最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第171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106年10月26日臺北高等行政法院106年度訴字第617號判決及107年4月19日本院107年度判字第223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、坐落新北市○○區○○段○○○

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（下稱前處分），再審原告不服前處分，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院（下稱原審）以105年度訴字第987號判決（下稱原審987號判決）駁回，並經本院以107年度判字第202號判決（本院202號判決）維持而告確定。再審被告繼而按一般用地稅率，核定系爭土地105年地價稅應納稅額合計新臺幣1,051,923元，並對再審原告送達繳款書（下稱原處分）。再審原告不服，循序提起行政訴訟，原審以106年度訴字第617號判決（下稱原審確定判決）駁回，經本院107年度判字第223號判決（下稱本院確定判決）駁回而告確定。再審原告復以原審確定判決及本院確定判決（下合稱本案確定判決）有行政訴訟法第273條第1項第1、2、4款之事由，向原審提起再審之訴，經原審裁定移送本院審理（至再審原告依行政訴訟法第273條第1項第14款規定事由，提起再審之訴部分，經原審以107年度再字第42號判決駁回後，再審原告提起上訴，另由本院審理）。

二、再審原告起訴主張略以：㈠系爭土地自36年總登記至今，一直登記為呂妹等3人共有，後因未辦理繼承登記，土地登記簿的身分證欄與地址欄為空白，但經本院79年度判字第1584號判決（下稱本院79年判決）查明「系爭土地原共有權人既有繼承人，自難謂系爭土地權屬不明」，也經主管機關於79年要求繼承人辦理繼承登記，並因逾期未辦理而依法於80年列管，顯見系爭土地當時並非權屬不明。嗣雖因地政機關於95年稱「無從審認被繼承人與登記名義人為同一人」於95年撤銷代管，惟再審被告仍向原共有權人繼承人課徵95年至98年地價稅，甚至在99年公告「系爭土地列屬地籍清理清查辦法第3條第10款之土地」後，持續課徵99年至103年地價稅，顯見系爭土地地價稅與「列管或撤銷列管」、「地籍清理條例之公告」、「地政機關無從審認」均無關。本案確定判決竟認同地政機關95年無從審認的說法，並否定本院79年判決

所調查之事實，顯違反行政訴訟法第1條規定意旨。又依中和地政事務所106年12月29日新北中地登字第1064080513號函（下稱106年12月29日函）可知，系爭土地原共有人之繼承人一直都存在，依行政訴訟法第214條確定判決效力之規定，即應受本院79年判決「合法繼承人為地價稅納稅義務人」認定之拘束，本院確定判決認本院79年判決既判力不及於本件顯有違誤。又不論課稅事實或訴訟標的有無改變，只要土地仍登記呂妹等3人名下，納稅義務人即應始終不變，且系爭土地既非權屬不明，自不能適用土地稅法第4條第1項第2款規定，本院確定判決確有行政訴訟法第273條第1項第1款「適用法規顯有錯誤」之情形。㈡依一般經驗，行政處分遭撤銷後，通常會由原處分機關另為適法之處分，就稅務案件而言，應由稅捐稽徵處法務科以復查決定書形式為之，則再審被告所屬中和分處（下稱中和分處）以104年6月30日新北稅中一字第1043519411號函（下稱104年6月30日函）所為之撤銷處分與嗣後所另為原處分，均為逾越權限之違法處分，本案確定判決未予糾正，反以地籍清理條例捏造權屬不明之要件，所持理由顯有矛盾。又新北市政府殯葬管理處業以105年1月28日函指明私立春秋墓園目前無公司或行號取得其設施經營業許可，春秋墓園確非再審原告所經營。而遍觀再審原告之上訴狀，並未主張「原判決逕認春秋墓園為上訴人所經營，有理由不備之違法」，本院確定判決究竟於何處得知該主張而聲稱「核有誤會」，其顯係未根據「上訴理由」而為裁判。㈢使用春秋墓園土地者，應為葬於該土地之往生者及其親友，而非再審原告。參與本院確定判決之法官帥嘉寶其先父之墓亦在該土地上，即係使用人之一。而繳交地價稅之義務人應為土地所有權人或使用人，帥法官既為使用人，即為民事訴訟法第32條第3款之共同義務人，應依法迴避。㈣訴外人呂明生之繼承人曾以土地所有權人身分，於101年依土地稅法第4條第1項第4款規定，向再審被告申請「占有人代繳地價稅」，此足說明雖已發生撤銷代管與公告，惟呂

明生繼承人已以土地所有權人自居，足證系爭土地確非權屬不明，也與地籍清理條例第32條無關。況再審被告業已交代「目前墓園管理人為再審原告代表人張鑄」，顯見本件縱有代繳情事也與再審原告無關，原處分顯有違誤，本案確定判決予以維持，確有判決理由與主文顯有矛盾之情形。另再審被告於76年即發現系爭土地之土地登記簿之地址欄空白，而經訴訟釐清「應以呂妹之繼承人呂芳村等、呂昧之繼承人呂國源等、呂明生之繼承人呂阿六等為系爭土地地價稅之納稅義務人」，顯見「土地登記簿地址空白」不足證明系爭土地權屬不明，而再審被告也無從證明土地登記名義人確非被繼承人，則本案確定判決適用土地稅法第4條第1項第2款「權屬不明」之規定，即有適用法規顯有錯誤之情形。㈤不論是原審確定判決或原審987號判決均應尊重本院79年判決在法律上直接形成之效果，並應將之納為自身裁判之基礎事實，原審確定判決卻以原審987號判決為判決基礎，有適用法規顯有錯誤之情形。另本院確定判決以代管與撤銷代管為由，指稱訴訟標的不同，認本院79年判決既判力不及於本件，惟本件與本院79年判決為相同土地與所有人，本院確定判決以實質相同之法律事實去發生不同之法律效果，顯有違誤。又本院確定判決先以課稅基礎不同排除「拘束關係機關效力」之適用，再用地籍清理條例等規定排除「地價稅之納稅義務人為土地所有權人」與「繼承人應就未清繳之稅捐，負繳納義務」之適用，實屬司法院釋字第177號解釋所稱消極不適用法規，顯然影響裁判之情形。且本院確定判決既明知「呂長霖、呂振嘉……主張其等為呂明生或呂阿六之繼承人」，卻又矛盾指稱「土地所有權人究竟為何並不明確」，本院確定判決也明知「地價稅以土地有權人繳納為原則，且由繼承人依法繳納地價稅，而不致有本件指定再審原告代繳地價稅之情事發生」，卻也矛盾主張「不能因使用人或占有人不繳交地價稅，或逕行跳過其父叔輩而命兒孫輩繳納地價稅」云云。而行政訴訟法第243條第2項第6款「判決不備理由或理

由矛盾」應與同法第273條第1項第2款「判決理由與主文顯有矛盾」之情形相當，本院確定判決既有應調查而未予調查、認定事實徒憑臆測而不憑證據與認定事實與所憑卷內證據不符之情形，即存在「理由與主文矛盾」之再審要件等語，並聲明：本案確定判決均廢棄；訴願決定及復查決定均撤銷。

三、再審被告則以：㈠本院79年判決係關於再審原告代繳系爭土地76年地價稅之爭執，而本件則係指定再審原告自99年起，負責代繳系爭土地地價稅，並按一般用地稅率核定系爭土地105年地價稅，其訴訟標的並不相同，該判決無拘束本件之效力。又系爭土地既另經地政機關認定核屬權屬不明之土地，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地價稅，並按一般用地稅率核定系爭土地105年地價稅，於法並無不合，本案確定判決並無適用法規錯誤或判決理由與主文矛盾之情事。㈡系爭土地因核定由再審原告自99年起負責代繳地價稅，業經再審原告循序提起行政訴訟，並經原審987號判決駁回，故原審確定判決援引構成要件效力理論，並據以駁回再審原告之訴，並無不合。又系爭土地既經再審被告多次向土地登記權責機關即中和地政事務所查詢，並經該所審認為權屬不明之土地，並經查明為再審原告所經營之私立春秋墓園占有使用，再審被告爰依土地稅法第4條第1項第2款規定，指定系爭土地使用人即再審原告自99年起，負責代繳系爭土地地價稅，並按一般用地稅率核定系爭土地105年地價稅，於法並無不合。再審原告所主張之理由，難謂為適用法規顯有錯誤之範圍，而有據為再審之理由。至再審原告所主張本件是相同的「土地與所有人」，縱經「代管與撤銷代管」也還是原來的地號與原來的所有權人等節，亦容有誤解等語，資為抗辯，並請求判決駁回再審原告之訴。

四、本院查：

(一)「（第1項）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。二、判決理由與主文顯有矛盾。……四、依法律或裁判應迴避之法官參與裁判。……。」行政訴訟法第273條第1項第1款、第2款、第4款定有明文。該條第1項第1款所謂「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，而據為再審的理由。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。因而，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」的再審事由。再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。同條項第2款所稱「判決理由與主文顯有矛盾」，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。至同條項第4款所謂依法律應迴避之法官，係指法官有行政訴訟法第19條所列各款情形之一，應自行迴避者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而言。又行政訴訟法第19條規定：「法官有下列情形之一者，應自行迴避，不得執行職務：一、有民事訴訟法第32條第1款至第6款情形之一。……」民事訴訟法第32條規定：「法官有下列各款情形之一者，應自行迴避，不得執行職務：……三、法官或其配偶、前配偶或未婚配偶，就該訴訟事件與當事人有共同權利人、共同義務人或償還義務人之關係者。……」

(二)土地稅法第3條第1項規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。二、設有典權土地，為典權人。三、承領土地，為承領人。四、承墾土地，為耕作權人。」第4條第1項

、第3項規定：「土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅或田賦：一、納稅義務人行蹤不明者。二、權屬不明者。三、無人管理者。四、土地所有權人申請由占有人代繳者。」「第1項第1款至第3款代繳義務人代繳之地價稅或田賦，得抵付使用期間應付之地租或向納稅義務人求償。」地籍清理條例第32條規定：「已登記之土地權利，除第17條至第26條及第33條規定之情形外，土地總登記時或金門、馬祖地區實施戰地政務終止前，登記名義人之姓名、名稱或住址記載不全或不符者，土地權利人或利害關係人應於申請登記期間內檢附證明文件，申請更正登記。」地價稅雖以由土地所有權人繳納為原則，惟為便利地價稅之稽徵，乃規定例外情形得指定土地使用人負責代繳，並且於土地使用人負責代繳後，明定得以之抵付地租或向納稅義務人求償。又綜觀條文規定可知，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。於此情形下，基於稽徵之便利性，稅捐稽徵機關依法即得本於職權，指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅，一方面可維護課稅之公平性，另一方面法律亦規定土地使用人於代繳地價稅後，得以之抵繳應付之地租或向納稅義務人求償，以兼顧代繳人之權利。

(三)本院確定判決已敘明：系爭土地屬地籍清理條例第32條規定之土地，再審被告乃依土地稅法第4條第1項第2款規定，以前處分指定再審原告自99年起負責代繳系爭土地地價稅，並補徵再審原告系爭土地99年至104年地價稅，及以原處分按一般用地稅率補徵再審原告105年地價稅；與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，兩者課稅事實及訴訟標的均有不同，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，根據本院79年判決所作成之復查決定，亦

難認有構成要件效力，而無拘束本件之效力。至呂明生之繼承人即訴外人呂長霖、呂振嘉於104年6月18日向再審被告提出陳情異義，主張其等為呂明生或呂阿六之繼承人，惟依該陳情異議旨，顯見呂明生之繼承人拒絕繳納系爭土地之地價稅，而本件係因中和地政事務所根據逾期未辦理繼承登記專簿及相關地籍資料，仍無法查明系爭土地之登記名義人呂妹等3人與其他已列冊未辦繼承登記之土地被繼承人是否為同一人，因此將系爭土地列屬地籍清理條例第32條規定之權屬不明之土地，至與陳情人是否為呂阿六或呂明生之繼承人係屬兩事，繼承人若欲維護其權益，自應依規定檢附證明文件，申請更正登記，即得由繼承人依法繳納地價稅，而不致有本件指定再審原告代繳地價稅之情事發生；並說明再審原告上訴主張並無所據之理由甚明；又以原審確定判決已說明其認定事實之依據及得心證之理由，其認事用法，經核並無違誤，故駁回再審原告之上訴等情，揆諸前開說明，尚無所適用之法規顯然不合於法律規定，或與司法院大法官解釋顯然違反之情形。再審原告猶援引本院79年判決主張本案確定判決違反行政訴訟法第1條規定，並主張本院確定判決認本院79年判決既判力不及於本件顯有違誤；又系爭土地並非權屬不明，不能適用土地稅法第4條第1項第2款規定，核係對原審確定判決認定之事實另為主張，並重述其在前訴訟程序業經提出而為本案確定判決不採並予指駁綦詳之主張，而執其法律上之歧異見解再為爭議，難謂本案確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款所謂適用法規顯有錯誤之情事，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。至再審原告援引之中和地政事務所106年12月29日函，係於原審確定判決後（原審原確定判決日期為106年10月26日）始作成，本院確定判決程序未予以斟酌，亦無不合，再審原告據此指摘本案確定判決違反既判力認定，有適用法規顯有錯誤之情，亦屬誤解。

(四)次查，本院確定判決係於理由中論明再審原告之上訴主張不

可採，其上訴為無理由等語，故其於判決主文為上訴駁回之諭知，亦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。至再審原告主張本案確定判決理由有矛盾情事、本院確定判決未據上訴理由為裁判、本院確定判決有應調查而未予調查、認定事實徒憑臆測而不憑證據與認定事實與所憑卷內證據不符等情，均核與前引行政訴訟法第273條第1項第2款規定之「判決理由與主文顯有矛盾」之要件有間，從而，再審原告以本案確定判決有行政訴訟法第273條第1項第2款再審事由之主張，並無可採。

(五)再者，本案確定判決所根據之確定事實為「再審被告審認系爭土地權屬不明，且係供再審原告經營之墓園設置殯葬設施經營殯葬服務業占有使用，以104年10月20日函，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（即前處分），再審原告不服前處分，循序提起行政訴訟，經原審987號判決駁回，並經本院202號判決維持而告確定。再審原告繼而按一般用地稅率，核定系爭土地105年地價稅應納稅額，並對再審原告送達繳款書（即原處分）」等情；並以再審原告為系爭土地使用人，因該土地有權屬不明之情形，故核定其代繳系爭土地地價稅。是依本案確定判決所根據之確定事實，係再審原告經營之墓園設置殯葬設施經營殯葬服務業占有使用系爭土地，故再審原告為系爭土地使用人。至再審原告主張本院確定判決承審法官之一帥嘉寶法官先父之墓在該土地上，惟並未舉出相關事證，以明實情；且本件係經再審被告前即以函文指定再審原告為使用人，代繳系爭土地地價稅，業如前述。再審原告主張使用墓地人與再審原告間有民事訴訟法第32條第3款共同義務人之關係，亦無所據。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。故再審原告泛言主張帥嘉寶法官合於行政訴訟法第273條第1項第4款規定，應自行迴避而未迴避之再審事由云云，即難認有理由。

(六)從而，再審原告以本案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　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

法官　陳　秀　媖

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　3　　月　　27　　日

書記官　陳　映　羽