

訴 願 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因地價稅等事件，不服原處分機關就○○○公司共有臺北市大安區○○段○○小段○○及○○地號等 2 筆土地權利範圍之民國 111 年、112 年地價稅課稅處分、113 年 9 月 3 日北市稽大安甲字第 1135306294 號函及 113 年 12 月 24 日北市稽法乙字第 1133106760 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

關於○○○公司共有臺北市大安區○○段○○小段○○及○○地號等 2 筆土地權利範圍之 111 年、112 年地價稅課稅處分、113 年 9 月 3 日北市稽大安甲字第 1135306294 號函及 113 年 12 月 24 日北市稽法乙字第 1133106760 號復查決定均撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

事 實

一、訴願人父親○○○於民國（下同）88 年 10 月 1 日死亡，遺有本市大安區○○段○○小段○○及○○地號等 2 筆土地（宗地面積分別為 6 平方公尺、48 平方公尺，權利範圍均為全部，下合稱系爭土地），由訴願人及其母親○○○（下稱○母）、姊弟妹〔即案外人○○○、○○○、○○○、○○○（下稱○君）、○○○〕等共 7 人（下稱訴願人及親屬等 7 人）於 89 年 8 月 1 日辦竣公同共有繼承登記。嗣○母所有之系爭土地公同共有權利，經○母之債權人向臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）聲請強制執行，經臺北地院公開拍賣由訴願人於 101 年 8 月 24 日得標買受並繳足全部價金後，臺北地院核發 101 年 9 月 6 日北院木 100 司執妙字第 78302 號拍定證明書（下稱 101 年 9 月 6 日拍定證明書）予訴願人；該拍定證明書記載略以，買受人自領得該證書之日起，取得該公同共有權利之所有權。嗣臺北市大安地政事務所（下稱大安地所）依訴願人之申請，於 101 年 9 月 17 日辦竣上開○母所有系爭土地公同共有權利之所有權登記予訴願人；惟經案外人○君提起異議，案經大安地所函請臺北地院民事執行處確認上開拍賣案件並無不動產權利移轉證書，乃撤銷上開所有權移轉登記並回復為○母所有在案。

二、嗣○母於 111 年 8 月 23 日死亡，原處分機關所屬大安分處（下稱大安分處）為釐清○母所遺系爭土地公同共有權利（潛在應有部分 1 / 7）之產權歸屬，以確定地價稅之納稅義務人，乃以 112 年 4 月 10 日函詢大安地所，經大安

地所以 112 年 4 月 12 日北市大地登字第 1127004340 號函（下稱 112 年 4 月 12 日函）復略以，依臺北地院民事執行處函復內容，倘大安地所認訴願人僅取得拍定證明書而非權利移轉證書，無從將○母部分移轉登記予訴願人，則拍定註記不得塗銷，且不得由○母之繼承人取得○母公同共有 1/7 部分，另○母之公同共有權利已由訴願人拍定取得，實質上已非○母所有，故○母之繼承人不得辦理該公同共有繼承登記等語。原處分機關爰依大安地所函復內容，審認訴願人係○母所遺系爭土地公同共有權利範圍之實質所有人，應負該部分地價稅繳納義務，乃以 112 年 4 月 13 日北市稽大安甲字第 11254032772 號函（下稱 112 年 4 月 13 日函）核定訴願人負繳納○母所遺系爭土地公同共有權利範圍 111 年地價稅繳納義務，並隨函檢送 111 年地價稅繳款書〔稅額新臺幣（下同）1 萬 1,178 元，繳納期間展延自 112 年 7 月 1 日起至 112 年 7 月 31 日止〕，嗣另寄送○母所遺系爭土地公同共有權利範圍之 112 年地價稅繳款書（稅額 1 萬 1,178 元，繳納期間自 112 年 11 月 1 日起至 112 年 11 月 30 日止）。上開 2 份繳款書分別於 112 年 6 月 9 日、112 年 10 月 19 日送達訴願人，惟訴願人於上開地價稅繳納期間屆滿逾 30 日後仍未繳納，原處分機關依稅捐稽徵法第 20 條及第 39 條規定，分別按滯納數額各加徵 10% 滯納金 1,117 元（11,178 元 x 10%），並於 113 年 3 月 29 日移送法務部行政執行署臺北分署強制執行。

三、系爭土地嗣經大安地所於 113 年 7 月 16 日辦竣訴願人及親屬等 7 人就系爭土地之權利範圍各 1/7，登記原因為判決共有物分割，其中訴願人及○母之系爭土地權利範圍均登記為 1/7（持分面積均分別為 0.86 平方公尺、6.86 平方公尺，登記訴願人所有土地權利部分下稱系爭持分 A 地；登記為○母所有土地權利部分下稱系爭持分 B 地，並於其他登記事項記載拍定人為訴願人）。嗣訴願人以 113 年 8 月 21 日地價稅使用代繳申請書，主張系爭持分 A 地及系爭持分 B 地長期由案外人○君之房屋（門牌本市大安區○○○路○○段○○號未辦保存登記房屋，下稱系爭房屋）占用為由，向大安分處申請由使用人○君代繳地價稅。經原處分機關以 113 年 8 月 26 日北市稽大安甲字第 1135408474A 號及第 1135408474B 號函（下分別稱 113 年 8 月 26 日 A 函、113 年 8 月 26 日 B 函）分別通知○君於 113 年 9 月 2 日前回復是否同意代繳等，及通知訴願人於 113 年 9 月 2 日前提供遭占有人使用土地面積等；惟○君逾期未為回復。案經原處分機關審認○君迄未出具代繳地價稅同意書及占有資料尚未確定，爰依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定、財政部 71 年 10 月 7 日台財稅第 37377 號（下稱 71 年 10 月 7 日函釋）及 87 年

11 月 3 日台財稅第 871972311 號函釋（下稱 87 年 11 月 3 日函釋）等，以 113 年 9 月 3 日北市稽大安甲字第 1135306294 號函（下稱 113 年 9 月 3 日函）通知訴願人，系爭持分 A 地及 B 地仍向訴願人發單課徵地價稅。113 年 9 月 3 日函於 113 年 9 月 6 日送達。訴願人於 113 年 9 月 30 日經由原處分機關向本府提起訴願，經原處分機關以訴願人係對 113 年 9 月 3 日函不服提起訴願，同時對○母所遺系爭土地公同共有權利 111 年及 112 年地價稅課稅處分不服，乃以 113 年 10 月 30 日北市稽法乙字第 1133001590 號函通知訴願人改按復查程序辦理並副知本府法務局，嗣以 113 年 12 月 24 日北市稽法乙字第 1133106760 號復查決定（下稱復查決定）：「復查駁回。」該復查決定書於 113 年 12 月 26 日送達。訴願人不服原處分機關上開 111 年、112 年地價稅課稅處分、113 年 9 月 3 日函及復查決定，於 114 年 1 月 20 日在本府法務局網站聲明訴願，114 年 1 月 24 日補具訴願書，4 月 2 日補充訴願理由及訴願資料，並據原處分機關檢卷答辯。

理 由

壹、查本件訴願書雖僅記載不服復查決定，然觀諸該訴願理由亦有不服 111 年、112 年地價稅課稅處分及 113 年 9 月 3 日函之意思。揆其真意，訴願人亦不服原處分機關 111 年、112 年地價稅課稅處分及 113 年 9 月 3 日函，合先敘明。

貳、有關○母所遺系爭土地公同共有權利範圍之 111 年及 112 年地價稅課稅處分及此部分復查決定部分：

一、按稅捐稽徵法第 12 條規定：「共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務，其為公同共有時，以全體公同共有人為納稅義務人。」第 14 條第 1 項規定：「納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈。」第 16 條規定：「繳納通知文書，應載明繳納義務人之姓名或名稱、地址、稅別、稅額、稅率、繳納期限等項，由稅捐稽徵機關填發。」第 18 條規定：「繳納稅捐之文書，稅捐稽徵機關應於該文書所載開始繳納稅捐日期前送達。」第 19 條第 3 項規定：「納稅義務人為全體公同共有人者，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公同共有人。……。」第 35 條第 1 項第 1 款規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，

應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿之翌日起三十日內，申請復查。」

土地稅法第 3 條規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。……。前項第一款土地所有權屬於公有或公司共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人……。」第 4 條第 1 項規定：「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：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。」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」

納稅者權利保護法第 7 條第 1 項、第 2 項規定：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」

民法第 759 條規定：「因繼承、強制執行、徵收、法院之判決或其他非因法律行為，於登記前已取得不動產物權者，應經登記，始得處分其物權。」

強制執行法第 98 條第 1 項規定：「拍賣之不動產，買受人自領得執行法院所發給權利移轉證書之日起，取得該不動產所有權，債權人承受債務人之不動產者亦同。」

財政部 49 年 8 月 2 日台財稅發第 05701 號令釋（下稱 49 年 8 月 2 日令釋）：「依民法第 759 條規定，因強制執行取得不動產物權者，不以登記為要件。強制執行法第 98 條更明定拍賣之買受人，自領得執行法院所發給權利移轉證書之日起，取得該不動產所有權，亦不以登記為要件；在拍賣並發給權利移轉證書之日起，該項不動產，即已負有繳納稅捐之義務。本案土地於拍賣後在未辦理所有權移轉登記前應負擔之地價稅，自得向該項土地承買人課徵，並變更納稅人名義。」

80 年 12 月 13 日台財稅第 800425476 號函釋：「主旨：納稅義務人申請復查之案件，其不合程序規定者，仍應作成復查決定書，以程序不合駁回……。」

二、本件訴願理由略以：訴願人自 101 年 8 月 24 日自臺北地院拍得○母系爭土地之公司共有權利，臺北地院只發給拍定證明書。訴願人曾 3 次至地政事務所辦理○母部分移轉登記予訴願人，皆遭駁回。至法院申請補發權利移轉證明，法院以當時拍得的是權利，無法發給權利移轉證明，但 112 年法院回復地政登記之問題，以先辦理分割再以持分移轉。113 年 8 月辦理分割完成，各 1/7，○母之土地登記簿謄本亦於 113 年 11 月初送至法院，法院要求補分割共有物歷審判決及確定證明書，12 月底詢問只回尚壓在事務官處，至今尚無法取得權

利移轉證明，即非所有權人，如何是納稅義務人？

三、查本件原處分機關以○母所遺系爭土地公同共有權利範圍之 111 年課稅處分、地價稅繳款書及 112 年地價稅繳款書分別經原處分機關依行政程序法第 68 條第 1 項、第 72 條第 1 項本文等規定，以郵務送達方式，按訴願人住居所（本市大安區○○○路○○段○○巷○○號）寄送，分別於 112 年 6 月 9 日（訴願人親領）、112 年 10 月 19 日送達，已生合法送達效力。次依上開 111 年及 112 年地價稅繳款書業已分別記載繳納期間展延自 112 年 7 月 1 日起至 112 年 7 月 31 日止、繳納期間自 112 年 11 月 1 日起至 112 年 11 月 30 日止，且均於說明二記載納稅義務人對核定之稅額如有不服申請復查期間及申請復查機關等。是依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項第 1 款規定，訴願人如有不服，應自上開繳款書繳納期間屆滿之翌日（112 年 8 月 1 日、112 年 12 月 1 日）起 30 日內申請復查，申請復查之期間末日分別為 112 年 8 月 30 日、112 年 12 月 30 日，然訴願人遲至 113 年 9 月 30 日始向原處分機關申請復查，經原處分機關認定程序不合；並經原處分機關審認訴願人為○母所遺系爭土地公同共有權利範圍之拍定人，為實質所有人而應為地價稅納稅義務人。有訴願人、○母個人戶籍資料、家庭成員（一親等）資料查詢清單、系爭土地之標示部及所有權部列印資料、111 年及 112 年地價稅課稅明細表、臺北地院 101 年 9 月 6 日拍定證明書、109 年度訴字第 6654 號民事判決、臺北地院民事執行處 111 年 11 月 18 日北院忠 100 司執妙字第 78302 號函、大安地所 112 年 4 月 12 日函、○母所遺系爭土地公同共有權利範圍之 111 年、112 年地價稅繳款書（回執聯）、原處分機關送達證書、中華民國郵政掛號郵件收件回執、系爭房屋之台北市房屋稅籍紀錄表、系爭土地之歷史圖資展示系統畫面等影本附卷可稽。是原處分機關就本案 111 年、112 年地價稅之課稅處分及此部分復查決定，固非無據。

四、惟按行政程序法第 9 條規定，行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。次按土地有納稅義務人行蹤不明、權屬不明、無人管理或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；經強制執行拍賣之買受人，自領得執行法院所發給權利移轉證書之日起，取得該不動產所有權並負有繳納地價稅之義務；涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據；復為土地稅法第 4 條第 1 項、納稅者權利保護法第 7 條第 1 項、第 2 項及財政

部 49 年 8 月 2 日令釋意旨可稽。本件查：

- (一) 依卷附○母所遺系爭土地公同共有權利之 111 年及 112 年地價稅繳款書影本所載「納稅義務人：代繳人○○○（○○○公同共有權利範圍）土地所有權人○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○公同共有」，原處分機關似認訴願人為本案地價稅之代繳人；然遍查原處分機關 114 年 2 月 20 日函所附訴願答辯書及相關卷證資料，均無從得知原處分機關認定訴願人有土地稅法第 4 條第 1 項各款所定情事而得經指定為地價稅代繳人之理由。是倘原處分機關認定訴願人係本案地價稅之代繳人，其所憑理由及依據為何？尚有未明。
- (二) 復依原處分機關 112 年 4 月 13 日函所示，原處分機關核定訴願人應繳納○母所遺系爭土地公同共有權利地價稅之理由，係以該權利已於○母生前 101 年 8 月 24 日拍定，買受人為訴願人並取得拍定證明書，且依大安地所 112 年 4 月 12 日函所載，因○母之公同共有權利已由訴願人拍定取得，實質上已非○母所有，故○母死後，○母之繼承人對之不得辦理公同共有繼承登記，是訴願人為○母所遺系爭土地公同共有權利範圍之實質所有人，應由訴願人負繳納地價稅義務等為由，並援引財政部 49 年 8 月 2 日令釋。惟依強制執行法第 98 條第 1 項規定，拍賣之不動產，買受人自領得執行法院所發給權利移轉證書之日起，取得該不動產所有權。是民法第 759 條所定因強制執行於登記前已取得不動產物權之情形，於拍賣不動產案件應指買受人領得執行法院所發給權利移轉證書，始取得不動產所有權，方有財政部 49 年 8 月 2 日令釋所指於土地拍賣後未辦理所有權移轉登記前，土地承買人應負擔地價稅之適用。經查，本件訴願人取得之臺北地院 101 年 9 月 6 日拍定證明書，並非權利移轉證書，亦尚未取得權利移轉證書，則訴願人既未依強制執行法第 98 條第 1 項規定取得○母所有系爭土地公同共有權利範圍之所有權，即無民法第 759 條所定強制執行不待登記取得所有權之情形，似無從依財政部 49 年 8 月 2 日令釋內容對訴願人課徵地價稅。
- (三) 再衡酌負擔地價稅之經濟上意義及實質課稅公平原則，原處分機關固非不得指定訴願人為○母所遺系爭土地公同共有權利範圍之實質納稅義務人，然須舉證訴願人就上開土地權利有實際使用等享有經濟上利益等情。惟依卷附系爭土地之歷史圖資展示系統畫面、系爭房屋之台北市房屋稅籍紀錄表影本記載，系爭土地上之系爭房屋，其納稅義務人原為○母，○母於 97 年 7 月 2 日贈與系爭房屋予○君，另依臺北地院 107 年 2 月 27 日 106 年度重訴字第 1506 號和解筆錄影本記載，被告（含訴願人）應將系爭房屋返還予○君，可證

○君為系爭房屋占有人。是原處分機關並未說明訴願人有何實際使用土地或就土地有實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有，而應負擔○母所遺系爭土地公同共有權利範圍地價稅之課徵情事及理由，亦無從依實質課稅原則認定訴願人即為實質所有人而為納稅義務人。

(四) 綜上，本件訴願人既非○母所遺系爭土地公同共有權利之所有權人，且原處分機關認定訴願人為○母所遺系爭土地公同共有權利之地價稅納稅義務人之理由，尚有上述疑義，則訴願人是否符合土地稅法第 3 條之土地所有權人、公同共有土地之管理人或第 4 條第 1 項所定得指定代繳情事而為本案之地價稅納稅義務人？容有再予釐清確認之必要。另臺北地院 101 年 9 月 6 日拍定證明書所載「買受人並自領得本證書之日起，取得該公同共有權利之所有權」內容，是否發生權利移轉之物權效力一節，有事實欄所述前經大安地所函詢臺北地院民事執行處，經該處函復倘大安地所認訴願人僅取得拍定證明書而非權利移轉證書，無從將○母部分移轉登記予訴願人，則拍定註記不得塗銷，且不得由○母之繼承人取得○母公同共有 1 / 7 部分，另○母之公同共有權利已由訴願人拍定取得，實質上已非○母所有，故○母之繼承人不得辦理該公同共有繼承登記等語。然依民事執行處函復內容，該拍定證明書之效力為何？○母所有之系爭土地公同共有權利是否已生權利移轉予訴願人之物權效力？仍有未明，故應再向臺北地院民事執行處確認後憑辦。又倘該院民事執行處仍未為明確回復，因本件涉及僅取得民事法院核發拍定證明書之人是否得認定為土地所有權人而為地價稅納稅義務人之疑義，事涉稅捐法令之正確適用，並應由原處分機關報請中央主管機關核釋後憑辦。從而，為求此部分課稅處分及復查決定之正確適法，應將此部分課稅處分及復查決定撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

參、關於原處分機關 113 年 9 月 3 日函及此部分復查決定部分：

一、按土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定：「地價稅……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。」

最高行政法院 107 年 1 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議（下稱最高行 107 年 1 月第 2 次聯席會議決議）：「……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或田賦』，此規定並未有指定代繳之實體要件，核屬裁量規定，稽徵機關是否准予指定，應依『合義務性裁量』決定之。惟依立法過

程資料顯示，其所謂『占有人』……係指『無法律上原因，而占有使用者』……無權占有人非法占有他人土地，已不符法秩序，其享有使用土地之經濟利益，如不負擔地價稅，亦與公平正義有違，稽徵機關於此情形之裁量減縮至零，應指定無權占有人代繳。至於有權占有情形，土地既是本於土地所有權人交付占有，使占有人使用，土地所有權人就土地為他人所占有，其仍為地價稅納稅義務人，應繳納地價稅一事，已有所預見，土地所有權人已經或得經由占有人之占有權源之法律關係調整其間之利害關係，稽徵機關固不宜因土地所有權人片面意思而破壞其間原法律關係之安排，但土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款……公布施行的條文『土地所有權人申請由占有人代繳者』並未明定專指無權占有人，則基於實質課稅公平原則，於文義解釋及合目的解釋範圍內，非不得將此款規定適用於有權占有之情形，除經占有人同意，稽徵機關得指定其代繳外，如果原法律關係安排之利益均衡，於事後因故發生變動，若仍由土地所有權人繳納地價稅，顯失公平者，或非出於土地所有權人之本意，由第三人獲得無償占有使用土地之利益，且無法加以調整，衡情由占有人代繳其使用部分土地之地價稅，符合公平正義者，於土地所有權人申請指定由占有人代繳地價稅時，縱使占有人有異議，稽徵機關指定占有人為代繳義務人即屬合義務性裁量。」

財政部 71 年 10 月 7 日台財稅第 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 日台財稅第 871972311 號函釋：「本部 71 年 10 月 7 日台財稅第 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：系爭土地為○君之系爭房屋所占用、使用，訴願人之 1/7 自行繳稅，亦為其所占用，○母部分亦由其使用，地價稅本就該由其代繳。
- 三、查訴願人以系爭持分 A 地及○母之系爭持分 B 地為○君之系爭房屋占用，向原處分機關申請由占有人○君代繳系爭持分 A 地及 B 地之地價稅，經原處分機關以 113 年 8 月 26 日 A 函、113 年 8 月 26 日 B 函分別通知○君限期回復是否同意代繳等及通知訴願人限期提供遭占有人使用土地面積等；經原

處分機關審認○君迄未出具代繳地價稅同意書及占有資料尚未確定，依財政部 71 年 10 月 7 日及 87 年 11 月 3 日函釋意旨，否准訴願人代繳之申請；有系爭房屋之台北市房屋稅籍紀錄表、臺北地院 107 年 2 月 27 日 106 年度重訴字第 1506 號和解筆錄等影本附卷可稽。是原處分機關 113 年 9 月 3 日函，固非無據。

四、惟按土地有納稅義務人行蹤不明、權屬不明、無人管理或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；涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據；為土地稅法第 4 條第 1 項、納稅者權利保護法第 7 條第 1 項及第 2 項所明定。次按土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款土地所有權人申請由占有人代繳者，並未明定專指無權占有人，則基於實質課稅公平原則，於文義解釋及合目的解釋範圍內，非不得將此款規定適用於有權占有之情形，除經占有人同意，稽徵機關得指定其代繳外，如果原法律關係安排之利益均衡，於事後因故發生變動，若仍由土地所有權人繳納地價稅，顯失公平者，或非出於土地所有權人之本意，由第三人獲得無償占有使用土地之利益，且無法加以調整，衡情由占有人代繳其使用部分土地之地價稅，符合公平正義者，於土地所有權人申請指定由占有人代繳地價稅時，縱使占有人有異議，稽徵機關指定占有人為代繳義務人即屬合義務性裁量，亦有最高行 107 年 1 月第 2 次聯席會議決議意旨可參。

五、經查，系爭房屋坐落系爭土地，系爭土地原由訴願人及親屬等 7 人於 89 年 8 月 1 日辦竣公同共有繼承登記，嗣於 113 年 7 月 16 日辦竣訴願人及親屬等 7 人就系爭土地權利範圍均登記為 1/7；其間，系爭房屋由○母於 97 年 7 月 2 日贈與○君，有卷附系爭房屋之台北市房屋稅籍紀錄表、土地建築改良物所有權贈與移轉契約書等影本可稽；另依臺北地院 107 年 2 月 27 日 106 年度重訴字第 1506 號和解筆錄影本記載，被告（訴願人）應將系爭房屋返還予○君，可證○君為系爭房屋占有人，業如前述。果爾，本件原處分機關縱以訴願人為○母所遺公同共有權利範圍之拍定人而認訴願人為系爭持分 B 地之所有人，然系爭土地其上既經○君所有之系爭房屋占有，且原處分機關並未說明訴願人有何實際使用土地或就土地有實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有；則本案是否有最高行 107 年 1 月第 2 次聯席會議決議意旨所指由土地所有權人繳納地價稅顯失公平而由占有人代繳其使用部分土地之地價稅符合公平正義之情形？遍查全卷，猶有未明。因涉及稅捐法令之正確適用，應由原處分

機關報請中央主管機關核釋後憑辦。從而，為求原處分機關 113 年 9 月 3 日函及此部分復查決定之正確適法，應將原處分機關 113 年 9 月 3 日函及此部分復查決定撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。肆、綜上論結，本件訴願為有理由，依訴願法第 81 條，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 連 堂 凱
委員 張 慕 貞
委員 盛 子 龍
委員 邱 駿 彥
委員 王 士 帆
委員 陳 衍 任
委員 周 宇 修
委員 陳 佩 慶
委員 邱 子 庭

中 華 民 國 114 年 4 月 14 日
本案依分層負責規定授權人員決行