

01 最 高 行 政 法 院 判 決

02 109年度上字第699號

03 上 訴 人

04 即原審原告 中國廣播股份有限公司

05 代 表 人 趙少康

06 訴訟代理人 李永裕 律師

07 複 代 理 人 楊上德 律師

08 上 訴 人

09 即原審被告 新北市政府稅捐稽徵處

10 代 表 人 張世玠

11 訴訟代理人 江宛儒

12 上列當事人間地價稅事件，兩造對於中華民國109年4月16日臺北
13 高等行政法院108年度訴字第1779號判決不利於其部分，各自提
14 起上訴，本院判決如下：

15 主 文

16 原判決關於「撤銷訴願決定及原處分否准上訴人中國廣播股份有
17 限公司請求退還附表編號8之92年11月12日繳納日至17之101年11
18 月30日繳納日起算之各期溢繳稅款之處分，並命上訴人新北市政
19 府稅捐稽徵處應作成該部分如數退還並加計利息之處分」部分暨
20 該訴訟費用部分均廢棄。

21 廢棄部分上訴人中國廣播股份有限公司在第一審之訴駁回。

22 上訴人中國廣播股份有限公司之上訴駁回。

23 廢棄改判部分第一審及上訴審訴訟費用暨駁回上訴部分上訴審訴
24 訟費用，均由上訴人中國廣播股份有限公司負擔。

25 理 由

26 一、上訴人新北市政府稅捐稽徵處（即原審被告，下稱新北稅捐
27 處）代表人由黃育民變更為張世玠，茲據新任代表人具狀聲
28 明承受訴訟，核無不合，應予准許。

01 二、坐落於新北市○○區○○段570-1、658及752地號等3筆土地
02 (下稱原3筆土地；依土地登記簿所載所有權人原為中華民國
03 國，管理機關分別為改制前交通部臺灣電信管理局及臺灣郵
04 政電信管理局)於民國70年6月5日以「管理機關變更」為
05 由，將管理機關登記變更為上訴人中國廣播股份有限公司
06 (即原審原告，下稱中廣公司)，之後在74年8月5日以「作
07 價轉讓」為由，將所有權人登記變更為上訴人中廣公司所
08 有；嗣於92年間分割增加新北市○○區○○段658-3、658-
09 4、752-2、752-3、752-4地號等5筆土地，連同上開地號之
10 原3筆土地，共計8筆土地(下稱系爭土地)，經上訴人新北
11 稅捐處分別按一般用地稅率及公共設施保留地稅率課徵地價
12 稅在案。嗣訴外人交通部以上訴人中廣公司於74年7月25日
13 向改制前臺北縣板橋地政事務所申請辦理原3筆土地之所有
14 權移轉登記時，並未提出移轉不動產物權之書面契約，依修
15 正前民法第760條規定，該移轉系爭土地所有權之物權行為
16 未生效為由，提起民事訴訟，請求塗銷上訴人中廣公司為系
17 爭土地之所有權人登記，並回復以中華民國為系爭土地之所
18 有權人登記(管理機關交通部)，經臺灣高等法院102年4月
19 9日101年度重上更(三)字第42號民事判決(下稱高等法院101
20 年判決)交通部勝訴，並經最高法院103年度台上字第1675
21 號民事判決(下稱最高法院103年判決)駁回上訴人中廣公
22 司上訴而告確定，上訴人中廣公司旋於103年11月19日辦理
23 回復系爭土地所有權人登記完畢。嗣上訴人中廣公司於107
24 年2月12日持上開民事判決向上訴人新北稅捐處申請退還歷
25 年已繳納地價稅稅款，上訴人新北稅捐處審查後，依稅捐稽
26 徵法第28條第1項規定，以108年4月16日新北稅板一字第108
27 4894383號函(下稱原處分)，退還中廣公司退稅請求權時
28 效5年內即102年及103年之地價稅各為新臺幣(下同)1,98
29 8,886元，合計3,979,772元並加計利息。上訴人中廣公司不
30 服，提起訴願並具體表明請求退還之範圍為自85年起至103
31 年但不含已退還之3,979,772元之已繳納地價稅，及自上訴

01 人中廣公司繳納各期稅款之日起，至填發退還書或國庫支票
02 之日止，依中華郵政股份有限公司之一年期定期存款利息，
03 按日加計利息，惟遭決定駁回。上訴人中廣公司仍不服，向
04 臺北高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟，並聲明：
05 「(一)原處分及訴願決定關於否准中廣公司請求退還其所繳納
06 系爭土地之地價稅及其利息部分均撤銷。(二)新北稅捐處應依
07 中廣公司107年2月12日之申請，作成准予『退還中廣公司所
08 繳納系爭土地之全部地價稅額，及自中廣公司繳納各期稅款
09 之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，依中華郵政
10 股份有限公司之一年期定期存款利息，按日加計利息』之行
11 政處分。」嗣以109年3月16日行政訴訟辯論意旨狀變更訴之
12 聲明為「(一)訴願決定及原處分不利於中廣公司部分均撤銷。
13 (二)新北稅捐處對於中廣公司107年2月12日申請退還已繳納地
14 價稅事件，應作成准予退還如附表『中廣公司就系爭土地所
15 繳納之地價稅稅款金額』欄所示之各期地價稅稅款，及自如
16 附表『中廣公司繳納日期』欄所示繳納各期稅款之日起，至
17 填發收入退還書或國庫支票之日止，依繳納各期稅款之日郵
18 政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處
19 分。」經原審准予變更後以108年度訴字第1779號判決（下
20 稱原判決）「(第1項)訴願決定及原處分不利於原告（本院
21 按，即中廣公司，下同）部分關於主文第二項部分均撤銷。
22 (第2項)被告（本院按，即新北稅捐處，下同）對於原告107
23 年2月12日申請退稅事件，應作成准予退還如附表編號8至17
24 『原告就系爭土地所繳納之地價稅稅款金額』一欄所示之各
25 期稅額，及各自如附表編號8至17『原告繳納日期』一欄所
26 示各期繳納稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日
27 止，按退還之各期稅額，依繳納各期稅款之日郵政儲金一年
28 期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。(第3項)
29 原告其餘之訴駁回。」兩造對其不利部分均提起上訴，上訴
30 人中廣公司聲明：「1. 原判決不利於中廣公司部分廢棄；2.
31 前項廢棄部分，訴願決定及原處分均撤銷；3. 新北稅捐處對

01 於中廣公司107年2月12日申請退還已繳納地價稅事件，應作
02 成准予退還如附表編號1至7『中廣公司就系爭土地所繳納之
03 地價稅稅款金額』一欄所示之各期稅額，及各自如附表編號
04 1至7『中廣公司繳納日期』一欄所示各期繳納稅款之日起，
05 至填發收入退還書或國庫支票之日止，按退還之各期稅額，
06 依繳納各期稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按
07 日加計利息之行政處分。」上訴人新北稅捐處則聲明：「1.
08 原判決不利於新北稅捐處部分均廢棄。2. 中廣公司在第一審
09 之訴駁回。」

10 三、上訴人中廣公司起訴主張、上訴人新北稅捐處在第一審的答
11 辯，均引用原判決的記載。

12 四、原審為兩造各一部勝訴、一部敗訴之判決，係以：

13 (一)稅捐稽徵法第28條第2項所謂「其他可歸責於政府機關之錯
14 誤」係指可歸責稽徵機關本身適用法令錯誤或計算錯誤以
15 外，各種因政府機關之錯誤，致使稽徵機關核課錯誤而溢徵
16 稅款之情形均屬之。最高法院103年判決維持高等法院101年
17 判決所為之事實認定及法律上判斷，認為系爭土地之移轉登
18 記違反當時有效之國有財產法，屬法律行為違反強制規定而
19 無效；行政院74年3月7日台74財第4050號函忽視當時國有財
20 產法等規定，對於作價轉讓一事，錯誤同意辦理之決定導致
21 系爭土地登記嗣後經認定為無效，上訴人中廣公司溯及自始
22 未取得所有權，則上訴人中廣公司依上訴人新北稅捐處核課
23 所繳納之地價稅，即屬溢繳，合於稅捐稽徵法第28條第2項
24 「納稅義務人因其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅
25 款」。

26 (二)稅捐稽徵法第28條所要解決的是實質上無法律上原因而使納
27 稅義務人繳納稅捐所產生的財產不當移動，而此無法律上原
28 因，參照司法院釋字第625號解釋就計算錯誤所為目的解
29 釋，其肯認計算錯誤是違反實質課稅原則的一種型態，則更
30 嚴重的登記自始無效而影響及於納稅義務人之認定，當然更
31 是侵蝕實質課稅原則。是以，上訴人新北稅捐處以登記形式

01 認定納稅義務人，來推稱本件無稅捐稽徵法第28條第2項之
02 溢繳地價稅情事，自難成立。

03 (三)現行稅捐稽徵法第28條第1項與第2項文義雖涇渭分明區別歸
04 責對象及事由，惟人民與政府俱有過失時，應如何適用？從
05 憲政國家對於人民基本權的保障來看，當無法歸責人民，或
06 人民與政府同具責任肇致稅額溢繳時，在政府找不到法律依
07 據可以保有課稅要件不該當之稅額時，即應返還人民回復原
08 狀，而非與民爭利，侵害人民財產權。再者，稅捐稽徵法第
09 28條既係為移動稽徵機關無法律上原因而獲取之溢繳稅款歸
10 還納稅義務人，等同機關撤銷原來錯誤的負擔處分，消滅課
11 予人民財產上不利益的法律效果，並為回復，其並非在消滅
12 一個授予利益的行政處分，自不應在解消負擔處分效果之
13 際，考量人民有無故意、過失之惡意，縱人民有此惡意（惡
14 意使稽徵機關對自己課稅，恐非常見），也不致使政府取得
15 違法課稅的正當性。況立法者以歸責對象決定返還範圍，固
16 有其考量，惟在課稅處分活動中，對人民僅要求協力義務之
17 履行，故判斷歸責時，應以其協力義務是否完盡為認定，此
18 即人民之退稅請求權應適用稅捐稽徵法第28條第1項或第2項
19 之準據。是以，上訴人新北稅捐處抗辯上訴人中廣公司對於
20 系爭土地之登記為無效始終非屬毫不知情之善意者，予以稅
21 捐稽徵法第28條第2項之保障乃屬失衡云云，顯屬誤解，而
22 有將關於當事人法律關係有效與否之辯證，納入退稅准否之
23 考量之不當聯結，亦難成立。至上訴人中廣公司已納地價稅
24 是否可依民事法律關係對所有權人中華民國請求，此屬民事
25 爭議，與本件公法上之請求無涉，僅生能否重複得到回復之
26 疑而已，自不影響本件公法上請求權之行使。

27 (四)現行稅捐稽徵法第28條第2項雖未規定時效起算時點及時效
28 期間，顯屬漏洞，自有填補之必要，解釋上應與同屬公法上
29 不當得利調整機制之同條第1項規定相同，有期間及起算點
30 之限制。又行政程序法具有原則法之性質（該法第3條第1項
31 規定參照），依稅捐稽徵法第1條規定，原應當然適用行政

01 程序法第131條有關公法上請求權時效之規定，惟該條第1項
02 在102年5月22日修正前之規定為5年，適用結果顯然違背現
03 行稅捐稽徵法第28條第2項擴大請求範圍之修法意旨而不可
04 採。就此，在行政程序法102年5月24日修正生效前無法適用
05 該法第131條第1項情形，與行政程序法施行前，並無法律明
06 文規定公法上請求權時效之情形相似，爰參酌本院95年8月
07 份庭長法官聯席會議決議意旨，類推適用民法第125條一般
08 時效即15年之規定。至行政程序法第131條第1項後段在102
09 年5月24日修正生效後之規定之10年時效，已較現行稅捐稽
10 徵法第28條第1項之5年期間為長，足以區別溢繳稅款因可歸
11 責於政府時有較第1項更廣之請求退稅範圍，基於法律適用
12 之原則，自應優先於民法而為適用，故自此同條第2項之時
13 效期間應依行政程序法第131條第1項之10年期間規定。又退
14 稅請求權乃實體上之權利，依實體從舊、程序從新之法理，
15 在102年5月22日行政程序法第131條第1項修正前已經發生之
16 請求權，雖在修法後行使，除非其殘餘期間超過10年應縮短
17 為10年外，其請求權時效仍為15年。至時效起算時點採取客
18 觀說之無法律上障礙之可行使時，或主觀說之請求權人知悉
19 其可請求時起算，乃屬立法裁量，就稅捐稽徵法第28條第1
20 項自舊法時即以人民繳納時即為得行使時之客觀說立場，同
21 條第2項應採同一方向而為解釋，起算點為「自繳納之日起」
22 。是以，本件請求權基礎為稅捐稽徵法第28條第2項，
23 其時效應自繳納之日起算；時效期間，在行政程序法第131
24 條第1項於102年5月24日修正生效前發生者，應為15年；在
25 此之後發生者，應為10年。

26 (五)綜上，上訴人中廣公司請求退稅，以系爭土地之登記為自始
27 無效，其非土地所有權人而無繳納地價稅之義務，因行政院
28 等政府機關之錯誤而登記其為所有權人，於附表所示繳納日
29 完納如附表所示各期地價稅而有溢繳情事，依稅捐稽徵法第
30 28條第2項、第3項、第4項規定，自得請求退還並依法加計
31 利息，所請求之各期稅款均在102年5月24日行政程序法修正

01 生效前，其退稅請求權於彼時發生，時效應自繳款日起算為
02 15年，上訴人中廣公司提出請求之日為107年2月13日，則附
03 表編號8之92年11月12日繳納日至17之101年11月30日繳納日
04 起算之各期溢繳稅款，尚未逾請求權時效，應屬有據；逾此
05 部分即因請求權時效完成而當然消滅，為無理由等語，資為
06 論據。

07 五、本院按：

08 (一)憲法第19條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有
09 依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免
10 等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠而言。涉
11 及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依
12 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
13 原則為之，業經司法院釋字第496號、第420號解釋在案。租
14 稅法所重視者，係應為足以表徵納稅能力之經濟事實，非僅
15 以形式外觀之法律行為或關係為依據。故在解釋適用稅法
16 時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就
17 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
18 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
19 一致時，於租稅法律之解釋上，毋寧以經濟上實質取得利益
20 者為課稅對象，斯為實質課稅主義或稱實質課稅之原則。稅
21 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
22 第1項、第2項等規定，即在明定稅捐之核課，應依各該法律
23 之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為
24 之，而經濟上意義之認定，包含「法律解釋」與「事實認
25 定」，因此就課稅要件事實的認定，應掌握其表彰經濟上給
26 付能力之事實關係，而非以其單純外觀的法律形式為準。為
27 能掌握納稅義務人之實質經濟上負擔能力，有關稅法的解釋
28 適用，應採取經濟的觀察法，取向於稅法規範之經濟上意
29 義。

30 (二)租稅債務係因實現法定之租稅構成要件而成立，已成立之租
31 稅債務，除非有溯及影響租稅債務之事項，原則上不再變

01 更。且按法律行為無效，或嗣後歸於無效，而當事人仍使其
02 經濟效果發生，並維持其存在者，並不影響租稅之課徵。良
03 以稅法所欲掌握者，乃表現納稅能力之經濟事實，而非該經
04 濟事實之法律外觀（改制前行政法院82年9月份庭長、評事
05 聯席會議決議意旨參照）。基於租稅法掌握經濟事實以達成
06 公平課稅之原理，法律行為雖然自始無效或嗣後歸於無效，
07 惟該無效法律行為之當事人，無視該法律行為無效之事實，
08 仍以有效待之，使相與結合之經濟效果發生，並予以維持
09 者，除法律別有規定外，法律行為之無效，不影響租稅之課
10 徵，依實質課稅原則，仍應認已實現租稅構成要件，而成立
11 租稅債務。德國租稅通則第41條第1項規定：「法律行為無
12 效，或嗣後歸於無效，當事人仍使其經濟效果發生，並維持
13 其存在者，不影響租稅之課徵。但稅法另有規定者，不在此
14 限」，即在闡明此法理。

15 (三)地價稅性質屬財產稅，係對特定財產本體的潛在收益能力課
16 稅，認定其租稅主體時，自應以實質經濟事實關係及其所生
17 實質經濟利益之歸屬與享有為依據（本院107年1月份第2次
18 庭長法官聯席會議決議意旨參照）。地價稅以土地使用之應
19 有收益為稅捐客體，依量能課稅原則，其納稅義務人應為該
20 土地之應有收益所歸屬之人，其既享有使用土地之利益，由
21 其負擔地價稅，始符實質課稅公平原則。土地乃適於課徵租
22 稅之經濟財產，而作為課徵地價稅之客體，依土地稅法第3
23 條及第4條之規定，地價稅之納稅義務人係以土地所有權人
24 為原則，鑑於一般情形，法律上之土地所有權人，同時亦在
25 經濟上支配享有該經濟財產之利益，因此於課徵地價稅時，
26 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
27 義務人；惟土地所有權人，如其所有權移轉登記因自始無效
28 或嗣後歸於無效，倘該無效法律行為之當事人，無視該法律
29 行為無效之事實，仍以有效待之，長時間實際支配使用該土
30 地，並排除法律上所有權人對該財產之干涉，使經濟效果發
31 生，而維持其存在，且未經滌除者，依實質課稅原則，應認

01 已實現租稅構成要件，成立租稅債務，該無效法律行為對既
02 已實現租稅構成要件之租稅債務並不生影響。

03 (四)經查，系爭土地之移轉登記違反當時有效之國有財產法，乃
04 法律行為違反強制規定，應屬無效一節，業據維持台灣高等
05 法院101年度重上更(三)字第24號判決之最高法院103年度
06 台上字第1675號判決載明其維持二審之事實認定，及其法律
07 上之判斷，茲擇其要者，略載如下：「……原審以……上訴
08 人(按即本件上訴人中廣公司，下同)抗辯原3筆土地係經
09 前國防最高委員會核准作價轉讓與中廣事業處一節，……固
10 堪信其辯詞非虛。……36年12月25日行憲後，訓政時期約法
11 已為憲法取代，政府機關管理、處分國有財產，應依行憲後
12 之法定程序為之。而國有財產法自58年1月27日公布施行，
13 強制規範國有財產之取得、保管、使用、收益及處分等事
14 項，行政機關就國有財產之變更、移交及接管等，均須依法
15 定程序辦理。……政府機關於74年間讓售移轉該土地，應依
16 行為時國有財產法(70年1月12日修正公布者，下稱行為時
17 國有財產法)第49條至第54條之相關規定辦理。綜觀……
18 (三)行政院第4050號函復交通部略稱『查中央廣播事業管理
19 處原奉准接管並作價轉帳之各電台產業，前由本院以台45財
20 0228號令貴部准予出具證明，俾由改組後之中國廣播公司辦
21 理登記；茲據財政部查報，本案中國廣播公司花蓮台及板橋
22 機室原使用之土地，應已包括於上開作價轉讓之產業內，此
23 部份土地，該公司請求仍依前令准由其辦理登記一節，同意
24 照辦；至有關本案該公司原使用土地之面積及臺灣郵政、電
25 信總局產帳之調整，可由貴部查明會商有關機關核實辦
26 理』；74年12月11日台(74)孝授3字第10492號函復被上訴
27 人謂原則同意由交通部電信總局以帳面調整方式處理，惟應
28 先徵得審計機關同意後辦理；(四)審計部75年1月6日(75)
29 台審部肆字第824699號函亦略以『貴屬郵政、電信總局共
30 管，坐落花蓮市及板橋市，由中國廣播公司花蓮台及板橋機
31 室使用之土地，由中廣公司補辦登記後之產帳處理，擬由電

01 信總局以"資本公積—固定資產增值公積"及"其他營業外支
02 出、什項支出—捐款與補助"科目作帳面調整乙案，應請依
03 預算程序辦理』……原3筆土地74年間辦理讓售移轉之手
04 續，核與國有財產法相關規定尚有未合，且上開函文亦與主
05 管機關同意移轉登記之書面物權契約有間……上訴人所為原
06 3筆土地74年所有權移轉登記，顯然違背國有財產法上開規
07 定及民法第758條之規定，不生所有權移轉之效力。……經
08 核於法洵無違誤。……原3筆土地為台灣日據時期之電台產
09 業，光復後由中華民國收歸國有，35年總登記時，即登記為
10 國有；雖前國防最高委員會於36年間第225次及第227次常務
11 會議決議作價轉讓與中廣事業處，然未完成作價轉讓（作價
12 轉帳）程序，迄74年間仍未辦理移轉登記；上訴人請求辦理
13 管理機關變更及移轉登記時，國有財產法已公布施行，上訴
14 人並非政府機關、或有租賃關係之直接使用人、或國營事業
15 機關或地方公營事業機構、或舉辦公共福利事業或慈善救濟
16 事業之社會、文化、教育、慈善、救濟團體者，原3筆土地
17 亦非經政府提供為獎勵投資或興建國民住宅之用地，依首揭
18 說明，上訴人洵無從依國有財產法之規定取得國有財產之撥
19 用管理或所有權。電管局同意上訴人辦理原3筆土地管理機
20 關變更登記、及行政院4050號函同意上訴人辦理該土地之所
21 有權移轉登記，均違反國有財產法之相關規定，自不生效
22 力。」等情乃係原審依法確定之事實，並有上述民事判決在
23 卷可稽（原審卷第123-133頁）。足見上訴人中廣公司自74
24 年至103年8月20日最高法院103年度台上字第1675號判決確
25 定為止，在外觀形式上均登記為系爭土地之所有權人，且實
26 質上亦自居於所有權人之地位，占有使用系爭土地，在其上
27 設有板橋機室使用系爭土地，上訴人中廣公司雖因系爭土地
28 之移轉登記違反當時有效之國有財產法，法律行為應屬無
29 效，惟系爭土地自74年至103年8月20日止均經登記所有權人
30 為上訴人中廣公司，並由上訴人中廣公司享有系爭土地之經
31 濟利益。

01 (五)按稅捐稽徵法第28條第2項固規定：「納稅義務人因稅捐稽
02 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
03 錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日
04 起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」
05 然稅法所欲掌握者，為表現納稅能力之經濟事實，而非該經
06 濟事實之法律外觀；土地稅法設定負擔地價稅之租稅債務
07 人，原不限於所有權登記名義上之權利人，而係著重於實際
08 支配及享有該土地之經濟利益者，前已述及。核系爭土地雖
09 於103年8月20日經民事法院判決應塗銷該登記確定，然於上
10 訴人中廣公司請求返還85年至101年地價稅期間內，既然登
11 記為上訴人中廣公司所有，上訴人中廣公司無視該法律行為
12 無效之事實，仍以有效待之，自85年至101年之稅捐週期
13 內，自居於所有權人之地位占有使用，長時間實際支配使用
14 系爭土地，並排除法律上所有權人對該財產之干涉，實質單
15 獨享有系爭土地之經濟利益，業已使經濟效果發生，並維持
16 其存在，卷內復查無其於85年至101年間所享有之經濟效果
17 嗣後已經滌除情事，依實質課稅原則，應認已實現租稅構成
18 要件，而成立租稅債務，始符公平正義。系爭土地登記縱於
19 103年8月20日經民事法院判決應塗銷該登記確定，然對上訴
20 人中廣公司既已實現租稅構成要件之租稅債務並無影響，上
21 訴人新北稅捐處於85年至101年對之課徵該等稅捐週期內系
22 爭土地地價稅，符合實質課稅之公平原則，自屬適法有據，
23 尚不生有溢繳稅款應予返還情事。上訴人中廣公司依稅捐徵
24 法第28條規定，請求退還85年至101年所繳納之地價稅，上
25 訴人新北稅捐處以原處分予以否准，自無違誤。又司法院釋
26 字第625號解釋係就：同一土地如經地政機關於實施重測時
27 發現與鄰地有界址重疊之情形而經重測後面積減少者，即表
28 示依重測前之土地登記標示之面積為計算基礎而核列歸戶冊
29 之地價總額並不正確，其致土地所有權人因而負擔更多稅負
30 者，亦應解為係屬稅捐稽徵法第28條所規定之「因計算錯誤
31 溢繳之稅款」之情形，土地所有權人因地政機關計算錯誤而

01 負擔更多稅負，自屬溢繳稅款。然本件系爭土地係於85年至
02 101年地價稅期間內，上訴人中廣公司自居於所有權人之地
03 位占有使用，實質單獨享有系爭土地之經濟利益，自應負擔
04 該等期間內之地價稅，始符公平正義，系爭土地雖於103年8
05 月20日經民事法院判決應塗銷該登記確定，然對既已實現租
06 稅構成要件之租稅債務並無影響，不生溢繳稅款之情事，本
07 件與司法院釋字第625號解釋之情形不同，自難比附援引。
08 原審未衡酌上訴人中廣公司就系爭土地於85年至101年地價
09 稅期間內占有使用享有經濟上利益及實質課稅之公平原則，
10 逕以系爭土地係因政府機關之錯誤，致上訴人中廣公司系爭
11 土地之登記經認定為無效，上訴人中廣公司溯及自始未取得
12 所有權，即無繳納地價稅之義務，其經上訴人新北稅捐處核
13 課所繳納之地價稅，即屬溢繳，合於稅捐稽徵法第28條第2
14 項「納稅義務人因其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅
15 款」，逕認上訴人新北稅捐處否准上訴人中廣公司請求退還
16 附表編號8之92年11月12日繳納日至17之101年11月30日繳納
17 日起算之各期溢繳稅款之處分有違誤，而撤銷該部分處分，
18 並命上訴人新北稅捐處應作成該部分如數退還並加計利息之
19 處分部分，自有適用法規不當之判決違背法令。上訴人新北
20 稅捐處據以指摘原判決此部分違背法令，求予廢棄，為有理
21 由。因本件事實已臻明確，所涉法律問題已經兩造攻防，故
22 由本院本於原審上開確定之事實，將原判決此部分（即原判
23 決主文第1項及第2項）廢棄，並駁回上訴人中廣公司此部分
24 在第一審之訴。至原判決以上訴人中廣公司逾請求權時效為
25 由，否准上訴人中廣公司請求上訴人新北稅捐處作成退還附
26 表編號1至7繳納日起算之各期溢繳稅款並加計利息之處分部
27 分（即原判決主文第3項），其理由雖有未洽，惟結論並無
28 不合，仍應予維持，上訴人中廣公司上訴論旨，仍執前詞，
29 指摘原判決此部分違背法令，求予廢棄，請求判決如其聲明
30 所示，難認為有理由，應予駁回。

01 六、據上論結，上訴人新北稅捐處上訴為有理由，上訴人中廣公
02 司上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第256條第1
03 項、第259條第1款、第98條第1項前段，判決如主文。

04 中 華 民 國 110 年 8 月 10 日

05 最高行政法院第二庭

06 審判長法官 吳 東 都

07 法官 胡 方 新

08 法官 陳 秀 嫻

09 法官 林 妙 黛

10 法官 王 俊 雄

11 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

12 中 華 民 國 110 年 8 月 10 日

13 書記官 張 玉 純