最　高　行　政　法　院　判　決

111年度上字第847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

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111年9月23日臺北高等行政法院111年度再字第64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、緣坐落於新北市○○區○○段570-1、658及752地號等3筆土地（下合稱原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上訴人，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上訴人所有；嗣於92年間分割增加新北市○○區○○段658-3、658-4、752-2、752-3、752-4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（下合稱系爭土地），經被上訴人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。嗣訴外人交通部以上訴人於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，請求塗銷上訴人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（下稱系爭最高法院民事判決）駁回上訴人上訴而告確定，上訴人旋於103年11月19日辦理回復系爭土地所有權人登記完畢。嗣上訴人於107年2月12日持上開民事判決向被上訴人申請退還歷年已繳納地價稅稅款，被上訴人依行為時稅捐稽徵法第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），退還上訴人退稅請求權時效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，並未准許退還其他年之地價稅。上訴人不服，就不利部分提起訴願，經決定駁回後，於108年11月5日提起行政訴訟（下稱前程序或前訴訟），並聲明：⑴訴願決定及原處分不利於上訴人部分均撤銷。⑵被上訴人對於上訴人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。經原審以108年度訴字第1779號判決（下稱原審前判決）：⑴訴願決定及原處分不利於上訴人部分關於主文第二項部分均撤銷。⑵被上訴人對於上訴人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（即上訴人）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（即上訴人）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上訴人其餘之訴駁回。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原審前判決關於撤銷訴願決定及原處分否准上訴人請求退還附表編號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，並命被上訴人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廢棄部分上訴人在第一審之訴駁回。⑶上訴人之上訴駁回。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，均由上訴人負擔。上訴人仍不服，以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第13款及第14款之事由，提起再審之訴，經本院110年5月19日110年度再字第39號裁定移送原審法院審理，嗣經原審以111年度再字第64號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審答辯均引用原判決所載。

三、原判決駁回上訴人之訴，其理由略以：㈠關於行政訴訟法第273條第1項第13款再審事由部分：臺灣臺北地方法院105年12月30日104年度重訴字第724號民事判決（下稱系爭臺北地院民事判決）固未經提出於前程序，然上訴人即為該民事事件之當事人，且該判決於105年12月30日即上訴人提起前訴訟之前，即已作成，該證物顯屬上訴人於前程序中即已知其存在，且於前程序尚非不能提出而未提出者，即難認屬現始發現之證物，自不得據以提起再審之訴。再觀諸上訴人所提出系爭臺北地院民事判決內容，可知該民事判決理由認上訴人係無正當權源占有系爭土地，作為廣播設備基地使用，而受有利益。然而上訴人於前揭地價稅期間內，雖非系爭土地法律上之所有權人，但長時間實際支配系爭土地，實際享有使用系爭土地之經濟利益，自應將該作為經濟財產之土地歸屬於實際管領該財產經濟利益之上訴人，而對其課徵租稅，始符實質課稅之公平原則。至於上訴人是否因無權占有構成民法第179條規定之不當得利，而應負不當得利返還之民事責任，則屬私法秩序回復之問題，故縱使系爭臺北地院民事判決判命上訴人因此應給付交通部相當於租金之不當得利及

其法定利息，並未滌除上訴人占有系爭土地之事實，亦不影響上訴人於公法上已成立之租稅債務，尚無行為時稅捐稽徵法第28條第1項「適用法令錯誤」或「計算錯誤」致溢繳稅款可言。是上訴人主張其於上開期間內享有系爭土地之經濟效果，嗣後已被系爭臺北地院民事判決所滌除等語，自不足採。故系爭臺北地院民事判決縱經斟酌，仍無從使上訴人據此即受較有利益之裁判，即難認原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第13款再審事由。㈡關於行政訴訟法第273條第1項第14款再審事由部分：上訴人雖援引原證21、24、25、26、27、29、30、31等證物，主張其係在收受系爭最高法院民事判決後，始知悉系爭土地所有權移轉登記之法律行為係屬無效。然證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，不得謂原確定判決有重要證據漏未斟酌。是上訴人於前程序據上述證物所為之主張，原審前判決及原確定判決未予採納，係屬證據取捨問題，自非漏未斟酌，核與行政訴訟法第273條第1項第14款之情形無涉等語。

四、上訴人上訴意旨略以：㈠依系爭臺北地院民事判決意旨，可知上訴人占有系爭土地之一切利益，已判命返還予訴外人交通部，經濟效果嗣後已被滌除，上訴人於98年12月18日至103年12月17日自毋庸負擔系爭土地之地價稅租稅債務，且兩造在前程序未爭執占有系爭土地所享有之經濟效果有無滌除此相關爭點，上訴人在前程序自無法提出系爭臺北地院民事判決，故系爭臺北地院民事判決自屬行政訴訟法第273條第1項第13款之如經斟酌可受較有利益之證物，然原判決不察，逕認本件尚無行為時稅捐稽徵法第28條第1項適用法令錯誤或計算錯誤致溢繳稅款云云，形同未附理由駁回上訴人之訴。㈡上訴人在前程序原審程序即已提出重要證據（即原證21、24、25、26、27、28、29、30、31）證明係在收受系爭最高法院民事判決後始知悉系爭土地所有權移轉登記之法律行為係屬無效，而原確定判決對上開重要證據完全未予以斟

酌，顯有行政訴訟法第273條第1項第14款之再審事由，然原判決不察，未就上訴人上開之主張予以論斷，核有判決理由不備之違誤。再者，上訴人所提原證21、24、25、26、27、29、30、31等證物，全然未見前程序原確定判決及原審前判決在判決理由中說明取捨意見，顯屬「漏未斟酌上訴人提出之重要證物」，然原判決逕認上訴人所提之上開證物，原審前判決及原確定判決未予採納，係屬證據取捨問題，與行政訴訟法第273條第1項第14款無涉云云，而為不利於上訴人之論斷，顯有違誤等語。

五、本院經核原審駁回上訴人在原審再審之訴，結論並無違誤，茲就上訴意旨補充論斷如下：

（一）按再審之訴，係對於前確定判決聲明不服之方法，其目的在於請求除去前確定判決之效力，惟判決因確定而產生其既判力，原則上法院及當事人均應受其拘束，自不許當事人事後任意予以爭執，故唯有遵守法定不變期間提出具備法定重大瑕疵之事由，如行政訴訟法第273、274條等再審事由時，始有重開訴訟程序之可能。行政訴訟法第273條第1項第13款及第14款固規定：「……□當事人發現未經斟酌之證物或得使用該證物。但以如經斟酌可受較有利益之裁判為限。□原判決就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌。」惟第13款所謂當事人發現未經斟酌之重要證物者，係指該證物在前訴訟程序時業已存在，而為當事人所不知或不能使用，今始知悉或得予利用者而言，且以如經斟酌可受較有利益之裁判者為限；第14款所謂足以影響於判決之重要證物漏未斟酌，係指當事人在前訴訟程序中已提出於事實審法院之證物，事實審法院漏未加以斟酌，且該證物為足以影響判決結果之重要證物者而言。因此，倘非前訴訟程序事實審法院漏未斟酌其所提出之證物，或縱經斟酌亦不足以影響原判決之內容，或原判決曾於理由中已說明不予斟酌或不予調查之證據者，則均不能認為具備

本款規定之再審事由，即與行政訴訟法第273條第1項第14款規定之要件不合。

（二）原確定判決係依原審前判決認定之事實，即上訴人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，經系爭最高法院民事判決應塗銷登記確定，但上訴人自74年至103年8月20日系爭最高法院民事判決確定止，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，認為上訴人已享有經濟效果，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。而認上訴人雖起訴請求作成退還85年至101年已繳地價稅之行政處分，但自85年至101年之稅捐週期內，上訴人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，然對上訴人既已實現租稅構成要件之租稅債務並無影響，被上訴人於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。

（三）上訴人依行政訴訟法第273條第1項第13款、第14款提起本件再審之訴，其主張顯無理由，原判決駁回其訴，並無不合。茲說明如下：

1.上訴人雖提出系爭臺北地院民事判決，主張其98年12月至103年12月17日占有系爭土地，已經民事法院判決命上訴人將占有系爭土地相當於租金之不當得利返還訴外人交通部，則縱認上訴人曾占有使用系爭土地而享經濟利益，嗣後亦已被滌除云云，而依行政訴訟法第273條第1項第13款

提起再審之訴。惟系爭臺北地院民事判決固未經提出於前程序，然上訴人即為該民事事件之當事人，且該判決於105年12月30日即上訴人提起前訴訟之前，即已作成，該證物顯屬上訴人於前程序中即已知其存在，且於前程序尚非不能提出而未提出者，即難認屬現始發現之證物，自不得據以提起再審之訴。又，上訴人是否因無權占有構成民法第179條規定之不當得利，而應負不當得利返還之民事責任，則屬私法秩序回復之問題，故縱使民事法院判決上訴人應給付土地法律上所有權人相當於租金之不當得利及其法定利息，亦不能滌除上訴人占有系爭土地之事實，亦不影響上訴人於公法上已成立之租稅債務，尚無行為時稅捐稽徵法第28條第1項「適用法令錯誤」或「計算錯誤」致溢繳稅款可言。況系爭臺北地院民事判決乃給付判決，並非形成判決，且非確定判決，無法因該判決直接發生法律關係變動之效果。是以，系爭臺北地院民事判決縱經斟酌，亦不足以使上訴人獲致較有利之裁判。原判決認為與行政訴訟法第273條第1項第13款再審要件不合，並無不合。

2.上訴人雖主張原確定判決漏未斟酌其於該案事實審提出之原證21、24、25、26、27、29、30、31等證物云云，惟上訴人於該案提出上開證物，係用以證明其主張行政機關對於地價稅核課錯誤具有可歸責性（亦即對於維持不合法之系爭土地所有權移轉登記之外觀，具有可歸責性）。惟原確定判決係認為，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。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，然於上訴人請求返還85

年至101年地價稅期間內，既然登記為上訴人所有，上訴人並不將該法律行為視為無效，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，然對上訴人既已實現租稅構成要件之租稅債務並無影響，被上訴人於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，而駁回上訴人在一審之請求。原確定判決並不認為有溢繳稅款之情事，自無須進一步判斷溢繳稅款是否不可歸責於上訴人，或上訴人是否係在收受系爭最高法院民事判決後，始知悉系爭土地所有權移轉登記之法律行為係屬無效。是前開證據縱經斟酌亦不足以影響判決結果。原判決認為與行政訴訟法第273條第1項第14款再審要件不合，理由雖有不同，但結論並無不合，仍應予以維持。

（四）綜上，原判決認本件並無行政訴訟法第273條第1項第13、14款規定再審之事由，而駁回上訴人之再審之訴，自無違誤，上訴意旨指摘原判決，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

六、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　112　年　2　月　23　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　　112　　年　　2　　月　　23　　日

書記官　張　玉　純