

裁判字號：最高行政法院 106 年判字第 249 號判決

裁判日期：民國 106 年 05 月 18 日

裁判案由：土地增值稅

最 高 行 政 法 院 判 決

106年度判字第249號

上 訴 人 張雅容
宋重志
宋彥良

共 同

訴訟代理人 郭蕙蘭 律師
張晏齡 律師

被 上 訴 人 桃園市政府地方稅務局

代 表 人 林延文

上列當事人間土地增值稅事件，上訴人對於中華民國105年5月26日臺北高等行政法院104年度訴字第1712號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

- 一、緣被繼承人宋俊德（民國000年00月00日死亡）於101年3月27日申報買賣移轉坐落改制前桃園縣○○市○○段○○○段000○000○號持分土地（面積：3,846平方公尺，權利範圍1/5，下稱系爭土地）予訴外人游世一，於申報土地移轉現值時，檢附改制前桃園縣政府城鄉發展局000年00月00日桃縣城行字第0000號都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書（下稱土地使用分區證明書），申請依土地稅法第39條第2項規定免徵土地增值稅，原經被上訴人核准免徵土地增值稅在案。嗣被上訴人查得系爭土地業已於61年至64年間由桃園縣中壢市公所（現改制為桃園市中壢區公所，下稱中壢區公所）與土地所有權人協議價購並完成付款（尚未辦理產權移轉），認定非屬公共設施保留地，無土地稅法第39條第2項免徵土地增值稅之適用，遂以104年3月23日桃稅壢字第0000000000號函向上訴人（代繳義務人）補徵原免徵稅款計新臺幣（下同）48,682,907元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審法院判決駁回後，提起本件上訴。
- 二、上訴人於原審起訴意旨略謂：(一)被繼承人宋俊德受有被上訴人就系爭土地所核定「具有法效性決策」之原免稅處分（授益性行政處分），此即為國家機關行為之信賴基礎。進而被繼承人基於對原免稅處分決策之信賴，實際開始履行其與第三人游世一間之買賣契約交付價金、移轉所有權登記等表現

在外之實施行為，此乃因信賴基礎而有開始規劃並付諸實施之信賴表現。然被上訴人卻於被繼承人將系爭土地以辦理買賣過戶手續完成過後將近3年期間，遽然作成「撤銷原免稅處分並補徵高達48,682,907元整土地增值稅」之處分，相較於本件上訴人出售系爭土地僅獲取800萬元整之事實以觀，可見原處分將對於已信賴國家行為之上訴人就已確定之法律關係產生巨大變化，而致使當事人間因信賴基礎、信賴表現所付出之成本利益受到損害，本件信賴利益顯然大於被上訴人撤銷處分所欲維護之公益。(一)被繼承人宋俊德生前從未向上訴人提起系爭土地曾經協議價購領取補償費之事或出賣系爭土地持分之事。又被繼承人宋俊德雖於4歲時自其父親宋坤林處繼承系爭土地持分，惟該土地持分係陸續由宋俊德之大伯宋柏林與大叔宋桂林所管理並保管權狀，宋俊德並於7歲時即遷離桃園縣○○鎮○○○○○○000號，自此從未遷回；故可推知宋俊德並未受通知領取權狀、對換發權狀之事並不知悉，自無可能與中壢區公所協議價購系爭土地持分並領取補償費。(二)中壢區公所亦以105年3月2日桃市壢工字第000000000號函覆表示無法提出系爭補償費清冊原卷，且觀諸系爭補償清冊影本之文字記載十分模糊不清，根本無法看出系爭土地是於何年辦理協議價購？何年發放補償費？如何辦理協議價購並發放補償費？等等最基本最重要的事項，故上訴人否認系爭補償清冊影本之真正。另系爭補償費紀錄影本「土地所有權人欄位」僅記載「宋桂林」為所有權人，被上訴人雖主張有「等5人」之文字記載，惟該等文字記載十分模糊不清，且並非於系爭土地的欄位內為記載，該「等5人」之文字亦明顯是事後於不明時間所為補記，可推知系爭土地若有發放補償費之事，該補償費應是由宋桂林所領取、事後方根據土地登記簿之記載而補上「等5人」之文字，故該等文字顯不足以作為宋俊德有領取補償費或知悉此事之證明。且系爭補償清冊影本其上付款相關記載十分凌亂而模糊，復無會計憑證及日報表可供查核，因此系爭土地縱有經協議價購之事，是否確已完成付款，亦有未明，被上訴人對此之舉證實有所不足，並有以擬制方式推測事實之違法，自應予以撤銷。(四)宋俊德就本件增值稅之申報，實無任何可歸責之情事。至被上訴人原核定之免稅處分，是基於被上訴人對於系爭土地使用分區證明書所記載的內容：「屬公共設施用地，土地取得方式為徵收」判讀錯誤所致，此從行政院勞動部勞工保險局網頁明白曉諭：「如果土地使用分區證明書上只有載明是『公共設施用地』，但沒有『公用徵收、尚未徵收』等文字，就不是『公共設施保留地』」等等事證即可得證。是被上訴人就原免稅處分之作成，顯有重大可歸責事由，被繼承人宋俊德並未有行政程序法第119條所列信賴不值得保護之情形。(五)根據系爭土地使用分區證明書右側欄位之記載：系爭土地「屬公共設施用地」、「土地取得方式為徵收

」，是被上訴人於訴外人游世一之代書梁玉霜101年3月27日申報土地增值稅檢附系爭土地使用分區證明書時，就「系爭土地非屬公共設施保留地而有撤銷原因」乙節，縱非「確知」，至少亦「無法諉為不知」或「可得而知」，故該2年除斥期間應自101年3月27日起算，原處分已逾越行政程序法第121條第1項所定除斥期間等語，為此請求判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

三、被上訴人於原審答辯意旨略謂：(一)系爭土地業由中壢區公所於61年至64年間與土地所有權人協議價購並完成付款，惟尚未辦理產權移轉，依內政部93年5月17日台內營字第09300841572號函檢送該部93年4月15日會議紀錄決議意旨，其協議價購法律關係仍存在，系爭土地已不具保留性質，難謂其為公共設施保留地。(二)系爭土地原為宋俊德所有，宋俊德將之出售，於101年3月27日與第三人游世一訂定土地所有權買賣移轉契約，申報土地移轉現值僅係訂定契約後進行土地所有權移轉程序其中之一環，自無履約行為為信賴原免稅處分之信賴表現可言。又宋俊德為系爭土地協議價購之當事人，是否具領補償費，自屬明知或可得而知。惟宋俊德與中壢區公所協議價購並領取補償費後，仍將系爭土地售予第三人，且未於申報土地移轉現值時據實陳報協議價購相關事實，以致被上訴人依其申報內容及所附資料作成免徵土地增值稅之處分，依行政程序法第119條規定，其信賴利益不值得保護。(三)被上訴人於104年2月4日接獲中壢區公所104年2月2日桃市壢工字第0000000000號函，始確實知曉系爭土地有補償費紀錄資料，並於104年3月23日以桃稅壢字第0000000000號函核定補徵，合於行政程序法第121條第1項「2年內為之」之規定等語，為此請求判決駁回上訴人在原審之訴。

四、原判決駁回上訴人之訴，其理由略謂：(一)被繼承人宋俊德於101年3月27日申報買賣移轉系爭土地，並檢附改制前桃園縣政府城鄉發展局000年00月00日（000）桃縣城行字第0000號都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書，向被上訴人申請依土地稅法第39條第2項規定免徵土地增值稅。經按其漲價總數額，依適用之稅率及就其持有期間予以減徵後，核算土地增值稅計4,868萬2,907元，因使用分區證明書上載明系爭土地屬「中壢平鎮都市擴大修訂計畫」道路用地，土地取得方式為徵收，需地機關為中壢市公所（改制前），被上訴人遂准依土地稅法第39條第2項規定免徵前揭稅款。嗣經被上訴人查得系爭土地業由改制前桃園縣中壢市公所於61年至64年間與土地所有權人協議價購並完成付款，惟尚未辦理產權移轉等情，有桃園市中壢區公所000年00月00日桃市壢工字第0000000000號函所附「中央路拓寬土地房屋補償清冊」及000年00月00日桃市壢工字第0000000000號函可稽。依上開中壢區公所104年2月10日函已明載系爭土地「於『中央路拓寬土地房屋補償清冊』中，已有發放全數土地價款

補償金付款紀錄，即本筆土地本所已於民國61年至64年間與當初之土地所有權人協議價購並完成付款，惟尚未完成產權移轉」；而所附「中央路拓寬土地房屋補償清冊」影本上亦記載系爭土地所有權人宋桂林等5人，與當時土地登記簿之登記所有權人相符；且補償清冊上亦已載明補償之總價為1,361,546元，均已給付，未付為0元等事實。是系爭土地應已完成協議價購並付款一節，堪認屬實，並不因上開資料原本已依法銷毀而受影響，上訴人否認系爭土地已完成協議價購並付款云云，尚無可採，亦與被繼承人宋俊德是否實際上取得補償金額無涉。(二)系爭土地既已於61年至64年間由改制前桃園縣中壢市公所與土地所有權人協議價購並發放補償費在案，業如前述，被繼承人宋俊德既為土地所有權人之一，且為民國25年生，斯時已30餘歲，若謂其不知系爭土地協議價購之相關事實，實有違常情。佐以系爭土地於宋俊德101年3月27日申報買賣移轉時，早就已經開闢道路通行至今，亦有空照圖在卷可稽，益足證宋俊德於出賣系爭土地時，實難認不知系爭土地業經協議價購並發放補償費一事。又依法宋俊德負有申報協力義務，惟宋俊德於系爭土地已完成協議價購並領取補償費後，仍將系爭土地售予第三人，且未於申報土地移轉現值時據實陳報協議價購相關事實，以致被上訴人依其申報內容及所附資料作成免徵土地增值稅之處分，核有行政程序法第119條「對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分」之信賴不值得保護情事。(三)參照本院102年度2月份第2次庭長法官聯席會議決議內容略以：「…除斥期間之起算時點，仍應自有權撤銷之機關確實知曉原作成之授益行政處分有撤銷原因時，起算2年之除斥期間。…」所稱「知有撤銷原因」係指明知及確實知曉對處分相對人有撤銷違法處分之原因而言。查被上訴人於104年2月4日接獲桃園市中壢區公所000年00月00日桃市壢工字第0000000000號函，始確實知曉系爭土地有補償費紀錄資料，並以000年00月00日桃稅壢字第0000000000號函核定補徵，自合於上開規定。至上訴人主張被上訴人於宋俊德101年3月27日申報買賣移轉，依其所檢附之土地使用分區證明書，即已知悉系爭土地經中壢市公所徵收云云。惟該土地使用分區證明書載明：「說明二、本證明書係就申請地號查核都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）及計畫說明書之特殊使用規定……」，所載事項核屬都市計畫就需地機關及土地取得方式所規劃之內容，尚非載明系爭土地已實際為中壢市公所徵收，難認被上訴人於斯時已確實知曉系爭土地業經徵收一事等語。

五、上訴意旨略謂：(一)公文書之繕本或影本若經他造否認真正或爭執其內容之記載，於舉證人提出原本或經認證之繕本或影本之前，不應認該繕本或影本有何形式上之證據力。上訴人於原審既已否認系爭補償清冊影本之真正，並主張：該補償

清冊影本之製作者、製作日期均有未明，其上文字記載更模糊不清，尤以原判決所指系爭土地所有權人「宋桂林等5人」之記載，其中「等5人」之文字甚為模糊，且並非於系爭土地欄位內所註記；上訴人更於原審提出多項事證，而主張：被繼承人宋俊德取得系爭土地時年僅4歲，極為年幼，顯然不知伊取得系爭土地之事，而系爭土地向為伊之叔伯輩所管理，並由渠等持有權狀，直至被上訴人所主張之協議價購期間即民國61-64年間仍為如此，故宋俊德本人顯然未與政府機關協議價購並領取補償費；再者，系爭土地補償清冊影本其上之記載模糊不清、啟人疑竇，縱認有「宋桂林等5人」之記載，因該記載與實際土地共有人人數不符，且顯為事後於不明時間於欄位下方所補記，故顯不足證明政府機關有交付補償費予宋俊德本人等情。是系爭土地補償清冊影本既經上訴人否認其真正，被上訴人又未能依行政訴訟法第176條準用民事訴訟法第352條第1項之規定提出原本或經認證之影本或繕本，依最高法院91年度台上字第1645號民事判決、同院96年度台上字第1577號民事判決見解之說明，即不應認該影本有任何可證明應證事實之證據價值，乃原判決竟未附任何理由即率爾認定該影本之記載可證明系爭土地應已完成協議價購並付款，洵有不適用法規（即行政訴訟法第176條準用民事訴訟法第352條第1項之規定）以及判決不備理由之違法，且顯有認定事實徒憑臆測而不憑證據之違背法令，而有不適用行政訴訟法第125條第1項、第133條之應依職權調查規定，及判決不備理由之違法。(一)依民法第369條以及同法第309條第1項之規定，系爭土地經協議價購之補償費，必須交付予系爭土地所有權人（即被繼承人宋俊德）或其他有受領權人，政府方有對系爭土地之合法使用權，而得認為非屬公共設施保留地。乃原判決竟認「宋俊德本人是否取得補償費與系爭土地是否已完成協議價購並付款無涉」，亦有認定事實違反論理法則之違法。縱假設政府機關有交付補償費予宋俊德之叔伯輩，因渠等並未具有受領該等補償費之權限，依民法第309條第1項之規定即不生清償之效力，併予敘明。(二)依系爭土地使用分區（或公共設施用地）證明書之記載，系爭土地為「道路用地」且為「公共設施用地」，並未記載系爭土地為「公共設施保留地」或「尚未徵收」等文字，依本院98年度判字第125號一案所示見解，顯無法據以認定系爭土地為公共設施保留地。原免稅處分之作成乃被上訴人就該證明書之記載判讀錯誤所致，並非因被繼承人宋俊德提供不正確資料或不完全陳述所致，不應歸責於被繼承人宋俊德，原判決指摘被繼承人宋俊德並未向被上訴人提供系爭土地經協議價購發放補償費之資訊，認有信賴不值得保護事由，適用行政程序法第119條第2款而駁回上訴人之訴，洵有判決不備理由及判決適用法規不當之違背法令情事。(四)又，內政部曾於93年4月15日就「公共設施保留地如經需地機關協

議價購並已開闢使用通行，惟亦未辦理所有權移轉登記，是否仍屬公共設施保留地」之疑義，召開會議研商，足見行政機關內部就「已經協議價購之私有土地是否仍屬公共設施保留地」乙節，曾經有所疑義，並為此召開會議研商，則不具相關專業知識之一般人民顯然更加無從自行判斷此類土地是否屬於公共設施保留地。另從被上訴人所制定之「土地增值稅（土地現值）申報書」制式表格以及「人民申請案件應附證件及處理時限表」可知，依土地稅法第39條第2項前段規定申請免徵土地增值稅之案件，被上訴人僅闡明應提供土地使用分區證明書影本1份，而並未闡明應提供「土地是否業經協議價購」之資訊，是被上訴人就原免稅處分之作成，並未盡其闡明義務促使被繼承人宋俊德就「系爭土地是否業經協議價購發放補償費」乙節提出資料或陳述，被上訴人自不得將「土地是否業經協議價購」此項資訊之短缺，歸責於被繼承人宋俊德，而認宋俊德應負擔行政程序法第119條第2款所規定信賴不值得保護之不利益。(五)自60年至102年間，全臺灣已經政府開闢但未徵收補償之道路用地極多，粗估政府應償付而未償付之徵收補償費高達7.25兆元，已成顯著社會問題，此有102年8月間之多份新聞報導可稽；職此，公共設施保留地縱已經政府開闢成道路，亦顯無法據此即推知該地業經徵收補償，乃原判決竟認被繼承人宋俊德得依「系爭土地已開闢道路」之情事即推知系爭土地業經協議價購發放補償費，其認定事實顯有違經驗法則、論理法則，並有認定事實徒憑臆測而不憑證據之違背法令。(六)依本院100年度判字第923號判決見解，倘系爭原處分所補徵之土地增值稅數額顯已超過系爭土地實際賣價，原審自應依職權調查系爭原處分是否有違實質課稅原則。上訴人於本件原審起訴狀即主張系爭土地買賣價額僅800萬元，並提出「原證14」所示系爭土地買方游世一之支票暨匯款資料影本為證（按：即101年3月5日支票存入160萬元、101年4月12日支票存入320萬元、101年4月19日匯款320萬元，總共800萬元），而系爭原處分所補徵之土地增值稅高達4,868萬2,907元，顯已超過系爭土地之實際賣價，則原審自應依職權調查系爭原處分是否有違實質課稅原則，乃原審未予研求審認，遽為上訴人敗訴之判決，自有不適用行政訴訟法第133條、第125條、第189條應依職權調查證據以及應依職權調查事實關係等規定之違法。(七)茲因系爭土地使用分區證明書不僅未記載系爭土地是「公共設施保留地」，尚載明系爭土地為「道路用地」、且為「公共設施用地」，故被上訴人依據系爭土地使用分區證明書之記載，實可輕易發現系爭土地並非「公共設施保留地」而據以撤銷原免稅處分，則被上訴人是否遲至104年2月4日接獲桃園市中壢區公所函文，方發現系爭土地並非「公共設施保留地」，顯非無疑。況依被上訴人卷內資料顯示，被上訴人曾於101年3月30日核發之系爭土地增值稅免稅證明書下方

註明「本案已於61至64年間完成協議價購，核無免稅適用，註銷查核」等語，故被上訴人實已於當時即認為系爭土地並非「公共設施保留地」，則被上訴人撤銷原免稅處分之法定除斥期間自應從101年3月30日起算，系爭原處分並已逾撤銷原免稅處分之2年法定除斥期間。(八)再者，系爭土地使用分區證明書係記載：系爭土地「屬公共設施用地，土地取得方式為徵收」，又被上訴人曾函請桃園市中壢區公所查告系爭土地是否有無辦理協議價購及徵收，並經桃園市中壢區公所以000年00月00日桃市壢工字第0000000000號函覆之，惟該函覆並未正面答覆系爭土地是否有無辦理「協議價購」抑或「徵收」，桃園市中壢區公所雖復以000年00月00日桃市壢工字第0000000000號函答覆：系爭土地已於民國61至64年間完成協議價購及付款，惟其所憑依據亦僅為系爭土地補償清冊影本，然從該影本之記載並無法看出系爭土地曾經辦理「協議價購」而非「徵收」；茲因系爭土地是否有無辦理「徵收」而非「協議價購」，攸關係爭原處分是否違法而得撤銷之，原審法院就此重大爭點未依行政訴訟法第125條第1項之規定：「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束」詳予調查，遽為不利上訴人之論斷，而有判決不適用法規之違背法令情事等語，為此請求廢棄原判決，並撤銷訴願決定及原處分。

六、本院查：

- (一)土地稅法第28條規定：「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。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。」第30條規定：「(第1項)土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依左列規定：一、申報人於訂定契約之日起三十日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為準。二、申報人逾訂定契約之日起三十日始申報者，以受理申報機關收件日當期之公告土地現值為準。三、遺贈之土地，以遺贈人死亡日當期之公告土地現值為準。四、依法院判決移轉登記者，以申報人向法院起訴日當期之公告土地現值為準。五、經法院拍賣之土地，以拍定日當期之公告土地現值為準。但拍定價額低於公告土地現值者，以拍定價額為準；拍定價額如已先將設定抵押金額及其他債務予以扣除者，應以併同計算之金額為準。六、經政府核定照價收買或協議購買之土地，以政府收買日或購買日當期之公告土地現值為準。但政府給付之地價低於收買日或購買日當期之公告土地現值者，以政府給付之地價為準。(第2項)前項第一款至第四款申報人申報之移轉現值，經審核低於公告土地現值者，得由主管機關照其自行申報之移轉現值收買或照公告土地現值徵收土地增值稅。前項第一款至第三款之申報移轉現值，經審核超過公告土地現值者，應以其自行申報之移轉現值為準，徵收土地增值

稅。…」第31條規定：「（第1項）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。二、土地所有權人為改良土地已支付之全部費用，包括已繳納之工程受益費、土地重劃費用及因土地使用變更而無償捐贈一定比率土地作為公共設施用地者，其捐贈時捐贈土地之公告現值總額。（第2項）前項第一款所稱之原規定地價，依平均地權條例之規定；…」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。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。…」平均地權條例第38條第2項規定：「前項所稱原規定地價，係指中華民國五十三年規定之地價；其在中華民國五十三年以前已依土地法規定辦理規定地價及在中華民國五十三年以後舉辦規定地價之土地，均以其第一次規定之地價為原規定地價。…」第39條規定：「前條原規定地價或前次移轉時申報之現值，應按政府公告之物價指數調整後，再計算其土地漲價總數額。」行政程序法第117條規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：一、撤銷對公益有重大危害者。二、受益人無第119條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。」第119條規定：「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者。」第121條第1項規定：「第117條之撤銷權，應自原處分機關或其上級機關知有撤銷原因起2年內為之。」

(二)原判決依前揭理由，將訴願決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴，固非無見。惟依行政訴訟法第133條規定，行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據。且依同法第125條、第189條規定，行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束，並應行使闡明權，使當事人得為事實上及法律上適當完全之辯論，及令其陳述事實、聲明證據，或為其他必要之聲明及陳述；其所聲明或陳述有不明瞭或不完足者，應令其敘明或補充之。為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將得心證之理由，記明於判決。又依同法第209條第3項規定，判

決書理由項下，應記載關於攻擊或防禦方法之意見及法律上之意見。故行政法院對於攸關本案事實關係之重要事證，如果有應依職權調查而未予調查之情形，或對當事人之主張不予調查或採納，卻未說明其理由者，即構成判決不備理由之違法。

(三)按行政訴訟法第176條準用民事訴訟法第352條第1項、第355條第1項規定：「公文書應提出其原本或經認證之繕本或影本。」「文書，依其程式及意旨得認作公文書者，推定為真正。」準此，公文書固可推定為真正，但應提出其原本或經認證之繕本或影本，始得依其程式及意旨認作公文書。上訴人於原審既否認桃園市中壢區公所000年00月00日桃市壢工字第0000000000號函所附「中央路拓寬土地房屋補償清冊」影本（未經認證）之真正，並爭執其內容之記載（模糊不清、事後補記、共有人數不符及未參與協議價購並領取補償費等等），原審未依行政訴訟法第164條第1項規定，直接向桃園市中壢區公所調取系爭補償清冊原本，或依行政訴訟法第176條準用民事訴訟法第352條第1項、第353條第1項規定，命被上訴人提出其原本或經認證之影本，遽然採信系爭補償清冊影本的形式證據力及實質證據力，顯有違證據法則。

(四)又書證實質證據力之有無，即其內容是否足以證明待證事實之判斷，必須符合論理及經驗法則。稽諸系爭補償清冊影本之記載並無任何「協議價購」之文字，且所謂「補償」係對應「徵收」的效果，如係「價購」則應給付價款，並非補償費，故僅憑系爭補償清冊影本是否足以證明「協議價購」之事實，尚非無疑。次從法制面探討，35年4月29日修正公布之土地法施行法第50條第10款雖規定：「土地法第224條規定之徵收土地計劃書，應記明左列事項：…十、曾否與土地所有權人經過協定手續及其經過情形。…」但所謂「協議價購」係於89年2月2日制定公布土地徵收條例時始正式成為徵收土地或土地改良物的必要先行程序（該條例第11條參照），至於都市計畫法第48條原規定「依本法指定之公共設施保留地得依法予以徵收；但徵收地價之補償應按照市價。」迨62年9月6日雖修正公布為「依本法指定之公共設施保留地供公用事業設施之用者，由各該事業機構依法予以徵收或購買；其餘由該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所依左列方式取得之：一、徵收。二、區段徵收。三、市地重劃。」但就「該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所」而言，其取得公共設施保留地之方式，並不包括「購買」，然桃園市中壢區公所000年00月00日桃市壢工字第0000000000號函雖稱其已於61年至64年間與系爭土地所有權人「協議價購」等語，卻未敘明依據何種法令及文獻資料（縱使會計憑證已經銷毀，亦應有相關文獻紀錄），似嫌空洞；何況，桃園市中壢區公所先以000年00月00日桃市壢工字第0000000000號函答覆被上訴人所屬中壢分局時，並未肯認系爭土地有辦理協議價購，僅稱其目前

留存資料，於「中央路拓寬土地房屋補償清冊」中有系爭土地補償費紀錄資料（原處分卷第101頁），迨被上訴人所屬中壢分局再度函詢系爭土地何時辦理徵收或協議價購時，始以000年00月00日桃市壢工字第0000000000號函覆系爭土地其已於61年至64年間與土地所有權人「協議價購」並完成付款等語（原處分卷第92頁），而被上訴人當初為何會向桃園市中壢區公所函詢系爭土地「有無辦理協議價購或徵收」？係依據何種蛛絲馬跡而起疑？並未提出其原始函詢的公文及相關線索供參，益覺突兀。原審徒憑上開函覆意旨及系爭補償清冊影本，即認定「系爭土地應已完成協議價購並付款」屬實，自嫌速斷。

(五)再稽諸系爭補償清冊影本，固記載系爭土地之地號「○○○-○○○」、土地所有權人「宋桂林等5人」，土地總價為「1,361,546元」，但拆除面積載為「454坪」，乘以其上記載的61年公告地價「4,139元」，合計應為「1,879,106元」，系爭補償清冊記載已付「1,361,546元」，顯然不足土地應有總價（另被上訴人針對上訴答辯時補送之「61年主計室留存帳冊」影本記載被繼承人宋俊德之兩筆補償費金額分別為136,154.6元、81,692.7元，合計亦不到1,361,546元的5分之1）；尤其系爭土地總面積為3,846平方公尺，以1平方公尺=0.3025坪換算，約1,163坪，而系爭補償清冊影本記載系爭土地拆除面積僅有「454坪」，並作為計算給付土地總價的基礎，則桃園市中壢區公所於61年間縱使有與系爭土地所有權人協議價購，似僅就當時拓寬道路實際需要使用的土地為之，是否及於系爭土地全部，即有疑義。原審就此攸關本案事實關係之重要事證未予釐清，徒憑系爭補償清冊影本之記載，即認定系爭土地全部已完成協議價購並付款，亦有未洽。

(六)未按稅捐稽徵法第12條之1規定：「（第1項）涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。…（第6項）稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第二項或第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。…」土地稅法第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。」平均地權條例第35條前段規定：「為實施漲價歸公，土地所有權人於申報地價後之土地自然漲價，應依第三十六條規定徵收土地增值稅。」第36條第1項前段規定：「土地增值稅之徵收，應依照土地漲價總數額計算，於土地所有權移轉或設定典權時行之。」準此，系爭土地於101年3月27日由宋俊德申報買賣移轉予訴外人游世一時，其漲價總數額多

少，事實審法院本應依職權加以調查。而上訴人於原審主張系爭土地買賣價額僅800萬元，並提出系爭土地買方游世一之支票暨匯款資料影本為證（按即101年3月5日支票存入160萬元、101年4月12日支票存入320萬元、101年4月19日匯款320萬元，總共800萬元，原審卷第101至103頁原證14），較諸被上訴人向宋俊德之繼承人即上訴人補徵原免徵之土地增值稅高達48,682,907元，兩者嚴重失衡，則上訴人之主張是否屬實乃攸關原處分是否違反前揭量能（量益）課稅原則及其所衍生出來的實質課稅原則，原審尤有加以查明之必要，然原判決對此爭點恣置不論，其理由尚欠完備。

(七)綜上所述，原判決既有前開理由不備之違法，且影響裁判之結果，上訴人聲明將之廢棄，即為有理由。又因本件事實尚未臻明確，本院自無從為法律上之判斷，爰將原判決廢棄，發回原審法院更為審理。

據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中 華 民 國 106 年 5 月 18 日

最高行政法院第三庭

審判長法官 吳 東 都

法官 黃 淑 玲

法官 劉 介 中

法官 姜 素 娥

法官 林 文 舟

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 106 年 5 月 18 日

書記官 陳 映 羽