

訴 願 人 潘○○

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 7 月 27 日北市稽中正字第 10030287800 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

訴願人以其所有本市中正區福和段 1 小段 880 地號土地（下稱系爭土地，權利範圍為全部）為未辦保存登記之本市中正區羅斯福路○○段○○巷○○號房屋（下稱系爭建物）所占為由，於民國（下同）100 年 5 月 25 日向原處分機關所屬中正分處（下稱中正分處）申請系爭土地由占有人代繳地價稅，經該分處函請系爭土地之占有人就占有系爭土地代繳地價稅事宜表示意見。經該土地占有人之一林○○以書面聲明異議，並表示系爭建物及其坐落土地持分係其以弟林○○名義所購買，惟因出賣人無力繳納土地增值稅致無法辦理過戶登記，業經法院判決其有系爭土地之使用權；及另一土地占有人○○股份有限公司（下稱○○公司）亦以書面聲明異議，並表示系爭土地上設置之配電場所係系爭建物興建時，住戶因用電所需而提供設置，並非占用。中正分處乃依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，以 100 年 7 月 4 日北市稽中正甲字第 10031537600 號函復訴願人否准所請。訴願人不服，於 100 年 7 月 15 日向本府提起訴願。嗣經原處分機關重新審查後，以其所屬分處係內部單位，倘欲對外作成行政處分，應以原處分機關名義為之，乃以 100 年 7 月 27 日北市稽中正字第 10030287800 號函通知訴願人（該函誤植發文日期為 26 日，業經原處分機關以 100 年 10 月 12 日北市稽中正字第 1

0030393900 號函更正在案），並副知本府訴願審議委員會，撤銷上開中正分處 100 年 7 月 4 日北市稽中正甲字第 10031537600 號函及仍否准所請，本府遂以原處分不存在為由，以 100 年 9 月 28 日府訴字第 10009116000 號訴願決定：「訴願不受理。」其間，訴願人對原處分機關 100 年 7 月 27 日北市稽中正字第 10030287800 號函仍不服，於 100 年 8 月 12 日向本府提起

訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理 由

一、按土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定：「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

使用人負責代繳其使用部分之地價稅或田賦：……四、土地所有權人申請由占有人代繳者。」第 14 條規定：「已規定地價之土地，除依第二十二條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」

財政部 71 年 10 月 7 日臺財稅第 37377 號函釋：「土地所有權人依照土地稅法第 4 條第 1 項

第 4 款規定，申請由占有人代繳地價稅案件，應由申請人檢附占有人姓名、住址、土地坐落及占有面積等有關資料向稽徵機關提出申請始予辦理分單手續。但所有權人所提供之上項資料，占有人如有異議，應由所有權人或由稽徵機關協助查明更正，在有關資料未查明前，仍應向土地所有權人發單課徵……。」

83 年 6 月 29 日臺財稅第 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人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 00 2 人占有使用 X X 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』指定土地使用人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 X X 市稅捐稽徵處審酌實情，本諸職權辦理。」

87 年 11 月 3 日臺財稅第 871972311 號函釋：「本部 71 年 10 月 7 日臺財稅第 37377 號函釋規定：『土地所有權人依照土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，申請由占有人代繳地價稅案件，應由申請人檢附占有人姓名、住址、土地坐落及占有面積等有關資料向稽徵機關提出申請始予辦理分單手續。但所有權人所提供之上項資料，占有人如有異議，應由所有權人或由稽徵機關協助查明更正……』，係指土地所有權人申請由占有人代繳而占有人有異議時，稽徵機關得協助土地所有權人查明更正辦理，並非稽徵機關有協助查明更正之責任，如雙方當事人仍有爭議，在有關資料未能確定前，仍應向土地所有權人發單課徵。」

二、本件訴願理由略以：

(一) 依財政部 83 年 6 月 29 日臺財稅第 831599502 號函釋、行政程序法第 6 條、第 9 條規定及

臺北高等行政法院 97 年度訴字第 2094 號、最高行政法院 99 年度判字第 1009 號判決，

願人已提供本市古亭地政事務所依臺灣臺北地方法院隆民仁 99 年度訴字第 302 號函所為之土地複丈成果圖及系爭建物之房屋稅單影本，足已證明臺電公司及林○○均屬民

法第 940 條規定之占有人，且不論其占有系爭土地有無法律上原因，其不必支付任何租金或費用給訴願人，訴願人每年卻須繳納地價稅，顯有違租稅公平課徵原則。

(二) 原處分機關僅以○○公司及林○○均聲明異議，即否准訴願人之申請，並指稱地價稅代繳辦法僅係為便利政府之稽徵，核屬例外情形，且其對土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定逕為解釋，顯有違反法律保留原則，其裁量亦違租稅公平原則及財政部 83 年 6 月 29 日臺財稅第 831599502 號函釋意旨。

三、按土地稅法第 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人負責代繳其使用部分之地價稅或田賦：……四、土地所有權人申請由占有人代繳者。」依首揭財政部函釋意旨，土地所有權人申請由占有人代繳地價稅而占有人有異議時，稽徵機關得協助土地所有權人查明更正辦理，惟並非稽徵機關有協助查明更正之責任，如雙方當事人仍有爭議，在有關資料未能確定前，仍應向土地所有權人發單課徵。查本案訴願人就其所有系爭土地向原處分機關所屬中正分處申請由占有人代繳地價稅，業經該分處函請其所指稱之占有人林○○及○○公司對指定代繳地價稅表示意見，經其等對代繳地價稅表示異議，占有人林○○表示系爭建物及其坐落土地持分係其以弟林○○名義於 70 年 3 月 27 日所購買，並提出不動產買賣契約書為憑，惟因出賣人周○○（92 年 1 月 18 日死亡）無力繳納土地增值稅致無法辦理過戶登記，嗣訴願人（即周○○配偶）訴請林○○遷讓交付系爭建物，經臺灣臺北地方法院 99 年 7 月 19 日 99 年度訴字第

3

02 號及臺灣高等法院 99 年 12 月 28 日 99 年度上字第 915 號民事判決敗訴確定在案，法院

業

已判決其有系爭土地之合法使用權；及另一土地占有人臺電公司則表示系爭土地上設置之配電場所係系爭建物興建時，住戶因用電所需而提供設置，並非占用。有地籍資料查詢一土地所有權部查詢畫面、林○○100 年 6 月 15 日之異議書、○○公司臺北市區營業處 100 年 6 月 29 日 D 北市字第 10006062731 號函、不動產買賣契約書及上開判決等影本附卷

可

稽。是原處分機關否准訴願人之申請，自屬有據。

四、至訴願人主張原處分機關僅以○○公司及林○○均聲明異議，即否准訴願人之申請，並指稱地價稅代繳辦法僅係為便利政府之稽徵，核屬例外情形等語。按未設有典權，或非承領、承墾之土地，其地價稅之納稅義務人為土地所有權人，觀之土地稅法第 3 條第 1 項規定自明。土地為他人占有者，如基於租賃、使用借貸、地上權等法律關係，為有權占有；如未基於任何權源，為無權占有，均不影響土地所有權人之地位，自不影響地價稅應向土地所有權人徵收之公法上關係。地價稅之納稅義務人，依土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定既為土地所有權人，至土地稅法第 4 條第 1 項規定所謂「得指定土地使用人負

責代繳」，乃土地使用人負責代繳使用部分地價稅之規定，係同法第 3 條第 1 項之補充規定，其立法意旨在於地價稅之納稅義務人雖已明確規定，但事實上仍有納稅義務人行蹤不明，土地權屬不清，無人管理及被他人占有等情形，致使稅單無法送達，故訂定代繳辦法，以利稽徵，此觀之該條立法理由自明。其目的非由使用人終局負擔納稅義務，而係考量稅捐稽徵機關稽徵之便利性，是由土地所有權人申請由占有人代繳者，如無稅單無法送達之情事，或占有人聲明異議時，稅捐稽徵機關自得否准土地所有權人之申請。主管稽徵機關僅能基於便利地價稅之徵收，於實質上不致於變更納稅義務人主體之情形下，為適法之裁量。又依同法條第 1 項第 4 款規定，土地使用人於代繳稅款後，不能依同法條第 3 項規定，向納稅義務人求償。準此，主管稽徵機關依土地所有權人申請指定由占有人代繳時，如占有人就系爭土地反對代繳稅款者，自不得逕行指定代繳。否則，無異僅因土地所有權人與占有人間私法上之占有關係，使土地所有權人之單方面意思，致占有人負有公法上須代繳地價稅之義務，且占有人代繳稅款後無法依土地稅法第 4 條第 3 項規定向土地所有權人求償，實質上已發生變更納稅義務人主體之效果，不僅與土地稅法第 3 條第 1 項之規定不合，亦非同法第 4 條第 1 項之立法意旨所在，有最高行政法院

94

年 6 月 23 日 94 年度判字第 880 號判決可參。復按首揭財政部 71 年 10 月 7 日臺財稅第 37377 號

及 87 年 11 月 3 日臺財稅第 871972311 號函釋意旨，占有人對代繳有異議時，稽徵機關得依

職權協助土地所有權人查明，但非謂稽徵機關負有協助之責；又土地所有權人及占用人仍有爭議時，在有關資料未能確定前，仍應向土地所有權人發單課徵。本案如前所述，係因占有事實既有爭議，參照前揭說明，為避免僅因土地所有權人之單方面意思，致占有人須負擔公法上代繳地價稅之義務，發生實質上變更納稅義務人主體之效果，而違反土地稅法第 3 條第 1 項、第 4 條第 1 項立法意旨，原處分機關為免陷於認定困難，以稽徵

經

濟計，乃核定土地登記簿所載之土地所有權人即訴願人為系爭土地之納稅義務人，並無違誤。至訴願人主張原處分機關對土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定逕為解釋，顯有違反法律保留原則乙節，查財政部 71 年 10 月 7 日臺財稅第 37377 號、83 年 6 月 29 日臺財稅

第 831

599502 號及 87 年 11 月 3 日臺財稅第 871972311 號函釋乃財政部本於中央財稅主管機關之

職

權所為釋示，於該法規生效之日起即有其適用，並無違反法律保留原則，自得適用於本

案。至訴願人引據臺北高等行政法院 97 年 12 月 25 日 97 年度訴字第 2094 號及最高行政法院

99 年 9 月 30 日 99 年度判字第 1009 號判決，主張應由占有人代繳地價稅乙節，經查上開判

決內容撤銷原處分否准使用人代繳之理由，係原處分機關逕依該案所指之占有之異議即否准申請，對於占有土地之事實未進一步調查，且原處分機關之否准有違平等原則，此與本件案情不同，且上開判決亦表示土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定由占有人代繳地價稅之公法上規定，是否得由當事人約定而拘束行政機關，尚有疑義。是本件訴願人與其所指之占有人間既無對於代繳地價稅之約定，自無援引適用上開判決意旨之餘地，訴願主張，不足採據。從而，原處分機關否准訴願人之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

五、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（公出）

副主任委員 王曼萍（代理）

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

中 華 民 國 100 年 11 月 2 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）