

訴 願 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 101 年 12 月 10 日北市稽法甲字第 10132365700 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

被繼承人○○○有土地中之本市士林區○○段○○小段○○、○○、○○地號等 3 筆持分土地（下稱系爭土地），原經原處分機關所屬士林分處（下稱士林分處）核定按一般用地稅率課徵地價稅，惟因繼承人有無不明，故無法對納稅義務人發單課徵地價稅，士林分處乃將該欠繳之地價稅列入「地價稅欠稅列入人工統計無法清理專冊」專案列管。嗣因被繼承人○○○之繼承人○○○等 38 人為辦理繼承需要，於民國（下同）100 年 12 月 15 日檢附繼承系統表及

繼承人資料，向士林分處申辦按其等各別之潛在應繼分比例分單繳納系爭土地之地價稅獲准，旋系爭土地於 101 年 1 月 5 日辦竣繼承登記（共同共有），所有權人為○○○、訴願人等 72 人，嗣被繼承人○○○之繼承人○○○於 101 年 3 月 15 日向士林分處申辦系爭土地按其潛在應繼分比例分單繳納地價稅亦獲准。士林分處查得未申請分單繳納地價稅之 33 名繼承人中，○○○已於 100 年 4 月 8 日死亡，查無○○○之繼承人，該分處乃向其餘 32 名繼承人（含訴願人

）按其等 32 人之潛在應繼分比例發單課徵系爭土地 96 年至 100 年地價稅。嗣訴願人於 101 年 7

月 26 日向士林分處申請系爭土地應由占有人代繳地價稅，經該分處以 101 年 8 月 6 日北市稽士

林甲字第 10130791810 號函請該等占有人就訴願人主張其等占有系爭土地代繳地價稅事宜表示意見，其等均未表示同意，士林分處乃依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，以 101 年 9 月 7

日北市稽士林甲字第 10130791800 號函復訴願人，系爭土地仍應由共同共有土地所有權人為納稅義務人，並檢還 96 年至 100 年地價稅核定稅額通知書，請如期繳納。訴願人以士林分處應查明占用人追繳其應負擔之地價稅為由，申請更正，經該分處以 101 年 10 月 1 日北市稽士林甲字第 10131064000 號函復訴願人仍維持原核定。訴願人不服，申請復查，經原處分機關

以 101 年 12 月 10 日北市稽法甲字第 10132365700 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於

101 年 12 月 12 日送達，訴願人仍不服，於 101 年 12 月 17 日向本府提起訴願，並據原處分機關

檢卷答辯。

理由

一、按稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定：「納稅義務人為全體共同共有人者，繳款書得僅向其中一人送達；稅捐稽徵機關應另繕發核定稅額通知書並載明繳款書受送達者及繳納期間，於開始繳納稅捐日期前送達全體共同共有人。」第 21 條第 1 項第 2 款、第 2 項規定：

「稅捐之核課期間，依下列規定：二、……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者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：「二、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……。」

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，

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) 系爭土地雖登記為○○之全體繼承人共同共有；但繼承人中有數人拋棄繼承，現正與臺北市士林地政事務所釐清、更正中，勢必會造成共同共有之人數變動，各共有人之權利比重亦將有所變化。若由部分共同共有人分單繳納地價稅，將來衍生退費找補

問題，更會成為後續需處理之難題。如能由建物出租人或土地占有人代繳地價稅，則無退費找補等衍生問題產生。

(二) 請原處分機關依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定同意本案地價稅由地上建物出租人或土地占有人代繳地價稅，協助提供資訊或逕查占用系爭土地地上建物出租人以利追繳地價稅。

三、查土地登記簿記載系爭土地之共同共有人為訴願人、○○○、○○○○、○○○等 72 人，其中○○○、○○○○等 39 人業向士林分處申請按其等各別之潛在應繼分比例分單繳納系爭土地之地價稅獲准，另一共同共有人○○○已於 100 年 4 月 8 日死亡，其有無繼承人不明，該分處乃向其餘 32 名繼承人（含訴願人）按其等 32 人之潛在應繼分比例發單課徵系爭土地 96 年至 100 年地價稅，自屬有據。

四、至訴願人主張應由地上建物出租人或土地占有人代繳地價稅，則無退費找補等問題產生等語。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。經查本案因系爭土地占有事實尚有爭議，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，乃否准訴願人申請由占有人代繳系爭土地地價稅，並向系爭土地之共同共有人發單課徵地價稅，並無違誤。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關復查決定駁回其復查之申請，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 丁 庭 宇（公假）

委員 蔡 立 文（代理）

委員 王 曼 萍

委員 劉 宗 德

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

委員 吳 秦 雯

中華民國 102 年 3 月 13 日市長 郝龍斌

法務局局長 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，向臺灣臺北地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟。（臺灣臺北地方法院行政訴訟庭地址：新北市新店區中興路 1 段 248 號）