臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭
112年度訴字第718號
114年10月2日辯論終結

原　　告　王耀星律師（鄭蔡招琴之遺產管理人）
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　潘芬芳
　　林秀芬
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
　　黃冠中　律師
　　詹繡菊(兼送達代收人)

上列當事人間地價稅事件，原告不服新竹市政府中華民國112年4月14日112年訴字第4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：

㈠民國112年8月15日行政訴訟法修正施行前已繫屬於高等行政法院之通常訴訟程序事件，於修正行政訴訟法施行後，尚未終結者，由高等行政法院依修正行政訴訟法施行前之行政訴訟法審理（行政訴訟法施行法第18條第1款規定參照）。查本件為行政訴訟法修正施行前已繫屬於高等行政法院，而於

施行後尚未終結之通常訴訟程序事件，除有特別規定外，應適用修正前行政訴訟法（下稱行政訴訟法）之規定。

㈡按當事人死亡者，訴訟程序在有繼承人、遺產管理人或其他依法令應續行訴訟之人承受其訴訟以前當然停止，固為行政訴訟法第186條準用民事訴訟法第168條所規定，然於當事人有訴訟代理人時，依行政訴訟法同條準用民事訴訟法第173條規定，除法院裁定停止其訴訟程序外，並不當然停止。本件訴訟繫屬中原告鄭蔡招琴死亡，因其選任鄭瑜凡律師為訴訟代理人，本院並未裁定停止其訴訟程序。嗣後其遺產管理人具狀聲明承受訴訟（見本院卷三第228至229頁），經核無不合，應予准許。

㈢原告起訴後，輔助參加人之代表人已由市長高虹安變更為代理市長邱臣遠，均據新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷2第150頁），經核無不合，應予准許。

㈣行政訴訟法第111條規定：「（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。（第2項）被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。（第3項）有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：一、訴訟標的對於數人必須合一確定，追加其原非當事人之人為當事人。二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。三、因情事變更而以他項聲明代最初之聲明。四、應提起確認訴訟，誤為提起撤銷訴訟。五、依第197條或其他法律之規定，應許為訴之變更或追加。……」。查原告起訴時之聲明及嗣於訴訟中經追加、更正、變更聲明如附表所示。最後一次訴之追加，雖被告不同意，本院認原告所為訴之追加，衡諸其請求之基礎相同，無礙於訴訟終結，洵屬適當，應予准許。

二、事實概要：

緣原告所有坐落於○○市○○段499、647、677、679及680地號等5筆土地（下稱系爭土地），屬非都市土地，使用分

區為山坡地保育區，使用地類別為國土保安用地，其中499及499-1地號分別自99年及86年起即已按一般用地課徵地價稅。另系爭647、677、679及680地號等4筆土地於91年1月31日贈與給財團法人新竹市矽谷國民中小學（下稱矽谷國小），並於92年9月12日完成所有權移轉登記，惟經臺灣新竹地方法院104年度重訴字第37號民事判決確認雙方當事人訂立之贈與契約及本於贈與所為之所有權移轉登記物權關係不存在，遂塗銷該土地所有權移轉登記，回復登記為原告所有。被告遂依土地稅法第14條規定及財政部99年1月7日台財稅字第00000000000號函釋(下稱財政部99年1月7日函)，按一般用地稅率補徵系爭647、677、679及680地號等4筆土地99年至103年地價稅及核課系爭土地104年地價稅，案經原告提起復查、訴願、行政訴訟救濟，經本院106年度判字第728號判決原告之訴駁回，並於106年12月21日由最高行政法院106年度判字第728號判決駁回上訴而確定。而後自105年以降，被告逐年按一般用地稅率核課系爭土地地價稅，原告皆提復查及訴願救濟，偶有提起行政訴訟者，分別為核課106年地價稅處分部分，經本院107年度訴字第810號判決駁回原告之訴，最高行政法院107年度裁字第2026號裁定駁回原告上訴而確定；而核課109年地價稅處分部分，則於112年2月9日經本院110年度訴字第732號判決撤銷；另核課110年地價稅處分部分，於114年5月29日經本院111年度訴字第1035號判決駁回原告之訴，於114年6月26日確定。原告於111年11月21日主張系爭土地計算地價稅之稅基認定錯誤，被告逕以公告地價百分之八十作為申報地價，未考量國土保安用地收益能力及利用情形為由，依稅捐稽徵法第28條規定向被告申請退還系爭土地99年至110年地價稅及依同法第40條規定撤回課稅處分執行，被告於111年12月9日以新市稅地字第0000000000號函(下稱原處分)否准原告所請，原告不服，提起訴願，經新竹市政府駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

㈠本件原告先位主張以稅捐稽徵法第28條為依據，依法律不溯及既往原則，不因該條110年12月17日修正後第3項規定，而排除於本件適用，何況原告先前針對系爭土地地價稅行政訴訟係主張系爭土地應課徵田賦而非地價稅，本件則係主張課徵地價稅但估價有誤，兩者既判力不同，自無排除稅捐稽徵法第28條於本件適用之理。另原告先備位主張，皆認系爭土地應以公告地價16%核算系爭國土保安用地實際價值，係因現行法令針對國土保安用地，未如同屬無利用價值之公共設施保留地，設有反映低市價之估價機制，存在法律漏洞，進而認應類推適用財政部92年6月3日台財稅字第0000000000號函、94年2月18日台財稅字第00000000000號令、105年11月16日台財稅字第00000000000號令、財政部110年3月31日台財稅字第00000000000號令、財政部111年1月7日台財稅字第00000000000號令所定，以公告地價之16%作為計算基準。

㈡系爭土地99至110年度地價稅處分違法性，補充陳述如下：

1.原告針對系爭土地99年迄今地價稅處分向監察院提出陳訴，該院112年6月9日作成院台財字第0000000000號函及調查報告（下稱調查報告）、112年6月12日以院台財字第0000000000號公告對於新竹市政府之糾正案（下稱糾正案文）。調查報告、糾正案文，認為新竹市政府在系爭土地地價稅估價上，將國土保安用地與丙種建築用地劃為同一地價區段並為相同估價，違反地價調查估計規則，構成裁量濫用、違反法律保留原則、量能課稅原則。調查報告、糾正案文係針對○○市○○段647、677、679、680地號土地估價提出糾正，然同地段499、499-1地號具有相同瑕疵。

2.被告行政訴訟答辯狀答辯稱，系爭土地估價，經被告函詢新竹市政府地政處，該處新竹市政府111年4月8日府地價字第0000000000號函略以系爭土地實質上為新竹華城開發計畫整體開發之一部分，其開發應依非都市土地使用管制規則第14條第3項受計畫書圖限制，故現行估價方式合於

法令云云，依調查報告、糾正案文之意旨，顯然無法成立。

3.系爭土地不遠處另有甲山林別墅山莊開發計畫（下稱新竹帝寶開發案），新竹帝寶開發案中之國土保安用地，舉○○市○○段1071、1074-15及1074-16為例，其100年公告現值僅每平方公尺新台幣1,600元，直至112年也才2,700元，公告地價則每平方公尺均未超過1,000元，其價格僅為系爭土地中之國土保安用地○○市○○段499、499-1、647、677、679及680地號一成不到，兩者僅差距1.5公里，相同都屬不能開發利用需維持原始林貌之國土保安用地，公告現值及地價卻有顯著差距，顯見係違法高估；再者，與前開新竹帝寶開發案之國土保安用地臨路相對的○○市○○段1074地號的土地係為丙種建築用地，其歷年來公告現值已從1,500元逐步調升至13,100元，公告地價也隨之調整，與前開同開發區的國土保安用地之估價明顯不同，顯然是分開估價，並未因屬於同一個開發計畫而為相同估價。遑論在輔助參加機關轄下除有本案及新竹帝寶開發案外，另有新竹市香山華城社區開發案（下稱香山華城開發案），同本案及新竹帝寶開發案一樣，該開發案內亦有國土保安用地及建築用地，惟其國土保安用地及建築用地不但在112年以前已經是劃分兩個區段，且國土保安用地及建築用地價格相差頗遽，以109年為例，香山華城開發案國土保安用地價格為每平方公尺630元，丙種建築用地則為2,900元。而新竹市政府既然可對轄區內的開發計畫「依法」針對不同使用目的之土地劃分不同區段且為相異估價，卻對本案系爭土地堅稱因為開發計畫而僅能為一體估價，顯然有違實質課稅原則、量能課稅原則及平等原則。

㈢謹就原告備位聲明請求被告職權撤銷原處分、職權作成退稅處分及停止起訴狀附表一所示地價稅處分之執行，補充陳述如下：

1.本於裁量收縮至零原則，及憲法第15條保障財產權所賦予人民之主觀防禦請求權，原告作為起訴狀附表一違法地價稅處分之相對人，本得請求被告職權重新審視該等處分合法性、職權退稅或停止執行。

2.本件系爭土地99年度至110年被錯誤高估公告地價，錯誤與新竹華城開發計畫丙種建築用地為統一估價，結果係使原告每年均受有高額的地價稅，對原告財產權已形成侵害，既無相關補償措施，原告自得以憲法第15條防禦請求權及保護規範理論，請求重新核定各該年度地價稅，並退還多餘徵收稅款，以排除原告之財產權侵害。何況調查報告、糾正案文，已得作為原告財產權因系爭土地歷來違法估價、錯誤地價稅處分，受有極大侵害之佐證，該等地價稅處分違反正當法律程序、地價調查估計原則等瑕疵，裁量逾越、濫用，因裁量收縮至零，故自得以特定裁量決定之公法上請求權，為本件請求之。被告答辯狀稱稅捐稽徵法第40條稽徵機關將課稅處分移送執行後發現不當者得撤回執行之規範，非賦予人民得請求稅捐稽徵機關撤回執行請求權之規定云云，並無理由。

㈣就原告主張系爭土地99年至110年估計地價，應以其公告地價16%計算，補充陳述如下：

1.非都市土地開發案留設之國土保安用地，在估價上，相較於公共設施保留地，欠缺具體明確估價機制。又系爭土地屬於他益性公共設施性質，對於地主並無持有收益利益，此種具有公益性負擔之土地，參照財政部對於既成道路土地估價係按照一般土地價值之16%估價，本案應依可比照周邊社區土地之公告地價之16%估價，方符合公平合理原則。

2.本件新竹市政府自不得在無法源依據下，逕自將系爭土地與其他用地為同一估價，即為無視系爭土地相較未受限制鄰地之應有收益能力喪失，致使系爭土地估價顯然過高，而與土地本質明顯不符。換言之，就系爭土地應為「專案

估價」，反映該地之應有收益能力，再依該專案估價之地價課稅，始得產生正確、合理之地價稅稅額，以免對原告產生不合理且不公平之租稅負擔，否則即與「實質課稅原則」及「比例原則」明顯有違，於真實地價及地價稅之稽徵基礎上亦明顯認定有誤。

3.本院111年度訴字第1035號地價稅事件中，被告112年9月28日提交給法院陳報狀所附更正前後地價清冊所載，新竹市政府雖將系爭土地劃為1589-1地價區段並重新估價，惟實際上僅更正系爭土地109年度、111年度之公告地價與109至112年度公告現值，然監察院所指摘系爭土地地價、公告現值違法部分係99年迄今所有年度，顯然被告對調查報告、糾正案文仍置若罔聞。何況，系爭土地109與112年度公告地價之降幅甚微，其調降後的價格仍與系爭國土保安用地「顯不具有發展趨勢、屬於未產生經濟效益之土地，且土地利用現況為樹木叢生未開發使用」之實質經濟價值相距甚遠，顯仍違反地價調查估計規則。詳言之，既然系爭國土保安用地對於土地所有權人未產生經濟效益，則其每平方公尺應不得超過1,000元或與之相近，例如台北市中興山莊北側保護區土地，即估價每平方公尺980元，即屬適例。系爭國土保安用地99年迄今公告地價，至少應與上述同性質山坡地案場，始能真實呈現其低微經濟價值，系爭土地公告地價類推適用公共設施保留地估價相關規定，乘以16%後，即與前述中興山莊相關保護區土地估價相近，此一估價方屬適法。

㈤原告備位聲明第2項以行政程序法第117條主張理由在於，被告歷來超額收受之地價稅稅款，及尚未執行之稅款，均係基於違法高估地價作成違法課稅處分而來。原告爰於備位聲明第2項，合併請求被告返還公法上不當得利，亦即請求返還該部分稅款。原告本件先備位請求，均得對系爭土地109年、110年地價稅處分爭執及請求返還稅款，不因被告重為

系爭土地109年度地價稅處分，或原告正對系爭土地110年度地價稅處分爭訟中而有異。

㈥並聲明：

1.先位聲明

⑴訴願決定及原處分均撤銷。

⑵被告對於原告111年11月21日申請退稅等事件，應准予作成退還原告99年度至110年度之地價稅溢繳稅款合計新臺幣115,917,517元之處分，並按該款項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。

⑶被告應撤回如起訴狀附表一所示編號之所有地價稅課徵（含補徵）處分之執行，並不得就該等處分再為執行。

⑷訴訟費用由被告負擔。

2.備位聲明

⑴訴願決定及原處分均撤銷。

⑵被告應依職權部分撤銷如附表一所示編號之所有地價稅課徵（含補徵）處分，退還原告99年度至110年度之地價稅溢繳稅款合計新臺幣115,917,517元之處分，並按該款項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。

⑶被告應撤回如起訴狀附表一所示編號之所有地價稅課徵（含補徵）處分之執行，並不得就該等處分再為執行。

⑷訴訟費用由被告負擔。

四、被告則以：

㈠系爭土地為新竹華城山坡地開發計畫（下稱華城開發計畫）範圍內之土地，依財政部99年1月7日函及行政院農業委員會98年12月16日農企字第0000000000號函釋規定略以，經變更編定為國土保安用地，其使用情形須依該開發計畫所核定之用途而為使用，與該開發計畫具有不可分離性，整體上仍認屬該開發計畫之一部分，非以農業發展為目的，與農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別。則系爭土地應無土地稅

法第22條規定課徵田賦之適用，爰被告依土地稅法第14條規定：核定課徵及補徵系爭土地99年至110年地價稅，於法有據，並無不合。

㈡原告主張系爭土地屬「國土保安用地」，按公告地價8成核課地價稅，是否合理一節，前經被告於111年3月29日以新市稅法字第0000000000號函詢新竹市政府地政處，經新竹市政府地政處111年4月8日府地價字第0000000000號函復，而被告係地價稅核稅機關，依平均地權條例第16條規定，每年按新竹市政府公告地價的8成為申報地價，依土地稅法第15條、第16條規定核課地價稅，應符規定。

㈢至原告主張應按公告地價之16%計算部分，按土地稅法就土地稅課徵事宜而言，為土地法之特別法，土地稅法如已有規定，即應依土地稅法之規定辦理。而原告所舉規定，均係辦理綜合所得稅結算申報時，有關個人以非現金財產捐贈列報扣除金額之規定與認定標準，與系爭土地之公告地價認定及地價稅之核課顯不相關，本案仍應回歸土地稅法第15條、第16條規定計課。

㈣又原告過去歷年來針對系爭土地主張「皆為國土保安用地，應依土地稅法第22條第1項、土地稅法施行細則第21條規定課徵田賦」提起行政救濟，說明如下：補徵99年至103年及定期開徵104年地價稅事件，業經最高行政法院106年度判字第728號判決上訴駁回在案；105年地價稅經訴願決定駁回，未提起行政訴訟而告確定；106年地價稅業經最高行政法院107年度裁字第2026號裁定上訴駁回在案；107年地價稅經訴願決定不受理，未提起行政訴訟而告確定；108年地價稅經訴願駁回，未提起行政訴訟而告確定。原告復又對109年至110年系爭土地之地價稅提起行政救濟，另主張「如課徵地價稅，應就國土保安用地地價核實認定，不可逕自比照鄰地地價而為認定並採為計稅基礎」，110年案件經駁回原告之訴確定；又系爭土地109年地價稅之核課處分，雖經本院以110年度訴字第732號判決撤銷在案，然因租稅債務關係成立於

法定構成要件實現時，核課處分僅為確認處分，故是否溢繳及其金額，仍猶待新竹市政府地價評議委員會（下稱地評會）另行依法審議決定後始得認定。

㈤另系爭土地核課106年地價稅處分部分，於107年10月12日經本院107年度訴字第810號判決駁回原告之訴，並由最高行政法院107年度裁字第2026號裁定駁回上訴而確定，因屬納稅者權利保護法（下稱納保法）106年12月28日施行後之判決，課稅處分行政救濟的審判範圍既改採「總額主義」，既判力範圍應不限爭訟中的爭點，此部分依稅捐稽徵法第28條第3項規定，經行政法院實體判決確定者原告即不得再主張退稅，併予陳明。

㈥原告主張依稅捐稽徵法第40條規定應撤回系爭土地99年至110年地價稅執行1節，參照最高行政法院101年度判字第1090號判決，該規定係賦予稅捐稽徵機關於移送執行後，發現原處分不當者，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執行請求權之規定。

㈦並聲明：駁回原告之訴。

五、輔助參加人新竹市政府：

㈠系爭土地之地價稅核課處分(包含補徵補分），分別經行政法院數次實質審認，而認原告請求撤銷系爭土地地價稅處分(包含補徵處分)無理由駁回在案，則基於判決既判力及於納保法訂定後，行政法院就課稅處分之既判力係採取總額主義之原則，原告依稅捐稽徵法第28條第1、2項規定提起本件行政訴訟，並無理由：

1.綜合分析稅捐稽徵法第28條第1、2、3項規定及最高行政法院95年2月份庭長法官聯席會議決議（一）要旨，可知關於稅捐稽徵法第28條第3項之立法基礎核係在於尊重行政訴訟法第213條規定之實體判決既判效力，則不論是否有稅捐稽徵法第28條第3項規定之訂定，依行政訴訟法第213條規定，對於業經實體判決之核課處分，依稅捐稽徵法第28條規定提起之退稅請求，行政法院自不得為與前實體

判決相反之主張，而應認退稅請求為無理由，予以駁回，而稅捐稽徵法第28條第3項規定僅係將此具體明文，是對於稅捐稽徵法第28條第3項規定訂定前，已生之稅捐稽徵法第28條第1、2項退稅請求，自仍有同條第3項之適用，即核課處分之相對人，仍不得據以提起退稅請求。

2.至於原告陳稱基於法不溯及既往原則，對於稅捐稽徵法第28條第3項修法前已取得同法第1、2項規定之請求權者，並無適用之，且本件於前開判決核屬不同訴訟標的，則仍得據以提起本件行政訴訟一節，顯無理由。於稅捐稽徵法第28條第3項訂定前，依行政訴訟法第213條規定仍有判決既判力適用之效力，是不論是否有稅捐稽徵法第28條第3項規定之訂定，核課處分之相對人就業經行政法院實體審理判決之稅務課徵處分，仍不得據以提起退稅請求。原告所為之此部分主張，核屬其主觀歧異之見解，並不足採。

㈡關於輔助參加人依地評會決議作成之公告地價，依法均享有判斷餘地，司法機關僅能低密度或有限審查，對此，本件輔助參加人地評會所作成之系爭土地公告地價決議，核無判斷瑕疵之情形，則本件輔助參加人據以作成之系爭土地公告地價，要無違誤：

1.系爭土地於79年6月18日經內政部以台(79)內營字第794626號函，同意納人華城開發計畫範圍內進行整體開發，並將使用分區原為山坡地保育區，使用地編定為農牧用地、林業用地、水利用地、丙種建築用地、暫未編定用地等，依計畫範圍內之土地使用編定，申請人(原為恒嘉實業股份有限公司，後變更為本案原告）得檢具規畫變更計畫進行變更之。其後，系爭土地經原告檢具相關變更計畫，經內政部以82年3月23日台(82)內營字第8272197號函同意華城開發計畫土地使用地編定變更為丙種建築用地、特定目的事業用地、交通用地、遊憩用地、國土保安用地。由此可知，華城開發計畫內之相關土地之使用地編定，核係依

原告之申請變更計畫內容，為整體之規劃，亦即，各土地彼此間核具有使用上牽連性及不可分割性。

2.系爭土地位於華城開發計畫範圍內(屬住宅社區之開發)，計畫內全部土地面積計30.9824公頃，變更編定後計劃興建住宅970戶，最大可容納人口9,536人，換言之，該區域原大部分面積多屬於不得建築且須維持低度利用之農牧、林業等用地，在透過開發計畫許可後將該區域變更為高密度使用之住宅社區，並為提供區域內完善之生活機能與品質，另規劃道路用地、幼兒園及托兒所用地、國小用地、商業中心、變電區、自來水用地、污水處理廠、兒童遊戲場、公園等交通設施、教育福利設施、文教設施、商業中心、公用事業設施、戶外遊樂設施及水土保持設施，但為減少高強度利用及大量人口引入造成當地交通、就學、汙染等外溢效應之社會成本，於許可變更時須依區域計畫法第15條之2規定規劃一定比例不得開發土地，如綠地之水土保持設施。部分即系爭土地使用地類別變更為國土保安用地，以供綠地使用，乃係為配合開發計畫內自始即規劃提供自然保育及公共環境品質暨安全維護等效用等之需要，整體上仍屬該開發計畫之一部分且不可分離，即仍須受已核定開發計畫之拘束而應依開發計畫使用。

3.輔助參加人就系爭土地進行地價區段劃分程序時，乃考量區域內公告劃定之土地使用分區、管制土地使用之整體開發計畫、建築現況、土地利用現況、交通運輸、自然條件及發展情形等地價調查估價規則（下稱地調規則）第18條規定所載之各項因素，並依實地勘查華城開發計畫於入口設有路障及警衛哨，外圍有綠帶隔離，除住戶外之不特定人，難以進入，區域內之規劃核與區域外具有明顯差異等情形，並參酌華城開發計畫具有整體開發不可分性及不可分離等情形，而將情況相同、相近之華城開發計畫範圍內之土地劃分為同依地價區段（即青草湖國家藝術園區1589地價區段，下稱系爭1589地價區段），要無違誤。

4.至於原告所稱系爭土地使用編定為國土保安用地，並無開發利用與收益之可能，則系爭土地不應與華城開發計畫之其他土地劃分為同一地價區段一事，核係誤解主管機關對於地價區段之劃分程序並非僅係考量單一因素，而係須依地調規則第9、18條規定，綜合判斷各項因素，並據以作成地價區段之劃分，對此，輔助參加人地評會乃考量前開華城開發計畫具有整體開發不可分性及不可分離等情形，並參酌各項因素，據以作成系爭1589地價區段要無違誤，則原告所為之此部分主張，核屬其主觀歧異之見解，尚不足採。

5.其後，輔助參加人復依據地調規則第21條規定，就系爭1589地價區段進行區段地價之估計，並提交地評會審議通過，據以作成系爭1589地價區段99年至109年之公告地價（輔助參加人就系爭土地所為之公告地價期間為99年、102年、105年、107年、109年），並無違誤，此有相關公告地價公告、地評會會議記錄可稽。輔助參加人就系爭土地99年至109年所作成之公告地價公告要無違誤，被告據此作成系爭土地99年度至109年度之核課處分(包含補徵處分），亦無違法之情。

六、本院之判斷：

（一）依行政訴訟法第4條第1項規定，撤銷訴訟之訴訟標的應為「原告所為行政處分違法且侵害其權利或法律上利益之主張」，且依同法第213條規定，上開撤銷訴訟之訴訟標的，於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。是原告提起撤銷訴訟如經判決駁回確定者，該判決之確定力（既判力）自及於確認「原告所主張之行政處分並無違法或侵害原告之權利或法律上利益」。準此，對行政處分提起撤銷訴訟，在其主張的原因事實範圍內，該處分之合法性為撤銷訴訟訴訟標的之內容，如撤銷訴訟經法院實體判決認處分並無違法而駁回原告之訴確定者，行政處分之合法性已經裁判而對該原因事實涵攝於法律後之法律效果之確認有

既判力，該撤銷訴訟之當事人均應受其拘束，後訴訟法院於法律與事實狀態均未變更之情況下，即應以前訴訟判決關於訴訟標的所為之確認作為其裁判基礎，不能為相反於該確定判決內容之判斷，此即撤銷訴訟判決既判力之確認效。（最高行政法院113年度上字第526號判決參照）

（二）98年1月21日修正公布稅捐稽徵法第28條第1項、第2項規定：「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。」「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「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。』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」（改制前本院72年判字第336號前判例參照）。本件納稅義務人依行為時稅捐稽徵法第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〈一〉意旨參照）。修正後稅捐稽徵法第28條第3項增列：「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。」係將前述與既判力規定如何適用之法理加以明文，修正前、後關於稅捐稽徵法第28條第2項退稅請求之行使，同樣應受既判力之拘束，並無利或不利之差別，此部分自無涉修正後同條第6項但書規定：「但修正施行前之規定有利於納稅義務人者，適用修正施行前

之規定」之適用。因此就已經行政訴訟實體審究而確定之行政處分而言，在訴訟法所特有之既判力規制下，唯有先以再審程序推翻既判力，方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。是以在本稅及罰鍰業經行政法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正前、後稅捐稽徵法第28條之相關規定，另以與原確定判決既判力範圍相反之理由請求退稅。又因稅捐債務係於稅捐要件合致時即已發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分者，其認定事實及適用法令之基準時點原則上均應為稅捐要件合致時即所謂「行為時」。（最高行政法院113年度上字第526號判決參照）

（三）查事實概要欄所載之事實，為兩造所不爭執，並有本院105年度訴字第975號判決、最高行政法院106年度判字第728號判決、本院107年度訴字第810號判決、最高行政法院107年度裁字第2026號裁定、申請書（見原處分卷第52頁至第74頁）、原處分（見原處分卷第397頁、第398頁）及訴願決定書（見本院卷一第269頁至第274頁）在卷可稽，堪認為真實。

（四）本件原告先、備位之訴，經核為無理由或不合法。茲分述如下：

1.先位訴訟：

⑴關於請求退稅：

①原告依稅捐稽徵法第28條規定請求退還99-110年度溢繳稅款，其中：

Ⅰ.99-103年、104年、106年度應繳地價稅，雖經原告主張該處分違法而提起撤銷訴訟，但經法院實體認定處分並無違法而駁回原告之訴確定，依前開說明，上開年度地價稅處分之合法性，既經裁判確定，即有撤銷訴訟判決既判力之確認效，原告自不得為相反之主張而請求退稅，法院亦不得為相反之

裁判。原告雖主張在納保法施行前因採爭點主義，既判力範圍不及於非爭點部分，關於系爭土地屬國土保安用地，與建築用地劃為同一地價區段並為相同估價而認定其公告地價，應屬違法之爭執，並未在前開訴訟提出，不在判決既判力範圍云云，惟平均地權條例第15條至第17條第1項規定，屬於地價稅稅基量化之程序規定，量化結果則為公告地價；主管機關依法辦理規定地價或重新規定地價，應先分區調查最近1年之土地買賣價格或收益價格，依據調查結果，劃分地價區段並估計區段地價後，提交地評會評議，並計算宗地單位地價，隨後應公告及申報地價，其期限為30日，期限內經土地所有權人選擇是否申報地價後，且無論有無申報地價，均係依該條例第16條規定而以公告地價作為標準，將調控後之法定申報地價登載於地價簿冊上，並以之為徵收地價稅之「稅基」，地價稅即屬簿冊稅（最高行政法院109年度判字第97號、109年度上字第442號判決意旨參照）。而無論直轄市或縣（市）政府辦理之公告地價或登載於地價簿冊之申報地價，均係供其課徵地價稅之依據，屬規範內部運作之基準及提供土地所有權人等相關土地權利之參考，於其公告或登載於地價簿冊時，尚未對特定土地所有權人或可得確定之權利人發生，其性質非屬行政處分或一般處分。對公告地價不服，個人土地所有權人對依該公告地價作成之課稅處分不服時，得一併主張，由救濟機關一併審查該公告地價是否合法(最高行政法院107年度判字第702號判決參照）。關於系爭土地之公告地價是否合法，於前開訴訟確定判決言詞辯論終結前既非不知或無法主張以為攻擊防禦方法，則經行政法院實體判決確定，應受既判力遮斷

效之拘束，原告主張不在前案既判力範圍，自非可採。

Ⅱ.110年度地價稅，原告對核定110年度地價稅之處分不服，依法提起行政救濟，經本院111年度訴字第1035號實體判決駁回確定，已如前述。是依稅捐稽徵法第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。」自不得再依同條第1、2項規定請求退還稅款。

②況原告請求退還稅款，係以系爭土地屬國土保安用地，與建築用地劃為同一地價區段並為相同估價而認定其公告地價，應屬違法，而認為99-110年度依公告地價8成計算申報地價核算繳納地價稅有溢繳云云，而請求退還。惟如前所述，因稅捐債務係於稅捐要件合致時即已發生，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時即所謂「行為時」作為判斷稅捐稽徵機關認定事實及法令適用有無錯誤之基準時點。經查被告行為時認定事實法令適用並無錯誤：

Ⅰ.土地稅法第3條第1項第1款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第15條規定：「（第1項）地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵之。（第2項）前項所稱地價總額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額。」第16條第1項第5款規定：「地價稅基本稅率為千分之10。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣(市)累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規

定累進課徵：……」準此，已規定地價之土地，除依法課徵田賦者外，應按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額，依法定稅率計徵之；所稱地價總額，乃指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額。又依平均地權條例第16條前段規定：「舉辦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報地價者，以公告地價百分之80為其申報地價。」行為時之第17條規定：「已規定地價之土地，應按申報地價，依法徵收地價稅。」從而，土地所有權人如未於公告地價期間申報地價者，關於其於每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額若干，自應以公告地價之百分之80為其申報地價，據以計算之。

Ⅱ.地價之調查估計，係先由主管機關參酌土地使用管制、交通運輸、自然條件、土地改良、公共建設、特殊設施、工商活動、房屋建築現況、土地利用現況、發展趨勢及其他各項影響因素，將地價相近、地段相連、情況相同或相近之土地劃分地價區段，並依地調規則辦理地價調查估計，繪製地價區段圖並估計區段地價後，依平均地權條例第15條第2款規定提經地評會評議。而地評會組成之目的在執行地評會組織規程第3條所規定應予評議之事項，成員包括議員代表、地方公正人士、對地價有專門知識之專家、學者，及相關政府部門如地政、財政、工務或都市計畫、建設及農林等機關之代表，經以法定之討論、表決程序作成決議，對非屬機關代表成員尚要求必須親自出席等節以觀，可知各該委員對於地評會組織規程第3條所規定應予評議之事項，具有專業性、不可替代性，地評會所作成之決議應享有判斷餘地。

Ⅲ.土地法施行法第40條規定：「地價調查估計及土地建築改良物估價之估價標的、估價方法、估價作業程序、估價報告書格式及委託估價等事項之規則，由中央地政機關定之。」內政部基此授權訂立地調規則，即為主管機關調查估計區段地價之作業準則（最高行政法院110年度上字第833號判決意旨參照）。基於地調規則第9條、第18條等規範意旨，地價區段劃分係將地籍圖上地價相近、地段相連、情況相同或相近之土地劃為同一地價區段，而非將建蔽率、容積率及地價無差異之土地劃為同一地價區段。地調規則並無不同使用分區土地不得劃設為同一地價區段之禁止規定，亦非僅依據土地使用管制一項因素，土地使用管制只是諸多因素之一。地價區段劃設綜合考量當地土地使用管制、交通運輸、自然條件、土地改良、公共建設、特殊設施、環境污染、工商活動、房屋建築現況、土地利用現況、發展趨勢及其他影響地價因素後，於地籍圖上將地價相近、地段相連、情況相同或相近之土地劃為同一地價區段，已開闢道路及其二側或一側帶狀土地，其地價與一般地價區段之地價有顯著差異者，則劃設繁榮街道路線價或一般路線價區段，故地籍圖上各宗使用管制不同的土地，有可能因面臨相同已闢道路，或是因情況相同或相近，而劃為同一地價區段（最高行政法院109年度判字第393號判決意旨參照）。

Ⅳ.經查:

□系爭6筆土地屬「新竹華城開發計畫」內之土地，該開發計畫於內政部區域計畫委員會審查時，尚未訂有「非都市土地開發審議作業規範」，而該規範發布實施前，無論依非都市土地使用管制規則或山坡地開發建築管理辦法規定受理審議之開發計畫案

件，係參考以往委員會審理此類開發計畫案件所確立之原則或標準而作成之決議辦理，嗣後該規範研訂時，並將上述原則或標準參酌納入條文規定之。查系爭開發計畫第4章土地使用計劃說明書4-3土地使用編定所載「為配合本區之土地使用計畫，本社區開發完成後，其原編定之土地需配合變更其編定，並依其用地進行管制……土地使用種類：綠地（保護區），變更編定為國土保安用地，土地用途為水土保持設施—保護區」及4-4土地使用計畫所載「地形陡峭處則保留不予開發或小規模整理成綠地，以維護水土保持。」與審議作業規範總編第19點「列為不可開發區或保育區者，應編定為國土保安用地」之規定目的應為一致，均對於開發案件範圍內如有不可開發或應予保護地區，透過開發計畫之土地使用編定及管制，以確保開發案及其周邊之基地安全與環境品質，是認系爭土地既係依非都市土地開發審議作業規範審議通過之住宅社區之開發計畫，其土地經變更編定為國土保安用地者，整體上仍認屬該住宅社區開發計畫之一部分（最高行政法院106年度判字第728號判決意旨參照）。

□復依改制前行政院農業委員會98年12月16日農企字第0000000000號函（下稱農委會98年12月16日函）之說明：「……三、復查非都市土地開發審議作業規範總編第17點及第19點分別規定：『基地開發應保育與利用並重，並依下列原則，於基地內劃設必要之保育區……』『列為不可開發區及保育區者，應編定為『國土保安用地』……』前開國土保安用地經內政部函釋略以，依前開審議作業規範審議通過，其土地經變更編定為國土保安用地者，整體使用上與高爾夫球場、住宅社區、遊憩設施區、工業區等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（同農業發展條例第3條第10款）所定『保育使用』之農業用地有別。四、綜上，依上開審議規範審議通過之高爾夫球場、住宅社區、遊憩設施區、工業區等開發計畫，其土地經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使用。其與農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別，故該等土地於移轉時，不宜核發農業用地作農業使用證明書。」（農委會98年12月16日函見原處分卷第463頁）。

□又本件輔助參加人亦到庭說明：關於公告地價之地價區段劃分，依地調規則第18條規定，地價區段劃分是綜合考量因素判斷，非僅依單一因素，例如：開發收益等來評斷。系爭土地位於華城開發計畫裡，依都市計畫法、非都市土地開發審議作業規範、農委會98年12月16日函可知，系爭土地雖是國土保安用地，其開發及後續發展跟鄰近土地是具有整體開發及不可分離的關係，本件輔助參加人依規定將系爭土地劃入國家藝術園區1589地價區段，後依地調規則第21條規定進行區段地價之估計，提交地評會評議通過（準備程序筆錄見本院卷二第52頁）。可知，基於考量系爭土地與其他相鄰土地（含丙種建築用地、遊憩用地、特定目的事業用地等）均位於上述住宅社區開發計畫範圍內，雖經變更編定為國土保安用地，其整體性質上仍為住宅社區開發計畫之一部分，屬地價相近、地段相連、情況相同或相近者，乃整體劃分為青草湖（國家藝術園區）1589地價區段，並經地評會評議通過1589地價區段之地價，依法公告之，嗣據以計徵地價稅，確屬有據（輔助參加人陳述意見狀見本院卷二第75至76頁）。從而，原告主張系爭6筆土地為國土保

安用地，卻與丙種建築用地劃為同一地價區段一體核估地價，適用相同公告地價，如此計徵地價稅，即屬錯誤課徵云云，尚難憑採。

□至於109年公告地價，經地評會重審後，已將上述國家藝術園區1589地價區段，進一步細分為1589及1589-1地價區段，並將系爭6筆土地之公告地價自原有6,400元降低為4,900元，原告據以主張108年度以前之公告地價係有錯誤，被告即應退還系爭6筆土地之溢繳款項云云；然109年公告地價，係因原告對於依原公告地價作成之109年地價稅課稅處分不服，提起行政訴訟，經本院110年度訴字第732號判決一併審查公告地價是否合法，並於調查後於判決中認定地評會就土地使用編定類別之影響因素存在明顯差異之情形，本當有所圈劃、斟酌，縱使個案可認有不足夠成主要影響因素之情形，亦應討論、審議，然該案就此並未討論，有怠為審議、裁量之違失，據以訂定公告地價有違反法定正當程序之違誤，足以動搖系爭土地109年地價稅額核計之合法性，乃將課稅處分撤銷。依行政訴訟法第216條第1項規定，撤銷原處分之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力。地評會遂依判決意旨，再細分1589地價區段成為1589及1589-1地價區段，亦使系爭6筆土地之109年度公告地價自原有6,400元降低成為4,900元之結果，此乃地評會審時度勢，並於不同意見之間經價值取捨之折衝後，產生新近的多數決結果，經依法公告而向後生效適用，其並無回溯變更108年度以前公告地價之規範效果，尚難以新近多數決結果逕而指摘99-108年多數決所定公告地價即為錯誤。（至於109年地價稅款經核亦無溢繳，詳如後述）。從而，原告執系爭6筆土地之109年度公告地價自原有6,400元降低為4,900元，主

張108年以前之公告地價係有錯誤云云，亦不足採。又，「非都市土地住宅社區國土保安用地地價區段劃分估計指導原則」係內政部於114年5月19日訂定，尚難據以論斷本件爭議之99年至110年公告地價是否錯誤，是原告請求本院向內政部地政司函調「非都市土地住宅社區國土保安用地地價區段劃分估計指導原則」，本院認無必要。

□至於監察院112年6月12日糾正案文，指摘新竹市政府辦理地價查估，將國土保安用地與丙種建築用地劃為同一地價區段，有裁量濫用之失；114年5月7日提出調查報告，請內政部、財政部改進，本院予以尊重。惟其意見似並未斟酌系爭土地原為山坡地保育區農牧、林業及交通用地，係原告為配合華城開發計畫，於申請核准後始依開發計畫內容變更編定為國土保安用地（見原處分卷第394頁）。華城開發計畫範圍內土地，原大部分屬不得建築且須維持低度利用之農牧、林業等用地，在透過開發計畫許可後將該區域變更為高密度使用之住宅社區，並為提供區域內完善之生活機能與品質，另規劃道路用地、幼兒園及托兒所用地、國小用地、商業中心、變電區、自來水用地、污水處理廠、兒童遊戲場、公園等交通設施、教育福利設施、文教設施、商業中心、公用事業設施、戶外遊樂設施及水土保持設施，但為減少高強度利用及大量人口引入造成當地交通、就學、汙染等外溢效應之社會成本，於許可變更時須依區域計畫法第15條之2規定規劃一定比例不得開發土地，如綠地之水土保持設施。部分即系爭土地使用地類別變更為國土保安用地，以供綠地使用，乃係為配合開發計畫內自始即規劃提供自然保育及公共環境品質暨安全維護等效用等之需要，整體上仍屬該開發計畫之一部分且不可分

離，即仍須受已核定開發計畫之拘束而應依開發計畫使用（見本院卷二第73頁）。系爭土地為新竹華城住宅社區獲得建築用地所必須之土地，於社區內或供社區綠美化使用、或供淨化空氣、平衡生態使用，該等土地之經濟效益即是成就該社區之建築開發計畫以取得住宅建築用地，是本院認監察院意見仍不足以據為原告有利之認定。原告聲請調閱監察院114財調19調查報告全卷，本院認無調查必要。

Ⅴ.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認定標準」（下稱非現金財產捐贈列報扣除認定標準），並主張應先以「各年度公告地價之16%」折算，再按前者80%計算課稅地價云云，惟：

□按憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之，即不僅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律明確授權之命令定有明文時，方得為之。是稅捐之減免核屬租稅優惠事項，應以法律或法律明確授權之命令定之，尚難透過「類推適用」方式為之。

□「地價稅」之法制中，對於土地所有權人未於公告地價期間申報地價者，關於其於每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額若干，自應以公告地價之80%為其申報地價據以計算，並依前開地價總額按法定稅率計徵地價稅等節，已如上述。是對於計算地價總額之每平方公尺地價，並無依「每平方公尺公告地價16%折算，再按其80%計算」等明文規定，又此乃涉及稅基（地價總額）減縮致稅捐減免等租稅構成要件事項，自應以法律或法律明確授權之命令定之，始符租稅法律主義意旨，尚難透過「類推適

用」方式為之。原告援引非現金財產捐贈列報扣除認定標準，並主張予以比照適用，亦以各年度「每平方公尺公告地價16%折算，再按其80%計算」作為地價總額之計算基礎，據以減少原告之地價稅負擔，被告卻未予採用，係構成稅捐稽徵法第28條錯誤課徵情形云云，核係原告主觀歧異見解，難以憑採。

③關於109年繳納之地價稅，經核並無錯誤溢繳：

Ⅰ.經查，系爭6筆土地之109年度地價稅等金額，業經被告於112年間進行變更，亦即輔助參加人於112年間重新劃定地價區段，將系爭6筆土地歸屬至新劃1589-1地價區段中，並據以重新評定109年度公告地價（將原來每平方公尺6,400元調整成為4,900元）、公告土地現值（調整後公告地價見本院卷一第521至523頁），致變更系爭土地之109年度地價稅之稅基（課稅標準，即稅捐客體「財產（土地）」之量化標準 「從價之公告地價」），被告乃據以重新核算系爭6筆土地109年地價稅稅額為10,274,086元（＝系爭6筆土地之每平方公尺調整後公告地價4,900元x80%x面積55,455.07平方公尺x稅率5.5%—按比例分攤累進差額1,682,027元）。

Ⅱ.原告主張退款11,562,609元之計算方式，係認被告就系爭6筆土地對原告核課地價稅11,956,113元（＝系爭6筆土地之每平方公尺調整後公告地價4,900元x80%x面積55,455.07平方公尺x稅率5.5%），又原告認僅須課稅1,912,977元（＝系爭6筆土地之每平方公尺調整後公告地價4,900元x80%x16%x面積55,455.07平方公尺x稅率5.5%），乃認被告錯誤溢計地價稅10,043,136元（＝11,956,113元－1,912,977元），連同利息13,004元及滯納金1,506,469元，原告請求被告退還系爭6筆土地之109年地價稅等款項共11,562,609元（＝原告認被告錯誤溢計地價稅10,043,136元＋利息13,004元＋

滯納金1,506,469元）。然而，原告前開所認被告就系爭6筆土地係核課地價稅11,956,113元，此乃原告漏未考量109年之累進差額，致有誤會：

□經查，原告名下93筆土地及交付信託18筆土地，全部111筆土地之面積共86,596.79平方公尺（見本院卷二第322頁），其等全部課稅地價為376,829,466元，前開全部土地86,596.79平方公尺之109年累進差額為2,915,750元（見本院卷二第502頁）；因原告名下系爭6筆土地之109年課稅地價為217,383,874元，是按課稅地價占比分攤109年累進差額，系爭6筆土地之109年分攤累進差額為1,682,027元（＝累進差額2,915,750元÷376,829,466×217,383,874）。

□是針對系爭6筆土地，按輔助參加人112年9月14日公告更正之109年公告地價每平方公尺4,900元為準（見本院卷一第521至523頁），被告乃重新核算其等109年地價稅應為10,274,086元（＝系爭6筆土地之每平方公尺調整後公告地價4,900元×80%×面積55,455.07平方公尺×稅率5.5%—按比例分攤累進差額1,682,027元），核無違誤。而上述原告所認被告就系爭6筆土地對原告核課地價稅11,956,113元，相較前述正確金額10,274,086元，原告多計1,682,027元（＝11,956,113－10,274,086），係因原告漏未考量被告實際並未獲取款項之「地價稅減項即累進差額1,682,027元」。

□又連同系爭6筆土地之行政救濟利息13,303元、滯納金1,541,112元，系爭6筆土地109年地價稅核課之全部應繳款項為11,828,501元（＝本稅10,274,086元＋利息13,303元＋滯納金1,541,112元）。又查，原告名下不僅擁有系爭6筆土地，尚有其他87筆土地，即原告名下合計93筆土地，該等93筆土地之109年地價稅共11,068,711元、行政救濟利息共14,332元、

滯納金共1,660,306元，原告名下93筆土地之應繳款項共計12,743,349元（＝本稅11,068,711元＋利息14,332元＋滯納金1,660,306元）。又原告名下93筆土地之109年度地價稅等款項共12,743,349元（內含系爭6筆土地之應繳金額11,828,501元）係於113年3月28日始為繳清（被告說明及徵銷明細見本院卷二第322、498頁），且並無溢繳或併入其他年度扣除情事（言詞辯論筆錄見本院卷三第81頁）。則原告所稱其有溢繳系爭6筆土地之109年地價稅款，請求退還云云，難以採信。

④綜上所述，原告請求退還99-110年溢繳地價稅款經核均無理由。

⑵按稅捐稽徵法第40條規定：「稅捐稽徵機關，認為移送強制執行不當者，得撤回執行。已在執行中者，應即聲請停止執行。」該規定係賦予稅捐稽徵機關於移送強制執行後，發現原處分不當者，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（最高行政法院101年度判字第1090號判決意旨參照）。況本件原告請求退還99-110年溢繳地價稅款無理由，已如前述，原告主張依該條規定請求被告撤回強制執行部分，並無理由。

2.備位訴訟：

⑴依行政程序法第117條請求依職權撤銷地價稅處分及依不當得利退還稅款部分：

人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟，行政訴訟法第5條第2項固定有明文。然所謂「依法申請之案件」，係指法令賦予人民有向機關請求就某一特定具體之事件，為一定處分之權利者而言；至同法第5條第1項規定所謂「應作為而不作為」，

係指行政機關對於人民之申請負有法定作為義務，卻違反此一作為義務而言。是法令如僅係規定行政機關之職權行使，因其並非賦予人民有公法上請求行政機關為行政處分之權利，人民之請求行政機關作成行政處分，性質上僅是促使行政機關發動職權，並非屬於「依法申請之案件」，行政機關對該請求之人民並不負有作為義務，即令其未依其請求而發動職權，該人民無從主張其有權利或法律上利益受損害。行政程序法第117條係規定於法定救濟期間經過後之違法行政處分，原處分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之請求權，法意甚明。故人民依上開規定請求行政機關作成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為職權之發動，行政機關雖未依其請求而發動職權，人民亦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行政機關自為撤銷行政處分（最高行政法院108年度上字第986號判決意旨參照）。況本件原告請求退還99-110年溢繳地價稅款無理由，已如前述，原告主張依該條規定請求被告依職權撤銷地價稅課徵（含補繳）處分及依公法上不當得利請求退還稅款部分，並無理由。

⑵按主觀預備合併之訴雖屬複數之訴，該數個請求於起訴時發生訴訟繫屬，仍以先位之訴有理由為備位之訴解除條件，先位之訴無理由為備位之訴之停止條件，易言之，所謂訴之預備合併，通常固指原告預防其提起之訴訟為無理由，而同時提起不能並存之他訴為備位，以備先位之訴無理由時，可就備位之訴獲得有理由之判決之訴之合併而言。查原告先備位聲明第3項均係被告應撤回如附表一所示編號99至110年度地價稅課徵（含補徵）處分之執行，並不得就該等處分再為執行，其依據均為稅捐稽徵法第40條（見本院卷一第312頁、第320頁），揆諸前揭說明，其

先備位聲明完全相同，不符合預備合併之訴之要件，該項預備聲明為不合法。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘主張舉證經核與判決結果無影響，爰不一一論駁。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　10　　月　　30　　日

審判長法　官　洪慕芳

法　官　郭銘禮

法　官　周泰德

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。	

中　　華　　民　　國　　114　　年　　10　　月　　30　　日

書記官　蕭純純