



稅捐債務應依稅法課稅要件判斷

——最高行政法院111年上字第386號行政判決

■黃俊杰 中正大學財經法律系特聘教授

本案事實

本案之被上訴人等9人（2公司及7自然人／原告），分別於民國（下同）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○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（新北市政府稅捐稽徵處／被告）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。

嗣後，發現系爭土地之原土地所有權人為郭○，早於69年間經臺灣省政府核准徵收並發放補償費完竣，郭○於96年11月20日死亡後，由郭○清等6人繼承取得，之後自97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訴人名下，再由被上訴人出售移轉登記予潤○等2公司。

系爭土地於都市計畫使用分區為「道路用地」，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，板橋區公所已依查明結果換發系爭土地之使用分區證明書，於該等證

明書備註欄註記「非屬公共設施保留地」。

上訴人因認系爭土地之移轉，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稅，此為原審所確定之事實。原審判決（臺北高等行政法院109年度訴字第1085號判決）並為法律上之論斷，指系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取得登記，惟土地實屬公有，現已闢為道路使用，依土地法第14條第1項第5款規定公共交通道路不得私有之規定，系爭土地為不融通物，被上訴人與潤○等2公司簽訂系爭土地買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地變更為道路用地，非被上訴人事先所能知悉，被上訴人知悉後已將買賣價金返還潤○等2公司，無維持經濟利益存在之意，租

DOI：10.53106/20779836202606168001

關鍵詞：稅捐債務、稅法、課稅要件、經濟利益、稅捐法定主義

本檔案僅供試閱，完整內容請見本刊或月旦知識庫。

稅構成要件亦未實現，原處分以被上訴人為原土地所有權人補徵土地增值稅，於法未合，並於實質課稅原則、量能課稅原則相悖，故上訴聲明主張應予撤銷。¹

爭點

本件土地增值稅事件，在原審（臺北高等行政法院109年度訴字第1085號判決）²曾指出其主要爭點，係課徵移轉系爭土地之土地增值稅，是否適法有據？有無違反納稅者權利保護法第7條第1項、第2項規定之實質課稅原則？

其次，雖行政法院均主張「稅捐債務應依稅法課稅要件判斷」，惟判斷結論卻有相當差異，似對於「稅捐債務應依稅法課稅要件」更進一步區分「形式（絕對）判斷」與「實質（相對）判斷」？

判決理由

壹、臺北高等行政法院109年度訴字第1085號判決

原審（臺北高等行政法院109年度訴字第1085號判決）理由指出，土地增值稅係依據漲價歸公之原則，對土地所有權人因土地自然漲價所得利益所課徵之稅款。因此，只要有自然漲價所得以及土地所有權移轉之事實，依土地稅法第28條之規定，除有不課徵之法定理由外，均應課徵土地增值稅；基於稅法掌握經濟事實以達成公平課稅之原理，法

律行為雖然自始無效或嗣後歸於無效，惟該無效法律行為之當事人，無視該法律行為無效之事實，仍以有效待之，使相與結合之經濟效果發生，並予以維持者，除法律別有規定外，法律行為之無效，不影響稅捐之課徵，依實質課稅原則，仍應認已實現稅捐構成要件，而成立稅捐債務。

然而，法律行為倘自始無效，而當事人亦未維持該經濟效果，亦即並非以有效待之，依實質課稅原則，應認稅捐構成要件未實現，此時稅捐稽徵機關即無再予課徵土地增值稅之依據，否則即與前揭實質課稅原則相悖。

本件新北市政府於完成徵收法定程序時即已原始取得系爭土地之所有權，且因系爭土地為不融通物，未因新北市政府怠於辦理移轉登記而有異，亦無因繼承或買賣而取得系爭土地之所有權，而應認稅捐構成要件未實現，故課徵系爭土地之土地增值稅，不僅與實質課稅原則及量能課稅原則相悖，亦與土地增值稅之立法意旨不符。

貳、最高行政法院111年度上字第386號判決

最高行政法院111年度上字第386號判決，係將「原判決廢棄」，茲區分其理由如下：

一、確認土地增值稅之納稅義務人

我國土地增值稅係在實踐憲法第

¹ 最高行政法院111年度上字第386號判決：「原判決廢棄，發回臺北高等行政法院高等行政訴訟庭。」

² 臺北高等行政法院109年度訴字第1085號判決：「原處分、復查決定及其訴願決定均撤銷。」