

裁判字號：臺中高等行政法院 99 年度訴字第 280 號 行政判決

裁判日期：民國 99 年 12 月 29 日

案由摘要：土地增值稅事件

臺中高等行政法院判決

99 年度訴字第 280 號
99 年 12 月 22 日辯論終結

原 告 黃金豐
林國仁
郭景琦
郭芳杰

上四人共同

訴訟代理人 周進文 律師

被 告 臺中市政府地方稅務局

代 表 人 蔡啟明

訴訟代理人 陳曉瑩

參 加 人 劉清云

訴訟代理人 王揚銘 律師

參 加 人 賴朝銘

賴俊渝

上列當事人間因土地增值稅事件，原告不服臺中市政府中華民國
99 年 7 月 8 日府法訴字第 0990193310 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

- 一、參加人賴俊渝經合法通知，無正當理由未到場，亦無民事訴訟法第 386 條所列各款情形，爰依到場當事人之聲請，為其缺席之辯論判決。
- 二、事實概要：緣坐落臺中市西屯區○○段 256、414、415、416、420 號土地（下稱系爭土地）原為參加人劉清云所有，於民國（下同）95 年 6 月 12 日出賣並分別移轉予參加人賴朝銘及賴俊渝，又賴朝銘及賴俊渝於 96 年 3 月 9 日出賣移轉予原告

等人，均經被告按一般用地核課土地增值稅在案。嗣劉清云於99年3月24日以系爭土地為公共設施保留地尚未徵收前之移轉，依土地稅法第39條第2項規定免徵土地增值稅，向被告申請退還原已繳納之土地增值稅，經被告核准後，被告並主動於99年4月26日以中市稅財字第0996132200號及第0996132201號函核准退還賴朝銘及賴俊渝所溢繳之土地增值稅及更正系爭土地前次移轉現值為第一次免繳土地增值稅前即59年8月之原地價（每平方公尺21.2元）。原告等不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟。

三、原告主張略以：

(一)依最高行政法院85年度判字第3304號裁判要旨：「第三人雖非行政處分之相對人，如因行政處分致其權利或利益受有損害，亦得提起訴願。」及96年度判字第838號要旨：「訴願法第18條規定：『自然人、法人、非法人之團體或其他受行政處分之相對人及利害關係人得提起訴願。』所稱『利害關係人得提起訴願』，係指行政處分對外所發生之法律效果，致第三人之權利或利益受有損害者。」，依此可稽，縱使非行政處分之相對人，如因該行政處分而權利或利益受影響之「利害關係人」者，亦得提請行政救濟程序。又土地增值稅之稅率係以漲價總數為計算依據，而漲價總數又係依據前次移轉現值做為計算依據，前次移轉現值之數額高低直接影響土地所有權人繳納土地增值稅之稅額。從而，行政機關以行政處分將已繳納土地增值稅退還原土地所有權人，並因此調低前次移轉現值，造成土地現所有權人應繳納之土地增值稅增加，該行政處分係對土地現所有權人增加法律上之負擔，影響土地現所有權人之利益，土地現所有權人縱使非該行政處分之相對人，但因該行政處分而造成法律上利益受損害，土地現所有權人就該行政處分係法律上之利害關係人。本件被告主動以99年4月26日中市稅財字第0996132200號及99年4月26日中市稅財字第0996132201號函核准退還賴俊渝及賴朝銘所繳交之土地增值稅款，造成系爭土地前次移轉現值由每平方公尺8,539元調低為每平方公尺21.2元，原告為系爭土地現所有權人，因系爭土地前次移轉現值調低造成原告應繳

納之土地增值稅增加，原告雖非系爭行政處分之相對人，但因系爭行政處分造成原告法律上利益受損害，原告係系爭行政處分之利害關係人，從而，原告提起本件行政訴訟，程序上並無不合。

(二)劉清云於 95 年 6 月 12 日將系爭土地辦理所有權移轉登記予賴朝銘及賴俊渝時，該次土地增值稅係以 59 年 8 月每平方公尺 21.2 元作為原地價及以 95 年 6 月之當期公告現值每平方公尺 7,326 元計算漲價總額及應繳土地增值稅，並因該次土地增值稅之繳納，系爭土地之前次移轉現值調高為每平方公尺 7,326 元。賴朝銘及賴俊渝於 96 年 3 月 9 日將系爭土地辦理所有權移轉登記予原告時，該次土地增值稅係以 95 年 6 月每平方公尺 7,326 元作為原地價及以 96 年 3 月之當期公告現值每平方公尺 8,539 元計算漲價總額及應繳土地增值稅，並因該次土地增值稅之繳納，系爭土地之前次移轉現值調高為每平方公尺 8,539 元。從而，如原告將來出售系爭土地時，自以每平方公尺 8,539 元作為原地價（即前次移轉現值）。惟被告以原處分退還土地增值稅後，系爭土地原地價（即前次移轉現值）調降為每平方公尺 21.2 元（即 59 年 8 月當期公告現值），造成原告將來出售系爭土地時，原地價（即前次移轉現值）由每平方公尺 8,539 元變更為 21.2 元，此嚴重影響土地稅法第 31 條所計算之「漲價總額」，並同時影響同法第 33 條規定之土地增值稅稅率，原告因此多負擔之土地增值稅數額，遠遠超過原有之數額。

(三)土地稅法第 39 條第 2 項規定，應將本文與但書規定一同審視，即本文固規定：「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，準用前項規定，免徵土地增值稅。」，然參諸同條項但書規定：「但經變更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。」，即可察知，本文規定所謂「免徵土地增值稅」，實際上之意義係屬「緩徵」性質，即該次移轉縱使不用先行繳納土地增值稅，但因該次移轉未繳納土地增值稅，致該次移轉後，該土地之「前次移轉申報現值數額」仍為該次移轉前

之數額，土地買受人將來出售該土地時，如該土地已變更為非公共設施保留地，仍以該次免徵土地增值稅前之前次移轉申報現值數額作為計算土地增值稅之計算基準。質言之，土地增值稅類似抵押權債務，對於土地有追及之效力，及土地所有權之前手未繳納（或免繳）之土地增值稅，最終仍須由土地所有權之後手全部承擔。而土地買賣時，買賣雙方必定會審究土地增值稅是否需繳納？如需繳納時，其土地增值稅稅款數額若干？並以此作為買賣價金之參考。

(四)而計算土地增值稅之原地價（即前次移轉現值），既於土地登記簿謄本加以記載揭露，買受人以此作為是否願意買受及願意買受價金之決定依據，人民信賴原處分機關於買賣契約訂立前就所買賣標的之土地所為課徵土地增值稅之行政行為，並以此作為土地買賣之條件，被告於系爭土地多次移轉後，竟撤銷已做成多年之課徵土地增值稅之行政行為，此顯與信賴保護原則有所違背：

- 1.按行政程序法第8條規定，行政行為應保護人民正當合理之信賴。人民依前開規定主張其合理信賴應受保護者，須行政機關有一表示國家意思於外之外觀，或一事實行為存在，以為信賴之基礎；而人民因信賴，展開具體之信賴行為，如運用財產或為其他處理，而產生法律上之變動；嗣行政機關欲去除此項信賴基礎，人民之權利或利益將因之受有損害（最高行政法院92年度判字第494號判決請參照）。依此，如行政機關有一表示國家意思於外之外觀，或一事實行為存在，以為信賴之基礎；而人民因信賴，展開具體之信賴行為，如運用財產或為其他處理，而產生法律上之變動，而如行政機關去除此項信賴基礎，人民之權利或利益因之受有損害，人民依其合理信賴即應受保護。
- 2.被告於95年6月12日就劉清云將系爭土地辦理所有權移轉登記予賴朝銘時，已做成課徵土地增值稅之行政行為，被告並將系爭土地原地價（即前次移轉現值）由59年8月每平方公尺21.2元調高為95年6月之當期公告現值每平方公尺7,326元，而系爭土地於96年3月9日由賴朝銘及賴俊渝出賣並移轉登記予原告時，被告再次做成課徵土地增值稅

之行政行為，被告將系爭土地原地價（即前次移轉現值）由 95 年 6 月每平方公尺 7,326 元調高為 96 年 3 月之當期公告現值每平方公尺 8,539 元。此等課徵土地增值稅之行政行為並登記揭露於土地登記簿謄本，就此，被告顯有表示國家意思於外之外觀，或一事實行為存在，原告並以為信賴之基礎，展開具體之信賴行為，如運用財產或為其他處理，而產生法律上之變動（即於買賣契約內約定土地增值稅之負擔並據此決定買賣價金之數額）。

3.系爭土地經課徵土地增值稅並調高原地價（即前次移轉現值），原告以此為信賴基礎，並作成與賴朝銘、賴俊渝買賣交易之財產運用，而產生法律上之變動，詎被告對於此已維持多年之信賴基礎，未考慮原告因該信賴基礎產生法律上之變動，將賴信賴基礎除去並因此造成原告之權利或利益因之受有損害，被告所為原處分，自與行政程序法第 8 條規定有所違背。

4.行政機關如發現行政作為不當者，應即依規定處理，否則，如行政機關不但不立即更正不當之行政作為，反而重複為不當之行政作為，造成人民信賴，嗣後行政機關再除去自己不當之行政行為，而造成人民權利或利益受損害者，即與行政程序法第八條規定之誠實信用之方法有所違背（最高行政法院 92 年度判字第 1089 號判決意旨參照）。本件被告認為系爭土地免徵土地增值稅，則被告於 95 年 6 月 12 日就劉清云將系爭土地辦理所有權移轉登記予賴朝銘時，所做成課徵土地增值稅之行政行為，自屬不當。然被告不但遲不更正該不當行政行為，反而於 96 年 3 月 9 日由賴朝銘及賴俊渝將系爭土地出賣並移轉登記予原告時，再次做成課徵土地增值稅之行政行為，被告二度之課徵土地增值稅之行政行為，已造成原告之合理信賴，被告於多年後始更正對系爭土地課徵土地增值稅之行政行為，並因此造成原告之權利、利益受損害，原處分自有違反行政程序法第 8 條規定之誠信原則及信賴保護原則。

(五)被告自陳所為本件行政處分係依據財政部 87 年 12 月 3 日台財稅字第 871977607 號函辦理，而該函已由財政部 99 年 5 月 7 日

台財稅字第 09904029400 號函廢止，顯見本件行政處分所根據之財政部 87 年 12 月 3 日台財稅字第 871977607 號函，與土地稅法規定不符，此益見被告依據財政部 87 年 12 月 3 日台財稅字第 871977607 號函所做成之本件行政處分有違法之處。又司法院釋字第 525 號解釋文係關於法規變更所為之解釋，然本件並非單純法規變更，而係被告已做成行政處分，並因該行政處分造成原告之信賴，被告以司法院釋字第 525 號解釋文辯稱本件並無信賴保護原則之適用，自有不合。

(六)依被告向民眾宣導之文件內容，被告強調公共設施保留地以市地重劃方式取得，地主仍將參與分配土地權利，及適用重劃後第一次移轉減徵 40% 土地增值稅之規定，對地主權利損失自較以徵收方式為輕，固不適用免徵土地增值稅之規定。而系爭土地即屬該等文件所稱以市地重劃方式取得之公共設施保留地，原告於 96 年 3 月 3 日向賴朝銘、賴俊渝買受系爭土地時，買賣雙方皆已知悉系爭土地將參與市地重劃，地主可因市地重劃而取回土地權利，系爭土地與一般公共設施保留地不同，因此約定之買賣價金高達 66,398,000 元。此外，買賣雙方皆知悉辦理系爭土地所有權移轉登記應繳納土地增值稅，因此於買賣契約書約定土地增值稅由賣方負擔，被告並就系爭土地之移轉作成課徵土地增值稅之行政處分，且收受賣方所繳納之土地增值稅完畢。其後被告再以 99 年 4 月 26 日中市稅財字第 0996132200 號及 99 年 4 月 26 日中市稅財字第 0996132201 號函核准退還賴俊渝及賴朝銘所繳交之土地增值稅款，被告無異自己推翻前已作成應課徵土地增值稅之處分，並造成原告因系爭土地前次移轉現值由每平方公尺 8,539 元調低為每平方公尺 21.2 元，直接造成原告依土地稅法第 31 條規定及同法第 33 條規定應負擔土地增值稅金額，而導致原告財產上利益受損，本件顯然與行政程序法所規定信賴保護原則相違背。

(七)土地稅法第 39 條規定：「按徵收之土地，免徵其土地增值稅。依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用前項規定，免徵土地增值稅。」，係指公共設施保留地以徵收方式取得為限，如以徵收方式取得而係以市地重劃

方式取得者，則無該條免徵土地增值稅規定之適用，而本件土地所屬整體開發地區內之公共設施保留地，係以市地重劃方式取得時，即不適用土地稅法第 39 條免徵土地增值稅規定。就此，有最高行政法院 98 年度判字第 1040 號判決及高雄高等行政法院 94 年度訴字第 646 號判決見解可資參照。原處分退還本件土地增值稅係與前揭行政法院之見解相違背，原處分及訴願決定就此當有違法之處。

(八)系爭土地所坐落「後期發展區」，於 93 年 6 月 15 日計畫書頒布後，已確定係以市地重劃方式辦理，其後，臺中市政府就系爭土地所坐落第二單元之整體發展地區，再於 95 年 3 月 3 日府地劃字第 0950039385 號函核准黎明自辦市地重劃籌備會成立，顯見，此更確定第二單元內公共設施保留地係以重劃方式取得，劉清云於 95 年 6 月 12 日將系爭土地移轉予賴朝銘、賴俊渝，嗣賴朝銘、賴俊渝再於 96 年 3 月 9 日將系爭土地移轉予原告，包含系爭土地在內公共設施保留地既已確定係以自辦重劃方式取得，是以，被告於系爭土地該二次所有權移轉時，所作成課徵土地增值稅之行政處分，依法洵屬有據，與土地稅法第 39 條第 2 項規定及前揭最高行政法院之判決相符，然被告於該等土地增值稅繳納完畢後，以系爭 99 年 4 月 26 日中市稅財字第 0996132200 號及 99 年 4 月 26 日中市稅財字第 0996132201 號函行政處分退還土地增值稅，當有違誤等情。並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分。

四、被告則以：

(一)本件參加人劉清云及賴朝銘等人移轉系爭公共設施保留地，既皆符合法定之免稅要件，被告對渠等作成准予免稅及退稅之處分，洵屬有據。惟此致系爭土地除須調整以第一次免徵土地增值稅前之原規定地價為原地價外，復以該土地已公告市地重劃，無徵收之可能，是再行移轉已無免徵土地增值稅之適用，對原告可能造成後續稅賦增加之不利影響，屬「具有第三人效力」之行政處分，其對之提起行政爭訟，咸認適法。

(二)系爭土地詢據臺中市政府都市發展處 99 年 3 月 31 日中都計字第 0990009449 號函及 99 年 4 月 21 日會辦簽復，屬公共設施保

留地，以市地重劃方式整體開發為原則，惟依 93 年 6 月 15 日府工都字第 0930091958 號所發布之變更臺中市都市計畫主要計畫（不包括大坑風景區）（第三次通盤檢討）（有關計畫圖、第十二期重劃區、部分體二用地、後期發展區部分）書內容，如為配合國家或地方重大建設需要，得採一般徵收方式辦理，或取得地主同意後先行使用並保留將來參與市地重劃分配之權利。再函據臺中市政府 99 年 4 月 1 日府地劃字第 0990087147 號函復，系爭土地坐落於臺中市整體開發區單元 2 臺中市黎明自辦市地重劃區內，該重劃區之重劃計畫書於 97 年 1 月 31 日起至 97 年 2 月 27 日止公告 30 日完竣。是劉清云於 95 年 6 月 12 日移轉系爭土地與賴朝銘及賴俊渝，嗣 96 年 3 月 9 日賴朝銘等 2 人再行移轉與原告，斯時尚未公告重劃，依都市計畫主要計畫書所載，尚得由政府以一般徵收方式取得，依財政部 91 年 4 月 8 日台財稅字第 0910452505 號函及 98 年 3 月 4 日台財稅字第 09804710790 號函釋，核與土地稅法第 39 條第 2 項規定相符，被告核准免徵土地增值稅並退稅予劉清云及賴朝銘等人，從而將系爭土地，調整以各該土地第一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，尚無不合。

(三) 行政程序法第 8 條規定主張其合理信賴應受保護者，須行政機關有一表示國家意思於外之外觀，或一事實行為存在，以為信賴之基礎。徵於「．．．土地登記係將土地及建築改良物之所有權與他項權利之取得、設定及變更情形記載於登記簿，以確定其權利之歸屬與權利狀態而公示於第三人，即土地法第 43 條所定之依本法所為之登記。至土地登記簿所有權部之『前次移轉現值或原規定地價』並非上開規定之『所有權與他項權利』，其登載僅為方便稅捐機關核課稅捐之參考資料，並無土地法第 43 條之適用。」內政部 94 年 7 月 27 日台內地字第 0940010255 號函釋有案。申言之，土地登記簿謄本，有關「前次移轉現值或原規定地價」登載為純粹事實關係之登記事項，並非土地法第 43 條保護之範圍，亦無任何公示之作用，該資料之登載係為便民措施，僅供民眾試算土地增值稅之用，依現行規定稅捐機關課徵土地增值稅時仍將對原

規定地價與前次移轉現值予以核算，尚難倚為信賴基礎，其意旨有高雄高等行政法院 98 年度訴字第 754 號判決可資參照。兼以地政事務所核發之土地登記簿謄本表尾，明確記載「前次移轉現值資料，於課徵土地增值稅時，仍應以稅捐稽徵機關核算者為依據」，原告主張其信賴土地登記簿謄本有關前次移轉現值之登載，作為判斷土地增值稅依據，而為買賣交易之財產運用，尚無足採。

(四)按「稅捐稽徵機關於審核現值確定後，應將現值申報書第 1 聯及第 2 聯移送地政機關，於辦理土地登記時，作為核對承受人及權利範圍之用，並建立前次移轉現值及調查地價實例資料……。」為土地所有權移轉或設定典權申報現值作業要點第 7 點規定。是土地登記簿謄本有關「前次移轉現值或原規定地價」之登載，地政機關係依據稅捐稽徵機關所移送之現值申報書第 6 欄「申報現值」為之。而為避免土地所有權人或抵押權人依地政機關登載之前次移轉現值或原規定地價預估土地增值稅失實，而為買賣或貸款致受損失，內政部 97 年 4 月 16 日台內地字第 0970059558 號函各直轄市政府、各縣市政府，自 97 年 7 月 1 日起全面施行於土地登記簿謄本表尾加註「前次移轉現值資料，於課徵土地增值稅時，仍應以稅捐稽徵機關核算者為依據」等字樣。

(五)關於本件有無信賴保護原則之適用問題，就系爭土地移轉，被告所為土地增值稅之徵免，係對劉清云、賴朝銘及賴俊渝等訴外人所為之行政處分，對原告等尚無形成信賴基礎之餘地，又原告所買入之系爭土地為公共設施保留地，其移轉價格依一般經驗法則顯低於一般市價，爰乃其有被徵收之可能所致，故政府乃設移轉前有免徵土地增值稅規定之適用，端無僅以地政機關前次移轉現值登載之事實而主張有信賴保護原則之適用。況原告尚未移轉於第三人，僅係其主觀上日後移轉時稅捐減輕之期待落空，尚無信賴表現之行為，故無信賴保護原則之適用，此有大法官釋字第 525 號解釋意旨可資參照等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

五、參加人陳述：

(一)、參加人劉清云部分略以：

(一)本院 98 年訴字第 341 號判決之土地亦位於臺中市黎明自辦市地重劃區內，與本件有異曲同工之處。就該案判決可知臺中市政府 93 年 6 月 15 日府工都字第 0930091958 號公告之「變更台中市都市計畫主要計畫書」載明：「劃為都市計畫整體開發地區，以市地重劃方式整體開發，且上開整體開發地區內公共設施用地，如為配合國家或地方建設需要，得採一般徵收方式辦理，或取得地主同意後先行使用並保留將來參與市地重劃分配之權利。」，既言得採一般徵收方式辦理，即與財政部 98 年 3 月 4 日台財稅字第 0980471079 號函稱：「位於貴市內整體開發地區範圍內之公共設施保留地，原都市計畫書記載『以重劃方式辦理為原則』，嗣後都市計畫變更，加註『如為配合國家或地方重大建設需要，得採一般徵收方式辦理』，應有土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅之適用。」及財政部 91 年 4 月 8 日台財稅字第 0910452505 號函稱：「關於○○地號等公共設施保留地，如經查明都市計畫書或相關規定，係以市價收買、市地重劃方式取得外，尚得由政府以徵收方式取得者，應有土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅規定之適用。」相符，是被告所為准參加人劉清云免徵土地增值稅之處分，乃依法行政，並無不當。

(二)系爭土地縱令經臺中市政府於 96 年 11 月 7 日府地劃字第 0960245891 號函核定以重劃方式辦理，惟該項核定究係在系爭土地所有權移轉後所為，本件系爭土地參加人劉清云於 95 年 5 月 29 日與另名參加人賴朝銘簽訂買賣契約書，並將系爭土地移轉登記於賴朝銘及立名參加人賴俊渝（賴朝銘指定登記之人），有買賣契約書可憑，嗣賴朝銘、賴俊渝復於 96 年 3 月 3 日再將系爭土地出賣於原告等人，並於 96 年 4 月 3 日將系爭土地所有權移轉登記於原告等 4 人名下，均發生於 96 年 11 月 7 日之前，均尚符合免徵土地增值稅之規定，被告所為免徵土地增值稅之處分，並無違誤。

(三)最高行政法院 98 年判字第 1040 號判決案例，其公共設施保留地，依都市計畫說明書所載係「以市地重劃方式實施整體開發」為唯一取得方式，符合財政部 86 年 12 月 16 日台財稅字第 861930297 號函示內容，該案自無免徵土地增值稅之適用，

毫無疑義。然本件與本院 98 年訴字第 341 號案相同，依臺中市政府都市發展處 97 年 7 月 30 日中都計字第 970018859 號函：

「系爭土地於都市計畫書使用分區道用地或道路用地，均為都市計畫法規範之公共設施用地，另系爭土地位於台中市整體開發區範圍內，應以市地重劃方式整體開發，惟地區內公共設施用地，如為配合國家或地方重大建設需要，得採一般徵收方式辦理，或取得地主同意後先行使用並保留將來參與市地重劃分配之權利。」等語，顯係以徵收、徵購或市地重劃等多種選擇性方式取得公共設施用地，符合財政部 89 年 9 月 20 日台財稅字第 890456312 號函示，亦符合財政部 98 年 3 月 4 日台財稅字第 980471079 號函：「位於台中市整體開發地區內之公共設施保留地，原都市計畫書記載以重劃方式辦理為原則，嗣後都市計畫書變更，加註如為配合國家或地方重大建設需要，得採一般徵收方式辦理，應有土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅之適用。」之釋示，而財政部 98 年 3 月 4 日台財稅字第 980471079 函示係呼應 89 年 9 月 20 日台財稅字第 890456312 號函示，均僅闡明法規原意，未逾該法固有效力範圍，最高行政法院 98 年判字第 1040 號判決與本院 98 年訴字第 341 號判決，案例不同，取得公共設施用地之方法，前者為以市地重劃方式實施整體開發為唯一方式，後者則為以徵收方式或市地重劃多種選擇方式，適用財政部函示自有不同，兩項判決均相當適法，亦無互相矛盾或抵觸。原告以最高行政法院 98 年判字第 1040 號判決採用財政部 86 年 12 月 16 日台財稅字第 861930297 號函示，卻忽略系爭土地原都市計畫書雖記載「以重劃方式辦理為原則」，但其後都市計畫書變更加註「如為配合國家或地方重大建設需要，得採一般徵收方式辦理」，已將公共設施用地取得方式由「以市地重劃方式整體開發」為唯一取得方式變更為以徵收或市地重劃等多種選擇方式取得，即有誤會。

(四)財政部 89 年 9 月 20 日台財稅字第 0890456312 號函示，所謂徵購或市地重劃方式多重選擇方式取得公共設施保留地，仍有免徵土地增值稅之適用，其斟酌重點不外以多重選擇方式取得公共設施保留地，其將來固可能選擇以市地重劃方式進行

，但亦有可能以徵收、購買方式進行，在未作最後選擇之前，若無免徵土地增值稅之適用，則將來若選擇以徵購方式進行，則對於徵收前為公共設施保留地所有權移轉案件之納稅義務人，仍違反租稅公平之原則，因之，只要公共設施保留地之移轉當時，都市計畫書尚以多重選擇方式記載，且未作最終選擇前，均仍有土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅之適用，如此方符租稅公平之原則。而且本件公共設施保留地所有權之移轉均在 96 年 4 月 3 日，即在臺中市政府 96 年 11 月 7 日作最後定奪之前，且土地稅法第 39 條第 2 項明定：「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准用前項規定，免徵土地增值稅。」是其是否免徵土地增值稅，仍應以公共設施保留地移轉時之都市計畫書記載為準據，96 年 4 月 3 日當時之都市計畫書仍記載應以市地重劃方式整體開發，惟地區內公共設施用地，如為配合國家或地方重大建設需要，得採一般徵收方式辦理．．．。」等多重選擇方式，有財政部 89 年 9 月 20 日台財稅字第 0890456312 號函示之適用，亦有財政部 91 年 4 月 8 日台財稅字第 0910452505 號函示之適用，且財政部 89 年 9 月 20 日台財稅字第 0890456312 號函及 91 年 4 月 8 日台財稅字第 0910452505 號函與財政部 86 年 12 月 16 日台財稅字第 0861930297 號函均屬僅闡明法規原意，未逾土地稅法第 39 條第 2 項固有效力之範圍，何來違法？被告依據財政部 89 年 9 月 20 日台財稅字第 0890456312 號及 91 年 4 月 8 日台財稅字第 0910452505 號函示准參加人免徵土地增值稅之行政處分，乃依法行政，並無違法，原告之訴，自無理由等語。

(二)、參加人賴朝銘部分：主張同參加人劉清云。

(三)、參加人賴俊渝未於言詞辯論期日到場，亦未提出書狀而有所主張。

六、兩造之爭點在於系爭土地是否適用土地稅法第 39 條第 2 項規定而免徵土地增值稅，經查：

(一)、本件係因本件參加人劉清云於 99 年 3 月 24 日提出申請書主張其於 95 年 6 月 12 日將坐落臺中市西屯區○○段 255、256、414、415、416、420 等 6 筆土地出售，並於 95 年 6 月 29 日繳清土地增值稅 810 萬 1791 元，認有有適用法令

錯誤致溢繳土地增值稅情事，請求加計利息一併退還。
被告機關乃依上開申請，分別於99年4月26日以中市稅財字第0996132200號，對於參加人劉清云就其於96年3月9日立契移轉坐落臺中市西屯區○○段256、414、420等3筆土地免徵土地增值稅之申請，認符合土地稅法第39條第2項規定，而為准許之處分；及99年4月26日以中市稅財字第0996132201號，對於參加人劉清云就其於96年3月9日立契移轉坐落臺中市西屯區○○段415、416等2筆土地免徵土地增值稅之申請，認符合土地稅法第39條第2項規定，而為准許之處分，並於上開2函之說明中表示，黃金豐、林國仁、郭景琦、郭芳杰等4人（即本件原告）取得該等土地，應以59年8月每平方公尺21.2元為原地價。原告等乃以被告上開2處分，對其法律上利益造成損害，而提起本件撤銷訴訟請求撤銷上開2准予免徵土地增值稅之處分（以下稱原處分）。又查坐落臺中市西屯區○○段256、414、415、416、420等5筆土地（以下稱系爭土地），原為參加人劉清云所有，於95年6月12日出賣並分別移轉予參加人賴朝銘及賴俊渝，系爭土地於96年3月9日始另因買賣原因登記為本件原告所有。

- （二）、按「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。」、「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除下列各款後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。」分別為土地稅法第28條前段及同法第31條第1項第1款所規定。是被告上開原處分雖係因參加人劉清云之申請，而對於96年3月9日立契移轉系爭土地部分，為免徵土地增值稅之處分，然因原處分對於原告因買賣取得系爭土地前之移轉為免徵土地增值稅之處分，其法律效果，將直接對於系爭土地原告取得時之「前次移轉現值」發生改變，依前揭法律之規定，自屬對於原告之法律上

利益產生影響；且本件被告原處分如經確定，即產生存續力，如不許原告等為利害關係人提起救濟，原告等此一法律上利益將恐難獲訴訟救濟之制度保障。是原告等提起本件撤銷訴訟自為適格之當事人，合先敘明。

(三)、又按「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。但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」「被徵收之土地，免徵其土地增值稅。」「依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用前項規定，免徵土地增值稅。」為土地稅法第 28 條、第 39 條第 1 項、第 2 項前段所規定。是已規定地價之土地是否得免徵土地增稅，應以所有權移轉時之情形，作為判斷之依據。又土地稅法第 39 條第 2 項所指「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」，僅須土地所有權移轉時，該土地仍有因其為指定之公共設施保留地，而被徵收之可能即屬之。財政部 98 年 3 月 4 日台財稅字第 09804710790 號函釋以「依土地稅法第 39 條第 2 項規定觀之，位於整體開發地區範圍內之公共設施保留地，如為配合國家或地方重大建設需要採一般徵收方式辦理者，免徵土地增值稅」，為財政部為協助下級機關適用法律，依職權所為之釋示，且與前開土地稅法之規定意旨相符，自得予以援用。

(四)、查本件系爭土地依臺中市政府 99 年 3 月 31 日中都計字第 0990009449 號函之意旨，係於 93 年 6 月 15 日府工都字第 0930091958 號、96 年 11 月 14 日府都計字第 0960260037 號公告編定為整體開發地區之「道路用地」，其土地以市地重劃方式整體開發為原則，如為配合國家或地方重大建設需要，得採一般徵收方式辦理，或取得地主同意後先行使用並保留將來參與市地重劃分配之權利，另有臺中市政府變更台中市都市計畫主要計畫書在卷可稽，此一事實，亦為兩造所不爭。雖臺中市政府就系爭土地所坐落第二單元之整體發展地區，於 95 年 3 月 3 日府地劃字

第 0950039385 號函核准黎明自辦市地重劃籌備會成立，然按平均地權條例第 58 條第 3 項規定，重劃會辦理市地重劃時，應由重劃區內私有土地所有權人半數以上，而其所有土地面積超過重劃區私有土地總面積半數以上者之同意，並經主管機關核准後實施之。而獎勵土地所有權人辦理市地重劃辦法第 8 條規定，自辦市地重劃應由土地所有權人過半數或 7 人以上發起成立籌備會，同辦法第 9 條規定，「籌備會之任務如下：一、調查重劃區現況。二、向有關機關申請提供都市計畫及地籍資料與技術指導。三、申請核定擬辦重劃範圍。四、舉辦座談會說明重劃意旨。五、徵求土地所有權人同意。六、重劃計畫書之擬定、申請核定及公告，並通知土地所有權人。七、擬定重劃會章程草案。八、召開第一次會員大會。」準此，市地重劃籌備會之成立，僅為自辦市地重劃之開始，且依上規定，自辦市地重劃之程序複雜，需時甚久，於自辦市地重劃期間，尚存在需用地機關有為配合國家或地方重大建設需要，而採一般徵收方式取得系爭土地之可能。是原告尚難以此為其有利之主張。

- (五)、至最高法院 98 年度判字第 1040 號判決理由認「都市計畫法第 48 條規定公共設施之取得方式有徵收、區段徵收、市地重劃等，是重劃與徵收取得係並列而不相同，前述土地稅法第 39 條亦已依不同情形而分別有免徵或減徵土地增值稅之規定。本件上訴人所有之前述土地既以市地重劃方式整體開發，而市地重劃係本「受益者付費原則」，由重劃區內土地所有人共同負擔重劃區內之公共設施用地及其建設費用，各土地所有人或以重劃區內未建築之土地折價抵付，或以現金繳納，市地重劃範圍內之公共設施保留地之土地所有權人，重劃後仍可受配其他土地，於重劃後之第一次移轉，亦可減徵百分之四十之土地增值稅，其情況與被徵收之公共設施保留地地主並不相同，自無準用前揭免稅規定之餘地。」所採之見解，係以該案之系爭土地之使用分區為生態綠地道路，屬公共設施保留地，並依都市計畫說明書所載，其取

得方式為「以市地重劃方式實施整體開發」為前提，與本件需用地機關尚有採一般徵收方式辦理取得系爭土地可能之情形，並不相同，原告自難以最高行政法院上開判決之見解，作為本件原告有利之論述依據。

- (六)、至原告以本件被告二度對系爭土地課徵土地增值稅之行政行為，已造成原告之合理信賴，被告於多年後始更正對系爭土地課徵土地增值稅之行政行為，並因此造成原告之權利、利益受損害，原處分自有違反行政程序法第8條規定之誠信原則及信賴保護原則乙節。按公法上信賴保護原則之適用，有其一定條件，必以人民已具備信賴基礎，即足以引起人民信賴之國家行為；信賴表現，即因信賴而展開具體之信賴行為，且其信賴值得保護，始足當之。惟查土地法第43條所謂有「絕對效力」者，係指依土地法所為之登記；然按「稅捐稽徵機關於審核現值確定後，應將現值申報書第1聯及第2聯移送地政機關，於辦理土地登記時，作為核對承受人及權利範圍之用，並建立前次移轉現值及調查地價實例資料……。」為土地所有權移轉或設定典權申報現值作業要點第7點所規定。故稅捐稽徵機關依此一規定於審核土地增值稅後，對於課徵土地增值稅所核定之土地現值，移送地政機關於該土地之登記簿上載明「移轉現值」，並非係依土地法所為之登記，而無該法第43條之適用，上開登載，究其性質僅為方便稅捐機關核課稅捐之參考資料。為避免土地所有權人或抵押權人依地政機關登載之前次移轉現值或原規定地價預估土地增值稅失實，而為買賣或貸款受損失，內政部乃以97年4月16日台內地字第0970059558號函函知各直轄市政府及各縣市政府，自97年7月1日起全面施行於土地登記簿謄本表尾加註「前次移轉現值資料，於課徵土地增值稅時，仍應以稅捐稽徵機關核算者為依據」等字樣。從而，本件被告雖於95年6月12日劉清云將系爭土地辦理所有權移轉登記予賴朝銘時，就系爭土地前次移轉現值由59年8月每平方公尺21.2元調高為95年6月之當期公告現值每平方公尺7,326元

，嗣系爭土地於96年3月9日由賴朝銘及賴俊渝出賣並移轉登記予原告時，被告再次做成課徵土地增值稅之行政行為，並將系爭土地之移轉現值由每平方公尺7,326元調高為96年3月之當期公告現值每平方公尺8,539元，並由地政機關將上開公告現值或前次移轉現值登載於土地登記簿謄本上，原告亦難以系爭土地之土地登記簿謄本上有此等記載，據為信賴基礎，而以有信賴保護原則之適用，主張被告所為核准系爭土地前開之移轉免徵土地增值稅之處分違法。此外，以本件系爭土地原屬公共設施保留地之情形，原告購買之時，系爭土地已經臺中市政府變更台中市都市計畫主要計畫，以市地重劃方式整體開發為原則，而有獲利之可能認有投資之價值，應非因該土地之土地登記簿謄本上所載前次移轉現值高而購買。是以本件之情形，亦難認原告購買系爭土地為信賴表現之行為。再者，租稅之課徵應依法律之規定，尚非屬稽徵機關得裁量之事項，是被告以系爭土地為公共設施保留地，而於尚未徵收前之移轉，依土地稅法第39條第2項規定應免徵土地增值稅，而作成本件之處分，並更正系爭土地之前次移轉現值為第一次免繳土地增值稅前即59年8月之原地價，亦難認有違信賴保護及誠信原則。從而，原告此一主張，難認有理由。另財政部雖以99年5月7日台財稅字第09904029400號令廢止其87年12月3日台財稅字第871977607號函，然其廢止並非以與上開財政部98年3月4日台財稅字第09804710790號函釋意旨相衝突之說明作為理由，是財政部作成99年5月7日台財稅字第09904029400號令，自不影響本件被告原處分之是否適法。

七、綜上所述，被告以99年4月26日中市稅財字第0996132200號及99年4月26日中市稅財字第0996132201號函核准退還賴俊渝及賴朝銘所繳交之土地增值稅款，於法尚難認有違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告以前揭理由，主張原處分及訴願決定違法，請求均予撤銷，為無理由，應予駁回。此外，本件當事人其餘之主張及舉證，經核均不足以影響本件

判決之結果，爰不另一一說明，均併此敘明。

八、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項後段、第 98 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 85 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 99 年 12 月 29 日

臺中高等行政法院第四庭

審判長法 官 沈 應 南

法 官 王 德 麟

法 官 許 武 峰

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後 20 日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後 20 日內向本院提出上訴理由書（須依對造人數附具繕本）；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。

中 華 民 國 99 年 12 月 29 日

書記官 蔡 逸 媚

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（99 年版）第 258-279 頁