

# 新竹市政府訴願決定書

112 年訴字第 4 號

訴願人：鄭○○

原處分機關：新竹市稅務局

代表人：蘇蔚芳

訴願人因申請退還 99 年至 110 年地價稅及撤回課稅處分執行事件，不服原處分機關 111 年 12 月 9 日新市稅地字第 1110020091 號函所為處分，提起本訴願，本府依法決定如下：

## 主 文

原處分關於申請退還 99 年至 110 年地價稅部分訴願駁回。

其餘部分訴願不受理。

## 事 實

緣訴願人所有坐落於本市明湖段 400、400-1、600、600、600 及 600 地號等 6 筆土地（重測前為青草湖段 100、700、900、900 及 600 地號，下稱系爭土地），屬非都市土地，使用分區為山坡地保育區，並經內政部民國(以下同)79 年 6 月 18 日台（79）內營字第 794626 號函同意列入「新竹華城開發計畫」開發範圍內之土地，系爭土地之使用地類別原為農牧、林業及交通用地者，則經本府以 83 年 6 月 15 日八三府地用字第 26326 號函核准變更編定為「國土保安用地」。

其中系爭 400 及 400-1 地號分別自 99 年及 86 年起即按一般用地課徵地價稅，另系爭 600、600、600 及 600 地號等 4 筆土地於 91 年 1 月 31 日贈與給財團法人新竹市矜谷國民中小學（更名前為財團法人新竹市私立清山國民小學，下稱矜谷學校），並於 92 年 9 月 12 日完成所有權移轉登記，惟該贈與契約於 104 年 5 月 22 日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，矜谷學校應將系爭 600、600、600 及 600 地號等 4 筆土地所有權移轉登記予以塗銷並回復登記為訴願人所有。嗣系爭 600、600、600 及 600 地號土地於 104 年 7 月 17 日回復登記為訴願人所有，原處分機關遂依土地稅法第 14 條規定及財政部 99 年 1 月 7 日

台財稅字第 09804765270 號函釋，按一般用地稅率補徵系爭 600、600、600 及 600 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，案經訴願人提起復查、訴願、行政訴訟救濟，並於 106 年 12 月 21 日由最高行政法院 106 年度判字第 728 號判決駁回訴願人之訴確定。而後自 105 年以降，原處分機關逐年按一般用地稅率核課系爭土地地價稅，訴願人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，經最高行政法院 107 年度裁字第 2026 號裁定駁回訴願人之訴確定；而核課 109 年地價稅處分部分，則於 112 年 2 月 9 日經臺北高等行政法院 110 年度訴字第 732 號判決撤銷；另核課 110 年地價稅處分部分，尚在臺北高等行政法院訴訟繫屬中。

訴願人於 111 年 11 月 21 日主張系爭土地計算地價稅之稅基認定錯誤，原處分機關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 條規定向原處分機關申請退還系爭土地 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，原處分機關於 111 年 12 月 9 日以新市稅地字第 1110020091 號函否准訴願人所請，訴願人不服，遂向本府提起本訴願。

## 理 由

一、按現行稅捐稽徵法第 28 規定「（第 1 項）因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起十年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起十五年間不行使而消滅。（第 2 項）稅捐稽徵機關於前項規定期間內知有錯誤原因者，應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還。（第 3 項）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，不適用前二項規定。…」，又該第 3 項乃稅捐稽徵法 110 年 12 月 17 日修正增訂，探其立法意旨係考量核定稅捐處分如經行政法院實體判決駁回而告確定者，基於尊重實體判決之既判力，不宜再由稅捐稽徵機關退還溢繳稅款破壞實體判決之既判力，且此為最高行政法院

95 年 2 月份庭長法官聯席會議【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。本件納稅義務人依稅捐稽徵法第 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。】所肯認，足見上開規定乃係將既存之司法實務見解予以明文化，訴願人主張本案退稅請求權發生於稅捐稽徵法第 28 條第 3 項修正增訂（110 年 12 月 17 日）前，應有法律不溯及既往原則適用云云，顯是誤解相關法令，核不足採，先此敘明。

- 二、次納稅者權利保護法自 106 年 12 月 28 日施行，該法第 21 條明定：「（第 1 項）納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。…（第 3 項）行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」，關於課稅處分行政救濟的審判範圍係採取「總額主義」，有別以往，實務上採用學說上所稱之「爭點主義」—以個別的課稅基礎或事實作為審理對象及決定、判決對象，且相關爭點必須於前置程序中主張，始可於行政爭訟程序中加以爭執。故在以往實務採取「爭點主義」下，行政法院針對課稅處分所為之確定終局判決，具有確定力者，自係指經過裁判，亦即成為審理、判決對象之爭點。而納稅者權利保護法施行後，審理對象及決定、判決對象的作法，隨著上開法律的施行，即應有所改變，（參照最高行政法院 108 年度判字第 117 號判決及 108 年度上字第 939 號判決）是既判力範圍解為擴至整個課稅處分，應屬可採。從而，

系爭土地核課 106 年地價稅處分部分，於 107 年 10 月 12 日經臺北高等行政法院 107 年度訴字第 810 號判決駁回訴願人之訴，並由最高行政法院 107 年度裁字第 2026 號裁定駁回訴願人之訴確定，因屬納稅者權利保護法施行後之判決，課稅處分行政救濟的審判範圍既改採「總額主義」，如上說明，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，訴願人即不得再主張退稅。

### 三、關於訴願人請求退回系爭土地 99 至 105 年及 107 年至 110 年溢繳地價稅部分

(一) 訴願人主張應比照所得稅法相關函釋（財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號函、94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令）及所得稅法第 17 條之 4 授權訂定之「個人以非現金財產捐贈列報扣除金額之計算及認定標準」、「一百零九年度個人捐贈公共設施保留地或經政府闢為公眾通行道路之土地列報列舉扣除金額之計算基準」、「一百一十年度個人捐贈公共設施保留地或經政府闢為公眾通行道路之土地列報列舉扣除金額之計算基準」，以系爭土地之公告地價 16 %計算申報地價與課稅地價云云，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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之（司法院釋字第 705 號解釋理由書參照）。又地價稅之租稅債務構成要件，平均地權條例、土地稅法及其施行細則皆有明文規定，原處分機關依據土地稅法第 16 條及其施行細則第 5 條之計算公式核計應徵稅額，則難謂與法有違。是以，訴願人之主張，違反租稅法定主義，核不足採。

(二) 至訴願人主張系爭土地公告地價未依據「地價調查估計規則」估價，導致不當高估部分，按土地公告地價雖係課徵地價稅之課稅基礎，然其認定之程序，乃係依賴地政機關進行地價之查估，此部分業務既不屬原處分機關職務，僅能依據地政機關公告認定。次參照最高行政法院

106 年度判字第 414 號判決見解「『土地公告現值之年度公告』，不僅有平均地權條例明確授權，而且一旦公告完成，即成為土地所有權在未來一年內申報土地移轉現值之參考，更是土地或稅捐主管機關，核定土地移轉現值及徵收補償金額之重要參考基準點，自應定性為『法規命令』，而非行政規則。」及內政部 107 年 4 月 23 日台內地字第 1070415522 號函釋略以：「……公告地價係依平均地權條例第 15 條……規定辦理，是以，公告地價為宗地單位地價，其地價查估作業流程及性質與土地法之標準地價不同，且公告地價為行政規則。」可知，訴願人主張土地公告地價不當高估部分，事屬規範審查問題，而訴願審議機關非如法院有命令審查權，自非訴願程序所得審酌之範圍。又系爭土地 109 年地價稅之核課處分，雖經臺北高等行政法院以 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，仍猶待本府地價評議委員會另行依法審議決定後始得認定，亦非訴願審議機關得逕以認定，附此說明。

四、末，訴願人主張系爭土地 99 至 110 年地價稅部分應依稅捐稽徵法第 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。」，撤回執行 1 節，因該規定乃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（最高行政法院 101 年度判字第 1090 號判決參照），故訴願人所請，則非訴願法第 2 條第 1 項規定之「依法申請之案件」，不屬訴願救濟範圍內之事項，依訴願法第 77 條第 8 款規定，應為不予受理之決定。

據上論結，本件訴願為部分無理由，部分不合法，爰依訴願法第 79 條第 1 項及第 77 條第 8 款後段決定如主文。

訴願審議委員會主任委員

張治祥

(請假)

委員 傅金圳  
(代行主席職務)  
委員 林柏志  
委員 許美麗  
委員 林昱梅  
委員 沈政雄  
委員 吳光皋  
委員 王志陽  
委員 翁曉玲  
委員 高銘志

中華民國 112 年 4 月 14 日  
市長 高虹安

訴願人如不服本決定，得於決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。(臺北高等行政法院地址：臺北市士林區福國路 101 號，電話：(02)2833-3822)