最　高　行　政　法　院　判　決

110年度再字第39號

再 審原 告　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

再 審被 告　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，再審原告對於中華民國110年8月10日本院109年度上字第699號判決，本於行政訴訟法第273條第1項第1款事由，提起再審之訴部分，本院判決如下：

主　文

再審之訴駁回。

再審訴訟費用由再審原告負擔。

理　由

一、緣坐落於新北市○○區○○段000-0、000及000地號等3筆土地（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，管理機關分別為改制前交通部臺灣電信管理局及臺灣郵政電信管理局）於民國70年6月5日以「管理機關變更」為由，將管理機關登記變更為再審原告，之後在74年8月5日以「作價轉讓」為由，將所有權人登記變更為再審原告所有；嗣於92年間分割增加新北市○○區○○段000-0、000-0、000-0、000-0、000-0地號等5筆土地，連同上開地號之原3筆土地，共計8筆土地（下稱系爭土地），經再審被告分別按一般用地稅率及公共設施保留地稅率課徵地價稅在案。嗣訴外人交通部以再審原告於74年7月25日向改制前臺北縣板橋地政事務所申請辦理原3筆土地之所有權移轉登記時，並未提出移轉不動產物權之書面契約，依修正前民法第760條規定，該移轉系爭土地所有權之物權行為未生效為由，提起民事訴訟，請求塗銷再審原告為系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有權人登記（管理機關交通部），經臺灣高等法院102年4月9日101年度重上更㈢字第42號民事判決交通部勝訴，並經最高法院103年度台上字第1675號民事判決（下稱最高法院103年判決）駁回再審原告上訴而告確定，再審原告旋於103年11月19日辦理回復系爭土地所有權人登記完畢。嗣再審原告於107年2月12日持上開民事判決向再審被告申請退還歷年已繳納地價稅稅款，再審被告依稅捐稽徵法第28條第1項規定，以108年4月16日新北稅板一字第1084894383號函（下稱原處分），退還再審原告退稅請求權時效5年內即102年及103年之地價稅各為新臺幣（下同）1,988,886元，合計3,979,772元並加計利息。再審原告不服，提起訴願經決定駁回。再審原告循序提起行政訴訟，並聲明：⑴訴願決定及原處分不利於再審原告部分均撤銷。⑵再審被告對於再審原告107年2月12日申請退還已繳納地價稅事件，應作成准予退還如附表「中廣公司就系爭土地所繳納之地價稅稅款金額」欄所示之各期地價稅稅款，及自如附表「中廣公司繳納日期」欄所示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，依繳納各期稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。經臺北高等行政法院（下稱原審）以108年度訴字第1779號判決（下稱原判決）：⑴訴願決定及原處分不利於再審原告部分關於主文第二項部分均撤銷。⑵再審被告對於再審原告107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「原告就系爭土地所繳納之地價稅稅款金額」一欄所示之各期稅額，及各自如附表編號8至17「原告繳納日期」一欄所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止，按退還之各期稅額，依繳納各期稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。⑶再審原告其餘之訴駁回。兩造對其不利部分均提起上訴，經本院以109年度上字第699號判決（下稱原確定判決）：⑴原判決關於「撤銷訴願決定及原處分否准再審原告請求退還附表

編號8之92年11月12日繳納日至17之101年11月30日繳納日起算之各期溢繳稅款之處分，並命再審被告應作成該部分如數退還並加計利息之處分」部分暨該訴訟費用部分均廢棄。⑵廢棄部分再審原告在第一審之訴駁回。⑶再審原告之上訴駁回。⑷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訟費用，均由再審原告負擔。再審原告仍不服，以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由，提起本件再審之訴（至再審原告本於行政訴訟法第273條第1項第13款及第14款事由提起再審之訴部分，本院另以裁定移送於其管轄法院）。

二、再審原告起訴主張：㈠兩造於原審之爭點為請求返還地價稅之依據係為稅捐稽徵法第28條第1項或是第2項，其請求權基礎之時效期間如何計算及起算點如何認定，然原確定判決駁回再審原告之訴之理由與兩造在原審之爭執事項均無關，亦未依行政訴訟法第263條準用行政訴訟法第125條第2項及第3項規定行使闡明義務，即遽以未經兩造充分陳述及辯論之法律見解及事實認定，採為判決之基礎，具有行政訴訟法第273條第1項第1款適用法規顯有錯誤之再審事由。㈡原判決未認定再審原告單獨享有系爭土地之經濟利益且該經濟利益未被滌除等事實，然原確定判決無行政訴訟法第259條所列各款事由情形，反於原審確認之事實，自行認定事實，違反行政訴訟法第254條第1項及第259條，具有行政訴訟法第273條第1項第1款再審事由。㈢依本院105年度判字第20號、106年度判字第325號、109年度上字第475號判決意旨，可知採取經濟觀察法之目的，係對於人民濫用私法形式迂迴安排經濟活動，以規避稅賦但仍能達到原所希望的經濟效果時，應按經濟觀察法，深究經濟利益之歸屬，掌握納稅能力，加以調整課稅，因此若非人民濫用私法形式迂迴安排經濟活動以規避稅捐，自無適用經濟觀察法為判斷之餘地可言。準此，再審原告就系爭土地並無任何濫用私法形式迂迴安排經濟活動以規避稅賦之行為，自無適用經濟觀察法認定再審原告應負

擔系爭土地地價稅之納稅義務之餘地。是原確定判決以經濟觀察法認定再審原告不得依稅捐稽徵法第28條聲請退還稅款云云，適用法規顯有錯誤。㈣依本院97年度判字第215號判決意旨，可知若課稅之法律構成要件明確，殊無以實質課稅原則對人民課稅之餘地。土地稅法第3條第1項對於地價稅之納稅義務人已有明確規範，係以土地所有權人為納稅義務人，而是否為土地所有權人，自應本諸民法關於不動產物權之規定定之，再審原告既非系爭土地之所有權人，則再審被告以再審原告為系爭土地納稅義務人進行課徵，自有錯誤溢繳稅款之情形。然原確定判決以實質課稅原則逕認再審原告自居於所有權人之地位占有使用系爭土地，應負擔系爭土地地價稅之納稅義務云云，違反土地稅法第3條第1項及憲法第19條，有行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由。㈤依財政部89年3月17日台財稅第0890451414號函、96年1月23日台財稅字第09604502680號函及107年7月17日台財稅字第10700036930號函，可知若非土地所有權人，雖曾以土地所有權人自居而占有使用土地，享有占有使用之經濟效果，仍得請求退還已繳納之地價稅。然原確定判決逕認再審原告曾自居為系爭土地所有權人而使用占有系爭土地，縱然移轉系爭土地所有權之法律行為係屬無效，再審原告於該等期間仍應負擔地價稅之納稅義務云云，明顯違背平等原則及行政自我拘束原則，適用法規明顯錯誤等語，求為判決：⑴原判決不利於再審原告之部分及原確定判決均廢棄。⑵廢棄部分，再審被告在前程序之上訴駁回。⑶廢棄部分，訴願決定及原處分不利於再審原告部分均撤銷；再審被告對於再審原告107年2月12日申請退還已繳納地價稅事件，應再作成准予退還如附表編號1至7「原告就系爭土地所繳納之地價稅稅款金額」一欄所示之各期稅額，及各自如附表編號1至7「原告繳納日期」一欄所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止，按退還之各期稅額，依繳納各期稅款之日郵

政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。

三、再審被告則以：㈠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。經查，再審原告以所有權人之地位占有使用系爭土地，在其上設有板橋機室使用，實質單獨享有系爭土地之經濟利益，基於稅法掌握經濟事實以達成公平課稅之原理，再審原告於85年至101年之稅捐週期內，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，再審被告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。㈡再審原告主張經濟觀察法適用於人民濫用私法形式迂迴安排經濟活動以規避稅賦之情形，應按經濟觀察法，探究經濟利益之歸屬及掌握納稅能力，加以調整課稅，則再審原告並無規避稅捐行為，自無適用經濟觀察法認定其應負擔系爭土地地價稅之義務云云。惟查，系爭土地雖於103年8月20日經民事法院判決應塗銷該登記確定，然再審原告無視該法律行為無效之事實，自85年至101年之稅捐週期內，仍自居於所有權人之地位占有使用，實質單獨享有系爭土地之經濟利益，亦查無其於85年至101年間所享有之經濟效果已經滌除情事，依實質課稅原則，應認已實現租稅構成要件，該無效法律行為對已實現租稅構成要件之租稅債務並不生影響。是再審被告於85年至101年對之課徵該等稅捐週期內系爭土地地價稅，符合實質課稅之公平原則，自屬適法有據。㈢再審原告復主張臺灣臺北地方法院104年度重訴字第724號民事判決，命再審原告應返還98年12月18日至103年12月18日占有系爭土地相當於租金之不當得利，其占有系爭土地所享有之經濟效果嗣後已被滌除，再審原告自得依稅捐稽徵法第28條規定請求退稅云云。惟查，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，

因此無效之法律行為已發生經濟效果者，除法律別有規定，或法律係就法律行為本身或其法律效果而課徵者外，並不影響租稅的課徵，否則違反強行規定或公序良俗而無效之法律行為，得免除法律之負擔，殊非合理。準此，再審被告於課稅時雖存在無效事由，但於認定課徵租稅之構成要件事實時，係依據課稅時再審原告所發生而存在之其他經濟效果，以其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而為核課處分，自屬合法，而長期支配使用該土地所享有之經濟效果與占有該土地使用收益應支付之租金係屬二事，再審原告主張占有系爭土地所享有之經濟效果嗣後已被滌除，依稅捐稽徵法第28條第2項規定而為退稅之請求，即非可採等語，資為抗辯，求為判決：駁回再審原告之訴。

四、本院查：

㈠「（第1項）有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由或知其事由而不為主張者，不在此限：□適用法規顯有錯誤。……」行政訴訟法第273條第1項第1款定有明文。惟再審程序乃是要求法院廢棄既有之確定裁判，試圖推翻一個已生「既判力」之法律狀態，如果再審成立，案件重新審理，原來訴訟活動的一切努力即歸於徒勞，並對法律安定狀態的維持形成重大衝擊，因此程序上必須慎重為之，現行實證法乃要求先進行門檻審查。無法通過門檻者，再審法院即無須進一步對本案進行全面重複之實體審理。

㈡行政訴訟法第273條第1項第1款所稱「適用法規顯有錯誤」之規定，既然作為再審案件之審查門檻，其意義自然應與行政訴訟法第243條有關「判決違背法令」之上訴法律審理由（包括「不適用法規」或「適用不當」）予以區別，不然當特定法院對實證法規範意旨之詮釋如與當事人主觀之認知不符時，所有案件均可經由再審程序，輕易跨越再審門檻，由另一法院對同一案件進行全面重複之審理，此非再審法制之立法本旨。再從前開再審事由與上訴法律審理由之要件用字

觀之，二者所要求合法門檻亦顯有不同，再審部分所用之文字為「適用法規『顯有』錯誤」，而上訴法律審理由之文字僅是「不適用法規」或「適用不當」，而不強調其外觀上一望即知之顯著性，亦表現出對再審程序開啟之謹慎態度。在此規範背景下，所謂「適用法規顯有錯誤」，在法釋義學的解釋上，係指確定判決所適用之法規顯然不合於法律規定，存在具有相當法律知識之人，一見即明的錯誤。是所謂「適用法規顯有錯誤」，係指原裁判所適用之法規與該案應適用之現行法規相違背，或與司法院大法官解釋或大法庭裁判意旨有所牴觸者，始足當之。至於法律見解、法律涵攝及事實認定之歧異，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規顯有錯誤，而據為再審之理由。

㈢經查：

1.關於再審原告主張：兩造於原審爭執重點在於本件退稅請求權依據為稅捐稽徵法第28條第1項或第2項及時效如何計算？原確定判決未依行政訴訟法第263條準用第125條第2項、第3項規定行使闡明義務，率以兩造未爭執之事項，且係以反於原審確認之事實，逕行廢棄原判決而駁回再審原告之訴，違反行政訴訟法第254條第1項及第259條，具有行政訴訟法第273條第1項第1款適用法規顯有錯誤之再審事由部分：

⑴按最高行政法院應於上訴聲明之範圍內進行調查（行政訴訟法第251條第1項規定參照），此乃本於處分權主義所為之規定。最高行政法院在上訴聲明範圍內，審查高等行政法院判決有無違背法令。①就法律審查而言，因適用法規乃法院之職權，不受上訴理由之拘束（行政訴訟法第251條第2項規定參照）。換言之，當上訴合法要件具備，最高行政法院審查高等行政法院判決有無違背法令之門全開，進行「完全審查」，學說上稱之為「完全法律審上訴」。②就事實之審查而言，行政訴訟法第254條第1項所謂「最高行政法院應以高等行政法院判決

確定之事實為判決基礎」，係指判決之基本事實而言，至於該事實應如何以法律涵攝，則屬法律適用之問題。

⑵查原確定判決係依原審認定之事實，即再審原告雖因系爭土地之移轉行為，違反當時有效之國有財產法之規定，法律行為無效，經最高法院103年判決應塗銷登記確定，但再審原告自74年至103年8月20日最高法院103年判決確定止，外觀形式上登記為土地所有權人，且實質上亦自居於所有權人地位，占有使用系爭土地之事實，認為再審原告已享有經濟效果，依實質課稅原則，應認已實現租稅構成要件，而成立租稅債務。原確定判決並未另行認定事實，僅法律涵攝與原審不同，且本院得就原判決為法律上完全審查，是再審原告主張本院前審自行認定事實，將原判決廢棄改判，有違行政訴訟法第259條、第254條第1項及第263條準用第125條第2、3項闡明義務之規定，適用法規顯有錯誤云云，並非可採。

2.關於再審原告主張：依本院97年度判字第215號判決可知，若課稅法律構成要件明確，殊無以實質課稅原則對人民課稅之餘地。土地稅法第3條第1項已明定以土地所有權人為納稅義務人，本件亦非租稅規避，無從適用經濟觀察法認定再審原告應負擔地價稅之納稅義務。且財政部函釋認為若非土地所有權人，雖曾以所有權人自居而占有使用土地，仍得請求退還稅款，原確定判決認為再審原告應負擔地價稅之納稅義務，違反平等原則、行政自我拘束原則，適用法規顯有錯誤部分：

⑴本件原確定判決係以：為能掌握納稅義務人之實質上負擔能力，有關稅法的解釋適用，應採取經濟觀察法，取向於稅法規範之經濟上意義。租稅債務係因實現法定之租稅構成要件而成立，已成立之租稅債務，除非有溯及影響租稅債務之事項，原則上不再變更。且按法律行為無效，或嗣後歸於無效，而當事人仍使其經濟效果發

生，並維持其存在者，並不影響租稅之課徵。良以稅法所欲掌握者，乃表現納稅能力之經濟事實，而非該經濟事實之法律外觀（改制前行政法院82年9月份庭長、評事聯席會議決議意旨參照）。基於租稅法掌握經濟事實以達成公平課稅之原理，法律行為雖然自始無效或嗣後歸於無效，惟該無效法律行為之當事人，無視該法律行為無效之事實，仍以有效待之，使相與結合之經濟效果發生，並予以維持者，除法律別有規定外，法律行為之無效，不影響租稅之課徵，依實質課稅原則，仍應認已實現租稅構成要件，而成立租稅債務。核系爭土地雖於103年8月20日經民事法院判決應塗銷該登記確定，然於再審原告請求返還85年至101年地價稅期間內，既然登記為再審原告所有，再審原告無視該法律行為無效之事實，仍以有效待之，自85年至101年之稅捐週期內，自居於所有權人之地位占有使用，長時間實際支配使用系爭土地，並排除法律上所有權人對該財產之干涉，實質單獨享有系爭土地之經濟利益，業已使經濟效果發生，並維持其存在，卷內復查無其於85年至101年間所享有之經濟效果嗣後已經滌除情事，依實質課稅原則，應認已實現租稅構成要件，而成立租稅債務，始符公平正義。系爭土地登記縱於103年8月20日經民事法院判決應塗銷該登記確定，然對再審原告既已實現租稅構成要件之租稅債務並無影響，再審被告於85年至101年對之課徵該等稅捐週期內系爭土地地價稅，符合實質課稅之公平原則，自屬適法有據，尚不生有溢繳稅款應予返還情事，而部分廢棄原判決並駁回再審原告在原審之請求。

⑵經核原確定判決適用之法規，並無與該案應適用之法規相違背、或與司法院大法官解釋、大法庭裁判意旨相牴觸。再審原告主張原確定判決有前述適用法規顯有錯誤之再審事由云云，僅屬與原確定判決所採之法律見解歧異，依首開說明，原確定判決並非適用法規顯有錯誤。

㈣綜上，再審原告依行政訴訟法第273條第1項第1款規定提起本件再審之訴，為顯無再審理由，應予駁回。至於再審原告本於行政訴訟法第273條第1項第13款及第14款事由提起再審之訴部分，本院另以裁定移送於其管轄法院。

五、據上論結，本件再審之訴為無理由。依行政訴訟法第278條第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　5　　月　　19　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　帥　嘉　寶

法官　林　惠　瑜

法官　鄭　小　康

法官　林　玫　君

法官　洪　慕　芳

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　111　　年　　5　　月　　19　　日

書記官　張　玉　純