# 高雄高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度簡上再字第

再審原告　屏東縣政府財稅局

代表人　程俊

再審被告　第一金資產管理股份有限公司

代表人　周朝崇

上列當事人間地價稅事件，再審原告對中華民國108年4月16日本院107年度簡上字第52號判決，本於行政訴訟法第273條第1項第1款事由提起再審之訴，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、事實概要：

緣訴外人王錦昌所有坐落於屏東縣○○鎮○里○段○○○○號土地（下稱系爭土地），於民國93年12月6日經臺灣屏東地方法院（下稱屏東地院）民事執行處執行拍賣，由訴外人張家輝拍定，再審原告遂按拍定價額計算漲價額，課徵土地增值稅計新臺幣（下同）372,631元，並以93年12月17日屏稅恆分壹字第0930011442號函知執行法院代為扣繳，同時以93年12月17日屏稅恆分壹字第0930011561號函通知張家輝及王錦昌，系爭土地如符合減免優惠要件者，應於文到30日內檢附相關證明文件提出申請，該函於93年12月21日郵寄送達在案。嗣經執行法院於94年1月4日製作分配表，並於94年1月27日實行分配在案。第一順位抵押債權人龍星昇第五資產管理股份有限公司將拍賣價金不足清償之債權額轉讓他人，輾轉由再審被告受讓取得。再審被告遂於103年9月9日以（103

）第一資管業字第237號函向再審原告主張其為王錦昌之債權人兼抵押權人，申請依土地稅法第39條之2第4項規定，按89年1月6日土地稅法修正施行日當期之公告土地現值為原地價計算漲價總數額課徵土地增值稅，並依稅捐稽徵法第28條規定，請求再審原告將納稅義務人王錦昌溢繳之系爭土地增值稅退還原執行法院。案經再審原告審認再審被告未於法定期限內提出證明文件及退稅請求權已因時效完成而消滅為由，以103年10月14日屏稅恆分壹字第1030704476號函否准再審被告申請，再審被告不服，循序提起行政訴訟，經屏東地院104年度簡字第8號判決駁回，再審被告不服提起上訴，經本院104年度簡上字第76號判決將原審判決廢棄，發回原審法院更審。嗣原審法院以105年度簡更字第2號判決駁回，再審被告不服提起上訴，經本院106年度簡上字第12號判決將原審判決廢棄，發回原審法院更審。嗣原審法院以106年度簡更（二）字第1號判決（下稱原判決）撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）；再審原告應依再審被告之申請，作成准予退還土地增值稅372,631元及自94年1月27日起依各年度郵政儲金一年期定期金固定利率，按日加計利息，退還屏東地院民事執行處重新分配之處分。再審原告不服，提起上訴，經本院107年度簡上字第52號判決（下稱原確定判決）駁回其上訴確定在案。再審原告認原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由，遂提起本件再審之訴。

二、再審原告主張及聲明：

(一)原確定判決構成行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由：

1、依民事訴訴法第277條前段所訂客觀舉證責任之分配及司法院釋字第537號解釋所顯示納稅義務人協力義務之法理可知

，稅捐稽徵機關雖負有職權調查義務，惟此一義務並非無限上綱，於稽徵程序中基於證據偏在性，納稅義務人亦負有協力義務，尤其在「稅捐減項要件事實」之情形，納稅義務人更負有客觀舉證責任，倘若其未履行協力義務，且稅捐稽徵機關依所調查之資料亦無從判定「稅捐減項要件事實」之存在時，納稅義務人即應承擔此一舉證不足之不利益結果，而不得主張其有稅捐減項相關規定之適用。再審原告依據行為時稅捐稽徵法第6條規定核課土地增值稅，並由執行法院代為扣繳，且系爭土地經執行法院於93年12月6日拍定後，依財政部89年9月6日台財稅第0000000000號函釋（下稱財政部89年9月6日函）、89年11月8日臺財稅第0000000000號函釋（下稱財政部89年11月8日函），應由權利人、義務人或債權人「主動檢附」農業用地相關證明文件，向再審原告提出申請，惟權利人、義務人及債權人，均未檢附農業用地之相關證明文件供核，再審原告課稅處分並無違誤，自無稅捐稽徵法第28條規定之情事。另臺灣彰化地方法院106年度簡字第27號判決、臺中高等行政法院107年度簡上字第21號判決及107年度簡上再字第10號判決採用相同見解。惟原確定判決卻以納稅義務人或債權人無檢附相關證明文件向稽徵機關申請為必要，稽徵機關自應本於職權調查認定拍賣土地是否符合土地稅法第39條之2第4項要件，故原確定判決顯有土地稅法第39條之2第4項適用法規不當之情事。

2、土地稅法第39條之2第4項修正施行後第1次移轉而應課徵土地增值稅時，欲依該項修正後規定享受租稅優惠者，關於是否同時符合「農業用地」及「依法作農業使用」要件之判斷，自應以該項規定修正施行日即89年1月28日為基準時點，惟實務上無法明確得知系爭土地89年1月28日之使用情形，

僅得以89年1月前後之航照圖推斷系爭土地於89年1月28日之使用情形。蓋距離事實發生之時點愈久，稽徵機關認定即愈困難，況且土地之使用現況、用途，惟土地所有權人或相關權利、義務人知之最稔，稽徵機關囿於人力、時間本難加以查核。故前揭財政部函釋賦予納稅義務人申報之協力義務，以確認課稅事實是否存在。綜上所述，不論從證據掌控或利益歸屬之觀點，均應由主張適用構成減輕稅賦之土地稅法第39條之2第4項規定要件者負擔舉證責任，若稅捐減項要件事實處於真偽不明無法判定之情況時，再審被告即應承擔此舉證不足之不利益結果，而不得主張有稅捐減項相關規定之適用。

(二)聲明：原確定判決廢棄。再審被告之訴駁回。

三、再審被告主張及聲明：

(一)再審原告所主張之事由及所提出之證據，皆已於原確定判決審理時提出，顯然不符提起再審之要件。

(二)聲明：駁回再審之訴。

四、本院之判斷：

(一)、應適用的法令：

1、行政訴訟法第236條之2第4項：「簡易訴訟程序之抗告、再審及重新審理，分別準用第四編至第六編規定。」第273條第1項第1款：「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。……：一、適用法規顯有錯誤。」第275條第1項：「再審之訴專屬為判決之原行政法院管轄。」第278條第2項：「再審之訴顯無再審理由者，得不經言詞辯論，以判決駁回之。」

2、土地稅法第39條之2第4項：「作農業使用之農業用地，於本法中華民國89年1月6日修正施行後第1次移轉，或依第1項規

定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」

(二)本院判斷如下：

1、所謂「適用法規顯有錯誤」，係指確定判決就事實審法院所確定之事實而為之法律上判斷，有適用法規錯誤之情形。即確定判決所適用之法規有顯然不合於法律規定，或與司法院現尚有效之解釋，或最高行政法院尚有效之判例顯然違反者，至於法律上見解之歧異或事實之認定，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規錯誤，而據為再審之理由。

2、再審原告以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由而提起再審之訴，無非以：稅捐稽徵機關就課稅要件事實負有職權調查義務，並非表示納稅義務人即得豁免申報協力義務，倘未履行協力義務，且稅捐稽徵機關依所調查之資料無從判定「稅捐減項要件事實之存在時」，納稅義務人即應承擔此一舉證不足之不利益，而不得主張其有稅捐減項相關規定之適用，再審被告未檢附農業用地之相關證明文件向再審原告提出申請，再審原告課稅處分並無違誤，自無稅捐稽徵法第28條規定之情事。惟查，原確定判決業已敘明：「(1)……無買賣雙方申報土地移轉現值程序之法院拍賣移轉情形，若拍賣土地確符合行為時土地稅法第39條之2第1項規定之免徵土地增值稅要件，係當然發生免稅效果，核與納稅義務人或相關權利人有無提出申請促使稽徵機關注意無涉，且同法施行細則第58條（規定同農業發展條例施行細則第15條）並非關於發生免稅效果之規定（最高行政法院103年度判字611號判決意旨參照）。準此，人民於拍賣當時縱未提出申請以促使稽徵機關注意，惟稽徵機關亦應依職權調

查拍賣土地是否合於土地稅法第39條之2第1項免徵之規定，倘稽徵機關未依職權調查予以免徵，即構成稅捐稽徵法第28條第2項規定適用法令錯誤之情形。(2)上開最高行政法院決議固係針對土地稅法第39條之2第1項免徵土地增值稅情形，然相對於土地稅法第39條之2第4項規定墊高原地價計算漲價總數額之情形，其條文並未有納稅義務人得「申請」之明文規範，且土地稅法施行細則第58條之檢附相關證明文件之適用範圍，亦不及於土地稅法第39條之2第4項規定之情事，故基於舉重以明輕之法理，土地稅法第39條之2第4項規定之適用，更毋庸以納稅義務人或債權人有檢附相關證明文件向稽徵機關申請為必要，稽徵機關自應本於職權調查認定拍賣土地是否符合土地稅法第39條之2第4項要件。…。(4)綜上所述，系爭土地於89年1月28日基準時點之使用狀況，合於土地稅法第39條之2第4項規定要件者，當然發生減免土地增值稅之效果，本無待人民之申請，核與納稅義務人王錦昌或執行債權人有無檢附相關證明文件向其提出申請無涉。上訴人主張納稅義務人或執行債權人未盡協力義務，自可不適用土地稅法第39條之2第4項規定核課土地增值稅，並無可採。」等詞，為其論斷之依據，而判決駁回再審原告之訴。經核原確定判決所適用之法規並未與該案應適用之現行法規相違背，或與現存司法院解釋或最高行政法院之判例有所牴觸，再審原告所主張者無非係就原判決及原確定判決已論駁不採之主張，仍以自己所持之法律見解予以爭執，並據為再審理由，故再審原告之主張核屬法律上見解之歧異主張，尚難謂係原確定判決適用法規顯有錯誤。再審原告執以指摘原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款適用法規顯有錯誤之再審事由，顯無可採。

3、再審原告復主張依財政部89年9月6日函及89年11月8日函，並無豁免納稅義務人申報之協力義務，惟原確定判決卻以納稅義務人或債權人無檢附相關證明文件向稽徵機關申請為必要，應依職權調查認定拍賣土地是否符合土地稅法第39條之2第4項要件，故原確定判決顯有適用法規不當之情事，並提出臺灣彰化地方法院106年度簡字第27號判決、臺中高等行政法院107年度簡上字第21號判決及107年度簡上再字第10號判決資為爭議。然查，上開判決並非司法院之解釋或最高行政法院之判例，原確定判決縱與其見解有所差異，亦非屬行政訴訟法第273條第1項第1款「適用法規顯有錯誤」之再審事由。又土地增值稅之核課既屬應由稽徵機關發單課徵，在無買賣雙方申報土地移轉現值程序之法院拍賣移轉，若確符合行為時土地稅法第39條之4規定要件，雖人民於拍賣當時未提出申請以促使稅捐稽徵機關注意，亦無礙稽徵機關應依職權認定正確稅額，如應適用而實際上未適用土地稅法第39條之2第4項規定，以致稅基高估，進而使核課處分所得定之稅額，高於正確之法定稅額者，則該核定處分即為自始違法之核課處分，納稅義務人事後自仍得依稅捐稽徵法第28條第2項之規定，於請求權時效期間內，以稽徵機關適用法令錯誤為由，而請求做成退還溢繳土地增值稅之行政處分，併此指明。是再審原告上開主張，即非可採。

4、綜上所述，再審原告之主張並無可採，其提起本件再審之訴所主張者，核與行政訴訟法第236條之2第4項準用第273條第1項第1款再審事由之要件不合，故其本件再審之訴為顯無再審理由，爰不經言詞辯論，逕以判決駁回之。

五、據上論結，本件再審之訴為顯無理由，依行政訴訟法第236條之2第4項、第278條第2項、第98條第1項前段，判決如主

文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　6　　日

高雄高等行政法院第一庭

審判長法官　戴　見　草

法官　邱　政　強

法官　吳　永　宋

以上正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　6　　日

書記官　陳　嬿　如