

裁判字號：高雄高等行政法院 104 年度訴字第 282 號 行政判決

裁判日期：民國 104 年 12 月 02 日

案由摘要：地價稅

高雄高等行政法院判決

104 年度訴字第 282 號

民國 104 年 11 月 18 日辯論終結

原 告 臺南紡織股份有限公司

代 表 人 鄭高輝

訴訟代理人 莊義雄 會計師

被 告 臺南市政府稅務局

代 表 人 施栢齡 局長

訴訟代理人 林佳億

張誠仁

上列當事人間地價稅事件，原告不服臺南市政府中華民國 104 年 5 月 15 日府法濟字第 1040456354 號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

#### 主 文

訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）關於補徵 102 年度地價稅超過新臺幣 11,899,291 元部分均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔十分之一，餘由原告負擔。

#### 事實及理由

一、事實概要：緣原告所有坐落重劃前臺南市東區東光段 570、571、579 地號等 3 筆土地（應有部分面積合計 119,765 平方公尺，下稱系爭土地(1)），係屬「臺南市第 110 期東光自辦市地重劃區」範圍內之土地，原地上建物除有部分面積（9,173.38 平方公尺）尚未拆除仍供辦公室、守衛室等用途使用外，其餘面積（110,591.62 平方公尺）前經被告依土地稅減免規則第 17 條規定核定免徵地價稅在案。嗣被告依臺南市政府工務局（101）南工造字第 03523 號建造執照及建築工程開工申報書等資料，查得系爭土地(1)面積 26,186.3 平方公尺已於民國 101 年 10 月 22 日申報開工，該部分面積已不符土地稅減免規則第 17 條得免徵地價稅之規定，被告乃核定系爭土地(1)

該部分面積應自 102 年期起改按一般用地稅率課徵地價稅，經核算系爭土地(1)應補徵 102 年地價稅計新臺幣（下同）12,098,902 元。嗣被告又依臺南市政府工務局（101）南工造字第 04512、04513 號建造執照及建築工程開工申報書等資料，查得系爭土地(1)另有面積分別為 1,454.4、1,736.82 平方公尺（合計 3,191.22 平方公尺）於 102 年 4 月 25 日申報開工，而上開建築開工面積位屬 103 年 5 月 28 日土地重劃後東光段 1008、1009、1010 地號土地（下稱系爭土地(2)）之範圍，被告乃核定系爭土地(2)之上開建築開工面積 103 年期按一般用地稅率課徵地價稅，併同原告所有臺南市其他土地總歸戶稅額合計 28,984,964 元。原告不服，申請復查，經被告 104 年 2 月 10 日南市稅法字第 1030036034 號復查決定：「除原處分補徵 102 年地價稅額更正為 12,098,071 元、核課 103 年地價稅額更正為 28,977,393 元外，餘復查駁回。」原告就未獲變更部分仍表不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

## 二、本件原告主張：

- （一）按「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。」「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。」土地稅法第 6 條及第 14 條分別定有明文。是土地稅減免規則即係依土地稅法第 6 條規定授權訂定的法規命令，該規則第 17 條規定：「區段徵收或重劃地區內土地，於辦理期間致無法耕作或不能為原來之使用而無收益者，其地價稅或田賦全免；辦理完成後，自完成之日起其地價稅或田賦減半徵收 2 年。」核其內容未逾授權之目的及範圍，自有法之拘束力。足見，重劃地區內的土地，在辦理期間能否免徵地價稅，端視該土地是否因辦理重劃而不能為原來使用而無收益之情形而定，亦即辦理重劃與不能為原來使用而無收益間有因果關係始符合前揭地價稅減免之要件。

(二) 被告 103 年 10 月 22 日南市稅土字第 1031255150 號函稱臺南市政府工務局 (101) 南工造字第 03523 號建造執照、(101) 南工造字第 04512、04513 號建造執照之建築基地面積，不符土地稅減免規則第 17 條免徵地價稅之規定，乃予以補徵 (即恢復課徵)，惟不符免徵地價稅之原因，實情如何，均未敘明。臺南市政府工務局 (101) 南工造字第 03523 號建造執照併與 (101) 南工造字第 04512、04513 號建造執照，於 103 年 6 月 20 日第 2 次變更設計，建造執照為 (101) 南工造字第 03523-02 號，基地面積 29,377.52 平方公尺，該工程係於 101 年 11 月 15 日開工，103 年 9 月 18 日竣工，使用執照發照日期為 103 年 9 月 25 日，竣工前因尚未建造完成，未取得使用執照，當然無法使用，自無收益可言，符合因辦理重劃致有不能為原來之使用而無收益之情形，而有土地稅減免規則第 17 條免徵地價稅之法定條件，況 103 年 9 月 25 日取得臺南市政府工務局 (103) 南工使字第 03406 號使用執照，並非自該日起即可使用收益，尚須申請水電方可使用，且 103 年 9 月 25 日已逾地價稅 103 年 9 月 22 日稅籍釐正日期 (參照土地稅法第 41 條規定，如地價稅自用住宅用地申請書，應於每年 9 月 22 日前提出，逾期申請者，自次年起適用)，要補徵地價稅亦應自 104 年起恢復課稅 (104 年應有土地稅減免規則第 17 條後段減半徵收 2 年優惠規定之適用)。

(三) 原告所有系爭土地原為工業區，供工廠使用，重劃期間自不能為原來之使用，而原告參與之「臺南市第 110 期東光自辦市地重劃區」，係於 103 年 10 月 3 日重劃完成 (詳見臺南市政府地政局 104 年 1 月 28 日南市地劃字第 1040080618 號函)，重劃期間重劃區範圍內土地，原地上建物除有部分面積 (9,173.38 平方公尺) 尚未拆除仍供辦公室、守衛室等用途使用外，其餘面積 (110,591.62 平方公尺) 之地上建物皆已拆除且未作任何使用，符合「不能為原來之使用」且「無收益」等要件，享有免徵地價稅之優惠。縱使原告已依臺南市政府工務局 (101) 南工造字第 03523 號及 (101) 南工造字第 04512、04513 號建造執照開工興建電子

遊樂場、商場百貨、餐飲、旅館、電影院等設施及北向、南向車道，惟迄至 103 年 9 月 25 日使用執照發放前，仍無法作任何使用，當然符合「不能為原來之使用」之要件（原來之使用為工業區工廠使用，被告主管之房屋稅及地價稅稅籍資料可勾稽）。亦即自重劃開始至重劃完成（103 年 10 月 3 日）前，不能為原來之使用（不作工廠使用）係持續狀態中且無收益，自可依土地稅減免規則第 17 條規定免稅。被告未查明原使用情形，誤以建造執照為使用執照，認定原告即可使用，顯有昧於事實。且財稅當局並無作成任何解釋函令，認為重劃期間有建造執照開工，尚未竣工使用，即不符合免稅之規定，而行政訴訟判決亦無此課稅案例可循。因此，復查決定及訴願決定均違反稅捐稽徵法第 11 條之 3「財政部依本法或稅法所發布之法規命令及行政規則，不得增加或減免納稅義務人法定之納稅義務」之規定。又被告辯稱土地稅減免規則第 17 條所稱「不能為原來之使用」，除泛指土地不能依重劃前之原來目的使用外，基於行政法舉輕明重之法理，亦應符合不能依重劃後之規劃目的使用者，始足當之等語。如此擴張解釋沒有法令依據，亦違反稅捐稽徵法第 11 條之 3 所定租稅法定主義。

（四）抑有進者，重劃期間不能為原來之使用且無收益，地價稅卻全額課徵，而於重劃完成後 2 年卻減半課徵，洵有違比例原則，況依行政程序法第 9 條規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形一律注意。」原告於重劃期間不能為原來之使用（即不能為工廠使用）之有利情形，被告應予注意，以符土地稅減免規則第 17 條免徵地價稅之適用。

（五）綜上所述，原告於重劃期間（103 年 10 月 3 日前）不能為原來之使用而無收益，符合土地稅減免規則第 17 條免徵地價稅之規定等情。並聲明求為判決訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）關於補徵 102 年度地價稅 12,098,071 元及核課 103 年度地價稅超過 15,007,501 元部分均撤銷。

三、被告則以：

（一）按「區段徵收或重劃地區內土地，於辦理期間致無法耕作

或不能為原來之使用而無收益者，其地價稅或田賦全免；辦理完成後，自完成之日起其地價稅或田賦減半徵收2年。」為土地稅減免規則第17條所明定。準此，重劃地區內之土地，須符合重劃期間「不能為原來之使用」且「無收益」等要件者，始有免徵地價稅之適用；而所稱之「不能為原來之使用」，除泛指土地不能依重劃前之原來目的使用外，基於行政法舉輕明重之法理，亦應符合不能依重劃後之規劃目的使用者，始足當之。另參諸上開條文之意旨，係針對重劃地區內之土地，因辦理重劃作業致無法為原來之使用且無收益時，土地所有權人又須於此期間內繳納稅賦，受有雙重不利益之負擔，所為之特殊考量（最高行政法院100年度判字第1977號判決參照），是以，倘重劃地區內之土地，於土地重劃期間內未受重劃作業所限制，已可依土地重劃後之目的而為建築使用者，即與上開條文所稱「不能為原來之使用」有別，亦不生雙重不利益負擔（土地使用受限制、同時須課徵地價稅）之問題，自無免徵地價稅之適用。

- (二) 查本件系爭土地位屬「臺南市第110期東光自辦市地重劃區」範圍內之土地，該重劃區之重劃前土地地號為系爭土地(1)（即東光段570、571、579地號）、東光段532-9、563、563-2、564、565、566、567、568、569、570-2、572、573、574、575、576、577、578地號等20筆土地，重劃後土地地號為系爭土地(2)（即東光段1008、1009、1010地號）及東光段1002地號等4筆土地，土地所有權人為原告及南紡開發股份有限公司。而系爭土地(1)依原告101年4月13日(101)南紡投字第156號函所附土地現況面積圖、保留範圍地籍圖等資料，並經被告派員現場勘查結果，原地上建物除系爭重劃前東光段571地號及579地號等2筆土地有部分面積（9,173.38平方公尺）尚未拆除供辦公室、守衛室等用途使用，仍應按一般用地稅率課徵地價稅外，其餘面積（110,591.62平方公尺）之地上建物皆已拆除且未作任何使用，符合土地稅減免規則第17條所定「不能為原來之使用」且「無收益」等要件，原經被告核定免徵地價

稅有案；惟被告嗣依臺南市政府工務局（101）南工造字第 03523 號建築工程開工申報書資料，查得上開土地已於 101 年 10 月 22 日開工興建電子遊戲場、商場百貨、餐飲、旅館、電影院等設施，其基地面積為 26,186.3 平方公尺既已依土地重劃後之使用目的（商業區）而開工建築商業大樓，該部分面積已不符上開法條所定「不能為原來之使用」之要件；又被告嗣後再依臺南市政府工務局（101）南工造字第 04512、04513 號建築工程開工申報書等資料，查得系爭土地(1)另於 102 年 4 月 25 日開工興建北向車道及南向車道，建築基地面積分別為 1,454.4、1,736.82 平方公尺（合計 3,191.22 平方公尺），該部分建築面積之開工情形亦與土地重劃期間「不能為原來之使用」之要件不合，自無免徵地價稅規定之適用。

- (三) 至於系爭土地為何於重劃期間（99 年 8 月 19 日至 103 年 10 月 3 日）即予核發建造執照（101 南工造字第 03523、03523-01、03523-02、04512、04513 號）而准予開工建築乙節，經被告於 104 年 8 月 13 日以南市稅法字第 1041504868 號函詢臺南市政府工務局，並經該局於 104 年 8 月 24 日以南市工管一字第 1040787052 號函復略以：「…有關臺南紡織股份有限公司 101 年 1 月 18 日申請本市東光段 567、568、569、570、571、572、573、574、575、576 及 579 地號共 11 筆土地辦理建築執照審查事宜（下稱本案），按本府都市發展局 100 年 10 月 17 日核發南市都管字第 1000804425 號建築線指示圖註記上開 11 筆土地位於本府 99 年 8 月 19 日南市都劃字第 09916536052 號實施擬定臺南市東區（『工二』工業區為『商 65』商業區、『公 83』公園用地、公園道用地）細部計畫案範圍（下稱細部計畫），惟本案申請時重劃區尚仍辦理市地重劃程序時併同審查建築執照之行政程序疑義，業經臺南市未完成市地重劃地區申請建築執照審查表所揭本府地政局及都市發展局會簽意見表示尚符細部計畫及其相關法令規定，揆本府都市發展局 101 年 6 月 4 日府都設字第 1010447834 號函核定都市設計審議報告書在案，是以本局 101 年 9 月 10 日依建築法核發（101）南工造字第

03523 號建造執照。」等語。

(四) 又按「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。減免原因消滅，自次年（期）恢復徵收。」為土地稅減免規則第 24 條第 1 項所明定。準此，本件系爭土地(1)原於重劃期間拆除而無法為原來使用之面積（110,591.62 平方公尺）雖經被告核定免徵地價稅有案，惟該部分面積已於嗣後陸續開工興建建築物（商業大樓）及南向車道、北向車道，該開工部分面積已未符合重劃期間不能為原來使用之情形，原減免地價稅之原因即已消滅，自無土地稅減免規則第 17 條規定之適用，參諸同規則第 24 條之規定，應自減免原因消滅之次年起恢復徵收地價稅，是則，本件依臺南市政府工務局（101）南工造字第 03523 號及（101）南工造字第 04512、04513 號建築工程開工申報書資料所載，系爭土地(1)部分建築基地已分別於 101 年 10 月 22 日開工興建商業大樓（建築基地面積 26,186.3 平方公尺）及 102 年 4 月 25 日開工興建北向車道及南向車道（建築基地面積 3,191.22 平方公尺），被告依其開工情形分別自 102 年期及 103 年期起改按一般用地稅率核課地價稅並予補徵系爭土地(1)之 102 年地價稅計 12,098,071 元；另核定原告 103 年應納地價（總歸戶）稅額計 28,977,393 元，於法尚無不合，自應予維持等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本件兩造之爭點為重劃前系爭土地(1)（即東光段 570、571、579 地號）原位址經重劃後部分已改編為系爭土地(2)（即東光段 1008、1009、1010 地號），上開土地於重劃期間申請建造執照及變更設計，經臺南市政府工務局核發建造執照及變更設計（第 1 次變更設計及第 2 次變更設計之基地面積核與 3 張建造執照之基地面積總合相同，故變更設計之開工日期不影響本件地價稅核課結果，不再贅述），並經原告分別申報於 101 年 10 月 22 日及 102 年 4 月 25 日開工，被告乃依原告開工情形分別自 102 年期及 103 年期起改按一般用地稅率核課地價稅並予補徵系爭土地(1)之 102 年地價稅，另核定原告 103 年應

納地價（總歸戶）稅額，有無違法？茲分述如下：

- (一) 按平均地權條例第 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。」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。」行政院基於上開法律之授權訂定土地稅減免規則，其第 17 條規定：「區段徵收或重劃地區內土地，於辦理期間致無法耕作或不能為原來之使用而無收益者，其地價稅或田賦全免；辦理完成後，自完成之日起其地價稅或田賦減半徵收 2 年。」其第 24 條第 1 項規定：「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。減免原因消滅，自次年(期)恢復徵收。」復按廣義之地價稅（包含田賦在內）為財產稅之一種，從「量能課稅」觀點言之，在經濟上是以土地財產稅負能力之指標，並規範上以之為稅捐客體，而對該土地財產之歸屬主體課徵稅負。土地稅減免規則第 17 條規定免徵地價稅係以土地限制條件（不能為原來之使用而無收益者）為基礎，因為財產稅為週期稅，免稅事由必須在所屬稅捐週期內存在，各個週期之免稅事由是否存在，自應個別審酌認定。
- (二) 經查，系爭土地(1)（即東光段 570、571、579 地號）屬「臺南市第 110 期東光自辦市地重劃區」範圍內之土地，該土地之原位址重劃後部分已改編為系爭土地(2)（即東光段 1008、1009、1010 地號），而系爭土地(1)依原告 101 年 4 月 13 日（101）南紡投字第 156 號函所附土地現況面積圖、保留範圍地籍圖等資料，經被告派員現場勘查結果，原地上

建物除系爭重劃前東光段 571 地號及 579 地號等 2 筆土地有部分面積（合計 9,173.38 平方公尺）尚未拆除供辦公室、守衛室等用途使用，仍應按一般用地稅率課徵地價稅外，其餘面積（110,591.62 平方公尺）之地上建物皆已拆除且未作任何使用，符合土地稅減免規則第 17 條所定「不能為原來之使用」且「無收益」等要件，原經被告核定免徵地價稅在案等情，業據被告陳明在卷，復有地籍套繪圖、位置圖、現況拆除範圍圖、臺南市第 110 期東光自辦市地重劃區重劃前後土地分配對照清冊、土地重劃前後之土地分配對照表、原告 102 年地價稅課徵情形表及被告 102 年地價稅課稅明細表等影本附訴願卷（第 69、70、61 頁）及本院卷（第 80-82、87-89、97、287、291-303 頁）可稽。惟被告嗣依臺南市政府工務局（101）南工造字第 03523 號建築工程開工申報書資料，查得上開土地已於 101 年 10 月 22 日開工興建電子遊戲場、商場百貨、餐飲、旅館、電影院等設施，建築基地面積為 26,186.3 平方公尺；復依臺南市政府工務局（101）南工造字第 04512、04513 號建築工程開工申報書等資料，查得系爭土地(1)另於 102 年 4 月 25 日開工興建北向車道及南向車道，建築基地面積分別為 1,454.4、1,736.82 平方公尺（合計 3,191.22 平方公尺）等情，亦有建築工程開工申報書、臺南市政府工務局（101）南工造字第 03523 號、（101）南工造字第 04512、04513 號建造執照等影本附訴願卷（第 23、18、22、15、12 頁）足稽。本件系爭土地(1)原於重劃期間拆除而無法為原來使用之面積（110,591.62 平方公尺）雖經被告核定免徵地價稅有案，惟該部分面積已於嗣後陸續開工興建建築物（商業大樓）及車道，該開工部分面積已不符合重劃期間不能為原來使用之情形，原減免地價稅之原因即已消滅，自無土地稅減免規則第 17 條規定之適用，參諸同規則第 24 條之規定，應自減免原因消滅之次年起恢復徵收地價稅，再依臺南市政府工務局（101）南工造字第 03523 號及（101）南工造字第 04512、04513 號建築工程開工申報書資料所載，前揭建築基地已分別於 101 年 10 月 22 日及 102 年 4 月 25 日開工興

建，則被告依其開工情形分別自 102 年期及 103 年期起改按一般用地稅率核課地價稅並予補徵系爭土地(1)之 102 年地價稅計 11,899,291 元；另核定原告 103 年應納地價（總歸戶）稅額計 28,977,393 元（計算式詳如本院卷第 287-290 頁所附計算表），並無違誤；至於因被告誤算 102 年度地價稅致超過上開金額部分，則屬依法無據。

- (三) 至於原告主張臺南市政府工務局（101）南工造字第 03523 號建造執照併與（101）南工造字第 04512、04513 號建造執照，於 103 年 6 月 20 日第 2 次變更設計，建造執照為（101）南工造字第 03523-02 號，基地面積 29,377.52 平方公尺，該工程係於 101 年 11 月 15 日開工，103 年 9 月 18 日竣工，使用執照發照日期為 103 年 9 月 25 日，竣工前因尚未建造完成，未取得使用執照，當然無法使用，自無收益可言，符合因辦理重劃致有不能為原來之使用而無收益之情形，而有土地稅減免規則第 17 條免徵地價稅之法定條件；被告辯稱土地稅減免規則第 17 條所稱「不能為原來之使用」，除泛指土地不能依重劃前之原來目的使用外，基於行政法舉輕明重之法理，亦應符合不能依重劃後之規劃目的使用者，始足當之等語，如此擴張解釋沒有法令依據，亦違反稅捐稽徵法第 11 條之 3 所定租稅法定主義云云。然按土地稅減免規則係依土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條規定授權行政院訂定之法規命令，其中該規則第 17 條係針對重劃地區內土地，因辦理重劃作業致無法為原來之使用且無收益時，土地所有權人又須於此期間內繳納稅賦，受有雙重不利益之負擔，所為之特殊考量，與土地稅法第 6 條、平均地權條例第 25 條規定之立法意旨無違（最高行政法院 100 年度判字第 1977 號判決意旨參照）。本件系爭土地(1)於重劃期間即經臺南市政府工務局核發建築執照乙事，經該局以 104 年 8 月 24 日南市工管一字第 1040787052 號函說明：「有關臺南紡織股份有限公司 101 年 1 月 18 日申請本市東光段 567、568、569、570、571、572、573、574、575、576 及 579 地號共 11 筆土地辦理建築執照審查事宜（下稱本案），按本府都市發展局 100 年 10 月 17 日核發南市都管字

第 1000804425 號建築線指示圖註記上開 11 筆土地位於本府 99 年 8 月 19 日南市都劃字第 09916536052 號實施擬定臺南市東區（『工二』工業區為『商 65』商業區、『公 83』公園用地、公園道用地）細部計畫案範圍（下稱細部計畫），惟本案申請時重劃區尚仍辦理市地重劃程序時併同審查建築執照之行政程序疑義，業經臺南市未完成市地重劃地區申請建築執照審查表所揭本府地政局及都市發展局會簽意見表示尚符細部計畫及其相關法令規定，揆本府都市發展局 101 年 6 月 4 日府都設字第 1010447834 號函核定都市設計審議報告書在案，是以本局 101 年 9 月 10 日依建築法核發（101）南工造字第 03523 號建造執照。」等語，此有該函影本附本院卷（第 78 頁）為憑。足見原告以系爭土地(1)等土地於 101 年 1 月 18 日向臺南市政府工務局申請建造執照時，已經該局及相關主管機關審議認定，上開土地之原位址於重劃完成分配時，將全部分配給原告，因而於重劃期間即依據原告之申請核發建造執照，並由原告申報開工興建在案，已如前述。綜上，足認上開土地於重劃期間並無不能使用之情形，則依地價稅之性質為財產稅之一種，從「量能課稅」觀點言之，該土地興建電子遊戲場、商場百貨、餐飲、旅館、電影院及車道等設施，其使用之經濟效益，比該土地原來為工廠之使用，其利益有過之而無不及，就經濟上該土地財產稅負能力，遠超過原來之使用效益，若就此情形，仍認定非屬為原來之使用，而未考量其使用可得之經濟效益，而適用土地稅減免規則第 17 條規定免徵地價稅之結果，將違反「量能課稅」原則，而有違租稅公平，故解釋上土地稅減免規則第 17 條所謂「重劃地區內土地，於辦理期間不能為原來之使用而無收益者」，應包括重劃地區內土地，於重劃期間，亦不能為重劃後之土地使用分區之用途之情形，若重劃期間土地已得依重劃後之相關法令規定為建築使用，即與土地稅減免規則第 17 條規定「於辦理期間不能為原來之使用而無收益」之要件不符，而無適用該條免徵地價稅之餘地。又按「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。」「凡

經直轄市或縣(市)政府核定應徵空地稅之土地，按該宗土地應納地價稅基本稅額加徵 2 至 5 倍之空地稅。」土地稅法第 14 條及第 21 條分別定有明文。綜上法條可知，已規定地價之土地，處於可得使用之狀態，即應課徵地價稅，土地所有人得使用而不使用土地，反而會被直轄市或縣(市)政府核定加徵空地稅，故建築用地不以取得建物之使用執照為課徵地價稅之要件。本件原告所有系爭土地(1)於重劃期間申請作建築使用，並已申報開工，足認該土地已處於可得使用之狀態，且原告已有使用該土地之行為，揆諸前揭法條規定及說明，即應課徵地價稅，原告主張其在系爭土地(1)興建之建物使用執照發照日期為 103 年 9 月 25 日，竣工前未取得使用執照，當然無法使用，符合因辦理重劃致有不能為原來之使用而無收益之情形，而有土地稅減免規則第 17 條免徵地價稅之法定條件云云，自屬無據，是原告上開主張，尚非可採。

(四) 綜上所述，原告之主張既不足取，被告原依系爭土地(1)之開工情形分別自 102 年期及 103 年期起改按一般用地稅率核課地價稅，並予補徵該土地之 102 年地價稅 12,098,902 元；另核定原告 103 年應納地價(總歸戶)稅額計 28,984,964 元；嗣經被告 104 年 2 月 10 日南市稅法字第 1030036034 號復查決定原處分補徵 102 年地價稅額更正為 12,098,071 元、核課 103 年地價稅額更正為 28,977,393 元，惟因被告計算上開 102 年度地價稅仍有錯誤，系爭土地(1)應補徵之 102 年地價稅計 11,899,291 元；原告 103 年應納地價(總歸戶)稅額計 28,977,393 元，就此部分，復查及訴願決定遞予維持，並無不合；原告起訴意旨求為撤銷，為無理由，應予駁回。至於因被告誤算 102 年度地價稅致超過上開金額部分，即屬無據，訴願決定予以維持，亦有未合，原告訴請撤銷，為有理由，自應由本院將此部分予以撤銷。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，核與判決之結果不生影響，爰不再逐一論述，附此敘明。

五、據上論結，本件原告之訴為一部有理由、一部無理由，依行政訴訟法第 104 條、民事訴訟法第 79 條，判決如主文。

中 華 民 國 104 年 12 月 2 日

高雄高等行政法院第二庭

審判長法官 邱 政 強

法官 林 勇 奮

法官 李 協 明

以上正本係照原本作成。

一、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）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、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）

三、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，亦得為上訴審訴訟代理人	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 104 年 12 月 2 日

書記官 黃 玉 幸

資料來源：高雄高等行政法院裁判書彙編（104年版）第220-236頁