高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
114年度訴字第158號

原　　告　李騏宇
被　　告　財政部南區國稅局

代　表　人　李雅晶

上列當事人間因申請退還稅款及罰鍰事件，原告不服財政部中華民國114年4月25日台財法字第11413901710號訴願決定，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。

理　由

一、按「（第1項）原告之訴，有下列各款情形之一者，行政法院應以裁定駁回之。但其情形可以補正者，審判長應定期間先命補正：……九、訴訟標的為確定判決、和解或調解之效力所及。（第3項）原告之訴，有下列各款情形之一者，行政法院得不經言詞辯論，逕以判決駁回之。但其情形可以補正者，審判長應先定期間命補正：……二、依其所訴之事實，在法律上顯無理由。」行政訴訟法第107條第1項第9款、第3項有明文規定。

二、爭訟概要：

(一)被繼承人000於民國84年1月7日死亡，原告及訴外人000等繼承人於84年6月9日辦理遺產稅申報，經被告核定遺產總額新臺幣（下同）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倍罰鍰計574,600元；原告等繼承人依限繳清稅款及罰鍰，且未申請復查，而告確定在案。

(二)原告前曾以所繼承遺產中之坐落○○縣○○鄉○○段（下稱00段）560地號等多筆土地為農用土地，符合行為時遺產及

贈與稅法第17條第1項第5款、農業發展條例第38條之1免徵遺產稅規定為由，依據行政程序法第128條第1項或行為時稅捐稽徵法第28條第2項等規定，迭次申請退稅及罰鍰，或依據行政程序法第113條第2項規定確認被繼承人000核定遺產稅之行政處分無效等，並循序提起行政爭訟，惟皆經本院或最高行政法院裁判駁回確定在案。

(三)嗣原告於113年11月1日及同年月19日具文就00段560-1地號等15筆土地（下稱系爭土地），向被告申請核退遺產稅及罰鍰，被告以113年12月20日函復（即原處分）：「臺端申請退還被繼承人000君遺產稅乙案，經查所陳事由業經高雄高等行政法院110年度訴字第131號判決、111年度再字第6號裁定駁回確定在案，請查照。」等語。原告不服，經訴願程序後，遂依稅捐稽徵法第28條第2項及行政訴訟法第5條、第7條規定，提起本件行政訴訟。

三、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、原告之土地係繼承祖業，早在40年間即持有系爭土地，均作農業使用，68年7月5日該區土地發布實施都市計畫，農業用地變更為非農業用地，但屏東縣政府一直未依照都市計畫進行開發土地，違反都市計畫法第15條規定，又不當課徵土地各種稅，實有違法之嫌。系爭土地均作農業用地使用，卻遭不當課徵遺產稅，損害權益，案經本院100年度訴字第304號判決撤銷原處分後，屏東縣政府重新作出行政處分，核發系爭土地為符合農業發展條例第38條之1之農業使用證明，原告自得向主管稽徵機關申請適用同條例第38條第1項或第2項規定不課徵遺產稅。。

2、又稅捐稽徵法第28條第2項規定並無5年期間限制，原告檢附相關證明書申請退還稅款，並未逾期；且本件遺產稅發生事實為85年間，而農業發展條例第38條之1係99年12月8日增訂；稅捐稽徵法第28條第2項則係於98年1月21日修正公布，是溢繳稅款之錯誤不能歸責於納稅義務人。

3、行政訴訟法第7條規定，得於同一程序中合併請求損害賠償或其他財產上給付，故國家賠償損害請求權欲於行政訴訟中救濟請求，應合併其他行政訴訟始可提起。

(二)聲明：

1、訴願決定及原處分均撤銷。。

2、被告應給付原告5,375,163元，並自繳納日起算至清償日止，按年利率百分之5計算之利息。

四、被告答辯及聲明

(一)答辯要旨：

系爭土地中OO段560-1、560-2、560-3、560-10、457-6、457-7、457-8、451、606、607地號等10筆土地（下稱系爭10筆土地），經本院110年度訴字第131號判決、111年度再字第6號判決駁回確定在案，依110年12月17日修正公布增訂之稅捐稽徵法第28條第3項規定，原告不得再依同條規定申請退稅或由稽徵機關依法查明退稅；另農業發展條例第38條之1係99年12月8日公布施行，非可得為被繼承人000死亡時核課遺產稅之法律依據，且OO段450、451-1、457-5、560、560-9地號等5筆土地（下稱系爭5筆土地）於68年7月5日已完成細部計畫，於被繼承人000死亡時已不符合農業發展條例第38條之1第1項第1款及第2款規定，原告主張免徵遺產稅，於法無據。

(二)聲明：原告之訴駁回。

五、本院之判斷:

(一)原告請求系爭5筆土地退稅部分，並無適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，自無稅捐稽徵法第28條第2項規定之適用：

查，系爭5筆土地於68年7月5日已完成細部計畫，屬公共設施完竣之地區，被告依行為時遺產及贈與稅法第17條第1項第5款及同法施行細則第11條規定，其土地價額自不得准予列為農業用地扣除，乃據以核課遺產稅及裁罰，並無不合，嗣因原告未就該遺產稅之核定提起行政救濟而告確定；且遺

產稅之核課係以被繼承人死亡時作為認定與核課相關事實及適用法律之基準時點，農業發展條例第38條之1係99年12月8日公布施行，自非被繼承人000死亡時核課遺產稅得適用之法律依據，是系爭5筆土地之遺產稅核課並無適用法令錯誤可言，與稅捐稽徵法第28條第2項規定之退稅要件不符。況如前述，系爭5筆土地屬已完成細部計畫地區，亦與99年12月8日公布施行之農業發展條例第38條之1第1項各款之要件均不相符，亦無從適用之，是原告此部分之主張顯無理由。

(二)原告請求系爭10筆土地退稅部分，訴訟標的為確定判決效力所及，起訴不合法：

1、行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定終局判決中經裁判者，有確定力。」係指訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，其實體之權利關係即告確定。行政法院終局判決發生形式之確定力時，即發生既判力（即實質確定力），既判力發生一事不再理（既判力之消極作用）及確認效（既判力之積極作用）之拘束作用。一事不再理是禁止法院就已發生既判力之事件，再作成一新的判決，禁止雙方當事人就已發生既判力之判斷內容再為爭執，亦即發生「禁止反覆」，不得更行起訴之作用。一事不再理之適用以前後訴之訴訟標的「相同」或前訴訟之訴訟標的「包含」後訴訟之訴訟標的為前提，如果前訴訟訴訟標的與後訴訟訴訟標的「相同」或「包含」者，前訴訟程序之既判力構成後訴訟程序之消極訴訟要件，後訴訟之提起不合法，此即為行政訴訟法第107條第1項第9款所稱之「訴訟標的為確定判決之效力所及」(最高行政法院112年度抗字第163號裁定意旨參照)。

2、經查，系爭10筆土地前經原告以屏東縣政府核發之農用證明書為據，主張系爭土地符合農業發展條例第38條之1免徵遺產稅規定，遂以稅捐稽徵法第28條第2項規定為據，申請退還遺產稅及罰鍰部分，業經本院110年度訴字第131號認定「原告主張該爭執項目適用法令錯誤部分，屬於前案確定判決意旨所判斷的範圍，不得再以原處分『事實認定有誤，致

適用法令錯誤』等理由，再引用稅捐稽徵法第28條第2項規定請求退稅」以判決駁回，原告復提起再審之訴，亦經本院111年度再字第6號判決駁回確定在案。故原告就相同「退稅請求權之法律關係」再為起訴，實體上乃同一訴訟標的，且為確定判決效力所及，依上開規定及說明，屬起訴不合法，應予駁回。

(三)原告依行政訴訟法第7條合併請求損害賠償部分，亦不合法：

1、按「提起行政訴訟，得於同一程序中，合併請求損害賠償或其他財產上給付。」固為行政訴訟法第7條所明定。然揆其立法理由係基於訴訟資料共通原則，允許當事人提起行政訴訟時，得利用同一訴訟程序，一併提起損害賠償或其他財產上給付訴訟，以免分別訴訟造成裁判歧異，並達到訴訟經濟之目的。故依上開規定為合併請求者，必須與相合併之行政訴訟間具有一定之前提或因果關係，而得以行政訴訟所認定之事實作為該合併請求之判決基礎。倘原告提起之行政訴訟不備合法要件，且其情形不能補正，行政法院應裁定駁回者，其合併請求損害賠償本屬附帶請求之性質，自因而失所依附，應一併駁回之（最高行政法院111年度抗字第187號裁定意旨參照）。

2、承前所述，原告提起前開請求退稅之課予義務訴訟，既因顯無理由或有起訴不合法且無從補正之情形，而應予駁回，則其附帶提起國家賠償訴訟，因所依附之課予義務訴訟不合法或無理由，即失所附麗，此部分合併請求尚非合法，亦無法補正，自應併予駁回。

六、綜上所述，原告之主張均不足採，原告請求系爭5筆土地退稅部分，顯無理由，故不經言詞辯論，逕予判決駁回；請求系爭10筆土地退稅部分，因訴訟標的為判決效力所及，訴不合法，且無從補正，應予駁回。至於原告附帶提起之國家賠償訴訟，亦因所依附之課予義務訴訟不合法或無理由，即失所依附，應併予駁回。又本件判決基礎已經明確，兩造其餘

攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

七、結論：原告之訴一部不合法、一部無理由。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　6　　月　　10　　日

審判長法官　林　彥　君

法官　廖　建　彥

法官　黃　奕　超

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

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，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。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3項、第4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	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內

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	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　　114　　年　　6　　月　　10　　日

書記官　蔡　玫　芳