

臺灣桃園地方法院行政訴訟判決

111年度稅簡字第12號

111年9月20日辯論終結

原告 寶祥實業建設股份有限公司

法定代理人 黃英雄

被告 桃園市政府地方稅務局

法定代理人 姚世昌

訴訟代理人 白家豪

上列當事人間地價稅事件，原告不服桃園市政府中華民國111年5月16日府法訴字第1110079887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、事實概要：

原告主張其所有坐落桃園市○○區○○段000 ○000 地號等2筆土地（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，被告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日桃稅壢字第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。嗣原告再以111年1月27日（111）祥實字第004號地價稅復查申請書向被告申請系爭土地免徵地價稅，被告即重申105年11月14日函覆之。原告不服提起訴願，後經桃園市政府認被告並未重為實體決定，性質屬於重複處

01 分，僅為觀念通知，尚非行政處分為由，而以111 年5 月16
02 日府法訴字第1110079887號訴願決定不受理。原告不服，乃
03 向本院提起本件行政訴訟。

04 二、原告主張：

05 (一)原處分並非觀念通知，而係新的行政處分，原告自得對之提
06 起訴願及行政訴訟：

07 1.按「次按行政機關就個別事件對外所為公法上之單方行為，
08 除依訴願法第3條第1項及行政程序法第92條第1項之規定，
09 行政機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而
10 對外直接發生法律效果之單方行政行為，係屬典型之行政處
11 分外，因有無法效性，尚有所謂「觀念通知」、「重複處
12 分」與「第二次裁決」等型態。所謂「觀念通知」，係指行
13 政機關就特定事實之認知為單純事實之敘述或理由說明，或
14 對一定事項之觀念向特定人為通知表達而言，並非對當事人
15 之請求有所准駁，並不具有發生法律效果之意思，當事人之
16 權益不因此而生任何法律上之效果，故不屬具有法效性之行
17 政處分，自不得對之提起行政爭訟。另「第二次裁決」是指
18 原行政處分發生形式上之存續力後，行政機關依職權或經當
19 事人異議，就原行政處分於未變更原有行政處分之事實及法
20 律狀態，對於重複提出之請求為重新之實體審查，並予裁
21 決，其結果雖與第一次裁決相同，惟因發生公法上效果，故
22 仍為一項新的行政處分，而得為行政爭訟之客體。而所謂
23 「重複處分」者，乃指行政機關作成處分後，於答覆申請人
24 時，再重申先前所為之確定處分，而未重為實質決定，其性
25 質應僅屬「觀念通知」，而非行政處分，不得為行政爭訟之
26 客體。…。」（最高行政法院109年度上字第900號判決意旨
27 參照）。

28 2.本件訴願決定書第5頁略以：「…，揆諸前揭裁定意旨，桃
29 園市政府地方稅務局未重為實體決定，核其性質屬於重複處
30 分，僅為觀念通知，尚非行政處分，從而，訴願人對之提起
31 訴願，自非法之所許，應不予受理。…。」云云。惟原處分

01 應屬第二次裁決，蓋被告機關於該函中，已就原告提出之申
02 請，重新為實體審查，由被告機關經桃園市政府建築管理處
03 為查證，認原告所有系爭土地，為建造房屋應保留之法定空
04 地，並予裁決，雖裁決結果與105年11月14日被告機關之函
05 相同，然仍不失為一新的行政處分，原告自得對之提起行政
06 訴訟。

07 3.即被告機關訴願答辯書第3頁略以：「...。嗣訴願人於111
08 年1月28日檢附無償提供公共使用證明書再次申請減免歷年
09 地價稅，依行政程序法第128條規定，訴願人所提證明書並
10 不影響系爭土地屬建造房屋應保留之法定空地的事實，尚無
11 程序重開變更原處分機關105年11月14日已確定處分之事
12 由，原處分否准其請，依法並無不合」則原告既已提出新的
13 無償提供公共使用證明書等新事證，惟不被被告機關所採
14 納，則被告機關顯已就原處分之事實狀態，重新為實體審
15 查，而屬第二次裁決。

16 (二)原處分未考量系爭土地，為無償供公共通行使用之道路土
17 地，應依土地稅減免規則第9條予以免稅，乃駁回原告之申
18 請，顯有違誤：

19 1.按憲法第7條：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、
20 階級、黨派，在法律上一律平等。」此項憲法所保障人民之
21 平等權，在租稅行政領域，為課稅平等原則（稅捐負擔平
22 等），其內涵包括依據納稅義務人個人之稅捐負擔能力課稅
23 之「量能課稅原則」。而法律或法規命令給予特定範圍納稅
24 義務人減輕或免除租稅之優惠，係「量能課稅原則」體現。

25 2.次按「無償供公共使用之私有土地，經查明屬實者，在使用
26 期間內，地價稅或田賦全免。」、「依第七條至第十七條規
27 定申請減免地價稅或田賦者，公有土地應由管理機關，私有
28 土地應由所有權人或典權人，造具清冊檢同有關證明文件，
29 向直轄市、縣（市）主管稽徵機關為之。但合於下列規定
30 者，應由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽
31 徵機關辦理，免由土地所有權人或典權人申請：五、私有無

01 償提供公共巷道用地（應由工務、建設主管機關或各鄉
02 （鎮、市、區）公所建設單位，列冊送稽徵機關辦理）。」
03 土地稅減免規則第9條及第22條第1項第5款分別定有明文。

04 3.是系爭土地係雖係原告私有，然已無償提供為公共巷道用
05 地，依上開土地稅減免規則第9條，應例外免徵地價稅，且
06 依同規則第22條第1項第5款，免由土地所有權人（即原告）
07 申請，應由工務、建設主管機關或各鄉（鎮、市、區）公所
08 建設單位，主動列冊送稽徵機關辦理。

09 4.又原告所有系爭土地，係分別坐落於中壢區民族路六段23
10 0、250巷之公共巷道用地，土地使用現況均為「道路使
11 用」，此有桃園縣政府95年10月02日府工土字第0950293252
12 號函查證屬實在案。

13 5.即前開函已回稱：「二、經查桃園市○○區○○段000○○00
14 地號等2筆土地上現有道路（中壢區民族路六段230巷及250
15 巷）鋪築瀝青混凝土及排水溝部分，為本所養護之道路。」
16 是系爭土地為無償公眾通行之私有道路用地，具有特別犧牲
17 之性質，應以免徵地價稅之方式予以補償。

18 6.故系爭土地係屬無償供公共巷道用地，由原告自77年9月30
19 日起提供土地同意書，同意無償供大眾道路使用，且經政府
20 編為中壢區民族路6段230、250巷，地面上無建築物，非巷
21 內各該建築基地所應保留的法定空地，然原處分及訴願決定
22 僅憑舊的105年11月14日桃稅壢字第1057035976函中，建管
23 處認定，罔顧現已成公共巷道用地之事實，否准原告之申
24 請，自無可採。再者，依土地稅減免規則第9條及第22條第1
25 項第5款規定，系爭土地應不待土地所有權人申請即應自78
26 年起免徵地價稅，惟迄今尚未獲得減免，屬被告機關查核問
27 題，明顯有違行政程序法第8條、第9條規定之問題。

28 7.是本件系爭土地地價稅，因被告機關有前開認定事實錯誤問
29 題，本應予免徵，卻向原告徵收，導致原告溢繳稅款，爰依
30 稅捐稽徵法第28條第1項或民法第179、181條規定，請求被
31 告機關退稅等語。

01 (三)聲明：

02 1.請撤銷原處分及訴願決定。

03 2.被告就原告所有系爭2筆土地（面積526.27平方公尺及841.5
04 8平方公尺），應作成准依土地稅減免規則第9條免徵地價稅
05 之行政處分。

06 3.被告應將原告歷年來所有錯誤課徵所得稅加計利息退還新臺
07 幣（下同）8萬3,015元。

08 4.被告應將原告94年度地價稅開徵期間，行政救濟過程中，以
09 8萬3,015元加計15%滯納金繳納之所得錯誤課徵所得稅款加
10 計利息退還。

11 三、被告則以：

12 (一)依據土地稅法第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22
13 條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」、土地稅減免規則
14 第9條規定：「無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實
15 者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應
16 保留之法定空地部分，不予免徵。」、依土地稅減免規則第
17 22條規定：「依第7條至第17條規定申請減免地價稅或田賦
18 者……私有土地應由所有權人或典權人，造具清冊檢同有關
19 證明文件，向直轄市、縣（市）主管稽徵機關為之。
20 ……」、土地稅減免規則第24條規定：「合於第7條至第17
21 條規定申請減免地價稅或田賦者，應於每年（期）開徵40日
22 前提出申請；逾期申請者，自申請之次年（期）起減免。
23 ……」、行政程序法第128條規定：「行政處分於法定救濟
24 期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係
25 人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害
26 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
27 由者，不在此限：一、具有持續效力之行政處分所依據之事
28 實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。二、發生
29 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
30 者為限。三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足
31 以影響行政處分者。前項申請，應自法定救濟期間經過後三

01 個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉
02 時起算。但自法定救濟期間經過已逾五年者，不得申
03 請。」、建築法第11條規定：「本法所稱建築基地，為供建
04 築物本身所占之地面及其所應留設之法定空地。……」輔及
05 財政部71年4月6日台財稅第32305號函釋規定：「說明：
06 二、……3. 私有無償提供之巷道用地，其屬完成都市計畫法
07 定程序者，以供公共通行之事實為依據，列冊送稽徵機關逕
08 行辦理減免。至於私設巷道如未經土地所有權人表示願無償
09 提供使用，則因無資料可稽，故無從列冊送稽徵機關，仍應
10 由土地所有權人申請核定再憑減免。」，據以辦理。

11 (二)本件原告之訴理由略謂：系爭函已就原告提出之申請，重
12 為)楊梅(高榮地區)新屋(頭州地區)觀音(富源地區)
13 都實體審查，應屬第二次裁決。土地稅減免規則第9條規
14 定，無償供公共使用之私有土地，經查明屬實者，在使用期
15 間內，地價稅或田賦全免。系爭土地已無償提供為公共巷道
16 用地，應免徵地價稅等語。

17 (三)按訴願法第1條第1項之規定，訴願之客體為行政處分，查原
18 告於111年1月28日申請書，並無提供新事證，系爭函乃重複
19 說明被告105年11月14日函之判斷依據，即依使用執照存根8
20 0桃縣工建使工字第0231號所載內容，系爭土地確屬建築基
21 地及建造房屋應保留之法定空地，被告並未重新調查，且未
22 重為實體決定，屬於重複處分，性質僅為觀念通知，非行政
23 處分，依最高行政法院102年度裁字第1632號裁定：「……
24 人民對同一事實先後提出申請，行政機關對於人民請求事
25 項，於核駁後，對於其後重複提出之請求，答覆申請人時，
26 僅重申先前所為之確定處分，而未為實體決定，因其性質僅
27 屬觀念通知，而非行政處分，即學說上所稱之重複處分。但
28 如行政機關於第一次裁決後，對於重複提出之請求為重新之
29 實體審查，並予裁決，其結果雖與第一次裁決相同，惟因另
30 發生公法上之效果，故仍為一新的行政處分，即學說上所稱
31 第二次裁決。對重複處分不得提起行政爭訟，第二次裁決則

01 允許提起行政爭訟。……」及最高行政法院109年度裁字第7
02 00號裁定：「……原告對於行政處分提起撤銷訴訟，以經合
03 法訴願為要件，若未經合法訴願而提起行政訴訟，即屬起訴
04 不備其他要件之情形，而其情形又不能補正，行政法院自應
05 予以裁定駁回。……」，桃園市政府為訴願不受理之決定，
06 並無不合，原告提起撤銷訴訟，自屬行政訴訟法第107條第1
07 項第10款規定起訴不合程式或不備其他要件之情形，於法不
08 合。

09 (四)系爭土地為中壢過嶺地區市計畫甲種工業區之土地，係建造
10 房屋應保留之法定空地，有桃園市政府建築管理處105年11
11 月7日桃建照字第1050055233號函及使用執照存根80桃縣工
12 建使工字第0231號可稽，原告於105年10月12日申請系爭土
13 地依土地稅減免規則第9條規定免徵地價稅，被告105年11月
14 14日桃稅壠字第1057035976號函以系爭土地屬建造房屋應保
15 留之法定空地為由否准所請，依法並無不合。

16 (五)原告主張土地稅減免規則第9條規定，無償供公共使用之私
17 有土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全
18 免，系爭土地已無償提供為公共巷道用地，應免徵地價稅等
19 語。查原告所引用土地稅減免規則第9條規定：「無償供公
20 共使用之私有土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅
21 或田賦全免」，業經行政院於99年5月7日修正為「無償供公
22 眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅
23 或田賦全免。」，原告引用有誤，合先敘明。又修正前後土
24 地稅減免規則第9條但書均有規定，其屬建造房屋應保留之
25 法定空地部分，不予免徵，系爭土地依建築法第11條規定及
26 桃園市政府建築管理處105年11月7日桃建照字第1050055233
27 號函與使用執照存根80桃縣工建使工字第0231號所載內容，
28 確屬建築基地及建造房屋應保留之法定空地，依土地稅減免
29 規則第9條規定，不應免徵地價稅，被告105年11月14日桃稅
30 壠字第1057035976號函否准其請，依法並無不合。

31 (六)綜上論結，原告之訴應認為不合法或無理由，請予駁回等語

置辯。並聲明：駁回原告之訴。

四、本院之判斷：

(一)被告111年2月18日函並非行政處分，本件原告提起之課予義務訴訟為不合法：

1.按行政訴訟法第107條第1項第10款規定：「原告之訴，有下列各款情形之一者，行政法院應以裁定駁回之。……十、起訴不合程式或不備其他要件者。」又提起行政撤銷訴訟，已有行政處分之存在為前提。次按行政訴訟法第5條規定：「（第1項）人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，於法令所定期間內應作為而不作為，認為其權利或法律上利益受損害者，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。（第2項）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。」可知，人民依上開規定提起課予義務訴訟，係以行政機關對於人民依法申請之案件，怠於作為或予以駁回（否准之行政處分）為前提要件。

2.而所謂「行政處分」，依行政程序法第92條第1項及訴願法第3條第1項規定，係指行政機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為而言。至於觀念通知者，指行政機關就特定事實之認知或對一定事項之觀念向特定人為表達而言；觀念通知並不具有發生法律效果之意思，故不屬行政處分，有最高行政法院（民國89年7月1日改制前為行政法院）44年判字第18號、62年裁字第41號判例可資參照。換言之，行政機關所為單純的事實敘述或理由說明，並非對人民之請求有所准駁，既不因該項敘述或說明而生法律上之效果，自非行政處分，人民即不得對之提起訴願及行政訴訟。故原告如對於非屬行政處分之函提起撤銷訴訟，其起訴即屬不備合法要件，且不能補正，應依行政訴訟法第107條第1項第10款裁定駁回之。

01 3.原告所有系爭土地，其曾於105年10月12日申請依土地稅減
02 免規則第9條規定免徵地價稅，經被告以105 年11月14日桃
03 稅墾字第1057035976號函，按一般用地稅率課徵地價稅，原
04 告未提起行政救濟而確定，此為兩造所不爭執（見本院卷第
05 54頁），已對外直接發生法律效果。

06 4.被告111年2月18日函，乃因原告於111年1月27日就上開系爭
07 土地再次請求依法辦理減免歷年來之地價稅所為之回覆，此
08 有原告公司地價稅復查申請書在卷（見原處分卷第17至20
09 頁）可憑，其內容說明三「旨揭2筆土地領有80桃縣工建使
10 工字第0231號使用執照，依桃園市政府建築管理處認定為建
11 造房屋應保留之法定空地，…，本分局前於105年11月14日
12 以桃稅墾字第1057035976號函核無土地稅減免規則第9條之
13 適用，仍按一般用地稅率課徵地價稅並無違誤，依行政程序
14 法第128條規定，所請歉難照准。」，此有該函文在卷（見
15 本院卷第11至12頁）足憑，其內容僅為重申110年11月14日
16 函文之意旨，換言之，其內容僅為單純之事實與理由之敘述
17 與說明及先前函釋內容之重申，並非對原告申請案件為否
18 准，自非行政處分（最高行政法院106年度裁字第1916號裁
19 定意旨參照），原告雖提出所謂之系爭土地無償提供公共使
20 用證明書，然110年11月14日函否准之事由，並未否認系爭
21 土地無償供公眾通行，而係因系爭土地領有80桃縣工建使工
22 字第0231號使用執照為建造房屋應保留之法定空地，亦有該
23 函文可稽（見原處分卷第45至46頁），原告提出不相干之系
24 爭土地無償提供公共使用之證明書，被告逕認與本案無涉，
25 顯未重新為實體審查，即原告法定代理人亦於本院審理時陳
26 明，被告從來沒有再給我調查過等語（見本院卷第54頁）。
27 故本院認被告前述函文，既非行政處分，本件即無駁回之行
28 政處分存在，原告提起本件撤銷訴訟，其起訴要件即有不
29 備，顯非合法，應予駁回。

30 (二)又「按人民對同一事實先後提出申請，行政機關對於人民請
31 求事項，於核駁後，對於其後重複提出之請求，答覆申請人

時，僅重申先前所為之確定處分，而未為實體決定，其性質僅屬觀念通知，此乃學說上所稱之重複處分。但如行政機關於第一次裁決後，對於重複提出之請求為重新之實體審查，並予裁決，其結果雖與第一次裁決相同，惟因另發生公法上之效果，故仍為一新的行政處分，此即學說上所稱第二次裁決。對重複處分不得提起行政爭訟，第二次裁決則允許提起行政爭訟（最高行政法院102年度裁字第1632號裁定意旨參照）。查原告105年10月12日申請書以系爭土地無償供公共通行使用為由，依土地稅減免規則第9條規定，向被告申請免徵地價稅，被告查證系爭土地為建造房屋應保留之法定空地，遂以105年11月14日函否准所請，仍按一般用地稅率課徵地價稅，原告卻再以111年1月27日申請書申請系爭土地免徵地價稅，被告援引105年11月14日函意旨，以111年2月18日桃稅墾字第1117003336號函覆原告，前後訴訟標的（申請事項）相同，為同一案件，被告前後拒絕作成原告請求之法律依據及理由均相同，即否准原告申請之法律未有所變動，兩件函文非屬個別不同效力之否准行政處分，揆諸前揭裁定意旨，被告未重為實體決定，核其性質屬於重複處分，僅為觀念通知，尚非行政處分，已如前述，從而，原告主張111年2月18日函屬第二次裁決尚屬無據，附此敘明。

五、綜上，訴願決定以111年2月18日函非屬行政處分而諭知訴願不受理，自無違誤。原告起訴意旨無非以其主觀歧異之見解，就訴願決定論駁之理由再為爭執，其起訴難認有理由，應以判決駁回。又原處分即被告105年11月14日函仍有效存在，原告請求被告就其所有系爭土地，應作成准依土地稅減免規則第9條免徵地價稅之行政處分，以及依據稅捐稽徵法第28條第1項或民法第179、181條規定，請求被告應將原告歷年來所有錯誤課徵所得稅加計利息退還83,015元，被告應將原告94年度地價稅開徵期間，行政救濟過程中，以83,015元加計15%滯納金繳納之所得錯誤課徵所得稅款加計利息退還等語，惟查，本件既不生行政訴訟法第5條所稱人

01 民「依法申請」案件，為否准行政處分之狀況，已如前述，
02 原告自不得對被告提起行政訴訟法第5條之課與義務訴訟，
03 況被告依法課徵原告系爭土地地價稅，並無錯誤課徵或溢徵
04 之情事，原告主張依據上開規定，提起課與義務訴訟，自無
05 理由，應予駁回。

06 據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項
07 前段，判決如主文。

08 中 華 民 國 111 年 9 月 30 日
09 行政訴訟庭 法 官 徐 培 元

10 上為正本係照原本作成。

11 如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表
12 明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須
13 按他造人數附繕本）。上訴理由應表明關於原判決所違背之法令
14 及其具體內容，或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體事
15 實。

16 中 華 民 國 111 年 9 月 30 日
17 書記官 吳 文 彤