臺中高等行政法院判決

108年度簡上再字第10號

再審原告　張銘佐

再審被告　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

上列當事人間贈與稅事件，再審原告不服臺灣臺中地方法院行政訴訟庭民國108年2月26日106年度簡字第115號行政訴訟判決及本院108年8月23日108年度簡上字第16號確定判決，提起再審之訴，本院判決如下：

主　　文

再審之訴駁回。

再審訴訟費用由再審原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

本件再審原告不服臺灣臺中地方法院行政訴訟庭民國108年2月26日106年度簡字第115號行政訴訟判決及本院108年8月23日108年度簡上字第16號判決（以下合稱原確定判決），主張有行政訴訟法第273條第1項第1款規定之情形，提起再審之訴，依行政訴訟法第236條之2準用第275條第2項規定，應專屬於本院管轄。再者，再審之訴顯無再審理由者，得不經言詞辯論，逕以判決駁回之，為行政訴訟法第278條第2項所明定。

二、爭訟概要：

再審原告之配偶許秀麗生前於93年4月6日將其所有坐落南投縣○里鎮○里段○○○段○○○○○○號土地（下稱系爭土地）以買賣原因移轉登記予訴外人盧樹蓬，盧樹蓬復於93年9月17日以買賣原因移轉登記予再審原告之子張汶肇，經再審被

告審認涉有贈與情事，核定許秀麗贈與總額新臺幣（下同）7,170,000元，贈與稅額742,700元，許秀麗不服，申請復查及提起訴願，均遭駁回，續向本院提起行政訴訟，因許秀麗於104年1月15日死亡，由再審原告聲明承受訴訟，案經本院104年度訴字第3號判決撤銷訴願決定及復查決定，敘明應由再審被告查明另為適法處分。嗣再審被告依本院判決意旨，作成重核復查決定追認附有負擔扣除額3,315,037元，再審原告不服，提起訴願，經決定駁回，遂提起行政訴訟，由臺灣臺中地方法院行政訴訟庭以108年2月26日106年度簡字第115號判決駁回，再審原告不服，提起上訴，經本院原確定判決駁回上訴後，遂以原確定判決具有行政訴訟法第273條第1項第1款規定之情形，而提起本件再審之訴。

三、本件再審原告主張：原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款規定之適用法規顯有錯誤情形：

㈠關於原確定判決不採取再審原告所主張「贈與附有負擔者，由受贈人負擔部分應自贈與額中扣除」部分：

1.依民事訴訟法第288條規定，法院不能依當事人聲明之證據而得心證，為發現真實認為必要時，得依職權調查證據；再依同法第282條規定，法院得依已明瞭之事實，推定應證事實之真偽。再者，字據屬文書類別，乃訴訟法所稱之書證，證據，乃證明事實存否之憑證。就民事訴訟而論，凡足以使法院認為當事人主張某項事實或某種法則為真實的外部原因，都是證據。依民事訴訟法第222條第1項規定，我國民事訴訟是採實質證據主義，當事人以證據證明事實的真偽，由事實審法院調查後，以自由心證判斷證據的憑信力，但不能違背論理法則或經驗法則。

2.原確定判決理由意旨載謂：本件「個人存戶簡便融資借據

」之立借據人只有張銘佐簽名，無許秀麗簽名，因此在張銘佐個人名義帳號000-000-000000帳戶，以200萬元為限額之循環透支借款，借用人為張銘佐，許秀麗則物上擔保人，該筆貸款之債務人僅為張銘佐，自不能因使用定型化契約例稿而就許秀麗部分加註「兼借用人」，即得變更其借款主體成為張銘佐與許秀麗之共同借貸等語。

3.惟本件經原審法院以107年2月21日中院麟行揚106簡115字第0544號函請臺灣銀行埔里分行查覆如下事項：（一）「請查明貴分行民國（下同）99年7月1日、106年3月15日所示之函文，關於本件貸款清償之明細，何者始係正確之債權債務關係。」、（二）「請敘明上述函文歧異之原因。」、（三）「張汶肇君於貴行94年5月4日轉帳500萬元係清償何筆債務？如何認定。」經該分行以107年3月6日埔里營字第10700007171號函覆載稱：「來函說明二、（一）之本行授信（帳號000000000000號）案，本行106年3月15日函文所示之借款人為張銘佐君，許秀麗君為擔保品提供人兼連帶保證人，茲因張銘佐君及其配偶許秀麗君提供名下多筆房地擔保且多次申請辦理貸款，或互為擔保提供人兼連帶借款人，或擔任擔保品提供人兼連帶保證人，惟因時間久遠及承辦人員多次更迭，且本行以核發債務清償證明書及交還歷次借據、設定抵押權資料、他項權利證明書等文件予借款人，經再次確認查證，本筆貸款之正確借款人為張銘佐君及許秀麗君係擔保品提供人兼連帶借款人，特此更正」「來函說明二、（三）所述之張汶肇君設於本分行綜合存款（帳號：000000000000）帳戶，94年5月4日以取款條轉帳提領臺幣500萬元及張伊岑君以取款條轉帳提領臺幣4,448,955元，償清張銘佐君及許秀麗君於本

行之貸款積欠款項（詳參本行99年7月1日提供之張汶肇、張伊岑民國94年5月4日清償借款明細表）」等語。由臺灣銀行埔里分行99年7月1日提供之張汶肇、張伊岑94年5月4日清償借款明細表，許秀麗於該契約註明「擔保物提供人兼借用人」乙節，及再審原告及其配偶許秀麗提供名下多筆房地擔保且多次申請辦理貸款，或互為擔保提供人兼連帶借款人，或擔任擔保品提供人兼連帶保證人，足證再審原告及許秀麗為夫妻，2人財產共有，且共有財產互為擔保，共為借用不動產資金，此合於一般通念與常情，至於利息由何人墊支難認即為真正借用人，原審及本院對於臺灣銀行埔里分行99年7月1日提供之張汶肇、張伊岑94年5月4日清償借款明細表文書，為否定之認定，有違常理，且再審被告對該文書並無提出反證，原確定判決認定事實有違背論理法則及證據原則，構成判決違背法令。

3.我國民法對於連帶保證，雖未直接定義，也無相關規定，但法院實務多數承認連帶保證契約之效力。所謂連帶保證係指連帶保證人與主債務人必須對債權人一起負擔償還債務的責任，其地位近似於連帶債務人，不能再如同一般保證人提出先訴抗辯權。債權人可以單獨向連帶保證人或主債務人請求給付全部，也可以同時請求連帶保證人與主債務人給付全部，或是先後請求連帶保證人與主債務人各給付一部分。而民法第273條規定連帶債務之債權人，得對於債務人中之一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付。連帶債務未全部履行前，全體債務人仍負連帶責任。是以，許秀麗於該契約註明「擔保物提供人兼借用人」，其即為連帶保證人之意甚明，一審、二審法院與再審被告卻執許秀麗為「一般保證人」之擔保範圍為據

，指摘：「保證人並非主債務人，系爭土地雖經提供作為上訴人貸款擔保之一部分，然此擔保義務內容，係屬或有負債性質，且上訴人貸款已獲清償，臺灣銀行埔里分行並未聲請執行該不動產抵押權或向保證人許秀麗追償上訴人所欠債務，該擔保之或有負債並未實現，是原核定將張汶肇代償上訴人債務1,684,963元部分，依前揭規定，核屬張汶肇向贈與人許秀麗以外之人所為之給付，係間接之贈與，否准認列為本件贈與附有負擔之扣除額，尚無不合。」觀上一審、二審法院之認定，竟認債權人並無核定自己債權之自由，及認定主債權為何人之自由，法院豈非干預合法之商業自由，干預物權之變動，本件許秀麗明明是連帶保證人之地位，而非一般保證人，債權人認定許秀麗之總債權時，並無細分許秀麗是否何筆債務屬誰之認定，而概括總債務（即主債務）為500萬元，受移轉之債務人張汶肇亦承受其相同之主債務。綜觀上情，再審被告及一審、二審法院顯認事用法錯誤。不就許秀麗是連帶保證人之地位，且確實為系爭編號4之借據明細金額200萬元借用人之地位論斷，此為違背法令甚明。

㈡關於原確定判決不採取再審原告主張「不動產贈與移轉所繳納之土地增值稅、印花稅得自贈與總額中扣除」部分：

1.再審原告一再聲明本件不動產買賣移轉登記事件係附有清償債務條件方式，倘再審被告適用遺產及贈與稅法第5條規定，認定視為許秀麗與其子：張汶肇間之贈與，須辦理補繳贈與稅，然其未依法核課稅款，再審被告作成之重核復查決定追認附有負擔扣除額為3,315,037元，應納稅額為195,595元、利息8,431元，顯然仍未依據事實依法認定與裁處，違反課稅公平與實質課稅原則。

2.計算本件不動產贈與總額時，應基於事實，按遺產及贈與稅法第21條規定，直接扣除受贈人負擔之債務，及同法施行細則第19條規定亦即臺灣南投地方法院100年度訴字第292號刑事判決意旨，直接扣除已繳納之土地增值稅、印花稅等稅負。故計算方法應如下：系爭土地贈與總額為41萬0908元【計算式：717萬元（公告現值）－500萬元（受贈人負擔之債務）－75萬1922元（增值稅）－7170元（印花稅）－100萬元（免稅額）= 41萬0908元（贈與總額）】x 4%＝1萬6436元（應納稅額）。惟一、二審法院對於再審原告所提上開請求，於判決書內容中竟無任何判決理由，此為判決之疏漏及不備理由，是為違背法令甚明等情。並聲明求為判決：⑴原一、二審判決廢棄。⑵訴願決定及原處分（含復核決定）撤銷。

四、再審被告則以：

依最高行政法院42年判字第16號及62年判字第610號判例，適用法規顯有錯誤，並不包括事實認定的瑕疵、法律上見解之歧異、判決不備理由或理由矛盾等問題。本件再審原告所主張之再審理由，無非仍執與訴訟及上訴意旨雷同且經原審判決所不採之陳詞，顯係再審原告係以其主觀歧異見解，對於原審判決取捨證據及認定事實，適用法律之職權行使指摘違法，顯無再審之理由等語。並聲明求為判決駁回再審原告之訴。

五、本院判斷如下：

㈠按「有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由或知其事由而不為主張者，不在此限：一、適用法規顯有錯誤」固為行政訴訟法第273條第1項第1款所明定。然再審之訴係對於已經終

局判決確定之訴訟事件請求法院再開及續行前訴訟程序之特別救濟程序，若非確定實體判決有重大顯著或無從於上訴程序中主張之瑕疵者，為求法律秩序安定，其訴訟標的之法律關係經判決確定後，即形成既判力，不許當事人任意提起再審之訴推翻之。故所謂「適用法規顯有錯誤」係指原確定判決所適用的法規有顯然不合於法律規定，或與司法院大法官解釋顯然違反，或消極的不適用法規，顯然影響判決者而言。至於法律上見解的歧異或事實認定職權的正當行使，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規顯有錯誤，而據為再審之理由。又確定判決適用法規是否顯有錯誤，是以該確定判決所確定的事實為前提，據以判斷確定判決適用法規是否顯有錯誤。因此主張認定事實錯誤或主張與確定判決所確定的事實相異之事實，均不屬「適用法規顯有錯誤」之事由範疇（最高行政法院109年度判字第7號判決意旨參照）。易言之，原確定判決若無積極適用錯誤法規或消極未適用正確法規，或詮釋現行法規明顯牴觸當時具規範效力之司法院解釋或最高行政法院裁判之情形，僅其法律見解不為當事人所信服者，即不符合上開款次所稱「適用法規顯有錯誤」之情形，無從據為再審之事由（最高行政法院62年判字第610號判例參照）。

㈡經稽之本院原確定判決駁回再審原告就原審106年度簡字第115號行政訴訟判決之上訴，理由略以：「被上訴人查得系爭土地之土地增值稅751,922元，係許秀麗代為繳納，應併入贈與總額中計算並同額自贈與總額中扣除，另印花稅7,170元非屬遺產及贈稅法施行細則第19條規定得自贈與總額中扣除之項目，受贈人負擔債務3,315,037元亦應自贈與總額中扣除，再扣除免稅額1,000,000元，贈與總額為2,854,963元

，乘上稅率12%，減累進差額147,000元，重核復查決定應納贈與稅額為195,595元（見原處分卷1第613頁），計算式如下：【（土地公告現值7,170,000＋土地增值稅751,922－受贈人負擔債務3,315,037－土地增值稅751,922－免稅額1,000,000＝贈與稅總額2,854,963）x稅率 12%－累進差額147,000＝應納贈與稅195,595】計算上述應納贈與稅額195,595元之加減項目，經訴願決定及原判決均予以維持，嗣經本院審酌後，並無違誤。」「關於上訴人主張土地增值稅及印花稅應自贈與總額中扣除乙節：經查，系爭土地之土地增值稅751,922元，係許秀麗代為繳納，依臺灣中小企業銀行埔里分行提示資料所示，93年3月31日許秀麗將現金760,000元存入盧樹蓬（原名：盧國宏）帳戶，同日由盧樹蓬之帳戶轉帳繳納，依上開法令規定，應併入贈與總額中計算並同額自贈與總額中扣除，對於本件贈與價額之認定不生影響。又印花稅非屬遺產及贈稅法施行細則第19條規定得自贈與總額中扣除之項目。故上訴人主張之計算式中，僅將土地增值稅751,922元列為減項，未列為加項，另又扣除不得扣除之印花稅7,170元，即於法未合，其該部分上訴之主張委無足採。」「上訴人與被上訴人爭執最烈之編號4，貸款金額2,000,000元，貸放日期為86年9月24日至91年9月24日之債務，究係由張銘佐擔任借款人，許秀麗僅為連帶保證人？抑或許秀麗亦同為借款人？換言之，張汶肇既為受贈人，而其嗣後貸款清償張銘佐及許秀麗之金額，就本件而言，僅得於許秀麗借貸之債務範圍內，始得主張附負擔之贈與而予以扣除，逾此部分之請求，既非許秀麗之清償義務，即不得主張扣除。臺灣銀行埔里分行99年7月1日提供之借款明細表，認定該筆借款係由許秀麗借款；嗣於100年2月17日提供之借款明細表則

認上訴人張銘佐為借款人；又於106年3月15日埔里營密字第10600008381號回函中認借款人為上訴人，許秀麗為擔保品提供人兼連帶保證人；再於107年3月6日埔里營密字第10700007171號回函中，認借款人為上訴人，許秀麗為擔保品提供人兼連帶借款人。臺灣銀行埔里分行多次回函提供相互歧異之明細內容，且相關原始資料已因逾保存期限而無法提供，囿於上述回函內容不一致，上訴人又未提示是否與許秀麗約定且明確劃分各自動用該帳戶多少資金之相關事證，只能就最原始資料（借款合約）為判斷依據，以為妥適。經本院審酌認定許秀麗僅為貸款存款帳號000-000- 000000帳戶（即授信案帳號000-000-000000）之連帶保證人，茲說明如下：⑴依據上訴人於106年提示86年簽訂之借款借據（即『個人存戶簡便融資借據』），立借據人只有張銘佐1人簽名，沒有許秀麗之簽名，是張銘佐在其個人帳號000-000 -000000帳戶，以200萬元為限額，得分筆循環透用，是一個透支型借款，張銘佐為實際借用人。而許秀麗在此『定型化契約』最後面簽名，名義為：『擔保物提供人兼借用人』，然依借據之特別條款註明，擔保物提供人兼借用人（即許秀麗），僅需就特別條款第2條對其提供之擔保品作同意確認，而借用人（即張銘佐）必須對特別條款之第1條及第2條，皆作同意確認。綜觀整個定型化契約內容足以推論，債務人應僅只有張銘佐1人，而許秀麗實質上僅為擔保物提供人之連帶保證人地位。⑵又從系爭貸款之帳戶名稱及利息之繳納來看，帳號000-000-000000（即000-000-000000），戶名為張銘佐，並不是許秀麗，且貸款利息係由張銘佐帳戶（000-000-000000）扣繳，撥放日為86年9月24日，亦可認定貸款當時，臺灣銀行埔里分行及上訴人之意思表示，借款人應僅為上訴

人。⑶再從許秀麗第1次訴願時（103年7月15日）自己提示臺灣銀行於100年2月17日出具之『許秀麗、張銘佐借款合計944萬8,955元（借款明細表如下）：94年5月4日由張汶肇清償500萬元』1紙所載系爭借款之借款人為張銘佐之記錄相符。⑷況且，系爭貸款係由張汶肇清償，許秀麗之不動產尚無進行拍賣程序，許秀麗尚未依其連帶保證人地位負償還債務責任，故張汶肇清償系爭貸款，係替上訴人清償貸款，自不得自許秀麗之贈與總額中扣除。4.上訴人主張臺灣銀行埔里分行於107年3月6日以埔里營字第10700007171號函明確函覆原審法院系爭貸款之借款人為張銘佐，許秀麗係擔保品提供人兼連帶借款人，惟原判決仍認定許秀麗為連帶保證人，事實認定與該函內容不符，有判決違背法令之情形云云。經查，原判決雖於判決理由（三）中，敘明『……本院審理中再次函詢臺灣銀行埔里分行，並請確認何者屬實？前後明細表相互歧異之原因何在？嗣經臺灣銀行埔里分行於107年3月6日再度確認借款人係為張銘佐，許秀麗僅為連帶保證人。』，惟尚於後續理由中敘明系爭貸款之債務人僅為張銘佐，不因其定型化契約文字就許秀麗部分加註『兼借用人』，即得變更系爭借款主體成為張銘佐與許秀麗之共同借貸之認定心證，略以：『……（四）再查，經被告機關所屬埔里稽徵所函詢臺灣銀行埔里分行，該分行於99年7月16日函復「客戶貸款基本資料及截至99.7.7止貸款餘額表」1紙顯示，與本件系爭土地相關之借款有4筆，其中戶名為許秀麗只有2筆，即帳號000-000-000000及000-000-000000，另1筆帳號000-000-000000之戶名為張銘佐，上開3筆借款與臺灣銀行歷次函復結果一致，尚無爭議。其餘1筆也就是系爭貸款，帳號000-000-000000（即000-000-000000），戶名為張銘佐，並

非許秀麗，且貸款利息係由張銘佐帳戶（000-000-000000）扣繳，撥放日為86年9月24日。（五）原告於106年（第2次訴願時）始提示86年簽訂之借款借據，此『個人存戶簡便融資借據』，立借據人只有張銘佐之簽名，沒有許秀麗之簽名，是張銘佐在其個人帳號000-00 0-000000帳戶，以200萬元為限額之循環透支借款，張銘佐為借用人，許秀麗則為物上擔保人，此有卷附『定型化契約』簽名為憑。而依該借款契約條款約定，特別條款註明，擔保物提供人兼借用人（即許秀麗），僅需就特別條款第2條對其提供之擔保品作同意確認，然借用人（即張銘佐）須對特別條款之第1條及第2條，皆作同意確認。顯見該筆貸款之債務人僅為張銘佐，自不因其定型化契約文字就許秀麗部分加註『兼借用人』，即得變更系爭借款主體成為張銘佐與許秀麗之共同借貸。（六）綜上所述，臺灣銀行埔里分行於99年7月1日出具之借款明細表，顯有誤植，自難採據。上述編號4，金額2,000,000元，貸放日期為86年9月24日至91年9月24日之債務，係屬張銘佐之借款債務，許秀麗僅為連帶保證人，故張汶肇清償該筆貸款，並非替許秀麗償還債務，而係替張銘佐清償債務，自不得於許秀麗贈與稅計算時，列為贈與之負擔予以扣除。……』核其認定，並無違背經驗法則、證據法則，上訴人上開主張，核無足採。」等理由，據以駁回其上訴，有卷附原確定判決可按。

㈢經核本院及原審於前訴訟程序係行使職權為證據之取捨及評價後，再憑以認定事實，進而適用法律，已於原確定判決理由詳敘論斷之依據，雖與再審原告所主張「贈與附有負擔者，由受贈人負擔部分應自贈與額中扣除」與「不動產贈與移轉所繳納之土地增值稅、印花稅得自贈與總額中扣除」之結

論相殊，殊難認構成積極適用錯誤法規或消極未適用正確法規，或闡述法律見解有明顯牴觸司法院解釋或最高行政法院裁判先例之情形。而觀諸再審原告上開狀陳各節，無非反覆陳明其於前訴訟程序所主張之法律見解，不能因未獲採取，即指摘原確定判決具有適用法規顯有錯誤之再審理由。

七、綜上所述，本件原確定判決經依職權取捨證據及認定事實後，認定再審原告之主張不可採，顯不符合行政訴訟法第273條第1項第1款所稱適用法規顯有錯誤之情形至明。再審原告徒憑其主觀見解指摘原確定判決具有該款規定之再審事由，據以提起再審之訴，顯無理由，爰不經言詞辯論，逕以判決駁回之。

八、據上論結，本件再審原告之訴顯無再審理由，爰依行政訴訟法第278條第2項、第98條第1項前段、第104條，民事訴訟法第85條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　6　　月　　30　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　林　靜　雯

法　官　蔡　紹　良

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　6　　月　　30　　日

書記官　凌　雲　霄