

1. 緣訴外人盧美蘭原所有位於高雄市○○區○○段（下稱○○段）170○○000○○000○○○○000○○0○○000○○0○號等 6 筆土地，於民國 93 年 11 月 5 日經臺灣高雄地方法院（下稱高雄地院）民事執行處執行拍賣，由訴外人陳宗亨及吳志輝 2 人拍定取得，案經再審被告按一般用地稅率核課土地增值稅新臺幣（下同）448,317 元、396,742 元、152,665 元、12,376 元、42,155 元、209 元計 1,052,464 元，並由高雄地院民事執行處代為扣繳在案。
2. 嗣再審原告於 104 年 4 月 7 日檢附○○段 000、000、000-0、000-0、000-0 地號等 5 筆土地（下稱系爭土地）使用分區證明書影本，申請按土地稅法第 39 條第 2 項規定免徵土地增值稅，並申請同段 000-0 地號土地依同法第 31 條第 3 項規定，就應納土地增值稅額內抵繳因重新規定地價所增繳之地價稅，且依稅捐稽徵法第 28 條第 2、3 項規定，按溢繳稅額加計利息一併退還予高雄地院。

3. 案經再審被告所屬鳳山分處（下稱鳳山分處）核認再審原告檢具系爭土地證明文件，惟本件申請距前開執行案件土地增值稅款獲分配之 94 年 1 月 24 日已逾 5 年，不適用稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定；另同段 000-0 地號土地則與土地稅法第 31 條第 3 項規定不符，爰以 104 年 4 月 30 日鳳稅分增字第 1048312206 號函（下稱原處分）否准再審原告申請。
4. 再審原告不服，就原處分否准系爭土地退還土地增值稅部分，提起訴願，遭決定駁回，就關於系爭土地部分提起行政訴訟（另關於美德段 000-0 地號土地部分，再審原告於起訴後撤回該部分之訴），經高雄高等行政法院 104 年度訴字第 442 號判決（下稱前審判決），而為以下之主文諭知：
 - A. 訴願決定及原處分均撤銷。
 - B. 再審被告應依再審原告之代位申請，作成將 1,052,255 元及自 94 年 1 月 13 日起至填發收入退還國庫支票之日止，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，退還高雄地院民事執行處重新分配之行政處分。
 - C. 再審原告其餘之訴駁回。
5. 再審被告對其不利部分，提起上訴。經本院以 106 年度判字第 487 號判決（下稱原確定判決），而為以下之主文諭知。
 - A. 前審判決主文第 1 項、第 2 項暨該訴訟費用部分廢棄。
 - B. 該廢棄部分，再審原告在第一審之訴駁回。
6. 再審原告因此以原確定判決為再審對象，主張行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款「適用法規顯有錯誤」及依同條項第 13 款及「發現『如經斟酌後可受較有利益裁判』之未經斟酌證據」，與同條項第 14 款之「足以影響於判決結論之重要證物漏未斟酌」之再審事由。提起本件再審之訴。

二、再審原告起訴主張：

1. 原確定判決錯誤適用稅捐稽徵法第 28 條第 2 項及行政程序法第 131 條之規定，無視稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之立法意旨，違背國會保留原則：
 - A. 依稅捐稽徵法第 1 條、第 28 條第 2 項、第 4 項及行政程序法第 131 條第 1 項及第 2 項之規定，並參本院 98 年度判字第 149 號判決、行政法院 86 年 8 月份庭長評事聯席會議及本院 101

年度判字第 79 號判決意旨，就稅捐稽徵事項而言，當稅捐稽徵法有規定時，即應依照稅捐稽徵法之規定辦理，且行政程序法第 131 條亦有除外規定，因此當稅捐稽徵法第 28 條第 2 項定性為特別規定時，依特別法優於普通法之法理，立法者既已明定無時效期間，原確定判決即應當然適用，而非錯誤適用行政程序法第 131 條，增加法律所無之時效期間之限制。

- B. 再從稅捐稽徵法第 28 條及行政程序法第 131 條之修法歷程中可清楚知道，稅捐稽徵法第 28 條第 2 項於 98 年修正後，稅款只要是政府機關的錯誤就沒有時效的限制，且稅捐稽徵法第 28 條既然有特別規定且已具體明確，關於稅捐事項就應優先適用稅捐稽徵法，行政程序法係針對非稅捐之其他公法上請求權之規定，兩者的立法目的不同，豈容原確定判決混淆適用紊亂法制。
- C. 綜上所述，本案已確定為再審被告即稅捐機關之適用法令錯誤，則同樣是人民申請依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定退還稅款之案件，本院 101 年度判字第 79 號先闡明稅捐稽徵法第 28 條關於納稅義務人得請求退稅期間之規定，係行政程序法第 131 條公法上請求權行使期間之特別規定，於本院 102 年度判字第 761 號判決亦認定並無時效期間之限制。惟本院自 106 年度判字第 50 號判決卻開始違反司法院釋字第 474 號及第 723 號解釋意旨，逕自限制人民請求權之時效期間，並以本於法律不溯及既往之原則，將起算日自 102 年 5 月 22 日開始。到本件原確定判決，更進一步限制將起算日自可行使時開始，提前至 94 年 1 月 13 日。原確定判決顯已違背「相同事務應為相同處理」的平等原則，適用法規顯有錯誤。
- D. 另引用財政部 102 年 10 月 9 日台財稅字第 10200144550 號解釋函令（該函文說明三之內容為「有關土地增值稅退稅案件所涉稅捐稽徵法第 28 條規定之適用，迭經本部 90 年 2 月 2 日台財稅字第 0900450602 號函及同年 15 日台財稅字第 0900450607 號函核釋有案。次依本部 95 年 12 月 6 日台財稅字第 09504569920 號令規定，非屬稅捐稽徵法第 28 條規定範

圍之退稅請求權，其請求權之消滅時效期間，應適用行政程序法第 131 條之規定。至 102 年 5 月 22 日修正公布行政程序法第 131 條規定之適用原則，法務部 102 年 8 月 2 日法律字第 10200134250 號函已有規定，檢附該函影本 1 份供參」），主張「依該函文所載，財政部顯然已再次肯認稅捐稽徵法第 28 條關於納稅義務人得請求退稅期間之規定，係行政程序法第 131 條公法上請求權行使之特別規定，本案既適用稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定請求退稅，即無行政程序法第 131 條所定 10 年請求權時效規定之適用。

2. 縱然原確定判決並無適用法規錯誤，但時效起算日應為 94 年 5 月 10 日而非 94 年 1 月 3 日：

查再審被告最後一次更改稅單，即最終本案之土地增值稅稅單為再審被告前身「高雄縣政府稅捐稽徵處」94 年 5 月 10 日高縣稅土字第 0940035093 號函（下稱再審被告 94 年 5 月 10 日函），分配期日為 94 年 11 月 21 日，而本案申請日為 104 年 4 月 7 日，並未罹於 10 年之時效。亦即不論依再審被告 94 年 5 月 10 日函的發文日或是依法院分配期日 94 年 11 月 21 日，都未逾 10 年時效之期限。因此屬於當事人發現未經斟酌之證物或得使用該證物或原判決就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌，構成行政訴訟法第 276 條第 1 項第 13 款及第 14 款之再審事由等語。

三、再審被告則以：

1. 按 98 年 1 月 21 日修正公布之稅捐稽徵法第 28 條第 2 項，雖未明文規範納稅義務人之退稅請求權時效，然時效制度涉及法安定性之問題，故不論公法請求權、私法請求權，均設有消滅時效之制度。該法無時效期間之規定，並非規定為無時效期間。次按，稅捐稽徵法第 1 條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」，102 年 5 月 22 日修正公布行政程序法第 131 條第 1 項規定：「公法上之請求權，於請求權人為行政機關時，除法律另有規定外，因五年間不行使而消滅；於請求權人為人民時，除法律另有規定外，因十年間不行使而消滅。」。此修正規定即應適用於 98 年 1 月 21 日修正之稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求

權。

2. 據此，非納稅義務人自行適用法令錯誤、計算錯誤，或其他可歸責於政府機關之錯誤，而溢繳稅款所生退稅請求權，發生於102年5月22日修正公布之行政程序法第131條第1項規定生效前者，於該規定生效後始行使時，應受10年時效期間之限制（本院105年度判字第397號判決、105年度判字第432號判決參照）。
3. 又「關於消滅時效如何起算，以及有無中斷時效之適用，行政程序法並未加以規定，應屬法律漏洞，當依法理類推適用民法有關時效相關規定；依民法第128條規定，消滅時效，自請求權可行使時起算。」（本院103年度判字第207號判決參照）。查本案稅款繳納日為94年1月24日（即本件法拍案稅款獲分配日），於該時點因稅款已繳納，納稅人退稅請求權已可行使。是依民法第128條規定，本案退稅請求權應自94年1月24日起算，再審原告於104年4月7日始向再審被告申請退還所繳稅款，顯已逾10年，其退稅請求權因罹於時效而消滅。
4. 再審原告所稱時效起算日應為再審被告94年5月10日函最後一次更改土地增值稅稅單，分配期日為94年11月21日，而本案申請日期為104年4月7日，並未罹於10年之時效乙節。惟該函係本件法拍案（高雄地院民事執行處93年執字第11486號）之訴外000地號土地，經核准適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅後更正應納稅額，將溢繳土地增值稅590,531元退還執行法院重行分配，該退稅款與本案無涉。而本案土地增值稅款於94年1月24日繳納，嗣後未曾有稅額更正情事，是本案退稅請求權應自94年1月24日起算，縱事後有退稅再分配情事，亦不影響本案退稅請求權起算日期，再審原告之訴稱實屬誤解等語。

四、本院按：

1. 本案原確定判決尚無「適用法規顯有錯誤」再審事由存在，爰說明如下：
 - A. 有關「適用法規顯有錯誤」之再審事由判準說明：
 - (1). 按再審程序乃是要法院廢棄既有之確定裁判，試圖推

翻一個已生「既判力」之法律狀態，如果再審成立，案件重新審理，原來訴訟活動的一切努力即歸於徒勞，並對法律安定狀態的維持形成重大衝擊，因此程序上必須慎重為之，現行實證法乃要求先進行門檻審查。無法通過門檻者，再審法院即無須進一步對本案進行全面重複之實體審理。

- (2). 行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款所稱「適用法規顯有錯誤」之規定，既然做為再審案件之審查門檻，其意義自然應與行政訴訟法第 243 條有關「判決違背法令」之上訴法律審理由（包括「不適用法規」或「適用不當」）予以區別，不然當特定法院對實證法規範意旨之詮釋如與當事人主觀之認知不符時，所有案件均可經由再審程序，輕易跨越再審門檻，由另一法院對同一案件進行全面重複之審理，此非再審法制之立法本旨。
- (3). 再從前開再審事由與上訴法律審理由之要件用字觀之，二者所要求合法門檻亦顯有不同，再審部分所用之文字為「適用法規『顯有』錯誤」，而上訴法律審理由之文字僅是「不適用法規」或「適用不當」，而不強調其外觀上一望即知之顯著性。亦表現出對再審程序開啟之慎重態度。在此規範背景下，所謂「適用法規顯有錯誤」在法律解釋上需有以下情形方屬之。
 - (A). 與法院主流見解有巨大差異（例如與既有判例〔惟依現行行政法院組織法第 16 條之 1 第 2 項規定「...判例，其效力與未經選編為判例之最高行政法院裁判相同。」所以既有判例之違反，於上開規定施行後究是否構成再審事由，尚有研究空間。〕或司法院釋憲解釋明顯違反者）。
 - (B). 法理之論述邏輯有嚴重且明確之瑕疵，其解釋結果亦與被解釋法規範所建立之價值或信念有直接之衝突。
- (4). 故依本院相關裁判先例意旨，所謂「適用法規顯有錯誤」，乃指「所適用之法規，顯然不合於現行法律規定、或與司法院現尚有效之大法官會議解釋、或現存有效之判例顯然違反者而言」。且此等錯誤之法律適用結果將

立即導致判決勝負結論的改變，此乃規範體系上應有之解釋結論。

B. 本案不存在「適用法規顯有錯誤」再審事由之原因：

- (1). 本案原確定判決針對稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所定之退稅請求權，採取「其請求權時效期間，自 102 年 5 月 22 日行政程序法第 131 條第 1 項修正公布之日起，依現行有效之行政程序法第 131 條第 1 項規定，應為 10 年」。且「其時效起算點，在依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定所生退稅請求權之情形，應類推適用民法第 128 條規定，自請求權可行使時起算」等法律見解。有其解釋法律之立論基礎（包括「現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項及現行行政程序法第 131 條第 1 項規定修正時間」之先後關係觀察，與「財產法性質之請求權，無論公行政對人民或人民對公行政所有者，應皆有消滅時效之適用，始符合法律安定之要求」等基本法理，此項法理原則在學理上實具高度說服力）。
- (2). 至於本院先例或行政令函對於前開法律適用事項，雖曾有不同法律見解之提出。但基於下述理由說明，充其量僅屬「法律歧異」，而未到「適用法規顯有錯誤」之程度。
 - (A). 有關「稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定之退稅請求權，有無 102 年 5 月 22 日修正公布之行政程序法第 131 條第 1 項所定 10 年時效期間適用」一節。
 - a. 對此法律適用議題，縱令本院有不同見解之判決先例（本院 102 年度判字第 761 號判決），但該不同法律見解實非該判決之主旨，僅屬附帶論及之旁論（該判決之結論仍然是駁回納稅義務人之上訴），並無進行深入之法理論述分析。故該裁判先例所採行之法律見解，即使與原確定判決有所出入，最多僅能視為「個案法律見解有所歧異」，尚難依此判決先例，即謂原確定判決「適用法規顯有錯誤」。
 - b. 至於再審原告引用之財政部 102 年 10 月 9 日台財稅字第 10200144550 號函文意旨，亦無宣示「適用稅捐

稽徵法第 28 條規定之退稅請求權者，其請求權之消滅時效期間，必然無現行行政程序法第 131 條規定之適用」。何況該等函文表明之法律見解，對本院亦無任何拘束作用，不足以據為判定本案是否存在「適用法規顯有錯誤」再審事由之依據。

(B). 在前述爭點之法律判斷結論為「有時效適用」之前提下，有關「退稅請求權 10 年時效期間之起算點，是否應自 102 年 5 月 22 日行政程序法第 131 條第 1 項修正公布之日起算，還是自請求權得行使之日起算」一節。

a. 針對此部分法律適用議題，認時效期間之起算點應為 102 年 5 月 22 日者，固有本院 105 年度判字第 432 號判決、106 年度判字第 50 號判決為憑（其判決意旨載明「……稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求權之行使在行政程序法修正公布之後者，本於法律不溯及既往原則，自修正公布後 10 年不行使即消滅」等法律見解。

b. 本院前開二則裁判先例之法律見解，固然有其法理上之立論基礎（法律不溯及既往原則），但原確定判決有關「自請求權得行使之日起算」之法律意見，亦有法理上之依據（類推適用民法第 128 條規定）。二種法律見解各有所本，縱令有所差異，亦僅屬法律見解歧異，尚不得憑此即謂「原確定判決表示之上述法律見解『適用法規顯有錯誤』」云云。

2. 再退而言之，即使「假設」本案得認有「適用法規顯有錯誤」之再審事由存在，而得開啟再審門檻，進入本案之全面審查。但基於以下之法律適用及涵攝，仍應依行政訴訟法第 280 條之規定（即「再審之訴雖有再審理由，行政法院如認原判決為正當者，應以判決駁回之」），駁回本件再審之訴。爰附帶說明如下：

A. 按本案中再審原告所取得之債權，乃是「原抵押債權人已實施抵押權強制執行但未獲完全清償」之剩餘債權，故再審原告受讓時該債權時，其債權本身並未附隨有「供擔保用」之抵押權存在。

B. 則依 100 年 4 月 26 日本院 100 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議之下述決議意旨所示，其對本件退稅請求權之行使，亦無法律上之利害關係，而不得為本件退稅請求。

- (1). ……抵押權係以物之交換價值為內容之物權，就拍賣土地課徵土地增值稅之處分，因減少該強制執行事件之抵押權人得優先受償之金額，而減損抵押權之價值，致直接侵害此等抵押權人之抵押權，故此等抵押權人對稽徵機關所為課徵土地增值稅處分有法律上之利害關係，得對違法課稅處分循序提起行政訴訟法第 4 條規定之撤銷訴訟，以為救濟。而稅捐稽徵法第 28 條規定之退稅請求，係請求稽徵機關作成准退稅之行政處分，原應由納稅義務人即債務人為之，惟因上述對違法課徵土地增值稅處分有法律上利害關係之抵押權人，其權利將因債務人是否行使退稅請求而直接受影響，自應許其於債務人怠於行使退稅請求時，得代位債務人請求稽徵機關退還溢繳之稅款予執行法院，進而於遭否准後，得循序提起行政訴訟法第 5 條規定之課予義務訴訟，以資救濟。
- (2). 至其餘債權人，縱因違法課稅處分減少其債權受分配之金額，因僅是受清償程度之經濟上利益受影響，並無法律上之利害關係，不得對違法課稅處分循序提起撤銷訴訟，亦無從代位行使稅捐稽徵法第 28 條規定之退稅請求而提起課予義務訴訟。……

3. 至於再審意旨主張「發現未經斟酌之有利證據」或「影響判決結論之重要證物漏未斟酌」之再審事由部分，依行政訴訟法第 275 條第 3 項規定，專屬高雄高等行政法院管轄，爰另為移送裁定，亦附此敘明之。

4. 總結以上所述，本件再審之訴，有關「適用法規顯有錯誤」之再審事由部分，其訴顯無再審理由，應予駁回。

五、據上論結，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 108 年 9 月 4 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 劉 介 中

法官 曹 瑞 卿

法官 林 玫 君

法官 林 文 舟

法官 帥 嘉 寶

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 108 年 9 月 4 日

書記官 徐 子 嵐

資料來源：司法院最高行政法院大法庭制度之裁判書彙編（一）（109 年 12 月版）第 477-486

頁