最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第27號

上　訴　人　永豐餘投資控股股份有限公司
代　表　人　何奕達
訴訟代理人　陳惠明　會計師（兼送達代收人）
　　林瑞彬　律師
被上訴人　臺中市政府地方稅務局
代　表　人　沈政安

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國106年7月26日臺中高等行政法院106年度訴更一字第4號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人代表人由陳進雄變更為沈政安，茲由新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、上訴人所有臺中市○○區○○段（下稱○○段）313、315、317、318、319、320、321、323、346、361、367、369、373、385及391地號等15筆土地（下合稱系爭15筆土地），其中317、318、319及321地號等4筆土地（下稱317地號等4筆土地）原經課徵田賦（目前停徵）；367地號土地原按工業用地稅率課徵地價稅；其餘土地均按一般用地稅率核課地價稅。嗣國立臺北科技大學（下稱北科大）以民國103年7月15日北科大設計字第1035400176號函（下稱103年7月15日函）檢附其與上訴人簽訂之土地建物無償借用合約（借用期間103年5月1日至106年4月30日），函請被上訴人所屬豐原分局（下稱豐原分局）辦理系爭15筆土地免徵地價稅，被上訴人於103年9月2日派員至現場勘查，而以103年9月19日中市稅豐分字第1032811530號函（下稱103年9月19日函）復北科大該用地未經教育主管機關核准供學校使用，仍應按一般用地稅率課徵，並於103年11月依上開稅率發單課徵上訴人103年

度地價稅（流水編號：00000000，下稱系爭核課處分），而經上訴人於同年12月2日繳納完畢。嗣被上訴人作成104年4月9日中市稅授豐分字第1042805522號函（下稱104年4月9日函即原處分），通知上訴人○○段367及373地號土地部分面積3,785平方公尺、70.9平方公尺認確屬北科大教學、研究使用，符合土地稅減免規則第8條第1項第10款規定，免徵103年度地價稅，並加息退還溢繳稅款新臺幣（下同）163,020元，其餘地號土地仍應按一般用地稅率課徵該年地價稅。上訴人對被上訴人104年4月9日函不服，循序提起行政訴訟，經臺中高等行政法院（下稱原審）105年3月23日以104年度訴字第352號判決（下稱原審前判決）將原處分（被上訴人104年4月9日函）及訴願決定關於否准上訴人所有○○段323及367地號土地免徵103年度地價稅之部分均撤銷，並駁回上訴人其餘之訴（被上訴人就原審前判決前揭撤銷訴願決定及原處分部分未提上訴，已確定）。上訴人就其不利部分提起上訴，經本院以106年度判字第145號判決（下稱本院發回判決）廢棄，發回原審更為審理。經原審以106年度訴更一字第4號判決（下稱原判決）駁回。上訴人仍不服，遂提起本件上訴。並聲明：訴願決定及原處分均撤銷；原判決中不利上訴人之部分判決廢棄，被上訴人應作成退還103年地價稅9,913,094元的處分。

三、上訴人起訴主張略以：㈠被上訴人受北科大通知辦理地價稅減免事宜，按稅捐稽徵法第28條第2項之規定，被上訴人應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還溢繳稅款，此與同法條第1項應由納稅義務人申請退還之情形有別，非以上訴人提出申請為必要。從被上訴人104年4月9日函可看出被上訴人已知悉系爭15筆土地範圍及北科大無償使用期間，惟將法律所規定之「使用」限縮為「教學研究使用」，致僅同意○○段367及373地號土地之少部分面積免徵地價稅，加計利息退還稅款，就上訴人其餘之土地載明仍按一般用地稅率計算地價稅，故上訴人就被上訴人104年4月9日函中對其不利部

分請求撤銷，並請求作成應退還上訴人溢付103年地價稅款及無償提供北科大使用期間得適用免徵地價稅之決定，於法有據。㈡依本院發回判決意旨，可知本案爭點為系爭15筆土地是否因供北科大使用致其完全喪失就該土地收益能力，以及其間是否另有產學合作之經濟價值，應為本案據以判決之基礎。上訴人所有之系爭15筆土地早期為上訴人工廠使用，雖於地政登記上被分為15筆不同之地號，但實際使用上具有同一性，設有圍牆將系爭15筆土地與其他土地區隔，並設有共同出入之大門，因此只要上訴人將系爭15筆土地借用他人，依該現場的特性即自然構成排他性使用，故上訴人於103年5月1日與北科大簽訂土地建物無償借用契約後，即將系爭15筆土地依照契約完全移轉予北科大使用。況104年1月21日臺中市政府函請上訴人出借予作為臺灣燈會停車及交通接駁場地使用，而上訴人回覆系爭15筆土地已無償借用予北科大，應由臺中市政府商洽北科大等語，可推知上訴人雖為系爭15筆土地之所有權人，惟未有該等土地之使用權限及收益能力。㈢依財政部見解，對於土地稅減免規則第8條第1項第10款中之「使用」定義，以及參照同規則第7條第1項第5款中有關是否供公、私立學校「直接使用」之解釋，可明顯得知財政部對於認定土地是否供學校直接使用之判斷標準主要為「是否有取得對價，是否對外經營收取費用，是否有提供予免稅主體（政府機關、公立學校、軍事機關、部隊、學校）以外的人士（如企業）使用」，此與本院發回判決意旨相符，究系爭15筆土地是否無償提供與北科大使用，應以該土地是否因供北科大使用致其完全喪失就該土地收益能力，以及其間是否另有產學合作之經濟價值據以判斷，參酌現行法令規定，應泛指各種合法可能的使用方式，不得任由被上訴人任意限縮解釋為「教學、研究使用」。上訴人與北科大簽訂之無償借用契約，屬民法第464條使用借貸契約，依最高法院86年度台上字第2710號判決所示，使用借貸契約下土地借用人的使用權限，本即應依當時對於使用方法及範圍之約定

，而不能由第三方任意解釋限縮使用方式或範圍等語，為此聲明請求判決1.訴願決定及原處分（被上訴人104年4月9日函）不利上訴人部分（即除同意退還103年度163,020元地價稅部分外）均撤銷。2.被上訴人應作成退還上訴人溢付103年地價稅款9,913,094元之行政處分。

四、被上訴人答辯略以：㈠北科大103年7月15日僅檢具雙方所簽署未加蓋代表人印章之合約書函請被上訴人審理是否符合無償供學校使用而免徵地價稅，因未附系爭15筆土地實際利用情形，經現場勘查結果，被上訴人以103年9月19日函通知系爭15筆土地無直接供學校教學、研究使用之情形，仍應按一般用地稅率課徵。至同年11月18日豐園聚落北科大木藝文創中心（下稱木藝文創中心）始經北科大103學年度第1學期第6次行政會議決議通過，並經教育部於同年12月30日函附該中心計畫書，被上訴人乃依土地稅減免規則第22條但書規定，以木藝文創中心計畫書內容對照現勘情形，實質認定是否符合同規則第8條第1項第10款之要件，再以104年4月9日函更正第1次認定通知函之內容，重為通知上訴人，究其2函文性質均屬認定是否無償供公立學校使用之通知，非屬行政處分。況觀被上訴人104年4月9日函之法令依據，非屬稅捐稽徵法第28條第2項所為退還溢繳稅款，乃被上訴人基於租稅法定主義，就北科大前已函請辦理減免及嗣後補附系爭15筆土地實際使用情形，更正103年9月19日函所為認定結果之通知函。㈡系爭15筆土地是否供北科大實際使用，前經被上訴人103年9月19日函通知上訴人，倘其對被上訴人所認定未供學校借用之事實有誤，自應併103年地價稅開徵期間所為之系爭核課處分，依稅捐稽徵法第35條申請復查，惟上訴人未依法申請。又被上訴人104年4月9日函既屬對上訴人所為之通知函，亦非行政處分，自無稽徵機關知有錯誤而主動查明退稅之適用；且該函係依臺中市政府市長室103年9月24日公文分派單交下立法委員江啟臣國會辦公室同日傳真資料暨北科大103年7月15日函辦理，觀其公文分派單交下傳真資料及

北科大函文內容，均難認有上訴人依法申請退還溢繳稅款之意思表示，亦無於公法上不當得利之時效期間內，依法申請退還已納稅款。㈢土地稅減免規則第8條第1項第10款雖僅規定無償供給公立學校使用之土地，在使用期間以內，地價稅全免，惟依土地稅法第6條合目的性之解釋，所稱「在使用期間以內」，當指土地實際使用期間而言；而所謂「使用」，該款雖未加定義，然參以同規則第7條第1項第5款有關公立學校免徵地價稅，除該地為公有土地外，仍須為公立學校直接用地及學生實習所用之直接生產用地始准予免徵，依舉輕以明重法理，私有土地無償供公立學校使用，更應以供公立學校直接使用或學生實習所用之直接生產用地，始符合地價稅制之設計。故上訴人主張系爭15筆土地無償供北科大使用，應以達到可供該校直接積極使用之狀態始予免徵，而非單憑雙方合意簽訂1紙短期無償借用契約或草擬1份使用計畫即得以免徵。㈣系爭15筆土地係屬甲種工業區用地，供北科大使用前，已多年未實際從事工廠生產使用，現場呈現荒蕪空地、雜草叢生，地上建物多數廢棄待修等之狀態，即未有實際使用收益之能力，上訴人將部分面積供北科大使用，非但未損及系爭15筆土地實際使用收益之能力，更因而享有免稅利益，難認因供北科大使用而完全喪失收益能力。再者，北科大實際使用範圍集中於○○段367地號土地部分面積，○○段373地號土地係供出入口及停車空間使用，縱有圍牆環繞，仍無阻礙其他土地之使用。倘上訴人有其他利用規劃，亦未影響其餘土地之利用，故系爭15筆土地供北科大使用後，並未完全喪失使用收益能力。另系爭無償借用合約，借用期間僅為3年，期間上訴人得提前終止，且非經其同意，北科大不得將標的物全部或一部轉租、分租、贈與、頂讓、抵押或以其他變相方式借與他人使用等約定，非上訴人陳稱因該合約而喪失其對該土地使用決定權。㈤財政部97年7月21日台財稅字第09704738730號函（下稱97年7月21日函）及財政部103年9月9日台財稅字第10300620070號令，係針對土

地稅減免規則第7條第1項第5款公有土地供學校直接用地所釋示，與本件私有土地減免地價稅實屬不同，基於公私有土地權屬、地價稅制設計及性質不同，難以援用私有土地減免；況財政部97年7月21日函係針對公有土地供私立學校長期承租使用之直接用地，嗣經依法核定解散之地價稅徵免事宜，與本件私有土地未經依法核定，僅憑雙方所簽訂短期得隨時終止無償借用契約本質自屬不同。依本院發回意旨，系爭15筆土地是否供北科大使用，應以納稅義務基準日所認定之積極直接使用情形而斷，倘僅著手整理土地，尚未達到可供北科大直接使用者，難認符合本件減免要件，是F區建築物縱有部分面積進行整修，惟未有供北科大直接具體使用。再者，倘僅著手整理土地，即認屬直接供北科大使用，將致上開基準日內清運原廢棄廠房所留之廢棄物、著手割除園內雜草及樹木而與學校教學、實習使用無直接相關等行為均被視為辦學之所需，顯然違反一般社會通念及經驗法則之判斷。㈥木藝文創中心係依北科大各類研發中心設置暨管理辦法成立，採任務編組方式成立之研發中心，僅設置主任、副主任、專案經理、工程師及行政專員等5人，其實際派駐中心人員數應為更少，103年度僅於暑假期間召開木藝研習營，參加人數6人，則系爭15筆土地面積廣達71,766.46平方公尺，平時僅少數人員駐守，有別於一般學校教學與研究使用，對照北科大設計學院成立木藝文創中心申請書所載，該中心規劃地點與被上訴人現場勘查所認定實際使用情形相當等語抗辯，並聲明請求判決駁回上訴人在原審之訴。

五、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，略以：㈠被上訴人104年4月9日函意旨，乃係依土地稅減免規則第22條但書第1款規定，認定系爭15筆土地中○○段367及373地號土地部分面積分別為3,785平方公尺及70.9平方公尺部分，符合同規則第8條第1項第10款規定，准予免徵103年度地價稅；其餘土地仍維持核課處分之認定，係屬第2次裁決，其性質為行政處分，上訴人不服，循序提起撤銷訴訟，自無不合。㈡原

處分及訴願決定關於否准系爭15筆土地中○○段323及367地號土地免徵103年度地價稅部分既經原審前判決撤銷確定，而同段367地號土地計3,785平方公尺、373地號土地計70.9平方公尺經原處分予以免徵部分亦未對上訴人不利，同段317地號等4筆土地原經課徵田賦（目前停徵）在案，依土地稅法第14條規定，本屬免徵地價稅之範圍，則本件更審應僅就其餘未經判決確定而不利於上訴人部分土地（下稱系爭其餘土地）於103年度是否有土地稅減免規則第8條第1項第10款所定免徵地價稅之適用部分予以審理。㈡原審調查被上訴人103年9月2日現場勘查結果、免稅面積表及比對木藝文創中心平面圖，系爭15筆土地除○○段367地號土地部分建物使用及同段369、373地號土地為大門入口處空地外，為待整修或未使用建物（內有堆放廢棄紙山）、空地、雜草、樹林及巨型廢棄煙囪等閒置狀態；亦即同段367地號土地上設有營運行政中心及學生宿舍（A區、B區）建物，內有擺放數張辦公桌椅及單人床，其餘空間為規劃簡易修繕、實習教室及學生教室（D區、E區）建物，多數空間仍屬空置、簡易修繕及未作任何使用，A區、B區、D區及E區等4區域建物雖難認全部面積供北科大木藝文創中心使用，惟衡酌該區建物整體區域利用性，經被上訴人審認大於該等區域全區建築面積計有3,785平方公尺，供北科大辦公室、木工作業場、解說室、宿舍及出入通道等實際使用，准予免徵；同段373地號土地經被上訴人審認空地面積計有70.9平方公尺，供北科大出入廠區大門使用，亦准予免徵，其餘地號土地，仍按一般用地稅率課徵地價稅等情，經核與卷內相關證據核無不合，是原處分就系爭其餘土地之實際使用情形認定，並無違誤。另其中○○段317地號等4筆土地原經課徵田賦（目前停徵）在案，依土地稅法第14條規定，本屬免徵地價稅之範圍，是原處分所稱「其餘地號土地」應指前開所稱「系爭其餘土地」，亦即系爭15筆土地減除同段317地號等4筆土地暨同段367地號土地3,785平方公尺、同段373地號土地70.9平方公尺部分

後，所剩餘按一般用地稅率課徵地價稅之土地，原處分雖漏未記載同段317地號等4筆土地經課徵田賦（目前停徵）等語，惟並未影響其課稅處分。㈣本件經原審前判決審理後，認同段323地號土地部分（即F區部分），上訴人於103年7月15日及9月1日所拍攝之照片，顯示該區建築物內部上方及側面蓋有橙色塑膠帆布，屬於整修之狀態，及有人員來訪，並放置有桌椅，屋內亦有清理成整潔之環境，被上訴人對此情亦不爭執，可認該建物有經北科大實際使用之情形，被上訴人現勘情形表僅記載該土地為建物4棟，堆放廢棄紙山，與此建物內部之現場使用情形，即有不符；又同段367地號土地部分，被上訴人以該土地面積70.9平方公尺，計算出大門口面積70.9平方公尺，等於有21坪餘面積，因該土地為狹長形，並緊鄰○○路，該面積如以雙車道6公尺寬度計算，長度即有10公尺以上，可供人車通行大門，尚屬合理；惟依木藝文創中心平面圖所示，被上訴人認定得予免徵地價稅之同段367地號土地上建築物（ABCD），與大門口有相當距離，其中AB區及DE區建築物間，亦有隔離，而該4區建築物與大門口需有行車動線及停車空間，方得以合理方便使用，被上訴人計算該4區建築物使用面積為3,632.9平方公尺，依被上訴人提供之空照圖及放大後之木藝文創中心平面圖，及其所繪核准使用面積範圍，係以DE區建築物之基地往外擴充一部分成一區塊，又因AB區建築物略呈階梯型，再於A區之下方及B區側面劃出部分土地，將AB區合併該土地而略呈L型為另一區塊，惟該2區塊及大門口均非相連，所計算供該等建築物之停車及出入使用面積僅為242.1平方公尺（不屬於ABDE區建築物基地部分），未及此4區建築物之15分之1，北科大如使用該區建築物，衡情該面積無法供人員車輛及停車配置所需，被上訴人顯非依一般合理便利使用狀態，由大門口至各建築物之行車路線及所需停車空間計算，有悖於常情事理等語，而判決「原處分及訴願決定關於否准上訴人所有○○段323及367地號土地免徵103年度地價稅之部分均撤銷」，經

核應無違誤，本院發回判決認原審前判決撤銷323地號土地部分應係373地號土地之誤載，應屬誤解。㈤又依被上訴人103年9月2日現勘情形表記載，系爭其餘土地為待整修或未使用建物（內有堆放廢棄紙山）、空地、雜草、樹林及巨型廢棄煙囪，而坐落同段367地號土地上C區教師休息區，則呈現物品零散，地上並任意放置紗門，顯未有人使用及整修，處於閒置狀態等情，經核與被上訴人現場勘驗所攝照片顯示之使用該土地之情形相符，堪認可信為真實。綜上，訴願決定及原處分關於不利上訴人部分（除已確定部分）之認定，經核並無違誤，上訴人訴請撤銷訴願決定及原處分有關不利上訴人部分（即除同意退還103年度163,020元地價稅部分及原審確定部分外），並請求被上訴人應作成退還上訴人溢付103年地價稅款9,913,094元之行政處分，為無理由，應予駁回等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

六、本院查：

(一)土地稅法第6條規定：「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於教育用地，得予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。」土地稅減免規則第8條第1項第10款規定：「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：……十、無償供給……公立學校……使用之土地，在使用期間以內，全免。」第22條規定：「依第7條至第17條規定申請減免地價稅或田賦者，公有土地應由管理機關，私有土地應由所有權人或典權人，造具清冊檢同有關證明文件，向直轄市、縣（市）主管稽徵機關為之。但合於下列規定者，應由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽徵機關辦理，免由土地所有權人或典權人申請：一、依第8條第1項第10款規定全免者。……」據此，無償供給公立學校使用之私有土地，在使用期間以內，不僅地價稅全免，且無庸由土地所有權人向主管稽徵機關申請，而應由「稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽徵機關辦理」，此基於國家機關分工互助之功能，相關資訊本於職權應相互流通及掌握，於稽徵技

術上，如有上開情事，公立學校即得函請稽徵機關辦理供他人免徵地價稅事宜，無待乎供地人依土地稅減免規則第22條前段自行申請。至於公立學校通知稽徵機關前揭事宜，既係基於機關互助，即非申請案件，更非代供地人為申請免徵地價稅。稽徵機關經公立學校為此等事宜之通知，基於租稅法定主義，關於土地是否確實無償供該校之用，自應核實查證，而為土地是否應免徵地價稅債務之認定，不受該通知內容之拘束。但不論認定為何，就其認定結果而對該公立學校，以及供地人所為之通知，尚非對依法申請免徵地價稅事件之准許或否定。稽徵機關如認土地確如公立學校所通知有無償供使用之情狀，自應於通知年度逕就該土地為免徵地價稅之辦理；反之，則仍應於通知年度開徵日為該土地之地價稅核課處分。土地所有人如認稽徵機關對於該土地是否無償供公立學校使用之事實認定有誤，即應就前開核課處分於法定期間內，循序提起撤銷訴訟以資救濟。至依稅捐稽徵法第28條第2項規定：「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。」是土地所有人依核課處分為地價稅之繳納後，亦非不得據前揭規定為退稅之請求，但應踐行向稽徵機關申請之程序，經稽徵機關自我省察而仍為否准後，始循訴願、訴訟之程序，提起課予義務訴訟，請求法院命稽徵機關作成一定金額之退稅處分，此經本院發回判決意旨闡釋甚明。又依行政訴訟法第4條第1項規定：「人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾3個月不為決定，或延長訴願決定期間逾2個月不為決定者，得向行政法院提起撤銷訴訟。」而所謂行政處分，依訴願法第3條第1項及行政程序法第92條第1項規定，係指中央或地方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。行政機關

所為單純之事實敘述或理由說明，並非本於行政權而對人民所為發生法律效果之單方行政行為，自非行政處分。如對非行政處分提起撤銷訴訟，則其起訴不備要件，且無法補正，難認合法。另依行政訴訟法第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。」據此，依行政訴訟法第5條規定，得以課予義務訴訟請求行政機關作成特定內容之行政處分，必人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，怠為處分或予以駁回，致其權利或法律上利益受損害者，始足當之，若人民未依法提出申請，行政機關亦未作准、駁之處分，自非屬已依法申請之案件，與得提起課予義務訴訟之要件未合，是如遽予提起課予義務訴訟，其訴亦難認為合法。

(二)本件上訴人於原審前判決之聲明為；「1.有關否准上訴人103年度免徵如附表1土地（但不含○○段317地號等4筆土地）地價稅9,913,094元之行政處分及訴願決定均撤銷。2.被上訴人應返還上訴人溢付103年度地價稅9,913,094元。」茲經本院發回判決以上訴人前揭聲明1.未特定求為撤銷之處分為何，難以明確，前揭聲明2.依退稅請求權命被上訴人為一定金額退稅，則應提起課予義務訴訟為之，上訴人於原審先以課予義務訴訟形式為聲明，嗣又變更為一般給付訴訟，原審審判長就此均未闡明，已有所失。嗣原審前判決逕以其認知，將上訴人第1項聲明中「有關……行政處分」指為被上訴人104年4月9日函，就104年4月9日函部分有利於上訴人之認定（即就○○段367及373地號土地面積3,785平方公尺、70.9平方公尺免徵103年度地價稅，並加息退還溢繳稅款163,02

0元部分）未予排除於求為撤銷聲明之外，致此部分有失訴訟利益；且於前審原判決將訴之聲明第2項認定係提起課予義務之訴，再為相關論述，是否踰越當事人本意，實亦待闡明釐清等語（參見本院發回判決第8、9頁）。茲案經發回後，上訴人表明其訴之聲明為「1.訴願決定及原處分（被上訴人104年4月9日函）有關不利上訴人部分（即除同意退還103年度163,020元地價稅部分外）均撤銷。2.被上訴人應作成退還上訴人溢付103年度地價稅款9,913,094元之行政處分。」（參見原審卷第389頁），並陳明按照土地稅減免規則第22條第1項但書規定，按照同規則第8條第1項第10款規定，公立學校使用土地情形，是由稽徵機關依通報資料逕行辦理，法條明定免由土地所有權人（即上訴人）來申請，上訴人確實無法律依據及必要作退稅之申請。本件處分是行政機關基於所謂接受土地使用人通報後通報內容不符，以系爭104年4月9日（函）列上訴人為正本受文者函知上訴人系爭15筆土地其中2筆同意免徵地價稅，其餘13筆土地要課徵地價稅，這顯然是對上訴人特定範圍不利益之行政處分，依行政程序法規定，該函當然屬行政處分，……被上訴人對於應該要退還稅款而未退還，顯然違反稅捐稽徵法第28條第2項規定，所以上訴人據以申請退稅，於法有據等語（參見原審卷第391頁）。茲經原審審理後，原判決認定以稽徵機關於核課當年度私有土地地價稅後，依職權調查認定私有土地有土地減免規則第8條第1項第10款所定無償供給公立學校使用，於使用期間內有免徵地價稅之情形者，無待土地所有權人申請，由稽徵機關所作成私有土地准否免徵地價稅之決定，因而發生如同稅捐稽徵法第28條第2項退稅效果者，屬第2次裁決，其性質為行政處分，若私有土地所有權人不服該行政處分，自得提起行政爭訟以為救濟。並以觀諸被上訴人104年4月9日函意旨，乃被上訴人依土地稅減免規則第22條但書第1款規定，並據臺中市政府市長室103年9月24日公文分派單（000000000）交下立法委員江啟臣國會辦公室同日傳真資料暨

北科大103年7月15日函，本於職權調查後，認定系爭15筆土地中同段367及373地號土地部分面積分別為3,785及70.9平方公尺部分，符合同規則第8條第1項第10款規定，准予免徵103年地價稅；其餘土地仍維持核課處分之認定，揆諸上開規定及說明，即屬第2次裁決，其性質為行政處分，並為兩造所不爭執（原審卷第153至155頁），上訴人不服被上訴人104年4月9日函之行政處分，循序提起撤銷訴訟，請求撤銷該行政處分，於法自無不合等語（參見原判決第19～21頁）。惟本院發回判決意旨業已指明：本件紛爭起於北科大以103年7月15日函檢附其與上訴人簽訂之土地建物無償借用合約，請被上訴人辦理系爭15筆土地免徵地價稅，經被上訴人以103年9月19日函復北科大該用地未經教育主管機關核准供學校使用，仍應按一般用地稅率課徵，嗣作成系爭核課處分，上訴人亦據此繳納地價稅，北科大作成103年7月15日函，無非基於國家機關互助義務，既非自行申請免徵地價稅，也非代上訴人申請免徵地價稅，此見諸卷附北科大103年7月15日函之意涵，亦極明確，通篇無「代申請」免徵地價稅之意旨。從而，上訴人對系爭15筆土地未能因提供公立學校使用而免徵103年度地價稅，所可能之救濟途徑大致有二：一則就系爭核課處分法定救濟期間內循序提起撤銷爭訟，求為該處分之撤銷，得併依行政訴訟法第196條第1項以給付訴訟之形式請求被上訴人回復原狀；二則於公法上不當得利之時效期間內，依稅捐稽徵法第28條第2項請求被上訴人作成103年度地價稅之退稅處分，若仍經否准，則經訴願程序，向行政法院提起課予義務訴訟，請求救濟等語。參諸北科大103年7月15日函意旨，確無由北科大代上訴人申請免徵地價稅之意旨，則被上訴人以103年9月19日函復內容，即難謂為准否免徵地價稅決定之行政處分。復查，審諸本件上訴人據以爭執之被上訴人104年4月9日函內容為：「主旨：貴公司所有坐○○○區○○段○○○○號等15筆土地地價稅乙案，核復如說明三，請查照。說明：一、依據臺中市政府市長室103年9月24

日公文分派單（000000000）交下立法委員江啟臣國會辦公室同日傳真資料暨國立臺北科技大學103年7月15日北科大設計字第1035400176號函辦理。二、法令依據：㈠土地稅減免規則第8條第1項第10款規定，無償供給政府機關、公立學校及軍事機關、部隊、學校使用之土地，在使用期間以內，全免。㈡稅捐稽徵法第29條規定，納稅義務人應退之稅捐，稅捐稽徵機關應先抵繳其積欠。並於扣抵後，應即通知該納稅義務人。三、旨揭坐○○○區○○段313、315、317、318、319、320、321、323、346、361、367、369、373、385及391地號等15筆土地，經查同段367及373地號土地面積分別為3,785平方公尺及70.9平方公尺，供國立臺北科技大學教學、研究使用，符合上開規定，同意103年免徵地價稅，其餘地號土地仍按一般用地稅率課徵地價稅。經核算溢繳103年地價稅163,020元，並加息退稅，俟臺中市政府稅務局辦妥退稅手續後另案通知。……」等語，則以上訴人就系爭15筆土地關於103年度地價稅部分，業經被上訴人作成系爭核課處分，並經上訴人於103年12月2日繳納完畢，而上訴人並未於法定救濟期間，對於系爭核課處分提起行政救濟，故該核課處分業已確定，為兩造所不爭（參見原審卷第153頁）。是系爭核課處分已確定，有形式之存續力甚明。在系爭課稅處分已確定之情形下，稅捐稽徵法第28條第2項固規定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。此規定除稽徵機關得據以主動「依職權」給付應返還之溢繳稅款，以符依法課稅原則外，亦賦予納稅義務人退稅請求權。惟如納稅義務人據以主張稅捐稽徵法第28條第2項之退稅請求權，仍應提出退稅之申請，如未提出申請，稽徵機關自無從為准、否之決定，故納稅義務人未經向稽徵機關申請退稅，而遽予提起課予義務訴訟，自難認為合法。是以，依被上訴人104年4月9日函內容觀之，既係稽徵機關於系爭核課處

分確定後，就相關資料自行查明原核課處分中關於○○段367及373地號土地面積分別為3,785平方公尺及70.9平方公尺，有供北科大教學、研究使用，符合免徵地價稅之規定，而表明退還溢繳103年地價稅款163,020元，並加息退稅等情，且該函內亦援引稅捐稽徵法第29條退稅之扣抵規定，是該函表明自行核算退還溢繳稅款之意旨，並將該函文送達予上訴人收受，自屬退稅處分，此亦經被上訴人代理人於原審審理時陳明在卷（參見原審卷第155頁），至被上訴人雖嗣於106年7月4日（原審收文日期）具狀表明更正訴訟代理人當庭之陳述，否認該函為行政處分等情（參見原審卷第255～268頁之被上訴人行政訴訟辯論意旨狀），惟因與該函實情不符，難認可採。又觀諸被上訴人104年4月9日函固表明就被上訴人所有系爭15筆土地關於103年地價稅，就部分土地因符合免徵地價稅規定，而為退稅之處分，然觀其內容，並無表明就原系爭核課處分之其餘土地課徵地價稅部分，有重新審查之意，原審遽認被上訴人104年4月9日函屬第2次裁決，即乏所據，亦與本院前揭發回意旨未合，核屬違誤。是被上訴人104年4月9日函對於上訴人關於○○段367及373地號土地面積3,785平方公尺及70.9平方公尺部分所為之依職權退稅處分，該部分內容乃有利於上訴人，上訴人就此部分無訴之利益，自不得提起行政爭訟；而就系爭其餘土地表明仍應按一般用地稅率課徵地價稅部分，僅係將該事實意旨併通知上訴人，係觀念通知性質，非屬行政處分。據上，上訴人對於被上訴人104年4月9日函不利部分，據以提起本件撤銷訴訟即屬於法不合。另就依稅捐稽徵法第28條第2項部分提起退還稅款之聲明部分，上訴人既未依法提出申請，且被上訴人亦未為准、否表示之處分，上訴人逕提起課予義務訴訟，亦屬於法不合。從而，上訴人於原審請求前揭第1項撤銷訴訟聲明及第2項課予義務訴訟聲明，均屬於法不合，原審原應以程序不合法，予以駁回，而為實體判決駁回，固有未洽，惟結論仍屬相同，應予以維持。因而上訴意旨求予廢棄原判決

，並無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　1　　月　　17　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　程　怡　怡

法官　張　國　勳

法官　陳　秀　媖

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　1　　月　　17　　日

書記官　陳　映　羽