

臺北高等行政法院裁定

高等行政訴訟庭第六庭

112年度訴字第1429號

原告 李錢
訴訟代理人 黃冠嘉 律師
 李振戎 律師
被告 財政部北區國稅局

代表人 李怡慧（局長）
訴訟代理人 郭姿君
 鍾孟秋

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國112年10月17日台財法字第11213931720號（案號：第11200594號）訴願決定，提起行政訴訟，本院裁定如下：

主 文

原告之訴及變更、追加之訴均駁回。
訴訟費用由原告負擔。

理 由

一、本案始末：

（一）原告之父即被繼承人李長成於民國93年6月3日死亡，原告及其他繼承人於93年12月1日辦理遺產稅申報，經被告核定遺產總額新臺幣（下同）210,499,525元，遺產淨額177,833,244元，應納稅額74,043,264元。原告及其他繼承人就新北市八里區下罟子段長道坑口小段669、683、1839、1839-16地號4筆土地（下稱系爭土地）之農業用地扣除額及生存配偶行使夫妻剩餘財產差額分配請求權扣除額等項目不服，經復查、訴願決定均駁回。嗣原告及其他繼承人僅就農業用地扣除額部分續提起行政訴訟，經本院99年1月28日98年度訴字第2137號判決駁回，原告及其他繼承人提起上訴，經最高行政法院100年6月30日100年度判字第1098號判決上訴駁回確定。又提起再審之訴，亦經最高行政法院100年10月13日100

01 年度裁字第2500號裁定再審之訴駁回。繼承人等按規定以多
02 數決方式申請以遺產土地抵繳遺稅，業於98年6月16日完納
03 稅款。

04 (二)嗣原告分別於102年12月17日及103年3月26日陳情書主張，
05 新北市八里區下罟子段長道坑口小段1839地號（下稱第1839
06 地號）土地部分面積遭他人違章占用，被告卻以土地全部面
07 積未作農業使用而課徵稅款，違反比例原則；另同小段1839
08 -16地號（下稱第1839-16地號）土地其上建物已拆除完竣，
09 並已於98年7月24日取得農用證明為由，申請退還溢繳稅
10 款，經被告以103年4月9日北區國稅審二字第1030006203號
11 函（下稱103年4月9日函）否准其申請，原告不服，提起訴
12 願遭駁回。

13 (三)原告復於103年9月11日退稅申請書，主張被告適用法令錯
14 誤，申請依行為時即110年12月27日修正前稅捐稽徵法第28
15 條第2項規定，退還遺產稅款及實物抵繳稅款之差額，經被
16 告以104年1月27日北區國稅審二字第1040001285號函（下稱
17 104年1月27日函）否准，原告不服，提起訴願，經被告撤銷
18 104年1月27日函，另以104年8月20日函復，因違章占用屬實
19 而核減遺產總額50,610元及應納稅額25,305元，敘明應退還
20 被繼承人遺產稅實物抵繳溢抵金額1,499,446元及34,938
21 元，俟另為處分後比例退還。原告不服，提起訴願遭駁回，
22 提起行政訴訟，經本院105年7月7日105年度訴字第180號判
23 決駁回確定在案。

24 (四)原告再於110年11月10日及112年6月8日具文，申請依行政程
25 序法第128條規定重開被繼承人李長成遺產稅事件行政程
26 序，經被告以112年6月12日北區國稅綜所遺贈字第11200075
27 41號函（下稱原處分）否准其申請。原告不服，提起訴願遭
28 駁回，遂提起本件訴訟，並再次以原告103年9月11日退稅申
29 請案，請求被告作成准予退還原告溢繳之遺產稅。

30 二、本件原告起訴時，訴之聲明原為：1.原處分不利原告部分及
31 訴願決定均撤銷。2.重新核定遺產稅後退還原告溢繳之遺產

01 稅額及法定利息。嗣於113年7月2日準備程序期日，整理聲
02 明為：1.原處分及訴願決定均撤銷。2.被告應依原告之申請
03 案（確切申請時間、所依據申請資料為何，再確認後查
04 報），作成准予退還原告溢繳之遺產稅新臺幣（下同）25,2
05 00,693元，及核給自繳納稅款之日（即98年5月15日）起至
06 填發收入退還書或國庫支票之日止，按各年度1月1日郵政儲
07 金1年期定期儲金固定利率按日計算法定利息之行政處分[並
08 稱原處分即被告112年6月12日北區國稅綜所遺贈字第112000
09 7541號函、訴願決定即財政部112年10月17日台財法字第112
10 13931720號（案號：第11200594號）訴願決定書]（本院卷
11 第121-122頁）。本院遂於113年7月2日準備程序時闡明原告
12 起訴之依據是否依照稅捐稽徵法第28條（本院卷第123頁），
13 原告再以113年9月5日準備(一)狀、113年12月4日準備程序期
14 日，更正訴之聲明為：1.訴願決定及原處分（被告112年6月
15 12日北區國稅綜所遺贈字第1120007541號函）均撤銷。2.被
16 告應依原告103年9月11日退稅申請案，作成准予退還原告溢
17 繳之遺產稅25,200,693元，及核給自繳納稅款之日（即98年
18 6月16日）起至填發收入退還書或國庫支票之日止，按各年
19 度1月1日郵政儲金固定利率按日計算法定利息之行政處分
20 （本院卷第147-148、257-258頁）；經核原告請求之基礎事
21 實不變，無礙於訴訟終結及被告防禦，核屬適當，故上述原
22 告訴之變更應予准許。至於原告於113年12月16日又以準備
23 (二)狀變更、追加聲明為：1.訴願決定、原處分均撤銷。2.被
24 告應依原告103年9月11日退稅申請案，作成准予退還原告溢
25 繳之遺產稅26,735,077元，及核自繳款之日（即98年6月16
26 日）起至填發收入退還書或國庫支票之日止，按各年度1月1
27 日郵政儲金固定利率按日計算法定利息之行政處分；並於書
28 狀第3頁記載原處分係被告104年8月20日函（本院卷第265、
29 267頁），此部分之變更、追加另由本院駁回（詳後述）。

30 三、本件原告主張：

01 (一)整理113年7月10日北區國稅綜所遺贈字第1130008256號函之
02 抵繳遺產稅項目如下：

- 03 1.新北市蘆州區民生段680、681、796號土地，抵繳稅額後，
04 尚有溢繳金額1,499,446元。
- 05 2.新北市淡水區(改制前臺北縣淡水鎮)小八里坌子段樹梅坑小
06 段534地號、新北市八里區(改制前臺北縣八里鄉)下罟子段
07 長道坑口小段680、685、1839、1839-16地號土地抵繳稅額
08 後，尚有溢繳金額34,938元。
- 09 3.依據113年6月25日北區國稅綜所遺贈字第1130007596號函，
10 應准予農業用地扣除額，若經准許得請求退稅金額經估算為
11 25,200,693元。
- 12 4.爰追加溢繳款項1,534,384元(計算式：1,499,446+34,938=
13 1,534,384)至訴訟標的金額，請求一併退還，訴訟標的總金
14 額變更為26,735,077元(計算式：1,534,384+25,200,693=2
15 6,735,077)。

16 (二)本院105年度訴字第180號判決，係以系爭1839、1839-16地
17 號土地，部分面積遭他人違章占用，被告卻以全部土地未作
18 農業使用而補徵稅款所提起。而本件訴訟標的與105年度訴
19 字第180號判決未盡一致，既判力不及於系爭669、683地號
20 之土地。且本件不論依據何種法律提起行政訴訟，均應以已
21 具形式存續力之104年8月20日函為撤銷對象，及重新核定遺
22 產稅額。其申請之法律依據雖有競合(包括稅捐稽徵法第28
23 條第2項及行政程序法第128條第1項第2款)，惟所提申請暨
24 訴之聲明則屬單一(即判命被告作成准予增列農用土地扣除
25 額並准予退稅之行政處分)。

26 (三)「前案」既判力範圍本就未及於系爭669、683地號之土地，
27 而系爭1839、1839-16地號土地，經原告提出臺灣士林地方法
28 法院107年度訴字第339號判決(裁判日期109年4月30日)、
29 臺灣高等法院109年度上字第1130號民事判決(裁判日期111
30 年2月22日)及91年6月25日暨106年11月28日林務局農林航
31 空測量所空照圖，則不應囿於前案判決書所言，未提出農地

01 農用證明書，或該證明書有期限限制、所載用途並非申請賦
02 稅減免使用等理由，即判定原告聲請作成退還被繼承人遺產
03 稅實物抵繳溢抵金額之處分，為無理由而駁回。亦即，確定
04 判決事件終結後新發生的事實並非既判力所及範圍，判決確
05 定後新成立的證據，亦非既判力遮斷效所能阻止；是原告自
06 得主張系爭稅務處分有未經行政法院確定判決審理的稅基爭
07 點具違法事由，據以申請退稅。是以，請考量原告歷經多年
08 訴訟，方獲得民事勝訴判決相關證據，並非時效制度所欲規
09 範「權利上的睡眠者」，實為提起退稅申請，卻以程序重開
10 請求，惟所提申請暨訴之聲明則屬單一，倘僅因原告不諳法
11 律，逕以程序不合法駁回本件，而未給予原告實質審理之機
12 會，實有違賦稅人權之保障暨公平課稅之原則等語。並聲
13 明：1. 訴願決定、原處分均撤銷。2. 被告應依原告103年9月
14 11日退稅申請案，作成准予退還原告溢繳之遺產稅25,200,6
15 93元，及核給自繳納稅款之日（即98年6月16日）起至填發
16 收入退還書或國庫支票之日止，按各年度1月1日郵政儲金固
17 定利率按日計算法定利息之行政處分。

18 四、被告則以：

19 (一)關於系爭1839及1839-16地號土地之農業用地扣除額，原告
20 提起復查、訴願、行政救濟，業經本院98年訴字第2137號判
21 決駁回、最高行政法院100年度判字第1098號判決駁回確定
22 在案。原告另依行為時稅捐稽法第28條第2項規定，申請程
23 序重開退還遺產稅，亦經本院105年度訴字第180號判決駁回
24 確定在案。

25 (二)關於系爭669、683地號土地之農業用地扣除額部分：

26 1. 原告93年12月1日辦理被繼承人李長成遺產稅申報，未主張
27 系爭669及683地號土地農業用地扣除，嗣於96年10月17日以
28 申請書主張系爭669、683及1839地號土地遭張正義及李正和
29 等人違章占用及1839-16地號土地屬農業用地為由，申請更
30 正被繼承人李長成遺產稅案，經被告97年5月5日北區國稅審
31 二字第0970002092號函略以：(一)669及683地號土地均訂有三

01 七五租約亦經原告依財政部函釋規定減除土地價值1/3列入
02 遺產價值，又原告於96年11月2日現場會勘時，房屋所有權
03 人均稱因三七五租約而居住該等地號土地上，是以難以認定
04 該等地號土地屬違章占用等語。

05 2.原告持96年2月14日台北縣八里鄉農業用地作農業使用證明
06 書(下稱農證)，依行政程序法第128條及行為時稅捐稽徵法
07 第28條第2項規定主張系爭669、683地號土地應准予農業用
08 地扣除額，申請重開行政程序退還溢繳稅款。惟96年2月14
09 日農證記載略以：本證明書限辦理以下申請事項：農舍補發
10 使用執照，不得作為移轉免土地增值稅、贈與稅及遺產稅等
11 使用等語，是該證明書與一般證明農業用地作農業使用證明
12 有別，不得作為免遺產稅之依據。再者，96年2月14日農
13 證，業經原告據以就系爭1839、1839-16地號土地主張農業
14 用地扣除，申請復查、訴願、行政救濟程序，業經實體審查
15 判決駁回確定，該農證之效力業經論述綦詳，原告另依行為
16 時稅捐稽徵法第28條第2項規定，申請程序重開退還遺產
17 稅，亦經行政救濟駁回確定在案等語，資為抗辯。並聲明：
18 駁回原告之訴。

19 五、本院查：

20 (一)系爭1839地號(現為長坑段192地號)及1839-16地號(現為長
21 坑段134地號)土地部分：

22 1.按「起訴，應以訴狀表明下列各款事項，提出於行政法院為
23 之：……三、訴訟標的及其原因事實。」「原告之訴，有下
24 列各款情形之一者，行政法院應以裁定駁回之。但其情形可
25 以補正者，審判長應先定期間命補正：……九、訴訟標的為
26 確定判決、和解或調解之效力所及。」「訴訟標的於確定之
27 終局判決中經裁判者，有確定力。」行政訴訟法第105條第1
28 項第3款、第107條第1項第9款及第213條分別定有明文。又
29 所稱訴訟標的必須與原因事實相結合，以明確原告請求法院
30 審判的範圍，是以行政訴訟法第105條第1項第3款規定，起
31 訴之程式應以訴狀表明訴訟標的及其原因事實。據此，判斷

01 前後兩訴是否為同一事件，應視當事人、訴之聲明及訴訟標
02 的是否同一而定。訴訟標的之涵義，則須與原因事實相結
03 合，以使訴狀所表明請求法院審判之範圍更加明確。故於判
04 斷前訴確定終局判決既判力之客觀範圍時，應依原告起訴主
05 張之原因事實所特定之訴訟標的法律關係為據，凡屬確定判
06 決同一原因事實所涵攝之法律關係，均應受其既判力之拘
07 束，當事人對於判決內容所確定之判斷，其後不得再就同一
08 法律關係更行起訴或於其他訴訟上，為與確定判決內容相反
09 之主張。故而，在行政訴訟事件之訴訟標的未經確定判決之
10 效力所及，為起訴之合法要件。課予義務訴訟之訴訟標的，
11 依行政訴訟法第5條規定，應為「原告關於其權利或法律上
12 利益，因行政機關違法駁回其依法申請之案件，或對其依法
13 申請之案件不作為致受損害，並請求法院判令被告應為決定
14 或應為特定內容行政處分之主張」。又依同法第213條規
15 定，上開課予義務訴訟之訴訟標的，於確定之終局判決中經
16 裁判者，有確定力。是原告提起課予義務訴訟如經判決駁回
17 確定者，該判決之確定力（既判力）不僅及於確認「原告對
18 於請求作成其所申請行政處分依法並無請求權」，且及於
19 「被告機關原不作為或否准處分為合法」、「不作為或否准
20 處分並未侵害原告之權利或法律上利益」之確認。（最高行
21 政法院97年12月份第3次庭長法官聯席會議決議參照）

- 22 2. 經查，依照原告103年9月11日退稅申請書申請事項略以：
23 「一、申請退還系爭1839及1839-16地號土地溢繳之遺產稅
24 予全體繼承人」等語，可知原告就系爭1839及1839-16地號
25 土地部分，前於103年9月11日退稅申請書，主張被告適用法
26 令錯誤，申請依行為時稅捐稽徵法第28條第2項規定，退還
27 遺產稅款及實物抵繳稅款之差額，經被告以104年1月27日函
28 否准，原告不服，提起訴願，經被告撤銷104年1月27日函，
29 另以104年8月20日函復，因違章占用屬實而核減遺產總額5
30 0,610元及應納稅額25,305元，敘明應退還被繼承人遺產稅
31 實物抵繳溢抵金額1,499,446元及34,938元，俟另為處分後

01 比例退還。原告不服，循序提起訴願、行政訴訟，業經本院
02 105年7月7日105年度訴字第180號判決駁回確定在案。準
03 此，原告就系爭1839及1839-16地號土地及事由（即103年9
04 月11日退稅申請案），於提起本件訴訟請求依103年9月11日
05 退稅申請案作成准許退稅之行政處分，訴訟標的為本院105
06 年度訴字第180號確定判決之效力所及，依首開行政訴訟法
07 第107條第1項第9款規定，難謂合法，且其情形無法補正，
08 應予駁回。至於原告主張前案判決確定後，臺灣士林地方法
09 院於109年4月30日作成107年訴字第339號民事判決、臺灣高
10 等法院於111年2月22日作成109年度上字第1130號民事判
11 決，並非前案判決既判力遮斷效所及，原告自得據以申請退
12 稅一節，縱令屬實，乃原告如另提再審之訴、另申請行政程
13 序重開或另再次依稅捐稽徵法第28條規定申請退稅有無理由
14 之問題，與判斷本件訴訟標的是否為確定判決效力所及無
15 涉。

16 (二)系爭669地號(現為長坑段138、138-2、138-3、138-4地號
17)、683地號(現為長坑段127地號)土地部分：

18 1.按行政訴訟法第5條規定：「(第1項)人民因中央或地方機
19 關對其依法申請之案件，於法令所定期間內應作為而不作
20 為，認為其權利或法律上利益受損害者，經依訴願程序後，
21 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
22 之行政處分之訴訟。(第2項)人民因中央或地方機關對其
23 依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違
24 法損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關
25 應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。」可知，
26 須人民就其依法申請之案件，行政機關怠為行政處分或為否
27 准之行政處分，且經合法訴願程序，人民始得依上述規定提
28 起課予義務訴訟。而所謂「申請」，乃指原告已向主管機關
29 提出請求之謂，如根本未先向主管機關提出請求，抑或未經
30 訴願前置程序，即逕向行政法院提起課予義務訴訟，行政法
31 院應以起訴不備要件予以駁回。

01 2.經查，原告系爭退還溢繳遺產稅之申請，其訴訟性質係請求
02 行政機關作成特定內容之行政處分，應屬行政訴訟法第5條
03 之課予義務訴訟類型，自須原告已依法提出申請，並踐行訴
04 願前置程序始具備訴訟合法要件。惟原告103年9月11日退稅
05 申請書上申請事項略以：「一、申請退還系爭1839及1839-1
06 6地號土地溢繳之遺產稅予全體繼承人」等語，並未記載系
07 爭669、683地號土地，是原告就該等土地部分，並未於103
08 年9月11日退稅申請書向被告申請，亦未就此部分提起訴願
09 ，其起訴即屬不備其他要件。是原告就669、683地號土地部
10 分於本件訴訟請求退還溢繳稅款，並不合法，應予駁回。

11 (三)綜上，被告以系爭1839及1839-16、669、683等4筆地號土地
12 未准予農業用地扣除，提起行政救濟，經最高行政法院100
13 年度判字第1098號判決、本院105年度訴字第180號判決駁回
14 並確定，原告所主張之事實證據與上開行政訴訟判決確定之
15 事實相同，以原處分否准本次申請、訴願決定自實體上駁回
16 原告之訴願，理由雖有不同，結論並無二致。原告復提起行
17 政訴訟，揆諸首揭說明，即難謂合法，應予駁回。

18 六、關於原告以113年12月16日準備二狀訴之變更、追加部分：

19 按訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴，但經被告
20 同意，或行政法院認為適當者，不在此限，行政訴訟法第11
21 1條第1項定有明文。又所謂訴之追加，係指於起訴後，提起
22 新訴以合併於原有之訴，即於起訴之當事人、訴訟標的及訴
23 之聲明之外，另增加當事人、訴訟標的及訴之聲明之謂。又
24 訴之追加係在合法提起之訴訟外另行追加新訴，自應以起訴
25 合法為前提，倘若起訴不合法，即無從為訴之追加（最高行
26 政法院109年度裁字第1401號裁定、109年度裁字第1649號裁
27 定意旨參照）。查原告以113年12月16日準備二狀（本院卷
28 第265-267頁）追加聲明第2項之金額為26,735,077元，並於
29 該書狀第3頁記載原處分變更為被告104年8月20日函；因訴

01 之變更、追加應以起訴合法為前提，而本件原告起訴並不合
02 法，自無從為訴之變更、追加。是本件原告所為訴之變更及
03 追加，於法不合，且無從補正，不應准許，應併予駁回，附
04 此敘明。

05 七、據上論結，本件原告之訴及變更、追加之訴均不合法，爰裁
06 定如主文。

07 中 華 民 國 114 年 2 月 4 日

08 審判長法官 洪慕芳

09 法官 孫萍萍

10 法官 周泰德

11 一、上為正本係照原本作成。

12 二、如不服本裁定，應於送達後10日內，向本院高等行政訴訟庭
13 提出抗告狀並敘明理由（須按他造人數附繕本）。

14 三、抗告時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟
15 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
16 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

17

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. 抗告人或其代表人、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，抗告人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，抗告人或其代表人、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	1. 抗告人之配偶、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。

01

行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人

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. 抗告人為公法人、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，抗告人應於提起抗告或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 114 年 2 月 4 日

03

書記官 徐偉倫