

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

111年度簡上字第187號

上訴人 寶祥實業建設股份有限公司

代表人 黃英雄

被上訴人 桃園市政府地方稅務局

代表人 姚世昌（局長）

上列當事人間地價稅事件，上訴人不服中華民國111年9月30日臺灣桃園地方法院111年度稅簡字第12號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於駁回上訴人下列第2、3項之訴及該部分訴訟費用均廢棄。

訴願決定及原處分均撤銷。

被上訴人就上訴人民國111年1月27日之申請事件，應依本判決之法律見解作成決定。

其餘上訴駁回。

廢棄部分第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔，駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

事實及理由

一、事實概要：上訴人主張其所有坐落桃園市中壢區雙嶺段740及769地號等2筆土地（重測前為過嶺段274-189、274-176地號；面積為526.27平方公尺及841.58平方公尺，下合稱系爭土地）為無償供公共通行使用之道路土地，曾以民國（下同）105年10月12日（105）祥實字第005號申請書向被告申請系爭土地免徵地價稅，被上訴人經桃園市政府建築管理處查證系爭土地為建造房屋應保留之法定空地，不符土地稅減免規則第9條規定，遂以105年11月14日桃稅壠字第1057035976號函（下稱105年11月14日函）否准所請，仍按一般用地稅率課徵地價稅。嗣上訴人再以111年1月27日（111）祥實字第004號地價稅復查申請書向被上訴人申請系爭土地免徵

01 地價稅，經被上訴人重申105年11月14日函意旨，並以111年
02 2月18日桃稅墾字第1117003336號函（下稱111年2月18日
03 函）覆之。上訴人不服，提起訴願，遭訴願決定不受理，遂
04 提起行政訴訟，經臺灣桃園地方法院（下稱原審）以111年
05 度稅簡字第12號行政訴訟判決（下稱原判決）駁回上訴人之
06 訴，上訴人仍表不服，遂提起本件上訴。

07 二、上訴人起訴主張及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯及聲
08 明、原審判決認定之事實及理由，均引用原判決所載。

09 三、上訴人上訴主張略以：

10 （一）上訴人於原審僅爭執被上訴人對於上訴人所有系爭土地之
11 核課地價稅違法，及從而課徵之稅捐應加計利息退還，而
12 不否認上訴人所主張系爭土地即中壢市民族路6段230巷、
13 250巷道路用地，自78年遭受被上訴人以法定空地誤課，
14 即供無償公共通行使用等情。又系爭土地分別獨立，地面
15 上全無任何建築物，常年供公眾通行使用，無涉法定空
16 地，被上訴人竟從不會同履勘。是故，依土地稅減免規則
17 第9條、第22條規定，系爭土地於無償供公共通行使用之7
18 8年至87年間之地價稅依規定實屬全免，且無庸土地所有
19 權人即上訴人之申請。準此，縱使有減免地價稅之申請，
20 但因為系爭土地之地價稅本即全免，且無庸申請，從而，
21 該申請僅具提醒稅捐機關之作用而已，申請之有無實不影
22 響免稅地自原因發生時即生免徵地價稅之法律效果，及行
23 政機關需自行免徵併將誤為徵收之稅款自動返還之作為義
24 務。職是之故，被上訴人查前開見解不僅認為免徵地價稅
25 需人民主動申請，且就免稅地遭稅捐機關誤為徵收稅款之
26 返還亦需申請，實已違反土地稅減免規則第9條所規定無
27 償供公共使用土地免稅之實質內涵及同法第22條但書所規
28 定稅捐機關之作為義務，顯然適用法令有所錯誤，為判決
29 當然違背法令。

30 （二）被上訴人於原審並不否認系爭土地，自78年起即供公共通
31 行使用，而此即免稅原因成立之年，依土地法施行法第48

01 條規定，系爭土地之地價稅依法即自斯時已免除之。雖上
02 訴人至88年始提醒被上訴人系爭土地為免稅地不得再徵收
03 地價稅，但並不影響系爭土地自78年起即屬免稅地之事實
04 及地價稅免除之法律效果，且依土地稅減免規則第22條但
05 書第5款規定，應由行政機關自行辦理，免由土地所有權
06 人或典權人申請。準此，因系爭土地之地價稅早已免除，
07 故在88年上訴人提出不得再徵收地價稅之前，被上訴人所
08 徵收之地價稅實屬違法徵收，並非溢額徵收、單純退稅問
09 題，無稅捐稽徵法第28條規定適用。是故，被上訴人認定
10 本件需適用稅捐稽徵法第28條規定，實屬不當，更已違反
11 土地法施行法第48條規定，為判決當然違背法令。

12 (三) 承上，依土地法施行法第48條及土地稅減免規則第9條規
13 定，土地稅款自免稅原因成立之年免除之，且無償供公共
14 使用使用期間全免，並應由工務、建設主管機關或各鄉鎮
15 市（區）公所建設單位，列冊送稽徵機關辦理，亦即行政
16 機關需主動辦理，是稅捐機關自應於知悉稅地變為免稅地
17 時，即應主動開始行政程序，免徵嗣後稅款，並主動返還
18 先前誤徵之稅款，乃行政機關所應注意及必須作為之義
19 務。然原判決卻以上訴人於88年9月20日所為之申請，僅
20 係土地稅減免規則第22條所規定減免地價稅申請，並無退
21 稅之請求，則被上訴人彼時未主動退稅，於法尚無不合云
22 云，可知原判決忽視行政機關具有公益性、社會性，並負
23 有對當事人有利及不利情形一律注意之義務，是於有利當
24 事人時行政機關自不能免除其積極作為之義務。故原判決
25 未查明本件係違法徵收，且無需上訴人申請，已屬違誤，
26 其忽視行政機關之作為義務，更違背行政程序法第9條、
27 第34條及第36條法律所賦予行政機關對於當事人有利情形
28 應予注意之規定（土地法施行法第48條、土地稅減免規則
29 第9條及第22條但書等有利當事人之規定），自屬判決違
30 背法令。

01 (四) 又原判決就上訴人於原審主張伊長期等待退稅、主動退稅
02 是責任及被上訴人應主動查明，無待納稅義務人之請求等
03 語，完全未予斟酌，亦未敘明不採上訴人主張之理由，逕
04 直接認定上訴人於88年9月20日並無返還稅款之申請（其
05 見解認定返還稅款需經申請），並遲至95年8月7日始向被
06 上訴人提出申請，顯逾5年之退稅期間等情，自有疏失，
07 顯屬判決不備理由，為當然違背法令等語。並聲明：1、
08 原判決廢棄。2、訴願決定及原處分均撤銷。3、被上訴人
09 應將105年起至111年止按一般用地稅率計徵上訴人所有系
10 爭土地，應依法辦理免徵地價稅，並將歷年來違法徵得之
11 稅款加計利息返還予上訴人。4、第二、三項如無法自為
12 判決，則應發回被上訴人更為審理。5、第一審及上訴審
13 訴訟費用，皆由被上訴人負擔。

14 四、本院之判斷：

15 (一) 本件應適用之法條與法理：

- 16 1、訴願法第3條規定：「本法所稱行政處分，係指中央或
17 地方機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措
18 施而對外直接發生法律效果之單方行政行為。前項決定
19 或措施之相對人雖非特定，而依一般性特徵可得確定其
20 範圍者，亦為行政處分。有關公物之設定、變更、廢止
21 或一般使用者，亦同。」
- 22 2、行政程序法第92條規定：「本法所稱行政處分，係指行
23 政機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施
24 而對外直接發生法律效果之單方行政行為。前項決定或
25 措施之相對人雖非特定，而依一般性特徵可得確定其範
26 圍者，為一般處分，適用本法有關行政處分之規定。有
27 關公物之設定、變更、廢止或其一般使用者，亦同。」
- 28 3、行政程序法第128條規定：「行政處分於法定救濟期間
29 經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係
30 人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或
31 利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中

主張其事由者，不在此限：一、具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。二、發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者。前項申請，應自法定救濟期間經過後三個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾五年者，不得申請。第一項之新證據，指處分作成前已存在或成立而未及調查斟酌，及處分作成後始存在或成立之證據。」

- 4、稅捐稽徵法第28條規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起十年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起十五年間不行使而消滅。稅捐稽徵機關於前項規定期間內知有錯誤原因者，應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還。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，不適用前二項規定。第一項規定溢繳之稅款，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，依各年度一月一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。中華民國一百十年十一月三十日修正之本條文施行時，因修正施行前第一項事由致溢繳稅款，尚未逾五年之申請退還期間者，適用修正施行後之第一項本文規定；因修正施行前第二項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起十五年內申請退還。中華民國一百十年十一月三十日修正之本條文施行前，因修正施行前第一項或第二項事由致溢繳稅款者，於修正施行後申請退還，或於修正施行前已申請尚未退還或已退還尚未確定案件，適用第四項規

01 定加計利息一併退還。但修正施行前之規定有利於納稅
02 義務人者，適用修正施行前之規定。行為人明知無納稅
03 義務，違反稅法或其他法律規定所繳納之款項，不得依
04 第一項規定請求返還。」

05 (二) 原判決認定被上訴111年2月18日函非行政處分，非無違誤
06 ；

07 1、按行政機關就個別事件對外所為公法上之單方行為，除
08 依訴願法第3條第1項及行政程序法第92條第1項之規
09 定，行政機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權
10 力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為，係屬
11 典型之行政處分外，因有無法效性，尚有所謂「觀念通
12 知」、「重複處分」與「第二次裁決」等型態。所謂
13 「觀念通知」係指行政機關對外所為公法上之單方行
14 為，純屬單純之意思通知，對於當事人申請事項並無准
15 駁之表示，亦不生法律上之任何效果，自不得為行政訴
16 訟之標的（最高行政法院61年裁字第75號判例參照）。
17 而「第二次裁決」是指原行政處分發生形式上之存續力
18 後，行政機關依職權或經當事人異議，就原行政處分於
19 未變更原有行政處分之事實及法律狀態，重新為實體上
20 審查，另為裁決而言。縱第二次裁決未變更原行政處分
21 之裁決結果，然若於裁決理由有變更或添加內容，實質
22 上為另一行政處分，要非不得為行政訴訟之標的（最高
23 行政法院100年度判字第2165號判決參照）。

24 2、經查上訴人前於105年10月12日向被上訴人申請系爭土
25 地免徵地價稅，經被上訴人以105年11月14日函覆略
26 以：「主旨：貴公司所有坐落本市中壢區雙嶺段740及7
27 69地號等2筆土地申請地價稅巷道用地減免案，復如說
28 明，請查照。說明：一、復貴公司105年10月12日申請
29 書。二、相關法規節略：（一）土地稅減免規則第9條
30 規定：無償供公眾通行之道路用地，……屬建造房屋應
31 保留之法定空地部分，不予免徵。（二）土地稅減免規

則第24條規定：合於第7條至第17條規定申請減免地價稅或田賦者，應於每年期開徵40日前（9月22日）提出申請。三、依據桃園市政府建築管理處105年11月7日桃建照字第1050055233號函所載，本案土地領有80桃縣工建使工字第0231號使用執照為建造房屋應保留之法定空地，核無土地稅減免規則第9條之適用，仍按一般用地稅率課徵地價稅，所請未便照准。四、臺端對本行政處分如有不服，請自本行政處分到達之次日起30日內，檢具有關證明文件向本分局申請更正。」（見原處分卷第45至46頁）；嗣被上訴人就上訴人本次申請退稅以111年2月18日函覆略以：「主旨：貴公司為所有坐落桃園市中壢區雙嶺段740、769地號等2筆土地申請減免歷年地價稅並退稅抵付欠稅案，復如說明，請查照。說明：一、復貴公司111年1月27日地價稅復查申請書（本分局111年2月11日收文）。二、相關法規節略：（一）土地稅減免規則第9條規定，無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵。（二）財政部82年4月21日台財稅第810763418號函釋規定，得適用特別稅率之用地及各種減免稅地之申請期限，依土地稅法第41條及土地稅減免規則第24條規定，應於地價稅開徵40日前提出申請，至於其用地是否符合特別稅率及減免之要件，亦應以上開申請期限截止日（9月22日）為審核之基準日。（三）行政程序法第128條規定，行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限：一、具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。二、發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處

分者為限。三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者。前項申請，應自法定救濟期間經過後三個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過已逾五年者，不得申請。三、旨揭2筆土地領有80桃縣工建使工字第0231號使用執照，依桃園市政府建築管理處認定為建造房屋應保留之法定空地，貴公司所提示之無償提供公眾通行使用之證明書與本案申請減免土地為非法定空地無涉，本分局前於105年11月14日以桃稅墾字第1057035976號函核無土地減免規則第9條之適用，仍按一般用地稅率課徵地價稅並無違誤，依行政程序法第128條規定，所請歉難照准。」（見原處分卷第22至23頁）。可知是被上訴人111年2月18日函與105年11月14日函之內容說明已有變更，蓋被上訴人111年2月18日函係以「上訴人未符行政程序法第128條規定」為由而否准，是依前開說明意旨，被上訴人以111年2月18日函實質上並為另一行政處分，上訴人自得對之提起本件行政訴訟。訴願決定認被上訴111年2月18日函之性質屬於重複處分，僅為觀念通知，尚非行政處分，進而為不受理之決定，亦有未洽。是原判決以「被上訴人111年2月18日函內容僅為重申105年11月14日函文意旨，其內容僅為單純之事實與理由之敘述與說明及先前函釋內容之重申，並非對上訴人申請案件為否准，自非行政處分，而認上訴人提起本件撤銷訴訟，其起訴要件即有不備，顯非合法」等語，顯有判決適用法規不當之違法。

（三）被上訴人111年2月18日函適用法條不當：

1、上訴人111年1月27日（111）祥實字第004號地價稅復查申請書，並未依行政程序法第128條規定申請行政程序重開：

上訴人111年1月27日（111）祥實字第004號地價稅復查申請書略以：「主旨：本公司所有坐落中壢市雙嶺段74

01 0、769（地號土地全部），依據貴局105年12月16日桃
02 稅墾字第1057044362號函示，遵章檢附『寶祥實業建設
03 股份有限公司土地願無償提供公共使用證明書』乙份供
04 參辦免徵地價稅。爰檢陳理由請求依法辦理減免歷年來
05 之地價稅，並將溢課金額優先抵付欠稅，以裕國庫。理
06 由：……五、援引稅捐稽徵法第28條之規定無涉；殊不
07 知此係違法課徵所得，屬於民法第179條之不當得利所
08 得，核與稅捐稽徵法第28條之規定無涉。（引註：退稅
09 不以五年為限。）六、查前揭計2筆土地（街巷道名
10 稱：民族路六段230、250巷），經查皆位於中壢區民族
11 路六段230、250巷內，自民國80年起由本公司投資興建
12 完工後即係無償供公共通行使用之私有土地，是乃存在
13 三十年以上之事實。……七、次查本案3筆土地地面上
14 均為該社區無償供公共通行使用之私有土地，並與社區
15 各戶之各自有建築基地分離，不屬於法定空地。並與社
16 區各戶之各自有建築基地分離。請按主旨辦理復查及退
17 稅。」（見原處分卷第17至20頁），其顯未依行政程序
18 法第128條規定申請行政程序重開，而僅主張被上訴人
19 違法課徵地價稅，所課徵之稅額為不當得利所得，申請
20 退稅等語。

21 2、按土地稅法第24條第1項規定：「合於第7條至第17條規
22 定申請減免地價稅或田賦者，應於每年（期）開徵40日
23 前提出申請；逾期申請者，自申請之次年（期）起減
24 免。減免原因消滅，自次年（期）恢復徵收。」，同法
25 第41條規定：「（第1項）依第17條及第18條規定，得
26 適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年（期）地
27 價稅開徵40日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年
28 期開始適用。前已核定而用途未變更者，以後免再申
29 請。（第2項）適用特別稅率之原因、事實消滅時，應
30 即向主管稽徵機關申報。」，可知土地賦稅之減免，乃
31 以各年度為對象，縱過去曾申請減免遭否准，未來各年

01 度仍可再度申請，稅捐機關仍應就納稅義務人該年度之
02 申請，審究「有無減免地價稅」之原因。

03 3、本件上訴人曾以於105年10月12日向被告申請系爭土地
04 免徵地價稅，經被上訴人105年11月14日函否准，又111
05 年地價稅乃於11月1日開徵，繳納期限至11月30日止
06 （係徵收111年1月1日至12月31日之地價稅額），本次
07 上訴人再以111年1月27日「地價稅復查申請書」向被上
08 訴人申請系爭土地免徵地價稅，就「申請當年度（111
09 年度）」之地價稅而言，乃重新申請免徵，並非就被上
10 訴人105年11月14日函，依行政程序法第128條規定申請
11 行政程序重開，被上訴人即應就「申請當年度（111年
12 度）」之地價稅，實質審究有無免徵地價稅之原因，並
13 就上訴人「退還歷年來所課徵地價稅及利息」之申請，
14 調查「歷年來起至110年止」之各年度地價稅核課處分
15 是否已形式確定？有無應退稅之原因？並就「退還稅款
16 是否需經申請？有無逾時效期間？」等問題予以釐清，
17 並依調查結果，詳為敘明，據為准駁之處分，然被上訴
18 人未為調查，僅重申105年11月14日函意旨，並以「上
19 訴人未符行政程序法第128條規定」為由，依行政程序
20 法第128條作成駁回之處分，顯有適用法條不當之違
21 誤。

22 （四）綜上，原判決既有上開違背法令事由，其違法並影響判決
23 結論，上訴意旨指摘原判決違法，求予廢棄，即有理由；
24 且依原判決確定、依法得斟酌之事實，本件已可依該事實
25 為判決，爰將原判決廢棄，並自行改判撤銷訴願決定及原
26 處分。至上訴聲明：「3、被上訴人應將105年起至111年
27 止按一般用地稅率計徵上訴人所有系爭土地，應依法辦理
28 免徵地價稅，並將歷年來違法徵得之稅款加計利息返還予
29 上訴人」，尚待被上訴人實質調查後方能確定，本案事證
30 因未臻明確，爰依行政訴訟法第200條第4款之規定，判命
31 被上訴人對於上訴人111年1月27日之申請，應依本判決之

01 法律見解另為適法之處分。至於未滿足上訴人請求命被上
02 訴人聲明3「應將105年起至111年止按一般用地稅率計徵
03 上訴人所有系爭土地，應依法辦理免徵地價稅，並將歷年
04 來違法徵得之稅款加計利息返還予上訴人」部分，即應認
05 上訴人之請求無理由，予以駁回，原判決駁回上訴人此部
06 分於第一審之請求，理由雖容有不同，惟其結果則無二
07 致，仍應予維持，此部分上訴，為無理由，予以駁回。

08 五、據上論結，本件上訴為一部有理由，一部無理由。依行政訴
09 訟法施行法第22條第2項、修正前行政訴訟法第236條之2第3
10 項、255條第1項、第2項、行政訴訟法第256條第1項、第259
11 條第1款、第104條，民事訴訟法第79條，判決如主文。

12 中 華 民 國 112 年 9 月 28 日

13 審判長法 官 陳心弘

14 法 官 林妙黛

15 法 官 畢乃俊

16 上為正本係照原本作成。

17 不得上訴。

18 中 華 民 國 112 年 9 月 28 日

19 書記官 李依穎