

訴 願 人 陳○○

送 達 代 收 人 王○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因 98 年地價稅事件，不服原處分機關民國 99 年 2 月 12 日北市稽法甲字第 09930130000 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、訴願人所有本市信義區三興段 1 小段 578 地號持分土地（權利範圍為 10/24/10000，面積為 82.12 平方公尺；下稱系爭土地），原經原處分機關信義分處核定按一般用地稅率課徵地價稅在案。嗣訴願人以系爭土地係由案外人王○○所有房屋（門牌號碼為：本市信義區基隆路○○段○○號○○樓之○○、○○樓之○○、○○樓之○○、○○樓之○○）占有使用為由，於民國（下同）95 年 9 月 11 日向原處分機關信義分處申請由占有人王○○代繳系爭土地之地價稅，該分處乃以 95 年 10 月 23 日北市稽信義甲字第 09530002800 號函請案外人王○○就占用系爭土地之情形到原處分機關提出說明，並以 95 年 11 月 9 日北市稽信義甲字第 09530017000 號函請訴願人補正占有人王○○切結書及同意占有比例及面積。訴願人不服該補正函，於 95 年 11 月 17 日以查對更正申請函向原處分機關信義分處申請 95 年地價稅改由占有人王○○代繳，該分處乃以 95 年 11 月 23 日北市稽信義甲字第 09531185600 號函請案外人王○○就占用系爭土地之情形提出書面說明。王君於 95 年 12 月 1 日以書面提出異議，說明其所有系爭房屋係合法取得，系爭土地之共有人多達數十人之多，其並非無權占用系爭土地，納稅義務人即訴願人應舉證證明系爭房屋有使用其持分土地。經原處分機關信義分處審認系爭土地之占有事實無法確認，乃以 95 年 12 月 11 日北市稽信義甲字第 09531258200 號函復訴願人否准所請。
- 二、嗣 95 年地價稅開徵，原處分機關士林分處（土地歸戶分處）乃按一般用地稅率課徵系爭土地 95 年地價稅計新臺幣（下同）10 萬 5,937 元，訴願人不服，於 96 年 5 月 3 日以復查暨查對更正申請書主張其先夫李益

洲與案外人王○○於 76 年間簽訂之同意書記載地價稅分攤繳納比例，關於系爭土地部分應由案外人王○○分擔 1/4 為由，向原處分機關信義分處申請系爭土地應由案外人王○○分單繳納系爭土地地價稅稅額 1/4，經該分處函請案外人王○○就代繳系爭土地地價稅稅額 1/4 事宜表示意見。王君於 96 年 5 月 30 日以書面提出異議，說明納稅義務人即訴願人應舉證證明其所有之房屋有使用訴願人之持分土地，縱上開同意書為真正，亦已逾 15 年而時效完成。原處分機關信義分處乃以 96 年 6 月 1 日北市稽信義增字第 09631783300 號函復案外人王○○關於其不同意地價稅分單乙案，准予暫緩辦理。其間，訴願人於 96 年 5 月 30 日復以電話向該分處申請地價稅分單繳納，經該分處以 96 年 6 月 1 日北市稽信義增字第 09631784500 號函請訴願人提供佐證資料後另行提出申請。

三、嗣訴願人於 96 年 9 月 20 日向信義分處申請更正案外人王○○占有代繳系爭土地地價稅之比例為 37.55%，經該分處以 96 年 10 月 2 日北市稽信義甲字第 09632406900 號函請案外人王○○就代繳系爭土地地價稅稅額 1/4 事宜表示意見。王君復於 96 年 10 月 16 日以書面提出異議，說明納稅義務人即訴願人無權申請由其代繳系爭土地之地價稅。經該分處審認系爭土地之占有事實仍無法確認，乃以 96 年 10 月 23 日北市稽信義甲字第 09632543400 號函復訴願人否准其所請。

四、適逢 96 年地價稅開徵，原處分機關士林分處乃按一般用地稅率課徵系爭土地 96 年地價稅計 11 萬 5,108 元，訴願人不服，於 96 年 12 月 5 日以查對更正申請書向原處分機關信義分處申請應由案外人王○○分單繳納系爭土地地價稅之比例為 37.55%，經該分處以 96 年 12 月 13 日北市稽信義甲字第 09632764600 號函復訴願人否准所請。旋訴願人不服系爭土地 95 年、96 年地價稅稅額及原處分機關信義分處 95 年 12 月 11 日北市稽信義甲字第 09531258200 號、96 年 12 月 13 日北市稽信義甲字第 096327646 00 號函，申請復查，經原處分機關以 97 年 4 月 18 日北市稽法甲字第 09730152900 號復查決定：「復查駁回。」訴願人不服，於 97 年 5 月 5 日經由原處分機關向本府提起訴願，經本府以 97 年 6 月 26 日府訴字第 0977 0120400 號訴願決定：「訴願駁回。」訴願人不服，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，經該院以 97 年 12 月 25 日 97 年度訴字第 2094 號判決：「訴願決定及原處分均撤銷。原告其餘之訴駁回.....。」原處分機關不服，提起上訴，刻正由最高行政法院審理中。

五、嗣 97 年地價稅開徵，原處分機關士林分處仍按一般用地稅率向訴願人課徵系爭土地 97 年地價稅計 16 萬 2,390 元，訴願人不服，於 97 年 12 月 23 日以查對更正申請函向原處分機關信義分處申請 97 年地價稅應由占有人王○○代繳，更正系爭土地 97 年地價稅稅額，並退還 97 年溢繳之稅額，經該分處以 97 年 12 月 30 日北市稽信義甲字第 09732623400 號函復訴願人否准所請。訴願人不服，申請復查。經原處分機關以 98 年 3 月 12 日北市稽法乙字第 09830127000 號復查決定：「復查駁回。」訴願人不服，於 98 年 3 月 19 日經由原處分機關向本府提起訴願，經本府以 98 年 6 月 11 日府訴字第 09870069800 號訴願決定：「訴願駁回。」訴願人不服，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，經該院以 98 年 9 月 9 日 98 年度簡字第 315 號判決：「訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷。原告其餘之訴駁回。……。」原處分機關不服，提起上訴，刻正由最高行政法院審理中。

六、又 98 年地價稅開徵，原處分機關士林分處仍按一般用地稅率向訴願人課徵系爭土地 98 年地價稅，訴願人不服，於 98 年 12 月 28 日申請復查。經原處分機關以 99 年 2 月 12 日北市稽法甲字第 09930130000 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於 99 年 2 月 23 日送達，訴願人仍不服，於 99 年 2 月 25 日經由原處分機關向本府提起訴願，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。」

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、土地座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 X X、張 0 0 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 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

二、本件訴願理由略以：

- (一) 訴願人先夫李○○於 76 年時與案外人王○○共同買入臺北市信義區基隆路○○段○○號（即○○大樓）○○樓之○○、○○樓之○○、○○樓之○○、○○樓之○○及○○樓、○○樓之○○、○○樓之○○、○○樓之○○、○○樓之○○、○○樓之○○、○○樓之○○及○○樓、○○樓之○○、○○樓之○○、○○樓之○○等房屋時，即約定該等房屋基地持分原應分別登記為先夫李○○、案外人王○○名義各自所有，但為避免辦理持分過戶移轉登記而繳納鉅額土地增值稅金，暫時繼續登記為先夫李○○或案外人王○○ 1 人名義單獨所有，並約定○○大樓部分：關於臺北市基隆路○○段○○號○○樓之○○、○○樓之○○、○○樓之○○、○○樓之○○，均登記案外人王○○名義並歸案外人王○○所有。上開房屋之基地坐落臺北市松山區三興段 1 小段 578 地號登記為李○○名義所有，並於同意書載明「……每年地價稅分攤繳納比例如左：……二、銓洲大樓部分，甲方（李○○）分擔肆分之參，乙方分擔肆分之壹。」該同意書並經見證人方○○律師見證，又遍查○○大樓之基地地號，並無案外人王○○之持分，足見案外人王○○占有○○大樓之土地，全部為訴願人之土地，與其他共有人無涉，案外人王○○所為函復，全為不實之言論。
- (二) 訴願人原於 96 年 4 月 30 日申請更正案外人王○○占有系爭土地之比例為四分之一，經查訴願人原持有系爭信義區三興段 1 小段 578 地號之土地持分 1538/10000，土地占有人王○○分擔四分之一之地價稅，占有面積約 30.84 平方公尺【 $802 \times (1538/10000) \times 1/4$ 】，惟訴願人於 88 年 7 月 13 日將該筆土地持分 514/10000，移轉予財團法

人○○基金會，故案外人王○○占有土地之比例應變更為 37.55%
【30.84/（802×1024/10000）】。

（三）與本案基於同一事實及法律基礎之 95 年、96 年及 97 年地價稅課徵，分別經臺北高等行政法院 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 號判決認定王○○曾於 93 年 9 月 27 日向原處分機關松山分處申請由訴願人子女李○○、李○○、李○○等代繳○○大廈房屋占用王○○所有本市敦化段 3 小段 550、551 地號土地之地價稅，即係本於李○○與王○○於 78 年 5 月 27 日所簽訂之前揭同意書，可知本件訴願人提出之前揭同意書應屬真正，本件原處分機關對訴願人申請由案外人王○○代為分擔繳納系爭土地 95 年、96 年及 97 年地價稅，雖有裁量權，惟其否准訴願人申請之裁量，僅憑案外人王○○之異議，未進一步詳查同意書之約定，亦未進一步釐清王○○名下房屋是否占用訴願人名下基地之事實，且未斟酌王○○曾執同一同意書申請訴願人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。是依上開判決意旨，本案並無財政部 87 年 11 月 3 日臺財稅第 87197231 號函釋所謂「有關資料未能確定」之情形。

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。經查本件系爭土地經訴願人申請由占有人王○○代繳地價稅，惟王○○以合法購買坐落系爭土地上之房屋為由而提出異議，並主張系爭土地之共有入多達數十人之多，訴願人未舉證證明其所有房屋占用訴願人所有系爭土地之持分前，仍應由訴願人繳納系爭土地地價稅。嗣經原處分機關依法審查系爭土地登記資料記載之所有權人共計有 61 人，訴願人雖提出 76 年間其先夫李○○與案外人王○○簽訂之同意書影本，惟仍無法確認系爭土地是否有被占用之事實，且案外人王○○對於代繳地價稅亦有異議，有地籍資料查詢—土地所有權部查詢畫面、同意書、案外人王○○95 年 12 月 1 日、96 年 5 月 30 日、96 年 10 月 16 日之異議函及徵銷明細檔查詢畫面等影本附卷可

稽。是原處分機關依首揭財政部函釋意旨向訴願人課徵系爭土地 98 年地價稅之處分，自屬有據。

四、至訴願人主張與本案基於同一事實及法律基礎之 95 年、96 年及 97 年地價稅課徵，分別經臺北高等行政法院 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 號判決認定訴願人提出之同意書應屬真正，原處分機關僅憑案外人王○○之異議，未進一步詳查同意書之約定，亦未進一步釐清王○○名下房屋是否占用訴願人名下基地之事實，且未斟酌王○○曾執同一同意書申請訴願人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，至於土地稅法第 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，不能依同法第 4 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 項之立法旨意所在，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。另外從稽徵經濟原則之角度言之，土地筆數眾多，使用狀況又極其複雜多變，要求稅捐機關依申請本諸職權調查使用現狀，再決定不同占有人應負擔之稅額，實非稅捐機關之有限行政資源所能承當者。且事實上，土地所有權人本來即可透過私法之手段去維持對土地之正當使用收益權能，遭人侵占者可以訴訟手段排除，其不以「局內人」較低成本，尋求私法上之救濟，卻要求國家機關之「局外人」，以較高昂之成本，為其處理對應之稅負議題，從社會整體資源配置之角度言之，也是一種無效率之資源運用，形成整體社會資源之浪費。有最高行政法院 98 年 2 月 19 日 98 年度裁字第 387 號裁定可參。經查，本件訴願人申請代繳地價稅之占有人王○○分別於 95 年 12 月 1 日、96 年 5 月 30 日、96 年 10 月 16 日就代繳系爭土地地價稅事宜提出異議書，說明其所有系爭土地上房屋係合法取得，系爭土地之共有人多達數十人之多，其並非無權占用系爭土地，納稅義務人即訴願人應舉證證明系爭房屋有使用其持分土地云云。是參照前揭說明，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，原處分機關士林分處未依同法第 4 條第 1 項第 4 款逕行指定由占有人代繳系爭土地 98 年地價稅，自無不合。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 98 年 9 月 9 日 98 年度簡字第 315 號判決，業均由原處分機關提起上訴，刻正由最高行政法院審理中。復查上開判決理由與前揭最高行政法院判決意旨所示法律意見相左，亦未確定，是訴願主張，尚難採據。從而，原處分機關士林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。

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 戴 東 麗
委員 林 勤 綱

委員 柯 格 鐘

委員 范 文 清

中 華 民 國 99 年 5 月 13 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)