

臺北高等行政法院判決

109年度訴字第1085號

111年2月17日辯論終結

原告 強鴻開發有限公司

代表人 郭建宏（董事）

原告 健鴻開發有限公司

代表人 郭建宏（董事）

原告 郭晉承

郭晉豪

郭枝新

黃仁嬌

郭鄭明良

郭宗霖

郭威廷

共同

訴訟代理人 謝碧峰 會計師

被告 新北市政府稅捐稽徵處

代表人 張世玠（處長）住同上

訴訟代理人 紀雅淳

01 李麗惠
02 張淑萍
03 輔助參加人 新北市政府
04 代 表 人 侯友宜（市長）住同上
05 輔助參加人 新北市政府城鄉發展局

06 代 表 人 黃國峰（局長）住同上
07 訴訟代理人 黃威
08 劉怡君

09 上列當事人間土地增值稅事件，原告不服新北市政府中華民國10
10 9年7月21日新北府訴決字第1090754359號訴願決定（案號：10981
11 40370號），提起行政訴訟，本院判決如下：

12 主 文

13 如附表二所示之原處分、復查決定及其訴願決定均撤銷。
14 訴訟費用由被告負擔。

15 事實及理由

16 一、爭訟概要：

17 緣原告分別於民國106年6月9日及106年6月20日訂約出售所
18 有坐落新北市○○區○○○段第○○小段000-00、000-00、
19 000-00、000-00、000-00、000-00地號等6筆土地（以下合
20 稱系爭土地）予訴外人潤泰創新國際股份有限公司（下稱潤
21 泰公司）及訴外人立信建設股份有限公司（下稱立信公司）
22 （相關買賣情形詳如附表一所示）後，於106年6月12日及10
23 6年6月21日申報土地移轉現值，並檢附新北市政府106年5月
24 18日新北板工都證字第1060001522號及106年5月24日新北板
25 工都證字第1060001596號土地使用分區證明書，主張系爭土
26 地為公共設施保留地，申請依行為時（下同）土地稅法第39
27 條第2項規定免徵土地增值稅，並經被告核准在案。嗣輔助
28 參加人新北市政府城鄉發展局（下稱城鄉局）於107年8月16
29 日邀集各單位召開會議，會議結論認定系爭土地皆非屬公共

01 設施保留地，並以107年12月19日新北城開字第1072381320
02 號函（下稱107年12月19日函）請新北市板橋區公所（下稱
03 板橋區公所）主動核發更正為非公共設施保留地之證明予各
04 該申請人，該公所遂陸續換發系爭土地使用分區證明書，且
05 於證明書備註欄註記系爭土地「非屬公共設施保留地」。被
06 告據此認定系爭土地之移轉，即無土地稅法第39條第2項規
07 定之適用，爰依土地稅法第28條及稅捐稽徵法第21條規定，
08 分別以土地增值稅繳款書（各原告補徵稅額詳如附表二所
09 示，以下合稱原處分）向原告補徵共計新臺幣（下同）9,24
10 5,839元之土地增值稅。原告不服，申請復查，經被告以109
11 年3月11日新北稅法字第1093103814、1093103815、1093103
12 816、1093103817、1093103818、1093103819、109310382
13 1、1093103822、1093103823號復查決定（以下合稱復查決
14 定，詳如附表二所示）維持，原告仍表不服，遂共同提起訴
15 願，經決定駁回後，原告猶未甘服，故提起本件行政訴訟。

16 二、原告起訴主張及聲明：

17 (一)主張要旨：

18 1.原告出售系爭土地為無效行為，且無實質獲利：

19 依據本院107年度訴字第1662號確定判決內容可知，系爭土
20 地業經改制前臺北縣政府（99年12月25日改制為新北市政府
21 府，以下均以新北市政府稱之）完成徵收，故系爭土地產權
22 早已於完成徵收法定程序時即實質歸屬政府所有，且因系爭
23 土地屬於公有之「公共交通道路」用地，依土地法第14條第
24 1項第5款規定，系爭土地即不得移轉為私有。因此，原告雖
25 將系爭土地出售予潤泰公司及立信公司，並完成移轉登記，
26 惟因該移轉行為有無效之原因，故原告已於110年11月間將
27 系爭土地買賣價金全數返還予潤泰公司及立信公司，是原告
28 並未因系爭土地之買賣契約而獲取實質經濟利益，被告向原
29 告課徵土地增值稅，顯有違誤。

30 2.原處分違反納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條第1項、 31 第2項規定之實質課稅原則：

01 (1)依納保法第7條第1項、第2項規定，稅捐機關認定課徵租稅
02 構成要件之事實時，應以實質課稅原則為之。而系爭土地係
03 因政府機關幾十年怠惰不作為，方致未完成徵收登記，並致
04 原告在不知系爭土地已被徵收之情況下出售，導致原告面臨
05 解約還款外加損害賠償之窘境，被告未先探究原告有無獲取
06 實質經濟利益之情況下，逕自對原告課徵土地增值稅，顯不
07 符合實質課稅原則。

08 (2)城鄉局函告系爭土地非屬公共設施保留地，無非係依據內政
09 部87年6月30日（87）台內營字第8772176號函釋（下稱87年
10 6月30日函釋）之意旨以及內政部93年5月17日台內營字第09
11 300841572號函（下稱93年5月17日函）檢送93年4月15日召
12 開研商「監察院為調查都市計畫公共設施用地業經政府協議
13 價購，但土地仍登記為私有土地，是否仍屬公共設施保留
14 地」之會議紀錄，認定系爭土地皆非屬公共設施保留地。惟
15 內政部93年5月17日函所檢送之會議紀錄係就協議價購為說
16 明，而非就徵收為討論，且此會議紀錄（結論）僅屬解釋性
17 行政規則性質，並非法律或依法律授權訂定之命令，亦即不
18 具法律效力，城鄉局依據不具法律效力之會議紀錄，函告系
19 爭土地非屬公共設施保留地，顯有不當。況且，本院另案即
20 105年度訴字第1341號（上訴後之案號為最高行政法院108年
21 度判字第179號）土地增值稅事件，與本件案情幾乎相同，
22 最高行政法院108年度判字第179號判決即認為可重啟徵收，
23 而「徵收前之移轉」仍是公共設施保留地。再者，參酌司法
24 院釋字第779號解釋意旨，可知同樣作為公共使用，倘僅因
25 政府機關怠惰不作為或法令規定不完備，造成不同之課稅效
26 果，明顯違反公平原則。

27 (二)聲明：如附表二所示之原處分、復查決定及其訴願決定均撤
28 銷。

29 三、被告答辯及聲明：

30 (一)答辯要旨：

01 1.原告前曾主張系爭土地為公共設施保留地，申請依土地稅法
02 第39條第2項規定免徵土地增值稅，原經被告核准在案。嗣
03 城鄉局以系爭土地非屬公共設施保留地為由通知板橋區公
04 所，就系爭土地曾於發給「新北市政府都市計畫土地使用分
05 區（或公共設施用地）證明書」加註屬公共設施保留地之情
06 形者，應主動核發更正為非公共設施保留地之證明予各該申
07 請人，並副知被告。板橋區公所爰陸續換發系爭土地之使用
08 分區證明書，並在該等證明書備註欄註記「非屬公共設施保
09 留地」。是以，系爭土地既經主管機關重新認定非屬公共設
10 施保留地，則其等所為之移轉登記自無土地稅法第39條第2
11 項免徵土地增值稅規定之適用。從而，被告依土地稅法第28
12 條及稅捐稽徵法第21條規定，對原告核定補徵土地增值稅，
13 依法洵屬有據。

14 2.依改制前行政法院82年9月份庭長、評事聯席會議決議及最
15 高行政法院109年度上字第951號判決意旨可知，於現行土地
16 增值稅法制中，有關土地增值稅之核課，不能不顧稅捐法制
17 之原始設計，而強引實質課稅原則，扭曲現行稅捐實體法之
18 適用。是以，系爭土地之移轉登記既無土地稅法第39條第2
19 項免徵土地增值稅規定之適用，被告就本次移轉依土地稅法
20 第28條、第31條第1項及稅捐稽徵法第21條規定，按其土地
21 漲價總數額對原告補徵尚在核課期間內之土地增值稅，於法
22 並無違誤。至原告援引之本院105年度訴字第1341號、最高
23 行政法院108年度判字第179號及106年度判字第249號等行政
24 判決，係就所爭土地是否係經「協議價購並付清款項」之事
25 實所為之判斷，尚不得比附援引。

26 3.原告分別於106年6月9日及同年月20日訂約出售系爭土地予
27 潤泰公司及立信公司，旋於106年6月12日及同年月21日向被
28 告申報土地移轉現值，並辦竣移轉登記，而其移轉登記原因
29 為買賣，核屬有償移轉，依土地稅法第5條第1項第1款規
30 定，土地增值稅之納稅義務人為原所有權人即原告無誤。縱
31 原告已返還買賣價金予潤泰公司及立信公司，惟系爭土地仍

01 登記於潤泰公司及立信公司名下，迄今未經法院判決塗銷確
02 定，故上開所有權移轉之事實仍然存在，揆諸土地法第43條
03 及土地登記規則第7條規定，其登記有絕對效力，且其移轉
04 無土地稅法第39條第2項免徵土地增值稅規定之適用，是被
05 告依土地稅法第5條、第28條及稅捐稽徵法第21條規定就系
06 爭土地向原告核定補徵土地增值稅之處分，於法並無違誤，
07 亦與司法院釋字第779號解釋所揭櫫之租稅平等原則無違，
08 原告所訴，亦難採憑。

09 (二)聲明：原告之訴駁回。

10 四、輔助參加人新北市政府未到庭陳述意見；輔助參加人城鄉局
11 未具狀陳述意見，僅到庭表示系爭土地為道路用地。

12 五、爭點：

13 被告向原告課徵移轉系爭土地之土地增值稅，是否適法有
14 據？有無違反納保法第7條第1項、第2項規定之實質課稅原
15 則？

16 六、本院之判斷：

17 (一)前提事實：

18 前揭爭訟概要欄所載之事實，為兩造所不爭執，復有系爭土
19 地之異動索引【強鴻開發有限公司（下稱強鴻公司）之原處
20 分卷第157至154頁、第116至109頁、第89至82頁、第64至55
21 頁、第39至27頁、第9至2頁】、新北市政府106年5月18日新
22 北板工都證字第1060001522號、106年5月24日新北板工都證
23 字第1060001596號土地使用分區證明書（強鴻公司之原處分
24 卷第135頁、第172至173頁）、城鄉局107年12月19日函（本
25 院卷一第446至448頁）、板橋區公所108年10月23日新北板
26 工字第1082074040號函、108年10月28日新北板工字第10820
27 74889號函送換發後之土地使用分區證明書（本院卷一第454
28 至460頁）、原處分（如附表二所示）、復查決定（本院卷
29 一第378至445頁）、訴願決定（本院卷一第98至112頁）在
30 卷可稽，自堪信為真實。

31 (二)系爭土地應為新北市政府所有：

01 1.按土地徵收乃國家基於公共利益之需要，依法定程序，以強
02 制手段取得私人土地權利之行政行為，被徵收者之權利非直
03 接移轉於徵收者，而係徵收者依法律之力以取得新權利，同
04 時被徵收者之權利歸於消滅，是以徵收而取得土地，非繼受
05 取得，而為原始取得，需用土地人取得徵收土地所有權，不
06 以完成登記為要件。又土地法第14條第1項第5款明文公共交
07 通道路之土地，不得為私有，此之不得為私有，係指公共交
08 通道路之土地如已為公有，則不得變為私有而言。其立法意
09 旨乃係因公共交通道路土地屬於公共需用地，為顧及社會公
10 共利益，依循土地政策之要求，宜歸國家所有，由政府機關
11 管理經營之，故特明定為不得私有，其性質上即屬於不融通
12 物（最高行政法院102年度判字第760號判決參照）。

13 2.次按土地法第43條所稱依本法所為之登記，有絕對效力，係
14 為保護第三人交易之安全，將登記賦予絕對真實之效力，此
15 項不動產物權登記公信力之規定，與98年1月23日日修正公
16 布、同年7月23日施行之民法第759條之1第2項，增訂「不動
17 產物權登記之公信力，與因信賴不動產登記之善意第三人，
18 已依法律行為為物權變動之登記者，其變動之效力，不因原
19 登記物權之不實而受影響」之規範趣旨並無不同。各該信賴
20 登記而受保護之規定，除須為信賴登記之善意第三人，並有
21 移轉不動產所有權之合致意思，及發生物權變動登記之物權
22 行為外，必以依合法有效之法律行為而取得者，始得稱之。
23 若法律行為之標的係不融通物，因違反禁止之規定（民法第
24 71條），致整個法律行為成為絕對無效者，即不生「善意取
25 得」而受信賴保護之問題。於此情形，因信賴不動產登記之
26 善意第三人，縱已依法律行為為物權變動之登記，亦無土地
27 法第43條及民法第759條之1第2項規定之適用（最高法院101
28 年度台上字第1412號、109年度台上字第2061號判決意旨參
29 照）。

30 3.經查，板橋區公所辦理「江子翠十八號道路」工程用地，奉
31 原臺灣省政府69年5月14日69府地四字第41093號函核准徵

收，並經新北市政府69年5月15日北府地四字第100472號公告徵收新北市○○區○○○段第○○小段000-00、000（部分徵收，分割後徵收地號為000-00）、000-0（部分徵收，分割後徵收地號為000-00）、000-00（部分徵收，分割後徵收地號為000-00）、000-0（部分徵收，分割後徵收地號為000-00）、000-0（部分徵收，分割後徵收地號為000-00）地號等6筆土地，並訂於69年6月27日發放徵收補償費。其中352-11地號土地之補償費5,736,100元業經原所有權人即訴外人郭柒於69年10月29日領訖；另000-00地號、000-00地號、000-00地號、000-00地號及000-00地號（分割徵收前地號為000、000-0、000-00、000-0及000-0）等5筆土地之補償費合計1,863,534元則因受領遲延，經新北市政府於70年6月19日以70年度存字第565號依法辦理提存於原臺灣臺北地方法院板橋分院提存所待領，嗣經郭柒於74年9月14日以74年度取字第1870號領取完畢。又系爭土地未於當時完成徵收移轉登記，嗣因都市計畫與地籍分割線不符，奉原臺灣省政府72年7月20日府地四字第58233號函核准更正徵收。另系爭土地之都市計畫使用分區為「道路」，現況已闢為道路使用，屬新北市政府養護工程處養護之公共交通道路等情，有新北市政府地政局110年9月3日新北地徵字第1101646444號函附該徵收案相關公函、郭柒領取補償費收據、補償費清冊、提存書、更正徵收土地清冊等文件（本院卷二第495-534頁）及新北市政府養護工程處110年10月29日新北養一字第1104853695號函（本院卷三第101頁）附卷可稽，且為兩造所不爭執，自堪信為真實。

4.次查，系爭土地既經新北市政府完成徵收法定程序，原所有權人亦已領取補償費在案，則系爭土地縱未於當時完成徵收移轉登記，依民法第759條之規定，亦不影響新北市政府已原始取得系爭土地之所有權。又系爭土地因未辦理徵收移轉登記，致原所有權人郭柒死亡後，乃因繼承及買賣而庚續移轉登記為原告名下。嗣原告分別於106年6月9日、同年月20

01 日將系爭土地出售予潤泰公司、立信公司，且分別於106年6
02 月28日、同年7月5日移轉登記至潤泰公司、立信公司名下等
03 情，有系爭土地之買賣契約（本院卷二第21至30頁、第31至
04 44頁、強鴻公司之原處分卷第137頁、第178頁、健鴻公司之
05 原處分卷第111頁、郭枝新之原處分卷第166頁、黃仁嬌之原
06 處分卷第39頁、郭宗霖之原處分卷第16頁、郭晉承之原處分
07 卷第34頁）、異動索引查詢資料（強鴻公司之原處分卷第15
08 7至154頁、第116至109頁、第89至82頁、第64至55頁、第39
09 至27頁、第9至2頁）。再者，系爭土地固因繼承或買賣而分
10 別移轉登記為原告暨再登記移轉至潤泰公司、立信公司名
11 下，惟因系爭土地實質上為新北市政府所有，且已開發為道
12 路用地，揆諸前開規定及說明可知，縱潤泰公司、立信公司
13 因信賴系爭土地之登記而為善意之第三人，亦因該移轉登記
14 行為違反土地法第14條第1項第5款之規定而無效，且潤泰公
15 司、立信公司亦不因善意而受信賴保護，繼而可取得系爭土
16 地之所有權。準此，系爭土地形式上之外觀固登記為潤泰公
17 司、立信公司所有，但實際上之所有權人仍為新北市政府。

18 (三)原處分就系爭土地核課土地增值稅，洵有違誤，應予撤銷：

19 1.按憲法第143條第3項規定：「土地價值非因施以勞力資本而
20 增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。」平均
21 地權條例第35條規定：「為實施漲價歸公，土地所有權人於
22 申報地價後之土地自然漲價，應……徵收土地增值稅。
23 ……」是土地稅法第5條規定：「（第1項）土地增值稅之納
24 稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。
25 二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。……（第2
26 項）前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵
27 收等方式之移轉；……」第28條規定：「已規定地價之土
28 地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地
29 增值稅。但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與
30 之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」土地
31 稅法第39條第1項、第3項規定：「（第1項）被徵收之土

01 地，免徵其土地增值稅。……（第3項）依法得徵收之私有
02 土地，土地所有權人自願按公告土地現值之價格售與需地機
03 關者，準用第1項之規定。」（免徵土地增值稅規定，與平
04 均地權條例第42條第1項、第3項大致相同）從而，對於土地
05 價值非因施以勞力資本之增值，除有法定之免徵事由外，應
06 由國家課徵土地增值稅，歸由全民共享，以符公平原則。又
07 土地增值稅之稅捐屬性，核屬「所得稅」（土地交易所得）
08 之性質，僅「所得稅」係以收益實現之觀點，肯認「在扣除
09 成本費用後之淨收益，得用以表徵取得淨收益主體之稅負能
10 力」。至土地增值稅則是對土地交易所得所課徵之所得稅，
11 只不過採取分離課稅之形式課徵（不過現行所得稅法又改採
12 房地合一稅制，在課過土地增值稅後，重新計算房地合一稅
13 負時，得以扣除）（最高行政法院107年度判字第624號判決
14 參照）。

15 2.次按租稅之課徵，在於掌握納稅義務人之納稅能力，即繳納
16 租稅之經濟能力。為符合租稅公平，對具體之租稅事件課徵
17 租稅，於認定事實及適用法律時，應注重課稅事實之經濟實
18 質，而不拘泥於其法律形式，此乃稅捐法制上所稱之「實質
19 課稅原則」，該原則在稅捐債權成立與否之法律涵攝過程
20 中，其實踐方式則是採取「經濟觀察法」，此觀行為時稅捐
21 稽徵法第12條之1第1項、第2項及納保法第7條第1項、第2項
22 規定：「（第1項）涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租
23 稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之
24 意義及實質課稅之公平原則為之。（第2項）稅捐稽徵機關
25 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
26 其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」及該稅捐稽徵
27 法、納保法立法理由分別記載：「二、……租稅法所重視
28 者，係應為足以表徵納稅能力之經濟事實，非僅以形式外觀
29 之法律行為或關係為依據。故在解釋適用稅法時，所應根據
30 者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就實質經濟利益
31 之享受者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則。三、

01 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
02 動，循私法上形式，以利益取得人之名義判斷租稅法律關係
03 之歸屬，是為表見課稅主義，或稱表見課稅之原則。若所得
04 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
05 法律之解釋上，毋寧以經濟上實質取得利益者為課稅對象，
06 斯為實質課稅主義或稱實質課稅之原則。」「按稅捐之核
07 課，應依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課
08 稅之公平原則為之，亦經司法院大法官釋字第420號解釋闡
09 示。此項根據經濟上意義之認定，包含『法律解釋』與『事
10 實認定』，故分別於本條第1、2項明定。」甚明（稅捐稽徵
11 法第12條之1於110年12月17日刪除）。

12 3.再按土地增值稅係依據漲價歸公之原則，對土地所有權人因
13 土地自然漲價所得利益所課徵之稅款。因之，只要有自然漲
14 價所得以及土地所有權移轉之事實，依土地稅法第28條之規
15 定，除有不課徵之法定理由外，均應課徵土地增值稅。又基
16 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
17 然自始無效或嗣後歸於無效，惟該無效法律行為之當事人，
18 無視該法律行為無效之事實，仍以有效待之，使相與結合之
19 經濟效果發生，並予以維持者，除法律別有規定外，法律行
20 為之無效，不影響租稅之課徵，依實質課稅原則，仍應認已
21 實現租稅構成要件，而成立租稅債務。德國租稅通則第41條
22 第1項規定：「法律行為無效，或嗣後歸於無效，當事人仍
23 使其經濟效果發生，並維持其存在者，不影響租稅之課徵。
24 但稅法另有規定者，不在此限」，即在闡明此法理（最高行
25 政法院109年度上字第699號判決參照）。反之，法律行為倘
26 自始無效，而當事人亦未維持該經濟效果，亦即並非以有效
27 待之，依實質課稅原則，應認其租稅構成要件未實現，此時
28 稅捐稽徵機關即無再予課徵土地增值稅之依據，否則即與前
29 揭實質課稅原則相悖。

30 4.經查，如前所述，系爭土地經新北市政府69年5月15日北府
31 地四字第100472號公告徵收，並訂於69年6月27日發放徵收

01 補償費，且該徵收補償費均經原所有權人領訖，是系爭土地
02 於完成徵收法定程序時即已由新北市政府原始取得所有權，
03 未因新北市政府怠於辦理移轉登記而有異。又系爭土地因未
04 辦理徵收移轉登記，致分別由原告繼承或買受，並因系爭土
05 地之使用分區為道路用地，致原告誤認系爭土地為公共設施
06 保留地得作為申請容積移轉之送出基地，而分別於106年6月
07 9日、同年月20日與潤泰公司、立信公司簽訂土地買賣契約
08 書，此觀原告強鴻公司與潤泰公司於106年6月9日簽訂之土
09 地買賣契約書第5條約定：「乙方（即強鴻公司）保證事
10 項：5.1乙方保證本契約土地於簽約時確位於板橋市都市計
11 畫內，確屬公共設施保留用地，屆時若非為公共設施保留用
12 地則甲方（即潤泰公司）得解除本契約。5.2乙方保證本契
13 約土地產權完整清楚，絕無……土地徵收……。……5.4乙
14 方保證本契約土地可做為容積移轉之送出基地……。」「（本
15 院卷二第35至36頁）及原告強鴻公司、郭枝新、郭鄭明良、
16 郭宗霖、郭威廷、郭晉承、郭晉豪與立信公司於106年6月20
17 日簽訂之土地買賣契約書第15條、第17條約定：「本買賣標
18 的係公共設施保留地（道路用地，且隸屬板橋都市計畫範圍
19 內），無協議價購、無徵收……，依規定免徵土地增值
20 稅……。」「特約事項：1.雙方約定乙方（即上開原告）佔
21 用排除完成後，於新北市政府會勘後確認無佔用物，且甲方
22 （即立信公司）取得容積移轉許可函前，乙方不得恢復原
23 狀。」（本院卷二第23至25頁）即明。再者，系爭土地因未
24 辦理徵收移轉登記，故致新北市政府誤認系爭土地屬公共設
25 施保留地，因而核發新北市政府106年5月18日新北板工都證
26 字第1060001522號、106年5月24日新北板工都證字第106000
27 1596號土地使用分區證明書（即證明系爭土地為公共設施保
28 留地）（強鴻公司原處分卷第135頁、第172至173頁），被
29 告亦因此依土地稅法第39條第2項規定而核准原告免納土地
30 增值稅之申請。是以，原告將系爭土地出售予潤泰公司、立
31 信公司，並完成移轉登記，實係新北市政府怠於辦理徵收移

01 轉登記，致原告誤以為系爭土地為公共設施保留地得作為容
02 積移轉之送出基地之故。

03 5.其次，揆諸前揭憲法第143條第3項、平均地權條例第35條及
04 土地稅法第5條之規定可知，在通常情形，漲價歸公之土地
05 政策於所有權移轉時，以課徵土地增值稅之方式實現；而完
06 納此一稅賦者，則視土地移轉之情形為有償或無償而定其納
07 稅義務人。其意旨應在於有償移轉時，原土地所有權人因有
08 償而取得相對之土地價值，因而享有持有土地期間土地增值
09 之利益，故由其負擔繳納義務，始符量能課稅原則。而土地
10 稅法第5條第2項例示定義有償、無償之意義，前項所稱有償
11 移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；
12 所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。可知土地稅法
13 上之有償與無償之區辨，應重在原土地所有權人有無取得與
14 土地價值具對價關係之給付（最高行政法院109年度上字第7
15 04號判決參照）。而查，系爭土地雖因買賣契約（有償）而
16 移轉登記於潤泰公司、立信公司名下，被告並依土地稅法第
17 5條第1項第1款「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地
18 為有償移轉者，為原所有權人」規定，以原處分對被告所認
19 知之「原所有權人」即原告課徵土地增值稅。然而，如前所
20 述，新北市政府於完成徵收法定程序時即已原始取得系爭土
21 地之所有權，且因系爭土地為不融通物，故無論是原告或是
22 潤泰公司、立信公司，均未因繼承或買賣而取得系爭土地之
23 所有權。易言之，原告或潤泰公司、立信公司固登記為系爭
24 土地之名義上所有權人，但實質上之所有權人應為新北市政
25 府，因此，倘有交易，實際上享有土地增值之利益者，為新
26 北市政府，而非原告，原告亦非土地稅法第5條第1項第1款
27 規定之「原所有權人」，是被告對之課徵土地增值稅，已然
28 違誤。何況，原告業將系爭土地之買賣價金分別返還予潤泰
29 公司、立信公司，此有被告所不爭執其真正之存證信函、匯
30 款申請書、匯款回條聯（本院卷三第147至165頁）、臺灣新
31 北地方法院107年度板司簡調字第1861號確認買賣契約無效

01 事件108年1月17日調解程序筆錄及原告強鴻公司、郭枝新、
02 郭鄭明良、郭宗霖、郭威廷、郭晉承、郭晉豪與立信公司簽
03 訂之協議書、匯款申請書、匯款回條聯（本院卷三第167至1
04 97頁）等件可稽。至於系爭土地之移轉登記，關於立信公司
05 部分，原告強鴻公司、郭枝新、郭鄭明良、郭宗霖、郭威
06 廷、郭晉承、郭晉豪業於108年1月14日與立信公司簽訂協議
07 書，其中第1項約定：「甲、乙與丙方三方因就系爭土地買
08 賣及移轉登記法律行為目前與行政機關存有權利歸屬之爭
09 議，故立書人同意由乙及丙方先返還各自己收受之系爭土地
10 買賣價金9成……。甲方同意依乙方之指示，將系爭土地以
11 丁方（即強鴻開發有限公司負責人郭建宏）之個人名義為受
12 託人為信託登記，並將系爭土地之權狀交由丁方保管。
13 ……」第3項約定：「立書人同意，……若乙方獲得確定之
14 敗訴判決，乙方及丙方同意連帶將剩餘已收受買賣價金1
15 成，於判決確定後10日內返還予甲方，……」第4項約定：
16 「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
17 項約定之信託關係生終止效力，甲、乙、丙與丁四方同意系
18 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
19 判決逕行辦理徵收登記。」而原告強鴻公司、郭枝新、郭威
20 廷、郭晉承、郭晉豪、郭宗霖、郭鄭明良及訴外人王麗鈞與
21 內政部間確認徵收法律關係不存在事件業經本院以107年度
22 訴字第1662號判決原告強鴻公司等人敗訴確定，此有上開行
23 政判決在卷足稽（本院卷一第304至326頁），則依前揭協議
24 書第4項約定，立信公司亦同意將系爭土地返還予原告，僅
25 因系爭土地業經新北市政府徵收，故方約定不再辦理過戶手
26 續，而得由主管機關依確定判決逕行辦理徵收登記。而關於
27 潤泰公司部分，原告陳稱因潤泰公司要求損害賠償，故尚未
28 同意辦理返還（本院卷三第206頁）。惟如前所述，系爭土
29 地之實質所有權人為新北市政府，而非原告，而原告復將系
30 爭土地之買賣價金返還買受人，顯然原告並無取得與土地價
31 值具對價關係之給付，亦無維持該經濟效果存在之意，揆諸

前揭說明，應認其租稅構成要件未實現，是被告堅持課徵系爭土地之土地增值稅，即非有據。

6.再者，如前所述，原告之所以與潤泰公司、立信公司簽訂土地買賣契約書，實係因新北市政府怠於辦理徵收移轉登記之故。嗣因城鄉局發現系爭土地業經新北市政府辦理徵收完畢，故已非公共設施保留地，因而以107年12月19日函通知板橋區公所，並請板橋區公所主動核發更正為非公共設施保留地之證明予各該申請人，被告並因此而撤銷免徵土地增值稅之核定，改以原處分課徵原告土地增值稅，但系爭土地性質之變更非原告所能知悉，而原告既已分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人，實質上無法執有土地因移轉而得予核課之土地增值利益，則其等自未因系爭土地之漲價而受有任何利益可言。是以，被告以原處分對之課徵土地增值稅，不僅與實質課稅原則、量能課稅原則相悖，亦與土地增值稅之立法意旨不符。

(四)綜上所述，系爭土地之實質所有權人既為新北市政府，且原告亦已返還全部之買賣價金，而未享有系爭土地之漲價利益，是被告就系爭土地之移轉課徵土地增值稅，洵有違誤，應予撤銷。復查決定及訴願決定遞予維持，亦有未合，原告就各自核課之部分訴請撤銷，為有理由，應予准許。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及訴訟資料，經核於本判決結果不生影響，爰不一一論駁，附此說明。

八、據上論結，本件原告之訴為有理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 3 月 24 日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法 官 許瑞助

法 官 林麗真

法 官 林秀圓

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表

明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書。（須按他造人數附繕本）

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 111 年 4 月 6 日
書記官 張正清