

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第386號

上 訴 人 新北市政府稅捐稽徵處

代 表 人 張世玠

訴訟代理人 李麗惠

被 上 訴 人 強鴻開發有限公司

代 表 人 郭建宏

被 上 訴 人 健鴻開發有限公司

代 表 人 郭俊良

被 上 訴 人 郭枝新

黃仁嬌

郭鄭明良

郭宗霖

郭威廷

郭晉承

郭晉豪

共 同

訴訟代理人 謝碧峯 會計師

輔助參加人 新北市政府

代 表 人 侯友宜

輔助參加人 新北市政府城鄉發展局

代 表 人 黃國峰

上列當事人間土地增值稅事件，上訴人對於中華民國111年3月24日臺北高等行政法院109年度訴字第1085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高等行政訴訟庭。

理 由

甲、程序部分：

按行政訴訟法於民國111年6月22日經總統公布修正部分條文，並定於112年8月15日施行。行政訴訟法施行法第19條規

01 定：「（第1項）修正行政訴訟法施行前已繫屬於最高行政
02 法院，而於修正行政訴訟法施行後，尚未終結之事件，由最
03 高行政法院依舊法審理。（第2項）前項情形，最高行政法
04 院為發回或發交之裁判者，應依修正行政訴訟法第104條之1
05 或第229條規定決定受發回或發交之管轄法院。」準此，本
06 件仍應依修正施行前規定審理，審理結果認應予廢棄發回原
07 審時，則依修正行政訴訟法依第104條之1第1項本文：「適
08 用通常訴訟程序之事件，以高等行政法院為第一審管轄法
09 院。」再依修正行政訴訟法第3條之1前段：「本法所稱高等
10 行政法院，指高等行政法院高等行政訴訟庭」應發回臺北高
11 等行政法院高等行政訴訟庭，先予指明。

12 乙、實體部分：

13 一、緣被上訴人分別於106年6月9日及106年6月20日訂約出售所
14 有坐落新北市○○區○○○段○○○小段000000、000000、
15 000000、000000、000000、000000地號等6筆土地（下合稱
16 系爭土地）予訴外人潤泰創新國際股份有限公司（下稱潤泰
17 公司）及訴外人立信建設股份有限公司（下稱立信公司）
18 〔相關買賣情形詳如改制前臺北高等行政法院（下稱北高
19 行）109年度訴字第1085號判決（下稱原判決）附表一所
20 示〕後，於106年6月12日及106年6月21日申報土地移轉現
21 值，並檢附輔助參加人新北市政府（下稱市政府）106年5月
22 18日新北板工都證字第1060000000號及106年5月24日新北板
23 工都證字第1060000000號土地使用分區證明書，主張系爭土
24 地為公共設施保留地，申請依110年6月23日修正前（下同）
25 土地稅法第39條第2項規定免徵土地增值稅，並經上訴人核
26 准在案。嗣輔助參加人新北市政府城鄉發展局（下稱城鄉
27 局）於107年8月16日邀集各單位召開會議討論，會議結論認
28 定系爭土地皆非屬公共設施保留地，並以107年12月19日新
29 北城開字第1072381320號函（下稱107年12月19日函）請新
30 北市板橋區公所（下稱板橋區公所）主動核發更正為非公共
31 設施保留地之證明予各該申請人，該公所遂陸續換發系爭土

01 地使用分區證明書，且於證明書備註欄註記系爭土地「非屬
02 公共設施保留地」。上訴人據此認定系爭土地之移轉，無土
03 地稅法第39條第2項免徵土地增值稅之適用，遂依土地稅法
04 第28條及稅捐稽徵法第21條規定，分別以土地增值稅繳款書
05 （各被上訴人補徵稅額詳如原判決附表二所示，下合稱原處
06 分）向被上訴人補徵共計新臺幣（下同）9,245,839元之土
07 地增值稅。被上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴
08 願決定及原處分均撤銷。嗣於111年2月17日原審言詞辯論
09 時，聲明更正為：如原判決附表二所示之原處分、復查決定
10 及其訴願決定均撤銷。嗣經原判決判如其聲明。上訴人不服
11 ，乃提起本件上訴，請求廢棄原判決並駁回被上訴人於第一
12 審之訴。

13 二、被上訴人起訴之主張、上訴人於原審之答辯及輔助參加人城
14 鄉局於原審之陳述，均引用原判決所載。

15 三、原審撤銷如原判決附表二所示之原處分、復查決定及其訴願
16 決定，係以：

17 (一)系爭土地經輔助參加人市政府完成徵收法定程序，原所有權
18 人亦已領取補償費在案，則系爭土地縱未於當時完成徵收取
19 得登記，依民法第759條規定，亦不影響輔助參加人市政府
20 已原始取得系爭土地之所有權。又系爭土地因未辦理徵收取
21 得登記，致原所有權人郭柒死亡後，因繼承及買賣而賡續移
22 轉登記為被上訴人名下，被上訴人再登記移轉至潤泰公司、
23 立信公司（下稱潤泰等2公司）名下，惟因系爭土地實質上
24 為輔助參加人市政府所有，且已開發為道路用地，縱潤泰等
25 2公司因信賴系爭土地之登記而為善意之第三人，亦因該移
26 轉登記行為違反土地法第14條第1項第5款規定而無效，且潤
27 泰等2公司亦不因善意而受信賴保護，繼而可取得系爭土地
28 之所有權。準此，系爭土地形式上之外觀固登記為潤泰等2
29 公司所有，但實際上之所有權人仍為輔助參加人市政府。

30 (二)系爭土地因未辦理徵收取得登記，致分別由被上訴人繼承或
31 買受，並因系爭土地之使用分區為道路用地，致被上訴人誤

01 認系爭土地為公共設施保留地得作為申請容積移轉之送出基
02 地，而分別於106年6月9日、同年月20日與潤泰等2公司簽訂
03 土地買賣契約書；系爭土地因未辦理徵收取得登記，致輔助
04 參加人市政府誤認系爭土地屬公共設施保留地，因而核發輔
05 助參加人市政府106年5月18日新北板工都證字第1060000000
06 號、106年5月24日新北板工都證字第1060000000號土地使用
07 分區證明書（即證明系爭土地為公共設施保留地），上訴人
08 亦因此依土地稅法第39條第2項規定而核准被上訴人免納土
09 地增值稅之申請。是以，被上訴人將系爭土地出售予潤泰等
10 2公司，並完成移轉登記，實係輔助參加人市政府怠於辦理
11 徵收取得登記，致被上訴人誤以為系爭土地為公共設施保留
12 地得作為容積移轉之送出基地之故。

13 (三)系爭土地雖因買賣契約（有償）而移轉登記於潤泰等2公司
14 名下，上訴人並依土地稅法第5條第1項第1款規定，以原處
15 分對上訴人所認知之「原所有權人」即被上訴人課徵土地增
16 值稅。然而，如前所述，輔助參加人市政府於完成徵收法定
17 程序時即已原始取得系爭土地之所有權，且因系爭土地為不
18 融通物，故無論是被上訴人或是潤泰等2公司，均未因繼承
19 或買賣而取得系爭土地之所有權。易言之，被上訴人或潤泰
20 等2公司固登記為系爭土地之名義上所有權人，但實質上之
21 所有權人應為輔助參加人市政府，因此，倘有交易，實際上
22 享有土地增值之利益者，為輔助參加人市政府，而非被上訴
23 人，被上訴人亦非土地稅法第5條第1項第1款規定之「原所
24 有權人」，是上訴人對之課徵土地增值稅，已然違誤。況被
25 上訴人業將系爭土地之買賣價金分別返還予潤泰等2公司。
26 至系爭土地之移轉登記，關於立信公司部分，被上訴人強鴻
27 開發有限公司（下稱強鴻公司）、郭枝新、郭鄭明良、郭宗
28 霖、郭威廷、郭晉承、郭晉豪業於108年1月14日與立信公司
29 簽訂協議書，其中第1項約定：「甲、乙與丙方三方因就系
30 爭土地買賣及移轉登記法律行為目前與行政機關存有權利歸
31 屬之爭議，故立書人同意由乙及丙方先返還各自已收受之系

01 爭土地買賣價金9成……。甲方同意依乙方之指示，將系爭
02 土地以丁方（即被上訴人強鴻公司負責人郭建宏）之個人名
03 義為受託人為信託登記，並將系爭土地之權狀交由丁方保
04 管。……」第3項約定：「立書人同意，……若乙方獲得確
05 定之敗訴判決，乙方及丙方同意連帶將剩餘已收受買賣價金
06 1成，於判決確定後10日內返還予甲方，……」第4項約定：
07 「第3項乙方與丙方之價金返還義務履行完畢後之翌日，第1
08 項約定之信託關係生終止效力，甲、乙、丙與丁四方同意系
09 爭土地不再辦理過戶或塗銷信託手續，並由主管機關依確定
10 判決逕行辦理徵收登記。」而被上訴人強鴻公司、郭枝新、
11 郭威廷、郭晉承、郭晉豪、郭宗霖、郭鄭明良及訴外人王麗
12 鈞與內政部間確認徵收法律關係不存在事件業經北高行以10
13 7年度訴字第1662號判決被上訴人強鴻公司等人敗訴確定，
14 則依前揭協議書第4項約定，立信公司亦同意將系爭土地返
15 還予被上訴人，僅因系爭土地業經輔助參加人市政府徵收，
16 故約定不再辦理過戶手續，而得由主管機關依確定判決逕行
17 辦理徵收登記。而關於潤泰公司部分，被上訴人陳稱因潤泰
18 公司要求損害賠償，故尚未同意辦理返還。惟系爭土地之實
19 質所有權人為輔助參加人市政府，而非被上訴人，而被上訴
20 人復將系爭土地之買賣價金返還買受人，顯然被上訴人並無
21 取得與土地價值具對價關係之給付，亦無維持該經濟效果存
22 在之意，應認其租稅構成要件未實現，是上訴人堅持課徵系
23 爭土地之土地增值稅，即非有據。

24 (四)被上訴人之所以與潤泰等2公司簽訂土地買賣契約書，實係
25 因輔助參加人市政府怠於辦理徵收移轉登記之故。嗣因輔助
26 參加人城鄉局發現系爭土地業經輔助參加人市政府辦理徵收
27 完畢，故已非公共設施保留地，因而以107年12月19日函通
28 知板橋區公所，並請板橋區公所主動核發更正為非公共設施
29 保留地之證明予各該申請人，上訴人並因此而撤銷免徵土地
30 增值稅之核定，改以原處分課徵被上訴人土地增值稅，但系
31 爭土地性質之變更非被上訴人所能知悉，而被上訴人既已分

01 別返還買賣價金予買受人，其等亦非系爭土地之實質所有權
02 人，實質上無法執有土地因移轉而得予核課之土地增值利
03 益，則其等自未因系爭土地之漲價而受有任何利益可言。是
04 以，上訴人以原處分對之課徵土地增值稅，不僅與實質課稅
05 原則、量能課稅原則相悖，亦與土地增值稅之立法意旨不符
06 等語，為其論據。

07 四、本院按：

08 (一)土地稅法第5條規定：「(第1項)土地增值稅之納稅義務人
09 如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土地為
10 無償移轉者，為取得所有權之人。……(第2項)前項所稱
11 有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移
12 轉；……」第28條本文規定：「已規定地價之土地，於土地
13 所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」
14 第30條規定：「(第1項)土地所有權移轉或設定典權，其
15 申報移轉現值之審核標準，依左列規定：一、申報人於訂定
16 契約之日起30日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為
17 準。二、申報人逾訂定契約之日起30日始申報者，以受理申
18 報機關收件日當期之公告土地現值為準。三……(第2項)
19 前項第1款至第4款申報人申報之移轉現值，經審核低於公告
20 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
21 照公告土地現值徵收土地增值稅。前項第1款至第3款之申報
22 移轉現值，經審核超過公告土地現值者，應以其自行申報之
23 移轉現值為準，徵收土地增值稅。……」第31條規定：
24 「(第1項)土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移
25 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
26 之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土
27 地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次
28 移轉現值。二、土地所有權人為改良土地已支付之全部費
29 用，包括已繳納之工程受益費、土地重劃費用及因土地使用
30 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
31 時捐贈土地之公告現值總額。(第2項)前項第1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。……」另平均地權條例第38條第2項規定：「前
項所稱原規定地價，係指中華民國53年規定之地價；其在
中華民國53年以前已依土地法規定辦理規定地價及在中華民國
53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。」按我國土地增值稅係在實踐憲法第14
3條第3項規定：「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應
由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之」意旨，經由立法裁
量，於土地稅法第28條規定以移轉所有權時為計算並徵收土
地自然漲價之時點；通常在有償移轉時，獲得土地自然漲價
之利益者為原土地所有權人，土地稅法第5條第1項第1款乃
規定以原所有權人為納稅義務人。次按稅捐稽徵法第21條規
定：「（第1項）稅捐之核課期間，依下列規定：一、依法
應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且
無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為
5年。……（第2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅
捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現
者，以後不得再補稅處罰。……」即稅捐稽徵機關於核課期
間，可就未予徵起之稅額予以追補。

(二)被上訴人等9人分別於106年6月9日及106年6月20日訂約出售
其等所有系爭土地之應有部分予潤泰等2公司，並分別於同
年6月12日、6月21日申報土地移轉現值，上訴人以系爭土地
均為公共設施保留地，而准按土地稅法第39條第2項規定免
徵土地增值稅。嗣發現系爭土地之原土地所有權人為郭柒，

01 早於69年間經臺灣省政府核准徵收並發放補償費完竣，郭柒
02 於96年11月20日死亡後，由郭昭清等6人繼承取得，之後自9
03 7年起陸續因買賣或贈與而將系爭土地分別移轉登記於被上
04 訴人名下，再由被上訴人出售移轉登記予潤泰等2公司。系
05 爭土地於都市計畫使用分區為「道路用地」，現況已闢為道
06 路使用，屬新北市政府養護工程處養護之公共交通道路，板
07 橋區公所已依查明結果換發系爭土地之使用分區證明書，於
08 該等證明書備註欄註記「非屬公共設施保留地」。上訴人因
09 認系爭土地之移轉無土地稅法第39條第2項規定之適用，而
10 依土地稅法第28條及稅捐稽徵法第21條規定補徵土地增值
11 稅，此為原審所確定之事實。原審並為法律上之論斷，指系
12 爭土地經徵收補償完竣，雖輔助參加人市政府怠於辦理徵收
13 取得登記，惟土地實屬公有，現已闢為道路使用，依土地法
14 第14條第1項第5款規定公共交通道路不得私有之規定，系爭
15 土地為不融通物，被上訴人與潤泰等2公司簽訂系爭土地買
16 賣契約書並辦理所有權移轉登記，並無民法上善意取得之適
17 用，系爭土地之實際所有權人即輔助參加人市政府方為因土
18 地自然漲價之受益人，被上訴人亦非土地稅法第5條第1項第
19 1款所指之原所有權人；又系爭土地之性質由公共設施保留
20 地變更為道路用地，非被上訴人事先所能知悉，被上訴人知
21 悉後已將買賣價金返還潤泰等2公司，無維持經濟利益存在
22 之意，租稅構成要件亦未實現，原處分以被上訴人為原土地
23 所有權人補徵土地增值稅，於法未合，並於實質課稅原則、
24 量能課稅原則相悖，應予撤銷等語。

25 (三)惟我國為實現土地漲價歸公之憲法意旨，經由立法裁量，以
26 土地增值稅制安排納稅義務人、漲價利益計算時點及稅額計
27 算等稽徵事項，明文規定於土地稅法，已如前述。被上訴人
28 出售並為所有權移轉登記予潤泰等2公司，各該土地於移轉
29 登記時均屬已規定地價之土地，復依申報之移轉現值總額減
30 除前次按物價調整後之原地價，有自然漲價之事實，被上訴
31 人並獲得買賣價金，已從買賣交易獲得利益，故本件交易所

01 生實質經濟利益之歸屬與享有，應為被上訴人。原審認定系
02 爭土地早經輔助參加人市政府辦理徵收補償完竣，為不融通
03 物，被上訴人與潤泰公司之所有權移轉登記為無效等節，係
04 關於土地所有權歸屬之判斷；又指土地自然漲價之利益應歸
05 輔助參加人市政府享有一節，亦昧於實際交易係由潤泰等2
06 公司將價金給付予被上訴人之事實。原審上開論斷係基於民
07 事法律而為，與公法上稅捐債務之成立，應依稅法所定之課
08 稅要件予以判斷，要屬二事。本件上訴人於未逾核課期間，
09 獲知系爭土地非屬公共設施保留地，無免徵之事由，審認被
10 上訴人本於私有土地所有權人之地位出售，已該當土地移轉
11 應計算漲價之時點，且經計算結果確有漲價情形，而予以補
12 徵，尚非全然無據。至被上訴人雖主張事後已將收受之價金
13 返還予潤泰等2公司，其未獲利等節，此乃土地增值稅賦成
14 立後所發生之事實，縱被上訴人之主張可信並得使原處分所
15 依據之課稅要件不存在或失其效力，而消滅稅捐債務，僅得
16 是否另依其他法律關係主張權利，尚與本件原處分合法性之
17 判斷無涉。原審遽僅以民事法律，推論被上訴人非土地稅法
18 第5條第1項第1款所規定之原所有權人，上訴人以原處分向
19 被上訴人補徵土地增值稅，違反實質課稅原則及量能原則，
20 即有適用法規不當及理由不備之違誤。

21 (四)另，稅捐稽徵程序上如先予納稅義務人免稅處分之核准，此
22 一核准確認納稅義務人無繳納稅捐之義務，具有授益行政處
23 分之性質，本院98年度判字第125號判決可資參照；又事後
24 予以補徵原免徵之稅款，即兼有撤銷原核准免稅處分之性
25 質，本院108年度判字第179號判決意旨足參。行政程序法第
26 117條規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處
27 分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為
28 之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：一、撤銷對公益
29 有重大危害者。二、受益人無第119條所列信賴不值得保護
30 之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於
31 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。」從而，稽徵機關作成免稅處分後，嗣所為補徵處分寓有撤銷前免稅處分之性質，如相對人有因信賴原免稅處分而為一定之信賴行為，對此補徵處分之合法性審查，即應審認補徵處分有無違反信賴保護原則。本件被上訴人於原審110年3月9日準備程序時主張「依據新北市政府規定，要將公共設施保留地移轉登記給政府，才能夠獲得容積獎勵；原告是在出賣土地後申請容積獎勵時，才知道系爭土地不是公共設施保留地，後續才知道在69年時有被徵收及領取補償費的情形；原告並不知道被繼承人有這些土地，到93年才被政府通知要辦理繼承登記，原告等人才補辦繼承登記，從93至106年間的多次移轉，被告也沒有課徵土地增值稅，表示其認定系爭土地是公共設施保留地，如果認定系爭土地為非公共設施保留地，則從96至106年間經過的多次移轉，為何都沒有課徵土地增值稅。」（見原審卷1第478頁），及於原審言詞辯論時主張：「當初既然已經發放補償費，卻又為何不將土地辦理移轉登記，這些都是政府機關的怠惰造成的；原告是在賣地之後，買受人將系爭土地捐贈給政府作為容積移轉時，才發現是公有土地已經沒有價值，整個過程中原告並沒有任何的故意過失……。」等語，被上訴人既已陳稱基於其認知，過往系爭土地之所有權移轉登記均未經課徵土地增值稅，其因不知系爭土地已被徵收，方有此買賣過戶之行為，其於過程中並無故意過失等情，似已主張其信賴應予保護。原處分有無違反信賴保護原則，攸關原處分之合法與否。

(五)綜上，本件上訴意旨指摘原判決有前述(三)之違背法令，固屬有據，惟原處分是否無悖於信賴保護原則一節，既尚有未明並攸關原處分之合法性判斷，即有待原審另為調查審認，本

01 院尚無從自為判決，爰將原判決廢棄，發回原審另為適法之
02 判決。

03 五、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1
04 項、第260條第1項，判決如主文。

05 中 華 民 國 112 年 12 月 28 日

06 最高行政法院第一庭

07 審判長法官 胡 方 新

08 法官 林 玫 君

09 法官 張 國 勳

10 法官 洪 慕 芳

11 法官 李 玉 卿

12 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

13 中 華 民 國 112 年 12 月 28 日

14 書記官 高 玉 潔