用地稅率課徵地價稅，因系爭土地上原
09 經登記之工廠已於102年5月10日歇業並廢止工廠登記，被
10 告遂以原處分核定系爭土地自103年起分別改按一般用地
11 稅率及公共設施保留地稅率課徵地價稅，其中103年之126
12 6-2地號土地按公共設施保留地稅率課徵，其餘土地按一
13 般用地稅率課徵；104年及105年之1203-1、1205-1、1214
14 -1、1218、1218-1、1266、1266-2、1266-3、1266-4、12
15 66-7、1266-10、1266-12、1266-13、1266-15地號土地按
16 公共設施保留地稅率課徵，其餘土地按一般用地稅率課徵
17 ，補徵原告103年至105年地價稅各669萬4,746元、419萬
18 6,412元及679萬4,881元，合計1,768萬6,039元，其中104
19 年及105年地價稅雖應分別補徵673萬7,040元及1,079萬6,
20 855元，然基於行政救濟不利益變更禁止原則，本院經核
21 原處分尚無不合。

22 (二)原告雖主張所謂「工業用地」，即是否坐落在「依法核定
23 之工業區土地」、是否為「政府核准工業或工廠使用之土
24 地」，不應擴大解釋至「工廠登記證被註銷時即不再屬土
25 地稅法之工業用地」，被告所引上揭財政部函釋，未受法
26 律授權，且係增加母法所無之限制云云。惟「……按土地
27 稅法第18條第1項第1款及但書之規定，其立法目的在於鼓

勵興辦工業，因此土地得按工業用地稅率課徵地價稅，應具備其為工業用地、供事業直接使用之土地、使用現況為供工業或工廠使用及按目的事業主管機關核定規劃使用等要件……」（最高行政法院100年度判字第908號判決參照）、又「……在現行地價稅法制架構下，特定土地稅捐客體，欲以『工業用地』屬性，依『工業用地優惠稅率』計算其地價稅額者，依土地稅法第10條第2項及同法施行細則第14條第2項第2款之規定，確如原判決所言，必須同時符合以下3項要件。……土地本身之法定使用類別須屬『工業用地』，此應以土地使用分區內所編定之使用類別為準。土地之使用現況為『實際直接供工業使用』，此屬實體事實認定議題，應依具體證據認定之。土地之使用現況符合『目的事業主管機關原先核定之規劃』。……」（最高行政法院107年度判字第220號判決參照），可知非位於工業區之土地，當其工廠登記證被註銷時，即不再屬「實際直接供工業使用」，亦不符「目的事業主管機關原先核定之規劃」，即不再屬於土地稅法之工業用地，財政部95年5月24日台財稅字第09504528400號函財政部99年7月19日台財稅字第09900244900號函，符合土地稅法第10條及第18條規定之本旨，並無增加法律所無之限制，原告主張前揭財政部函違反法律保留原則云云，尚不足採。又查系爭土地之使用分區（見本院卷第185-187頁）除858地號土地使用分區為「乙種工業區」外，其餘土地均非工業區土地，且地上建物原登記之「馥麗工業股份有限公司桃園工廠」已於102年5月10日歇業並廢止工廠登記（見本院卷第188頁），現無工業主管機關核准工業或工廠使用之情事，並不符土地稅法第10條「工業用地」之規定，且土地使

01 用現況未經工業主管機關核定為工業或工廠使用，亦非已
02 按工業主管機關核定規劃使用，是系爭土地依土地稅法第
03 18條第1項但書規定，核無千分之十特別稅率之適用。原
04 告主張，尚無足採。

05 三、系爭土地並非「因重劃地區內土地，於辦理期間致無法耕作
06 或不能為原來之使用而無收益」，不應依土地稅減免規則第
07 17條前段規定免除地價稅：

08 （一）原告雖主張伊依「都市計畫工業區檢討變更審議規範」第
09 4條第1項規定申請辦理都市計畫變更，因本件都市計畫由
10 工業區變更為商業區及住宅區，須先行檢具註銷工廠登記
11 之證明文件，原告乃將系爭土地上之工廠辦理歇業，依桃
12 園市政府之相關規定，重新辦理都市計畫變更作業，但因
13 仍在重劃計畫書審議階段，原告於此期間無法為原來之使
14 用收益，應依土地稅減免規則第17條規定，免徵地價稅等
15 云云。惟按「系爭土地，經已規定地價，所請自辦市地重
16 劃，既未獲核定重劃範圍及重劃計畫書，自無進入重劃期
17 間及符合減免地價稅之可言」（改制前行政法院78年度判
18 字第684號判決照），經查系爭土地屬於「桃園市龜山區
19 中興自辦市地重劃區」，依獎勵土地所有權人辦理市地重
20 劃辦法第25條第1項規定：「重劃計畫書草案經會員大會
21 審議通過後，重劃會應檢附下列書、表、圖冊，向直轄市
22 或縣（市）主管機關申請核准實施市地重劃……」、第27
23 條規定：「……（第2項）直轄市或縣（市）主管機關應
24 以合議制方式審議第25條第1項申請案件，並應以公開方
25 式舉行聽證，斟酌全部聽證之結果，說明採納及不採納之
26 理由，作成准駁之決定……（第4項）重劃會應於重劃計
27 畫書核定後公告30日，並通知土地所有權人及已知之利害

關係人。」及第50條規定：「重劃會應於重劃計畫書公告確定之翌日起30日內，將重劃範圍土地列冊報經直轄市或縣（市）主管機關轉送稅捐稽徵機關依法減免地價稅或田賦。」，可知減免地價稅或田賦，以自辦市地重劃範圍及重劃計畫書，已獲直轄市或縣（市）主管機關核定為前題。蓋自辦市地重劃係由土地所有權人自行發起，系爭土地究係續作工廠使用或變更使用分區另為開發，本由原告自行評估決定，原告於經核定後可獲得相當之利益，故出於自由意志變更土地原來工廠使用之用途，自應自行承擔主管機關「未為核定」或「核定期間過長」之風險。經查系爭重劃計畫書業於107年10月3日經桃園市政府核准實核並自107年10月15日起公告一個月，有桃園市政府107年11月1日府地重字第1070276840號函可憑（見本院卷第101頁），可知系爭土地於103-105年課稅期間，重劃計畫書尚在審議中，未經主管機關核准實施及公告確定，103-105年課稅期間自非屬重劃期間，核與土地稅減免規則第17條規定不符，並無免徵地價稅之適用，原告主張，亦非可採。

（二）此外，系爭土地中1203-1、1205-1、1214-1、1218、1218-1、1266、1266-2、1266-3、1266-4、1266-7、1266-10、1266-12、1266-13、1266-15地號，原經桃園市政府都市發展局以106年5月25日桃都行字第1060014465號函及106年6月2日桃都行字第1060015542號函認定為公共設施保留地。後經該局再行查明認定除1266-2地號屬公共設施保留地外，其餘土地均非屬公共設施保留地，此有桃園市政府都市發展局106年12月13日桃都行字第1060037521號函及106年12月27日桃都行字第1060039854號函可稽（見本院卷第190頁）。惟除原處分適用法律錯誤外，申請復

查之結果不得為更不利於行政救濟人之決定（改制前行政
法院62年判字第298號判例意旨可參），故本件系爭土地
中之1203-1、1205-1、1214-1、1218、1218-1、1266、
1266-3、1266-4、1266-7、1266-10、1266-12、1266-13
、1266-15地號土地雖非公共設施保留地，原處分104年及
105年就前揭土地按公共設施保留地稅率千分之六課徵，
雖有違誤，但復查及訴願決定不得為更不利於行政救濟人
之決定，故而復查及訴願決定予以維持，於法尚無違誤。

四、從而，原處分就原告所有系爭土地103年之1266-2地號土地
按公共設施保留地稅率課徵，其餘土地按一般用地稅率課徵
；104年及105年之1203-1、1205-1、1214-1、1218、1218-1
、1266、1266-2、1266-3、1266-4、1266-7、1266-10、126
6-12、1266-13、1266-15地號土地按公共設施保留地稅率課
徵，其餘土地按一般用地稅率課徵，並依稅捐稽徵法第21條
規定補徵原告103年至105年地價稅各669萬4,746元、419萬
6,412元及679萬4,881元，合計1,768萬6,039元。復查決定
書雖重新核算104年及105年地價稅應分別補徵673萬7,040元
及1,079萬6,855元，然基於行政救濟不利益變更禁止原則，
維持原處分，於法並無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷，為
無理由，應予駁回。

五、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐
一論述，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項
前段，判決如主文。

中 華 民 國 108 年 3 月 7 日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法官 陳金園

法官 陳心弘

法官 畢乃俊

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

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，亦得為上訴審訴	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。

01 訟代理人

3.專利行政事件，具備專利師資格或
依法得為專利代理人者。

03 4.上訴人為公法人、中央或地方機關
04 、公法上之非法人團體時，其所屬
05 專任人員辦理法制、法務、訴願業
06 務或與訴訟事件相關業務者。

07
08 是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴
09 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
10 文書影本及委任書。
11

12 中 華 民 國 108 年 3 月 7 日

13 書記官 簡若芸