

訴 願 人 王○○

訴 願 代 理 人 陳○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關民國 100 年 6 月 7 日北市稽法甲字第 10031011200 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

案外人陳○○所有本市信義區三興段 1 小段 578 地號土地（下稱系爭土地，權利範圍 1024/10000，持分面積為 82.12 平方公尺），原經原處分機關所屬信義分處核定按一般用地稅率課徵地價稅在案。嗣陳○○以系爭土地為訴願人所有房屋（即門牌號碼：臺北市信義區基隆路○○段○○號○○樓之○○、6 樓之 3、6 樓之 6 及 6 樓之 7；下稱系爭房屋）占用為由，分別於民國（下同）95 年 9 月 11 日、95 年 11 月 17 日、96 年 5 月 3 日、96 年 9 月 20 日、96 年

12 月 5 日、97 年 1 月 25 日、97 年 2 月 14 日、97 年 3 月 19 日、97 年 12 月 23 日向該分處申請由

訴願人代繳系爭土地之地價稅，經該分處迭次函請訴願人就占用系爭土地之情形提出說明。

經訴願人表示其不同意代繳，該分處乃陸續函復陳○○否准所請。嗣因陳○○對於 95 年至 97 年地價稅之核課處分申請復查、提起訴願，均未獲變更，提起行政訴訟，經臺北高等行政法院分別以 97 年 12 月 25 日 97 年度訴字第 2094 號、98 年 9 月 9 日 98 年度簡字第 315 號判決訴願

決定及原處分均撤銷。原處分機關不服，提起上訴，經最高行政法院分別以 99 年度判字第 1009 號判決上訴駁回及 99 年度裁字第 2677 號裁定上訴駁回確定在案。原處分機關所屬信義分處乃依上開臺北高等行政法院裁判撤銷意旨，以 100 年 1 月 10 日北市稽信義甲字第 10031003701 號函，核定自 95 年起由訴願人代繳其所有系爭房屋占用系爭土地面積中 20.45 平方公尺部分之地價稅，並檢送 95 年至 99 年地價稅繳款書，共計新臺幣 14 萬 2,211 元。訴願人不服，於 100 年 2 月 10 日、3 月 1 日申請更正，經該分處以 100 年 2 月 15 日北市稽信義甲字第 100

31137900 號及 100 年 3 月 7 日北市稽信義甲字第 10031229900 號函復均維持原核定。訴願人仍不服，申請復查，經原處分機關以 100 年 6 月 7 日北市稽法甲字第 10031011200 號復查決

定：「復查駁回。」該決定書於 100 年 6 月 9 日送達，訴願人仍表不服，於 100 年 7 月 4 日經由原處分機關向本府提起訴願，7 月 14 日補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按稅捐稽徵法第 21 條規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：……

二、依法……應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。……在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」

土地稅法第 3 條規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人 ……。」第 4 條第 1 項第 4 款規定：「土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使用者負責代繳其使用部分之地價稅及田賦：……四、土地所有權人申請由占有人代繳者。」

財政部 83 年 6 月 29 日台財稅第 831599502 號函釋：「依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定

，土地所有權人申請由占有人代繳者，主管稽徵機關得指定土地使用者負責代繳其使用部分之地價稅。上開所稱『占有人』，依民法第 940 條規定：『對於物有事實上管領之力者，為占有人』，準此，本案張 XX、張○○ 2 人占有使用○○號房屋之基地，對該基地有事實上管領力，應認屬土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定之『占有人』，不因其占用該基地有無法律上原因而受影響。又土地所有權人申請由占有人代繳地價稅時，依前揭規定主管稽徵機關『得』指定土地使用者負責代繳其使用部分之地價稅，是以，本案依貴局來函所敘占有人對代繳稅款既有異議，是否仍指定由其代繳，應由 XX 市稅捐稽徵處審酌實情，本諸職權辦理。」

二、本件訴願理由略以：

（一）訴願人非系爭土地之土地所有權人或共有人。依土地稅法第 4 條關於代繳規定之立法理由以觀，有關代繳地價稅之規定，原係本於「稽徵經濟」之考量，而非基於「實質課稅」之考慮。是以於被申請代繳之人提出異議，且雙方當事人仍有爭議，或是否有占用情事不明之情形，為免陷於認定困難，以稽徵經濟計，原處分機關自應核定土地登記簿所載之土地所有權人為系爭土地之納稅義務人。

（二）原處分機關執訴願人與已故胞兄李○○於 78 年 5 月 27 日簽訂之同意書為繳納地價稅之依據，查被繼承人李○○其生前承諾，將來處分系爭房屋時無條件將土地持分移轉登記予訴願人或其指定之人，此為訴願人簽署該同意書之緣由。不料雙方簽署同意書不久，李○○即不幸死亡，其繼承人即其配偶陳○○、子女李○○、李○○、李○○、李○○等 5 人共同繼承李○○之財產，然未依上揭同意書之承諾，將土地持分移轉登記予訴願人。又同意書僅係私文書，依法僅有形式上之效力，且無從證明訴願人有占

有系爭土地之事實，故該同意書自無實質上之證據能力。

- (三) 本件○○大樓簽訂同意書時，李○○持有 12 戶，其繼承人陳○○等 5 人現實持有戶為 8 戶（4 戶已出售），訴願人則為 4 戶，當年李○○對系爭土地之持分比例係如何計算？原處分機關並未就整棟大樓之土地總面積演算求得各獨立戶實際土地持分比例加以查明，復未說明其計算方式，逕草率執該同意書充為分擔代繳之依據，實有違行政程序法第 6 條及第 9 條規定。
- (四) 訴願人於 93 年 2 月 4 日向原處分機關所屬松山分處申請由陳○○等 5 人以占有人身分代繳臺北市松山區敦化段 3 小段 550、551 土地之部分地價稅之實情為：陳○○先行申請松山分處由訴願人代繳其等所有臺北市松山區敦化段 2 小段 509 地號土地之部分地價稅，並經該分處核准後，訴願人要求基於互惠原則，始同意代繳○○大廈之地價稅。殊不容原處分機關斷章取義，將非屬同一事件之本案混為一談，作出不利於訴願人之處分。
- (五) 末查原處分機關前曾就本案通知訴願人於 99 年 10 月 27 日赴該處備詢，經訴願人委任地政士陳○○到案說明，當時代理人已就本件之爭點詳加答詢原委，如系爭房屋係訴願人於 70 年間向建商○○股份有限公司所買受，惟該公司當年未依約將土地應有持分一併移轉予訴願人，故系爭土地持分，要與李○○與建商間之合建土地分配無關，原處分機關於訴願人異議及申請復查期間，竟未依法調查審認，執該談話筆錄為不利於訴願人之基礎，貿然作為駁回理由之一，難令訴願人折服。

三、查本件前經臺北高等行政法院以 97 年 12 月 25 日 97 年度訴字第 2094 號及 98 年 9 月 9 日 98 年

度簡字第 315 號確定判決撤銷訴願決定及原處分，上開 97 年度訴字第 2094 號判決理由略以：「三、……李○○與王○○由方○○律師見證，於 78 年 5 月 27 日簽訂同意書……約定：『立同意書人李○○（以下簡稱甲方）王○○（以下簡稱乙方）茲因甲、乙雙方分得之房屋，其房屋基地持分原應分別登記為甲、乙方名義各自所有，現為避免辦理持分過戶移轉登記需繳納鉅額土地增值稅金，暫時繼續登記為甲方或乙方一人名義單獨所有，但甲、乙雙方將來處分房屋時，各得無條件請求對方將房屋基地之持分移轉登記予自己或其指定之人，絕無異議。謹將現登記甲、乙方名義之各房屋、基地詳載如左：

……參、○○大樓部分：一、臺北市基隆路○○段○○號○○樓之○○、建號 5732 號，6 樓之 3、建號 5733 號，6 樓之 6、建號 5734 號，6 樓之 7、建號 5735 號，均登

記

乙方名義並歸乙方所有。……三、第一、二項各房屋之基地坐落臺北市松山區三興段 1 小段 578 號，權利範圍 1 萬分之 1564，均登記為甲方名義所有。將來乙方處分第一項乙方所有房屋時，得無條件請求甲方將前開房屋基地持分肆分之壹，移轉登記予乙方或

其指定人名義所有，所需繳納土地增值稅金等由乙方負擔繳納。右開房屋基地持分未移轉登記予對方之前，每年地價稅分擔繳納比例如左：.....二、○○大樓部分：甲方分擔肆分之參，乙方分擔肆分之壹。』可知：系爭臺北市信義區基隆路○○段○○號○○樓之○○、6樓之3、6樓之6及6樓之7之房屋係登記在訴外人王○○名下，且為王○○所有。而上開房屋坐落於臺北市松山區三興段1小段578地號土地上，權利範圍1萬分之1564，係登記在李○○名下。系爭房屋每年地價稅分擔繳納金應由李○○分擔4分之3，而由王○○分擔4分之1，要無疑義。四、次查訴外人王○○曾於93年9月27日擬具『申請書』向被告所屬松山分處申請命原告之子女李○○、李○○、李○○等代繳其○○大廈房屋占用王○○所有臺北市敦化段3小段550、551地號建地部分之地價稅，此有該申請書附卷可憑.....而王○○提出該申請代繳地價稅，即係本於李○○與王○○於78年5月27日經方○○律師見證，所簽訂之前揭同意書。可知本件原告提出之前揭同意書應屬真正。.....六、.....本件原告提出之前揭同意書，曾經王○○據為申請原告子女分擔代繳地價稅之依據，而該同意書亦已明載如何分擔代繳地價稅之約定，被告本於主管機關之職權及職務，責無旁貸，應依該同意書處理原告本件申請，始符法制。若訴外人王○○對於其所有房屋是否占用原告名下基地有所爭執，亦應協調雙方進行鑑界，即得釐清，要無財政部上開函釋所謂『有關資料未能確定』之情形。準此，本件被告未就同意書詳細斟酌，且未進一步釐清王○○名下房屋是否占有原告名下基地之事實，做進一步調查，即逕依王○○之異議，而否准原告之申請，即有不合。七、綜合上述，本件被告對於原告申請由訴外人王○○代為分擔繳納系爭土地之95年度及96年度地價稅，雖有裁量權限，惟其否准原告申請之裁量，僅憑訴外人王○○之異議，未進一步詳查同意書之約定，且未斟酌王○○曾執同一同意書申請原告子女分擔代繳地價稅之情事，其裁量顯違平等原則及財政部函釋之意旨，尤未顧及原告有利之情形，即有不合.....惟原告併請判命被告依土地稅法第4條第1項第4款規定，指定王○○就其占用原告『臺北市松山區三興段1小段578號』土地部分，負責代繳地價稅部分，因土地稅法第4條第1項第4款係規定由占有人代繳地價稅，此項公法上之規定，是否得由當事人約定，而拘束行政機關，尚有疑義，被告應就王○○房屋是否有『占用』原告基地進一步調查後，始得就原告申請做出合法之准駁，從而，原告此項申請，有待被告再為調查、協調後，另為處分，尚非本院所得審究.....。」98年度簡字第315號判決撤銷理由亦同，並將原告陳○○併請判命被告（原處分機關）指定王○○（訴願人）就其占用原告所有系爭土地部分負責代繳97年地價稅，命被告調查後另為處分。

四、本案原處分機關所屬信義分處依上開判決意旨重新審查後，乃核定自95年起由訴願人代繳其所有系爭房屋占用系爭土地面積中20.45平方公尺部分之地價稅，其理由依100年3月7日北市稽信義甲字第10031229900號函通知訴願人略以：「.....說明：.....二、

.....依最高行政法院判決理由，係訴外人（臺端）業於93年2月4日檢附系爭同意書予臺北市稅捐稽徵處松山分處，依該同意書之約定，係由陳○○君與臺端雙方互為代繳地價稅之憑證依據，故本案應以臺端為陳○○君所有三興段1小段578地號土地，持分面積20.45平方公尺之占有人繳納占有面積之地價稅.....四、檢送95年至99年補徵地價稅稅額繳款書共5份，請依上述判決意旨，依限繳納臺端占有面積之地價稅。」是原處分機關所屬信義分處所為之核定處分及原處分機關駁回復查之決定，自屬有據。

五、至訴願人主張其非土地稅法第3條第1項所定之土地所有權人或共有人，又同法第4條代繳規定係本於稽徵經濟之考量，是以於被申請代繳之人提出異議，且雙方當事人仍有爭議，或是否有占用情事不明之情形，原處分機關自應核定土地登記簿所載之土地所有權人為系爭土地之納稅義務人；系爭土地之所有權人未依前揭同意書之承諾，將土地持分移轉登記於訴願人，且該同意書係私文書，僅有形式上之效力，無從證明訴願人有占有系爭土地之事實等節。按行使權利，履行義務，應依誠實及信用方法，為民法第148條第2項所明定。又行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意，為行政程序法第6條及第9條所明文。查本件訴願人與李○○於78年5月27日經方○○律師見證，簽訂有上述同意書，並經訴願人持該同意書據為向原處分機關申請陳○○子女分單代繳地價稅之依據（代繳其等所有位於○○大廈房屋占用登記為訴願人所有臺北市敦化段3小段550、551地號建地部分之地價稅），此等事實均為訴願人所不爭執，且該同意書亦經上開臺北高等行政法院及最高行政法院肯認應屬真正。復查訴願人所有系爭房屋之建築基地為系爭土地，有系爭房屋之使用執照（72使字第xxxx號）影本附卷可稽，然訴願人並未持有系爭土地任何持分，是訴願人有屋無地之事證明確，洵堪認定。則訴願人所有系爭房屋既有占用系爭土地之事實，而上開同意書亦為其本人與現土地所有權人之被繼承人李○○所為之約定，依民法第148條第2項規定，行使權利，履行義務，應依誠實及信用方法。訴願人既執該同意書作為申請陳○○子女代繳其所有土地地價稅之憑據，其於陳○○執相同之同意書申請其代繳系爭土地地價稅時為異議，難謂其行使權利符合誠信原則。況本件業經前揭臺北高等行政法院判決審認，原處分機關應進一步詳查同意書之約定，且應斟酌訴願人曾執同一同意書申請陳○○子女分擔代繳地價稅之情事，是原處分機關依土地稅法第4條第1項第4款規定指定由訴願人負責代繳其使用系爭土地部分之地價稅，並無違誤。訴願主張，不足採據。

六、又訴願人主張同意書記載○○大樓部分，李○○持有12戶，其繼承人陳○○等5人現持有為8戶，訴願人則為4戶，當年李○○對系爭土地之持分比例係如何計算？原處分機關並未就整棟大樓之土地總面積演算求得各獨立戶實際土地持分比例加以查明乙節。經查訴願人與李○○簽訂之同意書載明，○○大樓坐落於系爭土地，權利範圍為1564/100

00，土地登記在李○○名下，每年地價稅分擔繳納比例，李○○分擔 4 分之 3，訴願人分擔 4 分之 1。是以訴願人依同意書約定應分擔代繳系爭土地面積為 31.36 平方公尺（宗地面積 802 公尺×土地持分 1564/10000×分擔比例 1/4＝ 31.36 平方公尺），李○○應分擔地價稅之土地面積為 770.64 平方公尺，惟本件經原處分機關依職權調查發現，陳○○自 95 年至 99 年陸續出售系爭土地及其地上房屋，截至原處分機關調查之時，陳○○所有系爭土地權利範圍僅剩 255/10000，其地上房屋已全數移轉出售，亦即僅剩餘之系爭土地持分面積 20.45 平方公尺（宗地面積 802 公尺×土地持分 255/10000），均屬訴願人所有系爭房屋應分擔地價稅之土地持分面積，有原處分機關 100 年 5 月 18 日列印之地籍資料查詢畫面影本附卷可稽，則原處分機關所屬信義分處依系爭土地所有權人陳○○之同意更正其申請訴願人代繳地價稅面積為 20.45 平方公尺，有卷附公務電話紀錄影本可稽，是原處分機關核定應由訴願人代繳 95 年至 99 年其所有系爭房屋占用系爭土地面積中 20.45 平方公尺部分之地價稅，並無違誤。另訴願人主張李○○生前承諾將來處分系爭房屋時無條件將土地持分移轉登記予訴願人或其指定之人，惟其繼承人未依同意書之承諾，將土地持分移轉登記予訴願人乙節，核屬私權爭執，訴願人應另循民事訴訟途徑解決，與本件核課處分無涉。是訴願主張，均不足採據。從而，原處分機關所屬信義分處所為核定及原處分機關復查決定駁回復查申請，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

七、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 蔡 立 文

副主任委員 王 曼 萍

委員 劉 宗 德

委員 陳 石 獅

委員 紀 聰 吉

委員 戴 東 麗

委員 柯 格 鐘

委員 葉 建 廷

委員 范 文 清

委員 王 韻 茹

委員 覃 正 祥

委員 傅 玲 靜

中華民國 100 年 10 月 4 日市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 蔡立文 決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴

訟，並抄副本送本府。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路3段1巷1號）