

訴 願 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因代繳八十七年至九十一年地價稅事件，不服原處分機關九十二年九月九日北市稽法乙字第0九二六一六0七九00號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人及案外人○○○、○○○、○○○等四人所有本市萬華區○○段○○小段○○地號土地（面積：一一六平方公尺，訴願人及○○○持分各為六分之一，○○○及○○○持分各為三分之一），其地上建物門牌為本市○○街○○段○○巷○○號○○樓至○○樓，其中一樓、四樓及五樓建物為訴願人所有，○○樓、○○樓為○○○所有。原處分機關萬華分處以○○○、○○○等二人行蹤不明，依土地稅法第四條第一項第一款規定及財政部七十三年四月五日臺財稅第五二三五號函釋，以九十二年二月二十日北市稽萬華乙字第0九二六00八六六00號函，指定由土地使用者即訴願人按其建物面積比例（五分之三），核算其應代繳○○○等二人系爭土地八十七年至九十一年地價稅合計新臺幣七九、六一0元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十二年九月九日北市稽法乙字第0九二六一六0七九00號復查決定：「復查駁回。」上開復查決定書於九十二年九月十七日送達。訴願人仍不服，於九十二年十月十五日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按土地稅法第三條第一項第一款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」第四條第一項第一款規定：「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：一、納稅義務人行蹤不明者。」第十四條規定：「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。」第十六條第一項規定：「地價稅基本稅率為千分之十。……」

行政院五十八年度判字第五一七號判例：「原告為業主代繳之地價稅，係前業主積欠而未完納者，其納稅義務人顯係前業主而非原告。縱令事實上係由原告代繳，但並不能因此變更公法上納稅義務之主體。……」

財政部七十三年四月五日臺財稅第五二三五號函釋：「土地如經主管稽徵機關依土地稅法第四條規定，指定土地使用者負責代繳其使用部分之地價稅，若使用人所使用之土地面積，因法定空地比例無法核計致應分攤之代繳稅額，亦無從計算者，准按建物面積

比例，計算其應負責代繳之稅額。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 原處分機關萬華分處開立之地價稅額繳款書，其納稅義務人欄分別記載「○○○ 使用人○○○」及「○○○ 使用人○○○」，則納稅義務人究屬「○○○」、「○○○」或訴願人並不明確。該受處分人既不明確、不特定，則行政處分屬違法或不當，訴願人自無繳納之義務。
- (二) 依土地稅法第三條之規定，訴願人不須代繳屬於「○○○」、「○○○」之地價稅。訴願人名下所有土地，至九十一年度止均按時繳納地價稅。訴願人雖與○○○、○○○共有系爭土地，然因係「分別共有」，實無須另行負擔他共有人之地價稅。原處分機關應先通知○○○、○○○或其繼承人繳納，或對其財產拍賣取償。
- (三) 原處分機關依土地稅法第四條第一項第一款及財政部七十三年四月五日臺財稅第五二三三五號函釋，指定訴願人代繳屬於「○○○」及「○○○」持分之地價稅，於法無據，且屬不當裁量。原處分機關應對○○○、○○○是否確屬「行蹤不明」負舉證責任，並盡一切方法尋找納稅義務人或其繼承人之所在，而非以該地之其他分別共有人為納稅義務人。
- (四) 何謂「土地使用人」、「使用部分」法律並未明確定義，亦未授權行政機關逕為決定。原處分機關僅以系爭土地上五層建物中訴願人所有三層之比例，認定訴願人使用系爭土地之事實及使用部分，於法無據；又訴願人除原有土地持分六分之一之外，另代繳○○○、○○○持分各三分之一之五分之三，共須繳納地價稅持分為三十分之十七，顯然非建物所有比例五分之三，故以「建物所有比例」計算「土地使用比例」以核課地價稅之計算方式，顯然無法成立，應屬違誤而不可採，請求撤銷原處分。

三、卷查訴願人及案外人○○○、○○○、○○○等四人共有之本市萬華區○○段○○小段○○地號土地（面積：一一六平方公尺，訴願人及○○○持分各為六分之一，○○○及○○○持分各為三分之一），其地上建物門牌為本市○○街○○段○○巷○○號○○樓至○○樓，其中○○樓、○○樓及○○樓建物為訴願人所有，○○樓、○○樓為○○○所有。此有原處分機關檢送系爭土地登記謄本，及本府地政處地政資訊網查詢資料等影本附卷可稽。是訴願人使用系爭土地之事實，洵屬明確。

四、至訴願人主張其與○○○、○○○間係屬分別共有，無須另行負擔他共有人之地價稅，及原處分機關應對納稅義務人之行蹤不明負舉證責任，並盡一切方法尋找納稅義務人或其繼承人之所在等節。查依前揭土地登記謄本僅載有○○○、○○○等二人之住所：「臺北市文武町」，並無出生年月日及身分證統一編號等年籍資料；嗣經原處分機關萬華分處以九十二年七月三日北市稽萬華甲字第0九二六0六四一二00號函詢本市中正區戶政事務所，該所以九十二年七月七日北市正戶字第0九二三0六二七一00號函復原

處分機關萬華分處略以：「主旨：貴分處查詢○○○、○○○等二人日據時代地址臺北市文武町轉換後為何址乙案.....說明.....二、經查本區日據時代地址臺北市文武町查無該二人戶籍資料，上址約略相當於光復後城中區文武里、榮文里等地，詳細地址無對照資料可稽。.....」則○○○、○○○等二人並無戶籍資料，應屬行蹤不明，原處分機關自得指定土地使用人負責代繳系爭土地地價稅。訴願人前述主張，應屬誤解法令，尚難採據。

五、又訴願人主張系爭土地地價稅額繳款書之納稅義務人欄分別記載「○○○ 使用人○○○」及「○○○ 使用人○○○」，則納稅義務人究屬○○○、○○○或訴願人並不明確乙節。查依前揭行政院五十八年度判字第五一七號判例意旨，本件訴願人縱令代繳系爭土地地價稅，其納稅義務人仍為○○○及○○○，並不能因此變更公法上納稅義務之主體，尚無納稅義務人不明確之情形。另訴願人主張除其原有土地持分六分之一之外，另代繳○○○、○○○持分各三分之一之五分之三，共須繳納地價稅持分為三十分之十七，顯然非建物所有比例五分之三，原處分機關所採計算方式有所違誤乙節，查原處分機關萬華分處係依首揭財政部函釋，按訴願人所有地上建物面積比例，核定訴願人應代繳之地價稅，訴願人原有土地持分六分之一，並非本件系爭代繳地價稅之計算範圍，自不得加計並據以免除其占有人之地價稅代繳義務，是訴願人前述主張，尚難採據。從而，原處分機關萬華分處指定由土地使用人即訴願人按其建物面積比例，核算其應代繳○○○等二人系爭土地八十七年至九十一年地價稅，及原處分機關復查決定予以駁回，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 陳 敏
委員 薛明玲
委員 楊松齡
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 陳淑芳
委員 林世華
委員 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 三 年 三 月 四 日 市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，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三段一巷一號)