

# 彰化縣地政士公會會刊 第199期 (網路版)

## 目 錄

96年11月出刊

### ☆專題論述

債權催收實務(十六)-如何起訴確認本票債權不存在?(劉孟錦律)-----1

### ☆會議紀錄

第6屆第7次理監事聯席會會議紀錄-----4

### ☆會務日誌

十月份-----6

### ☆壽星大發

十一月份壽星生日快樂-----9

### ☆行政法院判決

96年度判字第1852號(遺產稅)-----10

96年度判字第1858號(贈與稅)-----15

96年度判字第1871號(繼承登記)-----18

96年度判字第1881號(土地增值稅)-----24

96年度判字第1890號(土地重劃)-----29

96年度判字第1891號(撤銷土地征收)-----31

96年度裁字第2389號(遺產稅)-----39

96年度裁字第2398號(贈與稅)-----40

96年度裁字第2404號(土地增值稅)-----41

96年度裁字第2408號(稅捐稽徵法)-----42

96年度裁字第2431號(地上權登記)-----42

96年度判字第1899號(地價稅)-----45

96年度判字第1900號(遺產稅)-----49

96年度裁字第2395號(地上物拆除)-----56

<發行>：彰化縣地政士公會 理事長 洪泰璋

<編輯>：會刊編輯委員會 主任委員 黃敏烝 副主任委員 楊鈿浚

<會址>：員林鎮新生路198號1樓

<電話>：(04) 835-2525 <傳真>：(04) 833-7725

<劃撥帳號>：20985734 <戶名>：彰化縣地政士公會

<網址>：www.chcland.org.tw <電子信箱>：chcland.org@msa.hinet.net

# 債權催收實務(十六)-

## 如何起訴確認本票債權不存在？

文/劉孟錦律師

### 【問題】

- 一、執票人持偽造、變造的本票聲請裁定強制執行，或已清償、時效已消滅，發票人應如何處理？
- 二、對於本票強制執行事件，債務人（發票人）可否聲請停止強制執行？
- 三、如何撰寫起訴？

### 【解析】

- 一、執票人持偽造、變造的本票聲請裁定強制執行，或已清償、時效已消滅，發票人應如何處理？

依票據法第一百二十三條之規定，執票人向本票發票人行使追索權時，得聲請法院裁定後強制執行。故本票的執票人於發票人未付款時，即可直接聲請法院裁定後強制執行，對於債權之追償，既經濟又方便快捷，於票據法廢除支票刑罰後，就債權催討的角度而言，收本票確實要比收支票好。

又執票人聲請本票裁定強制執行，係屬非訟事件，法院僅為形式審查本票是否有效，通常只要提出本票，且本票應記載事項齊備，法院即會准許，並不進入訴訟程序實體審查票據權利是否合法存在，而執票人對於法院的裁定雖可提起抗告，但提起抗告並不停止執行，且抗告法院亦不會進行實體審查，因此，發票人若主張本票是偽造、變造、已清償、時效消滅、雙方已和解等理由時，提起抗告仍然會被裁定駁回，故發票人應另外向法院民事庭提起確認本票債權不存在訴訟，以資救濟。發票人提起確認本票債權不存在訴訟時，法院會依一般訴訟程序，經過調查、言詞辯論等程序，最後作出確認判決。

- 二、對於本票強制執行事件，債務人（發票人）可否聲請停止強制執行？

本票執票人於取得法院的准許強制執行裁定後，只要該本票裁定已合法送達債務人收受，不須待裁定確定，執票人即可遞狀向地方法院民事執行處聲請強制執行。縱使發票人對該本票裁定提起抗告，但依民事訴訟法第四百九十一條的規定，抗告除別有規定外，無停止執行的效力。因此，原則上發票人雖提起抗告，執行法院仍會繼續進行強制執行程序，查封、拍賣發票人的財產，以資抵償。

但本票裁定強制執行事件，如發票人主張該本票是「偽造」或「變造」的，發票人並在收到該裁定後二十日內（此二十日為法定的不變期間），對執票人

為裁定的法院提起「確認本票債權不存在」的訴訟時（非訟事件法第一百九十五條第一項），執行法院即應停止強制執行（非訟事件法第一百九十五條第二項）。但得依執票人聲請，許其提供相當擔保，繼續強制執行，亦得依發票人聲請，許其提供相當擔保，停止強制執行（非訟事件法第一百九十五條第二項）。此時發票人只須向民事執行處提出停止執行的聲請，並提出已在收到本票裁定的二十日內向法院提起確認本票債權不存在的訴訟之證明，例如起訴狀及法院發給的收狀條影本，或已蓋上收狀章的起訴狀影本，執行法院即會停止執行，發票人不須提供擔保。

如發票人在收到該本票裁定已逾二十日，發票人雖仍可提起確認本票債權不存在的訴訟，但此時發票人須提供相當擔保後，才能聲請執行法院停止強制執行（非訟事件法第一百九十五條第三項），故發票人如果主張本票係偽造或變造時，應特別注意必須在收到本票裁定後二十日的法定不變期間內提出確認本票債權不存在的訴訟，以免喪失免供擔保停止執行的利益。

另依強制執行法第十八條之規定，債務人對許可強制執行的裁定提起抗告時，法院亦可為停止強制執行之裁定。故如發票人對本票裁定提起抗告時，為了避免抗告法院就債務人抗告有無理由作出裁定前，強制執行情序已經終結（即已經拍賣，且將拍賣價金分配予債權人）的情形發生，致生無法補救的情況，法律特明文規定，抗告法院如認為有必要時，可依職權或依當事人的聲請，命當事人提供相當並確實之擔保後，為停止強制執行的裁定。

### 三、如何撰寫起訴狀？

- (一)提起確認本票債權不存在訴訟，管轄法院為裁定本票准許強制執行的法院。
- (二)起訴時須撰寫民事起訴狀（參閱後附書狀範例），並依對造人數附具繕本。
- (三)須依確認本票金額繳納裁判費。
- (四)如果起訴請求確認本票債權不存在，而發票人主張該本票係偽造時，此時應由執票人就本票的真假，先負舉證責任（參六十五年七月六日（六五）第六次民庭會議決議）；如發票人主張本票上之印章係真正，但為他人所盜用時，則發票人應就被盜用之事實負舉證責任；如發票人主張該本票債權已清償，則應由發票人就已清償之事實負舉證責任。
- (五)發票人如主張本票債權時效消滅，或主張已清償，或與執票人達成分期清償的協議，皆屬實體法上的抗辯事由，如主張該事實對於本票裁定提起抗告並無實益（仍會被裁定駁回），此時應另提起確認本票債權不存在訴訟，於提供擔保後聲請停止執行（但應特別注意者，如主張本票債權時效消滅，因發票人僅取得拒絕給付之抗辯而已，執票人原來的權利並未消滅，發票人若主動提起確認本票債權不存在訴訟，會被法院駁回）。另如債務人未

聲請停止執行，或未提供擔保致被法院查封拍賣時，亦可依強制執行法第十四條第二項之規定，向執行法院民事庭提起債務人異議之訴，以資救濟。

### 《書狀範例》民事起訴狀（確認本票債權不存在，主張債權已清償）

民事起訴狀

訴訟標的金額：新台幣○○○元

原告 ○○○ 住○○○○○○○○○○○○○○○○

被告 ○○○ 住○○○○○○○○○○○○○○○○

為請求確認本票債權不存在事件，依法起訴事：

訴之聲明

請求確認被告所持有原告民國○○○年○○月○○日所簽發，票面金額新台幣○○○元，到期日未記載（或民國○○○年○○月○○日）之本票債權不存在。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、緣原告於民國○○年間與被告發生車禍，雙方達成和解，約定由原告給付被告新台幣○○○元，原告並交付民國○○○年○○月○○日所簽發，票面金額新台幣○○○元，到期日未記載（或民國○○○年○○月○○日）之本票予被告，此有和解書為憑（原證一）。嗣原告已於民國○○○年○○月○○日將該金額以匯款方式清償，此亦有匯款單可證（原證二）。

二、詎被告拒將前揭本票退還原告，又持該本票逕向 鈞院聲請裁定准許強制執行（原證三）。核被告所持有之系爭本票對原告之債權已不存在。為此狀請鈞院鑒核，賜判決如訴之聲明，實感德便。

謹 狀

台灣○○地方法院民事庭 公鑒

原證一：和解書影本乙份。

原證二：匯款單影本乙份。

原證三：台灣○○地方法院○○年度票字第○○○號民事裁定影本乙份。

中華民國○○○年○○月○○日

具狀人 ○○○ （簽章）

# = 會議紀錄 =

## 第六屆第七次理監事聯席會議會議紀錄

一、時間：民國 96 年 10 月 30 日（星期二）下午三時三十分

二、地點：溪湖地政事務所

三、主席：洪泰璋

記錄：黃素芬

四、出席：

理事：洪泰璋、施弘謀、鐘銀苑、楊秀霞、阮森圳、張國重、陳仕昌、  
黃敏丞、潘鐵城、楊鈿浚、吳維鈞、邱創柏、林文正、黃永華

監事：林宗偉、陳美單、柯焜耀、徐國超、張仲銘

五、請假：許炳墉

六、列席：溪湖地政事務所張主任士川

本會名譽理事長陳光華

七、會議開始（報告應出席人數 20 人、出席 19 人）

一)會議開始

二)主席宣布開會

三)通過本次會議議程

四)主席報告：略

五)列席長官及貴賓致詞：略

六)監事會監查報告：略

七)各委員會工作報告：略

八)全聯會理監事報告：略

九)報告上次會議紀錄決議執行情形：(詳如書面報告)

十)工作報告：(詳如書面報告)

十一)、討論提案：

1. 案由：本會 96 年 7 至 9 月份經費收支提請審議案。

說明：如附經費收支表及資產負債表。

決議：通過。

2. 案由：審核洪靜宜、潘明山、周盈榛入會申請案。

說明：如附新加入會員審查名冊。

決議：通過。

3. 案由：本會 96 年會員旅遊活動變更案。

說明：經福利委員會評估後，建議依往年舉辦一天行程，以  
擴大會員參與，提請議決。

決議：通過比照往例舉辦 1 日遊，會員參加免費，其他相關事  
宜授權福利委員會辦理。

4. 案由：會員蔣龍山申請獎勵案。

說明：(1)該員年屆 61 高齡仍於業餘積極向學，而且成績優秀，敦請本會給予表揚以資激勵，並期帶動會員終身學習風氣。

(2)相關榮譽及申請函詳如附件。

決議：通過頒發獎狀以資鼓勵並於大會表揚之。

5. 案由：下次會議地點決定案。

說明：依續輪由彰化區林常務監事宗偉及黃理事敏烝協辦。

決議：通過。

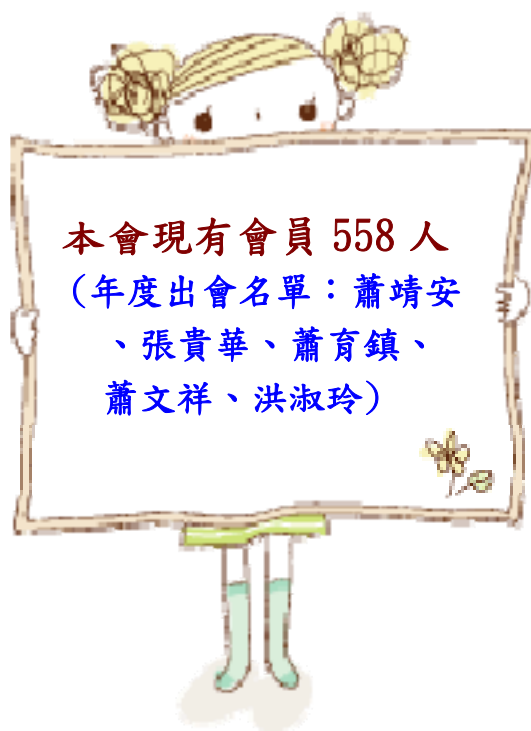
## 十二、臨時動議

1. 案由：本會舉辦講習時會員報名卻由助理員出席並代簽名，然而依規定助理員出席須繳 200 元，會員免費，代簽名之取巧行為應嚴加管制，以示公平。(提案人：阮理事森圳)

決議：請各理監事配合於現場嚴加管制參加人之身分，如發現代出席簽到者，不予核發上課時數證明並繳費。

## 十三、自由討論

## 十四、散會



=會務日誌=

## ◎96年10月份

- 96/10/01 鹿港地政事務所函知為使公告土地現值之訂定更為客觀、公平合理並為民眾所了解，訂於 96/10/4 日，假 4 樓會議室召開 97 年公告土地現值調整作業說明會。
- 96/10/01 通知各會員第 27 屆全國地政盃在彰化縣舉辦，本會承辦地政之夜晚會活動，請各會員珍惜難得機會共襄盛舉，踴躍報名參加「2007」年地政盃領隊會議暨地政之夜及「自行車活動」。
- 96/10/01 彰化縣政府函送「彰化縣政府辦理第 27 屆全國地政盃活動競賽第 7 次籌備會議紀錄」1 份。
- 96/10/02 彰化市公所函為設置市有財產審議委員會，其職掌係參酌如彰化縣政府縣有財產審議委員會，擬聘任 貴會 2 位會員(會籍設於彰化市)為委員，請本會提供有關專業人士名冊供參考，本會推薦彰化市之歷任理監事。
- 96/10/03 通知全體會員為考量會員業務性質，及落實會員福利，本會繼續為全體會員辦理意外傷害保險。
- 96/10/03 通知全體會員有關抵押權設定契約書等登記書表適用事宜。
- 96/10/04 鹿港地政事務所召開 97 年公告土地現值調整作業說明會，本會由鹿港區理監事出席。
- 96/10/05 內政部函 e-house 不動產交易服務網將於近期啟用，為配合網站營運，請儘速至該網站管理後台建立公會基本資料。
- 96/10/05 彰化縣政府函送本縣 96 年 9 月地政士開業及異動登記清冊乙份。
- 96/10/05 通知北斗區理監事參加會員陳清海先生之女 96/10/14 文定之喜。
- 96/10/05 通知田中區理監事參加會員林麗華『96 學年度家長會長暨小魚兒藝文推廣協會新舊任會長交接典禮』。
- 96/10/08 彰化縣稅捐稽徵處函有關財政部 91/6/24 日台財稅字第 0910453792 號函說明五規定，對於 94/6/10 日修正發布之農業發展條例施行細則第 14 條之 1 地 2 款規定，是否有其適用疑義案。
- 96/10/08 通知全體會員本會與彰化縣政府聯合舉辦 96 年度祭祀公業條例暨實務解析講習，有意參加者請於 96 年 10 月 18 日前將報名表傳真至本會，俾便統計人數。
- 96/10/09 通知全體理監事全聯會訂於本(96)年 10 月 28 日(星期日)、10 月 29 日(星期一)共計 2 天 1 夜，假台北縣烏來鄉舉行第 1 期儲備師資暨幹部訓練營活動，有意參加者請於本(96)年 10 月 15 日前向本會報名。
- 96/10/09 會員林麗華『96 學年度家長會長暨小魚兒藝文推廣協會新舊任會長交接典禮』，本會除致贈禮金一仟元外，洪理事長泰瑋並前往致賀。
- 96/10/09 員林地政事務所函送 2007 年第 27 屆全國地政盃活動高爾夫球競賽，球員用餐調查表及緊急聯絡電話冊。

- 96/10/09 彰化縣稅捐稽徵處函有關中華民國地政士公會全國聯合會建議統一土地增值稅（土地現值）申報書之聯數及贈與移轉案件於土地增值稅（土地現值）申報書第 8 聯有無「遺產及贈與稅法」第 5 條規定視同贈與各款情事之一應勾選「無」案。
- 96/10/11 彰化縣政府函有關與本會合辦之彰化縣 96 年度「祭祀公業條例暨實務解析」教育訓練乙案。
- 96/10/11 彰化縣政府副知有關薛明權先生申請加註延長開業執照有效期限案，經核符合地政士法第 8 條規定，准予延長開業執照有效期限至民國 100 年 10 月 15 日。
- 96/10/11 彰化縣政府函送「彰化縣政府辦理第 27 屆全國地政盃活動競賽第 8 次籌備會議紀錄」1 份。
- 96/10/11 彰化縣政府函請督促會員執行業務請依循電腦處理個人資料保護法規定辦理，勿有擾民行為。
- 96/10/12 本會洪理事長泰瑋、黃理事敏烝及黃總幹事素芬參加彰化縣政府舉辦 27 屆第政盃領隊會議。
- 96/10/13 本會會員蔡愛卿女士申請黃國維為登記助理員，本會同意備查並轉彰化縣政府。
- 96/10/14 會員陳清海先生之女文定之喜，本會除致贈禮金一千二百元外，洪理事長泰瑋前往祝賀。
- 96/10/15 全聯會法令轉知修正本部 96/9/27 日內授中辦地字第 0960727434 號函主旨為「有關適用本部 96/8/30 日內授中辦地字第 0960727097 號函頒抵押權設定契約書等登記書表一案。
- 96/10/16 彰化縣政府函有關於 96/10/26 日合辦之彰化縣 96 年度「祭祀公業條例暨實務解析」教育訓練，其參訓之學習時數認證更正為 3 小時。
- 96/10/17 彰化縣政府函送「彰化縣政府辦理第 27 屆全國地政盃活動競賽第 9 次籌備會議紀錄」1 份。
- 96/10/17 彰化縣稅捐稽徵處函有關信託土地，經法院判決將該土地以信託為登記原因之移轉登記塗銷，於辦理回復原所有權人名義登記時免依土地稅法第 51 條第 1 項規定辦理查欠。
- 96/10/17 彰化縣政府副知 96 年度績優地政士評選，經評選(本會會員：黃棟財、謝伶莎、詹鴻哲、王椿錫、鄭慧妃、吳筱婷、黃敏烝、施弘謀等)榮獲當選，訂 96/10/17，假本縣南郭國民小學活動中心，舉行本 27 屆全國地政盃活動領隊餐會中，頒發獎狀以資鼓勵。
- 96/10/17 全聯會法令通知關於受託人得否以已辦妥信託登記之同一不動產標的，同時以擔保物提供者兼抵押權人身分申辦抵押權設定登記疑義乙案。
- 96/10/17 舉辦第 27 屆全國地政盃領隊餐會暨地政之夜晚會活動。
- 96/10/17 參加第 27 屆地政盃活動競賽第一天競賽項目，本會定點投籃榮獲冠



軍。

- 96/10/18 參加第 27 屆地政盃活動競賽第二天競賽項目，本會男丙組桌球榮獲季軍。
- 96/10/22 彰化縣政府函彰化縣 96 年度「祭祀公業條例暨實務解析講習」因報名踴躍增辦下午場次。
- 96/10/22 通知田中區理監事參加會員卓東溪先生之子 96/10/28 結婚典禮。
- 96/10/23 通知全體理監事 96/10/30 召開地 6 屆第 7 次理監事聯席會議。
- 96/10/24 彰化縣政府函有關與本會合辦之彰化縣 96 年度「土地登記規則修正暨抵押權登記配套措施解析講習」教育訓練乙案。
- 96/10/24 全聯會函為慶祝 96 年地政節，內政部訂於本 96/11/8 日，假台大醫院國際會議中心舉辦地政節慶祝大會及專題演講活動，本會由洪理事長泰瑋及施常務理事弘謀代表出席。
- 96/10/26 會員蔣龍山函請獎勵業餘參與進修學位會員，除現在之獎勵方式(畢業完成學位後)外，另敦請宜在攻讀學位期間，如有會員在修讀學位之學校每學期領受獎狀獎盃者，應比照由公會發放獎狀乙紙(不必獎金)同時經由大會及網路公開表揚，以資激勵。本案提理事會討論之。
- 96/10/28 會員卓東溪先生之結婚典禮，本會除致贈禮金一千二百元外並由張理事國重出席致賀。
- 96/10/29 通知全體會員本會與彰化縣政府聯合舉辦彰化縣 96 年度土地登記規則修正暨抵押權登記配套措施解析講習，有意參加者請於 96 年 11 月 7 日前將報名表傳真至本會，俾便統計人數。
- 96/10/30 全聯會法令通知原已登記權利存續期間之抵押權，依修正後民法擔保物權規定申辦擔保債權確定期日變更登記時，應併同刪除原存續期間欄位資料。
- 96/10/30 彰化縣政府副知有關蔡愛卿女士申請僱傭黃國維登記助理員案，符合地政士法第 29 條第 2 項第 3 款規定，同意備查。
- 96/10/30 彰化縣政府函為慶祝 96 年地政節活動，請本會製作二面宣導看板。
- 96/10/30 彰化縣政府函彰化縣 96 年度「土地登記規則修正暨抵押權登記配套措施解析講習」因報名踴躍更改講習地點事宜。
- 96/10/30 本會假溪湖地政事務所召開地 6 屆第 7 屆理監事聯席會議。

## 相關法令內容請查閱

網路<最新法令>

==壽星大發==

## ◎ 11 月份壽星

11/01 蕭靖安 11/01 謝秀松 11/01 唐栢松 11/01 陳錦戰 11/01 羅壹相  
11/02 鐘銀苑 11/02 粘麗淑 11/02 楊榮華 11/03 王建喜 11/04 詹美鄉  
11/05 謝瑞英 11/05 王柏棠 11/06 蔡啟仲 11/06 吳義興 11/06 張守仁  
11/07 何裕豐 11/07 林美蘭 11/08 胡榕娣 11/08 王銘輝 11/08 杜文欽  
11/09 曾慧倩 11/09 賴富玲 11/10 林來贊 11/10 黃彥叡 11/11 張 雪  
11/11 黃永東 11/11 張鴻裕 11/12 詹傳銘 11/14 林麗娟 11/16 盧顯能  
11/18 許麗紅 11/19 卓建中 11/19 黃信達 11/20 李秀雀 11/21 陳寶茹  
11/21 洪諸明 11/22 楊秀霞 11/22 賴貞君 11/23 蔡聰哲 11/23 黃葉富媚  
11/24 陳新添 11/24 陳怡中 11/25 廖炤培 11/27 柯添財 11/28 呂信煉  
11/29 蔣龍山 11/29 洪翠蓮 11/29 鍾淑峯 11/29 洪金燕 11/29 郭獻進  
11/30 林惠津

~~生日快樂~~



恭賀！本會會員：黃棟財、謝伶莎、詹鴻哲、王椿錫、鄭慧妃、  
吳筱婷、黃敏烝、施弘謀等榮獲本縣績優地政士殊榮。

賀！27屆地政盃競賽  
--本會榮獲--  
定點投籃冠軍  
男丙組桌球季軍

=行政法院判決=

## 最高行政法院判決

【裁判字號】96, 判, 1852

【裁判日期】961025

【裁判案由】遺產稅

【裁判全文】

上列當事人間因遺產稅事件，上訴人不服中華民國 95 年 4 月 20 日臺北高等行政法院 94 年度訴字第 1100 號判決，提起上訴，本院判決如下：

### 主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

### 理 由

- 一、上訴人之被繼承人吳漢章於民國（以下同）92 年 1 月 15 日在美國死亡，上訴人於 92 年 7 月 10 日申報遺產稅，經被上訴人依據查得資料，以上訴人申報之屏東縣南州鄉巷○○段 328-1、340-1 及 341-2 地號等 3 筆土地（以下簡稱系爭土地），因其地目為「道」，使用地類別為「交通用地」，屬土地稅減免規則第 9 條及第 22 條第 1 項第 2 款規定免徵地價稅土地，且系爭土地非屬都市計畫法第 42 條所規定之公共設施用地，乃依遺產及贈與稅法第 16 條第 12 款前段規定，列為不計入遺產總額之遺產，核定遺產總額為新臺幣（以下同）58,264,734 元，並以被繼承人吳漢章係於 67 年 5 月 5 日出境美國，至死亡日（92 年 1 月 15 日）止均居住國外，未再回國居住，為經常居住中華民國境外之中華民國國民，乃依遺產及贈與稅法第 17 條第 2 項前段規定，否准其申報減除同法條第 1 項各款之扣除額，核定遺產淨額為 51,264,734 元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願及行政訴訟，均遭駁回，乃提起本件上訴。
- 二、上訴人於原審起訴主張略以：農業發展條例並無遺產及贈與稅法第 17 條第 2 項前段「被繼承人如為經常居住中華民國境外之中華民國國民，或非中華民國國民者，不適用前項第 1 款至第 7 款之規定」之相同或類似之法條文字。是依「省略即故意之省略」之法諺，農業發展條例並未限制被繼承人須為經常居住中華民國境內之中華民國國民者，其遺留作農業使用之農業用地，始可免徵遺產稅。又依中央法規標準法第 16 條之規定，本件關於農業用地應否免徵遺產稅乙事，自仍應優先適用農業發展條例之免稅規定。而本件既依法應適用屬特別法之農業發展條例第 38 條，則自應全部適用，不得部分適用農業發展條例第 38 條，部分另適用遺產及贈與稅法第 17 條第 2 項之規定，而紊亂法規之系統。綜上，本件依「特別法（農業發展條例）優於普通法（遺產及贈與稅法）」原則，應依農業發展條例第 38 條之

規定，免徵遺產稅。為此，求為判決撤銷訴願決定、復查決定及原處分云云。

三、被上訴人則略以：關於農業用地部分，遺產及贈與稅法於62年2月6日首次立法發布時，即於第17條第1項第3款規定：「三、遺產中之土地為繼承人或受遺贈人繼續自耕者，扣除其土地價值之半數。」第2項前段規定：「被繼承人如為經常居住中華民國境外之中華民國國民，或非中華民國國民者，不適用前項第1款至第4款之規定…。」遺產及贈與稅法首次立法即已將「經常居住中華民國境外之中華民國國民、非中華民國國民者」排除於減免半數課徵遺產稅適用之範圍。是其立法形成之期間，立法者即有意作成區隔。又遺產及贈與稅法第17條第1項第6款於89年1月26日修訂為「遺產中作農業使用之農業用地及其地上物，由繼承人或受遺贈人承受者，扣除其土地及地上農作物及價值之全數」，乃是配合農業發展條例第38條所作之修正，為財政部稅制委員會編印之遺產及贈與稅法令彙編(94年版)第124頁之修正理由末段即已敘明。是遺產及贈與稅法第17條歷次之修訂均未將第2項「被繼承人如為經常居住中華民國境外之中華民國國民，或非中華民國國民者」不適用「遺產中作農業使用之農業用地及其地上物，減免課徵遺產稅」之規定取消，顯為立法者有意將「被繼承人為居住中華民國境內之中華民國國民」與「被繼承人為經常居住中華民國境外之中華民國國民，及非中華民國國民者」作成區隔分別適用。又稅捐之課徵應依各該相關稅法規定為之，是本件遺產稅之核定自應以遺產及贈與稅法為依據，且農業發展條例第1條末段已明定「本條例未規定者，適用其他法律之規定」，故該條例雖未規定「被繼承人為經常居住中華民國境外之中華民國國民，及非中華民國國民者」不適用「遺產中作農業使用之農業用地及其地上物，減免課徵遺產稅」，惟依前揭該條例第1條末段規定，該條例既未規定者，自當依據遺產及贈與稅法第17條第2項之相關規定，排除適用第1項第6款之扣除額規定，是上訴人所訴仍難謂為有理由等語，資為抗辯。

四、原審審酌全辯論意旨及調查證據之結果，略以：本件被繼承人吳漢章係於67年5月5日出境美國(於67年8月9日向屏東縣南州鄉戶政事務所補申登)，有南州鄉戶政事務所戶籍謄本附原處分卷可稽，且其出境美國之日起，至死亡之日(92年1月15日)止，均居住國外，未再回國居住等情，亦為上訴人所不爭，核屬遺產及贈與稅法第17條第2項前段規定「經常居住中華民國境外之中華民國國民」之情形，不適用同法條第1項第1款至第7款(包含本件系爭第6款：遺產中僅農業使用之農業用地及其地上物，由繼承人或受遺贈人承受者，扣除其土地及地上農作物及價值及價值之全數)有關自遺產總額中扣除免徵遺產稅之規定，雖農業發展條例第38條有

關農業用地於繼承發生後，繼續作農業使用之遺產稅優惠之規定，並未如遺產及贈與稅法第 17 條第 2 項設有對經常居住中華民國境外之國民不予適用之排除規定。惟觀察遺產及贈與稅法自 62 年 2 月 6 日公布以來，有關農業用地之遺產稅優惠規定，從來即排除經常居住境外國民之適用，始終未曾改變。且依農業發展條例第 1 條後段：「本條例未規定者，適用其他法律之規定」之規定，遺產及贈與稅法第 17 條第 2 項前段就免徵遺產稅之排除規定，解釋上即屬農業發展條例第 1 條後段之「其他法律」；故本件應為「原則法」與「例外法」之關係，而非「特別法」與「普通法」之優先適用問題。是以上訴人主張應優先適用農業發展條例（特別法）第 38 條之規定云云，核不足採。從而，被上訴人以本件被繼承人吳漢章 67 年 5 月 5 日出境美國至死亡日（92 年 1 月 15 日）止，均居住國外，未再回國居住，屬於經常居住中華民國境外之中華民國國民，依遺產及贈與稅法第 17 條第 2 項前段規定，就其主張農業用地部分，不予免徵遺產稅，於法並無違誤等由，乃駁回上訴人在原審之訴。

五、上訴意旨略以：（一）原判決理由誤認農業發展條例第 38 條與遺產及贈與稅法第 17 條條文為「原則法」與「例外法」之關係，而非「特別法」與「普通法」之優先適用問題，從而否准適用農業發展條例第 38 條之規定，是原判決適用法規顯有錯誤。且原判決理由所指「惟觀察遺產及贈與稅法自 62 年 2 月 6 日公布以來，有關農業用地之遺產稅優惠規定，從來即排除經常居住境外國民之適用，始終未曾改變」之行政先例，既與當時有效施行之成文法明文有違背，自不得據為行政措施之依據，是原判決牴觸本院 48 年判字第 55 號判例，其適用法規顯有錯誤。（二）原判決對上訴人所主張之法律見解：「原則法與例外法，恆規定於同一法律或同一條文之中，且平行的予以適用；此與普通法與特別法，恆規定於二種以上的法律，且特別法排斥普通法而優先適用者不同。原則法與例外法區別的實益，即在例外法應從嚴格解釋，而不得為類推、擴張或縮小解釋」，並未述及，更未指駁，是原判決有不備理由之違背法令。（三）就農業發展條例第 1 條規定與遺產及贈與稅法第 1 條規定之立法目的而言，農業發展條例顯係特別法，而遺產及贈與稅法則為普通法。（四）就遺產及贈與稅法於 62 年 2 月 6 日公布，而農業發展條例遲至 62 年 9 月 3 日公布之立法時間先後而言，農業發展條例顯係特別法，而遺產及贈與稅法則為普通法。（五）就立法目的解釋而言，特別法農業發展條例既已明定對農業用地改採「管地不管人」之立法政策，故就同一規範事項（即農業用地免徵遺產稅），依「省略即故意之省略」之法理，被繼承人當然不須經常居住於中華民國。被上訴人就同一規範事項（即農業用地免徵遺產稅）絕不得另以普通法遺產及贈與稅法第 17 條第 2 項前段去違法補充填塞特別法農業發展條例第 38 條所故

意省略之要件。(六)上訴人及被繼承人吳漢章均因信賴特別法農業發展條例所已明定「管地不管人」之法秩序，而安排吳漢章長期留在美國就醫（以致在台戶籍被戶政機關除戶），並將系爭農地委由上訴人代耕，故本案除應適用「特別法優於普通法之原則」及「舊特別法仍優於新普通法之原則」外，更有誠信原則及信賴保護原則之適用。且依本院 90 年度判字第 1345 號判決意旨，本案既依法應適用特別法農業發展條例第 38 條，自應全部從特別法農業發展條例第 38 條，不得概持最不利於人民之見解，部分從特別法農業發展條例第 38 條，部分從普通法遺產及贈與稅法第 17 條第 2 項，而紊亂法規之系統。另按原審 92 年度訴字第 1256 號判決、本院 95 年度判字第 192 號判決意旨，援彼例此，促進產業升級條例既為所得稅法之特別法、規費法既為營業稅法之特別法，則農業發展條例當然為遺產及贈與稅法之特別法等語。

- 六、本院按「經常居住中華民國境外之中華民國國民，及非中華民國國民，死亡時在中華民國境內遺有財產者，應就其在中華民國境內之遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」、「本法稱經常居住中華民國境內，係指被繼承人或贈與人有左列情形之一：一、死亡事實或贈與行為發生前 2 年內，在中華民國境內有住所者。二、在中華民國境內無住所而有居所，且在死亡事實或贈與行為發生前 2 年內，在中華民國境內居留時間合計逾 365 天者。…本法稱經常居住中華民國境外，係指不合前項經常居住中華民國境內規定者而言。」、「左列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：…六、遺產中作農業使用之農業用地及其地上農作物，由繼承人或受遺贈人承受者，扣除其土地及地上農作物價值之全數。…被繼承人如為經常居住中華民國境外之中華民國國民，或非中華民國國民者，不適用前項第 1 款至第 7 款之規定…。」分別為遺產及贈與稅法第 1 條第 2 項、第 4 條第 3 項及第 4 項、第 17 條第 1 項第 6 款及第 2 項前段所明定。而關於農業用地部分，遺產及贈與稅法於 62 年 2 月 6 日公布時，即於第 17 條第 1 項第 3 款規定：「…三、遺產中之土地為繼承人或受遺贈人繼續自耕者，扣除其土地價值之半數。」同法條第 2 項前段規定：「被繼承人如為經常居住中華民國境外之中華民國國民，或非中華民國國民者，不適用前項第 1 款至第 4 款之規定…。」嗣後遺產及贈與稅法第 17 條歷次修正，均未將其第 2 項前段「被繼承人如為經常居住中華民國境外之中華民國國民，或非中華民國國民者」不適用「遺產中之農業用地，由繼承人或受遺贈人，繼續經營農業生產者，扣除其土地價值之半數。但由能自耕之繼承人一人繼承，繼續經營農業生產者，扣除其土地價值之全數」或「遺產中之農業用地及其地上農作物，由繼承人或受遺贈人，繼續經營農業生產者，扣除其土地及地上農作物價值之全數」或「遺產中作農業使用之農業用地及其地上物，減免課徵遺產

稅」之規定刪除，顯見立法者有意區隔「被繼承人為居住中華民國境內之中華民國國民」與「被繼承人為經常居住中華民國境外之中華民國國民，或非中華民國國民者」，將後者排除於減免半數或全數課徵遺產稅適用之範圍。此觀諸財政部稅制委員會編印之遺產及贈與稅法令彙編（94年版）第124頁之修正理由末段敘明：「遺產及贈與稅法第17條第1項第6款於89年1月26日修正為『遺產中作農業使用之農業用地及其地上物，由繼承人或受遺贈人承受者，扣除其土地及地上農作物及價值之全數』，乃是配合農業發展條例第38條所作之修正」益明。又稅捐之課徵應依各該相關稅法規定為之，是本件遺產稅之核定自應以遺產及贈與稅法為依據，且農業發展條例雖未規定「被繼承人為經常居住中華民國境外之中華民國國民，或非中華民國國民者」不適用「遺產中作農業使用之農業用地及其地上物，減免課徵遺產稅」，惟該條例第1條末段既已明定「本條例未規定者，適用其他法律之規定」，自當依據遺產及贈與稅法第17條第2項之規定，排除適用同法條第1項第6款之扣除額規定。從而，原判決謂「觀察遺產及贈與稅法自62年2月6日公布以來，有關農業用地之遺產稅優惠規定，從來即排除經常居住境外國民之適用，始終未曾改變」、「遺產及贈與稅法第17條第2項前段就免徵遺產稅之排除規定，解釋上即屬農業發展條例第1條後段之『其他法律』；故本件應為『原則法』與『例外法』之關係，而非『特別法』與『普通法』之優先適用問題」等語，進而認定被上訴人以本件被繼承人吳漢章67年5月5日出境美國至死亡日（92年1月15日）止，均居住國外，未再回國居住，屬於經常居住中華民國境外之中華民國國民，依遺產及贈與稅法第17條第2項前段規定，就其主張農業用地部分，不予免徵遺產稅，於法並無違誤，復查及訴願決定遞予維持，均無不合為由，乃駁回上訴人在原審之訴，本院核無不合。是上訴人主張「農業發展條例第38條與遺產及贈與稅法第17條條文為『特別法』與『普通法』之優先適用問題，原判決否准適用農業發展條例第38條之規定，適用法規顯有錯誤」、「本案既依法應適用特別法農業發展條例第38條，自應全部從特別法農業發展條例第38條，不得概持最不利於人民之見解，部分從特別法農業發展條例第38條，部分從普通法遺產及贈與稅法第17條第2項，而紊亂法規之系統」、「本案除應適用『特別法優於普通法之原則』及『舊特別法仍優於新普通法之原則』外，更有誠信原則及信賴保護原則之適用」、「原判決所指之行政先例，既與當時有效施行之成文法明文有違背，自不得據為行政措施之依據，是原判決牴觸本院48年判字第55號判例，其適用法規顯有錯誤」等云，無非上訴人個人主觀歧異之法律見解，要無可採。至於原判決對上訴人所訴「原則法與例外法，恆規定於同一法律或同一條文之中，且平行的予以適用；此與普通法與特別法，恆規定於二種

以上的法律，且特別法排斥普通法而優先適用者不同。原則法與例外法區別的實益，即在例外法應從嚴格解釋，而不得為類推、擴張或縮小解釋」乙節，雖漏未敘明，惟與判決之結果不生影響，尚難謂有判決不備理由之違法情事，仍應予以維持。另觀諸原審 92 年度訴字第 1256 號判決、本院 95 年度判字第 192 號判決意旨，其案情均與本件案情迥異，自難比附援引。綜上所述，上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段、第 104 條，民事訴訟法第 85 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 10 月 25 日

【裁判字號】96, 判, 1858

【裁判日期】961025

【裁判案由】贈與稅

【裁判全文】

上列當事人間因贈與稅事件，再審原告對於中華民國 94 年 6 月 30 日本院 94 年度判字第 941 號判決，提起再審之訴。本院裁定如下：

主 文

再審之訴駁回。

再審訴訟費用由再審原告負擔。

理 由

- 一、緣再審原告於民國（下同）81 年 10 月 27 日，將其所有坐落臺北市○○區○○段 2 小段 92 地號土地（下稱系爭土地）應有部分 7 分之 4，以買賣方式移轉所有權予訴外人凌周玉雲，凌周玉雲旋於 82 年 4 月 23 日，再移轉同筆土地應有部分 14 分之 11 予上訴人之兒媳凌羅秋分，經再審被告認再審原告係假藉買賣名義以迂迴移轉方式贈與系爭土地應有部分 7 分之 4 予其兒媳凌羅秋分，乃依遺產及贈與稅法第 4 條規定核定再審原告贈與總額新臺幣（下同）1,290 萬 5,451 元，淨額 1,245 萬 5,451 元，補徵贈與稅 299 萬 0,657 元，並依同法第 44 條規定，按核定應納稅額處以 1 倍罰鍰 299 萬 0,657 元。再審原告不服，循序提起行政訴訟，經本院 94 年度判字第 941 號判決（下稱原確定判決）駁回，遂提起本件再審之訴。
- 二、再審原告起訴意旨略謂：稅捐稽徵之制定，不應從個別稅目稽徵之目的來衡量，更應考量整體性，職是之故，無論就稅務稽徵程序、納稅義務人權



益或達成政府財政收支之目的，均應注意及之。易言之，國稅之課徵亦應考量地方稅之課徵。就本件系爭標的物而言，再審被告除已課徵贈與稅 299 萬 0,657 元，並加處 1 倍罰鍰 299 萬 0,657 元，另臺北市稅捐稽徵處又課徵自用住宅土地增值稅 89 萬 7,393 元；若再審原告未符合一生一次自用住宅土地增值稅，而按一般土地增值稅課徵，其應納土地增值稅約 460 萬元，則本件系爭標的物依再審被告核定贈與價值 1,290 萬 5,541 元，竟要課徵稅捐共 1,460 萬元之鉅，已遠超過核定贈與價值，足見稅捐負擔無合理最高額之限制，有負擔過重之嫌。是原確定判決認再審被告依遺產及贈與稅法第 19 條規定之稅率核課贈與稅，又因再審原告未依限辦理贈與稅申報，依同法第 44 條科處應納稅額 1 倍之最低罰鍰，符合比例原則，乃適用法規顯有錯誤。又原審法院認再審原告另被課徵土地增值稅，與本件贈與稅核課無涉，亦違憲法第 15 條。故原確定判決有行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款及第 2 款規定之再審事由等語。

三、再審被告答辯意旨略謂：本件再審被告核課再審原告贈與稅 299 萬 0,657 元，並加處 1 倍罰鍰 299 萬 0,657 元，合計為 598 萬 1,314 元，並未逾贈與總額 1,290 萬 5,451 元，再審原告復執前詞顯係誤解。另原確定判決所適用之法規與本案應適用之法規並不相違背，再審原告無非以法律上見解之歧異，執前程序所為主張，並為原確定判決所不採之理由再行爭執，已非可採，亦無判決之理由與主文矛盾之情形。從而，本件尚無行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1、2 款再審事由等語，資為抗辯。

四、本件原確定判決以：本件系爭土地經二次移轉登記予再審原告兒媳凌羅秋分所有，已符合民法第 758 條、第 760 條規定，於私法上歸屬凌羅秋分所有之效力，非他人所可否定；又系爭土地之第一、二次移轉原因雖載明為「買賣」，然經再審被告及原審法院調查結果，係屬無償之贈與，而非買賣，遂依同法第 19 條及第 20 條規定課徵贈與稅，並未否定系爭土地為再審原告兒媳凌羅秋分所有，核與上開民法規定無違。復再審被告及原審法院依其調查證據結果，係以再審原告未能提示買賣系爭土地收付價款之資金流程以供查核，以及再審原告之兒媳凌羅秋分（第 2 次移轉之買方）及凌周玉雲（第 2 次移轉之賣方）於 86 年間主張之買賣價款各不相合，且前後說詞不一為由，推翻買賣為真正之推定，而認定係無償贈與，無違行政訴訟法第 176 條準用民事訴訟法第 358 條之規定。至於一般俗稱三角移轉方式移轉不動產，雖未明定於法條，惟以二次虛偽買賣，達成無償贈與目的之違章行為即屬之。另再審被告依系爭土地即標的物之價，按遺產及贈與稅法第 19 條規定之稅率核課贈與稅；又因再審原告未依限辦理贈與稅申報，依同法第 44 條科處應納稅額 1 倍之最低罰鍰，符合比例原則。至再審

原告另被課徵土地增值稅，與本件贈與稅核課無涉，非本院所得審究等語。而為駁回再審原告上訴之判決。

五、本院查：

- (一) 按判決已經確定，而有行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款或第 2 款規定：「適用法規顯有錯誤者」、「判決理由與主文顯有矛盾者」之事由，固得提起再審之訴。惟所謂「適用法規顯有錯誤」，係指原判決所適用之法規與該案應適用之現行法規相違背，或與解釋判例有所牴觸者而言，至於法律上見解之歧異，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，有本院 62 年判字第 610 號判例可循。另判決理由與主文顯有矛盾者，係指裁判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。
- (二) 經查：本件原確定判決係因認其原審判決所為再審原告以三角移轉方式為系爭土地贈與之認定，依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項：「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」規定，並無不合；乃為再審被告依系爭土地之價值，按遺產及贈與稅法第 19 條規定之稅率核課贈與稅；暨因再審原告未依限辦理贈與稅申報，依同法第 44 條前段：「納稅義務人違反第 23 條或第 24 條之規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處 1 倍至 2 倍之罰鍰；」之規定，科處應納稅額 1 倍之最低罰鍰，符合比例原則之認定等情，已經原確定判決詳予論述在案；故再審原告再執比例原則為指摘，核屬法律上見解之歧異，依上開所述，要難因此告另被課徵之土地增值稅，因與本件贈與稅之核課無涉，故非該案所得審究一節，亦經原確定判決論述甚明；而是否應依土地稅法規定課徵土地增值稅，因與贈與稅之核課及罰鍰之要件，並不相同，自與贈與稅之核課及罰鍰之處分是否適法無涉；若該土地增值稅核課處分有違法情事，亦屬就該核課處分是否提起行政救濟之問題；故原確定判決此部分之論斷自無違反憲法第 15 條：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」規定情事。是再審原告執以指摘原確定判決適用法規顯有錯誤云云，自無可採。又本件原確定判決於其理由係為其原審所為維持訴願決定及原處分之判決，並無違誤之論斷，則其於主文為駁回再審原告上訴之諭知，自無所謂判決理由與主文顯有矛盾情事。綜上所述，本件原確定判決並無再審原告所稱行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款及第 2 款規定之再審事由，故再審原告據以提起本件再審之訴，為顯無再審理由，應予駁回。

據上論結，本件再審之訴為顯無再審理由，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。

【裁判字號】96, 判, 1871

【裁判日期】961025

【裁判案由】繼承登記

上列當事人間因繼承登記事件，上訴人對於中華民國 95 年 4 月 25 日臺北高等行政法院 94 年度訴字第 2122 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、緣上訴人於 93 年 12 月 10 日檢具被繼承人沈保壽 80 年 8 月 8 日之自書遺囑，向被上訴人單獨申請坐落宜蘭縣宜蘭市○○段乾門小段 352-2 地號等 3 筆土地以及 2077 建號（門牌號碼：宜蘭縣宜蘭市○○路 196 巷 1 弄 15-2 號）等 14 筆建物（下稱系爭不動產）之繼承登記（被上訴人收件日期字號：93 年 12 月 10 日宜登字第 231200 號）。案經被上訴人審查，以本案自書遺囑繼承登記因立遺囑人於遺囑中另訂繼承條件，應俟條件成就時方得依遺囑內容辦理，上訴人所申請登記內容為依法不應登記事項，乃依土地登記規則第 57 條第 1 項第 2 款之規定，以 93 年 12 月 14 日宜地駁字 000446 號駁回通知書（下稱原處分），駁回上訴人繼承登記之申請。嗣上訴人之母（即被繼承人沈保壽之妻）游阿端於 93 年 12 月 20 日（被上訴人收文日期）以申請書陳請被上訴人從寬認定，經被上訴人報請宜蘭縣政府釋示，經宜蘭縣政府以 94 年 1 月 14 日府地一字第 0000000000 號函示：「．．本件遺囑有關『一切動產及不動產．．依左列事項處理』之內容，似可認定係定遺產分割方法。至於有關『一切動產．．至游阿端亡故後依左列事項處理』之遺囑內容，似可認屬『禁止於游阿端亡故前分割遺產』之載明。是游阿端女士如尚未死亡，遺囑未生效力，尚不得持憑遺囑申辦遺產分割登記。」等語。被上訴人據此，乃於 94 年 1 月 21 日以宜地一 25 字第 0000000000 號函復游阿端否准所請，並副知上訴人。上訴人不服，提起訴願，遭決定駁回，遂向本院提起行政訴訟。
- 二、上訴人起訴主張：（一）按遺囑，自遺囑人死亡時，發生效力，民法第 1199 條定有明文。被繼承人沈保壽生於 16 年 3 月 12 日，於 92 年 9 月 8 日不幸死亡，其生前自書之遺囑，依上開法律規定，已發生效力。從而被上訴人以宜蘭縣政府 94 年 1 月 14 日府地一字第 0000000000 號函謂游阿端如尚未

死亡，遺囑未生效力，不得持憑遺囑申辦遺產分割登記為由，否准上訴人辦理繼承登記，被上訴人及宜蘭縣政府顯均對遺囑已生效力有所誤會。本件兩造就上訴人申請繼承登記所檢附被繼承人沈保壽之自書遺囑符合民法第1190條規定之法定方式，應屬有效，及該自書遺囑之真實與遺囑內容就遺產分配方式，均無爭執。兩造所爭者，僅係遺囑人沈保壽是否生前意思決定於游阿端亡故後，始得就遺產為分配而已。(二)按解釋意思表示，應探求當事人之真意，不得拘泥於所用之辭句，應於文義上及論理上詳為推求，並斟酌立書據當時之情形，以期不失立書據人之真意：本件被繼承人沈保壽於80年8月8日父親節該日立下本件遺囑，當年被繼承人沈保壽年已64歲，雖不知大限何時屆至，但因年事已高，以為父之心情，預作身後財產之分配，應為可期。被繼承人沈保壽，非但將遺產分配之方式逐項說明，並將一切遺產之動產與不動產交由結縭4、50年之原配游阿端掌管處理，並於遺囑第1條第5項要求游阿端必須遵守該遺囑執行，無非在於避免日後子女間有所紛爭。被繼承人沈保壽逝世後，其遺產由原配游阿端以身為母親尊長，作管理分配，於子女間較無糾紛，且得明遺囑真意。是遺囑內容第1條第5項載明游阿端必須遵守該遺囑執行等語，從而倘依被上訴人自行解釋遺囑之方法，於游阿端亡故後，再依遺囑人沈保壽指定方式辦理云云，則遺囑執行人既已亡故又如何執行遺囑作分配遺產之事宜，足見被上訴人自行解釋遺囑之內容，未審酌立書人之真意，要有誤會。再者，遺囑內容第1條明載：「一切動產與不動產均交由吾妻游阿端掌管處理；至游阿端亡故後，依左列事項處理：給沈幼霞現款伍拾萬元。給沈碧蘭現款壹佰萬元。沈尚珍財富甚豐不必要。其餘一切動產與不動產均歸甲○繼承。游阿端必須遵守本遺囑執行。」，該文文中段落雙引號內之符號為分號「；」，並非逗點，其後接續記明「至游阿端亡故後，依左列事項處理··」，上揭文字「至」之意思為連接詞，表示轉折之意，為「至於」之意思（小牛頓國語辭典第772頁參照），意謂被繼承人沈保壽之原配游阿端即上訴人之母親倘「至於」不幸亡故後，仍應依遺囑分配遺產之方式辦理，僅表明不論在被繼承人沈保壽之生前游阿端先亡故或在沈保壽死亡後，游阿端未及作遺產分配而接續死亡，均希望子女間分配遺產方式仍依遺囑為之。如被繼承人沈保壽有意長期禁止遺產分割迄原配游阿端亡故後始能分配，被繼承人沈保壽於80年8月8日預立自書遺囑時，又如何能知游阿端必晚於其身後亡故。況且，本件遺囑之內容首重第1條遺產分配之方式，而非管理而已，該遺囑第2條表達遺體儘速火化處理，第3條更希望喪禮簡便，甚連女兒不來均無所謂，顯示執行遺囑之內容在於確保繼承人能依遺囑分配遺產之方式得到遺產，以杜紛爭，方有實益。且游阿端本身資產甚豐，是被繼承人沈保壽亦無為保障游阿端之經濟因素而禁止分割遺產之理。誠

如游阿端親自書立致被上訴人之93年12月18日申請書，闡述被繼承人沈保壽希望亡故後，由伊為遺囑執行人將保管之遺囑及所有相關證件交由上訴人辦理，其現金部分亦由伊代轉予女兒，以表對子女之祝福等語，最為貼切釋明遺囑人沈保壽之真意。顯見被上訴人就本件自書遺囑之解釋，無論在文義上或論理上均有疏漏，造成拖延遺產之分配時期，確有誤解。又本件自書遺囑內容之真意，原在作遺產之分配，以免糾紛，由被繼承人沈保壽於80年8月8日書立遺囑後，於晚年死亡前，即將其所有坐落宜蘭縣宜蘭市○○段乾門小段352-29、352-30、352-31、352-32、352-33、352-34、352-35等地號7筆土地以贈與方式移轉登記予上訴人，惟因贈與稅問題，被繼承人沈保壽為節稅，擬分批將其所有不動產移轉上訴人所有，僅未完成而去世，更足證被繼承人沈保壽書立遺囑真意在於作遺產分配之方式，而非長期禁止遺產分割，有意確保上訴人能依其意思，取得其生前所有之不動產，益證被上訴人就遺囑之解釋未斟酌立自書遺囑當時之情形，實有誤解。(三)本件自書遺囑有效，兩造既不爭執，復且自書遺囑並無法律規定須有見證人之列名，是遺囑上有無見證人之列名即無關遺囑生效與否。至被繼承人沈保壽自書遺囑時其原配游阿端、上訴人及當時尚未與上訴人結婚之訴外人林慧萍，在場見聞被繼承人沈保壽書立自書遺囑之經過及內容，乃係見聞事實之經過，核與民法第1198條第3款規定繼承人及其配偶或直系血親不得為遺囑之見證人無涉。宜蘭縣政府為強解釋該遺囑之內容，任意援引民法第1198條第3款規定，以游阿端、上訴人與訴外人林慧萍為上訴人現時之配偶，均為被繼承人沈保壽之繼承人及其配偶為由，不得為遺囑見證人，推測上訴人之主張與該遺囑內容不符云云，顯非確論。(四)本件兩造既不爭執自書遺囑執行人為被繼承人沈保壽之原配游阿端，是游阿端有管理遺產並為執行遺囑內容上必要行為之職務，且因該項職務所為之行為，視為繼承人之代理（民法第1215條規定參照），從而游阿端依自書遺囑內容將被繼承人沈保壽所餘不動產之遺產，以書面授權同意上訴人辦理繼承登記，而該項法律行為，上訴人既獲合法之遺囑執行人授權辦理，自係有權辦理被繼承人沈保壽生前所餘不動產之繼承登記，且亦不違背遺囑內容即第1條第4項之意思表示。詎被上訴人仍以俟游阿端亡故後，再辦理遺囑繼承登記，否准上訴人之聲請繼承登記，顯疏未見及上訴人獲得合法授權之情事，訴願決定遞予維持，均有違誤，為此訴請撤銷訴願決定及原處分。被上訴人則以：被上訴人受理土地登記案件，當即依法審查，申請登記之申請人資格及登記原因證明文件是否符合規定等均為審查事項之一。本件上訴人檢具被繼承人沈保壽之自書遺囑向被上訴人單獨申辦繼承登記，被上訴人審核遺囑內容，因被繼承人於遺囑中言及「一切動產與不動產均交由吾妻游阿端掌管處理，至游阿端亡故後，依左列事項處理。」，

是被上訴人認係附條件（期限）之遺囑，應俟條件成就（期限屆至）時，繼承人始得依遺囑主張繼承登記，故依土地登記規則第 57 條第 1 項第 2 款規定，駁回上訴人之申請，於法並無不合等語，資為抗辯。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）上訴人之被各繼承人對於遺產全部為共同共有，乃繼承效力發生當然之結果（至於繼承人所為之共同共有登記，僅具有登記公示作用，而不涉物權之變動，尚非所謂之處分行為），且全體繼承人共同共有之繼承登記，乃登記申請人之權利，而非其義務。查本件登記之法律關係為繼承，依民法第 1147 條、第 1148 條、第 1151 條及第 759 條規定，其繼承人（含上訴人、沈阿端及沈保壽之其他子女，下同）於繼承登記前，當已取得系爭土地及建物之所有權，僅未辦理繼承登記前，不得處分其物權，是繼承人若申請為共同共有之登記，被上訴人尚不得駁回其申請。（二）被繼承人財產上之一切權利義務，自繼承開始時固由繼承人承受，但被繼承人於不違反特留分規定之範圍內，亦得以遺囑自由處分遺產，一經被繼承人以遺囑處分遺產者，繼承人就遺產之管理處分權限即受有限制。本件觀乎被繼承人沈保壽 80 年 8 月 8 日之自書遺囑，載以：「一切動產與不動產均交由吾妻游阿端掌管處理，至游阿端亡故後，依左列事項處理．．」等語，應係指定被繼承人沈保壽之配偶游阿端為遺囑執行人，並為遺產管理及必要行為，在游阿端執行職務中，繼承人不得處分與遺囑有關之遺產，且不得妨礙其職務之執行。如前所述，各繼承人對於遺產全部為共同共有，乃繼承效力發生當然之結果，而共同共有之繼承登記，僅具有登記公示作用，不涉物權之變動，尚非處分行為；惟若申請為繼承人 1 人單獨所有或者全體繼承人分別共有之繼承登記時，已然涉及遺產之分配（割），而為處分行為，依民法第 1215 條及第 1216 條規定及遺囑規定，繼承人不得為之。（三）經查，上訴人所申請登記者，並非申請為全體繼承人共同共有之登記，而係申請為其單獨所有之登記，而上訴人持憑單獨繼承登記為其個人所有之登記原因證明文件，係被繼承人沈保壽 80 年 8 月 8 日自書遺囑，雖兩造對於上開自書遺囑之真正性，並無爭議，然依土地登記規則第 120 條規定，及土地登記規則第 27 條第 3 款關於因繼承取得土地權利之登記得單獨向地政機關申請之規定，係指土地因登記名義人死亡，由其繼承人承繼其不動產物權，向登記機關申辦之繼承登記，非指繼承人對於因繼承而取得遺產後，所為之遺產分配（割）登記，故繼承人在期限屆至前不得處分與遺囑有關之遺產，是上訴人申請為其單獨所有之登記，依法自屬不應登記者。（四）依上訴人向被上訴人提出之繼承系統表，可知沈保壽之繼承人，除上訴人、游阿端外，尚有沈潔玉、沈潔珠、沈幼霞、沈尚珍、沈碧蘭等 5 人；而依上開資料作形式上之審查，被繼承人沈保壽以遺囑處分其遺產，已影響其繼承人沈潔玉、沈潔珠及沈

尚珍之特留分，牴觸民法第 1187 條之規定，依最高法院 18 年上字第 2715 號判例意旨，上開自書遺囑得否憑為上訴人單獨繼承登記為其個人所有之登記原因證明文件，亦非無疑等由，駁回上訴人原審之訴。

四、上訴意旨復執前詞，並主張：(一)原判決有不適用法規及適用不當之違背法令：遺囑係遺囑人依法定方式以單方之表示即為成立之單獨行為，並以遺囑人死亡後發生效力為目的。於私有財產制度下，個人之私有財產，在生前既有處分權，自得允許個人於其生前以遺囑處分財產，延續其生前之財產處分。按遺囑人於不違反特留分規定之範圍內，得以遺囑自由處分遺產；又民法第 1225 條僅規定應得特留分之人，得按其不足之數由遺贈財產扣減之，並未認侵害特留分之遺贈為無效，民法第 1187 條規定暨最高法院 58 年臺上字第 1279 號判例意旨闡釋甚明，足見法律規定允許個人於其生前以遺囑處分財產，縱有違反特留分規定，僅係應得特留分之人有無行使扣減權而已。實務亦認遺囑有無違反民法關於特留分規定之疑義，如有違反係屬民法第 1225 條行使扣減請求權之問題，與繼承回復請求權無涉。按土地登記具有公示性，遺產繼承登記情形，利害關係人得隨時至地政機關請求閱覽、抄錄。繼承人之特留分如因被繼承人所立遺囑指定應繼分致受侵害，自得依民法第 1225 條之規定行使扣減請求權，該請求權以向相對人意思表示為已足，至於行使與否，應由扣減權人自行決定，似非地政機關所得干預。從而，地政機關如為簡化土地登記程序，未令申請人提出已通知其他繼承人行使扣減權之證明，逕予受理登記，於法似無違誤（法務部 74、11、13 法 74 律字第 13727 號函），從而實務上單獨以遺囑辦理繼承登記，並無困難；且被上訴人迄原審辯論時，亦不認上訴人之聲請繼承登記與有無違反特留分有關，況且被上訴人以 93 年 12 月 27 日宜地一 25 字第 000000 號函所提甲乙兩案，均不認上訴人單獨聲請繼承登記之資格失當。是以原審謂：土地登記規則第 27 條第 3 款關於因繼承土地權利之登記得單獨向地政機關申請之規定，係指土地因登記名義人死亡，由其繼承人承繼其不動產物權，向登記機關申辦之繼承登記，非指繼承人對於因繼承而取得遺產後，所為之遺產分配（割）登記云云；及依資料作形式上之審查，被繼承人沈保壽以遺囑處分其遺產，已影響其繼承人沈潔玉、沈潔珠及沈尚珍之特留分，牴觸民法第 1187 條之規定，則上開自書遺囑得否憑為上訴人單獨繼承登記為其個人所有之登記原因證明文件，亦非無疑云云，原判決顯誤會民法第 1187 條以遺囑處分遺產本即為被繼承人分配（分割）遺產之處分，及實務上均得以遺囑援引土地登記規則第 27 條第 3 款關於因繼承取得土地權利之登記得單獨向地政機關申請之規定，並疏未注意民法第 1225 條關於特留分受侵害之繼承人，是否行使扣減權，應由扣減權人自行決定與遺囑違反特留分規定並非無效等情，而有判決不適用法規及適用不當之違背法

令。(二)原判決有不備理由、不適用法規及適用不當之違背法令：原判決以民法第 1215 條、第 1216 條規定，略謂：觀乎被繼承人沈保壽 80 年 8 月 8 日之自書遺囑，載以：「一切動產與不動產均交由吾妻游阿端掌管處理，至游阿端亡故後，依左列事項處理．．」等語，應係指定被繼承人沈保壽之配偶游阿端為遺囑執行人，並為遺產管理及必要行為，在游阿端執行職務中，繼承人不得處分與遺囑有關之遺產，且不得妨礙其職務之執行云云。惟兩造就上訴人申請繼承登記所檢附被繼承人沈保壽之自書遺囑符合民法第 1190 條規定之法定方式，應屬有效，及該自書遺囑之真實與遺囑內容就遺產分配方式，均無爭執。兩造所爭僅係遺囑人沈保壽是否生前意思決定於游阿端亡故後，始得就遺產為分配而已。然意思表示，應探求當事人之真意，不得拘泥於所用之辭句，應於文意上及論理上詳為推求，並斟酌立書據當時之情形，以期不失立書據人之真意。詎原判決仍謂：被繼承人沈保壽之配偶游阿端為遺囑執行人，並為遺產管理及必要行為，在游阿端執行職務中，繼承人不得處分與遺囑有關之遺產，且不得妨礙其職務執行云云，就上訴人獲合法授權辦理繼承一事，未見原判決於理由中論述，原判決容有不備理由、不適用法規及適用不當之違背法令云云。

五、本院按：(一)繼承登記，繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為共同共有。雖因繼承取得土地權利之登記，依土地登記規則第 27 條第 3 款規定，得由權利人或登記名義人單獨申請之，然依同規則第 120 條第 1 項規定，繼承人有 2 人以上，部分繼承人因故不能會同其他繼承人共同申請繼承登記時，得由其中 1 人或數人為全體繼承人之利益，就被繼承人之土地，申請為共同共有之登記。其經繼承人全體同意者，得申請為分別共有之登記。又遺囑執行人有管理遺產並為執行上必要行為之職務，民法第 1215 條第 1 項亦有明文，則遺囑執行人如有處分遺產之行為，僅能在執行管理遺產之範圍內為之。(二)本件依上訴人之被繼承人沈保壽於 80 年 8 月 8 日所書立之自書遺囑，內載：「一切動產與不動產均交由吾妻游阿端掌管處理；至游阿端亡故後，依左列事項處理．．．其餘一切動產與不動產均歸甲○繼承．．」等語觀之，顯然被繼承人沈保壽已指定其配偶游阿端為遺囑執行人，此兩造於原審所不爭執，並為原審所確定之事實，則參酌民法第 1215 條第 1 項規定，游阿端如有處分遺產，亦僅能在執行管理遺產之範圍內為之。本件上訴人之被繼承人沈保壽所書立之自書遺囑，既載明至游阿端亡故後，依左列事項處理，故於游阿端亡故前，上訴人尚不得逕行請求系爭土地登記為其單獨所有。(三)經查，本件被繼承人沈保壽之繼承人除上訴人、游阿端外，尚有沈潔玉、沈潔珠、沈幼霞、沈尚珍、沈碧蘭等 5 人，此有繼承系統表附處分卷為憑，而本件上訴人係申請將系爭土地登記為其個人單獨所有，而非申請登記為共同共有或分別共有，此



已涉及繼承登記後之遺產之分割問題（最高法院 85 年台上字第 2316 號判例參照），為處分行為，遺囑執行人游阿端於執行管理遺產既不包括將系爭不動產處分予上訴人，自不能授權上訴人辦理上述單獨所有之登記，且依民法第 1216 條前段規定：「繼承人於遺囑執行人執行職務中，不得處分與遺囑有關之遺產」，上訴人亦不得為之，上訴人主張其已獲遺囑執行人游阿端合法授權辦理上該登記，洵無足採。（四）綜上所述，原判決認原處分認事用法，尚無違誤，維持原處分及訴願決定，而駁回上訴人在原審之訴，並無所謂原判決有違背法令或理由不備之情形。上訴人對於業經原判決詳予論述不採之事由再予爭執，核屬法律上見解之歧異，要難謂為原判決有違背法令之情形。本件上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 10 月 25 日

【裁判字號】96, 判, 1881

【裁判日期】961025

【裁判案由】土地增值稅

【裁判全文】

上列當事人間因土地增值稅事件，再審原告對於中華民國 94 年 6 月 9 日本院 94 年度判字第 802 號判決，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。

理 由

一、再審原告起訴意旨略謂：（一）、原確定判決係以：「原判決因而為再審原告敗訴之判決，理由雖有不同，結果並無不合」云云。不啻認定臺中高等行政法院民國（下同）92 年度訴字第 176 號判決（下稱原審判決）依其理由雖屬不當，但依其他理由為正當，則原確定判決應適用行政訴訟法第 255 條第 2 項規定竟不適用，而適用同法條第 1 項規定，其判決適用法規顯有錯誤。（二）、再審原告以再審被告就訴外人陳錦鎮所有不動產被拍賣時，不依職權作成免徵土地增值稅之行政處分顯屬違法，以自己名義請求再審被告依職權或依申請作成免徵土地增值稅之行政處分，再審被告予以否准，再審原告循序提起行政救濟，揆諸行政程序法第 117 條第 1 項前段、

第 128 條第 1 項、第 34 條、訴願法第 1、2 條、行政訴訟法第 4、5、6、7、8、條各規定，依法有據，不發生「當事人不適格或行政訴訟法第 107 條第 1 項第 10 款起訴不備其他要件」之問題。況當事人適格與否並非再審原告上訴之聲明範圍，亦非原審判決確定之事實，依行政訴訟法第 251 條第 1 項、第 254 條第 1 項後段規定，原確定判決不得以之作為「調查」、「判決基礎」。原確定判決違背法規，自屬判決適用法規顯有錯誤者。(三)、大舜天王管理處管理人「曾延平」並非再審原告之受僱人、代理人、同居人、或同一住宅之主人或指定送達人，故向「曾延平」送達不生送達的效力，業經本院 93 年度裁字第 1520 號裁定確定。原確定判決不查，顯與上開裁定不合，而違背行政訴訟法第 208 條規定。本件再審原告未於原審言詞辯論期日到場，係因自始未收到言詞辯論之通知，原審不得依民事訴訟法第 385 條第 1 項規定，依再審被告之聲請由其一造辯論而判決，原確定判決許以一造辯論判決，有判決適用法規不當之違背法令。抑有進者，再審原告係以原審未將「準備程序筆錄送達再審原告」而提起上訴。至「準備程序期日通知書」是否送達乙節，不在上訴範圍，原確定判決以已送達而無不合法作為判決之基礎，顯然違背行政訴訟法第 251 條第 1 項之規定，應屬判決適用法規顯有錯誤之範圍。(四)、由本院 80 年 6 月 12 日庭長評事聯席會議決議觀之，債權人向稽徵機關申請免徵，僅生促使稅捐稽徵機關注意有無免稅之適用之效果而已，不生得代位之問題。因此，本件實質既係再審被告依職權認不得免徵，再審原告認其處分違法或不當，致侵害再審原告得退稅後之「受分配請求權」，而依法循序提起行政救濟，要與稅捐稽徵法第 28 條毫無關涉，原審判決謂已逾稅捐稽徵法第 28 條所規定 5 年法定期間云云，有判決不適用法規或適用不當之違背法令。(五)、內政部 79 年 6 月 22 日台內地字第 800399 號函修正自耕能力證明書之申請及核發注意事項第 6 項第 1 款「承受農地現為合法使用者」，主管機關始得核發自耕能力證明書，其後修正之自耕能力證明書之申請及核發注意事項亦有類似之規定，本件既經主管機關核發自耕能力證明書，依前開法律之規定，足見系爭農地於拍定移轉時縱地上有 2 棟建物，亦屬有依法作農業使用，得作為認定事實之基礎，原審竟認不得「以自耕能力證明書作為反證」云云，與行政訴訟法第 176 條、民事訴訟法第 281 條規定不合，是原審判決有判決不適用法規之違背法令，且與採證法則有悖。爰請求原確定判決、原審判決均廢棄，訴願決定及原處分均撤銷，再審被告應就訴外人陳錦鎮原所有被拍賣農地坐落南投縣名間鄉○街段 310-1 地號土地作成免徵土地增值稅之行政處分。

二、再審被告則以：(一)、按系爭農地經主管機關編定種類為「特定農業區農牧用地」，依法應作農業使用，惟該筆土地拍賣移轉時上有建物 2 棟，1 棟

建於民國 40 幾年間土地尚未編定使用前，係免辦理建築申請之建物，另 1 棟建物則係土地編定使用後於 78 年底建築完成，據主管機關南投縣名間鄉公所 82 年 8 月 5 日 82 名鄉建字第 9000 號函查復：「名間鄉○街段 310-1 地號土地上於民國 78 年底建造完成之房屋．．，經查未向本所申請農舍執照。」又原所有權人陳錦鎮自認該建物於系爭農地拍賣前係供設神壇使用迨拍賣後始行搬遷，上開事實有陳錦鎮 82 年 7 月 26 日筆錄、再審被告實地查核清單及拍攝現場照片在卷可證，該棟建築物既未依法申請農舍執照又用於設立神壇，事證明確，再審被告本諸職權認其未依法作農業使用，與行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定之免稅要件不符，應無違誤。上開事證，於原所有權人陳錦鎮申請免稅時，業為再審被告據以否准免稅申請。(二)、次按行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項免稅條款意旨，乃農業用地移轉申請免徵土地增值稅應同時具備：一、移轉之土地為農業用地。二、移轉時仍在依法作農業使用中。三、移轉與自行耕作之農民繼續耕作等 3 要件，方得予免徵土地增值稅。財政部 82 年 6 月 17 日台財稅第 000000000 號函亦明釋，法院拍賣之農業用地事後申請應依土地稅法第 39 條之 2 及有關規定辦理審查。是農業用地拍定人雖係取得自耕能力證明書，惟得否免徵土地增值稅，仍須審視是否符合上開 3 項法定要件，始有其適用。查本件系爭農業土地於 80 年 7 月間拍賣移轉時部分未依法作農業使用，案關事證前已揭明，其不符合免稅要件，自無上開免稅條款之適用。再審原告檢附自耕能力證明書，揆其內容亦僅揭載拍定人高國守具有自耕能力，且承受系爭農地確能自認耕作等情，並非以此可資證明系爭土地於移轉時均依法作為農業使用之事實，要難改變該筆農地「移轉時未依法作農業使用」事實之認定，所主張有自耕能力證明書當然發生免稅效果，亦無足採。(三)、綜上所陳，本案前經本院原確定判決駁回其上訴在案，再審原告並未提出新事證，復提起再審之訴顯無理由等語，資為抗辯。

三、原確定判決以：本院核原審判決尚無違背法令。上訴意旨仍執陳詞並以再審原告未收到言詞辯論期日通知。原審判決准依再審被告聲請為一造辯論判決且未將準備程序筆錄送達予再審原告有判決不適用法規或適用不當及不備理由之違背法令，聲請廢棄改判。經查本件原審準備程序期日通知書係由再審原告本人於 92 年 5 月 2 日簽收，而言詞辯論期日通知書係由再審原告起訴狀所載送達地址之大舜天王管理處管理人曾延平於 92 年 5 月 14 日簽收，有送達證書及掛號函件簽收書附於原審卷，上訴人主張其未收受言詞辯論期日通知書，原審法院准予一造辯論有不適用法規或適用不當之違背法令云云，核無足採。又原審法院准予一造辯論乃訴訟程序之指揮進行，於法本已合法有效，原審判決未於判決書明，難謂有判決不備理由之違背法令。次查再審原告經合法通知而遲誤準備程序期日及言詞辯論期日

致無從收受準備程序筆錄內容之送達，乃再審原告遲誤上開期日所致，難據以認定原審判決違背法令。另查，系爭土地申請免徵土地增值稅事件，業據納稅義務人即土地所有權人陳錦鎮於執行法院拍賣由訴外人高國守於80年7月間承受時向再審被告聲請免稅，經再審被告否准，納稅義務人不服，循序提起一再訴願及行政訴訟，經一再訴願決定及本院84年度裁字第308號裁定駁回。是本件納稅義務人與本院80年（上訴狀誤為86年）6月12日庭長評事聯席會議決議內「因原所有人（即納稅義務人）已行蹤不明」之情形不同。本件土地所有人陳錦鎮既已依法申請免稅遭否准，並循序提起行政訴訟被駁回確定，再審原告自無引用上開本院庭長評事聯席會議決議代位債務人申請或促使稅捐稽徵機關注意之必要，而再審原告並非本件土地原所有人即納稅義務人，其主張並非代位債務人請求，顯有當事人不適格，而有行政訴訟法第107條第1項第10款起訴不備其他要件之程序不合法。原審判決因而為再審原告敗訴之判決，理由雖有不同，結果並無不合。上訴意旨無非再審原告持其主觀法律見解之歧異，斤斤指摘，均無足取。從而本件上訴意旨為無理由等語為得心證之理由，判決駁回再審原告之上訴。

- 四、本院查：（一）、按「有左列各款情形之一者，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、適用法規顯有錯誤者。」行政訴訟法第273條第1項第1款定有明文。所謂「適用法規顯有錯誤」，係指原判決所適用之法規與該案應適用之現行法規相違背，或與解釋判例有所牴觸者而言。至於法律上見解歧異，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。本案再審原告為訴外人陳錦鎮所有南投縣名間鄉○街段第310-1地號土地抵押債權人之一，該筆農業土地因返還借款強制執行事件於80年7月間經臺灣臺中地方法院拍賣由高國守承受，再審被告依稅捐稽徵法第6條第2項規定函請執行法院代為扣繳土地增值稅計新臺幣1,733,250元。嗣再審原告於88年10月2日向再審被告申請上開土地依行為時農業發展條例第27條規定（即行為時土地稅法第39條之2）免徵及退還土地增值稅，案經再審被告審查後，以該筆農業土地於拍定時未依法作農業使用，與行為時土地稅法第39條之2規定不符，爰予否准。再審原告不服，提起訴願及再訴願，均遭決定駁回；提起行政爭訟，經原審判決駁回其起訴；再審原告不服，提起上訴，亦經本院原確定判決認為無理由而駁回。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，於法定期間內提起本件再審之訴。（二）、次按「言詞辯論期日，當事人之一造不到場者，得依到場當事人之聲請，由其一造辯論而為判決。」「有下列各款情形之一者，法院應以裁定駁回前條聲請，並延展辯論期日：一、不到場

之當事人未於相當時期受合法之通知者。二、當事人之不到場，可認為係因天災或其他正當理由者。三、到場之當事人於法院應依職權調查之事項，不能為必要之證明者。四、到場之當事人所提出之聲明、事實或證據，未於相當時期通知他造者。」民事訴訟法第 385 條第 1 項前段、第 386 條定有明文。前揭規定於行政訴訟準用之，行政訴訟法第 218 條亦有明定。本件原審言詞辯論期日通知書，經原審付郵送達，由再審原告起訴狀所載送達地址之大舜天王管理處管理人曾延平於 92 年 5 月 14 日簽收，有送達證書及掛號函件簽收書附於原審卷可稽，而曾延平係大舜天王大廈之管理員，為有權收受該大廈住戶文書信件之人，亦據曾延平於原審 93 年度訴更一字第 19 號調查時結證詳屬，是再審原告於收受原審言詞辯論通知後，未於言詞辯論期日到場，原審因依再審被告之聲請由其一造辯論而為判決，並無不合，再審原告以大舜天王管理處管理人「曾延平」並非再審原告之受僱人、代理人、同居人、或同一住宅之主人或指定送達人，故向「曾延平」送達不生送達的效力，業經本院 93 年度裁字第 1520 號裁定確定云云，容有誤解。(三)、又訴外人陳錦鎮所有系爭土地於經法院執行拍賣，並由訴外人高國守於 80 年 7 月間承受後，即向再審被告聲請免稅，經再審被告否准，訴外人陳錦鎮不服，循序提起一再訴願及行政訴訟，業經一再訴願決定及本院 84 年度裁字第 308 號裁定駁回在案。再「依農業發展條例第 27 條之規定，合於該條所定免稅要件者，當然發生免稅效果，本無待人民之申請。同條例施行細則第 15 條規定並非關於發生免稅效果之規定。抵押權人（債權人）代位債務人（原土地所有人）申請，僅在促使稅捐稽徵機關注意，不得對土地課徵土地增值稅而已，並非代位債務人行使要求稅之權利，不生可否行使代位權之問題。」本院 80 年 6 月 12 日庭長評事聯席會議決議在案。本件再審原告於 88 年 9 月 29 日以債權人之地位，向再審被告申請免徵系爭土地之土地增值稅並退還溢繳稅額，核其申請僅係促使稅捐稽徵機關注意有無免稅之適用而已，其既僅係促請稽徵機關注意，非納稅義務人，是其以當事人之地位提起行政訴訟，顯屬當事人不適格，亦據原確定判決詳論在案，並無不合。(四)、認定事實為事實審之職權，證據證明力之判斷（即證據評價）為事實問題，是事實審法院對證據證明力之判斷，如無違經驗法則、論理法則或證據法則，即不能指為違法。本件系爭農地編定種類為「特定農業區農牧用地」，惟系爭土地於拍賣移轉時，分別有 40 年間土地尚未編定使用前免辦理建築申請之建物及土地編定使用後未經申請農舍執照於 78 年底建築完成之房屋 2 棟，有訴外人陳錦鎮 82 年 7 月 26 日筆錄、再審被告實地查核清單及拍攝現場照片在卷可證，再審被告乃認系爭土地於拍賣移轉時並未依法作農業使用，並不符合土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定之免稅要件，為原審所認定之事實，核無不合，要

難僅以再審原告提出拍定人高國守自耕能力證明書即遽認系爭土地係作農業使用當然發生免稅效。(五)、綜上所述，原確定判決及原審判決所適用之法規，並無與該案應適用之現行法規相違背，或與解釋判例有所抵觸之情形，難謂原確定判決及原審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之再審事由。且證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，亦不得謂適用法規顯有錯誤。再審原告提起本件再審之訴，對原確定判決及原審判決所不採之事由再行爭執，核無足採。從而再審原告起訴主張原確定判決有行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款之再審事由提起本件再審之訴，揆諸首揭說明，殊難認有再審理由，應予駁回。

五、據上論結，本件再審之訴為無理由，爰依行政訴訟法第 278 條第 2 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 10 月 25 日

【裁判字號】96, 判, 1890

【裁判日期】961025

【裁判案由】土地重劃

【裁判全文】

上列當事人間因土地重劃事件，再審原告對於中華民國 94 年 9 月 22 日本院 94 年度判字第 1458 號判決，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。

理 由

一、原確定判決係以：（一）再審原告與訴外人吳媽湖等人原共有坐落雲林縣北港鎮○○段 172 之 1、172 之 4、172 之 10 地號土地，參加再審被告辦理之 79 年度春牛埔（東區）農地重劃，於 79 年 5 月間公告重劃分配結果確定。再審原告與訴外人吳媽湖間就各自分配之坐落北港鎮○○段 1386 地號、1391 地號土地部分爭議不斷，之後再審被告以原公告分配結果中系爭土地部分違反農地重劃條例第 22 條第 2 項第 2 款規定，亦違反比例原則，乃依職權予以撤銷，而以 91 年 11 月 30 日府地劃字第 000000000 號公告更正分配結果。再審原告就更正分配公告提起異議，經再審被告以 90 年 12 月 25 日 90 府地劃字第 0000000000 號函駁回其異議，嗣經訴願決定機關以

再審被告未將再審原告之異議案件依法定程序調處，而將再審被告 90 年 12 月 25 日 90 府地劃字第 0000000000 號函撤銷。再審原告即據訴願決定意旨，進行調處並檢具異議案件調處結果紀錄相關資料報由內政部裁決，內政部函復同意以擬具之「維持更正公告分配結果」意見辦理後，再審被告乃以 92 年 7 月 16 日府地劃字第 0000000000 號函通知再審原告。再審原告提起訴願，遭駁回後向原審提起撤銷訴訟等情，為原判決確定之事實。（二）準據上開事實，系爭土地之原公告重劃分配結果，已經再審被告撤銷，而以公告更正分配結果取代。公告更正分配結果之系爭土地，亦屬農地重劃後分配於原土地所有權人即再審原告及訴外人吳媽湖之土地，依農地重劃條例第 27 條規定，視為受分配人之原有土地。上訴意旨以為公告更正分配結果牴觸農地重劃條例第 27 條規定，指前程序原審判決違法，並不可採。（三）系爭土地之原公告重劃分配結果為行政處分，其違法已經前程序原審判決認定明確。違法之行政處分確定後，原處分機關得依職權撤銷之，行政程序法第 117 條規定甚明。再審被告以公告更正分配結果，亦為行政處分，即撤銷原公告重劃分配結果之行政處分，而重為分配結果之行政處分。上訴意旨以為本件並非原公告繕寫錯誤，不得為公告更正分配結果之行政處分，指前程序原審判決有不適用法規之違法，亦不可採。（四）再審被告之公告更正分配結果，亦為重劃分配結果之行政處分，再審原告不服，以書面提出異議，異議程序之處理，因涉及訴外人吳媽湖之權利，依農地重劃條例第 27 條規定，應通知吳媽湖予以調處，再審被告未予調處，即以 90 年 12 月 25 日 90 府地劃字第 0000000000 號函駁回再審原告之異議，自有未合。此一駁回異議之函復，亦屬處理異議之行政處分，經再審原告連同公告更正分配結果之行政處分一併表示不服提起訴願，訴願決定以處理異議程序違法，僅撤銷再審被告 90 年 12 月 25 日 90 府地劃字第 000000 號函復駁回異議之處分，著由再審被告重行處理異議，進行調處。再審被告旋據訴願決定意旨，進行調處，最終擬具意見報由上級機關內政部裁決同意，仍依公告更正分配結果辦理。再審原告猶表不服，經訴願後提起撤銷訴訟，並無不合。上訴意旨以先前訴願決定撤銷再審被告 90 年 12 月 25 日 90 府地劃字第 0000000000 號函復駁回異議之處分，著由再審被告重行處理異議進行調處為錯誤，指前程序原審判決有不適用法規之違法，並非可採。（五）前程序原審判決已說明系爭土地原公告重劃分配結果之行政處分違法，再審被告予以撤銷更正分配結果，符合行政程序法第 117 條規定之要件甚明，並無理由不備之情形等詞，為判斷基礎，並說明再審原告於先前訴願決定撤銷再審被告 90 年 12 月 25 日 90 府地劃字第 0000000000 號函復駁回異議之處分，著由再審被告重行處理異議進行調處中，又提起訴願表示不服更正分配結果之行政處分，該案亦經再審原告循

序提起撤銷訴訟，最後經原審法院以起訴不合法裁定駁回，經本院 94 年度裁字第 561 號裁定駁回抗告確定，並不影響本案之判斷等理由，因而駁回再審原告於前程序之上訴。

二、再審起訴意旨略謂：原確定判決認為再審被告適用行政程序法第 117 條規定，將公告確定之農地重劃結果另為分配（並非更正），其適用法律並無不合。惟查農地重劃條例第 27 條規定：「農地重劃後分配於原土地所有權人之土地，自分配確定之日起視為其原有土地。」依特別法優先於普通法之原則，農地重劃自應適用農地重劃條例之規定，不得再另行分配（非更正）。從而，原確定判決顯有不適用農地重劃條例第 27 條規定之錯誤等語，為此求為廢棄原確定判決。

三、本院按：有行政訴訟法第 273 條第 1 項所列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。而該條第 1 項第 1 款所謂「適用法規顯有錯誤」，係指原判決所適用之法規與該案應適用之現行法規相違背，或與解釋判例有所牴觸者而言，至於法律上見解之歧異，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（本院 62 年判字第 610 號判例參照）。經查：原確定判決以前開理由駁回再審原告於前程序之上訴，經核並無與應適用之法規相違背，亦無與解釋判例有所牴觸。再審原告雖據前開各詞提起本件再審之訴，經核無非係執原確定判決不採之法律見解而為爭執，應認本件僅係存有法律上見解之歧異，尚難據以認定原確定判決適用法規錯誤。揆之前開判例，難認本件再審之訴有再審理由，應予駁回。

據上論結，本件再審之訴為無理由，爰依行政訴訟法第 278 條第 2 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 10 月 25 日

【裁判字號】96, 判, 1891

【裁判日期】961025

【裁判案由】撤銷土地徵收

【裁判全文】

上列當事人間因撤銷土地徵收事件，上訴人對於中華民國 95 年 1 月 18 日臺北高等行政法院 93 年度訴字第 1471 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。



## 理 由

- 一、參加人臺北市政府為興辦南港區 8 號綠地工程，需用坐落臺北市○○區○○段 2 小段 304 地號等 41 筆土地，報經行政院以民國 77 年 4 月 30 日臺 77 內地字第 594784 號函核准徵收，交由臺北市政府地政處以 77 年 11 月 9 日北市地四字第 50903 號公告。上訴人等於 91 年 5 月 27 日以臺北市政府申請徵收渠等所有坐落臺北市○○區○○段 2 小段 304、307、313、315、321 之 1、341、342、343 之 1（79 年 11 月 9 日逕為分割自 343 地號）地號等 8 筆土地（下稱系爭土地），原欲作綠地使用，惟在未依徵收計畫使用施工前，即於 79 年 5 月 24 日依都市計畫變更作交通用地，嗣後撥交參加人所屬捷運工程局（下稱捷運局）作捷運系統南港線昆陽站使用，顯未依原徵收計畫目的使用為由，依土地徵收條例第 49 條及第 50 條規定，向臺北市政府申請撤銷徵收。經臺北市政府 91 年 7 月 19 日函復，以本件已依徵收計畫完成使用，嗣後將系爭土地移供捷運系統使用，並無未依徵收計畫完成使用情事，不符撤銷徵收之要件。上訴人等向被上訴人請求撤銷徵收，被上訴人否准所請。上訴人等仍不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟。主張：（一）系爭土地既經變更為交通用地，即已不得再作為綠地使用，顯已非於南港區 8 號綠地工程之範圍內，該工程自應變更設計，將系爭土地排除在綠地工程範圍外；且系爭土地在作為綠地使用前，因興辦之事業改變，由原綠地工程變為捷運工程用地，就系爭土地已無作為綠地使用之必要，顯已符合土地徵收條例第 49 條第 1 項第 1 款、第 4 款、第 5 款之撤銷徵收要件，被上訴人自應依法撤銷徵收。再者，系爭土地之使用目的及用途均有變更，其興辦事業主體不同，興辦規模亦變，參照被上訴人 85 年 10 月 23 日臺（85）內地字第 0000000 號函釋，自屬行政院 54 年 8 月 5 日臺 54 內字第 5554 號令所稱之「違反核准計畫所定之使用『目的』及『用途』」，本件應撤銷徵收，而不得逕為交通用地使用。（二）按上訴人等查得與本件情形相同之土地徵收案，如士林第 178 號綠地、北投 109K01 停車場、內湖 47 號公園，均曾准予辦理撤銷徵收，但本件處理之結果，卻完全歧異，有違行政程序法第 6 條之平等原則，自有不合。另本件原徵收規劃為綠地，後改為交通用地，其目的及規劃完全不同，被上訴人引據司法院釋字第 236 號解釋、本院 68 年判字第 52 號判例及行政院 54 年 8 月 5 日臺 54 內字第 5554 號令，為抗辯理由，自不可採。（三）臺北市政府於 80 年 8 月 29 日發函請求行政院釋示，系爭土地在未依徵收計畫使用前已變更為交通用地，可否依原徵收計畫作綠地使用，再撥交捷運局。顯見臺北市政府已明知系爭土地已因變更為交通用地，不得再作為綠地使用。再依臺北市政府第 23 次捷運建設督導會報第 23 次會議紀錄所示，至 80 年 10 月 18 日之會議時，臺北市政府工務局公園路燈工程管理處處長尚

發言：「本案土地已於79年5月26日變更為交通用地，本處無法依計畫使用。」顯見本件系爭土地並未曾供為綠地使用。（四）臺北市政府雖於78年8月7日通知相關單位及地上物權益人配合公共工程闢建遷移地上所有物，但該函僅係臺北市政府依臺北市舉辦公共工程對合法建築及農作改良物拆遷補償暨違章建築處理辦法第4條規定所為之預為通知函，實際拆除日期依臺北市政府80年8月29日函說明，係79年12月6日，而系爭土地經都市計畫變更為交通用地之日期，為79年5月26日，亦即興辦原綠地工程，拆除其地上物之日期係在都市計畫變更之後，完全無依計畫完成使用之可能，其完成綠化之實際日期係80年6月。上開事實過程與土地徵收條例第49條第1項第4款、第5款規定應辦理撤銷徵收之要件符合，被上訴人自應作出撤銷徵收之決定等語，為此求為撤銷訴願決定及原處分，並應撤銷行政院77年4月30日臺77內地字第594784號函就系爭土地所為之徵收處分。

- 二、被上訴人則以：（一）系爭土地雖於79年12月實際完成地上物拆遷前之同年5月26日經都市計畫變更為交通用地（公共設施用地），惟臺北市政府於80年6月依徵收計畫完成綠化使用後，至82年間始由捷運局依變更後之都市計畫闢建作捷運工程用地使用。而本件徵收之計畫進度自77年7月起至83年6月止，臺北市政府於79年12月拆除地上物，並於80年6月完成綠化，顯係在土地徵收條例於89年2月2日公告施行前，即已在徵收計畫時限內依徵收計畫完成使用，依該條例規定，應不得辦理撤銷徵收。（二）系爭土地雖於79年5月26日經都市計畫變更作交通用地，並於82年間撥交捷運局使用，未於都市計畫變更當時，即依職權或被上訴人80年9月16日臺內地字第0000000號函撤銷徵收，係因行為時（79、80年間）並無明確具體得撤銷徵收之法令規定，臺北市政府認為應依據行政院54年8月5日臺內字第5554號令，且其明示須符合「政府本於政策及職權，如認為該項土地之徵收已無必要時」之要件，始得撤銷徵收，系爭土地無論屬都市計畫變更前之綠地用地，或變更後之交通用地，均屬都市計畫公共設施保留地，應由政府依都市計畫法第48條規定徵收取得並依計畫使用土地，即仍有徵收必要，自不符合上開行政院令所定要件，當不得由政府本於職權撤銷徵收。（三）參本院68年判字第52號判例、司法院釋字第236號解釋意旨，本件工程興建預算編列於79年度，臺北市政府於完成徵收補償後，即依臺北市舉辦公共工程對合法房屋及農作改良物拆遷補償暨違章建築處理辦法規定，進行拆遷範圍公告，並進行地上物勘估，復通知地上物所有權人遷移地上物，已完成使用前不可缺漏之必要步驟，實已按徵收計畫開始使用徵收土地。（四）系爭土地經依計畫執行並開闢完成，其後雖因都市計畫變更而撥交捷運局使用，惟其興辦事業主體並無改變，無違

興辦以公共利益為目的之事業性質，故無被上訴人 85 年 10 月 23 日臺(85)內地字第 0000000 號函釋所指違反核准計畫所定使用目的及用途情形等語，資為抗辯。

- 三、參加人臺北市政府則以：（一）系爭土地雖於 79 年 5 月 26 日經都市計畫變更為交通用地，然因其用途與綠地用地同屬公共設施用地，且興辦公共事業之主體同為臺北市政府，在當時（都市計畫變更時）並無臺北市政府得主動撤銷已徵收土地之法令依據，且臺北市政府於系爭土地都市計畫變更前，實際上已依核准計畫連續從事有關達成徵收計畫各項工作，基於公益目的及節省行政程序之考量，乃繼續依核准計畫執行，並於 80 年 6 月依徵收計畫完成綠化使用，系爭土地迨至捷運局於 85 年 7 月 15 日開工前，均係作為綠地使用，益可證系爭土地確實已依核准計畫完成使用。（二）土地徵收條例第 49 條第 2 項溯及既往之規定，於立法過程雖未說明其立法目的，惟考其真意應係考量於同條例施行前並無關於撤銷徵收之相關規定，對於同條例施行前已徵收之土地，於同條例施行後，倘有該條第 1 項所定各款情形時，除符合土地法及都市計畫法申請收回之要件得由原土地所有權人申請收回外，需用土地人亦得主動申請撤銷徵收，以保護原土地所有權人之利益。然同條例施行前公告徵收之土地，是否均毫無限制地適用此一規定，實值商榷。按如溯及適用之結果將對公益造成巨大之損害，基於維護公益與欲保護之私益衡量結果，授益性法規亦不應（真正）溯及既往適用，以維法安定性原則及公益目的。即同條例施行前已徵收之土地，迨同條例施行後，仍未依徵收計畫完成使用，而有該條第 1 項所定各款之情形時，需用土地人始應申請辦理撤銷徵收，此乃體系解釋之當然結果。故同條例第 49 條第 2 項之規定應係不真正溯及既往之類型，即「同條例施行前公告徵收之土地，迨同條例施行後仍未依徵收計畫使用，而有第 1 項各款之情形者」，始有同條項溯及既往規定之適用。況同條例於公布生效後，其規範效力雖及於公布生效前已存在之事實及法律關係，惟其並非溯及既往地取代舊法，而是與舊法相互銜接，進而接續於舊法之後施行，此由同條例第 60 條規定，亦可得知。故同土地徵收條例就撤銷徵收雖另有溯及既往適用之規定，然同條例公布施行前已徵收之土地，於同條例公布施行後應否溯及適用，應就該土地是否於新法實施後仍有同條例第 49 條第 1 項各款要件決之。（三）縱認土地徵收條例第 49 條第 2 項屬真正溯及既往之類型，系爭土地雖經都市計畫變更為交通用地，惟並非原計畫之作業錯誤或工程變更設計，顯不符同條例第 49 條第 1 項第 1 款要件，亦無同條項第 2 款、第 3 款、第 4 款等各款規定之適用，至第 5 款則係以「尚未依徵收計畫完成使用之土地，因情事變更，致原徵收土地之全部或一部已無使用之必要者」為其要件，易言之，原徵收之土地已依徵收計畫開始使用，

尚未依徵收計畫完成使用之土地，縱因情事變更，然其原徵收土地之全部或一部尚有使用之必要者，依法亦不得辦理撤銷徵收。另按司法院釋字第236號解釋及本院68年判字第52號判例雖係就土地法第219條所為之解釋，然土地法與土地徵收條例類屬同法系，在土地徵收條例就「未依徵收計畫完成使用」之規定無相關之解釋或判例前，非不能視其為法理而加以援引。是以，所謂「未依徵收計畫完成使用」應就所徵收之全部土地整體觀察之，在有明顯事實足認屬於相關範圍者，不得為割裂之認定，始能符合公用徵收之立法本旨。次從本款與第3款分別規定「因情事變更」與「因都市計畫變更」不同觀之，依體系解釋，可知本款所稱情事變更，並非指都市計畫變更而言。從而，若因都市計畫變更致原徵收土地之全部或一部已無使用之必要，即與本款規定之要件不符，自不應辦理撤銷徵收。又法條所稱「致原徵收土地之全部或一部已無使用之必要者」，其「無使用之必要」依前揭行政院解釋意旨，應採限縮解釋；易言之，僅於原徵收之土地不再作為公共設施用途時，方得認為「無使用之必要」而得辦理撤銷徵收。臺北市政府既已按原核准計畫逐漸使用，援引前揭司法院解釋及行政法院判例之結果，自無「未依徵收計畫完成使用」之情形甚明，其不符土地徵收條例第49條第1項第5款規定之要件，自無辦理撤銷徵收之必要。

（四）本件事實係發生於79年5月26日，當時並無撤銷徵收之相關法律規定可資依據，復依行政院54年8月5日台內字第5554號令及被上訴人於87年8月18日訂頒撤銷土地徵收作業規定，作為行政機關辦理撤銷土地徵收之法令依據，至89年2月2日公布施行之土地徵收條例第49條、第50條，始將應辦理撤銷土地徵收之情形及程序予以明定。從而，本件系爭土地於80年當時究應否辦理撤銷徵收，仍應依前開行政院令所示，須符合「政府本於政策及職權，如認該項土地之徵收已無必要時」之要件，始得撤銷徵收。本件工程用地（含系爭土地）都市計畫原為綠地保留地，其中部分土地（即系爭土地）雖於79年5月26日變更都市計畫為交通用地，然其都市計畫變更前、後作為公共設施用地使用則同一，顯仍有徵收之必要，其不符前開行政院令所稱「政府本於政策及職權，如認該項土地之徵收已無必要時」之要件，自不得撤銷徵收等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）臺北市政府為興辦南港區8號綠地工程，需用包括系爭土地在內之41筆土地，77年4月30日報經行政院核准徵收，臺北市政府地政處於77年11月9日公告徵收，78年5月13日完成全部徵收補償作業，78年6月30日公告拆遷範圍及進行地上物勘估，78年8月7日通知相關單位及地上物所有權人配合系爭工程闢建，遷移地上物，79年5月24日都市計畫變更作交通用地，79年12月完成地上物拆除，80年6月依徵收計畫完成綠化使用，82年間由捷運局依

變更後之都市計畫闢建作捷運工程用地使用，捷運局於85年7月15日開工，有該工程合約影本、工程驗收證明書影本及完工前後照片在卷可稽。

(二)關於撤銷土地徵收，於土地徵收條例於89年2月4日實施前，並無法律明文規定，而被上訴人於87年8月18日訂頒撤銷土地徵收作業規定(90年7月18日廢止)，作為行政機關辦理撤銷土地徵收之法令依據，依該作業規定第2點辦理撤銷徵收之程序規定，可知其並未賦予人民有撤銷徵收之請求權，僅需用土地人有自行決定是否向原核准徵收機關申請之裁量權，是以依都市計畫變更作交通用地之行為時法令，上訴人請求撤銷土地徵收，於法無據。雖上訴人以土地徵收條例第49條第2項及第1項第1款、第4款、第5款規定作為請求之依據，惟依該條第1項規定，已徵收土地辦理撤銷徵收，以未依徵收計畫完成使用前之土地為限，易言之，已依徵收計畫完成使用之土地，即不符該條項撤銷徵收要件。至同條第2項規定「前項規定，於同條例施行前公告徵收之土地，適用之。」係指土地徵收條例公布施行前，已依土地法及都市計畫法核准徵收公告土地，需用土地人迨同條例施行後尚未依計畫使用且有第49條第1項各款情形存在時，始有適用。(三)本件計畫進度自77年7月起至83年6月止，臺北市政府於79年12月拆除地上物並於80年6月完成綠化，則於同條例施行前(89年2月2日公告施行)，其已在徵收計畫時限內依徵收計畫完成使用，依該條例規定應不得辦理撤銷徵收。又系爭土地係79年5月24日依都市計畫變更作交通用地，並非原徵收計畫因作業錯誤或工程變更設計，致原徵收之土地不在工程用地範圍內，並無上訴人所主張之土地徵收條例第49條第1項第1款情事；另本件亦非興辦之事業改變或興辦事業計畫有經註銷之情事，亦與同條項第2款規定不合；又系爭土地雖於79年5月26日經都市計畫變更為交通用地，然因其用途與綠地用地同屬公共設施用地，且興辦公共事業之主體同為臺北市政府，在當時(都市計畫變更時)並無臺北市政府得主動撤銷已徵收土地之法令依據，且臺北市政府於系爭土地都市計畫變更前，實際上已依核准計畫連續從事有關達成徵收計畫各項工作之事實，基於公益目的及節省行政程序之考量，乃繼續依核准計畫執行，並於80年6月依徵收計畫完成綠化使用，系爭土地迨至捷運局於85年7月15日開工前，均係作為綠地使用，足認系爭土地確實已依核准計畫使用完成，而上訴人係在系爭土地依徵收計畫完成使用後之91年5月27日始向被上訴人請求逕予撤銷徵收，與土地徵收條例第49條第1項之規定不符，被上訴人予以拒絕，並無不合，亦無上訴人所主張之同條項第5款之適用。至於上訴人所稱臺北市政府於都市計畫變更為交通用地後，不得再作為綠地使用一節，經查，本件係依都市計畫法第27條第1項第4款，為配合臺北市興建之重大設施，於79年5月24日公告專案變更為交通用

地，有被上訴人陳報狀附卷可稽，係屬行政處分之個案變更，上訴人對該變更處分並無不服，至於參加人在捷運局確有使用需要前，仍依原徵收計畫作綠地使用，亦僅係有無違反都市計畫法，是否應受處罰之問題，不影響其已使用完成之結果。（四）上訴人雖另指臺北市政府曾於80年8月29日仍發函請求行政院釋示，系爭土地在未依徵收計畫使用前已變更為交通用地，可否依原徵收計畫綠地使用再撥交捷運局，顯見臺北市政府明知系爭土地已因變更為交通用地，不得再作為綠地使用。再依臺北市政府第23次捷運建設督導會報第23次會議紀錄所示，至80年10月18日開會時臺北市政府工務局公園路燈工程管理處處長尚發言：「本案土地已於79年5月26日變更為交通用地，本處無法依計畫使用。」顯見本件系爭土地並未曾供為綠地使用，被上訴人所稱，顯為不實一節，惟查臺北市政府確已於80年6月依徵收計畫完成綠化使用，有該工程合約影本、工程驗收證明書影本及完工前後照片在卷可稽，上訴人主張尚無可採。（五）被上訴人雖於80年9月16日臺內地字第0000000號函核復意見略以：「本案奉准徵收作8號綠地使用之部分土地，既未依徵收計畫使用前，都市計畫變更為『交通用地』，宜主動辦理撤銷徵收。．．」，惟查，該函僅係建議臺北市政府宜主動辦理撤銷徵收，臺北市政府斟酌已完成使用之事實，未依其建議辦理，並無違法之可言。另上訴人所引士林第178號綠地等3件案例，經核並非系爭土地之撤銷徵收案件，案情各別，依個案處理原則，並無拘束本件之效力等詞，為判斷基礎，因而將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人於原審之訴。

五、本院按：行政機關就行政處分之撤銷或廢止，惟作成處分之機關或其上級機關始得為之，此為法理之所當然；另由行政程序法第117條、第122條、第129條等規定觀之，亦明。經查：（一）原審以系爭土地業經依徵收計畫完成使用，認上訴人無申請撤銷徵收之權，因而駁回上訴人於原審之訴，經核與土地徵收條例第49條第1項規定，並無不合。（二）上訴人提起上訴雖主張：1、上訴人提起本訴，係依據土地徵收條例第49條第1項第1款、第4款、第5款、第2項以及第50條第1項但書之規定，請求撤銷系爭土地徵收，乃基於法律明文規定而為，亦屬法律所特別規定之溯及既往之規定，上訴人基此而就本件於77年間已徵收之土地而為請求，自屬合法有據。2、原審判決認上訴人係在本件土地使用完成後之91年5月27日始向被上訴人請求撤銷系爭土地之徵收，惟其依據之工程合約影本、工程驗收證明書影本等資料，至多僅能證明本件南港區8號綠地工程曾為完工之事實，並不足以證明係連同系爭8筆土地一併施作完成，則原審判決已有理由不備之處。3、系爭土地於79年5月24日都市計畫變更作交通用地，則都市計畫變更為交通用地，即係興辦之事業改變或興辦事業計畫有

經註銷之情事，完全符合土地徵收條例第 49 條第 1 項第 4 款之規定，系爭土地事實上並未曾供為綠地使用，則亦完全符合土地徵收條例第 49 條第 1 項第 5 款規定，不容政府機關以違反都市計畫法令之方式予以迴避或改變，乃原審判決竟以臺北市政府已依徵收計畫使用完成為由，而認不符土地徵收條例第 49 條第 1 項各款之規定，姑不論事實上臺北市政府並未依原徵收計畫將系爭 8 筆土地作綠地使用，縱有使用，亦明顯違反都市計畫法，不可以此違法使用之結果據以排斥法律規定之適用。原審卻一方面認此為「基於公益目的及節省行政程序之考量」，一方面又認此處之使用「僅係有無違反都市計畫法，是否應受處罰之問題」，應有判決不適用法規或適用不當之違法，亦有判決理由矛盾情形。4、原審論斷被上訴人 80 年 9 月 16 日臺內地字第 0000000 號函僅係建議臺北市政府「宜主動辦理撤銷徵收」，臺北市政府斟酌已完成使用之事實，未依其建議辦理，並無違法可言等語。惟查，行政院早於 54 年 8 月 5 日臺內字第 5554 號令就土地不依核准計畫使用有明文釋令，且認如有違反核准計畫所定之使用目的及用途時，應構成原所有權人申請收回土地之要件。被上訴人既對臺北市政府徵收法令疑義作如此明確之解釋，而應屬上級核准及主管之機關所為之釋示，應有拘束下級機關之效力，原審判決竟認此僅為建議性質，臺北市政府未依其建議辦理，並無違法之可言云云，亦顯有不適用法規或適用不當之違背法令。5、上訴人於原審已聲請調得同為被上訴人及臺北市政府所辦理之士林第 178 號綠地等 3 件撤銷徵收之案例，主張與本件情形相同，卻未為同一處理，顯有違行政程序之平等原則，原審判決卻僅泛稱「依個案處理原則，並無拘束本案之效力」云云，顯有未依資料詳察論斷，應有判決不備理由之違法等語。（三）惟查：1、臺北市政府業於土地徵收條例公布施行前已依徵收計畫就系爭土地完成使用一節，為原審依法認定之事實，上訴人復就此事實為爭執，核屬對原審取捨證據、認定事實之職權行使為指摘，尚難認係合法之上訴理由。2、上訴人其餘上訴理由，均係基於與原審前開依法認定之事實相異之基礎，其依據之事實既不足採，其上訴理由自亦無足取。3、本件就系爭土地所為徵收處分，係行政院以 77 年 4 月 30 日臺 77 內地字第 594784 號函作成，揆之前開說明，惟行政院有撤銷本件徵收處分之權，內政部非作成處分之機關，亦非其上級機關，自無權撤銷本件徵收處分，上訴人提起本件行政訴訟，請求撤銷原處分及訴願決定，並求為判決命內政部撤銷本件徵收處分，自無從准許。（四）綜上所述，本件上訴意旨並無足取，上訴人指摘原判決違誤，求為廢棄，為無理由，應予駁回。據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 85 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 10 月 25 日

【裁判字號】96, 裁, 2389

【裁判日期】961025

【裁判案由】遺產稅

【裁判全文】

上列聲請人因與相對人財政部臺灣省南區國稅局間遺產稅事件，對於中華民國96年4月30日本院96年度裁字第891號裁定，聲請再審，本院裁定如下：

主 文

再審之聲請駁回。

再審訴訟費用由聲請人負擔。

理 由

- 一、按對於本院裁定聲請再審，依行政訴訟法第283條準用同法第277條第1項第4款規定，必須表明「再審理由及關於再審理由並遵守不變期間之證據。」所謂表明再審理由，必須指明其所再審之裁定，有如何合於行政訴訟法第273條第1項各款及第2項所定再審事由之具體情事始為相當。
- 二、本件聲請人前因遺產稅事件提起行政訴訟，經本院以88年度判字第3805號判決駁回後，曾多次提起再審之訴及聲請再審，均經本院裁判駁回在案。茲聲請人復對最近一次即本院96年度裁字第891號裁定（下稱原裁定）聲請再審，略謂：系爭農地於繼承事實前即種植荔枝、釋迦及竹子，其中部分既成墳墓用地依規定應認定為農地合法使用，自應准免徵遺產稅，原裁定對此並無斟酌，爰依法聲請再審云云。經核聲請人所陳理由，無非對於本件得否免徵遺產稅之實體事項有所爭執，而其對於原裁定以其前次聲請再審為不合法而予駁回，究有如何合於行政訴訟法第273條第1項再審事由之具體情事，並無一語指及，揆諸首揭說明，本件再審之聲請即不合法，應予駁回。又本件再審之聲請既不合法，則其實體理由之主張，自無從審究，併此指明。
- 三、依行政訴訟法第283條、第278條第1項、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中 華 民 國 96 年 10 月 25 日



【裁判字號】96, 裁, 2398

【裁判日期】961025

【裁判案由】贈與稅

【裁判全文】

上列當事人間因贈與稅事件，再審原告對於中華民國 93 年 6 月 30 日本院 93 年度判字第 00811 號確定判決提起再審之訴，關於以行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款提起再審部分，經臺北高等行政法院移送前來，本院裁定如下：

主 文

再審之訴駁回。

再審訴訟費用由再審原告負擔。

理 由

- 一、按對於確定判決提起再審之訴，依行政訴訟法第 277 條第 1 項第 4 款之規定，必須表明再審理由及關於再審理由並遵守不變期間之證據。所謂表明再審理由，必須指明確定判決有如何合於行政訴訟法第 273 條所定再審事由之具體情事始為相當，倘僅泛言有再審事由而無具體情事者，仍難謂已合法表明再審事由，所提起再審之訴，即屬不合法。又依同法第 273 條第 1 項第 1 款「適用法規顯有錯誤」提起再審者，係指原判決所適用之法規與該案應適用之現行法規相違背或與解釋、判例有所牴觸者而言，至於事實之認定及法律上見解之歧異，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規顯有錯誤，而據為提起再審之理由。
- 二、本件再審原告對本院 93 年度判字第 00811 號確定判決（下稱原判決）以有行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款所定情事為由提起再審之訴，其意旨大部分援用先前上訴主張之理由，僅補稱略謂：遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項所稱之贈與，受贈人之允受為贈與法律行為之必要條件，如受贈人不允受，則動產物權未讓與，況動產所有權之取得與贈與行為之成立並非等同，因此，關於贈與之是否成立，怎能只論證民法第 761 條第 1 項及第 3 項之規定，而完全不論證遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項之規定，尤其是受贈人是否允受部分，「受贈人是否允受」之法律事實及「受贈人允受」之法律證據，原判決並未查核，再審被告未查明再審原告是否將再審原告對第三人之返還請求權，讓與受贈人，再審被告應依法舉證，原判決適用法規顯有錯誤云云，核其所述係指摘事實審法院取捨證據、認定事實之職權行使，並以其主觀歧異之法律見解，泛引民法第 761 條第 1 項及第 3 項指摘再審被告未依法舉證，惟其對於原判決所適用之法規與該案應適用之現行法規有何相違背或與解釋、判例有何牴觸情事，並無隻言片語指及，揆諸首開說明，顯未具體表明再審理由，其再審之訴為不合法，應予駁回。

三、依行政訴訟法第 278 條第 1 項、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，  
裁定如主文。

中 華 民 國 96 年 10 月 25 日

【裁判字號】96, 裁, 2404

【裁判日期】961025

【裁判案由】土地增值稅

【裁判全文】

上列當事人間因土地增值稅事件，再審原告對於中華民國 94 年 6 月 23 日本院  
94 年度判字第 889 號判決，提起再審之訴，本院裁定  
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、按對於確定判決提起再審之訴，依行政訴訟法第 277 條第 1 項第 4 款之規定，必須表明再審理由及關於再審理由並遵守不變期間之證據。所謂表明再審理由，必須指明確定判決有如何合於行政訴訟法第 273 條所定再審事由之具體情事始為相當，倘僅泛言有再審事由而無具體情事者，仍難謂已合法表明再審事由，所提起再審之訴，即屬不合法。
- 二、本件再審原告對本院民國（以下同）94 年度判字第 889 號判決提起再審之訴，僅泛言有「適用法規顯有錯誤」，惟未具體表明再審理由，其再審之訴為不合法，應予駁回。
- 三、依行政訴訟法第 278 條第 1 項、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，  
裁定如主文。

中 華 民 國 96 年 10 月 25 日

【裁判字號】96, 裁, 2408

【裁判日期】961025

【裁判案由】稅捐稽徵法

【裁判全文】

上列當事人間因稅捐稽徵法事件，上訴人對於中華民國 95 年 11 月 30 日臺北高等行政法院 95 年度簡字第 615 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、按對於適用簡易程序之裁判提起上訴或抗告，須經本院許可，且該許可以訴訟事件所涉及之法律見解具有原則性者為限，行政訴訟法第 235 條定有明文。此所謂訴訟事件所涉及之法律見解具有原則性者，例如對於行政命令是否抵觸法律所為之判斷，又如就同類事件所表示之法律見解與其他地區行政院所表示之見解互相抵觸者。
- 二、本件上訴人以：按臺灣高等法院民國（以下同）85 年抗字第 817 號判例意旨，本件被上訴人所作之繳款書僅記載納稅義務人丁○○1 人，其餘上訴人未經合法送達，不生送達效力，故其餘上訴人於「本稅」繳款書合法送達，發生送達效力後，自可依法對訴訟標的行使行政救濟程序，確定後，始有依稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定之適用，原判決違背法令，剝奪上訴人之憲法固有權利之行使；且租稅法律主義之構成要件「租稅主體」欠缺不符，自屬違背憲法第 19 條及第 23 條法律保留原則。又被上訴人未依法律規定之程式製作繳款書（行政處分），依司法院釋字第 97 號解釋及稅捐稽徵法第 12 條及第 16 條規定，為不合法之通知云云，提起上訴。核其狀述內容，或係重述其在原審業經主張而為原判決摒棄不採之陳詞，或係其主觀歧異之法律見解，並無所涉及之法律見解，具有原則上之重要情事，而需由本院加以闡釋之必要。故上訴人提起上訴，不合首揭規定，不應許可，其上訴難謂合法，應予駁回。
- 三、依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條、第 85 條第 1 項前段，裁定如主文。

中 華 民 國 96 年 10 月 25 日

【裁判字號】96, 裁, 2431

【裁判日期】961025

【裁判案由】地上權登記

【裁判全文】

上列當事人間因地上權登記事件，上訴人對於中華民國 95 年 3 月 9 日臺北高等行政法院 93 年度訴更一字第 86 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

## 主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

## 理 由

- 一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第 242 條定有明文。又提起上訴，應以上訴狀表明上訴理由並應添具關於上訴理由之必要證據，復為同法第 244 條第 1 項第 4 款及第 2 項所明定。是當事人提起上訴，如以原審判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；如以原審判決有同法第 243 條規定所列各款情形之當然違背法令為理由時，其上訴狀應揭示合於該款之事實，及依訴訟資料合於該違背法令之具體事實。如上訴狀未依此項方法表明，或其所表明者，顯與上開法條規定之情形不相合時，即難認為已對原審判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。
- 二、上訴人等主張渠等之被繼承人李阿保於民國 38 年間取得林丙丁等 10 人所有坐落臺北縣鶯歌鎮○○段鶯歌小段 194 地號土地（重測後地號改編為臺北縣鶯歌鎮○○段 728、732 地號，其後 732 地號土地被徵收）之地上權，並領有土地他項權利證明書，然因上開土地登記簿漏未登記該項地上權，乃於 89 年 4 月 25 日檢具土地他項權利證明書及最高法院 87 年度臺上字第 2151 號民事判決正本，向被上訴人請求補辦坐落鶯歌鎮○○段 728 地號土地之地上權登記。被上訴人以上訴人請求更正登記事項逾更正登記之範圍，於 89 年 5 月 3 日以 89 北縣樹地一字第 5198 號函予以否准。上訴人不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟，經原審 90 年度訴字第 1187 號裁定駁回，上訴人不服，提起抗告，經本院將原裁定廢棄，發回原審更為審理，原審仍駁回上訴人於原審之訴，上訴人乃提起上訴。主張：（一）：原判決所援引保護善意第三人即系爭土地其餘共有人之立論，固非無據，然查本件係肇因於土地總登記期間，被上訴人漏未登記。被上訴人以系爭土地所有權人無設定地上權與上訴人之繼承人李阿保之意，僅同意其在系爭土地上興建房屋，故於總登記期間不再於系爭土地上登記地上權。惟被上訴人未通知地上權人李阿保，使其有申訴之機會，卷內亦無通知李阿保以保護其權利之文件。而欲保護第三者利益，理應先保障原地上權人李阿保，始有比較何者之利益應優先保障之問題。（二）上訴人等既已檢具 38 年間之原始地上權利他項證明書，被上訴人就此證明書之真正並未否認，上訴人等即已盡土地法第 69 條之檢具證明文件之義務。至於被上訴人因自己之漏未登記，而要求上訴人等負責證明 38 年間發生地上權之事實，實係強人所難，且有違舉證責任分配之法則。準此，原審論斷應有違誤，其引

用內政部 70 年 9 月 16 日台內地字第 35635 號函、土地法第 69 條但書規定所為論斷，有判決理由適用法令不當之違誤等語。

三、原審以：（一）按土地登記完畢後，利害關係人發現登記有錯誤或遺漏時，固得依土地法第 69 條之規定，以書面聲請該管上級機關查明核准更正。但此種登記之更正，應以不妨害登記之同一性為限，若登記以外之人，對登記所示之法律關係有所爭執，則應訴由司法機關審判，以資解決，殊非可依上述規定聲請更正登記，以變更原登記所示之法律關係。查系爭土地所有權已因繼承及再轉繼承等原因移轉登記與參加人等所有，此為兩造所不爭之事實，並有繼承人系統表、土地登記謄本、戶籍謄本可稽，如准上訴人等之申請而為地上權之登記，勢將影響參加人等之權利甚明；而參加人已明白表示對登記所示之法律關係有所爭執，自應依民事爭訟機制以資解決，殊非可依上述規定聲請更正登記。（二）上訴人等持有上開他項權利證明書，其上所蓋用之「臺北縣政府印」、「臺北縣長」之公印文，經法務部調查局以之與總統府第二局民國 35 年「臺北縣政府印」、「臺北縣縣長」印信拓模比對鑑定結果，未認定係屬偽造，此固有臺灣高等法院 84 年度上更(一)字第 311 號判決、最高法院 87 年度臺上字第 2151 號民事判決理由可按，並經原審調卷審認屬實。但縱認上開他項權利證明書為真正，惟按不動產物權，依法律行為而取得設定者，其效力以登記為憑，亦即其權利內容，應依主管機關登記簿上所記載之事項為準，今土地登記簿上既無登記，上訴人等自不得主張已取得權利，若欲申請為地上權登記，自應備有相關原始證明文件方可。上訴人徒執上開他項權利證明書，主張應逕為地上權登記云云，自不可採。（三）內政部 70 年 9 月 16 日台內地字第 35635 號函以：「因光復初期尚無建物登記簿之設置，部分地政事務所於對建物與土地非屬同一人，均以地上權登記於土地登記簿上，既經查明當時係為保障建物所有人之措施．．．。」是以上訴人僅提出他項權利證明書，自不足以證明上訴人主張之系爭地上權係被上訴人所遺漏登載。第查本件上訴人所提之他項權利證明書上所載 38 年 12 月 23 日鶯歌字第 1308 號申請書及其附件資料，經被上訴人查明已逾保存年限，致無資料保存，且他項權利證明書並非地上權登記之原因證明文件，自無從審認該地上權登記是否錯誤或遺漏，則本件土地所有權人與地上權人間即存有上訴人所主張之地上權存否之私權爭議，上訴人等應循民事爭訟程序以求解決，非單方請求地政機關為補辦地上權之更正登記所得解決。從而，被上訴人以上訴人等請求更正登記事項顯逾更正登記之範圍，以 89 年 5 月 3 日 89 北縣樹地一字第 5198 號函予以否准，並無不合。訴願決定遞予駁回，亦無違誤等詞，為判斷基礎，因而駁回上訴人在原審之訴。

四、本院查：原審以上訴人之申請與土地法第 69 條規定之要件不合為理由，駁回上訴人於原審之訴，經核並無不合。上訴人雖據前開各詞提起上訴，惟查上訴人對原審所持前開理由，未置一詞，是其所述各節，即與本件結論不生影響，揆之首開規定及說明，尚難認上訴人已對原審判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法，應予駁回。

五、依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條、第 85 條第 1 項前段，裁定如主文。

中 華 民 國 96 年 10 月 25 日

【裁判字號】96, 判, 1899

【裁判日期】961025

【裁判案由】地價稅

【裁判全文】

上列當事人間因地價稅事件，再審原告對於中華民國 94 年 6 月 9 日本院 94 年度判字第 811 號判決，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。

理 由

一、按本案係因地價稅爭議而涉訟，而再審原告提起本件再審之訴，其事實經過則如下所述：（一）原核定之作成：再審原告針對其所有、坐落新竹市○○段 489、469 之 3、470 地號等三筆工業區土地（下稱系爭土地）之 90 年度地價稅之計算，基於以下之理由，向再審被告提出申請，請求再審被告作成「按千分之 10 計算課徵地價稅」之核課處分：系爭土地係出租予亞太開發股份有限公司（下稱亞太公司），供為「倉儲批發」之用。而土地供「倉儲批發」之使用，係供工業使用，因此系爭土地符合土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款工業用地之規定，可以適用千分之 10 之較低稅率計算地價稅額。再審被告則否准再審原告之請求，仍依一般稅率核課系爭土地之 90 年度地價稅。（二）再審原告不服上開否准處分，而提起行政救濟，經事實審法院即臺北高等行政法院於 92 年 12 月 17 日作成 91 年度訴字第 4434 號判決，駁回再審原告之訴，再審原告提起上訴，復經本院於 94 年 6 月 9 日作成 94 年度判字第 811 號判決，駁回上訴，確定在案。（三）再審原告現以臺北高等行政法院 91 年度訴字第 4434 號判決與本院 94 年度判字第 811 號確定判

決為再審對象，主張該二判決存在行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款所定之「適用法規顯有錯誤」再審事由存在，而對之提起本件再審之訴。

二、經查本院 94 年度判字第 811 號確定判決係以：本件為倉儲批發業經營之事項為貨物批發買賣，性質上為商業活動，而不屬於具有生產性之工業活動，自然不能被歸類為工業，此有財政部依工業主管機關經濟部 88 年 7 月 6 日經（88）工字第 00000000 號函所為有關倉儲批發業，得於乙種工業區內經審議核可後設置，係考量經濟發展過程中所產生新興業態之需地特性，惟其仍歸屬『批發業』性質，非屬工業範圍，而與土地稅法第 18 條所規範得享有特別稅率之業別有別，似無適用上述之規定可證。又查「倉儲批發業」本身並非「工業」，依都市計畫法臺灣省施行細則第 18 條第 2 項第 4 款第 6 目規定，屬一般商業設施之範疇，並非具有生產性或相關之「工業」活動，自然不能被歸類為供工業使用，另依都市計畫法第 36 條「工業區為促進『工業』發展而劃定」，由此可知工業區劃定之目的係在繁華工業、促進工業技能提昇，進駐之行業自當以工業為限，而再審原告所從事者為倉儲批發業，其所提供之倉儲設施係供商品陳列交易之場所，與工業之產製、運、儲毫無關聯，屬一般商業設施，即所謂之量販店賣場，歸屬「批發業」，屬「服務業」性質，與「工業」性質有別。且工業主管機關經濟部亦已認定其行業屬『批發業』範疇，顯非供工業使用，不屬工業範圍甚明，當然無土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款之優惠稅率之適用，至再審原告主張凡依區域計畫法或都市計畫法劃定之工業區或依其他法律規定之工業用地，其地價稅准予按千分之 10 計徵，係以供事業直接使用，並經按目的事業主管機關核定規定使用者為已足，至所營事業種類為何，並非法條所過問之範圍乙節，顯係對法令有所誤解，且財政部及工業主管機關經濟部就本案所為之釋示，係闡明法規之原意，自應於法規生效之日起有其適用，並無逾越立法本旨之範圍。再查不論是修正前之都市計畫法臺灣省施行細則第 18 條或 91 年 2 月 6 日修正發布之第 18 條條文，皆將「倉儲批發業」排除在「與工業發展有關之設施」外，只是修正後都市計畫法臺灣省施行細則第 18 條更明確指出倉儲批發業係為一般商業設施，益證上訴人主張倉儲批發業屬工業範疇，核無可採等由，駁回再審原告前程序之上訴。

三、而再審原告主張之再審理由，其具體內容如下所述：（一）查土地稅法第 18 條第 1 項固規定：「供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅」，是以縱認優惠稅率之適用以工業為限，惟法條既未明定工業之定義與範圍，亦未授權主管機關以命令定之，則有關工業之範圍，應先依法律之體系解釋進行補充，亦即依同法第 10 條之規定及土地稅法施行細則第 13 條第 1 款之規定，於依法核定之工業區，按目的事業主管機關核定規劃使用者，即屬工業；或類推適用促進產業升級條例施行細則第 38 條第 2 項有關

工業之定義，方屬適法，迺原確定判決均未先解釋法律進行補充，以致系爭倉儲批發業雖經目的事業主管機關及工業主管機關經濟部，核定設立於工業區，仍遭認定非屬工業，原確定判決顯與前開法條規定相違背，自屬適用法規顯有錯誤。(二)次按經濟部與財政部以函釋認定倉儲批發業非屬工業範疇，與前開法律之解釋方法有違，且增加法律所無之限制，本屬無效，何況工業之定義與範圍，與納稅義務人有無優惠稅率之適用息息相關，係涉及人民權利之限制，其要件本應由法律定之，或由法律授權主管機關發布命令，方屬合憲。而土地稅法既未對工業有何定義，亦未授權主管機關就工業之範圍發布命令，迺經濟部與財政部竟以前開函釋擅自認定倉儲批發業非屬工業範疇，顯與法律保留原則有違，本不應予以援用，原二則確定判決未查及此，既怠於就前開函釋進行實質審查，亦未拒絕適用該違法函釋，顯已抵觸司法院釋字第367號、第390號及第496號等解釋，亦屬適用法規顯有錯誤等語，請求廢棄本院94年度判字第811號確定判決及臺北高等行政法院91年度訴字第4434號確定判決，並撤銷訴願決定及原處分。

- 四、本院按：(一)按最高行政法院應以高等行政法院判決確定之事實為判決基礎，其以高等行政法院判決認事用法均無不當而維持高等行政法院判決者，當事人如以適用法規顯有錯誤為由提起再審之訴，僅得對最高行政法院之判決為之，合先明。(二)主張行政訴訟法第273條第1項第1款所定之再審事由，以確定判決「適用法規顯有錯誤」為由，對於確定判決提起再審之訴者，依行政訴訟法第277條第1項第4款之規定，必須具體表明「確定判決」在推導判決結論的過程中，究竟違反何一具體法規範？該法規範之內容為何？確定判決何一「具有法律意義」之論斷與該法規範內容相衝突。而在這裏，特別須注意的是：當法院將特定之「法規範」，對經過調查而確定事實進行涵攝，以便導出判斷之結論時，必然會對特定法規範之構成要件用語之內涵及外延作成法律解釋，甚至會進行漏洞填補。並將解釋或填補之意見記載於判決書中。而法院所表示之法律見解是否正確，訴訟當事人當然可以不服，並予以指摘。但一旦判決確定之後，以再審程序要求法院將已確定之判決推翻，必須原確定判決有明顯重大之錯誤。而且錯誤是否明顯重大，立法者也恐流於「各說各話」之地步，特別明定法定再審事由，要求符合其再審事由要件者方得提起再審之訴。而對受理再審之訴之法院而言，再審事由乃是一種門檻，用來決定再審案件能否進入實體通常審理程序，進行全面的審理。這種把關工作，又細緻地分為二個階段。爰分述如下：形式外觀審查，審查當事人在事實層面上所描述之再審事由內容，與其引用之法定再審事由構成要件，在外觀上是否相符。不相符者，以再審之訴不合法裁定駁回之（行政訴訟法第278條第1



項參照)。實質內容審查，即將當事人在事實層面上所描述之再審事由內容，再為進一步之解析。以判定其是否實質符合其引用之法定再審事由構成要件。不相符者，以再審之訴顯無理由判決駁回之（行政訴訟法第 278 條第 2 項參照）。而「適用法規顯有錯誤」再審事由之實質（門檻）審查，其最重要的要求則是：再審原告必須指出一個以上（包含一個）、客觀存在、對法院有事實拘束力之司法先例（例如判決、判例或司法院大法官會議之解釋。之所以排除行政先例，則是因為行政先例對法院而言，連事實上之拘束力都不具備）。這些司法先例所處理之事實，其重要法律特徵與原確定判決所處理之事實相同，而所表示之法律見解，則與原確定判決正相衝突，才能謂原確定判決確有「適用法規顯有錯誤」之可能性存在，進而跨過再審門檻，讓受理再審訴訟之法院得依一般程序，對已確定案件進行全面而重複之審查。以上之要求之所以必須具備，一方面是因法律的解釋不是條文文字的文學或文義詮釋，而是與特定事實相結合後，以實踐規範目標為方向的個案解釋。因此不能脫離個案事實，沒有先例事實，即無從比較解釋之對錯。另一更重要之理由則是，法律如何解釋本來即會人言言殊，若確定判決已做成一種解釋，再審原告卻可以對同一法規使用自己認為正確的解釋來據為再審事由，則受理再審訴訟之法院為判斷二種對立之解釋結論何者較優，又須對同一法規重新為全面審查。如此一來，以再審事由當成受理再審案件「門檻」之重要功能，即使不是全面喪失，也會受到重大貶損。這已違反再審制度之設計。(三)而本案再審原告主張確定判決「適用法規顯有錯誤」，其理由不外是認為：「確定判決中對土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款有關『工業用地』法律文字之解釋，不符合立法本旨，乃是錯誤之解釋」。但若進一步追問，為何再審原告會認為上開原確定判決之解釋結論有誤？再審原告所提出之觀點不外是：「透過與該條文相關之其他條文文字，由其認為正確之體系解釋，會得到與原確定判決不同之解釋結論」云云。而其所引用之判例或解釋，再審原告也未提出證據，具體指明，其事實基礎與原確定判決所處理之事實基礎重要法律特徵相符。正如上述，該等主張根本無法通過「再審事由之實質門檻審查」。是以本件再審原告提起之再審之訴，顯無再審理由，應予駁回。

六、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 96 年 10 月 25 日

【裁判日期】961025

【裁判案由】遺產稅

【裁判全文】

上列當事人間因遺產稅事件，上訴人對於中華民國95年3月29日高雄高等行政法院94年度訴字第982號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、緣上訴人之父吳明德於民國（下同）88年9月26日死亡，上訴人於核准延期申報期限內之89年6月23日辦理遺產稅申報，原列報遺產總額新臺幣（下同）54,556,510元，經被上訴人初查核定遺產總額58,633,730元，遺產淨額34,402,199元，應納稅額9,045,725元。上訴人不服，申經復查，獲追認未償債務扣除額2,880,251元。上訴人仍不服，遞經訴願、行政訴訟，經高雄高等行政法院91年6月18日91年度訴字第212號判決訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）關於否准列報被繼承人吳明德死亡前未償債務扣除額29,981,264元及繼承人甲○○身心障礙扣除額500萬元部分均撤銷，上訴人其餘之訴駁回。上訴人及被上訴人對該判決均不服，皆提起上訴，經本院93年6月30日93年度判字第828號判決駁回兩造之上訴。嗣被上訴人重行核定追認未償債務扣除額29,981,264元及殘障特別扣除額500萬元，另以被繼承人亦取得同額債權，核定被繼承人遺有債權29,981,264元，併計遺產總額，更正核定遺產總額88,614,994元，遺產淨額26,521,948元，應納稅額6,445,242元，上訴人又不服，申請復查，獲追減遺產債權4,996,877元，上訴人仍不服，提起訴願，亦經遭決定駁回，遂循序提起本件行政訴訟。
- 二、上訴人在原審起訴主張，略以：所謂應繼債務、債權應以被繼承人死亡之時點觀之，連帶保證人須為清償後，始取得對主債務人及其他連帶保證人之債權。本件被繼承人吳明德所有之財產遭臺灣高雄地方法院假扣押進行拍賣，惟迄吳明德死亡時均未拍定，是其未有清償行為，因而亦無對主債務人金燁公司及其他連帶保證人取得同額債權之可能；且上訴人於繼承後始為部分清償行，乃係清償自己之債務，所取得同額之債權，並非屬繼承當時即已存在之應繼債權，是被上訴人以被繼承人吳明德與謝政興等人同為金燁公司連帶保證人，即認定其對金燁公司及謝正興等連帶保證人均享有債權而得對之求償或請求分擔部分，顯與繼承之法理及民法相關規定有違，請求撤銷訴願決定及原處分對於上訴人不利之部分等語。

- 三、被上訴人則以：本件被繼承人對主債務人之債權，縱因主債務人金煒公司之資產淨值經研判已無財產價值而無法收取，惟依民法相關規定，系爭連帶保證債務 29,981,264 元，應由上開 6 名連帶保證人平均分擔，被繼承人應分擔部分僅為六分之一即 4,996,877 元，餘 24,984,387 元仍得向其他連帶保證人請求償還各自應分擔之部分。又本件經被上訴人以 93 年 10 月 12 日南區國稅法一字第 0000000000 號函請上訴人具文說明被繼承人對金煒公司及謝政興等 5 人之債權，有無首揭規定不能收取之情形，並提示相關證明文件供核，上訴人僅於 93 年 10 月 22 日出具說明書稱：被繼承人因連帶保證金煒公司借款債務而遭法院查封拍賣之財產，迄死亡前均未經拍定，自無對主債務人及其他連帶保證人取得債權之可能云云。惟上開被繼承人遭法院查封拍賣之財產雖未經拍定，被上訴人已依最高行政法院判決結果核認被繼承人未償債務，然自應相對核認其債權，況上訴人無法證明被繼承人對謝政興等其他 5 名連帶保證人之債權 4,984,987 元已無法收取，該部分債權自應併計遺產總額課稅，至被繼承人應分擔部分 4,996,877 元，則不應併計，被上訴人核定本件遺產債權 24,984,387 元等語置辯。
- 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據後，以：(一)上訴人之被繼承人吳明德及訴外人謝政興、謝達男、謝鏞敏、王淑英、張楊彩鳳等 6 人，於 85 年 6 月 25 日，連帶保證訴外人金煒公司向高雄銀行借款美金 90 萬元，嗣因主債務人金煒公司逾期未清償系爭債務，經高雄銀行向臺灣高雄地方法院聲請，由臺灣高雄地方法院核發 86 年 1 月 30 日 86 年度促字第 4555 號支付命令，同年 1 月 31 日再以 86 年度全字第 430 號民事裁定高雄銀行對債務人吳明德之財產，在 29,981,264 元範圍內得為假扣押，臺灣高雄地方法院 87 年 11 月 23 日以 87 高敬民修 86 年執字第 24549 號函，查封拍賣被繼承人所有高雄縣烏松鄉○○○段 1648 地號土地，嗣又於 89 年 6 月 29 日以 89 高貴民修 86 執字第 24549 號函通知吳明德，債權人高雄銀行撤回 86 執字第 24549 號清償債務強制執行，不再拍賣等情，有借據、保證書、臺灣高雄地方法院上開支付命令、裁定及各函文附原處分卷可參。又高雄高等行政法院 91 年度訴字第 212 號判決將訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）關於否准列報被繼承人死亡前未償債務扣除額 29,981,264 元部分撤銷，該部分經被上訴人不服提起上訴，然仍經最高行政法院以 93 年度判字第 828 號判決駁回被上訴人上訴而確定在案。(二)由民法第 474 條第 1 項、第 739 條之規定可知，本件系爭債務之主債務人就契約及保證契約，對債權人高雄銀行負法律上之責任，其債務發生之原因並不相同。又依據民法第 749 條之規定，保證人如已向債權人為清償，並對主債務人有求償權，不論保證人就債務為全部清償或一部清償，於其清償之限度內，債權人對於主債務人之債權及其擔保物權，當然移轉於保證人。換言之，此之移轉屬於法

定移轉，無須當事人之合意。再按「為債務人設定抵押權之第三人，代為清償債務，或因抵押權人實行抵押權致失抵押物之所有權時，依關於保證之規定，對於債務人有求償權。」亦為民法第 879 條所明定。綜上法律規定可知，保證契約係屬從契約，以主債務之存在為前提，其債務具有從屬性及補充性，因保證人代為清償債務後，可向主債務人求償，故其最終應負清償責任者，乃為主債務人。(三)次按涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。租稅法之解釋，原則上應為文理解釋，如果單純為文理解釋而猶有不明者，則當然應依法律條文規定之旨趣及目的加以解釋，亦即應為目的論之解釋，是為當然（見司法院釋字第 257 號、第 420 號、第 496 號解釋）。申言之，租稅法之解釋，應該依法之安定性、預測可能性，秉持誠信原則及實質課稅原則，予以解釋；至其適用，則應依負擔公平之原則為之。所得稅、財產稅、消費稅，建立在量能課稅之原則為其前提條件上。租稅公平之原則，不但在立法上應該如此，即就租稅法律之解釋及適用，亦應如此。簡言之，租稅公平負擔之原則，在租稅立法方面，強調應於各納稅群之間，因應其負擔租稅之能力而為公平之課徵。在稅法之解釋及適用上，則重視實質課稅及逃稅、避稅之禁止。租稅既應公平，在執行稅法方面，尤應採用平等原則。(四)再按租稅法乃具有高度技術性之法律，其立法目的，或為財政收入目的，或為發展經濟目的，或平均社會財富目的。無論如何，應一律以客觀上有預測可能性為前提，絕不能無客觀基準，而單純依人民之主觀意願或動作，即得給予不同之解釋或評價。查，本件上訴人之被繼承人吳明德生前雖為訴外人金煒公司為連帶保證向高雄銀行借款，然該債務最終應由主債務人金煒公司負責，已如前述。則連帶保證人縱使為主債務人清償債務，致減少其本身現有之財產，惟其於清償之限度內，同時承受債權人對於主債務人之債權，故其財產僅為形式上變更（現金變為債權），實質上並無減少。申言之，連帶保證人不管有無為主債務人代償債務，其財產價值實質上均未減少。又連帶保證之債務，對債權人而言，僅係主債務人對其負有金錢債務，連帶保證人僅負有代為履行責任，而非謂其債權因有連帶保證，即變為主債務人及連帶保證人同時對債權人負有數個相同之金錢債權。故在租稅法上對主債務人及連帶保證人間之債權債務關係之解釋及評價，亦須依據上開保證之性質為之。則遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款規定所謂「被繼承人死亡前，未償之債務」應限縮解釋不包括保證債務在內。亦即連帶保證人生前未代為履行債務之情形，因該債務最終係由主債務人負責，保證債務僅屬從契約，故在核定連帶保證人之遺產總額時，自不應將其保證債務列為未償債務，否則，如發生主債務人及連帶保證人均同時死亡之情形，稅捐機關在

核定遺產稅時，對同一筆金錢債務，將分別於主債務人及連帶保證人之遺產總額中同時認列該筆未償債務，已違反實質課稅及租稅公平原則。再者，連帶保證債務，於保證人生前是否已屆清償期，債權人有無對保證人之財產聲請法院強制執行，乃屬債權人得否請求返還借款，及其為確保債權之履行所為追償方法，尚難以連帶保證債務於保證人生前已屆期，或債權人已對保證人之財產聲請法院強制執行，而作為是否認列未償債務之標準。

(五)又查，本件上訴人之被繼承人吳明德生前其保證債務雖已屆期，並經債權人高雄銀行於86年1月31日向臺灣高雄地方法院聲請86年度全字第430號裁定而對吳明德之財產為假扣押，進而為本案之強制執行，且於吳明德死亡後之89年6月29日，因高雄銀行撤回執行，不再進行拍賣，已如前述。足見系爭債務之連帶保證人吳明德並未代償該債務，揆諸前揭說明，被上訴人核定吳明德之遺產總額時，本不應將該債務認列為其未償債務，然被上訴人既將其認列為未償債務，在稅務處理上之評價，被上訴人即係認定該債務須由被繼承人吳明德負最終償還債務之責任。而系爭債務既應由連帶保證人吳明德負責償還，同理亦應認其償還後，對主債務人取得同額之債權，而將該債權列入遺產計算其遺產總額，始合乎實質課稅及租稅公平原則。蓋保證人之遺產價值本不因保證債務之存在，而造成變動，已如前述。如因其生前未償還保證債務時，而可認列未償債務，卻不必認列可代位求償之債權，將使被繼承人之財產於計算遺產總額時，因扣除該保證債務之金額，而實質變少；此種作法無異認定連帶保證人須負最終全部清償之責，顯已違反上開保證之規定，且有違實質課稅及租稅公平原則。職是，被上訴人以本件被繼承人吳明德遭法院查封拍賣之財產雖未經拍定，惟其已依最高行政法院前揭確定判決結果核認被繼承人未償債務，自應相對核認其債權，並以上訴人無法證明被繼承人對謝政興等其他5名連帶保證人之債權24,984,387元已無法收取，該部分債權自應併計遺產總額課稅；至被繼承人應分擔部分4,996,877元（即全部連帶保證債務六分之一），則不應併計，是依首揭規定，被上訴人核定本件遺產債權24,984,387元，並無不合。從而駁回上訴人在原審之訴。

五、上訴人上訴意旨略以：（一）涉及租稅事項之法律，其解釋應本諸租稅法律主義精神，而司法院釋字第420、496號解釋，僅於租稅法律條文文理解釋尚有不明時，始有適用，若租稅法律條文文理解釋已為明確，則僅能遵循法律條文文義規定以為適用，尚不得遽依上開司法院解釋意旨，以求實質租稅公平為由，擅對租稅法律解釋。查遺產及贈與稅法第17條第1項第9款並未對被繼承人死亡前未償債務作任何之限縮或除外規定，法律條文已甚為明確，並無得援引租稅公平目的對法律條文文義為解釋之情形，自僅能遵循並適用該法律條文之規定。原判決於上開法律條文規定明確情形

下，不逕為適用，竟以租稅公平為由，推論該遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款規定所謂「被繼承人死亡前，未償之債務」應限縮解釋不包括保證債務在內，原判決顯有不適用法規、適用不當及理由矛盾之違法。(二) 依據民法第 1147 條、第 1148 條、第 749 條及第 281 條第 1 項之規定，所謂應繼債務、債權應以被繼承人死亡之時觀之；連帶保證人須為清償後，始取得對主債務人及其他連帶保證人之債權，至為明確。被繼承人吳明德生前雖已遭高雄銀行追償，其所有財產亦遭臺灣高雄地方法院假扣押進行查封，惟迄至被繼承人死亡時仍未拍定，被繼承人未有清償行為，為被上訴人及原審所肯認，吳明德自無對主債務人金燁公司及其他連帶保證人取得同額債權之可能。則原判決於無任何法律規定得逕認吳明德同時取得同額債權情形下，未適用上述民法法律規定以認定吳明德是否遺有債權，逕認「被上訴人核定吳明德之遺產總額時，本不應將該債務認列為其未償債務，然被上訴人既將其認列為未償債務，在稅務處理上之評價，被上訴人即係認定該債務須由被繼承人吳明德負最終償還債務之責任。而系爭債務既應由連帶保證人吳明德負責償還，同理亦應認其償還後，對主債務人取得同額之債權，而將該債權列入遺產計算其遺產總額，始合乎實質課稅及租稅公平原則。」無異肯認被上訴人得不依法律規定自行選擇吳明德應負最終償還責任而決定認列未償債務，再擅以吳明德取得同額債權調整(實則，被上訴人若認高雄高等行政法院 91 年度訴字第 212 號判決及鈞院 93 年判字第 828 號判決認吳明德保證債務應認列未償債務有誤，應循再審以為救濟，依法不得擅自另認吳明德取得同額債權)，原判決顯有不適用法規及理由矛盾之違法。又原判決未說明何以被上訴人認列吳明德保證債務為未償債務，並非依遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款規定，而係認定該債務須由吳明德負最終償還責任之理由及被上訴人何以得擅為認定吳明德應負最終償還責任之法律依據，自亦有判決不備理由之違法等語，請求廢棄原判決，並撤銷訴願決定及原處分不利上訴人部分，並請求被上訴人應為核定被繼承人吳明德遺產總額為 58,633,730 元之處分。

六、本院按：(一)本件上訴意旨內容，論其法學上之意涵，均與「或有債務」在「遺產稅制」下，應如何詮釋定性之議題有關。而本院對應之法律見解，亦可分述如下：被繼承人生前因保證契約所生之保證「或有債務」，有無可能因為情事之變化，而被評定為「確定」之「未償債務」？本院之見解基本上是採取否定的觀點，而其理由可述明如下：本院自始確曾試圖自邊際的觀點找出一個標準，來說明「或有負債」在何等情況下，可以因為情事之變化（從量變到質變），而被評定為「既存」之「未償債務」。但正如原審法院在判決書中曾提出的看法一樣，本院發現這個標準，基於資訊不足的原因，根本無法決定。因為保證契約所生之「或有債務」，即使到

達「債權人對主債務人之財產強制執行無效果」（民法第 745 條參照）或「先訴抗辯權被排除之情況下，債權人已對保證人提出請求」之情況下，法院還是無法知悉主債務人有無清償能力，而只有在主債務人完全沒有清償能力的情況下，或有之保證債務才能算是已真正演變為確定之「未償債務」。換言之，只有等到保證人真正實際清償時，法院才能知道或有債務是否真正確定。若法院在資訊不足之情況下，太早接受了納稅義務人之主張，萬一事後主債務人自行清償，或主債務不清償但仍有資力清償。事後的調整手段在法律概念上，會變的過於曲折難解（正如以下對本院另案 93 年度判字第 828 號判決法律見解之說明）。而且就算法院或稅捐機關有意調查調整，也會面臨資訊不足之困境。所以應該先認其為或有債務，等到將來實際清償時，再進行事後調整（後詳），這樣方能兼顧國家與人民的利益。又以上議題法律判斷結論既然是不可以，則接下來應探究的是：保證之或有負債，因為保證人生前或保證人死後由其繼承人為清償，而歸於消滅後，在遺產稅制上會發生何等後續的稅捐法律效果？這又可分為二種情況說明：當保證人生前清償而後死亡者，其得做為遺產稅稅捐客體之遺產範圍變小，對應之稅捐也跟著縮小。但是保證人因清償保證債務後，也會依保證原因關係或民法第 749 條之規定，對主債務人取得被保證之債權。此等債權應計入遺產內。當保證人死亡後，由其繼承人清償保證債務者，在遺產數額足敷清償保證債務之情況下，由於清償所需之責任財產最終要歸遺產負擔。所以保證債務之清償實質構成遺產之減少。而且此等減少本屬被繼承人生前或有債務之「延續」，應依「稅捐債務之充分與回復」理論（黃茂榮教授著「稅法總論」第一冊 2002 年初版第 288 頁以下參照），承認已確定之稅捐客體範圍，會因此清償事由之發生而減縮（即遺產稅之稅捐客體應扣除清償債務之部分）。不過同時發生對主債務人之新債權，也應計入遺產額中。因為「因清償而消滅之保證債務」與「新生對主債務人之債權」間無從分割。從這個角度來說，稅捐機關與納稅義務人以下二種的各自對己有利論點都是片面、割裂且不連貫，不符衡平論點之見解：稅捐機關會謂：「保證債務既然在保證人死亡以前，始終是或有債務，而死亡以後清償債務導致之稅捐客體縮小，因為計算遺產範圍之基準點是被繼承人死亡之時點，所以發生在保證人死亡以後之清償行為，對遺產稅捐客體之認定，不生任何影響」云云。但這樣的見解，顯然忽略了保證債務「或有」特質中，仍有可能實際發現之現實。納稅義務人則會謂：「或有之保證債務，自始即是確定之未償債務，因此在保證人死亡時，該保證債務即應列入計算債務人遺產之減項。但清償以後，對主債務人取得之債權，則發生在死亡時點以後，所以不應計入在遺產範圍內。因此即使繼承人因主債務人事後清償該筆債務而獲得財物之給付，也可以不計遺產範圍內課

徵遺產稅」云云。但此等見解忽略了新債權（或因清償該債權而交付之財產）之取得，實質上來自既有遺產之變形。討論至此，類似案件最後真正有判斷價值之課題，將落在：上開新取得債權之稅捐客體在量化為稅基之過程中，是否接受「債權價值會因主債務人之清償能力有改變而受到貶損」的法律觀點。而若在法律上接受這樣的觀點，接下來的問題則是，此一待證事實應由訴訟雙方之何一方來負擔客觀證明責任。而本院從實質課稅之立場認為：對稅捐客體予以量化的過程中，應該從實質課稅原則的角度，承認債權的價值會受到主債務人償債能力之影響而降低。而這個現實稅捐機關必須正視，不得視而不見。但是積極財產之實際價值不如面值的待證事實，則從資訊不對稱之角度言之，應由納稅義務人負擔客觀證明責任。若納稅義務人確能證明對主債務人所取得之債權，因主債務人債信之故，其價值偏低者。稅捐機關應容許納稅義務人扣除此部分之稅基。而且即使此等證明受限於證據資料，使納稅義務人無法在查核程序中主張，亦應事後給予追認之機會。(二)上訴意旨針對上訴人6人之父吳明德於88年9月26日亡故之時點有一筆或有債務存在。而主張該筆或有債務為「被繼承人死亡前，具有確實證明之未償債務」。爰分述其事實及法律主張如下：該或有債務發生之原因以及其事後為：因第三人金煒公司向高雄銀行貸款，由吳明德擔任連帶保證人。而金煒公司積欠高雄銀行29,981,264元之借款，在吳明德去世之前，即由高雄銀行向臺灣高雄地方法院民事執行處聲請扣押吳明德之財產。而在上開事實基礎下，上訴人因此為以下之法律主張：原來之保證或有債務，已經隨著高雄銀行對吳明德不動產為扣押及拍賣之情事開展，而到達確定之「未償債務」情況。在此情況下，應將該筆債務依遺產及贈與稅法第17條第1項第9款之規定，將該筆債務認列為計算遺產之減項。其次在吳明德死亡之時點，因為上開被執行法院查封之吳明德遺產（不動產）尚未拍定，所以保證債務尚未清償，也沒有新債權之取得，故本案無新債權應計入遺產範圍可言。可是依本院上開法律見解，因為保證或有債務狀態，在吳明德死亡之時點始終存在。而該或有債務事後又無「由保證人之繼承人為清償」之事實發生（對此上訴人亦未否認）。因此保證債務不應計為遺產稅稅捐客體之減項，而也無新增之債權應計入遺產稅稅捐客體之加項。而原處分之最終核定結果，與上開判斷結論尚無不符。上訴意旨的法律論點，實際又源自高雄高等行政法院91年度訴字第212號判決與本院93年度判字第828號判決（在該二判決中，將被上訴人以前所為之本案遺產稅核課處分中，有關上開保證債務否准列為計算遺產稅稅捐客體減項之規制性決定，予回撤銷，發回被上訴人重為行政處分，被上訴人因此作成本案之程序標的行政處分）。但本院認為以上之法律見解，仍可與前開判決之意見相容，尚無明顯之衝突，爰說明如下：本院另



案之 93 年度判字第 828 號判決書中所記載之判斷理由，僅係針對保證「或有債務」何時可以演化為確定之「未償債務」一節，提出其法律見解。雖與本案上開見解不儘完全一致，但其並未對對應債權何時發生表示法律見解。而本院上開前案法律見解認為，在上開保證債務處於執行階段時，從原來之或有債務，因為執行行為存在，而有處於確定之階段。不過即便如此，未償債務已被認定為存在，則與該未償債務有密切連結之「潛在」對應債權，即使在民法上認為尚未發生。但在稅法評價上，因為未償債務與潛在債權均附著在同一遺產上，且有相同之原因基礎，增減上具有連立性，因此無從分割，必須同時承認。在此法律觀點下，因為上訴人始終無法證明潛在性的保證債務價值，會因主債務人之債信而貶損，則在一加一減之計算基礎，本案前開另案所持之法律見解，其結論仍與本院在本案中所持之法律見解相容。是以在本院上開法理基礎下，本件上訴理由顯然無從推翻原判決之判斷結論。(三)綜上所述，本件原判決並無違背法令之處，上訴論旨指摘原判決違誤，求予廢棄，於法無據，是其上訴為無理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 85 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 10 月 25 日

【裁判字號】96, 裁, 2395

【裁判日期】961025

【裁判案由】地上物拆除

【裁判全文】

上列聲請人因與相對人高雄市政府間地上物拆除事件，對於中華民國 96 年 6 月 25 日本院 96 年度裁字第 1378 號裁定，聲請再審。本院裁定如下：

主 文

再審之聲請駁回。

再審訴訟費用由聲請人負擔。

理 由

一、按對於本院裁定聲請再審，依行政訴訟法第 283 條準用同法第 277 條第 1 項第 4 款之規定，應表明再審理由及關於再審理由並遵守不變期間之證據。所謂表明再審理由，必須指明其所再審之裁定，有如何合於行政訴訟法第 273 條第 1 項、第 2 項所定再審事由之具體情事始為相當，倘僅泛言有何條款之再審事由，而無具體情事；或僅指明所聲請再審之裁定前各程序所為

裁判，有如何再審事由，而未具體指及其所聲請再審之裁定有合於再審之事由者，均難謂已表明再審事由，其再審之聲請，即屬不合法。

- 二、本件聲請人前因地上物拆除事件提起行政訴訟，為本院 89 年度判字第 2496 號判決駁回後，曾先後提起再審之訴及聲請再審，分別經本院 91 年度裁字第 375 號、92 年度裁字第 751 號、93 年度裁字第 1361 號、94 年度裁字第 2121 號、95 年度裁字第 1952 號及 95 年度裁字第 2784 號、96 年度裁字第 1378 號裁定駁回各在案。
- 三、茲聲請人復對本院最近一次，即 96 年度裁字第 1378 號裁定（下稱原裁定）聲請再審，核其聲請意旨，略以相對人所為處分違法不當，相對人事後復向新聞媒體宣布其新規劃之都市計畫案，可得知本件強制拆除聲請人之地地上物，並非因與國家重大交通建設案有關，且相對人至今未發函高雄地方法院提存所將補償費發給聲請人，亦屬違法違憲，又本院 88 年度判字第 2073 號既已說明聲請人有權照價買回被徵收土地，本院 89 年度判字第 2496 號自不應謂相對人得不予補償聲請人系爭地上物和室內物，自有嚴重矛盾，亦違反司法院釋字第 110 號解釋；又本院 89 年度判字第 2496 號以聲請人未於 30 日內對於相對人行政處分函提出訴願等理由駁回聲請人之訴，但並未交代依據，不應得推翻土地法、都市計畫法和相關司法院解釋及大法官解釋所保障之人民憲法第 15 條之權利，且本院 92 年度裁字第 1390 號裁定以聲請人聲請逾期而予駁回，但聲請人既係主張行政訴訟法第 273 條第 1 項第 12 款之再審理由，應依行政訴訟法第 276 條第 4 項得於 5 年內提起，且相對人事後始發布新的都市計畫，聲請人聲請期限應於知悉時起算云云。惟查原裁定係以聲請人以同一原因事實聲請再審而以不合法駁回其聲請，聲請人所陳各節，無非係就原裁定前歷次裁判加以指摘，然就其所聲請再審之原裁定究有如何合於法定再審事由之具體情事，並無一語指及，揆諸首揭說明，自屬於法不合，應予駁回。
- 四、依行政訴訟法第 283 條、第 278 條第 1 項、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條、第 85 條第 1 項前段，裁定如主文。

中 華 民 國 96 年 10 月 25 日