臺中高等行政法院判決

108年度簡上再字第15號

再審原告　黃佳祥

再審被告　苗栗縣政府稅務局

代　表　人　黃國樑

上列當事人間房屋稅事件，再審原告對於中華民國108年11月14日本院108年度簡上字第41號確定判決，提起再審之訴，本院判決如下：

主　文

一、再審之訴駁回。

二、再審訴訟費用由再審原告負擔。

理　由

一、緣門牌號碼苗栗縣○○市○○里0鄰○○000號房屋（坐落頭份市○○段○○段○○○○○○○○○○○○○○號土地上，稅籍編號：000000000，下稱系爭房屋），係以訴外人黃煥階、黃碧階、黃陞階、黃堂階名義取得苗栗縣政府建設局88栗建管頭字第151號使用執照，惟未辦理建物所有權第1次登記。嗣黃陞階死亡，因再審原告與陳貴枝、黃佳權及黃惠珍為黃陞階之繼承人，再審被告遂將再審原告與陳貴枝、黃佳權、黃惠珍列為系爭房屋之房屋稅納稅義務人，惟再審原告以系爭房屋為黃堂階個人興建，再審原告之被繼承人黃陞階並未共同起造系爭房屋，並非系爭房屋之所有權人等，分別於民國（下同）102年9月25日、10月8日向再審被告申請更正系爭房屋之房屋稅之納稅義務人，經再審被告以102年12月6日苗稅竹字第1027020318號函否准申請，再審原告等4人不服，提起訴願，經苗栗縣政府以103年苗府訴字第8號訴願決定駁回在案。嗣再審被告於104年2月及4月，核發以再審原告與陳貴

枝、黃佳權、黃惠珍等4人為納稅義務人之102年、103年、104年房屋稅核定通知書。再審原告不服，再向再審被告申請更正系爭房屋稅納稅義務人為黃堂階之繼承人張月桂，經再審被告於104年9月30日以苗稅法字第1042018065號為復查駁回之決定。再審原告仍不服，循序提起行政爭訟，經臺灣苗栗地方法院以105年度簡字第8號行政訴訟判決駁回，再審原告不服，提起上訴，經本院以106年度簡上字第10號判決駁回確定。再審原告猶不服，提起再審，復經本院以107年度簡上再字第2號裁定駁回。再審被告乃以106年12月5日苗稅竹字第1066014300號函通知再審原告已填發補徵102年、103年房屋稅繳款書，請依限繳納稅額新臺幣（下同）3,969元、3,925元，加計行政救濟利息88元（分別為44元、44元），再審原告不服，循序申請復查及提起訴願，均經駁回。嗣再審被告於107年房屋稅開徵時，核發以再審原告等為納稅義務人之107年房屋稅繳款書（下稱107年原處分），稅額為4,677元。再審原告不服，循序申請復查及提起訴願，均遭駁回。再審原告就107年原處分及102年度、103年度房屋稅核定通知書及繳款書，一併提起行政訴訟，經臺灣苗栗地方法院以108年度簡字第2號行政訴訟判決（下稱原審判決）駁回，再審原告猶不服，提起上訴，經本院108年度簡上字第41號判決（下稱原確定判決）駁回確定在案。再審原告以原確定判決具有行政訴訟法第273條第1款再審事由，提起本件再審之訴。

二、再審意旨略以：

㈠原確定判決係認房屋稅籍之設立由申報之納稅義務人建立，稽徵機關僅作形式審查，故訴外人黃堂階補正之房屋新建申報書所載之房屋所有權人，經再審被告比對系爭房屋之起造

人名冊為形式審查，依當時施行之房屋稅條例第4條第1項核定系爭房屋納稅義務人黃陞階、黃碧階、黃煥階、黃堂階等4人，核無不合（見判決書第12頁第5點）。惟查，系爭房屋新建申報書由訴外人黃堂階單獨申報，黃陞階並無委託訴外人黃堂階申報，該申報書未具日期，又無再審被告收件日期，難確認該申報書是否為被繼承人黃陞階89年9月23日死亡前所提出之合法申請文件。也無法確認黃堂階補正房屋新建申報時應用90年7月1日修正前或修正後之房屋稅條例，該行政行為違反行政程序法第5條明確性原則。再審被告主張「嗣後」黃堂階補正系爭申報書（原確定判決書第5頁第8行），並未說明「嗣後」之日期為何，原審判決未做出判斷，原確定判決則認「可合理判斷黃堂階申請補正之系爭房屋新建申報書之申請日期，應於89年4月6日苗竹二字第89701735號現值核定通知書寄發後，89年9月23日黃陞階死亡前即完成房屋新建申報補正。」（判決書第12頁第9至12行）並以此推定事實認定原處分合法，其事實之推定，違反經驗法則及論理法則，有適用法規顯有錯誤之再審事由：

1.依司法院所定「辦理行政訴訟事件應行注意事項」第20點規定：「事實上之推定：行政法院得依已明瞭之事實，推定應證事實之真偽（行政訴訟法第176條準用民事訴訟法第282條），應證之事實雖無直接證據足資證明，但可應用經驗法則，依已明確之間接事實，推定其真偽。有間接證據證明間接事實者，即得據以推定應證事實之真偽。惟仍應令當事人就該推定之事實為辯論。」第22點以「所謂經驗法則係指人類本於經驗累積歸納所得之法則。」倘已明瞭之事實，與應證事實間，互無因果，亦無主從或互不相容之關係時，自不得為此項事實之推定。

2.原確定判決推定黃堂階於89年9月23日黃陞階死亡前完成房屋新建申報補正，係依據再審原告等繼承人申報黃陞階遺產稅時列報系爭房屋之間接事實（判決書第12頁第6至9行），惟再審原告申報遺產稅之日期為90年6月21日（判決書第11頁第19至20行），嗣後黃堂階於92年12月29日申請分單繳納房屋稅時，仍假冒被繼承人黃陞階名義提出分單申請，可證分單申請文件中列有黃陞階名義，與黃陞階遺產稅之申報係屬獨立事件，並非申請文件中有黃陞階名義，即可推斷申請日期為89年9月23日之前。且起造人名冊所載黃陞階之戶籍地○○○鎮○○里○鄰○○路○○號，於被繼承人黃陞階死亡後即無人居住，故黃堂階申請分單時將繼承人陳貴枝新住址附在黃陞階欄位後，再審被告核准分單函文遂依此變造後之起造人名冊寄送，該名冊並非原起造人名冊，自可合理推斷黃堂階新建申報之日期為92年12月29日。再審被告僅空口辯稱該申報書可能為黃陞階生前所填寫，惟無證據證明，此事實真偽不明之狀態，法院應依課稅要件事實的客觀舉證責任，認定為不存在，將其不利益歸於稽徵機關。是原確定判決以黃陞階遺產申報之間接事實，推定黃堂階補正系爭房屋新建申報書之日期，顯違反證據法則，適用法規顯有錯誤。

3.依最高行政法院106年度判字第491號判決意旨，房屋稅籍之設立，係由申報之納稅義務人提供資料建立，稽徵機關僅作形式審查，稅籍資料所登載之納稅人身分，並不因稽徵機關稅籍登記，發生確定申報人與課徵對象房屋間權利關係之效力，亦不能作為房屋產權之證明（判決書第10頁第15至19行），顯見補正房屋新建申報與系爭房屋產權並無關係，自難認與遺產稅申報有所關聯。另再審原告主張遺產稅申報前依財政部中區國稅局之規定，於申報前向其申調財產清單，清

單中載有「苗栗縣○○鎮○○里0鄰000號」門牌號碼之房屋，係因再審被告於89年4月6日寄發89苗稅竹二字第89701735號現值核定通知書時，將副本發送予稅捐稽徵處財產課，故將系爭房屋資料登載於黃陞階之財產清單，而非納稅義務人申報房屋稅籍。故黃陞階遺產稅之財產清單與黃堂階補正房屋稅籍申報並無因果關係。且再審原告已舉證證明家族於61年前即擁有門牌號碼「苗栗縣○○鎮○○里000號」之共有房屋（起訴狀原證18），該共有房屋無保存登記，亦未列入國稅局財產清單中，故黃陞階財產清單中出現「苗栗縣○○鎮○○里0鄰000號」房屋，再審原告誤認該房屋為61年前即存在之家族共有房屋而誤報遺產稅，故並不能證明黃堂階已補正系爭房屋稅籍申報。且遺產稅申報之權利，性質僅係債權而非物權，尚無房屋稅之徵收對象。原確定判決卻以90年6月21日之遺產稅申報推定黃堂階於89年9月23日前完成房屋新建申報補正，該推定違反論理及證據法則，且與最高行政法院106年度判字第491號判決有違，適用法規顯有錯誤。

㈡訴外人黃堂階向再審被告補正房屋新建申報書時，檢附系爭房屋使用執照及起造人名冊影本供核，經前案鈞院106年度簡上字第10號判決確定之事實，本案原確定判決判斷黃堂階於89年9月23日黃陞階死亡前完成房屋新建申報補正，並認黃堂階於92年12月29日「再」檢附系爭房屋使用執照及起造人名冊，向再審被告申請依分單繳納房屋（判決書第13頁第24至27行），假設原確定判決推定之事實真正，再審被告之房屋稅申請資料應有兩份黃堂階所檢附之使用執照及起造人名冊影本，一份為被繼承人黃陞階生前所檢附，另一份為92年12月29日申請分單時檢附。惟再審原告遍查系爭房屋之全部卷證資料，再審被告僅有一份黃堂階於92年12月29日檢附

之使用執照及起造人名冊影本（苗栗縣政府建設局於89年4月6日前通報予再審被告之營繕資料為蓋有橢圓形審核章之房屋使用執照申請書副本及起造人名冊，與黃堂階檢附之使用執照及起造人名冊影本不同，判決書第11頁第4至6行），衡諸論理及經驗法則，92年12月29日為黃堂階房屋新建申報補正之日期，原確定判決所謂黃堂階於被繼承人黃陞階死亡前完成房屋新建申報補正，並無黃陞階生前即檢附之使用執照及起造人名冊影本等相關證據支持。原確定判決判斷黃堂階於89年9月23日黃陞階死亡前完成房屋新建申報補正，顯係出於臆測，違反證據法則。

㈢按「當事人因妨礙他造使用，故意將證據滅失、隱匿或致礙難使用者，行政法院得審酌情形認他造關於該證據之主張或依該證據應證之事實為真實。前項情形，於裁判前應令當事人有辯論之機會。」行政訴訟法第135條定有明文。承前所述，黃堂階房屋新建申報時檢附使用執照影本，而其僅於92年12月29日提出系爭房屋使用執照及起造人名冊影本，衡諸論理及經驗法則，92年12月29日房屋新建補正日期。縱使系爭房屋新建申報書未具申請日期，亦無收件日期，仍可由黃堂階檢附使用執照影本之日期判斷出新建申報書之申請日期。惟再審原告向再審被告函詢系爭房屋新建申報書之申請及收件日期時，再審被告竟將系爭房屋新建申報書與檢附之使用執照及起造人名冊影本割裂，隱匿申報書之申請及收件日期，其行為顯已妨礙再審原告使用申請日期之證據，行政法院自得依行政訴訟法第135條規定，以黃堂階於92年12月29日檢附使用執照影本之間接證據，證明黃堂階於92年12月29日始完成新建申請補正之間接事實，認定黃陞階申報稅籍之意思表示無效，而依黃陞階死亡前施行之房屋稅條例第4條

第1項及第7條核定黃陞階為納稅義務人之處分並非適法。且再審原告於原審108年6月24日言詞辯論時提出申報書申請日期為92年12月29日之間接證據，當時再審被告未對黃堂階於92年12月29日補正系爭申報書之事實予以否認，僅辯稱黃陞階可能於生前用印。可知，再審被告隱匿系爭申報書之申請日期，為不爭事實。原審判決及原確定判決未依行政訴訟法第135條之規定認定事實，違反證據法則，適用法規顯有錯誤。

㈣退步言，原確定判決認「被上訴人依訴外人黃堂階向被上訴人補正之房屋新建申報書上所載之房屋所有權人，並經比對系爭房屋之起造人名冊為形式審查，依當時施行之房屋稅條例第4條第1項核定系爭房屋之房屋稅納稅義務人為黃陞階、黃碧階、黃煥階、黃堂階等4人，核無不合。又黃陞階業於89年9月23日死亡，其應有部分四分之一，被上訴人遂變更房屋納稅義務人為繼承人陳貴枝、黃佳權、黃惠珍及上訴人等4人，亦無違誤」等，亦有認定適用法規顯有錯誤：

1.前案鈞院106年度簡上字第10號確定判決認為系爭房屋所有權人不明，有房屋稅條例第4條第4項前段規定之適用。縱使系爭房屋新建申報書上載有所有權人之資料，再審被告亦據以稅籍登記，仍不能發生確定申報人與課徵對象房屋間權利關係之效力，亦不能作為房屋產權之證明。依據最高行政法院75年度判字第1177號、100年度判字第1825號及101年度判字第1029號判決意旨，房屋使用執照所載之起造人不可變更，起造人身分具有一身專屬性，依民法第1148條規定無從被繼承。黃陞階89年9月23日死亡後，系爭新建申報書上應有部分之記載，並無民法繼承規定之適用。次依最高行政法院78年度判字第1295號判決，縱可由被繼承人黃陞階之遺產稅

申報資料而認再審原告有系爭房屋之權利，亦屬債權而已，尚不能據此認再審原告已於開徵年度取得系爭房屋所有權，故再審原告非房屋稅條例第4條第1項規定之房屋納稅義務人。且再審原告非系爭房屋之起造人、管理人或現住人，並非房屋稅條例第4條第4項規定之納稅義務人，原確定判決卻認再審被告變更房屋納稅義務人以再審原告等繼承人並無違誤，適用法規顯有錯誤。

2.依憲法第15條、第19條及司法院釋字第622號解釋所揭示租稅法律主義，房屋稅之性質財產，依量能課稅原則，其納稅義務人應以該房屋之應有收益所歸屬之人，故房屋稅條例第4條第1項原則規定房屋稅向房屋所有人、典權人徵收之。惟立法者基於稽徵經濟便利之考量，於同條例第4條第4項例外規定主管稽徵機關得於未辦建物所有權第一次登記且所有人不明之房屋，得向使用執照所載之起造人徵收房屋稅，該條款並非認定使用執照所載之起造人即為房屋所有人。原確定判決認為107年度房屋稅處分有房屋稅條例第4條第4項之適用，然該項未規定所有人不明之房屋，於使用執照登載之起造人死亡後得向繼承人徵收房屋稅，且再審原告非系爭房屋之起造人、管理人或現住人，並非該項規定之納稅義務人，原確定判決卻認定起造人黃陞階死亡之後，得向其繼承人徵收房屋稅，顯逾越房屋稅條例第4條第4項之規定，增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，與租稅法律主義及司法院釋字第622號解釋有違，適用法規顯有錯誤。

㈤按為訴訟標的之法律關係，於確定終局判決中已經裁判者，就該法律關係有既判力，當事人不得以該確定判決事件終結前所提出或得提出而未提出之其他攻擊防禦方法於新訴訟與該確定判決意旨相反之主張，此有最高行政法院72年度判字

第33號判決意旨可參，原確定判決認為102、103年度房屋稅納稅義務人之法律關係，已為前案訴訟標的所涵蓋，再審原告復又爭執已確定課稅處分之法律關係，違反一事不理原則等。惟再審原告提出黃堂階於92年12月29日補正系爭房屋新建申報書之證據，主張被繼承人黃陞階申報稅籍之意思表示無效，該攻擊方法因再審被告隱匿證據致無法於前案提出，則再審原告於前案確定終局判決後始知悉上開證據，自得於本件訴訟對前案確定之法律關係再予爭執，申請行政程序再開，無一事不再理原則之適用，原確定判決以此駁回再審原告之上訴，適用法規顯有錯誤。

㈥聲明求為判決：

1.原確定判決廢棄。

2.訴願決定及原處分撤銷。

三、再審被告抗辯略以：

㈠查系爭房屋於88年興建完成時，未辦建物所有權第一次登記且所有人不明，按90年6月20日修正前房屋稅條例第4條第1項、苗栗縣房屋稅徵收細則第3條（88年7月1日施行）之規定，並參酌最高行政法院74年度判字第937號判決意旨：「臺北市房屋稅徵收細則第3條規定所稱之所有人，指已辦妥產權登記之所有權人及未辦產權登記之實際房屋所有人，所謂實際所有人指未辦理產權登記之房屋實際享有收益、處分權之人，申請建造之建造人、未申請建造執照之出資興建人及因繼承、強制執行、公用徵收或法院判決取得所有權之人等而言」，於房屋未辦理所有權第一次登記之情形，應以實際房屋所有人為房屋稅徵收之對象，又實際房屋所有人為何者，係屬納稅義務人所得支配範圍，稅捐稽徵機關難以掌握，則於實際房屋所有權人不明之情形，被告於89年4月6日以

苗稅竹二字第89701735號通知書，以營繕資料記載之起造人名冊核定房屋稅納稅義務為黃煥階等4人，與嗣後黃堂階補正之房屋新建申報書所載房屋所有人相符。且90年6月20日公布、90年7月1日施行之房屋稅條例第4條第4項，已明訂房屋未辦建物所有權第一次登記且所有人不明時，其房屋稅向使用執照所載起造人徵收之，另系爭房屋使用執照申請書副本之起造人一欄及起造人名冊皆蓋有黃陞階之印章，起造人名冊亦加蓋苗栗縣政府建設局審核章，與嗣後黃堂階補正之房屋新建（增、改建）申報書所載房屋所有人相符，故再審被告原核定系爭房屋之納稅義務人為黃陞階等4人，應屬有據。又黃陞階於89年9月23日死亡，其應有部分四分之一，依民法第1147條、第1148條及財政部102年5月24日台財稅字第10200049480號函釋規定，再審被告變更納稅義務人為再審原告及其他繼承人，亦無違誤。

㈡有關系爭房屋之房屋稅納稅義務人為何人之爭議，再審原告前針對102年至104年、105年及106年等年度之案件均曾進行救濟，惟各該年度之房屋稅納稅義務人均未獲變更，其中再審原告針對102年至104年之案件曾進行行政訴訟通常救濟程序，經大院以106年度簡上字第10號判決認定：「……然查，本件被上訴人依其89年4月6日苗稅竹二字第89701735號現值核定通知書及調查所得之系爭房屋新建申報書、苗栗縣政府建設局88年7月17日88栗建管頭字第151號使用執照、使用執照申請書、起造人名冊等資料，暨該房屋新建申報書列載系爭房屋所有權人為黃陞階等4人，各應有部分四分之一，並載明出生年月日、國民身分證統一編號及蓋用私章等內容，與所附苗栗縣政府建設局88栗建管頭字第151號使用執照之起造人相符，乃依房屋稅條例第4條第1項、第4項規定，

核定系爭房屋之房屋稅納稅義務人為黃陞階、黃碧階、黃煥階、黃堂階等4人，經核尚無不合，已如前述。另依上開臺灣高等法院臺中分院101年度建上更（二）字第31號民事判決意旨，該案僅係針對應否依協議書及家族會議紀錄約定之法律關係分擔系爭房屋興建費用所為之判決，其判決理由已認定86年12月11日之協議書及94年5月28日家族會議紀錄均屬真正，該案當事人陳貴枝所主張黃陞階在相關申請書、協議書上之印文係他人盜蓋云云，並非可採；且依86年12月11日之協議書及94年5月28日家族會議紀錄所載，可知兩造所約定改建公廳之一切費用經費、雜費等均由各房平均負擔者，並以掛私人名義土地處分後加以攤還；此民事判決駁回張月桂對陳貴枝就分擔系爭房屋興建費用之請求，其理由並不以黃陞階非系爭房屋起造人、所有權人為由，而係以請求分擔費用之條件尚未成就為論據等情，有該民事判決在卷可參。上開民事判決既認該興建費用尚涉有攤還之問題，則是否即得認系爭房屋之出資興建人僅有黃堂階1人，且系爭房屋所有權人為黃堂階單獨所有等，即非無疑。是上訴人檢具上開民事判決、臺灣苗栗地方法院判決確定證明書及『付建屋費領款紀錄明細簿』等件，主張系爭房屋係由黃堂階單獨出資興建並為其1人所有云云，自非可採。系爭房屋之所有權人既有不明情事，且依房屋稅條例第4條第4項規定，未辦建物所有權第1次登記之房屋，其房屋稅應向使用執照所載起造人、建造執照所載起造人、現住人或管理人徵收之。因此，被上訴人依系爭房屋使用執照申請書、使用執照及使用執照起造人名冊等營繕資料之記載核定系爭房屋之房屋稅納稅義務人為黃煥階、黃碧階、黃陞階及黃堂階，並因黃陞階死亡，上訴人與陳貴枝、黃佳權及黃惠珍為其繼承人，乃核發

以上訴人與陳貴枝、黃佳權及黃惠珍為納稅義務人之102年至104年房屋稅核定通知書，即無不合。」等駁回再審原告上訴請求，嗣再經鈞院107年度簡上再字第2號裁定以未符合再審救濟之要件而駁回。系爭房屋102年至104年房屋稅業經再審原告窮盡救濟途徑未獲變更而告確定，再審原告針對再審被告依稅捐稽徵法規定向其重新送達之系爭房屋102、103年房屋稅繳款書、核定稅額通知書，及107年房屋稅開徵時核發以再審原告等為納稅義務人之107年房屋稅繳款書，依法並無不合。

㈢系爭房屋未辦理建物所有權第一次登記，且房屋起造人黃煥階等4人未依當時房屋稅條例第7條規定於期限內申報房屋現值及使用情形。再審被告依苗栗縣政府建設局通報之系爭房屋使用執照申請書副本及起造人名冊（蓋有橢圓形之88年7月17日苗栗縣政府建設局審核章）之營繕資料，於89年4月6日以89苗稅竹二字第89701735號現值核定通知書，核定系爭房屋稅之納稅義務人為黃陞階等4人，且與嗣後黃堂階補正之房屋新建申報書之房屋所有人相符，再審被告核定系爭房屋稅納稅義務人之依據具體明確。

㈣有關再審原告主張，因再審被告隱匿證據，於終局判決後始知悉上開證據乙節，經查訴外人黃堂階於92年12月29日檢附使用執照影本及起造人名冊影本向再審被告申請分單之資料（公文及附件）計5頁（詳原處分卷三第314-319頁），該資料於鈞院106年度簡上字第10號判決案再審被告所檢陳案卷內已附卷在案，其中第1及2頁為核准分單之函稿，第3頁為黃堂階「單獨」申請依起造人名冊分別開立房屋稅稅單之申請書，第4及5頁為其所檢附之附件即使用執照影本及起造人名冊影本，故未列申請日期之房屋新建申報書確實非黃堂階

於92年12月29日申請分單時所檢附，至為明確。且再審原告前於103年因申請更正系爭房屋稅納稅義務人，不服再審被告處分提起訴願，再審被告於103年4月2日苗稅竹字第1037000954號函訴願補充答辯書已詳述系爭房屋92年申請分單情形，是系爭房屋分單情況再審原告早已知悉。再審原告於107年1月10日及同年月26日向再審被告查詢黃堂階於何時申請房屋稅分單課徵，經再審被告於107年1月31日苗稅竹字第1076001013號函僅係針對系爭房屋分單情形再次說明之函復，此非為未經斟酌之證物，且該分單情形並不影響本案系爭房屋納稅義務人之認定及房屋稅之核課。再審原告空言主張訴外人黃堂階申請分單之日期92年12月29日，即為黃堂階補正新建申報書之日期，且妄斷並不實指摘再審被告將系爭房屋新建申報書與檢附之使用執照及起造人名冊影本割裂，隱匿系爭房屋新建申報書之申請及收件日期等語，顯非事實。

㈤再審原告主張被繼承人黃陞階89年9月23日死亡後，該房屋新建申報書上應有部分之記載，並無民法繼承規定之適用云云。依財政部102年5月24日台財稅字第10200049480號函釋規定，房屋稅納稅義務人死亡，其繼承人未拋棄繼承權，於辦妥繼承前應納之房屋稅，依民法第1147條、1148條第1項、第1151條及稅捐稽徵法第12條規定，應以全體繼承人為納稅義務人。基此，本件納稅義務人之一黃陞階死亡，無論再審原告是否向國稅局申報遺產稅，並無礙其繼承之事實，自繼承開始時即承受被繼承人黃陞階財產上之一切權利、義務。再審被告據此變更核定系爭房屋持分四分之一之房屋稅納稅義務人為繼承人黃佳祥、陳貴枝、黃佳權及黃惠珍等4人，並填載房屋稅繳款書及核定稅額通知書，納稅義務人欄位記載「陳貴枝、黃佳祥、黃佳權及黃惠珍等4人（被繼承人

黃陞階）」，依法並無不合。

㈥參照最高行政法院60年判字第360號判例之法理，納稅義務人之變更自應有其法定之原因，非依法不得變更，故再審原告欲申請更正房屋稅納稅義務人，自應提出足以證明系爭房屋所有權之證明文件據以申請變更納稅義務人名義，再審原告既未能提出足資證明文件，自無由據以變更。有關再審原告所提各項主張業經復查、訴願、行政訴訟及再審予以駁回，其仍執前詞一再訴訟，虛耗行政成本。本案涉及私法上所有權爭議部分，應由再審原告循民事司法途徑解決，始為正途等語。

四、本院判斷：

㈠按行政訴訟法第273條第1項第1款規定：「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。……」第278條第2項規定：「再審之訴顯無再審理由者，得不經言詞辯論，以判決駁回之。」第236條之2第4項規定：「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。」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，或消極的不適用法規，顯然影響判決者而言。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，而據為再審之理由。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。因此主張認定事實錯誤，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」之再審事由。

㈡復按房屋稅條例第4條第1項及第4項規定：「（第1項）房屋稅向房屋所有人徵收之。其設有典權者，向典權人徵收之。共有房屋向共有人徵收之，由共有人推定一人繳納，其不為推定者，由現住人或使用人代繳。……（第4項）未辦建物所有權第一次登記且所有人不明之房屋，其房屋稅向使用執照所載起造人徵收之；無使用執照者，向建造執照所載起造人徵收之；無建造執照者，向現住人或管理人徵收之。」第7條規定：「納稅義務人應於房屋建造完成之日起30日內檢附有關文件，向當地主管稽徵機關申報房屋稅籍有關事項及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉、承典時，亦同。」

㈢再審原告主張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，無非係以原確定判決認定事實有誤，違反證據法則，致事實認定未臻明確，無從為法律上之判斷，適用法規顯有錯誤等詞。經查：

1.系爭房屋於88年5月25日竣工，由起造人黃陞階及黃煥階、黃碧階、黃堂階（下稱起造人黃煥階等4人）於同年月28日共同提出系爭房屋使用執照之申請，其使用執照申請書副本及起造人名冊均蓋用有起造人黃煥階等4人印章。經苗栗縣政府於同年7月17日審核後於上揭申請書副本及起造人名冊加蓋橢圓形審核章（原處分卷一第33至34頁），同日准予核發苗栗縣政府建設局88栗建管頭字第151號使用執照，附蓋有苗栗縣政府建設局騎縫章之起造人名冊給黃煥階等4人（原處分卷二第56至57頁）。惟系爭房屋並未辦理建物所有權第1次登記，且起造人黃煥階等4人未依當時房屋稅條例第7條規定於期限內申報房屋現值及使用情形。再審被告依苗栗縣政府建設局通報之系爭房屋使用執照申請書副本及起造人

名冊（蓋有橢圓形之88年7月17日苗栗縣政府建設局審核章）之營繕資料，於89年4月6日以89苗稅竹二字第89701735號現值核定通知書，核定通知系爭房屋稅納稅義務人為黃煥階等4人，並說明對系爭房屋評價或使用情形如有異議，於收受通知書之日起30日內檢同證明文件申請重新核計，且為保障納稅義務人權益，於文到後10日內補正使用執照影本及平面圖，此有該核定通知書在卷可稽（原處分卷二第60頁）。於上揭核定通知書寄發後（原處分卷二第54頁），經由黃堂階向再審被告補正房屋新建申報書及系爭房屋使用執照影本，該申報書即填載系爭房屋所有權人為黃陞階及黃煥階、黃碧階、黃堂階等4人，各應有部分為持分1/4，並載明各共有人出生年月日、國民身分證統一編號及蓋用各所有權人私章（原處分卷二第55至57頁），為原判決依法確定之事實，並有再審被告89年4月6日以89苗稅竹二字第89701735號現值核定通知書、系爭房屋使用執照申請書副本、起造人名冊（蓋有橢圓形之88年7月17日苗栗縣政府建設局審核章）、黃堂階房屋新建申請書及系爭使用執照、再審被告103年2月27日苗稅竹字第1036002029號函等證物附原處分可稽。原確定判決據此認定，房屋稅稅籍之設立係由申報之納稅義務人提供資料建立，稽徵機關僅作形式審查，再審被告依據上揭證據為形式審查，依房屋稅條例第4條第1項、第4項核定系爭房屋之房屋稅納稅義務人為黃陞階、黃碧階、黃煥階、黃堂階等4人，並無不合，經核並無違反證據法則。

2.再審原告主張黃堂階系爭申報書無申請日期，亦無收文日期，再審被告主張「嗣後」黃堂階補正系爭申報書，並未說明「嗣後」之日期為何，原判決未做出判斷，原確定判決卻推定「可合理判斷黃堂階申請補正之系爭房屋新建申報書之申

請日期，應於89年4月6日苗竹二字第89701735號現值核定通知書寄發後，89年9月23日黃陞階死亡前即完成房屋新建申報補正」之間接事實，並據此推定原處分合法，違反證據法則云云。惟查，原判決依據系爭房屋使用執照申請書、起造人名冊、苗栗縣政府建設局核發之使用執照等資料佐證，認定為黃陞階為系爭建物起造人之一，並無事實與證據不符之情事。至於原確定判決所認「可合理判斷黃堂階申請補正之系爭房屋新建申報書之申請日期，應於89年4月6日苗竹二字第89701735號現值核定通知書寄發後，89年9月23日黃陞階死亡前即完成房屋新建申報補正」，僅在說明再審原告上訴時所主張系爭房屋新建申請為黃陞階死亡3年後之92年12月23日才由訴外人黃堂階所申請補正，顯與再審被告103年2月27日苗稅竹字第1036002029號函所稱「本分局103年2月17日苗稅竹字第1036001645號提供之房屋新建（增、改建）申報書影本，係於旨揭核定通知書（即89年4月6日苗竹二字第89701735號現值核定通知書）寄發後所補正」不符，而不可採。縱使無系爭申報書，再審被告依據系爭房屋使用執照申請書、起造人名冊所載起造人為「黃陞階及黃煥階、黃碧階、黃堂階等4人」，為形式審查認定其納稅義務人，於法並無不合，是黃堂階系爭房屋補正申報書及使用執照，僅在確認其納稅義務人為黃陞階及黃煥階、黃碧階、黃堂階等4人無誤。是系爭房屋新建申報書其上縱未載明日期，及再審原告對被繼承人黃陞階遺產稅申報是否列報系爭房屋，均不影響再審原告為納稅義務人之認定，原確定判決並無適用法錯誤之情事。

3.再審原告主張原確定判決認為「黃堂階於92年12月29日『再』檢附系爭房屋使用執照及起造人名冊」，則再審被告申請

資料應有2份使用執照及起造人名冊，惟遍查全部卷證僅有1份使用執照及起造人名冊云云。經查，原判決以「系爭房屋未辦理建物所有權第一次登記，且房屋起造人未依當時房屋稅條例第7條規定於期限申報房屋現值及使用情形，被告以89年4月6日苗稅竹二字第89701735號現值核定通知書依使用執照申請書副本及起造人名冊之記載，核定房屋稅納稅義務人為黃陞階、黃碧階、黃煥階、黃堂階等4人，並請補正使用執照影本及平面圖，此有該核定通知書在卷可稽；嗣經黃堂階補正房屋新建申報書及苗栗縣政府建設局88年7月17日88栗建管頭字第151號使用執照影本，該申報書列載系爭房屋所有權人為黃陞階等4人……依該申報書所載房屋所有人與所附苗栗縣政府建設局88栗建管頭字第151號使用執照之起造人相符」，此有89年4月6日苗稅竹二字第89701735號現值核定通知書、使用執照申請書、起造人名冊（蓋有苗栗縣政府建設局橢圓形審核章）、房屋新建申請書、使用執照影本等附卷可稽（詳見原處分卷一第31-35頁）可稽。而原確定判決以：「訴外人黃堂階於92年12月29日再檢附苗栗縣政府建設局核發之88栗建管頭字第151號使用執照及起造人名冊，係向被上訴人竹南分局申請依各房屋起造人持分，由各共有人按其應有持分分別開立稅單繳納房屋稅，此有被上訴人竹南分局107年1月31日函及92年12月31日同意辦理分單之函稿附於原處分卷可稽」等，亦有再審被告竹南分局107年1月31日苗稅竹字第1076001013號函、92年12月31日苗稅竹房字第0926016173號函、使用執照、起造人名冊（蓋有苗栗縣政府建設局騎縫章）可稽（詳見原處分卷三第14-17頁）；是原處分卷內確實有2份使用執照影本及2份起造人名冊，再審原告以全卷僅有1份使用執照及起造人名冊，顯無可採。

4.再審原告主張因再審被告於102、103年度房屋稅前案隱匿黃堂階系爭房屋新建申報書之證據，於前案判決後始知悉，並無違反一事不再理原則之詞。經查，依前案（本院106年度簡上字第10號）判決理由「（二）……嗣經黃堂階補正房屋新建申報書及苗栗縣政府建設局88年7月17日88栗建管頭字第151號使用執照影本，該申報書列載系爭房屋所有權人為黃陞階等4人，各應有部分四分之一，並載明出生年月日、國民身分證統一編號及蓋用私章（參見原處分卷第65頁至第67頁）。依該申報書所載房屋所有人與所附苗栗縣政府建設局88栗建管頭字第151號使用執照之起造人相符，被上訴人乃依房屋稅條例第4條第1項、第4項規定，核定系爭房屋之房屋稅納稅義務人為黃陞階、黃碧階、黃煥階、黃堂階等4人，核無不合。……」，顯見系爭房屋新建申報書業於前案提出並經原審審酌判決，再審原告上揭主張，並無可採。

5.至於再審原告另主張「黃陞階89年9月23日死亡後，該房屋新建申報書上應有部分之記載，並無民法繼承規定之適用。縱可由被繼承人黃陞階之遺產稅申報資料而認再審原告有系爭房屋之權利，亦屬債權而已，尚不能據此即認再審原告已於開徵年度取得系爭房屋之所有權，而為房屋稅條例第4條第1項規定納稅義務人，再審原告非系爭房屋之起造人、管理人或現住人，並非房屋稅條例第4條第4項規定之納稅義務人」、「房屋稅條例第4條第4項未規定所有人不明之房屋，於使用執照登載之起造人死亡後得向繼承人徵收房屋稅」、「原確定判決卻認定起造人黃陞階死亡之後，得向其繼承人徵收房屋稅，顯逾越房屋稅條例第4條第4項之規定，增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，與租稅法律主義及司法院釋字第622號解釋有違」等詞。而按原確定判決已敘明依據

房屋稅條例第4條規定，房屋稅之納稅義務人，並不以其所有權人為限，尚包括典權人、管理人、現住人等，房屋稅條例課納稅義務人有申報稅籍相關資料之義務，在於建立稅籍，以供稽徵機關為房屋稅之開徵；又房屋稅稅籍之設立，係由申報之納稅義務人提供資料建立，稽徵機關僅作形式審查，稅籍資料所登載之納稅人身分，並不因稽徵機關為稅籍登記，發生確定申報人與課徵對象房屋間權利關係之效力，亦不能作為房屋產權之證明（最高行政法院106年度判字第491號判決意旨參照）等旨；是以再審被告依據房屋稅條例第4條第4項規定，認定黃陞階為系爭房屋起造人之一而為納稅義務人，因黃陞階死亡，再審原告為黃陞階之繼承人，依民法第1138條規定繼受其繳納房屋稅之義務，因此變更納稅義務人為再審原告，並無認定黃陞階為系爭房屋之所有權人或依新建申報書應有部分之記載，而認定再審原告繼承黃陞階之所有權；故再審原告上揭主張，容有誤解，其據以指摘原確定判決有適用法規顯有錯誤之再審事由，亦非可採。

㈣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　　109　　年　　4　　月　　6　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　莊　金　昌

法　官　劉　錫　賢

法　官　楊　嵎　琇

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　4　　月　　6　　日

書記官　黃　靜　華