

宜蘭縣政府地方稅務局復查決定書

申請人：游○○、游○○、游○○、游○○

以上共同聯絡人：游○○ 地址：宜蘭縣○○鎮○○○路 46 號

申請人等 4 人因 104 年地價稅事件，不服本局 104 年地價稅繳款書（管理代號分別為：G37065510401017325700073、G37065510401901622200074、G37065510401017325800074、G37065510401901622300075）所為處分，申請復查，本局依法決定如下：

主文

復查駁回。

事實

緣申請人等 4 人持分共有坐落○○鎮○○段 1279 及 1309-2 地號等 2 筆土地(以下簡稱系爭土地)，宗地面積分別為 362 平方公尺及 1,905 平方公尺，權利範圍均為 1/4，申請人等 4 人於 104 年 3 次向本局羅東分局申請由占有人○○鎮(管理者：宜蘭縣○○鎮公所，以下簡稱占有人)代繳地價稅，案經占有人異議，爰本局羅東分局駁回其申請，仍以申請人等 4 人為納稅義務人發單課徵系爭土地 104 年地價稅，申請人等 4 人不服，遂提起本件復查。

理由

一、首按「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。…」、「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 1 項第 1 款至第 3 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。」、「都市計畫公共設施保留地，在保留期間仍為建築使用者，除自用住宅用地依第 17 條之規定外，統按千分之 6 計徵地價稅；其未作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵地價稅。」、「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：…十、無償供給政府機關、公立學校及軍事機關、部隊、學校使用之土地，在使用期間以內，全免。」分為土地稅法第 3 條、第 4 條、第 19 條及土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款所明定。次按「土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款所稱『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○2 人占有使用房屋之基地，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，本案占有人對代繳稅款既有異議，是否仍指定由其代繳，應由稅捐稽徵處審酌實情，本諸職權辦理。」為財政部 83 年 6 月 29 日台財稅第 831599502 號函所釋明。

二、卷查申請人等 4 人持分共有系爭土地，係於 101 年 10 月 18 日因前土地所有權人即其父游○○贈與而取得，土地編定為都市計畫公共設施保留地（公園用地），現況由占有人興建宜蘭縣○○鎮○○路 1 號建物，建號為○○鎮○○段 2447 號，並作為○○鎮民集會場所使用，依公共設施保留地稅率（千分之 6）課徵地價稅，其中 102 年及 103 年地價稅均已由申請人繳納確

定在案。嗣申請人等 4 人於 104 年 7 月 13 日、同年 11 月 4 日及同年 11 月 16 日向本局羅東分局申請由占有人代繳地價稅，案經本局羅東分局洽詢占有人意見，占有人以 104 年 7 月 22 日羅鎮經字第 1040012553 號函及同年 11 月 5 日羅鎮經字第 1040019702 號函查復，略以：「自旨揭土地回復登記之翌日即 99 年 5 月 20 日起至 103 年 12 月 25 日止業已支付相當於租金之賠償金，且 104 年刻正與土地所有權人協調簽訂協議書據以給付，○○鎮公所與土地所有權人間係具有土地使用之對價關係存在」、「已於 104 年 10 月 6 日與地主完成簽訂新協議書，關於旨揭地價稅主張仍依土地稅法第 3 條規定由土地所有權人繳納」，準此，本局羅東分局乃依財政部 83 年 6 月 29 日台財稅第 831599502 號函釋意旨，以 104 年 7 月 24 日宜稅羅字第 1040164769 號函、同年 11 月 10 日宜稅羅字第 1040167696 號函、同年 11 月 16 日宜稅羅字第 1040168057 號函復，本案地價稅仍應向土地所有權人即申請人等 4 人發單課徵，於法洵無不合。

三、申請人不服，申稱系爭土地原經本局同意指定占有人○○鎮公所代繳地價稅，於行政處分未撤銷或廢止，且占有人占用事實確定期間，認符合土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，應自 104 年期起逕向占有人○○鎮公所發單，請其代繳地價稅，並酌延繳納期限，以符法制等語。

四、按主管稽徵機關得經土地所有權人之申請而指定由土地使用者負責代繳其使用部分地價稅或田賦，此為土地稅法第 4 條所明定。查系爭土地為都市計畫公共設施保留地，編定為公園用地，所有權人原為游○○，於 78 年 11 月 20 日經徵收登記為宜蘭縣○○鎮所有，並於 87 年 1 月 5 日興建○○段 2447 建號房屋，

使用執照主要用途為圖書館市民集會堂，並按土地稅減免規則第 7 條免徵地價稅在案，嗣經最高行政法院於 98 年 7 月 30 日 98 年度判字第 842 號確定判決確認土地徵收關係不存在，並於 99 年 5 月 19 日辦竣回復所有權登記為游○○所有，是地價稅納稅義務人名義溯自 78 年 11 月 20 日回復為游○○，本局並據此向其補徵 78 年至 99 年之地價稅，惟游○○於 99 年 10 月 7 日提出陳情，主張系爭土地因爭訟多年、期間均為占有人占有使用，於占有期間應改以占有人為代繳義務人，茲因占有人對占有之事實及游○○申請代繳之情事並無異議，本局遂以 99 年 10 月 20 日宜稅羅字第 0990075870 號函同意其所請。又游○○就系爭土地自 78 年 11 月 20 日被徵收至 99 年 5 月 19 日經判決徵收無效確定回復所有權期間之地租提起國家損害賠償請求，並經最高行政法院於 100 年 11 月 10 日 100 年度裁字第 2678 號裁定駁回確定在案，游○○除已繳回之土地徵收補償費外，已不能就該期間之土地使用再為求償，則系爭土地自徵收後，長期持續無償供給占有人作公共使用，即有土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款免徵地價稅之適用，是本局核定系爭土地 78 年度起至 99 年度因符合土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款之規定而免徵地價稅，並自不符免徵要件之次（100）年起恢復按千分之 6 稅率向占有人課徵系爭土地之地價稅，此有本局 101 年 10 月 5 日宜稅法字第 1010002625 號復查決定書附卷可稽。然查，系爭土地雖原經本局羅東分局於 99 年 10 月 20 日同意游○○所請指定占有人代繳地價稅；惟自 101 年 10 月 18 日起，系爭土地已因贈與移轉而變更土地所有權人為申請人等 4 人，且游○○已於 104 年 4 月 14 日死亡，申請人等 4

人並非本局羅東分局前開 99 年 10 月 20 日之行政處分相對人，自不得主張該行政處分之效力；又雖占有人占用事實繼續存在，仍應由現土地所有權人即申請人等 4 人另依土地稅法第 4 條之規定申准後，始得由占有人代繳系爭土地之地價稅，申請人等 4 人主張系爭土地原經本局同意指定占有人代繳地價稅，於行政處分未撤銷或廢止，應仍由占有人代繳地價稅乙節，容有誤解，核無足採。

五、次按「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，同法第 4 條第 1 項規定所謂『得指定土地使用者負責代繳』，乃土地使用者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。其目的非由使用者終局負擔納稅義務，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，土地使用者於代繳稅款後，不能

依同法條第 3 項規定，向納稅義務人求償。準此，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 項之立法意旨所在。」此有最高行政法院 94 年 6 月 23 日 94 年度判字第 880 號判決、臺北高等行政法院 101 年 7 月 5 日 101 年度訴字第 534 號判決可資參照。本局審酌系爭土地既無納稅義務人行蹤不明，土地權屬不清等致使稅單無法送達之情形，且 102 年及 103 年均以申請人等 4 人為納稅義務人開徵系爭土地之地價稅，渠等均已完納在案；況占有人以就系爭土地之占用情形已與申請人等 4 人簽訂協議並已支付相當於租金之賠償金等情，復對指定代繳地價稅事件表示異議，又依土地稅法第 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 項規定，向納稅義務人求償，如經同意指定占有人代繳無疑增加占有人於原協議應負擔之占用成本外之稅賦負擔…等情，顯均與土地稅法第 4 條立法意旨及上揭司法實務見解相違，爰此，遂依財政部 83 年 6 月 29 日台財稅第 831599502 號函釋意旨，否准申請人等 4 人之申請而仍以申請人等 4 人為納稅義務人開徵 104 年地價稅，洵屬有據，申請人主張應由占有人代繳，應無可採。

據上論結，本件復查之申請為無理由，爰依稅捐稽徵法第 35

條第 4 項之規定決定如主文。

中 華 民 國 1 0 5 年 1 月 6 日

- 一、本案申請人如有不服，應於收到本決定書之次日起 30 日內，向本局提出訴願書（應附繕本），經由本局轉陳宜蘭縣政府受理訴願。
- 二、本局地址：宜蘭市中山路 2 段 165 號。