

高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭

113年度訴字第297號

原告 李騏宇
被告 財政部南區國稅局

代表人 李雅晶
訴訟代理人 黃玉雯
吳素萍
黃郁茹

上列當事人間遺產稅事件，原告提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

- 一、原告之訴駁回。
- 二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

(一)緣被繼承人李太山於民國84年1月7日死亡，原告(原名李宏健)及訴外人李黃冊、李宏哲、李慧芬等繼承人於84年6月9日辦理遺產稅申報，經被告查得漏報李太山銀行存款新臺幣(下同)1,690,000元，除歸課核定遺產總額56,008,291元，遺產淨額19,560,934元，應納遺產稅額4,800,563元外，並按所漏稅額裁處1倍罰鍰574,600元，原告等繼承人未提起行政爭訟，並依限繳清稅款及罰鍰在案。

(二)嗣原告於113年5月13日繕具申請書，主張被繼承人李太山之遺產中就坐落屏東縣新園鄉興厝段(下稱興厝段)560-3地號(重測前為烏龍段535-32地號)等20筆土地，係從事農業使用之農業用地，且經屏東縣政府認定17筆土地為符合農業發展條例(下稱農發條例)第38條之1規定之土地，並核發農業使用證明書(下稱農用證明書)在案，應免徵遺產稅等由，依98年1月21日修正公布之稅捐稽徵法(下稱稽徵法)第28條第2項規定，向被告申請核退被繼承人李太山誤徵之遺產稅4,800,

01 563元及罰鍰574,600元(合計5,375,163元)，經被告以113年
02 7月3日南區國稅綜所遺贈字第1130004072號函(下稱被告113
03 年7月3日函)復略以：「說明：……二、查被繼承人李太山
04 君遺產稅案，無適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯
05 誤。次查臺端前已多次持不同時期核發農發條例第38條之1
06 土地作農業使用證明書，主張退還被繼承人李太山君遺產稅
07 及罰鍰，迭經高雄高等行政法院95年度訴字第394號判決駁
08 回、104年度訴字第372號判決駁回、105年度再字第1號裁定
09 駁回、107年度訴字第405號判決駁回、109年度訴字第29號
10 判決駁回、110年度訴字第409號判決駁回、110年度訴字第1
11 31號判決駁回、111年度再字第6號裁定駁回、111年度訴字
12 第234號判決駁回及最高行政法院96年度裁字第3146號裁定
13 駁回、108年度裁字第1570號裁定駁回，均認定本局核定遺
14 產稅及罰鍰並無違誤且已告確定，是臺端依據旨揭規定向本
15 局申請退稅，與法不合。」等語。原告不服，遂依行政訴訟
16 法第8條規定，提起本件一般給付訴訟。

17 二、原告起訴主張及聲明：

18 (一)主張要旨：

19 1、原告之土地係繼承祖業，早在40幾年間即持有興厝段560-1
20 地號等20筆土地，且均作農業使用，68年7月5日前述土地所
21 坐落之區域發布實施都市計畫，農業用地依法變更為非農業
22 用地，但屏東縣政府一直以來未依都市計畫進行開發土地，
23 違反都市計畫法第15條規定，導致原告遭稅捐機關不當課徵
24 遺產稅、土地增值稅及地價稅。原告遂於98年12月18日向屏
25 東縣政府申請核發農用證明書，作為申請稅捐機關退稅依
26 據，雖經屏東縣政府予以否准，然經原告循序提起行政救濟
27 後，遭鈞院以100年度訴字第304號判決屏東縣政府敗訴，其
28 後屏東縣政府遂就興厝段560-1地號等17筆土地核發農用證
29 明書予原告。依農發條例第38條之1第1項規定，原告自得向
30 主管稽徵機關申請適用同條例第38條第1項規定免徵遺產
31 稅。

01 2、又稽徵法第28條第2項並無5年期間限制，故原告檢附相關證
02 明書申請退還稅款，並未逾期；且本件課徵遺產稅之事實係
03 於00年間發生，而農發條例第38條之1係於99年12月8日增訂
04 公布，稽徵法第28條第2項則係於98年1月21日修正公布，是
05 溢繳遺產稅之錯誤，不能歸責於納稅義務人。

06 3、我國行政訴訟法固未明定「預防性不作為訴訟」，然從憲法
07 保障人民有訴訟權，以及行政訴訟法第2條規定意旨觀之，
08 均容許人民依行政訴訟法第8條規定，提起預防不作為訴
09 訟，此一訴訟僅針對防止行政機關未來可能侵害人民權利之
10 行為，人民可否事先訴請行政法院判令行政機關未來針對某
11 一具體個案消極不作為(包括消極地不作成一個行政處分以
12 及消極地不作成一個行政處分以外之其他公法行政行為)，
13 則未有定論。查原告不具有容忍行政機關作成行政行為之義
14 務，而認有權利保護之必要，故提起預防性不作為訴訟。又
15 預防性不作為訴訟屬一般給付訴訟，且一般給付訴訟不採訴
16 願前置主義，原告自得不經訴願程序，逕行提起本件行政訴
17 訟。

18 (二)聲明：被告應給付原告5,375,163元，及自繳納之日起至清
19 償日止按年利率百分之5計算之利息。

20 三、被告答辯及聲明：

21 (一)答辯要旨：

22 1、原告多次以相同事由主張退稅，均經鈞院及最高行政法院認
23 定被告核定遺產稅及罰鍰並無違誤，且經實體判決確定。是
24 被告駁回原告退稅之申請，自屬適法有據。

25 2、依據最高行政法院96年度判字第1359號判決意旨，被告駁回
26 原告退稅之申請，原告不得依行政訴訟法第8條規定，逕向
27 行政法院提起一般給付訴訟，訴請被告返還稅款，且原告曾
28 以相同事由提起行政訴訟，亦經鈞院110年度訴字第409號判
29 決駁回確定在案。是原告之訴，在法律上顯無理由。

30 (二)聲明：原告之訴駁回。

01 四、爭點：原告提起一般給付訴訟，請求被告退還稅款，有無訴
02 訟類型選擇錯誤，而欠缺權利保護必要？

03 五、本院的判斷：

04 (一)事實概要記載之事實，有被告遺產稅核定通知書(原處分卷
05 第35至37頁)、被告製作之「土地主張情形表」(原處分卷第
06 38頁)、原告113年5月13日申請函(本院卷第17至18頁)及被
07 告113年7月3日函(本院卷第19至20頁)等證據可以證明。

08 (二)原告請求被告退還稅款，其訴訟種類應為課予義務訴訟，然
09 原告未經訴願程序即逕行提起本件一般給付訴訟，其訴訟種
10 類即有錯誤，為欠缺權利保護必要，應予駁回：

11 1、應適用之法令：

12 (1)98年1月21日修正公布之稽徵法第28條第2項、第3項：「納
13 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
14 歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自
15 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
16 內溢繳者為限。」「前2項溢繳之稅款，納稅義務人以現金
17 繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或
18 國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金
19 1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。」

20 (2)行政訴訟法：

21 ①第5條：「(第1項)人民因中央或地方機關對其依法申請之案
22 件，於法令所定期間內應作為而不作為，認為其權利或法律
23 上利益受損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求
24 該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。
25 (第2項)人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以
26 駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程
27 序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特
28 定內容之行政處分之訴訟。」

29 ②第8條第1項前段：「人民與中央或地方機關間，因公法上原
30 因發生財產上之給付或請求作成行政處分以外之其他非財產
31 上之給付，得提起給付訴訟。」

01 ③第107條第3項：「原告之訴，有下列各款情形之一者，行政
02 法院得不經言詞辯論，逕以判決駁回之。但其情形可以補正
03 者，審判長應先定期間命補正：一、除第2項以外之當事人
04 不適格或欠缺權利保護必要。二、依其所訴之事實，在法律
05 上顯無理由。」

06 2、人民與中央或地方機關間，因公法上原因發生財產上之給付
07 或請求作成行政處分以外之其他非財產上之給付，或因公法
08 上契約發生之給付，固得依行政訴訟法第8條規定，提起給
09 付訴訟，惟此類訴訟乃以行政機關之給付已經明確者為限。
10 如人民依法所請求之金額，尚須經行政機關審核始得確定
11 者，則不得以該條之給付訴訟為請求，而應依行政訴訟法第
12 5條規定，提起課予義務訴訟。上述2種訴訟類型均屬給付訴
13 訟，僅其間存有「請求是否須先經行政機關審查作成行政處
14 分」之差別。又人民依遺產稅核課處分繳納遺產稅後，雖得
15 依據稽徵法第28條規定為退稅之請求，但應踐行向稽徵機關
16 申請之程序，經稽徵機關自我省察而仍為否准後，始循訴
17 願、訴訟之程序，提起課予義務訴訟，請求法院命稽徵機關
18 作成一定金額之退稅處分，人民尚不得於稽徵機關否准其退
19 稅請求後，逕依行政訴訟法第8條規定，向行政法院提起一
20 般給付訴訟，請求返還稅款。人民若捨上開合法救濟途徑，
21 逕向行政法院提起一般給付之訴者，其訴即欠缺權利保護之
22 必要，在法律上應屬顯無理由。

23 3、經查，被繼承人李太山(即原告之父)之遺產稅案件，經被告
24 查得漏報李太山銀行存款1,690,000元，除歸課核定遺產總
25 額56,008,291元，遺產淨額19,560,934元，應納遺產稅額4,
26 800,563元外，並按所漏稅額裁處1倍罰鍰574,600元，原告
27 等繼承人未申請復查，並依限繳納而告確定，此為兩造所不
28 爭執，並有被告遺產稅核定通知書附原處分卷(第35至37頁)
29 可稽。原告於113年5月13日繕具申請書，依98年1月21日修
30 正公布之稽徵法第28條第2項規定，向被告申請核退被繼承
31 人李太山誤徵之遺產稅及罰鍰，經被告以113年7月3日函駁

01 回其申請。則原告若對被告113年7月3日函之駁回處分有所
02 不服，應再循序提起訴願及課予義務訴訟，以資救濟。惟原
03 告捨上開合法救濟途徑不為，逕向本院提起一般給付訴訟，
04 並未敘明有何特殊情形需要被告不作為方能保護原告之主觀
05 公權利，亦未提及請求預防性不作為之具體內容，依前揭法
06 律規定及說明，所提訴訟類型錯誤，難以達到其訴訟之目
07 的，故其訴即屬欠缺權利保護之要件，其請求顯無理由，爰
08 不經言詞辯論，逕以判決駁回之。又本件正確之訴訟類型，
09 理應提起課予義務訴訟，但原告就被告113年7月3日函，並
10 未經合法之訴願程序，原告有起訴不合程式，且無法補正之
11 情形，縱使闡明為正確之訴訟類型亦無實益，附此敘明。

12 六、綜上所述，原告之訴欠缺權利保護必要，顯無理由，應予駁
13 回。至兩造關於實體事項之爭執，本院即無再予審究之必
14 要，併此敘明。

15 七、結論：原告之訴顯無理由。

16 中 華 民 國 113 年 10 月 14 日

17 審判長法官 李 協 明

18 法官 孫 奇 芳

19 法官 邱 政 強

20 一、上為正本係照原本作成。

21 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭
22 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
23 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
24 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附
25 繕本）。

26 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
27 逕以裁定駁回。

28 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟
29 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
30 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

31 得不委任律師為

所需要件

訴訟代理人之情形	
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	<ol style="list-style-type: none"> 1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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	<ol style="list-style-type: none"> 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。
<p>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。</p>	

中 華 民 國 113 年 10 月 14 日

書記官 黃 玉 幸