宜蘭縣政府訴願決定書

中華民國 103 年 5 月 2 日

府訴字第 1030041901 號

訴　　願　　人：葉○○　　住宜蘭縣宜蘭市

訴願人兼代理人：葉○○　　住宜蘭縣宜蘭市

原處分機關：宜蘭縣政府地方稅務局　　設宜蘭縣宜蘭市中山路 2 段 165 號

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關 103 年 2 月 5 日宜稅法字第 10200○○號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主　　文

訴願駁回。

事　　實

緣訴外人林○○（以下稱林君）有宜蘭市東村段○○、○○地號等 2 筆土地（以下稱案外土地）符合課徵田賦之要件，由原處分機關(本府地方稅務局)核課田賦在案，另有 1 筆黎明段○○ 地號土地（面積 479.29 平方公尺，以下稱系爭土地）經原處分機關依土地稅法第 16 條、土地稅法施行細則第 5 條規定，適用第 2 級距稅率（15‰），核課地價稅，並依土地稅法第 4 條規定指定訴願人之一葉○○（即土地使用人）代繳在案。嗣原處分機關依據本府 101 年 3 月 22 日府建城字第 10100○○號函，認宜蘭市 22 號道路（女中路）第三期工程路段(東村段範圍）在 100 年間完竣，案外土地在該路段兩旁街廓 30 公尺範圍內，不符合土地稅法第 22 條第 1 項第 2 款徵收田賦之規定，爰以 101 年 6 月 7 日宜稅土字第 10101○○號函通知林君，案外土地自 101 年起改按一般用地稅率課徵地價稅。從而，林君按一般用地累進稅率核課地價稅之土地從 1 筆增加為 3 筆，地價總額由新臺幣(以下同)106 萬 9,391 元增加至 1,021 萬 7,719 元，適用第 4 級距稅率(35‰)，訴願人葉○○代繳系爭土地之地價稅應納稅額由 1 萬 1,440 元增加至 2 萬 578 元。訴願人葉○○代繳 101 年地價稅後，於 101 年 12 月間向原處

分機關陳情，主張原處分機關核算其應代繳之稅額有誤，要求退還溢繳差額9,138元，並申請增列另一訴願人葉○○為系爭土地使用人，經原處分機關以101年12月22日宜稅土字第10100○○號函復否准退稅之申請，並同意增列葉○○為使用人；另一訴願人葉○○於102年1月間向原處分機關陳情，主張應退還葉○○溢繳差額7,435元，原處分機關復以102年1月15日宜稅土字第10200○○號函否准其所請。嗣後，本府以101年12月27日府建城字第10102○○號函通知原處分機關，確認宜蘭市22號道路（女中路）第三期工程路段(東村段範圍)完竣日期為101年2月18日，原處分機關據以將案外土地回復為101年課徵田賦，自102年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並就訴願人葉○○101 年溢繳之地價稅辦理退稅。嗣102年地價稅開徵，原處分機關核課訴願人應代繳系爭土地之102年地價稅合計為3萬1,346元，訴願人葉○○不服，於接獲繳款書後，於102年10月30日向原處分機關陳情更正核課稅額，原處分機關以102年11月26日宜稅法字第10200○○號函復訴願人葉○○(副知訴願人葉○○)不同意更正核課稅額，訴願人二人皆不服，申請復查。林君嗣依原處分機關102年12月19日宜稅法字第10201○○號函,於102年12月26日申請由訴願人代繳系爭土地之地價稅，原處分機關以102年12月31日宜稅法字第 10200○○號函復林君已更正系爭土地使用人資料，並副知訴願人後，以103年2月5日宜稅法字第10200○○號復查決定（下稱原處分）撤銷上開通知葉○○(副知訴願人葉○○)訴願人應代繳3萬1,346元地價稅之處分，另依訴願人使用系爭土地之比例各二分之一，核算訴願人應分別代繳102年地價稅1萬5,673元。訴願人仍不服，提起訴願，嗣並據原處分機關檢卷答辯到府。茲摘敘雙方訴辯意旨如次：

一、 訴願意旨略謂:訴願人使用之系爭土地課稅地價為133萬6,739元，應適用第 2 級距稅率，所有權人林君另 2 筆案外土地課稅地價為1,352萬6,888元，應適用第4級距稅率，故原處分機關應先分別按第 2 級及第 4 級適用稅率計算出「分別稅額」1 萬 5,146 元(1,336,739*0.015-4,905=15,146)及 30 萬 1,766 元(13,526,888*0.035-171,675=301,766），合計 31 萬 6,912 元。而林君所有3筆土地按第4級距稅率稅率核課之總稅額34萬8,552

元與前述「分別稅額」差額部分則為「累進差額」，計 3 萬 1,640 元(348,552-15,146-301,766 = 31,640 元)，該「累進差額」再依訴願人及林君所有土地之地價比例，各分攤 2,848 元(1,336,739/14,863,628*31,640=2848) 及 2 萬 8,792 元(13,526,888/14,863,628 * 31,640 =28,792)，故訴願人應納稅額應為「分別稅額」1 萬 5,146 元及「累進差額分攤」2,848 元合計之 1 萬 7,994 元，而非原處分機關所核定之 3 萬 1,346 元等語。

二、 原處分機關則答辯略以：地價稅之納稅主體為土地所有人，使用人僅係立於代替土地所有人繳納地價稅之地位，非因其代繳而因此改變土地所有人之納稅義務人身分，故使用人所繳納者為土地所有人之稅款，尚非使用人自身之稅款。訴願人以基於計算自身稅額之立場，將土地所有人適用一般稅率之土地，分別適用不同累進稅率，顯不符合土地稅法第 15 條第 1 項規定，亦與該法第 4 條所規定「指定代繳」之立法意旨有違，而所稱之「累進差額」更與土地稅法施行細則第 5 條之規定不符，是其主張之稅額計算，實無足採，原處分並無不合，本件訴願顯無理由等語。

理　　由

一、 按土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款、第 4 條第 1 項第 4 款、第 2 項、第 15 條第 1 項、第 16 條規定：「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之地價稅或田賦：‧‧‧四、土地所有權人申請由占有人代繳者。」「土地所有權人在同一直轄市、縣（市）內有兩筆以上土地，為不同之使用人所使用時，如土地所有權人之地價稅係按累進稅率計算，各土地使用人應就所使用土地之地價比例負代繳地價稅之義務。」「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。」「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；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：一、超過累進起點地價未達 5 倍者，就其超過部分課徵千分之十五。二、超過累進起點地價 5 倍

至 10 倍者，就其超過部分課徵千分之二十五。三、超過累進起點地價 10 倍至 15 倍者，就其超過部分課徵千分之三十五。四、超過累進起點地價 15 倍至 20 倍者，就其超過部分課徵千分之四十五。五、超過累進起點地價 20 倍以上者，就其超過部分課徵千分之五十五。前項所稱累進起點地價，以各該直轄市或縣（市）土地 7 公畝之平均地價為準。但不包括工業用地、礦業用地、農業用地及免稅土地在內。」土地稅法施行細則第 5 條規定：「依土地稅法第 16 條第 1 項規定計算地價稅時，其公式如附件一。」

二、 次按「憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，固係指人民有依據法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意，然課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡性，當不得任意割裂適用。」業經司法院釋字第 385 號解釋在案。

三、 再按未設有典權，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。此觀諸土地稅法第 3 條第 1 項之規定至明。其土地之為他人占有者，占有人或基於租賃、使用借貸、地上權等法律關係，為有權占有，或未基於任何權源，為無權占有，均不影響所有權人之地位，即不影響地價稅應向所有權人徵收之公法上關係。雖依土地稅法第 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。」仍僅使土地之使用人負代繳之責，並不變更納稅義務人主體。蓋以地價稅之繳納並無專屬性，・・・且該條項第 4 款情形，係因土地所有權人申請由占有人代繳，事實上有代繳之人。為稽徵之方便，法文明定主管稽徵機關得指定各該款之土地使用人，使負責代繳。（改制前行政法院 84 年判字第 2055 號判決參照）

四、 查本府於 102 年依平均地權條例第 14 條、第 15 條規定，重新規定宜蘭縣轄內土地地價，累進起點地價為 98 萬 1,000 元。本件林君所有案外土地及系爭土地共 3 筆，本縣轄區內之地價總額為 1,486 萬

3,627 元，超過累進起點地價 14 倍，依土地稅法第 16 條第 1 項第 3 款規定，適用第 4 級距稅率，就其超過部分課徵 35‰，應繳納 102 年地價稅 34 萬 8,551 元【14,863,627（地價總額）*35‰（第 4 級距稅率）－171,675（累進差額）＝348,551】。林君於 102 年 12 月 26 日申請由訴願人（即使用人）代繳系爭土地之地價稅，訴願人無異議，原處分機關爰依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，指定訴願人代繳地價稅。依上開法令規定及說明，系爭土地地價稅之納稅義務人仍為林君，訴願人係代為履行林君應負之納稅義務，該筆土地地價稅之應納稅額自應以其地價與林君所有一般用地地價總額之比例核算，而由訴願人代繳之，是原處分機關核算訴願人應納稅額合計 3 萬 1,346 元【1,336,739（系爭土地地價）/14,863,627（林君所有案外土地及系爭土地共 3 筆地價總額）*348,551（林君應繳納 102 年地價稅總額）=31,346】，再依訴願人二人各使用系爭土地二分之一面積，分別課予代繳稅額 1 萬 5,673 元，依法核無不合。訴願人主張應就「使用人所使用之土地」與「所有人其餘之土地」分別適用各級距之稅率，計算出「分別稅額」，與土地所有人一般用地稅率核課之總稅額差額部分作為「累進差額」，再就該「累進差額」按所使用部分之地價比例分攤計算其應納稅額等語，此計算方式將土地稅法關於地價稅累進稅率之規定割裂適用，係訴願人一己歧異之見解，於法不合，委無足採。

五、 綜上所述，本件訴願核無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。

訴願審議委員會　主任委員　陳鑫益

委員　余聯興

委員　包漢銘

委員　林映廷

委員　陳倉富

委員　林國漳

縣　　長　　林　　聰　　賢

中　　華　　民　　國　　103　　年　　5　　月　　2　　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，向臺灣宜蘭地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟，並將副本抄送本府。