

訴 願 人 ○○○

訴 願 代 理 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 113 年 11 月 27 日北市稽信義甲字第 1134506772 號函及 114 年 3 月 6 日北市稽法甲字第 1143000047 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

訴願人所有本市信義區○○段○○小段○○及○○地號等 2 筆土地（宗地面積分別為 1,444 平方公尺、511 平方公尺，權利範圍分別為 166／18,000、172／18,000，持分面積各為 13.32 平方公尺、4.88 平方公尺；下分別稱○○地號土地、○○地號土地；下合稱系爭 2 筆土地），經原處分機關核定按一般用地稅率課徵 113 年地價稅。經訴願人以民國（下同）113 年 11 月 4 日改由占有人繳納地價稅申請書（下稱 113 年 11 月 4 日申請書），主張由其與兄妹等人共同繼承並辦妥分割登記，惟系爭 2 筆土地因早年合建糾紛被無權占有，無法自由使用收益，○○地號土地被本市信義區○○街○○巷○○號至○○號建物（下稱○○號至○○號建物）所有權人、○○地號土地被本市信義區○○街○○巷○○號至○○號建物（下稱○○號至○○號建物）所有權人無權占有為由，爰依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，向原處分機關所屬信義分處（下稱信義分處）申請依職權查明無權占有土地比例，改由占有人繳納系爭 2 筆土地 113 年地價稅。案經原處分機關以 113 年 11 月 18 日北市稽信義甲字第 1134608871 號函（下稱 113 年 11 月 18 日函）通知訴願人，請於 113 年 11 月 29 日前說明系爭 2 筆土地地上建物所有權人無權占有之依據，並補正占有人姓名、住址、土地坐落及占有面積等資料；經訴願人於 113 年 11 月 27 日以書面補充說明，惟仍未能提供上開資料。嗣原處分機關審認訴願人未能補正占有相關資料，在有關資料未能確定前，依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定及財政部 71 年 10 月 7 日台財稅第 37377 號（下稱 71 年 10 月 7 日函釋）、87 年 11 月 3 日台財稅第 871972311 號函釋（下稱 87 年 11 月 3 日函釋）意旨，仍應向土地所有權人發單課徵，乃以 113 年 11 月 27 日北市稽信義甲字第 1134506772 號函（下稱原處分）復訴願人否准所請，同函通知仍應由訴願

人繳納系爭 2 筆土地之地價稅，隨函檢附系爭 2 筆土地 113 年地價稅繳款書，稅額新臺幣 1 萬 17 元。訴願人不服原處分，於 113 年 12 月 25 日向本府提起訴願，經原處分機關以訴願人係對 113 年地價稅及原處分不服，乃以 113 年 12 月 27 日北市稽法甲字第 1133002023 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 114 年 3 月 6 日北市稽法甲字第 1143000047 號復查決定（下稱復查決定）：「復查駁回。」該復查決定於 114 年 3 月 10 日送達，訴願人不服原處分及復查決定，於 114 年 4 月 2 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理 由

一、查本件訴願書雖僅記載不服復查決定，然依訴願書之訴願請求欄所載：「……並依『合義務性之裁量』分單由占有人繳交地價稅。」揆其真意，訴願人亦不服原處分，並經本府法務局以電話向訴願代理人確認係對原處分及復查決定不服，未對 113 年地價稅核定稅額不服在案，有 114 年 5 月 26 日公務電話紀錄附卷可稽；另本件原處分既經原處分機關併同依復查程序辦理在案，則就原處分提起訴願尚無訴願逾期問題，合先敘明。

二、按土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款、第 2 項規定：「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……為分別共有人，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人……。」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。」第 15 條規定：「地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵之。前項所稱地價總額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額。」第 16 條規定：「地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣（市）累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收……。」

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……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。」

三、本件訴願理由略以：訴願人繼承之系爭 2 筆土地，因 61 年之合建糾紛致被地上建物無權占有迄今逾 50 年，非但無法自由使用收益，每年仍需繳納地價稅有失公平及有違租稅正義原則。○○地號土地有 1 筆建號登記，24 棟公寓，僅有 1 戶完成建物所有權第 1 次登記，其餘建物並未辦理保存登記，合理推論其餘建物因無持分或土地使用證明而不能申請建物所有權登記，為無權占有土地應無疑義。原處分機關應依據稅捐稽徵法第 30 條規定、財政部 71 年 10 月 7 日函釋、82 年 9 月 9 日台財稅字第 821496039 號函釋、83 年 6 月 29 日台財稅字第 831599502 號函釋、87 年 11 月 3 日函釋，及最高行 107 年

1 月第 2 次聯席會議決議，協助土地所有權人查明更正土地占有人、占有面積多寡，不得即駁回申請。請撤銷原處分及復查決定，命稅捐機關依職權查明無權占有土地比例，並依合義務性之裁量，改單由系爭 2 筆土地之占有人繳納 113 年地價稅。

四、查本案訴願人以 113 年 11 月 4 日申請書向信義分處申請由○○號至○○號、○○號至○○號建物所有權人等占有人代繳系爭 2 筆土地 113 年地價稅，經原處分機關以 113 年 11 月 18 日函通知訴願人限期補正占有人之姓名、住址、土地坐落及占有面積等資料；案經原處分機關審認訴願人未能提供占有人等相關資料，乃否准所請，系爭 2 筆土地 113 年地價稅之納稅義務人仍為訴願人；有訴願人 113 年 11 月 4 日申請書、原處分機關 113 年 11 月 18 日函、訴願人 113 年 11 月 27 日書面、系爭 2 筆土地地價稅主檔、系爭 2 筆土地之土地所有權相關部別列印資料、113 年地價稅課稅明細表等影本附卷可稽。是原處分、系爭 2 筆土地 113 年地價稅核定稅額處分及復查決定，均屬有據。

五、至訴願人主張系爭 2 筆土地地上建物僅 1 戶完成所有權登記，其餘未登記為無權占有，原處分機關應依職權查明無權占有系爭 2 筆土地之比例，改由占有人繳納地價稅云云：

（一）按土地所有權人為地價稅之納稅義務人；土地所有權人申請由占有人代繳地價稅者，應檢附占有人姓名、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，如占有人有異議，稽徵機關得協助土地所有權人查明更正，並非稽徵機關有協助查明更正之責任，在有關資料未能確定前，仍應向土地所有權人發單課徵；為土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款、第 4 條第 1 項第 4 款規定及財政部 71 年 10 月 7 日及 87 年 11 月 3 日函釋意旨可資參照。

（二）查本案訴願人依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，以 113 年 11 月 4 日申請書向信義分處申請就系爭 2 筆土地由占有人繳納地價稅，並表示占有人為○○號至○○號、○○號至○○號建物所有權人，原處分機關應依職權查明無權占有土地比例等語。案經原處分機關以 113 年 11 月 18 日函請訴願人提供占有人之姓名、住址、土地坐落及占有面積等資料，訴願人雖於 113 年 11 月 27 日以書面補充說明，惟仍未能提供占有人等相關資料；是系爭 2 筆土地是否確有遭他人占用？占用面積若干？占用人與訴願人間關係為何？究係基於有權占有或無權占有該 2 筆土地？上述事實均有未查明。則本件系爭 2 筆土地是否有遭占有及占有人是否為無權占有等情事尚待查明，尚難謂原處

分機關於此情形有最高行 107 年 1 月第 2 次聯席會議決議所稱裁量收縮至零，應指定無權占有人代繳意旨之適用，訴願主張容有誤解；且依財政部 71 年 10 月 7 日及 87 年 11 月 3 日函釋意旨，原處分機關僅於訴願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，然非謂原處分機關就訴願人所稱占有相關事實負有協助查明更正之責任；況訴願人就其主張系爭 2 筆土地上建物僅 1 戶完成所有權登記、其餘未登記為無權占有一節，未能具體舉證以實其說，尚難遽對其為有利之認定。據此，本件系爭 2 筆土地之占有人相關資料既尚有未明，在有關資料未能確定前，依上開函釋意旨，原處分機關以訴願人為該 2 筆土地地價稅之納稅義務人，並無違誤。訴願主張，不足採據。從而，本件原處分機關以原處分否准訴願人就系爭 2 筆土地地價稅由占有人代繳之申請，並核課該 2 筆土地 113 年地價稅，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無違誤，復查決定遞予維持，亦無不合，均應予維持。

六、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 連 堂 凱
委員 張 慕 貞
委員 邱 駿 彥
委員 李 瑞 敏
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 6 月 30 日

本案依分層負責規定授權人員決行

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。（臺北高等行政法院地址：臺北市士林區福國路 101 號）