最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第420號

上　訴　人　中國廣播股份有限公司

代　表　人　趙少康
訴訟代理人　李永裕　律師
複　代理人　楊上德　律師
被 上訴 人　新北市政府稅捐稽徵處

代　表　人　張世玢

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國109年1月30日臺北高等行政法院108年度訴字第1778號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、本件行政訴訟上訴後，被上訴人代表人由黃育民變更為張世玢，茲經繼任者於民國109年8月14日具狀承受訴訟，核無不合，應予准許，先此敘明。

二、緣坐落於新北市○○區○○○○段十三行小段246、246-1、246-2、246-3、246-4、246-5、246-6、246-7、246-8、246-10、266-3、267、267-3、267-4、267-5及267-6地號等16筆土地（下稱系爭土地），經土地登記主管機關新北市淡水地政事務所前身即臺北縣淡水地政事務所（99年12月25日改制，下稱淡水地政事務所）分別以「徵收」、「分割轉載」為由，登記上訴人為系爭土地之所有權人，其中除246-1、246-6及246-7地號等3筆土地免徵地價稅外，其餘246地號等1

3筆土地則分別按一般用地稅率及公共設施保留地稅率核定課徵地價稅。嗣訴外人交通部以其於55年間代表國家徵收系爭土地，應由國家取得所有權，系爭土地於未登記為國有前自不得登記為上訴人所有，上訴人違反98年1月23日修正前民法第759條（下稱修正前民法第759條）規定，提起民事訴訟，請求確認系爭土地為中華民國所有，並塗銷上訴人為系爭土地所有權人之登記，經臺灣高等法院97年度重上更（一）字第111號民事判決訴外人交通部勝訴，並經最高法院99年度台上字第2345號民事裁定駁回上訴確定。上訴人乃於107年2月12日向被上訴人申請退還歷年已繳納地價稅稅款，經被上訴人以108年3月7日新北稅淡一字第1084797302號函（下稱原處分），否准其所請。上訴人不服，提起訴願遭駁回，循序提起行政訴訟，聲明：「1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被上訴人對於上訴人107年2月12日之申請事件，應作成准予退還所繳納85年至99年之地價稅共計新臺幣（下同） 34,025,511元，及自上訴人繳納各期稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，依中華郵政股份有限公司之1年期定期存款利息，按日加計利息之行政處分。」經原判決駁回，上訴人遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴之主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

四、原判決駁回上訴人在原審之訴，其理由略以：

㈠、系爭土地原經土地登記主管機關分別以「徵收」、「分割轉載」為由登記所有權人為上訴人。被上訴人依憑土地登記主管機關登載之土地資料，認定上訴人為系爭土地之地價稅納稅義務人，據以核定系爭246、246-2、246-3、266-3、267地號等5筆土地自85年分別按一般用地稅率及公共設施保留地稅率課徵地價稅；又系爭246-4、246-5、246-8、267-3、267-4、267-5、267-6地號等7筆土地分別自88年起按一般用地稅率課徵地價稅；餘系爭246-10地號土地自93年起按一般

用地稅率課徵地價稅；另系爭246-1、246-6、246-7地號3筆土地免徵地價稅在案。

㈡、嗣訴外人交通部以上訴人為系爭土地所有權人違反修正前民法第759條規定，提起民事訴訟，請求塗銷上訴人為系爭土地所有權人之登記，業經臺灣高等法院97年度重上更（一）字第111號民事判決，認定訴外人交通部為系爭土地之徵收機關，應由國家原始取得系爭土地之所有權。系爭土地未登記為國有前，淡水地政事務所於60年3月20日以徵收為原因辦理所有權人為上訴人之所有權登記；及64年間以分割轉載為原因，辦理所有權人為上訴人之所有權登記，均因違反修正前民法第759條規定，不生所有權變動之效力，上訴人並未取得系爭土地之所有權。經最高法院99年12月17日99年度台上字第2345號民事裁定駁回上訴確定。上訴人於107年2月12日持前開民事裁判，向被上訴人申請應退還上訴人85年至99年已繳納之地價稅稅款，經被上訴人詢據淡水地政事務所，經該所以107年12月14日新北淡地登字第1074039071號函（下稱淡水地政事務所107年12月14日函）復可知，系爭土地登記案件資料因逾檔案保存年限已銷毀，且無相關證據足資可證地政機關依行為時土地登記相關法令登載上訴人為系爭土地之所有權人，實屬違背法令，自難認係可歸責於交通部、或改制前臺北縣政府、或淡水地政事務所之情形，故無稅捐稽徵法第28條第2項所定「其他可歸責於政府機關之錯誤」之要件；又土地稅法第3條第1項第1款已明定地價稅之納稅義務人為土地所有權人，被上訴人每年以納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人即上訴人為系爭土地之地價稅納稅義務人，並據以核定系爭246-1、246-6、246-7等3筆土地免徵地價稅，餘系爭246地號等13筆土地課徵地價稅，並無違誤。再衡諸上訴人於85年至99年間登記為系爭土地之所有權人，且實質上占有使用系爭土地，即原將系爭土地作為臺北縣○里發射站台，後來因為不需要，就沒有再使用等情，業據上訴人訴訟代理人於原審109年1月9日上午9時40分

言詞辯論時自承在卷，依本院107年度判字第624號判決意旨，即地價稅之稅基量化應以「土地在同一稅捐週期內，因使用收益所能獲致之潛在收益總量」為準，則被上訴人每年依土地登記主管機關之地籍資料（即被上訴人每年以納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人即上訴人為系爭土地之地價稅納稅義務人），依法據以核定課徵上訴人系爭土地之地價稅，亦核無稅捐稽徵法第28條第2項所定「因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤」之要件。至訴外人交通部以不當得利之民事法律關係，對上訴人另案提起民事訴訟，上訴人得於該案民事訴訟程序中，抗辯上訴人於本案所繳納之地價稅於不當得利之利益中予以扣除等詞，茲為其論據。

五、上訴理由略謂：

㈠、系爭土地於60年間至93年間登記所有權人為上訴人，期間亦未見淡水地政事務所、改制前臺北縣政府及交通部提出任何異議，足證淡水地政事務所以「徵收」或「徵收轉載」原因將系爭土地之所有權登記於上訴人名下，違反修正前民法第759條規定，此一違反法令之行為，若非係依徵收執行之機關即改制前臺北縣政府所令，即係依徵收機關即交通部提出之申請，故被上訴人依歷年納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人，以不動產物權上非所有權人之上訴人為納稅義務人而向上訴人核課地價稅，自係可歸責於交通部或改制前臺北縣政府。又依本院107年度判字第340號判決意旨，在機關與人民均無可歸責之情況下，應適用稅捐稽徵法第28條第2項規定。原判決認定並無可歸責於政府機關之錯誤，但亦未認定上訴人有可歸責之處，然上訴人既非系爭土地之所有權人，自無繳納地價稅之義務，是原判決有未適用稅捐稽徵法第28條第2項之違法。

㈡、地政機關對於土地登記是否違反禁止、強行規定有實質審查義務，若申請登記之內容違反強行規定及禁止規定，地政機關並無裁量餘地而應駁回登記申請，淡水地政事務所未盡義務實質審查系爭土地於60年、64年之登記違反修正前民法第

759條強行規定，而將上訴人登記為系爭土地之所有權人，致被上訴人依歷年納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人，向上訴人核課地價稅，自係可歸責淡水地政事務所，而該當稅捐稽徵法第28條第2項規定「其他可歸責於政府機關之錯誤」。原審疏未審酌，核有判決理由不備之違誤。

㈢、本院107年度判字第624號判決係就地價稅稅基如何量化計算所為之判決，係針對地價稅調漲之計算方式內容予以說明闡釋，與本件爭點為地價稅之納稅義務人究為何人，二者迥然不同，原判決援用該判決而為不利於上訴人之論斷不無可議。且地價稅之繳納為公法上之義務，上訴人能否於另案民事訴訟向交通部主張扣除，並非無疑，原判決雖敘明上訴人可以在另案民事訴訟向交通部主張扣除，但此並無拘束民事法院之效力，原判決似以上訴人可以在另案民事訴訟向交通部主張扣除，因而為不利於上訴人之論斷，有欠妥適等語。

六、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論並無不合，茲就上訴理由再予論述如下：

㈠、租稅之課徵，在於掌握納稅義務人之納稅能力，即繳納租稅之經濟能力。為符合租稅公平，對具體之租稅事件課徵租稅，於認定事實及適用法律時，應注重課稅事實之經濟實質，而不拘泥於其法律形式，此乃稅捐法制上所稱之「實質課稅原則」，該原則在稅捐債權成立與否之法律涵攝過程中，其實踐方式則是採取「經濟觀察法」，此觀稅捐稽徵法第12條之1第1項、第2項及納稅者權利保護法第7條第1項、第2項規定：「（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。」及該稅捐稽徵法、納稅者權利保護法立法理由分別記載：「二、……租稅法所重視者，係應為足以表徵納稅能力之經濟事實，非僅以形式外觀之法律行為或關係為依據。故在解釋適用稅法

時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就實質經濟利益之享受者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則。三、實質課稅係相對於表見課稅而言。依私法秩序所生利益之變動，循私法上形式，以利益取得人之名義判斷租稅法律關係之歸屬，是為表見課稅主義，或稱表見課稅之原則。若所得之法律上歸屬名義人與經濟上實質享有人不一致時，於租稅法律之解釋上，毋寧以經濟上實質取得利益者為課稅對象，斯為實質課稅主義或稱實質課稅之原則。」「按稅捐之核課，應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，亦經司法院大法官釋字第420號解釋闡示。此項根據經濟上意義之認定，包含『法律解釋』與『事實認定』，故分別於本條第1、2項明定。」甚明。

㈡、次按在依經濟觀察法為稅捐要件事實之法律涵攝時，針對財產稅部分，有關稅捐客體(財產本體)對主體之「歸屬」決定上，稅法與民法採取之標準不盡一致，民法注重私權之安定，以法律上之所有權歸屬為準，稅法則重在發現人民納稅能力之指標，以對財產經濟利益之實質享有為判準。因此有「稅捐客體經濟歸屬」議題之討論，強調「非特定財產所有人之第三人，若於事實上管領該經濟財產，且於一般狀況，在通常耐用年限內，得排除所有人對該財產之影響者，該經濟財產應歸屬於該第三人」（參見德國租稅通則第39條規定意旨）。

㈢、租稅債務係因實現法律規定之租稅構成要件而成立，財產稅之財產客體則係立法者用以掌握適於課徵財產稅之經濟指標。是以土地稅法第3條第1項規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。二、設有典權土地，為典權人。三、承領土地，為承領人。四、承墾土地，為耕作權人。」第14條規定：「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。」可知，土地乃適於課徵租稅之經濟財產，而作為課徵地價稅之客體。基於量能課稅原

則，就該作為租稅客體之土地負擔租稅債務之人，係基於稅法之「經濟歸屬」考量， 鑑於一般情形，法律上之土地所有權人，同時亦在經濟上支配享有該經濟財產之利益，因此於課徵地價稅時，原則上應將此經濟財產歸屬於法律上所有權人，以其為納稅義務人；惟非法律上所有權之第三人，如長時間實際支配該土地，並排除法律上所有權人對該財產之干涉時，為切實掌握納稅能力，自應將該作為經濟財產之土地歸屬於第三人，而對其課徵租稅，故亦將典權人、承領土地之承領人、承墾土地之耕作權人列為納稅義務人。又因占有人實際享有使用土地之經濟利益，而排除所有權人對該財產之使用收益，使其法律上之所有權徒具表象，容已喪失經濟上負擔能力之表徵，是土地稅法另於第4條第1項第4款規定：「土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅或田賦：……四、土地所有權人申請由占有人代繳者。」在在均屬前開「財產稅之稅捐客體應於歸屬於實際管領該財產經濟利益者」法理之呈現。

㈣、查淡水地政事務所107年12月14日函說明三已載：「……八里區小八里坌段十三行小段246、266-3及267地號等3筆土地係於60年間辦竣徵收登記為『中國廣播股份有限公司』名義，惟前開登記案件已逾保存年限，業已銷毀而無案可稽。……」雖修正前民法第759條規定：「因……公用徵收……，於登記前已取得不動產物權者，非經登記，不得處分其物權。」又訴外人交通部以系爭土地分別於60年3月20日以徵收為原因，及於64年間以分割轉載為原因，辦理上訴人為所有權人之登記，違反修正前民法第759條規定，而向民事法院訴請確認中華民國對系爭土地之所有權存在，並依民法第767條規定請求命上訴人將以徵收及分割轉載為原因取得系爭土地所有權之登記塗銷，已經臺灣高等法院97年度重上更（一）字第111號民事判決交通部勝訴，且經最高法院於99年12月17日以99年度台上字第2345號民事裁定駁回上

訴確定。但上訴人至99年間為止，在外觀形式上均登記為系爭土地之所有權人，且實質上亦自居於所有權人之地位，占有使用系爭土地，在其上設有臺北縣○里發射站台，乃係原審依法確定之事實，並有上述民事裁判在卷可稽（見原審卷第67-82頁）。依臺灣高等法院97年度重上更（一）字第111號民事判決理由：「……國家於系爭土地徵收完成時即原始取得系爭土地之所有權。交通部本應依當時之土地登記規則第19條規定……囑託地政機關將系爭土地辦理登記為中華民國所有；然系爭土地在未登記為國有之前，即以徵收為由逕行登記中廣公司（即上訴人，下同）為所有權人……違反修正前民法第759條非經登記不得處分其物權之禁止規定，應不發生不動產物權變動之效力，從而系爭土地仍應屬國有。……中廣公司並未取得系爭土地之所有權……」足見上訴人雖未因徵收取得系爭土地之法律上所有權，惟系爭土地自60年至99年均經登記所有權人為上訴人，並由上訴人享有系爭土地之經濟利益之情。

㈤、按稅捐稽徵法第28條第2項固規定：「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。」惟土地法第43條規定：「依本法所為之登記，有絕對效力。」土地登記規則第7條規定：「已登記之土地權利，除本規則另有規定外，非經法院判決塗銷確定，登記機關不得為塗銷登記。」且稅法所欲掌握者，為表現納稅能力之經濟事實，而非該經濟事實之法律外觀；土地稅法設定負擔地價稅之租稅債務人，原不限於名義上之權利人，而係著重於實際支配及享有該土地之經濟利益者，前已述及。核系爭土地於上訴人請求返還85年至99年地價稅期間內，既然登記為上訴人所有，上訴人亦自居於所有權人之地位，實質單獨享有系爭土地之經濟利益，卷內復查無其所享有之經濟效果嗣後已經滌除情事，則系爭土地登記為上訴人所有之登記，縱於

99年12月下旬經民事法院判決應塗銷該登記確定，然依上述說明，基於稅法掌握經濟事實以達成公平課稅之原理，上訴人於85年至99年之稅捐週期內，從稅捐法制實質課稅之觀點言之，仍應解為「土地稅法第3條第1項第1款」所指之土地所有權人，被上訴人對之課徵該等稅捐週期內系爭土地地價稅，符合實質課稅原則，自屬適法有據，尚不生有溢繳稅款應予返還情事。原審依調查證據之辯論結果，論明：土地稅法第3條第1項第1款明定地價稅之納稅義務人為土地所有權人，系爭土地85年至99年之地價稅，被上訴人每年依土地登記主管機關之地籍資料（即被上訴人每年以納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人即上訴人為系爭土地之地價稅納稅義務人），依法據以核定課徵上訴人系爭土地之地價稅，核無稅捐稽徵法第28條第2項所定「因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤」，並無違誤。而被上訴人向實質使用系爭土地之登記名義人即上訴人，核課系爭年度之地價稅既無不當，則不論系爭土地前錯誤登記為上訴人所有，是否可歸責於交通部、改制前臺北縣政府或淡水地政事務所，均不影響本件無溢繳稅款之判斷，故亦無稅捐稽徵法第28條第2項有關「其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者」規定之適用；原判決徒以上述淡水地政事務所107年12月14日函復查無原始登記相關資料，即謂無稅捐稽徵法第28條第2項所定「其他可歸責於政府機關之錯誤」事由，雖嫌速斷，然認無此部分規定適用之結論尚無不合。另原判決援引本院107年度判字第624號判決意旨，及併為上訴人就所繳納之地價稅，得於訴外人交通部另提不當得利之民事訴訟中，抗辯扣除之說明，核屬與本案無關之贅述（引），均不影響本件判決結果，是上訴意旨執此指摘，仍無足為其有利之認定。

㈥、綜上所述，被上訴人以原處分否准上訴人所請，尚無違誤。原判決將訴願決定及原處分均予維持，而駁回上訴人在原審之訴，於法核無不合。上訴論旨，仍執前詞，求予廢棄原判決，難認有理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　6　　月　　3　　日

最高行政法院第三庭

審判長法官　帥　嘉　寶

法官　曹　瑞　卿

法官　鄭　小　康

法官　李　玉　卿

法官　林　玫　君

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　110　　年　　6　　月　　3　　日

書記官　陳　品　潔