

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112年9月11日北市稽士林丙字第1125507403號函，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、本市士林區○○段○○小段○○地號及○○地號土地（下合稱系爭土地）原為案外人○○○（下稱○父）所有，○父死亡後，由其繼承人訴願人及案外人○○○、○○○、○○○於民國（下同）100年10月12日辦理分割繼承登記為系爭土地之共有人，渠等之權利範圍依序為6/30及6/30、12/30、6/30。另系爭土地之○○地號土地上房屋（門牌號碼：本市士林區○○○路○○段○○巷○○弄○○號，下稱系爭房屋），原為○父所有，並分配予○○○、○○○居住使用，○父死亡後，由○○○、○○○、○○○於 100年10月12日辦理分割繼承登記為系爭房屋之共有人，權利範圍分別為1/4、2/4、1/4。
- 二、嗣訴願人於112年8月23日以申請書向原處分機關所屬士林分處（下稱士林分處）表示，其所有之系爭土地之應有部分（系爭土地之○○地號及○○地號土地之宗地面積分別為 119平方公尺及13平方公尺，權利範圍均6/30，持分面積分別為23.8平方公尺及 2.6平方公尺，下合稱系爭持分土地），因○○○、○○○居住使用系爭房屋之情事，經臺灣士林地方法院（下稱士林地院）107年4月18日106年度重訴字第350號民事判決（下稱士林地院第一審判決）略以，系爭持分土地分別遭○○○占用 13.73平方公尺、○○○占用9.98平方公尺，並檢附該判決書影本等資料，依土地稅法第 4條第1項第4款規定，向士林分處申請指定由○○○、○○○代繳系爭持分土地之地價稅。士林分處乃以112年8月25日北市稽士林丙字第11255074171號函（下稱112年8月25日函）及第11255074172號函，分別通知○○○及○○○，於112年9月8日前提出說明。上開通知函均於 112年8月29日送達，惟屆期未獲○○○回應，○○○則以 112年9月5日說明書，勾選無占有事實，其原因填載略以需經溝通暫不代繳、與訴願人有利益糾葛等語，並檢附最高法院 111年3月9日111年度台上字第380號民事裁定（前開士林地院第一審判決之確定裁判，下稱最高法院更二第三審裁定）影本等資料。
- 三、原處分機關審酌○○○表示其無占有系爭持分土地之事實，且其檢附之最高法院更二第三審裁定略以，訴願人僅泛言前審就取捨證據、認定事實未論斷或論斷違法，然未表明前審判決所違背之法令及具體內容等，難認已合法表明上訴理由，乃駁回訴願人之上訴。另○○○則未表明同意代繳地價稅等情，故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即訴願人課徵系爭持分土地之地價稅，爰依土地稅法第3條第1項第1款規定及財政部87年11月3日台財稅第871972311號函釋意旨，以112年9月11日北市稽士林丙字第1125507403號函（下稱原處分）通知訴願人，否准所請。原處分於112年9月13日送達，訴願人不服，於112年10月11日經由士林分處向本府提起訴願，10月20日補正訴願程式，11月9日補充訴願理由，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3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。」「第一項第一款至第三款代繳義務人代繳之地價稅或田賦，得抵付使用期間應付之地租或向納稅義務人求償。」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」

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、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 依士林地院第一審判決之承辦法官實地現勘，確認○○○、○○○有占有系爭持分土地之事實，且依最高行 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款所指由占有人代繳地價稅，並非專指無權占有人，有權占有人亦有適用，換言之，不因是否具法律上原因而影響其占有之事實。
- (二) 雖臺灣高等法院（下稱高等法院）108年7月2日107年度上字第1103號判決（前開士林地院第一審判決之上級審判決，下稱高等法院第二審判決）審認訴願人於○父死亡後，同意由○○○、○○○繼續使用系爭房屋，顯然已就系爭房屋成立分管契約。然訴願人否認有明示或默示分管契約存在，應由占有人○○○、○○○負舉證責任，且占有人一直無法提出事證；又占有人○○○曾向訴願代理人表示，由訴願人繳納系爭持分土地之地價稅並不合理；訴願人曾向占有人催繳地價稅，占有人卻置之不理，難認雙方間就系爭持分土地有成立分管契約；且最高法院110年4月22日110年度台上字第277號判決（前開高等法院第二審判決之上級審判決，下稱最高法院第三審判決）業以高等法院第二審判決未究明訴願人與占有人等係於何時如何明示或默示成立分管契約為由，廢棄該判決發回高等法院審理。
- (三) 經高等法院 110年8月24日110年度上更一字第99號判決（前開最高法院第三審判決之發回更審判決，下稱高等法院更二審判決）略以，○父死亡後，系爭房屋及系爭土地均由訴願人及○○○、○○○、○○○繼承共有，並未改變系爭房屋確係有權占有系爭土地之事實，準此，系爭房屋非無權占有系爭土地；又○○○、○○○仍按○父生前之分配繼續使用系爭房屋，可認訴願人共有之系爭房屋遭○○○、○○○所占有使用，惟訴願人卻不主張○○○、○○○逾越其等系爭房屋應有部分之事實，即難以○○○、○○○占用系爭房屋為由，遽謂訴願人有不能使用系爭土地應有部分（即系爭持分土地）之損害。然而，○○○、○○○使用系爭房屋占有系爭土地，已超過其等所有系爭土地之應有部分，難謂無不當得利，高等法院更二審判決卻逕謂無權占有房屋而獲不當利益者為房屋占有人，受害人為房屋所有人，與土地所有人受有之損害間並無直接因果關係，率爾否定訴願人身為系爭房屋及系爭土地之共有人應享有之應有部分權利受損害。本案嗣經最高法院更二第三審裁定，以訴願人不符合上訴三審程式要件，制式化裁定駁回訴願人上訴，致訴願人

獲無結論之終結判決。

- (四) ○○○、○○○均未負擔系爭土地之地價稅，而係由訴願人負擔，另比對陽明山管理局建物平面圖及臺北市地政事務所土地複丈成果圖可知，系爭房屋已滅失不存在，現況房屋為改建，原處分機關未查明是否賦予合法使用，系爭房屋無任何正當權源即非屬有權占有。

- (五) 綜上，占有人○○○、○○○無法提出與訴願人就系爭持分土地合意成立分管契約之證明，亦無法舉證證明訴願人曾同意無償提供其等使用系爭持分土地，是占有人○○○、○○○逾越其應有部分使用系爭持分土地，應屬無法律上原因，受有利益，其等占有他人土地，已不符法秩序，如不負擔地價稅，有違公平正義之實，請撤銷原處分。

三、查訴願人於112年8月23日以申請書表示，因○○○、○○○居住使用系爭房屋，該屋坐落於系爭持分土地，使訴願人所有之系爭持分土地有遭占用情事，向士林分處申請由占有人代繳系爭持分土地之地價稅，經原處分機關查認○○○、○○○均未表示同意代繳地價稅，且雙方當事人仍有爭議，在有關資料未能確定前，仍應向訴願人課徵系爭持分土地之地價稅；有訴願人112年8月23日申請書、系爭土地所有權相關部別列印（不含地上建物）、建物所有權相關部別列印、士林分處112年8月25日函及其送達證書、○○○ 112年9月5日說明書、士林地院第一審判決、高等法院第二審判決、最高法院第三審判決、高等法院更二審判決、最高法院更二第三審裁定等資料影本附卷可稽，原處分自屬有據。

四、至訴願人主張其所有系爭持分土地應由占有人就其等逾越其應有部分代繳地價稅云云。按地價稅之納稅義務人為土地所有權人；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；為土地稅法第3條第1項第1款、第4條第1項第4款所明定。次按土地稅法第4條第1項第4款規定，核屬裁量規定；無權占有人非法占有他人土地，已不符法秩序，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地價稅；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；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，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，始符合公平正義者，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資參照。復依財政部71年10月7日台財稅第37377號及87年11月3日台財稅第871972311號函釋意旨，占有人對代繳有異議時，稽徵機關得協助土地所有權人查明更正，但非謂稽徵機關負有協助查明更正之責；土地所有權人及占有人仍有爭議時，在有關資料未能確定前，仍應向土地所有權人發單課徵。

五、查本件，按最高行107年 1月第2次聯席會議決議意旨可知，本件所涉

土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，應先視該占有人之占有是否具法律上原因：若係無權占有，此時稅捐稽徵機關之裁量減縮至零，而應指定無權占有人代繳地價稅；若係有權占有，則屬原處分機關之合義務性裁量範圍，依序檢驗占有人是否同意代繳、土地所有權人是否已可預見占有情事、是否該占有人及所有權人間之原法律關係發生變動、或非出於土地所有權人本意，由第三人獲得無償占有使用土地之利益，且無法加以調整等顯失公平情事。

(一) 本件系爭土地占有人是否屬無權占有：

1. 依卷附士林地院第一審判決、高等法院第二審判決、最高法院第三審判決、高等法院更二審判決、最高法院更二第三審裁定等資料影本之內容，訴願人與○○○、○○○等 2 人間因請求不當得利及返還土地等事件之歷審民事裁判摘要如下：

(1) 士林地院第一審判決以○○○、○○○占用系爭土地未徵得包含訴願人在內之其他共有人同意，亦無任何分管約定，其等 2 人無權占用系爭土地，應分別給付相當於租金之不當得利予訴願人，乃判決訴願人部分勝訴。訴願人及○○○不服，提起上訴；○○○則附帶上訴。

(2) 經高等法院第二審判決審認○父之繼承人即訴願人及○○○、○○○、○○○等 4 人，於○父死亡後，就共同繼承之系爭房屋仍同意由○○○、○○○按○父生前分配繼續使用，顯然其等 4 人已就系爭房屋合意成立分管契約，又基於系爭房屋即系爭土地使用上之不可分性，亦應認上開繼承人即共有人間就系爭房屋使用系爭土地部分業已成立分管契約，是○○○、○○○使用系爭土地非無法律上原因而受有利益，訴願人請求相當於租金之不當得利，即屬無據，乃駁回訴願人上訴。訴願人不服，再提起上訴。

(3) 經最高法院第三審判決以高等法院未究明訴願人及○○○、○○○、○○○等 4 人於繼承共有系爭房屋及系爭土地後，係於何時如何明示或默示意思表示一致而成立分管契約為由，爰廢棄高等法院第二審判決，發回更審，另指明系爭房屋為○父於其所有系爭土地上建造，嗣由繼承人繼承而共有，能否謂系爭房屋無權占有系爭土地一節，應併予注意。

(4) 嗣高等法院更二審判決以系爭房屋為○父於 82 年間在其所有系爭土地上出資興建，則○父在其所有之系爭土地上建造之系爭房屋，係具占有該土地之正當權源，並非無權占有甚明，至系爭土地及系爭房屋嗣因○父死亡而由繼承人所共有，亦未改變系爭房屋確係有權占有系爭土地之事實，準此，系爭房屋占用系爭土地，非無權占有；又無權占有房屋而獲不當利益者為房屋占有人，受害人為房屋所有人，與基地所有人所受損害之間，並無直接因果關係。查○父死亡後，系爭土地及系爭房屋，由訴願人及○○○、○○○、○○○等 4 人繼承而共有，另○○○、○○○仍按○父生前分配，居住使用系爭房屋迄今，則可認訴願人共有之系爭房屋，係由○○○、○○○所占有使用

，然○○○、○○○占用系爭房屋，而有逾越其等建物應有部分之事實，既為訴願人所不主張，即難以○○○、○○○占用系爭房屋之同一事由，遽謂訴願人因此受有不能按應有部分使用系爭土地（即系爭持分土地）之損害；是以，○○○、○○○以系爭房屋占有系爭土地並非無法律上之原因，其等占用系爭房屋，亦與訴願人不能使用系爭持分土地之損害無涉，乃駁回訴願人上訴。訴願人不服，復提起上訴。

(5)經最高法院更二第三審裁定，以訴願人未具體指摘高等法院更二審判決所違背之法令及內容等為由，認其上訴不合法，乃駁回訴願人上訴，並裁判確定在案。是以，由本件上開歷審民事裁判可知，○○○、○○○居住使用系爭房屋所占有系爭持分土地，非無法律上原因。

2. 然依卷附建物所有權相關部別列印影本所載，系爭房屋之所有權人為○○○、○○○、○○○等 3 人，與前開民事法院歷審裁判所認定系爭房屋之所有權人為訴願人及○○○、○○○、○○○等 4 人，2 者之認定事實似有不同。然查民事訴訟之目的在解決紛爭，並保護當事人私權，我國民事訴訟係採當事人進行主義及辯論主義原則，法院以當事人主張之事實及提供之訴訟資料，以為裁判之基礎；關於事實之認定，乃採形式的真實發見主義為原則，當事人自認或不爭執之事實，無待於心證，法院即得逕以之為裁判之基礎；可由前開高等法院及最高法院之民事判決於敘明系爭房屋所有權人之事實時，均載明此部分為兩造所不爭執自明。至於行政爭訟之目的除保障人民權利外，尚有確保行政合法性，審理機關應依職權調查證據及認定事實，不受當事人主張之拘束，關於事實之認定，係採實質的真實發見主義原則。

3. 職是之故，行政爭訟審理機關，雖可依法自行認定事實，不受民事法院拘束；然訴願人及○○○、○○○間涉及不當得利或返還土地等法律關係，既經有民事審判權之高等法院及最高法院，於其等不爭執之事實基礎下作出確定裁判在案，已如前述，則○○○、○○○居住使用系爭房屋，而占有系爭持分土地，應認定有法律上原因，即難認屬無權占有。

4. 另訴願主張○○○、○○○未提出與其就系爭持分土地合意成立分管契約之證明，亦無法證明訴願人曾同意無償提供其等使用系爭持分土地等情，惟查均非前開高等法院及最高法院所斟酌之確定裁判之認定基礎；本件訴願人仍未提出其他具體事證供核，以證○○○、○○○有無權占有系爭持分土地之事實，僅重申前開經法院論斷而未採認之事由，尚難遽對其為有利之認定。是訴願主張○○○、○○○占有系爭持分土地應屬無法律上原因部分，委難採據。

(二) 原處分是否有合義務性裁量：

依最高行 107 年 1 月第 2 次聯席會議決議意旨，縱占有人係有權占有土地，除占有人同意及土地所有權人已對有權占有情事有所預見，而得調整其法律關係外，如果原法律關係安排之利益均衡，於事後

因故發生變動，或非出於土地所有權人本意，由第三人獲得無償占有使用土地之利益，且無法加以調整等情，若仍由土地所有權人繳納地價稅，將顯失公平者，即使占有人表示異議，稅捐稽徵機關亦得衡情由占有人代繳其使用部分土地之地價稅，以符合公平正義。

1. 查士林分處就本件申請案，業函請○○○、○○○限期提出說明，惟屆期未獲○○○回應，○○○則以說明書表示，其無占有事實，須經溝通暫不代繳、與訴願人有利益糾葛等語，並檢附最高法院更二第三審裁定影本等資料。有士林分處112年8月25日函及其送達證書、○○○ 112年9月5日說明書面影本在卷可憑。是本件經原處分機關協助查明後，○○○、○○○均未表示同意代繳系爭持分土地之地價稅，並無占有人同意代繳系爭持分土地地價稅之情事。
2. 復稽之卷附系爭土地所有權相關部別列印（不含地上建物）及建物所有權相關部別列印影本可知：系爭土地由訴願人及○○○、○○○、○○○分別共有，權利範圍各為6/30、6/30、12/30、6/30，登記原因均為分割繼承，登記日期均為100年10月12日；系爭房屋則由○○○、○○○及○○○分別共有，權利範圍各為1/4、2/4、1/4，登記原因均為分割繼承，登記日期亦均為100年10月12日。
3. 是自 100年10月12日辦理系爭土地及系爭房屋分割繼承登記起，訴願人已將其應有部分之系爭土地（權利範圍為6/30，即系爭持分土地）交付系爭房屋之部分所有人○○○、○○○使用，且可預見系爭持分土地為他人使用，其仍為地價稅納稅義務人，應繳納地價稅一事，可推論訴願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；且本件經原處分機關查明占有人○○○未表示同意代繳地價稅，○○○則表示與訴願人有利益糾葛等情，則原處分機關自不宜僅因訴願人片面之意思，破壞其等間原本法律關係之安排。
4. 復查依卷附地價稅課稅明細表影本，原處分機關就系爭土地各共有人之持分比例，分別課徵地價稅在案，故訴願人並未負擔系爭持分土地以外地價稅之不符公平正義情事。又訴願人檢具之陽明山管理局建物平面圖與臺北市地政事務所土地複丈成果圖影本，姑不論比對後是否可推論系爭房屋之狀況有所異動，惟查陽明山管理局已於63年裁併，且該建物平面圖之申請人為○父，可推知該圖為○父死亡前即訴願人取得系爭持分土地所有權前所申請製作，尚難證明自 100年10月12日辦理繼承登記，訴願人為系爭持分土地之所有人起，至112年8月23日士林分處收受訴願人本件申請書間，發生訴願人及○○○、○○○間原法律關係安排之利益均衡，於事後因故發生變動，或非出於土地所有權人本意，由第三人獲得無償占有使用土地之利益，且無法加以調整等情。本件訴願人亦未提供其他具體事證以供查明有不符實質課稅原則，僅於訴願書表示 106年間母親死亡，雙親遺留房地及現金爭議未釐清，訴願人不斷告知○○○、○○○使用房地範圍已超出權利範

園使用，惟其等仍置之不理等文字，實難認定有最高行107年1月第2次聯席會議決議意旨所指，於有權占有情形，縱使占有人不同意代繳，應由占有人代繳地價稅，始符合公平正義之情事；是原處分審認訴願人仍為系爭持分土地之地價稅納稅義務人，應屬合義務性裁量。

(三) 再按土地稅法第4條第1項第4款規定，占有人於代繳稅款後，不能依同條第3項之規定，向納稅義務人求償。準此，本件訴願人及占有人○○○○、○○○○既表明系爭持分土地仍涉及民事權屬爭議，自不得逕因訴願人之單方面意思，使占有人負有公法上須代繳地價稅之義務，且無法再依土地稅法第4條第3項規定向土地所有權人求償，致實質上已發生變更納稅義務人主體之效果。

(四) 綜上所述，原處分機關否准訴願人系爭持分土地之地價稅改由○○○○、○○○○代繳之申請，並核定仍應由訴願人為納稅義務人，應屬合義務性裁量，並無違誤。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所為原處分，揆諸前揭規定，並無不合，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	王	曼	萍
委員	陳	愛	娥
委員	盛	子	龍
委員	洪	偉	勝
委員	邱	駿	彥
委員	郭	介	恒
委員	宮	文	祥

中華民國 113 年 1 月 11 日
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）