臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@109年1月15日辯

原　　告　吳金龍
訴訟代理人　林俊欽　律師
被　　告　雲林縣稅務局
代　表　人　張永靖
訴訟代理人　劉俊麟
　　楊明儒
　　閻嫩堤

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服中華民國108年9月5日雲林縣政府府行法一字第1082903986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、事實概要及其證據：

原告於民國104年3月12日向被告所屬虎尾分局（下稱虎尾分局）申報買賣移轉所有雲林縣○○鎮○○段○○○○號土地（下稱系爭土地，面積95.31平方公尺，權利範圍全部），並申請依土地稅法第34條第1項至第4項規定，按自用住宅用地稅率，核算應納土地增值稅新臺幣（下同）179,627元（本院卷79、89-91頁之徵銷明細清單、土地增值稅【土地現值】申報書及土地所有權人無租賃情形申明書）。嗣虎尾分局辦理自用住宅用地案件租賃情形清查，查得系爭土地其上房屋（門牌：雲林縣○○鎮○○街○○號，下稱系爭房屋，本院

卷155-157頁之建築改良物所有權狀）於出售前1年內有出租情事，虎尾分局乃依土地稅法第34條第2項規定，以108年3月7日雲稅虎字第1081261639號函（下稱原處分，本院卷21-22頁）重新核定系爭土地應改按一般用地稅率繳納土地增值稅590,553元，經減除已納稅額179,627元，並補徵土地增值稅410,926元（本院卷81-83頁之土地增值稅繳款書）。原告不服，申請復查，未獲變更（本院卷25-28頁之被告108年5月24日雲稅法字第1080800076號復查決定）。提起訴願，亦遭決定駁回（本院卷31-35頁之108年9月5日雲林縣政府府行法一字第1082903986號訴願決定書），遂提起本件行政訴訟（本院卷13-17頁之起訴狀）。

二、原告主張略以：

（一）原告所有系爭房屋，曾於96年11月1日至97年10月31日由楊春誌向原告租賃，惟因楊春誌無力繳交租金，遂改由其胞妹楊雅鳳承租並繳交每月租金9,000元。楊雅鳳租賃系爭土地及房屋時，前後3次與原告辦理公證書，由3份公證書所載之租賃時間觀之，可知租賃時間前後接續未曾中斷。租賃期間之租金，均由楊雅鳳設於土地銀行虎尾分行00000000000000000帳號、及台灣企銀豐原分行00000000000000000帳號，轉匯至原告設於中華郵政00000000000000帳號，每月9,000元租金之最後一筆資料是102年10月8日，亦與最後1份租賃契約之租賃期間相近。最後1個月即102年11月份租金是以押租金16,000元抵付，租期屆滿後楊春誌及楊雅鳳兄妹即搬離系爭房屋另行居住他處。

（二）原告質疑與楊春誌間之租賃契約是虛偽之理由：

1、原告與楊春誌之租賃契約跟原告與楊雅鳳公證之租賃契約，兩者有5個月租賃期間重疊（102年7月1日至102年11月3

0日）。按理，原告為求契約關係慎重，既已先跟楊雅鳳辦理公證，並由楊雅鳳以其前開帳號轉匯繳交每月租金，豈有可能再與其兄楊春誌在同一租賃標的物上再成立租賃契約。且楊春誌早已無力支付租金才由其妹楊雅鳳出面與原告訂約並公證，而原告與楊春誌間之契約並未經公證，楊春誌也不曾支付過租金給原告。

2、楊春誌交付給雲林縣政府的租賃契約影本及相關文件，目的是為申請中低收入戶租金補貼之用。契約首頁上載有「102年8月7日已登錄」字樣，應係楊春誌申請雲林縣政府憑辦補助之日期，但原告早已在101年12月1日至102年11月30日即與楊雅鳳成立租賃契約並經公證在案，豈有可能與楊春誌在102年7月1日再成立該契約。況楊春誌尚且須向雲林縣政府申請微薄之中低收入戶租金補貼，可見其經濟狀況甚差，豈有能力再向原告承租房屋？故楊春誌的租賃契約極有可能是為申請補助所偽造。

（三）本案在申請復查階段及訴願階段囿於被告、雲林縣政府實務上，並未傳訊楊春誌及楊雅鳳兄妹證述系爭土地、房屋租賃之實況及契約之真實性，原告僅能單方面檢具相關匯款資料及系爭土地、房屋之水費、電費繳款單據，間接證明系爭土地、房屋在虎尾分局認定之期間（即103年3月12日至104年3月12日）並無租賃予楊春誌之可能性，故被告核課原告補繳土地增值稅於法無據等語，並聲明求為判決撤銷原處分、復查決定及訴願決定（本院卷137頁之準備程序筆錄參照）。

三、被告略以：

（一）原告於104年3月12日向虎尾分局申報買賣移轉系爭土地，並申請系爭土地符合土地稅法第34條第1項至第4項規定，

按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。虎尾分局以104年3月30日雲稅虎字第1041262639號函，請財政部中區國稅局虎尾稽徵所（下稱虎尾稽徵所）提供原告所有系爭房屋自103年3月12日至104年3月11日止租賃及執行業務所得資料，經虎尾稽徵所以104年3月31日中區國稅虎尾綜所字第1041901429號函復，尚查無原告於該期間之所得，且原告於104年3月12日「土地所有權人無租賃情形申明書」已申明「無他人設立戶籍，亦確無出租情事」。虎尾分局乃按自用住宅用地稅率，核定系爭土地應納土地增值稅179,627元。

（二）嗣虎尾分局辦理自用住宅用地案件租賃情形清查，於107年12月19日分別以雲稅虎字第1071268000號函、第0000000000號函請雲林縣政府、虎尾稽徵所提供原告103、104年度出租系爭房屋之租賃契約等相關資料，經雲林縣政府以107年12月27日府建用二字第1070572474號函，檢送楊春誌申請租金補貼之租賃契約書（租賃期間：102年7月1日至103年6月30日）；另虎尾稽徵所以107年12月21日中區國稅虎尾綜所字第1072905462號函復，原告於103年度有設算租賃所得54,000元，承租人楊○誌、租賃期間：103年1月1日至103年6月30日。是系爭土地顯與土地稅法第34條第2項規定之情形相符，故虎尾分局以原處分重新核定系爭土地應納土地增值稅590,553元，並補徵土地增值稅410,926元。

（三）本件之客觀舉證責任：

1、參照稅法學者陳清秀所著稅法總論第5章稅捐權利保護，可知行政訴訟審理之客觀舉證責任分配，一般採規範說（即法律要件說），認為在事實不明的情形，其不利益原則

上應歸屬於由該項事實導出有利之法律效果之訴訟當事人負。亦即主張權利或權限之人，於有疑義時，除法律另有規定外，原則上應就權利發生事實負舉證責任；而否認權利或權限之人，或主張相反權利之人，對於權利之障礙或消滅或抑制之事實，負舉證責任。

2、被告補徵系爭土地增值稅，已盡客觀上之舉證責任：

虎尾分局係依據雲林縣政府107年12月27日函檢送楊春誌申請租金補貼之租賃契約書（租賃期間：102年7月1日至103年6月30日），上開租賃契約書亦有原告之簽名蓋章。而原告亦經財政部中區國稅局依據上開租賃契約，核定原告103年度設算之租賃所得54,000元。是系爭契約在未經有關主管機關或司法機關確認偽造而屬無效之前，應認為真實。

3、原告未盡客觀舉證責任：

⑴原告提供與楊雅鳳就系爭房屋成立房屋租賃公證書（期間：99年8月9日至101年7月31日、101年8月1日至101年11月30日、101年12月1日至102年11月30日），上開租賃公證書並無疑義。惟原告主張楊春誌向雲林縣政府申請租金補貼之租賃契約，可能是為申請補助所偽造，並未盡客觀上舉證責任。原告應向雲林縣政府主張系爭契約係屬偽造，並撤銷楊春誌102年7月1日至103年6月30日之不法租金補貼，或同時向地檢署提起刑事告訴，並經法院判決確定，以盡客觀上舉證責任。

⑵原告主張被告於復查階段未傳訊楊春誌及楊雅鳳兄妹，以確認該契約之真實性云云，惟被告已盡客觀上舉證責任，系爭契約如屬偽造，應由原告負客觀上舉證責任，而非由被告再負擔客觀上之舉證責任。原告主張顯超出被告依職

權調查之範圍及違反證據法則。

4、原告未提供與楊春誌所訂之系爭契約經雲林縣政府撤銷租金補貼，或法院判決係屬偽造確定之證據前，虎尾分局依據系爭契約，並據以補徵系爭土地增值稅410,926元，難謂與法不合等語，並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本件事實欄所載事實，有上開證據可稽，應堪認定。本件兩造之爭點為：被告原處分是否合法？茲論述如下：

（一）本件應適用之法令：

1、按土地稅法：

⑴第2條第1項規定：「本法之主管機關：在中央為財政部；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。」。

⑵第9條規定：「本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」。

⑶第34條第1項及第2項規定：「（第1項）土地所有權人出售其自用住宅用地者，都市土地面積未超過3公畝部分或非都市土地面積未超過7公畝部分，其土地增值稅統就該部分之土地漲價總數額按百分之10徵收之；超過3公畝或7公畝者，其超過部分之土地漲價總數額，依前條規定之稅率徵收之。（第2項）前項土地於出售前1年內，曾供營業使用或出租者，不適用前項規定。」。

2、次按：

⑴財政部68年10月26日台財稅字第37517號函意旨：「關於『曾供出租使用』之日期應如何認定：一、凡有租賃資料可稽者，以租賃資料所載之日期為準。二、凡無租賃資料可稽者，應以查得之租賃起迄日期為準。」。

⑵財政部80年7月16日台財稅字第800709156號函意旨略以：「主旨：土地稅法第34條第2項所稱『出售前1年內』之期間計算，以出售日之前1日起往前推算1年。」。

⑶查上開函釋係財政部基於主管機關之權限，為執行上述土地稅法之規定，依職權對於細節性、技術性事項所為之釋示，經核符合前開土地稅法之規定，且未增加法律所無之限制，得予援用。

（二）本件原告於104年3月12日向虎尾分局申報買賣移轉所有系爭土地，並申請按自用住宅用地稅率，核算應納土地增值稅179,627元。嗣經虎尾分局辦理自用住宅用地案件租賃情形清查，查得系爭房屋於出售前1年內有出租情事，被告乃以原處分核定補徵一般用地稅率與自用住宅用地稅率差額土地增值稅計410,926元等情，已如前述，依上述法令規定及說明，經核無不合。

（三）原告雖以前揭情詞以資爭議，然查：

1、由上開規定可知，土地稅法第9條規定已就自用住宅用地立法定義為「本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地」，因此土地「無出租或供營業」乃為適用同法第34條自用住宅優惠稅率之前提條件之一，此項前提條件係屬土地使用之客觀狀態，核與土地所有權人之主觀意思無涉；亦不因出租者身分及有無權限而有不同（最高行政法院88年度判字第51號判決意旨參照）。又按行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條規定，可知當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。是本件土地稅法第34條關於土地所有權人出售其自用住宅用地適用較低之特別稅率課徵土地增值稅規定，為稅捐優惠事項

，自應由主張者負客觀舉證責任。

2、經查，虎尾分局以107年12月19日雲稅虎字第1071268000號函（本院卷97頁）及107年12月19日雲稅虎字第1071268011號函（本院卷99頁），分別向雲林縣政府及虎尾稽徵所查詢原告於103、104年度出租系爭房屋之租賃面積（樓層）範圍、租賃起迄期間及承租人等資料，並說明如有相關租賃契約等書面文件，請一併提供。嗣經虎尾稽徵所107年12月21日中區國稅虎尾綜所字第1072905462號函（本院卷109頁）復略以：「．．．說明：．．．二、經查吳君所有旨揭房屋103年度設算之租賃所得如下：（一）租賃所得：54,000元。（二）承租人：楊○誌。（三）租賃期間：103年1月1日至103年6月30日。（四）租賃面積：旨揭房屋。三、另查旨揭房屋104年度無設算租賃所得。」雲林縣政府亦以107年12月27日府建用二字第1070572474號函（本院卷101頁）檢送系爭房屋之租賃契約書（本院卷103-107頁）1份，該租賃契約書上記載：「．．．契約出租人吳金樹（以下簡稱為甲方）；承租人楊春誌（以下簡稱為乙方）．．．租賃契約條件列明於左：第1條：甲方房屋所在地及使用範圍：雲林縣○○鎮○○街○○號。第2條：租賃期限經甲乙雙方洽訂為．．．即自民國102年7月1日起至民國103年6月30日止．．．。第3條：租金每個月新臺幣玖仟正．．．。甲方：吳金龍（簽名並蓋章）．．．乙方：楊春誌（簽名並蓋章）．．．。中華民國102年7月1日」等語。再者，原告訴訟代理人於108年12月19日本院準備程序時陳稱：「（法官：提示．．．該租賃契約書是否由原告簽名蓋章？）原告訴訟代理人：我也曾向當事人建議提起偽造文書訴訟，但是又怕系爭契約萬一真

的是吳金龍親自簽訂契約，又有誣告的問題．．．。」（本院卷138-139頁之該筆錄參照），由此可知，原告亦不否認該租賃契約書中原告簽名蓋章之真正。從而，原告所有系爭房屋於103年1月1日至103年6月30日有出租予楊春誌之事實，應堪認定。

3、本件原告於104年3月12日向虎尾分局申報買賣移轉系爭土地，並申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，惟依前揭規定及說明，自用住宅用地於出售前1年內，曾供營業使用或出租者，即不適用土地稅法第34條第1項規定之優惠稅率；而自用住宅用地出售前1年內之期間計算，係以出售日之前1日起往前推算1年。依上開租賃契約所載之日期（即102年7月1日起至103年6月30日止），可知原告於104年3月12日出售系爭土地之前1年內（即自103年3月12日至104年3月11日止），有將系爭房屋出租予楊春誌，被告以原處分認定系爭土地原按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅179,627元，應改按一般用地稅率重新核算應納稅額590,553元，原告尚應補繳土地增值稅410,926元，依法核屬有據。

4、原告主張其與楊春誌間之租賃契約疑屬偽造，該契約應係楊春誌向雲林縣政府申請租金補貼所為云云。惟依上開規定及說明，原告主張有積極事實之發生而得適用土地稅法第34條第1項規定之優惠稅率，依法應由主張該積極事實存在之原告負其舉證責任。況系爭租賃契約是否為楊春誌所偽造，事涉刑事偵查及審判權責，惟行政法院之本院並無此權限，原告既未就其主張系爭租賃契約疑屬偽造，而提起刑事告訴，並提出經刑事法院確定之判決以實其說，而僅指摘並否認系爭房屋出租之事實及系爭房屋租賃契約

書之真正，自不足採。

5、又原告主張：系爭房屋其於99年8月9日至101年7月31日、101年8月1日至101年11月30日、101年12月1日至102年11月30日，與訴外人楊雅鳳簽訂租賃契約並為公證，故原告不可能於102年7月1日至103年6月30日再與楊春誌簽訂系爭租賃契約云云。惟就原告所提出系爭房屋100年至103年之臺灣自來水股份有限公司繳費一覽表（本院卷145-147頁）觀之，其系爭房屋繳納水費月份103年4月至8月（每2個月收費1次），分別為191元、245元、381元（其中每2個月之水費及清潔費各為156元及35元、196元49元、294元及81元），均非基本度數之費用，而有相當之使用量，顯係有人居住使用；但原告主張其與楊雅鳳簽訂之租賃契約公證，早已於102年11月30日期滿，而該段用水期間剛好落在原告與楊春誌簽訂之上述租賃契約之期間。原告雖又主張：該段用水期間可能是原告家人來使用，且原告有去裝潢系爭房屋所致，但裝潢工人均不願作證（本院卷141頁之上述準備程序筆錄參照）云云，並提出系爭房屋現況照片（本院卷187-201頁）為證。經查，原告上述照片是要證明102年12月至103年1月間有經過整理之情形（本院卷209頁之言詞辯論筆錄參照），但該段期間與前述103年4月至8月期間之用水繳費並無關連；此外，原告就此主張又無法舉證以實其說，亦未能提出系爭房屋於其出售系爭土地前1年未有出租事實之確切證據，則被告依上開租賃契約認定系爭房屋於原告租售前1年內有租賃關係，依法核無不合。

五、結論：原處分依法核無不合；訴願決定予以維持，亦無違誤。原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確

，且兩造其餘攻擊防禦方法，均核與本件判決結果不生影響，爰不一一論述，附此敘明。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　2　　月　　5　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官　王　德　麟

法　官　蔡　紹　良

法　官　詹　日　賢

以上正本證明與原本無異。

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（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
（一）符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。

(續上頁)

（二）非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　109　　年　　2　　月　　5　　日

書記官　詹　靜　宜