最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第169號

再 審原 告　春秋有限公司
代　表　人　張鑄
訴訟代理人　王泓鑫　律師
再 審被 告　新北市政府稅捐稽徵處
代　表　人　黃育民

上列當事人間地價稅事件，再審原告對於中華民國107年4月12日本院107年度判字第202號判決及106年8月24日臺北高等行政法院105年度訴字第987號判決，提起再審之訴，經臺北高等行政法院移送前來，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。

理　由

一、緣坐落新北市○○區○○段000、000、000-0、000、000、000地號等6筆土地（重測前○○○區○○○段○○○○小段00-0、00-0、000、00-0、00-0地號土地，其中橫路段000-0地號土地於民國99年10月30日分割自○○段000地號土地），宗地面積分別為384.9、620.51、16.89、24,882.03、3,449.01、902.14平方公尺；登記為呂妹、呂眛、呂明生等3人所共有（持分各1/3，下合稱系爭土地），原經再審被告以呂妹、呂眛、呂明生等3人之繼承人為納稅義務人課徵地價稅在案。嗣呂明生之繼承人即訴外人呂長霖、呂振嘉於民國104年6月18日向再審被告提出陳情異議，並經新北市中和地政事務所（下稱中和地政事務所）104年6月29日新北中地登字第1043840532號函復再審被告，系爭土地為改制前臺北縣政府99年公告屬地籍清理清查辦法第3條第10款規定（即登記名義人之姓名、名稱或住址記載不全或不符者）之土地，尚難認定為設籍於日據時期臺北州海山郡中和庄臺北廳擺接堡南勢角庄土名橫路鹿寮八十五番地之呂妹、呂眛及呂明生等3人所有。再審被告審認系爭土地係供再審原告所經營之

私立春秋墓園（下稱春秋墓園）設置殯葬設施經營殯葬服務業占有使用，遂以104年10月20日新北稅中一字第1043542334號函，依土地稅法第4條第1項第2款規定，指定再審原告自99年起為使用人，代繳系爭土地地價稅，並隨函檢送99年至104年地價稅繳款書，應納稅額合計新臺幣（下同）2,306,889元（應納稅額每人每年各為120,855元、120,885元、120,885元、135,446元、135,446元、135,446元）。再審原告不服，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院105年度訴字第987號判決（下稱原審105年判決）駁回其訴，並經本院107年度判字第202號判決（下稱本院107年判決）駁回再審原告之上訴確定（上開二判決，合稱原確定判決）。嗣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、第2款及第4款事由提起本件再審之訴（至再審原告本於行政訴訟法第273條第1項第14款事由提起再審之訴部分，則由臺北高等行政法院另為裁判）。

二、再審原告起訴主張：（一）依土地法第73條之1規定可知，自繼承開始之日起逾1年未辦理繼承登記之土地，經公告繼承人登記、地政機關列管、公開標售土地、標售後10年內繼承人尚得依其法定應繼分領取標售所得價款，顯見土地縱遭列管、甚至標售後10年內，該土地仍非「權屬不明」。又系爭土地自36年總登記至今，一直登記為呂妹（19年歿）、呂昧（22年歿）、呂明生（36年歿）3人共有，並依土地法第62條規定領得土地所有權狀，依同法第43條規定依土地法所為之登記，有絕對效力，是其權利並無變更，自非權利主體不明之土地，雖一直未辦理繼承登記，土地登記簿身分證欄與地址欄也為空白，但登記之權利內容是否不完整或與現行法令不符，其後得依地籍清理條例規定重新辦理登記，係屬另一問題，自不能以地籍清理條例否定土地法賦予的所有權，故系爭土地並非「權屬不明」。且本院79年度判字第1584號判決已查明「系爭地原共有權人既有繼承人，自難謂系爭地權屬不明」，也經主管機關於79年要求繼承人辦理繼承登

記，並因逾期未辦理繼承登記而依法於80年列管，亦顯見當時系爭土地並非「權屬不明」。又中和地政事務所106年12月29日新北中地登字第1064080513號函說明二，主要即在說明系爭土地原共有權人呂妹、呂眛及呂明生之繼承人一直都存在之事實，即可證明本院79年度判字第1584號判決以系爭土地之合法繼承人為本件地價稅納稅義務人之判斷，並無違誤，並已具既判力效力。是以，系爭土地因未辦理繼承登記而遭列管，並不能認定系爭土地即為「權屬不明」，本件自不能適用土地稅法第4條第1項第2款權屬不明之情形。惟原確定判決非但對此未予指摘，在繼承人存在情況下，竟認同系爭土地為權屬不明，否定經本院79年度判字第1584號判決所調查之事實與既判力，並認針對系爭土地76年地價稅之本院79年度判字第1584號判決之既判力不及於本件，其認定已違反土地法相關規定，有侵害土地所有權人財產權之虞，自有適用法規顯有錯誤。地價稅之納稅義務人為土地所有權人（土地稅法第3條第1項），倘土地所有權人死亡，其依法應繳納之稅捐，應由繼承人依法就未清繳之稅捐，負繳納義務（稅捐稽徵法第14條），但再審被告卻利用地籍清理條例而排除上開土地稅法、稅捐稽徵法等之適用，有消極的不適用法規之情形，自屬適用法規顯有錯誤之範疇。況本院107年判決亦均有記載，因其繼承人逾期未辦理繼承登記，故依土地法第73條之1規定，於80年9月1日開始代管等情，顯見系爭土地於99年公告前，不但已查明土地所有權人、也已查明繼承人，本院107年判決理由卻逕以「尚難認定為呂妹、呂眛及呂明生等3人所有」，適用法規顯有錯誤。且原審105年判決記載「住址空白有『住址記載不全或不符』之情事，屬地籍清理條例第32條規定之土地」，惟所謂空白，與地籍清理條例第32條之記載不全或不符，有不當聯結之違法，自適用法規顯有錯誤。（二）再審被告係以104年6月30日新北稅中一字第1043519411號函等函文分別撤銷呂明生95年至103年地價稅，撤銷呂妹95年至103年地價稅及呂眛97年至103年

地價稅，違背再審被告慣以復查決定撤銷原課稅處分之作法，自屬違法撤銷處分，則土地共有權人呂妹、呂昧及呂明生上揭年度地價稅之撤銷並不合法，自仍應由繼承人負地價稅納稅義務。惟本院107年判決及原審105年判決對此未予指摘，反以權屬不明向再審原告課稅，其判決所持理由與主文顯有矛盾。（三）新北市政府殯葬管理處105年1月28日新北殯秘字第1053460351號函說明三指出，春秋墓園目前尚無任何公司或行號取得其設施經營業許可，本院79年度判字第1584號判決亦指出，已故呂妹、呂昧、呂明生之輪值管理遺產代表人呂禮文將包含系爭土地計16筆土地，出售予王贊元，其又將土地授權再審原告設計建設春秋墓園等情，顯然春秋墓園確非再審原告所經營，而再審原告於上訴理由亦從未主張「原判決逕認春秋墓園為上訴人所經營，有理由不備之違法」等語，惟本院107年判決卻根據再審原告未主張之理由為判決，判決所持理由與主文顯有矛盾。（四）依民法第832條及殯葬管理條例規定可知，春秋墓園土地之使用人應是埋葬於春秋墓園往生者之家屬，再審原告僅屬管理人，並非繳納本件地價之納稅義務人，本院107年判決及原審105年判決並未說明究竟憑何認定再審原告為土地使用人，即命再審原告繳納地價稅，自有判決理由與主文矛盾。（五）參與本院107年判決的本院帥嘉寶法官，其父親亦葬於春秋墓園，墓基購於85年間，帥嘉寶法官為使用人，即與土地使用人與代繳義務人之認定有民事訴訟法第32條第4項第3款「共同義務人」之關係，卻參與本院107年判決之裁判，自有依法應迴避之法官參與裁判等語，求為廢棄本院107年判決及原審105年判決；訴願決定及復查決定均撤銷。

三、再審被告則以：本院79年度判字第1584號判決係關於再審原告代繳系爭土地76年度地價稅之爭執，本件則係指定再審原告自99年起，負責代繳系爭土地99年至104年地價稅，訴訟標的不相同，該判決尚無拘束本件之效力。又系爭土地因繼承人逾期未辦理繼承登記，經中和地政事務所依土地法第73

條之1規定報請改制前臺北縣政府代管；嗣中和地政事務所查無該土地之被繼承人身分證統一編號、住址及繼承人資料，經查證因土地資料不全，無從審認被繼承人與登記名義人確為同一人，報請改制前臺北縣政府撤銷代管；嗣後中和地政事務所再依地籍清理條例及其施行細則、地籍清理清查辦法等規定，經改制前臺北縣政府公告系爭土地屬地籍清理清查辦法第3條第10款、地籍清理條例第32條之土地。準此，系爭土地既經地政機關認定為權屬不明之土地，再審被告依其認定而依土地稅法第4條第1項第2款規定，指定再審原告自99年起負責代繳系爭土地99年度至104年度地價稅，於法並無不合。是本院107年判決並無適用法規錯誤之情，再審原告主張系爭土地並非權屬不明，本件不能適用土地稅法第4條第1項第2款「權屬不明」規定，本院107年判決有適用法規錯誤及所持理由與判決主文矛盾云云，尚難採憑。求為判決駁回再審原告之訴。

四、本院按：

（一）確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款所規定：「適用法規顯有錯誤者」之事由，固得提起再審之訴。惟所謂「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，或與司法院大法官解釋有所牴觸者，始足當之，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。又確定判決之消極不適用法規，須顯然影響裁判者，始構成所謂「適用法規顯有錯誤」之再審事由，亦經司法院釋字第177號解釋在案。另行政訴訟法第273條第1項第2款規定：「判決理由與主文顯有矛盾」之再審事由，係指判決依據當事人主張之事實，認定其請求或對造抗辯為有理由或無理由，而於主文為相反之諭示，且其矛盾為顯然者而言。又行政訴訟法第273條第1項第4款規定：「依法律或裁判應迴避之法官參

與裁判」，係指依行政訴訟法第19條規定應自行迴避之法官；或法院或院長依聲請以裁定命迴避之法官，參與為判決基礎之辯論或裁判。

（二）經查，「第4條第1項第2款『權屬不明者』，係指第3條第1項第1款『土地所有權人』為納稅義務人時，土地所有權人究竟為何人並不明確，以至於稅捐稽徵機關無法逕行以土地所有權人為納稅義務人而核課地價稅。……被繼承人呂妹等3人之逾期未辦繼承登記專簿上，系爭土地及案外○○段000、000-0地號土地其被繼承人身分證統一編號、住址及繼承人之資料均空白，且地籍資料所載該等被繼承人之身分證統一編號及住址亦空白，經就該所相關地籍資料及向戶政單位申請相關戶籍資料查證，因土地資料不全，無從審認被繼承人與登記名義人確為同一人，……嗣後中和地政事務所再依地籍清理條例及其施行細則、地籍清理清查辦法等規定，經臺北縣政府於99年9月1日公告列屬地籍清理清查辦法第3條第10款（登記名義人之姓名、名稱或住址記載不全或不符者）之土地，是系爭土地屬地籍清理條例第32條規定之土地，被上訴人乃依土地稅法第4條第1項第2款規定，以原處分指定上訴人自99年起負責代繳系爭土地地價稅」等節，業經本院107年判決論述甚明，將原審105年判決予以維持。故再審原告主張：依土地法第73條之1規定，可知土地縱遭列管、甚至標售後10年內，該土地仍非權屬不明。又雖土地登記簿登記之內容不完整或與現行法令不符，其後得依地籍清理條例規定重新辦理登記，係屬另一問題，自不能以地籍清理條例否定土地法賦予之所有權，謂其權屬不明。且所謂空白，亦非地籍清理條例第32條之記載不全或不符。地價稅之納稅義務人為土地所有權人，倘土地所有權人死亡，其依法應繳納之稅捐，應由繼承人依法就未清繳之稅捐，負繳納義務，再審被告卻利用地籍清理條例而排除土地稅法第3條第1項規定、稅捐稽徵法第14條等之適用，有消極的不適用法規

之情形云云，核屬其歧異之見解，依上述規定及說明，尚與所謂「適用法規顯有錯誤」之再審事由有間，更無所謂有因消極不適用法規致顯然影響裁判之適用法規顯有錯誤情事。

（三）又判決理由不備核屬判決確定前得據以提起上訴之理由，尚與所謂適用法規顯有錯誤有間。再審原告主張：本院107年判決已有記載，因繼承人逾期未辦理繼承登記，故於80年9月1日開始代管等情，顯見系爭土地於99年公告前，不但已查明土地所有權人，也已查明繼承人，本院107年判決理由卻逕以「尚難認定為呂妹、呂昧及呂明生等3人所有」，適用法規顯有錯誤云云，無非係就前訴訟程序調查證據結果所為之事實認定、證據取捨事項為爭議及為理由不備之指摘。再審原告據以指摘有適用法規顯有錯誤之再審事由，並無足採。

（四）再「76年時系爭土地未經代管、撤銷代管、及認定為權屬不明之土地，其課稅事實已有顯著之差異，兩者訴訟標的自屬不同，是針對系爭土地76年地價稅所作成之本院79年判決，其既判力自不及於本件，而無拘束本件之效力。上訴意旨主張本件與本院79年判決基於『地號相同』、『土地登記簿姓名相同』之基礎，在本院79年判決未廢棄情況下，實無法否定本院79年判決之確定力，且本院79年判決既已確定『呂明生與呂阿六間之法律關係』與『系爭土地權屬的法律關係』及『認定上訴人並非系爭土地地價稅納稅義務人』，本件自不能在無積極證據之情況下，推翻本院79年判決之認定云云，揆之以上說明，核無足採。」等語，亦經本院107年判決論述在案，維持原審105年判決之認定。再審原告主張：本院79年度判字第1584號判決已查明「系爭地原共有權人既有繼承人，自難謂系爭地權屬不明」，該判決已具既判力，惟原確定判決否定本院79年度判字第1584號判決所調查之事實及既判力，認本院79年度判字第1584號判決之既判力不及於本件，其認定已違反土

地法相關規定，有侵害土地所有權人財產權之虞，自有適用法規顯有錯誤云云，及以原審105年判決之事實審言詞辯論後之中和地政事務所106年12月29日新北中地登字第1064080513號函主張：該函說明二，主要即在說明系爭土地原共有權人呂妹、呂昧及呂明生之繼承人一直都存在之事實，即可證明本院79年度判字第1584號判決就系爭土地之合法繼承人自為本案地價稅納稅義務人之判斷，並無違誤，並已具既判力云云。惟按確定判決適用法規是否顯有錯誤，係以該確定判決所確定之事實為前提，而判斷確定判決有無適用法規顯有錯誤。因而，主張認定事實錯誤，或主張與確定判決所確定之事實相異之事實，進而謂確定判決適用法規顯有錯誤，均不得認有適用法規顯有錯誤之事由。是以再審原告以與原確定判決所據事實之相異事實，指摘原確定判決適用法規顯有錯誤，亦屬無據。

（五）另原審105年判決係於理由中述明再審原告之主張不可採，其訴為無理由等語，其於判決主文為其訴駁回之諭知；本院107年判決亦係於理由中述明再審原告之上訴主張不可採，其上訴為無理由等語，其於判決主文為上訴駁回之諭知。故原審105年判決及本院107年判決並無判決主文與理由為相反之諭示，致判決主文與理由有顯然矛盾情事。再審意旨以：再審被告以104年6月30日新北稅中一字第1043519411號函等函文分別撤銷呂明生95年至103年地價稅，撤銷呂妹95年至103年地價稅及呂昧97年至103年地價稅，違反再審被告慣以復查決定撤銷原課稅處分之作法，屬違法撤銷處分，則呂妹、呂昧及呂明生上揭年度地價稅之撤銷並不合法，自仍應由繼承人負地價稅納稅義務，惟原確定判決對此未予指摘，反維持再審被告以權屬不明向再審原告課稅，其判決所持理由與主文顯有矛盾，再審原告僅屬春秋莊園管理人，並非使用人，原確定判決並未說明究竟憑何認定再審被告命再審原告繳納地價稅並無違誤云云，無非主張與確定判決所確定之事實相異之事實，指摘

原確定判決理由不備，進而謂有判決所持理由與主文顯有矛盾之再審事由，並非可採。再審意旨又以：春秋墓園確非再審原告所經營，而再審原告於上訴理由亦從未主張「原判決（指原審105年判決）逕認春秋墓園為上訴人所經營，有理由不備之違法」，本院107年判決卻根據再審原告未主張之理由為判決，判決所持理由與主文顯有矛盾云云，惟再審原告對原審105年判決提起上訴，其行政訴訟上訴狀記載「原判決（指原審105年判決）在無憑無據下認定『春秋墓園係上訴人所經營，已有理由不備之違法』」（見本院107年判決卷宗第15頁），並無本院107年判決就再審原告未主張之理由為判決之情，再審原告執此指摘原確定判決主文與理由有顯然矛盾，此亦與所謂「判決理由與主文顯有矛盾」之再審事由有間。

（六）再審原告復主張：參與本院107年判決的本院帥嘉寶法官，其父親亦葬於春秋墓園，墓基購於85年間，帥嘉寶法官為使用人，即與土地使用人與代繳義務人之認定有民事訴訟法第32條第4項第3款「共同義務人」之關係，自有依法應迴避之法官參與裁判云云。惟參與本院107年判決之帥嘉寶法官，並未參與本院107年判決之前審裁判即原審105年判決一節，有原審105年判決可按，故帥嘉寶法官未參與本院107年判決之前審裁判甚明。而再審原告前述情事，始終未據證明參與本院107年判決之帥嘉寶法官有應行迴避之事由，亦難徒以其父葬於春秋墓園為由，指謂帥嘉寶法官為共同義務人而有法定之自行迴避事由，且再審原告亦未陳明帥嘉寶法官有經法院或院長依聲請以裁定命其迴避情事，是再審原告主張有行政訴訟法第273條第1項第4款所規定「依法律或裁判應迴避之法官參與裁判者」之再審事由，依上開所述，自無可採。

（七）綜上所述，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、第2款及第4款再審事由之主張均無可採，故其據以提起本件再審之訴，為顯無再審理由，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　　109　　年　　3　　月　　27　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　胡　方　新

法官　蕭　惠　芳

法官　鍾　啟　煌

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　3　　月　　27　　日

書記官　張　玉　純