臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1779號

）FKT64W1Z1X5L0;@109年3月19日辯

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
複代理人	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	曾捷婷	
	江宛儒	
	邱湘薇	

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5日新北府訴決字第1080997014號（案號：0000000000號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

訴願決定及原處分不利於原告部分關於主文第二項部分均撤銷。

被告對於原告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。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔十分之六，其餘由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：按訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴

。但經被告同意，或行政法院認為適當者，不在此限。行政訴訟法第111條第1項定有明文。查原告於民國108年11月5日起訴時，原聲明：「㈠被告108年4月16日新北稅板一字第1084894383號函（即原處分）及新北市政府108年9月5日訴願決定書（案號：0000000000號）（即訴願決定）關於否准原告請求退還原告所繳新北市○○區○○段570-1、658、658-3、000000000000000000000000000000000號土地之地價稅及其利息部分均撤銷。㈡被告應依原告107年2月12日中廣管（107）字第722352號函之申請，作成准予「退還原告所繳新北市○○區○○段570-1、658、658-3、658-4、000000000000000000000000000000000號土地之全部地價稅額，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。」（見本院卷第16頁）。嗣經查對請求年度及金額後，以109年3月16日行政訴訟辯論意旨狀變更訴之聲明為「㈠訴願決定及原處分不利於原告部分均撤銷。㈡被告對於原告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「原告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「原告繳納日期」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。」（見本院卷第607頁），經核其請求未逾原向被告申請退稅之範圍，且請求之基礎事實相同，亦無礙於訴訟終結，本院認為適當，爰予准許。

二、事實概要：坐落於新北市○○區○○段○○○

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，下稱原3筆土地）於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原告，後於74年8月5日以「作價轉讓」為由，將所有權人登記變更為原告所有；嗣於92年間分割增加新北市○○區○○段658-3、00000000000000000000000000號等5筆土地，連同上開地號之3筆土地，共計8筆土地（下稱系爭土地），經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。嗣訴外人交通部以原告於74年7月25日向改制前臺北縣（下同）板橋地政事務所申請辦理上揭原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並未生效為由，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（管理機關交通部），經臺灣高等法院102年4月9日（下同）101年度重上更㈢字第42號判決交通部勝訴，原告上訴後為最高法院103年度台上字第1675號判決駁回原告上訴而告確定，原告即於103年11月19日辦理回復系爭土地所有權人登記完畢；嗣原告於107年2月12日持上開民事判決向被告申請退還歷年已繳納地價稅稅款。被告審查後，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）198萬8,886元，合計397萬9,772元並加計利息。原告不服，提起訴願並具體表明請求退還之範圍為自85年起至103年但不含已退還之397萬9,772元之已繳納地價稅，及自原告繳納各期稅款之日起，至填發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，惟遭決定駁回。原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

三、原告主張略以：

㈠聲明：

1.訴願決定及原處分不利於原告部分均撤銷。

2.被告對於原告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「原告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「原告繳納日期」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。

3.訴訟費用由被告負擔。

㈡有關本件原告主張被告錯誤核課地價稅之土地所有權法律關係之變動：

1.土地登記情形：

⑴新北市○○區○○段○○○○○○號土地原登記為中華民國所有，嗣於70年3月24日分割，管理者為交通部臺灣電信管理局，又於70年6月5日管理機關變更為原告，又於74年8月5日以「作價轉讓」為原因，變更所有權人為原告。

⑵新北市○○區○○段○○○○號土地（重測前為新北○○○區○○段○○○○號）及新北市○○區○○段○○○○號土地（重測前為新北○○○區○○段127-3、127-4、127-5地號）於36年7月1日土地總登記時，登記為國有，管理者為交通部臺灣郵政電信管理局，後者於68年7月26日重測合併換發書狀，70年6月5日管理機關變更為原告，74年8月5日以「作價轉讓」為原因，變更所有權人為

原告。

⑶新北市○○區○○段○○○○號土地於92年4月7日因分割出新北市○○區○○段○○○○○○號土地、658-4地號土地；新北市○○區○○段○○○○號土地於92年9月8日分割出如新北市○○區○○段○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○地。

⑷上開土地特定及事實，有原告與交通部間之臺灣高等法院101年度重上更㈢字第42號民事確定判決（最後事實審）（鈞院卷第93頁至第122頁）之兩造不爭執事項及判決附表可參，又新北市○○區○○段570-1、658、658-3、000000000000000000000000000000000號土地合稱為系爭土地，系爭土地即為本件被告錯誤核課地價稅之土地標的。

2.緣國防最高委員會35年3月18日第185次常務會議，其第10案決議通過「國民黨所辦之新聞出版電影廣播事業所接收之敵偽產業應請交主管機關估值後以各該事業機構戰時損失由黨部併案向政府結算轉帳」（原證33），嗣國防最高委員會36年3月26日第225次及36年4月11日第227次常務會議決議核准將原3筆土地及其他土地作價轉讓予原告之前身中央廣播事業處，國防最高委員會第227次常務會議第27案決議通過之政府將原應給予原告之前身中央廣播事業處之補助費及戰時損失補償，換算成土地價值給付之議案，隨即由國防最高委員會秘書廳通知國民政府據以執行，國民政府隨即令行政院執行，此有中央財務專門委員會京（36）務貳字第0962號函手抄本影本、國防最高委員會第225次、第227次常務會議記錄影本、前中央財政專門委員會就前國防最高委員會第227次常務會議通過之第27案（

即農林部等機關追加35年度歲入歲出預算七案）所提交之審查報告及附表（鈞院卷第389頁至第491頁）可憑。

3.嗣因日據時期各廣播電台與郵電機構同屬「遞信部」管理，於光復後接收時，作價轉讓之原3筆土地因與電信土地毗鄰，在辦理土地總登記時，前臺灣郵電管理局誤為一併辦竣囑託登記所有權屬國有、管理機關為臺灣郵電管理局，以致原告對於經核准作價轉讓之原3筆土地遲遲無法取得所有權，經原告多次交涉，交通部電信總局於70年1月7日同意臺灣郵電管理局將原3筆土地之管理權移轉予原告，並請依照法令規定手續重新辦理，臺灣郵電管理局據此即以產伍(70)字第0532號函檢附原3筆土地管理機關變更登記聲請書、清冊、委託書等，函請交通部辦理管理機關變更。

4.但原告對於原3筆土地應係擁有所有權而非僅有管理權，故仍持續與政府溝通解決方案。後經交通部先後以73年6月5日交總字第12293號、74年1月30日交總字00826號等函陳報行政院，財政部亦以74年1月10日臺財產一字第00485號函復行政院秘書處：「四依據上項資料顯示…本案中國廣播公司使用之板橋市○○段○○○○○號土地，似已包括於該公司曾經報奉核准作價轉帳之產業內。」（鈞院卷第497頁至第第504頁），嗣經行政院以74年3月7日台74財字第4050號函:「查中央廣播事業管理處原奉准接管並作價轉讓之各電台產業，前由本院以台45財0228號令貴部准予出具證明，俾由改組後之中國廣播公司辦理登記；茲據財政部查報，本案中國廣播公司花蓮台及板橋機室原使用之土地，應已包括於上開作價轉讓之產業內，此部分土地該公司請求仍依前令准由其辦理登記一節，同意照辦。」（

鈞院卷第507頁至第508頁）同意原告辦理原3筆土地之所有權移轉登記，交通部亦以74年6月5日交總(74)字第12102號函以：「有關貴公司板橋機室、花蓮臺使用之土地面積及帳面價值，業經本部郵政、電信總局查復（如附件），前開資料如核對無誤，請即依照行政院74年3月7日臺74財4050號函示，逕洽郵、電兩局辦理登記手續及產帳調整事宜，辦理完竣，並請副知本部，請查照。」（鈞院卷第509頁至第510頁）同意原告辦理原3筆土地之所有權移轉登記。

5.原告乃於74年7月25日提出包含上開財政部74年1月10日臺財產一字第00485號函、行政院74年3月7日台74財字第4050號函、交通部74年6月5日交總(74)字第12102號函之文件，以作價轉讓為原因向 板橋地政事務所申請將原3筆土地之移轉登記為原告所有（鈞院卷第511頁），並經該所審核無誤，於同年8月5日登記完畢（原處分卷第23頁至第30頁）。

6.板橋地政事務於74年8月5日登記完畢以後，國有財產局於77年7月9日亦以台財產一字第77009208號函：「…二、本案板橋市○○段○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○號等四筆土經查業於74年7月25日由中國廣播公司以作價轉讓為原因申請移轉登記為該公司所有，並經板橋地政事務所於同年8月5日登記完畢，應無再補辦移轉登記之必要。三、依行政院74年3月7日台74財字第4050號函示，核准作價轉帳之土地係指貴部郵政、電信總局共管，且為中國廣播公司板橋機室原使用之土地而言」（鈞院卷第513頁至第514頁）明確肯認板橋地政事務所於74年8月5日將原3筆土地所有權移轉登記予原告為合法，並認為原告已為原3筆土地所有

權人而無須再補辦移轉登記。

7.其後，行政院、交通部、行政院研究發展考核委員會再於80年間肯認原3筆土地係經國防最高委員會核准作價轉讓予原告，並肯認依該作價轉讓之法律關係，原3筆土地之所有權應登記予原告，並肯認原告已合法取得原3筆土地之所有權，此有行政院84年6月10台84財字第20748號函、交通部84年2月8日交總八十四字第011788函、行政院研究發展考核委員會84年5月4日所製作之專案調查報告（鈞院卷第525頁至第541頁）可證。

8.至於原3筆土地之產帳處理，則經行政院、交通部、交通部電信總局、審計部、立法院以預算案方式為處分完畢，亦有行政院以74年3月7日台74財字第4050號函、審計部75年1月6日(七五)臺審部肆字第824699號函、交通部電信總局76年4月29日76－總82－25(2)號函、行政院84年2月14日84臺字第04974號函、77年度中央政府總預算案交通部主管電信總局附屬單位預算（鈞院卷第507頁至第508頁、第515至523頁、第575頁至第576頁）可證。

9.詎料，交通部於93年11月1日向原告提起民事訴訟主張系爭土地應為國有，請求確認系爭土地之土地所有權誰屬等訴訟，並聲明應塗銷原告為系爭土地之所有權人登記（鈞院卷第543頁），經臺灣板橋地方法院93年度重訴字第382號判決判命交通部全部敗訴（鈞院卷第77頁），臺灣高等法院94年度重上字第505號判決亦判命交通部敗訴（鈞院卷第79頁），最高法院96年度台上字第607號判決廢棄高等法院發回更審（鈞院卷第81頁），更一審臺灣高等法院96年度重上更㈠字第63號判決判命交通部勝訴（鈞院卷第83頁），最高法院98年度台上字第1758號判決又廢棄高等

法院判決發回更審（鈞院卷第87頁），更二審臺灣高等法院98年度重上更㈡字第132號判決判命交通部勝訴（鈞院卷第89頁），最高法院101年度台上字第448號判決又廢棄高等法院判決發回更審（鈞院卷第93頁），更三審臺灣高等法院101年度重上更㈢字第42號判決判命交通部勝訴（鈞院卷第95至第122頁），再經最高法院103年度台上字第1675號判決駁回上訴（鈞院卷第123至第133頁），全案終告確定。

10. 上述民事確定判決認定原告「自始」未取得系爭土地之所有權，則依民法關於不動產物權之規定，原告自始非系爭土地之所有權人，自亦非系爭土地地價稅之納稅義務人，惟被告先前已向原告核課地價稅並命原告繳納，原告爰於107年2月12日以中廣管（107）字第722352號函（鈞院卷第135頁至第136頁）向被告聲請退還原告自始所繳納系爭土地之全部地價稅款。

㈢本件之爭點及事實上之理由：

1. 原告就系爭土地向被告申請退還已繳地價稅並加計利息，被告應適用稅捐稽徵法第28條第2項規定：

⑴首按，我國地政機關對於土地登記是否違反禁止、強行規定有實質審查義務，且須審查有無代理權欠缺、書面物權契約欠缺，若申請登記之內容違反強行規定及禁止規定或欠缺代理權或欠缺書面物權契約，地政機關並無裁量餘地，而應駁回登記申請，有69年1月23日修正之土地登記規則、司法院釋字第408號解釋蘇俊雄大法官不同意見書及審判實務見解（鈞院卷第23頁至第30頁、第137頁至第139頁）可參。

⑵經查，臺灣高等法院101年度重上更㈢字第42號判決（

最後事實審）業認定：

①板橋地政事務所於74年8月5日以作價轉讓為原因，將原3筆土地移轉登記所有權人為原告，違反「各機關經管非公用國有財產辦理移交注意事項」第1項、第5項之強制性規定（鈞院卷第111頁至第112頁）。

②原告以作價轉讓為原因向板橋地政事務申請將原3筆土地之移轉登記為原告所有，但馬樹禮無權代理中華民國會同原告申請，故申請有違土地登記規則第25條規定，其登記自有無效之原因（鈞院卷第115頁）。

③原告向板橋地政事務所申請辦理原3筆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條之規定，移轉原3筆土地所有權之物權行為並未生效（鈞院卷第117頁）。

⑶最高法院103年度台上字第1675號判決（最後法律審）則認定：

①行政院以74年3月7日台74財第4050號函同意原告辦理原3筆土地之所有權移轉登記，係違反行為時國有財產法第49條至第54條之強制性規定，自不生效力，原告據該函所辦理之原3筆土地所有權移轉登記並非合法（鈞院卷第131頁至第133頁）。

②原3筆土地之所有權移轉登記予原告，係違反國有財產法49條至第54條規定且欠缺書面物權契約，該登記因違背行為時國有財產法規定及民法第758條，不生所有權移轉之效力（鈞院卷第129頁）。

⑷是以，板橋地政事務所將原告登記為原3筆土地之所有權人係違反各機關經管非公用國有財產辦理移交注意事項第1項、第5項之強制性規定、土地登記規則第25條、

修正前民法第760條、民法第758條、國有財產法第49條至第54條等規定，其登記有違法無效之瑕疵，不生所有權移轉之效力，則板橋地政事務所未盡實質審查義務審查原3筆土地之所有權移轉登記之申請是否違反強行規定、禁止規定、欠缺代理權或欠缺書面物權契約，逕將原告登記為原3筆土地之所有權人，以致稅捐機關即被告依有瑕疵而屬無效之土地登記外觀向原告核課系爭土地之地價稅，板橋地政事務所對系爭土地之地價稅核課錯誤自屬可歸責，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」。

⑸經查，行政院以74年3月7日台74財第4050號函同意原告辦理原3筆土地之所有權移轉登記，係違反行為時國有財產法第49條至第54條之強制性規定，自不生效力，原告據該函所辦理之原3筆土地所有權移轉登記並非合法，此經最高法院103年度台上字第1675號判決（最後法律審）認定在案（鈞院卷第131頁至第133頁）。

⑹次查，原告於74年7月25日向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，有提出包含行政院74年3月7日台74財第4050號函在內之文件，為另案民事訴訟之最後事實審判決即臺灣高等法院101年度重上更㈡字第42號判決所肯認（鈞院卷第116頁），並有登記聲請書(日期74年7月25日)（鈞院卷第511頁）可參。

⑺是以，行政院以74年3月7日台74財第4050號函同意原告辦理原3筆土地之所有權移轉登記係違反行為時國有財產法第49條至第54條之強制性規定，故原告依該函所辦理之原3筆土地所有權移轉登記並非合法，則行政院出具違反國有財產法而不生效力之函文，致生該有瑕疵而

無效之土地登記外觀，並致稅捐機關即被告依該有瑕疵而無效之土地登記外觀向原告核課系爭土地地價稅，則行政院對於系爭土地之地價稅核課錯誤自屬可歸責，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」。

⑻次查，交通部74年6月5日交總（74）字第12102號函：「有關貴公司板橋機室、花蓮臺使用之土地面積及帳面價值，業經本部郵政、電信總局查復（詳如附件），前開資料如核對無誤，請即依照行政院74年3月7日臺74財4050號函示，逕洽郵、電兩局辦理登記手續及產帳調整事宜，辦理完竣，並請副知本部，請查照。」（鈞院卷第509頁至第510頁），請原告依實際上違法不生效力之行政院74年3月7日台74財第4050號函辦理。

⑼第查，原告於74年7月25日向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，曾提出交通部74年6月5日交總（74）字第12102號函在內之文件，為另案民事訴訟之最後事實審判決即臺灣高等法院101年度重上更㈢字第42號判決所肯認（鈞院卷第116頁），並有登記聲請書(日期74年7月25日)（鈞院卷第511頁）可參。

⑽是以，行政院以74年3月7日台74財第4050號函同意原告辦理原3筆土地之所有權移轉登記係違反國有財產法規定而不生效力，交通部竟以74年6月5日交總（74）字第12102號函請原告依實際上違法不生效力之行政院74年3月7日台74財第4050號函辦理，致生將原告登記為原3筆土地所有權人之有瑕疵而無效之土地登記外觀，則交通部對於系爭土地之地價稅核課錯誤自屬可歸責，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」。

⑾經查，國有財產局77年7月9日以台財產一字第77009208號函：「…二、本案板橋市○○段○○○○○○○○○○○○○○○○○○號等四筆土地，經查業於74年7月25日由中國廣播公司以作價轉讓為原因申請移轉登記為該公司所有，並經板橋地政事務所於同年8月5日登記完畢，應無再補辦移轉登記之必要。三、依行政院74年3月7日台74財字第4050號函示，核准作價轉帳之土地係指貴部郵政、電信總局共管，且為中國廣播公司板橋機室原使用之土地而言」（鈞院卷第513頁至第514頁），明確肯認板橋地政事務所於74年8月5日將原3筆土地所有權移轉登記予原告為合法，並認為原告已為原3筆土地所有權人而無須再補辦移轉登記。

⑿次查，行政院、交通部、行政院研究發展考核委員會再於80年間肯定原3筆土地係經國防最高委員會核准作價轉讓予原告，並肯認依該作價轉讓之法律關係，原3筆土地之所有權應登記予原告，並肯認原告已合法取得原3筆土地之所有權：

①行政院84年6月10台84財字第20748號函：「㈠本省光復時，中廣公司前身中央廣播事業管理處接收日據時期臺灣放送協會各地支部財產，係由中央財務委員會報經行政院轉奉前國防最高委員會第225及227次常務會議決議核准作價轉讓。㈡上開土地因與電信土地毗連，前臺灣郵電管理局於35年間辦理總登記時，誤將上開土地一併辦竣囑託登記為國有」（鈞院卷第525頁）。

②交通部84年2月8日交總八十四字第011788函：「中廣

公司前身中央廣播事業管理處接收臺灣日據時期各電台產業係由中央財務委員會報經鈞院轉奉前國防最高委員會第225及227次常務會議決議核准作價轉讓……(中略)惟由於日據時期各廣播電台與郵電機構同屬遞信部管理，於光復接收時，中廣公司所屬板橋機室之土地(即民族段752地號等4筆)與電信土地毗連，於35年間辦理土地總登記時，為台管局一併辦竣囑託登記為權屬『國有』，管理機關為『台管局』，以致中廣公司獲前敘國防最高委員會決議核准作價轉讓接管使用之土地無法取得產權……(中略)經奉鈞院以74年3月7日台七十四財字第4050號號函核復略以……(中略)中廣公司乃於74年7月25日以作價轉讓為原因申請移轉登記為該公司所有，並經板橋地政事務所於同年8月5日登記完畢，正式取得所有權。」（鈞院卷第527至第534頁）。

③行政院研究發展考核委員會84年5月4日所製作之專案調查報告：「係由中央財務委員會報經行政院轉奉前國防最高委員會第225及227次常務會議決議核准作價轉讓……(中略)再因日據時代各廣播電台與郵電機構同屬遞信部管理，於光復接收時，中廣公司所屬板橋機室及花蓮電台與電信土地毗連，於民國35年間辦理土地總登記時，台管局誤將該公司土地一併辦竣囑託登記，所有權為『國有』，管理機關為『台管局』，致中廣公司獲國防最高委員會決議核准作價轉讓接管使用之土地，無法取得產權……(中略)經奉行政院以74年3月7日台七十四財字第4050號號函核復略以……(中略)中廣公司乃於74.7.25申請移轉板橋機室土地

登記為該公司所有，並經板橋地政事務所於74.8.5登記完畢……(中略)中廣正式取得由前國防最高委員會決議由該公司接收之日據時期各電台產業……(中略)故交通部於74.8.5及76.12.31依院函示移轉本案之五筆土地-即中廣公司之花蓮電台及板橋機室土地予中廣公司，尚無不妥。」（鈞院卷第535至第541頁）。

⑬是以，板橋地政事務所於77年8月5日將原告登記為原3筆土地所有權人以後，國有財產局、交通部、行政院及行政院研究發展考核委員會亦明確表示板橋地政事務將原告登記為原3筆土地所有權人係屬合法，原3筆土地之所有權應歸屬原告，此已造成原告信賴自己是系爭土地所有權人，以致原告在收受另案民事訴訟之最高法院103年度台上字第1675號判決(最後法律審)前，均善意信賴系爭土地所有權已移轉登記予原告，而持續繳納地價稅，且原告因善意信賴自己是系爭土地所有權人而不可能主動聲請塗銷原告為系爭土地之所有權人登記，是國有財產局、行政院、交通部、行政院研究發展考核委員會對違法無效之土地移轉登記外觀之「繼續維持」顯可歸責，其對本件地價稅核課錯誤，自具有可歸責性。

⑭經查，板橋地政事務所於74年8月5日將原3筆土地所有權移轉登記予原告以後，就原3筆土地之產帳處理，則經行政院、交通部、交通部電信總局、審計部、立法院以預算案方式為處分完畢，有行政院以74年3月7日台74財字第4050號函、審計部75年1月6日(七五)臺審部肆字第824699號函、交通部電信總局76年4月29日76－總82－25(2)號函、行政院84年2月14日84臺字第04974號函、77年度中央政府總預算案交通部主管電信總局附屬單

位預算（鈞院卷第507頁至第508頁、第515至523頁、第575頁至第576頁）可證，且為另案民事訴訟之最後事實審判決即臺灣高等法院101年度重上更㈢字第42號判決（鈞院卷第113至第115頁）認定在案。

⑮依上情可知，板橋地政事務所於74年8月5日將原3筆土地所有權移轉登記予原告以後，就原3筆土地之產帳處理，行政院、交通部、交通部電信總局、審計部、立法院亦以預算案方式為處分完畢，是其等明確肯認原3筆所有權移轉登記予原告為合法，此已造成原告信賴自己是系爭土地所有權人，以致原告在收受另案民事訴訟之最終法律審判決即最高法院103年度台上字第1675號判決前，均因善意信賴系爭土地所有權已移轉登記予原告，而持續繳納地價稅，且原告因善意信賴自己是系爭土地所有權人而不可能主動聲請塗銷原告為系爭土地之所有權人登記，是上開機關對違法無效之土地登記外觀之「繼續維持」顯可歸責，其等對本件地價稅核課錯誤，自具有可歸責性。

⑯經查，原3筆土地業經國防最高委員會核准作價轉讓予原告，有國防最高委員會35年3月18日第185次常務會議第10案決議、中央財務專門委員會京（36）務貳字第0962號函手抄本影本、國防最高委員會第225次、第227次常務會議記錄影本、前中央財政專門委員會就前國防最高委員會第227次常務會議通過之第27案（即農林部等機關追加35年度歲入歲出預算七案）所提交之審查報告及附表、財政部45年1月4日（45）臺財庫發字第00014號函、財政部74年1月10日臺財產一字第00485號函復行政院秘書處說明四、行政院74年12月11日臺(74)孝授三

字第10492號函、行政院74年3月7日臺74財字第4050號函、審計部75年1月6日(七五)臺審部肆字第8246 99號函（鈞院卷第389至第508頁，第515頁、原證33）在卷可稽。

㈦次查，臺灣高等法院101年度重上更㈡字第42號判決（最後法律審）（鈞院卷第108至第110頁）、最高法院103年度台上字第1675號判決（最後事實審）（鈞院卷第126頁）亦均認定原3筆土地業經國防最高委員會核准作價轉讓予原告。

是以，中華民國與原告間就原3筆土地有作價轉讓之原因關係，中華民國自負有將原3筆土地所有權移轉予原告之義務。

惟查，中華民國雖負有讓原告合法取得原3筆土地所有權之義務，惟最終將原3筆土地所有權移轉予原告之土地登記(物權行為)卻經法院認定有瑕疵而屬無效，中華民國顯然並未履行其應移轉土地所有權予原告之義務，造成原告實體法律上未取得土地所有權，僅有無效之土地所有權人登記外觀，原告更因此被稅捐機關即被告錯誤核課地價稅，則中華民國自對本件系爭土地價稅核課錯誤具有可歸責性，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」。

經查，依臺灣板橋地方法院起訴證明書（受理93年度重訴字第382號訴訟）（鈞院卷第543頁），可知交通部係於93年11月1日始對原告就系爭土地提起確認所有權不存在之訴訟。

是以，原3筆土地自74年8月5日經板橋地政事務所登記原告為所有權人以後，直至交通部93年11月1日就系爭

土地對原告提起民事訴訟，中間長達19年時間，竟無任何政府機關（包含交通部）向原告主張原3筆土地所有權移轉登記予原告有無效之原因、原告非系爭土地所有權人，則原告自係善意信賴自己是系爭土地所有權人，在收受最高法院103年度台上字第1675號判決以前，原告不可能要求地政機關塗銷該所有權移轉登記，而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，自亦係肇因長達19年時間政府機關之不作為所致，該等機關對違法無效之土地移轉登記外觀之「繼續維持」顯可歸責，故對本件地價稅核課錯誤自具有可歸責性。

又查，交通部於93年11月1日已向原告就系爭土地所有權提起民事訴訟，惟被告在交通部提起另案民事訴訟以後，竟仍繼續以原告為系爭土地之所有權人向原告核課地價稅，形同國家一面主張原告非系爭土地之所有權人，另一面又以原告係系爭土地所有權人核課地價稅，顯然有違背行政程序法第8條所定之誠實信用原則及同法第9條所定之有利不利一體注意原則，是被告、交通部自就93年11月1日後之系爭土地地價稅核課錯誤，具有可歸責。

按，最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議：「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，稅捐稽徵法第28條第2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(中略)稅

捐稽徵法第28條第2項之『適用法令錯誤』，即無予以限縮解釋，排除認定事實錯誤，致適用法令錯誤情形之理由。從而，稅捐稽徵機關之課稅處分認定事實錯誤時，納稅義務人得援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求退還溢繳之稅款。」。

次按，最高行政法院107年度判字第627號判決：「再按『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2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。』稅捐稽徵法第28條第2項定有明文。法條既已明定『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』之要件，即須課稅處分具適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關錯誤之情事。又因稅捐債務係於稅捐要件合致時即已發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分者，其認定事實及適用法令之基準時點原則上均應為稅捐要件合致時即所謂『行為時』」。

經查，原告「自始」未取得系爭土地之所有權，則於被告向原告為核課歷年系爭土地地價稅之「行為時」，原告自非系爭土地之所有權人，被告竟認原告為系爭土地之所有權人，自屬認定事實之錯誤，而被告以原告為系爭土地所有權人之錯誤事實，依土地稅法第3條第1款向原告核課地價稅，自屬適用法律錯誤，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」。

按鈞院106年度訴字第1385號判決(經最高行政法院107年度判字第340號判決維持)(鈞院卷第141頁至第147頁

）：「經查，原告之被繼承人周英武於86年10月31日死亡，由原告戚香茹代表全體繼承人辦理遺產稅申報，經被告以原告戚香茹為納稅義務人代表核定遺產總額32,729,588元（包括周英武名下系爭5筆土地），遺產淨額8,943,059元，應納稅額1,131,611元，因未申請復查而確定在案，原告戚香茹並於88年7月17日及88年10月19日繳清稅額，有遺產稅核定通知書及遺產稅繳清證明書（原處分卷第83至88頁）、原告戚香茹88年2月9日及26日遺產稅抵繳申請書（本院卷第27、28頁）、臺北市政府88年5月28日府財四字第8803596300號函及其簽稿（本院卷第21至26頁）、改制前財政部國有財產局臺灣北區辦事處88年6月3日台財產北接第00000000號函（本院卷第19至20頁）在卷可稽。嗣因高院102年度重上字第93號民事判決認定周英武名下系爭5筆土地係其父周添發所有，僅借名登記於周英武名下，而周添發前於76年4月26日死亡，周英武名下系爭5筆土地應屬其全體繼承人公同共有，該案上訴後經最高法院103年10月29日103年度台上字第2243號民事裁定駁回而告確定，有最高法院103年度台上字第2243號民事裁定（本院卷第45至48頁）、高院102年度重上字第93號民事判決（本院卷第32至44頁）、北院103年12月8日民事判決確定證明書（本院卷第49頁）在卷可稽。按周英武名下系爭5筆土地既屬被繼承人周添發全體繼承人公同共有，是被告原核定周英武遺產稅時，將其納入周英武遺產而核定其遺產總額32,729,588元，遺產淨額8,943,059元及應納遺產稅額1,131,611元，自屬被告認定事實錯誤所致適用法令錯誤之情形，原告戚香茹於105年11月18日及

106年1月18日申請書（原處分卷第89、90、97頁）依稅捐稽徵法第28條第2項規定據以向被告申請退還溢繳遺產稅款，依首揭規定及最高行政法院判決意旨，自屬有據，被告逕以原處分否准其申請，實屬違誤。」。

次按高雄高等行政法院99年度訴字第287號判決（鈞院卷第149頁至第150頁）「被告核課原告系爭現金股利所得所依附之現金股利分派決議之私法法律關係，於被告作成核課處分及本院90年度訴字第1740號、92年度訴字第502號言詞辯論終結後，業經民事判決確認不存在，此私法關係之變動，即非屬本院90年度訴字第1740號判決、92年度訴字第502號及最高行政法院95年度判字第1747、1746號等原確定判決意旨範圍。是以本件課稅之基礎事實，既經民事法院判決確認不存在，被告自無法對該不存之事由課稅，並此變動，非可歸責於原告，解釋上應屬98年1月21日修正公布稅捐稽徵法第28條第2項所稱其他可歸責於政府機關之錯誤」。

是以，被告雖以原告為系爭土地所有權人而向原告核課地價稅，惟該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，依鈞院106年度訴字第1385號判決之法律見解，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」，若依高雄高等行政法院99年度訴字第287號判決見解，則該當稅捐稽徵法第28條第2項所稱「其他可歸責於政府機關之錯誤」。無論鈞院採取哪一個判決見解，本件均應有稅捐稽徵法第28條第2項適用。

被告略以：原告對系爭土地登記事實有誤應主動通知地政機關予以變更登記，且原告係明知系爭土地之所有權

移轉登記違反土地規則第25條云云，是原告對系爭土地之地價稅核課錯誤具有可歸責性云云。惟查，原告前已一再提出證據資料並說明：

①原3筆土地係經國防最高委員會核准作價轉讓予原告，中華民國與原告間就系爭土地有作價轉讓之原因關係。

②行政院並以74年3月7日臺74財字第4050號函同意原告辦理原3筆土地之所有權移轉登記，交通部亦以74年6月5日交總（74）字第12102號函要求原告依該行政院函文辦理。

③原告依行政院、交通部之函文向板橋地政事務所申請原3筆土地所有權移轉登記之申請，並經法律上應負擔實質審查義務之板橋地政事務所審查並辦理登記完畢。

④其後國有財產局、行政院、交通部及行政院研究發展考核委員會亦均肯認原告合法取得系爭土地之所有權。

⑤就系爭土地之產帳處理，行政院、交通部、交通部電信總局、審計部、立法院亦以預算案方式為處分完畢。

⑥另原3筆土地自74年8月5日經板橋地政事務所登記原告為所有權人以後，直至交通部93年11月1日就系爭土地對原告提起民事訴訟，中間長達19年時間並無任何政府機關（包含交通部）向原告主張原3筆土地所有權移轉登記予原告有無效之原因、原告非系爭土地所有權人。

是以，在上開行政機關及立法院均積極肯認原3筆土地

之移轉登記係屬合法之情況下，原告在收受另案最高法院103年度台上字第1675號判決（最後法律審判決）以前，主觀上實不可能認為原3筆土地之所有權移轉登記有違法無效之瑕疵，乃屬顯然，被告以原告對系爭土地登記事實有誤應主動通知地政機關予以變更登記云云，並指稱原告係明知系爭土地之所有權移轉登記違反土地規則第25條云云，以此指摘原告對系爭土地之地價稅核課錯誤具有可歸責性云云，係屬無稽，悖離常情。

按，依稅捐稽徵法第28條第2項之法條文義，僅需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，其申請退稅即有稅捐稽徵法第28條第2項之適用。立法者並未明定在合致稅捐稽徵法第28條第2項要件之情況下，若人民對於溢繳稅款亦屬可歸責，則人民退稅申請應排除適用稅捐稽徵法第28條第2項，是被告主張原告對系爭土地核課錯誤具有可歸責性而不得適用稅捐稽徵法第28條第2項云云，核其主張係屬增加法律所無之限制，顯不足採。

次按，審判實務見解亦認為若納稅義務人及行政機關雙方均對於稅捐核課錯誤有可歸責性，惟納稅義務人因此溢繳稅款而擬請求國家為不當得利之返還，仍屬捐稽徵法第28條第2項規定之適用範疇，而非依同條第1項為之，亦即不因納稅義務人有可歸責性而排除稅捐稽徵法第28條第2項之適用：

①最高行政法院105年度判字第445號判決（鈞院卷第545頁至第549頁）：「稅捐債務確定之方式，因稅捐種類不同而有差異。現行遺產稅以發單課徵方式確定遺產稅債務內容，納稅義務人雖負有稅基及應納稅額

之申報義務，但稅捐債務非基於其申報行為而告確定，須待稅捐稽徵機關就其申報內容，依職權調查事實、適用法令始作成核課處分以確認稅額。是以，遺產稅即使因納稅義務人申報錯誤，致課稅處分所確定之稅捐內容錯誤，納稅義務人因此溢繳稅款而擬請求國家為不當得利之返還，應循稅捐稽徵法第28條第2項規定，而非依同條第1項為之；此區隔於現行法制上攸關此退稅請求權之時效，有予辨明之必要。本件楊高雄申報系爭47筆財產為被繼承人楊吳燮卿遺產，核課處分1亦據此核定遺產稅額，楊高雄主張其申報事實有誤，致核課處分1適用法令錯誤，揆諸前揭法文及說明，應依稅捐稽徵法第28條第2項請求溢繳稅款」。

㈡再按，鈞院106年度訴字第1385號判決（鈞院卷第319頁至第325頁）亦同其旨。

第按，最高行政法院認為若稅款核課錯誤不可歸責於人民及政府，從「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言之，自應適用稅捐稽徵法第28條第2項為當。是若稅款核課錯誤係可歸責人民及政府機關雙方，依相同法理，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，應適用稅捐稽徵法第28條第2項為宜：最高行政法院107年度判字第340號判決（鈞院卷第151頁至第153頁）：「可是在實務運用上，稅捐稽徵法第28條第1項及第2項規定之適用分界，在某些情形下很難清楚分辨。例如『錯誤發生可歸責於徵、納雙方』之情形；或者『錯誤發生不可歸責於徵、納雙方』之情形。

其中在前一情形（雙方均有責時，本案無此情形，理由詳後所述），究竟應適用稅捐稽徵法第28條第1項或第2項規定，實在很難決定。但在後一情形（即雙方均無責時；而本案實符合此等情形，理由詳後），則從『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言之，仍以適用稅捐稽徵法第28條第2項為當。……(中略)稅捐核課處分仍以追求『正確』為其主要目標，特別是在核課錯誤難以歸責於徵、納雙方之任何一方時，應依現行法制之退稅規範架構，讓稅捐之『正確』核定目標，有較高之實踐機會，故應認本案情形應有稅捐稽徵法第28條第2項之適用。」。

再者，稅捐稽徵法第28條第2項之增訂，乃係為更周全保障人民即納稅義務人權益，則增訂稅捐稽徵法第28條第2項之立法意旨既係為了更積極保障納稅義務人退還稅款及法定利息之權利，對於稅捐稽徵法第28條第2項適用，自不宜過度限縮，而應從寬認定：

①98年1月6日修正稅捐稽徵法第28條第2項之立法說明（鈞院卷第155頁）：「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，致溢繳之稅款者，如僅退還5年稅款，對納稅義務人權益保障恐未盡周全，爰參照行政程序法第117條及第121條規定，增訂第2項，定明稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」。

②鈞院95年度訴更一字第113號判決：「有關退還溢繳稅款及法定利息，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者

為限。且其修正施行前，因上開事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定；稅捐稽徵機關於修正施行前已知有錯誤之原因者，2年之退還期間，自本條修正施行之日起算；係採『法律溯及既往主義』，更積極的保障納稅義務人退還溢繳稅款及法定利息之權益。」。

③臺灣臺北地方法院107年度消小上字第14號判決：「稅捐稽徵法第28條第1項、第2項固有明定。揆其立法說明，該條第2項係指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，致溢繳之稅款者，得依此規定申請退還，以確保納稅義務人權益。核其解釋意旨及規範目的，應在於課稅案件中，行政機關認定事實錯誤進而將影響稅基、稅率等認定及計算，故宜從寬解釋，避免行政機關錯誤溢收稅款，卻因認定範圍狹窄致納稅義務人無從申請退還，可見上開規定蘊含公益性質。」。

是以，縱認為系爭土地之地價稅核課錯誤，身為人民之原告具可歸責性，惟政府機關亦屬可歸責，業如前述，而在原告、政府機關均具有可歸責事由之情況下，依稅捐稽徵法第28條第2項之法律文義及立法意旨，並參酌行政法院之歷來見解，本件原告退稅申請仍應適用稅捐稽徵法第28條第2項。

2.若不應適用稅捐稽徵法第28條第2項，而應適用同條第1項規定，則被告認為原告所繳102年度之前地價稅已罹於稅捐稽徵法第28條第1項之5年時效，並無理由：

⑴依行政法院歷來見解，稅捐稽徵法第28條第1項之退稅請求權時效並非一律自「繳納之日」起算，而係應以可合理期待「請求權人行使退稅請求權時」開始起算，又

課稅之基礎事實或法律關係有無尚待民事判決裁判確認者，應自判決確定起算時效，方符合其立法目的：

①最高行政法院104年度判字第517號判決：「參酌本院102年11月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨，有關行政程序法所未規定之消滅時效起算點，固得類推適用民法第128條規定，自請求權可行使起算；惟何謂『請求權可行使時』？於公法領域乃應就具體個案判斷可合理期待權利人為請求之時，為其消滅時效之起算時點，始符公法上請求權時效制度兼在督促權利人行使權利之意旨。」。

②鈞院106年度訴字第1385號判決（經最高行政法院107年度判字第340號判決維持）（鈞院卷第319頁至第325頁）：「再按最高行政法院106年9月份第1次庭長法官聯席會議決議：『遺產及贈與稅法第23條第1項所定之遺產稅申報期間及稅捐稽徵法第22條所定之核課期間，基於合憲性解釋原則，應以可合理期待納稅義務人履行申報義務及稽徵機關得行使核課權為前提，方符合其立法目的及遺產稅申報暨核課事件之本質。是納稅義務人如對於登記他人名下之土地及其移轉登記請求權是否屬於被繼承人之遺產，尚待民事判決確定始能確認者，則於民事判決確定前，自難以期待納稅義務人就尚有爭議之財產申報遺產稅，更難以期待稽徵機關得知該筆爭議財產係屬遺產而依法行使核課權。則就此一爭議財產，遺產及贈與稅法第23條第1項所定之遺產稅申報期間，應自民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算，並依稅捐稽徵法第22條規定起算其核課期間，以兼顧徵、納雙方之均衡利益，俾

符合實質課稅及公平課稅原則。財政部79年2月1日（台財稅第000000000號）函釋（『主旨：被繼承人死亡後始經法院判決確定為其所有之土地，其遺產稅納稅義務人，應自判決確定之日起6個月內補申報遺產稅。說明：二、被繼承人李xx於70年間死亡時，有4筆土地登記為其與他人共有，嗣於75年3月21日經法院判決確定以其中部分共有人應將其持分移轉登記為李xx等人共有，上述經判決確定屬李xx之遺產部分，其遺產稅納稅義務人應自判決確定之日起6個月內補申報遺產稅，並依稅捐稽徵法第22條規定起算其核課期間。』）即係秉持前揭規定之立法意旨及遺產稅申報暨核課事件之本質，依期待可能性原則所為之闡釋，並未增加法律所無之稅捐義務，而與租稅法律主義無違，與遺產及贈與稅法第23條第1項及稅捐稽徵法第22條規定意旨亦無牴觸。』準此，對於登記他人名下之土地及其移轉登記請求權是否屬於被繼承人之遺產，尚待判決確定始能確認者，遺產及贈與稅法第23條第1項所定之遺產稅申報期間，既應自民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算，並依稅捐稽徵法第22條規定起算其核課期間。相對而言，針對上開爭議財產行使稅捐稽徵法第28條退稅請求權時，亦應以可合理期待納稅義務人得行使退稅請求權為前提，自民事判決確定其屬被繼承人遺產或非屬遺產之日起算相關請求權時效，方符合其立法目的。(中略)本件原告係依稅捐稽徵法第28條第2項規定提出退稅之申請，並無同條第1項所規定5年期間之限制，縱認原告應於5年內提出申請，參酌上開最高行政法院106年9月份第1

次庭長法官聯席會議決議意旨，亦應自民事判決確定時即103年10月29日起算，原告於105年11月18日申請退還溢繳稅款，並無逾期。」。

③高雄高等行政法院92年度訴字第146號判決：「參諸民法第128條係謂：『消滅時效，自請求權可行使時起算。…』其規定消滅時效之起算，應以『請求權可行使時』起算，考其立法意旨乃應係認消滅時效完成後之不利益既係基於請求權人權利之不行使，則於請求權根本無法行使之情形，若將未行使請求權之不利益歸於請求權人者，顯然對於請求權人過於嚴酷而不合理。是參諸前開立法意旨，關於稅捐稽徵法第28條所規定5年期間之適用，於解釋上，似應限以納稅義務人得行使退稅請求權之情形者為宜。」（附件11）。

⑵經查，交通部於93年11月1日向原告提起民事訴訟主張前開作價轉讓之系爭土地應為國有，請求確認系爭土地之土地所有權誰屬等訴訟，並聲明應塗銷原告為系爭土地之所有權人登記（鈞院卷第543頁），經臺灣板橋地方法院93年度重訴字第382號判決判命交通部全部敗訴（鈞院卷第77頁），臺灣高等法院94年度重上字第505號判決亦判命交通部敗訴（鈞院卷第79頁），最高法院96年度台上字第607號判決廢棄高等法院發回更審（鈞院卷第81頁），更一審臺灣高等法院96年度重上更㈠字第63號判決判命交通部勝訴（鈞院卷第83頁），最高法院98年度台上字第1758號判決又廢棄高等法院判決發回更審（鈞院卷第87頁），更二審臺灣高等法院98年度重上更㈡字第132號判決判命交通部勝訴（鈞院卷第89頁

），最高法院101年度台上字第448號判決又廢棄高等法院判決發回更審（鈞院卷第93頁），更三審臺灣高等法院101年度重上更㈢字第42號判決判命交通部勝訴（鈞院卷第95頁至第122頁），再經最高法院103年度台上字第1675號判決（裁判日：103年8月20日）駁回上訴（鈞院卷第123頁至第133頁），全案終告確定。

⑶是以，從74年8月5日板橋地政事務所將原3筆土地辦理所有權人為原告之登記開始，直至到93年11月1日交通部就系爭土地對原告提起民事訴訟，期間長達19年期間，並無任何政府機關起訴主張原告並非系爭土地所有權人。

⑷再者，原告先前亦一再說明國有財產局、行政院、交通部、交通部電信總局、審計部、立法院、行政院研究發展考核委員會、板橋地政事務所之作為均造成原告善意信賴自己是系爭土地所有權人，則原告在收受最高法院103年度台上字第1675號判決以前，主觀上自係善意信賴自己是系爭土地所有權人，自不可能合理期待原告在收受最高法院103年度台上字第1675號判決以前向被告主張自己非系爭土地所有權人並請求退還地價稅。

⑸更何況，原告與交通部間就系爭土地所有權誰屬之爭訟，在事實審法院各有勝負，而在最高法院103年度台上字第1675號判決一錘定音以前，最高法院曾兩次為有利原告之認定（最高法院98年度台上字第1758號判決、101年度台上字第448號判決），故原告在收受最高法院103年度台上字第1675號判決以前，主觀上自不可能認為自己非系爭土地之所有權人而向被告申請退還地價稅。

⑹末查，若原告在與交通部間之民事訴訟期間，逕向被告申請退還系爭土地地價稅之稅款，豈非在訴訟外「自認」自己並非系爭土地所有權人，審理系爭土地所有權誰屬之民事法院當直接判命原告全部敗訴，任何稍有正常智力之人站在原告立場都不可能會去向被告申請退還系爭土地之地價稅。故在原告收受最高法院103年度台上字第1675號判決以前，根本不可能合理期待原告就系爭土地行使退還地價稅稅款之退稅請求權，故若以103年8月20日以前之任一時點起算退稅請求權之時效，絕非符合公法上請求權時效制度兼在督促權利人行使權利之意旨。

⑺綜此，可合理期待原告就系爭土地地價稅行使稅捐稽徵法第28條第1項退稅請求權之時點，自應係原告收受最高法院103年度台上字第1675號判決時起算，應屬顯然，而最高法院103年度台上字第1675號判決裁判日期為103年8月20日（鈞院卷第123頁至第133頁）。是以，即便本件申請應適用稅捐稽徵法第28條第1項，惟原告係在107年2月12日提起本件退稅之申請，並無罹於稅捐稽徵法第28條第1項所定5年時效，被告認為原告所繳102年之前地價稅已罹於稅捐稽徵法第28條第1項之5年時效，自無理由。

四、被告則略以：

㈠聲明：

1.駁回原告之訴。

2.訴訟費用由原告負擔。

㈡本件無稅捐稽徵法第28條第2項所定「其他可歸責於政府機關之錯誤」可言：

1.依臺灣高等法院101年度重上更㈡字第42號判決及最高法院103年度台上字第1675號判決內容，登記塗銷管理機關登記及所有權之原因非屬「可歸責於政府機關之錯誤」，又土地稅法第3條第1項第1款明定地價稅之納稅義務人為土地所有權人（公有土地以管理機關），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，並無違誤，亦無「因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤，致溢繳稅款者」之情形，難以合致稅捐稽徵法第28條第2項之退稅要件。

2.本案詢據新北市板橋地政事務所108年12月27日新北板地登字第1085332767號函（乙證1）可知原原3筆土地登記案件資料因逾檔案保存年限已銷毀，且無相關證據足資證明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，為違背法令，自難認係板橋地政事務所未盡實質審查義務而致原告被登記為系爭土地所有權人之外觀。

3.依土地法第43條及土地登記規則第7條規定，系爭土地倘不經交通部向原告提起民事訴訟，並經民事法院判決確定，被告始終無法知悉並確信系爭土地明確之法律關係，而僅能信賴地政機關所為之原告為系爭土地所有權人之公示登記，並依土地稅法第3條第1項第1款規定，每年以納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人即原告為系爭土地之納稅義務人，並據以核課歷年之地價稅，依法並無違誤。再衡諸原告登記為所有權人期間仍就系爭土地有使用收益情形，依最高行政法院107年度判字第624號判決意旨，即地價稅之稅基量化，應以「土地在同依稅捐週期內，因使用收益所能獲致之潛在收益總量」為準，是被告每年以

納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人即原告為系爭土地之納稅義務人，並據以核課歷年之地價稅，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。

㈢本件應屬稅捐稽徵法第28條第1項「可歸責納稅義務人錯誤致溢繳稅款」之情形：

1.65年10月22日制定公布之稅捐稽徵法第28條退稅請求權5年時效制度之規範，旨在確保法秩序之安定性並兼具維護人民權益穩定功能，惟納稅義務人因可歸責於稅捐稽徵機關或其他政府機關錯誤而溢繳之稅款，如僅退還5年稅款，對納稅義務人權益之保障恐未盡周全，因此於98年1月21日修正公布稅捐稽徵法第28條，增訂第2項，明定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2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。至於納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤致溢繳之稅款，因屬可歸責於納稅義務人本身之事由，其申請退稅之期限，仍維持5年之規定。足知98年1月21日稅捐稽徵法第28條修正條文之立法規範意旨，業已明白揭櫫該條款退稅之類型有2部分，其一是可歸責納稅義務人錯誤致溢繳之稅款，其二是非屬可歸責納稅義務人錯誤（即可歸責稅捐稽徵機關或其他政府機關之錯誤）致溢繳之稅款為前提，若非出於納稅義務人或稅捐稽徵機關之錯誤，即無該條退稅之適用。

2.依司法院釋字第537號解釋意旨，因有關稅捐稽徵事項多而繁雜，勢難強制稅捐稽徵機關鉅細靡遺介入課稅要件事實之調查，且課稅事實大部分與納稅義務人生活範圍事件

相連結，其最瞭解其各種情況，也最接近課稅證據資料，故乃藉由法律課予納稅義務人一定之申報協力義務，俾使稅捐稽徵機關得據以正確核課稅捐。如納稅義務人未盡協力義務提供課稅資料，稅捐稽徵機關查證亦有困難，為避免徒生徵納雙方之爭訟及影響法秩序之安定性，並為維護租稅之公平合理，是以稅捐稽徵法第28條第1項已明文規定可歸責於納稅義務人事由致溢繳稅款者，其退稅請求權時效限於5年，又該條第1項之退稅請求權係屬公法上不當得利請求權之特別規定，有關公法上之請求權，因時效完成而當然消滅。

3.另依最高法院103年度台上字第1675號民事判決內容內容略以：「電管局雖曾同意將原三筆土地之管理權分割移轉予上訴人，然因未經行政院核准，且違反國有財產法之規定，經財政部邀請有關單位會商後，認應將原3筆土地之管理機關恢復為郵電總局之名義。自無因上訴人善意信賴登記簿謄本之登記及政府行政行為，致原3筆土地之70年管理機關變更登記易為適法之餘地。綜上，系爭土地所有權雖登記為上訴人名義，惟上訴人先後取得管理機關及所有權之登記，均於法未合」，原告顯知其非政府機關，亦非國營事業，其先後於70年辦理管理機關變更登記及74年取得所有權之登記係違反行為時國有財產法之相關規定，參照司法院釋字第537號解釋意旨，對於系爭土地之情形屬原告可支配管理範圍，原告應負協力義務，對於該系爭土地登記事實有誤應通知地政機關予以變更登記，原告應作為而不作為，縱然非故意，亦有應注意能注意而不注意之過失責任，自不可主張免責。

㈣被告依稅捐稽徵法第28條第1項規定，以原處分退還原告退

稅請求權時效5年內即102及103年地價稅各為198萬9,886元，合計397萬9,772元，並加計利息，於法洵屬有據：

1.依據稅捐稽徵法第28條第1項及第2項規定之文義觀之，前者係肇因（可歸責）於納稅義務人，後者則肇因（可歸責）於稅捐稽徵機關或其他政府機關，至於「錯誤發生可歸責於徵、納雙方」或「錯誤發生不可歸責於徵、納雙方」之情形，應如何適用稅捐稽徵法第28條第1項及第2項規定，參照最高行政法院107年判字第340號判決意旨（該判決書理由六㈡2.，乙證1），該判決就「錯誤發生可歸責於徵、納雙方」之情形，應適用稅捐稽徵法第28條第1項或第2項規定，並無定論。原告援引該判決，主張若稅款核課錯誤係可歸責人民及政府機關雙方，應適用稅捐稽徵法第28條第2項規定為宜等語，顯有誤解。

2.依臺灣高等法院101年度重上更㈡字第42號民事判決，可知系爭土地於管理機關登記變更為原告，及以作價轉讓為由將所有權人登記變更為原告之過程中，其參與程度之深入，較行政院、交通部及板橋地政事務所有過之而無不及；且原告將原3筆土地之管理機關變更登記為其名義後，財政部國有財產局曾邀請行政院主計處、內政部、交通部、郵政總局、電信總局及原告代表會商獲致「中國廣播公司既非政府機關，亦非國營事業機構，由該公司辦理管理機關登記乙節於法不合。又板橋市○○路○○○○號土地管理機關業已變更為中國廣播公司名義乙節，應請交通部協調郵政、電信兩總局，會同中國廣播公司申辦管理機關名義更正登記，恢復為郵政、電信兩總局之名義」結論，亦可證原告明知其非政府機關，亦非國營事業機構，系爭土地之管理機關變更登記其名義違反國有財產法之規定，則

原告亦應知其當時法定代理人馬樹禮無權代理中華民國會同原告以作價轉讓為原因，向板橋地政事務所申請以74板登字第33224號收件將原3筆土地所有權移轉登記予原告。原告顯然自始至終均明知系爭土地之管理機關變更為其名義違反國有財產法之規定，及移轉登記取得系爭土地所有權違反行為時土地登記規則第25條規定。

3.依臺灣高等法院101年度重上更㈢字第42號民事判決內容，就因管理機關變更登記及所有權移轉登記取得系爭土地之歷程觀之，原告自始明知系爭土地辦理管理機關變更為違反國有財產法之規定，及移轉登記取得系爭土地所有權違反行為時土地登記規則第25條規定，卻任由地政機關於70年為管理機關變更登記，及於74年為所有權人登記，致稅捐無法如實核課可歸責於己一事刻意漠視迴避。又自「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觀之，若稅捐無法如實正確核課係可歸責於納稅義務人或納稅義務人具有高度之可歸責性者，仍執意忽略徵納法律平衡（即徵收期間5年與退稅期間5年之徵納平等原則）及法秩序之安定性，而以著重於納稅義務人權益保障周全之稅捐稽徵法第28條第2項規定予以保護，則其權義顯失均衡，而與租稅公平正義有違，是該條項規定賦予納稅義務人公法上之請求權，其應退還之溢繳稅款，不受5年時效期間之限制，且溯及適用於修正施行前之溢繳稅款案件之極盡周全保障之適用。解釋上，允宜以納稅義務人無可歸責為前提，若納稅義務人於稅捐無法如實正確核課實有可歸責之處，其退還溢繳稅款仍應適用修正後稅捐稽徵法第28條第1項規定以5年時效期間為限，始合致徵納平等原則，以確保法秩序之安定性並兼具維護人

民權益之功能。

4.綜上，本案無稅捐稽徵法第28條第2項規定之適用甚明，原告所訴並不可採。是原告於107年2月12日向被告提出本件退稅申請，被告爰依稅捐稽徵法第28條第1項規定，退還原告退稅請求權時效5年內即102年及103年之地價稅各為198萬9,886元，合計397萬9,772元，並加計利息，於法洵屬有據，應予維持。

五、本件事實如事實概要欄所示，有臺灣高等法院101年度重上更㈡字第42號判決及最高法院103年度台上字第1675號判決影本（本院卷第95-122頁、第123-133頁）、系爭土地之土地登記簿（原處分卷第23-30頁）、土地建物查詢資料影本（原處分卷第43-48頁）、原告107年2月12日中廣管（107）字第722352號函（本院卷第135-136頁）、原處分（本院卷第63-65頁）、訴願書（原處分卷第135-139頁）、訴願決定書（本院卷第67-75頁）等可憑，洵堪認定。

六、按人民所負之稅捐義務，通說認為於稅捐負擔之要件成就時，即已成立；至課稅處分則僅具有確認性質，人民之稅捐債務不因沒有課稅處分存在而免除；相反的，人民如果不具備課稅要件，縱有課稅處分，人民除了以行政救濟排除其效力以外，因受課稅處分形式存續力之拘束而完納稅捐，該筆稅捐即屬無法律上原因而為給付，即有必要藉公法上不當得利之法理加以調整，德國租稅通則第37條第2項即規定「無法律原因而繳納或退還租稅、租稅退給、擔保責任金額或租稅附帶給付時，為其計算而為給付之人，得向受領給付之人，請求返還所繳納或退還之金額。繳納或退還之法律原因嗣後不存在者，亦同。在讓與、出質或扣押之情形，亦得向出讓人、出質人或抵押債務人行使請求權。」（參陳敏譯，德國

稅法通則，102年5月版，頁37）；我國65年制定稅捐稽徵法以為稽徵行政事務之原則法，即於第28條有類似規定「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。」故解釋上，該規定係稅法上之不當得利返還請求權，為一實體請求權（改制前行政法院86年8月份庭長評事聯席會議決議意旨參照）；與課稅處分之行政救濟、行政程序法第128條之程序重開，固均屬改變課稅處分效力之路徑，惟性質、要件、影響範圍均有不同。尤其在不當得利之調整，縱使即時提出救濟，也不可能經由撤銷之訴，或行政程序重開之程序實現時，退稅請求權特見重要，例如造成溢繳稅款之事由係在各該行政救濟、行政重開程序所規定之期間經過後相當時間始能發現或發生時，退稅請求權當可促使正確重現曙光。99年修正後之現行法第1項、第2項分別規定：「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5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。」、「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2年內查明退還，其退還之稅款不以5年溢繳者為限。」，從歷史解釋以觀，不論何一項次，均承襲公法上不當得利請求權之脈絡，旨在調整無法律上原因卻有財產移動之不公平狀態，理論上凡使人民負擔稅負之原因係自始不存在、無效，或嗣後失其效力（陳敏教授區分為：法律原因之自始不存在、法律原因之溯及消滅、租稅債務之解除條件成就，見陳敏，稅法總論，108年2版，頁352—360頁），均在其列，原不應以適用法令錯誤或計算錯誤或其他錯誤所致者為限，也不

因是否有可歸責之對象，而改變「無法律上原因」的判斷（學者認為逕以「無法律上原因」為要件即足，符合法理，參范文清，論租稅返還請求權──以稅捐稽徵法第28條第1項與第2項為中心，興大法學，第21期，頁118、119）。最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議修正其106年12月份第2次庭長法官聯席會議決議：「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，稅捐稽徵法第28條第2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。復因申請復查及提起訴願、行政訴訟，有法定期間之限制（稅捐稽徵法第35條第1項、訴願法第14條第1項及行政訴訟法第106條第1項）。然而稅捐稽徵機關於稅捐核課期間內，發現課稅處分所據事實以外之課稅事實者，卻得依稅捐稽徵法第21條第2項規定，對納稅義務人另行補徵稅捐。兩者相較，顯失公平。為求平衡，應許納稅義務人以課稅處分認定事實錯誤，請求退還溢繳之稅款。稅捐稽徵法第28條第2項之『適用法令錯誤』，即無予以限縮解釋，排除認定事實錯誤，致適用法令錯誤情形之理由。從而，稅捐稽徵機關之課稅處分認定事實錯誤時，納稅義務人得援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求退還溢繳之稅款。」，核其內容即寓有在法律文義可能之範圍內合致不當得利之法理，放寬對於「適用法令錯誤」之解釋。從而，現行稅捐稽徵法第28條分為2項，各該歸責事由只是區別人民可以請求退還之範圍而已；而所謂「歸責」之意義，在課稅處分的活動中，對於人民之要求僅協力義務之履行而已，故歸責之判斷，應解為對於人民協力義務是否完盡之認定。是以，倘適用法令錯誤或計

算錯誤是因人民未善盡其協力義務所導致時，人民只能請求5年內的溢繳稅款，法律明文以請求權時效之方式達其立法目的（正確適用法令及計算稅額，本是稽徵機關之職權，殊難想像稽徵機關悉依人民主張之法令、計算進行核課，而發生「因人民適用法令錯誤、計算錯誤」之溢繳）；反之，如果係可歸責於課稅機關或其他政府機關而生溢繳，立法裁量審酌既係政府之錯誤，如僅能請求5年的溢繳稅款，即有失衡，應允給較可歸責於納稅義務人之情形時為大，乃可資請求退還之範圍不以5年為限；但對於時效久長，則無明文。惟各項之本旨均係不當得利之調整機制，建立在保障人民之思維上，或以相反之角度來看待，乃政府違法損害人民之財產權時，應積極回復。此見97年12月18日立法院委員會審查修正法案時，財政部次長之發言「按現行稅捐稽徵法第28條退稅請求權5年時效制度之規範，旨在確保法秩序之安定性並兼具維護人民權益之功能，惟納稅義務人因可歸責於稅捐稽徵機關或其他政府機關錯誤而溢繳之稅款，如僅退還5年稅款，對納稅義務人權益之保障恐未盡周全」等語（見立法院公報第98卷第3期，頁289），可資明瞭。

七、經核兩造對於系爭土地登記、移轉過程及歷經長達10年的三審民事訴訟確定判決所認定之事實及所持理由，並如附表所示各期已繳納稅款、繳納日期等均不爭執，復有相關民事各審級判決暨民事訴訟所審酌之有關系爭土地如何作價轉讓、行政院與所屬間往返之公文影本，及系爭土地各期地價稅繳款書查詢清單附於本院卷可憑。則兩造爭點厥在（一）原告請求返還如附表所示稅款及利息，所持法律上依據應為稅捐稽徵法第28條第1項或第2項？（二）承上所判斷之請求權基礎，其時效期間如何計算及起算點如何認定？

㈠原告請求返還如附表所示稅款及利息，所持法律上依據應為稅捐稽徵法第28條第2項──

1.經查，系爭土地之移轉登記違反當時有效之國有財產法，乃法律行為違反強制規定，應屬無效一節，業據維持台灣高等法院101年度重上更（三）字第24號判決之最高法院103年度台上字第1675號判決載明其維持二審之事實認定，及其法律上之判斷，茲擇其要者，略載如下：「……原審以……上訴人（按即本件原告）抗辯原三筆土地係經前國防最高委員會核准作價轉讓與中廣事業處一節，……固堪信其辯詞非虛。……三十六年十二月二十五日行憲後，訓政時期約法已為憲法取代，政府機關管理、處分國有財產，應依行憲後之法定程序為之。而國有財產法自五十八年一月二十七日公布施行，強制規範國有財產之取得、保管、使用、收益及處分等事項，行政機關就國有財產之變更、移交及接管等，均須依法定程序辦理。……政府機關於七十四年間讓售移轉該土地，應依行為時國有財產法（七十年一月十二日修正公布者，下稱行為時國有財產法）第四十九條至第五十四條之相關規定辦理。綜觀……(三)行政院第四〇五〇號函復交通部略稱『查中央廣播事業管理處原奉准接管並作價轉帳之各電台產業，前由本院以台四五財〇二二八號令貴部准予出具證明，俾由改組後之中國廣播公司辦理登記；茲據財政部查報，本案中國廣播公司花蓮台及板橋機室原使用之土地，應已包括於上開作價轉讓之產業內，此部份土地，該公司請求仍依前令准由其辦理登記一節，同意照辦；至有關本案該公司原使用土地之面積及臺灣郵政、電信總局產帳之調整，可由貴部查明會商有關機關核實辦理』；七十四年十二月十一日台（七四）孝授三字第一〇四九二號函復被上訴人謂

原則同意由交通部電信總局以帳面調整方式處理，惟應先徵得審計機關同意後辦理；(四)審計部七十五年一月六日（七五）台審部肆字第八二四六九九號函亦略以『貴屬郵政、電信總局共管，坐落花蓮市及板橋市，由中國廣播公司花蓮台及板橋機室使用之土地，由中廣公司補辦登記後之產帳處理，擬由電信總局以"資本公積－固定資產增值公積"及"其他營業外支出、什項支出－捐款與補助"科目作帳面調整乙案，應請依預算程序辦理』……原三筆土地七十四年間辦理讓售移轉之手續，核與國有財產法相關規定尚有未合，且上開函文亦與主管機關同意移轉登記之書面物權契約有間……上訴人所為原三筆土地七十四年所有權移轉登記，顯然違背國有財產法上開規定及民法第七百五十八條之規定，不生所有權移轉之效力。……經核於法洵無違誤。按國有財產屬於全體國民之資產，所有權屬於國家，收益歸於國庫，必須統一管理、嚴密維護，並為適當之管理，故有國有財產法專法之制訂。凡國有財產之取得、保管、使用、收益及處分，均應依國有財產法之規定，國有財產法未規定者，適用其他法律辦理，始為合法有效。行為時國有財產法第三十八條第一項前段、第四十九條至第五十四條分別規定：『非公用財產類之不動產，各級政府機關為公務或公共所需，得申請撥用』、『非公用財產類不動產之出售，其已有租賃關係，難於招標比價者，得參照公定價格，讓售與直接使用人……』、『非公用財產類之不動產，為國營事業機關或地方公營事業機構，因業務上所必需者，得予讓售……』、『非公用財產類之不動產，為社會、文化、教育、慈善、救濟團體舉辦公共福利事業或慈善救濟事業所必需者，得予讓售……』、『非公用財產類之土地，經政府提供為獎勵投資各項用地

或政府機關興建國民住宅用地者，應予讓售……』、『非公用財產類之空屋、空地，並無預定用途者，得予標售……』、『非公用財產類之不動產，使用人無租賃關係或不合第四十二條第一項第二款之規定者，應收回標售或自行利用……』，明揭非公用國有不動產之撥用及出售，限於上列規定之情形，嚴格規範國有財產之承受對象及處理程序，以杜流弊，乃國有財產處理之強制規定。倘撥用（管理機關變更）、讓售（作價轉讓）之情形與上開規定要件不合，即屬違反強制規定，依法無效。……原三筆土地為台灣日據時期之電台產業，光復後由中華民國收歸國有，三十五年總登記時，即登記為國有；雖前國防最高委員會於三十六年間第二二五次及第二二七次常務會議決議作價轉讓與中廣事業處，然未完成作價轉讓（作價轉帳）程序，迄七十四年間仍未辦理移轉登記；上訴人請求辦理管理機關變更及移轉登記時，國有財產法已公布施行，上訴人並非政府機關、或有租賃關係之直接使用人、或國營事業機關或地方公營事業機構、或舉辦公共福利事業或慈善救濟事業之社會、文化、教育、慈善、救濟團體者，原三筆土地亦非經政府提供為獎勵投資或興建國民住宅之用地，依首揭說明，上訴人洵無從依國有財產法之規定取得國有財產之撥用管理或所有權。電管局同意上訴人辦理原三筆土地管理機關變更登記、及行政院四〇五〇號函同意上訴人辦理該土地之所有權移轉登記，均違反國有財產法之相關規定，自不生效力。」，此有判決附於本院卷第123-132頁可憑。準此可知，行政院第四〇五〇號函（見本院卷第507、508頁）復交通部以「……該公司請求仍依前令准由其辦理登記一節，同意照辦……」，因而有接續之聲請移轉登記，此稽之本院卷第511頁附74年7月25日土地移

轉登記聲請書上載原因發生日期74年3月7日可明。上開行政院第四〇五〇號函對於作價轉讓一節，採取同意辦理之決定，實忽視當時有效之國有財產法等相關明文，自屬錯誤。而此錯誤致土地登記終經認定為無效，而原告溯及自始未取得所有權，則其依被告之核課所繳納之地價稅，即屬溢繳，合於稅捐稽徵法第28條第2項「納稅義務人因其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款」。（陳敏教授就「其他可歸責於政府機關之錯誤」之解釋如下：「係指可歸責稽徵機關本身適用法令錯誤或計算錯誤以外，各種因政府機關之錯誤，致使稽徵機關核課錯誤而溢徵稅款之情形。例如，地政機關通報之土地或房屋之面積或使用性質有誤，致使稽徵機關依通報內容為錯誤之核課而溢徵稅款。」，可供參考，見陳敏，前著作，頁354）。

2.被告抗辯其依土地登記簿所載之所有權人為原告進行地價稅之課徵；另經函詢板橋地政事務所復稱因卷宗已逾保存期限而銷毀，無法查閱證明系爭土地之移轉登記為違法，故被告依法核課並無違誤，本件自不該當稅捐稽徵法第28條第2項之情事云云。查系爭土地移轉登記之無效所由及其錯誤係源自行政院等牽涉其中之政府部門，已如前述及民事確定判決所認定之事實。誠然，被告對於地價稅之核課，本於底冊稅之性質，自係依土地登記簿之記載而認定納稅義務人，惟稅捐稽徵法第28條所要解決的，正是實質上無法律上原因而使納稅義務人繳納稅捐所產生的財產不當移動。此無法律上原因，參照釋字第625號解釋就計算錯誤所為之闡示：「土地所有權人在同一直轄市或縣（市）所有之土地之地價及面積所計算之地價總額為課稅基礎，並按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定之。因地籍依法重測之結果

，如與重測前之土地登記標示之面積有出入者，除非否定重測之結果或確認實施重測時作業有瑕疵，否則，即應以重測確定後所為土地標示變更登記所記載之土地面積為準。而同一土地如經地政機關於實施重測時發現與鄰地有界址重疊之情形而經重測後面積減少者，即表示依重測前之土地登記標示之面積為計算基礎而核列歸戶冊之地價總額並不正確，其致土地所有權人因而負擔更多稅負者，亦應解為係屬稅捐稽徵法第二十八條所規定之『因計算錯誤溢繳之稅款』，方與實質課稅之公平原則無違。」，即本號解釋係採目的解釋之方法，肯認計算錯誤是違反實質課稅原則的一種型態，則更嚴重的登記自始無效，影響及於納稅義務人之認定，當然更是侵蝕實質課稅原則。被告以登記形式認定納稅義務人，來推稱本件無稅捐稽徵法第28條第2項之溢繳地價稅情事，自難成立。

3.被告復抗辯稅捐稽徵法第28條第2項賦予納稅義務人請求退還之溢繳稅款，不受5年時效期間之限制，且溯及適用於修正施行前之溢繳稅款案件，已屬極盡周全之保障，解釋上允宜以納稅義務人無可歸責為前提，若納稅義務人於稅捐無法如實正確核課實有可歸責之處，其退還溢繳稅款仍應適用同條第1項規定以5年時效期間為限，始合致徵納平等原則；依台灣高等法院101年度重上更(三)字第42號民事判決內容，原告將原3筆土地之管理機關變更登記為其名義後，財政部國有財產局曾邀請行政院主計處、內政部等單位及原告代表會商，獲致「中國廣播公司既非政府機關，亦非國營事業機構，由該公司辦理管理機關登記乙節於法不合」之結論，亦可證原告明知其非政府機關，亦非國營事業機構，系爭土地之管理機關變更登記其名義違反國有財產法之規定，則原告

亦應知其當時法定代理人馬樹禮無權代理中華民國會同原告以作價轉讓為原因，向板橋地政事務所申請將原3筆土地之所有權移轉登記，足證原告自始至終均非屬毫不知情之善意第三人，甚至對往年無法如實正確核課地價稅，具有高度可歸責性，是本件僅有稅捐稽徵法第28條第1項之適用。被告已就未逾5年請求權時效之102、103年部分之地價稅辦理退稅完竣，其餘則已逾期云云。查：

⑴現行稅捐稽徵法第28條第1項與第2項之文義，涇渭分明區別歸責對象及事由，如人民與政府俱有過失時，如何適用？

如再將溢繳稅款之成因細分，還可包括人民與政府均無過失時之因應，被告及訴願決定均表示如此即無退稅請求權之適用，意謂政府因此保有本來依法不該取得之不當得利？就此，即應再予強調稅捐稽徵法第28條之立法目的及其沿革，原舊法規定：「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。」不予區別歸責對象，則凡具備此等事由（果）不問原由（因），有溢繳情事即應退還未逾請求權時效之款項；新法修正後卻發生如無對象可歸責時，反而不予退稅，寧是有理？新法係在擴大保障，遇有可歸責於政府機關之事由時，放寬可退還之年限，而非在追究與退稅與否無關之責任歸屬。亦即新法實施後，不論責任歸屬如何，如有該當於退稅事由之溢繳發生，即應退稅，惟退還之範圍大小（時效短長）而已（范文清教授對於以歸責對象決定不當得利之返還，有如下意見：「立法者在稅捐稽徵法第二十八條第一項與第二項，以可歸責於人民或稅捐稽徵機關為標準，對於

應返還之金額與其消滅時效作區別待遇，恐怕是不合事理的。按不當得利制度的規範目的乃在於，調整欠缺給付目的之財產變動。透過將受益人無法律上原因而受之利益去除，來矯正欠缺給付目的的財貨移轉。王澤鑑教授稱之為『取除所受利益功能(Abschopfungsfunktion)』蓋依當事人意思而增益他人財產者，均有一定之目的作為基礎。倘若該目的自始不存在、目的不達成目的消滅者，財產變更即喪失其法律上原因，受領人即欠缺受領權利，自應負返還之義務。」可資參考，見范文清，前文，頁178）。再由憲政國家對於人民基本權的保障來看，稅捐稽徵法第28條既無第3、4種選擇，當無法歸責人民或人民（未履行協力義務）或政府同具責任肇致稅額溢繳時，政府找不到法律依據可以保有課稅要件不該當之稅額時，即應返還人民回復原狀，而非反向思考，形成與民爭利，甚至是侵害人民財產權的政府，其理不證自明。

⑵原告對於其與行政院等政府部門間關於系爭土地之移轉登記之往來，將會導致登記無效，是否知情而非善意者，與本件退稅請求之關係：

查稅捐稽徵法第28條既係為移動稽徵機關無法律上原因而獲取之溢繳稅款歸還納稅義務人，等同機關撤銷原來錯誤的負擔處分，消滅課予人民財產上不利益的法律效果，並為回復，其並非在消滅一個授予利益的行政處分至明。從而，自不應在解消負擔處分之效果之際，一如行政程序法第117條第1項第2款、第119條之規定，也加以考量人民有無故意、過失之惡意。況縱人民有此惡意（惡意使稽徵機關對自己課稅，恐非常見），也不致使政府取得違法課稅的正當性（如前述范文意見）。又承本判決六、所述，立

法者係以歸責對象來決定返還範圍，固有其考量，惟在課稅處分的活動中，對於人民之要求僅協力義務之履行而已，故歸責之判斷，應解為對於人民協力義務是否完盡之認定，此即人民之退稅請求究應適用稅捐稽徵法第28條第1項或第2項之準據。是以，被告抗辯原告對於系爭土地之登記為無效始終非屬毫不知情之善意者，予以稅捐稽徵法第28條第2項之保障乃屬失衡云云，顯屬誤解，而有將關於當事人法律關係有效與否之辯證，納入退稅准否之考量之不當聯結，亦難成立。

4.被告復抗辯原告登記為所有權人期間仍就系爭土地有使用收益情形，依最高行政法院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，是被告每年以納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人即原告為系爭土地之納稅義務人，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」之要件云云。查被告所指最高行政法院判決係在闡示地價稅與土地增值稅，二種稅賦稅基量化之別，其全文為「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）。」，核係關於地價稅之稅基如何量化之意見，與地價稅之納稅義務人如何認定無涉。另被告於本件辯論時，也陳明不再執該判決意旨為抗辯。

5.末查，原告已納地價稅是否可依民事法律關係對所有權人中華民國請求，此屬民事爭議，與本件公法上之請求無涉，僅生能否重複得到回復之疑而已，自不影響本件公法上請求權之行使，併予指明。

㈡本件請求權基礎為稅捐稽徵法第28條第2項，其時效應自繳納之日起算。其時效期間，在行政程序法第131條第1項於102年5月24日修正生效前發生者，應為15年；在此之後發生者，應為10年。

1.起算點：按稅捐稽徵法28條新舊法之沿革及意涵已詳述於前，係為維護人民權益，對於不當繳付之稅款應以不當得利之法理調整以為衡平，新法修正僅在強調可歸責於機關錯誤而溢繳之稅款，應允給較大之返還範圍。則在此立法裁量上，現行法第28條第2項雖未規定時效起算時點及時效期間，惟同屬公法上不當得利之調整機制，解釋上應與第1項同有起算點及期間之限制。由修法思維，係將原來的1項析出可歸責於人民或政府而分為2項，則起算點之認定應無差別，仍應一如原舊法規定之「自繳納之日起」。蓋在舊法時期，人民不區別錯誤成因來自於自己或政府，均應「自繳納之日起」行使其退稅請求權，殊無因為區分成因分為2項後，改變原來之立法方向。原告就稅捐稽徵法第28條第1項之「自繳納之日起」，主張應以可以合理期待人民得行使時起算，方屬合理云云，惟時效起算時點採取客觀說之無法律上障礙之可行使時，或主觀說之請求權人知悉其可請求時起算，乃屬立法裁量，就本條第1項自舊法時即以人民繳納時即為得行使時之客觀說立場，本條第2項應採同一方向而為解釋，因認原告主張為無可採。

2.時效期間：

⑴按98年1月21日修正公布之新法所規定「稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年溢繳者為限」，係規定於人民實體請求權之體例下，故該「2年內」查明退還之規定，乃對於稽徵機關之約束，期以儘速辦理返還，以免過度侵害人民權利；另退還之稅款不以「5年」溢繳者為限，則是加大於第1項因時效限制而僅可請求之5年範圍，非謂因此文義即可推導其為無時效限制，蓋因一則此文義非關請求權時效之規定，二則基於維護法律秩序安定之必要，不宜採永久時效制度（見陳清秀，稅法總論，2014年9月版，頁434、435）。

⑵為求法律關係之及早確定，並審認同條第1項、第2項同屬退稅事由，不應差別立法，第2項未予明文時效，顯屬漏洞，自有填補之必要。按稅捐稽徵法第1條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」，本於行政程序法具有原則法之性質（其第3條第1項「行政機關為行政行為時，除法律另有規定外，應依本法規定」），其第131條有關公法上請求權時效規定原應當然適用，惟該條第1項在102年5月22日修正前之規定為「公法上之請求權，除法律有特別規定外，因五年間不行使而消滅」，則適用結果，稅捐稽徵法第28條第2項之請求權時效與第1項相同，即顯然違背修法在擴大第2項請求範圍之意旨，如此填補漏洞之方式顯不可採。就此，在行政程序法102年5月24日修正生效前無法適用該法第131條第1項情形，與行政程序法施行前，並無法律明文規定公法上請求權時效之情形相似，爰參酌最高行政法院95年8月份庭長法官聯席會議決議意旨，類推適用民法第125條一般時效即15年之規定。至行政程序法第131條第1項在

102年5月24日修正生效後之規定為「請求權，於請求權人為行政機關時，除法律另有規定外，因五年間不行使而消滅；於請求權人為人民時，除法律另有規定外，因十年間不行使而消滅。」，即依該條項後段10年時效，已較稅捐稽徵法第28條第1項之5年期間為長，足以區別溢繳稅款因可歸責於政府時有較第1項更廣之請求退稅範圍，基於法律適用之原則，自應優先於民法而為適用，故自此同條第2項之時效期間應依行政程序法第131條第1項之10年期間規定。又退稅請求權乃實體上之權利，依實體從舊、程序從新之法理，在102年5月22日行政程序法第131條第1項修正前已經發生之請求權，雖在修法後行使，除非其殘餘期間超過10年應縮短為10年外，其請求權時效仍為15年。

八、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。」另稅捐稽徵法第28條3項、第4項分別規定：「前二項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納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，一併退還。」；「本條修正施行前，因第二項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。」綜上，本件原告請求退稅，核其主張系爭土地之登記為自始無效，原告即非土地所有權人，即無繳納地價稅之義務，惟因行政院等政府機關之錯誤而登記為所有權人，於附表所示繳納日完納如附表所示各期地價稅而有溢繳情事，依稅捐稽徵法第28條2項、第3項、第4項規定，其自得請求退還並依法加計利息，所請求之各期稅款均在102年5月24日行政程序法修正生效前，其退稅請求權於彼時發生，時效應自繳款日起算為15年，原告提出請求之日為107

年2月13日，有原告書函影本上蓋有被告收文章附於原處分卷第80頁可據，則附表編號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，尚未逾請求權時效，應屬有據；逾此部分即因請求權時效完成而當然消滅，為無理由。原處分不利部分（即不含已退102、103年部分）未察，逕予全數否准，訴願決定亦未糾正，均屬違誤，就上開原告請求有理由部分，應予撤銷，並命被告應為如數退還並加計利息之處分，爰判決如主文第1項、第2項；其餘部分，未經被告准許，即無違誤，原告訴請撤銷及判命被告應予准許退還，難謂有據，應予駁回。

九、本件事證已明，兩造其餘攻防均與本件判斷不生影響，爰不一一贅述。

據上論結，本件原告之訴為一部有理由、一部無理由，爰依行政訴訟法第104條、第200條第2款、第3款、民事訴訟法第79條，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　4　　月　　16　　日

臺北高等行政法院第二庭

審判長法　官　李玉卿

法　官　鍾啟煒

法　官　李君豪

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　　4　　月　　20　　日

書記官　方偉皓