

彰化縣政府訴願決定書（案號 100—116）

府法訴字第 0990309775 號

訴 願 人：○○○

地址：○○市○○區○○里○○○路○○○巷○○
號○樓

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關 99 年 6 月 29 日彰稅法字第 0999913401 號復查決定書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於 2 個月內查明後，另為適法之處分。

事 實

緣訴願人所有坐落○○市○○○段○○○-○地號（以下簡稱：系爭土地），屬都市土地，依都市計畫編為農業區，為建地目之土地，原處分機關依土地稅法相關規定，按一般用地稅率核課 98 年度地價稅為新臺幣 808 元，訴願人不服，申請復查未獲變更，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

- （一）系爭土地原由家父○○○及案外人○○所共有，家父過世後由其子女繼承，我們一家從未去搭建過任何建物，也從未在所有農地上作其他使用，現農地上之房屋全為案外人○○所建，原處分機關一查就明白，反而要訴願人盡協力義務，請問來函引用數條法律，哪一條有說要人盡協力義務；且如因原處分機關課稅錯誤，經指名後，反要人去申請，訴願人既無蓋房屋之事實，憑何申請，此非叫盡義務，而是擾民而已；因非農業使用才有地價稅的問題，請撤銷原處分，免繳地價稅且房子所有人為案外人○○，納稅義務人應為案外人○○。
- （二）別人竊占我土地蓋房子，為何我要替別人繳稅，我們無

公權力，本件應調查之事項為偷蓋房子名義人，如未申請建照，他人的違建政府卻向無辜的我課稅，真不知道何謂正義公平在哪，復查決定書指出我們應依規定申請，我們無從查起如何申請呢？○○○○○○○○，○○○○○○○○，○○○○○○○○等云云，資為爭議。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 按土地稅法第 14 條規定，已規定地價之土地，除依第 22 條規定，得徵田賦者外，應課徵地價稅。而都市土地課徵田賦之規定，按土地稅法 22 條第 1 項但書及 94 年 12 月 16 日修正前同法施行細則第 21 條規定，都市土地農業區、保護區、公共設施尚未完竣地區、依法限制建築地區、依法不能建築地區及公共設施保留地限作或仍作農業用地使用者，如須課徵田賦，應限於土地登記簿謄本所載田、旱、林、養、牧、原、池、鹽、水、溜、溝之 11 種地目。惟因 94 年 12 月 16 日修正後土地稅法施行細則第 21 條第 2 項及第 24 條第 2 項（同 92 年 10 月 15 日修正後平均地權條例施行細則第 34 條第 2 項）刪除必須有上開 11 種列舉之地目始可徵收田賦之規定，故財政部於 94 年 6 月 17 日台財稅字第 09404734730 號明定，有關都市土地限作或仍作農業用地使用之認定，應依土地稅法第 22 條第 1 項但書（同平均地權條例第 22 條第 1 項但書）規定及實際仍作農業用地使用等予以認定，未限制必須係上開 11 種地目方符合課徵田賦之規定，又參照最高行政法院 95 年判字第 2101 號判決意旨，應核課地價稅之土地，另有應改課田賦情事時，因該情事係屬有利於納稅義務人，且為納稅義務人所支配範圍之事實，故本於當事人協力義務之精神，固應認應由納稅義務人提出改課田賦之申請。另按土地稅法第 22 條第 1 項第 1 款、同法施行細則第 24 條第 4 款及查編與農業經營不可分離土地作業要點第二點規定，經都市計畫編定為農業區，實際供與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水

及其他農用使用之土地，須由農業主管機關受理申請，會同有關機關勘查認定後，編造清冊，送稅捐稽徵機關，據以改課田賦，併予敘明。

(二) 查訴願人 98 年地價稅繳款書，課稅標的係訴願人於 63 年 12 月 31 日登記取得之○○市○○○段○○○-○地號土地(下稱系爭土地)，其持分為 295/2918，面積計 94.42 平方公尺，使用分區為高速公路交流道特定區附近之農業區，地目為建。訴願人於復查申請書所畫之簡圖係包含坐落○○市○○○段○○○、○○○-○、○○○-○及○○○-○地號 4 筆土地，其中○○○、○○○-○及○○○-○地號等 3 筆土地課徵田賦(目前停徵)，而系爭土地經現場勘查，部分面積為菜園，部分面積供建物使用並鋪設水泥地，此有土地建物查詢資料、彰化縣彰化市公所 99 年 4 月 14 日彰市工務字第 0990013815 號函及本局 99 年 4 月 21 日現場勘查紀錄表附案可稽。本案系爭土地為訴願人於 63 年 12 月 31 日登記取得，乃都市計畫法編定為「農業區」之「建」地目土地，惟非 94 年 12 月 16 日修正前土地稅法施行細則第 21 條第 2 項所規定之田、旱、林、養、牧、原、池、鹽、水、溜、溝十一種地目之土地，核無前開土地稅法第 22 條第 1 項都市土地徵收田賦規定之適用，原處分機關按一般用地稅率課徵地價稅，並無違誤。惟因土地稅法施行細則於 94 年 12 月 16 日刪除前項關於地目之規定，按前揭財政部函釋規定，並參照最高行政法院 95 年判字第 2101 號判決意旨，納稅義務人如有應改課田賦情事，應提出改課之申請，如經查明其實際仍作農業用地使用並符合合同法第 22 規定，准自當年起改課田賦。查訴願人並未提出申請，其 98 年度或以前年度之地價稅仍應按一般用地稅率課徵，併與敘明。

(三) 另系爭土地部分供建物使用並鋪設水泥地部分，如符合平均地權條例施行細則第 37 條第 4 款規定適用與農業經營不可分離之使用課稅，應由土地所有權人即訴願人於

規定受理期間(每年七月一日至七月三十一日,民國 100 年起改為每年五月一日至五月三十一日止)向農業主管機關提出申請,俟其會同有關機關勘查認定核准後,編造清冊移送原處分機關,始得於其移送當年度據以改課田賦,惟查訴願人自始未提出申請。

(四) 按司法院釋字第 537 號解釋理由書意旨,有關課稅要件事實,類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍,其中得減免事項,納稅義務人知之最詳,若有租稅減免或其他優惠情形,仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核,將倍增稽徵成本。因此,依憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務」規定意旨,納稅義務人依個別稅捐法規之規定,負有稽徵程序之申報協力義務,實係貫徹公平及合法課稅所必要。訴願人請求就系爭土地作成核課田賦之處分,惟已課徵地價稅之農業用地,納稅義務人如主張不應課徵地價稅而應改徵田賦者,自應依上揭規定,其作農業用地使用部分向原處分機關提出申請,另供建物使用並鋪設水泥地部分如符合平均地權條例施行細則第 37 條第 4 款規定適用與農業經營不可分離之使用課稅亦應依規定程序向農業主管機關提出申請,以盡協力義務。訴願人於 98 年或以前年度,未曾就系爭土地依前開所述申請改課田賦,即無從認定系爭土地實際上是否符合限作農業用地使用,則與課徵田賦之要件不符,是原處分機關按一般用地稅率核課地價稅,並無違誤。

(五) 另訴願人主張從未去搭建過任何建物,也從未在所有農地上作其他使用,現農地上之房屋全為案外人○○所建,非訴願人所有,應免繳地價稅,納稅義務人應為案外人○○云云,惟按土地稅法第 3 條第 1 項規定,地價稅之納稅義務人為土地所有權人。系爭土地地上建物雖非土地所有權人所有,仍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,訴願人仍應負繳納稅捐之義務。原處分機關依土地稅法

第3條第1項第1款、第3條第2項規定，以土地所有權人即訴願人為納稅義務人，亦無不當，原處分應予維持。

(六) 土地稅法第4條第1項第4款雖明文土地所有權人「申請」由占有人代繳時，稅捐稽徵機關「得」指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅，惟此係屬申請案件，應由土地所有權人提出申請後，由主管稽徵機關按個按具體情狀依法審核，並向後發生法律效果。訴願人倘認定他人有超越其應有部分占有系爭土地，應依前揭規定提出土地分管契約，證明他人佔有訴願人所分管之土地，向原處分機關申請由占有人代繳其使用部分地價稅，原處分機關始得據此核認而為准駁之處分，惟訴願人並未提出申請亦未提示資料證明他人占有其應有部分之事實，僅一再主張他人於其系爭土地蓋房子，因無公權力不能去調查，無異認定主管稽徵機關對共有土地或房屋之分管位置或共有人有無占用訴願人之土地，有實體審認權，顯與法律之規定不合。

(七) 訴願人共有系爭土地，並非所有面積均供建物使用，縱如訴願人所稱系爭土地地上建物為案外人○○所建，惟案外人○○乃系爭土地共有人之一，本案訴願人所有系爭土地權利範圍為295/2918，案外人○○究有無占用到訴願人之應有持分面積，或有多少比例是占用訴願人之持分土地，係屬私權之爭議，原處分機關並無實體審認權，此觀最高行政法院87年度判字第2438號判決亦採相同見解，準此，訴願人未能提出系爭土地分管契約及分管圖，原處分機關所為地價稅之課徵，依法並無不合云云。

理 由

- 一、按「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共同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人。其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人…。」、「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。」、「本法所稱農業用地，指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下列使用者：一、供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。二、供與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地。三、農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍（藏）庫、農機中心、蠶種製造（繁殖）場、集貨場、檢驗場等用地。」、「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。」、「非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦。但都市土地合於左列規定者亦同：一、依都市計畫編為農業區及保護區，限作農業用地使用者。」、「徵收田賦之土地，依下列規定辦理：四、第二十二條及本法第二十二條第一項但書規定之土地中供與農業經營不可分離之使用者，由農業機關受理申請，會同有關機關勘查認定後，編造清冊，送主管稽徵機關。」於土地稅法第3條第1項第1款、第3條第2項、第4條第1項、第10條第1項、第14條、第22條第1項第1款及土地稅法施行細則第24條第4項（同平均地權條例施行細則第37條第4項）分別定有明文。

復按「土地所有權人依照土地稅法第四條第一項第四款規定，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、土地座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…。」、「依土地稅法第四條第一項第四款規定，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。上開所稱『占有人』，依民法第九百四十條規定：『對於物有事實上管領之力者，為占有人』，準此，本案張XX、張○○二人占有使用XX號房屋

之基地，對該基地有事實上管領力，應認屬土地稅法第四條第一項第四款規定之『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，本案依貴局來函所敘占有人對代繳稅款既有異議，是否仍指定由其代繳，應由xx市稅捐稽徵處審酌實情，本諸職權辦理。」、「本部 71/10/07 台財稅第 37377 號函釋：『土地所有權人依照土地稅法第四條第一項第四款規定，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、土地座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，應由所有權人或稽徵機關協助查明更正，…。』，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。」分別為財政部 71 年 10 月 7 日台財稅字第 37377 號函、83 年 6 月 29 日台財稅字第 831599502 號函即 87 年 11 月 3 日台財稅字第 871972311 號函所明釋。

二、卷查訴願人與案外人○○、○○○，○○○、○○○、○○○等 6 人共有系爭土地，依都市計畫編定為農業區，為建地目之土地，訴願人應有部分為 295/2918，有系爭土地之土地建物查詢資料可稽。按土地稅法第 22 條第 1 項第 1 款、同法施行細則第 24 條第 4 款及查編與農業經營不可分離土地作業要點第二點規定，經都市計畫編定為農業區，實際供與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用使用之土地，須由農業主管機關受理申請，會同有關機關勘查認定後，編造清冊，送稅捐稽徵機關，據以改課田賦。因訴願人自始未按規定提出課徵田賦之相關申請，故原處分機關按土地稅法第 3 條規定，就訴願人持有應有部分，以一般用地稅率核課 98 年度地價稅新

臺幣 808 元，揆諸首揭法條，固非無見。

三、惟查，訴願人於提出復查申請時表示「我們一家從未去搭建過任何建物，現農地上之房屋全為○○所建，請至現場一查所有現狀便一清二楚」，並於復查申請書繪具案外人○○占有範圍，訴願補充理由書並敘明「房屋所有人為○○，納稅義務人應為○○」，則按諸財政部 71 年 10 月 7 日台財稅字第 37377 號函釋，訴願人已陳明占有人姓名（即案外人○○）、住址（即系爭土地坐落位址）、土地座落（即系爭土地）及占有面積（如訴願人繪具圖示），並表明納稅義務人係案外人○○，綜觀全文要旨並按諸一般社會通念判斷，能否遽而判定訴願人無申請由占有人代繳之意思表示，要非無疑；又財政部前開函釋並未規範訴願人提出申請時應一併檢附分管契約，共有人遭無權占用時亦恐無該等契約存在，且原處分機關如認申請人提供資料有所欠缺，亦非不得命其補正。則參照最高行政法院 95 年判字第 312 號、87 年判字第 2438 號判決之案例事實，土地所有人未於地價稅開徵前申請由占有人代繳，雖似未盡其協力義務，惟於復查、訴願階段亦應不得剝奪其提出申請之權利，故原處分機關未就訴願人所述，按前揭函釋辦理而逕為駁回處分，於法尚有未合，爰依法撤銷，以昭折服。

四、末者，土地所有權人申請由占有人代繳其使用部分之地價稅事件，如占有人就系爭土地涉及民事權屬之糾葛而反對代繳稅款者，自不得逕行指定代繳，否則無異僅因土地所有權與占有人間私法上占有關係，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之義務（最高行政法院 94 年判字第 880 號判決參照）；然依財政部 83 年 6 月 29 日台財稅字第 831599502 號函及 87 年 11 月 3 日台財稅字第 871972311 號函釋，若占有人有異議，稅捐稽徵機關仍應調查有關資料，查明系爭土地是否確實由占有人占有，尚不得因占有人一有異議，即駁回土地所有權人之申請（最高行政法院 99 年判字第 1009 號判決參照），併予敘明。

五、據上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條規定，決定如主文。

訴願審議委員會	主任委員	張瑞濱
	委員	呂宗麟
	委員	李玲瑩
	委員	邱文津
	委員	林宇光
	委員	陳廷墉
	委員	溫豐文
	委員	蕭文生

中 華 民 國 100 年 2 月 14 日

縣 長 卓 伯 源