

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 ○○○

上 2 人訴願代理人 ○○

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 11 月 28 日北市稽北投字第 10032011000 號

函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、訴願人等 2 人以其等所有本市北投區○○段○○小段○○、○○及○○地號等 3 筆持分土地（下稱系爭土地）為他人占用為由，於民國（下同）100 年 5 月 3 日向原處分機關所屬北投分處申請系爭土地由占有人代繳地價稅，經該分處函請該等占有人就訴願人等 2 人主張其等占有系爭土地代繳地價稅事宜表示意見。其等均未同意，該分處乃依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，以 100 年 6 月 14 日北市稽北投甲字第 10030682400 號函復訴願人

等 2 人，系爭土地仍應由訴願人等 2 人繳納地價稅。訴願人等 2 人不服，第 1 次向本府提起

訴願。嗣經原處分機關重新審查，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 8 日北市稽北投字第 10031111600 號函通知訴願

人等 2 人，並副知本府訴願審議委員會，撤銷上開北投分處 100 年 6 月 14 日北市稽北投甲

字第 10030682400 號函及重為否准所請之處分。嗣經本府以原處分不存在為由，以 100 年 9 月 8 日府訴字第 10009102700 號訴願決定：「訴願不受理。」

二、其間，訴願人仍不服原處分機關 100 年 7 月 8 日北市稽北投字第 10031111600 號函，第 2 次

向本府提起訴願。嗣經原處分機關重新審查，以占有人相關資料尚待查證為由，乃以 10

0 年 8 月 10 日北市稽北投字第 10031320 800 號函通知訴願人等 2 人，自行撤銷上開 100 年 7

月 8 日北市稽北投字第 10031111600 號函，並副知本府訴願審議委員會。嗣經本府以原處分不存在為由，以 100 年 9 月 28 日府訴字第 10009108300 號訴願決定：「訴願不受理。

」訴願人等 2 人以原處分機關對於其申請系爭土地之地價稅由占有人代繳遲未做出決定為由，不服原處分機關之不作為，於 100 年 11 月 4 日第 3 次向本府提起訴願。嗣經原處

分
函

機關以 100 年 11 月 28 日北市稽北投字第 10032011000 號函復訴願人等 2 人否准所請。該

於 100 年 12 月 1 日送達，嗣經本府審認原處分機關已無應作為而不作為之情事，乃以 101 年 2 月 15 日府訴字第 10109018500 號訴願決定：「訴願駁回。」其間，訴願人等 2 人不

服
原處分機關 100 年 11 月 28 日北市稽北投字第 10032011000 號函，於 100 年 12 月 6 日向本府提

起訴願，101 年 1 月 20 日補充訴願理由，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
地

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……。」

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○X X、○O O 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、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 申請占有人代繳地價稅，土地稅法未規定須獲得被指定人同意，本件占有之相關事實均已確認並查明陳報，原處分機關對占有爭議嚴重誤判，且部分占有人與房屋稅籍之納稅義務人不符，對本案無影響。
- (二) 100年度高等行政法院法律座談會第2號提案及研討結果，不採原處分機關答辯書所採最高行政法院94年度判字第880號判決見解；本件占有人連最基本之證據，如土地所有權人同意書等均無法提出，參酌最高行政法院100年度判字第1115號判決意旨，原處分機關就是否命占有人代繳地價稅享有裁量權，原處分機關駁回訴願人等2人之申請，為違法裁量。

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。查本案訴願人等2人就其等所有系爭土地於100年5月3日向原處分機關所屬北投分處申請由占有人代繳地價稅，業經該分處以100年5月30日北市稽北投甲字第10030682420號函請其等2人所指稱之占有人魏○○等14人對指定代繳地價稅表示意見，經○○○、○○○（原名：○○○）及○○○等3人表示本案（拆屋還地）訴訟審理中待司法判決；○○○、○○○、○○○、○○○及○○○等5人對代繳地價稅表示不同意；其餘6人均無回應。另依訴願人等2人提供100年4月7日民事訴訟變更起訴狀等（臺灣士林地

法院100年度重訴字第31號請求拆屋還地事件）記載，原告為○○（即訴願代理人，亦為系爭土地之分別共有人），上開14位占有人中，除○○○外均為被告，是原處分機關

審認系爭土地是否有占有之情事仍有未明，且超過半數之占有人均以書面表示不同意代繳系爭土地地價稅，有訴願人等 2 人申請書及其等製作之土地使用人明細表、民事訴訟變更起訴狀、追加起訴狀暨補充理由證據狀、占有人不同意代繳申明書及不同意代繳回覆書、地籍資料查詢等影本附卷可稽，原處分機關否准訴願人等 2 人之申請，自屬有據。

四、至訴願人主張申請占有人代繳地價稅，土地稅法未規定須獲得被指定人同意及原處分機關對此享有裁量權，其否准處分係違法裁量等語。按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，同法第 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。經查本案如前所述，因系爭土地有涉訟情事，占有事實尚有爭議，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，乃否准訴願人等 2 人申請由占有人代繳系爭土地地價稅，並無違誤。另 100 年度高等行政法院法律座談會第 2 號提案及研討結果雖認稅捐主管機關是否命占有人代繳地價稅享有裁量權，惟該研討結果亦指出若容許土地所有權人單方指定代繳人，而使本非納稅義務人變成實際負擔稅捐之人，並非法律之正確解釋，尚難謂有否定上開最高行政法院判決之情形。又訴願人主張依最高行政法院 100 年度判字第 1115 號判決意旨，原處分機關否准其等申請係違法裁量云云，經查該判決係將占有關係區分為無權占有及有權占有，並認為有權占有人未同意代繳地價稅之情形，稅捐主管機關僅因土地所有權人之申請，逕行指定有權占有之人代繳地價稅，該決定即為裁量濫用權力，自屬違法。惟查本件系爭土地是否有占有之情形尚有未明，自無援引適用上開判決意旨之餘地，原處分機關否准訴願人等 2 人之申請，其裁量尚難謂有違誤。是訴願主張，不足採據。從而，原處分機關否准訴願人等 2 人之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。另本市北投區○○段○○小段○○地號持分土地部分，依卷附地價稅主檔查詢，該筆持分土地自 99 年 2 月 4 日起免徵地價稅，在其免徵原因消滅前該筆持分土地並未課徵地價稅，併予敘明。

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
副主任委員 王 曼 萍
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 吳 秦 雯

中華民國 101 年 3 月 22 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)