

訴願人：○○○

上訴願人因 103 年地價稅事件，不服原處分機關 104 年 1 月 13 日新縣稅土字第 1030029814 號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、緣訴願人持分共有新竹縣竹北市華興段 685 地號土地（以下簡稱系爭土地），其中持分○○○六分之一、○○○六分之二、○○○四分之一、○○○四分之一，均為系爭土地地價稅之納稅義務人。訴願人於 103 年 9 月 15 日檢附系爭土地占有人名冊向原處分機關申請依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，將每年應繳之地價稅分單由占有人代繳，原處分機關遂於 103 年 10 月 6 日以新縣稅土字第 1030160785 號函請占有人填具分單繳納申明書，申明占有事實及代繳意願，惟占有人均回覆不同意代繳地價稅，原處分機關乃於 103 年 12 月 5 日以新縣稅土字第 1030018790 號函復訴願人，因本案雙方當事人對於占有事實仍有爭議，依財政部 87 年 11 月 3 日台財稅第 871972311 號函釋規定，仍應向土地所有權人發單課徵地價稅。訴願人接獲上開回覆函後，於 103 年 12 月 23 日提出申復，經原處分機關於 104 年 1 月 13 日以新縣稅土字第 1030029814 號函說明，系爭土地（竹北市文昌街 31 巷）兩旁住戶是否有事實上管領之力而為民法第 940 條所稱之占有人，係屬訴願人與該等住戶之私權爭議，如須申請由占有人代繳地價稅，仍應檢附雙方無異議且可資證明占有事實之明確資料俾憑審認。訴願人不服，遂提起本件訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴辯意旨如次。

二、訴願暨補充答辯意旨略謂：

- （一）系爭土地現供竹北市文昌街 31 巷巷道使用，前因訴願人不服原處分機關核課系爭土地 99 年地價稅，而提起行政訴訟案，原處分機關以「被告因『查得』華興段 685 地號土地，於 67 年至 69 年間被仰德公司列為建築基地申請建築，……，(70)竹鄉建字第 3

號使用執照，……，則為 4 層 9 棟 40 戶之建築，且依照 100 年 3 月 9 日被告機關『現場勘查』照片及地籍圖顯示，華興段 685 地號土地係供作『竹北市文昌街 31 巷』使用，為前揭 40 戶前門出入的必要通道，是該土地為仰德公司建造房屋應保留之『法定空地』並無疑義。」提出答辯狀，並經臺北高等行政法院 101 年度簡字第 325 號簡易判決採為判決認定事實基礎在案。顯見系爭土地不但為竹北市文昌街 31 巷兩旁 40 戶建物所有人第三人徐宜芬等人占為法定空地使用，亦占為「前門出入的必要通道」以利通行。此為原處分機關派員至現場勘查「明確指認」之事證，卻對此作相反處置，反要求訴願人等提出「可資證明占有事實之明確資料俾憑審認」，請原處分機關指定有事實管領力之直接占有人，即第三人徐宜芬等 40 戶為系爭土地地價稅之代繳義務人。

(二) 原處分機關不問「占有人」占有事實是否明確，更不察訴願人之申請是否符合法律之申請要件，即引用臺北高等行政法院自認為「自無從比附援引」，提出答辯，敷衍了事。(1) 土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款其立法意旨，係因地價稅為財產稅，本當以財產所生之利益為其稅捐客體，若土地被他人占有，自應依其申請指定土地使用人代繳之必要。(2) 其次，可認第三人徐宜芬等人確屬土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定之「占有人」，全憑原處分機關「明確指認」而定。訴願人依其「指認明確」之占有事實，檢齊相關規定資料，循序申請指定「占有人」第三人徐宜芬等人為占用使用系爭土地部分，應課地價稅之代繳義務人，自屬依法有據。(3) 原處分機關「比附援引」之最高行政法院 94 年度判字第 88 號判決、台北高等行政法院 101 年度訴字第 534 號判決，查其判決前提，係占用事實不明確有待釐清，與本件訴願案占用事實明確，無爭議之情形不同，原處分機關明知故違，依此為答辯之依據，係原處分機關之誤認。

(三) 原處分機關意圖藉「占有事實，既有爭議，為非其所能釐清」迴避問題，混淆是非。依據土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，土地所有權人，具有土地被占用事實明確之資格條件，自得依據土

地稅法之承認與授權提出請求由土地占有人為代繳義務人代繳地價稅云云。

三、答辯暨補充答辯意旨略謂：

- (一) 查訴願人前以系爭土地為「竹北市文昌街 31 巷」，係無償供公眾通行為由，向原處分機關申請依土地稅減免規則第 9 條規定減免地價稅。經原處分機關查得系爭土地雖為巷道供公眾通行使用，但仍是(70)竹鄉建字第 3 號使用執照(建築執照為 69 竹鄉建字第 020 號)建造房屋所應保留之法定空地，依土地稅減免規則第 9 條規定，自無免徵地價稅之適用，原處分機關乃核定按一般用地稅率課徵地價稅，訴願人對 99 年地價稅不服，循行政救濟程序申請復查、提起訴願，均遭駁回，續提起行政訴訟，遞經臺北高等行政法院 101 年度簡字第 325 號簡易判決及最高行政法院 101 年度裁字第 1692 號裁定駁回確定，先予陳明。
- (二) 嗣訴願人於 103 年 9 月 15 日檢附占有人名冊（含第三人徐宜芬等）申請依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，將每年應繳之地價稅分單由占有人代繳，經原處分機關查明占有人中謝法國、王李素霞所有建物已分別移轉予張素珍、王哲男，並於 103 年 10 月 6 日以新縣稅土字第 1030160785 號函請占有人名冊中 34 人及張素珍、王哲男等 2 人填具分單繳納申明書，申明占有事實及代繳意願，渠等以 103 年 10 月 9 日文昌稅土字第 1031009001 號函復原處分機關略以：「主旨：有關本縣竹北市華興段 685 地號土地地價稅課徵案，……說明：二、旨揭地段為法定空地，除眾人使用（非限定文昌街 31 巷居民）通道（既成道路）」外，本市文昌街 31 巷居民並無佔用其空地，同時也無其所有權，自無分擔其地價稅之理，合先敘明。三、建請貴局函請本縣地政事所相關鑑定人員，至該地段實際查核，是否為既有道路，若為公共設施，請依法免徵其地價稅。」第三人徐宜芬等並分別檢附分單繳納申明書，申明不同意代繳地價稅。原處分機關乃於 103 年 12 月 5 日函復訴願人，因竹北市文昌街 31 巷巷道居民表示該筆土地係供眾人使用之通道，非渠等所占用，未同意代繳地價稅，是本案雙方當

事人對於占有事實仍有爭議，依財政部 87 年 11 月 3 日台財稅第 871972311 號函釋規定，仍應向土地所有權人發單課徵地價稅。訴願人接獲上開回覆函後，於 103 年 12 月 23 日提出申復，原處分機關乃於 104 年 1 月 13 日函復訴願人，系爭土地兩旁住戶是否有事實上管領之力而為民法第 940 條所稱之占有人，係屬訴願人與該等住戶之私權爭議，如須申請由占有人代繳地價稅，仍應檢附雙方無異議且可資證明占有事實之明確資料俾憑審認。

- (三) 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，土地為他人占有者，不論是有權占有或無權占有，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。又土地稅法第 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，此觀該條立法理由甚明。主管稽徵機關僅能基於便利地價稅之徵收，於實質上不至於變更納稅義務人主體之情形下，為適法之裁量。又依同法第 4 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，土地所有權人向主管稽徵機關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，此有最高行政法院 94 年度判字第 880 號判決及臺北高等行政法院 101 年度訴字第 534 號判決可資參照。本案訴願人依土地稅法規定申請系爭土地由占有人代繳地價稅，原處分機關業逐一發函請占有人申

明是否同意代繳地價稅，既經該第三人徐宜芬等回覆均表示不同意，即表示第三人徐宜芬等是否有占有之事實，雙方當事人仍有私權上的爭議，此爭議尚未確定前，原處分機關依據土地稅法第3條、第4條、財政部71年10月7日台財稅第37377號函釋及財政部87年11月3日台財稅第871972311號函釋規定，仍向土地所有權人即訴願人發單課徵地價稅，洵屬有據。至訴願人引述原處分機關101年度訴字第00420號行政訴訟答辯狀及臺北高等行政法院101年度簡字第325號簡易判決內容，經現場勘查系爭土地係作「竹北市文昌街31巷」使用，為40戶前門出入的必要通道，原處分機關對明確指認之事證，卻作相反處置一節，其要旨在說明系爭土地供公眾通行使用的情形，並非認定系爭土地被占用，且與本案是否得由占有人代繳地價稅並無關聯，訴願人所訴顯有誤解。

- (四) 訴願人主張原處分機關不問「占有人」占有事實是否明確，更不察訴願人之申請是否符合法律之申請要件，即引用臺北高等行政法院自認為「自無從比附援引」的案情一節，查訴願人申請依土地稅法第4條第1項第4款規定，將每年應繳之地價稅分單由占有人代繳，原處分機關為查明占有事實及代繳意願，已逐一發函請第三人徐宜芬等申明，惟渠等均表示不同意代繳地價稅，其理由為系爭土地為供眾人使用通道，非限定文昌街31巷居民使用，渠等並未占用。故本案占有事實仍有爭議。又依據土地稅法第4條第1項及財政部83年6月29日台財稅第831599502號函釋規定，土地所有權人申請由占有人代繳地價稅時，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，占有事實如有爭議，是否指定代繳，應由稅捐稽徵機關審酌實情，本諸職權辦理。本件占有事實及代繳稅款既有爭議，且非原處分機關得以釐清，訴願人即應循私法途徑以資救濟。至原處分機關引用最高行政法院94年度判字第880號及臺北高等行政法院101年度訴字第534號判決，係參照法院就土地稅法第3條、第4條之法律見解及論理依據，並非比附援引其案情，自仍可參採。訴願人所訴

，顯有誤解云云。

理 由

- 一、按「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。二、設有典權土地，為典權人。三、承領土地，為承領人。四、承墾土地，為耕作權人。前項第一款土地所有權屬於公有或共同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人；其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人；田賦以共有人所推舉之代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共有人各按其應有部分為納稅義務人。」、「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：一、納稅義務人行蹤不明者。二、權屬不明者。三、無人管理者。四、土地所有權人申請由占有人代繳者。」分別為土地稅法第3條及第4條第1項所明定。
- 二、次按「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。三、至於經稽徵機關分單指定地負責代繳地價稅之占有人逾滯納期限仍未繳納時，可先就代繳人之財產予以移送法院強制執行，倘代繳人之財產不足抵繳滯欠之地價稅時，再以占用之土地為標的移送執行。」、「本部71年10月7日台財稅第37377號函釋，係指土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。」為財政部71年10月7日台財稅第37377號及財政部87年11月3日台財稅第871972311號函釋有案。
- 三、經查訴願人等均為系爭土地地價稅之納稅義務人，訴願人檢附占有人名冊申請依土地稅法第4條第1項第4款規定，將每年應繳之地價稅分單由占有人代繳，原處分機關函請占有人填具分單繳納申明

書，申明占有事實及代繳意願，惟占有人均回覆不同意代繳地價稅，原處分機關函復訴願人，因雙方當事人對於占有事實仍有爭議，仍應向土地所有權人發單課徵地價稅，訴願人不服，乃提起本件訴願，並以「土地稅法第4條第1項第4款其立法意旨，係因地價稅為財產稅，本當以財產所生之利益為其稅捐客體，若土地被他人占有，自應依其申請指定土地使用人代繳之必要。」為理由，主張得由土地所有人指定地價稅代繳人。惟按「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，此觀該條立法理由甚明。主管稽徵機關僅能基於便利地價稅之徵收，於實質上不至於變更納稅義務人主體之情形下，為適法之裁量。又依同法第4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，土地所有權人向主管稽徵機關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。」，此有最高行政法院94年度判字第880號判決可資參照。是以訴願人雖檢附占有人名冊向原處分機關申請由占有人代繳，惟經原處分機關函詢第三人徐宜芬等代繳意願，渠等均回覆不同意代繳地價稅，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，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，訴願人主張得依上開法令由其指定代繳人，顯

對土地稅法規定有所誤解，核無足採。

四、次查訴願人以系爭土地不但為竹北市文昌街 31 巷兩旁 40 戶建物所有人即第三人徐宜芬等占為法定空地使用，亦占為「前門出入的必要通道」以利通行，故被第三人徐宜芬等人占用之事實，業經臺北高等行政法院 101 年度簡字第 325 號判決認定在案云云。惟查臺北高等行政法院 101 年度簡字第 325 號判決僅就系爭土地雖供作「竹北市文昌街 31 巷」使用，供公眾通行，但仍是(70)竹鄉建字第 3 號使用執照(建築執照為 69 竹鄉建字第 020 號)建造房屋所應保留之法定空地，為前揭 40 戶前門出入的必要通道，惟並未就第三人徐宜芬等人是否占用系爭土地，作成判決，訴願人以上開行政判決作為第三人徐宜芬等人占用系爭土地之依據，恐有誤解。故訴願人以系爭土地不但為竹北市文昌街 31 巷兩旁 40 戶建物所有人第三人徐宜芬等占為法定空地使用，亦占為前門出入的必要通道以利通行，認定占用事實明確，並依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，指定系爭土地地價稅應由占有人代繳，訴願人主張顯無理由。從而原處分機關以訴願人所請無土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款之適用，予以駁回，其認事用法，查無違誤。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無一一斟酌之必要，併此敘明。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。