

高雄高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@109年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@110年1月20日辯

原告 高雄汽車客運股份有限公司

兼代表人 鍾嘉村

共同

訴訟代理人 張志明律師

李慧盈律師

被告 高雄市政府稅捐稽徵處

代表人 李瓊慧

訴訟代理人 簡莓蓉

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服高雄市政府中華民國109年3月11日高市府法訴字第10930193000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、爭訟概要：

(一)原告鍾嘉村於民國97年及98年間取得高雄市○○區○○段○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○號等4筆土地（嗣於104年1月27日經分割、合併為同段45及45-2地號，下稱系爭土地），使用分區原編定為「變電所用地」，經高雄市政府101年4月之「變更高雄市都市計畫（灣子內地區）細部計畫（第四次通盤檢討）（第一階段）案計畫」（下稱系爭變更都市計畫）草案列案將系爭土地由「變電所用地」變更為「住宅區」，並依規定劃設42%公園用地（變更回饋），因原告鍾嘉村提出陳情

主張「倘無法同意變更為住宅區且無須回饋，則變更為市場用地」，經高雄市都市計畫委員會（下稱高市都委會）審議決定市場用地由土地所有權人負責興闢等附帶條件，經原告鍾嘉村同意並於103年6月24日與高雄市政府簽訂「變更高雄市都市計畫（灣子內地區）細部計畫（第000000000000000000000000號3協議書」（下稱系爭協議書），附帶條件如將系爭土地由「變電所用地」變更為「市場用地」，由原告鍾嘉村負責興闢市場用地，且須於都市計畫公告發布實施日起5年內申辦及取得使用執照，否則恢復原計畫。嗣高雄市政府即於103年10月30日發布實施系爭變更都市計畫，附帶前述條件將系爭土地變更為市場用地。

(二)嗣原告鍾嘉村於105年8月1日將系爭土地出售予原告高雄汽車客運股份有限公司（下稱高雄客運公司），並於105年8月8日向被告申報移轉課徵土地增值稅，經被告按一般用地稅率核課土地增值稅共計新臺幣（下同）77,368,342元，原告鍾嘉村並於105年8月18日繳納完竣。

(三)其後，原告鍾嘉村於108年6月24日（被告收文日）以系爭土地於105年8月1日移轉時仍屬公共設施保留地，符合土地稅法第39條第2項免徵土地增值稅之規定為由，依稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定，向被告申請退還其已繳納之土地增值稅77,368,342元及利息。經被告審認原告鍾嘉村申請退還已繳土地增值稅，未與土地買受人原告高雄客運公司共同申請，且系爭土地自系爭變更都市計畫發布實施後，已非屬公共設施保留地，不符合土地稅法第39條第2項免徵土地增值稅之規定，乃以108年7月12日高市稽三增字第1088614016號函（下稱原處分）否准所請。原告鍾嘉村不服，提起訴願

01 ，經遭決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

02 二、原告起訴主張及聲明：

03 (一)主張要旨：

04 1、系爭土地符合內政部87年6月30日台內營字第8772176號函釋
05 (下稱內政部87年6月30日函釋)所指「經依都市計畫法第3
06 0條規定所訂辦法核准由私人或團體投資興辦之公共設施用
07 地」之情形，則依據內政部93年12月14日台內營字第093008
08 8212號函釋(下稱93年12月14日函釋)及94年1月24日台內
09 營字第0940002371號函釋(下稱94年1月24日函釋)，系爭
10 土地於投資興建完成「取得使用執照後」，始非屬公共設施
11 保留地：

12 (1)系爭土地經高雄市政府要求依據都市計畫公共設施用地多目
13 標使用辦法(下稱多目標使用辦法)及促進民間參與公共建
14 設法(下稱促參法)之規定進行開發，而多目標使用辦法既
15 係依都市計畫法第30條第2項所制定，可認系爭土地為高雄
16 市政府核准原告開發興闢公共設施用地，而屬內政部87年6
17 月30日函釋二、(一)所指「經依都市計畫法第30條規定所訂
18 辦法核准由私人或團體投資興辦之公共設施用地」之情形無
19 疑。且原告鍾嘉村早已於97年間及98年間取得系爭土地，並
20 非經由高雄市政府於103年「指明」取得系爭土地，當非內
21 政部87年6月30日函釋二、(三)所指「由私人或團體『取得
22 』興闢之公共設施用地」之情形甚明。

23 (2)依臺北高等行政法院96年度訴字第4258號判決、臺北市政府
24 法規會88年3月30日簽見、內政部93年12月14日函釋及94年1
25 月24日函釋，系爭土地應於私人或團體於投資興建完成「取
26 得使用執照後」，始變更為非公共設施保留地；並非一旦政
27 府核准私人或團體興辦公共設施，該公共設施保留地即變更

01 為非公共設施保留地。前述函釋並說明公共設施用地如係由
02 「政府興闢者」，則於用地「依法取得後」即非屬公共設施
03 保留地，乃刻意區別「政府興闢」及「私人興闢」，公共設
04 施保留地變更為非公共設施保留地之認定「時點」不同。

05 (3)系爭協議書第4條規定：「甲方（即原告鍾嘉村）同意依下
06 列附帶條件變更為市場用地：（一）建蔽率不得超過50%、
07 容積率不得超過300%。基地法定空地1/2（含退縮地部分）
08 應開放供公眾使用。（二）若依『都市計劃公共設施用地多
09 目標使用辦法』申請做多目標使用時，不得申請作住宅使用
10 。（三）市場用地由甲方負責興闢；甲方需於都市計畫公告
11 發布實施之日起5年內申辦及取得使用執照，否則恢復原計
12 畫。」依前述規定，原告鍾嘉村乃與高雄市政府約定將系爭
13 土地之地目「有條件」變更為「市場用地」，並依據系爭契
14 約第4條第2款規定，而依多目標使用辦法及促參法之規定，
15 以多目標使用方式開發系爭土地，由高雄市政府經濟發展局
16 立案「高雄市○○區○○段市場用地（市39）新建、擁有、
17 營運（BOO案）」進行審核，從而，系爭土地之開發應符合
18 上開內政部87年6月30日函釋所指之「經依都市計畫法第30
19 條規定所訂辦法核准由私人或團體投資興辦之公共設施用地
20 」之情形，而原告鍾嘉村於105年8月1日移轉系爭土地予原
21 告高雄客運公司時，斯時市場尚未興闢完畢，則依據內政部
22 93年12月14日函釋及94年1月24日函釋意旨，系爭土地仍應
23 屬公共設施保留地無疑。

24 2、系爭土地於105年移轉時屬公共設施保留地，依土地稅法第3
25 9條第2項規定，應免徵土地增值稅，被告錯誤核課土地增值
26 稅，原告自得依稅捐稽徵法第28條規定申請退稅及利息：

27 (1)依據前述內政部函釋，究竟政府如何依都市計畫法第30條所

訂辦法核准私人或團體投資興辦之公共設施，並未設有任何限制，只要政府依都市計畫法第30條所訂辦法核准私人或團體投資興建，即應合於函釋所指「經政府依相關法令規定核准私人或團體投資興建者」之情形，訴願決定認為系爭土地係因原告鍾嘉村提議興闢為市場使用所劃設，內政部93年12月14日函釋及94年1月24日函釋所指，並無協議，而係由私人或團體逕依都市計畫法第30條規定所訂辦法申請，而經政府核准由私人或團體投資興辦，故二者並不相同，顯然增加法律所無之限制。

(2) 而系爭土地原為高雄市政府93年4月8日公告發布實施之「變更高雄市三民區農業區（農二十七、農二十八）及道路用地為住宅區、學校用地、公園用地、變電所用地、道路用地主要計畫案」之重劃土地，斯時因臺灣電力股份有限公司（下稱臺電公司）設置變電所之要求，而將系爭土地從農業區變更為變電所用地，嗣因臺電公司認為系爭土地價格太高，且遭附近居民抗議，故不願意承購，而原告鍾嘉村為該重劃會之理事長，為求土地重劃進行順利，始於97年間購買系爭「變電所用地」之土地。嗣至99年10月間，臺電公司復表示無設置變電箱之需求，而無承購之意願，致土地荒廢數年，原告鍾嘉村不得已，始向高雄市都發局陳情「倘無法同意將變電所用地變更為住宅區且無需回饋，則建請變更為市場用地，除可兼顧活化土地利用及公眾利益，且變更為同屬公共設施之市場用地，即應免再回饋」，則原告鍾嘉村僅係建議高雄市政府將系爭土地變更為市場用地，然之後仍係經高雄市政府審議後，以附帶條件方式核准原告鍾嘉村自行開發，其過程雖經原告鍾嘉村陳情後始經高雄市政府審議核准有條件之開發，然仍不失為「經政府依相關法令規定核准私人或團

體投資興建者」之情。

(3)更何況，多目標使用辦法係為加速都市計畫公共設施保留地之開闢，鼓勵民間投資興建公共設施，促進公共設施用地作多目標使用而訂定，係政府為解決公共設施保留地取得之措施，則高雄市政府既核准依據多目標使用辦法及促參法自行開發系爭土地興建市場，而該等同意(特許)自行投資開發及將來授與建築執照、使用執照之情形，核與都市計畫法第30條之立法精神相符，依據內政部87年6月30日函釋，當應屬「經依都市計畫法第30條規定所訂辦法核准由私人或團體投資興辦之公共設施用地」之情形無疑，故自有內政部93年、94年函釋之適用，訴願決定以系爭土地開發案係由原告鍾嘉村與高雄市政府協議，而非原告鍾嘉村逕行依都市計畫法30條所訂辦法申請後經核准為由，駁回原告鍾嘉村之退稅申請，實有違誤。

(4)系爭土地於原告鍾嘉村105年8月1日移轉與原告高雄客運公司時，因尚未興闢完畢而未取得使用執照，仍屬公共設施保留地，已如前述，則依土地稅法第39條第2項規定，自無庸課徵土地增值稅，被告誤認系爭土地非公共設施保留地，而於105年8月8日予以核課土地增值稅，顯然有適用法令錯誤之情，原告自得依稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定，請求被告返還溢繳之稅款共77,368,342元及利息。

3、依訴願決定書第13頁記載，土地稅法第49條第1項及土地稅減免規則第24條第2項規定，申報土地移轉現值，既需共同為之，始能發生申報土地移轉現值之法律效果，則於申請退還溢繳稅款之情形，依據財政部107年6月20日台財稅字第0000000000函釋意旨，宜由高雄客運公司及鍾嘉村共同申請退款等語，故退稅之法律關係於原告鍾嘉村及原告高雄客運

01 公司間有合一確定之必要，是高雄客運公司雖非原處分及訴
02 願決定之當事人，然該訴訟標的對高雄客運公司須合一確定
03 ，高雄客運公司應有提起本件訴訟之當事人適格。

04 (二)聲明：

05 1、訴願決定及原處分均撤銷。

06 2、被告應作成准予退還原告溢繳稅款77,368,342元，及自105
07 年8月18日起至填發收入退還書或國庫支票之日止，依繳納
08 稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計之利
09 息之處分。

10 三、被告答辯及聲明：

11 (一)答辯要旨：

12 1、系爭土地自高雄市政府於103年10月公告系爭變更都市計畫
13 後，已非屬都市計畫法所稱之「公共設施保留地」，並無土
14 地稅法第39條第2項免徵土地增值稅之適用。原告主張其經
15 高雄市政府核准開發系爭土地，符合內政部87年6月30日函
16 釋所指「經依都市計畫法第30條規定所訂辦法核准私人或團
17 體投資興辦之公共設施用地之情形，依內政部93年12月14日
18 函釋、94年1月24日函釋，系爭土地於取得使用執照後，始
19 非屬公共設施保留地乙節。惟依高雄市政府都市發展局（下
20 稱高市都發局）107年7月31日高市都發開字第10732805800
21 號函，系爭土地屬內政部87年6月30日函釋說明二（三）配合
22 私人或團體舉辦公共設施、新市區建設、舊市區更新等實質
23 建設事業劃設，並指明由私人或團體取得興闢之公共設施用
24 地，為非留供各事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公
25 所取得之公共設施用地，非屬都市計畫法所稱之公共設施保
26 留地。

27 2、原告又主張系爭土地於105年移轉予原告高雄客運公司時，

01 尚未取得使用執照，自屬公共設施保留地，依據土地稅法第
02 39條第2項規定，應免徵土地增值稅，被告錯誤核課土地增
03 值稅，原告自得依稅捐稽徵法第28條請求申請退稅及利息乙
04 節。惟有關都市計畫中之公共設施保留地、非公共設施保留
05 地之認定權責及核發土地使用分區證明之業務，主管機關為
06 高雄市政府，被告三民分處於104年4月15日函詢高市都發局
07 ，經該局104年5月11日高市都發企字第10431848200號函復
08 「旨揭土地已於都市計畫書內敘明由土地所有權人負責興闢
09 ，應非屬都市計畫法所稱之『公共設施保留地』」，且三民
10 分處於108年7月1日再次函詢都發局，經該局108年7月4日高
11 市都發開字第10832466400號函復「查旨揭地號土地於103年
12 10月30日之都市計畫土地使用分區為『市場用地（附帶條件
13 如附件所示）』，迄今未曾變更。」，亦即自103年10月系
14 爭變更都市計畫公告後，系爭土地即非屬都市計畫法所稱之
15 「公共設施保留地」迄今，倘事後（105年8月）由原告高雄客
16 運公司取得系爭土地且向高雄市政府依據多目標使用辦法及
17 促參法申請開闢公共建設為真，惟因系爭變更都市計畫公告
18 日（103年10月30日）後，系爭土地即非屬公共設施保留地
19 ，不因事後自行規劃申請參與公共建設，而得變更回復為公
20 共設施保留地，原告上述主張，並不可採。

21 3、系爭土地並非公共設施保留地，原告鍾嘉村於105年移轉予
22 原告高雄客運公司時，既不符合法定免徵土地增值稅之規定
23 ，被告以原處分否准其退還已繳土地增值稅之申請，並無不
24 合。至原告援引臺北高等行政法院96年度訴字第4258號判決
25 、臺北市政府法規委員會88年3月30日會簽意見之案件，與
26 本件系爭土地經主管機關認定為「非公共設施保留地」之情
27 形有別，尚難為原告有利之認定。

01 4、又由都市計畫法第42條、第48條至第51條規定及內政部87年
02 6月30日函釋意旨，可知都市計畫法第42條所指之「公共設
03 施用地」，與同法第48條所稱之「公共設施保留地」不同，
04 縱屬「公共設施用地」之土地，不管是否已由政府或公用事
05 業機構取得，並非均屬「公共設施保留地」，系爭土地經高
06 雄市政府公告主要計畫草案為「住宅區」，且原需地機構臺
07 電公司已表明無設置變電所需求，原計畫意旨已無公共設施
08 用地保留之規劃；嗣因原告陳情方於細部計畫變更為「市場
09 用地」且以附帶條件規範辦理。市場用地雖為公共設施用地
10 ，然依該實質計畫變更內容以觀，其附帶條件既已載明由原
11 告負責興闢，實施經費由土地所有權人自行籌措，且應於都
12 市計畫公告發布實施日起5年內申辦及取得使用執照，否則
13 恢復原計畫，即非屬都市計畫法所定之應徵收而未徵收之公
14 共設施保留地性質，不因事後自行規畫申請參與公共建設，
15 而於該公共建設之使用執照取得前，變更回復為公共設施保
16 留地，更無土地稅法第39條第2項免徵土地增值稅之適用。

17 5、系爭土地因高雄市政府於通盤檢討已無留供臺電公司取得作
18 為闢建變電所之必要，經原告提議興闢為市場使用，業如前
19 述。而現行都市計畫法第30條規定：「(第1項)都市計畫地
20 區範圍內，公用事業及其他公共設施，當地直轄市、縣(市
21) (局)政府或鄉、鎮、縣轄市公所認為有必要時，得獎勵
22 私人或團體投資辦理，並准收取一定費用；其獎勵辦法由內
23 政部或直轄市政府定之；收費基準由直轄市、縣(市)(局
24)政府定之。(第2項)公共設施用地得作多目標使用，其用
25 地類別、使用項目、准許條件、作業方法及辦理程序等事項
26 之辦法，由內政部定之。」，其第1項乃原有規定，該條文
27 自53年9月1日訂定，至62年、91年修正部分條文內容以配合

政府功能業務與組織調整，且該內容均在規範政府訂定公共設施用地獎勵私人或團體投資；而第2項乃於91年12月11日所增訂，其立法理由在於明列公共設施用地得作多目標使用之法定範圍。第1、2項分別規範「獎勵私人投資」、「多目標使用」之範疇，且第2項於87年尚未增列，是以，內政部87年6月30日函釋說明三第1款「經依都市計畫法第30條規定」，係現行都市計畫法第30條第1項獎勵私人投資之範疇，非指依同法第2項申請依多目標使用之範疇，此於內政部94年1月24日函釋：「查本部87年6月30日台(87)內營字第8772176號函說明3所指3項非屬公共設施保留地之土地係為例舉式。至於本部93年12月6日研商『都市計畫公共設施保留地認定相關事宜』會議紀錄結論(一)有關『取得使用執照後，即非屬公共設施保留地』，係指政府依相關規定獎勵民間興建完成，其須申領使用執照者，並於取得使用執照後，即非屬公共設施保留地。」亦可得到相同之解釋，系爭土地既非政府獎勵民間投資，自非屬內政部87年6月30日函釋說明三之第1款「經依都市計畫法第30條規定」之範圍，亦無內政部93年12月14日函釋規定於取得使用執照前仍為公共設施保留地之適用。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：系爭土地於105年8月1日經原告鍾嘉村售與原告高雄客運公司時，是否為土地稅法第39條第2項前段所稱之公共設施保留地？原告主張系爭土地在原告間移轉時，依土地稅法第39條第2項前段準用同條第1項規定，免徵土地增值稅，有無理由？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：如爭訟概要所記載之事實，已經兩造各陳在卷，

並有系爭協議書（本院卷第31-32頁）、系爭變更都市計畫（行政救濟卷第115-164頁、訴願卷第176-180頁）、系爭土地第二類謄本（本院卷第33-36頁）、土地增值稅繳款書（本院第37-52頁）、原告鍾嘉村退稅申請函（訴願卷第148-154頁）、原處分（本院卷第53-55頁）、訴願決定書（本院卷第57-70頁）可查，足以信實。

（二）應適用的法令：

1、稅捐稽徵法第28條第2項、第3項：「（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2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、土地稅法第39條第1項、第2項：「（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。但經變更為非公共設施保留地後再移轉時，以該土地第1次免徵土地增值稅前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」

3、財政部86年12月16日台財稅字第861930297號函釋：「土地稅法第39條第1項『被徵收之土地，免徵其土地增值稅。』及同條第2項前段『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。』之規定，其立法意旨係公共設施保留地被徵收時既可免徵土地增值稅，徵收前之移轉亦應免稅，以維租稅公平。是以，適

01 用該條文第2項免徵土地增值稅之土地，必須符合『係依都
02 市計畫法指定之公共設施保留地，且該公共設施保留地將由
03 政府依法以徵收方式取得』之要件。」

04 4、財政部87年7月15日台財稅字第871954380號函釋、內政部87
05 年6月30日函釋：「二、查都市計畫法所稱之『公共設施保
06 留地』，依都市計畫法第48條至第51條之立法意旨，係指依
07 同法所定都市計畫擬定、變更程序及同法第42條規定劃設之
08 公共設施用地中，留待將來各公用事業機構、各該管政府或
09 鄉、鎮、縣轄市公所取得者而言。已取得或非留供各事業機
10 構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者，仍非屬公共
11 設施保留地。三、左列經都市計畫主管機關列冊或都市計畫
12 書規定有案之土地，為非留供各事業機構、各該管政府或鄉
13 、鎮、縣轄市公所取得之公共設施用地，應非屬都市計畫
14 法所稱之『公共設施保留地』。(一)經依都市計畫法第30條
15 規定所訂辦法核准由私人或團體投資興辦之公共設施用地。
16 (二)依都市計畫法第61條第2項規定，已由私人或團體於舉
17 辦新市區建設範圍內，自行負擔經費興建之公共設施用地。
18 (三)配合私人或團體舉辦公共設施、新市區建設、舊市區更
19 新等實質建設事業劃設，並指明由私人或團體取得興闢之公
20 共設施用地。」

21 5、上開土地稅法第2項前段文字既謂「未被徵收前」，可
22 知該條項所稱免徵土地增值稅之公共設施保留地限於未來以
23 徵收方式取得者為限。是以適用土地稅法第39條第2項前段
24 免徵土地增值稅之土地，必須符合係「依都市計畫法指定之
25 公共設施保留地，且該公共設施保留地將由政府依徵收方式
26 取得」之要件。公共設施保留地倘非留待將來由政府以徵收
27 方式取得，自無法適用土地稅法第39條第2項前段規定免徵

土地增值稅。而前述函釋係內政部本於主管機關之地位，就公共設施保留地所為之解釋，及財政部本於主管機關之地位，就如何執行土地稅法第39條第2項所為闡明法規原意之行政規則，核與土地稅法第39條第1項及同條第2項前段規定免徵土地增值稅之文義解釋及其「政府徵收土地係屬強制性之移轉，為減少政府與人民間土地徵購之紛爭，乃特別規定被徵收之土地免徵土地增值稅；又公共設施保留地被徵收時既可免徵土地增值稅，則徵收前之移轉亦應免稅，以維租稅公平」之立法意旨相符，自得予以援用。

(三)原告鍾嘉村於105年8月1日將系爭土地售與原告高雄客運公司時，系爭土地並不符合「依都市計畫法指定之公共設施保留地，且該公共設施保留地將由政府依徵收方式取得」之免繳土地增值稅要件：

1、查系爭土地使用分區原編定為「變電所用地」，原屬都市計畫公共設施保留地，惟經臺電公司高屏供電區營運處以99年10月21日函通知高雄市政府表示系爭土地已無設置變電所之需求，基此考量，高市都發局乃依都市計畫法第26條規定通盤檢討，原擬將變電所用地變更為住宅區，並依全市負擔比例規定回饋，回饋之公共設施用地併鄰近公園用地劃設為帶狀公園用地。原告鍾嘉村於變更都市計畫公開展覽期間，表達希望將系爭土地變更為市場用地而陳情略以：「……5.基於加速活化土地利用並考量鄰近區域之用地需求，倘無法同意將變電所用地變更為住宅區且無須回饋，則建請變更為市場用地，除可兼顧活化土地利用及公眾利益，且變更為同屬公共設施之市場用地，即應免再回饋。」（見本院卷第203-204頁之系爭變更都市計畫附表六公開展覽期間公民或團體陳情意見綜理表編號8陳情理由）。其後，高市都委會101年

12月27日審議時，考量原告鍾嘉村權益與周邊都市發展規劃，依附帶條件同意系爭土地變更為市場用地，復經內政部都市計畫委員會103年3月4日審議通過，該附帶條件略以：「（一）建蔽率不得超過50%、容積率不得超過300%。基地法定空地1/2（含退縮地部分）應開放並供公眾使用。（二）若依『都市計畫公共設施用地多目標使用辦法』申請作多目標使用時，不得申請作住宅使用。（三）市場用地由甲方負責興闢；甲方須於都市計畫公告發布實施日起5年內申辦及取得使用執照，否則恢復原計畫。」高雄市政府並於103年6月24日與原告鍾嘉村簽訂系爭協議書，依系爭協議書第4條約定，原告鍾嘉村應履行變更為市場用地之附帶條件義務，即負責興闢市場，並遵守於都市計畫公告發布實施日起5年內申辦及取得使用執照等義務；倘係依多目標使用辦法申請作多目標使用，不得申請作為住宅使用。嗣高雄市政府即於103年10月30日發布實施系爭變更都市計畫，附帶前述條件將系爭土地變更為市場用地。

2、系爭土地經系爭變更都市計畫於103年10月30日發布實施後，即變更為由私人興闢之市場用地，已非留供各事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所以徵收方式取得之公共設施保留地，其劃設目的既非留供政府機關徵收使用，顯然不符合「依都市計畫法指定之公共設施保留地，且該公共設施保留地將由政府依徵收方式取得」之要件，原告鍾嘉村於105年8月1日移轉系爭土地予原告高雄客運公司時，自無土地稅法第39條第2項免徵土地增值稅規定之適用，從而，被告按一般用地稅率核課土地增值稅共計77,368,342元，即無違誤。原告鍾嘉村於108年6月24日以系爭土地於105年8月1日移轉時仍屬公共設施保留地，符合土地稅法第39條第2項免

徵土地增值稅之規定為由，依稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定，向被告申請退還其已繳納之土地增值稅77,368,342元及利息，被告以原處分否准其退稅之申請，於法並無不合。原告訴請被告應作成准予退還原告溢繳稅款77,368,342元，及自105年8月18日起至填發收入退還書或國庫支票之日止，依繳納稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計之利息之處分，並無理由。

(四)原告雖主張系爭土地符合內政部87年6月30日函釋所指「經依都市計畫法第30條規定所訂辦法核准由私人或團體投資興辦之公共設施用地」，則依內政部93年12月14日函釋及94年1月24日函釋，系爭土地於投資興建完成「取得使用執照後」，始非屬公共設施保留地，系爭土地於105年移轉時屬公共設施保留地，依土地稅法第39條第2項規定，應免徵土地增值稅，被告錯誤核課土地增值稅，原告自得依稅捐稽徵法第28條規定申請退稅及利息等語。惟如前述，土地稅法第39條第2項係規定「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」免徵土地增值稅，並未放寬至所有已被劃為公共設施保留地之土地移轉均得免徵土地增值稅。系爭土地劃設目的既非留供政府機關徵收使用，顯然不符合土地稅法第39條第2項前段免徵土地增值稅之要件，仍應按一般稅率課徵土地增值稅。至財政部93年12月24日台財稅字第09304569490號及內政部93年12月14日函釋：「(一)政府已取得或非留供各事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者，非屬公共設施保留地。是以，都市計畫劃設之公共設施用地，經政府依相關法令規定核准私人或團體投資興建者，於該私人或團體投資興建完成，其須申領使用執照者，於取得使用執照後，即非屬公共設施保留地。(二)私人或

團體依政府相關法令規定興建完成之公共設施用地，如荒廢已久或因故毀損、滅失者，得由直轄市、縣（市）主管機關會同目的事業主管機關、投資興辦人實地勘查後，如認有重新獎勵投資興辦或由政府取得興闢之必要者，得解除原投資核准，回復為公共設施保留地。」係主管機關為執行土地稅法第19條：「都市計畫公共設施保留地，在保留期間仍為建築使用者，除自用住宅用地依第17條之規定外，統按千分之6計徵地價稅；其未作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵地價稅。」所為之釋示，此觀其收錄於土地稅法令彙編之土地稅法第19條處即明，核與本件系爭土地移轉時得否適用土地稅法第39條第2項前段免徵土地增值稅並無關涉。是以原告前述主張顯屬誤解，並不足採。另原告所引臺北高等行政法院96年度訴字第4258號判決、臺北市政府法規會88年3月30日簽見，除其見解對本院並無拘束力外，其所指事實與本件爭執之事實亦不相同，自不得於本件予以援用。

(五)又原告高雄客運公司雖因原處分另以其未共同申請作為否准原告鍾嘉村申請退還已繳土地增值稅之理由，而共同提起本件訴訟，惟本件之爭點為系爭土地移轉時是否符合土地稅法第39條第2項前段所定免徵土地增值稅之要件，是由納稅義務人原告鍾嘉村提起訴訟，待其獲勝訴判決，原告高雄客運公司再併同向被告申請退還已繳納之土地增值稅，即足以達成訴訟目的，原告高雄客運公司並非土地增值稅之納稅義務人，其提起本件訴訟請求退還原告鍾嘉村已繳稅款77,368,342元及利息，為當事人不適格，且因被告對原告鍾嘉村核課土地增值稅77,368,342元，並無違誤，原告鍾嘉村訴請被告應作成准予退還溢繳稅款77,368,342元及利息之處分，並無理由，已如前述，爰一併予以判決駁回。

01 六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料
02 經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，並無逐一論述之
03 必要，併此說明。

04 七、結論：本件原告之訴為無理由。

05 中 華 民 國 110 年 2 月 3 日

06 高雄高等行政法院第一庭

07 審判長法官 蘇 秋 津

08 法官 邱 政 強

09 法官 孫 國 禎

10 以上正本係照原本作成。

11 一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其
12 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
13 書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁
14 定駁回。

15 二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
16 訟法第241條之1第1項前段）

17 三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
18 條第1項但書、第2項）

19

20 得不委任律師為訴訟
21 代理人之情形

所 需 要 件

22

23 （一）符合右列情形
24 之一者，得不
25 委任律師為訴
26 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。

27

01		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。
02		
03		
04		
05	(二) 非律師具有右	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、
06	列情形之一，	二親等內之姻親具備律師資格者。
07	經最高行政法院認為適當者	2.稅務行政事件，具備會計師資格者。
08	，亦得為上訴	3.專利行政事件，具備專利師資格或
09	審訴訟代理人	依法得為專利代理人者。
10		4.上訴人為公法人、中央或地方機關
11		、公法上之非法人團體時，其所屬
12		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。
13		
14		
15		
16	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。	
17		
18		
19		

20 中 華 民 國 110 年 2 月 3 日

21 書記官 楊曜嘉