最　高　行　政　法　院　判　決

114年度上字第302號

上　訴　人　矽谷學校財團法人新竹市矽谷國民中小學

代　表　人　黃士怡
訴訟代理人　鄭瑜凡　律師
被 上訴 人　新竹市稅務局
代　表　人　蘇蔚芳
訴訟代理人　潘芬芳
輔助參加人　新竹市政府
代　表　人　高虹安

上列當事人間土地增值稅事件，上訴人對於中華民國114年3月6日臺北高等行政法院111年度訴字第1456號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、爭訟概要：

㈠上訴人為依法設立之財團法人私立學校，於民國91年間接受訴外人鄭蔡招琴捐贈坐落新竹市青草湖段（現為明湖段）489地號等70筆土地（下稱系爭土地），並於91年3月4日向被上訴人申報移轉現值及申請依土地稅法第28條之1規定免徵土地增值稅，經被上訴人於92年5月21日以新市稅財一字第0920014999號函，核准免徵土地增值稅在案。嗣被上訴人於98年10月21日與新竹市政府教育處共同辦理檢查作業，發現上訴人將系爭土地提供作為周邊社區及聯外道路使用，並於99年9月7日辦理99年度檢查作業時，發現系爭土地多數仍為國家藝術園區社區道路，道路旁除劃設人行步道外，並劃設停車格供社區住戶使用，部分土地則遭社區住戶花臺、庭園造景或公園占有使用，新竹市政府教育處乃認定上訴人未按

捐贈目的（教學用地）使用系爭土地，被上訴人遂以99年12月9日新市稅法字第0990037537號裁處書（下稱前處分）核定上訴人應補納土地增值稅新臺幣（下同）177,117,654元，並處罰鍰354,235,308元。上訴人不服，循序提起行政爭訟，經臺北高等行政法院（下稱原審）101年度訴字第142號判決及本院102年度判字第290號判決（下合稱前確定判決）駁回上訴人之訴確定。嗣訴外人鄭蔡招琴於前確定判決後，以上訴人為被告向臺灣新竹地方法院提起確認其間系爭土地贈與無效之訴，經該院以104年1月20日103年度重訴字第108號及104年5月22日104年度重訴字第37號民事判決（下稱系爭民事判決），略以：系爭土地屬於「新竹華城開發計畫」範疇，受內政部審議制定之「非都市土地開發審議作業規範」之拘束，土地所有權人不得將之供作交通設施（道路）以外使用，亦不得贈與（部分土地可贈與，但對象限於輔助參加人），鄭蔡招琴將系爭土地贈與上訴人作為教學用地，違反強制規定，乃以自始客觀不能之給付為契約標的，贈與契約無效為由，確認鄭蔡招琴與上訴人之間就系爭土地所為贈與契約及所有權移轉登記物權關係均不存在，上訴人未提起上訴而告確定。系爭土地旋依系爭民事判決，於104年7月17日回復登記為鄭蔡招琴所有。上訴人遂以行政訴訟法第273條第1項第11款事由，分別對前確定判決提起再審之訴，經原審104年度再字第26號、第69號判決駁回後，提起上訴，分別經本院105年度判字第15號、第16號判決駁回上訴確定。

㈡上訴人續以系爭民事判決為據，以105年9月5日申請書請求被上訴人註銷前處分及退還所繳納之土地增值稅暨罰鍰，經被上訴人105年9月10日新市稅機字第1050021371號函復略以：上訴人所請業經前確定判決駁回上訴人之訴確定，並經原審104年度再字第26號、第69號、本院105年度判字第15號、第16號判決駁回上訴人所提再審之訴確定。上訴人再以105年10月21日矽學字第1051021001號函表示不服，請被上

訴人依據前次申請辦理，仍遭被上訴人以105年11月1日新市稅機字第1050025858號函復，略以：上訴人所請業經被上訴人以105年9月10日新市稅機字第1050021371號函回復在案等語。上訴人乃以106年11月17日訴願書請求被上訴人就其前次申請作成准駁之行政處分，經訴願決定以上訴人訴願逾期，作成不受理決定，上訴人提起行政訴訟，經原審107年度訴字第439號判決駁回，上訴人不服，提起上訴，復經本院109年度判字第231號判決駁回。上訴人仍不服，以本院109年度判字第231號判決有行政訴訟法第273條第1項第1款、第14款之再審事由，向本院提起再審之訴，經本院以109年度再字第34號判決將關於該條項第1款部分之再審之訴駁回，另將關於同條項第14款部分裁定移送原審，經原審以110年度再字第64號裁定駁回再審之訴。

㈢嗣上訴人再以111年5月20日退稅申請書（下稱系爭申請），以系爭土地中，明湖段647、677、679及680地號等4筆土地，係「國土保安用地」以原始森林型態保存，無通常使用收益價值可言，其餘66筆土地係「交通用地」供公眾通行，應依當次移轉一般土地之公告現值16%計土地移轉現值或應免徵土地增值稅為由，依110年11月30日修正前稅捐稽徵法第28條規定向被上訴人申請退還因前處分溢繳之土地增值稅及罰鍰，經被上訴人以111年5月26日新市稅機字第1110008805號函（下稱原處分）復略以：該退稅申請案業經行政救濟程序駁回確定在案，且91年度土地公告現值是否合理，係屬主管機關之權責，本案土地增值稅均依申報當期公告現值計課，否准退還稅款及罰鍰，上訴人不服，循序向原審提起行政訴訟，聲明：1.先位聲明：⑴訴願決定及原處分均撤銷。⑵被上訴人對於上訴人111年5月20日申請退稅及退還罰鍰事件，應作成准予退還溢繳之土地增值稅稅款及罰鍰共計232,011,417元之處分，並按溢繳之該款項，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。⑶被上訴人應撤回前處分之執行。2.備位聲明：⑴訴願

決定及原處分均撤銷。⑵被上訴人應依職權部分撤銷前處分，退還溢繳之土地增值稅稅款及罰鍰共計232,011,417元之處分，並按溢繳之該款項，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。⑶被上訴人應撤回前處分之執行。經原審111年度訴字第1456號判決（下稱原判決）駁回上訴人在原審之訴，上訴人提起本件上訴，並聲明：⑴原判決廢棄。⑵訴願決定及原處分均撤銷。⑶被上訴人對於上訴人111年5月20日申請退稅及退還罰鍰事件，應作成准予退還溢繳之土地增值稅稅款及罰鍰共計232,011,417元之處分，並按溢繳之該款項，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。⑷被上訴人應依職權部分撤銷前處分，退還溢繳之土地增值稅稅款及罰鍰共計232,011,417元之處分，並按溢繳之該款項，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。

二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

㈠納稅義務人依稅捐稽徵法第28條規定請求退還溢繳稅款被駁回，而提起行政訴訟，倘其主張核課處分適用法令錯誤或計算錯誤之部分屬原確定判決意旨範圍，納稅義務人自不得為相反主張而請求退稅，行政法院亦不得為相反之裁判，此時應認納稅義務人以與原確定判決確定力範圍相反之理由，請求退稅為無理由，以判決駁回其訴。110年12月17日修正稅捐稽徵法第28條第3項規定，即與前述尊重既判力等旨一致。可見本稅及罰鍰業經行政法院實體確定判決予以維持，納稅義務人即不得依修正前、後稅捐稽徵法第28條之相關規定，另以與確定判決既判力範圍相反之理由請求退稅。

㈡又「稅捐稽徵機關，認為移送法院強制執行不當者，得向法院撤回。已在執行中者，應即聲請停止執行。」稅捐稽徵法第40條固定有明文，惟本條乃賦予稅捐稽徵機關於移送強制

執行後，發現原處分不當時，得為撤回執行或聲請停止執行職權之規範，尚非賦予人民得請求稅捐稽徵機關撤回強制執行請求權之規定。

㈢上訴人係於91年3月4日就系爭土地向被上訴人申報移轉現值，依行為時平均地權條例第46條、第47條之1第1項第1款規定，可知地價評議委員會（下稱地評會）評定之土地現值表係於每年7月1日公告，故上訴人91年3月4日申報受贈系爭土地時所適用之土地增值稅稅基應為90年7月1日公告之土地現值。

㈣在上訴人對前處分提起撤銷訴訟即原審101年度訴字第142號判決，被上訴人按土地稅法第12條、第28條、土地稅法施行細則第50條等規定，以「土地漲價總數額」之法定計算公式「申報土地移轉現值－原規定地價或前次移轉時所申報之土地移轉現值×（臺灣地區消費者物價總指數÷100）－改良土地等費用」為據，核定應納土地增值稅177,117,654元，並因上訴人受贈土地未按捐贈目的使用，按土地稅法第55條之1追補稅額177,117,654元，並處應納土地增值稅額2倍之罰鍰354,235,308元，被上訴人並製作系爭土地增值稅之稅額及罰鍰計算明細一覽表，原審因此認定被上訴人以上訴人未按捐贈目的使用系爭土地，依土地稅法第55條之1第1款追補應繳之土地增值稅外處以稅額2倍之罰鍰，所為前處分並無違誤，可知原審有逐一調查系爭土地之土地增值稅與罰鍰之計算與所得金額是否符合法令規定，當然包含作為計算基礎之稅基即90年度公告現值在內。本院102年度判字第290號判決則認為原審101年度訴字第142號判決認前處分認事用法，尚無違誤，其所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋判例，亦無牴觸，並無所謂原判決有違背法令之情形。可知於前處分之撤銷訴訟，原審已查明系爭土地之編定使用情形，被上訴人於計算土地增值稅與罰鍰，依相關規定是以當事人所申報之90年度公告現值作為移轉現值，原審進而審核土地增值稅與罰鍰之計算依據與金額是否正確，此

即為上訴人所規避繳納之土地增值稅之計算基礎。是前處分核與行為時土地稅法規定相一致，並無適用法令錯誤之情，亦無認定事實錯誤、計算錯誤等情事。至上訴人於105年9月5日以前次申請請求被上訴人註銷前處分及退還所繳納之土地增值稅、罰鍰，行政法院認為應該以實質經濟關係所發生之實質經濟利益作為課稅基礎，再度確認被上訴人於計算土地增值稅與罰鍰時，以當事人所申報之90年度公告現值作為移轉現值，應屬正確。被上訴人是以上訴人所申報之90年度公告現值作為移轉現值，計算土地增值稅與罰鍰，前處分經上訴人提起撤銷訴訟與前次申請退稅之課予義務訴訟都經法院確定判決認定於法相符，本件應受既判力拘束。

㈤有關90年度之公告現值既經前處分之撤銷訴訟與前次申請之課予義務訴訟確定判決認定並無適用法令之違誤，上訴人先位聲明第1項、第2項並無理由，應予駁回；上訴人另請求以溢繳稅款及罰鍰加計利息一併給付部分，因其請求退還稅款及罰鍰為無理由，則此部分請求即失所附麗。又上訴人對於行政程序法第117條與稅捐稽徵法第40條並無公法上之請求權，是上訴人先位聲明第3項及備位聲明第2項、第3項均無理由，應予駁回。另備位聲明第1項之主張與先位聲明第1項相同，基於前述相同理由亦應予以駁回等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，其結論尚無不合，茲就上訴意旨補充論述如下：

㈠行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。」故訴訟標的於確定終局判決中經裁判，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷。納稅義務人依稅捐稽徵法第28條規定請求退稅被駁回，而提起行政訴訟，其主張核課處分適用法令錯誤或計算錯誤之部分屬原確定判決意旨範圍，納稅義務人自不得為相反主張而請求退稅，行政法院亦不得為相反之裁判，故納稅義務人以與原確定判決確

定力範圍相反之理由，請求退稅為無理由，高等行政法院應判決駁回（本院95年2月份庭長法官聯席會議㈠決議參照）。110年12月17日修正公布前稅捐稽徵法第28條第1項及第2項規定：「（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。（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2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」又110年12月17日修正公布稅捐稽徵法第28條第3項規定：「納稅義務人對核定稅捐處分不服，依法提起行政救濟，經行政法院實體判決確定者，不適用前2項規定。」其修法理由略以：「考量核定稅捐處分如經行政法院實體判決駁回而告確定者，基於尊重實體判決之既判力，不宜再由稅捐稽徵機關退還溢繳稅款破壞實體判決之既判力，爰增訂第3項，定明是類案件不適用第1項及第2項規定；……」等語，與前述本院95年2月份庭長法官聯席會議㈠決議意旨相符，亦即修正前、後關於稅捐稽徵法第28條退稅請求之行使，同樣應受既判力之拘束，並無差別。針對已經行政訴訟實體審究而確定之行政處分，在訴訟法特有之既判力規制下，唯有先以再審程序推翻既判力，始有回復各該訴訟程序續對行政處分之違法性進行審查之可能。是在本稅及罰鍰業經行政法院實體確定判決予以維持之情形，如納稅義務人主張核課及裁罰處分適用法令錯誤或計算錯誤之部分屬原確定判決意旨範圍，納稅義務人已不得為相反主張而請求退稅，行政法院亦不得為相反之裁判，納稅義務人以與原確定判決確定力範圍相反之理由，請求退稅為無理由，行政法院應予判決駁回。

㈡經查，上訴人係於91年3月4日就系爭土地向被上訴人申報移轉現值，依行為時平均地權條例第46條、第47條之1第1項第1款規定，地評會評定之土地現值表係於每年7月1日公告，

上訴人91年3月4日申報受贈系爭土地時所適用之土地增值稅稅基，應為90年7月1日公告之土地現值。又於上訴人對前處分提起撤銷訴訟即原審101年度訴字第142號判決，被上訴人按土地稅法第12條、第28條、土地稅法施行細則第50條等規定，以「土地漲價總數額」之法定計算公式「申報土地移轉現值－原規定地價或前次移轉時所申報之土地移轉現值×（臺灣地區消費者物價總指數÷100）－改良土地等費用」為據，核定應納土地增值稅177,117,654元，並因上訴人受贈土地未按捐贈目的使用，按土地稅法第55條之1追補稅額177,117,654元，及處應納土地增值稅額2倍之罰鍰354,235,308元，被上訴人並製作系爭土地增值稅之稅額及罰鍰計算明細一覽表，原審因此認定被上訴人以上訴人未按捐贈目的使用系爭土地，依土地稅法第55條之1第1款追補應繳之土地增值稅及處以稅額2倍之罰鍰，所為前處分並無違誤，嗣經本院102年度判字第290號判決認為原審101年度訴字第142號判決認前處分認事用法，尚無違誤，其所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋判例，亦無牴觸，並無所謂原判決有違背法令之情形等情，為原審依法認定之事實，經核與卷內證據相符。準此，系爭土地90年7月1日公告土地現值是否合法，核屬前確定判決審查前處分違法性之範圍，應受前確定判決既判力之拘束。從而，原判決論明：於前處分之撤銷訴訟，原審已查明系爭土地之編定使用情形，被上訴人於計算土地增值稅與罰鍰，是以上訴人所申報之90年度公告現值作為移轉現值，原審進而審核土地增值稅與罰鍰之計算依據與金額是否正確，此即為上訴人所規避繳納之土地增值稅之計算基礎，業經前確定判決認定前處分核與行為時土地稅法規定相一致，並無適用法令錯誤之情，亦無認定事實錯誤、計算錯誤等情事，本件應受既判力拘束等語，業已詳述得心證之理由，經核並無判決違背法令之情事。原判決因認原處分否准上訴人所為系爭申請，並無違誤，上訴人先、備位請求均無理由，應予駁回，經核亦無不合。上訴意

旨主張：上訴人本件退稅請求之爭訟標的，與前案退稅請求事件、撤銷課稅處分事件之爭訟標的不同，未經前案二事件法院為審理，故本件請求均未為前案二事件相關判決既判力所及，原判決卻認為本件退稅請求受前案既判力所及，復未審酌監察院調查報告、糾正案文及輔助參加人業於112年針對系爭土地另外劃分地價區段並重新估價等情，遽以系爭土地整體性質上仍認屬住宅社區開發計畫之一部分，認定系爭土地無高估地價及公告現值，更無違反量能課稅之情形，已違反地價調查估計規則相關規定，顯有法規適用不當之情形等語，核屬其主觀見解，並無可採。

㈢原判決復敘明：上訴人主張本院108年度判字第417號判決認為有關核課處分之稅務行政爭訟判決，為配合納稅者權利保護法第21條第1項「容許爭點擴張而不採總額主義」之規範意旨，其既判力範圍亦應採取「既判力相對論」，限定在「經當事人主張，復經法院實際為判斷」之爭點範圍部分，因該事件之脈絡限定在4筆費損之認列請求是否於法有據，至於本件之脈絡，上訴人無論是於前處分之撤銷訴訟，或是在前次申請退稅之課予義務訴訟，都對於前處分之合法性與正確性全部予以爭執，而公告現值是計算前處分金額之稅基，自係受訴行政法院必須依職權審查之法規範，由於4筆費損應否認列與法規命令的審核在性質上並不相同，是本件與本院108年度判字第417號判決之脈絡不同，無從逕予援引等語，經核亦無不合。上訴意旨猶主張：原判決不援引本院108年度判字第417號判決實屬適用法規之違法，無非重述其於原審提出而為原判決所不採之主張，復執陳詞為爭議，亦非可取。

㈣綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，其結論尚無違誤。至原判決其餘贅述理由，無論當否，要與判決結果不生影響。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　4　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　王　俊　雄

法官　鍾　啟　煒

法官　羅　月　君

法官　陳　文　燦

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　4　　日

書記官　章　舒　涵