

最 高 行 政 法 院 判 決

115年度再字第10號

再 審 原 告 詹裕仁

訴訟代理人 游明仁 律師

再 審 被 告 新北市政府稅捐稽徵處

代 表 人 連文娟

訴訟代理人 張珞

上列當事人間地價稅事件，再審原告對於中華民國115年1月15日
本院113年度上字第620號判決，提起再審之訴，本院判決如下：

主 文

一、再審之訴駁回。

二、再審訴訟費用由再審原告負擔。

理 由

一、再審原告的父親詹明德於民國77年、78年間因買賣取得分割前○○市○○區○○里○○段（下稱「同段」）○○○小段207-2、207-3、208、209、210及同段○○小段375、394、401、402、403、404、405地號等12筆土地（以下均以分割前的地號稱之，並合稱「系爭分割前12筆土地」），皆為非都市土地，原使用分區為山坡地保育區，暫未編定用地，原課徵田賦在案。又系爭分割前12筆土地其中11筆土地（除分割前405地號土地外，下稱「系爭分割前11筆土地」）屬於經教育部78年7月3日台(78)體字第31909號函（下稱「78年7月3日函」）核准籌設「○○高爾夫球場」（下稱「系爭球場」）範圍內之用地；另分割前405地號土地則供系爭球場使用，再審被告依財政部68年6月25日台財稅第34217號函（下稱「68年6月25日函」）意旨，認已無土地稅法第22條第1項本文課徵田賦規定的適用，於是自79年起改按一般用地稅率課徵地價稅。詹明德自取得系爭分割前12筆土地至110年間，陸續辦理土地分割登記，其中分割前405地號土地於98年7月15日分割增加同段○○小段405-1地號土地（經台灣電力股份有限公司於98年徵收取得；下稱「系爭405-1地號

土地」)；系爭分割前11筆土地及分割後405地號土地，再分割增加同段○○小段405-2、405-3、405-4地號等50筆土地，合計62筆土地(下合稱「系爭62筆土地」；以下凡敘及分割後個別地號土地均以系爭個別地號土地稱之)。詹明德於111年11月18日(機關收文日)出具行政申請退稅函，依稅捐稽徵法第28條第1項規定，向再審被告請求退還系爭405-1地號土地及系爭62筆土地〔下合稱「系爭63筆土地」；詳如臺北高等行政法院(下稱「原審」)112年度訴字第1020號判決(下稱「原審確定判決」)附表1，下稱「附表1」〕自85年起溢繳的地價稅、滯納金及加計的利息，以及因上述土地地價總額列入累進計徵額，致詹明德所有新北市○○區土地(下稱「○○區土地」)的地價稅課徵稅率增加，故請求將因而溢繳的地價稅、滯納金並加計利息一併退還(下稱「系爭申請1」)，經再審被告以112年1月11日新北稅○一字第1125380711號函(下稱「原處分1」)否准詹明德就系爭62筆土地請求退還地價稅、滯納金及加計利息部分。詹明德不服，提起訴願，並請求再審被告應將下列款項退還：1. 系爭62筆土地自79年起至110年止所溢繳的地價稅、滯納金及加計的利息；2. 系爭405-2、405-4、405-3地號土地其中面積9,416.43平方公尺自79年起至110年止所課徵的地價稅、滯納金及加計的利息；3. 系爭405-1地號土地(面積179平方公尺)自79年起至98年止所課徵的地價稅、滯納金及加計的利息；4. ○○區土地自79年起至110年止所溢繳的地價稅、滯納金及加計的利息。後來，再審被告以112年2月10日新北稅○一字第1125383777號函更正原處分1誤植部分(即將原處分1所載的62筆土地更正為63筆土地，附表增加系爭405-1地號土地)，並於同日以112年2月10日新北稅○一字第1125384335號函(下稱「原處分2」)否准關於詹明德請求退還○○區土地85年至110年溢繳的地價稅、滯納金及加計的利息部分(即原處分1漏未否准部分)，詹明德又就原處分2部分續行提起訴願。至於詹明德於112年1月30日以訴願

書追加請求退還系爭63筆土地及○○區土地79年至84年所課徵或溢繳的地價稅、滯納金及加計利息部分（與系爭申請1合稱「系爭申請」），則經再審被告以112年3月29日新北稅○一字第1125390072號函（即原處分3，並與原處分1、2合稱「原處分」）否准所請，詹明德續提起訴願，惟於訴願程序中死亡，由再審原告聲明承受訴願，並依序提起訴訟，請求判決：訴願決定及原處分關於否准再審原告如後述聲明所示部分均撤銷；再審被告應依系爭申請，作成退還如原審確定判決附表2、3及4所示溢繳的地價稅、滯納金及自繳款日起至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳金額，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息的行政處分。經原審確定判決駁回後，再審原告提起上訴，經本院113年度上字第620號判決（下稱「本院確定判決」，並與原審確定判決合稱「本案確定判決」）駁回其上訴而確定。再審原告仍不服，以本案確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款事由，提起再審之訴，並請求判決：本案確定判決廢棄；訴願決定及原處分關於否准詹明德如後述聲明所示部分均撤銷；再審被告應依系爭申請，作成退還如原審確定判決附表2、3及4所示溢繳的地價稅、滯納金及自繳款日起至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳金額，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息的行政處分，或發回原審更為審理。

二、再審原告起訴主張：（一）本院確定判決以系爭分割前12筆土地於78年在土地卡上已註明屬系爭球場使用範圍作為證據，認定系爭分割前12筆土地自78年起非作農業使用，已無土地稅法第22條第1項本文課徵田賦規定的適用，應依土地稅法第14條規定，自79年起改按一般用地稅率課徵地價稅，故原審確定判決並無適用法令或認定事實錯誤等情，顯然違反土地稅法第22條第1項本文及同法施行細則第21條規定，並與證據法則、論理法則及經驗法則相違背，有不適用行政訴訟法第189條第1項本文規定的再審事由。（二）財政部68年6月25日

01 函所指應課徵地價稅的對象，是指實際上已不作農業生產使用
02 的高爾夫球場用地，仍作農業生產使用的高爾夫球場預定
03 地，當然屬農業用地，仍應課徵田賦。且依稅捐稽徵法第1
04 條之1第1項規定，已經確定的核課處分，在作成處分時，倘
05 若違反財政部依稅捐稽徵法或稅法所發布的解釋函令，當然
06 有稅捐稽徵法第28條所稱適用法令的錯誤。本院確定判決認
07 為財政部79年6月18日台財稅第790135202號函釋（下稱「79
08 年6月18日函」）僅適用於尚未核課確定的案件，本件屬退
09 稅案件，並無適用餘地等語，顯然誤解稅捐稽徵法第1條之1
10 第1項及第28條規定，其適用法規顯有錯誤。(三)詹明德雖未
11 依土地稅法第41條第1項規定提出特別稅率的申請，然再審
12 被告自80年起至110年止，每年在對系爭球場用地作成按一
13 般稅率課徵地價稅處分前，並未通知詹明德提出特別稅率的
14 申請，顯然違反土地稅法第42條的立法目的，其所為的核課
15 處分有違納稅者權利保護法（下稱「納保法」）第7條第1、
16 2、4項及110年11月30日刪除的稅捐稽徵法第12條之1第1、
17 2、4項規定的實質課稅原則，而有稅捐稽徵法第28條所稱適
18 用法令及可歸責於再審被告的錯誤。本案確定判決援引司法
19 院釋字第537號解釋及土地稅法第41條第1項等規定，適用法
20 規顯有錯誤。(四)依土地稅法第16條第2項規定，縱詹明德未
21 申請按特別稅率課徵地價稅，再審被告也不能將已依職權調
22 查的系爭球場用地地價計入詹明德於新北市所有土地的地價
23 總額內，核算其地價稅額，然再審被告卻年年計入，違反土
24 地稅法第16條第2項規定。本院確定判決對於再審被告未依
25 土地稅法第16條第2項規定作成的課稅處分認為合法，顯然
26 違反土地稅法16條第2項規定，本案確定判決自有行政訴訟
27 法第273條第1項第1款適用法規顯有錯誤的再審事由等語。

28 三、再審被告答辯則以：(一)依行為時（下同）土地稅法第10條第
29 1項及第22條第1項規定，土地稅法所稱課徵田賦的農業用
30 地，是以該土地有依法供農林漁牧及保育等與農業相關使用
31 的事實為前提，一旦經查獲有未供農用的情事，依同法第14

條規定，即應改課地價稅。又詹明德遲至111年才向再審被告申請按特別稅率課徵地價稅，再審被告在詹明德依法申請前無從審認系爭62筆土地及系爭405-1地號土地是否已按核定規劃使用，該等土地自無特別稅率規定的適用，其仍應按一般用地稅率課徵地價稅，並無追溯適用優惠稅率的餘地。

(二)財政部68年6月25日函已揭示高爾夫球場用地既屬體育館場，實際上已不作農業生產使用，不應視為農業用地，故高爾夫球場用地，除屬土地稅法第22條第1項「非都市土地未規定地價者」外，其屬已規定地價的土地者，仍應課徵地價稅。況訴外人磐達企業股份有限公司是於78年11月16日領得系爭球場的雜項執照，且依法應於領照後6個月內開工，則系爭分割前12筆土地於78年11月16日起已不再是農業用地的性質，故再審被告依土地稅法第14條規定，核定系爭分割前12筆土地自79年起改按一般用地稅率課徵地價稅，於法有據。

(三)詹明德自79年至110年間，並未就各該年度屬核准籌設的球場範圍內用地，依土地稅法第41條規定，於每年地價稅開徵40日前，向再審被告申請依土地稅法第18條第1項第2款規定，按特別稅率課徵地價稅；亦未就各該年度非屬核准籌設的球場範圍且非供高爾夫球場使用而變更作農業使用的土地，向再審被告重新申請恢復課徵田賦，再審被告自無從審認系爭62筆土地及系爭405-1地號土地，是否適用優惠稅率課徵地價稅或恢復課徵田賦。從而，該等土地仍按一般用地稅率課徵地價稅，於法並無不合。

(四)依土地稅法第15條及第16條規定，地價稅是按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內的地價總額計徵，為總歸戶制，又土地所有權人的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，採累進稅率課徵。再審被告既已否准詹明德退還系爭63筆土地溢繳地價稅的申請，則詹明德所有位於新北市的系爭63筆土地地價稅的核課情形並未變動，亦未影響各該年度地

01 價稅課稅級距，故詹明德所有位於○○市的○○區土地的地
02 價稅，自無溢繳的情形。

03 四、本院判斷如下：

04 (一)確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款所定「適用法規
05 顯有錯誤」的事由，雖得提起再審之訴。然而，所謂「適用
06 法規顯有錯誤」，是指確定判決就事實審法院所確定的事實
07 而為法律上判斷，顯有適用法規錯誤的情形。也就是確定判
08 決所適用的法規有顯然不符合法律規定，或與司法院現尚有
09 效的大法官解釋、憲法法庭裁判意旨顯然有所抵觸而言。至
10 於法律上見解的歧異或事實的認定，再審原告對其縱有爭執
11 ，也不屬於適用法規顯有錯誤的情形，而作為再審的理由。

12 (二)本院確定判決已論明：1. 系爭分割前12筆土地其中11筆土
13 地，屬於經教育部78年7月3日函核准籌設系爭球場範圍內之
14 用地；另分割前405地號土地則為系爭球場土地所需棄土區
15 用地，依改制前臺北縣政府工務局78○雜字第071號雜項執
16 照所載自78年11月16日為整地工程供系爭球場使用，且系爭
17 分割前12筆土地於78年在土地卡上已特別註明屬系爭球場使
18 用範圍等情，為原審依調查證據所確定的事實。準此，系爭
19 分割前12筆土地自78年起既非作農業使用，且屬已規定地價
20 的土地，已無土地稅法第22條第1項本文課徵田賦的適用，
21 依土地稅法第14條規定，應自79年起改按一般用地稅率課徵
22 地價稅。原審確定判決認定再審被告於79年就系爭分割前12
23 筆土地改按一般用地稅率課徵地價稅，並無適用法令或認定
24 事實錯誤，致有溢繳地價稅的情事，並無不合。2. 依稅捐稽
25 徵法第1條之1第1項規定及司法院釋字第287號解釋可知，財
26 政部就行政法規所為釋示而發布的解釋函令，如屬有利於納
27 稅義務人者，對於尚未核課確定的案件才有適用。再審被告
28 依財政部68年6月25日函以系爭分割前12筆土地於78年是供
29 系爭球場使用，實際上已不作農業生產使用，不應視為農業
30 用地，而應自79年起改按一般用地稅率課徵地價稅，所為課
31 稅處分，並無違法。財政部79年6月18日函載明：「主旨：

01 課徵田賦之農業用地，在依法辦理變更用地編定或使用分區
02 前，變更為非農業使用者，應自實際變更使用之次年期起改
03 課地價稅……」，雖有利於納稅義務人，然本件屬申請退稅
04 案件，非屬地價稅尚未核課確定的案件，自無適用該解釋函
05 令的餘地。況在後的釋示如與在前的釋示不一致時，在前的
06 釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，再審被告依前釋示所
07 為的行政處分已確定者，除前釋示確有違法的情形外，為維
08 持法律秩序的安定，應不受後釋示的影響。故原審確定判決
09 認再審被告於79年就系爭分割前12筆土地改按一般用地稅率
10 課徵地價稅，並無適用法令或認定事實錯誤的情事，即無不
11 合。3. 依司法院釋字第537號解釋意旨，若有租稅減免或其
12 他優惠情形，納稅義務人有申報協力義務，土地稅法第41
13 條、土地稅減免規則第24條相關土地稅減免優惠規定，亦均
14 以納稅義務人的申請為必要，此一納稅義務人的申報義務，
15 實為適用優惠稅率規定所必要的稽徵程序。因此合於課徵田
16 賦規定的非都市土地，或合於按特別稅率千分之10課徵地價
17 稅者，程序上仍須由納稅義務人提出申請，經稽徵機關查明
18 符合改課或減免規定者，才能核准。詹明德先後於111年8月
19 3日、111年9月7日就其所有的部分土地向再審被告申請改按
20 特別稅率千分之10課徵地價稅及課徵田賦，經再審被告核准
21 自111年度起適用等情，為原審調查證據所確定的事實，並
22 無違誤。故再審被告就附表1系爭63筆土地自79年起至110年
23 止均按一般用地稅率課徵地價稅，乃正確適用法令的結果，
24 自非稅捐稽徵法第28條第1項規定所稱因適用法令、認定事
25 實、計算或其他原因的錯誤，並無該條項規定的適用，則再
26 審被告以原處分否准詹明德退還溢繳地價稅、滯納金暨加計
27 利息的申請，即無不合等語，據以駁回再審原告之上訴。另
28 判決理由不備，核屬判決確定前得據以提起上訴之理由，尚
29 與所謂適用法規顯有錯誤有間，自不得據以提起再審之訴。
30 再審原告以再審被告自80年起至110年止，每年在對系爭球
31 場用地作成按一般稅率課徵地價稅處分前，並未通知詹明德

提出特別稅率的申請，違反土地稅法第42條的立法目的，其所為課稅處分有違納保法第7條第1、2、4項及110年11月30日刪除的稅捐稽徵法第12條之1第1、2、4項規定的實質課稅原則等語，無非是就調查證據結果所為之事實認定事項為爭議及為理由不備之指摘，其據以主張本案確定判決有適用法規顯有錯誤之再審事由，亦無足取。至再審原告主張本院確定判決對於再審被告未依土地稅法第16條第2項規定作成的課稅處分認為合法，顯然違反土地稅法第16條第2項規定等語，原審確定判決已論明：再審被告就系爭63筆土地於79年至110年按一般用地稅率課徵地價稅，既無違誤，則詹明德所有的○○區土地依土地稅法第16條規定的累進稅率課徵地價稅，即屬有據等語。以上經過審核的結果，本案確定判決所適用的法規並沒有與應適用的法規顯然相違背，也沒有與司法院現尚有效的大法官解釋、憲法法庭裁判意旨顯然有所牴觸的情形。再審原告雖主張：本案確定判決錯誤適用土地稅法第14條、第22條第1項本文、第41條第1項、第42條及土地稅法施行細則第21條、稅捐稽徵法第1條之1第1項、第28條等規定，並誤解財政部68年6月25日函、79年6月18日函及司法院釋字第537號解釋的意旨，有適用法規顯有錯誤的瑕疵，而構成行政訴訟法第273條第1項第1款再審事由等語，都只是重述為本案確定判決所不採的歧異法律見解，參考前述規定及說明，不屬於「適用法規顯有錯誤」的情形，其主張自非可採。

(三)綜上所述，再審原告所為本案確定判決有適用法規顯有錯誤的指摘，並非可採。再審原告依行政訴訟法第273條第1項第1款提起再審之訴，為顯無再審理由，應予駁回。

五、結論：本件再審之訴為無理由。依行政訴訟法第278條第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 115 年 6 月 29 日

最高行政法院第一庭

審判長法官 胡 方 新

01 法官 林 淑 婷
02 法官 楊 坤 樵
03 法官 林 欣 蓉
04 法官 張 國 勳

05 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
06 中 華 民 國 115 年 6 月 29 日
07 書記官 楊 子 鋒