臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1778號

109年1月9日辯論終結

原　　告　中國廣播股份有限公司

代　表　人　趙少康（董事長）

訴訟代理人　李永裕　律師

　　楊上德　律師

被　　告　新北市政府稅捐稽徵處

代　表　人　黃育民（處長）

訴訟代理人　郭燕玲

　　李澤龍

上列當事人間地價稅事件，原告不服新北市政府中華民國108年9月6日府訴決字第1080694691號訴願決定（案號：0000000000號），提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

緣坐落於新北市○里區○○里○段十三行小段246、246-1、246-2、246-3、246-4、246-5、246-6、246-7、246-8、246-10、266-3、267、267-3、267-4、267-5、267-6地號等16筆土地（下稱系爭土地）經土地登記主管機關（即新北市淡水地政事務所）分別以「徵收」、「分割轉載」為由，登記原告為系爭土地之所有權人，被告據此歷年分別按一般用地稅率及公共設施保留地稅率核定系爭246等地號計13筆土地課徵地價稅，餘3筆246-1、246-6、246-7地號土地免徵地價

稅在案。嗣訴外人交通部以交通部於民國55年間代表國家徵收系爭土地，應由國家取得所有權，系爭土地於未登記為國有前自不得登記為原告所有，原告違反修正前民法第759條規定提起民事訴訟，請求塗銷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（管理機關訴外人交通部），經臺灣高等法院97年度重上更（一）字第111號民事判決及最高法院99年度台上字第2345號民事裁定，判決訴外人交通部勝訴在案；原告於107年2月12日持具上開民事判決及裁定向被告申請退還歷年（即85年起至100年）原告已繳納地價稅之稅款總計新臺幣（下同）1億6,481萬7,383元，經被告審查後，以108年3月7日新北稅淡一字第1084797302號函（下稱原處分），否准其所請。原告不服，提起訴願，經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

（一）改制前台北縣淡水地政事務所於60年3月20日以徵收為原因，辦理所有權人為原告之所有權登記（下稱60年登記），在64年間以分割轉載為原因，辦理所有權人為原告之所有權登記（下稱64年登記），違反修正前民法第759條，此一違反法令之行為，如非是依徵收執行之機關即改制前台北縣政府所令，就是依徵收機關即交通部所提出之申請。是以，被告依歷年納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人，以不動產物權上非所有權人之原告為納稅義務人而向原告核課地價稅，自係可歸責於交通部或改制前台北縣政府，該當稅捐稽徵法第28條第2項規定。

（二）交通部於系爭土地完成徵收以後未依當時之土地登記規則第19條規定、第22條、土地法第52條囑託地政機關將

系爭土地辦理登記為中華民國所有，直至93年11月18日才就系爭土地提起民事訴訟主張違反修正前民法第759條規定，徵收執行之機關即改制前台北縣政府迄今從未對60年登記、64年登記提出任何異議。是以，被告依歷年納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人，以不動產物權上非所有權人之原告為納稅義務人而向原告核課地價稅，命原告繳納，自係可歸責於交通部或改制前台北縣政府，該當稅捐稽徵法第28條第2項規定。

（三）改制前台北縣淡水地政事務所未盡實質審查義務審查60年登記、64年登記係違反修正前民法第759條強行規定（禁止規定），而將原告登記為系爭土地之所有權人，致被告依歷年納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人，以不動產物權上非所有權人之原告為納稅義務人而向原告核課地價稅，自係可歸責改制前台北縣淡水地政事務所，該當稅捐稽徵法第28條第2項規定。

（四）被告雖以原告為系爭土地所有權人而向原告核課地價稅，惟原告為系爭土地所有權人之法律關係於被告作成核課處分以後經民事判決確認不存在，該當稅捐稽徵法第28條第2項所稱「稅捐稽徵機關適用法令錯誤」，或該當稅捐稽徵法第28條第2項所稱「其他可歸責於政府機關之錯誤」。

（五）縱認為系爭土地之地價稅向原告核課之錯誤，身為人民之原告具可歸責性，惟政府機關亦屬可歸責，在人民、政府機關均具有可歸責事由之情況下，為追求「核課處分為確認處分，以追求稅捐如實正確核課」之稅捐稽徵法制基本原則，並貫徹稅捐稽徵法第28條第2項之立法意旨，應適用稅捐稽徵法第28條第2項規定。

（六）綜上所述，聲明求為判決：

1、訴願決定及原處分均撤銷。

2、被告對於原告107年2月12日之申請事件，應作成准予退還所繳納85年至99年之地價稅共計34,025,511元，及自原告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，依中華郵政股份有限公司之一年期定期存款利息，按日加計利息之行政處分。

3、訴訟費用由被告負擔。

三、本件被告抗辯：

（一）訴外人交通部以原告為系爭土地所有權人違反修正前民法第759條規定提起民事訴訟，請求塗銷原告為系爭土地之所有權人登記回復所有權登記，業經臺灣高等法院97年度重上更(一)字第111號民事判決及最高法院99年度台上字第3345號民事裁定訴外人交通部主張有理由，應予以准許，復原告107年2月12日持具前開民事判決及民事裁定主張地政機關依判決意旨塗銷原告以徵收系爭土地為原因取得所有權之登記，並回復以中華民國為系爭土地之所有權人、管理者為交通部之登記，被告曾向原告課徵全部地價稅依法應向管理機關課徵為由，向被告申請應退還原告歷年已繳納之地價稅稅款，經被告審查結果，系爭土地登記案件資料因逾檔案保存年限已銷毀，且無相關證據足資可證地政機關依行為時土地登記相關法令登載原告為系爭土地之所有權人實屬違背法令，故自無稅捐稽徵法第28條第2項之情事。又被告依憑地籍資料以原告為系爭土地之地價稅納稅義務人並據以核定系爭246-1、246-6、246-7等3筆土地免徵地價稅，餘系爭246地號等13筆土地課徵地價稅，並無違誤，亦核無稅捐稽徵法第28條第2項之情形。

（二）本案依當時行為時之土地相關法令規定需用土地之人不具取得系爭土地所有權之資格，而地政機關以徵收為由登記系爭土地之所有權人為原告，原告明知此系爭土地登記之事實情形，而消極不作為通知土地登記主管機關（即新北市淡水地政事務所）應變更所有權登記，對此原告應負共同責任，然而其協力義務之範圍，不限制於單純事實關係之查明，也包括法律的適用在內，故原告之消極不作為致被告以原告為系爭土地之地價稅納稅義務人予以核定課徵地價稅，實屬可歸責於原告之錯誤。

（三）是以退稅5年期間，自應從「繳納之日」起算；本案85年至99年地價稅分別於85年12月16日、86年12月15日、87年12月15日、88年12月15日、89年12月13日、90年12月11日、91年11月11日、91年12月2日、92年11月12日、93年11月30日、94年11月30日、95年11月30日、96年11月30日、97年11月28日、98年11月30日及99年11月30日繳納，而原告遲至107年2月12日始向被告提出退稅之申請，核已逾5年之退稅期間，故原告請求退還85年至99年地價稅稅款，於法未合。

（四）綜上所述，聲明求為判決：

1、原告之訴駁回。

2、訴訟費用由原告負擔。

四、本院之判斷：

（一）按65年10月22日制定公布之稅捐稽徵法第28條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」嗣於98年1月21日修正為兩項：「（第1項）納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢

繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。（第2項）納稅義務人因稅捐稽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錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。」為公法上不當得利之規定，納稅義務人得據以請求退還溢繳之稅款。稅捐稽徵機關本於所認定之事實，適用法令作成課稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正確。事實認定錯誤，法令適用自必錯誤。因此，稅捐稽徵法上開條項所稱之「適用法令錯誤」，法律文義包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形；此經最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議在案（最高行政法院105年度判字第451號判決意旨參照）。又審諸稅捐稽徵法第28條第1項與第2項規定，二者就溢繳稅款發生之原因雖然有異（前者肇因於納稅義務人；後者肇因於稅捐機關），惟以「適用法令錯誤」致溢繳稅款作為退稅事由則無不同，參照上揭決議意旨，同條第1項之「適用法令錯誤」，理當與第2項為相同解釋，而認其法律文義包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形（最高行政法院106年度判字第116號判決判決意旨參照）。

（二）次按土地稅法第3條第1項第1款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」第16條第1項第5款規定：「地價稅基本稅率為千分之10。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣（市）累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：……五、超過累進起點地價20倍以

上者，就其超過部分課徵千分之55。」第19條規定：「都市計畫公共設施保留地，在保留期間仍為建築使用者，除自用住宅用地依第17條之規定外，統按千分之6計徵地價稅；其未作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵地價稅。」次按土地法第43條規定：「依本法所為之登記，有絕對效力。」又按土地登記規則第7條規定：「已登記之土地權利，除本規則另有規定外，非經法院判決塗銷確定，登記機關不得為塗銷登記。」

（三）本院經核原處分並無違誤，茲分述如下：

1.本件不符合稅捐稽徵法第28條第1項所定退稅5年期間：

按稅捐稽徵法第28條第1項所定退稅5年期間，自應從「繳納之日」起算。查：本案85年至99年地價稅分別於85年12月16日、86年12月15日、87年12月15日、88年12月15日、89年12月13日、90年12月11日、91年11月11日、91年12月2日、92年11月12日、93年11月30日、94年11月30日、95年11月30日、96年11月30日、97年11月28日、98年11月30日及99年11月30日繳納，此有被告上揭年期繳款書歷史檔查詢清單附於原處分卷可稽（見原處分卷第139頁至第251頁）。惟原告遲至107年2月12日（見原處分卷第30頁）始向被告提出本件退稅之申請，核已逾稅捐稽徵法第28條第1項所定之5年期間。

2.本件亦不符合稅捐稽徵法第28條第2項所定「因稅捐稽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錯誤」之要件：

㈠按現行土地稅法制有關稅基量化之基本規範架構說明：(1)按現行土地稅法中所規定之稅捐類別有三，分別為「地價稅」、「田賦」與「土地增值稅」，其中「田賦」因已

停徵，在此不予論述。而地價稅與土地增值稅之稅捐屬性，分屬「財產稅」與「所得稅」（土地交易所得）。二者從「量能課稅」之規範觀點，可為以下區分：①「財產稅」表面上是以「財產擁有」之客觀事實，來表徵「稅負能力」，但實質上是以財產之使用收益潛能（應有收益）為其課稅基礎。至於「潛在收益」如已實現，即應納入所得稅之稅基中，課徵所得稅。因此在學理上曾發生有無「重覆課稅」之爭議，但鑑於不動產財產稅為地方政府之重要稅源，且不動產之潛在使用價值高低，與地方政府對週邊環境之開發建設有密切關係。且對不動產之潛在收益課徵財產稅，亦有督促不動產權利人積極使用該不動產，避免社會資源無效率配置（即考量不動產之長期漲價趨勢，將資源用於購買無實質生產力之不動產資產，而不投入實質生產活動中）等因素。加上在計算所得淨額時容許將不動產財產稅列為費用而扣除，故應認不動產財產稅之課徵，仍具規範正當性，不構成重覆課稅。②「所得稅」則是以收益實現之觀點，肯認「在扣除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力」。土地增值稅則是對土地交易所得所課徵之所得稅，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房地合一稅制，在課過土地增值稅後，重新計算房地合一稅負時，得以扣除）。(2)在前開法理下，地價稅與土地增值稅之稅基量化，其估價標準即應有所差異。其中地價稅之稅基量化，應以「土地在同一稅捐週期內，因使用收益所能獲致之潛在收益總量」為準。而土地增值稅之稅基量化標準，在收入部分，原則上應採取「土地實際交易價格」。如果基於資訊取得困難度之考量，要以法定價格替代者，亦應選取「市

場交易之均衡價格」（或者儘量接近之）（最高行政法院107年度判字第624號判決意旨參照）。

⑵經查：系爭246地號土地於64年3月10日分割增加系爭246-1、246-2地號等2筆土地，嗣於81年4月29日分割增加246-3地號土地，復於88年4月12日分割增加系爭246-4、246-5等2筆土地；另系爭246-1地號土地於88年4月12日分割增加系爭246-6、246-7地號等2筆土地；系爭246-2地號土地亦於88年4月12日分割增加系爭246-8地號土地；系爭246-3地號土地於93年3月2日分割增加系爭246-10地號土地；系爭267地號土地於88年4月12日分割增加系爭267-3、267-4、267-5、267-6地號等4筆土地，此有臺灣省臺北縣土地登記簿、土地建物異動清冊及異動索引查詢資料附於原處分卷可稽（見原處分卷第86頁至第137頁）。

⑶次查：系爭246、146-3、266-3、267地號等4筆土地原經土地登記主管機關分別以「徵收」為由及系爭246-1、246-2、246-4、246-5、246-6、246-7、246-8、246-10、267-3、267-4、267-5、267-6地號等12筆土地以「分割轉載」為由登記所有權人為原告，此有前揭地籍資料可憑。被告依憑土地登記主管機關登載之土地資料，據以原告名義為系爭土地之地價稅納稅義務人，核定系爭246、246-2、246-3、266-3、267地號等5筆土地自85年分別按一般用地稅率及公共設施保留地稅率課徵地價稅，又系爭246-4、246-5、246-8、267-3、267-4、267-5、267-6地號等7筆土地分別自88年起按一般用地稅率課徵地價稅，餘系爭246-10地號土地自93年起按一般用地稅率課徵地價稅，另系爭246-1、246-6、246-7地號3筆土地免徵地價稅在案，此有76年改制前臺北縣土地稅總歸戶冊、80年及83年改制前臺

北縣土地卡及85年至101年被告課稅明細表附於原處分卷可參（見原處分卷第272頁至第301頁、第139頁至第251頁）。

⑷又查：嗣訴外人交通部以原告為系爭土地所有權人違反修正前民法第759條規定，提起民事訴訟請求塗銷原告為系爭土地之所有權人登記回復所有權登記，業經臺灣高等法院97年度重上更（一）字第111號民事判決，認定訴外人交通部為系爭土地之徵收機關，應由國家原始取得系爭土地之所有權。系爭土地未登記為國有前，以徵收為原因辦理所有權人為原告之「60年登記」及以分割轉載為原因所為之「64年登記」，均因違反修正前民法第759條規定，不生所有權變動之效力，原告並未取得系爭土地之所有權，該案上訴後經最高法院99年12月17日99年度台上字第2345號民事裁定駁回上訴而告確定，此有臺灣高等法院97年度重上更（一）字第111號民事判決及最高法院99年度台上字第2345號民事裁定附於本院卷可參（見本院卷第67頁至第82頁）。

⑸再查：原告107年2月12日持具前開民事判決及民事裁定主張地政機關判決意旨塗銷原告以徵收系爭土地為原因取得所有權之登記，並回復以中華民國為系爭土地之所有權人、管理者為交通部之登記，被告曾向原告課徵全部地價稅依法應向管理機關課徵為由，向被告申請應退還原告85年至99年已繳納之地價稅稅款，經被告詢據新北市淡水地政事務所，經該所以107年12月14日新北淡地登字第1074039071號函復略以：「……說明：……二、按『依本法所為之登記，有絕對效力。』、『已登記之土地權利，除土地登記規則另有規定外，非經法院判決塗銷確定者，登記機

關不得為塗銷登記。』分為土地法第43條及土地登記規則第7條所規定，……。三、經查地籍資料○○里區○○里○段十三行小段246、266-3及267地號等3筆土地係於60年間辦竣徵收登記為『中國廣播股份有限公司』名義，惟前開登記案件已逾保存年限，業已銷毀而無案可稽。……」等語，此有該函附於原處分卷可參（見原處分卷第84頁）。是以，依上開函文可知系爭土地登記案件資料因逾檔案保存年限已銷毀，且無相關證據足資可證地政機關依行為時土地登記相關法令登載原告為系爭土地之所有權人，實屬違背法令，自難認係可歸責於交通部、或改制前臺北縣政府、或改制前臺北縣淡水地政事務所之情形，故無稅捐稽徵法第28條第2項所定「其他可歸責於政府機關之錯誤」之要件；又土地稅法第3條第1項第1款已明定地價稅之納稅義務人為土地所有權人，被告每年以納稅義務基準日土地登記薄所載之所有權人即原告為系爭土地之地價稅納稅義務人，並據以核定系爭246-1、246-6、246-7等3筆土地免徵地價稅，餘系爭246地號等13筆土地課徵價稅，揆諸前揭法令，並無違誤。再衡諸原告於85年至99年間登記為系爭土地之所有權人，且實質上占有使用系爭土地，即原將系爭土地作為臺北縣八里發射站台，後來因為不需要，就沒有再使用等情，業據原告訴訟代理人於本院109年1月9日上午9時40分言詞辯論時自承在卷，此有該次言詞辯論筆錄附於本院卷可參（見本院卷第378頁至第379頁）。依上開最高行政法院107年度判字第624號判決意旨，即地價稅之稅基量化，應以「土地在同一稅捐週期內，因使用收益所能獲致之潛在收益總量」為準，則被告每年依土地登記主管機關之地籍資料（即被告每年以納稅義務基準日

土地登記薄所載之所有權人即原告為系爭土地之地價稅納稅義務人），依法據以核定課徵原告系爭土地之地價稅，亦核無稅捐稽徵法第28條第2項所定「因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤」之要件。至訴外人交通部以不當得利之民事法律關係，對原告另案提起民事訴訟，則原告自得於該案民事訴訟程序中，抗辯原告於本案所繳納之地價稅於不當得利之利益中予以扣除，併此敘明。

3.承上，原告於107年2月12日向被告提出本件退稅申請，核已逾稅捐稽徵法第28條第1項所定之5年期間；且不符合稅捐稽徵法第28條第2項所定「因稅捐稽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錯誤」之要件。從而，被告以原處分否准原告所請，揆諸前揭規定及說明，並無違誤。

4.原告主張：被告依歷年納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人，以不動產物權上非所有權人之原告為納稅義務人而向原告核課地價稅，自係可歸責於交通部、或改制前臺北縣政府、或改制前臺北縣淡水地政事務所，該當稅捐稽徵法第28條第2項規定云云，不足採信。

五、綜上所述，原告主張各節，均無可採，本件被告所為原處分，並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請判決如訴之聲明所示，為無理由，應予駁回。

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

中　　華　　民　　國　　109　　年　　1　　月　　30　　日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法　官　陳金圍

法　官　畢乃俊

法　官　許麗華

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
㈠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。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　109　　年　　1　　月　　30　　日

書記官　陳可欣