

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第六庭

111年度訴字第1456號

114年2月13日辯論終結

原告 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

被告 新竹市稅務局

代表人 蘇蔚芳（局長）

訴訟代理人 蔡伊雅 律師

潘芬芳

黃華好

輔助參加人 新竹市政府

代表人 邱臣遠（代理市長）

訴訟代理人 蔡進良 律師

董彥革 律師

詹繡菊

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服新竹市政府中華民國111年9月16日111年訴字第26號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

輔助參加人之代表人原為高虹安，嗣於訴訟進行中變更代表人為邱臣遠，經變更後代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷三

01 第25-26頁、第33-35頁），上開承受訴訟於法相符，應予准  
02 許。

## 03 二、事實概要：

04 (一)、原告為依法設立之財團法人私立學校，於民國91年間接受訴  
05 外人鄭蔡招琴捐贈坐落新竹市青草湖段（現為明湖段）489  
06 地號等70筆土地（下稱系爭70筆土地），並於91年3月4日向  
07 被告申報移轉現值及申請依土地稅法第28條之1規定免徵土  
08 地增值稅，經被告於92年5月21日以新市稅財一字第0920014  
09 999號函，核准免徵土地增值稅在案。嗣被告於98年10月21  
10 日與新竹市政府教育處共同辦理檢查作業，發現原告將系爭  
11 70筆土地提供作為周邊社區及聯外道路使用，並於99年9月7  
12 日辦理99年度檢查作業時，發現系爭70筆土地多數仍為國家  
13 藝術園區社區道路，道路旁除劃設人行步道外，並劃設停車  
14 格供社區住戶使用，部分土地則遭社區住戶花臺、庭園造景  
15 或公園占有使用，新竹市政府教育處乃認定原告未按捐贈目  
16 的（教學用地）使用系爭70筆土地，被告遂以99年12月9日  
17 新市稅法字第0990037537號裁處書（下稱前處分）核定原告  
18 應補納土地增值稅新臺幣（下同）177,117,654元，並處罰  
19 鍰354,235,308元。原告不服，循序提起行政爭訟，經本院1  
20 01年度訴字第142號判決及最高行政法院102年度判字第290  
21 號判決（下合稱前確定判決）駁回原告之訴確定。鄭蔡招琴  
22 於前確定判決後，以原告為被告向臺灣新竹地方法院提起確  
23 認其間系爭70筆土地贈與無效等訴，經該院以104年5月22日  
24 103年度重訴字第108號民事判決（下稱系爭民事判決），略  
25 以：系爭70筆土地屬於「新竹華城開發計畫」範疇，受內政  
26 部審議制定之「非都市土地開發審議作業規範」之拘束，土  
27 地所有權人不得將之供作交通設施（道路）以外使用，亦不  
28 得贈與（部分土地可贈與，但對象限於新竹市政府），鄭蔡  
29 招琴將系爭70筆土地贈與原告作為教學用地，違反強制規  
30 定，乃以自始客觀不能之給付為契約標的，贈與契約無效為  
31 由，確認鄭蔡招琴與原告之間就系爭70筆土地所為贈與契約

01 及所有權移轉登記物權關係均不存在，原告未上訴而告確  
02 定。系爭70筆土地旋依系爭民事判決，於104年7月17日回復  
03 登記為鄭蔡招琴所有。原告遂以行政訴訟法第273條第1項第  
04 11款事由，分別對前確定判決提起再審之訴，經本院104年  
05 度再字第26號、第69號判決駁回，所提上訴，亦分經最高行  
06 政法院105年度判字第15號、第16號判決駁回其上訴確定。

07 (二)、原告再以系爭民事判決為據，以105年9月5日申請書（下稱  
08 前次申請）請求被告註銷前處分及退還所繳納之土地增值稅  
09 暨罰鍰，經被告105年9月10日新市稅機字第1050021371號函  
10 復，略以：原告所請業經前確定判決駁回原告之訴確定，並  
11 經本院104年度再字第26號、第69號、最高行政法院105年度  
12 判字第15號、第16號判決駁回原告所提再審之訴確定。原告  
13 復以105年10月21日矽學字第1051021001號函表示不服，請  
14 被告依據前次申請辦理，仍遭被告以105年11月1日新市稅機  
15 字第1050025858號函復，略以：原告所請業經被告以105年9  
16 月10日新市稅機字第1050021371號函回復在案等語。原告乃  
17 以106年11月17日訴願書請求被告就其前次申請作成准駁之  
18 行政處分，經訴願決定以原告訴願逾期，作成不受理決定，  
19 原告乃提起行政訴訟，經本院107年度訴字第439號判決駁  
20 回，原告不服，提起上訴，復經最高行政法院109年度判字  
21 第231號判決駁回。原告仍不服，以最高行政法院109年度判  
22 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  
23 再審事由，向最高行政法院提起再審之訴，經該法院以109  
24 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  
25 駁回，另將關於同條項第14款部分，裁定移送本院，經本院  
26 以110年度再字第64號裁定駁回再審之訴。

27 (三)、嗣原告再以111年5月20日退稅申請書（下稱系爭申請），以  
28 系爭70筆土地中，明湖段647、677、679及680地號等4筆土  
29 地（下稱系爭4筆土地），係「國土保安用地」以原始森林  
30 型態保存，無通常使用收益價值可言，其餘66筆土地（下稱  
31 系爭66筆土地），係「交通用地」供公眾通行，應依當次移

01 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  
02 值稅為由，向被告依110年11月30日修正前稅捐稽徵法第28  
03 條規定申請退還因前處分溢繳之土地增值稅及罰鍰，被告以  
04 111年5月26日新市稅機字第1110008805號函（下稱原處分）  
05 函復，略以：該退稅申請案業經行政救濟程序駁回確定在  
06 案，且91年度土地公告現值是否合理，係屬主管機關之權  
07 責，本案土地增值稅均依申報當期公告現值計課，否准退還  
08 稅款及罰鍰，原告不服，提起訴願經新竹市政府111年訴字  
09 第26號訴願決定（下稱訴願決定）駁回，遂提起本件行政訴  
10 訟。

### 11 三、原告起訴主張及聲明：

12 (一)、本件起訴為合法，不受前案判決既判力所及。本件爭訟請求  
13 之法令依據，先位之訴為修正前稅捐稽徵法第28條第2項、  
14 第3項及第49條本文，稅捐稽徵法第40條，備位之訴為行政  
15 程序法第117條、稅捐稽徵法第40條。本件請求之依據並非  
16 現行稅捐稽徵法第28條第3項規定。因稅捐行政救濟採爭點  
17 主義，僅法院實際審理過的爭點，才有既判力，本件退稅請  
18 求之爭訟標的，與前次申請事件、撤銷前處分事件之爭訟標  
19 的不同，未經法院作為審理標的，故並非此等事件相關判決  
20 既判力所及。又地政機關對於系爭70筆土地公告現值之年度  
21 公告屬於法規命令性質，並非一般行政處分，故原告毋須就  
22 該等土地現值公告先提起救濟才能提起本件訴訟，是本件並  
23 無第一次權利救濟與第二次權利救濟問題。

### 24 (二)、原處分及訴願決定之違誤：

25 1、土地公告現值認定程序縱屬地政機關業務範疇，亦不影響原  
26 告於相關稅捐處分爭訟事件中併為爭執。前處分之課稅基礎  
27 錯誤，因系爭70筆土地90年度公告現值法規命令內容之形成  
28 違反平均地權條例、土地法施行法第40條授權訂定之地價調  
29 查估計規則及新竹市實施地價調查估計作業規定，乃錯誤逕  
30 自比照鄰地價值為公告，違反地價調查法令而過度高估系爭  
31 70筆土地價值，顯有不法之處。前處分逕引違法有誤之系爭

01 70筆土地90年度公告現值作為地價依據，明顯違法高估地價  
02 而違法高估稅額及罰鍰額度，顯已違背實質課稅原則及量能  
03 課稅原則之要求。前處分未能適用或類推適用裁處時土地稅  
04 法第39條有關「依都市計畫法指定之公共設施保留地」免徵  
05 土地增值稅之規定，就系爭70筆土地中之系爭交通用地部分  
06 亦予以免徵土地增值稅，反而對該部分補徵及罰鍰，已違反  
07 平等原則及量能課稅原則而有違誤。

08 2、系爭70筆土地90年度公告現值正確合理價值應以其公告現值  
09 之16%為準。財政部迄今參酌土地交易市場之行情，對於公  
10 共設施保留地或經政府闢為公眾通行道路之土地，仍認「因  
11 其所有人無法自由使用收益，而具不易變價出售之特性，導  
12 致其市場行情低落，市價約僅15%」，而認定其真實價額應  
13 以公告現值之16%計算，而非以採區段估價比照同區段其他  
14 正常鄰地價值而定之該土地公告現值為其價額，此已構成我  
15 國土地價值估算上重要且普遍之標準。前揭函釋足見土地上  
16 倘若有公共使用負擔，顯然足以減少地主之使用收益價值以  
17 及交易價值。而系爭國土保安用地性質上屬於公益性土地，  
18 應受比照林業用地管制，地主本身並無法使用收益而無價  
19 值，故其土地實際價值（移轉現值）並不能以「採區段估價  
20 而比照同區段正常鄰地社區住宅用地價值而來之公告現值」  
21 為準。系爭交通用地同樣受有非都市土地使用管制規則限制  
22 而屬公益性土地。是以系爭70筆土地全數無私人使用收益價  
23 值，若採區段估價而與鄰近住宅用地一同估價時，為補充此  
24 等估價上法律漏洞，即應以鄰近住宅用地公告現值16%為其  
25 移轉現值。

26 (三)、前處分有上開課稅基礎違誤，導致錯誤多徵原告稅款及罰鍰  
27 共232,011,417元，應依法加計利息返還。

28 1、系爭66筆土地既不應課徵土地增值稅，亦無補徵及罰鍰問  
29 題。至系爭4筆土地依91年原移轉時漲價總數額乘以稅率，  
30 再扣除累進差額後，其各自之應納稅額分別為：647地號土  
31 地為2,267,819元，677地號土地為1,340,949元，679地號土

01 地為3,138,529元，680地號則無應納稅額。加計應納稅額兩  
02 倍罰鍰後，系爭4筆土地各自應納稅額合計罰鍰之數額，分  
03 別為：647地號土地6,803,457元，677地號土地為4,022,847  
04 元，679地號土地9,415,587元，680地號土地則為0元，合計  
05 應納稅額及罰鍰為20,241,891元。而原告對前處分截至原告  
06 提出系爭申請時，已繳納額為252,508,808元（含執行費25  
07 5,500元），扣除系爭70筆土地應納稅額及罰鍰共20,241,89  
08 1元後，被告違法徵收之金額為232,011,417元（計算式為25  
09 2,508,808-20,241,891-255,500=232,011,417元）。原告自  
10 得依修正前稅捐稽徵法第28條第2、3項及第49條本文規定訴  
11 請撤銷原處分及訴願決定，並請求被告應作成准予退還原告  
12 溢繳之土地增值稅稅款及罰鍰232,011,417元之處分，並按  
13 溢繳之該款項，依各年度一月一日郵政儲金一年期定期儲金  
14 固定利率，按日加計利息，一併退還。

15 2、又稅捐稽徵法第28條之退稅請求權，除具有不當得利返還性  
16 質外，尚具有重新審查原課稅處分合法性之性質，是前處分  
17 既有上開違法情事，以致於違法高徵原告稅款及罰鍰，被告  
18 除應退還原告溢繳部分外，對於原課稅處分剩餘未執行完畢  
19 部分，亦不得再違法執行，且依稅捐稽徵法第40條規定：  
20 「稅捐稽徵機關，認為移送強制執行不當者，得撤回執行。  
21 已在執行中者，應即聲請停止執行。」是本件原告應得依修  
22 正前稅捐稽徵法第第28條第2、3項及第49條本文規定及現行  
23 稅捐稽徵法第40條規定，請求被告撤回前處分本稅及罰鍰之  
24 強制執行，以維護納稅者權益。

25 3、縱認本件原告不得依據修正前稅捐稽徵法第28條及第49條規  
26 定請求退還稅款及罰鍰，然本件既然因可歸責於稽徵機關及  
27 地政機關之事由導致估價錯誤，因此溢額違法徵收鉅額稅款  
28 及罰鍰高達數億元，嚴重損害原告納稅者權益，重大違法侵  
29 害人民之財產權，已達人民不堪忍受程度，此一當事人雙方  
30 嗣後所新發現之新事實，足以動搖原處分之合法性。被告如  
31 不依據職權撤銷變更違法部分（指超過原公告現值16%所計

01 算之稅額及罰鍰部分），勢必顯失公平，故本於稅法上「衡  
02 平法理」以及憲法上「個別案件正義」之要求，被告應依行  
03 政程序法第117條「職權部分撤銷」前處分違法部分之補稅  
04 及罰鍰處分，並應退還溢繳之土地增值稅稅款及罰鍰共計23  
05 2,011,417元之處分，並按溢繳之該款項，依各年度一月一  
06 日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併  
07 退還。而此一職權行使，其裁量權縮收至零，被告已無裁量  
08 餘地。

09 (四)、本件原告行使退稅請求權，並無罹於時效或可歸責原告而權  
10 利濫用之情事，對於被告及輔助參加人未能妥善保管系爭70  
11 筆土地91年度公告現值之量化過程相關調查估價資料，亦應  
12 歸咎該等機關而非原告。本件退稅請求，於適用現行稅捐稽  
13 徵法第28條第5項後段「因修正施行前第二項事由致溢繳稅  
14 款者，應自修正施行之日起十五年內申請退還」之前提，係  
15 「原告依修正施行前稅捐稽徵法第28條第2項取得之退稅請  
16 求權，未罹於該法修正施行前之時效」，原告才會於補充理  
17 由狀（三），陳報本件原告依照稅捐稽徵法修正施行前第2  
18 項所取得之退稅請求權，在該法修正前，依行政程序法第13  
19 1條等時效規定，並未罹於時效。亦因原告本件稅捐稽徵法  
20 第28條修正施行前已取得之退稅請求權並未罹於時效，在該  
21 條修正施行後，原告才有機會適用現行稅捐稽徵法第28條第  
22 5項後段，於該條修正施行後，重新適用15年之退稅請求時  
23 效。本件退稅請求本身並未超過法定時效，而系爭70筆土地  
24 90年度公告現值，即便距離原告提起本件請求已超過15年，  
25 亦不影響本件爭執的合法性。

26 (五)、聲明：

27 1、先位聲明：

28 (1)、訴願決定及原處分均撤銷。

29 (2)、被告對於原告111年5月20日申請退稅及退還罰鍰事件，應作  
30 成准予退還溢繳之土地增值稅稅款及罰鍰共計232,011,417

01 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  
02 年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。

03 (3)、被告應撤回新竹市稅務局以99年12月9日新市稅法字第09900  
04 37537號裁處書補稅及罰鍰處分之執行。

05 2、備位聲明：

06 (1)、訴願決定及原處分均撤銷。

07 (2)、被告應依職權部分撤銷新竹市稅務局以99年12月9日新市稅  
08 法字第0990037537號裁處書補稅及罰鍰處分，退還溢繳之土  
09 地增值稅稅款及罰鍰共計232,011,417元之處分，並按溢繳  
10 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  
11 率，按日加計利息，一併退還。

12 (3)、被告應撤回新竹市稅務局以99年12月9日新市稅法字第09900  
13 37537號裁處書補稅及罰鍰處分之執行。

14 四、被告答辯及聲明：

15 (一)、原告依稅捐稽徵法第28條第1項規定起訴，請求退還溢繳之  
16 土地增值稅及罰鍰，惟依同法第28條第3項規定，原告對於  
17 前處分不服，業依法提起行政救濟，經實體判決駁回確定在  
18 案，即無同法第28條第1項規定之適用，原告起訴不合法。

19 (二)、原告稱系爭66筆土地應類推適用土地稅法第39條第3項，併  
20 適用司法院釋字第779號解釋免徵土地增值稅部分，為無理  
21 由。依稅捐稽徵法第28條第1項或第2項規定主張適用法令錯  
22 誤或其他可歸責政府機關錯誤之退稅請求，原則上亦應以行  
23 為時作為認定事實及法令適用之基準時點。司法院釋字第77  
24 9號解釋雖謂「土地稅法第39條第2項關於免徵土地增值稅之  
25 規定，僅就依都市計畫法指定之公共設施保留地，免徵其土  
26 地增值稅；至非都市土地經編定為交通用地，且依法核定為  
27 公共設施用地者，則不予免徵土地增值稅，於此範圍內，與  
28 憲法第7條保障平等權之意旨不符。相關機關應自本解釋公  
29 布之日起2年內，依本解釋意旨，檢討修正土地稅法相關規  
30 定，暨財政部90年11月13日台財稅字第0900457200號函關於  
31 非都市土地地目為道之交通用地，無土地稅法第39條第2項

01 關於免徵土地增值稅之適用部分，應自該解釋公布之日起不  
02 再援用」，惟該號解釋並未宣告該規定及函釋溯及失效。再  
03 者，原告並非司法院釋字第779號解釋之聲請人，是原告主  
04 張依司法院釋字第779號解釋及110年6月23日修正之土地稅  
05 法第39條第3項規定，認被告就系爭70筆土地所課徵土地增  
06 值稅，有適用法令錯誤或其他可歸責機關之錯誤情事，依稅  
07 捐稽徵法第28條第2項規定，請求作成退還已繳納之土地增  
08 值稅款之行政處分，即無理由。土地稅法第39條雖於110年6  
09 月23日修正公布，依司法院釋字第779號解釋，增訂第3項非  
10 都市土地供公共設施使用，尚未被徵收前移轉，免徵土地增  
11 值稅之規定，惟另於第5項明定「本法中華民國110年5月21  
12 日修正之條文施行時，尚未核課或尚未核課確定案件，適用  
13 第3項規定。」之過渡期間案件之適用原則，是前處分既業  
14 於102年確定在案，自無上揭法令之適用。

15 (三)、關於原告爭執稅基是否為既判力遮斷及請求退稅之時效。

16 原告前次申請退還溢繳之稅款及罰鍰，包含撤銷訴訟及課予  
17 義務訴訟，訴訟標的即為稅捐稽徵法第28條第2項、第49  
18 條，依原告所稱最高行政法院於106年度判字第414號判決已  
19 肯認得於土地增值稅之訴訟程序中，得一併爭執地價公告之  
20 合法性，該判決係於106年7月27日宣判，而本件稅基（土地  
21 公告現值）亦為90年即公告，此等事實皆存在於本院107年  
22 度訴字第439號於107年12月6日事實審辯論終結前，原告不  
23 為主張，俟該案判決確定，則此後除非發生新的事實，否則  
24 原告不能再持之前得為主張之事實，再行主張其訟爭之行政  
25 處分違法，而請求撤銷、廢止或變更該行政處分，被告亦不  
26 得任意對該行政處分為不利原告之變更。是以本件既已有實  
27 體判決之存在，依稅捐稽徵法第28條第3項規定，原告不得  
28 再依同條第1項規定主張退稅。原告不得依稅捐稽徵法第28  
29 條第1項規定請求退稅，自無討論是否罹於時效之必要。

30 (四)、至於原告主張系爭70筆土地公告現值未依據「地價調查估計  
31 規則」估價，導致不當高估云云，雖原告引用最高行政法院

01 判決見解論以納稅義務人於土地增值稅課稅處分作成後得一  
02 併爭執該稅基量化公告內容之合法性，惟要能於行政訴訟程  
03 序中爭執該稅基量化公告內容合法性之前提需是能合法提起  
04 爭執土地增值稅之訴訟，本件原告依稅捐稽徵法第28條第1  
05 項之退稅請求權，業經最高行政法院109年度再字第34號判  
06 決再審之訴駁回確定，自不得再行提起，即無審酌稅基量化  
07 公告內容合法性之必要。

08 (五)、聲明：原告之訴駁回。

09 五、輔助參加人陳述及聲明：

10 (一)、原告依修正前稅捐稽徵法第28條第2項規定不服前處分部  
11 分，業經行政法院審理並由最高行政法院作成109年度再字  
12 第34號實體判決確定在案，故依稅捐稽徵法第28條第3項規  
13 定，原告提起本件訴訟自屬不合法。倘認原告對前處分仍得  
14 依據修正前稅捐稽徵法第28條第2項或現行同法條第1項但書  
15 規定提起本件訴訟請求被告退稅，則應認原告提起本件訴訟  
16 一併不服系爭70筆土地之90年公告土地現值部分屬權利濫用  
17 而有違誠信原則。倘認原告有權提起本件訴訟，則輔助參加  
18 人依當時之平均地權條例、地價調查估計規則相關規定調查  
19 地價，並評定系爭70筆土地之90年公告土地現值，自屬有  
20 據。地價調查估計規則並無原告所稱欠缺對區段內個案特殊  
21 土地明確之獨立估價機制之法律漏洞，原告所舉財政部有關  
22 綜合所得稅列舉扣除金額認定標準部分，亦顯與土地增值稅  
23 之稅基即公告土地現值或申報移轉現值之計算方式完全無  
24 涉，根本無類推適用之餘地。被告作成前處分當時，並無司  
25 法院釋字第779號解釋及110年年6月23日修正公布之土地稅  
26 法第39條第3項規定可資參照、適用，且事實上，原告亦未  
27 證明系爭70筆土地符合上開規定之要件。原告所舉無論係監  
28 察院之糾正案文，或本院110年度訴字第732號判決，或輔助  
29 參加人於112年重新劃分該新竹華城山坡地整體開發計畫範  
30 圍內土地之地價區段，並據以公告變更1589、1589-1地價區  
31 段109至111年公告地價及公告土地現值等情，均不足推論系

01 爭70筆土地90年土地公告現值之查估過程或量化結果屬違  
02 法。

03 (二)、聲明：原告之訴駁回。

04 六、前開事實概要欄所載事實，除下列爭點外，有原告111年5月  
05 20日退稅申請書（原處分可閱卷第534-515頁）、原處分  
06 （本院卷一第49-50頁）、訴願決定書（本院卷一第52-58  
07 頁）等在卷可證，足以認定為真實。本件主要爭點為：原告  
08 於111年5月20日向被告申請退還溢繳之土地增值稅及罰鍰並  
09 給付利息，請求被告撤回前處分之執行，是否適法有據？

10 七、本院的判斷：

11 (一)、先位聲明為無理由。

12 1、相關法令與實務見解

13 (1)、按修正前稅捐稽徵法第28條第1項、第2項規定：「納稅義務  
14 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  
15 起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再  
16 行申請。」「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計  
17 算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅  
18 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  
19 還之稅款不以5年內溢繳者為限。」110年12月17日修正稅捐  
20 稽徵法第28條第1項、第5項規定：「因適用法令、認定事  
21 實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得  
22 自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請  
23 者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳  
24 稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消  
25 滅。」「中華民國110年11月30日修正之本條文施行時，因  
26 修正施行前第1項事由致溢繳稅款，尚未逾5年之申請退還期  
27 間者，適用修正施行後之第1項本文規定；因修正施行前第2  
28 項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起15年內申請退  
29 還。」上揭稅捐稽徵法第28條之退稅規定，性質上係屬返還  
30 公法上不當得利之性質，其規範目的在於稅捐稽徵機關徵收  
31 稅款，欠缺法律上原因，使納稅義務人繳納之稅款與租稅法

01 規定不一致，納稅義務人有此請求權以回復與租稅法定原則  
02 相符合之應有狀態。……又因稅捐債務係於稅捐要件合致時  
03 即已發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由  
04 稅捐稽徵機關作成核課處分者，原則上均應為稅捐要件合致  
05 時即所謂『行為時』作為判斷稅捐稽徵機關認定事實及法令  
06 適用有無錯誤之基準時點。（最高行政法院111年度上字第8  
07 37號判決意旨參照）

08 (2)、復依行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定之終局判  
09 決中經裁判者，有確定力。」故訴訟標的於確定終局判決中  
10 經裁判者，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主  
11 張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷（最高行政  
12 法院72年判字第336號判例參照）。又行政處分撤銷訴訟之  
13 訴訟標的是原告訴請撤銷之行政處分違法，且原告之權利因  
14 此受到侵害之權利主張。是以對行政處分提起撤銷訴訟，該  
15 處分之合法性為撤銷訴訟訴訟標的之內容，撤銷訴訟經法院  
16 實體判決認處分並無違法而駁回原告之訴確定者，行政處分  
17 之合法性已有實質確定力（既判力），該撤銷訴訟之當事人  
18 均應受其拘束，後訴訟法院亦應以該確定判決為基礎作成判  
19 決，不能為相反於該確定判決內容之判斷，此即撤銷訴訟判  
20 決既判力之確認效（又稱為「先行性」）。據此，納稅義務  
21 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  
22 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  
23 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  
24 而請求退稅，行政法院亦不得為相反之裁判，此時應認納稅  
25 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  
26 無理由，以判決駁回其訴（最高行政法院95年2月份庭長法  
27 官聯席會議(一)決議參照）。故110年12月17日修正稅捐稽徵  
28 法第28條第3項規定：「納稅義務人對核定稅捐處分不服，  
29 依法提起行政救濟，經行政法院實體判決確定者，不適用前  
30 2項規定。」揆諸其意旨，係對於經實體確定判決維持之課  
31 稅處分，明文限制納稅義務人的退稅請求權，其修法理由亦

01 表明「考量核定稅捐處分如經行政法院實體判決駁回而告確  
02 定者，基於尊重實體判決之既判力，不宜再由稅捐稽徵機關  
03 退還溢繳稅款破壞實體判決之既判力，爰增訂第3項，定明  
04 是類案件不適用第1項及第2項規定」等語，即與上述最高行  
05 政法院95年2月份庭長法官聯席會議(一)決議之尊重既判力等  
06 旨，一致相合，亦即修正前、後關於稅捐稽徵法第28條第2  
07 項退稅請求之行使，同樣應受既判力之拘束，並無差別。可  
08 見無論係110年修法前或修法後，在本稅及罰鍰業經行政法  
09 院實體確定判決予以維持之情況下，納稅義務人即不得依修  
10 正前、後稅捐稽徵法第28條之相關規定，另以與確定判決既  
11 判力範圍相反之理由請求退稅。

12 (3)、課予義務訴訟之訴訟標的，依行政訴訟法第5條規定，應為  
13 「原告關於其權利或法律上利益，因行政機關違法駁回其依  
14 法申請之案件，或對其依法申請之案件不作為致受損害，並  
15 請求法院判令被告應為決定或應為特定內容行政處分之主  
16 張」。依行政訴訟法第213條規定，上開課予義務訴訟之訴  
17 訟標的，於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。是原告  
18 提起課予義務訴訟如經判決駁回確定者，該判決之確定力  
19 (既判力)不僅及於確認「原告對於請求作成其所申請行政  
20 處分依法並無請求權」，且及於「被告機關原不作為或否准  
21 處分為合法」、「不作為或否准處分並未侵害原告之權利或  
22 法律上利益」之確認……(最高行政法院97年12月份第3次  
23 庭長法官聯席會議(二)參照)。

24 (4)、又人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，  
25 認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，  
26 得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容  
27 之行政處分之訴訟，行政訴訟法第5條第2項固定有明文。然  
28 所謂「依法申請之案件」，係指法令賦予人民有向機關請求  
29 就某一特定具體之事件，為一定處分之權利者而言；至同法  
30 第5條第1項規定所謂「應作為而不作為」，係指行政機關對  
31 於人民之申請負有法定作為義務，卻違反此一作為義務而

01 言。是法令如僅係規定行政機關之職權行使，因其並非賦予  
02 人民有公法上請求行政機關為行政處分之權利，人民之請求  
03 行政機關作成行政處分，性質上僅是促使行政機關發動職  
04 權，並非屬於「依法申請之案件」，行政機關對該請求之人民  
05 並不負有作為義務，即令其未依其請求而發動職權，該人民  
06 無從主張其有權利或法律上利益受損害。行政程序法第11  
07 7條係規定於法定救濟期間經過後之違法行政處分，原處分  
08 機關或其上級機關得撤銷其全部或一部違法行政處分之職權  
09 行使，並未賦予人民得請求行政機關自為撤銷違法行政處分  
10 之請求權，法意甚明。故人民依上開規定請求行政機關作成  
11 撤銷原違法行政處分之行政處分，性質上僅是促使行政機關  
12 為職權之發動，行政機關雖未依其請求而發動職權，人民亦  
13 無從主張其有權利或法律上利益受損，循行政爭訟程序請求  
14 行政機關自為撤銷行政處分。又「稅捐稽徵機關，認為移送  
15 法院強制執行不當者，得向法院撤回。已在執行中者，應即  
16 聲請停止執行。」稅捐稽徵法第40條固定有明文，惟本條乃  
17 賦予稅捐稽徵機關於移送強制執行後，發現原處分不當時，  
18 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  
19 請求稅捐稽徵機關撤回強制執行請求權之規定。（最高行政  
20 法院97年度判字第80號判決意旨參照）。

- 21 (5)、按行為時土地稅法第12條規定：「本法所稱公告現值，指直  
22 轄市及縣（市）政府依平均地權條例公告之土地現值。」第  
23 28條規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應  
24 按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。……」第28條之1規  
25 定：「私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使  
26 用之土地，免徵土地增值稅。但以符合左列各款規定者為  
27 限：一、受贈人為財團法人。二、法人章程載明法人解散  
28 時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。三、捐贈人未以任  
29 何方式取得所捐贈土地之利益。」第30條之1第2款規定：  
30 「依法免徵土地增值稅之土地，主管稽徵機關應依下列規定  
31 核定其移轉現值並發給免稅證明，以憑辦理土地所有權移轉

01 登記：……二、依第28條之1規定，免徵土地增值稅之私有  
02 土地，以贈與契約訂約日當期之公告土地現值為準。」第31  
03 條第1項規定：「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有  
04 權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除下列各  
05 款後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉  
06 之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其  
07 前次移轉現值。二、土地所有權人為改良土地已支付之全部  
08 費用……。」土地稅法施行細則第50條規定：「依本法第31  
09 條規定計算土地漲價總數額時，其計算公式如附件四。」土  
10 地稅法施行細則第50條規定之附件四，規定土地漲價總數額  
11 之計算公式為：「土地漲價總數額＝申報土地移轉現值－原  
12 規定地價或前次移轉時所申報之土地移轉現值×（臺灣地區  
13 消費者物價總指數÷100）－（改良土地費用＋工程受益費＋  
14 土地重劃負擔總費用＋因土地使用變更而無償捐贈作為公共  
15 設施用地其捐贈土地之公告現值總額）」

16 2、查原告係於91年3月4日就系爭70筆土地向被告申報移轉現  
17 值，依行為時平均地權條例第46條規定：「直轄市或縣  
18 （市）政府對於轄區內之土地，應經常調查其地價動態，繪  
19 製地價區段圖並估計區段地價後，提經地價評議委員會評  
20 定，據以編製土地現值表於每年七月一日公告，作為土地移  
21 轉及設定典權時，申報土地移轉現值之參考；並作為主管機  
22 關審核土地移轉現值及補償徵收土地地價之依據。」第47條  
23 之1第1項第1款規定：「土地所有權移轉或設定典權，其申  
24 報移轉現值之審核標準，依左列規定：一、申報人於訂定契  
25 約之日起三十日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為  
26 準。」，可知地價評議委員會評定之土地現值表係於每年7  
27 月1日公告，故原告91年3月4日申報受贈系爭70筆土地時所  
28 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。

29 3、被告是以原告所申報之90年度公告現值作為移轉現值，計算  
30 土地增值稅與罰鍰，前處分經原告提起撤銷訴訟與前次申請

01 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  
02 應受既判力拘束

03 (1)、查，在原告對前處分提起撤銷訴訟即本院101年度訴字第142  
04 號判決，審理爭點為被告認原告未按捐贈目的使用系爭70筆  
05 土地，予以補徵原免徵之土地增值稅並課處罰鍰，是否於法  
06 有據，本院於該案查明系爭70筆土地屬「新竹華城開發計  
07 畫」範疇，系爭4筆土地即「國土保安用地」為「新竹華城  
08 開發計畫」申請人應留設之義務，本不得變更其使用，且係  
09 屬「非特定目的事業用地」，與私立學校（本件更名前之原  
10 告即清山國小係私立小學）必須係「特定目的事業用地」之  
11 土地，方能作為其學校校地使用之性質迥異，本無法供更名  
12 前之原告（即清山國小）作為學校教育用地使用；至系爭66  
13 筆土地即「交通用地」部分，依「非都市土地開發審議作業  
14 規範」住宅社區專編第16點規定，社區道路應同意贈與鄉  
15 （鎮、市），亦即僅能贈與新竹市，本件捐贈違背相關法令  
16 規定；又系爭70筆土地因係屬「新竹華城開發計畫」範疇，  
17 輔助參加人並非區域計畫原擬定機關，竟逾越權限違法核定  
18 變更使用用途等情，若鄭蔡招琴未將系爭70筆土地捐贈予更  
19 名前之原告（即清山國小），而係一般土地移轉登記予一般  
20 人，被告按土地稅法第12條、第28條、土地稅法施行細則第  
21 50條等規定，以上揭「土地漲價總數額」之法定計算公式  
22 「申報土地移轉現值－原規定地價或前次移轉時所申報之土  
23 地移轉現值×（臺灣地區消費者物價總指數÷100）－改良土  
24 地等費用」為據，核定應納土地增值稅177,117,654元，並  
25 因原告受贈土地未按捐贈目的使用，按土地稅法第55條之1  
26 追補稅額177,117,654元，並處應納土地增值稅額2倍之罰鍰  
27 354,235,308元，查明其中僅6筆交通用地所應繳納之土地增  
28 值稅即高達126,098,219元，占補徵稅額177,117,654元之7  
29 1%，被告並製作系爭70筆土地增值稅之稅額及罰鍰計算明細  
30 一覽表，本院因此認定被告以原告未按捐贈目的使用系爭70  
31 筆土地，依土地稅法第55條之1第1項追補應繳之土地增值稅

01 外處以稅額2倍之罰鍰，所為前處分並無違誤，可知本院有  
02 逐一調查系爭70筆土地之土地增值稅與罰鍰之計算與所得金  
03 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  
04 公告現值在內。本院並且認為在捐贈之初即無任何系爭70筆  
05 土地係供作「學校教學教育使用」之事實存在；且鄭蔡招琴  
06 與更名前之原告（即清山國小）有透過捐贈系爭70筆土地之  
07 手段，巧妙迴避如果系爭70筆土地係移轉予一般人應繳納之  
08 土地增值稅款之義務，藉由捐贈供作「學校用地」免納土地  
09 增值稅款之形式行為，遂達在系爭66筆土地即「交通用地」  
10 道路上（按：系爭4筆土地即「國土保安用地」部分，自捐  
11 贈起迄今皆未為任何使用）劃設停車格及建築花台、庭園造  
12 景或小型公園等建築物，恣意使用系爭70筆土地之目的，有  
13 濫用私法形成自由之稅捐規避行為（原處分可閱卷第28-116  
14 頁）。最高行政法院102年度判字第290號判決則認為本院10  
15 1年度訴字第142號判決認原處分認事用法，尚無違誤，其所  
16 適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋判  
17 例，亦無牴觸，並無所謂原判決有違背法令之情形（原處分  
18 可閱卷第117-122頁）。可知於前處分之撤銷訴訟，本院已  
19 查明系爭70筆土地之編定使用情形，被告於計算土地增值稅  
20 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  
21 為移轉現值，本院進而審核土地增值稅與罰鍰之計算依據與  
22 金額是否正確，此即為原告所規避繳納之土地增值稅之計算  
23 基礎。嗣後原告對最高行政法院102年度判字第290號判決提  
24 起再審之訴，經本院104年度再字第26號判決駁回略以：最  
25 高行政法院102年度判字第290號判決之基礎係原告未按捐贈  
26 目的使用系爭70筆土地，而非原告所稱之「鄭蔡招琴於91年  
27 所為之捐贈行為有效」，原告所稱與行政訴訟法第273條第1  
28 項第11款規定不合，所提起再審之訴顯無理由（原處分可閱  
29 卷第173-187頁）。原告上訴後經最高行政法院105年度判字  
30 第15號判決予以駁回上訴（原處分可閱卷第198-206頁）。  
31 原告以最高行政法院102年度判字第290號確定判決有行政訴

01 訟法第273條第1項第11款所定事由，向本院提起再審之訴，  
02 經本院104年度再字第69號判決駁回略以：最高行政法院102  
03 年度判字第290號判決之基礎係原告未按捐贈目的使用系爭7  
04 0筆土地，而非原告所稱之「鄭蔡招琴於91年所為之捐贈行  
05 為有效」，原告所稱與行政訴訟法第273條第1項第11款規定  
06 不合，所提起再審之訴顯無理由（原處分可閱卷第158-172  
07 頁）。最高行政法院105年度判字第16號判決予以維持（原  
08 處分可閱卷第198-206頁）。是前處分核與行為時土地稅法  
09 規定相一致，並無適用法令錯誤之情，亦無認定事實錯誤、  
10 計算錯誤等情事。

- 11 (2)、原告仍以系爭民事判決認定系爭贈與契約無效為據，於105  
12 年9月5日以前次申請請求被告註銷前處分，以及退還所繳納  
13 之土地增值稅及罰鍰，其請求之基礎為行為時稅捐稽徵法第  
14 28條第2項及第49條，經本院107年度訴字第439號判決駁回  
15 （原處分可閱卷第339-352頁），原告上訴後經最高行政法  
16 院109年度判字第231號判決駁回上訴（原處分可閱卷第362-  
17 372頁），理由略以：原告於91年即受贈系爭70筆土地並辦  
18 理所有權移轉登記完畢，迄104年7月間始回復登記至鄭蔡招  
19 琴名下，其間經濟效果持續存在長達十多年之久，而且縱如  
20 原告主張系爭贈與契約有自始無效之事由，則自始無效事由  
21 雖於前處分時已存在，但當事人卻使其長期實質發生「受贈  
22 系爭70筆土地並辦理所有權移轉登記完畢」經濟效果，即應  
23 以該「受贈系爭70筆土地並辦理所有權移轉登記完畢」實質  
24 經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有視之，稅  
25 捐稽徵機關為核課處分，自屬合法，此非稅捐稽徵法第28條  
26 第2項「稅捐稽徵機關適用法令錯誤……」之情形等語。可  
27 知關於前次申請，行政法院認為應該以實質經濟關係所發生  
28 之實質經濟利益作為課稅基礎，再度確認被告於計算土地增  
29 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  
30 現值，應屬正確。

- 01 (3)、原告於本件訴訟先位聲明第一項、第二項主張90年之公告現  
02 值有誤云云，惟查，有關90年之公告現值既經前處分之撤銷  
03 訴訟與前次申請之課予義務訴訟確定判決認為並無適用法令  
04 之違誤，揆諸上開法令規定與實務見解，原告先位聲明第一  
05 項、第二項並無理由，應予駁回。
- 06 4、至於原告主張最高行政法院108年度判字第417號判決認為有  
07 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  
08 第21條第1項「容許爭點擴張而不採總額主義」之規範意  
09 旨，其既判力範圍亦應採取「既判力相對論」，限定在「經  
10 當事人主張，復經法院實際為判斷」之爭點範圍部分，因該  
11 案件之脈絡限定在4筆費損之認列請求是否於法有據，至於  
12 本件之脈絡，原告無論是於前處分之撤銷訴訟，或是在前次  
13 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  
14 全部予以爭執，而公告現值依目前實務見解為法規命令（最  
15 高行政法院106年度判字第414號判決參照）亦是計算前處分  
16 金額之稅基，自係受訴行政法院必須依職權審查之法規範，  
17 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  
18 同，是本件與最高行政法院108年度判字第417號判決之脈絡  
19 不同，本院無從逕予援引，故原告主張本院應受該判決意旨  
20 拘束云云，並無可採。
- 21 5、退而言之，原告執以認為課稅處分違法之各項主張經核均無  
22 可採
- 23 (1)、原告雖主張系爭66筆土地經編定為交通用地，即應按照司法  
24 院釋字第779號解釋意旨，予以免徵土地增值稅之待遇云  
25 云。惟按行為時土地稅法第39條第2項規定：「依都市計畫  
26 法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用前項規  
27 定，免徵土地增值稅。但經變更為非公共設施保留地後再移  
28 轉時，以該土地第一次免徵土地增值稅前之原規定地價或前  
29 次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值  
30 稅。」至於司法院釋字第779號解釋雖謂「土地稅法第39條  
31 第2項關於免徵土地增值稅之規定，僅就依都市計畫法指定

01 之公共設施保留地，免徵其土地增值稅；至非都市土地經編  
02 定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者，則不予免徵  
03 土地增值稅，於此範圍內，與憲法第7條保障平等權之意旨  
04 不符。相關機關應自本解釋公布之日起2年內，依本解釋意  
05 旨，檢討修正土地稅法相關規定，暨財政部90年11月13日台  
06 財稅字第0900457200號函關於非都市土地地目為道之交通用  
07 地，無土地稅法第39條第2項關於免徵土地增值稅之適用部  
08 分，應自該解釋公布之日起不再援用」，惟該號解釋並未宣  
09 告該規定及函釋溯及失效。再者，系爭70筆土地所課徵土地  
10 增值稅亦已確定在案，而無110年6月23日修正後土地稅法第  
11 39條第5項「本法中華民國110年5月21日修正之條文施行  
12 時，尚未核課或尚未核課確定案件，適用第3項規定。」之  
13 適用，且原告並非司法院釋字第779號解釋之聲請人，是原  
14 告主張被告作成前處分，未依司法院釋字第799號解釋及110  
15 年6月23日修正之土地稅法第39條第3項規定，認被告就系爭  
16 70筆土地所課徵土地增值稅，有錯誤核課情事，依稅捐稽徵  
17 法第28條規定，請求作成退還土地增值稅款及罰鍰之行政處  
18 分，即無理由。

19 (2)、關於原告主張被告未採用「91年度土地公告現值 $\times$ 16%」方式  
20 作為土地漲價總數額之計算基礎，據以核定系爭70筆土地應  
21 納土地增值稅，係有違誤，構成稅捐稽徵法第28條應退稅款  
22 情形云云。惟查：

23 ①、按土地漲價總數額之計算，係以「土地移轉時之申報移轉現  
24 值」減除前次移轉現值（或原規定地價）乘以物價指數，如  
25 有土地改良費用，亦應一併減除。至於土地移轉時之「申報  
26 移轉現值」，可用下列2種價格擇一為之：①公告土地現  
27 值：為每年1月1日地政機關公告之每平方公尺土地現值乘以  
28 移轉土地面積。②雙方當事人合意之價格，例：買賣雙方簽  
29 訂之契約價格，即實際交易價格。原告於91年間接受鄭蔡招  
30 琴捐贈系爭70筆土地，原告於91年3月4日向被告「申報移轉  
31 現值」係以91年度之每平方公尺土地公告現值為準，則被告

01 按原告「所申報移轉現值」作為土地漲價總數額之計算基  
02 礎，再按土地稅法施行細則第50條規定之附件四法定方式計  
03 算土地漲價總數額，並據以依法核定應納土地增值稅177,11  
04 7,654元，於法並無不合。

05 ②、原告雖援引「個人以非現金財產捐贈列報扣除金額之計算及  
06 認定標準」（下稱非現金財產捐贈列報扣除認定標準），並  
07 主張應以「91年度土地公告現值之16%」作為土地漲價總數  
08 額之計算基礎云云，

09 I、按因土地所生之稅捐，基於特殊之歷史因素，在未採行房地  
10 合一按實價計算所得課稅以前，其稅基量化標準向來不採核  
11 實原則，並與量能精神背離。例如在以流量為基礎之所得稅  
12 制中，土地交易所採採取分離課稅之設計（單課土地增值  
13 稅），且其稅基量化亦係以前後移轉時點之公告現值差額為  
14 準，而不考量實際市場價格。而在「財富」存量為基礎之遺  
15 產及贈與稅法，土地稅捐客體之稅基量化同樣不採取核實原  
16 則（同樣以繼承或贈與時點之土地公告現值為準）（最高行  
17 政法院102年度判字第684號判決意旨參照）。

18 II、此外，對於個人購地捐贈，申報綜合所得稅捐贈列舉扣除  
19 額，其捐贈金額之計算，所得稅法以往並未明文規定，稽徵  
20 機關均依據土地公告現值核定捐贈土地列舉扣除額，致高所  
21 得者以市價（土地公告現值之10%至20%不等）購入公共設施  
22 保留地，並將之捐贈予教育、文化、公益、慈善機構或團  
23 體，旋以土地公告現值100%金額，虛報所得稅法第17條第1  
24 項第2款第2目之1所定捐贈扣除額，以遂行逃漏綜合所得稅  
25 之不法行為〈相關案例參最高行政法院102年度判字第684號  
26 判決（94年度綜合所得稅事件）、103年度判字第110號判決  
27 （93年度綜合所得稅事件）、104年度判字第117號判決等  
28 （94年度綜合所得稅事件）〉。財政部為防堵此類租稅不公  
29 流弊，於92至97年間先後發布台財稅字第0920452464號、第  
30 0930451432號、第09404500070號、第09504507680號、第09  
31 604504850號及第09704510530號令（下稱系爭解釋令），釋

01 示捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，或  
02 依土地公告現值之16%計算等旨。嗣101年11月21日司法院釋  
03 字第705號解釋認為：系爭解釋令……所釋示之捐贈列舉扣  
04 除金額之計算依財政部核定之標準認定……或依土地公告現  
05 值之16%計算部分，與憲法第19條租稅法律主義不符，均應  
06 自該解釋公布之日起不予援用等語。該解釋理由書略以：系  
07 爭解釋令涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金  
08 額，並非僅屬執行所得稅法規定之細節性或技術性事項，而  
09 係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律  
10 或法律具體明確授權之命令定之。

11 Ⅲ、嗣105年7月27日公布施行所得稅法第17條之4規定：「（第1  
12 項）納稅義務人、配偶及受扶養親屬以非現金財產捐贈政  
13 府、國防、勞軍、教育、文化、公益、慈善機構或團體者，  
14 納稅義務人依第17條第1項第2款第2目之1規定申報捐贈列舉  
15 扣除金額之計算，除法律另有規定外，應依實際取得成本為  
16 準。但有下列情形之一者，由稽徵機關依財政部訂定之標準  
17 核定之：一、未能提出非現金財產實際取得成本之確實憑  
18 證。二、非現金財產係受贈或繼承取得。三、非現金財產因  
19 折舊、損耗、市場行情或其他客觀因素，致其捐贈時之價值  
20 與取得成本有顯著差異。（第2項）前項但書之標準，由財  
21 政部參照捐贈年度實際市場交易情形定之。……。」其立法  
22 理由亦載明：「為符合上開司法院解釋意旨，並考量所得稅  
23 法第17條第1項第2款第2目之1所定列舉扣除額，應以實際支  
24 付金額（即取得成本）作為列報基礎，避免捐贈者因捐贈之  
25 非現金財產實際取得成本與其捐贈時實際市價交易價值兩者  
26 間之差額未課徵所得稅而享有租稅利益之流弊，以符租稅公  
27 平。」等旨。並且，財政部依據所得稅法第17條之4第2項授  
28 權，乃訂定非現金財產捐贈列報扣除認定標準，其第2條第1  
29 款規定：「納稅義務人、配偶及受扶養親屬以非現金財產捐  
30 贈政府、國防、勞軍、教育、文化、公益、慈善機構或團體  
31 （以下簡稱政府機關或團體），該非現金財產係出價取得

01 者，納稅義務人依本法第17條第1項第2款第2目之1規定列報  
02 捐贈列舉扣除金額，除法律另有規定外，應依實際取得成本  
03 為準。但納稅義務人未提出實際取得成本之確實憑證者，依  
04 下列規定計算：一、土地：依捐贈時公告土地現值按捐贈時  
05 政府已發布最近臺灣地區消費者物價總指數調整至土地取得  
06 年度之價值計算之。但依都市計畫法指定之公共設施保留地  
07 及經政府闢為公眾通行道路之土地，依捐贈時公告土地現值  
08 16%計算之。」以符憲法第19條租稅法律主義意旨。

09 IV、按憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課  
10 人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就  
11 租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等  
12 租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之，即不僅  
13 課稅應有法律保留原則之適用，即免徵稅賦亦必須法律或法  
14 律明確授權之命令定有明文時，方得為之。是稅捐之減免核  
15 屬租稅優惠事項，應以法律或法律明確授權之命令定之，不  
16 得透過「類推適用」方式為之，均如上述。雖然上述非現金  
17 財產捐贈列報扣除認定標準第2條第1項第1款規定：「納稅  
18 義務人、配偶及受扶養親屬以非現金財產捐贈政府、國防、  
19 勞軍、教育、文化、公益、慈善機構或團體（以下簡稱政府  
20 機關或團體），該非現金財產係出價取得者，納稅義務人依  
21 本法第十七條第一項第二款第二目之一規定列報捐贈列舉扣  
22 除金額，除法律另有規定外，應依實際取得成本為準。但納  
23 稅義務人未提出實際取得成本之確實憑證者，依下列規定計  
24 算：一、土地：依捐贈時公告土地現值按捐贈時政府已發布  
25 最近臺灣地區消費者物價總指數調整至土地取得年度之價值  
26 計算之。但依都市計畫法指定之公共設施保留地及經政府闢  
27 為公眾通行道路之土地，依捐贈時公告土地現值百分之十六  
28 計算之。」，亦即針對個人購地捐贈申報「綜合所得稅捐贈  
29 列舉扣除額」，其捐贈金額之計算，定有「依都市計畫法指  
30 定之公共設施保留地及經政府闢為公眾通行道路之土地，依  
31 捐贈時公告土地現值16%計算之」之規定，惟「土地增值

01 稅」之法制中，對於「土地漲價總數額」之計算，係以「土  
02 地移轉時之申報移轉現值」減除前次移轉現值（或原規定地  
03 價）乘以物價指數，如有土地改良費用，亦應一併減除，對  
04 於「土地移轉時之申報移轉現值」並「無」依「捐贈時公告  
05 土地現值16%計算」之明文規定，又此乃涉及稅基（土地漲  
06 價總數額）減縮致稅捐減免等租稅構成要件事項，自應以法  
07 律或法律明確授權之命令定之，不得透過「類推適用」方式  
08 為之。

09 V、綜上，原告援引非現金財產捐贈列報扣除認定標準，並主張  
10 予以比照適用，亦以「91年度土地公告現值之16%」作為土  
11 地漲價總數額之計算基礎，據以減少原告之土地增值稅負  
12 擔，被告卻未予採用，係構成稅捐稽徵法第28條計算錯誤情  
13 形云云，核係原告主觀歧異見解，亦難憑採。

14 (3)、原告另又主張：被告並未針對系爭70筆土地辦理專案估價，  
15 而是與周邊住宅用地之公告現值相同，違反地價調查估計規  
16 則而不當高估，亦屬錯誤核課稅捐及處罰，應對原告退還稅  
17 款及罰鍰云云，惟查：

18 ①、行為時平均地權條例及地價調查估計規則相關規定

19 I、按行為時（即89年1月26日修正公布）平均地權條例第4條規  
20 定：「本條例所定地價評議委員會，由直轄市或縣（市）政  
21 府組織之，並應由地方民意代表及其他公正人士參加；其組  
22 織規程，由內政部定之。」第13條規定：「本條例施行區域  
23 內，未規定地價之土地，應即全面舉辦規定地價。但偏遠地  
24 區及未登記之土地，得由省（市）政府劃定範圍，報經內政  
25 部核定後分期辦理。」、第14條規定：「規定地價後，每三  
26 年重新規定地價一次。但必要時得延長之。重新規定地價  
27 者，亦同。」第15條規定：「直轄市或縣（市）主管機關辦  
28 理規定地價或重新規定地價之程序如左：一、分區調查最近  
29 一年之土地買賣價格或收益價格。二、依據調查結果，劃分  
30 地價區段並估計區段地價後，提交地價評議委員會評議。  
31 三、計算宗地單位地價。四、公告及申報地價，其期限為三

01 十日。五、編造地價冊及總歸戶冊。」第16條規定：「舉辦  
02 規定地價或重新規定地價時，土地所有權人未於公告期間申  
03 報地價者，以公告地價百分之八十為其申報地價。土地所有  
04 權人於公告期間申報地價者，其申報之地價超過公告地價百  
05 分之一百二十時，以公告地價百分之一百二十為其申報地  
06 價；申報之地價未滿公告地價百分之八十時，得照價收買或  
07 以公告地價百分之八十為其申報地價。」第17條規定：「已  
08 規定地價之土地，應按申報地價，依法徵收地價稅。」第35  
09 條規定：「為實施漲價歸公，土地所有權人於申報地價後之  
10 土地自然漲價，應依第三十六條規定徵收土地增值稅。但政  
11 府出售或依法贈與之公有土地，及接受捐贈之私有土地，免  
12 徵土地增值稅。」第35條之1規定：「私人捐贈供興辦社會  
13 福利事業使用之土地，免徵土地增值稅。但以符合左列各款  
14 規定者為限：一、受贈人為財團法人。二、法人章程載明法  
15 人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。三、捐贈人  
16 未以任何方式取得所捐贈土地之利益。」第46條規定：「直  
17 轄市或縣（市）政府對於轄區內之土地，應經常調查其地價  
18 動態，繪製地價區段圖並估計區段地價後，提經地價評議委  
19 員會評定，據以編製土地現值表於每年七月一日公告，作為  
20 土地移轉及設定典權時，申報土地移轉現值之參考；並作為  
21 主管機關審核土地移轉現值及補償徵收土地地價之依  
22 據。」。

23 II、復按土地法施行法第40條規定：「地價調查估計及土地建築  
24 改良物估價之估價標的、估價方法、估價作業程序、估價報  
25 告書格式及委託估價等事項之規則，由中央地政機關定  
26 之。」而土地法施行法第40條係列在該法第四編土地稅章  
27 內。行為時（即89年5月19日修正發布）地價調查估計規則  
28 第1條規定：「（第1項）本規則依土地法施行法第40條規定  
29 訂定之。（第2項）依本規則所為之地價調查估計，應符合  
30 平均地權條例有關規定。」第3條規定：「地價調查估計之  
31 辦理程序如左：一、製作或修正有關圖籍。二、調查買賣或

01 收益實例及有關影響區段地價之資料。三、製作買賣或收益  
02 實例調查估價表。四、製作買賣或收益實例地價分布圖。  
03 五、劃分地價區段，填具地價區段勘查表及繪製地價區段  
04 圖。六、估計區段地價，並填具區段地價估價報告表。七、  
05 計算宗地單位地價。」第6條規定：「地價調查應以買賣實  
06 例為主，無買賣實例者，得調查收益實例。」第7條規定：  
07 「(第1項)第三條第二款所稱影響區段地價之資料，指土地  
08 使用管制、交通運輸、自然條件、土地改良、公共建設、特  
09 殊設施、工商活動、房屋建築現況、土地利用現況、發展趨  
10 勢及其他影響因素等。(第2項)前項影響區段地價之資料，  
11 應依地價區段勘查表(如表一)規定之項目勘查並填寫。」第  
12 21條規定：「(第1項)劃分地價區段時，依左列規定辦理：  
13 一、由承辦員攜帶地籍藍圖、地價分布圖及地價區段勘查表  
14 實地勘查，斟酌地價之差異、當地土地使用管制、交通運  
15 輸、自然條件、土地改良、公共建設、特殊設施、工商活  
16 動、房屋建築現況、土地利用現況、發展趨勢及其他影響地  
17 價因素，於地籍藍圖上，將地價相近、地段相連、情況相同  
18 或相近之土地劃為同一區段。非建築用地中經依法允許局部  
19 集中作建築使用且其地價有顯著差異時，應就該建築使用之  
20 土地單獨劃分地價區段。非都市土地之零星建築用地及都市  
21 計畫內農業區、保護區之建地目零星土地，得將地價相近且  
22 使用情形相同而地段不相連之零星建築用地，另以該區段支  
23 號或另編區段號劃分區段並視為一個地價區段。二、前款區  
24 段界線，應以使用分區或編定使用地類別、使用管制、使用  
25 情形或道路、溝渠等易於辨識之自然界線為準。但情形特殊  
26 者，得以適當之地籍線為之。三、繁榮街道路線價區段，應  
27 以裡地線為區段界線。四、一般路線價區段，應以適當範圍  
28 為區段界線。五、地價區段界線以紅實線繪於地籍藍圖上，  
29 藍圖背面由承辦員簽名蓋章，並註明查勘年期。(第2項)前  
30 項第三款所稱之繁榮街道路線價區段，指具有顯著商業活動  
31 之繁榮地區，依當地發展及地價高低情形劃設之地價區段。

01 第四款所稱之一般路線價區段，指繁榮街道以外已開闢之道  
02 路，鄰接該道路之土地，其地價顯著較高者，於適當範圍劃  
03 設之地價區段。」第22條規定：「(第1項)估計區段地價  
04 時，應依左列規定辦理：一、有買賣實例之區段，以地價分  
05 布圖上之土地合理買賣單價，求其中位數為各該區段之區段  
06 地價，並按區段填具區段地價估價報告表。(如表四略)二、  
07 有收益實例之區段，以地價分布圖上之土地合理收益單價，  
08 求其中位數為各該區段之區段地價，並按區段填具區段地價  
09 估價報告表。(如表四略)三、無買賣實例及收益實例之區  
10 段，應於鄰近或適地區選取兩個以上使用分區或編定用地相  
11 同，且已依前二款估計出區段地價之區段，作為基準地價區  
12 段，按影響地價區域因素評價基準表(如附件一至附件四略)  
13 及影響地價區域因素評價基準明細表進行區域因素修正，調  
14 整得出目標地價區段之區段地價，並按區段填具區段地價估  
15 價報告表。(第2項)前項第一款所稱之中位數，指土地合理  
16 買賣單價調整至估價基準日之單價，由高而低依序排列，其  
17 項數為奇數時，取其中項價格為中位數，其項數為偶數時，  
18 取中間兩項價格之平均數為中位數，買賣實例為一個時，以  
19 該買賣實例之土地合理買賣單價為中位數。(第3項)影響地  
20 價區域因素評價基準明細表之製作及應用方法，由內政部定  
21 之。」第23條規定：「(第1項)宗地單位地價之計算方法如  
22 左：一、屬於繁榮街道路線價區段之土地，依區段地價(即  
23 路線價)按其臨街深度，乘以深度指數計算之。二、其他地  
24 價區段之土地，以區段地價作為宗地單位地價。三、跨越兩  
25 個以上地價區段之土地，分別按各該區段之面積乘以各該區  
26 段地價之積之和，除以宗地面積作為宗地單位地價。(第2  
27 項)前項第一款繁榮街道路線價區段土地之街角地或其他特  
28 殊地形之臨街地，計算宗地單位地價時，應參酌旁街地價情  
29 形加算之。」

30 III、綜上可知，行為時平均地權條例第15條至第17條規定屬於地  
31 價稅稅基量化之程序規定，量化結果則為規定地價，而平均

01 地權條例第46條則是土地增值稅稅基量化之程序規定，量化  
02 結果則為公告土地現值。亦即公告土地現值之評定，係由直  
03 轄市或縣(市)政府對於轄區內之土地經常調查其地價動態，  
04 繪製地價區段圖並估計區段地價後，提交地價評議委員會評  
05 定，並據以編製土地現值表於每年7月1日公告，作為土地移  
06 轉時申報土地移轉現值之參考。

07 IV、至於劃分地價區段需考量之因素，依地價調查估計規則第21  
08 條規定，須斟酌地價之差異、當地土地使用管制、交通運  
09 輸、自然條件、土地改良、公共建設、特殊設施、工商活  
10 動、房屋建築現況、土地利用現況、發展趨勢及其他影響地  
11 價因素，於地籍藍圖上，將地價相近、地段相連、情況相同  
12 或相近之土地劃為同一區段。非建築用地中經依法允許局部  
13 集中作建築使用且其地價有顯著差異時，應就該建築使用之  
14 土地單獨劃分地價區段。非都市土地之零星建築用地及都市  
15 計畫內農業區、保護區之建地目零星土地，得將地價相近且  
16 使用情形相同而地段不相連之零星建築用地，另以該區段支  
17 號或另編區段號劃分區段並視為一個地價區段。

18 V、又估計區段地價時，依地價調查估計規則第22條規定，應區  
19 別有無買賣、收益實例為調查，如為有買賣(收益)實例之區  
20 段，應以地價分布圖上之土地合理買賣(收益)單價，求其中  
21 位數為各該區段之區段地價，並按區段填具區段地價估價報  
22 告表；如為無買賣實例及收益實例之區段，應於鄰近或適當  
23 地區選取兩個以上使用分區或編定用地相同，且已依前二方  
24 法估計出區段地價之區段，作為基準地價區段，按影響地價  
25 區域因素評價基準表及影響地價區域因素評價基準明細表進  
26 行區域因素修正，調整得出目標地價區段之區段地價，並按  
27 區段填具區段地價估價報告表。前述影響地價區段之因素，  
28 依地價調查估計規則第7條規定，包括土地使用管制、交通  
29 運輸、自然條件、土地改良、公共建設、特殊設施、工商活  
30 動、房屋建築現況、土地利用現況、發展趨勢及其他影響因  
31 素等。

- 01 ②、依地價調查估計規則所為之地價調查估計，主要目的在查估  
02 區段地價，以供提請地價評議委員會評定規定地價（或標準  
03 地價）及公告土地現值，作為土地稅（地價稅、土地增值  
04 稅）稅基之準據（最高行政法院109年度上字第1068號判決  
05 意旨參照）。系爭70筆土地90年公告土地現值之評定程序，  
06 先由輔助參加人依平均地權條例、地價調查估計規則相關規  
07 定調查地價，並於劃分地價區段時，考量系爭70筆土地及相  
08 鄰土地均位於「新竹華城開發計畫」開發範圍內，系爭70筆  
09 土地係依新竹華城山坡地整體開發計畫所載內容變更編定為  
10 國土保安用地，目的係出於該開發計畫中尚針對提供居住用  
11 途之他種類用地需要(如住宅用地、公共設施用地等)，為符  
12 合該開發計畫之整體容許性所為規範安排，並非單純因系爭  
13 70筆土地之使用實況或特性而為編定，乃將「土地使用管制  
14 編定為國土保安用地及交通用地之系爭70筆土地(除明湖段4  
15 89至497地號等6筆土地外)」與「土地使用管制編定為丙種  
16 建築用地及其他用途用地之相鄰土地」均劃分為同一青草湖  
17 (國家藝術園區)1589地價區段，有101年(國家藝術園區)158  
18 9地價區圖及系爭70筆土地之地段號位置圖可參（本院卷一  
19 第569-573頁）。
- 20 ③、依改制前行政院農業委員會98年12月16日農企字第09801671  
21 16號函之說明：「……三、復查非都市土地開發審議作業規  
22 範總編第17點及第19點分別規定：『基地開發應保育與利用  
23 並重，並依下列原則，於基地內劃設必要之保育區……』  
24 『列為不可開發區及保育區者，應編定為『國土保安用地』  
25 ……』前開國土保安用地經內政部函釋略以，依前開審議作  
26 業規範審議通過，其土地經變更編定為國土保安用地者，整  
27 體使用上與高爾夫球場、住宅社區、遊憩設施區、工業區等  
28 之開發具有不可分離關係，而與平均地權條例第3條第3款  
29 (同農業發展條例第3條第10款)所定「保育使用」之農業用  
30 地有別。四、綜上，依上開審議規範審議通過之高爾夫球  
31 場、住宅社區、遊憩設施區、工業區等開發計畫，其土地經

01 變更編定為國土保安用地者，整體性質上仍認屬該開發計畫  
02 之一部分，應依該審議規範規定及經核定之開發計畫之用途  
03 使用。其與農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別，故  
04 該等土地於移轉時，不宜核發農業用地作農業使用證明  
05 書。」可知輔助參加人考量系爭70筆土地中除489至497地號  
06 等6筆土地以外之其他64筆土地(含4筆國土保安用地及60筆  
07 交通用地)與其他相鄰土地(含丙種建築用地、遊憩用地、特  
08 定目的事業用地等)均位於上述住宅社區開發計畫範圍內，  
09 經變更編定為國土保安用地及交通用地，整體性質上仍認屬  
10 住宅社區開發計畫之一部分，屬地價相近、地段相連、情況  
11 相同或相近者，另外獨立劃分為青草湖(國家藝術園區)1589  
12 地價區段，確屬有據。

13 ④、原告於獲得贈與系爭70筆土地後，係將交通用地部分規劃為  
14 社區巷道並納入學校用地，同時規劃種植樹木，平時作為學  
15 校自然生態教學使用，兼作學生上下學通學道路使用，方便  
16 教材多層次呈現及避免巷道為住戶私人用地後拒絕學生進出  
17 巷道進行學習活動，國土保安用地部分規劃為生態景觀步  
18 道/生態保育區/攀爬遊戲區/露營烤肉區等情，有原告函送  
19 之捐贈土地校區規劃配置藍晒圖可參(本院卷一第575頁)，  
20 此等規劃亦會提升學校用地及相鄰住宅社區(丙種建築用地)  
21 土地之價值，故系爭70筆土地(除489至497地號等6筆土地以  
22 外之其他64筆土地)與相鄰學校用地、丙種建築用地等確實  
23 有共同提升該區地價，自應負擔同等稅負較為合理，不應於  
24 漲價歸公時，將整體住宅社區中土地使用收益功能較低之土  
25 地另外割裂為另一個地價區段予以分別估算區段地價，而評  
26 定為較低之公告土地現值以致課徵較低之土地增值稅。

27 ⑤、又前述青草湖(國家藝術園區)1589地價區段於86年間被獨立  
28 劃分出來後至100年之間，該地價區段及其所包含之土地範  
29 圍及土地使用管制編定均未曾變更，系爭70筆土地中除489  
30 至497地號等6筆土地以外之其他64筆土地(含4筆國土保安用  
31 地及60筆交通用地)之公告土地現值於86年為7000元，87年

01 為8000元，88年至95年均為9000元，有新竹市90年平均地權  
02 土地地價（現值）評議表、新竹市91年公告土地現值區段地  
03 價評議表、新竹市明湖段86年7月、87年7月、88年7月、89  
04 年7月、90年7月、91年7月、92年1月、93年1月、94年1月、  
05 95年1月公告土地現值核對清冊可參（本院卷一第581-608  
06 頁），並無原告所稱91年之公告土地現值（實應為90年公告土  
07 地現值）過高違反量能課稅原則之情形。

08 ⑥、至於原告另主張因鄭蔡招琴將原持有使用收益功能較高的丙  
09 種建築用地移轉予建商，卻將使用收益功能較低之系爭70筆  
10 土地移轉予原告，造成原告負擔稅務及使用收益不平等云  
11 云，惟查同一地價區段內土地之所有權人是否相同，並非估  
12 算該區區段地價及評定公告土地現值所需考量之因素；又原  
13 告援引其他縣市保護區土地之公告土地現值指摘系爭70筆土  
14 地編定為國土保安用地部分之90年公告土地現值過高云云，  
15 與地價調查估計規則之估價方式不符，亦無可採。

16 ⑦、關於輔助參加人為評定系爭70筆土地90年之公告土地現值所  
17 辦理劃分地價區段、估算區段地價，並送交地價評議委員會  
18 評議規定地價之過程中填載製作之地價區段勘查表、買賣實  
19 例調查估價表或收益實例調查估價表、區段地價估價報告  
20 表、影響住宅用地地價區域因素評價基準表等，因均已逾05  
21 地政類檔案保存年限基準表規定「0503地價業務」中「項目  
22 編號050301-1」有關「地價調查估計」項目規定之保存期限  
23 15年，由被告依規定程序銷毀而不存在，已無從提出，業據  
24 輔助參加人陳明在卷（本院卷三第86頁），附此敘明。而原  
25 告於99年前處分作成後所提起之撤銷訴訟、課予義務訴訟及  
26 相關再審訴訟程序期間，都未曾主張90年公告地價調查估計  
27 評議程序有何種違法，原告至本件訴訟始有所主張，現已無  
28 上述查估過程之證據可供調查，此部分若有舉證之不利益，  
29 無從歸責於被告或輔助參加人，應由原告承擔。

30 6、綜上，原告請求被告退還已繳稅款及罰鍰，惟本件並未構成  
31 稅捐稽徵法第28條租稅返還請求權之要件，又原告請求被告

01 以溢繳稅款及罰鍰加計利息一併給付部分，因本件請求退還  
02 稅款及罰鍰為無理由，則原告此部分請求即失所附麗，是被  
03 告本件否准原告所請，於法亦無不合。

04 7、原告於本件訴訟先位聲明第三項請求本院判決命被告應撤回  
05 前處分之執行。查被告向行政執行機關撤回對於前處分的聲  
06 請執行，並沒有對外發生公法上之法律效果，於定性上屬於  
07 事實行為而不是行政處分，其訴訟類型並非課予義務訴訟而  
08 應屬一般給付訴訟，經本院審判長、受命法官於言詞辯論期  
09 日向原告訴訟代理人闡明，惟原告訴訟代理人仍主張是課予  
10 義務訴訟等情，有言詞辯論期日筆錄可參（本院卷三第22  
11 4、225頁），其訴訟類型選擇錯誤，其訴即無權利保護必  
12 要，應予駁回。又原告主張先位聲明第三項請求之法律依據  
13 是行政程序法第117條與稅捐稽徵法第40條，惟依前述法律  
14 規定與實務見解，原告對於行政程序法第117條與稅捐稽徵  
15 法第40條並無公法上之請求權，原告主張裁量縮減至零云  
16 云，並無可採，是原告先位聲明第三項亦無理由，應予駁  
17 回。

18 (二)、備位聲明為無理由。

19 1、原告備位聲明分別為第一項：訴願決定及原處分均撤銷。第  
20 二項：被告應依職權部分撤銷前處分，退還溢繳之土地增值  
21 稅稅款及罰鍰共計232,011,417元之處分，並按溢繳之該款  
22 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  
23 日加計利息，一併退還。第三項：被告應撤回前處分之執  
24 行，備位聲明第三項之訴訟類型為課予義務訴訟，其請求法  
25 令依據為行政程序法第117條與稅捐稽徵法第40條等情，有  
26 原告111年11月28日起訴狀、113年10月24日行政綜合辯論意  
27 旨狀、本院112年6月6日準備程序筆錄、114年2月13日言詞  
28 辯論筆錄可參（本院卷一第35、267頁、本院卷三第149、22  
29 4、225頁）。

30 2、惟查，原告主張備位聲明第二項、第三項請求之法律依據是  
31 行政程序法第117條與稅捐稽徵法第40條，依前述法律規定

01 與實務見解，原告對於行政程序法第117條與稅捐稽徵法第4  
02 0條並無公法上之請求權，原告主張裁量縮減至零云云，並  
03 無可採，是原告備位聲明第二項、第三項均無理由，應予駁  
04 回。又原告備位聲明第三項有訴訟類型並非課予義務訴訟而  
05 應屬一般給付訴訟之選擇錯誤的情形，經本院審判長、受命  
06 法官於言詞辯論期日向原告訴訟代理人闡明後仍未獲變更為  
07 正確的一般給付訴訟類型（本院卷三第224、225頁），本院  
08 應尊重具備法律專業之原告訴訟代理人經闡明後之主張，惟  
09 原告既係訴訟類型選擇錯誤，其訴即無權利保護必要，亦應  
10 予駁回。至於備位聲明第一項之主張與先位聲明第一項相  
11 同，基於前述相同理由亦應予以駁回，茲不贅述。

12 八、從而，原告主張各節，均無可採，被告以原處分否准原告前  
13 開申請，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告仍  
14 執前詞，訴請判決如訴之聲明所示，均無理由，應予駁回。

15 九、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  
16 經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必  
17 要，一併說明。

18 十、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第  
19 1項前段，判決如主文。

20 中 華 民 國 114 年 3 月 6 日

21 審判長法官 洪慕芳

22 法官 周泰德

23 法官 郭銘禮

24 一、上為正本係照原本作成。

25 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  
26 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內  
27 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，  
28 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  
29 繕本）。

30 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，  
31 逕以裁定駁回。

01 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  
 02 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不  
 03 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。  
 04

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	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。
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。	

05 中 華 民 國 114 年 3 月 6 日  
 06 書記官 林淑盈

